

# خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي

الدكتور معاشو عمار  
أستاذ التعليم العالي والبحث العلمي  
كلية الحقوق  
جامعة مولود معمري - تيزي وزو  
مهام معتمد لدى المحكمة العليا  
ومجلس الدولة

## مقدمة

تقوم الميزانية العامة للدولة على النفقات والإيرادات العامة، ومن بين هذه الأخيرة نجد ما يسمى بـ "الضرائب".  
تعرف الضريبة على أنها :

"فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"<sup>(1)</sup>.

كما تعرف أيضا على أنها :

"إقتطاع مالي ونقدي مباشر وإجباري، يؤدي بدون مقابل، وبصفة نهائية، تقوم به الدولة وفقا لقواعدها، من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكاليفية بغرض إستخدامه لتحقيق التقدم العام"<sup>(2)</sup>.

تلعب الضريبة دورا هاما في المجال الإقتصادي، بإعتبارها المورد الأساسي للدولة، والولاية، والبلدية والمؤسسات العامة، إلا أن هدفها لا يتحقق إلا إذا تم تحديدها على أساس العدل من جهة، وعدم إفلات المكلف بها من واجب دفعها، أو إخفائه لمداخله، أو تقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية من جهة ثانية<sup>(3)</sup>.

(1) ARNAUD de Bissy, Droit fiscal des Affaires, 5<sup>ème</sup> édition L'HERMES, Paris 2001, p. 7.

JACQUES GROS CLAUDE, Philippe MARCHESOU, Procédures fiscales, DALLOZ, Paris, 2004, p 27.

(2) صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية و آثارها على الإستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي، التجربة الجزائرية، مذكرة ليل درجة الماجستير في العلوم الإقتصادية-جامعة الجزائر 1992-ص 8.

(3) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مطبعة دحلب الجزائر 1994، ص 8.

أنظر كربي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 2005 ص 11.

الضريبة الواجبة الدفع، هي تلك التي تكون محددة بنص تشريعي، وذلك تطبيقاً للمادة (64) من دستور الجمهورية الجزائرية لعام 1996<sup>(4)</sup>، إذ لا يجوز تدخل أية هيئة أو مؤسسة دستورية في الدولة تحت أي ظرف لفرض أية ضريبة، إلا بترخيص تشريعي من البرلمان: "لا تنشأ ولا تفترض ولا تحصل أية ضريبة إلا بموجب قانون". وهذا ما إتبعته الدول بسن قوانين، تحدد فيها حقوق وإلتزامات المعني بالضريبة، وإدارة الضرائب، والإجراءات الواجبة الإلتباع من كل طرف للدفاع عن حقوقه.

وباعتبار موضوع المداخلة يتعلق بـ: "خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي" فإننا نتعرض إلى نقاط أساسية تتمثل في معنى الغش وحالاته (المحور الأول)، تحديد الأشخاص المؤهلين للقيام بالبحث إثبات حالات الغش الضريبي (المحور الثاني)، كما نعتد إلى إبراز أهم طريقة تم إحداثها بناء على تعديل 2002 لقانون المالية ألا وهي المعاينة وإجراءاتها (المحور الثالث) وتحريك الدعوى العمومية (المحور الرابع).

(4) أنظر المادة (64) دستور 1996/11/28 للجمهورية الجزائرية الديمقراطية المورخ في 1996/12/07 متمم بالقانون رقم 03/02 المورخ في 2002/04/10 ج ر عدد 25 صادرة في 2002/04/14، التي تنص على أن: - كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

- و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.
- لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.
- ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه".

## المحور الأول

### معنى الغش وحالاته

عرف الإقتصاد الجزائري تغيرا جذريا، نتيجة إعتناقه النظام الإقتصاد الحر، والذي يعطي لكل المتعاملين الإقتصاديين سواء الخواص منهم، أو العامون، بالمساهمة في مختلف العمليات الإقتصادية على وجه المساواة. أدى هذا التغير إلى المساس بالأنظمة الخاصة بالضرائب، وهذا ما يظهر من خلال التعديلات العديدة في كل سنة مالية، وذلك تماشيا والمستجدات التي يعرفها العالم في إطار العولمة. كما أدى هذا الإنفتاح الإقتصادي إلى كثرة الأعمال والنشاطات، أدت ببعض الأشخاص القيام بتصرفات مخالفة للقانون، وذلك تهربا من دفع ما يقع عليهم من الإلتزامات تجاه الدولة وأعباءها المختلفة، مما إستفحل موضوع الغش الضريبي، جعل الدولة تعمل على محاربة هذه التجاوزات بفضل إدارة الضرائب والهيئات المتعاونة معها لقمع هذه الجرائم.

### أولا : معنى الغش الضريبي

يقصد بالغش الضريبي كل تصرف يقوم به الشخص الخاضع للضريبة للتهرب من دفعها كليا أو جزئيا، وذلك بإستعماله طرق ووسائل غير مشروعة.

وللإشارة فإن المعنى بدفع الضريبة يستعمل وسائل مختلفة، غير أن الهدف يبقى واحداً ألا وهو إنقاص من المبالغ المالية الواجبة الدفع وذلك إما بإخفاء المداحيل وإما بتضخيم المصاريف القابلة للخصم<sup>(1)</sup>.

### ثانياً : حالات الغش

لم يعرف المشرع الطرق الإحتيالية، والعلة في ذلك أن كل تعريف يقصر عن الإحاطة لكل أساليب الإحتيال، غير أنه أوضح المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقاً إحتيالية، على سبيل المثال لا على سبيل الحصر<sup>(2)</sup>، ومن أبرزها ما عبرت عنه المادة (34) من

ق.إ. الجبائية والتي إعتبرت العمليات التدلّسية هي :

(1) بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، العدد 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 1998، ص 19.

(2) هناك من القوانين ما حددت الأعمال معتبرة إياه بالأعمال الإحتيالية بستة وهذا ما ورد في المادة (533) من أمر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة معدل ومتمم، وكذا المادة (118) من قانون 25/91 المؤرخ في 1991/12/19 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، القسم المتعلق بالرسوم على رقم الأعمال معدل ومتمم.

- هناك من حدد هذه الأعمال، إعتبرتها إحتيالية، بخمسة، وذلك ما نصت عليه المادة 1/303، 2، 3 من قانون 36/90 مؤرخ في 1990/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، القسم المتعلق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل ومتمم.

- هناك من حدد الأعمال، بعمل واحد إعتبره إحتيالي، نص المادة (1/34) من أمر رقم 103/76 مؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الطابع معدل ومتمم، وكذا المادة (1/119) من قانون 105/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون التسجيل معدل ومتمم :

(الإمتناع العمدي عن التصريح بالضريبة في الآجال القانونية،

- الإحتفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المالية محل الضريبة، - تنظيم الإعسار،

- إرتكاب مخالفات في المحاسبة ...)

Francis LEFEBVRE , Fiscal 2005, Memento Pratique, Paris 2005, p. 7360.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- إنجاز عمليات شراء أو بيع بدون فاتورات.
- تسليم فاتورات وسندات تسليم أو وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقيدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا.
- كل مناورة تهدف إلى إستعمال طرق تدليسية للتهرب من دفع الضرائب.

### ثالثا : إقتراح بشأن تحديد حالات الغش

يلاحظ من خلال دراسة مختلف القوانين المنظمة للضرائب، أنها لم تتخذ موقفا محددًا في تحديد حالات الغش الضريبي، لذلك يستوجب توحيد هذه الحالات من جهة، ومن جهة أخرى تحديد هذه الحالات على سبيل الحصر لا على سبيل المثال، باعتبارنا دخلنا اقتصاد السوق الذي يفرض علينا ضرورة حماية حقوق الدولة وحقوق المواطن أيضا، أي لا يجب أن تخفض إدارة الضرائب بأحكام مطاطة تستعملها كما تريد، وهذا يتنافى ومبدأ المساواة في المعاملات للمتعاملين الإقتصاديين الذي يؤدي إلى الهروب دول أخرى للإستثمار عوض البقاء في الجزائر. إن وضوح الحالات وتدقيقها يجعل كل واحد يعرف ما يقع عليه من التزامات، وما لديه من حقوق، ويدفع وتيرة الإستثمار في الجزائر.

## المحور الثاني

### الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع تنظيمها بأحكام تجرمية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم، وقمع جرائم القانون العام سواء فيما تعلق منها بإجراءات المتابعة، أين منح صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم، لا نجد مثل لها في قانون الإجراءات الجزائية. فمهمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، تكون في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال.

#### أولا : المبدأ العام

إن عملية التحقيق في الجرائم، في إطار قانون الإجراءات الجزائية، مخصص لضبطية القضائية، أي كل من الشرطة و الدرك الوطني، الذي يعود لهما الإختصاص في التحريات الأولى للجرائم المحدد في القانون العام.

#### ثانيا : الإستثناء في النزاعات الضريبية

إختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جرائم الغش، والوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل، نذكرها على النحو التالي :

1. الأشخاص المؤهلون في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع :  
يقوم بمهمة إثبات الغش الضريبي أعوان الضرائب المفوضين،  
والمحققين دون سواهم، وهذا ما نصت عليه المادة (505) من ق.ض.  
غير المباشرة على أنه :

"إن مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات  
في المراحل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم ببناء  
على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال  
الثلاثة أيام من تاريخها و ذلك تحت طائلة البطلان.

"ويمكن أن كون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي  
هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، وعندما  
تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها."  
2. الأشخاص المؤهلون في قانون الرسم على رقم الأعمال :

وسع هذا القانون في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه  
الجريمة، إلى ضباط الشرطة القضائية، أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة  
والضرائب المباشرة، والتسجيل، ومصالح الجمارك، أو قمع الغش  
والمخالفات الإقتصادية...<sup>(1)</sup>.

(1) أنظر المادة (112) من قانون 25/91 مورخ في 19/12/1991 يتضمن قانون المالية لسنة 1991 القسم  
المتعلق بالرسم على رقم الأعمال معدل و متمم.

تنص المادة : "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإتيان التابعة للقانون  
العام أو تعانين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة  
والتسجيل ومصالح الجمارك و قمع الغش و المخالفات الإقتصادية تلاحق المخالفات...".



يظهر جليا في هذا المجال، أن الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش يتعدى أعوان المصالح الضريبية، والغاية من ذلك مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة الغش، بتظافر الجهود قصد تفادي ضياع أموال الخزينة العامة، لكون مجمل العمليات الاقتصادية بالضرورة أهما تمر على هيئة من هذه الهيئات، مثلا الإستيراد أو حالة عدم إحترام قواعد المنافسة... الخ.

عند القيام بهذه العمليات من الأشخاص الخارجين عن إدارة الضرائب، يجب عليهم أن يقدموا إلى إدارة الضرائب ما تم ضبطه من مخالفات في محضر التي تتولى فيما بعد هذه الأخيرة القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة.

3. الأشخاص المؤهلون في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل :

لم تتعرض هذه القوانين الضريبية (الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة والتسجيل) إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الجبائي. يعد هذا الفراغ القانوني، إشكال في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة إثبات جريمة الغش، وفي هذا المجال يعد موقف الأستاذ بوسقيعة أحسن صائبا عندما يقول :

"يكون الجواب بجواز الإثبات إذا إنطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم ، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الإستدلالات في كل الجرائم ما لم تبعد بنص

صريح، ويكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم، التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة، التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، فيكون بذلك من طبيعة الأمور أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها، طالما أنها الجهة المؤهلة لإكتشافها، ومع ذلك فالرأي الراجح في نظرنا هو أنه يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواء بتحريك الدعوى العمومية<sup>(1)</sup>.

### ثالثا : الإقتراح

يلاحظ مما سبق أن التحصيل الضريبي وإدخال موارد مالية للدولة، لا يجب أن تنحصر في أعوان إدارة الضرائب فقط، بل يجب توسيع مجال الأشخاص المؤهلين في مختلف مستويات نشاطهم للكشف عن هذه الخروقات.

في تقديرنا فإن قانون الرسم على رقم الأعمال الذي وسع من الأشخاص المؤهلين للقيام بعملية إثبات الغش الضريبي هو الأصوب، ويجب أن يتم إدخال تعديلات في التشريعات الأخرى الضريبية وذلك من أجل توسيع و توحيد المؤهلين للكشف عن هذه الجريمة.

(1) بوسقعة أحسن، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 26.

## المحور الثالث

### إجراءات المعاينة لإثبات الغش الضريبي

يتولون الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي، قيامهم بالمعاينات عندما تكون لديهم قرائن تدل على ممارسات تدليسية، وذلك بحصولهم على ترخيص للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول، وحجز المستندات، والوثائق، والدعائم، أو العناصر المادية، التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة<sup>(1)</sup>.

تكون المعاينة المنصوص عليها في أحكام المواد 78/74 من قانون المالية 2002 بدون إعلان مسبق، حتى يتمكن الأعوان الحجز على سبيل البيان، على كل المستندات والوثائق المحاسبية الدفاتير المهنية، الأسطوانات والأقراص المعلوماتية وكل الدعائم العملية التي تكون أو تثبت غشاً<sup>(2)</sup>.

### أولاً : شروط ممارسة المعاينة

- ضرورة وجود قرائن جدية تتعلق بالغش.
- الحصول على الترخيص المسبق من طرف الإدارة.

(1) المادة (34) من قانون المالية رقم 21/01 مؤرخ في ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ج.ر عدد 79 مؤرخ في 2001/12/23 القسم السادس منه المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.  
(2) أنظر المواد من (33) إلى (37) من قانون الإجراءات الجبائية و المتعلقة بحق المعاينة والتعريف بكيفيات استغلاله ونصوص المواد من 74 إلى 78 من قانون 21/01، المتضمن قانون المالية 2002، مرجع سابق.

تطبق المعاينة على وجه الخصوص على المعتدين للسوق الموازية، وذلك من أجل إقتناء الملفات ذات الأهمية المؤكدة، لتبقى الحالات الأقل أهمية من صلاحيات الوسائل المعتادة للتحريات (مصالح التدخلات، الفرق المختلطة، فرق التحقيق...) وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة لهذه الأداة الجديدة للتدخل.

حتى يرخص للمصلحة بإجراء حق المعاينة، يجب على المدير الولائي أن يفصل في الطلب المرسل إلى مديرية البحث والمراجعات (DR.V) عن طريق الفاكس، كل العناصر التي تحصل عليها، والتي تستلزم القيام بهذه العملية<sup>(1)</sup>.

### ثانيا : إجراءات تطبيق المعاينة

1. للقيام بالمعاينة يجب الحصول على ترخيص من طرف رئيس المحكمة المختص إقليميا، أو الواقعة في دائرة إختصاصه الأماكن، والأمالك التي من المقرر معاينتها، أو من طرف قاضي يفوضه رئيس المحكمة المختصة<sup>(2)</sup>.

(1) مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراجعات رقم 2013 وم/م ع ض/م.ب م/ المتضمنة كفيات تطبيق حق المعاينة المرجع المواد 78/74 من قانون المالية 2002، المواد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر في 2004/10/04 ص 2 و 3.

(2) مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراجعات رقم 2013 وم/م.ع.ض/م ب م / المتضمنة كفيات تطبيق حق المعاينة المرجع المواد 78/74 من قانون المالية 2002، المسواد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر في 2004/10/04، ص 2 و 3.

2. لهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية، ويعطي جميع التعليمات إلى الأعوان المشاركون في هذه العملية.

3. ويتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب.

4. يجب على العون الذي كشف الفعل التدليس (الفرق المختلطة المحققون، أعوان البحث...) أن يقدم الإثبات المادي للمدير الولائي للضرائب بواسطة تقرير مفصل<sup>(1)</sup>.

### ثالثا : الأشخاص المؤهلين للمعاينة

لا يمارس حق المعاينة إلا من طرف أعوان ذوي رتبة مفتش على الأقل، والمؤهلين من طرف المدير الولائي للضرائب، وأن لا يقل عدد الأعوان بالنسبة لكل تدخل عن عونين دون أن يتعدى عددهم الأربعة أعوان<sup>(2)</sup>.

يتم الإختيار بين الأعوان الأكثر تأهيلا، والمتمتعون بالكفاءات، والمميزات المطلوبة لتحقيق هذه المهمات.

(1) (2) مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراجعات رقم 2013 و م/م ع ض/م ب م / المتضمنة كفايات تطبيق حق المعاينة المرجع المواد 78/74 من قانون المالية 2002، المراد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجنائية، الجزائر في 2004/10/04، ص 2 و 3.

## رابعاً : طرق التدخل للمعائنة

يتم التدخل في الأماكن والأوقات المسموح بها قانوناً.

### 1. مكان التدخل :

يمكن ممارسة حق المعائنة بالبحث عن إثبات القيام بالتصرفات التدليسية، سواء في المحلات المهنية التي يمكن أن تستعمل لتخزين السلع، أو في وسائل النقل، أو المحلات ذات الإستعمال السكني، التي تحتوي على مستندات تم المصلحة.

كما يمكن أن تخص المعائنة الأماكن المملوكة من طرف الغير، المشكوك في أنهم يملكون أو يخفون مستندات تم المصلحة، مثل مسيروا الشركات، الشركاء، المحاسبون أو أي شخص طبيعي أو معنوي<sup>(1)</sup>.  
تمارس المعائنة بشكل يؤدي إلى الحفاظ على ما يمس الحياة الشخصية للأشخاص المراقبون، ولا يمكن تجاوز في أي حال من الأحوال الإطار المخصص لحق المعائنة.

### 2. مواقيت التدخل :

يكون وقت القيام بعملية المعائنة ما بين الساعة 06 صباحاً، إلى غاية 08 مساءً، و لا يمكن القيام بأي تدخل خارج هذه الأوقات.  
وتكون المعائنة بحضور الشخص المعني بالأمر، أو ممثله، أو أي شاغل للأماكن التي ستعاين.

(1) أنظر المادة (33) من قانون الإجراءات الجنائية.

Voir Francis LEFEBVRE, op. cit, p. 7159 et 7169.

Et voir Jacques GROSCLAUDE Philippe MARCHESSOU, op. cit, p.155/161.

وفي حالة غياب أي شخص في عين المكان، يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض، شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته، أو سلطة الإدارة الجبائية.

وفي حالة إستحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.

معاينة وحجز أي عنصر يسمح بإثبات التصرفات التدليسية، تتم تحت سلطة القاضي الذي منح الترخيص، حيث يقوم ضابط الشرطة القضائية بإعلامه عن شروط إجراء المعاينة<sup>(2)</sup>.

يجب تعداد المستندات، والأغراض، والوثائق، وكل المحجوزات في لائحة موقعة من طرف ممثل الإدارة، والخاضع للضريبة، أو ممثليه إلى غاية إرجاعها، وكذا إخضاعها للتحليل من أجل تحديد طبيعتها، وتدوين النقاخص المستخرجة، وتقريبها من القرائن الأولية لأجل إثبات وجود تصرفات تدليسية ومدى تماديها<sup>(3)</sup>.

### خامسا : إعداد تقرير مفصل عن المعاينة

يقوم الأعوان الذين أجروا هذه العملية، بإعداد تقرير مفصل على إثره يقرر المدير الولائي، إخضاع المعني بالأمر إلى تحقيق محاسبي، أو تحقيق معمق للوضعية الجبائية، أو مراقبة على الوثائق، وذلك بعد موافقة مديرية البحث والمراجعات.

(2) مذكرة وزارة المالية، المرجع السابق، ص 4، 5.

أنظر المادتين (511) (517) من قانون 104/76، المتعلق بالضرائب غير المباشرة.

تجدر الإشارة أن هذه الدراسة يجب أن تقع بعد إرجاع إلى المعني بالأمر المستندات، (مع وجوب إبقاء على نسخ في الملف) والأغراض المحجوزة، مع الحرص على إقامة محضر إسترجاع (نموذج ملحق) موقع من طرف الشخص المعني أو ممثله.

في حالة رفض المعني إسترجاع أغراضه، ومستنداته يتم إقامة محضر، ويوضع هذا الأخير في الملف، والتمسك بالرفض من طرف المعني بالأمر، لا يجب أن يشكل عائق في دراسة نتائج إقامة حق المعاينة.

### سادسا : إعلام القاضي المرخص بالمعاينة

يجب إعلام القاضي المرخص للمعاينة، بكل ما حدث، وورد خلال عمليات المعاينة.

تتبع ممارسة حق المعاينة بإقامة المستندات التالية :

1. الأمر الذي يصدره القاضي المؤهل، ويجب أن يبلغ للمعني بالأمر في عين المكان، أو لمثليه أو لأي شخص يشغل الأماكن، وفي حالة عدم وجود هذه الأشخاص يبلغ الأمر إلى المعني عن طريق رسالة مسجلة مع الإشعار بالإستلام<sup>(1)</sup>.

وتطبيقا للمادة (3/36) من قانون الإجراءات الجبائية يعتبر التبليغ قد تم ابتداء من تاريخ الإستلام المدرج في الإشعار.

(1) المذكرة الوزارية، المرجع السابق، ص 5، 6.



2. يتم تحرير محضر يسرد فيه الشروط، ومجريات هذه العملية إثر

إنهاء المعاينة، ويجب أن يتضمن ما يلي :

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عملية المعاينة.

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفتهم.

- تاريخ وساعة التدخل.

- جرد المستندات والإعترض والوثائق المحجوزة.

3. في حالة إعتراض أو صعوبات عند عملية الجرد أثناء المعاينة

تنص المادة (37) من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة القيام بتشميع، وختم المستندات، و الوثائق المحجوزة.

بعد عملية المعاينة وتحرير المحضر ترسل النسخة الأصلية للقاضي

الذي رخص المعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته.

تسليم نسخة من المحضر المعني بالأمر، أو في حالة غيابه إلى ممثله،

أو أي شاغل للأماكن<sup>(1)</sup>.

الأعوان المؤهلون للقيام بالمعاينة ملتزمون بكتمان السر المهني

وهذا ما أكدته المادة (37) الفقرة الأخيرة من قانون إجراءات الجبائية،

وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة قانونا في هذا الشأن<sup>(2)</sup>.

(1) أنظر المادة (37) ق.إ.الجبائية، المرجع السابق.

و أنظر مذكرة وزارة المالية، المرجع السابق، ص 6.

(2) المادة (65) من قانون الإجراءات الجبائية التي نقلنا إلى أحكام المادة 301 قانون العقوبات.

## سابعا : الإقتراح

يلاحظ من خلال هذه الإجراءات المعقدة للمعاينة لإثبات العش الضريبي، ومع ذلك فإن محاضر أعوان إدارة الضرائب لا تتمتع بالصفة الثبوتية خلافا، لمحاضر أعوان الجمارك وكذا أعوان مجلس المناقشة، مما يعني أن مديرية الضرائب يجب عليها تقديم الدليل والإثبات، عكس المحاضر الجمركية المعفية من تقديم هذا الإثبات بل يقع على المخالف (3).

إن هذا التمييز في الحقيقة لا مبرر له، علما بأن كل من إدارة الجمارك، وإدارة الضرائب تعمل على تحصيل المبالغ المالية لصالح خزينة الدولة، ومع ذلك ميز المشرع بينهما.

وعندما يعرض النزاع على الهيئات القضائية الجزائية نجد أن التزاغات الجمركية تحضى بتمييز خاص، أين تجعل القاضي لا يستطيع أن يخالف طلبات التعويض التي تقدمها، مما دفع ببعض القضاة التساؤل عن جدوى تقديم مثل هذه الملفات للعدالة، مادامت الهيئات الجمركية ومحاضرها نافذة، حتى ولو أخذ المتابع البراءة، أما المحاضر المقدمة من إدارة الضرائب يمكن أن تلغى ولا يتابع الطرف الثاني بالتعويض عند حصوله على حكم يقضي بالبراءة. لذلك يستوجب إعادة النظر في القيمة القانونية لمحاضر إدارة الضرائب.

(3) بوسقعة أحسن، المنازعات الجمركية، تضيف الجرائم و معابنتها المتابعة والجزاء، الطبعة الثانية، دار النشر النخلة، الجزائر 2001، ص 16/15.

تقديم الشكوى

أولا : الأصل النيابة هي من تتولى تحريك الدعوى العمومية  
تختص النيابة العامة كأصل عام بتحريك الدعوى العمومية في  
المخالفات للجرائم العامة، وحتى الجمركية منها، طبقا لأحكام  
الإجراءات الجزائية، مع حق إدارة الجمارك بحق تحريك الدعوى  
الجبائية التي تمارسها طبقا لقانون الجمارك.

ثانيا : إنفراد إدارة الضرائب بتحريك الدعوى العمومية  
يختلف الأمر بالنسبة للمخالفات الضريبية التي تتميز بوحدة  
الدعوتين العمومية، والجبائية، من حيث التحريك، إذ كل النصوص  
الضريبية أكدت على صلاحية تحريكها، لإدارة الضرائب ليس إلا<sup>(1)</sup>.  
إن هذه الميزة خاصة بالقوانين الضريبية، إذا تسمح لإدارة الضرائب  
إختيار أنجع الأساليب للحصول الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي،  
ولذلك يمكنها باللجوء إلى الإجراءات القصيرية مثل الإنذار، أو أمر  
أداء، أو الإجراءات القصيرية مثل حجز الممتلكات المكلف، الحجز  
على الحساب، غلق المحلات، كما يمكنها أن تعرض النزاع على  
الجهات القضائية الجزائية<sup>(2)</sup>.

(1) بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 27.

(2) أمزيان عزيزة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2005، ص 32.

## ثالثا : سحب الشكوى

إن في الأصل سحب الشكوى لا يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية، إلا أن في نزاعات الغش الضريبي يكون عكس ذلك، فقانون المالية رقم 02/97 المؤرخ في 1997/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 1998 في مادته (20) المعدلة للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك بإضافة فقرتين رقم (05) ورقم (06)، التي تسمح لمدير الضرائب الولائي بإمكانية سحب الشكوى، في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات، شريطة موافقة المدير العام للضرائب، وبالتالي نطبق أحكام المادة 6 من ق.إ. جزائية، إذ تنص :

"تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة وفاة المتهم، وبالتقدم وبالعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي..."

يفهم من هذا، أن مديرية الضرائب يمكنها أن تصدر العفو على المتهم بمجرد دفعه لكل الحقوق والغرامات التي كانت محل متابعة بها، ولا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام، مثل إصدار شيك بدون رصيد، حتى لو دفع المتهم قيمة الشيك. ففي الغش الضريبي، فإن النيابة وسلطاتها تبقى حبيسة، وتخضع لما تراه مديرية الضرائب نافعا لها.

## رابعاً : مكانة مديرية الضرائب في الدعوى الجزائية

باعتبار الشكوى التي تقدمها مصالح الضرائب جامعة للدعوى المدنية و الجزائية، فالسؤال المطروح ما هو مركزها هنا ؟  
لم تعطي النصوص المنظمة للضرائب صفة الطرف المدني لإدارة الضرائب، إلا أن قانون الضرائب المباشرة أشار على إمكانية تأسيسها كطرف مدني، في حالة فتح تحقيق بناء على شكوى إدارة الضرائب<sup>(1)</sup>.  
يستنتج مما سبق أن إدارة الضرائب عندما تأسس كطرف مدني، ليس بهدف الحصول على تعويض مقابل ما لحق الخزينة العمومية من ضرر، لأن القوانين تلزم المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر<sup>(2)</sup>.

## خامساً : مسألة الجهة المختصة في الغش الضريبي

إن الأصل العام أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الإختصاص، إلا أن في الغش الضريبي يمنح لإدارة الضرائب الإختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة طبقاً لأحكام المادة 2/305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة، والمادة 219 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع.

(1) أنظر المادة (307) من قانون الضرائب المباشرة.

(2) أنظر المادة 552 قانون الضرائب المباشرة، المادة 136 قانون الضرائب المباشرة والمادة 121 من قانون التسجيل والمادة 36 من قانون الطابع.

وهذا يعد إمتياز لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجود في قانون الإجراءات الجزائية.

### سادسا : الإقتراح

يجب أن تساهم النيابة العامة في تحريك هذا النوع من القضايا، خاصة عندما يتولى أمر التحقيق والمعاينة للضبطية القضائية لأن هدف النيابة العامة هو حماية المجتمع، أي كل ما يهم المجتمع يدخل ضمن إختصاص النيابة، وبالتالي التحصيل المالي للخزينة هو أيضا من إختصاصات النيابة العامة.

يجب أيضا عند تحريك الدعوى الجزائية من إدارة الضرائب، أن تنازل عن حقها المتمثل في التحصيل الضريبي أم الشق الجزائي فيبقى من إختصاص النيابة.

تتميز إجراءات دعوى قمع الغش الضريبي، بإجراءات إستثنائية غير مألوفة في القواعد العامة، المحددة في قانون الإجراءات الجزائية، وهذا من جهة يعتبر شيء منطقي، ومن جهة أخرى يعتبر تمييز عن باقي الإجراءات والأطراف وتتخذ إدارة الضرائب مركزا متميزا، يجعلها تضغط على المعني بالضريبة و يتقبل كل ما تفرضه عليه.

إلا أن في عصر العولمة والافتتاح الإقتصادي، أصبحت كل الهيئات الدولية تنادي بضرورة المساواة بين المتعاملين الإقتصاديين ومصالح الدولة، لذلك يستوجب إصدار تشريعات تتماشى والتطورات الإقتصادية، والإجتماعية، ومحددة المعالم بدقة حول الدفع للضريبة وإزالة الإمتيازات الغير مبررة في إطار إقتصاد السوق إلى إدارة الضرائب.

كما أن اللجوء إلى هذا المجال الجزائي، حسب ما هو منظم في قانون الضرائب يتناقض والأحكام العامة عند المتابعة، فمثاله يمكن أن يعرض شخص على محكمة الجنايات علما فإن شخص آخر قام بإختلاس أموال عمومية أو قام بتبديدها فإن العقوبة أثقل مما هي محددة في قانون مكافحة الفساد ولذلك يجب إعادة النظر في مثل هذه الأحكام. يجب إعادة النظر في أحكام قانون الضرائب بتوحيد الإجراءات والأشخاص والعقوبات بطريقة تسمح للمعني بالضريبة معرفتها بسهولة، والتعامل معها قصد التقليل من هذا النوع من القضايا.