



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

المرجع:

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم القانون الخاص

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

تحريات الضبطية القضائية في الجرائم الضريبية

ميدان الحقوق و العلوم السياسية

التخصص: القانون القضائي

تحت إشراف الأستاذ:

زريقي محمد

الشعبة: الحقوق

من إعداد الطالب:

مسعدي هواري بومدين

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

بلبنة محمد

الأستاذ

مشرفا مقرر

زريقي محمد

الأستاذ

مناقشا

زاوي عبد اللطيف

الأستاذ

السنة الجامعية: 2020/2019

نوقشت يوم: 2020/10/19

الإهداء :

وُجد الإنسان على وجه البسيطة، ولم يعيش بمعزل عن باقي البشر وفي جميع مراحل الحياة، يُوجد أناس يستحقون منَّا الشُّكر و أولى الناس بالشُّكر،

إلى من أفصلها على نفسي، ولمَ لا؛ فلقد ضحَّت من أجلي ولم تدَّخر جُهدًا في سبيل إسعادي على الدَّوام (أمِّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.

فلم يبخل عليَّ طيلة حياته (والدي العزيز).

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة

أُقَدِّم لكم هذا البحث، وأتمنَّى أن يحوز على رضاكم.

تَشْكُرَات :

أشكر أولاً وأخيراً الله تعالى الذي أسبغ علينا نعمه ظاهرة وباطنة، وأمدني بالصبر لتذلل الصعوبات أمامي وأعانني كل العون على إنجاز هذه المذكرة، ثم أشكر أستاذي الكريم الذي قبل الإشراف على مذكرتي وساعدني خطوة بخطوة لبلوغ نهاية البحث.

وأشكر كل من ساهم وبذل جهداً ولو بالقليل في إنجاز هذه المذكرة، كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول المناقشة.

مقدمة

المقدمة :

الضريبة هي اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و إجبارية تدفع بدون مقابل قصد تغطية الأعباء العامة.

وتقوم الضريبة على أربعة قواعد أساسية حددها المفكر الاقتصادي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم و هي: مبدأ العدالة، اليقين، الملائمة و الاقتصاد، حيث أصبحت هذه المبادئ بمثابة دستور تتبعه مختلف الأنظمة الجبائية. إن الواقع الإقتصادي كشف عن وجود بعض الأشخاص الخاضعين للضرائب و الذين يقومون بإنتهاج أساليب و طرق تدليسية من أجل التملص من دفع الدين الضريبي مما يؤدي إلى حرمان خزينة الدولة من مداخيل و يشكل خطرا على ميزانية الدولة بصفة خاصة و الإقتصاد الوطني بصفة عامة .

و تكتسي الجرائم الضريبية خطورة كبيرة على مستويين :

المستوى الأول : تشكل الجرائم الجبائية خطورة على ميزانية الدولة باعتبار أن هذه الجرائم من شأنها أن تضر بالخزينة العامة و تقلص من الدخل الجبائي الذي يمكن الدولة من مواجهة الأعباء العامة و سداد النفقات المتزايدة .

و عليه فإذا كان الهدف الأساسي من التجريم الجبائي هو المحافظة على احد أهم موارد الخزينة العامة فإنه بانتهاج الضرر الحاصل للخزينة ينتفي العقاب و بالتالي متى وجد طريق لجبر الضرر كالمصالحة التي بواسطتها يتم سداد كل المستحقات الجبائية و كذا كل التعويضات و الغرامات التأخيرية وجدت الضرورة لوضع حد للتجريم و العقاب.

المستوى الثاني : إن الجرائم الجبائية تشكل خطورة على الاقتصاد الوطني باعتبار أن هذه الجرائم من شأنها أن تخلق عدم التوازن بين المؤسسات الاقتصادية و تمس بمبدأ العدالة الضريبية، إذ أن تملص فئة معينة من دفع الضرائب قد يشجع باقي الملتزمين بأدائها بإنتهاج نفس المسلك و التهرب من الالتزام بدفعها .

و بالتالي فمن الأولى أن يراعي المشرع عند انتهاجه سياسة التجريم الجبائي طبيعة المخاطبين بهذه القواعد القانونية لأنهم يتميزون عن غيرهم لأن معظمهم شركات تجارية و مؤسسات اقتصادية تساهم في تنمية الاقتصاد الوطني، وعليه عند فرض عقوبات جزائية يراعي خصوصية هذه الجرائم فيفرض ما يتوافق مع طبيعتها فيحد بذلك من انتشار الجرائم الجبائية دون أن يضر بتلك المؤسسات .

و نظرا لأن الجرائم الجبائية تختلف عن جرائم القانون العام من حيث التجريم و الإجراءات المقررة فقد منح المشرع الجبائي إلى الإدارة الجبائية جملة من السلطات التي تمكنها من البحث و الكشف عن الجرائم الضريبية و إتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

كما منح المشرع الجزائري آليات أخرى للبحث و التحري نص عليها في قانون الإجراءات الجزائية و هذا فيما يخص دور أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام و ذوي الإختصاص الخاص في إثبات المزيد من الجرائم الضريبية .

• إشكالية البحث :

و انطلاقا مما سبق ذكره إرتأينا إنه من المنطقي الوقوف عند الإشكالية التالية :

- ما مفهوم الجريمة الضريبية ؟ و ماهي الوسائل التي وضعها المشرع الجزائري من أجل ردع هذه الجريمة ؟
- و من أجل معالجة هذه الإشكالية إرتأينا طرح الإشكاليات التالية :
- ما هي مختلف أساليب التي ينتهجها بعض المكلفين بالضريبة في ارتكاب الجرائم الضريبية ؟
- من هم الأشخاص المؤهلين لمعينة و إثبات الجرائم الضريبية ؟
- هل يمكن أن تساهم الضبطية القضائية في الحد من إنتشار هذه الجريمة ؟

• فرضيات البحث :

كإجابة لإشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الجرائم الضريبية هي جرائم ذات طابع خاص .
- إثبات الجرائم الضريبية يتطلب أشخاص مؤهلين في البحث و التحري .

- التنسيق بين مختلف المصالح وسيلة فعالة لردع الجريمة الضريبية .

• دوافع إختيار الموضوع :

من بين الأسباب التي دفعتني لاختيار هذا الموضوع ما يلي :

- الميول الشخصي و الرغبة للبحث في المواضيع الخاصة في المجال الجبائي.

- خصوصية الجرائم الضريبية و التي يتطلب إثباتها إستعمال أساليب خاصة في التحري .

- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع خاصة التي تبرز دور ضباط الشرطة القضائية في البحث و التحري عن هذا النوع من الجرائم .

- خصوبة هذا الموضوع مع كثرة الأفكار التي يمكن التطرق إليها و محاولة إعطاء بعض الاقتراحات و التوصيات .

• أهداف الدراسة :

من بين أهداف هذا الموضوع :

- التعريف بالجريمة الضريبية .

- إظهار مجموعة الآليات و الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية للكشف عن الجرائم الجبائية .

- إبراز أهمية التحقيقات الجبائية في الكشف عن الجرائم الضريبية .

- توضيح الإطار القانوني الذي وضعه المشرع للضبطية القضائية من أجل إثبات هذه الجريمة .

- التطرق إلى دور الضبطية القضائية في الكشف عن هذا النوع من الجرائم .

- التأكيد على ضرورة التنسيق بين مختلف المصالح للحد من إنتشار هذه الجريمة .

• أهمية الدراسة :

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى ما يلي :

- المكانة الهامة التي تحتلها الضريبة كمورد هام لميزانية الدولة من أجل القيام بالنفقات العامة .

- إستفحال الجرائم الضريبية التي تعد من أخطر الجرائم الاقتصادية و التي يجب محاربتها .

- تزايد عدد الأشخاص المتمصلين من دفع الدين الضريبي و إستعمالهم لأساليب وحيل مختلفة ، مما يستلزم ضرورة الكشف عنهم و تقديمهم للعدالة .

• منهج الدراسة :

على ضوء طبيعة الدراسة و الأهداف التي نسعى لتحقيقها فقد هيكلنا موضوع البحث حول منهجية علمية و ذلك بإتباع المنهج الوصفي و التحليلي حيث إستعرضنا آليات البحث و التحري في الجرائم الضريبية طبقا للقوانين الجبائية و أهم الإجراءات و الطرق المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية.

كما قمنا بتسليط الضوء أيضا على وسائل البحث و التحري التي منحها المشرع في قانون الإجراءات الجزائية إلى كل من ضباط الشرطة القضائية و موظفي الضرائب و كذا دور بعض المصالح الأخرى في عملية الإثبات و المعاينة .

• الأدوات المستخدمة في الدراسة :

قصد تحليلنا الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو التطبيقي ، قمنا بالإستعانة بما يلي :

- المسح المكتبي : يتمثل في الإطلاع على الكتب، المقالات و الوثائق الرسمية .

- القوانين و التشريعات الضريبية ، قانون الإجراءات الجزائية ، قانون العقوبات ، القانون التجاري .

- كتب و مذكرات تخرج .

- الدورات التكوينية للمديرية العامة للأمن الوطني .

- المواقع الإلكترونية .

• دراسات سابقة :

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به يمكن توضيح أهم الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا حيث إتجهت إلى

ناحيتين أساسيتين :

• دراسات تناولت الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي :

معظم هذه الدراسات أشارت إلى الإطار القانوني الذي وضعه المشرع الجبائي للتعريف بجريمة الغش الضريبي و
كذا سلطات التحقيق التي منحها إلى إدارة الضرائب من أجل إثبات و معاينة هذه الجريمة حيث من أهمها :

- رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، سنة 2016/2015 جامعة
قاصدي مرباح ورقلة .

- فضيل أسماء و من معها ، التدقيق الضريبي، مذكرة نيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية ، سنة 2015/2014 ،
جامعة د/مولاي الطاهر - سعيدة -

• دراسات تناولت صلاحيات الضبطية القضائية في البحث و التحري عن الجرائم :

معظم هذه الدراسات أشارت إلى الإطار القانوني الذي وضعه المشرع للضبطية من أجل البحث و التحري في
الجرائم بصفة عامة ، حيث من أهمها :

- بوعويمة أمين شعيب، إختصاصات الضبطية القضائية في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ،
سنة 2013/2012 ، جامعة عبد الرحمن ميرة - بجاية -

• صعوبات الدراسة :

- قلة المراجع التي تتحدث عن دور الضبطية القضائية في البحث و التحري في الجرائم الضريبية .
- عامل ضيق الوقت حيث أنه من الصعب تغطية الموضوع بشكل جيد في مدة شهرين .

• خطة البحث :

للإجابة على التساؤل الرئيسي و التساؤلات الفرعية المطروحة عمدنا إلى تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول ، أين
تناولنا في الفصل الأول آليات البحث و التحري في إطار التشريع الجبائي حيث سنتطرق إلى الجرائم الضريبية في
التشريع الجبائي من خلال دراسة ماهية الجرائم الضريبية وكذا الإختصاص في معاينة الجرائم الضريبية ثم الأشخاص
الخاضعون للجزاء .

كما سندرس وسائل البحث و التحري المخولة للإدارة الجبائية و الجزاءات المقررة و لمتتمثلة أساسا في البحث و
التحري عن طريق ممارسة حق الإطلاع ، المعاينة و الرقابة الجبائية .

و في الفصل الثاني سنقوم بدراسة التحقيق في الجرائم الضريبية في إطار قانون الإجراءات الجزائية حيث تناولنا الإختصاص في معاينة و متابعة الجرائم الضريبية ثم الإختصاصات القانونية المحددة لأعضاء الضبط القضائي .

كما قمنا بدراسة أساليب التحقيق و دور التعاون في الجرائم الضريبية التي تنتهجها الضبطية القضائية حيث تطرقنا إلى التحري في إطار الإختصاصات العادية و الإستثنائية ثم حجية محاضر أعضاء الضبط القضائي .

أما في الفصل الثالث فسننتقل إلى التعريف ببعض الهياكل التابعة للمديرية العامة الضرائب و من بينها المديرية الولائية لضرائب وهران غرب، ثم نتطرق إلى دراسة حالة تطبيقية تتعلق بقيام مسير مؤسسة خاصة بإستعمال أساليب إحتيالية قصد التملص من دفع الحق الضريبي ، أين سنوضح تقنيات البحث و التحري المستعملة من طرف ضابط الشرطة القضائية و كذا مراقب إدارة الضرائب من أجل الوصول إلى إثباتات مادية في القضية .

الخطبة

الخطّة :

مقدمة

❖ الفصل الأول : آليات البحث و التحري في إطار التشريع الجبائي .

– تمهيد

➤ المبحث الأول : الجرائم الضريبية في التشريع الجبائي

✓ المطلب الأول: ماهية الجرائم الضريبية

* الفرع الأول: مفهوم الجريمة الضريبية

* الفرع الثاني: أركان الجريمة الضريبية

* الفرع الثالث : أساليب ارتكاب الجرائم الضريبية

✓ المطلب الثاني : الإختصاص في معاناة الجرائم الضريبية و الأشخاص الخاضعون للجزاء

* الفرع الأول : الأشخاص المؤهلين لمعاناة الجرائم الضريبية

* الفرع الثاني : الإختصاص القضائي في الجريمة الضريبية

* الفرع الثالث : الأشخاص الخاضعون للجزاء

➤ المبحث الثاني : وسائل البحث والتحري المخولة للإدارة الجبائية و الجزاءات المقررة

✓ المطلب الأول : وسائل البحث والتحري المخولة للإدارة الجبائية

* الفرع الأول : البحث و التحري عن طريق ممارسة حق الاطلاع، طلب التوضيحات و التبريرات

و إجراء المعاينات

* الفرع الثاني : البحث و التحري عن طريق الرقابة الجبائية

✓ المطلب الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي

* الفرع الأول : العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي

* الفرع الثاني : العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي

– خلاصة الفصل الأول

❖ الفصل الثاني : التحقيق في الجرائم الضريبية إطار قانون الإجراءات الجزائية

– تمهيد

➤ المبحث الأول : الإختصاص في معاناة و متابعة الجرائم الضريبية

✓ المطلب الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاناة الجرائم الضريبية و مباشرة الدعوى الجزائية العمومية .

- * الفرع الأول : أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام
- * الفرع الثاني : أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص
- * الفرع الثالث : مباشرة الدعوى الجزائية الجبائية
- ✓ **المطلب الثاني** : الإختصاصات القانونية المحددة لأعضاء الضبط القضائي
 - * الفرع الأول : الإختصاص المحلي
 - * الفرع الثاني : الإختصاص النوعي
 - * الفرع الثالث : الإختصاص الزمني
- **المبحث الثاني: أساليب التحقيق و دور التعاون في الجرائم الضريبية .**
 - ✓ **المطلب الأول:** أساليب التحقيق للضبطية القضائية في الجرائم الضريبية
 - * الفرع الأول : التحري في إطار الإختصاصات العادية و الإستثنائية و عن طريق إجراء التفتيش .
 - * الفرع الثاني : حجية محاضر أعضاء الضبط القضائي
 - ✓ **المطلب الثاني:** دور التعاون الداخلي و الخارجي في الكشف عن الجرائم الضريبية
 - * الفرع الأول : دور التعاون الداخلي في الكشف عن الجرائم الضريبية
 - * الفرع الثاني : دور التعاون الخارجي في الكشف عن الجرائم الضريبية
- خلاصة الفصل الثاني
- ❖ الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية
- تمهيد
- **المبحث الأول: أهم الهياكل الفرعية للمديرية العامة للضرائب**
 - ✓ **المطلب الأول** : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
 - * الفرع الأول : تعريف نزل المالية
 - * الفرع الثاني : شرح المخطط الهيكلي التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
 - ✓ **المطلب الثاني:** الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و التحقيق
 - * الفرع الأول: مديرية البحث و التحقيق
 - * الفرع الثاني: دور مديرية البحث و التحقيق
 - **المبحث الثاني: تقنيات البحث و التحري المستعملة من طرف ضباط الشرطة القضائية**
 - ✓ **المطلب الأول:** البحث و التحري في قضية مخالفة إعادة بيع مادة أولية في حالتها الأصلية معدة للتحويل
 - * الفرع الأول : الإبلاغ بالقضية و التحريات الأولية بشأن القضية .
 - * الفرع الثاني: التحري من أجل إثبات مخالفة إعادة بيع مواد أولية في حالتها الأصلية معدة للتحويل
 - ✓ **المطلب الثاني:** البحث و التحري من أجل إثبات جريمة الغش الضريبي.
 - * الفرع الأول: البحث و التحري عن طريق محاضر سماع.
 - * الفرع الثاني: البحث و التحري عن طريق الإطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية.

* الفرع الثالث: تقييم أعمال البحث و التحري التي تمت من طرف ضباط الشرطة القضائية

➤ المبحث الثالث : تقنيات تحقيق المستعملة من طرف المراقب الإدارة الجبائية

✓ المطلب الأول: عمليات التحضير لإجراء المراقبة في المحاسبة

* الفرع الأول : التحضير لجمع المراقبة

* الفرع الثاني : تقنيات البحث عن المعلومة الجبائية

✓ المطلب الثاني : نتائج التحقيق المتوصل إليها من طرف المراقب الجبائي

* الفرع الأول : المعلومات المتحصل عليها من التحقيق

* الفرع الثاني : إثبات جريمة التملص الضريبي

– خلاصة الفصل الثالث

خاتمة

الفصل الأول

تمهيد :

لقد وضع المشرع الجبائي قواعد صارمة للحد من الجرائم التي تهدف إلى التملص من دفع الحق الضريبي و وضع آليات و وسائل تمكن الإدارة الجبائية من الكشف عن هذا النوع من الجرائم .

و من هذا المنطلق سنحاول التطرق في الفصل الأول إلى آليات البحث و التحري في إطار التشريع الجبائي المتمثل في التقنيات الجبائية الخمسة و هي : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير مباشرة ، قانون الرسم على رقم الأعمال ، قانون الطابع، قانون التسجيل، حيث قسمنا الفصل الأول إلى مبحثين :

المبحث الأول الذي يتعلق بالجرائم الضريبية في التشريع الجبائي الجزائري .

أما البحث الثاني فقد تم تخصيصه لتسليط الضوء على وسائل البحث و التحري المخولة للإدارة الجبائية و الجزاءات المقررة.

المبحث الأول : الجرائم الضريبية في التشريع الجبائي .

لقد بين المشرع في مختلف القوانين الجبائية الإطار القانوني لهذه الجريمة و نظم آليات البحث والتحري فيها بخصوص الأشخاص المؤهلين لمعاينتها و الجهة القضائية المختصة للنظر فيها .

المطلب الأول: ماهية الجرائم الضريبية .

لم يعطي المشرع الجبائي أي تعريف دقيق للجريمة الضريبية و إنما إكتفى فقط بذكر بعض الأفعال غير قانونية التي قد يلجأ إليها المكلف بالضريبة قصد التملص الضريبي .

و على هذا الأساس سنتطرق إلى مفهوم الجريمة الضريبية في الفرع الأول ثم أركانها في الفرع الثاني و مختلف أساليب ارتكابها في الفرع الثالث .

الفرع الأول : مفهوم الجريمة الضريبية

إن تعدد التعاريف الضريبية كانت نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها ، فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية ، و هناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية . و من أهم التعاريف التي عرفت بها الضريبة نجد :

- إنها مبلغ من النقود تجبر الدولة و الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل إنتفاعه لخدمة معينة و إنما لتمكنها من تحقيق منافع عامة .
- تعرف أيضا بأنها كل عمل كان ايجابيا أو سلبيا ينطوي على إهدار لمصلحة ضريبية أو تعريضها للخطر و يرصد له القانون جزاء جنائيا ، و المقصود من المصلحة الضريبية كل عبء ضريبي يحمله جزاء جنائي .
- عرفت بأنها كل سبيل يلجأ إليه الممول أو غيره إبتغاء ضياع حق الخزينة في إقتطاع الضريبة عليها ، فيقصد به الإضرار بالدولة و تبعا للإضرار بمصلحة الجماعة ، ويستوي أن تكون الغاية منه التملص من الضريبة كلها أو بعضها¹.

و الجريمة الضريبية قد تكون عن طريق التهرب أو الغش الجبائي ، فالتهرب الجبائي هو التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك للقانون ، ولكن المتهرب يكون بذلك قد استغاد من الثغرات الموجودة فيه بالرغم من سوء نيته.

أما الغش الجبائي فيقصد به تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة ، وهذا خارج إطار القانون أي الممارسات غير المشروعة².

¹¹ أ. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة سنة 1999 ، ص 42 ، ص 47 ، ص 48

² أ. فلاح محمد ، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجبائية في التنمية الإقتصادية ، الطبعة 1997، ص 69 .

وقد يتصف التهرب الجبائي بالغش الجبائي في حالة استخدام طرق احتيالية و تدليسية من جانب المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة .

يتضح من خلال مفهوم التهرب و الغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في النقاط التالية :

- يمارسان من طرف المكلف بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين .
- الهدف من إرتكابهما مشترك و هو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية .
- للجريمتين أثر سلبي على الخزينة العمومية و هذا من خلال حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية .

أما بخصوص الاختلاف بينهما فيمكن في أن التهرب الضريبي يعتبر أسلوبا شرعيا أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد و النصوص التشريعية من خلال استعمال الثغرات القانونية ، أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية .

الفرع الثاني : أركان الجريمة الضريبية .

لا تختلف أركان الجريمة الضريبية عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم بصفة عامة و هي الركن

الشرعي ، الركن المادي و الركن المعنوي .

1 . الركن الشرعي : إن المبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات و هو: " لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير أمن إلا بنص قانوني " ، على هذا الأساس لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا الفعل في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له .

و بما أن الجرائم الضريبية هي جرائم ذات طابع خاص فإن المشرع الجزائري عمل على وضع نصوص قانونية بمنع الغش و التحايل و التملص من دفع الضريبة و أقر عقوبات مالية و جزائية على كل من يرتكب هذا الفعل المخالف للقانون ، حيث أن الركن الشرعي يستمد نصوصه من التقنيات الجبائية الخمسة التالية :

- **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :** الذي تضمن في بابه الثاني، الجزء الرابع ، القسم السابع نصوص تتعلق بالغرامات الجبائية و العقوبات الجنحية لمرتكبي الجرائم الخاصة بهذا بالقانون المواد من (303) إلى (308)، فمثلا تنص المادة (303) على ما يلي : فضلا على العقوبات الجنائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي : غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ، الحبس

من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج¹.

• قانون الرسم على رقم الأعمال: الذي تضمن في القسم الثالث مواد تتعلق بالعقوبات ، المواد من (114) إلى (139)، فقد نصت مثلا المادة (117) بما يلي : " يعاقب طبقا للمادة (303) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية و بإستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها "

• قانون الضرائب غير مباشرة: الذي تضمن في الباب الحادي عشر ، نصوص تتعلق بالتحصيل و المنازعات فيما يتعلق بالبحث في المخالفات ، إثبات المخالفات و متابعتها ، العقوبات الجبائية و العقوبات الخاصة ، قمع الغش، القواعد المشتركة لمختلف العقوبات المواد من (499) إلى (557) .

فقد نصت مثلا المادة(532) بما يلي : "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين "

• قانون التسجيل: و الذي تضمن في القسم الخامس نصوص تتعلق بالغش الجبائي، المادة (119) إلى المادة (121)، الباب السادس، نصوص تتعلق بالعقوبات الجبائية عن عدم التسجيل أو التأخير في التسجيل الإغفالات والتصريحات الخاطئة ، الإخفاء و الغش الجبائي المواد (93) و(122) .

فقد نصت مثلا المادة (119) بما يلي : "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج و حبس من سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".

كما تعاقب القوانين الجبائية أيضا على المحاولة في الغش، المشاركة و العود .

2. الركن المادي:

إن الركن المادي لجريمة الضريبة يتكون من ثلاثة عناصر و هي : إستعمال طرق احتيالية ، التملص من الضريبة و العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من أداء الضريبة .

أ. إستعمال الطرق الاحتيالية :

لا يقوم الركن المادي لأي جريمة ضريبية ما لم يستعمل الفاعل المكلف بالضريبة طرق تدليسية¹ ، و قد جاءت أساليب الاحتيال في التعريفات المذكورة في قوانين الضرائب على سبيل المثال و ليس الحصر ، حيث أن المشرع لم يعرفها بصفة دقيقة بل ترك المجال مفتوحا أمام الإدارة الجبائية لأن هذه الجريمة متحركة و بالتالي لا يمكن تقييدها .

¹ فضيل أسماء و من معها، التدقيق الضريبي ، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة د/مولاي الطاهر، سعيدة سنة 2014/2015، ص

و قد تم ذكر بعض الأفعال التي تعد طرقا احتيالية كل حسب القانون المنظم لها وبصفة عامة تتفق بعض مواد قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسم على رقم الأعمال على اعتبار الأعمال الآتي بيانها طرقا تدليسية²:

• الإغفال عمدا عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي و في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين (09) و (10) من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أقيمت حساباتها.

• إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة.

• تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول ، إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة .

• الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

• استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

• استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

• القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح، قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير .

من كل ما سبق نستخلص أن المقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم الضريبي في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.

- ب - التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة :

يكون التملص إما من عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها ، كما أنه لا يشترط القانون لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي إلى نتيجة معينة وهي عدم الدفع الدين الضريبي فالمحاولة تكفي لقيامها، طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا المادة (532) من قانون الضرائب المباشرة و كذا المادة (117) من قانون الرسم على رقم الأعمال و كذا المادة (119) من قانون التسجيل .

- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية :

لقيام الجريمة يجب أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني وبالتالي إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في فرض الضريبة أو في تقرير الإعفاء فإن الجريمة تتعدم .

¹ د.أحسن بوسقيعة - الوجيز في القانون الجزائي الخاص و الجرائم الاقتصادية و بعض الجرائم الخاصة - الطبعة الثانية - دار هومة - ص 385 .

² أنظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

لكن في حالة خطأ الإدارة كعدم الإطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، فإن العلاقة السببية متواجدة في هذه الحالة.

- 3 . الركن المعنوي :

تعتبر الجريمة الضريبية من الجرائم العمدية ، فتتطلب توفر قصد جنائي عام يتمثل في علم الجاني بأنه يرتكب فعلا من أفعال الاحتيال، من شأنه أن يؤدي إلى التملص من دفع الضريبة كلها أو بعضها .
وبالإضافة إلى القصد العام يجب توفر قصد خاص، يتمثل في اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

نشير بأن قانون الضرائب المباشرة في المادة (303) الفقرة 1 و 2 و 3 تضمن نصوص بخصوص معاقبة المحاولة و الإشتراك¹ و العود في الجرائم الضريبية .

الفرع الثالث : أساليب ارتكاب الجرائم الضريبية

إن الجريمة الضريبية تتجسد عن طريق استعمال المكلف تقنيات مختلفة بهدف التقليل من الدخل أو الأرباح أو من حجم رقم الأعمال أو التملص من دفعها و بالتالي التخلص من أعباء الضريبة المفروضة قانونا عليه، حيث من أهم هذه الأساليب نجد ما يلي :

1- التحايل المحاسبي :

و ذلك عن طريق إستعمال المكلف بالضريبة للأساليب التالية :

- تضخيم التكاليف :

إن القوانين الجنائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء و التكاليف من الأرباح الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة و مدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف حتى لا يبالغ فيها و هذا فقط بالنسبة للهبات و الهدايا و مصاريف الإستقبال ، وإذا لم تكن على هذه الصورة فإنها تخلق شكوكا تؤدي بمصلحة الضرائب إلى البحث فيها والتحقق منها¹.

والواقع يبين إن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة و

من بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف نذكر ما يلي :

- تسجيل الأجرور و المرتبات الخاصة بعمال وهميين في دفاتر المحاسبة و ذلك بصفة صورية

- التلاعب في الحسابات بواسطة تقنية الاهتلاك²³.

¹ د.أحسن بوسقيعة ، الغش الضريبي ، مجلة قضائية العدد الأول، سنة 1998 ، ص 22 .

² George Sauvageot , précis de fiscalite , Edition 97/98 , p70

- تسجيل ترميمات على المباني الخاصة بالمؤسسة و هي في الواقع متعلقة بمساكن مسيرها .
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلية و هكذا يعمد المكلف دائما إلى تضخيم نفقاته بشتى الطرق ووسائل.

- التحاليل بتخفيض الإيرادات

إن عملية تخفيض الإيرادات تعتبر شكلا من أشكال عرقلة دخول الضرائب و الرسوم للخرينة العامة وقد يتجسد هذا النوع من التحايل في التصريح الذي يقدمه المكلف عادة للإدارة الجبائية، من حيث احتوائه على إيرادات بسيطة أو ذات أرقام مشبوهة لا تعطي الصورة الحقيقية للأوعية الضريبية ، و نذكر من بين عمليات تخفيض للإيرادات ما يلي :

- بيع السلع دون فواتير، وبذلك يتفادى المكلف إخفاء جزء من رقم أعماله¹.
- فوترة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي و يكون هذا باتفاق بين البائع و المشتري .
- عدم تسجيل الإيرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية .
- عدم إستعمال الشيكات البنكية في التعاملات مع الزبائن حتى لا يكون هناك أي أثر للعملية سواء في مختلف السجلات المحاسبية و كذا في البنوك .

02- التحايل المادي :

إن التحايل المادي يتمثل في إخفاء المكلف لسلع و منتجات و مواد خاضعة في الواقع للضريبة و يجعلها بعيدا عن مراقبة أعمال الإدارة الجبائية، حيث قد يكون إخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو إخفاءا كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة .

أ- إخفاء المادي الجزئي :

في هذه الحالة يحرص المكلف على "إعلان قيمة اقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا، و من صور هذا الإخفاء المادي الجزئي ما يلي :

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي .
- عدم إحترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون مثلا التلاعب في نوعية المنتج .
- التصريح لدى الجمارك بكميات أقل من الكميات المستوردة تهربا من دفع الضريبة².

ب- التحاليل المادي الكلي

¹ المادة 125 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² د. احمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية مصر، ص 246 .

يحدث هذا الإخفاء عندما يريد المكلف التخلص كلية من دفع ضريبة من الضرائب المباشرة ، أي عادة ما يمتنع عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للنصوص القانونية ، كما يحدث أن يخفي الشخص أمواله كلها بطريقة أو بأخرى و ذلك بعد تحديد وعاء الضريبة و ربطها .

والإدارة الجبائية لا تجد لديه حينئذ ما يمكن فرض الضريبة عليه ، فغالبا ما يقوم الأفراد بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة و أهلة بالسكان ، فيتم الإنتاج و كذلك البيع خاصة من طرف المستوردين في الخفاء دون ترك أي أثر، و يغيرون هذه الأماكن عندما يعلمون أن مصالح الرقابة الجبائية توصلت إلى تحديد أماكنهم¹.

03- التحايل عن طريق عمليات قانونية :

و يكون بخلق آلية قانونية مصطنعة مخالفة للوضع القانونية الحقيقية بتكليف خاطيء لحالة ما كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للإقتطاع ، مثل قيام مؤسسة بشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار و تكاليف ضخمة و القيام بتسجيلها محاسبيا .

المطلب الثاني : الإختصاص في معاقبة الجرائم الضريبية و الأشخاص الخاضعون للجزاء .

من خلال هذا المطلب سنتطرق في الفرع الأول إلى الأشخاص المؤهلين لمعاقبة الجرائم الضريبية و في الفرع الثاني إلى الإختصاص القضائي عند وقوع الجريمة، أما في الفرع الثالث فسنتناول الأشخاص الخاضعين للجزاء .

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاقبة الجرائم الضريبية .

إن الجرائم الضريبية هي جرائم ذات طابع خاص حيث يتطلب توفر عدة سمات في المحقق الذي يرغب في إثباتها و من أهمها : الدراية بكافة القوانين الجبائية و كفاءات إحتساب الضرائب و الرسوم .

على هذا الأساس فإن كل القوانين الجبائية منحت لإدارة الضرائب صلاحية معاقبة و التحقق من جميع التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف بالضريبة.

و في هذا الشأن فقد نصت المادة (19) من قانون إجراءات الجبائية بما يلي : " يراقب المفتش التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا ، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة".

¹ غضبان خديجة، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة شهادة ماستر ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، ص 29 .

كما نصت المادة (504) من القانون الضرائب غير المباشرة بما يلي: "إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلّفين قانونا مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة".

وفي نفس الإطار نصت أيضا بعض المواد من قانون التسجيل (المواد 354، 355) و قانون الطابع (المادة 23) وكذا قانون الرسم على رقم الأعمال (المواد 112 و 149).

إن السؤال الذي يمكن طرحه في هذا الشأن هو كالتالي : هل المشرع الجبائي منح صلاحية معاينة الجرائم الضريبية لموظفي الإدارة الجبائية دون غيرهم من موظفي المصالح الأخرى ؟

في الحقيقة من خلال التدقيق في مختلف القوانين الجبائية نجد عدم إنسجام فيما بينها من حيث قائمة الأشخاص المؤهلين في معاينة الجرائم الضريبية ، فقانون الضرائب المباشرة و قانون التسجيل لم يتضمن أي نصوص بخصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين .

في حين نجد أن المادة (504) من قانون الضرائب غير مباشرة و المادة (23) من قانون الطابع قد حصرتا صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين دون سواهم .

أما قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون الضرائب غير المباشرة فقد أشارت بعض نصوصهما إلى إمكانية قيام موظفين آخرين تابعين لإدارات أخرى بإثبات و معاينة بعض الجرائم المشار إليها ضمن هذين القانونين، حيث سجلنا في هذا الشأن ما يلي :

• **قانون الرسم على رقم الأعمال** : لقد تضمن هذا القانون في القسم الثاني المتعلق بمعاينة المخالفات و ملاحقتها ، المادة (112) ما يلي: "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعاين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة و الضرائب المباشرة و التسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية.

كما نص نفس القانون في القسم الخاص بالنظام عند الإستيراد والتصدير، المادة (149) بما يلي : "تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة عند الإستيراد و التصدير بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام أو يتم معابنتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الجمارك أو الضرائب المختلفة أو الضرائب المباشرة أو التسجيل أو قمع الغش و المخالفات الاقتصادية".

• **قانون الضرائب غير المباشرة** : لقد نصت المادة (504) على ما يلي : "إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلّفين قانونا مكلفون على الخصوص لإثبات مخالفات القوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة .

و يكون أيضا مؤهلين لتحريير المحاضر :

- أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي الإدارة المالية و كذا مستخدمي الدرك الوطني و جميع أعوان مصالح الجسور والطرق المأذون لهم بموجب القانون تحريير المحاضر فيما يخص صناعة الكحول خلسة مخالفة القوانين و الأنظمة بالنسبة لنقل الكحول و الأنابيق و المشروبات .

- إدارة البلدية أو عونها أو رؤساء المجالس الشعبية البلدية و نوابهم و محافظوا الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصوغات من الذهب و الفضة.

- المندوبون الغاييون و أعوان الشرطة البلدية فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.

على هذا الأساس فإذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية معاينة الجرائم المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال و كذا قانون الضرائب غير المباشرة ، فهل يجوز له إثبات الجرائم المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و قانون التسجيل و قانون الطابع ؟ أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب.

يكون الجواب بجواز الإثبات إذا إنطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم بحيث تكون من صلاحيتها جمع الإستدلالات في كل الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح و يكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصيات هذا النوع من الجرائم التي تهتم بالدرجة الأولى بوعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، فيكون بذلك من طبيعة الأمور أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أن لها جهة مؤهلة لاكتشافها .

رغم إختلاف الآراء حول هذه النقطة إلى أنه استقر الرأي الراجح في أنه يمكن لضباط الشرطة القضائية إثبات هذه الجرائم بشرط أن ترسل المحاضر إلى النيابة العامة و التي بدورها تعيدها إلى إدارة الضرائب¹ .

الفرع الثاني : الإختصاص القضائي في الجريمة الضريبية .

أخضع المشرع الجبائي في المادة الضريبية الإختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة .

مكان فرض الضريبة : يتحدد الإختصاص المحلي للمحكمة حسب إختيار الإدارة الجبائية بمكان فرض الغرامة الضريبية على المكلف و ذلك للتسهيل على الإدارة الجبائية الحصول على كل المعلومات المتضمنة للمناورات و الطرق التدليسية و الغش المرتكب من طرف المكلف بالضريبة .

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الجزائري الخاص، دار هومة للطباعة ، الطبعة 15، الجزء الأول، سنة 2012/2013، ص

- مكان الحجز :

يعد الحجز الضريبي بمثابة إجراءات التلبس بالجريمة و بالتالي يعد الطريق العادي لمعاينة و ضبط الجريمة طبقا لأحكام المادة (506) من قانون الضرائب غير المباشرة .

و بالتالي فإن الإختصاص المحلي لمتابعة المتهم هو مكان الحجز أما إذا تعذر معرفة إقامة المتهم فإن الإختصاص يؤول لإختيار الإدارة الجنائية .

- مقر المؤسسة :

يقصد بمقر المؤسسة هو المكان الذي يوجد فيه المقر الرئيسي و الحقيقي للمؤسسة و تتركز فيه الأجهزة التي يناط بها إدارة المؤسسة، و إذا لم يكن للمؤسسة مركز رئيسي فإن مكان فرض الضريبة يؤول على الجهة التي يوجد بها المحل الرئيسي للمؤسسات .

الفرع الثالث : الأشخاص الخاضعون للجزاء :

إن القانون قد أشار إلى الأشخاص الذين يجب مسألتهم و تسليط العقاب عليهم عند ثبوت وجود جريمة ضريبية و هم على التوالي : المكلف بالضريبة و الشريك.

- المكلف بالضريبة :

لقد عرف المشرع الجزائري الفاعل في المادة (41) من قانون العقوبات كالآتي : "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة إستعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي".

على هذا الأساس فإن كل من قام شخصيا بالأفعال المادية التي تدخل في تكوين الجريمة الضريبية يعتبر قد ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ و ارتكاب الجريمة .

كما أن القوانين الجنائية قد سلكت نفس المنهج الذي سلكه المشرع في قانون العقوبات بخصوص تعريفه للفاعل فمثلا قد إعتبرت المادة (9/303) من قانون الضرائب مباشرة بأن الفاعل هو أول من يخضع للمساءلة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا .

و نشير بأن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حصرها المشرع الجزائري على الشخص المعنوي الخاص مستعبدا بذلك الدولة و الجماعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات العمومية الإقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة ارتكابها جنحة الغش الضريبي المنصوص عليها في القانون .

- الشريك :

عرفته المادة (42) من قانون العقوبات كالآتي : "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك إشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".

كما عرفته المادة (2/303) من قانون الضرائب المباشرة و المادة (2/305) من قانون الطابع و المادة (1/120) من قانون التسجيل على أنه يدخل في حكم الشريك كل من قام بالتدخل بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج ، قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين .

المبحث الثاني : وسائل البحث والتحري المخولة للإدارة الجبائية و الجزاءات المقررة

يقوم النظام الجبائي على حريات التصريحات الجبائية، الأمر الذي جعل العديد من المكلفين يتملصون من دفع الدين الضريبي، على هذا الأساس فقد خول المشرع الجبائي لأعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال، كما قام بإنشاء آليات ووسائل تمكن الإدارة الجبائية للكشف عن هذا النوع من الجرائم ، حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى أهم السلطات المخولة للإدارة الجبائية .

المطلب الأول : وسائل البحث والتحري المخولة للإدارة الجبائية

تتعدد وسائل البحث و التحري التي يمكن أن يستعملها المحقق الجبائي في مهمة الكشف عن الجريمة الضريبية ، حيث سنتطرق في الفرع الأول إلى البحث و التحري عن طريق ممارسة حق الإطلاع، طلب التوضيحات و التبريرات و إجراء المعاينات .و في الفرع الثاني إلى البحث و التحري عن طريق الرقابة الجبائية

الفرع الأول : البحث و التحري عن طريق ممارسة حق الإطلاع، طلب التوضيحات و التبريرات و إجراء المعاينات .

اولا: البحث و التحري عن طريق ممارسة حق الإطلاع.

يقصد به السلطة التي أعطاهها المشرع للإدارة الجبائية من أجل الحصول على المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة لدي الغير و ذلك بهدف التحقق من صحة المعلومات و التصريحات المقدمة .

و قد نصت عليه المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي : "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه، و عليه يمكن القول بأن حق الإطلاع يرمي إلى البحث عن المعلومة الجبائية و لا يتعلق بالتحقيق في محاسبة المؤسسات و التدقيق فيها و مقارنتها بالتصريحات الجبائية .

و قد نظم مشرع في المواد من (46) إلى (60) من نفس القانون عملية الإطلاع و الأشخاص الخاضعين لها و هذا حيث أن تطبيق حق الإطلاع واسع فهو لا يخص فقط المكلفين للضريبة بل يمتد إلى الغير كالإدارات العمومية ، الهيئات العمومية ، المؤسسات العامة و الخاصة، المؤسسات المالية ، وليس لهذه المصالح أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية عندما يطلبون منها الإطلاع على الوثائق و المستندات التي توجد بجوزتها¹

¹ د.كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلة الدولة، دار هومة، الجزائر، سنة 2010، ص 159 ص 160 .

إن السلطة القضائية معنية أيضا بهذا الأمر ، حيث أنها ملزمة بإعلام الإدارة الجبائية بالمعلومات التي تخص كل الدعاوى المسجلة لديها من أجل رفع اللبس على أي إجراء أو مناورة يقوم به المكلف بالضريبة من أجل التملص من دفع الضريبة ، سواء كانت الدعوى مدنية أو جبائية حتى و إن أفضت هذه الأخيرة إلى إقرار عدم وجود وجه لإقامتها وتبقي المستندات مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب.

أما المؤسسات الخاصة فعليها أن تقدم عند طلب ممثلي الإدارة الجبائية الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة، و للإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية و خاصة البنوك حيث تكشف هذه الأخيرة للمصالح الجبائية عن كل العمليات المصرفية التي قام بها المكلف بإستثناء الملفات المطبوعة بالسر البنكي .

إن رفض الالتزام بحق الإطلاع يؤدي إلى عدم التكامل بشكل إيجابي مع الإدارة الجبائية عند طلبها الإطلاع على عناصر الملفات و الوثائق و التي يكون الغرض من ورائها البحث عن المعلومات الضريبة لتحديد أسس الضريبة و قد نص المشرع على عقوبات جبائية تتم بعد تحرير محضر من قبل أعوان المعاينة طبقا للمادة (48) و المادة (62) و المادة (63) من قانون الإجراءات الجبائية و كذا المادة (159) من قانون التسجيل.

أما طبقا لأحكام المادة (305) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه في حالة اللجوء إلى وسائل العنف يحرر الأعوان المؤهلين الذين يتعرضون لهذا العنف محضرا و تطبق على مرتكبي هذه الأعمال العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات بخصوص التعدي على موظف أثناء تأدية مهامه .

ثانيا: البحث و التحري عن طريق طلب التبريرات و التوضيحات .

لقد نصت المادة (15) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه بإمكان مفتش الضرائب مراقبة التصريحات و طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا ، كما يمكن له أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة .

وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الكتابية ، كما يمكن له سماع المكلف بالضريبة متى تبين أن إستدعاؤه ضروري من أجل تقديم توضيحات شفوية¹.

نشير بأن المشرع لم يوضح أوجه التفرقة بين طلب التوضيحات و طلب التبريرات غير أنه حسب ما فطلب التوضيحات يخص المكلف بالضريبة الذي يقدم تناقض أو غموض في التصريح من حيث الشكل أو المضمون فمثلا قد

¹ أيت بلقاسم لامية، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر تخصص إقتصاد المالية و البنوك، السنة الجامعية 2013/2014، ص 36 .

يقدم تصريحات متناقضة مع بعضها البعض، أما طلب التبريرات فيتعلق بطلب الوثائق التي لم يتم إرفاقها مع التصريحات المقدمة و بالتالي الحصول على دليل مادي أو إثبات قانوني يتعلق بمصدر غير مصرح به .

ثالثا: البحث و التحري عن طريق إجراء المعاينة.

يهدف هذا الحق إلى مراقبة محاسبة المؤسسات و هو عمل مباشر بمقر تواجد المكلف بالضريبة و تتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع أو المخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات من طرف المكلفين بالضريبة في شكل وثائق و ملفات ، إذ يعتبر وسيلة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي¹.

و لقد نصت عليه المادة (22) من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي: " يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة .
تجدر الإشارة بأنه يجب التفرقة بين المعاينة التلقائية و المعاينة الإجرائية .

- **المعاينة التلقائية:** ينصب الحق في المعاينة التلقائية على الرسم على رقم الأعمال حيث أن المادة (33) من قانون الإجراءات الجبائية تلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها.

كما أنها تمنح الحق لأعوان مصالح المالية المختصين بما فيهم مصالح الإدارة الجبائية و ذلك للقيام بكل التحقيقات و التحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها .

ولقد أشارت نفس المادة السابقة إلى جملة من الشروط من أجل القيام بالمعاينة التلقائية و تتمثل في : إعلام المكلف بالضريبة - إحترام مواقيت الدخول - إلتزام المكلفين للقيام بالتحقيقات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها - تحرير محضر تدون فيه نتائج التحريات و المخالفات الملاحظة خلال التحقيق مع تسجيل جرد الوثائق التي يسلمها المكلف بالضريبة .

- **المعاينة الإجرائية :** إذا كانت المعاينة التلقائية لا تتطرق إلا من صميم وظيفة الإدارة الجبائية ، فإن الحق في الزيارة أو المعاينة الإجرائية يجد دائما مبررا لوجوده و هو توفر قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، فترخص آليا بإتخاذ هذه الطريقة في المعاينة و المتضمنة إجراءات قضائية و أخرى إدارية كشرط لصحتها و هو ما دفع إلى إطلاق تسمية المعاينة الإجرائية على هذا النوع من الرقابة².

¹ أ.العيد صالح، الوجيز في قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، سنة 2005، ص 52 .

² أ.العيد صالح، الوجيز في قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر، سنة 2005 ، ص54.

و قد نصت على هذا النوع من المعاينة المادة (35) من ق ا ج ب و إ ش ت ر ط ت ما يلي: توفر الرخصة القضائية، حيث يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل كما يجب أن يحتوي الطلب على كل المعلومات التي في حوزة الإدارة و التي تبرر بها المعاينة.

تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته ، لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية¹.

الفرع الثاني : البحث و التحري عن طريق الرقابة الجبائية .

يقصد بالرقابة الجبائية العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة .

و قد نص عليها ق. ا. ج. ب من المواد (18) إلى (21) حيث وضحا على الشكل التالي : مراقبة التصريحات و التحقيقات الجبائية في التصريحات .

اولا : مراقبة التصريحات.

تعرف أيضا بالرقابة العامة و قد نصت عليها المواد (18) و (19) و (19 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية ، و هي تأخذ شكلين : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق .

أ- الرقابة الشكلية : هي تلك التدخلات التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب و التي تعمل على تصحيح الأخطاء المالية و تدارك النقائص المرتكبة في التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ، بالإضافة إلى التحقق من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .

فهذه الرقابة ما هي إلا فحص شكلي لمجمل التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و هي تهدف إلى كشف المعلومات و العناصر المهمة و تكليف المكلف بالضريبة إن لزم الأمر بتوضيح الإغفالات و إستكمال النقائص².
ب - الرقابة على الوثائق : إن الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية و ذلك من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة و ذلك على مستوى مكاتبها ، حيث تطلب إحضار الوثائق و سجلات المحاسبة و يتم فحص دقيق للتصريحات و مقارنتها بالمعلومات و المعطيات تم جمعها من المصالح المختلفة.

¹ أ. فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية سنة 2011، ص 136

² القانون رقم 04-02 المؤرخ في 23 جويلية سنة 2004 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة و سند التحويل و وصل التسليم و الفاتورة الإجمالية و كيفيات ذلك ، المادة 10 : يجب أن تكون الفاتورة واضحة و لا تحتوي على أي لطفة أو شطب أو حشو

ثانيا : التحقيقات الجبائية في التصريحات .

تم الإشارة إلى هذا النوع من التحقيقات الجبائية في الفصل الثاني من قانون الإجراءات الجبائية و تشمل التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية .

-1- التحقيق في المحاسبة:

عرفته المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي: "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .

إن التحقيق في المحاسبة يشمل الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة قانونية مطابقة للنظام المحاسبي المالي و كذا قواعد القانون التجاري و كذلك الأحكام المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الرسم على رقم الأعمال.

و أما الوثائق و الدفاتر الخاضعة للتحقيق فهي الدفتر اليومي، دفتر الجرد، فواتير البيع و الشراء و كذلك الوثائق المطلوب مسكها طبقا لقواعد القانون الجبائي مثل محاضر ضياع منتج أو مواد أولية .

-2- التحقيق المصوب في المحاسبة :

نصت عليه المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات حسابية لمدة تقل عن سنة جبائية".

كما يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و وصول الطلبات المتعلقة بالتحقيق.

-3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

نصت عليه المادة (21) من قانون الإجراءات الجبائية و هذا النوع من التحقيق يخص الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

و يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى .

كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا و وجود أنشطة أو مداخيل غير مصرح بها لدى إدارة الضرائب، حيث أن هذا التحقيق لا يتم بمقر ممارسة النشاط أو بالمقر الإجماعي للشركة و هذا بخلاف التحقيق في المحاسبة .

ثالثا : المحاضر الضريبية المحررة من طرف أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث و التحري الذي يقوم به المراقب الجبائي بواسطة إستعمال حق المعاينة أو سلطة الرقابة الجبائية يؤدي إلى عمليات حجز و معاينات¹، الأمر الذي يستلزم تحرير محاضر بالنتائج المتوصل إليها و هذا وفقا لأحكام المادة (78) من قانون الإجراءات الجبائية و كذا المواد (505) و ما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة ، حيث من أهم هذه المحاضر نجد :

1- محضر المعاينة: يقوم المراقب الجبائي بتحرير محاضر معاينة حيث يسجل جميع الأعمال التي قام بها أثناء تدخله و الظروف التي احاطت بالقضية و النتائج المتوصل إليها .

و من أهم المحاضر نجد محضر المعاينة الإجرائية و الذي نصت عليه المادة (34) من قانون الإجراءات الجزائية بما يلي : " عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يقوم أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل بحجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر كل التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة ."

يتم إثر الإنتهاء من المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات² و تدون فيه جميع الملاحظات و المعاينات المسجلة .

كما يجب أن يتضمن على وجه الخصوص:

- التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة و هم أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش و المؤهلون قانونا .
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عمليات إجراء المعاينة و صفاتهم، المعني بالضريبة، الممثل القانوني شاغل الأماكن، الشهود، المحضر القضائي.
- تاريخ وساعة التدخل ذلك أنه لا يمكن إجراء المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا و لا بعد الساعة الثامنة صباحا و هذا طبقا لأحكام المادة 37 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية، ذلك أن بعض المعاينات لمحلات معينة يتطلب إجراءها أشهر محددة بتوقيت محدد أيضا.

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر الطبعة الثانية الجزائر ، سنة 2011، ص 147، ص 148 .

² قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر ، جامعة بسكرة، السنة الجامعية 2013/2014 ص 35 .

1-محضر الحجز: إن الحجز الضريبي يعد بمثابة إجراء التلبس بالجريمة في القانون العام ذلك أن الحجز يعد الطريق العادي لمعاينة وضبط الجريمة طبقاً لأحكام المادة (506) من قانون الضرائب غير مباشرة¹.

على أنه يجب أن يذكر في محاضر الحجز ما يلي:

- تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه.
- نوع المخالفة و في حالة الحجز و التصرف الذي قدم في هذا الشأن من المتهم.
- اسم و صفة محل إقامة العون.
- الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر .
- الشخص المكلف بالمتابعات .
- نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة.
- حضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي .
- الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور .
- إسم و صفة و قبول الحارس .

¹ رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة شهادة ماستر، الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2015 ، ص 30.

المطلب الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي

يختلف مضمون العقوبات الجزائية ومقدارها بالنظر إلى مرتكب جريمة الغش الضريبي فيما إذا كان شخصا طبيعيا أو معنويا ولهذا الاختلاف ما يبرره بالنظر إلى طبيعة الجاني من جهة و وظيفة الجزاء من جهة أخرى. على هذا الأساس سنتناول في الفرع الأول العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي.

الفرع الأول: العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي

تتعدد المقررة للشخص الطبيعي لتشمل عقوبات أصلية وأخرى تبعية بالنظر إلى وصف الجريمة بالإضافة إلى عقوبات تكميلية.

اولا : العقوبات الأصلية :

الأصل أن توصف جريمة الغش الضريبي بالجنحة، و تتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة إذ تنفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية .

فمثلا في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نصت المادة 303 بما يلي : " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته، كليا أو جزئيا بما يأتي :

- غرامة مالية من 50.000 دج و 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين (02) شهرين إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بأحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بأحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بأحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج.
- الحبس من خمس (05) إلى عشرة (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بأحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

ثانيا : العقوبات التكميلية :

وتتمثل العقوبات التبعية التي أشار إليها قانون العقوبات في المادة 06 منه في الحجر القانوني و الحرمان من الحقوق الوطنية و قد عرفت المادة 07 من نفس القانون الحجر القانوني أنه حرمان المحكوم عليه أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية من مباشرة حقوقه المالية كما تناولت المادة 08 منه مضمون الحرمان من الحقوق الوطنية .

يجوز الحكم على الجاني في جريمة الغش الضريبي بتحديد إقامته لمدة لا تتجاوز الخمس سنوات طبقا للمادة 11 من قانون العقوبات، كما يجوز الحكم عليه بالمنع من الإقامة لمدة لا تتجاوز خمس سنوات متى كانت جريمة الغش الضريبي تشكل جنحة و لمدة عشر سنوات متى وصفت بالجناية و ذلك طبقا للمادة 12 من قانون العقوبات و رغم أن النصوص الضريبية لم تنص على المصادرة إلا كعقوبة جنائية فإن ذلك لا يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية في جناية الغش الضريبي دون الجنحة ذلك لعدم النص عليها طبقا لأحكام المادة 15 من قانون العقوبات .

لقد أجمعت نصوص المادة 06/303 الضرائب المباشرة، المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 06/120 من قانون التسجيل، المادة 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 06/35 من قانون الطابع على أنه يجوز للمحكمة فيما يتعلق بالمخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو ملخصا عنه في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه ، غير أن هذا النشر أو التعليق يصبح عقوبة تكميلية وجوبية في حالة العود و هو ما أشارت إليه كل النصوص الضريبية

الفرع الثاني : العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي .

اولا : العقوبات الجزائية في التشريع الجبائي :

لقد كان القانون الضريبي سابق عن قانون العقوبات في توقيع العقوبات على الشخص المعنوي إذ أشارت كل النصوص الضريبية إلى أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة ، غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين و على الشخص المعنوي .

و هو ما يتوافق مع طبيعته غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة إذ يتضح أن النصوص الضريبية لم تأتي بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى.

ثانيا : العقوبات الجزائية في قانون العقوبات :

إن قانون العقوبات من خلال المادة 18 مكرر منه نص على أن عقوبة الغرامة التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة .

فأيهما تطبق ؟ القانون الضريبي الخاص و السابق و الأخف أم قانون العقوبات الذي يعتبر نص عام لاحق و أشد .

الرأي السديد كما نراه هو تطبيق قانون العقوبات لاعتبارين أولهما أن المادة 18 مكرر هو الأحدث و اللاحق و لا يغني ذلك عن كونه عام أو أشد لأن ذلك متعلق بإرادة المشرع التي لا يمكن تجاهلها أو الاعتراض عليها، أما عن الاعتبار الثاني فيتعلق باتجاه سياسة التجريم إلى التشديد من أجل قمع جريمة الغش الضريبي، ففي الوقت الذي لم يكن قانون العقوبات يخضع الشخص المعنوي للعقاب كان القانون الضريبي يوقع عليه الجزاء فمن باب أولى أنه عندما تتغير سياسة التجريم العام نحو عقاب الشخص المعنوي فإن التجريم الخاص باعتباره سابق يتجه حتما و بالموازاة مع التجريم العام نحو التشديد في العقاب و تأسيسا على ذلك يمكن للقاضي أن يحكم على الشخص المعنوي بعد إدانته بجريمة الغش الضريبي بغرامة جزائية في حدود خمس مرات الحد الأقصى المقرر قانونا للشخص الطبيعي، فضلا عن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات المنصوص عليها بالمادة 18 مكرر و من قانون العقوبات و لا يعد ذلك خرقا لمبدأ الشرعية.

خلاصة الفصل الأول :

إن المشرع الجبائي منح الإدارة الجبائية صلاحيات مختلفة قصد إستعمالها في التحقق من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومن جملة هذه السلطات نجد : الإطلاع على كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية، القيام بالزيارات و طلب التبريرات و التوضيحات.

كما يمكن للمراقب الجبائي أن يلجأ إلى شكل من أشكال الرقابة الجبائية التالية : التحقيق في المحاسبة التحقيق المصوب في المحاسبة ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية ، ويسجل جميع المخالفات التي عاينها حيث يقوم في نهاية الأمر بتحرير محاضر معاينة و محاضر حجز و التي يعتمد عليها القاضي عند إصداره للحكم القضائي في حالة شكوى تتعلق بالتملص الضريبي .

و إذا كان التشريع الجبائي قد وضع الإطار القانوني الذي يعمل فيه محقق الإدارة الجبائية و حدد سلطاته و صلاحياته ، فإنه على العكس من ذلك لم يوضح بدقة صلاحيات بعض الموظفين التابعين للمصالح الأخرى ، و من بينهم ضباط الشرطة القضائية ، و الذين ذكرهم قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الرسم على رقم الأعمال في معاينة بعض الجرائم الخاصة بها ، في حين لا نجد لهم أي دور في معاينة الجرائم المتعلقة بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل و قانون الطابع.

هذا الأمر يستلزم الرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجزائية و النظر في مدى الصلاحيات التي منحها المشرع إلى ضباط الشرطة القضائية من أجل البحث و التحري في الجرائم بصفة عامة و الجريمة الضريبية بصفة خاصة، و هو موضوع الإشكالية التي سنتطرق إليها في الفصل الثاني .

الفصل الثاني

تمهيد:

لقد تضمن قانون الإجراءات الجزائية عدة نصوص قصد توضيح الإطار القانوني الذي يجب أن تكون وفقه الإجراءات القانونية و التي يجب أن يطبقها أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام و ذوي الإختصاص الخاص أثناء قيامهم بالبحث و التحري عن الجرائم .

على هذا الأساس فقد خصصنا هذا الفصل من أجل دراسة التحقيق في الجرائم الضريبية إطار قانون الإجراءات الجزائية ، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى الإختصاص في معاينة و متابعة الجرائم الضريبية و في المبحث الثاني سنوضح أساليب التحقيق و دور التعاون في الجرائم الضريبية .

المبحث الأول: الإختصاص في معاينة و متابعة الجرائم الضريبية .

لقد أولى المشرع حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين بإثبات الجريمة و كذا الشكليات التي تتطلبها و عليه سنتعرض في المطلب الأول إلى الأشخاص المؤهلين للبحث و التحري عن الجرائم الضريبية و مباشرة الدعوى العمومية أما المطلب الثاني الإختصاصات القانونية المحددة لأعضاء الضبط القضائي، في حين خصصنا المبحث الثالث إلى الإختصاصات القانونية المحددة لأعضاء الضبط القضائي .

المطلب الأول : الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجرائم الضريبية و مباشرة الدعوى الجزائية العمومية .

إن المشرع الجزائي أشار في نصوصه إلى صنفين من أعضاء الضبطية القضائية، حيث سنتطرق في الفرع الأول إلى أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام ، و في الفرع الثاني إلى أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص ، أما الفرع الثالث سنخصصه شروط لمباشرة الدعوى الجزائية العمومية .

الفرع الأول : أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام .

لقد حدد المشرع الأشخاص الذين يتمتعون بصفة الضبط القضائي و يشمل إختصاصهم في البحث و التحري بشأن جميع الجرائم و قد تم تحديدهم على سبيل الحصر في المادتين (15) و (19) من قانون الإجراءات الجزائية و بذلك فهم يتمتعون بصفة ضابط الشرطة القضائية أو عون الضبط القضائي.

و ضباط الشرطة القضائية هم :

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية .
- محافظو و ضباط الشرطة .
- ضباط الدرك الوطني و من ذوي الرتب و رجال الدرك الذين امضوا في سلك الدرك (03) سنوات على الأقل و ذلك بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل و وزير الدفاع الوطني و بموافقة لجنة خاصة .
- مفتشو الأمن الوطني الذين لهم (03) سنوات خدمة على الأقل و عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل و وزير الداخلية و الجماعات المحلية و بموافقة لجنة خاصة .
- ضباط و ضباط الصف التابعين لمصالح الأمن العسكري الذين تم تعيينهم خصيصا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير الدفاع .

أما أعوان الضبط القضائي فهم :

- موظفو مصالح الشرطة .
- ذو الرتب من الدرك الوطني و رجال الدرك و مستخدموا مصالح الأمن العسكري الذين ليس لهم صفة ضابط الشرطة القضائية.

إن القاعدة العامة أن يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف أعوان إدارة الضرائب نظرا لوجود علاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ، وطالما لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها بشرط أن تحال فيما بعد محاضر الإثبات إلى النيابة العامة و التي تحيلها بدورها إلى إدارة الضرائب بإعتبار أن هذه الأخيرة هي صاحبة الإختصاص¹.

الفرع الثاني : أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص .

لقد منح المشرع صفة أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص إلى بعض الموظفين و الأعوان المكلفين ببعض مهام الضبط القضائي و الذين جاء ذكرهم على سبيل الحصر في المادة (21) و (27) من قانون الإجراءات الجزائية ، حيث أن إختصاصهم لا يجب أن يتعدى جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يباشرونها وهم :

- رؤساء الأقسام و المهندسون و الأعوان الفنيون و التقنيون المختصون في الغابات و حماية الأراضي و إستصلاحها
- أعوان الإدارة و المصالح العمومية التي تتاط بهم بعض سلطات الضبط القضائي بموجب قوانين خاصة وفق الأوضاع و في الحدود المبينة بتلك القوانين ، كموظفي مصلحة الضرائب بالنسبة للجرائم الضريبية و موظفي مصلحة الجمارك بالنسبة للجرائم الجمركية .

إن ما يميز سلطات أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص أنها سلطة خاصة تتحدد بنطاق الوظيفة التي يباشرون فيها عملهم العادي أو الإداري، فيبحثون و يتحررون عن الجرائم التي ترتكب إنتهاكا للنظام القانوني الذي ينظم وظيفتهم الأصلية .

و قد حددت تلك القوانين الخاصة بإضفاء صفة عون في الضبط القضائي على فئات من الموظفين و حددت إختصاصه ، و من الموظفين و الأعوان الذين يتمتعون طبقا لتلك القوانين الخاصة بصفة العون في الضبطية القضائية ما يلي : مفتشو العمل، أعوان الجمارك، المهندسون و مهندسو الأشغال و رؤساء المقاطعة مفتشوا الأسعار و مفتشو التجارة، أعوان البريد و المواصلات ، مراقبي الضرائب .

فرجل الضرائب الذي يتحرى عن الجريمة الضريبية دون غيرها من الجرائم الأخرى لا يخول له السلطات العادية أو الإستثنائية المخولة لضابط الشرطة القضائية طبقا للقواعد العامة، مثل التوقيف للنظر الذي نصت عليه المادة (51) من قانون الإجراءات الجزائية كما يلي : " إذا رأى ضابط الشرطة القضائية لمقتضيات التحقيق أن يوقف للنظر شخصا أو أكثر ممن أشير عليهم في المادة 50 ، فعليه أن يطلع فوراً وكيل الجمهورية بذلك و يقدم له تقريرا عن دواعي لتوقيف للنظر "

¹ د. عبد الله أوهابيبية، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 57.

الفرع الثالث : مباشرة الدعوى الجزائية الجبائية .

تتميز الإجراءات الجزائية بأنها إجراءات مرحلية و منها نجد مرحلة البحث التمهيدي أو الإستدلال و هي مرحلة شبه قضائية يقوم بها أعضاء الضبطية القضائية بالتحري عن الجريمة و فاعليها وجمع الإستدلالات بشأنها لتهيئة القضية و تقديمها للنيابة العامة .

و بالتالي فهي مرحلة سابقة على الدعوى العمومية أي مرحلة سابقة على العمل القضائي، على هذا الأساس فما مصير المحاضر المحررة من طرف أعضاء الضبطية القضائية بخصوص قضايا الجرائم الضريبية ؟ و هل للنيابة العامة حق تحريك الدعوى العمومية في مثل هذه القضايا ؟

الأصل العام أن للنيابة العامة كامل الحرية في تحريك و مباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نأ و قوعها¹ ، حيث جاءت المادة(29) الفقرة (01) من قانون الإجراءات الجزائية بما يلي : " تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية بإسم المجتمع و تطالب بتطبيق القانون و هي تمثل أمام كل جهة قضائية و يحضر ممثلها المرافعات أمام الجهة القضائية المختصة بالحكم و يتعين أن ينطق بالأحكام في حضوره كما تتولى العمل على تنفيذ أحكام القضاء و لها في سبيل مباشرة وظيفتها أن تلجأ إلى القوة العمومية كما تستعين بضباط و اعوان الشرطة القضائية " .

إن الدعوى العمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية و هي الحبس و الغرامة أما الدعوى الجبائية فيسعى من ورائها إلى تحصيل الحقوق الجبائية و هي الضريبة المفروضة و الغرامة الجبائية (التأخيرية) و المصادرة .

و إذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية و تباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية فالجرائم الجبائية تتميز بوحدة الدعوتين العمومية و الجبائية من حيث التحريك ، إذ خولت القوانين الجبائية صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب على أن تتم المتابعة بإيداع شكوى من المدير الولائي للضرائب ممثلاً في رئيس مكتب المنازعات بدون إنذار سابق للمعني لتسوية وضعيته إتجاه التنظيم الجبائي².

و يشترط أن تقدم الشكوى مكتوبة و موقعة من طرف الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك و في حالة رفع الدعوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة لها بذلك، يكون الإجراء باطلاً لأنه من النظام العام فإذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب عليه إصدار أمر بإنقضاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه .

¹ د. عبد الله أوهابيبية، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 228 .

² مصطفىواوي جازية و من معها، المنازعات الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء سنة 2004-2005 ، ص 84 .

و تجدر الإشارة أن مدة التقادم في قانون الإجراءات الجزائية هي (03) سنوات أما في الدعوى الجنائية فهي (04) سنوات طبقا للمواد (3/305) من قانون الضرائب المباشر و المادة (2/564) من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة (153) من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة (27) من قانون الطابع.

موقع إدارة الضرائب في الدعوى: بما أن لإدارة الضرائب صلاحية مباشرة و تحريك الدعوى العمومية ، فهل تعد طرف مدني أم طرف منظم للنيابة العامة ؟

لقد نصت المادة (307) من قانون الضرائب المباشر على أنه لإدارة الضرائب الحق في التأسيس كطرف مدني في حالة فتح تحقيق قضائي بناءا على شكوى منها ، كما نصت المادة (13) من قانون الإجراءات الجزائية بأنه إذا ما إفتتح التحقيق فإن على الضبط القضائي تنفيذ تفويضات جهات التحقيق و تلبية طلباتها .

المطلب الثاني : الإختصاصات القانونية المحددة لأعضاء الضبط القضائي

يمارس أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام و الخاص كافة الإجراءات التي يقررها القانون في حدود الإختصاصات المحددة لهم ، حيث سنتطرق في الفرع الأول إلى الإختصاص المحلي و في الفرع الثاني إلى الإختصاص النوعي ، أما الفرع الثالث فسنخصصه إلى دراسة الإختصاص الزمني .

الفرع الأول : الإختصاص المحلي .

لقد نصت المادة (16) من قانون الإجراءات الجزائية على ما يلي : "يمارس ضباط الشرطة القضائية إختصاصهم المحلي في الحدود التي يباشرون ضمنها وظائفهم الخاصة و المعتادة .

كما نصت الفقرة (5) من نفس المادة : " و في كل مجموعة سكنية عمرانية مقسمة إلى دوائر للشرطة فإن إختصاص محافظي وضباط الشرطة الذين يمارسون وظائفهم في إحداها يشمل كافة المجموعة السكنية "

إن القاعدة العامة في الإختصاص المحلي تحدد بما يلي :

- **مكان ارتكاب الجريمة** : أن تكون الجريمة موضوع التحري قد وقعت في الدائرة الإقليمية لإختصاص عضو الضبطية القضائية الذي يباشر البحث و التحري بشأنها ، حيث يستند في تحديد مكان ارتكاب الجريمة إلى إتيان الفعل المادي المكون لها كاملا .

نشير أنه إذا تعددت أمكنة ارتكاب الجريمة التي تتكون من مجموعة أفعال ، فيكون مختصا بالتحري فيها كل ضابط للشرطة القضائية و قع في دائرة إختصاصه المكانية أحد تلك الأفعال المكونة للجريمة .

- **محل إقامة المشتبه فيه** : و يقصد بمكان إقامة المشتبه فيه بإرتكاب الجريمة ، المكان الذي يقيم فيه يوجد في دائرة الإختصاص الإقليمي لضابط الشرطة القضائية المختص و ليس السكن القانوني أي محل الإقامة المعتاد و يستوي في ذلك أن تكون إقامة المشتبه فيه في دائرة إختصاصه إقامة مستمرة أو متقطعة .

- **مكان القبض على المشتبه فيه** : في حالة ما إذا لم يتوافر العنصران الأول و الثاني لتقرير مدى إنعقاد الإختصاص للضابط ، فإن الإختصاص ينعقد بناءا على مكان القبض على المشتبه فيه أو ضبطه في دائرة إختصاص ضابط الشرطة القضائية .

كيف يمكن لضابط الشرطة القضائية أن يمارس مهامه في البحث و التحري بخصوص الجرائم الضريبية دون التعدي على قواعد الإختصاص المحلي الذي حدده له المشرع في قانون الإجراءات الجزائية خاصة و أن المشرع الجبائي أخضع الإختصاص في المادة الضريبية بحسب الحالة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة .

إن ضابط الشرطة القضائية قبل مباشرة التحريات بشأن أي قضية غش ضريبي لا بد له من التأكد من الأمور التالية :

- مقر المؤسسة : لا بد أن يكون مقر المؤسسة يقع في قطاع إختصاص ضابط الشرطة القضائية .
- مكان الحجز : لا بد أن تكون عملية الحجز قد تمت في قطاع إختصاصه ومن أمثلة ذلك أن يقوم ضابط الشرطة القضائية بتوقيف شاحنة في قطاع إختصاصه، أين تبين بعد عملية المراقبة بأنها تحمل سلعا لمؤسسة بدون فواتير و هو الفعل الذي أشارت إليه المادة (125) من قانون الرسم على رقم الأعمال : "كل شراء لا تقدم بشأنه فاتورة قانونية و مطابقة لطبيعة البضائع المتنازل عنها و كميتها و قيمتها ، يعتبر أنه حقق مخالفة للرسم على القيمة المضافة مهما كانت صفة البائع إزاء هذا الرسم ."

لكن هل ينطبق هذا الأمر على من خولهم القانون مهمة الضبط القضائي الضريبي؟

بالنسبة للأشخاص المخولين صفة الضبط القضائي الضريبي فإن القوانين الضريبية لم تحدد صراحة الإختصاص المحلي المنوط بهم ، غير أنه يمكن القول في هذا الصدد أنه لا يمكن لموظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي أن يقوموا بإتخاذ أي إجراء خارج المنطقة التي يمارسون فيها إختصاصهم و إلا تجاوزوا بذلك سلطاتهم المحددة بحدود دائرة إختصاصهم .

و مع ذلك فهم ملزمين بتبليغ موظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي الذين وقعت في دائرة إختصاصهم تلك الجريمة لأنهم ملزمين بالتبليغ عن أي جريمة كأشخاص عاديين و عليه لا يجوز لأعضاء الضبط القضائي الضريبي مزولة عملهم خارج الإختصاص المحلي و إلا كان عملهم معيبا و مشوبا بالبطلان .

غير أنه يجوز لأعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي ملاحقة مرتكب الجريمة الضريبية حتى خارج إختصاصهم المحلي ، إذا كان للمكلف بالضريبة مؤسسة يقع مقرها الرئيسي في دائرة إختصاصهم و تقع فروعها خارج إختصاصهم المحلي و ذلك بالتعاون مع أعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي الذين وقعت الجريمة في دائرة إختصاصهم .

الفرع الثاني : الإختصاص النوعي

يقصد بالإختصاص النوعي مدى إختصاص عضو الضبطية القضائية بنوع معين من الجرائم أو إختصاصه بكل أنواع الجرائم أي الإختصاص الخاص أو العام.

عليه فيجوز لضباط الشرطة القضائية البحث و التحري في جميع أنواع الجرائم بما فيها الجرائم الضريبية و يساعدهم في ذلك الأعوان المنصوص عليهم في المادة (19) و (20) من نفس القانون.

إن القانون لم يذكر الإجراءات التي يباشرونها أثناء البحث و التحري على سبيل الحصر بل منحهم سلطة لمباشرة بعض الصلاحيات التي من شأنها الكشف عن الجريمة و مرتكبها و هذا من خلال المواد (12)،(13)،(17)، (18) من قانون الإجراءات الجزائية¹.

أما الإختصاص الخاص فيتولاه الموظفون و الأعوان طبقا للمواد (21) ، (27)، (28) من قانون الإجراءات الجزائية و من بينهم نجد أعضاء الضبط القضائي الضريبي .

كما يوصف الإختصاص في المجال الضريبي بأنه إختصاص نوعي يتحدد بمناسبة ارتكاب جرائم معينة و هي الجرائم الضريبية ، حيث في هذا الشأن يمكن أن نميز بين الإختصاص الأصيل أو الإستثنائي الذي يباشره أعضاء الضبط القضائي الضريبي في مثل هذه الحالة .

فالإختصاص الأصيل لأعضاء الضبط القضائي الضريبي يشمل في القيام بجميع إجراءات البحث و التحري في الجرائم الضريبية و ضبط مرتكبيها و جمع الإستدلالات اللازمة للتحقيق و التي تعتبر كتمهيد لتحريك الدعوى العمومية بشأن الجرائم المتعلقة بأعمال وظيفتهم .

أما الإختصاص الإستثنائي فيتمثل في مباشرة أعضاء الضبط القضائي الضريبي بعض إختصاصات التحقيق في حالة التلبس بشأن الجرائم الضريبية .

الفرع الثالث : الإختصاص الزمني :

تظل صفة الضبط القضائي لصيقة بضباط الشرطة القضائية ذوي الإختصاص العام فلا يتجردون من هذه الصفة حتى خارج أوقات العمل الرسمية ما لم يتم وقفهم عن العمل أو منحهم إجازة إجبارية ، فهل ينطبق هذا الأمر على المخولين صفة الضبط القضائي من موظفي مصلحة الضرائب ؟

يختلف الأمر بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي ذوي الإختصاص الخاص و الذي يتحدد بضبط الجرائم المتعلقة بوظيفتهم فقط، و لما كانت وظيفتهم تتم في وقت معين فإن إختصاصهم يتقيد بأوقات مباشرة عملهم و الساعات المحددة لذلك ، فلا يجوز لهم تجاوز الوقت المحدد قانونا .

و بالرغم من ذلك فإن صفة الضبط القضائي تبقى لصيقة بموظفي الضرائب حتى خارج أوقات العمل الرسمية لأنه يفترض في تحديد ساعات العمل الرسمية أنه الحد الأدنى، فلا مانع من مواصلة العمل بعد إنتهاء الوقت المحدد و مباشرة كل السلطات المخولة له خلال ساعات العمل الرسمية ، فلا يحق بذلك للمكلف بالضريبة منع موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي من مباشرة عمله بحجة أن وقت عمله قد إنتهى .

¹ د. عبد الله أوهابيه، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 227 .

غير أنه و في نفس الوقت يجب إحترام مواعيد العطل و الأعياد الرسمية التي تقررها الدولة و لا يجوز أن يقوم موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي بمباشرة مهامه خلالها إلا إذا كلف من جهة رسمية بالقيام بذلك و بموافقة المكلف بالضريبة و بشرط أن تقتضي السرعة أو الضرورة اتخاذ ذلك العمل و إلا كان تصرف الموظف محاطا بالشك و الريبة، مما قد يضعف الدليل المستمد من مباشرته للعمل في تلك الأوقات و يترك تقدير هذه الأمور للقاضي .

المبحث الثاني: أساليب التحقيق و دور التعاون في الجرائم الضريبية.**المطلب الاول: أساليب التحقيق للضبطية القضائية في الجرائم الضريبية .**

لضباط الشرطة القضائية جملة من الوظائف التي خصهم بها القانون و التي تعتبر مرحلة تمهيدية تسبق مرحلة الدعوى العمومية و هي تعد إختصاصات عادية تعرف بإجراءات الإستدلال، غير أنه يمكنهم ممارسة أو مباشرة وظائف أخرى أكثر خطورة من سابقتها كونها تمس بحقوق و حريات الأفراد¹.

على هذا الأساس سنتطرق في الفرع الأول إلى التحري في إطار الإختصاصات العادية و الإستثنائية للضبطية القضائية، أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى حجية محاضر أعضاء الضبط القضائي.

الفرع الأول: التحري في إطار الإختصاصات العادية و الإستثنائية و عن طريق إجراء التفتيش.

لقد بين قانون الإجراءات الجزائية الإطار الذي تكون عليه عملية البحث و التحري بالنسبة لضباط الشرطة القضائية و التي تكون في إطار الإختصاصات العادية و الإستثنائية .

اولا : التحري في إطار الإختصاصات العادية للضبطية القضائية .

تنص المادة (63) من قانون الإجراءات الجزائية بما يلي: "يقوم ضباط الشرطة القضائية بالتحقيقات الإبتدائية للجريمة بمجرد علمهم بوقوعها إما بناء على تعليمات وكيل الجمهورية و إما من تلقاء أنفسهم و هو ما يعني أن البحث و التحري إختصاص أصيل لجهاز الضبط القضائي أو الشرطة القضائية".

و يستخلص من هذا أن إجراءات البحث و التحري إجراءات لم يذكرها القانون حصرا و إنما وضع قاعدة عامة تخول لضباط الشرطة القضائية القيام بأي إجراء من شأنه الكشف عن الجريمة و تركيبها و جمع أدلتها .

و من جملة هذه الإجراءات ما جاء في نص المادتين (17) و (18) من قانون الإجراءات الجزائية و هي

كالآتي :

1- تلقي البلاغات و الشكاوي: لقد ألقى المشرع في قانون الإجراءات الجزائية واجب قبول البلاغ أو الشكوى على رجال

الضبط القضائي بما فيهم موظفي و أعوان إدارة الضرائب المنوط بهم مهام الضبطية القضائية².

و المقصود بالشكوى هو النظم عن سوء الفعل و غالبا ما تصدر من نفس الشخص المتضرر أو أحد أقاربه شفها

قصد متابعة الجاني، كما يمكن تقديمها كتابة من الشخص المعنوي المتضرر من الجريمة أو محاميه.

¹ بوعونة أمين شعيب، إختصاصات الضبطية القضائية في القانون الجزائري، مذكرة شهادة ماستر ، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية ،

سنة 2012/2013

² أ.بغداد جيلالي، التحقيق دراسة مقارنة نظرية و تطبيقية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، سنة 199، ص 24.

و أما البلاغ فالمقصود به الإخبار عن الجريمة سواء حصل ذلك من شخص مجهول أو معلوم و سواء من المجني عليه أو من غيره ، كما يستوي أن يكون من جهة عمومية أو خاصة، شفاهة أو كتابة و سواء عن طريق الهاتف أو الصحف أو أية وسيلة من وسائل الإعلام .

و قد فرض القانون على كل شخص يصل إلى علمه نبأ وقوع الجريمة أن يقدم عنها بلاغا للنيابة العامة أو لأحد مأموري الضبط القضائي، كما فرض على أعضاء الضبط القضائي قبول البلاغات التي ترد إليهم في شأن مختلف الجرائم و لا يوجد فرق في كون الجريمة المشكو منها خطيرة أو بسيطة، كاملة أو ناقصة، شفوية أو كتابية.

فبالنسبة للجرائم الضريبية فإنها تصل إلى علم موظف الضرائب بعدة طرق : فقد يبلغ هذا الموظف من أحد الأفراد العاديين أو من أحد ضباط الشرطة القضائية بمعلومات ضد بعض التجار تدل على وقوع جريمة ضريبية أو تساعد على الكشف عنها ، كما يتضمن البلاغ معلومات عن مزاوله أحد الأشخاص لنشاط معين خاضع للضريبة دون دفعه لها أو إخفاء جزء كبير من الأرباح عن مصلحة الضرائب¹ .

و قد يكتشف موظف الضرائب بنفسه الجريمة الضريبية أثناء قيامه بوظيفته كأن يكشف الغش و التحايل في دفاتر المكلف بالضريبة أثناء قيامه ببعض الدفاتر و الإطلاع عليها ، كما قد تقوم السلطة القضائية بإطلاع الإدارة الضريبية على كل المعلومات التي تحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بإفترض وجود غش مرتكب في المجال الضريبي أو أية مناورة كانت ، نتیجتها الغش أو التملص من الضريبة ، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى و إن أفضى الحكم لإنتقاء وجه الدعوى.

و رغم أن المادتين (32) و (42) من قانون الإجراءات الجزائية قد أوجبتا على أعضاء الضبط القضائي أن يرسلوا التبليغات و الشكاوي التي تصلهم إلى النيابة العامة، إلا أن هذا لا ينطبق على تلك التي يتلقاها موظفي مصلحة الضرائب لأن الدعوى الجبائية بالنسبة للجريمة الضريبية تتوقف على تقديم طلب من إدارة الضرائب إلى النيابة العامة² .

2- آلية البحث عن طريق التحري و الإطلاع :

حسب ما قضت به المادة (17) من قانون الإجراءات الجزائية فإنه يجب على ضباط الشرطة القضائية البحث و التحري عن الجرائم، فلهم دور الكشف عن مقترفي الجريمة بعد وقوعها فعلا ، فإذا لم تكن وقعت بعد فإننا نكون بصدد أعمال الضبطية الإدارية التي تهدف إلى المحافظة على إستقرار الأمن العام.

إن الأبحاث و التحريات تختلف باختلاف الوقائع و تقدير ضباط الشرطة القضائية، فالأبحاث في الجرائم الضريبية تستوجب الحصول إلى إثباتات بخصوص مبالغ مالية قام المكلف بالضريبة بالتملص من دفعها لإدارة الضرائب ، هذا

¹ العسة إلهام، آليات البحث و التحري في الجرائم الضريبية ، مذكرة شهادة ماستر - جامعة معسكر - سنة 2015/2016 ص 60 .

² . عبد الرحمن خلفي محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية ، دار الهدى، الجزائر، سنة 2010، ص 48 .

الأمر يتطلب جمع معلومات من مصادر مختلفة مثل الدفاتر المحاسبية ، فواتير الشراء فإذا أسفر البحث و التحري عما يفيد في إثبات التهمة أو نفيها كان على الضبطية القضائية تقديمه إلى النيابة العامة .

و ما دام لا يوجد نص قانوني يستثني صراحة ضباط الشرطة القضائية من التحري في الجرائم الضريبية فإن محاضر التحقيق الابتدائي المنجزة من طرفهم لها أهمية و تخضع للإجراءات المنصوص عليها بالمواد (63) إلى (65)¹ من قانون الإجراءات الجزائية من حيث الصحة و الضمانات و بموجب هذه الأحكام يتمتع ضباط الشرطة القضائية بصلاحيات تفتيش المساكن و معاينتها و الإطلاع على الوثائق و حجز الأشياء كسند إثبات .

غير أن التساؤل يثار فيما يتعلق بصلاحيات ضباط الشرطة القضائية بحجز الأشخاص تحت النظر إذا دعت مقتضيات التحقيق ذلك²، في حين أن الدعوى العمومية و الجبائية في المادة الضريبية لا يمكن تحريكها إلا بناء على شكوى من مدير الضرائب الولائي .

إن ضابط الشرطة القضائية في إطار التحقيق الابتدائي لا بد له قبل توقيف المكلف بالضريبة المخالف للقانون التأكد من أن الدعوى العمومية و الجبائية قد تم رفعها من الإدارة الجبائية .

و في حالة عدم رفع الدعوى العمومية من طرف المصلحة المختصة و قام ضابط الشرطة القضائية بتوقيف المخالف فحسب رأي إن هذا التوقيف مخالف للقانون و يجب مسائلة ضابط الشرطة القضائية عنه.

و عليه فإن الإجراءات التي تقوم بها الضبطية القضائية مباشرة بعد نهاية التحقيق بإرسال المحاضر إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا و الذي بدوره يرسله إلى الإدارة الجبائية، يعتبر الإجراء الصحيح من أجل تحريك الدعوى العمومية و الجبائية معا .

و نفس الإجراء يمكن تطبيقه على بقية المصالح الأخرى كالأعوان التابعين لإدارة الجمارك و التجارة و هذا بمناسبة معاينتهم لجرائم ضريبية أثناء تأدية مهامهم حيث يجب أن تحال جميع المحاضر إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا لتقديم الشكوى و تحريك الدعوى العمومية الجبائية .

أما بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي فهم ملزمين بعمل التحريات عن المكلف بالضريبة من أجل معاينة الجريمة و إثباتها دون أن يتعدى ذلك بإمكان إتخاذ إجراءات تتعرض أو تقيد من حرية المخالف³ .

¹ المادة 65 من قانون الإجراءات الجزائية: "إذا دعت مقتضيات التحقيق الابتدائي ضابط الشرطة القضائية إلى أن يوقف للنظر شخصا مدة تزيد عن ثمان و أربعين (48) ساعة فإنه يتعين عليه أن يقدم ذلك الشخص قبل إنقضاء هذا الأجل إلى وكيل الجمهورية ."

² العسة إلهام، مرجع سابق، ص 59.

³ د. عبد الله أوهابيه، مرجع سابق، ص 236 .

1- آلية البحث عن طريق الإنتقال و المعاينة :

إن إجراء الإنتقال و المعاينة الذي يجريه رجال الضبطية القضائية بصفة عامة هو إجراء يهدف إلى الكشف عن الجريمة و إثباتها و تحرير المحاضر بشأنها في إطار التحقيق الابتدائي.

و قد يقوم رجال الضبطية القضائية بالإنتقال و معاينة بعض الأماكن و ذلك قصد إثبات و التحقيق في جريمة معينة و قد يظهر من خلال هذا الإجراء وجود جريمة ضريبية مرتبطة بالجريمة الأصلية كما لو تم معاينة مستودع لشركة تقوم بصنع الإلكترونيات و ثبت من خلال التحقيق الذي تجريه الضبطية القضائية وجود مستودع آخر تابع لنفس الشركة و الذي يحتوي على كمية كبيرة من الخمر غير المصرح بها قانونا .

ذلك أن هذه الشركة تقوم بتجارة الخمر و إعادة بيعها منذ أشهر و بالتالي فإن هذه الأخيرة تعد جريمة ضريبية قائمة على أساس ممارسة نشاط غير مصرح به و التي إعتبرها المشرع جرائم منصوص و معاقب عليها طبقا لقانون الإجراءات الجبائية في المواد 76 و ما يليها .

كما يمكن إعتبرها ضريبية طبقا لقانون الضرائب المباشرة و التي تقوم على إستخدام ممارسات تدليسية، تقوم على أساس إنجاز عمليات بيع و شراء لبضائع دون فاتورة خاصة بها وذلك مهما يكون حيازتها أو خزنها أو إستيرادها¹.

كما يمكن إعتبر هذه الجريمة ضريبية طبقا لقانون الضرائب غير المباشرة حيث رتب لها المشرع عقوبات جزائية و اخرى جبائية و ذلك بالمواد 530، 532، 537، 539، 542 من قانون الضرائب غير مباشرة و كذلك تعتبر مخالفة أحكام المادتين 215 و 216 من قانون ض غ م و هذا فيما يتعلق بالتعبئة و تغليف للمشروبات الروحية المباعة في زجاجات خن يجب ان تكون مطابقة للرخص الممنوحة من مدير الضرائب.

ثانيا : التحري في إطار الاختصاصات الاستثنائية للضبطية القضائية

1- التحري في إطار حالة التلبس :

أ- التلبس في إطار قانون الإجراءات الجزائية :

لقد نصت المادة (41) في قانون الإجراءات الجزائية بما يلي : توصف الجناية أو الجنحة بأنها في حالة تلبس إذا كانت مرتكبة في الحال أو عقب ارتكابها .

كما تعتبر الجناية أو الجنحة متلبسا بها إذا كان الشخص المشتبه في ارتكابه إيها في وقت قريب جدا من وقت وقوع الجريمة قد تبعه العامة بصياح أو وجدت في حيازته أشياء أو وجدت آثار أو دلائل تدعو إلى إفتراض مساهمته في الجناية .

¹ .أ.فارس السبتي، مرجع سابق، ص 46، ص 47 .

على هذا الأساس يقصد بالتلبس المعاصرة أو المقاربة بين لحظتي ارتكاب الجريمة و إكتشافها بالتلبس معناه أن الجريمة واقعة و الأدلة عليها ظاهرة و مظنة الخطأ أو احتمال وقوعه بعيدة و هي بعد هذا تستوجب إجراءات سريعة تتفق و الحالة التي عليها ، كما أن إثبات حالة التلبس تستلزم توفر الشروط التالية¹:

- يجب أن يشاهد ضابط الشرطة القضائية جريمة تشكل إحدى حالات التلبس.
 - أن يكون التلبس سابقا عن الإجراء ليس لاحقا له .
 - أن يكشف ضابط الشرطة القضائية الجريمة عقب ارتكابها بنفسه .
 - أن يكون إكتشافه للجريمة المتلبس بها قد حصل بطريق مشروع لا يتعارض مع حقوق الأفراد و حرياتهم .
- إن الجريمة الضريبية لا يمكن تصور حدوثها إلا في صورة تلبس حقيقي أي مشاهدة الجريمة حال ارتكابها أو عقب ارتكابها بوقت قصير و الأمثلة العملية تبرر هذه الحالة و من أهمها :

- أن يفاجيء موظف الضرائب المكلف بالضريبة أو أحد مستخدميه و هو يقوم بتحرير دفترين أحدهما حقيقي مطابق للواقع و تقيده فيه جميع العمليات التي يقوم بها المكلف بدقة و الآخر غير حقيقي يقيد فيه المكلف عمليات غير مطابقة لتلك المقيدة في الدفتر الأول، بحيث يقلل في الدفتر الثاني من ربحه الخاضع للضريبة ليتهرب منها كليا أو جزئيا ، فوجود صفحات فارغة أو أسطر غير مكتوبة في دفتر اليومية أو دفتر الجرد و المكلف بالضريبة يترك تلك الفراغات عمدا لملاها فيما بعد بقيود محاسبية غير صحيحة و لا تبين ربحه الحقيقي مما يسمح له بالتهرب الكلي أو الجزئي من الضريبة.

و إذا لم يحدث إكتشاف الجريمة المتلبس بها في الحال فيجب أن يحدث في وقت قريب جدا من وقت ارتكابها و بالتالي لا تعتبر جريمة متلبس بها إذا وقعت بوقت كبير قبل أن يكتشفها مراقب الضرائب القائم بعملية المراقبة و التحقيق.

و مثال ذلك أن العون المراقب إذا تبين له أثناء فحصه لدفاتر المكلف و مستنداته وجود غش أو تحايل في تقييد بعض الحسابات أو إغفال بعض العمليات بقصد التهرب من الضريبة فلا نكون هنا بصدد جريمة متلبس بها لأن العبرة بكشف المراقب الجريمة عقب ارتكابها و ليس بكشفها فقط .

و لكن هل يشترط أن يكشف مراقب الضرائب بنفسه الجريمة المتلبس بها ؟

بعض الفقهاء يرى بأنه لا يشترط أن يشاهد أو يكشف المراقب الجريمة في إحدى حالات التلبس التي حددها القانون لأنه باستقراء المادة (41) من قانون الإجراءات الجزائية لا نجد شرط إعتبار الجريمة متلبس بها إذا شاهدها عضو الضبط القضائي¹.

¹ د. عبد الله أوهابيه ، مرجع سابق ، ص 239

و فضلا عن ذلك نجد أن المادة (42) من قانون الإجراءات الجزائية توجب على عضو الضبط القضائي في حالة التلبس بجناية أو جنحة أن ينتقل إلى محل الواقعة فوراً ، الأمر الذي جعلنا نستنتج أنه تعتبر جريمة التهرب الضريبي متلبسا بها إذا كشف موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي ذلك بعد أن تم تبليغه عن الجريمة من أي شخص مما جعله ينتقل إلى مكان الجريمة ، شرط أن تكون دائما الفترة بين وقوع الجريمة و كشفها ليست طويلة لأنه غالبا ما يتم إكتشاف هذه الجريمة بعد التبليغ عنها و عادة يتم التبليغ عن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي من منافسي المكلف بالضريبة القائم بالغش أو من أحد مستخدمييه أو من كل من له مصلحة في ذلك .

و السؤال المطروح في هذا المجال هل يحق أو هل يملك موظف الضرائب الذي كشف عن الجريمة سلطة القبض على المكلف المتهرب ؟

لقد سكت المشرع الجبائي عن هذا الحق ، فلم نجد في أي نص ضريبي يمنح لمراقب الضرائب سلطة القبض على المخالف الذي يضبط و هو يرتكب في مناورات تدليسية قصد التخلص من دفع الدين الضريبي .
و عليه يمكننا القول أن الموظف الضريبي القائم بالإطلاع أو بالتفتيش إذا إكتشف جريمة تهرب ضريبي سواء كان متلبسا بها أو غير متلبس بها فإنه لا يحق له القبض على المكلف بالضريبة المرتكب لتلك الجريمة ، إنما يكفي أن يسجل ذلك بالمحضر ثم يخطر المدير الولائي للضرائب و الذي بدوره يرفع شكوى لوكيل الجمهورية لتحريك الدعوى العمومية .
بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة (20 مكرر 3) نصت على ما يلي : " بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة و التحقيق الجبائي ، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل و المحلفين قانونا ، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام و الأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي " .

ب- التلبس في إطار قانون الإجراءات الجبائية :

و يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص ، و تترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي و إجراءات المراقبة و حق الإسترداد .

و من بين حالات التلبس الجبائي الممارسات التالية :

- إرتكاب مخالفة بيع و شراء البضائع دون فواتير .
- تقديم وثائق و مستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية .

¹ العسة إلهام، مرجع سابق، ص 51.

- ممارسة نشاط دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية ، كما لو تم إكتشاف وجود مصنع يقوم بصناعة الخمر و المشروبات الكحولية ، بإعتبار أن هذه الأخيرة ملزمة بالتصريح بنشاطها لدى إدارة الضرائب كونها تخضع وجوبا للضريبة .

إستعمال برامج محاسبة لأغراض الغش .

نشير أنه لا يمكن إجراء التلبس إلا بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية و بالتحديد مديرية الأبحاث و المراجعات ، حيث يقوم مدير كبريات المؤسسات و مدراء الضرائب الولائيين حسب الحالة بتقديم الطلب إلى مدير الأبحاث و المراجعات قصد الترخيص لهم بإعداد محضر معاينة جنحة التلبس الجبائي ، إذا ما تبين وجود قرائن واضحة للغش الجبائي و يتعين على هذا الأخير أن يقوم بالرد في غضون (48) سا بالقبول أو بالرفض لإعداد المحضر المذكور أعلاه و هذا حسب التواجد الفعلي أو عدمه لجنحة التلبس الجبائي ، و يعتبر عدم الرد في الأجل المذكور أعلاه رفضا ضمني¹.

ثالثا: البحث و التحري عن طريق إجراء التفتيش:

يقصد بالتفتيش البحث عن الدليل و هو من أهم إجراءات التحقيق القضائي الذي يخوله القانون لقاضي التحقيق ، غير أنه لا يباشر هذا القانون بنفسه و إنما بواسطة أحد ضباط الشرطة القضائية و ذلك عن طريق الإنابة القضائية و المتضمنة الإذن بالتفتيش.

و بطبيعة الحال فإن موظفي الضريبة ممن يتمتعون بصفة الضبط القضائي الخاص ، فلا يوجد نص قانوني يمنعهم أو يستثيهم من مباشرة التفتيش غير أن انفراد موظفي الضرائب بسلطة الإطلاع و التي هي في حقيقة الأمر إجراء رقابي إستدلالي يتم عن طريق فحص الأوراق و المستندات الخاصة بالمكلفين و بهذه الصفة تقترب من التفتيش .

و لا يجوز الخلط بين الإطلاع و التفتيش ذلك أن الأول لا يعدو أن يكون إجراء من إجراءات الإستدلال، بعكس الثاني الذي يعد إجراء من إجراءات التحقيق ، فالإطلاع كما رأينا سابقا هو عبارة عن إجراء يقوم به موظف الضرائب ليتحقق من تطبيق المكلف لأحكام القوانين الجبائية و يتأكد من صحة الدفاتر و الأوراق و المستندات التي تشكل أدلة على وجود جريمة ضريبية ، أو التي تحدد الحجم الحقيقي لإيرادات المكلف و أرباحه و التي لم يذكرها في الإقرار الضريبي المقدم لإدارة الضرائب ، سواء وجدت في مقر منشأته أو في منزله أو في مكتب وكيله القانوني .

¹ المادة 20 مكرر 3 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية: يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي تحت طائلة البطلان الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية ، يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعدده الإدارة من قبل عون الإدارة الجبائية و يصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة .

و عليه نخلص إلى أن حق الإطلاع لا يغني عن حق التفتيش و لا يقوم عون الضرائب بإجراء التفتيش إلا بعد إكتشاف مناورات تدليسية في الدفاتر و المستندات المحاسبية للمكلف أثناء الإطلاع عليها .

و لقد أعطى المشرع للإدارة الجبائية وسيلة فعالة لمكافحة الجرائم الجبائية عموما حيث خول موظفي هذه الإدارة ممن لهم صفة الضبطية القضائية القيام بتفتيش الشخص المكلف و كل الأماكن الخاصة به ، كما يجوز لأعضاء الضبط القضائي الخاص أن يفتشوا أي شخص موجود في المكان الذي يشتبه في أنه يخفي شيئا متعلقا بجريمة ضريبية. و بالتالي لا يجوز التفتيش إلا بحثا عن الأشياء التي أجري التفتيش من أجلها و من هنا تتضح حدود التفتيش في الجريمة الضريبية ، فالأصل فيه أن لا يتعدى الغرض الذي شرع من أجله و هو البحث عن الدفاتر و المستندات الحقيقية المتعلقة بالجريمة الضريبية و التي تفيد في كشف حقيقة إيرادات و أرباح المكلف ، و على الشخص المطلوب تفتيشه أو تفتيش مكانه طبقا للقانون، أن يمكن القائم بالتفتيش من أداء واجبه و إذا إمتنع عن ذلك فللقائم بالتفتيش أن يجري التفتيش عنوة أو يطلب مساعدة الشرطة .

و يجرى التفتيش بحضور المتهم و صاحب المنزل أو المحل إن وجد و بحضور شاهدين و أن يتم التفتيش من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الساعة الثامنة ليلا و إذا كانت الوقائع خطيرة تشكل جناية أو جنحة جاز لقاضي التحقيق مخالفة هذه الأوقات بشرط إتباع الإجراءات القانونية المعمول بها في هذا الشأن .

و رغم أن المشرع الجبائي لم يحدد حالات التفتيش إلا انه يمكن إجمالها فيما يلي:

- إيجاد أعوان الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبط القضائي قرائن يستدل منها وقوع جريمة ضريبية .
- ضبط جريمة ضريبية في حالة من حالات التلبس المنصوص و المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية و يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية يعطي كل التعليمات للأعوان و ذلك قصد المشاركة في إجراء المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجودها ممارسات تدليسية و ذلك تحت سلطة القاضي و رقابته¹.

و لا يمكن أن يكون الإطلاع عن طريق شخص مجهول أساسا للشك بالغش لأنه لا يمكن القول بوجود جريمة جبائية على مجرد التبليغ و عليه لا يجوز التفتيش بناء على الشك أو الإشتباه.

¹ أنظر المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الثاني : حجية محاضر أعضاء الضبط القضائي .

إن المقصود بحجية المحاضر قوتها القانونية و مدى إعتقاد القاضي عليها لتكوين إقتناعه الشخصي و إصدار حكمه بناء على ما يستخلص منها من أدلة إثبات شريطة أن تكون صحيحة و محررة طبقا للأشكال و الشروط التي نص عليها قانون الإجراءات الجزائية و القوانين المكملة له .

و تختلف محاضر الضبطية القضائية من حيث قوة الإثبات من صنف إلى آخر فبالنظر إلى حجيتها تنقسم إلى ثلاثة أنواع و هي:

أولا : محاضر إستدلالية :

تنص المادة 215 من ق.ا.ج على ما يلي : "لا تعتبر المحاضر و التقارير المثبتة للجنايات أو الجرح إلا مجرد الإستدلالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ."

و يشمل هذا النوع كل المحاضر و التقارير التي يحررها أعضاء الشرطة القضائية و التي يثبتون فيها الأعمال و الإجراءات التي يباشرونها كمعايينة الجنايات و الجرح و منها الجرائم الضريبية¹.

إن الوقائع التي تثبت في هذا النوع من المحاضر تعد مجرد معلومات للقاضي و لا يمكن أن تعتبر حجة أو دليلا يؤسس عليها حكم الإدانة أو البراءة ، فالحكم يكون معيبا إذا أستند القاضي فيه على الإستدلالات وحدها ، فالحكم لا يبنى إلا على أدلة يقتنع بها القاضي و إعتبار المعلومات المتضمنة في هذا النوع من المحاضر مجرد معلومات تخضع لفحص و تمحيص القاضي التي يأخذ بها على سبيل الإستدلال فقط .

ثانيا : محاضر لها حجية لحين ثبوت عكسها :

و قد نصت عليها المادة 216 من ق.ا.ج كما يلي : "في الأحوال التي يخول القانون فيها بنص خاص لضباط الشرطة القضائية أو أعوانهم أو للموظفين و أعوانهم الموكلة إليهم بعض مهام الضبط القضائي سلطة إثبات جرح في محاضر أو تقارير، تكون لهذه المحاضر أو التقارير حجيتها ما لم يدحضها دليل عكسي بالكتابة أو شهادة الشهود" من خلال نص هذه المادة نلاحظ أن المشرع إشتراط توفر ثلاثة عناصر من أجل أن تكون لهذه المحاضر حجية و هي كالآتي :

- تحديد الحالات التي يحرر فيها هذا النوع من المحاضر و هي الحالات التي خول فيها القانون بنصوص خاصة سلطة إثبات الجرح لضباط الشرطة القضائية أو أعوانهم أو للموظفين و أعوانهم الموكلة إليهم بعض مهام الضبط القضائي .

¹ د. عبد الله أوهايبية ، مرجع سابق ، ص 313 .

- أن تكون شهادة الشهود أو الكتابة هي الدليل العكسي الذي يبطل حجية ما جاء في المحضر ، فلا يعتد بإنكار أو نفي المتهم أو القرائن و بالتالي حرص المشرع على ضرورة تمكين الموظفين و رجال الشرطة القضائية من وسيلة مكافحة الإخلال بالقانون ، فمحاضرهم هي مستندات رسمية و لها حجيتها حتى يثبت العكس سواء بشهادة الشهود أو الكتابة .

- هذا النوع من المحاضر يتعلق بالجرائم المكيفة مخالفات و جنح المنصوص عليها في قوانين خاصة كالمخالفات الضريبية و مخالفات قمع الغش و المخالفات المنصوص عليها في قانون الجمارك .

نشير بأن التشريع الجبائي قد أشار إلى هذا النوع من المحاضر و الذي يتضمن إقرارات و كذلك معاينات مادية و التي تتم من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية .

فالقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمده القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس و بالتالي فالقاضي الجزائي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي إستمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة .

لأنه بالرجوع إلى أحكام المادة (214) من قانون الإجراءات الجزائية فإنها تنص على أنه : لا يكون للمحضر أو التقرير قوة الإثبات إلا إذا كان صحيحا في الشكل و يكون قد حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته و أورد فيه عن موضوع داخل في نطاق إختصاصه ما قد رآه أو سمعه أو عاينه بنفسه

كذلك نصت المادة (218) من قانون الإجراءات الجزائية على ما يلي : إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين خاصة .

و يفهم من خلال المادتين السالفتي الذكر بأن المحاضر الضريبية التي تحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين قانونا لها حجية و لكن إشتراطا بأن تكون هذه المحاضر قد حررت وفقا للشكليات القانونية المنصوص عليها.

و بالرجوع إلى أحكام المادة (505) من قانون الضرائب غير مباشرة فإنها تنص على : "إن المحاضر المحررة من قبل عون واحد و في هذه الحالة تكون لها حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس و عندما تكون محررة من قبل عونين تكون لها حجة إلى أن يطعن في تزويرها .

من خلال ذلك نجد بأن قانون الضرائب غير المباشرة إعتبر المحاضر التي تحرر من طرف عون واحد لها حجية أمام القضاء و لكن هذه الحجية تعتبر حجية نسبية نظرا لأنها لم تراعي الشكليات القانونية المطلوبة و أما إذا كانت المحاضر محررة من طرف عونين مؤهلين ، ففي هذه الحالة لا يمكن الطعن في هذه المحاضر إلا بالتزوير .

و من أمثلة ذلك محاضر المعاينة و الحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب غير المباشرة خاصة بالحجز للمنقولات بحجة كاملة بحيث تكون صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير عند توفر كامل الشروط المنصوص عليها قانونا .

ثالثا : محاضر لها حجية لحين الطعن بتزويرها و ثبوته .

لقد أشارت إلى هذا النوع من المحاضر المادة 218 من ق.ا.ج بما يلي : " إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير و تنظمها قوانين خاصة و عند عدم وجود نصوص صريحة تتخذ إجراءات الطعن بالتزوير وفق ما هو منصوص عليه في الفصل الأول من الباب الخامس "" .

إن هذه المحاضر يحررها أعوان و موظفون مختصون بضبط المخالفات للتشريعات القائمون على تنفيذها ، يعترف لها القانون بحجية لحين ثبوت تزويرها ، وهي محاضر أقوى حجة من محاضر الضبط القضائي ذي الاختصاص العام و أقوى حجة أيضا من المحاضر التي تقوم دليلا بما ورد فيها لحين ثبوت عكس ذلك بحيث تعتبر حجة بما جاء فيها لحين الطعن بتزويرها و ثبوت ذلك بحكم قضائي¹.

¹ د. عبد الله أوهايبية ، مرجع سابق ، ص 317

المطلب الثاني: دور التعاون الداخلي و الخارجي في الكشف عن الجرائم الضريبية.

من الوسائل التي تساعد على البحث و التحري في معظم الجرائم الضريبية ضرورة وجود تنسيق داخلي و يقصد به التنسيق بين إدارة الضرائب و إدارات أخرى لها علاقة بالجرائم الضريبية و التهرب الضريبي خاصة إدارة الجمارك و التجارة .

أما التعاون الخارجي و هو التعاون الدولي المتمثل في إبرام الإتفاقيات الدولية الهادفة إلى تبادل المعلومات عن المكلفين خاصة المتهربين من دفع الضريبة و الذين يحولون أرباحهم إلى دول أخرى .

الفرع الأول : دور التعاون الداخلي في الكشف عن الجرائم الضريبية .

إن الإدارة الجبائية مهما كانت كفاءتها لا تستطيع أن تكون فعالة في تطبيق أحكام القوانين الضريبية المختلفة على أكمل وجه ، دون اللجوء إلى التعاون بينها و بين الإدارات الأخرى في الدولة خاصة مصالح الجمارك و المصالح التابعة لوزارة التجارة .

و في هذا الصدد وضع المشرع سياسة منسجمة تقوم على أساس التنسيق بين الإدارات الثلاث، على مستوى المركزي و المحلي و التي تتولى تطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة و ترجم هذا التنسيق بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 و المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة¹.

اولا : لجنة التنسيق الوزارية المشتركة Comité Interministériel de Coordination

تم إنشاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة بين المديرية العامة للجمارك و الضرائب و المفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية و قمع الغش و تتشكل من أعضاء دائمين ممثلين في كل من مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب ، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك و المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية و قمع الغش بالإضافة إلى أعضاء لهم رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية التابع لها أو رتبة تعادلها .

كما يتولى رئاسة اللجنة الوزارية المشتركة ممثل عن كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية التي تتشكل منها و تكون مدة الرئاسة بالتناوب بينهم تبعا للترتيب الآتي : الضرائب ، الجمارك ، التجارة ، كما تجتمع اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين بإستدعاء من رئيسها أو تجتمع في جلسة غير عادية ، بطلب صريح من احد أعضائها الدائمين و تكلف هذه اللجنة بالمهام التالية :

¹ العسة إلهام ، مرجع سابق ، ص 66 .

- تنظيم و تطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهياكل المركزية التي تتشكل من منها (الضرائب ، الجمارك و التجارة) .
- تقترح كل التدابير و الإجراءات التي من شأنها أن تطور الأعمال ذات الإهتمام المشترك بينهم.

ثانيا: لجان التنسيق الولائية Comité de Coordination de Wilaya

تم إنشاء لجان التنسيق الولائية على مستوى كل ولاية بين المديريات الولائية للضرائب، الجمارك، التجارة تشكل من أعضاء دائمين ممثلين من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية الجمارك بالولاية ، المدير الولائي للمنافسة و الأسعار، أما الأعضاء الإضافيين يتكونون من الموظفين الذين لهم رتبة نائب مدير ولائي على الأقل أو ما يعادلها في المديريات الولائية المعنية، يتولى رئاستها بالتناوب و لمدة سنة، بين الأعضاء الدائمين السابقين الذكر .

- كما تجتمع هذه اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين و يمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة الدائمين و تتمثل مهام لجان التنسيق فيما يلي:
- تضبط برامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة و الكشف عن الغش الضريبي .
- تضمن إرسال المعلومات و تبادلها الفعليين بين مصالح الإدارات المعنية على المستوى الولائي .

ثالثا : الفرق المختلطة للرقابة Les Brigades Mixtes De Contrôle

لقد تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب ، يكمن دورها في تنفيذ مقررات و برامج المراقبة و التدخلات التي أعدتها لجان التنسيق الولائية ، حيث تتشكل هذه الفرق من ممثلي إدارات الضرائب ، الجمارك و التجارة و يتم إختيارهم من بين الموظفين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي و ثلاثة سنوات من الأقدمية .

و تقوم هذه الفرق المختلطة للرقابة بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الذين ينجزون عملية إستيراد و تسوية بالجملة أو التجزئة و بصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية و هذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريع الجبائي و الجمركي و التجاري الساري المفعول و خاصة لكشف أي تهرب أو محاولة تهرب أو غش ضريبي.

كما يتمتع أعضاء الفرق المختلطة للرقابة في إطار ممارسة صلاحياتهم الإطلاع على كل المعلومات التي في حوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها كما يجب على كل عضو فيها بإتمام إجراءات الرقابة و التسوية في حالة كشف تهرب ضريبي .

كما قد تتدخل الإدارة المركزية للضرائب من حين لآخر لتعديل و إضافة بعض الإجراءات التي تراها مناسبة من خلال التقارير التي تصلها من كل الفرق على مستوى ولايات الوطن، عن طريق لجان التنسيق و خاصة بعد إنشاء مديرية الأبحاث و التحقيقات (DRV) على مستوى الإدارة المركزية، هذه المديرية مكلفة لا سيما بتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تقيّد مراقبة النشاطات و المداخل و كذا تنفيذ كل التحقيقات و التحريات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك ، كما تقوم بتجميع و تحليل برامج البحث و المراقبة الجبائية و القيام بإقتراحات للتفتيش أو لبرامج تدخلات الفرق المختلطة عن طريق وضع فريق عمل ، من أجل تقييم المصالح في هذا المجال .

و من أجل إعطاء مردودية فعالية أكثر لهذه الفرق، تم تحديد مهامها في إطار مكافحة الغش الضريبي حيث تقوم بتبادل المعلومات حول طرق و أساليب الغش المستعملة و القيام بالتحقيقات المشتركة كما أنها تبادر بتنظيم أيام دراسة وطنية بمشاركة إدارات الضرائب الجمارك و التجارة لدراسة الوضعية الجبائية و كل ما يتصل بها من مشاكل ومحاولة تطور أو تغير أساليب العمل .

الفرع الثاني: دور التعاون الخارجي في الكشف عن الجرائم الضريبية .

لا تقتصر الجرائم الضريبية و خاصة التهرب الضريبي على مستوى حدود الدولة فقط ،بل اتسع نطاقها على مستوى الدولي ، فالجزائر تشهد انفتاح على العالم الخارجي، و كذلك التطور الذي عرفته التجارة الدولية، خاصة بعد فتح المجال للاستثمارات الأجنبية التي يفتن أصحابها في استعمال تقنيات عالية لتهريب أرباحهم خارج الإقليم الجزائري .

أولا : الإتفاقيات الدولية الثنائية .

إن الاتفاقيات الدولية الثنائية التي أبرمتها الدولة الجزائرية في المجال الضريبي كانت أغلبها فيما يخص مكافحة الأزواج الضريبي و عددها 37 اتفاقية، و إتبعته الجزائر في إبرام هذه الاتفاقيات نماذج عن الاتفاقيات التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة ، و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE).

و من أهمها الاتفاقية الجبائية مع الجمهورية الفرنسية التي تم المصادقة عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 02 - 121 المؤرخ في 2002/04/07، و المتعلقة بتجنب الأزواج الضريبي و تقادي التهرب الضريبي ، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات ،فقد جاء في المادة 27 من هذه الاتفاقية ، على تبادل المعلومات الضرورية بين السلطات للدولتين المتعاقبتين المتعلقة بالضرائب المشار إليها في هذه الاتفاقية و تحفظ المعلومات المحصل عليها من طرف دولة متعاقدة بالسرية بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها تطبيق التشريع الداخلي لهذه الدولة ، و لا يجوز إبلاغها إلا للأشخاص و السلطات (بما فيها المحاكم و الأجهزة الإدارية) المعينة بفرض أو تحصيل الضرائب المشار إليها في الاتفاقية ،أو المكلفة بالإجراءات أو المتابعات بهذه الضرائب، أو القرارات الخاصة بالطعون المتعلقة بهذه الضرائب .

ثانيا : دور منظمة الأمم المتحدة في محاربة التهرب الضريبي .

يتم التعاون بين الدول عن طريق عقد اتفاقيات دولية، وفي الغالب هي اتفاقيات ثنائية زيادة على التعاون مع المنظمات الدولية النشطة مثل منظمة الأمم المتحدة ، و لكن تجدر بنا الإشارة ، إلى أن الدول لا تبدي الاهتمام المنتظر منها، للتعاون من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، عكس الاهتمام الكبير الذي تقوم به من أجل معالجة الازدواج الضريبي (La Taxation Double) .

و يتمثل التعاون الدولي في محاربة التهرب الضريبي في نقطتين، فالنقطة الأولى تنصب على اكتشاف و تحديد نطاق التهرب الضريبي، أما الثانية فتتعلق بعملية التحصيل للضريبة المستحقة، والتي خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى¹ .

و لقد نصت هيئة الأمم المتحدة بمقتضى القرار 1978/14 للمجلس الإقتصادي و الإجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة على إتخاذ تدابير لمكافحة التهرب الضريبي و الكشف عنه و تتمثل في :

- التحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، فيما يخص التبادلات التجارية الجارية.
- دراسة الحلول التي يمكن تقديمها لحل مشاكل التهرب الضريبي و تهدف إلى تحقيق الخطط و الطرق المستعملة من قبل مختلف البلدان لمكافحة التهرب الضريبي.
- إنشاء هيئة دولية و هي فكرة لقيت موافقة لعدد من الدول الخاصة و ذلك لتحقيق الإنسجام و التنسيق و التعاون الدولي حول القضايا الضريبية .
- التبادل بين الدول الأعضاء المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التحديد الصحيح للضرائب الخاصة عن القيام بالمبادلات التجارية.
- أما بالنسبة لمنظمة التعاون و التنمية الإقتصادية فقد إتخذت مجموعة من الإجراءات قصد مكافحة التهرب الضريبي و من بينها :
- اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل و الأرباح بدقة من قبل دولة ما مع إحترام النظم التشريعية الوطنية لهذه الدولة المعنية .
- دراسة إمكانية تسهيل و مساعدة موظفي دولة ما في دولة ما للقيام بعمليات البحث و إستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التأسيس الدقيق للضرائب على الدخل و الأرباح المستحقة لدولة ما .

¹ طورش باتنة ، مرجع سابق، ص 130، ص 131 .

- دراسة إمكانية التوفيق بين الوسائل القانونية و الإدارية للإدارات الضريبية قصد جمع المعلومات و ممارسة حقوقها في الرقابة قصد مكافحة التهرب الضريبي ، كما أظهرت كذلك الجمعية البرلمانية الأوروبية انشغالات حول المدى المتزايد للتهرب الضريبي و ترسيخ التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي و أقرت التوصيات التالية :
- حث حكومات الدول الأعضاء في المجلس الأوروبي على إلغاء القوانين المقيدة لمبدأ السر المصرفي قصد تسيير التحريات في حالة التهرب الضريبي .
- إجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الاقتصادية و التعاون على مكافحتها .

خلاصة الفصل الثاني:

إن مجموعة آليات البحث و التحري المخولة للإدارة الجبائية في إطار التشريع الجبائي غير كافية للكشف عن جميع الجرائم الضريبية ، خاصة في ظل التطور الاقتصادي في جميع المجالات و ارتفاع عدد المكلفين بالضريبة . و على هذا الأساس كان لا بد من توسيع نطاق البحث إلى هيئات أخرى حيث في هذا الصدد جاءت نصوص قانون الإجراءات الجزائية لتوضح الإطار القانوني للبحث و التحري في جميع الجرائم بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام و بعض الجرائم الخاصة بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص . و من جملة الصلاحيات الممنوحة لضباط الشرطة القضائية في هذا الشأن : سماع الأشخاص الإنتقال و المعاينات، الحجز ، التوقيف للنظر و كذا تحرير المحاضر و التي أكد المشرع على حجيتها و أهميتها في تكوين عقيدة القاضي عند النطق بالحكم .

و في الأخير إن التنسيق بين مختلف المصالح خاصة إدارة الضرائب ، الجمارك و التجارة قد ساهم في توسيع نطاق البحث التحري من أجل مراقبة أنشطة المكلفين بالضريبة و بالتالي الحد من إستفحال الجريمة الضريبية .

الفصل الثالث

تمهيد :

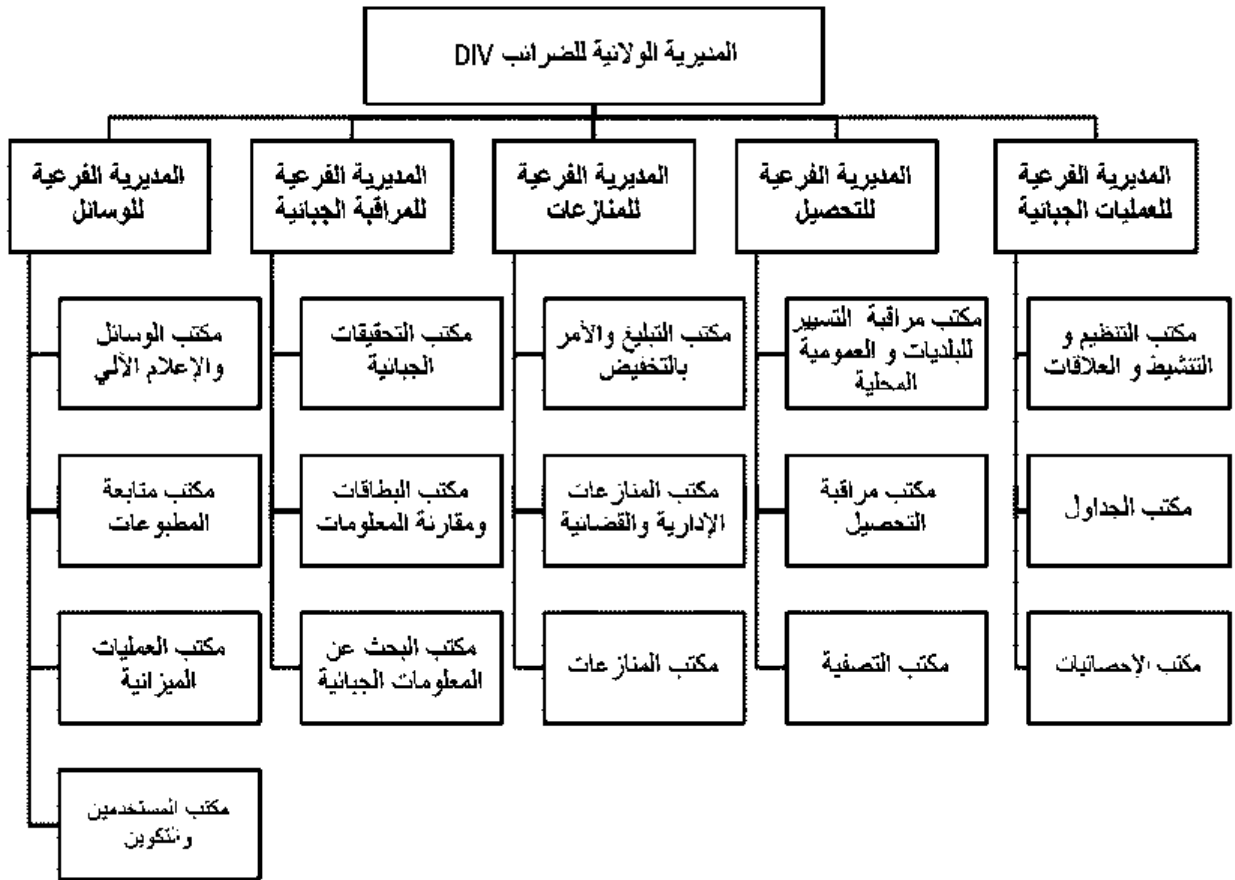
بعد دراستنا للجانب النظري في الفصول السابقة ، و عرضنا حول آليات البحث و التحري المخولة للضبطية القضائية بصفة عامة و الإدارة الجبائية بصفة خاصة، إرتأينا بأن نخصص هذا الفصل لعرض أهم الهياكل الفرعية التنظيمية للمديرية العامة للضرائب و كذلك دراسة حالة تكون بمثابة دعامة للدراسة النظرية تطبق على أرض الواقع ، حيث تمت هذه الدراسة التطبيقية حول مؤسسة خاصة قام مسيرها بإستعمال طرقا إحتيالية قصد التملص من دفع الحق الضريبي .

المبحث الأول: أهم الهياكل الفرعية التنظيمية للمديرية العامة للضرائب.

في هذا المبحث سنعرف المؤسسة المستقبلية والمتمثلة في مديرية الضرائب لولاية وهران من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري والتنظيمي، إضافة إلى عرض أهدافها الأساسية والمهام المخولة إليها والمديريات التابعة لها ومهام مكاتبها.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل : 01 مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



الفرع الأول: تعريف نزل المالية (Hôtel de finances):

هو عبارة عن مركب متفرع إلى عدة مديريات منها: مديرية أملاك الدولة، مديرية الخزينة، مديرية الضرائب، و هي التي تهتمنا في هذا الموضوع، و لقد تدشينه في مارس 1999 ، و على اثر هذا تم تحويل مديرية الضرائب إلى هذا المركب بعدما كان مقرها بالولاية.

الفرع الثاني: شرح المخطط الهيكلي التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

تحتوي المديرية الولائية للضرائب وفق التشريع على مصالح متفرعة تصب في مجملها على السير الحسن و هو على النحو التالي:

1- المديرية الفرعية للتحصيل:

و حسب هذا التشريع فهذه المصلحة تحتوي على ثلاثة فروع هي:

1-1- مكتب مراقبة التحصيل:

و الذي يقوم بالأعمال التالية:

- مراقبة التحصيلات .
- متابعة الأوضاع و الحالات الجبائية للمكلف .
- مراقبة حالة سيولة و إقرار ذلك بملفات .
- التقييم الزمني التحصيل الجبائي .

1-2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية:

و يقوم بالمهام التالية:

- مراقبة تنفيذ الإيرادات العمومية للبلدية .
- مراقبة الميزانية و عروض البلديات من خلال التنظيم المالي .

1-3- مكتب التصفية: تقوم هذه المصلحة بما يلي :

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية.
- استقبال الإحصائيات من القباضات .
- مراقبة التدخلات المالية للقباضات .
- متابعة السيولة السنوية .

2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

و هي عبارة عن مصلحة تتفرع إلى ثلاث مكاتب.

2-1- مكتب الإحصاءات : و الذي يقوم بالعمليات التالية :

- استقبال المعلومات الجبائية .
- البحث عن المراكز و الأوضاع الجبائية .
- ربط الاتصال بالجماعات المحلية بحسب المعلومات الجبائية .

2-2- مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة :

- يقوم باستقبال المعلومات الواردة للمديرية لكل من إعلاميات جبائية .
- التنسيق بين الأعمال من خلال القوانين المفروضة من الوزارة .
- مراقبة المعالجة للضرائب و الرسوم من خلال التحصيل .
- المتابعة المعمقة للملفات الجبائية .

3- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية : و تحتوي على:

3-1- مكتب المنازعات : و تتمثل وظائفه فيما يلي :

- استقبال الشكاوي المتعلقة بتخفيضات و الوعاء و التحصيل .

- الاستعانة بالمراقبة المحاسبية في مادة التسجيل .
- استقبال الشكاوى و الغرامات و العقوبات .
- مساعدة المكلف على فهم الواجب الجبائي .

3-2- مكتب النزاعات الإدارية و القضائية :

- يقوم باستقبال الطعون الجبائية بتكليف من المديرية الولائية .
- النظر في الشكاوى المتعلقة بالمقاضاة و التخفيضات .
- النظر في الإعفاءات و الرسوم غير المحصلة .
- الدفاع في المحكمة النيابية عن الإدارة ضد الكلف .

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: و تتكون من:

4-1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :

- تشكل ملفات خاصة بالجماعات، الإدارات، التنظيمات و البحث عن المعلومات المهمة .
- برمجة تدخلات فرق البحث عن المعلومات الجبائية .
- تقييم نشاط إدارة المفتشية و القباضة .

4-2- مكتب التحقيقات الجبائية:

- يقوم هذا المكتب بمتابعة كل التسجيلات من خلال التنظيم التشريعي الجبائي .
- العمل على تسيير و تقييم المعلومات و إبعاد الغموض عنها بالتحليل الجبائي .

4-3- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات:

- مراقبة و متابعة ملفات الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بطريقة معمقة .
- برمجة رقم الأعمال و المداخل المصرحة على العقارات و حقوقها .

5- المديرية الفرعية للوسائل: و هي تحتوي على ما يلي:

5-1- مكتب المستخدمين و التكوين :

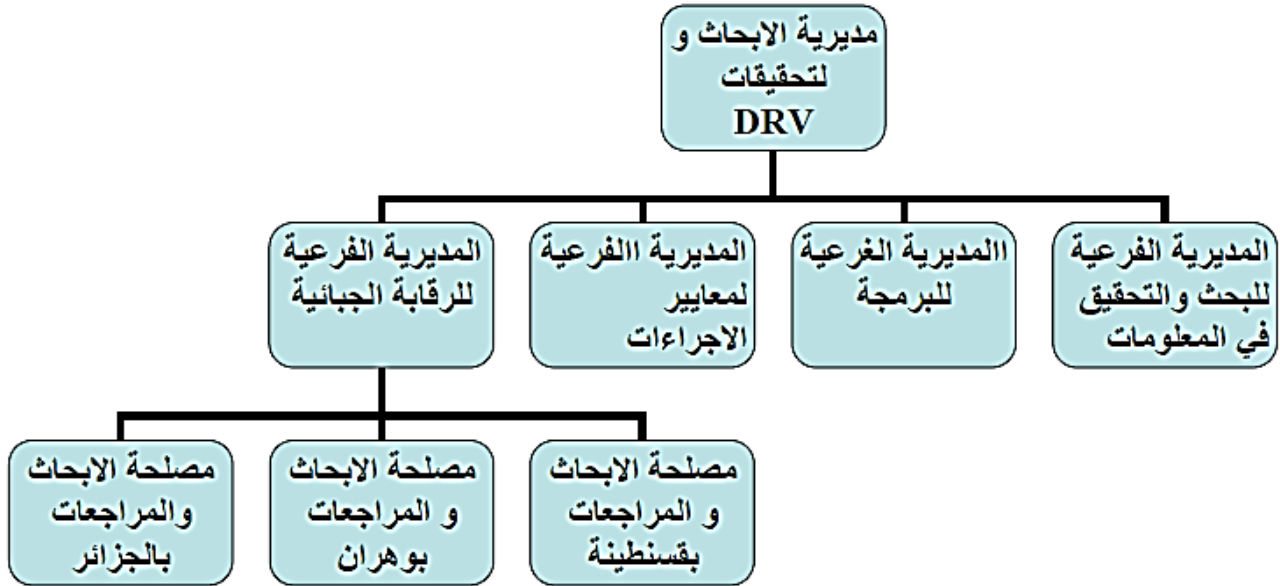
- يقوم بمتابعة الأشخاص و مهامهم .
- عقد ندوات المحافظة على السير المهني .
- توجيه و تنظيم الأشخاص داخل المديرية الجهوية .

5-2- مكتب الوسائل و الإعلام الآلي:

- يقوم بمتابعة المعدات و الأدوات المكتبية و غيرها لضمان السير الجديد لعمل المديرية .
- المشاركة في استخدام الوظائف و جعلها مسايرة لقانون المالية .
- تأمين السير المهني لمحفظة الوثائق .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و التحقيق.

الشكل 2: مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و التحقيق:



الفرع الأول: مديرية البحث و التحقيق (DRV):

هي عبارة عن هيئة حديثة النشأة و تابعة لمرسوم رقم 228 / 98 لسنة 1998 ، الصادر في 19 ربيع الأول

1419 الموافق ل 13 جويلية 1998 .

الفرع الثاني: دور مديرية البحث و التحقيق:

✓ تقوم هذه المديرية بإعداد الجدول أو المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة المتهربين و ذلك بتسجيل المستوى

المركزي لهم، و تقوم بنشرها لمختلف إدارات الضرائب الولائية لاستقبال مختلف المعلومات التي تسمح بالإحاطة

بالنشاط، و موضوع المتهربين للبحث عنهم.

✓ إصلاحات خاصة لملف المتهربين بالتنسيق مع مصالح التجارة و الجمارك لإعداد أداة فعالة لمحاربة التهريب.

✓ التنسيق مع إدارة تنظيم الإعلام الآلي (DOI) و المكتب الوطني للإحصاء للملف الوطني NIS بحيث يفرض

توفير أداة فعالة لمحاربة التهريب بتعميم استخدامه.

✓ إدخال نشاطات التوعية للاقتصاديين من خلال جمعياتهم المهنية، بغرض دفعهم للتعاون مع العمليات المتحدة لتطوير تقنية مهنية، و في نفس الوقت حماية مصالحهم.

المبحث الثاني : تقنيات البحث و التحري المستعملة من طرف ضابط الشرطة القضائية .

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مختلف وسائل البحث و التحري التي ضابط الشرطة القضائية من أجل الكشف عن هذه القضية .

المطلب الأول : البحث و التحري في قضية مخالفة إعادة بيع مادة أولية تم إقتناؤها قصد التحويل .**الفرع الأول : الإبلاغ بالقضية و التحريات الأولية بشأن القضية .**

بتاريخ : 2017/..../.. ، تقدم إلى إحدى المصالح الأمنية، المدعو/.....، بصفته شريك في مؤسسة خاصة (ملبنة) ، قصد الإبلاغ عن جريمة الغش الضريبي، مخالفة إعادة بيع المواد الأولية في حالتها الأصلية إذا تم إقتناؤها قصد التحويل و المرتكبة من طرف المدعو/..... ، بصفته شريك و مسير بالملبنة.

تصريحات المبلغ بخصوص القضية :

- المؤسسة تقوم بإنتاج و بيع الحليب على شكل أكياس 1 لتر و اللبن على شكل أكياس 1 لتر .
- إنتاج الحليب و اللبن يعتمد بالدرجة الأولى على مادتين : المادة الأولية بودرة الحليب 0% أي خالية من المادة الدسمة ، المادة الأولية بودرة الحليب 26% أي تحمل نسبة 26 غرام من المادة الدسمة .
- مسير الشركة يستفيد من الإعفاء الضريبي على نوعين من المواد الأولية : المادة الأولية بودرة الحليب 0% و المادة الأولية بودرة الحليب 26% .
- منتج الحليب كيس 1 لتر معفى من جميع الضرائب و الرسوم .
- منتج اللبن كيس 1 لتر خاضع للضرائب و الرسوم (الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على النشاط المهني الضريبة على أرباح الشركات) .
- الممول الوحيد للملينة من المادة الأولية بودرة الحليب 0% ، المادة الأولية بودرة الحليب 26% هو مؤسسة عمومية و هي الديوان الوطني المهني للحليب الكائن مقره ببيوفاريك .
- مسير الشركة يرتكب مخالفة إعادة بيع المادتين الأولتين على حالتها في السوق السوداء بأثمان و في المقابل يصرح لدى إدارة الضرائب بأنه يستعمل هاتين المادتين في الإنتاج .
- مسير الشركة يخبأ جزء من المادة الأولية بودرة الحليب في مستودع ليس ملك للملينة و هذا قصد إعادة بيعها .
- مسير الملينة قام بتقديم تصريحات محاسبية خاطئة عن طريق التخفيض في رقم الأعمال المحقق خلال سنة 2017 في منتج اللبن الخاضع للضرائب و الرسوم .
- مسير الشركة قام بإرتكاب جريمة الغش الضريبي حيث تصريحات محاسبية خاطئة بخصوص عمليات إنتاج مادة الحليب خلال سنة 2017 ، حيث أنه يعمد إلى تضخيم الكميات المنتجة من الحليب من أجل تغطية نقص مخزون المادة الأولية و الذي يقوم بإعادة بيعه في السوق السوداء .

- مسير الشركة يخبأه مسير الملبنة بمخزن غير موجود بالمؤسسة
- مسير الشركة ارتكب جريمة الغش الضريبي حيث أنه قام خلال سنة 2017 بالبيع بدون فواتير لمنتوج اللبن الخاضع للضريبة .
- مسير المؤسسة يقوم بالغش الضريبي من خلال التصريح الكاذب في عدد العمال .
- الإجراءات الأولية المتخذة من طرف ضابط الشرطة القضائية .
- التأكد من أن الأفعال المبلغ عنها هي أفعال مجرمة يعاقب عليها القانون .

السند القانوني : (الركن الشرعي)

قصد التأكد من توفر الركن الشرعي في الجريمة طبقا لنص المادة الأولى من قانون العقوبات لا جريمة و لاعقوبة إلا بنص قانوني ، قام المحقق بالإطلاع على مختلف القوانين الجبائية حيث سجل النصوص القانونية التالية :

المادة (532) من قانون الضرائب غير مباشرة: يعاقب كل من يستخدم طرقا إحتيالية للتملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى 5 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين .

على أن هذا الحكم لا يطبق إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج .

المادة (533) من قانون الضرائب غير مباشرة : تعتبر طرق إحتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه ما يلي : الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم التي هي مفروضة عليه .

المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا .

القانون 02-04 مؤرخ في 2004/07/23 ، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية ، معدل و متمم بالقانون رقم 06-10 مؤرخ في 15 اوت سنة 2010: المادة 20 المتعلق بنزاهة الممارسات التجارية : يمنع إعادة بيع المواد الأولية في حالتها الأصلية إذا تم إقتنائها قصد التحويل بإستثناء الحالات المبررة كتوقيف النشاط أو تغييره أو حالة القوة القاهرة .

المادة 39 من نفس القانون أعلاه : يمكن حجز البضائع عند مخالفة أحكام المواد 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11، 12، 13، 14، 20، 22، 22 مكرر، 23، 24، 25، 26، 27، 28 من هذا القانون ، أيا كان مكان وجودها، كما يمكن حجز العتاد و التجهيزات التي إستعملت في إرتكابها ، مع مراعاة حقوق الغير ذوي حسن النية.

على هذا الأساس و من خلال مقارنة النصوص القانونية المشار إليها أعلاه بالفعل المرتكب من طرف مسير الملبنة نجد أن بأن الأفعال المبلغ عنها تدخل ضمن نطاق الأفعال المجرمة التي يعاقب عليها القانون و المتمثلة أساسا في : الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم التي هي مفروضة عليه و هذا عن طريق التصريح الكاذب في رقم الأعمال منتوج اللين الخاضع للضرائب و الرسوم ، البيع بدون فواتير لمنتوج اللين قصد إخفاء رقم الأعمال الحقيقي، مخالفة إعادة بيع المواد الأولية في حالتها الأصلية و التي تم إقتناؤها قصد التحويل .

- التأكد من أن الملبنة تقع في قطاع الإختصاص المحلي لضابط الشرطة القضائية .

السند القانوني :

المادة 16: الفقرة الأولى يمارس ضباط الشرطة القضائية إختصاصهم المحلي في الحدود التي يباشرون ضمنها و وظائفهم المعتادة .

و تنص الفقرة الخامسة من نفس المادة : و في كل مجموعة سكنية عمرانية مقسمة إلى دوائر للشرطة فإن إختصاص محافظي و ضباط الشرطة القضائية الذين يمارسون وظائفهم في إحداها يشمل كافة المجموعة السكنية .

المادة 37 : يتحدد الإختصاص المحلي لوكيل الجمهورية بمكان وقوع الجريمة و بمحل إقامة أحد الأشخاص المشتبه في مساهمتهم فيها أو بالمكان الذي تم في دائرته القبض على أحد هؤلاء الأشخاص حتى و لو حصل هذا القبض لسبب آخر .

المادة 56 مكرر1: يتحدد الإختصاص المحلي للجهة القضائية بمكان إرتكاب الجريمة أو مكان وجود المقر الإجتماعي للشخص المعنوي .

- سماع الشخص المبلغ :

السند القانوني : المادة 17 من قانون الإجراءات الجزائية : يباشر ضباط الشرطة القضائية السلطات الموضحة في المادتين 12 و 13 و يتلقون الشكاوي و البلاغات و يقومون بجمع الإستدلالات و إجراء التحقيقات الإبتدائية .

على هذا الأساس يقوم ضابط الشرطة القضائية بسماع أقوال المبلغ ، الهوية ، المهنة ، عنوان الإقامة الشخصي ، رقم الهاتف الشخصي ، علاقته بالملبنة (مسير ، عامل ، شريك) ، إسم الملبنة ، مقرها الإجتماعي ، نشاط المؤسسة ، هوية المسير ، هوية الشركاء ، الأفعال المجرمة التي يريد التبليغ عنها ، كيفية علمه بهذه الأفعال المجرمة ، هل للفاعل شركاء ، هل يملك وثائق يريد أن يدعم بها أقواله و يضعها تحت تصرف المحقق .

- إخطار النيابة العامة .

السند القانوني :

-المادة 17 : يباشر ضباط الشرطة القضائية السلطات الموضحة في المادتين 12 و 13 و يتلقون الشكاوي و البلاغات و يقومون بجمع الإستدلالات و إجراء التحقيقات الابتدائية .

عند مباشرة التحقيقات و تنفيذ الإنابات القضائية لا يجوز لضباط الشرطة القضائية طلب أو تلقي أوامر أو تعليمات إلا من الجهة القضائية التي يتبعونها و ذلك مع مراعاة أحكام المادة 28 .

-المادة 18 : يتعين على ضباط الشرطة القضائية أن يحرروا محاضرا بأعمالهم و أن يبادروا بغير تمهل إلى إخطار وكيل الجمهورية بالجنايات و الجنح التي تصل إلى علمهم .

عل هذا الأساس قام بإخطار السيد/ **وكيل الجمهورية المختص إقليميا** عن القضية بموجب تقرير إخباري أولي ، أين تلقت المصلحة في ذات الشأن تعليمة نيابية الناصة على فتح تحقيق .

إطار التحقيق في القضية : التحقيق في الحالات العادية للضبطية القضائية (التحقيق الابتدائي)

السند القانوني : المادة (63) من قانون الإجراءات الجزائية : يقوم ضباط الشرطة القضائية و تحت رقابتهم اعوان الشرطة القضائية بالتحقيقات الابتدائية لمجرد علمهم بوقوع الجريمة ، إما بناءا على تعليمات وكيل الجمهورية و إما من تلقاء انفسهم .

الفرع الثاني : التحري من أجل إثبات مخالفة إعادة بيع مواد أولية في حالتها الأصلية معدة للتحويل .

قام ضابط الشرطة القضائية بجمع المعلومات من مختلف المصالح ، تم تسجيل في هذا الشأن :

• **البحث و التحري عن طريق جمع المعلومات من مختلف المصالح :**

- **المركز الوطني للسجل التجاري فرع وهران** : يتم مراسلة هذه المصلحة من أجل الحصول على المعلومات التالية :

- إسم الشركة / XXXXXX .

- الشكل القانوني للمؤسسة : الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL

- مبلغ رأسمال الشركة : XXXXXXXX دج .

- لنشاط الرئيسي و الثانوي للشركة : إنتاج و توزيع الحليب و مشتقاته.

- أسماء الشركاء : (01 المدعو/ XXXX ، 02 المدعو/ XXXXX ، 03 المدعو/ بلحسين علي XXXX

- رقم القيد في السجل التجاري : XXXXXX

- تاريخ القيد في السجل التجاري : 2016/01/12 - تاريخ بداية النشاط : 2016/07/01

- عنوان مقر الشركة : XXXXXXXXX - وهران -

- مسير الشركة : المدعو/ XXXXX ، من مواليد 1962/12/12 وهران .

- مدة الشركة : 99 سنة
- كما يمكن طلب نسخة من الملف القاعدي للشركة و المتضمن الوثائق التالية :
- نسخة من القانون الأساسي و التعديلات القانونية إن وجدت
- نسخة من الإعلان عن القانون الأساسي للشركة في النشرة الرسمية للإعلانات .
- نسخة من عقد الملكية أو الإيجار للمؤسسة .
- نسخة من شهادة الميلاد للمسيرين .
- الإعتماد أو الرخصة اللذان تسلمهما الإدارات المختصة عندما يتعلق الأمر بممارسة نشاط أو مهنة مقننة .
- 2- مفتشية الضرائب المختصة إقليميا : يتم مراسلتها من أجل الحصول على المعلومات التالية :
- نسخ من التصريحات الشهرية G50 لسنة 2016 .
- نسخ من التصريحات السنوية لرقم الأعمال سنة 2016 .
- نسخ من الميزانية الجبائية سنة 2016 .
- مستخرج الجداول . **EXTRAIT DE ROLE**
- جدول تفصيلي للزبائن . **ETAT DETAILLE DES CLIENS 104** سنة 2016 .
- بعد إستغلال المعلومات الواردة من المركز الوطني للسجل التجاري فرع وهران ، مفتشية الضرائب المختصة إقليميا ، توصل المحقق إلى معرفة عدة حقائق عن هذه المؤسسة و أهمها:
- إن هذه المؤسسة ليست محل أي ملاحظة سلبية من طرف مصالح الضرائب حيث أنها تقوم بالتصريحات الجبائية بصفة دورية و منتظمة .
- **البحث و التحري عن طريق المعاينة .**
- التنسيق مع مديرية التجارة و تشكيل فوج مختلط :
- **السند القانوني :**
- المادة 49** من القانون رقم 10-06 مؤرخ في 15 اوت سنة 2010 الباب الخامس ، معاينة المخالفات و متابعتها : في إطار تطبيق القانون التجاري يؤهل للقيام بالتحقيقات و معاينة مخالفات أحكامه الموظفون الاتي ذكرهم : ضباط و أعوان الشرطة القضائية المنصوص عليهم في قانون الإجراءات الجزائية ، المستخدمون المنتمون إلى الأسلاك الخاصة بالمراقبة التابعون للإدارة المكلفة بالتجارة ، الخ حيث يمكن للموظفين المذكورين أعلاه لإتمام مهامهم طلب تدخل وكيل الجمهورية المختص إقليميا ضمن إحترام القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية .

- المادة 52 : للموظفين المذكورين في المادة 49 اعلاه ، حرية الدخول إلى المحلات التجارية و المكاتب و الملحقات و أماكن الشحن أو التخزين و بصفة عامة إلى أي مكان بإستثناء المحلات السكنية التي يتم دخولها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية .

و يمارسون كذلك أعمالهم خلال نقل البضائع و يمكنهم كذلك عند القيام بمهامهم فتح أي طرد أو متاع بحضور المرسل أو المرسل إليه أو الناقل .

- المادة 64 من قانون الإجراءات الجزائية : لا يجوز تفتيش المساكن و معاينتها وضبط الأشياء المثبتة للتهمة إلا برضا صريح من الشخص الذي ستتخذ لديه هذه الإجراءات .

و يجب ان يكون هذا الرضا بتصريح مكتوب بخط يد صاحب الشأن ، فإذا كان لا يعرف الكتابة فيإمكانه الإستعانة بشخص يختاره بنفسه و يذكر ذلك في المحضر مع الإشارة إلى رضاه .

و تطبق فضلاً عن ذلك أحكام المواد من 44 إلى 47 من هذا القانون ، غير أنه عندما يتعلق الأمر بالتحقيق في إحدى الجرائم المذكورة في المادة 47 الفقرة 3 من هذا القانون ، تطبق الأحكام الواردة في تلك المادة و كذا أحكام المادة 47 مكرر .

1- إجراء المعاينة :

بعد الحصول على الإذن بالتفتيش و تم تشكيل فوج مختلط (أعوان الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام الممثل في ضابط الشرطة القضائية + أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص الممثل في مفتش رئيسي قمع مكافحة الغش) ، إنتقلنا مباشرة إلى المخزن الكائن XXXX وهران ، حيث إستقبلنا حارس المستودع و تم حضور مسير الشركة عملية المعاينة أين تم جرد وجود كمية *** طن من المادة الأولية بوردرة الحليب 26% .

نشير أنه بعد الإنتهاء من المعاينة يتم تحرير محضر بشأن ذلك يوضح ظروف المعاينة و كمية المواد الأولية التي تم جردها و يتم التوقيع من طرف الحاضرين ، ضابط الشرطة القضائية ، أعوان مديرية التجارة ، مسير الشركة .

المطلب الثاني : البحث و التحري من أجل إثبات جريمة الغش الضريبي .

إن إثبات جريمة الغش الضريبي تتطلب أن يمتلك المحقق تقنيات و معرفة تمكنه من جمع المعلومة ، كما تتطلب أيضا توفر الإطار القانوني الذي يسهل للمحقق عملية البحث و التحري و بإندام ذلك لا يمكن للمحقق أن يصل إلى أي نتيجة في تحرياته .

الفرع الأول : البحث و التحري عن طريق محاضر سماع .

- سماع مسير الملبنة :
- المعني صرح بأن كمية المادة الأولية بودة الحليب المحجوزة بالمخزن ملك له .
- أنكر الفعل المسنوب إليه : مخالفة إعادة بيع المواد الأولية في حالتها الأصلية تم إقتناؤها قصد التحويل.
- صرح بأنه يحتفظ بالمادة الأولية في هذا المكان لأن مخزن الملبنة صغير المساحة .
- أكد أن الممول الوحيد للمادة الأولية بودة الحليب هو الديوان الوطني المهني للحليب الكائن مقره ببوفاريك الجزائر .
- سماع الممثل القانوني لمديرية الضرائب: أين تم إبلاغه على محضر رسمي عن التعلية النيابة بخصوص فتح تحقيق عن قضية الغش الضريبي ضد مسير الملبنة ، كما تم إخطاره عن عملية المعاينة التي تمت رفقة أعوان مديرية التجارة

- سماع الممثل القانوني للديوان الوطني المهني للحليب بصفته الممول الوحيد للملبنة من المادة الأولية بودة الحليب و الذي صرح بما يلي :

- الممول الرئيسي و الوحيد لمختلف الملبنات العامة و الخاصة من "غبرة الحليب " خلال سنة 2017 هي المؤسسة العمومية، الديوان الوطني المهني للحليب ،الكائن مقرها الإجتماعي بالروبية ، التابع لوزارة الفلاحة . office nationale inter professionnel du lait

- يتم سنويا توقيع إتفاقية بين الديوان الوطني المهني للحليب و مختلف الملبنات العامة و الخاصة يتم فيها تحديد شروط إستعمال المواد الأولية ، قطاع التوزيع أو البيع المخصص لكل ملبنة و الذي يجب إحترامه .
- تقوم الملبنات العامة و الخاصة بالحصول على مادة بودة الحليب عن طريق تقديم طلبات حصص من الديوان الوطني للحليب و أيضا حسب قدرات الإنتاج لكل ملبنة كما أن هذه الملبنات لا بد أن تثبت بان الكميات المتحصل عليها سابقا قد تم إستهلاكها في العمليات الإنتاجية .
- إضافة إلى ذلك فإن الملبنات تقدر إحتياجاتها السنوية حسب قدرة الإنتاج ، حيث بعد الموافقة من الديوان الوطني للحليب ، يتم توزيع الطلب السنوي على 12 حصة ، أي أن الملبنة تستفيد كل شهر من طلبية يجب أن تستهلكها خلال ذلك الشهر .

- في حالة أن قررت الملبنة الزيادة في الإنتاج فإن الديوان الوطني للحليب لا يقوم برفع كمية الحصة الممنوحة لهذه الملبنة خلال الشهر ، حيث أن الملبنة ملزمة بإحترام بنود العقد فيما يخص الطاقة الإنتاجية .

- من أجل تموينها بمادة الغبرة الحليب فإن المؤسسات العامة و الخاصة تقوم بوضع ملف كامل على مستوى الديوان الوطني للحليب و الذي يتضمن الوثائق التالية : نسخة من القانون الأساسي للشركة - نسخة من الإعتماد ملف تقني عن الإستثمارات وخاصة آلات الإنتاج - قدرات الإنتاج سنويا .
- تقوم المؤسسات العامة و الخاصة بالتوقيع على تعهد بعدم إعادة بيع المادة الأولية في السوق السوداء و إستعمالها في الإنتاج فقط ، حيث يمنع على أي ملبنة شراء المادة الأولية " بودة الحليب " من الديوان الوطني للحليب و إعادة بيعها في السوق على حالها
- من اجل التأكد من إستعمال المادة الأولية " بودة الحليب " في الإنتاج فقط يقوم مراقبي الديوان الوطني للحليب بالقيام بعمليات مراقبة فجائية و دورية على مستوى الملبنات العامة و الخاصة حيث يتم مراقبة مخزون المادة الأولية كما يتم فحص مختلف الوثائق المحاسبية المتعلقة بتسيير المخزون منها ، الفواتير ، وصولات الدخول وصولات الخروج .
- بناءا على الملف التقني المقدم من طرف الملبنة محل تحقيق ، قدرة الإنتاج الحليب 2.340.000 لتر /سنويا اللبن : 540.000 لتر/سنويا ، و بعد دراسة مخزون الديوان فقد تم منح الملبنة حصة ////////////// طن سنويا ، حيث كل شهر يحصل على كمية ////////////// طن .

كما وضع تحت تصرف ضابط الشرطة القضائية الوثائق التالية :

- نسخ من كافة الوثائق المدرجة ضمن الملف القاعدي المقدم من طرف مسير الملبنة .
- ملف تقني عن الوسائل المستعملة في الإنتاج و كذا قدرات الإنتاج السنوية .
- الحصة السنوية من المادة الأولية بودة الحليب المحددة للملبنة .
- الحصة الشهرية من المادة الأولية بودة الحليب المحددة للملبنة .
- نسخة من الإتفاقية الموقعة بين الديوان الوطني المهني للحليب و مسير الملبنة سنة 2017 .
- جدول تفصيلي لكافة عمليات شراء مواد أولية بودة الحليب التي تمت من طرف الملبنة سنة 2017 .
- نسخ من فواتير الشراء سنة 2017 .

الفرع الثاني : البحث و التحري عن طريق الإطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية .

- من أجل الإطلاع على مختلف الوثائق طلب ضابط الشرطة القضائية من مسير الملبنة الوثائق التالية :
- نسخة من القانون الأساسي .
- نسخة من الميزانية المالية سنة 2017 مصادق عليها من طرف محافظ حسابات الشركة .
- نسخة من الميزانية الجبائية سنة 2017 .
- نسخ من التصريحات الشهرية G50 لجميع أشهر سنة 2017 .
- جدول تفصيلي للزيائن ETAT 104 سنة 2017 .
- جدول تفصيلي للمبيعات حسب الزيائن سنة 2017 .
- جدول تفصيلي للمبيعات حسب المنتج سنة 2017 .

-جدول يوضح كمية المواد الأولية المشتراة خلال سنة 2017 .

1- بعد حصول ضابط الشرطة على كافة الوثائق المطلوبة من مسير الملبنة قام بإجراء مقاربات بين مختلف التسجيلات حيث لم يعثر على أي مبالغ تلتفت الإنتباه في القضية .
كما أن جميع المعلومات التي تحصل عليها ضابط الشرطة القضائية من المصالح الخارجية الآتية : مفتشية الضرائب، الديوان الوطني المهني للحليب جاءت مطابقة للوثائق المقدمة من طرف مسير الملبنة .

الفرع الثالث : تقييم أعمال البحث و التحري التي تمت من طرف ضابط الشرطة القضائية .

1- الأبحاث و التحريات بخصوص إثبات مخالفة إعادة بيع مواد أولية على حالها :

إن عملية إثبات هذه المخالفة لا يمكن أن تتم إلا عن طريق ما يلي :

- توقيف المخالف في حالة تلبس : وبالرجوع إلى أحكام المادة 41 من قانون الإجراءات الجزائية و التي توضح شروط التلبس ، فإنه كان بالإمكان مراقبة المستودع عن بعد و إنتظار قيام مسير الملبنة ببيع كميات إلى الغير و مفاجئتهما عند الشحن .

- الفوترة : إذا كان مسير الملبنة يقوم بتحرير فواتير بخصوص مبيعات هذه المواد الأولية ، فيمكن أن تصبح الفواتير محجوزة وسيلة إثبات في القضية .

2- الأبحاث و التحريات بشأن إثبات جريمة التملص الضريبي :

إن الأبحاث و التحريات التي قام بها ضابط الشرطة القضائية عن طريق المحاسبة لا يمكن أن توصل إلى

إثبات الركن المادي للجريمة خاصة و أن مسير الملبنة يمك محاسبة وفق ما ينص عليه القانون .

و منه فإن إثبات الجريمة يستوجب اللجوء إلى ما يلي :

2- القيام بجرد مادي للمواد الأولية و المنتوجات و مقاربتها مع الجرد المحاسبي .

3- دراسة إنتاجية الآلة آخذا بالحسبان معيار للحساب كأعبئة تغليف المنتوجين .

المبحث الثالث : تقنيات البحث و التحري المستعملة من طرف مراقب الإدارة الجبائية .

بعد إخطار مصالح الضرائب عن القضية ، تحركت هذه الأخير قصد التحقيق في الوقائع ، أين تم إخضاع المؤسسة للتحقيق في المحاسبة حيث من خلال هذا المبحث ستطرق إلى وسائل البحث التي إستعملها المحقق الجبائي و كذا النتائج المتوصل إليها في هذا الشأن .

المطلب الأول : عمليات التحضير لإجراء المراقبة

الإطار القانوني لتحقيق : التحقيق في المحاسبة (محاسبة سنة 2015، سنة 2016السند القانوني : المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية : يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها .

الفرع الأول : التحضير لإجراء المراقبة :**سحب و فحص الملف الجبائي الوحيد :**

يقوم المحقق بسحب للملف الجبائي للمكلف لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا من أجل دراسته و إستغلاله و يسمح ذلك ب :

4- أخذ فكرة عن الهوية و العنوان الصحيح للمكلف الخاضع للرقابة .

5- معرفة طبيعة المداخل و الذمة المالية للمكلف و القروض و السلفات .

6- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني :

على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدء في أعمال الرقابة ، كيفية تصنيع المنتج ، الآلات المستخدمة في التصنيع ، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج .

جمع المعلومات من المصالح الخارجية :

بعد إنهاء المحقق الفحص للوثائق الإدارية الخاضعة بالمكلف بالضريبة و كذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية و المركزية لجأ المراقب إلى بعض الأبحاث الخارجية لأجل البحث عن معلومات غير موجودة في الوثائق الإدارية و ذلك بإستخدام الحقوق الإدارية و التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة لأجل الحصول على معلومات توضيحات يعتمد عليها في تحقيقه و ذلك بإرسال إستمارة طلب المعلومات عن المكلف .

و من بين المراسلات التي تمت في هذا الشأن :

مراسلة كل البنوك التي تملك الملبنة فيها حسابات مصرفية أين يتم طلب الكشوفات البنكية .

مراسلة الديوان الوطني المهني للحليب قصد موافاته بجميع الكميات التي تحصلت عليها المؤسسة من المواد الأولية بوردرة الحليب % 0 و بوردرة الحليب % 26 خلال سنة 2016، 2017 .

مراسلة المصالح الجبائية بخصوص طلب معلومات عن عمليات بيع شراء تمت من طرف الملبنة .

• إرسال الإشعار بإجراء الرقابة الجبائية

السند القانوني : المادة 20 الفقرة 4 : لا يمكن الشروع في إجراءات أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا

الإشعار . يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم الأتاوي المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها . كما يجب أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة و في حالة إستبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك .

الفرع الثاني : تقنيات البحث عن المعلومة الجبائية .

بعد إنتضاء المدة القانونية (10) أيام من إستلام المكلف بالإشعار بالتحقيق إنتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية .

• البحث و التحري عن طريق المعاينة التقنية و جرد مخزون المؤسسة

و في الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم و الساعة المبينة في الإشعار حيث يلتقى المحققون مع مسؤول الشركة أو المكلف بالضريبة كخطوة أولى لخلق جو من التفاهم و الثقة ، كما يقوم المحققون بمعاينة الأماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه و يكون تدخل المحققين من أجل النقطين الآتيتين :

-المعاينة التقنية للمؤسسة :

حيث يقوم المحقق من خلال الإتصال بالمكلف بالضريبة بزيارة داخل المؤسسة من خلالها يلاحظ مساحة المؤسسة ، الجناح الإداري للمؤسسة ، المركبات ، عدد ورشات الإنتاج ، آلات الإنتاج ، عدد العمال داخل الورشة ، عدد العمال خارج الورشة ، أماكن تخزين المواد الأولية ، أماكن تخزين المنتج التام ... الخ .

نشير أن عملية المعاينة التقنية تكون بالعين المجردة و التي تعطي نظرة أولية للمحقق عن الإمكانيات المادية و البشرية التي تتوفر عليها المؤسسة .

-جرد مخزون المواد الأولية و المنتجات التامة :

يعتبر أو إجراء يقوم به محقق الضرائب بعد المعاينة التقنية ، حيث يقوم بجرد حقيقي inventaire physique لمخزون المواد الأولية و المنتجات التامة .

• البحث و التحري عن طريق مراقبة السجلات و الوثائق المحاسبية .

- تلعب السجلات المحاسبية دور أساسي في عملية إثبات الغش الضريبي ، على هذا الأساس بعد الإنتهاء من المعاينة التقنية و كذا جرد مخزون المواد الأولية و المنتجات التامة ، إنتقل المحقق إلى طلب ما يلي :
- السجلات المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري و هي سجل اليومية العامة ، سجل الجرد .
 - جدول حسابات النتائج سنة 2015، سنة 2016.
 - الميزانيات المالية سنة 2015، 2016 .
 - جدول حسابات النتائج سنة 2015، 2016 .
 - الميزانية الجبائية سنة 2015،2016.
 - التصريحات الشهرية G50 .جدول تفصيلي للمبيعات حسب الزبائن .
 - **البحث و التحري عن طريق مراقبة الإنتاجية :**

هذا النوع من التحري يسمح بتقدير الطاقة الإنتاجية اليومية للمؤسسة ، و كذا كمية المواد الأولية التي تدخل في صنع المنتج و التي يمكن أن تسمح للمراقب بتقدير كميات الإنتاج و مقارنتها بالكميات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة .

في هذا الشأن فقد طلب المراقب الجبائي ما يلي :

- بطاقة تقنية لمنتوج الحليب و اللبن .
- الطاقة الإنتاجية لآلات المستعملة في الإنتاج .
- الطاقة الإنتاجية اليومية للملينة .

المطلب الثاني : نتائج التحقيق المتوصل إليها من طرف المراقب الجبائي

إن المراقب الجبائي بعد قيامه بالجرد المادي و المحاسبي تحصل على المعلومات التالية :

الفرع الأول : المعلومات المتحصل عليها من التحقيق .

- معاينة جرد المواد الأولية و المخزونات التامة .

• جدول جرد المخزون المواد الأولية (حسب الكمية، الوحدة كلغ)

الكمية	المواد الأولية
1.428	بودرة الحليب 0%
645	بودرة الحليب 26%
3.096	المادة الأولية أعبئة تغليف الحليب
1680,50	المادة الأولية أعبئة التغليف لبن
2	الخمائر

جدول جرد المخزون المنتجات التامة (حسب الكمية، الوحدة لتر)

الكمية	المنتجات التامة
700	حليب
300	لبن

- المعلومات المستخرجة بعد مراجعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية للمؤسسة :

- جدول حركة المخزون المواد الأولية (حسب الكمية، الوحدة كلغ)

				المواد الولية
الرصيد النهائي	المخرجات من أجل عملية الإنتاج	المشتريات	الرصيد الأولي	
1.428	122.572	110.000	14.000	بودرة الحليب 0%
645	106.355	95.000	12.000	بودرة الحليب 26%
3.096	13.104	15.000	1.200	المادة الأولية أعبئة تغليف الحليب
3.287	3.213	6000	500	المادة الأولية أعبئة التغليف لبن
2	8	6	4	الخمائر

- جدول حركة المخزون المواد الأولية (حسب القيمة ، الوحدة دج)

				المواد الولية
الرصيد النهائي	المخرجات من أجل عملية الإنتاج	المشتريات	الرصيد الأولي	
224.244,67	19.243.755,33	17.270.000,00	2.198.000,00	بودرة الحليب 0%
101.265,00	16.697.735,00	14.915.000,00	1.884.000,00	بودرة الحليب 26%
758.520,00	3.210.480,00	3.675.000,00	294.000,00	المادة الأولية أعبئة تغليف الحليب
805.315,00	787.185,00	1.470.000,00	122.500,00	المادة الأولية أعبئة التغليف لبن
5.736,00	11.464,00	10.800,00	6.400,00	الخمائر

- جدول حركة المخزون المنتجات التامة (حسب الكمية، الوحدة لتر)

				المواد الولية
الرصيد النهائي	المخرجات من أجل البيع	الإنتاج	الرصيد الأولي	
700	1.874.500	1.872.000	3.200	حليب كيس 1 لتر
300	459.650	459.000	950	لبن كيس 1 لتر

• جدول حركة المخزون المنتجات التامة (حسب القيمة ، الوحدة دج)

				المواد الولية
الرصيد النهائي	المخرجات من أجل البيع	الإنتاج	الرصيد الأولي	
16225,00	43.019.775,00	42.962.400,00	73.600,00	حليب كيس 1 لتر
10675,00	15.628.100,00	15.606.000,00	32.775,00	لبن كيس 1 لتر

• جدول إستهلاك المواد الأولية حسب المنتج / الكمية

الإستهلاكات حسب المنتج سنويا			المواد الأولية المستهلكة
المجموع	اللبن	الحليب	
122.572	19.612	102.960	بودرة الحليب 0%
106.355	22.115	84.240	بودرة الحليب 26%
13.104	0	13.104	المادة الأولية أعبئة تغليف الحليب
3.213	3213	0	المادة الأولية أعبئة التغليف لبن
8	8	0	الخمائر

• المعلومات المتحصل عليها من المعاينة التقنية للإنتاج :

المواصفات التقنية لإنتاج حسب الملف التقني :

آلة إنتاج الحليب 1 لتر : الطاقة الإنتاجية السنوية 1.500.000 لتر/ سنويا .

آلة إنتاج اللبن 1 لتر : الطاقة الإنتاجية السنوية 750.000 لتر سنويا .

الطاقة الإنتاجية اليومية للحليب : 4.166 لتر / يوميا

الطاقة الإنتاجية اليومية للبن : 2083 لتر

الإنتاج السنوي (حليب + لبن) : 2.250.000 لتر / سنويا .

1 لتر حليب = 7 غرام أعبئة التغليف حليب (نسبة ضياع المنتج مدرجة)

1 لتر لبن = 7 غرام أعبئة التغليف اللبن (نسبة ضياع المنتج مدرجة)

نسبة ضياع المنتج : 0.5 بالمائة .

•المعلومات المتحصل عليها من المصالح الخارجية :

• الديوان الوطني المهني للحليب : و يتعلق بالكمية المشتراة من المواد الأولية خلال سنة 2016 :

المادة الأولية بودرة الحليب % 0 = 110.000 كلغ .

المادة الأولية بودرة الحليب % 26 = 95.000 كلغ .

• المؤسسة الخاصة لإنتاج البلاستيك و يتعلق بالكمية المشتراة من طرف الملبنة خلال سنة 2016 .

المادة الأولية أعبئة تغليف الحليب = 15.000 كلغ .

المادة الأولية أعبئة التغليف لبن = 6.000 كلغ .

• بنك الفلاحة و التنمية الريفية :من خلال الإطلاع على الكشف البنكي تبين ما يلي :

رقم الأعمال المحقق على الكشف البنكي خلال سنة 2017 : 62.120.325,14 دج

رقم الأعمال المصرح به من طرف المؤسسة خلال سنة 2017 : 60.011.222,95 دج

• إشارة :

- ردود مختلف مصالح مديريات الضرائب : جميع المعلومات الواردة من مختلف المصالح الجبائية كانت مطابقة

للتسجيلات المحاسبية للمؤسسة .

- جميع الكميات المشتراة مصرح بها من طرف الملبنة في مختلف السجلات المحاسبية .

الفرع الثاني : إثبات جريمة التملص الضريبي .

• إستخراج الكميات المنتجة غير مصرح بها .

جدول مقارنة كميات الإنتاج المصرح بها في السجلات المحاسبية مع المواصفات التقنية للآلتين.

المنتوج	قدرة الإنتاج السنوية	كمية الإنتاج المحققة	الفرق في كمية الإنتاج	نسبة إستغلال قدرة الإنتاج بالمائة	الإنتاج حسب لتر/ عامل / يوم
حليب كيس 1 لتر	1.500.000	1.872.000	- 372.000	124	236
لبن كيس 1 لتر	750.000	459.000	291.000	61.20	58

إشارة :

المراقب سجل بأن المؤسسة قامت بتصريح كمية إنتاج للحليب تقدر بـ **1.872.000** لتر سنويا مع أن القدرة الإنتاجية القصوى للآلة تقدر بـ **1.500.000** لتر/ سنويا هذا يعني زيادة في القيمة الإنتاجية للحليب المعفى من الضرائب بكمية **372.000** لتر / سنويا .

و بخصوص منتج اللبن فإن المؤسسة وصلت إلى إستغلال 61,20 من قدرة إنتاج الآلة .

• التصريح الخاطيء في كمية المواد المستهلكة الوحدة كلغ :

الفرق	التسجيل المحاسبي	الجرد المادي	المواد الأولية المستهلكة
0	1.428	1428	بودرة الحليب 0%
	645	645	بودرة الحليب 26%
0	3.096	3.096	المادة الأولية أعبئة تغليف الحليب
- 1606,50	3.287	1680,50	المادة الأولية أعبئة تغليف اللبن
0	2	2	الخمائر

منتوج اللبن : (خاضع للضرائب و الرسوم) TAP-TVA-IBS

-الفرق المسجل في المادة الأولية أعبئة تغليف اللبن : المقدر ب 1606,50 كلغ يعني أن المؤسسة كانت تقدم تصريحات خاطئة بخصوص الكميات الحقيقية المنتجة للبن الخاضع للضريبة و الرسوم، حيث أنه لا توجد أي تسجيلات محاسبية تشير إلى هذا النقص في المخزون كما أن المؤسسة لم تبرر سبب نقص هذه الكمية من المخزون

• حساب كميات اللبن من خلال الفرق المسجل .

- كيس 1 لتر حليب = 7 غرام أعبئة تغليف الحليب = 0,007 كلغ

-كمية اللبن المقدر بالنسبة للفرق المسجل في المادة الأولية أعبئة تغليف اللبن = $0.007/1606,50 = 229.500$ لتر، يعني أن هذه الكمية قامت المؤسسة بإنتاجها و لم تصرح في السجلات المحاسبية عن رقم الأعمال الخاص بها .

-كما أن المؤسسة قامت بإستعمال كميات من المواد الأولية الأساسية المعفاة من الضرائب (بودرة الحليب 0% + بودرة الحليب 26%) في إنتاج اللبن الخاضع للضرائب و الرسوم دون التصريح بذلك .

إضافة إلى ذلك :

الكمية المنتجة المصرح بها من طرف المؤسسة = 459.000 لتر .

الطاقة الإنتاجية القصوى للمؤسسة : 750.000 لتر .

• حساب رقم الأعمال غير مصرح به .

الكمية الحقيقية الواجب التصريح بها من طرف المؤسسة = الكمية المنتجة المصرح بها + الكميات المحسوبة من خلال

الفرق = $459.000 + 229.500 = 688.500$ لتر .

حساب رقم الأعمال غير مصرح به (المحقق بخصوص الفرق في الكميات المنتجة اللبن) = $36,00 * 229.500$ دج

= 8.262.000 دج .

ر.ع المصرح به من طرف المؤسسة = 15.628.100,00 دج

منتوج الحليب : (معفى من جميع الضرائب و الرسوم)

الكمية المنتجة المصرح بها من طرف المؤسسة = 1.8720.000 لتر .

الطاقة الإنتاجية القصوى للمؤسسة : 1.500.000 لتر .

الفرق بين الكمية المنتجة و الطاقة الإنتاجية = $1.872.000 - 1.500.000 = 372.000$ لتر حيث من غير المعقول أن تقوم المؤسسة بتجاوز الطاقة الإنتاجية لآلة الحليب ، خاصة و أن المؤسسة تعمل بفوج واحد فقط خلال الفترة النهارية من الساعة 07 سا 00 صباحا إلى 16 سا 00 مساء مما يعني أن مسير الشركة كان يقدم تصريحات خاطئة بخصوص كميات الحليب المنتجة سنويا .

خلاصة الفصل الثالث:

إن طرق الإثبات في بعض الجرائم الضريبية يكون عادة عن طريق المحاسبة العامة و القيام بالجرد المادي لمقارنته مع الجرد المحاسبي و هي آلية البحث التي إستعملها مراقب الضرائب من أجل الكشف عن الجريمة ، أين إكتشف وجود فارق في كمية مخزون المواد الأولية أعبئة تغليف اللبن .

ثم إنتقل بعدها المراقب إلى الدراسة الإنتاجية للمنتوج أي الحصول على كمية أعبئة التغليف المستعملة في الإنتاج و هذا وفقا للمعايير المعمول بها ثم إنتقل بعدها إلى تحديد رقم الأعمال غير مصرح به مما يعني تحديد الأوعية الضريبية و بالتالي استخراج مختلف الضرائب و الرسوم .

و السؤال المطروح في هذا الصدد هو : هل للضبطية القضائية الصلاحيات و الإمكانيات المادية و التقنية للانتقال إلى المؤسسة و القيام بدراسة تقنية و إنتاجية للآلات قصد إثبات فيما إذا كانت الجريمة التملص من دفع الدين الضريبي القائم.

خاتمة

الخاتمة :

لقد حاولنا من خلال بحثنا التطرق إلى مجموعة الآليات البحث و التحري التي وضعهم المشرع من اجل الحد من إنتشار الجريمة الضريبية ، حيث أن بعض المكلفين بالضريبة يعملون دائما على إيجاد أساليب و طرق إحتيالية قصد التملص من دفع الدين الضريبي دون مراعاة الأثار السلبية التي يمكن أن يحدثها هذا الفعل على ميزانية الدولة و الذي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات مما قد يسبب عجزا أمام إرتفاع النفقات .

على هذا الأساس فقد أعطى المشرع الجبائي لمراقبي الإدارة الجبائية سلطات قصد التحقق من الإلتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة و هذا عن طريق الرقابة العامة و التي قد تكون شكلية أو على الوثائق أو عن طريق الرقابة الجبائية و التي تأخذ الأشكال التالية : التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية .

كما يمكن للضبطية القضائية أن تساهم بدورها في عمليات البحث و التحري عن مرتكبي هذا النوع من الجرائم ، و هذا من خلال الصلاحيات الممنوحة لهم في إطار قانون الإجراءات

و مما سبق يمكن أن نصل إلى مجموعة من النتائج المستخلصة من هذا البحث و المتمثلة في :

- الجرائم الضريبية جرائم من نوع خاص يتطلب التحقيق فيها كفاءة مهنية في المحاسبة و التشريع الجبائي.

- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك تتبع طرق و إجراءات أهمها الرقابة الشكلية

و الرقابة على الوثائق بالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

- المقاربة ما بين الجرد المحاسبي و المادي يمكن أن تساعد المحقق في الأبحاث و التحريات التي يجريها من أجل

إثبات التملص من دفع الضريبة .

- تعدد التقنيات التي يستعملها المخالف قصد التملص من دفع الضريبة و التي قد تصل إلى التحايل في كميات الإنتاج دون أن يترك أي أثر في التسجيلات المحاسبية .

- التنسيق ما بين المصالح خاصة الضرائب و الجمارك و التجارة وسيلة فعالة لتوسيع دائرة الرقابة الجبائية .

- يمكن للضبطية القضائية أن تلعب دورا كبير في عملية معاينة و إثبات الجريمة الضريبية .

- ضابط الشرطة ملزم بإكتساب كفاءة مهنية و معرفة في المجال الضريبي و المحاسبي إذا أراد أن يصل إلى

إثبات جريمة ضريبية .

- الدراسة التقنية و الإنتاجية يمكن أن تشكل عنصر مهم في عملية إثبات الجريمة بالمؤسسات الإنتاجية خاصة

إذا لم يعثر المحقق الجبائي على أي أدلة مادية عند مراقبة السجلات المحاسبية و الوثائق التبريرية الأخرى.

و على هذا الأساس و من أجل المساهمة في محاربة هذه الجريمة تقترح التوصيات التالية:

- دعوة المشرع الجبائي إلى إصدار نصوص قانونية في مختلف القوانين الجبائية قصد التوسيع من صلاحيات

ضباط الشرطة القضائية و موظفي الإدارات الأخرى كالجمارك و التجارة خاصة فيما يتعلق بإجراء المعاينات داخل

المؤسسات .

- تحفيز المشرع الجزائري على أن ينتهج نفس المنهج الذي إتخذه المشرع الفرنسي فيما يتعلق بتوسيع نطاق آليات

البحث و التحري عن طريق إستخدام أساليب خاصة مثل التسرب ، التصنت و هذا قصد كشف الجرائم الجبائية و

إثباتها و متابعة مرتكبيها .

- تكوين فرقة أمن متخصصة في البحث و التحري عن الجرائم الضريبية تابعة لمديرية الشرطة القضائية .

- تكوين ما يسمى بـ شرطة الضرائب ، تضم عناصر من الشرطة و إدارة الضرائب و الذين يملكون الضبطية

القضائية ، حيث تكون هذه العناصر تحت إشراف وكيل الجمهورية وتتولى التحقيق في القضايا الهامة التي ترد من

النيابة العامة .

- برمجة دورات تكوينية تتم بالتسيق بين المديرية العامة للأمن الوطني و المديرية العامة للضرائب قصد الرفع من مستوى ضباط الشرطة القضائية في مجال البحث و التحري عن الجرائم الضريبية .
- تكثيف التعاون بين إدارة الضرائب و مختلف الإدارات العمومية من أجل تزويدها بكل المعلومات و التوضيحات اللازمة حول نشاط المكلفين .
- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة و موظفي الضرائب و هذا عن طريق مختلف وسائل الإعلام مع تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي و مستجداته و إدراج الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية و التعليمية كالمعاهد والجامعات .
- إجبار المكلفين على مسك الدفاتر بانتظام و مراقبتها في كل وقت عند التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة و وضع عقوبات صارمة في حالة عدم الإلتزام بالدفاتر و الوثائق المحاسبية بانتظام .
- ضرورة إشراك المكلف بالضريبة أو المستشار الموكل عنه في جميع مراحل و إجراءات التحقيق المحاسبي و خاصة أثناء إعادة تشكيل رقم الأعمال لتفادي الوقوع في الأخطاء و إختصار الوقت دون اللجوء إلى الإجراءات الطويلة للمنازعات الإدارية و القضائية.
- و في الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا بالقدر الكافي في إختيار الموضوع و معالجته و أي نقاط لم نتطرق إليها نأمل أن تشكل منطلقا لموضوعات أخرى تحتاج إلى البحث فيها مستقبلا.

المخلص :

إن المشرع الجزائري وضع مجموعة من القوانين الجبائية و التي من خلالها قام بتحديد كل المفاهيم العامة الخاصة بالجريمة الضريبية و العقوبات المقررة لمرتكبيها.

كما أشار في تلك القوانين إلى جميع الصلاحيات و السلطات التي منحها القانون إلى موظفي المصالح الجبائية من إطلاع ، طلب معلومات و تبريرات، رقابة جبائية و هذا من أجل استعمالها في إثبات هذا النوع من الجرائم .

في الواقع الاقتصادي لا يمكن للإدارة الجبائية لوحدها محاربة مرتكبي الجرائم الضريبية لذا فقد سمح المشرع الجزائري لأشخاص آخرين، من أجل دعم مهام أعوان الضرائب للقضاء على هذه الظاهرة، وهم أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام و كذا أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص، فهذه الدراسة جاءت لتبين مختلف الوسائل والإجراءات الواجب اتخاذها للحد من الجرائم الضريبية مع ضرورة التنسيق بين إدارة الضرائب و مصالح أخرى كمصالحتي الجمارك والتجارة.

الكلمات الافتتاحية: المشرع الجزائري، الضرائب المباشرة، الجرائم الجبائية، العقوبات، التجاوزات الجبائية.

Résumé:

Le législateur algérien a développé un ensemble de textes concernant la fiscalité (impôts directs , droit des frais similaires...), en identifiant tous les crimes fiscaux (concepts généraux, formes et sanctions prévu pour ses auteurs...).

Il a également fait référence à tous les pouvoirs accordés par la loi aux autorités fiscales pour informer, demander des informations , des justifications et les utiliser pour prouver ce type de crime, les lois fiscales ont été autorisés directement pour gérer la validité fiscale .

La réalité économique ne peut pas combattre seuls les auteurs de délits fiscaux, cette étude à pour objectif de donner les moyens et les solutions qui permettent et contribuent à la réduction des délits fiscaux et créer une coordination entre l'administration fiscale et les autres intérêts, comme le département des douanes et du commerce.

Mots clés : Législateur algérien, impôts directs, crimes fiscales, sanctions, délits fiscaux

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر وعرافان
	شكر خاص
I	الملخص
II - V	فهرس المحتويات
VI	قائمة الأشكال و الجداول
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الإختصارات و الرموز
أ - هـ	مقدمة
	الفصل الأول : آليات البحث و التحري في إطار التشريع الجبائي .
1	تمهيد
2	المبحث الأول : الجرائم الضريبية في التشريع الجبائي
2	المطلب الأول : ماهية الجرائم الضريبية
2	الفرع الأول: مفهوم الجريمة الضريبية
3 - 6	الفرع الثاني: أركان الجريمة الضريبية
6 - 8	الفرع الثالث : أساليب ارتكاب الجرائم الضريبية
8	المطلب الثاني : الإختصاص في معاينة الجرائم الضريبية و الأشخاص الخاضعون للجزاء
8 - 10	الفرع الأول : الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجرائم الضريبية
10	الفرع الثاني : الإختصاص القضائي في الجريمة الضريبية
11	الفرع الثالث : الأشخاص الخاضعون للجزاء
13	المبحث الثاني : وسائل البحث والتحري المخولة للإدارة الجبائية و الجزاءات المقررة
13	المطلب الأول : وسائل البحث والتحري المخولة للإدارة الجبائية
13 - 16	الفرع الأول: البحث و التحري عن طريق ممارسة حق الاطلاع، طلب التوضيحات والتبريرات و إجراء المعاينات
16	الفرع الثاني : البحث و التحري عن طريق الرقابة الجبائية
20	المطلب الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي
20	الفرع الأول : العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي

21	الفرع الثاني : العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي
23	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني : التحقيق في الجرائم الضريبية إطار قانون الإجراءات الجزائية
23	تمهيد
24	المبحث الأول : الإختصاص في معاينة و متابعة الجرائم الضريبية
24	المطلب الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجرائم الضريبية و مباشرة الدعوى الجزائية العمومية .
24	الفرع الأول : أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام
25	الفرع الثاني : أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص
26	الفرع الثالث : مباشرة الدعوى الجزائية الجبائية
28	المطلب الثاني : الإختصاصات القانونية المحددة لأعضاء الضبط القضائي
28	الفرع الأول : الإختصاص المحلي
29	الفرع الثاني : الإختصاص النوعي
30	الفرع الثالث : الإختصاص الزمني
32	المبحث الثاني : أساليب التحقيق و دور التعاون في الجرائم الضريبية .
32	المطلب الأول: أساليب التحقيق للضبطية القضائية في الجرائم الضريبية .
32	الفرع الأول : التحري في إطار الإختصاصات العادية و الإستثنائية و عن طريق إجراء التفتيش .
40	الفرع الثاني : حجية محاضر أعضاء الضبط القضائي
43	المطلب الثاني: دور التعاون الداخلي و الخارجي في الكشف عن الجرائم الضريبية
43	الفرع الأول: دور التعاون الداخلي في الكشف عن الجرائم الضريبية
45	الفرع الثاني : دور التعاون الخارجي في الكشف عن الجرائم الضريبية
48	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية
49	تمهيد
49	المبحث الأول : أهم الهياكل الفرعية للمديرية العامة للضرائب
49	المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
53	الفرع الأول : تعريف نزل المالية
53	الفرع الثاني : شرح المخطط الهيكلي التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
57	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و التحقيق
57	الفرع الأول: مديرية البحث و التحقيق
57	الفرع الثاني: دور مديرية البحث و التحقيق

59	المبحث الثاني : تقنيات البحث و التحري المستعملة من طرف ضباط الشرطة القضائية
59	المطلب الأول : البحث و التحري في قضية مخالفة إعادة بيع مادة أولية في حالتها الأصلية معدة للتحويل
59	الفرع الأول : الإبلاغ بالقضية و التحريات الأولية بشأن القضية .
62	الفرع الثاني : التحري من اجل إثبات مخالفة إعادة بيع مواد أولية في حالتها الأصلية معدة للتحويل
64	المطلب الثاني : البحث و التحري من أجل إثبات جريمة الغش الضريبي .
65	الفرع الأول : البحث و التحري عن طريق محاضر سماع
66	الفرع الثاني : البحث و التحري عن طريق الإطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية .
67	الفرع الثالث : تقييم أعمال البحث و التحري التي تمت من طرف ضباط الشرطة القضائية
68	المبحث الثالث : تقنيات تحقيق المستعملة من طرف المراقب الإدارة الجبائية
68	المطلب الأول : عمليات التحضير لإجراء المراقبة في المحاسبة
68	الفرع الأول : التحضير لجمع المراقبة
69	الفرع الثاني : تقنيات البحث عن المعلومة الجبائية
71	المطلب الثاني : نتائج التحقيق المتوصل إليها من طرف المراقب الجبائي
71	الفرع الأول : المعلومات المتحصل عليها من التحقيق
75	الفرع الثاني : إثبات جريمة التملص الضريبي
78	خلاصة الفصل الثالث
80	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول :

- جدول جرد المخزون المنتجات التامة (حسب الكمية، الوحدة لتر)
- جدول حركة المخزون المواد الأولية (حسب القيمة ، الوحدة دج)
- جدول حركة المخزون المنتجات التامة (حسب الكمية، الوحدة لتر)
- جدول حركة المخزون المنتجات التامة (حسب القيمة ، الوحدة دج)
- جدول إستهلاك المواد الأولية حسب المنتج / الكمية
- جدول مقارنة كميات الإنتاج المصرح بها في السجلات المحاسبية مع المواصفات التقنية للآلتين.

قائمة الملاحق :

الرقم	عنوان الملحق
الملحق رقم 01	الإشعار بالتحقيق
الملحق رقم 02	بطاقة بداية الأعمال
الملحق رقم 03	جدول حسابات النتائج
الملحق رقم 04	تقرير التحقيق
الملحق رقم 05	تقرير التحقيق في المحاسبة
الملحق رقم 06	التبليغ النهائي لنتائج التحقيق
الملحق رقم 07	الجدول الفردي للمكلف
الملحق رقم 08	بطاقة المراقبة

قائمة الإختصارات و الرموز :

قا.ط : قانون الطابع .

ق.ر.ع.ر.أ : قانون الرسم على رقم الأعمال .

قا.ر.ع.ق.م : قانون الرسم على القيمة المضافة .

قا.ض.غ.م : قانون الضرائب غير المباشر .

قا.ض.م : قانون الضرائب المباشر .

قا.ض.م.و.ر.م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

قا.إ.ج.ج : قانون الإجراءات الجزائية.

قات : قانون التسجيل

قا.ع: قانون العقوبات .

قات: القانون التجاري .

ر.ع : رقم الأعمال .

قائمة المراجع :

المراجع العامة

- 1- أ. عبد الرحمن خلفي ، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى، الجزائر، 2010 .
- 2- د. عبد الله اوهابوية ، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ، دار هومة ، الجزائر، 2008.
- 3- أ. بغداد جيلالي، التحقيق دراسة مقارنة نظرية و تطبيقية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، سنة 1999 .
- 4- أ. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة سنة 1999.

المراجع الخاصة :

- 1- د. أحسن بوسقيعة - الوجيز في القانون الجزائي الخاص و الجرائم الإقتصادية و بعض الجرائم الخاصة - الطبعة الثانية - دار هومة - ص 385 .
- 2- د. احمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية مصر، ص 246 .
- 3- ا. العيد صالحى ، الوجيز في قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة، 2005
- 4- ا. فارس السبتي، المازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثامنة، 2011 .
- 5- أنبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة بالجريمة الضريبية و التهريب ، دار الهدى الجزائر سنة 2013 .
- 6- د. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلة الدولة ، دار هومة، الجزائر، سنة 2000 .
- 7- فلاح محمد، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الإقتصادية ، الطبعة 1997 .

الرسائل و المذكرات :

- 1- أيت بلقاسم لامية، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ، ودورها في الحد من ظاهرة التهريب الضريبي، مذكرة شهادة ماستر ، جامعة البويرة ، السنة الجامعية 2013 .
- 2- العسة إلهام، آليات الحبث و التحري في الجرائم الضريبية ، مذكرة شهادة ماستر - جامعة معسكر - 2016/2015 .
- 3- بوعويينة أمين شعيب، إختصاصات الضبطية القضائية في القانون الجزائري، مذكرة شهادة ماستر جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية ، سنة 2013/2012 .

- 4- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة شهادة ماستر ، جامعة بسكرة، السنة الجامعية 2014/2013.
- 5- رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة شهادة ماستر، الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2015 .
- 6- مصطفىاوي جازية و من معها، المنازعات الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء سنة 2004-2005 .
- 7- غضبان خديجة، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .
- 8- فضيل أسماء و من معها، التدقيق الضريبي ، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، جامعة د/مولاي الطاهر، سعيدة سنة 2014/2015 .

القوانين :

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم و المماثلة .
- قانون الضرائب غير مباشرة.
- قانون الرسم على رقم الأعمال .
- قانون الطابع .
- قانون التسجيل .
- قانون الإجراءات الجزائية .
- قانون العقوبات .
- القانون التجاري .
- القانون رقم 04-02 المؤرخ في 23 جويلية سنة 2004 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة و سند التحويل و وصل التسليم و الفاتورة الإجمالية و كيفيات ذلك
- القانون رقم 04-02 مؤرخ في 23 جويلية سنة 2004 ، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية معدل و متمم بالقانون رقم 10-06 مؤرخ في 15 اوت سنة 2010 .

DECRET :

1- Décret exécutif n° 97/290 DU 22 Rabie –el Aouel 1418 correspondant au 27/07/1997 portant institution et organisation de comités de coordination et de brigades mixtes de contrôle entre les services du ministère des finances et du ministère du commerce .

- المجلات القضائية :

- د. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998

- المواقع الإلكترونية :

www.DJI.DZ -2

ملخص مذكرة الماستر

استخلاصنا ان الضبطية القضائية هي مجموعة الآليات البحث و التحري التي وضعهم المشرع من اجل الحد من إنتشار الجريمة الضريبية ، حيث أن بعض المكلفين بالضريبة يعملون دائما على إيجاد أساليب طرق إحتيالية قصد التملص من دفع الدين الضريبي دون مراعاة الأثار السلبية التي يمكن أن يحدثها هذا الفعل على ميزانية الدولة و الذي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات مما قد يسبب عجزا أمام إرتفاع النفقات.

على هذا الأساس فقد أعطى المشرع الجبائي لمراقبي الإدارة الجبائية سلطات قصد التحقق من الإلتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة و هذا عن طريق الرقابة العامة و التي قد تكون شكلية أو على الوثائق أو عن طريق الرقابة الجبائية و التي تأخذ الأشكال التالية : التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

كما يمكن للضبطية القضائية أن تساهم بدورها في عمليات البحث و التحري عن مرتكبي هذا النوع من الجرائم ، و هذا من خلال الصلاحيات الممنوحة لهم في إطار قانون الإجراءات
الكلمات المفتاحية :

1- الاجراءات البحث و التحري 2- الصلاحيات 3- الضبطية القضائية

Abstract of The master thesis

Our conclusion is that the judicial seizure is the set of research and investigation mechanisms that the legislator has put in place in order to reduce the spread of tax crime, as some taxpayers are always working on finding fraudulent methods in order to evade paying the tax debt without taking into account the negative effects that this act can have on The state budget, which leads to a decrease in revenues, which may cause a deficit in the face of high expenditures.

On this basis, the tax legislature has given tax administration inspectors powers in order to verify the tax liability of taxpayers and this is through public control, which may be formal or on documents, or through tax control, which takes the following forms: investigation in accounting, correction investigation in Accounting and in-depth investigation of the tax situation.

The judicial police can in turn contribute to the search and investigation of the perpetrators of this type of crime, through the powers granted to them within the framework of the Procedural Law

key words:

1-Research and investigation procedures 2- Powers 3- Judicial seizure