



جامعة أكلي محند اولحاج – البويرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

دور إعادة التقييم العقاري كآلية الحد من جريمة الغش الضريبي

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في القانون
تخصص: قانون جنائي و علوم جنائية

تحت إشراف الأستاذ

بلعزوز رابح

إعداد الطالبة

يزيد نعيمة

لجنة المناقشة

الأستاذ الدكتور:..... رئيساً

الأستاذ: بلعزوز رابح..... مُشرفاً ومقرراً

الأستاذ:..... عضواً

تاريخ المناقشة: 2023//

مقدمة

إن عدم الاستقرار الذي شهده سوق النفط في العالم، وما خلفه من زعزعة الاستقرار الاقتصادي والسياسي، نظرا للأزمات الاقتصادية العالمية التي أدت إلى انخفاض أسعار البترول، جعل الدول المصدرة للنفط رهينة لهذه التقلبات، مما انجر عنه صعوبة هيكلية وفقدان لمبالغ ضخمة أوقعت الخزينة العامة في عجز دائم، مما أدى بالدول إلى البحث عن البديل السريع لهذا المصدر، فقد سارعت الدولة الجزائرية على غرار الكثير من نظيراتها بالتعجيل أكثر من ذي قبل في التنمية الاقتصادية، بإتباع أهم السبل والوسائل لتوجيه الاقتصاد الوطني وإدارته، والتوجه نحو توسيع أكثر للموارد المالية لدفع عجلة التنمية وخلق الانتعاش الاقتصادي.

وعلى غرار باقي دول العالم، تعرف الجزائر تزايدا كبيرا للنفقات العامة منذ الاستقلال، وهو ما اضطر السلطات بالبحث عن مصادر تمويل مستقرة للخزينة العمومية لسد هذا النقص، لذلك كان من الضروري اللجوء إلى الجباية لمواجهة عمليات الإنفاق بمختلف أنواعها، من خلال زيادة دور مساهمة الجباية العادية في التمويل، بعدما كانت الجباية البترولية تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخزينة العمومية على خلاف الجباية العادية، لذلك أعطيت لهذه الأخيرة أهمية كبيرة باعتبارها أداة مهمة في السياسة المالية، فهي من أهم الموارد المستقرة والدائمة للخزينة العمومية، كونها تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم، وكذا دفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة والمتزايدة.

وبما أن الجزائر تتربع على مساحة جغرافية شاسعة تفوق المليون متر مربع، مما ساهم بخلق نشاط كبير للمعاملات العقارية في السوق، وحركة ديناميكية لتنتقل الأموال المرتبطة بها، وهو ما يشكل حقا خصباً لجباية مختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بانتقال الملكية العقارية، فحب التملك غريزة الإنسان مصداقا لقوله تعالى «ويحبون المال حبا جما»⁽¹⁾، وقوله عز وجل «المال والبنون زينة الحياة الدنيا»⁽²⁾.

1- الآية 20، سورة الفجر.

2- الآية 48، سورة الكهف.

ونظرا للتغيير الجذري الذي شهده الاقتصاد الجزائري نتيجة التوجه نحو نظام الاقتصاد الحر⁽¹⁾، الذي فتح المجال أمام المتعاملين الاقتصاديين خواص أو عامة، بالمساهمة في مختلف العمليات الاقتصادية على وجه المساواة، فقد أدى هذا التغيير إلى المساس بالأنظمة الضريبية، وهو ما يتجلى من خلال التعديلات العديدة في كل سنة مالية، تماشيا مع المستجدات التي يشهدها العالم في ظل العولمة، وما خلفه هذا الانفتاح من كثرة وتنوع الأنشطة والأعمال التجارية، وتعدد التصرفات الواردة على الملكية العقارية سواء كانت بعوض، أو بدون عوض.

كل هذه العوامل أدت إلى تزايد انتشار الجرائم الضريبية، لاسيما جريمة الغش الضريبي في مجال حقوق التسجيل الواردة على التصرفات الناقلة للملكية العقارية، وتكريسا لمبدأ الائتمان العقاري واستقرار المعاملات العقارية، وضمانا لتحقيق إيراد مهم لخزينة الدولة مثلا في حقوق التسجيل، فقد نظمت معظم التشريعات هذه الجريمة نظرا لما تتسم به من طابع تقني، على غرار المشرع الجزائري الذي سعى إلى تنظيمها بأحكام خاصة تخرج بها عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم.

وبما أن النظام الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية يعتبر نظاما تصريحا، أي أنه قائم على أساس التصريحات والإقرارات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب المستند إلى حسن النية المفترض، وهو تجسيد فعلي لإشراك نسبة كبيرة من المكلفين بالضريبة في كيفية فرض الضريبة، مع احتفاظ الإدارة بحق الرقابة على هذه التصريحات لكشف حالات الغش الضريبي مع تطبيق العقوبات المقررة له، ومن هذا المنطلق تقوم الإدارة الجبائية بتحديد أساس الضريبة

1. نظام الاقتصاد الحر هو مصطلح مستجد لوصف حركة الإنتاج والتوزيع والتبادل، وفق قواعد الاقتصاد الحر، حيث يلعب الأفراد أو الشركات الدور الأكبر في العملية الاقتصادية الرأسمالية ومستوى العرض والطلب والأسعار بينما تقوم الحكومة بدور ثانوي ومحدود جدا، كما يقصد به ذلك النظام القائم على الحرية المطلقة والملكية الخاصة لوسائل الإنتاج ومبدأ المنافسة والمبادرة الذاتية، أنظر: عبد الوهاب الكيالي، موسوعة السياسة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت لبنان، 1996، ص 237-238، فالدول التي تطبق هذا النظام (النظام الرأسمالي) تعتبر أن الربح هو الحافز الرئيسي للنشاطات الاقتصادية أنظر: منصف شرفي، إلياس بوضياف، الجريمة الاقتصادية " أسبابها وطرق مكافحتها في الجزائر"، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، العدد 03، المجلد 02، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2، الجزائر، 2021، ص 94.

أو ما يعرف بالوعاء الضريبي⁽¹⁾، بحيث تعتبر الرقابة الجبائية رد فعل للنظام التصريحي المعتمد من قبل المشرع، والقائم على ضرورة تقديم المكلفين بالضريبة لتصريحاتهم بالوعاء الضريبي وتقديره أمام الإدارة الجبائية بينما تتولى هذه الأخيرة فرض الضريبة وتحصيلها.

ومن أجل تنظيم هذه الجباية ووضعها في أطرها القانونية، ولإزالة اللبس والغموض عن كفاءات الفحص والفرض والتحصيل، سعت التشريعات الجبائية بسن مختلف القوانين وتعديلها في أحيان كثيرة، بهدف الحرص على ضبط سوق العقارات وحصر تعاملاتها، مما يزيد من فرصة فرض رقابة الدولة عليها، لمجابهة ظاهرة العش الضريبي الذي طال مداه إلى المجال العقاري مما استنزف اقتصاد الدولة بشكل عام.

وبما أن إدارة الضرائب تتمتع بصلاحيات الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة في العقود الناقلة للملكية العقارية، ومن أجل تحديد القيمة التجارية الحقيقية للعقار الخاضع للضريبة، لا بد من المرور بسلسلة من الإجراءات الإدارية والقانونية المترابطة فيما بينها، لتشكل في النهاية ما يعرف بعملية إعادة التقييم العقاري، والتي على إثرها يتم الكشف عن النقص في التصريحات بين القيم التجارية الحقيقية والقيم المصرح بها في العقود، وهو ما يعكس التعديلات المتتالية لقانون الإجراءات الجبائية، لاسيما قانون المالية لسنة 2021، وبالضبط ما جاءت به المادة 55 منه، والخاصة بإعادة التقييم العقاري باعتبارها من إحدى أهم آليات الرقابة الجبائية، والتي تم على إثرها تعديل كل إجراءاتها.

وهو ما دفعنا لطرح الإشكالية الآتية:

1- الوعاء الضريبي: هو المادة التي ستخذ أساسا لفرض الضريبة وغالبا ما تحمل الضريبة اسم وعائها فالضريبة التي تفرض على الدخل تسمى ضريبة الدخل، وكذلك الحال بالنسبة لضريبة العقارات والضريبة على الاستهلاك، أنظر: عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة-دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي-مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص 75-76.

إذا كان المشرع الجزائري قد أقر آلية إعادة التقييم العقاري، فما مدى فعاليتها في الحد من جريمة الغش الضريبي، بالنظر إليها كضمانة من الضمانات المكرسة في يد الدولة؟.

ومن هذا المنطلق أردنا تسليط الضوء على هذا الموضوع نظرا لما يثيره من إشكالات إذ تتجلى أهميته من زاويتين أساسيتين الأولى علمية والثانية عملية.

فالأهمية العلمية تبرز من خلال مواجهة الغش الضريبي وذلك من أجل الإصلاح المالي الذي يعتبر نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي، سواء على صعيد الإنفاق العام بشقيه التجاري والاستثماري، أو على صعيد الموارد وفي مقدمتها الموارد الضريبية بشقيها المباشر وغير المباشر مقارنة بالدور الذي تلعبه في تمويل خزينة الدولة من جهة.

أما الأهمية العملية لهذا الموضوع، وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية عن الوسائل والسبل الكفيلة للحد من هذه الظاهرة، والتي تعتبر مشكلة أخلاقية أكثر منها اقتصادية بالنظر إلى كثرة الجرائم المرتكبة من طرف الفئة المكلفة بها، والتوسع في آليات مكافحة هذه الظاهرة، ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق وذلك عن من خلال تسخير إمكانيات مادية وبشرية وترسانة قانونية هائلة في هذا المجال، وتطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية وعلى رأسها آلية إعادة التقييم العقاري كوسيلة لمواجهة الغش الضريبي، وتعود أسباب الاختيار إلى مايلي:

- الواقع الراهن الذي تعيشه الجزائر في ظل توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق الحر، والبحث عن بديل سريع للجباية البترولية.
- الميول الشخصي لهذه المواضيع الحديثة، وبحكم الانتماء الوظيفي والخبرة المهنية وحب الاطلاع المعمق في مجال إعادة التقييم العقاري.
- التعريف بآلية إعادة التقييم العقاري في قانون الضرائب الجزائري، ومجال تطبيقها وكذا آثارها بالنسبة لكل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.
- ميدان تقني 100%، وندرة الدراسات حول آلية إعادة التقييم العقاري، إن لم نقل انعدامها، نظرا لاتسامه بالتعقيد والغموض.

- انتشار جرائم الفساد وعلى رأسها الجرائم الجبائية، وبالتالي المساس بالمال العام والإضرار بخزينة الدولة، وانعكاساتها على الاقتصاد.

فطبيعة هذه الدراسة تفرض علينا إتباع المنهج الوصفي فيما يخص عرض النصوص القانونية في مجال إعادة التقويم العقاري المطبق في حالة عدم كفاية الثمن أو التقديرات، بالإضافة إلى اعتمادنا على المنهج التحليلي للقوانين الجبائية، والوقوف على مدى فاعليتها في الحد من مخاطر جريمة الغش الضريبي، أو على الأقل في الحد من آثارها الاقتصادية.

للإجابة على هذه الإشكالية قسمنا دراستنا إلى فصلين رئيسيين، وهذا من خلال دراسة جريمة الغش الضريبي في التصرفات الناقلة للملكية العقارية في الفصل الأول، أما في الفصل الثاني فنتناول فعالية إعادة التقويم العقاري في الحد من جريمة الغش الضريبي.

الفصل الأول

جريمة الغش الضريبي في التصرفات الناقلة للملكية العقارية

يعتبر الغش الضريبي من أبرز صور الجريمة الاقتصادية التي حظيت باهتمام الباحثين حيث تنوعت الدراسات القانونية والاقتصادية التي حاول من خلالها الفقهاء تعريف هذه الظاهرة، وتمييزها عن الظواهر الاقتصادية الأخرى المشابهة لاسيما التهرب الضريبي، وتحديد العوامل التي ساهمت في ظهورها وسارعت في انتشارها، وأهم الآثار التي ترتبت عنها خاصة الإضرار بخزينة الدولة وتهديد استقرارها وأمنها السياسي، وهو ما يعكس إضفاء المشرع الجزائري للطابع الجزائي على واقعة الغش الضريبي، و إدراجها ضمن الإطار العام للجريمة الاقتصادية، وهو الأمر الغالب على التكييف القانوني لها.

كما يعد نوعا من أنواع المقاومة ضد الضريبة، والتي بدأت منذ القدم في شكل تمرد (Rebellion)⁽¹⁾، كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها،مجسدة بذلك أهم صور الفساد المالي⁽²⁾، والذي غالبا ما كان يؤدي إلى حرب مسلحة ضد النظام السياسي والاقتصادي، أو مقاومة عن طريق تكثيف الضغوطات على السلطات العامة المتمثلة في الإدارة العامة من أجل دفعها إلى منح تخفيضات أو امتيازات وكذا التخفيف من عمليات الرقابة الجبائية أو عن طريق البرلمان لجعله يصوت على قوانين أكثر نفعا على المكلفين، أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية، وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي، حيث كانت حركة "POUJADE"، أول من قامت في فرنسا لمضادة النظام الجبائي السائد آنذاك وهذا في شهر جويلية من عام 1950⁽³⁾.

ولما كان الغش الضريبي يمثل خرقا للقواعد القانونية السائدة، سنتناول في هذا الفصل مفهوم هذه الجريمة، ثم نتطرق إلى أركانها وكذا الآثار المترتبة عنها.

المبحث الأول

مفهوم جريمة الغش الضريبي

1. RIVOLI Jean, vive l'impôt, nouvelle édition de seuil, Paris, 1970, p 58.

2- عمارة مسعودة، التهرب والغش في دفع الضريبة العقارية صورة من صور الفساد في الجزائر، مجلة القانون العقاري، العدد 01، المجلد 03، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016، ص 100.

3. RIVOLI Jean, op.cit, p 14.

تشكل الضريبة هاجسا يؤرق الممولين، باعتبارها عبء يجهل الكثيرين أهدافه وأبعاده، لذلك كان السعي دائما وبشتى الطرق إلى التخلص منها سواء كلياً أو جزئياً، من خلال استعمال حيل وأساليب تجسد جرائم ضريبية في أكثر الصور انتشاراً، وهو ما يعرف بالغش الضريبي "La Fraude Fiscale"، الذي كان محل اهتمام الباحثين والفقهاء سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي، لما تشكله من مساس بالاقتصاد وزعزعة الاستقرار وخرق للقانون، ومهما اختلفت المفاهيم حولها نظراً لتطورها وصعوبة مواكبتها، إلا أنها تتفق جميعها على كونها تشكل انتهاكاً للقانون، مما يجعلها تتصدر قائمة الجرائم الضريبية.

المطلب الأول

تحديد جريمة الغش الضريبي

حتى نتمكن من تحديد جريمة الغش الضريبي ارتأينا أن نقوم بتعريفه، بالتطرق أولاً إلى تحديد معنى الضريبة باعتبارها محور هذا النوع من الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني، ثم نتطرق إلى تمييزها عن جريمة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي

بما أن المحور الأساسي الذي تقوم عليه جريمة الغش الضريبي يتمثل في الضريبة، وجب التطرق أولاً إلى تحديد المقصود بها، وصولاً إلى المقصود بالغش الضريبي.

أولاً المقصود بالضريبة: نظراً لكون الضريبة تمس الذمة المالية للشخص، فإن المقصود بها لا يتضح إلا بتحديد معناها، وتبيان خصائصها، وكذا المبادئ التي تقوم عليها.

1- تحديد معنى الضريبة: تباينت التعريفات التي أطلقت على الضريبة، نظرا لتغيير طبيعتها ومبرراتها، مع تغير النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع⁽¹⁾.

ومن التعاريف التقليدية للضريبة نجد:

وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد وتوزيعها قانونيا وسنويا طبقا لقدرتهم التكليفية.

أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبدون مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة⁽²⁾.

أما التعاريف الحديثة فنجد أول تعريف عصري هو التعريف الذي جاء به الفقيه الفرنسي GASTON Jèze، الذي اعتبرها أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بهدف تغطية النفقات العمومية⁽³⁾.

بينما عرفها الفقيه PIERRE Beltrame بأنها حصيلة مالية من المكلفين من خلال صفتهم الإسهامية، والتي تقبض عن طريق السلطة بتحويل ذمة مالية نهائيا بدون مقابل محدد، من أجل تحقيق أهداف ثابتة عن طريق السلطة العامة⁽⁴⁾.

2- خصائص الضريبة: من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية:

أ- الضريبة تدفع جبرا: حيث أن الضريبة تفرض على المكلف بصورة جبرية، دون أن يكون له الخيار في قبول أو رفض دفعها⁽¹⁾، فهو يخضع في ذلك إلى سلطات الدولة بما لها

1- ابن صغير عبد المومن، إشكالية تحصيل الجباية المحلية ومتطلبات إصلاحها في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 05، العدد 02، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2020، ص 6.

2- ابن بعلاش خالدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 05، العدد، 02، جامعة تيارت، الجزائر، 2021، ص 31-32.

3. Il définit l'impôt comme «Une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques», voir GASTON Jèze, cours de finances publiques, L.G.D.J,1936, cite par MICHEL Bouvier, introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 2ème édition L.G.D.J,1998, p 17.

4- ابن صغير عبد المومن، المرجع السابق، ص 6.

من حق السيادة على مواطنيها، غير أن هذا لا يعني أن تفرض الضريبة دون ضوابط محددة فلا يمكن فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون⁽²⁾.

ب- الضريبة اقتطاع نقدي: لقد أصبح نظام الضرائب العينية الذي كان سائداً في السابق كالضرائب على المحصولات الزراعية في الشريعة الإسلامية التي كانت تقسم الضرائب إلى نوعين عشورية وخراجية⁽³⁾، لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية المتزايدة للدولة الحديثة، لذلك اتجهت القوانين المالية الحديثة إلى تعميم الدفع بالنقود وشمل ذلك جميع الإيرادات بما فيها الضرائب⁽⁴⁾.

ت- الضريبة تدفع دون مقابل: بما أن دفع الضريبة يقوم على مبدأ التضامن الاجتماعي كون أن المكلف بالضريبة عنصر في المجتمع فإن وجوده في الجماعة يفرض عليه المشاركة في تحمل أعباء التكاليف اللازمة⁽⁵⁾، أي عدم تمتعه بمقابل أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة، إلا أن هذا لا ينفي أن يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة، غير أن هذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلفاً بدفع الضريبة، وإنما باعتباره مواطناً⁽⁶⁾.

ث- الضريبة تدفع بصورة نهائية: فالمكلف في دفعه للضريبة لا يكون له لحق في استرداد قيمتها من الدولة أو المطالبة بفوائد عنها، ولا ينتظر أن يحصل على مقابل محدد من الدولة عند دفعها⁽⁷⁾.

1- محمد إبراهيم خضير عباس، الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية، مجلة الجامعة العراقية، العدد 49، الجزء الثالث، كلية الرافدين الجامعة، قسم القانون، العراق، 2020، ص 368.

2- هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1988، ص 82.

3- هاشم الجعفري، مبادئ المالية والمالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثالثة، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، 1968، ص 77.

4- ظاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، سنة 1990، ص 136.

5- هاشم الجعفري، المرجع السابق، ص 78.

6- ظاهر الجنابي، المرجع السابق، ص 137.

7- هاشم الجعفري، المرجع السابق، ص 78.

3-المبادئ الأساسية للضريبة: يقصد بمبادئ أو قواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين اعتبارات الخزينة العمومية وكذا اعتبارات المكلفين بها، وتقوم الضريبة على أربع مبادئ أساسية كان الفقيه ADAM Smith أول من حددها سنة 1776 في كتابه "Wealth of nation" أو "ثروة الأمم" والتي تتمثل في العدالة، اليقين، الملائمة والاقتصاد⁽¹⁾.

أ مبدأ العدالة: يختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعا للنظام السياسي والاقتصادي السائد فيها، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية لها⁽²⁾، حيث أصبح هذا المبدأ يثير كثيرا من الجدل، ذلك أن أغلب العلماء ينظرون إليها كمفهوم نسبي متوقف على صعوبة تعريفها وصياغتها بطريقة مطلقة، فالمفهوم الحديث للعدالة الضريبية مشتق من مبدأ المساواة أمام الضريبة التي تفترض معاملة الفرد حسب مقدرته على الدفع⁽³⁾، أي تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضا منها⁽⁴⁾.

ب مبدأ اليقين(الوضوح): يجب أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى التزامه بالضريبة وقيامه بواجباته الضريبية ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب، أما إذا لم يتحقق ذلك الوضوح فإن المكلف سوف يكون عرضة لإجحاف واستغلال من طرف إدارة

1. بن صغير عبد المومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبات الاقتطاع وواقع التحصيل، مجلة الندوات والدراسات القانونية، العدد الأول، المجلد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجبالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، سنة 2013، ص 91.

2. يعقوب عبد الكريم، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، العدد 08، المجلد الثاني، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص 232.

3. يتكون هذا المبدأ من شقين: الأول يتمثل في العدالة الأفقية والتي تعني المعاملة المتساوية للمواطنين الذين لهم نفس المداخل والظروف الاجتماعية، والثاني يتمثل في العدالة الرأسية والتي تعني معاملة الأشخاص الذين تختلف ظروفهم التكليفية والاجتماعية معاملة مختلفة، أنظر: يوسف فاشي، قراءة في النظام الضريبي الجزائري-المعوقات والحلول- المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة البويرة، 2022، ص 73-74.

4. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دون طبعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 124.

الضرائب، فعدم التأكد من الضرائب يشجع التعسف والرشوة، ويعتبر الفقيه ADAM Smith مبدأ اليقين مهم جدا "درجة كبيرة جدا من عدم المساواة ليس شرا كدرجة صغيرة جدا من عدم التأكد".

ت-مبدأ الملائمة: يقصد بهذا المبدأ التحصيل في الوقت وبالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول، حيث تدعو اعتبارات هذا المبدأ أن تكون القواعد الفنية والإجرائية المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة ذلك⁽¹⁾، وهذا المبدأ يتحقق في الضرائب المباشرة ويصعب تحقيقه في الضرائب غير المباشرة⁽²⁾.

ث-مبدأ الاقتصاد: يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب، بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وبين ما يصل إلى خزينة الدولة، لأن أي زيادة في أعباء وتكاليف الضريبة يؤدي لا محالة إلى التقليل من مداخيل خزينة الدولة⁽³⁾، ويتوقف هذا المبدأ على مدى كفاءة الإدارة، لأن انعدام الكفاءة يؤدي إلى انخفاض نفقات التحصيل⁽⁴⁾، وحسب الفقيه ADAM Smit، فإن تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزينة الدولة، يؤدي إلى وفرة حصيلة الضرائب.

ثانيا- المقصود بالغش الضريبي

لقد تعددت المحاولات الفقهية لتعريف الغش الضريبي إلا أن مفهومه لا يزال غامضا، وهذا راجع لانتشار مجموعة من الظواهر السلبية المشابهة كالتهرب الضريبي وغيره، إذ ليس من

1- يعقوب عبد الكريم، المرجع السابق، ص 232-233.

2- يوسف فاشي، المرجع السابق، ص 74.

3- ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، جامعة البليدة، الجزائر، 2013، ص 403-405.

4- يوسف فاشي، المرجع السابق، ص 74.

السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق، لذلك سنتناول بعض تعاريف الفقهاء الغربيين، ثم نتطرق إلى تعريفه عند بعض الفقهاء العرب، وكذا في التشريع الجزائري.

1- الغش الضريبي في الفقه الغربي: توجد عدة تعاريف في الفقه الغربي للغش الضريبي، رغم اختلافها، إلا أنها تتفق في مجملها على ا ظاهرة الغش الضريبية هي مخالفة لأحكام القانون، نذكر أهمها:

حسب الفقيه LUCIEN Mehl فالغش الجبائي يعتبر "مخالفة القانون الجبائي، قصد التهرب من الضريبة وتخفيض الأساس"، وهو بذلك تجاوز القانون من طرف المكلفين بالضريبة بغية التملص من دفع ما عليهم للدولة بتخفيض الأساس الجبائي.

كما يرى الفقيه PAUL-MARIE Gaudemet بأن الغش الضريبي هو "خرق مباشر وعمدي للقانون الجبائي"⁽¹⁾.

أما الفقيه MARGAIRAZÉ André فقد عرفه بأنه: "محاولة التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مزل"⁽²⁾.

وبالنسبة للفقيه BOUVIER Michel فيرى بأنه عبارة عن مخالفة قانونية مرتكبة تهدف إلى التملص النهائي من الضريبة أو تخفيض المبلغ"⁽³⁾.

وقد عرفه كذلك الفقيه CAMILLE Rosier بأنه يشمل كل الحركات والتدابير أو المناورات التي يلجا إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب ولمساهمات"⁽⁴⁾.

كما عرفه الفقيه MARGAIRAZ André بأنه التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مزل"⁽⁵⁾.

1. PAUL-MARIE Gaudemet, finance publique, impôt-emprunt, Collection Universitaire Nouvelle, édition Montchrestien, 1981, p290.

2. MARGAIRAZÉ André, la fraude fiscale et ses succédanées, comment on échappe a l'impôt, edition blonay, Suisse, 1988, p33.

3. Michel BOUVIER, introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, l'extenso édition, 10ème édition, France, 2010, p 194.

4. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 09.

5- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جريير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص 215.

أما في نظر الفقيه André Barilari فالغش الضريبي هو الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات⁽¹⁾.

2- الغش الضريبي في الفقه العربي: حاول فقهاء المالية العرب تعريف الغش الضريبي على النحو التالي:

عرفه الأستاذ جامع أحمد بأنه محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره⁽²⁾.

أما الأستاذين حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، فيران 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 استعادة الخزينة للدولة من الضرائب المفروضة عليه⁽³⁾.

كما يقصد به تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة⁽⁴⁾.

كما يعرف الغش الضريبي أيضا أنه إقدام المكلف على وسائل الغش والتدليس من أجل الإفلات من دفع الضريبة المقررة عليه⁽¹⁾، وعقد لسوء نية يتم من خلالها تغطية الإدارة الجبائية باستعمال طرق غير قانونية ووسائل احتيالية⁽²⁾.

1. André Barilari, lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992, p92.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، دون طبعة، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 6.

3- بغيري شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجا، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13، المركز الجامعي صالح أحمد، النعامة، الجزائر، 2019، ص 98.

4- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 13.

3- الغش الضريبي في التشريع الجزائري: لم يعرف المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي ولكنه حدد العناصر المكونة لركنها المادي والمتمثلة في استعمال طرق تدليسية من أجل التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة أو تصفيته، وهو ما يتضح من نص المادة 1/119 من ق.ت.(3)، وأكدته المادة 1/303 من ق.ض.م.و.ر.م(4).

من خلال نص المادتين يتضح أن الغش الضريبي يقوم على أساس سلوك غير مشروع يسعى من خلاله المكلف بالضريبة وإيرادته إلى عدم دفع ما في ذمته من ضريبة مستحقة للدولة، وذلك بصورة كلية أو جزئية، وهذا ما يؤدي إلى ارتكابه فعلا يعاقب عليه القانون إذا توافرت أركانه، وتم إثباته(5).

الفرع الثاني: تمييز جريمة الغش الضريبي عن جريمة التهرب الضريبي

لم يظهر التهرب الضريبي بوصفه مصطلحا إلا في العصر الحديث، إذ أن أول من استعمله هو الفقيه الإيطالي "BINTLUONY"، وكان ذلك عام 1877، غير أن هذا لا ينفي وجود هذه الجريمة، والتي ارتبطت بوجود الضريبة في المجتمعات الإنسانية(6)، فهو السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا(7).

-
- 1- بغني شريف، المرجع السابق، ص 98.
 - 2- بكرتي بومدين، يوسف رشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر، دراسة تحليلية واقتصادية، مجلة المالية والأسواق، العدد 02، المجلد 02، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015، ص 16.
 - 3- الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81، مؤرخة في 18 ديسمبر سنة 1977، المعدل والمتمم.
 - 4- أمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، مؤرخة في 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.
 - 5- ابن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، المركز الجامعي سي الحواس، باتنة، الجزائر، 2021، ص 20.
 - 6- زينة يونس حسين، مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي (دراسة مقارنة)، المجلة القانونية، العدد 04، المجلد 04، بغداد، 2008، ص 172.
 - 7- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 153.

وهو ما يجسد الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المالية، وذلك بكل أو جزء من المبالغ الواجبة الدفع للخرينة العمومية والتي تستعملها الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية⁽¹⁾،

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر أهمها:

حسب الفقيه Jean-Jacques Neuer فإن الغش الجبائي ينجم عن إخفاء قسم من الضرائب و تعظيم جزء من التكاليف وهو ما يوصف بالسلوك الإجرامي⁽²⁾.

كما عرفه الفقيه Jean-Claude Martinez بأنه فن تفتادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي⁽³⁾، من خلال عدم احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية والاجتماعية⁽⁴⁾.

كما يعرف أيضا بأنه تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح⁽⁵⁾.

وقد اتفق الفقهاء على وجود نوعين من التهرب الضريبي، أولهما يمثل تحايل على القانون ولا عقاب عليه، والآخر هو المخالف للقانون، ويحدد له المشرع عقابا، إلا أنهم اختلفوا في تسمية النوع الذي يمثل تحايل على القانون، ولا عقاب عليه، فذهب البعض إلى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع وآخر غير مشروع، فإذا كانت نتيجة التصرف القانونياً والمادي للممول

1- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص39.

2- Jean-Jacques Neuer, fraude fiscale internationale, Presse Universitaire de France (PUF), France, 1985, p 154.

3- Jean-Claude Martinez, la fraude fiscale, P.U.F, France, 1984, p13

4- حموش خولة، بزارية امحمد، أثر التهرب الضريبي على الجباية العادية في الجزائر " دراسة تقديرية للفترة 2005-2019"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 01، المجلد 12، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر، 2022، ص 507.

5- عمارة مسعودة، التهرب والغش في دفع الضريبة العقارية صورة من صور الفساد في الجزائر، مجلة القانون العقاري، العدد 01، المجلد 03، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016، ص 115.

عدم استحقاق الضريبة عليه وفقا لنصوص القانون اعتبر تهربا مشروعا ويسمى اصطلاحا بتجنب الضريبة. وعلى ضوء ما سبق يمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى نوعان:

الأول: تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق غير مشروعة وهو ما يسمى بالغش الضريبي.

الثاني: تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق مشروعة دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي⁽¹⁾، والذي عرفته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بأنه ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفيا مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق القانون⁽²⁾.

ثانيا- أوجه الخلاف بين التهرب الضريبي والغش الجبائي:

من التعريفات السابقة يمكن التمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي من خلال النقاط الآتية:

-التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أية عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي سوء النية دون العنصر المادي الحيل التدليسية، ومثاله قيام الشخص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة في شكل عقود هبة من أجل تجنب

1- شاع هذا المصطلح في سبعينيات القرن الماضي، وقد ظهر لأول مرة في القضاء الأمريكي عام 1986، ويعتبر من إبداعات الاقتصاديين، وقد لا يكون التعبير مستخدما بصراحة لكنه موجود ضمنا في معرض تطبيق القوانين والقرارات الإدارية للتأكد من تحقيق العدالة الضريبية، أنظر: قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، المجلد أ، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 282.

2- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 282.

الضريبة الخاصة بالتركات، لأن القانون الجبائي يعفي الهبات بين الأصول والفروع من الضريبة، فهذا الشخص لم يخالف القانون ولكنه استناد من ثغرة قانونية⁽¹⁾.

-التهرب الضريبي يتم باستغلال الثغرات القانونية والفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منفذا له، لتخفيض الأعباء الجبائية المستحقة عليه، وهنا لا مسؤولية له، أي لا يعاقب عليه القانون، أما الغش الجبائي فهو التملص بصفة إرادية من القانون بانتهاج سبل التزوير والتدليس ويكون صاحبه مسؤولا أمام القانون وفي حالة اكتشافه يتحمل غرامات وعقوبات مادية ومعنوية، الغش يتم بمخالفة صريحة للتشريع ويوجب على المكلف عقوبة على خلاف التهرب الضريبي الذي يظهر في صورة مشروعة⁽²⁾.

-الغش الضريبي تتجه فيه إرادة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكن يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر على العنصر المعنوي والمادي، فهو يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون⁽³⁾.

-فالغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية والثغرات القانونية والنقص الذي يكتسي نصوصه⁽⁴⁾.

-وبالتالي فإن التهرب الضريبي أوسع والغش الضريبي حالة منه، لذلك يستوجب عدم الخلط بينهما فالأول هو العام والثاني هو الخاص⁽⁵⁾.

1-عمارة مسعودة، المرجع السابق، ص 115.

2-تكوك نمير، معوقات التفعيل الجبائي، مجلة القانون والعلوم السياسية، العدد 02، المجلد 04، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص793.

3-عمارة مسعودة، المرجع السابق، ص 115.

4-نبيب صقر، المرجع السابق، ص13.

5-عمارة مسعودة، المرجع السابق، ص 115-116.

المطلب الثاني

أسباب جريمة الغش الجبائي

توسعت ظاهرة الغش الجبائي وانتشرت بصفة كبيرة في العقدين الماضيين خاصة مع تطور الاقتصاديات العالمية وانفتاحها على المنظمة العالمية للتجارة OMC بعد سنة 1995، وظهور مناطق التبادل الحر والاتفاقيات التجارية، حيث أدى هذا الانفتاح إلى ترك آثار سلبية أهمها انتشار ظاهرة الغش الجبائي، الذي يرتبط بعدة أسباب سواء مباشرة كتلك المتعلقة بالتشريع الجبائي، أو الإدارة الجبائية، وكذا الأسباب غير المباشرة منها ما يرجع للأسباب الاقتصادية والسياسية، ومنها ما يتعلق بالمكلف بالضريبة في حد ذاته.

الفرع الأول: الأسباب المباشرة

ترتبط الأسباب المباشرة للغش الضريبي بالدرجة الأولى بالتشريع الجبائي وما يشوبه من عيوب، إضافة إلى تفتيش ظاهرة الفساد، ناهيك عن الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية في حد ذاتها، وهو ما سنتناوله بشيء من التفصيل نظرا لحساسية الموضوع.

أولا- أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي:

يعتبر التشريع همزة وصل في تحديد الأوعية والمعدلات الضريبية وتحصيلها من المكلفين بها، غير أن هذا الأخير لا يخلو من العيوب والثغرات التي ساهمت في نشأة وانتشار ظاهرة الغش الضريبي.

1 وجود ترسانة قانونية جبائية ضخمة: فوجود كم هائل من النصوص القانونية، وما تمتاز به من تعقيد في التركيبة القانونية وصعوبة تسيير الاقتطاعات، يعد من أهم دوافع ومحفزات الغش الجبائي⁽¹⁾.

1- تكوك نمير، المرجع السابق، ص 796.

2- **الثغرات القانونية:** تلعب الصياغة القانونية دورا هاما في دفع المكلف إلى ارتكاب الجرائم الضريبية، وبقدر ما تكون الصياغة القانونية أقل وضوحا، فإنها تترك مجالا أكبر لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وبقدر ما تكون الصياغة ضعيفة تكثر في القوانين الثغرات مما يدفع بالمكلف إلى البحث عن وسائل الغش الضريبي من خلال هذه الثغرات⁽¹⁾، فوجود الفراغات القانونية في التشريع (القوانين، الإعفاءات، التخفيضات)، من شأنه المساهمة في التملص من الواجبات الجبائية وهو ما يؤخذ على هذه الأنظمة لاسيما في الدول المتخلفة⁽²⁾.

3- **التشريع بالتفويض:** يرجع السبب الرئيسي للثغرات والنقائص القانونية إلى مرحلة إعداد القوانين المتعلقة بالضريبة والتي عادة ما تقترحها السلطة التنفيذية كمشروع ليصادق عليه البرلمان بغرفتيه، فوضع المشروع من قبل السلطة التنفيذية كونها الأقرب إلى معرفة الجوانب الفنية والعملية للضريبة العقارية يجعل في النص بعض النقائص والثغرات لعدم إلمام الإدارة بالجوانب الفنية لصياغة القواعد القانونية⁽³⁾، وهذا ما يعرف بسم التشريع بالتفويض أي حلول السلطة التنفيذية محل السلطة التشريعية الذي لقي معارضة شديدة على المستوى الفقهي يرجع للأسباب الآتية:

- أن السلطة التشريعية تستمد شرعيتها وقوة عملها من الدستور، وهي سلطة لا يجوز التصرف فيها أو التنازل عنها.

- أن السلطة التنفيذية من خلال التفويض يمكنها تعديل التشريعات القائمة وهو ما يؤدي إلى التقليل من أهمية التشريعات والنزول بها إلى مستوى اللوائح أي التنظيمات⁽⁴⁾.

1- عبد الحكيم الشراوي، مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي في ضوء القانون البحريني،، الطبعة الأولى مطبعة جامعة البحرين، البحرين، 2013، ص 291.

2- تكوك نمير، المرجع السابق، 796.

3- لطرش أمينة، التهرب من الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري والبيئة، العدد 02، المجلد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2014، ص 128.

4- عمار بوضياف، المدخل إلى العلوم القانونية، النظرية العامة للقانون وتطبيقاتها في التشريع الجزائري، الطبعة الرابعة، جسر للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2014، ص 158.

4- عدم استقرار التشريع الجبائي: يعد هذا المبدأ أحد أهم دعائم العدالة المكفولة للمواطنين⁽¹⁾، إذ يعاني النظام الجبائي الجزائري على وجه الخصوص من مشكلات من شأنها إعاقة تطبيق السياسة الجبائية بسبب كثرة التعديلات المستمرة من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية⁽²⁾، كما أن عدم استقرار الأنظمة الجبائية وكثرة التغييرات والتصحيحات التي تطرأ عليها من حين لآخر بإدخال أحكام جديدة وإلغاء أخرى، لا يمكن العناصر الجبائية ولا موظفي الإدارة من استيعاب مضمون النظام الجبائي⁽³⁾.

حيث تتميز القوانين الجبائية بالمرونة، فهي محل تعديل وتغيير مستمر تماشياً مع المستجدات الحاصلة في مختلف المجالات، حيث تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توازن الميزانية العامة للدولة، خاصة في أوقات الأزمات المالية فالإعفاءات وتخفيض الأعباء الجبائية التي يتم فرضها على الإنتاج تعتبر من الوسائل التي تلجأ إليها الدولة سواء لتشجيع الادخار أو الاستثمار⁽⁴⁾.

فالتعديلات والصيغة القانونية غير الواضحة بشكل دقيق لهذه القوانين وكثرة بنود بعضها يؤدي إلى عدم وضوح الرؤية لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الجبائية وخلق نوع من التذبذب في تنفيذ واستمرارية المنظومة التشريعية الجبائية⁽⁵⁾.

5- غياب الردع: يعتبر ضعف العقوبات المالية والجزائية أحد أهم عوامل الغش الضريبي، خاصة إذا كان الجزاء المالي اقل من مبلغ الضريبة المتملص منها⁽⁶⁾، فنظام العقوبات المفترض تطبيقه على جريمة الغش الضريبي والذي من شأنه أن يردع محاولات إفلات ديون

1- أحمد عبد الصبور الدجاوي، الطبعة القانونية للجريمة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 03، كلية القانون، جامعة الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2021، ص 781.

2- تكوك نمير، المرجع السابق، ص 804.

3- المرجع نفسه، ص 796.

4- فرحي محمد، سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاقتصادية والاجتماعية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2003، ص 66.

5- تكوك نمير، المرجع السابق، ص 804.

6- أحمد عبد الصبور الدجاوي، المرجع السابق، ص 782.

الاقتطاع ظل غائبا⁽¹⁾، حيث أن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على الغش الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن بدرجة الخطر⁽²⁾، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب اكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف اثر غشه ارتكابه للغش الضريبي ففي هذا الحالة يبتعد المكلف عن ذلك الغش ويقلل منه، أما إذا كانت درجة العقاب اقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما يكثر الغش الضريبي هنا⁽³⁾.

6 ضعف الرقابة الجبائية: فشعور المكلف بضعف الرقابة الجبائية أو انعدامها يشجعه على الغش الضريبي⁽⁴⁾.

7 طبيعة النظام الجبائي: يعتبر النظام الضريبي الجزائري من الأنظمة التصريحية بالأساس، إذ يقوم على الإقرارات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب⁽⁵⁾، والاعتماد على التصريح المقدم من المكلف هو المحرك الذي يزيد من نسبة التهرب الضريبي⁽⁶⁾.

8 صياغة القوانين الجبائية بالإرادة المنفردة للدولة: عدم إشراك المكلفين في صياغة القوانين، مع أخذ الضريبة منهم دون مقابل مباشر يشعر المكلف بعدم الثقة في دولته، وبالتالي يجب تنمية الوعي الضريبي بإشراك المكلفين في صياغة القوانين واجبا لاجتتاب الظلم⁽⁷⁾.

9 ضعف العدالة الضريبية: يوصف النظام الضريبي بابتعاده عن العدالة الضريبية⁽⁸⁾، إذا لم يراعي المشرع عند فرضه الضريبة المقدرة التكاليفية للأفراد، وإذا كانت الضريبة غير ملائمة

1- المرجع نفسه، ص 797.

2- حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص 50.

3- بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الإبداع، المجلد 06، العدد 06، جامعة لبليدة، الجزائر، 2016، ص 326.

4- بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 326.

5- واسطي عبد النور، معاناة واثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع لجزائري، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2021، ص 1301.

6- حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص 42.

7- بكرتي بومدين، المرجع السابق، ص 172.

8- تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي، أنظر: عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 181.

من حيث مكان وزمان تحصيلها، فترهق المكلفين ماديا وبدنيا، كما أن المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية يعد من أسباب ضعف العدالة الضريبية لأنه يؤثر على أداء المكلف لواجباته الضريبية⁽¹⁾.

10- الازدواج الضريبي: هو خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع ونفس الشخص في نفس المدة⁽²⁾، مما يحفز على الغش الضريبي.

ثانياً- تفشي الفساد:

يعد الفساد مشكلة أخلاقية بالدرجة الأولى، لأن النفوس الضعيفة التي تفتقر إلى الوازع الديني والأخلاقي هي التي تقع تحت تأثير نوازع الشر والفساد، كونها تفتقر إلى ما يحصنها ضد هذه الآفة، وما استشرى الفساد في الدول العربية خاصة في الآونة الأخيرة إلا نتاج الابتعاد عن مقومات الدين والأخلاق بشكل رئيسي،

الفساد في القطاع الضريبي يدفع بالبعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاء ضريبيا غير حقيقي لهؤلاء الأفراد، وبهذه لطريقة يتمكنون وبطريقة زائفة من إظهار مقدرة منخفضة مقارنة بمقدرتهم الحقيقية، في حين لا يستطيع الممولون الأمانة من تخفيض هذه المقدرة بنفس الطريقة⁽³⁾.

1- تعريف الفساد: عرفت الأمم المتحدة الفساد بأنه سوء استعمال السلطة العامة لتحقيق مكسب خاص⁽⁴⁾، كما عرفه البنك الدولي بأنه استغلال المنصب العام بغرض تحقيق مكاسب شخصية⁽⁵⁾، أما منظمة الشفافية الدولية فقد عرفت على أنه إساءة استعمال السلطة لتحقيق

1- أحمد عبد الصبور الدجاوي، المرجع السابق، ص 781-782.

2- تكوك نمير، المرجع السابق، ص 799.

3- عاشوري حنين، أوضاعية حدة، الفساد وأثره على مناخ الاستثمار في الجزائر- مع الإشارة لحالة الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 01، المجلد 09، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2021، ص 315.

4- فائزة ميموني، خليفة موراد، السياسة الجنائية للمشرع الجزائري في مواجهة ظاهرة الفساد، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد 05، المجلد 04، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009، ص 227.

5- المرجع نفسه.

مكاسب خاصة في القطاع العام⁽¹⁾، وهو تعريف يتطابق مع معتقدات الفقيه "Gary Becker"، الفائز بجائزة نوبل صاحب مقولة "إذا ألغينا الدولة فقد ألغينا الفساد"⁽²⁾.

وفي هذا الصدد جاءت فكرة إنشاء منظمة الشفافية الدولية من قبل مدير البنك الدولي سابقا السيد بيتر ايجن، الذي نوه بخطورة الفساد خاصة في الدول النامية سنة 1993، لديها ما يقرب 120 فرعا في جميع أنحاء العالم من بينها الجزائر ممثلة في "الجمعية الجزائرية لمكافحة الرشوة والفساد"⁽³⁾، وهي منظمة غير حكومية معنية بمكافحة شتى أنواع الفساد، يوجد مقرها بألمانيا، وتشتهر عالميا بتقريرها السنوي "مؤشر مدركات الفساد"، الذي يمثل قائمة مقارنة للدول من حيث نسبة انتشار الفساد في العالم⁽⁴⁾.

2-أنواع الفساد:نركز في هذا الصدد على الفساد الاقتصادي وكذا الإداري والمالي.

أ_الفساد الاقتصادي: لعبت الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 دورا كبيرا في زيادة حدة المضاربة في البورصة قصد الحصول على ريع سهل وسريع خلافا لقوانين السوق، وكان القرن 19 شاهدا على الفضائح العديدة في البلدان الرأسمالية التي كان زعمائها رجال السياسة وأصحاب البنوك ووكلاء البورصات حيث يعد الانحراف الأخلاقي هو الرافد الذي يغذي ظاهرة الفساد التي تحول دون فعالية النظام الجبائي⁽⁵⁾، فمكافحة هذه الظاهرة تقوم على طريقتين الأولى على أساس العقاب والثانية على أساس الوقاية وقد درجت الدول النامية على تطبيق سياسة العقاب دون التطرق لأصول وجذور المشكلة.

1. transparency international, 2018, what is corruption, available online:

http://www.transparency.org/what_is_corruption/#define, (05 juillet 2018)

2-ضويحي حمزة، بوكريدي عبد القادر، دراسة تحليلية لمؤشرات مدركات الفساد في القطاع العام مع الإشارة إلى حالة الجزائر (2012-2018)، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 02، المجلد 12، جامعة حسية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2020، 48.

3- بوخرص عبد الحفيظ، بن محاد سمير، دراسة تحليلية لظاهرة الفساد في الجزائر حسب مؤشرات منظمة الشفافية الدولية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 01، المجلد 07، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022، ص 249-251.

4- مداحي عثمان، دراسة وصفية تحليلية لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية (مع الإشارة إلى حالة الجزائر)، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 02، المجلد 05، جامعة لونيبي علي، البليدة، الجزائر، 2019، ص 711.

5-تكوك نمير، المرجع السابق، ص 804-805.

ب- الفساد الإداري والمالي: تعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي من أكبر الإشكالات التي تواجه الدول في كيفية الضبط والسيطرة على إيراداتها من الضرائب، فعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يؤدي بالبعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاء ضريبي غير حقيقي، مما يحرم في نهاية المطاف القطاع المالي من إيرادات كانت متوقعة أي أن جزء لا يستهان به من الحصيلة الضريبية سوف لن يدخل إلى الميزانية العامة وبالتالي تفويت مساعي الدولة الرامية إلى تحقيق جملة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية⁽¹⁾.

ومن بين أهم مظاهر الفساد في القطاع العام: الرشوة، اختلاس المال العام، الغش والتدليس، الوساطة، إنشاء المعلومات السرية، التسبب الوظيفي، استغلال الموظفين للسلطة والنفوذ، قبول الموظفين الهدايا والإكراميات من أرباب المصالح...، وهي الجرائم المعاقب عليها بموجب قانون مكافحة الفساد⁽²⁾.

ثالثا: أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية

الإدارة الضريبية عبارة عن هيئة رسمية وقانونية، لها سلطة عامة تضم مجموعة من الوسائل والإمكانات المادية والبشرية والقانونية، ولها دور أساسي في تطبيق القانون الضريبي، وعلى هذا الأساس فكلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهل ارتكاب الجرائم الضريبية⁽³⁾.

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة وكثرة الملفات المعروضة للدراسة.

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية أو أكثر من قيمتها.

1- بومدين حسين، بن شعيب نصر الدين، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، ص 171.

2- القانون رقم 06-01، المؤرخ في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14، الصادرة بتاريخ 08 مارس 2006.

3- عبد الحكيم الشراوي، المرجع السابق، ص 293-294.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية كروح التسويق، العلاقات العامة والإدارة بالمساهمة...، لذلك وجب العمل على تطوير تسيير الجانب البشري وفق المفاهيم العلمية المستندة على العلاقات الإنسانية⁽¹⁾.

- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري حيث أن الملفات لازالت تعالج بطريقة يدوية بطيئة

- نقص الوسائل المادية يعتبر من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية، لأن طبيعة عملها يتطلب الحركة الدائمة في أداء مهامها سواء العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين، وكذا البحث عن الوعاء الضريبي⁽²⁾.

- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد الكثير من الدول مثل كندا هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى التربية الوطنية التكوين المهني التعاليم العالي من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد⁽³⁾.

- ضعف التكوين في المجال الضريبي بحيث تقتصر برامج التكوين الموجودة حالياً إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة⁽⁴⁾، وكذا النقص الواضح فيما يخص إعلام المكلف بحقوقه، لاسيما في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنزيل، وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير⁽⁵⁾.

- العوامل التقنية: تكمن الأسباب التقنية للغش الضريبي في ما يربته تعقد النظام الضريبي الجزائري وصعوبة تقدير الوعاء الضريبي⁽⁶⁾، بالإضافة إلى غياب التنسيق بين المصالح

1- بوشامة مصطفى، بعللة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 326-327.

2- نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، 2019، ص 271.

3- بوشامة مصطفى، بعللة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 326-327.

4- المرجع نفسه.

5- نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 271.

6- وقد دعت الكثير من الوكالات الدولية إلى التبسيط والتخفيف والاستقرار في القاعدة الضريبية في الجزائر، والملاحظ في الكثير من الدراسات التي تناولت فعالية النظام الضريبي الجزائري أن مشكلة التهرب الضريبي في الجزائر قد ساهم فيها تعدد المعدلات الضريبية في الماضي، فقد شهد القانون الضريبي تعديلات كثيرة بعد قانون المالية لسنة 2007، أنظر: ناصر

الضريبية سواء على المستوى المركزي أو الجهوي، ضعف التواصل بين الإدارات الأخرى كمديرية الجمارك ومصالح الخزينة العمومية والقابضات.

ضعف المستوى المعلوماتي من خلال عدم تعميم استخدام الإعلام الآلي، إلى جانب عدم تأهيل الموظفين في الإدارة الجبائية لاستيعاب التقنيات الإعلامية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة

أولاً- الأسباب الاقتصادية:

تعتبر فترات الكساد التي يمر بها اقتصاد أي بلد مناخا محفزا، ودافعا للغش الضريبي بسبب قلة النقود، وانخفاض دخل المكلفين وضعف قدرتهم الشرائية التي تؤدي بالضرورة إلى عدم تحملهم لأي زيادة في العبء الضريبي⁽²⁾، وهو عكس ما يحدث في فترات الرخاء والازدهار الاقتصادي حيث تكثر النقود ويرتفع دخل الأفراد وتتنخفض الأسعار بسبب الزيادة في العرض.

توسع نشاط السوق الموازي: يعتبر انتشار الاقتصاد الموازي، سبب آخر لارتفاع نسبة الغش الضريبي، فعدم التنظيم المحكم لسوق السلع، والخدمات، وانتشار المنافسة الغير المشروعة وغياب الشفافية في المعاملات التجارية ساهم بشكل كبير في إفلات مبالغ مالية ضخمة من الرقابة الجبائية والتي يتم تداولها في السوق الموازية⁽³⁾، وأهم مثال لهذا الأمر الأزمة البترولية الجزائرية لعام 1986، حيث عرف المجال الاقتصادي ركودا كبيرا فكل ذلك

شارفي، سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص282.

1- ناصر شارفي، سامي مباركي، المرجع السابق، ص282.

2- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص294.

3- شكلاط رحمة، ظاهرة التهريب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص85.

مجال خصب لانتشار السوق الموازية، الرشوة، والغش الضريبي، حيث عادة ما يلجا المكلفون لرشوة المصالح الإدارية مقابل تسترها على أنشطتهم غير المشروعة⁽¹⁾.

وحسب الإحصائيات المعلنة عن المديرية العامة للضرائب الخاص بالمديرية الفرعية للتحصيل، فإن الاقتصاد غير الرسمي شكل خلال الفترة الممتدة من سنة 2005 إلى 2019 نسبة 19.3% من حجم الاقتصاد الرسمي، وهي نسبة معتبرة يجب على الحكومة وضع سياسة مدروسة لدمجها في الاقتصاد الرسمي⁽²⁾.

ثانياً- الأسباب المرتبطة بالمكلف

إذا كانت الظروف الاقتصادية السيئة للمكلف تشكل أحد أهم العوامل الرئيسية التي تجعله يميل للتخلص من الضريبة بكل الطرق الممكنة، فإن الدراسات أثبتت أنه في الجزائر بالرغم من الوضع المالي المزدهر للمكلف إلا أنه يلجا للغش، حيث يصرح بمداخيل غير حقيقية لا تتناسب مع نمط معيشته اليومي الذي يتميز بالرفاهية بسبب ارتفاع وتنوع المداخيل التي لم يصرح بها أمام إدارة الضرائب.

1- الأسباب النفسية: يرى الفقيه A.Margairaz، أن موقف المكلف أمام الاقتطاع الضريبي هو مشروط بالحالة النفسية والأخلاقية الجبائية، فكما كانت هذه النفسية ضعيفة، كلما كان الميول للتخلص من الضريبة أقوى⁽³⁾، حيثخلق برنامج التعديل الهيكلي الذي عرفته الجزائر في التسعينات سلوكا ضريبيا رافضا للضريبة وبالمقابل يحث على الغش الضريبي، كما أن ارتفاع قيم الضريبة ساهم بشكل فعال في هذه الظاهرة⁽⁴⁾، إذ يرى علماء النفس أن شعور المكلف بالإكراه الناتج عن ثقل عبء الضريبة الذي تجبره السلطات على دفعها دون مقابل، من أحد أهم العوامل النفسية التي تؤدي لانتشار ظاهرة الغش الضريبي، إلى جانب ضعف الوعي

1. KAROBI Kamel, le control fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magistère en sciences commerciales, faculté des sciences économiques, sciences de gestions et sciences commerciales, université d'Oran ES-Ssania, 2011, p 65.

2-حموش خولة، بزارية امحمد، المرجع السابق، ص 513.

3-عمارة مسعودة، المرجع السابق، ص 123.

4-ناصر شارفي، سامي مباركي، المرجع السابق، ص 283.

الأخلاقي والإحساس بعدم المساواة والعدالة الضريبية⁽¹⁾، والجهل بأهداف الضريبة وأهميتها لاسيما في مجال التنمية.

وحسب دراسة Yarbrough & Song، فإن الحالة الشخصية وتأثيرها على درجة الميل إلى الغش والتهرب الضريبي تتحدد بالعمر والحالة العائلية للمكلف⁽²⁾.

2- المشكلات الاجتماعية: تتمثل المشكلات الاجتماعية فيما يلي:

أ- **الاعتقاد الديني:** الذي يتمحور حول عدم مشروعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام⁽³⁾.

ب- **ضعف المستوى الخلفي:** من خلال اعتقاد البعض أن سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا⁽⁴⁾، ويحفزهم في ذلك عدم توقف الانتفاع من خدمات الدولة على دفع الضريبة، بل يمكنهم الاستمرار من الاستفادة من هذه الخدمات رغم تملصهم من دفع الضريبة⁽⁵⁾، لذلك فإن هذا العامل يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة⁽⁶⁾.

ت- **دور النقود لدى الفرد:** فالمال شقيق الروح، والتخلي عنه في شكل ضريبة قد يكون شاقا على نفوس البعض، وتزداد المشقة إذا كان الفرد لا يستطيع قياس مدى النفع الذي يعود عليه من نشاط الدولة، أو إذا كان الفرد معتقدا أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة⁽⁷⁾.

1- شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 85-86.

2- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، العدد 01، المجلد 02، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015، ص 122.

3- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 156-158.

4- هذه الفكرة مستمدة من قول Charles LAMB بأن « المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا، أنظر: Jean-Claude Martinez, op.cit, p50. فالوعي بوجود الدولة والحس المدني يعتبران من القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني، ويجدر أخذها بعين الاعتبار في رسم السلبات المالية والجبائية»، أنظر: عمارة مسعودة، المرجع السابق، ص 124.

5- أحمد عبد الصبور الدلاجوي، المرجع السابق، ص 783.

6- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 156-158.

7- أحمد عبد الصبور الدلاجوي، المرجع السابق، ص 783.

ث- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين: ويقصد بالوعي الضريبي درجة الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم وأن يقبلوا مبدئياً بإمكانية إنقاص أو تخصيص جزء مساهمتهم المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع، إذ تشير أغلب الدراسات الميدانية إلى وجود ضعف بالوعي الضريبي لدى المكلفين يرجع لعدة عوامل، مؤكدة على انعكاسه ايجابياً على الحصيلة الضريبية بصفة مباشرة، كما يقلل التكاليف المرتبطة بالتحصيل من خلال الوفاء بمختلف الالتزامات الجبائية المنوطة بالمكلفين مع احترام الآجال المحددة قانوناً⁽¹⁾، وبالتالي فكلما كان الوعي الضريبي ضعيفاً كان الباعث النفسي على ارتكاب الجريمة الضريبية قوياً ولموسماً والعكس صحيح⁽²⁾.

ثالثاً- الأسباب السياسية:

تكمن الأسباب السياسية في استخدام الإيرادات الجبائية في تغطية الخدمات العامة بهدف العمل على الاستقرار السياسي في الجزائر، كما أن الحوافز الجبائية الممنوحة بضغط من أصحاب المصالح، والتي قد يتم تحويلها من طرفهم بشكل احتيالي ضاراً على مصداقية الاستثمار في الجزائر الذي اقتصر على المحروقات دون القطاعات الأخرى⁽³⁾.

فالضريبة تعتبر أداة للتحكم في سياسة الدولة، حيث انتهجت الجزائر بعد الاستقلال النظام الاشتراكي الذي ساهم في تكوين وبلورة نمط النظام الجبائي الذي ساد في الجزائر تلك المرحلة، غير أن هذا النظام تميز بكثرة سلبياته، حيث استفحلت ظاهرة الرشوة والغش الجبائي في

1- منها العوامل الإدارية والتشريعية التي تتمثل في ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وقلة حملات التوعية الضريبية التي تنفذها وانتشار الفساد الإداري مع عدم قدرة التشريعات الضريبية على مواكبة التغييرات الاقتصادية والاجتماعية في البلد فضلاً عن العوامل السياسية، التي تتمثل في الأساس في عدم عدالة الأنظمة السياسية، أنظر: بومدين حسين، بن شعيب نصر الدين، بومدين محمد، المرجع السابق، ص 171.

2- أحمد عبد الصبور الدجاوي، المرجع السابق، ص 782.

3- ناصر شارفي، سامي مباركي، المرجع السابق، ص 283.

الجزائر مما يؤكد فشل السياسة الجبائية التي انتهجتها الجزائر سابقا⁽¹⁾، وقد قلل وجود الموارد الناتجة عن المحروقات من اهتمام الدولة بالحماية العادية التي اعتبرت موارد ثانوية⁽²⁾.

كما أن الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال مما كان له اثر كبير على النظام الجبائي الجزائري، وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الحماية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة الغش الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي⁽³⁾.

المبحث الثاني

أركان وآثار جريمة الغش الجبائي في التصرفات الناقلة للملكية العقارية

رغم أن الجرائم الضريبية لها ذاتية واستقلالية عن جرائم القانون العام، إلا أنها تلتقي معها في كون أن لها قواعد موضوعية متعلقة بمسألة التجريم والعقاب، كما أن لها آثارا على مختلف الأصعدة، وهو ما سنفصله من خلال هذين المطلبين.

1. KAROBI Kamel, op-cit, p 3.

2-رزيق كمال، عمور سمير، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الخامس، جامعة البليدة، الجزائر، 2008، ص 319-320.

3- راجي بوعبد الله، دور الإصلاحات الجبائية لقوانين المالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بالجزائر (قانون المالية لسنة 2017 أنموذجا)، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 01، المجلد 10، جامعة احمد بن يحيى الوشرسي، تيسمسيلت، الجزائر، 2012، ص 193-194.

المطلب الأول: أركان جريمة الغش الجبائي في التصرفات الناقلة للملكية العقارية

كغيرها من الجرائم الأخرى، تقوم جريمة الغش الضريبي في مجال التصرفات الناقلة للملكية العقارية على ثلاث أركان فصلها كما يلي.

الفرع الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش الجبائي في التصرفات الناقلة للملكية العقارية

أولاً- المقصود بمبدأ الشرعية: يقصد بالركن الشرعي وجود نص تجريم واجب التطبيق على الفعل وهذا ما يعبر عنه بمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات⁽¹⁾، وهو مبدأ دستوري كرسته المادة 46 من دستور 1996⁽²⁾، كما أكدته المادة الأولى من قانون العقوبات فلا يمكن إدانة شخص أو تجريم فعل أو العقاب عليه بغير قانون⁽³⁾.

ثانياً- خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الجبائي: جرم المشرع الجبائي ظاهرة الغش الضريبي في مجال التصرفات الناقلة للملكية العقارية، من خلال نص 1/119 ق.ت. فبالإضافة إلى العقوبات الجبائية المقررة لهذه الجريمة والمتمثلة في الزيادة والغرامات، قررت عقوبات جزائية في حالة التملص أو محاولة التملص الكلي أو الجزئي من مبلغ الضريبة المفروضة، في حالة استعمال طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة إلى خمسة (05) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين، وهو ما سايره قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 1/303 منه، وكذا المادة 532 ق

1- عمر خوري، شرح قانون العقوبات، القسم العام، المكتبة القانونية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، السنة الجامعية 2010-2011، ص12.

2- دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 438/96، المؤرخ في 07 ديسمبر 1991، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر عدد 76، المؤرخة في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم.

3- أمر 156-66، المؤرخ في 08 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49، مؤرخة في 11 يونيو سنة 1966، المعدل والمتمم.

ض.غ.م⁽¹⁾، وعدة نصوص جبائية أخرى تجرم بشكل صريح لجوء المكلف الاستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة⁽²⁾.

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، مع التأثير بأحكام قانون العقوبات فيما يتعلق بتجريم الغش الضريبي، ويرجع ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين، فالأصل في القانون الجزائي العام أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا لماديات الجريمة، والعقوبات المقررة لها⁽³⁾.

الفرع الثاني-الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

يعتبر الركن المادي المبنى الظاهر للجريمة، ويتمثل أساسا في السلوك الإجرامي الذي يقرر لأجله المشرع عقابا جزائيا⁽⁴⁾، وهو يشكل عنصرا أساسيا لقيام لجريمة الغش الضريبي فلا جريمة دون تحقق الفعل غير المشروع،

أولا-عناصر الركن المادي:

1-الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج ر عدد 81، المؤرخة في 09/12/1976.

2-يعتبر الفقيه الايطالي Cesare Beccaria أول من نادى بضرورة تبيان الجرائم والجزاءات المقررة لها بشكل مسبق والاكتفاء بمنح القضاة سلطة المطابقة بين السلوك المرتكب والعقوبة المرصودة له، لا خلق جرائم وعقوبات جديدة، وبالتالي فان الفضل يعود إلى المدرسة الكلاسيكية في ابتداع مبدأ الشرعية الذي لا يزال إلى حد الآن حصانة وضمانة لحقوق الأفراد وحررياتهم، فلا يخلو دستور من دساتير الدول الحديثة من النص على مبدأ الشرعية ولا يوجد قانون عقوبات إلا ويستند إلى هذا المبدأ نظراً: منصور رحمانى، علم الإجرام والسياسة الجنائية، دار العلوم، عناية، 2006، ص 221.

3-بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 469-470.

4-إيهاب الروسان، خصائص الجريمة الاقتصادية "دراسة في المفهوم والأركان"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 07، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المنار، تونس، 2012، ص 84.

يتكون الركن المادي لجريمة الغش الضريبي من ثلاثة عناصر تتمثل في استعمال طرق احتيالية، بهدف التملص من الضريبة والرسوم، مع وجود العلاقة السببية بينهما.

أ- استعمال الطرق الاحتيالية: إن المتمعن في النصوص الجبائية التي تضمنت تحديد الطرق الاحتيالية للركن المادي لجريمة الغش الضريبي في مجال التصرفات الناقلة للملكية العقارية، يلاحظ أنها أوردت الطرق التدليسية على سبيل المثال لا الحصر، من خلال استعمال عبارات واسعة غير دقيقة، وهذه الخاصية تشترك فيها كل الجرائم الاقتصادية، حيث عادة ما يرد النص التجريمي بعبارات واسعة تسمح للقضاة والإدارة الضريبية القياس عليها⁽¹⁾.

وهذا ما يتضح جليا من خلال نص 1/119 ق.ت التي تنص على أنه «... تعتبر على وجه الخصوص، كمناورات تدليسية...»، وكذا نص المادة 118 من ق.ر.ع.ر.أ⁽²⁾، وكذا نص المادة 1/193 من ق.ض.م.و.ر.و.

وعليه فإن غاية المشرع في عدم حصر الطرق الاحتيالية في جريمة الغش الضريبي، هي محاربة كل أشكال الاحتيال.

كما يلاحظ أن هناك تكرار للطرق الاحتيالية التي تشكل السلوك المادي لجريمة الغش الضريبي في مختلف القوانين الجبائية، إذ كان يمكن الاكتفاء بالنص على جريمة واحدة مشتركة هي جريمة الغش الضريبي، والاكتفاء معها بإيراد هذه الطرق مرة واحدة وتعداد صورها الثلاث:

-الامتناع عن إقرار الضريبة أو الرسم أو ممارسة نشاط بدون تصريح جبائي.

-إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة.

1-بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام، فرع القانون الجزائري الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية (19 مارس 1962)، جامعة الجبالي اليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018-2019، ص 63.

2-الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، ج ر عدد 102، المؤرخة في 22/12/1976، ويتضمن هذا القانون مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ومعدلاتها، وعمليات الحسم الخاصة بها، بالإضافة إلى كفاءات التصريح والدفع لهذه الطريقة ومختلف العقوبات المطبقة في حالة الإخلال بعدم دفعها.

-تنظيم الإعسار وعرقلة عملية تحصيل الضريبة.

على أن يترك المشرع للجهات القضائية سلطة تلمس هذه الحيل من خلال الوقائع، ما دام أن هناك تسليم بأن هذه الحيل لا حصر لها وقابلة للتجديد وأن إيداع المكلفين للحيل لا يقف عند حد معين⁽¹⁾.

ب- **التملص من الضريبة:** يشكل التملص من أداء الضريبة سواء كلياً أو جزئياً العنصر الثاني للركن المادي للجريمة التامة والمتمثل في النتيجة⁽²⁾، أي في الجرائم التي يتطلب المشرع وجودها في الفعل المرتكب، ويقصد بها الأثر المادي الذي يحدث في العالم الخارجي والمترتب على السلوك الإجرامي⁽³⁾، ويتعلق الأمر هنا بمرحلة التحصيل الضريبي التي يقابلها المكلف بالضريبة بالامتناع الكلي أو الجزئي عن أدائها وهي تتحدد بالنظر إلى معنيين:

1- **المعنى الطبيعي:** يقصد بها التغيير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في العالم الخارجي.

2- **المعنى الموضوعي:** يقصد بها الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي تحميه القاعدة الجنائية، ومن هذا المنطلق يمكن تقسيم الجرائم إلى نوعين جرائم الضرر، وجرائم الخطر، ولا يتصور وجود نوع خال من النتيجة بهذا المعنى، لأن القاعدة الجنائية تهدف دائماً إلى حماية حق ما، وبذلك تمثل النتيجة في جميع الأحوال الضرر أو الخطر الذي لحق به الحق⁽⁴⁾.

، إذ تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتمالية إلى إحدى النتائج التي لا تخرج عن نطاق الحالات الآتية⁽⁵⁾:

1- بودالي محمد، أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مجلة المحكمة العليا-

عدد خاص- الغش الضريبي والتهرب الجمركي، الجزائر، 2007، ص 105.

2- عمر خوري، المرجع السابق، ص 34.

3- عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الأول "الجريمة"، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 149.

4- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 286.

5- ابن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، المرجع السابق، ص 22.

* التملص من الكل أو من البعض من وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها ويتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح.

* التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

* التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام⁽¹⁾.

ت-العلاقة السببية بين الطرق الاحتمالية والتملص من أداء الضريبة: لا يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي وقوع السلوك الإجرامي من الجاني وتحقق النتيجة الضارة، بل لابد أن تتسبب هذه النتيجة إلى السلوك الإجرامي، وبالتالي تقوم بينهما علاقة سببية⁽²⁾، أي أن النتيجة مرتبطة بالفعل المجرم وناتجة عنه، فهي الصلة التي تربط بين الفعل (السلوك) والنتيجة⁽³⁾.

وإذا كانت جريمة الغش الضريبي من الجرائم العمدية التي تقوم بمجرد المحاولة، أي أنه لا يشترط لقيامها تحقيق النتيجة الجرمية، فإن المتابعة الجزائية تستوجب توافر علاقة سببية⁽⁴⁾، إذ يتعين لقيام جريمة الغش الضريبي أن يؤدي استعمال الطرق الاحتمالية إلى التملص من الضريبة، ومن ثم تتعدم الجريمة إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ الإدارة في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء، وبالمقابل تتوفر العلاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون الاطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة⁽⁵⁾.

1-بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية(الغش الضريبي)، المجلة القضائية الجزائرية، العدد 01، المحكمة العليا، الجزائر، سنة 1989، ص21.

2-عمر خوري، المرجع السابق، ص35.

3-عبد الله سليمان، المرجع السابق، ص 152.

4-ابن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، المرجع السابق، ص23.

5-بغني شريف، المرجع السابق، ص 109-110.

فالعلاقة السببية هي الصلة التي تربط بين السلوك والنتيجة، بمعنى أن تكون النتيجة الجرمية مرتبطة بالفعل الذي تسبب في إحداثها، وتتوافر العلاقة السببية يتحقق الركن المادي، غير أن البعض يرى أن مشكلة البحث عن العلاقة السببية لا تثور في ميدان الجرائم الاقتصادية لأن معظمها من جرائم السلوك المادي البحث ونتيجتها تتحقق بمجرد إتيان السلوك⁽¹⁾.

ثانياً صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

قد تقوم الجريمة بجميع عناصرها المقررة قانوناً الركن الشرعي والمادي والمعنوي، فتكون جريمة تامة، ويسأل من ساهم فيها بصفته فاعلاً أو شريكاً، إلا أنه ليس بالضرورة أن تتحقق جميع تلك العناصر مما يثير مشكلة مدى اكتمال الجريمة ومدى مسؤولية من ساهم فيها، وهو ما يسمى بالمحاولة أو الشروع في الجريمة، وقد تتطافر أكثر من إرادة واحدة في إتيان السلوك المجرم فتثور مشكلة مدى مسؤولية كل من ساهم في الجريمة بسلوكه، وهو ما يسمى بالمساهمة الجنائية أو الاشتراك في ارتكاب الجريمة.

1- المحاولة في جريمة الغش الضريبي (الشروع)

أتعريف المحاولة: يقصد بالمحاولة الجرمية الحالات التي يفشل فيها الفاعل في تحقيق جريمته، فلا تتحقق النتيجة المادية المطلوبة لقيام الجريمة، وذلك لسبب خارج عن إرادة الفاعل، وأساس العقاب على المحاولة هو تعريض المصالح المحمية قانوناً لخطر الاعتداء عليها فيما لو نجح الفاعل في البدء⁽²⁾، يحمل الشروع في طياته كل معاني الاعتداء على المصلحة المحمية، ولكنه إذا أوقف أو خاب أثره، فقد يتحول من صورة الاعتداء الفعلي إلى صورة اعتداء يهدد بخطر، فهو بمثابة اعتداء محتمل، والقانون يحمي المصالح من كل اعتداء فعلي أو اعتداء محتمل عليها، لذا وجب تجريم الشروع بوصفه اعتداء محتملاً يهدد المصالح المحمية

1- بوزونية محمد ياسين، خصوصية أركان الجريمة الاقتصادية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، العدد 03، المجلد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص 153.

2- بوزونية محمد، المرجع السابق، ياسين ص 154.

بخطر، ومصدر الخطر في جرائم الشروع يكمن في أفعال الجاني من جهة، ونيته الإجرامية في ارتكاب الجريمة من جهة أخرى⁽¹⁾.

ب- الأساس القانون لتجريم المحاولة في جريمة الغش الضريبي: إذا كانت الأحكام العامة في ق.ع وبالضبط نص المادة 31 قد قررت أن المحاولة في الجنحة غير معاقب عليها إلا بوجود نص، فإن القوانين الضريبية قد حسمت الأمر ونصت صراحة على العقاب على الشروع، وهذا ما يتجلى في نص المادة 1/119 ق.ت التي نصت صراحة على العقاب في حالة المحاولة في ارتكاب جريمة الغش الضريبي في حالة النقص في التصريح الخاص بالتصريحات في العقود الناقلة للملكية العقارية.

وهو ما أكدته المواد 1/303 ق.ض.م.و.ر.م، والمادة 1/33 من ق.ط وكذا المادة 1/34 من ق.ط، والمادة 1/52 من قانون الوقاية من الفساد.

1- عبد الله سليمان، المرجع السابق، ص 164.

فقد أجمعت القوانين الجنائية على العقاب على المحاولة في جريمة الغش الضريبي، وبالتالي فهي تعتمد أصلاً على الفعل الإجرامي دون النظر إلى النتيجة المحققة، ونظراً للطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، فإن الركن المادي فيها يظهر غالباً مكتفياً بمظهر السلوك من دون الحاجة إلى بحث النتيجة، وبالتالي البحث في وجود رابطة سببية، ذلك أن أغلب الجرائم الضريبية تعد من الجرائم غير محددة النتائج⁽¹⁾.

كما تجب الإشارة إلى أن المحاولة لا يمكن تصورها في كل الحالات، لأن بعض الجرائم لا تحتل المحاولة، بسبب مانع متعلق بالركن المادي للجريمة ذاتها، فما اجمع عليه الفقه بخصوص الجرائم الاقتصادية هو أنه لا يتصور وجود المحاولة في الجرائم السلبية أو جرائم الامتناع، بحجة أنها جرائم تحصل بمجرد فعل الامتناع دون التوقف على نتيجة محددة أو ضرر معين بذاته⁽²⁾.

وفي الأخير يمكن القول أن الشرع في الجريمة الاقتصادية يختلف كثيراً عن الشرع طبقاً للقواعد العامة، فكثيراً ما يسوي التشريع الاقتصادي في التجريم والعقاب بين الجريمة التامة والشرع، وما الخروج عن القواعد العامة إلا بهدف حماية السياسة الاقتصادية للدولة.

2- المساهمة في جريمة الغش الضريبي "الإشتراك": لقد أثارت المساهمة الجنائية أهمية كبيرة بالنسبة للجريمة الاقتصادية، مما دفع بفقهاء القانون الجنائي إلى التطرق إليها باهتمام كبير، وهو ما جاء في توصيات المؤتمر الدولي السادس لقانون العقوبات المنعقد بروما سنة 1935 حيث جاء في البند الثالث منه «تتطلب المعاقبة على الجرائم الاقتصادية توسعاً في فكرة الفاعل وأشكال المساهمة الجنائية وإمكان تطبيق الجزاءات الجنائية على الأشخاص المعنوية»⁽³⁾.

أ- تعريف المساهمة: نظم قانون العقوبات أحكام المساهمة في المواد 41 إلى 46 منه، ويقصد بها أن يقدم شخصان أو أكثر على ارتكابها وعليه فالسلوك الإجرامي لا يقع بفعل الفاعل واحد

1- طالب نور الشرع، طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2008، ص 56.

2- إيهاب الروسان، المرجع السابق، ص 86.

3- بوزونية محمد، المرجع السابق، ياسين ص 155.

بل يقع بتظافر نشاط عدة فاعلين، أي يساهم في ارتكاب الجريمة عدة أشخاص، ولكن تتحقق المساهمة في الجريمة يفترض وجود قانونين هما: وتخضع المساهمة في جريمة الغش للقواعد العامة الواردة في ق.ج.

حيث عرفت المادة 42 من نفس القانون الشريك بأنه كل شخص لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.

هذا وقد أحالت القوانين الجبائية صراحة إلى القواعد العامة في قانون العقوبات فيما يخص المساهمة، وهذا ما يتضح من حلال نص المادة 1/120 من ق.ت، وكذا نص المادة 1/35 من ق.ط⁽¹⁾، بالإضافة إلى نص المادة 2/303 من ق.ض.م.و.ر.م، والمادة 543 ق.ض.غ.م، كما أحالت المادة 1/35 من ق.ط كذلك بخصوص تعريف الشركاء إلى قانون العقوبات.

ب شروط المساهمة: إذا كانت أفعال الشريك هي أعمال تحضيرية لا عقاب عليها لذاتها، وإنما تنجذب إلى دائرة التجريم بوصفها حلقة من حلقات المساهمة التبعية في ارتكاب الجريمة، فإنها لا تدخل دائرة التجريم ولا يعاقب عليها إلا إذا ارتكب الفاعل الجريمة أو شرع فيها، فلا يشترط لمعاقبة الشريك أن ترتكب الجريمة تامة، إذ يكفي أن يشرع في ارتكابها متى كانت من الجرائم التي يعاقب القانون على الشروع فيها، فالاشتراك لا تتحقق إلا إذا ساهم المتدخل في مساعدة الفاعل الذي يقوم باقتراف عمل يعاقب عليه القانون⁽²⁾.

وبالرجوع إلى أحكام نص المادة 43 من قانون العقوبات يتضح أنه لا يمكن أن نكون أمام جريمة الاشتراك في تحقق الجرائم الضريبية إلا بتوافر العناصر الآتية:

- يجب ارتكاب فعل يعاقب عليه

1- الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم، ج ر عدد 39، المؤرخة في 15 مايو 1977.

2- عبد الله سليمان، المرجع السابق، ص 213-214.

- أن يقع الاشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون

- يجب توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي أن يكون على علم بالجريمة التي ترتكب وقاصدا بعلمه المشاركة فيها⁽¹⁾، أو المساعدة أو التحريض أو التحايل أو التدليس الإجرامي في تنفيذ الجريمة.

فحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب أن يكون للفاعل دراية وعلم بما يفعله وان إرادته تتجه نحو تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فالشريك إذن هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة ومثال ذلك كان يتفق شخص مع المكلف على فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه أو يساعده على ذلك بان يحررها ويقدمها إليه.

ت- **أصناف المساهمين في جريمة الغش الضريبي:** تنقسم المساهمة الجنائية أو الفاعلين في جريمة الغش الضريبي إلى الفعل الأصلي و الشريك.

- **الفاعل الأصلي:** تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بوجود علاقات جبائية بين الخاضع للضريبة كطرف سلبي في العلاقة، والإدارة الضريبية كطرف متضرر من المخالفات الضريبية المرتكبة، فالمسؤولية الجبائية الجنائية لا يتوجه بها القانون الضريبي إلا لمن كان طرفا سلبيا في العلاقة الجبائية⁽²⁾.

وبما أن السلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة إحدى الالتزامات الضريبة فإنه لا يعتبر فاعلا أصليا إلا من تقع عليه هذه الالتزامات، أي أن الخاضع للضريبة يعتبر هو الملزم قانونا بالضريبة المفروضة عليه، لأن قيام الجرائم الضريبية يستلزم في صفة الجاني أن يكون خاضعا بصفة قانونية للضريبة، لأن الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي هو أول من يخضع للمساءلة الجنائية سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا⁽³⁾، وهو

1- بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص 81.

2- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دون طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 132.

3- أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 130-133.

طبقا لنص المادة 41 من ق.ع كل شخص يساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة، أو يحرض على ارتكابها بإحدى الوسائل المحددة في نص المادة.

كما يمكن أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية كحالة الورثة أو الموهوب لهم الذين يجب عليهم تقديم تصريحات لإدارة الضرائب، وبالتالي تعدد الملزمين بأداء الضريبة، وبالتالي فإنه في حالة مخالفتهم للالتزام الضريبي نكون بصدد عدد من الفاعلين الأصليين في الجريمة، بحيث يكون كل واحد منهم مكلف بالالتزام الضريبي ذاته محل الجريمة الضريبية.

- **الشريك**: الأصل في الجرائم الضريبية أنها تقع ممن له صفة الخاضع للضريبة، غير أنه في بعض الأحيان تقع الجريمة الضريبية من طرف أشخاص لا يملكون هذه الصفة وإنما بصفتهم مشاركين للفاعل الأصلي للجريمة، إذ يعتبر الشريك في الجرائم الضريبية مسؤولاً جنائياً عن ارتكاب الفعل المجرم قانوناً من خلال تجريم الفعل الذي ساهم فيه لا من إجرام الخاضع للضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع الجريمة تامة أو أن يقتصر الحال على مجرد الشروع⁽¹⁾.

3-العود في جريمة الغش الضريبي: لقد عني المشرع الضريبي بتنظيم العود تنظيمياً خاصاً في مختلف قوانين الضريبة نظراً للطبيعة الخاصة لجريمة الضريبة، فهو يتحقق بارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائياً في جريمة أخرى، وهو يتميز بالخصوصية كونه خاص بمعنى أنه يشترط لاعتبار الشخص عائداً تماثل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها، وكونه مؤقت بمعنى أنه يلزم لاعتبار الجاني عائداً أن تكون الجريمة جديدة قد وقعت في فترة معينة، عائداً بتوافر ثلاثة شروط حددتها المادة 3/119 من ق.ت كما يلي:

- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية ويشترط صدوره من قضاء جزائري مع اشتراط الحكم بعقوبة معينة.
- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه.

1- أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 145.

- أن يرتكب الجاني الضريبة الأخيرة خلال مدة معينة⁽¹⁾.

الفرع الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

تثير مسألة الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي بشكل خاص، والجرائم الضريبية الأخرى بشكل عام جدلاً فقهيًا كبيراً، باعتبارها من أهم الجرائم الاقتصادية التي لم يبق الركن المعنوي فيها محافظاً على معاييره الأصولية بل أضحي يتميز بالضعف⁽²⁾.

أولاً تعريف الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي: يعتبر الركن المعنوي من أهم أركان الجريمة وذلك لارتباطه بشخصية المجرم والذي يعتبر اليوم المحور الرئيسي للسياسة الجنائية الحديثة، فالركن المعنوي علاقة تربط بين ماديات الجريمة وشخصية الجاني فهو ضروري لقيام الجريمة قانوناً⁽³⁾، ويعكس الجانب النفسي للجريمة⁽⁴⁾، والجرائم الاقتصادية كغيرها من الجرائم تتطلب هذا الركن، ذلك أن دراسة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية من أكثر المواضيع جدلاً كما أن الخطأ فيها مفترض وهذا خلافاً للقواعد العامة فلا قيام للجريمة بغير ركن معنوي، وتفسير ذلك هو أن هذا الركن يعبر عن الإثم الذي حاك في نفس الجاني، وحيث تتجرد النفس من هذا الإثم فلا توجد جريمة، لذلك قيل بأن الفعل لا يكون آثماً إلا إذا كانت النفس آثمة⁽⁵⁾.

ثانياً أنواع القصد الجنائي:

1- القصد الجنائي العام: يتجسد القصد العام في اتجاه إرادة الجاني للتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، باستعمال طرق تدليسية احتيالية أو غش يؤدي للتخلص أو محاولة التخلص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة بهدف حرمان الخزينة العمومية من المداخل الضريبية وبالتالي الإضرار بمصلحة الخزينة العامة

1- نبيل صقر، المرجع السابق، ص 53-57.

2- بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص 65.

3- شريف كامل، الجريمة المنظمة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 285.

4- بوزوينة محمد، المرجع السابق، ياسين ص 156.

5- شريف كامل، المرجع السابق، ص 285.

أ- عناصر القصد الجنائي العام: القصد الجنائي العام هو نية الغش العام وينحصر أساساً في علم الجاني بارتكابه أعمالاً تدليسية واحتيالية، أو بمعنى آخر علم الجاني بأن الأفعال التي قام بها أفعال نهى القانون وتمتاز بالطابع الغير شرعي وتؤدي إلى التملص أو محاولة التملص من كل أو جزء الوعاء الضريبي، والقصد الجنائي العام يتكون من عنصرين هما العلم والإرادة.

- العلم: يفترض القصد العام علم الجاني بارتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التملص من الضريبة التخلص كلها أو بعضها⁽¹⁾، فالركن المعنوي يستوجب أن يكون الجاني على علم بأنه يقوم بسلوك غير مشروع يسبب خسائر للخزينة العمومية⁽²⁾.

ولأجل حماية السياسة الاقتصادية لجأت اغلب التشريعات إلى افتراض العلم بالوقائع والعلم بالقانون للحد من إفلات مرتكبي هذه الجرائم من العقاب، أصبح افتراض العلم في الجرائم الاقتصادية يقوم على عنصرين:

* افتراض العلم بماديات الجريمة: أي إدراك الجاني وقت ارتكابه للجريمة بالنشاط الإجرامي الذي يقوم به.

* افتراض العلم بعدم المشروعية: وهو أن يكون الجاني عالماً بالنصوص القانونية المعاقب عليها في التشريع الجنائي الاقتصادي⁽³⁾.

- الإرادة: وفي جريمة الغش الضريبي يتطلب توافر القصد الجنائي العام اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال والإخفاء وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط، أي أن المكلف بالضريبة رغم علمه بتجريم الفعل الذي يقوم به إلا أن إرادته تتجه مباشرة للقيام به.

2- القصد الجنائي الخاص: إذا كان القصد العام يتطلب توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بكل أركانها المنصوص عليها في القانون، فإن القصد الخاص يختلف من جاني لآخر، فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، في

1- بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 22.

2- بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص 68.

3- بوزونية محمد، المرجع السابق، ياسين ص 157.

حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة، هي حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها في الضريبة، وبالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديداً أو تخفيفاً حسب ما يقدره القانون استخلاصاً من ظروف الدعوى، وخاصة في شقها العمومي فقط دون الشق الجبائي⁽¹⁾.

ويمكن أن تستخلص سوء نية المكلف ورغبته في التملص من الضريبة من خلال عدم استجابته للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب، لتسوية وضعه، وتكتمل بذلك عناصر جريمة الغش الضريبي التي تستوجب المتابعة الجزائية⁽²⁾.

المطلب الثاني: آثار جريمة الغش الضريبي

يقال أن "خزينة الدولة هي جيوب رعاياها"، أي جيوب مكلفيها بصورة أساسية وهذا ما يؤدي إلى تصور الآثار السلبية على تلك الخزينة إذا عمد المكلفين بالضرائب إلى التملص من أداء الضريبة، فبذلك يجربون عن الخزينة جانبا كبيرا من مواردها العامة أي الجانب المتمثل في الحصائل الضريبية، وهذا ما قد يتقل كاهلها وتعجز عن إمكانية مرافقتها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وكذا المنظومات التشريعية بحد ذاتها⁽³⁾.

الفرع الأول: الآثار المالية والاقتصادية لجريمة الغش الضريبي

يعمل هذا النوع من الجرائم على إفساد السياسات الاقتصادية النقدية منها والمالية، فالإجراءات المتخذة لزيادة محصلات الضرائب من شأنه أن يزيد من نسبة الغش الضريبي، وسنحاول التطرق إلى أهم الآثار المالية والاقتصادية لهذه الجريمة.

1- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 287.

2- بن بعلاش خاليدة، المرجع السابق، ص 36.

3- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان 2003، ص

أولاً- الآثار المالية لجريمة الغش الضريبي: تتمثل أهم الآثار المالية لجريمة الغش الضريبي فيما يلي:

1- الإضرار بالخزينة العامة للدولة: تلعب الضريبة دوراً أساسياً وجوهرياً في تمويل خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية مختلف نفقات الميزانية بشقيها التسييري والتجهيزي⁽¹⁾، لذلك فإن الإخلال بواجب أداء الضريبة يهدد المداخل العامة للخزينة العمومية ويتسبب في حدوث خلل في السياسة الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يعد عائقاً أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل الدولة ومواجهة نفقاتها العامة⁽²⁾، بحيث يفوت على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها السياسية تجاه مواطنيها⁽³⁾، وبالتالي عدم تنفيذ المشاريع المقررة للسنة المالية⁽⁴⁾، وخلق مشاكل تمويلية كون أن معاقبة مخالفين القوانين الجبائية، وتكلفة تنفيذ وتطبيق القانوني الضريبي يؤدي إلى زيادة النفقات العمومية، فهي تكلف خزينة الدولة خسائر ضخمة تؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على التمويل نتيجة نقص الإيرادات وارتفاع النفقات⁽⁵⁾.

2- البحث عن بدائل لتمويل نفقات الدولة: تلجأ الدولة من أجل سد الفجوة الناتجة عن تفويت جزء هام من حصيلة الضرائب إلى البحث عن وسائل أخرى كالإصدار النقدي بخلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهذا يعرف بالتمويل بالتضخم أو الدين العام الذي يؤثر سلباً على الاقتصاد باستخدامه لأغراض استهلاكية⁽⁶⁾، مما يشكل عبئاً على ميزان المدفوعات إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظراً لسياسة النقشف التي تستلزمها

1- لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 02، المجلد 02، المركز الجامعي آفلو، الجزائر، 2018، ص 265.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 90.

3- بوشامة مصطفى، بعللة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 328.

4- عبد الحكيم الشراوي، المرجع السابق، ص 299.

5- يوسف عاشور، الغش الضريبي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، المجلد 07، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013، ص 108-109.

6- بوشامة مصطفى، بعللة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 328.

تدابير تسديد الدين العام⁽¹⁾، أو الاقتراض أو فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب المفروضة من أجل تعويض الإيرادات الجبائية المفقودة بسبب هذه الجرائم، وهو ما يؤدي إلى زيادة لضغط الضريبي على الأفراد مما يزيد من ميولهم للغش الضريبي وبالتالي استفحال الجريمة الضريبية أكثر فأكثر⁽²⁾، وهو ما يسبب مخاطر جمة تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني⁽³⁾.

ثانياً- الآثار الاقتصادية لجريمة الغش الضريبي

تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً هاماً لذلك فالغش الضريبي له انعكاسات خطيرة على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب نذكر أهمها:

1- بالنسبة للاستثمار: إن نقص إيرادات الدولة لا يسمح بتكوين ادخار عام مما يحد من مقدرة الدولة على انجاز المشاريع الاقتصادية التي تقتضيها التنمية⁽⁴⁾.

2- انخفاض معدلات الادخار: تؤدي الجرائم الضريبية عموماً إلى إضعاف الاقتصاد الوطني، ونظراً للخسارة التي تتكبدها الخزينة العامة تقل الإمكانيات الادخار العام، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة وغير قادرة على تهيئة البيئة الملائمة للتنمية الاقتصادية، لأن البنى التحتية المتهالكة تعرقل الاستثمارات⁽⁵⁾، وهو ما يجعل الدولة لا تلجأ إلى امتيازات للمستثمرين بتقليص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار مما ينجم عنه ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة⁽⁶⁾.

1- عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 90.

2- عبد الحكيم الشرقاوي، المرجع السابق، ص 299.

3- بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 328.

4- بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجاً، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13، المركز الجامعي صالح أحمد، النعامة، الجزائر، 2019، ص 116.

5- عبد الحكيم الشرقاوي، المرجع السابق، ص 300.

6- بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 328.

3-الإخلال بقواعد المنافسة: حيث أن المؤسسات المتملصة تصبح أفضل من المؤسسات التي تؤدي واجبها الضريبي، وبذلك تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق⁽¹⁾.

4-الإضرار بإنتاجية المؤسسة: بحيث يدفع ذلك التملص إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها الغش الضريبي⁽²⁾، حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة⁽³⁾، كذلك يؤثر على التوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية⁽⁴⁾.

5-توجيه الاقتصاد نحو سياسة فاشلة: نتيجة حصول صناعات القرار في الدولة على معلومات خاطئة عن معظم المتغيرات الاقتصادية مما يؤدي إلى إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني⁽⁵⁾.

الفرع الثاني : الآثار الاجتماعية لجريمة لغش الضريبي

يؤدي الغش الضريبي بالآفات اجتماعية عديدة خاصة في مجتمعات الدول النامية وانتشار قيم خطيرة وسلبية، نذكر أهمها:

أولاً-إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع: بسبب عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، مما يؤدي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة، أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من

1- بغني شريف الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجاً، المرجع السابق، ص 116.

2-بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 328.

3-ناصر مراد، المرجع السابق، ص 162.

4-عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 29.

5- بغني شريف الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجاً، المرجع السابق، ص 116.

الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع⁽¹⁾، وتتحول إلى عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي⁽²⁾.

ثانياً-التأثير على العدالة الضريبية:لما كان الهدف الرئيسي من الضريبة هو تحقيق العدالة الاجتماعية، والمساواة أمام الضرائب من ناحية اجتماعية، من خلال دورها الفعال في حذف التفاوت بين فئات المجتمع، وإعادة توزيع الدخل الوطني بصورة أكثر عدالة على كل أفراد المجتمع، غير أن الغش الضريبي يحول دون تحقيق هذه الأهداف⁽³⁾، ويؤثر تأثيراً سلبياً ويشكل عائقاً أمام تحقيقها حيث أنه نتيجة التهرب والغش تقلل من حصيلة الدولة الضريبية لذلك تعتمد إلى رفع معدلاتها أو استحداث ضرائب جديدة وخاصة في نطاق الضرائب غير المباشرة والتي تكون ثقيلة العبء على الفئات محدودة الدخل⁽⁴⁾.

ثالثاً-خلق الفوارق الاجتماعية:وهو ما يضعف الترابط الاجتماعي وزيادة الفجوة بين الإحصاءات الرسمية للدخل القومي والمعدلات الحقيقية له، فعمليات الغش تتم في الخفاء ولا يتم تسجيلها، وهو ما يؤدي إلى اضطراب السياسة المالية للدولة ويؤثر سلباً على التنمية البشرية.

رابعاً-تفشي اللامدنية الجبائية:وهو من الآثار السلبية كذلك في المجتمع، حيث أن انتشار هذه الظاهرة بين مختلف طبقات المجتمع يساهم في تدهور اللامدنية الجبائية والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية⁽⁵⁾.

الفرع الثالث: آثار جريمة الغش الضريبي على فعالية النظام الضريبي

1-ناصر مراد، المرجع السابق، ص 163.

2-بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، المرجع السابق، ص 328.

3-يوسف عاشور، الغش الضريبي، المرجع السابق، ص 109.

4-بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجاً، المرجع السابق، ص 116.

5-عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 96.

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، الهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي، وقد يتم التعارض كذلك مع الهدف الاجتماعي للضريبة وبذلك يتعين على المشرع الضريبي مراعاة مصلحة الدولة ومراعاة مصلحة المكلف ومصلحة المجتمع⁽¹⁾.

فعدم تحقيق هذه الفعالية لأهدافها ينتج عنه الغش الضريبي الذي لا يحقق مبدأ العدالة ويبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص إيرادات المالية للدولة، لذلك فإن هذه الظاهرة لا تعمل على تحقيق السياسة الضريبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية يقلص من أهمية الضريبة⁽²⁾، وكتحصيل حاصل فإن الغش الضريبي هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي⁽³⁾.

1-بغني شريف، المرجع السابق، ص 117.

2-المرجع نفسه.

3- لشلح صافية، المرجع السابق، ص 266.

خلاصة الفصل الأول:

باعتبار أن الجباية العادية هو التوجه الذي لا مفر منه للعديد من الدول، كخيار استراتيجي لتحقيق التنمية من جهة، ومن جهة أخرى تعد الممول الرئيسي الثاني بعد الجباية البترولية لميزانية الدولة في الجزائر، وإذا كانت المساواة في أداء الضريبة تشكل أهم المبادئ التي كرستها الدساتير في العالم، على غرار المشرع الجزائري بموجب المادة 1/78 من الدستور⁽¹⁾، فإن جريمة الغش الضريبي تشكل بالدرجة الأولى مساسا بهذا المبدأ.

وبما أن النظام الضريبي يشهد تحديات كبيرة، فإن الجرائم الضريبية وعلى رأسها جريمة الغش الضريبي في مجال التصرفات الناقلة للملكية العقارية، تشكل أبرز العقوبات التي تواجهها الدولة في رسم وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة، واستنزاف للمال العام من جهة أخرى، غير أن الأحكام الخاصة بها لاسيما فيما يتعلق بالمساهمة والشروع فهي الاستثناء الذي يخرج عن القاعدة، بحيث لازال المشرع الجبائي متأثرا فيها بالقواعد العامة في قانون العقوبات، رغم الطابع التقني الذي تتميز به هذه الجريمة، ودون مراعاة خصائص الواقعة الضريبية في بعض الحالات، والتي تتحرف فيها أركان جريمة الغش الضريبي عن الإطار العام المألوف المميز للجريمة الاقتصادية.، ناهيك عن الآثار الوخيمة لهذه الجريمة على مختلف الأصعدة بدءا من خزينة الدولة التي تعد المتضرر الأكبر.

غير ان المشرع الجزائري لازال متأثرا بالقواعد العامة الموجودة في قانون العقوبات رغم ما تتميز به هذه الجرائم من طابع تقني، ورغم مساسها بالاقتصاد الوطني.

1 كانت هذه المادة تحمل رقم 64 قبل التعديل الدستوري لسنة 2016، أين تم إدخال تعديلات عليها، أنظر: دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 438/96، المؤرخ في 07 ديسمبر 1991، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر عدد 76، المؤرخة في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم بالقانون رقم 02-03، المؤرخ في 10 أبريل 2002، ج.ر عدد 25، المؤرخة في 14 أبريل 2002، وبالقانون رقم 08-19، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر عدد 63، المؤرخة في 16 نوفمبر 2008، وبالقانون رقم 01-16، المؤرخ في 06 مارس 2016، ج.ر عدد 14، المؤرخة في 07 مارس 2016.

الفصل الثاني

فعالية إعادة التقييم العقاري في الحد من جريمة الغش الضريبي

لقد أقر القانون الجبائي لإدارة الضرائب الحق في إعادة تقدير مختلف المعاملات الخاضعة للحماية العقارية فيما يتعلق بحقوق التسجيل ورسم الإشهار العقاري، من خلال مطالبة المكلف بالضريبة بالحقوق المستحقة الناجمة عن عملية إعادة التقييم في صورة عقوبات جبائية ناجمة عن النقص في التصريحات "insuffisance de déclaration"، وهذا طبقاً لنص لمادة 38 مكرر ق.إ. ج⁽¹⁾.

يلجأ إلى التقييم العقاري بسبب الحاجة لتحديد القيمة التجارية الحقيقية للعقارات والحقوق العقارية، وفقاً لمعطيات ومتغيرات وقواعد السوق العقارية⁽²⁾، ويعد الاقتصادي البريطاني "ALFRED MARSHALL" المؤسس الحقيقي لعلم التقييم من حيث صياغته نظرية العرض والطلب وارتباطها بتحديد السعر، والتي تعد أهم الأدوات التي يعتمد عليها التقييم⁽³⁾.

1- استحدثت هذه المادة بموجب قانون المالية لسنة 2011، وعدلت بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2021، أنظر: القانون رقم 16-20، مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد 83، المؤرخة في 31 ديسمبر 2020.

2- مر نظام التقييم العقاري بمرحلتين أساسيتين: المرحلة الأولى قبل سنة 1990، كان التقييم العقاري في ظل النظام الاقتصادي الموجه تقييماً إدارياً وفق السوق العقارية الموجهة إدارياً، أما المرحلة الثانية بعد سنة 1990: في هذه المرحلة أخذ المشرع الجزائري بالتقييم وفق السوق العقارية الحرة في جميع المعاملات العقارية، على غرار تشريعات الدول الغربية وبعض الدول العربية، وهو ما يتضح جلياً من خلال المذكرة رقم 5977، المؤرخة في 07/08/2006، الصادرة عن المديرية العامة للأموال الوطنية، المتعلقة بعمليات التقييم العقاري وضرورة اعتماده على السوق العقارية الحرة، وزارة المالية، أنظر: حرز الله كريم، النظام القانوني للتقييمات العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل درجة دكتوراه "ل.م.د." الطور الثالث، حقوق، تخصص القانون الخاص، جامعة يحي فارس، المدينة، السنة الجامعية 2014-2015، ص 21.

3- أحمد بن عبد العزيز العميرة، التقييم العقاري، الطبعة الأولى، دار الإشعاع الفني، مصر، 2008، ص 210.

المبحث الأول

ضوابط آلية إعادة التقويم العقاري

نشأ التقويم العقاري في عهد الرسول محمد عليه الصلاة والسلام عندما أراد بناء مسجده حيث روي عن أنس رضي الله عنه أنه قال: " أمر النبي صلى الله عليه وسلم ببناء المسجد فقال : يا بني النجار ثامنوني بحائطكم هذا، قالوا : لا والله لا نطلب ثمنه إلا إلى الله... "

من خلال قول أنس رضي الله عنه يتضح أن بني النجار وافقوا على طلب الرسول صلى الله عليه وسلم في ماثمنتهم ملكهم دون مقابل، غير أنه لو امتنعوا عن بيعه فإنه يثمن تحصيلًا للمصلحة العامة مع حفظ حق المالك بتعويضه عن ملكه بالعرض العادل، وكدليل على ذلك حادثة توسعة المسجد الحرام، وهذا في خلافة عمر وعثمان رضي الله عنهما، عندما ضاق المسجد بالمصلين والطائفين، فقد اشترى عمر وعثمان رضي الله عنهما الأراضي المحيطة بالمسجد و قاما بتعويض مالكةا بثمنها الحقيقي⁽¹⁾.

المطلب الأول: تقنيات إعادة التقويم العقاري

الفرع الأول: تعريف إعادة التقويم العقاري

يرى الفقيه Jean Jaques NEUER أن الرقابة الجبائية أداة لقمع الغش الجبائي⁽²⁾، ووسيلة للتحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية⁽³⁾، تهدف إلى تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة من أجل تقليص المخالفات والنقائص، وكذا المحافظة

1- نقلًا عن: حرز الله كريم، المرجع السابق، ص 11-12.

2- لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيارت، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 02، جامعة الجزائر 03، 2018، ص 189.

3- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 154.

على حقوق الخزينة العمومية⁽¹⁾، إذ تعد آلية إعادة التقييم العقاري من أهم آليات الرقابة الجبائية.

أولاً- المقصود بإعادة التقييم العقاري

لم يتطرق المشرع الجزائري لتعريف عملية التقييمات العقارية سواء في النصوص التشريعية أو التنظيمية، واكتفى بتنظيم أحكامها، وحتى التشريعات الأخرى لم تورد تعريفاً له، إلا بعض التشريعات القليلة جداً، وهذا راجع إلى كون التعريف ليس من اختصاص المشرع بل وظيفة الفقه، على غرار التشريع السوري الذي عرفها في المادة 01 من القانون المتضمن تنظيم مهنة المقيم العقاري وشروط ممارستها والتي نصت على أن «التخمين العقاري هو تقدير قيمة العقارات بالاستناد إلى المقارنة مع الأسعار في السوق بحسب عمليات البيع والشراء التي تمت مع وجوب مراعاة ما تفرضه طريقة المقارنة من حدود على القيمة السوقية للعقارات عن طريق فحص الأسعار التي تدفع عادة في العقارات المماثلة»⁽²⁾.

فالتقييم العقاري هو عملية تقنية تقوم على مبادئ معينة⁽³⁾، وفق عوامل وطرق محددة بهدف تحديد القيمة النقدية للعقارات والحقوق العقارية في زمان ومكان معينين، وتتطلب مهارات فنية وعلمية لا بد من توافرها في الأشخاص المكلفين بها⁽⁴⁾، وهو 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

1-نادية فضيل، الغش نحو القانون، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 51.

2-نقلا عن: حرز الله كريم، المرجع السابق، ص 23.

3-سماعين شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دراسة وصفية تحليلية، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 93.

4-صونية بن طيبة، ضوابط وآليات تسوية النزاعات المترتبة عن التقييم العقاري، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، العدد 01، المجلد 11، جامعة تبسة، الجزائر، 2022، ص 335.

ضبطها أو وجود تضارب في التصريحات والمعلومات المطلع عليها، أو عدم تطابق عناصرها التي تم إخضاعها والمعدلات المقررة لتصفية الحقوق⁽¹⁾.

وتجب الإشارة إلى أن القيمة الحقيقية للعقار هي الأداة الأساسية لإعادة التقييم، الذي يبنى على الأسس الآتية:

- عدم كفاية الثمن المصرح به، وتظهر بالأخص في التحويلات التي تتم بمقابل وبموجب عقود خاضعة للتسجيل.

- إسقاط جزء من عناصر الوعاء وهذا يظهر في التصريحات عند محاولة ضبط التركة، محاولة إخفاء جزء منها وهذا يعد مخالفا لأحكام المادة 133 من قانون التسجيل والطابع. - تضارب بين التصريحات المقدمة والمعلومات المجمعة.

- عدم تطابق المعدلات المطبقة على عناصر الوعاء محل إعادة التقييم، حيث تحدث كثيرا بالنسبة للعقود التي تسجل على الفهارس، وكذلك العقود غير الخاضعة لإجراء التسجيل⁽²⁾.

ثانياً. سلطات الإدارة الجبائية لتفعيل آلية إعادة التقييم العقاري

تعتبر سلطات الإدارة الجبائية لتفعيل آلية إعادة التقييم العقاري ضمانات لتحصيل الضريبة على التصرفات الناقلة للملكية العقارية، والتي تعني وجود وسائل وتدابير تحمي بها الإدارة حقوق الخزينة في استيفاء مبالغ الضرائب من المكلفين بالضريبة⁽³⁾، فهي من جهة مجموعة من الإجراءات والتدابير والحقوق الملزمة قانوناً لأطراف العلاقة الضريبية تكفل للدولة اقتضاء ذلك الجزء من الدخل على شكل ضريبة، ومن جهة أخرى مجموعة من الصلاحيات

1- بن العرية محمد، عبد الكريم مسعودي، أثر إعادة التقييم على حصيلة الجباية العقارية، دراسة حالة بمكتب مراقبة التقييمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأدرار في الفترة 2015-2020، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، المجلد 11، 2022، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الأفريقي، جامعة احم دراية، أدرار، الجزائر، ص 256.

2- المرجع نفسه.

3- بن ناصر وهيب، ضمانات تحصيل الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري، العدد 01، المجلد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 02، 2015، ص 173.

والحقوق الممنوحة قانونا للإدارة الجبائية تستعملها اتجاه المكلف بهدف تحصيل قيمة الضريبة والزيادات التي تلحق بها⁽¹⁾، وهي تتمثل فيما يلي:

1- حق الرقابة: يحق لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية، والتي تتدرج ضمنها الرقابة على عملية تسجيل عقد بيع العقار في إطار الرقابة على المعاملات العقارية⁽²⁾، سواء على التصريحات أو المستندات المستعملة، من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم⁽³⁾، من خلال تحليل ومقارنة تلك المعلومات⁽⁴⁾، وهو كرسه المادة 1/18 والمادة 1/19 من ق.إ.ج⁽⁵⁾، فبالإضافة إلى التدقيق في التصريحات الجبائية، يجوز للإدارة الجبائية أن تطلب من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه.

2- حق الاطلاع: وهو الحق المحدد بموجب المواد من 45 إلى 59 من ق.إ.ج، إذ يخول القانون للإدارة الجبائية جمع كل المعلومات والوثائق المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والضرورية لعمليات التحقيق والرقابة⁽⁶⁾، وهذا من خلال تصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية⁽⁷⁾، عملا بأحكام المادة 45 من ق.إ.ج، حيث يعمل أعوان الإدارة الجبائية على تصفح الوثائق الموجودة بحوزة المكلف بالضريبة قصد تأسيس الوعاء الضريبي.

1- محفوظ برحمانى، المرجع السابق، ص 242.

2- المرجع نفسه، ص 150.

3- بن بادة عبد الحليم، بن شهرة شول، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، الجزائر، 2017، ص 358.

4- كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 168-169.

5- قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79، مؤرخة في 2010/12/23، المعدل والمتمم.

6- بن بادة عبد الحليم، بن شهرة شول، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، جامعة غرداية، 2017، ص 358.

7- بكريتي بومدين، يوسف رشيد، المرجع السابق، ص 177.

3-حق إجراء التحقيق (البحث): يقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الرقابة الجبائية في التدخل بشكل مفاجيء، ويمارس ابتداء من الساعة 08:00 صباحا إلى الساعة 20:00 مساء، مع تحرير محضر بذلك، طبقا لأحكام المادة 33 من ق.إ.ج.

4-حق الاسترداد (استدراك الأخطاء): نصت عليه المادة 39 من ق.إ.ج « يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:

• تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها

• القيام بأعمال الرقابة

• قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي»، حيث تسترجع الحقوق الناتجة عن التسوية والرقابة، إما عن طريق تعديل الاقتطاع أو إنشاء اقتطاع جديد، حيث يتم استدراك كل خطأ يترتب عن نوع الضريبة والرسم في أجل أقصاه أربع سنوات⁽¹⁾.

5-حق التفتيش والمعاينة: يتمتع لأعوان الجبائين بالحق في الرقابة والتفتيش دوريا للتصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فيتم بذلك التأكد من حسن تطبيق التنظيم الخاص بالصرف وهذا من خلال القيام بالتحقيقات لدى الخاضعين للضريبة الممارسين نشاط الصرف⁽²⁾، ومن أجل تمكينهم من أداء مهامهم خولهم القانون الحق في المعاينة من خلال نص المادتين 34 و 35 من ق.إ.ج.

الفرع الثاني: مقومات إعادة التقويم العقاري

بما أن عملية إعادة التقويم العقاري تتمحور حول الملكية العقارية، فإننا سنحاول التطرق إلى أهم العناصر التي تتعلق بها.

أولا- الملكية العقارية

1-بكريتي بومدين، يوسف رشيد، ص 177.

2-بكريتي بومدين، يوسف رشيد، ص 177.

1-تعريف الملكية العقارية: عرف المشرع الجزائري الملكية العقارية في المادة 02 من القانون رقم 90-25 المتضمن قانون التوجيه العقاري، بأنها كل الأراضي أو الثروات العقارية غير المبنية⁽¹⁾، كما أن المادة 674 ق.م قد عرفت الملكية بأنها حق التمتع والتصرف في الأشياء وفق ما تقتضيه القوانين والأنظمة.

2-أصناف الملكية العقارية: صنف المشرع الجزائري الملكية العقارية بموجب أحكام نص المادة 27 قانون التوجيه العقاري إلى ثلاث أصناف كما يلي:

«الملكية العقارية الوطنية: هي الأملاك التابعة للدولة⁽²⁾».

«الملكية العقارية الخاصة: الملكية العقارية الخاصة والحقوق العينية العقارية هي ملكية معترف بها ومضمونة بموجب الدستور».

«الملكية العقارية الوقفية: قد تكون الملكية العقارية الوقفية عامة أو خاصة⁽³⁾».

3-الملكية العقارية الخاضعة لإعادة التقويم العقاري: تنصب عملية إعادة التقويم العقاري على الملكية العقارية الخاصة، أي الأملاك التابعة للخواص، والتي يحكمها القانون المدني والقوانين المتفرعة عنه كقانون التوجيه العقاري، إذ يعتبر حق الملكية من الحقوق التي كرسها الدستور لما لها من أهمية قصوى⁽⁴⁾، باعتبارها ظاهرة اجتماعية مجبول عليها البشر بالفطرة، ولعل حق التمتع والتصرف في الملكية العقارية من أهم العناصر التي نظمها المشرع الجزائري

1-القانون رقم 90-25، المؤرخ في 18/11/1990، يتضمن التوجيه العقاري، ج ر عدد49، المؤرخة في 18/11/1990، المعدل والمتمم بالقانون رقم 26/95، المؤرخ في 25/09/1995، ج ر عدد 55، المؤرخة في 19/12/1995.

2-القانون رقم 90-30، المؤرخ في 01/12/1990، المتضمن قانون الأملاك الوطنية، ج ر عدد 52، المؤرخة في 02/12/1990، المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-14، المؤرخ في 20/07/2008، ج ر عدد 44، المؤرخة في 03/08/2008.

3-القانون رقم 91-10، المؤرخ في 27/04/1991، المتعلق بالأوقاف، ج ر عدد 21، المؤرخة في 08/05/1991، المعدل والمتمم بالقانون رقم 01-07، المؤرخ في 22/05/2001، ج ر عدد 29، المؤرخة في 23/05/2001، والقانون رقم 02-10، المؤرخ في 14/12/2002، ج ر عدد 83، المؤرخة في 15/12/2002.

4-وهذا ما كرسه المادة 1/64 من الدستور «الملكية الخاصة مضمونة».

على غرار الأنظمة المقارنة خاصة إذا تعلق محل الملكية والتصرف فيها بعقار⁽¹⁾، وتكون الملكية العقارية الخاصة إما ملكية تامة أو في الشيوع.

«الملكية التامة»: هي الملكية الواقعة على ذات العين ومنافعها⁽²⁾، وتسمى بالملكية التامة لأن المالك يستجمع فيها السلطات الثلاث، وهي حق الاستعمال والاستغلال والتصرف⁽³⁾، وهذه الحقوق حددتها المواد من 674 إلى 677 من القانون المدني، وكذا المادتين 27 و 28 من قانون التوجيه العقاري.

«الملكية الشائعة»: العقار الشائع هو العقار الذي تتعذر قسمته بين الشركاء، وغالبا ما يعتمد إلى بيعه عن طريق المزاد العلني أو غيره⁽⁴⁾، وقد عرفت المادة 713 من ق.م بأن الملكية الشائعة تكون في حالة إذا ملك اثنان أو أكثر شيئا وكانت حصة كل منهم غير مفرزة.

فالشيوع هو الوضع القانوني الناتج عن تعدد المالكين للحق العيني، دون أن يختص كل فرد منهم بجزء مفرز فيه، وسواء كان الحق العيني حق ملكية أو حق عيني آخر كحق الانتفاع⁽⁵⁾، ودون أن يتعين لكل منهم نصيب مادي محدد، وإنما يكون لكل منهم حصة شائعة فيه يرمز لها بنسبة حسابية كالنصف 2/1 أو الثلث 3/1 أو الربع 4/1 وغيرها⁽⁶⁾.

الشياع العادي أو الإرادي: هو الشياع الناتج عن تصرف قانوني استنادا لعقد أو وصية أو هبة كشراء عقار بصفة مشتركة وفي هذا العقد يتم تحديد حصة كل واحد منهم إما أن تكون متساوية أو بنسب متفاوتة⁽⁷⁾.

1- بغني شريف، حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، مجلة مفاهيم للدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 07، 2020، ص 125.

2- محمد أبو زهرة، الملكية ونظرية العقد في الشريعة الإسلامية، دون طبعة، دار الفكر العربي، مصر، 1996، ص 67.

3- محمد حسين منصور، الحقوق العينية الأصلية، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 13.

4- دوة آسيا، رمول خالد، المرجع السابق، ص 82.

5- يوسف دلاندة، الوجيز في الملكية العقارية الخاصة الشائعة على ضوء القانون الجزائري وما استقر عليه قضاء المحكمة العليا، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 64.

6- بثينة رزقي، الطبيعة القانونية للملكية العقارية الشائعة في التشريع الجزائري، مجلة الحوكمة والقانون الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، 2022، ص 33.

7- بثينة رزقي، المرجع السابق، ص 35.

الشياع الإجباري: يكون هذا النوع في العقارات المبنية أي ما يسمى بالملكية المشتركة⁽¹⁾ وهو ما نصت عليه المواد 743 إلى 772 من القانون المدني الجزائري، وبما أن الملكية المشتركة هي ملكية مقسمة إلى حصص فلكل مالك حرية التصرف في حصته بالبيع أو الإيجار⁽²⁾، غير أنه لا يجوز لأي مالك التصرف في أجزاء مشتركة⁽³⁾.

ثانياً-أنواع الملكية العقارية الخاضعة لإعادة التقييم العقاري

تعتبر العقارات عنصراً أساسياً في الذمة المالية وهي تتعلق خصوصاً بالملكية المبنية والغير مبنية (بنايات وأراضي).

1-العقارات المبنية:العقارات المبنية هي المباني والمنشآت التي كانت قبل تشييدها في الأرض مجموعة من مواد البناء وأدواته، فهي كميات من الطوب والرمل والاسمنت والجير والجبس والخشب والحديد والأحواض والأدوات الصحية، وغير ذلك من المواد التي تستعمل في البناء، ولا تصبح عقاراً إلا إذا شيدت فاندمجت في الأرض وأصبحت ثابتة مستقرة، فلا يمكن تحويلها أو نقلها إلا إذا هدمت، ويشمل ذلك المساكن والمكاتب والجسور الكبرى والسدود والمصانع والمخازن والأفران والمطاحن وغيرها، وليس من الضروري أن تكون المنشآت مشيدة فوق سطح الأرض، بل يصح أن تكون مشيدة في باطنها فتعتبر منشآت، ومن ثم تعتبر عقاراً بطبيعته، فالمنشآت إذن هي مجموعة من مواد البناء شيدت على سبيل القرار فاندمجت في الأرض، سواء أقيمت فوق سطح الأرض أو أقيمت في باطنها، واندماج المباني و المنشآت في الأرض هو الشرط الضروري لإضفاء صفة العقار عليها⁽⁴⁾، وقد تكون العقارات المبنية موجهة للسكن أو الصناعة أو التجارة أو السياحة وغيرها.

1-743 من ق.م «الملكية المشتركة هي الحالة القانونية التي يكون عليها العقار المبنى أو مجموعة العقارات المبنية والتي تكون ملكيتها مقسمة حصصاً بين عدة أشخاص تشمل كل واحدة منها على جزء خاص ونصيب في الأجزاء المشتركة»
2- يوسف دلاندة، المرجع السابق، 2015، ص 66.

3- حدد المشرع الجزائري الأجزاء المشتركة على سبيل الحصر في المادة 705 من القانون المدني الجزائري.

4- عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، حق الملكية، مع شرح مفصل للأشياء والأموال، الجزء الثامن، دون طبعة، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، سنة 2000، ص 24-25.

أ-المحلات السكنية: حدد المشرع الجزائري المقصود بالمحلات السكنية بموجب المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-175، المتعلق بتحديد القواعد العامة للتهيئة والتعمير والبناء بأنها المحلات التي تستعمل للسكن سواء كان ذلك ليلا أو نهارا ماعدا المساكن المعدة للحياة الجماعية كالفنادق والمستشفيات والملاجئ والمدارس والمحلات المخصصة للحياة المهنية عندما لا يتم الإسكان فيها⁽¹⁾.

*السكن الجماعي: يقصد به الأحياء المتكونة من عدة عمارات، وكل عمارة تتكون من شقق ذات الأحجام المختلفة، شقق من نوع ثلاث غرف أو أربع غرف وغيرها، كما يمكن أن تكون هناك عمارة واحدة متكونة من عدة شقق منفردة وهذه الشقق إما أن تكون مبنية بالطابع الاقتصادي أو المحسن أو الراقي⁽²⁾، أو هي تلك المساكن التي تتوافر على المرافق المشتركة مع الآخرين كالمدخل والسلم وغيرها، وقد عرفت الملكية المشتركة بموجب المادة 743 من ق.م بأنها الحالة القانونية التي يكون عليها العقار المبنى أو مجموعة العقارات المبنية والتي تكون ملكيتها مقسمة حصصا بين عدة أشخاص تشمل كل واحدة منها على جزء خاص ويكون لهم نصيب في الأجزاء المشتركة.

*السكن الفردي: يشمل السكنات الفردية ذات الاستعمال العادي أي المساكن التي لا تتوافر على المرافق المشتركة مع الآخرين كالمدخل والسلم وغيرها، وقد يكون ذو طابع اقتصادي أو محسن أو راقي⁽³⁾، وتجب الإشارة إلى أن العقار المبنى يمكن أن يكون تام أي مكتمل الانجاز، ويمكن أن يكون في طور الانجاز، ويمكن أن يكون بيعا على التصاميم⁽⁴⁾،

1-المرسوم التنفيذي رقم 91-175، المؤرخ في 28/05/1991، المتعلق بتحديد القواعد العامة للتهيئة والتعمير والبناء، ج ر عدد 26، المؤرخة في 01/06/1991.

2-بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية(دراسة حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2011-2012، ص 18.

3-بلوفي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 18.

4-يرى البعض أن عقد البيع على التصاميم، يدخل في نطاق الصورة الحديثة لعقود الإذعان التي تقوم على المعنى الواسع، وذلك حماية للمشتري من الشروط التي يستقل المرقى العقاري بوضعها، والتي قد تتسم بالتعسف، أنظر: عياشي شعبان، خصائص عقد بيع العقار بناء على التصاميم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، المجلد ب، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 166.

هذا الأخير عرفته المادة 28 من القانون رقم 11-04، المحدد للقواعد التي تنظم نشاط الترقية العقارية⁽¹⁾.

ب- المحلات التجارية: لم يعرف القانون ولا القضاء المحل التجاري حتى الفقه لم يعرفه تعريفا جامعاً مانعاً لاختلاف وجهات النظر في تحديده، على غرار المشرع الجزائري الذي اكتفى بذكر بعض عناصره الإلزامية دون بيان خصائصه القانونية في المادة 78 وما يليها من القانون التجاري كعنصر العملاء والشهرة، وغيرها⁽²⁾، وقد يكون موجها للاستعمال الصناعي، المهني، الحرفي والتجاري.

2- العقارات غير المبنية: تشمل العقارات الغير المبنية الأراضي الصالحة للبناء وكذا الأراضي الفلاحية والأراضي الصناعية.

أ- الأراضي الصالحة للبناء: الأراضي الصالحة للبناء هي الأراضي المهيأة كلياً أو جزئياً الواقعة داخل القطاعات المعمرة أو القابلة للتعمير⁽³⁾، وتهيئة هذه الأراضي يكون من خلال تجهيزها وتزويدها بالعناصر الضرورية لاستعمالها تبعاً للغرض الموجهة إليه (سكن، تجارة، صناعة.... الخ).

ب- الأراضي الفلاحية: تعرف الأراضي الفلاحية ضغوطاً كبيرة نظراً للنقص في قطاع التعمير الناتج عن النمو الديمغرافي المتزايد، وحفاظاً على الطابع الفلاحي للأراضي⁽⁴⁾، فقد

1- القانون رقم 11-04، المؤرخ في 11/04/2011، المحدد للقواعد التي تنظم نشاط الترقية العقارية، ج ر عدد 14، المؤرخة في 06/03/2011.

2- الأمر رقم 59/75، المؤرخ في 26/09/1975، المتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101، المؤرخة في 19/12/1975، المعدل والمتمم بالقانون رقم 02/05، المؤرخ في 06/02/2005، ج ر عدد 11، المؤرخة في 09/02/2005.

3. Note N° 265 E/DGDN/DODF/EXP, du 23/01/1991, Modalités de détermination des prix de cession des terrains domaniaux, Alger.

4- أنظر: المرسوم التنفيذي رقم 97-490، مؤرخ في 20/12/1997، يحدد شروط تجزئة الأراضي الفلاحية، ج ر عدد 84، مؤرخة في 21/12/1997، الذي جاء في نص المادة 5 منه على أن «كل تحويل ملكية عقارية ينصب على الأراضي الفلاحية لا يمكن أن يتم في الحالتين الآتيتين:

إذا انصب على الملكيات الفلاحية الخاضعة للقانون الخاص، أو المستثمرات الفلاحية التابعة للأموال الوطنية والتي مساحتها تقل عن مساحة المستثمرة الفلاحية المرجعية المحددة في المادة 2 أعلاه

شدت القوانين في إجراءات صارمة من أجل الحصول على تراخيص قبل الشروع في أية أشغال ليست لها صلة بالمجال الفلاحيين كاشتراط الحصول على رخصة تقسيم الأراضي الفلاحية، رخصة البناء على الأراضي الواقعة خارج المناطق العمرانية للبلديات، رخصة الهدم، رخصة البناء ورخصة التجزئة وغيرها⁽¹⁾.

***تعريف الأراضي الفلاحية:** لقد عرفت المادة 04 من القانون رقم 25/90 المتضمن قانون التوجيه العقاري الأرض الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية بأنها كل أرض تنتج بتدخل الإنسان سنويا أو خلال عدة سنوات، إنتاجا موجهها للاستهلاك البشري أو الحيواني أو موجهها للصناعة بطريقة مباشرة أو بعد تحويله.

***أصناف العقار الفلاحي:** لقد اعتمد المشرع الجزائري لتصنيف الأراضي الفلاحية على معايير طبوغرافية بحتة تميل لعلم الاقتصاد الزراعي أكثر ما تفسر العلاقة القانونية التي يتألف منها العقار الفلاحي وهي التربة، المناخ، الانحدار وقابلية التربة للسقي⁽²⁾.

الأراضي الفلاحية الخصبة جدا: والتي عرفها المشرع بأنها الأراضي ذات الطاقة الإنتاجية العالية والتي تتميز بالعمق وحسن تربتها المسقية أو القابلة للسقي.

الأراضي الفلاحية الخصبة: فيقصد بها طبقا لأحكام المادة 07 من قانون التوجيه العقاري أنها «الأراضي الفلاحية الخصبة هي الأراضي المتوسطة العمق، المسقية أو القابلة للسقي، أو الأراضي الحسنة العمق غير المسقية الواقعة في مناطق رطبة أو شبه رطبة ولا تحتوي على أي عائق طبوغرافي».

الأراضي الفلاحية المتوسطة الخصب: عرفت المادة 08 من قانون التوجيه العقاري هذا الصنف من الاراضي من خلال مشتملاتها كمايلي:

الأراضي المسقية التي تحتوي على عوائق متوسطة في الطبوغرافية وفي العمق

إذا أفضى إلى إنشاء ملكيات تابعة للقانون الخاص أو مستثمرات فلاحية تابعة للأحكام الوطنية، تقل مساحتها عن مساحة المستثمرة الفلاحية المرجعية المحددة في المادة 2 أعلاه».

1-مزياني فريدة، دور العقار في التنمية المحلية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 06، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012، ص 52.

2-حرز الله كريم، المرجع السابق، ص 139.

-الأراضي غير المسقية المتوسطة العمق ونسبة الأمطار فيها متوسطة، ولا تحتوي على عوائق طبوغرافية.

-الأراضي غير المسقية التي تحتوي على عوائق متوسطة في الطبوغرافية وفي العمق ورسوخها كبير ونسبة الأمطار فيها متغيرة،

-الأراضي غير المسقية المتوسطة العمق ونسبة الأمطار فيها متوسطة أو مرتفعة مع عوائق متوسطة في الطبوغرافية.

الأراضي الفلاحية ضعيفة الخصب: فقد عرفها المشرع في نص المادة 09 قانون التوجيه العقاري على أنها الأراضي التي تحتوي على عوائق طبوغرافية كبيرة وعوائق في نسبة الأمطار والعمق والملوحة، والبنية والانجراف.

ت-الأراضي الصناعية: لم يتطرق المشرع الجزائري إلى تعريف العقار الصناعي، إنما اهتم بتنظيمه بصفة متميزة عن طريق سنه سلسلة من النصوص القانونية⁽¹⁾، تماشياً مع مقتضيات السياسة والإيديولوجية الاقتصادية المتبعة في النظام الاشتراكي الذي يكرس الملكية الجماعية على الملكية الفردية.

ويعرف العقار الصناعي بأنه مجموع الأراضي وكل ما اتصل بها اتصال قرار وثباتا وما رصد لخدمة العقار بما فيها الأصول العقارية المتبقية التابعة للمؤسسات العمومية المحلية، والأصول العقارية الفائضة التي تملكها أو تجوزها المؤسسات العمومية في حالة نشاط الموجهة لإنتاج السلع عن طريق تحويل مواد أولية أو استخدام مواد شبه مصنعة⁽²⁾.

1-أول تنظيم للعقار الصناعي كان في إطار المرسوم التشريعي رقم 73-45 المؤرخ في 18 فيفري 1973، المتعلق بإنشاء لجنة استشارية لتهيئة المناطق الصناعية، ج. ر عدد 20، المؤرخة في 09/03/1973، ثم تلتها القوانين التالية: - القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية. -القانون رقم 93-12 المؤرخ في 05/10/1993 المتعلق بترقية الاستثمار، والمراسيم التنفيذية اللاحقة له -القانون رقم 01-16 المؤرخ في 21/10/2001 المتضمن الموافقة على الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار

-الأمر رقم 08-04 المؤرخ في 01/09/2008 الذي يحدد شروط وكيفيات منح الامتياز على الأراضي التابعة للأماكن الخاصة للدولة والموجهة لانجاز مشاريع استثمارية، والمعدل بموجب قانون المالية 2013.

2-شتوان حنان، بن ددوش قماري نضرة، العقار الصناعي كآلية لإنعاش الاستثمار المحلي ودعم الاقتصاد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 15، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مستغانم، الجزائر، 2016، ص 683.

المطلب الثاني: نطاق تطبيق آلية إعادة التقويم العقاري

حتى تتمكن الدولة من بسط رقابتها على مختلف التصرفات الناقلة للملكية العقارية، من خلال مراقبة التصريحات المودعة من قبل المكلفين بالضريبة في العقود التي يبرمونها، سواء تمت بعوض أو بدون عوض، ومتابعة جميع التحويلات في الملكية العقارية وإعادة تقييمها، وتحصيل الضرائب والرسوم المترتبة عليها، فإنه يجب أن تخضع هذه التصرفات لإجراءات التسجيل والشهر.

الفرع الأول: النطاق الإجرائي لآلية إعادة التقويم العقاري

تخضع التصرفات الناقلة للملكية العقارية لإجراءات قانونية مزدوجة تتمثل في التسجيل والإشهار، حيث نظم المشرع الجزائري أحكام الضريبة في مجال التصرفات الناقلة للملكية العقارية من خلال وضع إطار عام لها في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة للقوانين، بنصه على وجوب إجراء التسجيل والشهر في المادة 793 منه، كما فصل أحكامها في مختلف القوانين الجبائية لاسيما قانون التسجيل ومختلف قوانين المالية المعدلة له، وكذا قانون الضرائب المباشرة، وقانون الإجراءات الجبائية.

أولاً- إجراء تسجيل العقود الناقلة للملكية العقارية

تعتبر عملية التسجيل التي تتم على مستوى مفتشية التسجيل والطابع لدى مديرية الضرائب المختصة⁽¹⁾، اللبنة الأولى لاستيفاء حقوق الدولة من الجباية العقارية⁽¹⁾، فهو يخضع لقواعد اختصاص إقليمي، وهذا ما سنبينه من خلال العناصر الآتية:

1- تعتبر مفتشية التسجيل والطابع هيئة عمومية تابعة لمديرية الضرائب الخاضعة هي الأخرى لوصاية وزارة المالية، تتولى القيام بإجراء التسجيل وقبض رسوم التسجيل، أنظر المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر عدد 59، المؤرخة في 26/09/2006، ص 6، وكذا القرار الوزاري رقم 312، الممضى من طرف وزير المالية في 14 يوليو 1999، المتضمن إحداث مفتشية التسجيل والطابع والمواريث والبطاقية وتحديد اختصاصها الإقليمي، ج. ر عدد 54، المؤرخة في 11/08/1999. ص 16، والقرار الوزاري المشترك الممضى في 21 فبراير 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج. ر عدد 20، المؤرخة في 29/03/2009، ص 11.

1- تعريف إجراء التسجيل: هو تلك العملية المنظمة من طرف الإدارة الجبائية وفق قواعد وضوابط محددة قانونا، يتم من خلالها تأدية الرسم المستحق للخرينة العمومية، فهو يمثل شكلية مفروضة قانونا على معاملات محددة⁽²⁾، والذي بواسطته يحفظ أثر العملية القانونية⁽³⁾.

2- آجال تسجيل العقود التوثيقية: يتمثل أجل تسجيل العقود الموثقة في القانون الجزائري في شهر تبدأ من تاريخ تحرير العقد⁽⁴⁾، وهو ميعاد ملزم للموثق تحت طائلة غرامات جبائية تكون على عاتقه وليس على عاتق الزبائن، وهذا الأجل يشمل جميع العقود سواء تلك التي تتضمن نقل الملكية العقارية أو الحقوق العينية أو حقوق الانتفاع أو غيرها، وهذه المواعيد تعتبر كاملة وإذا صادف آخر يوم عطلة يمتد الأجل تلقائيا إلى أول يوم عمل يليه مباشرة تغلق فيه مصالح التسجيل⁽⁵⁾.

3- قواعد الاختصاص في تسجيل البيوع العقارية: الاختصاص في القانون هو تحديد صاحب الولاية للقيام بالتصرف القانوني وظيفيا زمانيا ومكانيا، إذ يعد الموثق هو الضابط العمومي المكلف وظيفيا بمباشرة إجراءات تسجيل عقود البيوع العقارية كأصل عام باعتباره الشخص الذي حررها تطبيقا لنص المادة 10 من القانون 06-02، المنظم لمهنة

1. l'enregistrement peut être défini d'une manière générale comme une formalité accomplie par un fonctionnaire public selon des modalités variables mais présentant le caractère commun de comporter a leur base, une analyse dont il est conserve trace ou non d'évènement juridique et d'après les résultats de cette analyse la perception d'un impôt le droit d'enregistrement, voir :Amar GUELIMI, fiscalité del'enregistrement aspects juridiques et économiques, O.P.U, Algérie,1990, p01.

2-بوزكري سليمان، منازعات حقوق التسجيل وطرق تسويتها في التشريع الجزائري، مجلة الفكر القانوني والسياسي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، العدد 03، 2018، ص 71.

3-مقني بن عمار، القواعد المتعلقة بتسجيل التصرفات العقارية في ضوء القانون الجزائري، مجلة القانون العقاري والبيئة، العدد 01، المجلد 3، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2015، ص 17.

4-أنظر المواد 58-59-60-61-62-63، من قانون التسجيل.

5-مقني بن عمار، المرجع السابق، ص 36.

التوثيق⁽¹⁾، وألزمه بضرورة دفع حقوق التسجيل لدى قابض الضرائب تجسيدا لحق الدولة في اقتطاع الرسوم المستحقة للخرينة العمومية⁽²⁾.

ثانيا- إجراء شهر العقود الناقلة للملكية العقارية

استحدث رسم الإشهار العقاري بموجب المادة 55 من القانون رقم 79-09، المتضمن قانون المالية لسنة 1980، الذي لحقته عدة تعديلات بعدها⁽³⁾.

1- تعريف إجراء الشهر العقاري: هو عمل فني يهدف إلى تسجيل مختلف التصرفات التي تقع على العقار، وكذا إعلام الكافة بها وهذا من أجل تنظيم الملكية العقارية، وتحقيق الثقة وتأمين استقرار المعاملات العقارية ومنع المضاربة⁽⁴⁾، حيث أن الملكية لا تنتقل إلا باحترام هذا الإجراء تطبيقا لأحكام المادة 793 من ق.م.ج، وهو ما يسمح بتحصيل رسم يسمى برسم الإشهار العقاري طبقا لنص المادة 352 والمادة 353 من ق.ت.

2- قواعد الاختصاص في شهر البيوع العقارية: يتم على مستوى المحافظة العقارية التي يقع العقار في دائرة اختصاصها، باعتبارها مصلحة إدارية تابعة لمديرية الحفظ العقاري بالولاية⁽⁵⁾، من خلاله يتم شهر العقود التي تتوافر فيها الشروط شكلا ومضمونا، والتي تتطلبها

1- القانون رقم 06-02، المؤرخ في 20 فبراير 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق، ج.ر عدد 14، المؤرخة في 08 مارس 2006.

2- فاصلة عبد اللطيف، مزيان محمد أمين، أحكام تسجيل عقد البيع العقاري في التشريع الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 52، العدد 02، 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ص 363.

3- حمداني هجيرة، رسوم الإشهار العقاري الخاصة بالحقوق العقارية، مجلة القانون العقاري، العدد 01، المجلد 03، جامعة البليلة 2، الجزائر، ص 200.

4- صم بوعافية محمد، تسجيل التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، مجلة القانون العقاري والبيئة، العدد 2، المجلد 6، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018، ص 91.

5- المرجع نفسه.

القوانين المعمول بها، وهذا طبقا لنص المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 91-65، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لأملاك الدولة والحفظ العقاري⁽¹⁾.

الفرع الثاني: النطاق الموضوعي لآلية إعادة التقويم العقاري

تنصب عملية إعادة التقويم العقاري على كل التصرفات الناقلة للملكية العقارية إلا ما استثني بنص القانون، وهذا في حالة النقص في التصريح طبقا لأحكام المادة،

أولاً- التصرفات الناقلة للملكية بعوض

يعتبر نقل الملكية بعوض هي تلك العمليات المنجزة عن طريق تقديم مقابل الملكية للمالك من طرف المالك الجديد⁽²⁾، إذ يعد من التصرفات الملزمة للجانبين، أين يتم انتقال الملكية في هذه التصرفات إما عن طريق عقد البيع، أو المقايضة، أو القرار الإداري أو العقد الإداري.

1- عقد البيع: نظم القانون المدني أحكام عقد البيع في المواد 351 إلى 412 منه⁽³⁾، حيث عرفته المادة 351 من نفس القانون على أن العقد الذي يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حق مالي آخر وهذا مقابل ثمن نقدي، وينعقد البيع بتوفر ثلاثة أركان هي الرضا، السبب والمحل إضافة إلى الشكلية في هذه العقود كون أن محلها نقل ملكية حق عيني عقاري، ويدخل ضمن هذا العقدك

الوعد بالتعاقد: نص المشرع على أحكام في المادتين 71 و 72 من القانون المدني، وبإسقاط ما ورد فيهما من أحكام على عقد البيع نجد الأحكام التالية

2- عقد المبادلة "المقايضة":

1- المرسوم التنفيذي رقم 91-65، المؤرخ في 02 مارس 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لأملاك الدولة والحفظ العقاري، ج.ر عدد 10، المؤرخة في 06 مارس 1991.
2- الدليل الجبائي للتسجيل، المرجع السابق، ص 10.
3- أمر 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني الجزائري، ج ر عدد 78، مؤرخة في 30 سبتمبر سنة 1975، المعدل والمتمم.

بما أن عقد المقايضة يتم فيه نقل ملكية الشيء مقابل استلام ما يعادله من غير النقود حسب نص المادة 413 ق. م. ج، وبالتالي فهو شبيه بعقد البيع، وعليه تسري عليه أحكام عقد البيع بالقدر الذي تسمح به طبيعة المقايضة طبقاً لأحكام المادة 415 من ق. م. ج.

الفرق أو فائض التبادل: لما تكون العقارات المتبادلة غير متساوية القيمة فإن فائض قيمة الحصة الأهم هي التي تضم من أجل دفع مبلغ من المال، هذا الفائض يخضع لحق التحويل بعوض الخاص بالعقارات⁽¹⁾، حيث تنص المادة 414 من ق. م. ج.

ثانياً - التصرفات الناقلة للملكية بدون عوض

يتم هذا النوع من التحويلات بطريقتين أساسيتين:

أولاً-نقل الملكية عن طريق الوفاة: يتم نقل الملكية عن طريق الشهادة التوثيقية.

أ- الشهادة التوثيقية: إذا كانت الوفاة واقعة مادية يترتب على مجرد حدوثها انتقال الملكية من المورث إلى الوارث بقوة القانون⁽²⁾، تطبيقاً لأحكام المادة 2/15 من الأمر 74-75 المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري⁽³⁾، فإن المرسوم رقم 63-76 المتعلق بتأسيس السجل العقاري، استوجب شهر حق الإرث المترتب عن الوفاة، وجعل الوسيلة الفنية لذلك هي الشهادة التوثيقية المعدة من قبل الموثق⁽⁴⁾، وهذا بموجب المادتين 39 و91 منه، والخاضعة لإجراءات التسجيل والشهر العقاري بالمحافظة العقارية باسم جميع المالكين سواء كانوا ورثة أو موصى لهم على الشيوخ بالحصة التي تعود لكل واحد منهم، هي الوسيلة

1-الدليل الجبائي للتسجيل، المرجع السابق، ص 51.

2-بغني شريف، حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص136.

3-الأمر 74-75، المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري، ج ر عدد 92، المؤرخة في 18/11/1975، المعدل والمتمم.

4-المرسوم التنفيذي رقم 63-76، المؤرخ في 25/03/1976، المتضمن تأسيس السجل العقاري، ج ر عدد 30، المؤرخة في 13/04/1976، المعدل والمتمم.

والأداة الفنية لشهر حق الإرث في مجموعة البطاقات العقارية عن طريق شهادة تحرر من قبل الموثق تفيد انتقال الملكية العقارية من المالك إلى الورثة أو الموصى لهم⁽¹⁾.

ثانياً- عقد الهبة: عرفت المادة 202 من قانون الأسرة عقد الهبة بأنها تمليك للعين في الحال مجاناً، وهي لا تتم إلا بين الأحياء وبصورة فورية⁽²⁾، فالهبات بين الأحياء عقد بواسطته يقوم الواهب بتقديم دون رجعة شيء ما إلى شخص آخر يدعى الموهوب له الذي يقبله⁽³⁾، ومن هذا التعريفين أن الهبة تقوم على عنصرين:

- **عنصر مادي:** يتمثل تصرف الواهب في ماله دون عوض.

- **عنصر معنوي:** وهو نية التبرع⁽⁴⁾.

ثالثاً- نقل الملكية عن طريق عقود القسمة وعقود الشركة

إن حقوق التسجيل المتعلقة بالتحويلات بعوض أو مجانية، تطبق أيضاً على بعض العمليات القانونية ويتعلق الأمر خصوصاً بالقسمات والتبادلات.

أ- عقد القسمة: القسمة هي عقد يهدف لإنهاء الشيوخ عن طريق توزيع الذمة المالية المشاعة بين الشركاء مالكي الشيوخ، وتخضع العقود المعلنة للقسمة لقواعد الرسم المتضمنة حق القسمة وأيضاً حق الفرق⁽⁵⁾، وهي تنقسم إلى قسمين:

القسمة العادية: هي التي يتلقى فيها الشريك في القسمة حصته من الممتلكات التي تكون قيمتها تساوي حقوق الممتلكات المقسمة⁽¹⁾.

1- حمدي باشا عمر، زروقي ليلي، المنازعات العقارية، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 229.

2- قانون رقم 84-11 المؤرخ في 09 جوان 1984، ج ر عدد 24 لسنة 1984، المتضمن قانون الأسرة الجزائري، المعدل والمتمم بالأمر رقم 05-02 المؤرخ في 27 فبراير 2005، ج ر عدد 15 لسنة 2015، والموافق عليه بموجب القانون 05-09 المؤرخ في 04 ماي 2005، ج ر عدد 43 لسنة 2005.

3- الدليل الجبائي للتسجيل، المرجع السابق، ص 39.

4- عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، العقود التي تقع على الملكية، الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، الجزء الخامس، المجلد الثاني، دون طبعة، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، ص 5.

5- الدليل الجبائي للتسجيل، ص 47.

القسمة مع فرق أو فائض في القيمة: هي حالة تلقي الشريك في القسمة أملاك مشاعة أعلى من قيمة حقوقه، ولتحقيق التساوي على المستفيد أن يعوض الشركاء الآخرين في القسمة إما بدفع مبلغ من المال، أو بتحمل حصة من الخصوم (الديون) أعلى من التي كان عليه تحملها⁽²⁾.

ثانياً- نقل الملكية عن طريق عقود الشركة: عرفت 416 من ق.م.ج عقد الشركة من بأنها العقد الذي يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر، على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تتجر عن ذلك، حيث تكتسب الشركة بمجرد تكوينها صفة الشخص المعنوي، وهذا بعد استيفاء إجراءات الشهر طبقاً لأحكام المادة 117 من ق.م.ج، وتفرغ هذه العقود وكل ما يدخل عليها من تعديلات في الشكل الرسمي، تحت طائلة البطلان عملاً بنص المادة 418 ق.م.ج، وعقد الشركة من العقود الملزمة للجانبين، ومن عقود المعاوضة، ومن العقود المحددة⁽³⁾.

إن إنشاء الشركة يعني إنشاء رأسمال الشركة، الذي يتكون من أصول جزء معتبر عبارة عن عقار، بموجب عقد مسجل وخاضع لحقوق التسجيل، وفي هذا العقد يتم تحديد المالك الأصلي للعقار الذي قدمه في حصته وفق القانون الأساسي لهذه الشركة وبنفس الطريقة يتم تعديل العقد أو انقضاء الشركة⁽⁴⁾، ويتطلب تكوين شركة، المساهمة بذمة مالية متميزة عن الذمة المالية للشركاء، والتي تكون بطبيعة الحال أساس فرض الضريبة، هذه الذمة المالية تتكون إما من حصص عادية، أو حصص بعوض حصص المختلطة⁽⁵⁾.

1- المرجع نفسه، ص 48.

2- المرجع نفسه، ص 49.

3- عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، العقود التي تقع على الملكية، الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، المرجع السابق، ص 225.

4- بن العريفة محمد، عبد الكريم مسعودي، أثر إعادة التقييم على حصيلة الجباية العقارية، دراسة حالة بمكتب مراقبة التقييمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأدرار في الفترة 2015-2020، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، المجلد 11، 2022، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الأفريقي، جامعة احمدريّة، أدرار، الجزائر، ص 256.

5- الدليل الجبائي للتسجيل، المرجع السابق، ص 55-56-57.

ثالثا: التنازل عن حق في الإيجار: 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 مادام لم يشترط في عقد الإيجار عدم جواز التنازل، فإنه إذا عرض التنازل على المؤجر تعين عليه قبوله، كما انه لا يجوز للمستأجر أن يتنازل عن حقه في الإيجار دون موافقة المؤجر كتابيا⁽¹⁾ وهذا طبقا لنص المادة 505 من ق.م.ج.

المبحث الثاني: إجراءات وآثار إعادة التقييم العقاري

كان المشرع ينص على إعادة التقييم في المجال الجبائي في قانون التسجيل في القسم الثاني تحت عنوان "عدم كفاية الثمن" من الباب السادس منه تحت عنوان "العقوبات الجبائية" في المواد من 101 إلى 108، وهي النصوص التي تم إلغاؤها بعد استحداث قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المعدل والمتمم⁽²⁾، وعليه استبدلت المادة 101 من قانون التسجيل بالمادة 38 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 55 من قانون المالية لسنة 2021.

وتجدر الإشارة إلى أنه بخصوص تقدير الثمن كان المشرع الجزائري سابقا يقدر الثمن المصرح به على أساس الثمن المعياري الذي يقوم على معايير تتعلق بالعقار نفسه، وهي المعايير المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 93-271 المتعلق بكيفيات تقييم الأملاك العقارية قصد ضبط الأساس الجبائي في حالة النقص في التصريح⁽³⁾، إذ صنفّت المادة 03 منه العقارات المبنية إلى ثلاثة أصناف (رفيعة - حسنة - اقتصادية)، وهذا بناء على عدة معايير منصوص عليها في المرسوم من بينها المساحة، التدفئة المركزية... الخ.

1-بغني شريف، حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 133.

2-قانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج.ر عدد 79، المؤرخة في 23 ديسمبر 2001، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10-13، المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر عدد 80، المؤرخة في 30 ديسمبر 2010، وبالقانون رقم 15-01، المؤرخ في 23 جويلية 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج.ر عدد 40، المؤرخة في 2015/07/23.

3- المرسوم التنفيذي رقم 93-271، المؤرخ في 10/11/1993، يحدد كيفيات تقييم الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية والعائدات العقارية قصد ضبط الأساس الجبائي في حالة نقص في التصريح، ج.ر عدد 74، المؤرخة في 14/11/1993.

غير أن هذه الطريقة في التقييم أدت في الكثير من الحالات إلى فارق كبير بين الثمن المحدد في المرسوم والأثمان في الواقع، مما دفع بالمشروع الجزائري إلى استبدالها بالتقييم على أساس القيمة التجارية الحقيقية للعقار وهذا بموجب المادتين 02 و03 من قانون المالية لسنة 2000⁽¹⁾. «ويمكن الإدارة زيادة على ذلك أن تعيد تقييم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو العقارات غير المبنية والحقوق العينية العقارية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية» «تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية»، وعلى هذا الأساس يحاول المشروع الجزائري دوماً أن يجد نظاماً جبائياً يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية لاسيما الجباية العقارية في تغذية الخزينة.

المطلب الأول: إجراءات إعادة التقييم العقاري

تقوم إدارة الضرائب بتقدير مدى صحة الثمن المصرح به من الطرفين، باحترام الشروط وإتباع الإجراءات المنصوص عليها في المادة 38 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: شروط عملية إعادة التقييم العقاري

أولاً- الشروط المتعلقة بالعموم المكلف بإعادة التقييم العقاري

تتفرد جريمة الغش الضريبي عن غيرها من الجرائم الأخرى، وذلك لطبيعة الوسائل المستعملة فيها، فالغش لا يتم إلا عن طريق الوسائل الاحتيالية التي تتطلب بعض المهارات الحسابية والتقنية، الأمر الذي دفع بالمشروع الضريبي إلى تحديد بعض الفئات الخاصة للبحث عنها وإثباتها، وبالرغم من أن إثبات الجرائم والتحقيق فيها يخضع بصفة عامة إلى أعوان الضبطية القضائية، إلا أن المشروع حاول مسايرة جل التشريعات المقارنة⁽²⁾، بأن منح اختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة لا نجد لها مثيلاً في القوانين الأخرى، وهو ما أثنى

1- قانون رقم 99-11، المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج.ر. عدد 92، المؤرخة في 25 ديسمبر 1999.

2- واسطي عبد النور، معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2021، ص 1298.

عليه جمهور الفقهاء⁽¹⁾، بالقول أن التحري في الجرائم الاقتصادية يتطلب تخصصا مستمدا من تكوين خاص، وهو ما نجده متوفرا لدى أعوان الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص لما لهم من تجربة منبثقة عن معرفة عميقة بالتنظيم الصناعي والتجاري والأمني، وبذلك يكون المشرع الجزائري عن القواعد العامة.

هذا وقد تطرق المشرع في قانون الإجراءات الجبائية إلى صفة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي في مجال إثبات عدم كفاية الثمن والنقص في التصريح بصفة صريحة لا تحتمل التأويل من خلال نص المادة 38 مكرر 2/2 ق. إ. ج «تحت طائلة بطلان هذا الإجراء لا يمكن إجراء مراقبة إلا من قبل أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل»⁽²⁾.

أشروط التوظيف والترقية لرتبة مفتش الضرائب: حددت المادة 27 وكذا المادة 1/6 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299، المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية هذه الشروط، كما عدت المادة 73 من نفس المرسوم مهام محقق التقييم « يكلف محققو المحاسبة و/أو التقييم الذين هم في الخدمة على مستوى المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات والمصالح الخارجية للإدارة الجبائية بما يأتي: القيام بانجاز برنامج تحقيق المحاسبة المسند إلى فرقهم، القيام بكل أعمال البحث التي تسمح بأحسن إلمام بالمادة الخاضعة للضريبة في إطار برنامج المراقبة الجبائية وإعادة تقييم المعاملات العقارية، تنفيذ أشغال التقييم»⁽³⁾.

ت- شروط التعيين في منصب محقق التقييم العقاري: حددت المادة 79 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 السالف الذكر « يعين محققو المحاسبة و/أو التقييم من بين مفتشي الأقسام للضرائب المرسمين، المفتشين المركزيين للضرائب الذين يثبتون ثلاث (3) سنوات من الخدمة

1- طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 147.

2- استحدثت هذه المادة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011، وعدلت بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2021، أنظر قانون رقم 20-16، مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد 83، المؤرخة في 31 ديسمبر 2020.

3- المرسوم التنفيذي رقم 10-299، المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج.ر عدد 74، المؤرخة في 05 ديسمبر 2010.

الفعالية بهذه الصفة، المفتشين الرئيسيين للضرائب الذين يثبتون أربع (4) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة».

وتجب الإشارة هنا إلى التناقض الواضح بين أحكام المادة 38 مكرر 2/2 ق. إ. ج، التي اشترطت رتبة مفتش على الأقل للقيام بإجراء مراقبة التقييم، وهذا تحت طائلة البطالان، وأحكام المادة 79 المرسوم التنفيذي رقم 10-299، التي بينت شروط التعيين في المنصب الأعلى الخاص بمحقق التقييم برتبة مفتش رئيسي على الأقل، فالواقع يثبت عكس ما تضمنته المادة الأولى، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على عدم الانسجام بين النصوص الضريبية.

ثانيا - معايير عملية إعادة التقييم العقاري

يتكفل رئيس فرقة التقييم بإعداد برنامج سنوي مقسم إلى سداسيين اثنين وذلك حسب الاختصاص الإقليمي والجغرافي لكل بلدية من الولاية، بالأخذ بعين الاعتبار عدد الفرق والمقومين والوسائل المتوفرة من قبل الإدارة استنادا على تقنيات الإعلام الآلي، ليحول إلى رئيس المكتب والمدير الفرعي للرقابة الجبائية، والمدير الولائي للضرائب ليتم إمضاؤه بالموافقة عليه، من أجل الشروع في بداية تنفيذ إعادة التقييم العقاري، ووفق المعايير والشروط الآتية:

وتتم عملية إعادة التقييم العقاري وفقا للمعايير الآتية:

*التقويم على أساس القيمة التجارية الحقيقية للعقار وهذا بموجب المادتين 02 و 03 من قانون المالية لسنة 2000⁽¹⁾، «ويمكن الإدارة زيادة على ذلك أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو العقارات غير المبنية والحقوق العينية العقارية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية» «تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية»، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية لا سيما الجباية العقارية في تغذية الخزينة.

1 قانون رقم 99-11، المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج.ر. عدد 92، المؤرخة في 25 ديسمبر 1999.

*المقارنة مع أسعار مرجعية أو ما يعرف بشوكة الأسعار "Référence Cadre de" الذي تعدها الإدارة الجبائية وبالضبط من طرف مكتب التقويمات العقارية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب، بالتنسيق مع مختلف المراكز الجوارية للضرائب، المتواجدة عبر كل الولاية⁽¹⁾، ووفقا لمعايير محددة.

*طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 93-271، الذي جاء في نص المادة 2 منه على أنه «يتم تقييم الأملاك العقارية في حالة نقص في التصريح، حسب الكيفيات المحددة في المواد من 3 إلى 15 أدناه»⁽²⁾.

كما صنفنا المادة 03 من نفس القانون الأملاك العقارية المبنية إلى ثلاث أصناف معينة كما يأتي:

-عقارية مبنية فردية أو جماعية من النوع الرفيع

-عقارية مبنية فردية أو جماعية من النوع الحسن

-عقارية مبنية فردية أو جماعية من النوع الاقتصادي.

وتبعا لذلك يقوم مكتب مراقبة التقييمات الموجود على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب الذي يعمل في شكل فرق، باستلام مختلف العقود الخاصة بالتصرفات الناقلة للملكية العقارية، وهذا طبقا لنص المادة 78 من القرار الوزاري المشترك، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها» مكتب مراقبة التقييمات الذي يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما بما يأتي:

-استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا،

-المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق)،

-متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية»⁽³⁾.

1- حددت مهام هذه المراكز بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59، المؤرخة في 24/09/2006.

2- المرسوم التنفيذي رقم 93-271، مؤرخ في 10/11/1993، يحدد كيفيات تقييم الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية والعائدات العقارية قصد ضبط الأساس الجبائي في حالة نقص في التصريح، ج ر عدد 74، مؤرخة في 14/11/1993.

3- القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 20، المؤرخة في 29 مارس 2009، ص، 19.

وهذا مع تطبيق التعلية المتضمنة لمعايير تقييم العقارات سواء كانت عقارات مبنية كالسكنات فردية كانت أم جماعية، والمحلات التجارية، أو كانت أراضي عارية سواء كانت صالحة للبناء أو موجهة للاستغلال الصناعي، أو أراضي فلاحية، والتي أوضحت حدود تصنيف مناطق البلدية والمتمثلة فيمايلي: الحي الفخم، وسط المدينة، محيط المدينة، البعد الكبير.

كما أوضحت كذلك تصنيف العقارات المبنية من خلال شرح معانيها والمتمثلة فيمايلي: بناية ذات نمط رفيع، بناية ذات نمط حسن، بناية ذات نمط اقتصادي، بناية ذات نمط هش، وأشارت إلى ضرورة التفرقة بين الأسعار المطبقة على المحلات التجارية والمحلات المهنية.

كما أوضحت نفس التعلية معايير تقييم الأراضي العارية بالنظر إلى مايلي:

- عدد الواجهات "Facade": أرض عارية ذات واجهة واحدة أو واجهتين أو أكثر

- وجود الربط بمختلف الشبكات: والمتمثلة في الكهرباء والغاز والماء، من عدمه

- الوضعية القانونية للعقار: من خلال الأخذ بعين الاعتبار إذا كان العقار ذو ملكية كاملة، أم هو عقار في الشياخ(1).

مع احترام تطبيق تخفيضات حقوق الارتفاق التي تشمل عليها العقارات، وهذا ما أشار إليه القرار الوزاري المشترك الذي يحدد حدود محيط الحماية حول المنشآت والهياكل الأساسية لنقل وتوزيع الكهرباء والغاز وشروط وكيفيات شغله(2).

كما يجب التفرقة بين الأرض العارية المخصصة للبناء، أو المخصصة للاستعمال الصناعي، لأن السعر المطبق في الثانية يكون أدنى منه في الأولى.

1. Note N°343/MF/DGI/DRV/SDD.LCF/2018,du 19/12/2018, Contrôle des prix des transactions immobilières/Actualisation du fichier des termes de références, Alger.

2-القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 14 يونيو 2011، يحدد حدود محيط الحماية حول المنشآت والهياكل الأساسية لنقل وتوزيع الكهرباء والغاز وشروط وكيفيات شغله، ج ر عدد 54، المؤرخة في 02 أكتوبر 2011 ص، 14.

أما بالنسبة للأراضي الفلاحية فقد أشارت التعلّية إلى أهمية المساحة مقارنة بالأراضي الأخرى، كما أن قيمتها تكون أقل مقارنة بالأراضي الصناعية⁽¹⁾.

ثالثا- الأجل الممنوح للإدارة لتفعيل آلية إعادة التقييم العقاري

لقد منحت الإدارة الجبائية مهلة قانونية لإثبات النقص في تصريحات المكلفين، وإخضاع العقود الخاصة بالتصرفات الناقلة للملكية العقارية لعملية إعادة التقييم العقاري، في غضون أربع سنوات تحسب ابتداء من تاريخ تسجيل هذه العقود أو إيداع التصريحات، وهذا ما أكدته المادة 38 مكرر 2/ي/1 من ق.إ.ج التي تنص على أنه «تستطيع إدارة الضرائب أن تثبت بشتى وسائل الإثبات الملائمة مع الإجراءات الخاصة في مادة التسجيل ومع الإجراءات المنصوص عليها في المواد من 38 مكرر 2 أ إلى 38 مكرر د أعلاه، عند الاقتضاء وفي أجل أربع (04) سنوات، ابتداء من تسجيل العقد أو التصريح، نقصان الأثمان المعبر عنها والتقديرية المذكورة في العقود أو التصريحات الخاضعة للرسم النسبي».

وكذا نص المادة 121 من ق.إ.ج التي تنص على أنه «طبقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 108 من قانون التسجيل، فإن الأجل من أجل إثبات عدم كفاية الأثمان المعبر عنها والتقديرية المقدمة في العقود أو التصريحات الخاضعة للرسم النسبي أو الرسم التصاعدي هو أربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح».

الفرع الثاني: مراحل عملية إعادة التقييم العقاري

أولا- الإشعار بمراقبة التقييم:

يعتبر الإشعار بالتقييم من الإجراءات المستحدثة في قانون المالية لسنة 2021، حيث حددت آجاله وشروطه طبقا لنص المادة 38 مكرر 2/2 ق.إ.ج «...لا يمكن إجراء هذه المراقبة إلا بعد الإعلام المسبق للمكلف بالضريبة موضوع هذه المراقبة عن طريق الإرسال أو التسليم مقابل إقرار الاستلام بإشعار مراقبة التقييم حيث تمنح لمدة على الأقل عشرة 10 أيام، يتم حسابها ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار»، ويجب ان يتضمن إشعار التقييم البيانات الآتية:

1. Note N°343, op.cit.

ألقاب وأسماء ورتب الأعوان المقيمين، العقد أو التصريح موضوع المراقبة، التاريخ والوقت الذي تمت فيه دعوة المكلف بالضريبة للحضور إلى المصلحة مع تقديم نسخة من العقد أو التصريح موضوع المراقبة، أن يكون للمكلف بالضريبة خيار الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء المراقبة⁽¹⁾.

ثانيا- الاستدعاء :

أبقى المشرع الجبائي على إجراء الاستدعاء في عملية إعادة التقييم العقاري، كفرصة ثانية، لاستدراك المكلف الخاضع للضريبة ما فاته من آجال، والاستفادة من آجال مماثلة للإشعار بالتقييم، حرصا منه على حماية حقوق المكلفين بالضريبة، وتجنبنا للدخول في مرحلة إعادة التقييم التلقائي في غياب المعني، والتي تفوت عليه العديد من الحقوق والامتيازات المتعلقة باحترام الآجال لارتباطها بالمرحل اللاحقة لعملية إعادة التقييم العقاري، وهذا ما كرسته المادة 38 مكرر 2/2 ق.إ.ج «...عندما لا يحضر المكلف بالضريبة موضوع هذه المراقبة إلى المصلحة في التاريخ والوقت المبينين في إشعار التقييم، يتم إرسال استدعاء إليه يدعوه للحضور إلى المصلحة خلال مدة لا تتجاوز عشرة 10 أيام من تاريخ الاستلام في نهاية هذه المهلة وعندما لا توجد استجابة لهذا الاستدعاء يتم تطبيق أحكام المادة 44-1 من هذا القانون وذلك باستثناء حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا وفي حالة تغيير أعوان التقييم يجب تبليغ المكلف بالضريبة موضوع المراقبة كتابيا»، وبالتالي تطبق أحكام المادة 44 مكرر 2 ق.إ.ج « يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى

1-ومن أهم الحقوق التي خولها المشرع للمكلف أثناء هذه المرحلة، هو الحق في طلب إجراء معاينة ميدانية، وهذا طبقا لأحكام 38 مكرر 2/2 ق.إ.ج «...إذا لزم الأمر فيما يتعلق بالأموال العقارية أو المحلات التجارية، يستطيع العون المكلف بالتقييم زيارة المكان قبل إعداد تبليغ التقييم، عند طلب زيارة المكان من قبل المكلف بالضريبة من خلال رده يجب القيام بهذه الزيارة، يجب أن تكون زيارة المكان موضوع محضر معاينة ويجب دعوة المكلف بالضريبة للتوقيع عليه مع الإشارة في حالة رفضه للتوقيع».

المنصوص عليها في نصوص أخرى: عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير»

ثالثا- التبليغ الأولي بالحقوق: المادة 38 مكرر 2 ق.إ.ج «تحت طائلة بطلان إجراء الرقابة يجب إرسال تبليغ التقييم إلى المكلف بالضريبة عن طريق بريد موسى عليه، أو تسليمه باليد مقابل وصل بالاستلام.

يجب أن يكون تبليغ التقييم مدعما ومفصلا بما فيه الكفاية للسماح للمكلف الخاضع للرقابة بصياغة ملاحظاته، أو ربما قبوله، يجب على العون المقيم تحديد القيمة التجارية التي أعيد تقييمها وطريقة تحديدها، يجب إبلاغ المكلف الخاضع للرقابة ضمن تبليغ التقييم بأن له خيار الاستعانة بمستشار من اختياره⁽¹⁾.

يمنح المكلف الخاضع للرقابة 30 ثلاثين يوما من تاريخ استلام تبليغ التقييم لإرسال رده، قبل انتهاء هذه المدة يمكن للمكلف الخاضع للرقابة تقديم معلومات إضافية

خلال فترة الثلاثين 30 يوما هذه يجب على العون المقيم تقديم جميع الشروحات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك».

1- لقد منح المشرع الجبائي المكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره سواء كان محاسبا أو مستشارا جبائيا، وهذا قصد متابعة سير عمليات الرقابة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية، إذ يستطيع المكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية إعادة التقييم للاستشارة به أو الإنابة عنه، وهذا ما نصت عليه المادة 38 مكرر 4/2 ق.إ.ج «...يجب إبلاغ المكلف الخاضع للرقابة ضمن تبليغ التقييم بأن له خيار الاستعانة بمستشار من اختياره...»، أنظر: بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية " الضرائب مصلحتك أولا"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2011، ص 25. حالة تغيير العون المكلف بإعادة التقييم: 38 مكرر 3/2 ق.إ.ج «...وفي حالة تغيير أعوان التقييم يجب تبليغ المكلف بالضريبة موضوع المراقبة كتابيا»، الحق في الالتزام بالسري المهني: الالتزام بمراعاة سر المهنة هو الواجبة الأخرى لحق الإطلاع الذي تتمتع به الإدارة الجبائية، وهو التزام يقع على عاتق الموظف تحت طائلة عقوبات جزائية، هذا طبقا لأحكام المادة 48 من الأمر رقم 06-03، المؤرخ في 15 يوليو سنة 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج. ر عدد 46، المؤرخة في 16 يوليو سنة 2006.

رابعاً: التبليغ النهائي بالحقوق: نميز في هذا الصدد بين ثلاث حالات:

- **القبول الصريح:** القبول الصريح هو تقديم المكلف بالضريبة موافقته مكتوبة حول إعادة التقييم، ويشترط فيه أن يكون ضمن الآجال المحددة قانوناً، والمحددة 30 ثلاثين يوماً من تاريخ استلام تبليغ التقييم لإرسال رده، وفي هذه الحالة يتم إعادة نقل الأسس المعدلة الواردة في تبليغ التقييم الأولي ضمن تبليغ التقييم النهائي، ولا يمكن الطعن فيها لاحقاً من قبل المكلف الخاضع للرقابة من خلال طرق المنازعات.

- **القبول الضمني:** إن عدم الإجابة على التبليغ الأولي، خلال الأجل القانوني، باستثناء حالة القوة القاهرة المثبتة، يعادل القبول الضمني الذي يجب أن يؤدي إلى إعادة الأسس الموضوعية في البداية ضمن تبليغ التقييم النهائي وإغلاق الملف دون تقديم هذا الأخير مسبقاً إلى لجنة التوفيق، وتصبح هذه الضريبة نهائية، ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة، وهذا عملاً بأحكام المادة 38 مكرر 4/2 ق.إ.ج.

- **عند تقديم ملاحظات:** عندما يقدم المكلف الخاضع للرقابة ملاحظات فيما يتعلق باقتراح التقييم، يتم إعداد تبليغ تقييم نهائي بعد الأخذ بعين الاعتبار ما ورد في رد المكلف، من أجل إبلاغه بالنتائج النهائية لهذه المراقبة، وفي هذه الحالة يجب إبلاغه ضمن التبليغ النهائي أن لديه إمكانية أن يطلب رأي لجنة التوفيق الولائية في غضون ثلاثين 30 يوماً من تاريخ الاستلام باليد أو بالبريد المضمون مقابل إشعار باستلام.

المطلب الثاني: آثار إعادة التقييم العقاري

إذا تبين لإدارة الضرائب أن الثمن المصرح به في إطار المعاملات الخاضعة لحقوق التسجيل وكذا لرسوم الإشهار العقاري لا يعبر عن القيمة الحقيقية لها، فإنها تستطيع إعادة تقدير قيمة هذه الأملاك وفقاً لقيمتها الحقيقية مع تبليغ المعني بذلك، والذي إذا لم يرض بعملية إعادة التقييم فيمكنه إتباع جملة من الإجراءات من أجل تسوية هذا النزاع المثار بينه وبين إدارة الضرائب، وبغية تحقيق أهداف النظام الضريبي كان لا بد من وجود جزاء قانوني يفرض على من يخالف أحكامه، باعتبار أن الجزاءات المالية هي المفضلة في هذا المضمار، على

أساس أنها تقابل بالضد الفائدة التي ترجو مرتكب المخالفة الحصول عليها⁽¹⁾، حيث نصت المادة الأولى من الأمر رقم 66-180، يتضمن إحداث مجالس قضائية خاصة لقمع الجرائم الاقتصادية» يهدف هذا الأمر إلى قمع الجرائم التي تمس بالثروة الوطنية والخزينة العامة والاقتصاد الوطني والتي يرتكبها الموظفون أو الأعوان من جميع الدرجات التابعون للدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية والجماعات العمومية ولشركة وطنية أو شركة ذات الاقتصاد المختلط أو لكل مؤسسة ذات الحق الخاص تقوم بتسيير مصلحة عمومية أو أموالاً عمومية»⁽²⁾.

الفرع الأول: الجزاءات المقررة في حالة النقص في التصريح

تتميز الجرائم الاقتصادية بإعطاء الأولوية للعقوبات المالية لكونها ترتكب بدافع الطمع والجشع والربح غير المشروع، مما جعل أغلب التشريعات تطبق مبدأ الغنم بالغرم، في هذا المجال لمكافحة هذه الظاهرة الإجرامية والحد منها⁽³⁾، تتمثل العقوبات الصادرة عن الإدارة مبدئياً في العقوبات الماسة بالذمة المالية للمخالف، على أساس أن المشرع قد استبعد العقوبة السالبة للحرية من دائرة العقوبات التي تسلطها الإدارة⁽⁴⁾، وبعد دراسة الملف والتأكد من وجود نقص في التصريح تطبق الزيادات الآتية:

أ- الزيادات : تطبق هذه الزيادات باحتساب الفارق بين الثمن المحتفظ به من طرف الإدارة الجبائية والتمن المصرح به من طرف المكلف بالضريبة، بالنسب المحددة ضمن نص المادة 38 مكرر 2/و من ق.إ.ج «في حالة النقصان في الثمن أو في التقدير، تضاف إلى مبلغ الحقوق المتملص منها النسب الآتية:

- 1- صباح مصباح محمود، أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 2، المجلد 14، العراق، 2007، ص 442.
- 2- الأمر رقم 66-180، يتضمن إحداث مجالس قضائية خاصة لقمع الجرائم الاقتصادية، المؤرخ في 21 يونيو 1966، ج ر عدد 54، مؤرخة في 24 يونيو 1966.
- 3- أحمد حسين، خصائص العقوبة في الجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري، مجلة صوت القانون، العدد 01، المجلد 07، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، الجزائر، 2020، ص 728.
- 4- أحمد حسين، المرجع السابق، ص 718.

10- % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يساوي 50.000 دج أو يقل عنه

15- % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكثر من 50.000 دج ويقل أو يساوي 200.000 دج

25- % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج».

والملاحظ أن النسب المقررة للزيادة والتي تصل إلى نسبة 25% هي نسب منخفضة جدا بالمقارنة مع الغاية الردعية لهذه الآلية، وهو ما يحد من فعاليتها، ويستحسن رفعها إلى نصف القيمة التجارية للعقار لتحقيق عنصر الردع لدى المتعاملين.

ب- **الغرامات الجبائية:** نوع من الغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة من المبالغ المتملص من تأديتها، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة، والغرامة الجبائية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية⁽¹⁾، حيث تميز القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجزائية والغرامة الجبائية⁽²⁾، فالأولى عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات، والثانية جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، والغرامات الجبائية تختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإذا كانت النصوص تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة⁽³⁾.

* **غرامة التأخير:** تستهدف هذه الغرامة فقط إصلاح الإجحاف الذي تكبدته إدارة الضرائب بفعل دفع الضريبة خارج الأجل، فهي مطبقة في جميع الحالات التي لم تدفع فيها الضريبة كليا

1- بن بعلاش خاليدة، المرجع السابق، ص 39.

2- اختلفت الآراء حول الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، فهناك من يرى أنها جزاءات ذات طبيعة إدارية، وهناك من يرى أنها جزاءات ذات طبيعة جنائية، أما الرأي الثالث فيرى أنها ذات طبيعة مزدوجة، تجمع بين الجزاء والتعويض، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة من جهة، ومن جهة أخرى فهي تعويض الخزنة العامة عما لحقها من أضرار جراء هذه الجريمة، أنظر: قصاص سليم، المرجع السابق، ص 287-288، ولا يقضى بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب، أنظر: المجلة القضائية، ص 35.

3- سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 03.

أو جزئياً في الأجل القانوني، وهي تظهر خاصية التطبيق الآلي مهما تكن طبيعة الضرائب المعينة، نوع المخالفة المرتكبة وأيضا طرق تسوية المخالفة، كما أن إدارة الضرائب ليست ملزمة بتبرير تطبيق غرامة التأخير لأنها لا تتعلق بعقوبة، ويتعين على أعوان إدارة الضرائب أن يعلموا المكلف بالضريبة بتطبيقها، ويجب أن تدرج في اقتراح إعادة التقويم وتطبق مهما كان نوع الإجراء المتخذ، وهي تحسب على مبلغ الضريبة المفروضة وغير المدفوعة في الأجل، ولا يكون ضمن أساس الحساب الغرامات أو الزيادات الخاصة التي تضاف إلى الضريبة المستحقة⁽¹⁾.

ثالثا_الظروف المشددة

***حالة العود:** لقد حدد المشرع مهلة العود ب 5 سنوات بحكم القانون، ومضاعفة العقوبات الجبائية والجنائية دون الإخلال بالعقوبات الأخرى، وهو يعتبر ظرفا مشددا وهو ما نصت عليه المادة 2/119 ق.ت «تنتج عن العود المحدد في الفقرة 3 أدناه، بحكم القانون، مضاعفة الغرامة المقررة للجريمة الأولى، سواء كانت هذه الغرامات جنائية أو جزائية».

رابعا_التقادم:

أ- **مدة التقادم:** بالرجوع إلى نص المادة 1/118 ق.إ.ج «يكون التقادم بالنسبة لطلب حقوق التسجيل بعد أجل أربع سنوات ابتداء من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح، يظهر بصفة كافية استحقاقية هذه الحقوق من دون أن يكون من الضروري اللجوء فيما بعد إلى تحريات لاحقة».

كما نصت المادة 3 من ق.إ.ج « يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها
- القيام بأعمال الرقابة
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي»،

1-سهيلة بوخميس، المرجع السابق، ص 07.

كما نصت المادة 1/119 من ق.إ.ج «يطبق التقادم المحدد بأربع سنوات المنصوص عليه في المادة 118 أعلاه أيضا على الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون التسجيل».

والملاحظ أن المشرع الجزائري جعل مدة تقادم إعادة التقييم 04 سنوات وهي نفس مدة تقادم ديون الإدارة وهو تقدير غير صائب ذلك أن مدة تقادم دين الإدارة يتعلق بدين ثابت، أما إعادة التقييم فهي تتعلق بدين محتمل لم يثبت بعد، فالمفروض أن يقتصر إعادة التقييم على مرحلة التسجيل، دون إمكانية إعادة التقييم بعد ذلك، فمن غير المنطقي أن تتم إعادة تقييم عقار بعد أربع سنوات من بيعه، وهذا ما يجعل عملية إعادة التقييم مجحفة، إلا إذا روعيت فيها تواريخ تسجيل العقود، مع إلزامية تطبيق شوكة الأسعار المتضمنة لنفس التاريخ.

ب- **تعليق آجال التقادم:** بما أن عملية إعادة التقييم العقاري تشكل آلية من آليات الرقابة الجبائية، فإن المشرع وحرصا منه على ضمان حقوق الإدارة الجبائية ولحماية الخزينة العمومية، قرر تعليق آجال التقادم إذا اعترض إجراء الرقابة قوة القاهرة تعرقل السير فيه⁽¹⁾، وهذا ما جاء في نص المادة 39 مكرر/3 و4 من ق.إ.ج التي تنص على أنه «يعلق أجل التقادم في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا التي تمنع الشروع أو سيرورة عمليات الرقابة، إلى غاية زوال الحدث الذي تسبب في هذا المنع، يقصد بالقوة القاهرة، وقوع حادث مثبت قانونا لا يمكن توقعه ولا دفعه ويكون خارجا عن إرادة الطرف المعني وله علاقة سببية مباشرة بالوقائع المثارة».

الفرع الثاني: تسوية نزاعات إعادة التقييم العقاري

1- ومن أهم الأمثلة الحية لحالة القوة القاهرة جائحة كورونا" كوفيد 19"، الذي ضربت العالم ابتداء من تاريخ 2020/03/11، والذي واجهته الدولة الجزائرية باتخاذ جملة من الإجراءات والتدابير الوقائية كرسبت بإصدار عدة مراسيم تنفيذية أولها كان المرسوم التنفيذي رقم 20-69، و20-70، و20-100، وآخرها كان المرسوم التنفيذي رقم 20-102، المؤرخ في 2020/04/23، يتضمن إجراء تمديد الحجر الجزئي المنزلي المتخذ في إطار الوقاية من انتشار وباء كورونا (كوفيد 19)، ومكافحته وتعديل أوقاته، ج ر عدد 24، المؤرخة في 2020/04/26، أنظر: لوني نصيرة، خليفي سمير، تأثير جائحة كورونا على المواعيد في قطاع العدالة "بين القوة القاهرة وحالة الطوارئ الصحية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 13، العدد 01، 2022، ص 367.

تتمثل إجراءات تسوية المنازعات الجبائية في مجال الجباية العقارية المتعلقة بحقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري، الناجم عن مراقبة النقص في الثمن أو إعادة تقدير الممتلكات، بدءا في اللجوء إلى لجنة التوفيق الولائية، مروراً بالإجراءات المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2021 وعلى رأسها استبعاد حقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري من الطعن النزاعي على خلاف ما كان معمولا به سابقا قبل صدور قانون المالية لسنة 2021، وانتهاء بتحرك دعاوى قضائية أمام المحكمة الإدارية.

أولا-التسوية الودية (التسوية الإدارية)

خصص المشرع الجزائري لموضوع المنازعات المتعلقة بالجباية العقارية نصوصا قانونية وتنظيمية، هذا نظرا لأهميتها الكبيرة على المستوى القانوني والاقتصادي.

فعلى المستوى القانوني تعد المرحلة الإدارية للمنازعات المتعلقة بالجباية العقارية جزء لا يتجزأ من المنظومة القانونية الجزائرية، أما بخصوص الجانب الاقتصادي فتعد هذه المرحلة آلية لتحديد القيمة الاقتصادية للعقارات والتي ستساهم بشكل ايجابي في الارتقاء بالاستثمارات.

1-الاستبعاد من الطعن النزاعي: إذا كان المشرع الجزائري في أحكام قانون الإجراءات

المدنية والإدارية قد جعل التنظيم إجراءات جواريا على كافة المستويات، سواء تعلق الأمر بقرار مركزي أو ولائي أو بلدي، أو قرار صادر عن مؤسسة إدارية، فإنه على خلاف ذلك وفي إطار المنازعات الجبائية ظل التنظيم إجراءا وحبوبيا، وهذا مراعاة منه للطابع الخاص لهذا النوع من المنازعات⁽¹⁾.

وكمبدأ عام إذا لم يرض المكلف بالضريبة بالمبلغ الضريبي المفروض عليه من طرف الإدارة الجبائية، يستطيع هذا الأخير أن يلجأ إلى الطعن النزاعي من خلال تقديم شكاية أولية أمام الإدارة الضريبية يحتج فيها وفق شروط معينة، حيث تعتبر الشكاية الأولية المقدمة إلى إدارة الضرائب مرحلة إجبارية والزامية قبل اللجوء إلى القضاء، فالمشرع اشترط سبق تقديم الطلب إلى المسؤول الأول لمصلحة الضرائب المختصة لاستصدار قرار صريح أو ضمني

1- حرز الله كريم، المرحلة الإدارية للمنازعات المتعلقة بالجباية العقارية، مجلة الدراسات القانونية، العدد 1، المجلد 2، جامعة البليدة 2، لونيبي، الجزائر، 2016، ص69.

بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى أمام القضاء الإداري⁽¹⁾، ففي كثير من الأحيان لا توجد منازعات بالمعنى الحقيقي من خلال تظلمات المكلفين بالجباية، وإنما مجرد تصحيح الأخطاء المادية التي يمكن أن تقع، وبالتالي يكون من غير المنطقي اللجوء إلى القضاء بسبب هذه الأخطاء البسيطة، حيث تكون الإدارة قادرة على تصحيح هذه الأخطاء، لذلك قرر المشرع تعميم إجراء التظلم المسبق للإدارة الجبائية بعد أن أثبتت التجربة فائدتها بصدور قانون الإجراءات الجبائية، حيث توصلت الإدارة إلى تخفيض عدد المنازعات المحالة على القضاء بواسطة هذا الإجراء⁽²⁾.

إلا أن قانون المالية لسنة 2021 وضع استثناء لهذا المبدأ، حيث استبعد حقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن وإعادة التقدير من ضمن اختصاص الطعن النزاعي على خلاف ما كان معمول به سابقا وهذا طبقا لأحكام المادة 59 منه، والتي استتت حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير من اختصاص الطعن النزاعي، بالنظر في الشكاوى التي 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.

وهو ما يعني عدم إمكانية تقديم شكاية نزاعية بخصوص مراقبة التقييمات أمام مصلحة المنازعات، حيث بإمكان المكلف بالضريبة إذا لم يرض بالإخضاع الضريبي المفروض عليه أن يرفع مباشرة دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية بدون المرور على الطعن النزاعي، أي بدون تقديم شكاية أولية.

2_ الطعن أمام لجنة التوفيق الولائية: أنشئت لجنة التوفيق الولائية لأول مرة بموجب الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل، بهدف محاولة وضع حد للنزاع الجبائي في بدايته دون وصوله للقضاء، وهذه اللجنة مجرد تنظيم إداري

1- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة، دار العلوم للطباعة والنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص161.

2- ظاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص10.

لمحاولة التقريب بين وجهات نظر الإدارة الجبائية والمكلف. وقد أدخل عليها عدة تعديلات فيما بعد سواء من حيث التسمية أو من حيث التشكيلة بموجب قوانين المالية المتعاقبة، والتي كانت تسمى بلجنة المصالحة سابقا، ثم أصبحت تسمى بلجنة التوفيق.

إلا أن اللجوء إلى هذه اللجنة إجراء غير إلزامي، فإذا لجأ المكلف إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إليها، حيث تختص هذه الأخيرة بالنظر في الطلبات التي ترفع إليها من طرف المكلف في حالة رفضه للتقييم العقاري المعد من طرف الإدارة الجبائية

أ- تعريف لجنة التوفيق الولائية: لقد أنشئت هذه اللجنة بموجب الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المعدل والمتضمن قانون التسجيل، بهدف محاولة وضع الحد للنزاع الجبائي⁽¹⁾، وتعتبر لجنة التوفيق الولائية المنصوص عليها في المادة 38 مكرر 2/أ من ق.إ.ج جهة طعن، بحيث يلجأ إليها في حالة وقوع خلاف حول اقتراح إعادة التقييم⁽²⁾.

ب- تشكيلة لجنة التوفيق الولائية تؤسس هذه اللجان على مستوى المديرية الولائية للضرائب المنتشرة عبر التراب الوطني، حيث عرفت تشكيلتها عدة تعديلات كان آخرها التعديل الوارد في قانون المالية لسنة 2021 بموجب نص المادة 56 منه، حيث أصبحت تتشكل من ثمانية أعضاء، كما يلي:

- أعضاء ينتمون إلى الإدارة الجبائية: أضفى المشرع الضريبي طابعا إداريا على لجنة التوفيق الولائية، من خلال التشكيلة الرباعية لأعضاء اللجنة المنتمومين للإدارة الجبائية، وهم المدير الولائي للضرائب، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، المدير الفرعي للرقابة الجبائية، مفتش التسجيل.

- أعضاء خارج الإدارة الجبائية: بالإضافة للأعضاء المنتميين إلى الإدارة الجبائية، أضاف المشرع أعضاء جدد خارج القطاع الجبائي، يعينون لمدة عامين قابلة للتجديد، ممثل عن إدارة أملاك الدولة وبالتحديد رئيس مصلحة الخبرات والتقييمات العقارية للأملاك العقارية،

1- صونية بن طيبة، ضوابط وآليات تسوية النزاعات المترتبة عن التقييم العقاري، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، العدد 01، المجلد 11، جامعة تبسة، الجزائر، 2022، ص 341.

2- بضياف هاجر، شيخ سناء، آليات الحد من الغش الضريبي في البيوع العقارية، مجلة القانون والمجتمع، المجلد 09، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، الجزائر، سنة 2021، ص 322.

وكذا عون عقاري يعينه الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين، ومهندس خبير عقاري يعين من طرف هيئة المهندسين الخبراء العقاريين، موثق معين من الغرفة الجهوية للموثقين المختصة⁽¹⁾، وهذا ما نصت عليها المادة 38 مكرر 2 ب «...يعين الأعضاء غير الموظفين للجنة لمدة عامين وتكون عهدتهم قابلة للتجديد كما يخضعون لالتزامات السر المهني المنصوص في المادة 65 من هذا القانون...».

- رئاسة اللجنة: يتولى المدير الولائي للضرائب رئاسة اللجنة بصفته أعلى الهرم.

- أمانة اللجنة: ويقوم بمهام الكتابة المدير الفرعي للمنازعات الذي يكون له دور استشاري فقط، وهذا طبقا لنص المادة 38 مكرر 2 ب من ق.إ.ج التي تنص على أنه «يتولى المدير الفرعي للمنازعات أو ممثله برتبة رئيس مكتب مهام الكاتب والمقرر ويحضر الجلسات بصوت استشاري...».

وعليه يلاحظ أن المشرع بموجب التعديل الجديد استبعد من عضوية لجنة التوفيق: مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية، قابض الضرائب المختلفة، مفتش الضرائب المباشرة، ممثل عن إدارة الولاية، في حين نص على أعضاء جدد هم المدير الفرعي للعمليات الجبائية، رئيس مصلحة الخبرات والتقييمات العقارية للأموال العقارية، عون عقاري من الاتحاد العام للتجار الجزائريين، إضافة للمهندس الخبير العقاري، وهذا يبين توجه المشرع الجزائري لإضفاء مزيد من الضمانات، من خلال الاعتماد على معيار التخصص في اختيار الفئات التي تشكل أعضاء لجنة التوفيق⁽²⁾.

ت مهام لجنة التوفيق الولائية: تتحصر مهام لجنة التوفيق المختصة إقليميا أي المتواجد في نطاقها الأملاك العقارية⁽³⁾، بالنظر في الطلبات المرفوعة أمامها من قبل المكلفين، والرامية إلى إعادة النظر في عملية إعادة التقييم للأملاك العقارية، والمرتبطة أساسا بالعقود أو التصريحات التي تثبت نقل الملكية، والتي ثبت فيها نقص في التصريح، وهذا ما أشارت إليه المادة 38 مكرر 2/أ ق.إ.ج «... تتعقد هذه اللجنة من أجل تحديد القيمة التي تعتمد كأساس

1- وهذا طبقا لنص المادة 38 مكرر 2 أ من ق.إ.ج.

2- بضياف هاجر، المرجع السابق، ص 322.

3- أنظر: نص المادة 38 مكرر 2 أ من ق.إ.ج.

إذا كان الثمن أو التقدير الذي سمح بتصفية حق نسبي أو تصاعدي يقل عن القيمة التجارية للأموال المنقولة أو المبينة المذكورة في المقطع الأول للمادة 38 مكرر من هذا القانون...».

*** شروط اللجوء إلى لجنة التوفيق الولائية:**

إذا لم يرض المكلف بالضريبة بعملية إعادة التقييم المقترحة عليه من طرف مصلحة الضرائب المكلفة بعملية التقييم، يستطيع هذا الأخير طلب عرض ملفه على لجنة التوفيق المستحدثة لهذا الغرض إما شخصيا أو عن طريق وكيل يختاره، وذلك في ظرف 30 يوم تحسب ابتداء من تاريخ الاستلام أو التسليم لإشعار التقييم النهائي، وهذا طبقا لأحكام المادة 38 مكرر 2/أ.ج والتي تنص على أنه « في حالة وقوع خلاف حول اقتراح إعادة التقييم المنصوص عليه بموجب الفقرة 4 من المادة 38 مكرر 2 من هذا القانون تقوم الإدارة أن طلب المكلف ذلك بعرض النزاع على رأي لجنة التوفيق، يوجه الطلب من طرف المكلف بالضريبة أو وكيله إلى رئيس لجنة التوفيق، خلال ثلاثين 30 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام أو التسليم باليد لإشعار التقييم النهائي، لا يخضع الطلب لأي شرط شكلي»، حيث تسجل هذه الطلبات على مستوى مكتب لجان الطعن بالمديرية الفرعية للمنازعات، كما يجب على رئيس مكتب لجان الطعن أن يطلب من رئيس مكتب التقييمات العقارية على مستوى مديرية الضرائب كل الوثائق المتضمنة في ملفات إعادة التقييم العقاري الخاصة بالمكلفين الذين تقدموا بطلبات المثول أمام لجنة التوفيق الولائية⁽¹⁾.

والملاحظ أن المشرع لم يشترط شكلا معين أو نمونجا تنظيميا يتم التقيد به في الطلب، لكن عمليا يجب التقيد ببعض البيانات الشكلية والموضوعية كالتاريخ والتوقيع... وغيرها.

*** إجراءات الطعن أمام لجنة التوفيق الولائية: تستطيع الإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد**

تقدير مبالغ الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات الخاضعة لحقوق التسجيل، ومن هذا المنطلق تقوم مصالح الضرائب باستدعاء المكلف بالضريبة لتعرض عليها لتقييم أو التقدير الذي اعتمده كأساس لفرض حقوق التسجيل على أساس القيمة التجارية الحقيقية للأموال

1. Circulaire N°327/MF/DGI/DC, du 14/04/2021, Mesures relatives à la refonte du dispositif de la commission de conciliation de wilaya (Compétence-Composition- fonctionnement et conséquences de son intervention), Alger.

الخاضعة للحقوق، حيث يستدعى المكفون المعنيون للضريبة الخاضعون للإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم وفقا للشروط الآتية:

- أن يتم استدعاؤهم قبل 20 يوما على الأقل من تاريخ اجتماع اللجنة.

- وجوب إعلامهم بإمكانية تقديم ملاحظاتهم كتابيا وإمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل للدفاع عن حقوقهم يختارونه من تلقاء أنفسهم⁽¹⁾.

- سير لجنة التوفيق الولائية

تجتمع لجنة التوفيق الولائية بدعوة من رئيسها للبت في الطلبات المرفوعة إليها، والرامية إلى إعادة النظر في عملية إعادة التقييم للأموال العقارية، وتكون مداولاتها صحيحة شريطة أن يحضر خمسة أعضاء على الأقل بمن فيهم الرئيس، كما يتم الموافقة على رأي اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين أي خمسة أعضاء على الأقل من أصل ثمانية أعضاء، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا ويتم تبليغ القرار المتضمن رأي لجنة التوفيق وكذا الجدول الضريبي إلى المكلف بالضريبة في ظرف 03 أشهر ابتداء من تاريخ إبداء الرأي الصادر عن هذه الأخيرة⁽²⁾.

- آجال البت في الطلبات: حددت المادة 38 مكرر 2/أ من ق.إ.ج.أجل البت في الطلب المعروض على لجنة التوفيق ب04 أشهر تسري ابتداء من تاريخ استلام كاتب اللجنة للطلب، ويكون قرارها نافذا، ويبلغ إلى المكلف بالضريبة من طرف مدير الضرائب في أجل 03 أشهر وفي حالة تجاوز الأجل يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء للقضاء⁽³⁾.

1- وهذا طبقا لنص المادة 38 مكرر 2 ب «يستدعى الخاضعون للضريبة المعنيون عشرون يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختاروا و يعينوا وكلاء مؤهلا عنهم».

2- سماعين عيسى، إجراءات تسوية منازعات الجباية العقارية المتعلقة بحقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري الناجمة عن مراقبة النقص في الثمن وإعادة التقدير للممتلكات (مع دراسة حالة عملية)، مجلة القانون العقاري، العدد 14، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2021، ص161.

3- المادة 38 مكرر 2/د1 من ق.إ.ج «يبلغ كل من القرار المتضمن رأي اللجنة والجدول الضريبي إلى المكلف بالضريبة من طرف مدير الضرائب بالولاية خلال أجل ثلاثة 3 أشهر ابتداء من تاريخ إبداء الرأي الصادر عن لجنة التوفيق».

وعلى إثرها سينتظر مكتب التقييمات قرار هذه اللجنة إجباريا، والذي يحتمل إما التأييد أو التخفيض أو الإلغاء الكلي في حالات خاصة، ويعتبر رأي اللجنة نافذ وعند اجتماع هذه اللجنة يمكن للمكلف بالضريبة الحضور شخصيا أو استعانتة بمستشار قانوني أو تعيينه وكيل مخول قانونيا، وكفل له القانون حق مراسلة هذه اللجنة بإرسال طلب خطي لطلب الوساطة والتحكيم، مباشرة بعد تسلمه لإشعار التقييم النهائي، ورفضه لقرار مكتب مراقبة التقييمات خلال أجل ثلاثين (30) يوما.

مع الإشارة إلى أن القرار الصادر عن لجنة التوفيق الولائية، والذي كما أشرنا سابقا يحتمل إما التأييد أو التخفيض أو الإلغاء الكلي، ويجب أن يكون مسببا ومعللا، حسب نوع كل قرار كالاحتفاظ بالثمن المحدد من طرف المصلحة أو تخفيضه، أو توجيه الملف إلى الطي، يتم تذكر الأسباب المؤدية لاتخاذ هذا القرار من أجل زرع نوع من الثقة في نفسية المكلف، كما يتم إعلام المكلف بالقرار الصادر في حقه مباشرة بعد انتهاء اجتماع اللجنة، وهذا طبقا لنص المادة 38 مكرر 2/أ ق.إ.ج التي تنص على أنه «...يجب أن يكون الرأي الصادر عن اللجنة مبررا ويتعين على رئيس اللجنة إعلام المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي الذي توصلت إليه اللجنة إثر إنهاء الاجتماع»، وهذا يعد ضمانا للمكلف بالضريبة.

والملاحظ هو أن المشرع الضريبي في التعديل الأخير لقانون الإجراءات الجبائية السالف الذكر بموجب قانون المالية لسنة 2021، قد حدد المواعيد المتعلقة بسير اللجنة وألزمها بالبت في الطلبات المعروضة عليها في آجال محددة، وكل هذا حرصا منه على السير الحسن للإدارة الضريبية، وإزالة التوتر في العلاقة ما بينها وبين المكلفين.

ثانيا: التسوية القضائية لمنازعات التقييم العقاري

شروط الطعن القضائي:

يحتفظ المكلف بالضريبة بالحق في الطعن في التسوية أمام الجهات القضائية المختصة، ضمن شروط تختلف من حيث الشكل والموضوع.

الشروط الشكلية: هي تلك الشروط المتعلقة بالميعاد كونه من النظام العام، والذي يمكن للقاضي أن يثيره من تلقاء نفسه، ودون أن يطلبه الخصوم، بالإضافة إلى الشروط المرتبطة بالعريضة، وينتج عن عدم احترام هذه الشروط رفض الدعوى شكلاً.

1- شرط الميعاد:

بإمكان المكلف بالضريبة بعد استلامه للجدول الضريبي المتضمن الإخضاع الضريبي الناتج عن عملية إعادة التقويم تحريك دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة، باعتبارها الجهة القضائية صاحبة الاختصاص بالفصل في المنازعات الضريبة العقارية وذلك في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل La date de mise en recouvrement du role⁽¹⁾، وهنا نميز بين حالتين:

الحالة الأولى- وجود قرار صادر عن لجنة التوفيق الولائية: وهذا طبقاً لنص المادة 1/82 ق.إ.ج التي تنص على أنه «تختص المحكمة الإدارية بالنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة الذي ينازعون الضرائب المفروضة، بالنظر إلى القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق، خلال أجل الأربعة 04 أشهر الموالية لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل».

الحالة الثانية- انعدام قرار صادر عن لجنة التوفيق الولائية: وهي الحالة التي نصت عليها المادة 38 مكرر 2/أ ق.إ.ج والتي لا تحترم فيها آجال دراسة الطلبات المعروضة على لجنة التوفيق الولائية والمحددة بأربعة أشهر، دون البت فيها وهو ما يتبين جلياً من نصها «... يتعين على لجنة التوفيق أن تبت في الطلب المعروض عليها خلال أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام كاتب اللجنة لهذا الطلب».

1- يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ضد قرار المدير الولائي للضرائب خلال أربعة 4 أشهر ابتداء من تاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل

في حالة تجاوز هذا الأجل، يمكن للمكلف بالضريبة بعد إعلام مدير الضرائب بالولاية أن يلجأ إلى المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة 4 أشهر من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل».

مع الإشارة إلى أنه في هذه الحالة يجب أن يقوم المكلف بالضريبة بإعلام المدير الولائي للضرائب.

وفي كلتا الحالتين يجب مراعاة قواعد الميعاد الكامل الذي يأخذ به القانون الجزائري طبقاً لأحكام المادة 405 من ق.إ.م.إ، التي تنص على أنه « تحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة، ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الأجل، يعتد بأيام العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها، تعتبر بمفهوم هذا القانون، أيام الأعياد الرسمية وأيام الراحة الأسبوعية طبقاً للنصوص الجاري بها العمل، إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلياً أو جزئياً، يمدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي».

2- الشروط المتعلقة بالعريضة: أحالت المادة 1/83 من ق. إ. ج إلى الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بخصوص الشروط المتعلقة بعريضة الدعوى.

ولكي تكون عريضة افتتاح الدعوى مقبولة شكلاً طبقاً للمادة 815 من ق.إ.م.إ، فإنه يجب أن تكون مكتوبة وموقعة من طرف محامي بنسخ متعددة بعدد المدعى عليهم، كما أكدت المادة 816 على وجوب توافر البيانات اللازمة فيها والمنصوص عليها في المادة 15 من نفس القانون تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، كذكر الجهة القضائية والبيانات الشخصية لأطراف الخصومة من هوية وموطن الخصوم، والدفع بانعدام هذه البيانات هو من الدفوع الشكلية، إلى جانب عرض ملخص الموضوع والطلبات، وغيرها.

3- الشروط الموضوعية: هي تلك الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي يجب توفرها لعرض نزاع ما على القاضي الإداري، وينتج عن عدم الالتزام بها عدم قبول الدعوى، وهي الشروط، حيث نص المشرع الجزائري عليها تحت عنوان شروط قبول الدعوى في نص المادة 13 من ق.إ.م.إ.ج والمتمثلة في الصفة، والمصلحة.

أ-الصفة: هي الحق في المطالبة أمام القضاء، وتقوم على المصلحة المباشرة والشخصية في التقاضي⁽¹⁾، فهي السلطة المخولة قانونا للمدعي في الالتجاء إلى القضاء لحماية حقه، وهي مستمدة من كونه صاحب هذا الحق أو صاحب المركز القانوني موضوع النزاع⁽²⁾، فالدعوى لا تصح إلا إذا رفعت من ذي صفة على ذي صفة⁽³⁾، ومن هذا المنطلق يكون للمكلف بالضريبة العقارية الصفة في رفع الدعوى القضائية، ضد إدارة الضرائب، إما شخصيا أو بواسطة من يمثله قانونا، وينطبق هذا القول بالنسبة لإدارة الضرائب، إذا تثبتت الصفة لمن يمثله قانونا بواسطة مديرها أو من ينوب عنها⁽⁴⁾.

ب-المصلحة: يقصد بالمصلحة المنفعة التي يحققها صاحب المطالبة القضائية وقت اللجوء إلى القضاء، هذه المنفعة تشكل الدافع وراء رفع الدعوى والهدف من تحريكها، فلا دعوى من دون مصلحة تنزيها للقضاء عن الانشغال بقضايا لا فائدة عملية منها⁽⁵⁾، حيث أنه لا يكفي في الخصومة المتعلقة بالضريبة العقارية أن يتمتع أطرافها بصفة طرح النزاع المتعلق بها أمام القضاء، بل يجب إلى جانب ذلك أن تكون للمدعي مصلحة يقصد تحقيقها من وراء ذلك، لان المصلحة هي مناط الدعوى والباعث على رفعها، والغاية المنشودة من ورائها، فالمكلف بالضريبة الذي أخطأت الإدارة الجبائية في حقه من الاستفادة من ضريبة منخفضة يحق له رفع دعوى قضائية ضد الإدارة للمطالبة بحماية مركزه القانوني، وهي بذلك تمنح له الصفة القانونية للتقاضي⁽⁶⁾.

ت-الأهلية: يقصد بأهلية التقاضي أهلية الأداء لدى الشخص الطبيعي كما هو مبين في نص المادة 40 من القانون المدني⁽⁷⁾، ويرى بعض الفقهاء أن الأهلية ليست شرطا عاما لقبول

1-بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، دار بغدادي للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة ثانية مزيدة، الجزائر، سنة 2009، ص 34.

2-بن سديرة جلول، اختصاص القاضي الإداري بالفصل في المنازعات المتعلقة بالجبائية العقارية، العدد 01، المجلد 02، مجلة القانون النقدي، جامعة البلية، الجزائر، ص 379.

3-بربارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 36.

4-بن سديرة جلول، المرجع السابق، ص 379.

5-بربارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 38.

6-محفوظ برحمان، المرجع السابق، ص 381.

7-بربارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 39.

الدعوى، وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فمتى باشر الدعوى من هو ليس أهلاً لمباشرتها كانت دعواه مقبولة، ولكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة، وعليه فإذا كان المدعي متمتعاً بأهلية التصرف عند رفع الدعوى ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده هذه الأهلية كتوقيع الحجر عليه فإن الدعوى تظل صحيحة، ولكن يوقف النظر في الخصومة إلا أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها⁽¹⁾، وقد استبعد المشرع الجزائري الأهلية من شروط رفع الدعوى كون أن هذه الأخيرة تشكل وضعاً غير مستقر قد يتوفر وقت قيد الدعوى، وقد تغيب أو تنقطع أثناء سير الخصومة⁽²⁾،

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فيتمتعون بأهلية التقاضي عملاً بالمادة 50 من القانون المدني⁽³⁾.

1- بن سديرة جلول، المرجع السابق، ص 378-379.

2- بريارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 39.

3- المرجع نفسه.

خلاصة الفصل الثاني:

ختاما يمكن القول أن آلية إعادة التقييم العقاري من أنجع آليات الرقابة الجبائية في يد الإدارة الجبائية من خلال الدور الذي تلعبه في الحد من جريمة الغش الضريبي، التي تعرف انتشارا كبيرا يهدد الخزينة العمومية للدولة، وتحتل جزءا كبيرا في جرائم الفساد، مهمة تقنية تعود بمداخل مالية معتبرة لخزينة الدولة وتدفع بعجلة التنمية الاقتصادية، وهذا من خلال القدرة على التحكم في الوعاء العقاري والحظيرة الوطنية، كما يساهم التقييم العقاري في تسهيل عملية التعامل وتبادل العقارات بين الأفراد.

وبما أن عملية إعادة التقييم العقاري تتم بطريقة انتقائية فالمشرع الجزائري أعطى للإدارة السلطة الواسعة في أعمال هذا الإجراء، مما يؤدي إلى المفاضلة بين الملفات وبالتالي إمكانية التعسف، وما يترتب عنه من عدم المساواة بين المواطنين بخصوص نفس الأوضاع، مما يحد من فعالية هذا الإجراء عمليا ويجعل الأطراف يغامرون بعدم التصريح الحقيقي على أساس إمكانية التملص من الرقابة الإدارية، ويخل بشكل فاضح بمبدأ العدالة الضريبية.

يمكن القول أيضا أن غياب الجانب الردعي لتفعيل آلية إعادة التقييم العقاري، خاصة أن المشرع الجزائري لم ينص على حالة العود والمساهمة في هذه الجريمة التي تنتشر بكثرة، وغالبا ما تتكرر فيها نفس الأسماء والفاعلين فيها لدى الإدارة الجبائية، مما يفرض على المشرع التدخل والتصدي لهذه الثغرة، مع تشديد العقوبة في حالة العود، من خلال تدعيم نظام معلوماتي حديث لمواكبة عصرنة الإدارة، وتسهيل عملية البحث عن المعلومة الجبائية الخاصة بهذه المعاملات.

خاتمة

نظرا للدور الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، فهي تشكل المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية، ونظرا للأهمية البالغة للسياسة الجبائية في تعبئة الوعاء المالي للدولة، فإن الرقابة الجبائية تشكل محور هذه السياسة، وهي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها لمراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات والتجاوزات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية، وهذا بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي لرفاهية الاقتصادية للمجتمع، غير أن فعالية الرقابة الجبائية تبقى مرهونة بمدى نجاعة وفعالية الآليات والأجهزة المكرسة لهذا الغرض.

فما يترتب عن الغش الضريبي من انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، الأمر الذي جعل من عملية مكافحة الممارسات التدليسية المنشئة لجريمة الغش الضريبي من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك يعطي النظام الجبائي الجزائري الإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق لمراقبة تصريحات المكلفين والبحث عن التجاوزات التي يقومون بها، ويلزم الإدارة الضريبية باستخدام مجموعة من الآليات لمواجهتها، لاسيما آلية إعادة التقويم العقاري باعتبارها من أهم آليات الرقابة الجبائية في مجال التصرفات الناقلة للملكية العقارية.

وعلى الرغم من الجهود التي تبذلها الدولة من أجل النهوض بالنظام الضريبي ومحاولات إصلاحه ليواكب التغيرات الحاصلة على الصعيدين المحلي والدولي، إلا أن هذه الجهود انصبت ولا تزال على القوانين والتشريعات كمنظومة قانونية، وأهملت العامل البشري الذي يعد أداة ترجمة لهذه الترسانة القانونية، وتجسيدها إلى تطبيق ميداني على أرض الواقع.

إن طبيعة الجرائم الضريبية لاسيما جريمة الغش الضريبي، وخطورتها على الخزينة العمومية وبالتالي تأثيرها على الإيرادات العامة، تفرض ضرورة إعادة النظر في إجراءات

المتابعة القضائية، وهذا راجع إلى خصوصية هذه الجريمة التي تمس بالمصالح الاقتصادية سواء من حيث الجانب الموضوعي أو الإجرائي، وبسبب وجود مسائل فنية وتقنية في المادة الضريبية، تفرض الاستعانة بقضاة متخصصين، مما يستلزم معه الانفراد بأحكام موضوعية وإجرائية خاصة، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم، وتمتيزة تتماشى مع طبيعة هذه الجرائم.

الملاحظ أيضا أن هناك غياب سياسة جزائية واضحة في المادة الجبائية، رغم أن المسألة تتعلق بجرائم مالية تمس بالاقتصاد الوطني، وبالتالي ترتبط بالسياسة المالية والاقتصادية للدولة، فسياسة العقاب في مجال الجرائم الضريبية لاسيما جريمة الغش الضريبي، تتميز بعدم الثبات وغياب الرؤية السليمة والدقة القانونية، فزيادة على إشكالية التدرج في العقوبة التي اتبعتها المشرع الجبائي، على أساس المبلغ المتملص منه وليس على أساس خطورة الوقائع وملابسات الجريمة التي تهدد اقتصاد الدولة، يفرض ضرورة إدراج نصوص قانونية بشأن الجرائم الضريبية لاسيما جريمة الغش الضريبي التي تفرض بشأنها الإدارة الجبائية غرامات جبائية متعلقة بالوعاء والتي تفوق سقفا مالي محددًا مثلا حالات الغش الضريبي التي تفوق (10.000.000 دج) في حالات الغش الضريبي الذي يشكل مبالغ معتبرة، وإحالة الملف تلقائيا على النيابة العامة من، جل تحريك الدعوى العمومية، وعدم تك هذه السلطة في يد الإدارة الجبائية فقط.

ويمكن القول في الأخير أن النظام الضريبي لا يزال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة، والتي محورها الأساسي تقليص تبعية الميزانية العامة للمعطيات النفطية وهذا راجع لعدة أسباب، كما أن نظام الغرامات نظام لا يحقق الردع الفعلي اتجاه المكلف بالضريبة لمخالفته أحكام القانون، نظرا لقيمتها المتدنية فعلا مقارنة بالوضع الراهن، مما يتطلب تعديلها، لأن اثر الغرامة في هذه الحالة أكثر وقعا وردعا للمكلف من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق إيراد أفضل لخزينة الدولة، ناهيك أن هذه العقوبة البسيطة لا تتناسب مع الآثار الخطيرة لمثل هذه الجرائم.

الاقتراحات:

نظرا لعدم توازن العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة في ظل التشريعات الجبائية الحالية، الأمر الذي يفرض على المشرع الجزائري التدخل لتمتين وتطوير هذه العلاقة، من خلال رفع اللبس عن التشريعات التي عرفت ولازالت تعرف تعديلات وتغييرات حتى الآن، رغم وجود ضرورة ملحة لذلك، وحتى تواكب التطور الحاصل في مختلف المجالات، لاسيما التوجه نحو الاقتصاد الحر، فالمتمأمل لنصوص التشريع الضريبي الجزائري، يبدو له جليا تسارع الخطى التي يسير بها المشرع، وعدم فاعليتها في مواجهة مستجدات الحقل الجبائي، وفي ظل هذه النقائص يبقى على المشرع واجب التدخل:

- لتفعيل آلية إعادة التقويم العقاري، في ضوء خضوع عملية انتقاء الملفات المبرمجة إلى السلطة التقديرية لرئيس فرقة التقويمات العقارية، خاصة وأنها تتعلق بمسألة فنية وكل هذا لا يتأتى إلا بالتوفيق بين هذه الاعتبارات:

أولا- على مستوى التشريع الضريبي:

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة جريمة الغش الضريبي، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل موظفي الضرائب والمكلفين، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

1- العمل على تحسين التشريع الضريبي: تلعب صياغة القانون الضريبي دورا رئيسيا في نجاح أو فشل النظام الضريبي، إذ تشكل الصياغة القانونية الجيدة والتي يجب أن تتسم بالبساطة والوضوح والمرونة سلاحا ذو حدين، لتسهيل الفهم على موظفي الضرائب وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، وكذلك بالنسبة للمكلفين، من خلال العمل على استقرار التشريع الضريبي لعدم قدرة المكلفين بالضريبة على تتبعه وفهمه، فالتشريع الضريبي يزداد تعقدا لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، وانعكاساتها على الطرفين.

2- توفير الحماية القانونية لأعوان الرقابة الجبائية: يعاب على التشريع الضريبي غياب نصوص قانونية توفر الحماية لأعوان الرقابة الجبائية، بما يضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم

التي تتسم بالطابع الحساس لأنها تمس بالذمة المالية للمكلفين، هو ما يعرضهم إلى أخطار جمة من ضغوطات وتهديد، وهو ما يؤثر على مردودية مهامهم، وما تترتب على ذلك من انعكاسات جمة.

3- إشراك المواطنين في صنع القرارات والقواعد القانونية: من أهم معايير الحكم الراشد

هو مشاركة المواطنين في تسيير شؤونهم، ويعد هذا العنصر من أهم العناصر المكرسة لمبدأ الشفافية في الإدارة الضريبية، من خلال أخذ رأيهم وتشجيعهم على المشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها وتشجيع الشفافية لمنع كل أشكال الغش الضريبي، بحيث يحتاج المواطنون إلى آليات يمكن من خلالها أن يؤثروا في إحداث التغيير، بوضع الحكام والمسؤولين موضع المساءلة بصورة منتظمة.

4- استحداث قانون عقوبات جبائي: فالיום يكون قد حان الوقت للحديث في الجزائر عن

قانون العقوبات الضريبي أو الجبائي *Le Droit Pénal Fiscal*، ليس لأنه حقيقة واقعة تضمنتها القوانين المختلفة للضرائب والرسوم، وإنما لأنه فرع خاص ومتميز، ويتجلى ذلك من خلال الأفعال المجرمة التي تدل على انحراف إجرامي من نوع خاص، يستوجب الخصوصية في شقين يتعلقان بخصوصية الإجراءات المتبعة، وكذا خصوصية الجزاءات التي أوردها.

5- تأسيس المحكمة الجبائية: إن تفعيل آليات مكافحة الغش الضريبي، يرتبط باقتراح

تشكيل المحاكم الجبائية، خاصة وأن الجرائم الضريبية ولاسيما جريمة الغش الضريبي في مجال إعادة التقويم العقاري التي تتسم بطابع تقني ومعقد، وذلك من خلال التكوين المتخصص للقضاة، وبالتالي فإن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استندت إلى هيآت قضائية متخصصة، فإنها تزيد من فعالية آليات النظام الضريبي المستقبلي، من حيث ضمان استقرار التشريعات الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى حيث لا تبقى إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها، بل يتم توسيع الدور الوظيفي للإدارة الجبائية ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح الحوار معه والتعرف على ظروفه الاجتماعية وقدرته التكلفية.

6- ارتفاع الضغط الضريبي: لقد نادى علماء المالية العامة المعاصرين بزيادة الضغط

الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي، على أساس أن مستوى هذا الضغط هو

بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول، حيث أن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد في هذه الدول، وبرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، وللضغط الضريبي انعكاس سلبي على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضع الاقتصادي الأمريكي الليبرالي "Arthur Betz Laffer" ذلك، من خلال المنحنى المنسوب لاسمه "منحنى لافر" أو "Laffer Curve"، والذي فحواه أن "كثرة الضريبة تقتل الضريبة" "Trop d'impôt tue l'impôt".

ثانياً- على مستوى الإدارة الجبائية:

على الادارة الجبائية مراعاة بعض الاعتبارات، سواء على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي من خلال ما يلي:

1-رفع المستوى التأهيلي لموظفي الإدارة الضريبية، من خلال التكوين المستمر والمتخصص الذي يعمل على رفع مستوى التأهيل وتدريب الأعوان.

2- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لأعوان الضرائب لاسيما في مجال الرقابة الجبائية وما تحققه من مداخل معتبرة للخرينة العمومية، نظرا لحساسية وظيفتهم المحفوفة بالمخاطر، وتحسينهم ماديا قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم فالإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوبيته التامة، وإلزامهم باحترام أخلاقيات ممارسة المهنة لاسيما ما يتعلق بالسر المهني.

3-توفير الوسائل المادية لتسهيل عمل الأعوان، وذلك أن طبيعة عملهم يتطلب الحركية الدائمة في أداء مهامها سواء العادية المتمثلة في معالجة الملفات، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها والتي غالبا ما تتطلب إجراء معاينة ميدانية وما تتطلبه من جهد وتكاليف.

ثالثاً- على مستوى المكلف بالضريبة

من أهم الإجراءات الواجب اتخاذها بالنسبة للشخص المكلف بالضريبة مايلي:

1-رفع مستوى الوعي الضريبي للمكلفين: إن العمل على زيادة مستوى الوعي الضريبي للمكلفين بما يحقق فهم أهداف الضريبة، لا يتأتى إلا بزيادة الإعلام من خلال المنشورات،

الدوريات، الأيام الدراسية...، وهذا تجسيد لمبدأ العدالة الضريبية من جهة، وكذا إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التخفيض وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير، تجسيدا لمبدأ الشفافية.

2- إزالة التوتر بين الإدارة الضريبية والمكلف: بما أن الضريبة تمس الذمة المالية للشخص، وتثقل كاهله وتؤرقه، وجب العمل على تخفيف حدة هذا التوتر، من خلال العمل على ترسيخ المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين، كل هذا من شأنه أن يقلل من حالات الغش الضريبي، فتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين، يجب أن يكون المسعى الدائم والدؤوب، لخلق علاقة تكامل وكسب ثقة المكلف كثمره لترسيخ علاقة حسنة.

قائمة المراجع

I. المصادر

✚ القرآن الكريم

II. المراجع باللغة العربية

أولا- الكتب

📖 الكتب المتخصصة:

- 01- أحمد بن عبد العزيز العميرة، التثمين العقاري، الطبعة الأولى، دار الإشعاع الفني، مصر، 2008.
- 02- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دون طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 03- بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية " الضرائب مصلحتك أولاً"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2011.
- 04- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 05- سماعيل شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دراسة وصفية تحليلية، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
- 06- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
- 07- شريف كامل، الجريمة المنظمة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
- 08- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2008.
- 09- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، سنة 1990.
- 10- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- 11- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دون طبعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 12- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، عين مليلة، الجزائر، سنة 2012.
- 13- عبد الحكيم الشرقاوي، مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي في ضوء القانون البحريني، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة البحرين، البحرين، 2013.

- 14- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- 15- عبد الوهاب الكيالي، موسوعة السياسة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت لبنان، 1996.
- 16- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، دون طبعة، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- 17- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة، دار العلوم للطباعة والنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.
- 18- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان 2003.
- 19- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 20- محفوظ برحمان، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 21- نادية فضيل، الغش نحو القانون، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 22- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 23-،، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 24- هاشم الجعفري، مبادئ المالية والمالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثالثة، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، 1968.
- 25- هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1988.

- 01- بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، دار بغدادي للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة ثانية مزيدة، الجزائر، سنة 2009.
- 02- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 03- حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، الطبعة 10، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 04-، زروقي ليلي، المنازعات العقارية، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 05- دوة آسيا، رمول خالد، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 06- عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، حق الملكية، مع شرح مفصل للأشياء والأموال، الجزء الثامن، دون طبعة، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، سنة 2000.
- 07-، الوسيط في شرح القانون المدني، العقود التي تقع على الملكية، الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، الجزء الخامس، المجلد الثاني، دون طبعة، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان،
- 08- عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الأول "الجريمة"، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 09- عمار بوضياف، المدخل إلى العلوم القانونية، النظرية العامة للقانون وتطبيقاتها في التشريع الجزائري، الطبعة الرابعة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2014، ص 158.
- 10- عمر خوري، شرح قانون العقوبات، القسم العام، المكتبة القانونية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2010-2011.
- 11- محمد أبو زهرة، الملكية ونظرية العقد في الشريعة الإسلامية، دون طبعة، دار الفكر العربي، مصر، 1996.

- 12- محمد حسين منصور، الحقوق العينية الأصلية، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 13- منصور رحمانى، علم الإجرام والسياسة الجنائية، دار العلوم، عنابة، 2006.
- 14- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 15- يوسف دلاندة، الوجيز في الملكية العقارية الخاصة الشائعة على ضوء القانون الجزائري وما استقر عليه قضاء المحكمة العليا، بدون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

ثانياً- الأطروحات

- 01- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية (دراسة حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2011-2012.
- 02- بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام، فرع القانون الجزائري الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية (19 مارس 1962)، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس الجزائر، 2018-2019.
- 03- حرز الله كريم، النظام القانوني للتقييمات العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل درجة دكتوراه "ل.م.د" الطور الثالث، حقوق، تخصص القانون الخاص، جامعة يحي فارس، المدية، السنة الجامعية 2014-2015.

ثالثاً- المقالات:

- 01- أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية الجزائرية، العدد 01، المحكمة العليا، الجزائر، سنة 1989، ص ص 11-296.

- 02- أحمد حسين، خصائص العقوبة في الجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري، مجلة صوت القانون، العدد 01، المجلد 07، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، الجزائر، 2020، ص ص 716-740.
- 03- أحمد عبد الصبور الدجاوي، الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 03، كلية القانون، جامعة الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2021، ص 781، ص 773-792.
- 04- أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، كلية الحقوق والعلوم السياسية- قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 45- قالمة، الجزائر، سنة 2013، ص 191-192.
- 05- إيهاب الروسان، خصائص الجريمة الاقتصادية "دراسة في المفهوم والأركان"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 07، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المنار، تونس، 2012، ص ص 73-118.
- 06- بثينة رزقي، الطبيعة القانونية للملكية العقارية الشائعة في التشريع الجزائري، مجلة الحوكمة والقانون الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، 2022، جامعة تونس، ص ص 32-41.
- 07- بضياف هاجر، شيخ سناء، آليات الحد من الغش الضريبي في البيوع العقارية، مجلة القانون والمجتمع، المجلد 09، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، الجزائر، سنة 2021، ص ص 311-333.
- 08- بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجاً، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13، المركز الجامعي صالح أحمد، النعامة، الجزائر، 2019، ص ص 93-141.
- 09-، حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، مجلة مفاهيم للدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة، العدد 07، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020، ص ص 124-148.

- 10- بكرتي بومدين، يوسف رشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر، دراسة تحليلية واقتصادية، مجلة المالية والأسواق، العدد 02، المجلد 02، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015، ص ص 162-184.
- 11- بن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، المركز الجامعي سي الحواس، باتنة، الجزائر، 2021، ص ص 18-31.
- 12- بن العرية محمد، عبد الكريم مسعودي، أثر إعادة التقويم على حصيلة الجباية العقارية، دراسة حالة بمكتب مراقبة التقييمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بأدرار في الفترة 2015-2020، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، المجلد 11، 2022، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الأفريقي، جامعة احم دراية، أدرار، الجزائر، ص ص 254-264.
- 13- بن بادة عبد الحليم، بن شهرة شول، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2017، ص ص 343-366.
- 14- بن بعلاش خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 05، العدد 02، جامعة تيارت، الجزائر، 2021، ص ص 29-49.
- 15- بن سديرة جلول، اختصاص القاضي الإداري بالفصل في المنازعات المتعلقة بالجبائية العقارية، العدد 01، المجلد 02، مجلة القانون النقدي، جامعة البليدة، الجزائر، ص ص 375-398.
- 16- بن صغير عبد المومن، إشكالية تحصيل الجباية المحلية ومتطلبات إصلاحها في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 05، العدد 02، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2020، ص ص 1-31.
- 17- — ، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبات الاقتطاع وواقع التحصيل، مجلة الندوات والدراسات القانونية، العدد الأول، المجلد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، سنة 2013، ص ص 87-110.

- 18- بن ناصر وهيبة، ضمانات تحصيل الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري، العدد 01، المجلد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 02، 2015، ص ص 171-188.
- 19- بن يحي أبو بكر الصديق، الآليات القانونية الوطنية والدولية لمكافحة الجريمة الاقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 04، المجلد 12، جامعة الجلفة، الجزائر، 2020، ص ص 878-891.
- 20- بوخرص عبد الحفيظ، بن محاد سمير، دراسة تحليلية لظاهرة الفساد في الجزائر حسب مؤشرات منظمة الشفافية الدولية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 01، المجلد 07، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022، ص ص 249-259.
- 21- بودالي محمد، أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مجلة المحكمة العليا- عدد خاص- الغش الضريبي والتهرب الجمركي، الجزائر، 2007، ص ص 1-290.
- 22- بوزكري سليمان، منازعات حقوق التسجيل وطرق تسويتها في التشريع الجزائري، مجلة الفكر القانوني والسياسي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، العدد 03، 2018، ص ص 70-92.
- 23- بوزوينة محمد ياسين، خصوصية أركان الجريمة الاقتصادية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، العدد 03، المجلد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص ص 142-162.
- 24- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، العدد 01، المجلد 02، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015، ص ص 118-150.
- 25- بوشامة مصطفى، بعلة الطاهر، عمار جعفري، تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الإبداع، المجلد 06، العدد 06، جامعة لبليدة، الجزائر، 2016، ص ص 323-336.
- 26- بومدين حسين، بن شعيب نصر الدين، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، ص ص 153-178.

- 27- تكوك نمير، معوقات التفعيل الجبائي، مجلة القانون والعلوم السياسية، المجلد 02، العدد 04، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 790-808.
- 28- رابحي بوعبد الله، دور الإصلاحات الجبائية لقوانين المالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بالجزائر (قانون المالية لسنة 2017 أنموذجا)، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، العدد 01، المجلد 10، جامعة احمد بن يحيى الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، 2012، ص 189-211.
- 29- حرز الله كريم، المرحلة الإدارية للمنازعات المتعلقة بالجباية العقارية، مجلة الدراسات القانونية، العدد 1، المجلد 2، جامعة البليدة 2، لونيبي، الجزائر، 2016، ص ص 67-86.
- 30- حمداني هجيرة، رسوم الإشهار العقاري الخاصة بالحقوق العقارية، مجلة القانون العقاري، العدد 01، المجلد 03، جامعة البليدة 2، الجزائر، ص ص 197-221.
- 31- حموش خولة، بزارية امحمد، أثر التهرب الضريبي على الجباية العادية في الجزائر " دراسة تقديرية للفترة 2005-2019"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 01، المجلد 12، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر، 2022، ص 513. ص ص 505-517.
- 32- حومة عباس، مقدم الياسين، تقييم العقارات المبنية بطريقة تكلفة إعادة البناء من جديد في القانون الجزائري، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، المجلد 07، العدد 02، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2022، ص 623-645.
- 33- رزيق كمال، عمور سمير، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الخامس، جامعة البليدة، الجزائر، 2008، ص ص 319-342.
- 34- زينة يونس حسين، مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي (دراسة مقارنة)، المجلة القانونية، العدد 04، المجلد 04، بغداد، 2008، ص ص 170-206.

- 35-سماعين عيسى، إجراءات تسوية منازعات الجباية العقارية المتعلقة بحقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري الناجمة عن مراقبة النقص في الثمن وإعادة التقدير للممتلكات (مع دراسة حالة عملية)، مجلة القانون العقاري، العدد 14، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2021، ص 158-171.
- 36-، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2021، ص ص 15-27.
- 37-شتوان حنان، بن ددوش قماري نضرة، العقار الصناعي كآلية لإنعاش الاستثمار المحلي ودعم الاقتصاد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 15، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مستغانم، الجزائر، 2016، ص ص 682-690.
- 38-شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد الثاني، المجلد 08، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2013، ص ص 69-98.
- 39-صباح مصباح محمود، أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 2، المجلد 14، العراق، 2007، ص ص 442-486.
- 40-صم بوعافية محمد، تسجيل التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، مجلة القانون العقاري والبيئة، العدد 2، المجلد 6، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018، ص ص 88-103.
- 41-صونية بن طيبة، ضوابط وآليات تسوية النزاعات المترتبة عن التقييم العقاري، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، العدد 01، المجلد 11، جامعة تبسة، الجزائر، 2022، ص ص 333-344.
- 42-ضويفي حمزة، بوكريد عبد القادر، دراسة تحليلية لمؤشرات مدركات الفساد في القطاع العام مع الإشارة إلى حالة الجزائر(2012-2018)، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 02، المجلد 12، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2020، ص ص 46-58.

- 43- عاشوري حنين، أوضايفية حدة، الفساد وأثره على مناخ الاستثمار في الجزائر-مع الإشارة لحالة الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 01، المجلد 09، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2021، ص ص 311-327.
- 44- عبد الحليم بادة، عبد العالي بشير، إجراءات معاينة ومتابعة جريمة الغش الجبائي في التشريع الجزائري" الخصوصية والاستثناءات"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11، 2019.
- 45- عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة-دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي-مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2021، ص ص 71-88.
- 46- عمارة مسعودة، التهرب والغش في دفع الضريبة العقارية صورة من صور الفساد في الجزائر، مجلة القانون العقاري، العدد 01، المجلد 03، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016، ص ص 97-137.
- 47- عياشي شعبان، خصائص عقد بيع العقار بناء على التصاميم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، المجلد ب، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص ص 159-169.
- 48- فاصلة عبد اللطيف، مزيان محمد أمين، أحكام تسجيل عقد البيع العقاري في التشريع الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 52، العدد 02، 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم الجزائر، ص ص 355-382.
- 49- فايزة ميموني، خليفة موراد، السياسة الجنائية للمشرع الجزائري في مواجهة ظاهرة الفساد، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد 05، المجلد 04، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009، ص ص 223-249.
- 50- فرحي محمد، سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2003، ص ص

- 51-قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، المجلد أ، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 279-293.
- 52-لجناف عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد02، جامعة الجزائر 03، 2018، ص ص 165-192.
- 53-لشاح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 02، المجلد 02، المركز الجامعي آفلو، الجزائر، 2018، ص 259-278.
- 54-لطروش أمينة، التهرب من الضريبة العقارية، مجلة القانون العقاري والبيئة، العدد02، المجلد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2014، ص ص 119-131.
- 55-لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحرقات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، العدد 05، جامعة وهران 2، محمد بن أحمد، 2016، ص ص 105-118.
- 56-لوني نصيرة، خليفي سمير، تأثير جائحة كورونا على المواعيد في قطاع العدالة "بين القوة القاهرة وحالة الطوارئ الصحية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 13، العدد 01، 2022، ص ص 358-371.
- 57-محمد إبراهيم خضير عباس، الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية، مجلة الجامعة العراقية، كلية الرافدين الجامعة، العدد 49، 2021، العراق، ص ص 365-383.
- 58-محمد الأخضر كرام، منى مسغوني، دور أخلاقيات المهنة في مكافحة الفساد الإداري في الدول العربية " دراسة تحليلية لمؤشرات مدركات الفساد الإداري 2014-2017"، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، العدد 02، المجلد 09، جامعة الوادي، الجزائر، 2020، ص ص 680-695.

- 59- مداحي عثمان، دراسة وصفية تحليلية لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية (مع الإشارة إلى حالة الجزائر)، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 02، المجلد 05، جامعة لونيبي علي، البليلة، الجزائر، 2019، ص ص 709-726.
- 60- مزياني فريدة، دور العقار في التنمية المحلية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 06، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012، ص ص 48-58.
- 61- مقني بن عمار، القواعد المتعلقة بتسجيل التصرفات العقارية في ضوء القانون الجزائري، مجلة القانون العقاري والبيئة، العدد 01، المجلد 3، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2015، ص ص 16-45.
- 62- منصف شرفي، إلياس بوضياف، الجريمة الاقتصادية " أسبابها وطرق مكافحتها في الجزائر"، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، العدد 03، المجلد 02، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2، الجزائر، 2021، ص ص 87-103.
- 63- ناصر شارفي، سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص ص 279-300.
- 64- ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، جامعة البليلة، الجزائر، 2013، ص ص 397-414.
- 65- نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، 2019، ص ص 267-286.
- 66- واسطي عبد النور، معاينة واثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع لجزائري، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2021، ص ص 1295-1310.
- 67- يعقوب عبد الكريم، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، العدد 08، المجلد الثاني، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص 232، ص ص 228-238.

- 68-يوسف فاشي، قراءة في النظام الضريبي الجزائري-المعوقات والحلول- المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة البويرة، 2022، ص 68-89.
- 69-يوسفي عاشور، الغش الضريبي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، المجلد 07، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2013 ص 102-132.

رابعاً_المدخلات:

- 01- سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.

خامساً_النصوص التشريعية والتنظيمية:

النصوص التشريعية:

- 01-دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 438/96، المؤرخ في 07 ديسمبر 1991، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر عدد 76، المؤرخة في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم بالقانون رقم 02-03، المؤرخ في 10 أبريل 2002، ج.ر عدد 25، المؤرخة في 14 أبريل 2002، وبالقانون رقم 08-19، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر عدد 63، المؤرخة في 16 نوفمبر 2008، وبالقانون رقم 16-01، المؤرخ في 06 مارس 2016، ج.ر عدد 14، المؤرخة في 07 مارس 2016.
- 02-قانون رقم 20-16، مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد 83، المؤرخة في 31 ديسمبر 2020.
- 03-القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 14 يونيو 2011، يحدد حدود محيط الحماية حول المنشآت والهياكل الأساسية لنقل وتوزيع الكهرباء والغاز وشروط وكيفيات شغله، ج ر عدد 54، المؤرخة في 02 أكتوبر 2011 .

- 04-القانون رقم 11-04، المؤرخ في 11/04/2011، المحدد للقواعد التي تنظم نشاط الترقية العقارية، ج ر عدد 14، المؤرخة في 06/03/2011.
- 05-القانون رقم 10-13، المؤرخ في 29/12/2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، المؤرخة في 30 ديسمبر 2010.
- 06-قانون رقم 08-09، المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، مؤرخة في 23 أبريل سنة 2008.
- 07-القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، ج ر عدد 20، المؤرخة في 29 مارس 2009.
- 08- الأمر رقم 06-03، المؤرخ في 15 يوليو سنة 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج. ر عدد 46، المؤرخة في 16 يوليو سنة 2006.
- 09-قانون رقم 06-01، المؤرخ في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14، مؤرخة في 23 أبريل سنة 2008.
- 10- قانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج.ر عدد 79، المؤرخة في 23 ديسمبر 2001، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10-13، المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر عدد 80، المؤرخة في 30 ديسمبر 2010، وبالقانون رقم 15-01، المؤرخ في 23 جويلية 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج. ر عدد 40، المؤرخة في 23/07/2015.
- 11-قانون رقم 99-11، المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج.ر عدد 92، المؤرخة في 25 ديسمبر 1999.
- 12-القانون رقم 91-10، المؤرخ في 27/04/1991، المتعلق بالأوقاف، ج ر عدد 21، المؤرخة في 08/05/1991، المعدل والمتمم بالقانون رقم 01-07، المؤرخ في 22/05/2001، ج ر عدد 29، المؤرخة في 23/05/2001، والقانون رقم 02-10، المؤرخ في 14/12/2002، ج ر عدد 83، المؤرخة في 15/12/2002.

- 13- القانون رقم 90-25، المؤرخ في 18/11/1990، يتضمن التوجيه العقاري، ج ر عدد 49، المؤرخة في 18/11/1990، المعدل والمتمم بالقانون رقم 95/26، المؤرخ في 25/09/1995، ج ر عدد 55، المؤرخة في 19/12/1995.
- 14- القانون رقم 90-30، المؤرخ في 01/12/1990، المتضمن قانون الأملاك الوطنية، ج ر عدد 52، المؤرخة في 02/12/1990، المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-14، المؤرخ في 20/07/2008، ج ر عدد 44، المؤرخة في 03/08/2008.
- 15- قانون رقم 84-11 المؤرخ في 09 جوان 1984، ج ر عدد 24 لسنة 1984، المتضمن قانون الأسرة الجزائري، المعدل والمتمم بالأمر رقم 05-02 المؤرخ في 27 فبراير 2005، ج ر عدد 15 لسنة 2015، والموافق عليه بموجب القانون 05-09 المؤرخ في 04 ماي 2005، ج ر عدد 43، لسنة 2005.
- 16- الأمر 76-105، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81، مؤرخة في 18 ديسمبر سنة 1977، المعدل والمتمم.
- 17- الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج ر عدد 81، المؤرخة في 09/12/1976.
- 18- الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم، ج ر عدد 39، المؤرخة في 15 مايو 1977.
- 19- الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، ج ر عدد 103، المؤرخة في 26/12/1976.
- 20- أمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، مؤرخة في 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.
- 21- الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26/09/1975، المتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101، المؤرخة في 19/12/1975، المعدل والمتمم بالقانون رقم 05/02، المؤرخ في 06/02/2005، ج ر عدد 11، المؤرخة في 09/02/2005.
- 22- الأمر 75-74، المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري، ج ر عدد 92، المؤرخة في 18/11/1975، المعدل والمتمم.

- 23-أمر 58-75، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني الجزائري، ج ر عدد 78، مؤرخة في 30 سبتمبر سنة 1975، المعدل والمتمم.
- 24-الأمر رقم 66-180، يتضمن إحداث مجالس قضائية خاصة لقمع الجرائم الاقتصادية، المؤرخ في 21 يونيو 1966، ج ر عدد 54، مؤرخة في 24 يونيو 1966.
- 25-أمر 66-156، المؤرخ في 08 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49، مؤرخة في 11 يونيو سنة 1966، المعدل والمتمم.
- 26-أمر 66-155، المؤرخ في 08 يونيو سنة 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 48، مؤرخة في 11 يونيو سنة 1966، المعدل والمتمم.

النصوص التنظيمية:

- 01-المرسوم التنفيذي رقم 20-102، المؤرخ في 23/04/2020، يتضمن إجراء تمديد الحجر الجزئي المنزلي المتخذ في إطار الوقاية من انتشار وباء كورونا (كوفيد 19)، ومكافحته وتعديل أوقاته، ج ر عدد 24، المؤرخة في 26/04/2020.
- 02- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحايتها، ج ر عدد 59، المؤرخة في 24/09/2006.
- 03-المرسوم التنفيذي رقم 97-490، مؤرخ في 20/12/1997، يحدد شروط تجزئة الأراضي الفلاحية، ج ر عدد 84، مؤرخة في 21/12/1997.
- 04-المرسوم التنفيذي رقم 93-271، المؤرخ في 10/11/1993، يحدد كفايات تقييم الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية والعائدات العقارية قصد ضبط الأساس الجبائي في حالة نقص في التصريح، ج ر عدد 74، المؤرخة في 14/11/1993.
- 05-المرسوم التنفيذي رقم 76-63، المؤرخ في 25/03/1976، المتضمن تأسيس السجل العقاري، ج ر عدد 30، المؤرخة في 13/04/1976، المعدل والمتمم.
- 06-المرسوم التشريعي رقم 73-45 المؤرخ في 18 فيفري 1973، المتعلق بإنشاء لجنة استشارية لهيئة المناطق الصناعية، ج. ر عدد 20، المؤرخة في 09/03/1973.
- سادسا- قرارات المحكمة العليا:

01-قرار المحكمة العليا رقم 267615، المؤرخ في 22/09/2004، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، الجزائر، سنة 2007، ص 407.

.III المراجع باللغة الفرنسية:

1. Ouvrages:

A. Ouvrages spéciaux:

- 1.Amar GUELIMI, fiscalité de l'enregistrement aspects juridiques et économiques, O.P.U, Algérie,1990.
2. Andrée Barilari, lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992.
- 3.Jean-Claude Martinez, la fraude fiscale, P.U.F, France, 1984.
4. Jean-Jacques Neuer, fraude fiscale internationale, Presse Universitaire de France (PUF), France, 1985.
- 5.GASTON Jèse, cours de finances publiques, L.G.D.J,1936, cite par MICHEL Bouvier, introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 2ème édition L.G.D.J,1998.
- 6.MARGAIRAZE André, la fraude fiscale et ses succédanées, comment on échappe a l'impôt, edition blonay, Suisse,1988.
- 7.Michel BOUVIER, introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10ème édition, l'extenso édition, France, 2010.
8. PAUL-MARIE Gaudemet, finance publique, impôt-emprunt, Collection Universitaire Nouvelle, edition Montchrestien, 1981.
- 9.RIVOLI Jean, vive l'impôt, nouvelle édition de seuil, Paris,1970.

B. Mémoire :

- 1.KAROBI Kamel, le control fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magistère en sciences commerciales, faculté des sciences économiques, sciences de gestions et sciences commerciales, université d'Oran ES-Ssania, 2011-2012.

C.Circulaires :

- 1.Circulaire N°327/MF/DGI/DC, du 14/04/2021, Mesures relatives à la refonte du dispositif de la commission de conciliation de wilaya(Compétence-Composition-fonctionnement et conséquences de son intervention), Alger.

D. Notes :

- 1.Note N°343/MF/DGI/DRV/SDD.LCF/2018, du 19/12/2018, Contrôle des prix des transactions immobilières/Actualisation du fichier des termes de références, Alger.

2. Note N° 265 E/DGDN/DODF/EXP, du 23/01/1991, Modalités de détermination des prix de cession des terrains domaniaux, Alger.

الصفحة	فهرس الموضوعات
07	مقدمة.....
12	الفصل الأول: جريمة الغش الضريبي في التصرفات الناقله للملكية العقارية ...
13	المبحث الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي.....
13	المطلب الأول: تحديد جريمة الغش الضريبي.....
13	الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي.....

20	الفرع الثاني: تمييز جريمة الغش الضريبي عن جريمة التهرب الضريبي.....
24	المطلب الثاني: أسباب جريمة الغش الضريبي.....
24	الفرع الأول: الأسباب المباشرة.....
52	الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة.....
58	المبحث الثاني: أركان وآثار جريمة الغش الضريبي.....
58	المطلب الأول: أركان جريمة الغش الضريبي.....
58	الفرع الأول: الركن الشرعي.....
62	الفرع الثاني: الركن المادي.....
75	الفرع الثالث: الركن المعنوي.....
78	المطلب الثاني: آثار جريمة الغش الضريبي.....
79	الفرع الأول: الآثار المالية والاقتصادية لجريمة الغش الضريبي.....
81	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية لجريمة الغش الضريبي.....
83	الفرع الثالث: آثار جريمة الغش الضريبي على فعالية النظام الضريبي.....
83	خلاصة الفصل الأول.....
84	الفصل الثاني: فعالية إعادة التقييم العقاري في الحد من جريمة الغش الضريبي.
51	المبحث الأول: ضوابط آلية إعادة التقييم العقاري.....
	المطلب الأول: تقنيات إعادة التقييم العقاري.....
51	الفرع الأول: تعريف إعادة التقييم العقاري.....
54	الفرع الثاني: مقومات إعادة التقييم العقاري.....
59	المطلب الثاني: نطاق تطبيق آلية إعادة التقييم العقاري.....
60	الفرع الأول: النطاق الإجرائي لآلية إعادة التقييم العقاري.....
65	الفرع الثاني: النطاق الموضوعي لآلية إعادة التقييم العقاري.....
	المبحث الثاني: إجراءات وآثار إعادة التقييم العقاري.....
70	المطلب الأول: إجراءات إعادة التقييم العقاري.....
71	الفرع الأول: شروط عملية إعادة التقييم العقاري.....

80	الفرع الثاني: مراحل عملية إعادة التقييم العقاري.....
81	المطلب الثاني: آثار إعادة التقييم العقاري.....
81	الفرع الأول: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي.....
87	الفرع الثاني: تسوية نزاعات إعادة التقييم العقاري.....
91	خلاصة الفصل الثاني:.....
92	خاتمة.....
95	الاقتراحات.....
96	الملاحق.....
114	قائمة المراجع.....
133	فهرس الموضوعات.....