

ضمانات تحصيل الضريبة العقارية

من إعداد

الدكتورة بن ناصر وهيبة

أستاذة محاضرة قسم (أ)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2

ضمانات تحصيل الضريبة العقارية

من إعداد الدكتورة بن ناصر وهيبة
أستاذة محاضرة قسم (أ)
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة البليدة 2

ملخص :

منح القانون الإدارة الضريبية ضمانات تتمثل في مجموعة من الحقوق والصلاحيات تستعملها في مواجهة المكلف بالضريبة لحماية حقوق الخزينة العامة، لكن بالرغم من جميع هذه الضمانات إلا أننا نجد أن المكلف بالضريبة ما زال يتهرب من دفعها، الأمر الذي يرجع إلى عدم التطبيق الفعلي للنصوص ونقص في تحفيز الموظفين القائمين بعملية تحصيل الضريبة وتكوينهم ونقص في الإعلام الضريبي بسبب كثرة التعديلات في القوانين الضريبية.

Résumé :

La loi a donné à l'administration fiscale les garanties juridiques constituant un ensemble des droits et pouvoirs utilisés contre ceux qui ne paient pas d'impôts, pour protéger les droits de trésor public. Mais en dépit de toutes ces garanties, nous constatons que la charge de la taxe est toujours éluder payé, ce qui est due à l'absence d'application effective des textes et le manque de motivation du personnel qui perçoivent la taxe et de la pénurie d'impôt dans les médias en raison du grand nombre de modifications aux lois fiscales.

مقدمة :

تقوم إدارة الضرائب بتحصيل الضريبة العقارية بناء على تصريحات المكلف بالضريبة عن العقارات التي يمتلكها أو عما يجنيه منها من مداخيل، وعلى أساس هذا التصريح تتم عملية حساب وتقدير قيمة الضريبة العقارية، ويكون هذا التحصيل إما إراديا من طرف المكلف بها دفعة واحدة أو على عدة أقساط أو عن طريق التنفيذ الجبري في حالة عدم التزام المكلف بالدفع، كما قد تسقط الضريبة بالتقادم إذا لم يتم تحصيلها بعد مدة من تاريخ استحقاقها.

لكن ومع تعدد صور الاستحقاق إلا أنه قد لا يتم استحقاق الضريبة العقارية كاملة أو جزء منها، هذا الخطر الذي ينجم عن عدم التسديد الاختياري من طرف المكلف، فما هي الضمانات القانونية التي وضعها المشرع لصالح الخزينة العامة من أجل تحصيل الضريبة العقارية عند عدم الوفاء بها إراديا أو تجنبه لأدائها، وهل هذه الضمانات كفيلة بتحقيق الهدف من وضعها، لذلك نقسم دراستنا إلى عنصرين:

أولاً. مفهوم الضمان العقاري : ونتطرق فيه إلى تعريف الضمان في تحصيل الضريبة العقارية، بالإضافة إلى تحديد خصائصه لتمييزه عن الضمان في القواعد العامة.

ثانياً. وسائل الضمان في تحصيل الضريبة العقارية : وهي لم ترد في القانون على سبيل الحصر، نقتصر على شرح بعض منها.

أولاً. مفهوم الضمان في تحصيل الضريبة العقارية : أقر القانون ضمانات لطرفي المديونية التي تربط كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تحقيقاً للتوازن بين مصالح الطرفين، حيث أن الضمانات المتقابلة توازي الحقوق والالتزامات لكل منهما، ف ضمانات المكلف بالضريبة هي حقوق كفلها له القانون وتقابلها ضمانات التحصيل بالنسبة للإدارة وهي الحقوق والصلاحيات المتاحة لها قانوناً لحفظ حقوق الخزينة.

ويعرف الضمان في القواعد العامة على أنه التأمين ويقسم في القانون المدني إلى تأمين شخصي وتأمين عيني وهو وسيلة يلجأ إليها الدائن لضمان استيفاء حقه لدى المدين إذا لم يف به المدين اختياراً، أما عن الضمان الذي يكفل للإدارة الحصول على الضريبة العقارية فجاءت في نصوص خاصة،

وطبقا لقاعدة الخاص يقيد العام توجب علينا التطرق إلى تعريف هذا النوع من الضمان وتحديد خصائصه.

أ. تعريف الضمان في تحصيل الضريبة العقارية : تعني وجود وسائل و تدابير تحمي بها الإدارة حقوق الخزينة في استيفاء الديون التي على عاتق المكلفين بالضريبة، كما عرفه بعض الفقه على "أنه مجموعة من الإجراءات والتدابير والحقوق الملزمة قانونا لأطراف العلاقة الضريبية تكفل للدولة اقتضاء ذلك الجزء من الدخل على شكل ضريبة"، (سالم عبد المنعم حشيش، ص19)⁽¹⁾ وتطبق نفس وسائل الضمان المعتمدة في مجال الضريبة المباشرة على الضريبة العقارية، وبما أن محل الضريبة (العقار) من أهم الضمانات التي تستطيع الإدارة التنفيذ عليها عن طريق الحجز وبيعها في المزاد للحصول على مبلغ الدين من حاصل البيع.

يمكن تعريف الضمان في تحصيل الضريبة بأنه مجموعة من الصلاحيات والحقوق الممنوحة قانونا للإدارة المكلفة بالجباية تستعملها في اتجاه المكلف بالضرائب والرسوم العقارية واتجاه الغير، من أجل تحصيل قيمة الضريبة والزيادات التي تلحق بها. (محفوظ برحمان، ص242)⁽²⁾

ب. خصائص الضمان في تحصيل الضريبة العقارية : يمكن استخلاص هذه الخصائص من التعاريف السابقة وهي كما يلي :

1- **أن مصدر الضمان التشريع الضريبي :** نجد أن المشرع الجزائري أقر هذه الضمانات في نصوص متفرقة، بسبب كثرتها واختلافها وتشعبها و تداخلها، لكننا نجد في نفس الوقت بابا خاصا لها في كل من قانون التسجيل تحت عنوان الضمانات و الامتيازات، (القسم الثاني من الباب الرابع عشر منه)⁽³⁾ وفي قانون الضرائب المباشرة والرسوم تحت عنوان امتيازات الخزينة اتجاه المكلف بالضريبة المباشرة، (الباب الثاني من الجزء الخامس منه)⁽⁴⁾ فهذه النصوص حددت هذه الضمانات في مختلف التشريعات الضريبية لفائدة إدارة الضرائب في مواجهة المكلفين بالضريبة المحجمين عن دفعها، وأهم هدف من تشريع هذه الضمانات هو مد الدولة بالأموال التي تغطي نفقاتها فلم يترك الأمر لإرادة طرفي الدين الضريبي في تحديد ميعاد الضريبة وإنما يتم تسديدها في الميعاد المحدد قانونا، ولا ينتظر المكلف بالضريبة مطالبة الإدارة الضريبية بها.

2- **عدم جواز التنازل عن هذا الضمان :** في التشريعات الضريبية لا يجوز التنازل عن هذه الضمانات بخلاف القانون المدني أين يكون فيه مصدر الضمان هو العقد وليس القانون، فيجوز للدائن عدم التمسك بالضمان، فالقواعد المنظمة لعلاقة المديونية بين إدارة الضرائب والمكلف بها قواعد ملزمة وأمرة، ولا يجوز لإدارة الضرائب التنازل عن حق استعمال هذه الضمانات لحماية حقوق الخزينة، وإلا كانت مسؤولة ممثلة في موظفيها عن التقصير وعدم حمايتها لحقوق الخزينة، فدين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية المكلفة بتحصيله وإنما يتحقق دين الضريبة بمجرد تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة العقاري، ولا يتحقق نتيجة القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة. (حسام فايز أحمد عبد الغفور، ص49)⁽⁵⁾

3- **أن الضمان هو مجموع الصلاحيات والحقوق :** نصت المادة 197 من قانون الإجراءات الجبائية أن الضمانات الواردة في التشريع الضريبي ليست على سبيل الحصر، فهي تمنح الإدارة الحق في القيام بكل إجراء تراه مناسبا لحفظ حقوق الخزينة العامة للدولة (حيث أن تقييد الإدارة بوسائل معينة لا يسمح لها اتخاذ ما يلزم بصدد التحايل الذي يقوم به المكلف بالضريبة)، ومن هذه الحقوق مثلا الحق في حبس البضاعة كضمان لسداد الرسوم الجمركية، أما في العقار فيقابلها الحجز التحفظي والحجز العقاري.

4- **أن الهدف من الضمان هو حماية حقوق الخزينة :** إن الهدف الأساسي لتنظيم مثل هذه الضمانات لمصلحة إدارة الضرائب هو حماية حقوق الخزينة وحفظها، حيث ليس للإدارة أن تتعسف في استعمالها في مواجهة المكلف بدفعها بالمبالغة في قيمتها، حيث أن التشريع الضريبي أقر ضمانات مقابلة للمكلف بالضريبة لحمايته من حالات التعسف. (برحماني محفوظ، ص 245)⁽⁶⁾

ثانيا. وسائل الضمان لتحصيل الضريبة العقارية : منح المشرع الإدارة الضريبية باعتبارها الطرف المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة العمومية في المواعيد القانونية مجموعة من الصلاحيات والسلطات الواسعة والحقوق في مواجهة المكلف بالضريبة للمحافظة على حقوق الخزينة (سهام محمد جاسم، ص17)⁽⁷⁾ وتحصيل الديون الناتجة عن الضرائب والرسوم، وتتمثل فيما يلي :

أ- حق الإدارة الضريبية في الاطلاع والمعاينة والتحقيق : تتحدد قيمة الضرائب بناء على تصريحات المكلف بها، وكضمانة لصحة المعلومات والتصريحات المقدمة من طرف هذا الأخير يمكن للإدارة الاطلاع على الوثائق المثبتة لها والمعاينة والتحقيق فيها.

1- الحق في الاطلاع : خول المشرع الضريبي موظفي إدارة الضرائب والتسجيل المؤهلين حق الاطلاع على كل الوثائق والملفات التي تساعدهم لتحديد قيمة أية ضريبة، (محي محمد مسعد، ص 208)⁽⁸⁾ وفي أي يد كانت أي سواء كانت تحت يد المكلف بالضريبة أو الغير، (نظم هذا الحق في المواد من 85 إلى 103 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽⁹⁾ ويتمثل الغير في الأشخاص والشركات التي تمتن دفع فوائد وأرباح ومداخل متأتية من قيم عقارية والتي تكون ملزمة بمسك سجلات تثبت هذه المداخل وتحفظ بها مدة أربع سنوات وتسلمها إلى إدارة الضرائب متى طلبتها للاطلاع عليها أو الهيئات والإدارات العمومية ومثالها المحاكم والمجالس القضائية التي تمكن أعوان إدارة الضرائب وبعد ترخيص من النيابة العامة من الاطلاع على بعض ملفات الدعاوى القضائية الموجودة على مستواها، (المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الإجراءات الجبائية في المواد من 86-97 بالإضافة إلى المادة 149 من قانون التسجيل)⁽¹⁰⁾ كذلك هيئات الضمان الاجتماعي التي تمكن إدارة الضرائب من الاطلاع على الملفات .

كما يمكن للأعوان الاطلاع لدى البلديات والدوائر والولايات (المادة 189 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽¹¹⁾ على كل العقود التي محلها عقار سواء العقود الناقلة للملكية أو حق الانتفاع أو التنازل عن الإيجار أو عقود المبادلات والقسمة العقارية دون الاحتجاج في مواجهتهم بالسر المهني من طرف موظفي هذه الإدارات العمومية، والاطلاع لدى الموثق لا يشمل الوصية قبل وفاة الموصي لأنها تصرف إلى ما بعد الوفاة.

بعد الاطلاع على الوثائق، يحرر العون المكلف بتحرير محضر يثبت فيه جميع البيانات والمعلومات المحصل عليها بما فيها المكلف بالضريبة ووعاء الضريبة والجهة التي تم فيها الاطلاع على الوثائق وتحديد نوعية هذه الأخيرة والنتائج المحصل عليها نتيجة هذا الاطلاع، أما إذا رفضت الهيئة المعنية تسهيل هذه العملية على الموظف المؤهل يقوم هذا الأخير بتحرير

محضر بهذا الرافض الذي يتعرض لعقوبات مقررة قانونا، بموجب دعوى استعجالية لدى المحكمة الإدارية يرفعها المدير الولائي للضرائب، وتتراوح العقوبة بين 5000 دج و 50.000 دج و غرامات بـ 100 دج عن كل يوم تأخير تبدأ من اليوم الذي تم تحرير محضر الرافض. (المادة 102 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽¹²⁾

2- الحق في المعاينة والتحقيق : حدد الحق في المعاينة في كل من قانون الإجراءات الجبائية من المادة في المواد من 74 إلى 78 منه على أن إدارة الضرائب لها حق إجراء المعاينة إذا ما كانت بحوزتها دلائل على أن المكلف بالضريبة قام بممارسات تدليسية بعد استصدار أمر من قاضي مفوض من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب من المدير الولائي للضرائب، وقد حددت الممارسات التدليسية في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية على سبيل المثال ويترك في ذلك للقاضي السلطة التقديرية.

ويبلغ هذا الأمر إلى المكلف بالضريبة، كما يكلف وكيل الجمهورية بتسخير فرقة المعاينة المكونة من ضابط من الشرطة القضائية وأعوان مشاركين الذين يلتزمون بالسر المهني، وتتم المعاينة بين الساعة السادسة صباحا والثامنة مساء، ويحرر محضر إجراء معاينة، (المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽¹³⁾ الذي يشمل جميع البيانات اللازمة في المحضر وهي تحديد هوية الأشخاص القائمين بعملية المعاينة والأشخاص الذين حضروا العملية من المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني أو شاهدين، وتاريخ وساعة المعاينة، والأشياء المحجوزة وجرّد الوثائق والمستندات .

بالإضافة إلى الحق في المعاينة منحت الإدارة الضريبية الحق في التحقيق الذي يعد عملا إداريا لا يحتاج لإذن قضائي، وللتحقيق في هذه الحالة نوعين البسيط ونظمته المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية وهو التحقيق في حسابات المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات قصد تأسيس وعاء الضريبة -مثلا التصريح بدخل ضئيل مقارنة مع العقار ومكان تواجد مما يثير الشك- يتوجب على الإدارة إزالته-، فتتوجه الإدارة إلى مكان تواجد العقار للتأكد من دفاتر وحسابات المكلف بالضريبة وذلك بعد إخطاره بإشعار موصى عليه، وتعطى له مهلة 10 أيام لإجراء التحقيق، الذي يستغرق مدة تفوق 04 أشهر في المؤسسات التي تقدم خدمات. (المادة 60/5 من ق الإجراءات الجبائية)⁽¹⁴⁾

أما التحقيق المعمق الذي يتم التحقق فيه من التوازن بين دخل المكلف المصرح به ودمته المالية وذلك بعد إعلام المكلف ومنحه مدة أقصاها 15 يوما، وللمكلف بالضريبة حق الدفاع عن نفسه باستعانتة بخبير يساعده منعا لتعسف الإدارة في استعمال حقها في التحقيق، وهذا ما نصت عليه المادة 60/6 من قانون الإجراءات الجبائية، والذي ينص عليه صراحة في الأشعار الموجه للمكلف بالضريبة، وعلى هذا الأخير أن يقدم ملاحظاته خلال 40 يوما من تاريخ إعلامه بإعادة التقويم، وإلا اعتبر ذلك رضا ضمني منه بالتقدير الجديد الناتج عن التحقيق، والذي يصبح ملزما للطرفين إلا إذا استعمل المكلف طرقا تدليسية فلا يعتبر ذلك ملزما لها.

ب- تقديم المكلف بالضريبة ضمانا كافيا : منح قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة طلب منح أجل لتسديد دين الضريبة إما كليا أو على دفعات، تطبيقا لنص المادة 196 من قانون الإجراءات الجبائية، بشرط أن يتقدم المكلف بالضريبة بضمانات كافية لتغطية مبلغ الضريبة، وحدد نوع هذه الضمانات في نص المادة 84/4 من قانون التسجيل والتي تتمثل في :

1- تقديم كفالة مصرفية : يتم ذلك بأن يتوجه المكلف بالضريبة إلى إحدى البنوك ليحصل على كفالة مصرفية يقدمها إلى مفتش التسجيل أو إلى قابض الضرائب كضمان لمنحه أجل يسدد فيه دينه الضريبي للخرينة العامة للدولة أو من أجل تقسيط دينه إلى دفعات، على أن يلتزم البنك بكفالة كامل الدين.

كما أنه إذا تعلق الأمر بحقوق التسجيل لانتقال الملكية عن طريق الوفاة، يمكن للإدارة الضريبية أن تطلب من الورثة بالإضافة إلى تضامنهم في دفع رسوم التسجيل، أن يقدموا كفالة مصرفية. (المادة 84/4 من قانون التسجيل)⁽¹⁵⁾

و ضمانا لحقوق الخرينة العامة، جاء في نص المادة 188 من قانون الإجراءات الجبائية أن كل سند تم تبليغه لتحويل القسط الواجب الدفع ينتج عنه وجوبا تحويل كل الأقساط التي حل ميعاد استحقاقها قبل أن يسددها المكلف بها.

2- تقديم رهن كضمان : كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب دفع قيمة الضريبة العقارية أو تقسيطها على دفعات، أن يتقدم برهن عقاري أو منقولات، على أن تكون قيمة الأشياء محل الرهن مساوية على الأقل قيمة الدين الضريبي المستحق، والرهن يتم بعقد بين كل من المكلف بالضريبة

العقارية وإدارة الضرائب ممثلة بمفتش التسجيل، ويسجل عقد الرهن الذي يكون معفى من رسوم التسجيل. (المادة 87/5 من قانون التسجيل)⁽¹⁶⁾

ج- التضامن في أداء الضريبة : ويتمثل في التضامن السلمي بين المدينين المكلفين بنفس الضريبة العقارية، وهذا التضامن لا يفترض وإنما ينص عليه في صراحة في العقد الذي يجمع بين الأطراف المتضامنة، (المادة 435 من القانون المدني)⁽¹⁷⁾ ومثاله شركة التضامن فالإدارة الضريبية لها أن تطالب أي شريك من الشركاء بكامل الدين الواجب الدفع، وعلى هذا الأخير الرجوع على باقي الشركاء بما دفعه كل حسب حصته في الشركة.

أما في المادة 195 من قانون الإجراءات الجبائية فقد نصت على أنه في حالة ما إذا تعذر تحصيل الضرائب بسبب مناورات تدليسية، فيتحمل المسيرين للشركة الضريبة بالتضامن. (برحماني محفوظ، ص252)⁽¹⁸⁾

كما أن التضامن المنصوص عليه في القانون لا يكون في جميع أنواع الضرائب، وباعتبار الضريبة العقارية من الضرائب المباشرة التي تلحق بالدخل الناتج عن العقارات أو الحقوق العينية العقارية، نرجع في ذلك إلى نص المادة 376 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت على تضامن الزوجين في دفع الضرائب العقارية المفروضة على دخل الأموال العقارية التي تكون مملوكة لأولادهما القصر الساكنين معهم، كذلك بالنسبة للورثة الشركاء فهم متضامنين في دفع رسوم التسجيل، (المادة 85 من قانون التسجيل)⁽¹⁹⁾ إلا أن دعوى التضامن لا يمكن رفعها ضد الورثة المستفيدين من الإعفاء، (المحددة في المادة 236 من قانون التسجيل بموجب قانون المالية لسنة 2002)⁽²⁰⁾ كما يسأل بالتضامن عن دفع رسوم التسجيل أطراف العقود المحددة في نص المادة 83 من قانون التسجيل وهي العقود العرفية، والعقود المبرمة في الخارج والواجبة التسجيل في الجزائر، والعقود والقرارات التي تصدر من المحكمين.

د- الرهن القانوني وحق الامتياز :

1- حق الرهن القانوني : نصت المادة 388 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، على أن لإدارة الضرائب رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية المملوكة للمكلف المدين بالضريبة وهي معفاة من التسجيل لدى مكتب الرهون

بالمحافظة العقارية، ويأخذ الرهن رتبته من تاريخ إرسال جدول التحصيل من قبل مصالح التأسيس إلى القابضين المكلفين بتحصيل الضريبة، وفي نفس الوقت نصت المادة 367 من قانون التسجيل على الرهن القانوني وتشتت تسجيله ليأخذ رتبته من تاريخ التسجيل في المحافظة العقارية، وهو ما أكدته المادة 5-87 من قانون التسجيل، ولا يسجل هذا الرهن إلا من تاريخ استحقاق الضريبة أو الرسم. (نجد التناقض في المادتين من حيث اشتراط تسجيل الرهن القانوني أو الإعفاء منه، ولعل القريب من الصواب هو الإعفاء الوارد في المادة 388 باعتبار أن الرهن القانوني في هذه الحالة هو حق امتياز عام يرد على عقارات المكلف بالضريبة ليكون للخزينة العمومية حق الأفضلية والأولية وهو حق عام غير مقيد، د/برحماني محفوظ، ص 258-259)⁽²¹⁾

2- حق الامتياز في دين الضريبة : حقوق الامتياز قد تكون عامة فتترد على جميع أموال المكلف بالضريبة أما حقوق الامتياز الخاصة فتترد على عين معينة من أموال المدين، عقار أو منقول معين بالذات، وبما أن جميع أموال المدين ضامنة لديونه فإن الامتياز يكون عاما، وبالتالي لا يثبت فيه حق التتبع، ولا يحتاج هذا الحق إلى الشهر إذا ما ورد على العقارات لضمان حقوق الخزينة العامة. (برحماني محفوظ، ص 258)⁽²²⁾

ويرتب حق الامتياز المقرر لضمان حقوق الخزينة في حالة تراحم الدائنين، حسب ما نصت عليه المادة 991 من القانون المدني التي تقضي بأنه يسبق جميع حقوق الامتياز الأخرى وحتى الرهون الرسمية ما عدا المصاريف القضائية، وهو ما نصت عليه كذلك المادة 382/3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فيرتب حق الامتياز الذي يتعلق بتحصيل الضرائب والرسوم العقارية بعد المصاريف القضائية وفي المرتبة الأولى بالنسبة لباقي حقوق الامتياز الأخرى -امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة، امتياز الحاصل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، امتياز الغرامات والعقوبات المالية-.

هـ- الحق في الحجز الإداري : إن الحجز الإداري أو التنفيذ الجبري والبيع في المزاد العلني هو وسيلة من الوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية لتحصيل الدين الضريبي في مواجهة المكلف بها، وفي نفس الوقت تعد ضمانا هامة في يد الإدارة في حالة امتناع المعني عن دفع الدين المستحق، فيلتزم قابض

الضرائب باتخاذ جراء التنفيذ الجبري تحت طائلة مسؤوليته الشخصية لتقصيره في الهدف الأساسي الذي وضعت من أجله هذه الضمانات وهو حفظ حقوق الخزينة العامة للدولة، والمقابل منح للمكلف بالضريبة ضمانا يتصدى به للتطبيق التعسفي لهذا الحق في نص المادة 193 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بتقديم طلب يرفق به جميع الإثباتات المدعمة له إلى المدير الولائي للضرائب، من أجل استرداد الأموال المحجوزة خلال شهر من توقيع هذا الحجز، وإذا تلقى ردا إيجابيا له أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية.

و- الحق في متابعة المكلف بالضريبة العقارية : ويتمثل هذا الحق في العقوبات التي تفرضها الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة الممتنع والمتهرب من دفعها، تطبيقا لنص المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فخول القانون لإدارة الضرائب اتخاذ التدابير الوقائية وتوقيع العقوبات الردعية التي تصل إلى حد المتابعة القضائية عن طريق تحريك الدعوى العمومية من طرف النيابة العامة.

1- التدابير الوقائية والعقوبات الجبائية : وتستعملها الإدارة للتصدي للمخالفات قبل وقوعها دون اللجوء إلى القضاء، ومن بين التدابير الوقائية ما يلي :

- تسليم شهادة عدم الخضوع للضريبة، والتي تعد وسيلة هامة لمراقبة المقصرين في التزاماتهم الضريبية. (المادة 184-2/2 قانون الإجراءات الجبائية)⁽²³⁾

- الغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف بالضريبة العقارية بموجب قرار من المدير الولائي للضرائب، والذي يصدره بناء على تقرير يقدمه مفتش الضرائب الذي يتولى عملية المتابعة، ومدة الغلق لا تفوق ستة أشهر. (المادة 186 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽²⁴⁾

- حق مفتش الضرائب المباشرة مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة العقارية، كما له أن يطلب من هذا الأخير تبريرات وتوضيحات إن لزم الأمر ذلك. (المادتين 58 و59 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽²⁵⁾

- الرفع من مدة التقادم في حالة قيام المكلف بالضريبة بأفعال يمنعها التشريع الضريبي، فإذا ما أثبتت إدارة الضرائب أن المكلف بالضريبة استعمل

طرقا احتيالية لرفع دعوى ضده وبالتالي هي دعوى صورية، تمتد مدة التقادم إلى سنتين، وفي حالة ما إذا أخفى الورثة جزء من أموال الشركة ولم يصرحوا بها في دفعهم حقوق التسجيل، ترفع مدة التقادم إلى 10 سنوات.

أما العقوبات الجبائية فتتمثل إما في الزيادة في قيمة الضريبة والغرامات المالية والغرامات التأخيرية وهي محددة بنص القانون. (المواد من 192-194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي المواد من 93 إلى 121 من قانون التسجيل)⁽²⁶⁾

وتكون الزيادة في الضريبة بسبب امتناع المكلف بالضريبة العقارية التصريح بها نهائيا أو أن يتأخر في التصريح بها لمدة تفوق 30 يوما من تاريخ تنبيه المكلف بضرورة التصريح، وتقدر الزيادة بـ 25% من قيمة الضريبة المفروضة على المعني، كما تكون الزيادة في حالة النقص في التصريح أو أن يكون غير صحيح في جزء منه، (المادة 107 من قانون التسجيل والمادة 193-1 و285 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)⁽²⁷⁾ فتكون العقوبة بزيادة تصاعدية 10%، 15%، 50% بحسب قيمة الضريبة التي يتهرب المكلف من دفعها على التوالي أقل من 50.000 دج، من 50.000 دج إلى 200.000 دج، وأكثر من 200.000 دج.

أما إذا قام المكلف بالضريبة بأي فعل قصد تجنب أو تأخير دفع قيمة الضريبة، مثل تقديم وثائق مزورة أو أهمل تقييد الحسابات عمدا أو أن تكون الحسابات وهمية في السجل، تطبق زيادة تقدر بـ 100% إذا كان مقدار الحق 5.000.000 دج، وتكون الزيادة بـ 200% إذا كانت قيمة الضريبة أكثر من 5.000.000 دج.

أما عن العقوبات الجبائية فقد فرضت على المكلف بالضريبة في عدة حالات إما لعد تقديم تصريحات، أو أن تكون التصريحات مخالفة للواقع أو ناقصة، والصورة الثالثة عدم دفع الضريبة في ميعاد استحقاقها ومثالها: يعاقب المكلف بالضريبة بغرامة تقدر بـ 30.000 دج في حالة عدم التصريح بالدخل الذي تحصل عنه الضريبة، والمادة 93 من قانون التسجيل تفرض غرامة تقدر بـ 10% من قيمة حقوق التسجيل في الشهر الأول وإضافة 03% عن كل شهر

تأخير يلي الشهر الأول إذا كان التصريح من واجب الموثق أو المحضر القضائي أو محافظ البيع بالمزاد. (برحماني محفوظ، ص265)⁽²⁸⁾

كما يتعرض المكلف بالضريبة إلى دفع غرامة مالية تقدر بـ 5.000 دج عن عدم مسك الدفاتر والسجلات التي يدون فيها دخله، (المادة 194-3 المعدلة بالمادة 19 من قانون المالية 1999)⁽²⁹⁾ وفي حالة إخفاء ثمن بيع العقار يعاقب المكلف بالضريبة بغرامة لا تقل عن 10.000 دج وتساوي ضعف الحقوق المتملص منها. (المادة 113-4 قانون التسجيل)⁽³⁰⁾

2- العقوبات الجزائية : قرر المشرع الضريبي تجريم بعض الأفعال التي يقوم بها المكلف بالضريبة أو الغير، الذين يتقاعسون عن تنفيذ التزاماتهم الضريبية وهذا حماية لحقوق الخزينة العامة، واختلف الفقه في طبيعة هذه الجرائم من حيث اعتبارها جرائم تخضع لقواعد جنائية خاصة أم تخضع للقواعد العامة واستقر الرأي الراجح على أنها جرائم قانون العقوبات ذات طبيعة خاصة. (أحمد فتحي سرور، ص41-48)⁽³¹⁾

حيث نظم المشرع القواعد القانونية التي تقرر هذه العقوبات الجزائية الخاصة بالضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، متفرقة ما بين قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (المواد 303-308 منه)⁽³²⁾ وقانون الإجراءات الجنائية، (المادة 141 منه)⁽³³⁾ وفي قانون التسجيل، (المواد 119-121 منه)⁽³⁴⁾ وفي كل هذه المواد حددت الأفعال المجرمة والعقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الأفعال (المكلف بالضريبة أو الغير أو شريكا لهما).

تختلف طبيعة العقوبة بحسب الفعل المجرم ما بين غرامة مالية أو الحبس أو السجن وتحدد حسب قيمة الضريبة أو الرسم الذي تهرب المعني من دفعه. (حددت العقوبات في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003)⁽³⁵⁾

تتم متابعة المتهم بموجب شكوى تقدم من طرف إدارة الضرائب أمام الجهة القضائية التي يقع في مجال اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة المشتكى ضدها. (حدد الاختصاص الإقليمي بموجب المادة 119-2 من قانون التسجيل، والمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)⁽³⁶⁾

يسقط حق الإدارة بالتقادم في ملاحقة المتهم بعد مرور أربعة سنوات من تاريخ ارتكاب الأفعال المعاقب عليها، كما يمكن للمدير الولائي للضرائب سحب شكواه إذا نفذ المكلف بالضريبة التزامه الضريبي.

خاتمة :

في الأخير نجد أن المشرع الضريبي منح الإدارة الضريبية حقوقا ووسائل تستعملها بهدف المحافظة وحماية حقوق الخزينة العامة والتي سماها القانون بالضمانات، نجد أن المكلف بالضريبة قد يعتبرها تعسفا في مواجهته، لكننا نجد أن الإدارة لا تستعملها إلا في حالة عدم تسديد الدين الضريبي من طرف المكلف بها، فليس لها الحق في استعمالها متى قام هذا الأخير بالتزاماته التي تتمثل في تقديم التصريحات والتزامه بأداء الضريبة في مواعيدها القانونية، بالإضافة إلى صدقه في المعلومات المقدمة مسكه الدفاتر التي تساعده في ذلك، وتسهل على الإدارة تقدير الضريبة تقديرا حقيقيا دون مجازفة وربطها بالمكلف بها.

أما إذا ما لم يقم المكلف بالتزاماته يبقى للإدارة الحق في استعمال الضمانات القانونية دون أن يكون لها حق التنازل عنها وإلا تعرض الموظف المؤهل المكلف بالتحصيل الضريبي للمسؤولية، وفي نفس الوقت على الإدارة تبليغ المكلف بالضريبة بوعاء الضريبة ومقدارها ومكان وزمان الوفاء بقيمتها إلى الخزينة العامة، وله الحق في الخصوصية أي التزام موظفي الإدارة بالسر المهني، حتى لا يحتج في مواجهة الإدارة بالتعسف في استعمال هذه الضمانات القانونية.

لكن كل هذه الضمانات لا تعد كافية مقارنة بنقص الخبرة المهنية والكفاءة لدى الموظفين المكلفين بعملية التحصيل الضريبي، أو التواطؤ بينه وبين المكلف بالضريبة، نقص المحفزات المالية والمعنوية، خاصة الضريبة العقارية التي تزيد كلما زادت قيمة العقار، مما يؤدي إلى التهرب من دفعها خاصة من طرف محدودي الدخل، بالإضافة إلى قصور وسائل وأدوات تحديد الوعاء الضريبي، حيث أن الإدارة لا تستطيع كشف تهربهم بسبب ذلك، وكذلك التعقيد في إجراءات تحصيل الضريبة، لذلك نقترح ضرورة تكوين

موظفي الإدارة الضريبية وتحفيزهم المادي والمعنوي على قيامهم بمهامهم واستعمالهم هذه الضمانات القانونية، وتزويدهم بوسائل متطورة تتماشى والتطور التكنولوجي الذي مس جميع القطاعات، وأن يكون التحصيل عن طريق الإنترنت، بالإضافة إلى ضرورة الإعلام الضريبي بجميع المستجدات نظرا للتعديل المتكرر للقواعد التي تحكم المجال الضريبي.

الهوامش:

- (1) سالم عبد المنعم حشيش ، ص19
- (2) محفوظ برحماني، ص242
- (3) القسم الثاني من الباب الرابع عشر من قانون التسجيل
- (4) الباب الثاني من الجزء الخامس من قانون الضرائب المباشرة والرسوم
- (5) حسام فايز أحمد عبد الغفور، ص49
- (6) برحماني محفوظ، ص 245
- (7) سهام محمد جاسم، ص17
- (8) محي محمد مسعد، ص 208
- (9) نظم هذا الحق في المواد من 85 إلى 103 من قانون الإجراءات الجبائية
- (10) المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الإجراءات الجبائية في المواد من 86-97 بالإضافة إلى المادة 149 من قانون التسجيل
- (11) المادة 189 من قانون الإجراءات الجبائية
- (12) المادة 102 من قانون الإجراءات الجبائية
- (13) المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية
- (14) المادة 60/5 من ق الإجراءات الجبائية
- (15) المادة 84/4 من قانون التسجيل
- (16) المادة 87/5 من قانون التسجيل
- (17) المادة 435 من القانون المدني
- (18) برحماني محفوظ، ص252
- (19) المادة 85 من قانون التسجيل
- (20) المحددة في المادة 236 من قانون التسجيل بموجب قانون المالية لسنة 2002
- (21) نجد التناقض في المادتين من حيث اشتراط تسجيل الرهن القانوني أو الإعفاء منه، ولعل القريب من الصواب هو الإعفاء الوارد في المادة 388 باعتبار أن الرهن القانوني في هذه الحالة هو حق امتياز عام يرد على عقارات المكلف بالضريبة ليكون للخرينة العمومية حق الأفضلية والأولوية وهو حق عام غير مقيد، د/برحماني محفوظ، ص258-259

- (22) برحمانى محفوظ، ص 258
- (23) المادة 184-2/2 قانون الإجراءات الجبائية
- (24) المادة 186 من قانون الإجراءات الجبائية
- (25) المادتين 58 و59 من قانون الإجراءات الجبائية
- (26) المواد من 192-194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي المواد من 93 إلى 121 من قانون التسجيل
- (27) المادة 107 من قانون التسجيل والمادة 1-193 و285 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- (28) برحمانى محفوظ، ص 265
- (29) المادة 194-3 المعدلة بالمادة 19 من قانون المالية 1999
- (30) المادة 113-4 قانون التسجيل
- (31) أحمد فتحي سرور، ص 41-48
- (32) المواد 303-308 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- (33) المادة 141 من قانون الإجراءات الجبائية
- (34) المواد من 119-121 من قانون التسجيل
- (35) حددت العقوبات في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003
- (36) حدد الاختصاص الإقليمي بموجب المادة 119-2 من قانون التسجيل، والمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

المراجع :

1. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990
2. محفوظ برحمانى، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة-، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2009
3. محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، سنة 2000
4. سالم عبد المنعم حشيش، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه، جامعة طنطا، مصر 2003
5. حسام فايز عبد الغفور، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، فرع المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، سنة 2008
6. سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصادي الخليجية، العدد 19، سنة 2011

7. الأمر رقم 75/58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم
8. الأمر رقم 76/105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم
9. الأمر 76/101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم
10. القانون رقم 99/11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، جريدة رسمية رقم 92