



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

## الرقابة الجبائية في الجزائر

أ. فلكاوي مريم

جامعة قالمة

مداخلة بعنوان

خصوصية المتابعة الجزائية للمخالفة الجبائية

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

[www.univ-guelma.dz](http://www.univ-guelma.dz)

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2014-2015

## مقدمة:

يبدو الرجوع للقانون الجزائري أكثر إلحاحا وضرورة في المواد القانونية الحديثة التي لم تتمكن بعد من إيجاد عقوبات ملائمة وكافية لفرض احترامها، لذلك نلاحظ وأن القانون الجزائري يسند العديد من المواد القانونية مثل القانون الدستوري (جرائم الاعتداء على أمن الدولة) والقانون الإداري (واجبات الموظف) والقوانين الاقتصادية (الأسعار والبيئة وبراءة الاختراع والنماذج الصناعية) والقانون التجاري (جرائم تسيير الشركات) وحتى القانون المدني (احترام تنفيذ العقود) والقانون الجبائي (التهرب الضريبي).<sup>(1)</sup>

وتلعب الإدارة الجبائية دورا هاما في مراقبة مدى التزام المكلفين بالقوانين الجبائية وأدائهم لواجباتهم الضريبية، إذ خولها القانون صلاحيات هامة ومعقدة تضمن الرقابة الصارمة والمتابعة الآنية لكل تجاوز أو انحراف عن القانون، إلى جانب هذه المكنة، أحاط المشرع الجبائي الضريبية بحماية جزائية تضمن للدولة استيفاء حقوقها الضريبية اعتمادا على قواعد قانونية زجرية ذات طبيعة جزائية، حيث تلتجئ القوانين الجبائية للقانون الجزائري الذي لا ينشئ التزامات جديدة في أغلب الأحيان، بل يتدخل لوضع جزاء أشد وأنجع لقواعد موجودة مسبقا.

تبدأ الدعوى العمومية التي موضوعها الجريمة الجبائية بمرحلة الاستدلال، وتكتسي هذه المرحلة أهمية بالغة تضاهي أهميتها في الجرائم العادية، لأنها تلعب دورا فعالا في كشف تلك الجرائم وتحريك الدعوى الجنائية بشأنها لتقرير العقوبة اللازمة لمرتكبيها، ويقوم بمهمة التحري والكشف عن الجرائم الأشخاص الذين لهم صفة الضبط القضائي، والذين كلفهم المشرع بهذه المهمة وفقا للحدود التي سطرها لهم القانون.

فماهي الإجراءات المقررة لرجال الضبط القضائي ضمن مرحلة المتابعة، وهل تتمتع هذه المرحلة بطابع خاص يميز الدعوى الجزائية الجبائية عن بقية الدعاوى العمومية؟

### المطلب الأول: الجهات المختصة بضبط وإثبات المخالفة الضريبية:

تبدأ الإجراءات الجزائية في الدعوى العمومية بمرحلة البحث والتحري، أو مرحلة الاستدلالات، المنوط بالشرطة القضائية والأعوان المخولون قانونا متابعتها تحت إدارة وكيل الجمهورية وإشراف النائب العام<sup>(2)</sup>، وللاشارة فإن توزيع عبء الإثبات بين النيابة العامة وإدارة الضرائب يعتبر ضمانا من الضمانات وحقا من حقوق الدفاع، وفقا لمبدأ "المتهم بريء حتى تثبت إدانته بموجب حكم نهائي".<sup>(3)</sup>

وتعد إجراءات الضبط والإثبات الخطوات التحضيرية لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية، فالى جانب القواعد العامة المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجزائية فيما يخص مرحلة المتابعة كمرحلة أولية للبحث والتحري والاستدلال حول وقائع الجريمة، أضافت القوانين الجبائية إجراءات وجهات ضبط وإثبات خاصة بالجرائم الجبائية، يقينا وتأكيدا على خصوصية المجال وتعقيده، وفيما يلي نتعرض للجهات المختصة في ضبط وإثبات الجريمة الجبائية وفقا للأحكام العامة ومدى خصوصية مرحلة المتابعة من حيث إجراءات سيرها وممارستها في نفس السياق:

### **الفرع الأول: أعوان الضبط القضائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية:**

قصر قانون الإجراءات الجزائية الجزائي اختصاص الضبط القضائي بنص المادة 14 على ثلاثة أصناف من رجال الضبط القضائي<sup>(4)</sup>:

#### **أولا: ضباط الشرطة القضائية:**

عهد المشرع بسلطة جمع الاستدلالات والتقصي عن الجرائم إلى طائفة من الأشخاص ممن يطلق عليهم "مأمورو الضبط القضائي" <sup>(5)</sup> أو "ضباط الشرطة القضائية"، ويكون لهؤلاء مباشرة أعمال الاستدلال في حدود الاختصاص المقرر لهم قانونا:

ضابط الشرطة القضائية صفة يحملها وفقا لنص المادة 15 من قانون الإجراءات الجزائية كل من:

- (1) رؤساء المجالس الشعبية والبلدية.
- (2) ضباط الدرك الوطني.
- (3) الموظفون التابعون للأسلاك الخاصة للمراقبين، ومحافظي وضباط الشرطة للأمن الوطني.
- (4) ذوو الرتب في الدرك، ورجال الدرك الذين أمضوا في سلك الدرك ثلاث سنوات على الأقل والذين تم تعيينهم بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل ووزير الدفاع الوطني بعد موافقة لجنة خاصة.
- (5) الموظفون التابعون للأسلاك الخاصة للمفتشين وحفاظ وأعوان الشرطة للأمن الوطني الذين أمضوا ثلاث سنوات على الأقل بهذه الصفة والذين تم تعيينهم بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل ووزير الداخلية والجماعات المحلية بعد موافقة لجنة خاصة.

6) ضباط وضباط الصف التابعين للمصالح العسكرية للأمن الذين تم تعيينهم خصيصا بموجب قرار مشترك صادر بين وزير الدفاع الوطني ووزير العدل.

### ثانيا: أعوان الضبط القضائي:

يعد موظفو مصالح الشرطة، ذوو الرتب في الدرك الوطني، ورجال الدرك ومستخدمو مصالح الأمن العسكري الذي ليست لهم صفة ضباط الشرطة القضائية من أعوان الضبط القضائي<sup>(6)</sup>.

### ثالثا: الموظفين والأعوان المكلفين ببعض مهام الضبط القضائي:

أ- وفقا لنص المادة 21 من ق إ ج، يقوم رؤساء الأقسام والمهندسون والأعوان الفنيون والتقنيون المختصون في الغابات وحماية الأراضي واستصلاحها بالبحث والتحري ومعاينة جنح ومخالفات قانون الغابات وتشريع الصيد ونظام السير وجميع الأنظمة التي عينوا فيها بصفة خاصة وإثباتها في محاضر ضمن الشروط المحددة في النصوص الخاصة.

ب-الولاية: أعطى قانون الإجراءات الجزائية<sup>(7)</sup> لمن يحمل هاته الصفة صلاحيات استثنائية في مجال الضبط القضائي، إذ حصر نطاقه في الجنايات والجنح ضد أمن الدولة و فقط في حالة الاستعجال، هذا إن لم يصل إلى علم الوالي ما إذا تم إخطار السلطة القضائية من عدمه، وذلك لسد الثغرات الإجرائية التي يمكن أن تسمح للجناة بالفرار من المتابعة القضائية.

ج- نص ق إ ج في مادته 26 على صنف على الرغم من أنه لا يندرج ضمن هاته الفئة، وهم "ذوو الرتب في الشرطة البلدية" إلا أنه بين كيفية إحالة المحاضر المعدة من قبلهم إلى وكيل الجمهورية والمهل اللازم احترامها من قبلهم، مما يطرح التساؤل حول طبيعة هاته الفئة، هل المقصود بها أعوان الحرس البلدي المنصبه مفرزاتهم على مستوى البلديات؟

صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-265 المؤرخ في 03 أوت 1996 المتضمن إنشاء سلك الحرس البلدي وتحديد مهامه وتنظيمه، فينص في المادة السادسة منه: "يمارس أعضاء الحرس البلدي المؤهلين قانونا، الشرطة القضائية تحت سلطة ضابط الشرطة القضائية المختص إقليميا"، "ويقومون، في حالة حدوث جنابة أو جنحة، بالمحافظة على الآثار والدلائل، ويطلعون دون تعطيل ضابط الشرطة القضائية المختص إقليميا"<sup>(8)</sup>.

- كما أضاف المشرع فئة الموظفين وأعوان الإدارات والمصالح العمومية تارة إلى أعوان الضبط القضائي مباشرة وتارة أخرى عبر الإحالة إلى قوانين خاصة (9)، وفي الحدود المبينة في تلك القوانين. (10)

ومن بين من خولهم القانون صفة الضبط القضائي موظفو مصلحة الضرائب بالنسبة للجرائم الضريبية، وموظفو مصلحة الجمارك بالنسبة للجرائم الجمركية، حيث يتمتع هؤلاء بصفة الضبط القضائي في حدود ما يتعلق بوظائفهم فقط، أما بالنسبة للجرائم الأخرى التي لا تتعلق بوظائفهم فإنهم يصبحون أشخاصا عاديين لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي.

### **الفرع الثاني: أعوان الضبط والمتابعة والإثبات وفقا للتشريع الجبائي:**

اتفق الفقه على عدم انسجام القوانين الجبائية في مسألة تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات ومتابعة الجريمة الجبائية، أو من يتمتعون بصفة الضبط القضائي، وربما نرجع ذلك إلى تشعب الضرائب وكذا مواضيع القوانين الجبائية.

غير أنه باستقراء أحكام القوانين الجبائية حول هذا الشأن، يمكن تصنيف الأعوان المؤهلين للضبط والمتابعة حسب صور تحديدها وذكرها إلى ثلاث أصناف:

### **أولاً: الصنف الأول: النص صراحة على صفة العون المختص في إجراءات المتابعة:**

ومثال هذه الصورة عندما أوكل قانوني الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع مهمة إثبات الجريمة الضريبية عن طريق تحرير المحاضر (11) والتي هي هنا "الغش الضريبي" طبقاً لأحكام المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة (12)، والمادة 23 من قانون الطابع (13) التي تحيلنا إلى قانون التسجيل في اعتماد نفس طرق وأعوان الإثبات والذي يحيلنا بدوره إلى قانون الإجراءات الجبائية في مادته 145 التي تسري أحكامها على القانونين السالفي الذكر، حيث تنص: " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ..."

كما نصت المادة 318 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على وجوب كون العون المعاین لمخالفات الأسعار وانعدام إظهار وانعدام تقديم فواتير الشراء برتبة "عون مراقب"، والأمثلة كثيرة في هذا الشأن... (14)

وفقا لما سبق، فقد اعتد المشرع الضريبي بالأحكام العامة المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجزائية في مادته 27، عندما خصص بالنص الصريح مهام المتابعة الجزائية "لأعوان ذوي اعتماد" وفقا للتشريعات الجبائية السارية التي تمثل القانون الخاص حسبها.

### **ثانيا: الصنف الثاني: توسيع دائرة الاختصاص:**

لعل مرجع هذا التوسيع هو تشعب المجالات الذي تنظمها القوانين في المادة الجبائية، على غرار قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث رصد المشرع اختصاص المتابعة والإثبات حسب نص المادة 112 منه لضباط الشرطة القضائية، أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل، ومصالح الجمارك، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية.

فيفهم من هذه المادة أن كل مخالفة في إطار هذا التشريع يختص بمتابعتها العون المناسب للمجال الذي تمت فيه.

### **ثالثا: الصنف الثالث: ترك الاختصاص لكل أعوان الإدارة دون تخصيص:**

نلمس من بعض المواد هذا التوجه، عندما ينص المشرع عن بعض الإجراءات الخاصة بالمتابعة والإثبات وتركه للإجراء لمختلف أعوان الإدارة الضريبية دون تخصيص، ومثال ذلك المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية التي أجازت لأعوان الإدارة الضريبية بمختلف رتبهم القيام بإجراء المعاينة في مجال الضرائب غير المباشرة، فتنص: "يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة".

ولعل العلة من ذلك تبسيط إجراءات المتابعات خاصة في المخالفات التي لا تتمتع بأهمية كبيرة.

السؤال الذي يطرح نفسه بعد الحديث عن الاختصاص الذي منحتة التشريعات الجبائية بمختلف فروعها لأعوان ذوي رتب معينة دون غيرهم في تولي المتابعات وما ينجر عنها من إجراءات، هو هل

يجوز لرجال الضبط القضائي حسب القواعد العامة "أي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية" تولى مثل هاته الاختصاصات؟

إن التسليم بجواز تولى مهمة المتابعة والإثبات لرجال الضبط القضائي المختصين على أساس كونهم أصحاب الاختصاص العام في المتابعة والإثبات، وتطبيقا لمبدأ أن من يختص بالكل يختص بالجزء، يجعل من صلاحياتهم البحث والتحري وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم يوجد نص يقضي بخلاف ذلك صراحة.

غير أن الطابع التقني المعقد الذي تتميز به الجرائم الجبائية يجعل من هذه المهمة صعبة تحتاج إلى مختصين في هذا المجال، لذا كان من المستحسن أن تعمل الإدارة الضريبية إلى جانب جهاز الضبطية القضائية وتتحد جهودهما كل حسب اختصاصه.

### **المطلب الثاني: إجراءات الضبط والمتابعة ضمن التشريعات الجبائية:**

يوصف اختصاص المتابعة والإثبات في المجال الضريبي بأنه اختصاص نوعي، يتحدد بمناسبة ارتكاب جرائم معينة، وليس من حيث شخص مرتكب الجريمة. (15)

يحدد قانون الإجراءات الجزائية الاختصاص الأصيل لأعوان الضبط القضائي الضريبي، وهو القيام بجميع إجراءات البحث والتحري عن الجرائم الضريبية وضبط مرتكبيها وجمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق والتي تعتبر كتمهيد لتحريك الدعوى العمومية بشأن الجرائم المتعلقة باختصاصات وظائفهم.

أما الاختصاصات الاستثنائية، أو ما قرره القوانين الجبائية من إجراءات حصرية لأعوان الضبط القضائي الضريبي، كإجراء التحقيق في حالة التلبس، لا يجوز لغير هؤلاء ممارسته.

ويمكن حصر اختصاصات المتابعة والإثبات للجرائم الجبائية وفقا للقانون التي استمدت منه، إلى اختصاصات عامة: وهي تلك المثبتة في القواعد العامة لقانون الإجراءات الجزائية وأخرى خاصة: أي ما نصت عليه القوانين الضريبية لرصد الجرائم الجبائية حصرا:

### **الفرع الأول: اختصاصات المتابعة العادية:**

يمارس رجال الضبط القضائي المذكورين في المادة 14 من قانون الإجراءات الجزائية السالفة الذكر اختصاص المتابعة والاستدلال، وترصد هذه الاختصاصات لأعوان الإدارة المختصين أو كما يطلق

عنهم "أعوان الضبط القضائي الضريبي" باعتبارهم ممن ينطبق عليهم حكم المادة 27 السالفة الذكر، وبالاعتماد على نصوص المواد 17 و18 من نفس القانون يمكن حصر الاختصاصات العامة لعون الإدارة المختص في:

#### أولاً: تلقي الشكاوى والبلاغات: (16)

البلاغات تعني ما يرد لعلم ضابط الشرطة القضائية من أخبار عن الجريمة شفهية أو كتابة أو بأي وسيلة أخرى من الشخص المتضرر نفسه أو من أي شخص آخر.

والمقصود بالتبليغ عن الجريمة الإخبار عنها، وهو أمر غير الشكوى التي تقبل من المدعي وحده، ... إذ أن التبليغ هو مجرد إيصال خبرها إلى السلطة العامة، وقد يكون من مصدر معلوم أو مجهول، وقد يكون شفاهة أو كتابة، وهو حق مقرر لكل إنسان سواء كان مجنيا عليه أم لا، ذا مصلحة فيه أم لا، ويعقب تلقي التبليغات عن الجرائم جمع الاستدلال عنها فوراً. (17)

أما بالنسبة للجرائم الجبائية فإنها تصل إلى علم موظف الضرائب المختص بعدة طرق:

- إما عن طريق الأفراد العاديين، أو من أحد ضباط الشرطة القضائية بنقل معلومات ضد بعض المكلفين تدل على وقوع جريمة ضريبية، وقد يكتشف موظف الضرائب بنفسه الجريمة الضريبية أثناء قيامه بوظيفته، كأن يكتشف الغش والتحايل في دفاتر المكلف بالضريبة أثناء قيامه بفحص للدفاتر والاطلاع عليها.
- أو عن طريق السلطة القضائية التي تطلع الإدارة الضريبية على كل المعلومات التي تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الضريبي أو أية مناورة كانت نتيجتها الغش أو التملص من الضريبة. (18)

#### ثانياً: جمع الاستدلالات:

خولت المادة 17 من ق إ ج ضباط الشرطة القضائية وأعوانهم صلاحية جمع الاستدلالات.

والاستدلال هو مجموعة من الإجراءات التمهيدية السابقة على تحريك الدعوى الجنائية، تهدف إلى جمع المعلومات في شأن الجريمة التي ارتكبت كي تتخذ سلطات التحقيق بناء عليها القرار فيما إذا كان من الجائز -أو الملائم- تحريك الدعوى الجنائية. (19)

ويعد من أعمال الاستدلال التي يباح لضباط الشرطة القضائية اتخاذها الحصول على إيضاحات والاطلاع.

والحصول على إيضاحات مصطلح عام، وإن كان يقصد بها جمع المعلومات في شأن الجريمة، وقد أطلق المشرع لرجل الضبط القضائي سبل الحصول على هذه المعلومات فلم يحظر عليه سبيلا منها، كما أطلق له سلطة ترتيبها والتنسيق بينها في إطار الخطة التي يضعها للاستدلال، فيقوم موظف مصلحة الضرائب بالبحث عن الإيضاحات والتحري عن صحة المعلومات التي صرح بها المكلف بدفع الضريبة وما قد ينطوي عليه هذا التصريح من شبهات والتأكد من عدم وجود مخالفات من خلال الوثائق التي بحوزته والملفات الضريبية الموجودة بالإدارة الضريبية المختصة والتي تضعها تحت تصرفه، أين يخول عون الإدارة المختص لإثبات الجريمة الجبائية الاطلاع على السجلات والوثائق والمستندات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسة المالية وكل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها والكشف عن الجرائم الضريبية والتأكد من احترام القوانين الجبائية. (20)

نظرا لخصوصية أعمال المكلفين الخاضعين للضريبة، وإمكانية امتناع بعض الجهات تقديم الوثائق والمعلومات اللازمة لتمكين العون المكلف بالاطلاع من القيام بواجبه في تكوين رأيه عن توفر مخالفات جبائية من عدمها، ألزم المشرع هذه الجهات بضرورة التعاون مع العون المكلف بإجراء الاطلاع وتقديم كل الوثائق المطلوبة منها، والتخلي عن واجب الالتزام بالسر المهني (21)، تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية. (22)

حتى لا يتعسف العون المؤهل قانونا في ممارسته لحق الاطلاع، أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضوابط نذكر منها:

- **قصر حق الاطلاع على الموظفين الفنيين فقط:** برتبة مراقب على الأقل. (23)
- **عدم نقل الملفات والوثائق من مكانها إلى مقر الإدارة الضريبية:** حتى لا يضيع على المكلف وقت العمل، ولا يجوز ذلك إلا استثناء بطلب كتابي من المكلف أو في حالة وجود قوة قاهرة. (24)
- **وجوب الإجراء الاطلاع خلال ساعات العمل:** المحددة ب:
  - من أول أكتوبر إلى غاية 30 مارس من الساعة السادسة صباحا حتى الساعة السادسة مساء.
  - من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا إلى الثامنة مساء. (25)

- **تحديد مهل الرقابة والاطلاع:** تجنباً لإثقال عاتق المكلف بجولات الاطلاع والرقابة من جهة وعدم تعسف الإدارة في استعمال هذا الحق من جهة أخرى. (26)

- **الالتزام بمبادئ الرقابة والاطلاع:** فلا يجوز للموظف دخول محل راحة أو نوم المكلف، باعتبار ذلك اعتداء على حرمة منزل.

- **إعلام المكلف بعملية الاطلاع:** وذلك لإعطاء المكلف الوقت الكافي لاستحضار كفة وثائقه ومستنداته، ويكون الأجل عادة 10 أيام كحد أدنى (27)

وحتى يمارس الموظف المؤهل لاختصاص الاطلاع على أكمل وجه، يمكنه إعداد برنامج بغرض تسهيل هذه المهمة.

### **ثالثاً: إجراء المعاينة:**

عندما تسفر عملية الاطلاع والتحقيقات الابتدائية التي يجريها العون المختص عن أعمال تدليس أو إخفاء أو تغليط أو تهرب أو أية قرائن يمكن أن تكون الركن الماي لجريمة جبائية، يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص لأعاونها القيام بإجراءات المعاينة، في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة أو دفع الضريبة. (28)

وأجاز قانون الإجراءات الجبائية لأعاون الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراء المعاينة بعد الحصول على ترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير تحت طائلة البطلان (29)، بطلب من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، يقومون خلالها بكل التحقيقات التي تبدو لهم ضرورية لإثبات الجرائم في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة المباشرة أو الرسم على رقم الأعمال، ولكن وفقاً لإجراءات معينة:

- **أن تكون خلال النهار وفي ساعات محددة قانوناً:** حيث نصت المادة 23 من ق إ جبائية "...خلال النهار وفي الساعات التالية:

من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة السادسة مساءً.

من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحاً إلى غاية الثامنة مساءً.

- تأسيس طلب الإدارة لإجراء المعاينة: بتبيان ما يأتي:

تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.

أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم. (30)

والمعاينة إجراء هام، تستطيع الإدارة من خلاله تكوين صورة كاملة عن صحة شكوكها من عدمها، حيث تستمد أهميتها من حيث كونها إجراء فجائي، عكس الاطلاع، فلا يشعر المكلف الخاضع لهذا الإجراء، بل بعلم به وقت إجرائه بعد إمضاء محضر الأمر، مما يقلل من احتمالية تهريب المكلف لأي وثائق أو منقولات تثبت مخالفته للقوانين الضريبية.

**رابعاً: تحرير المحاضر:**

بعد جمع الاستدلالات والتحريات التي تمكنت منها الإدارة عن طريق المعاينة أو الاطلاع، تثبت الإدارة الضريبية مختلف الأعمال المخالفة للقانون ضمن محاضر، وهي من أهم صلاحيات الضبط والمتابعة التي خولها إياها القانون.

## الخاتمة:

تحتل مرحلة المتابعة مركزا قانونيا هاما ضمن المراحل الإجرائية للدعوى العمومية، يكمن في مساهمتها في الكشف عن المخالفات القانونية التي قد يرتكبها المكلف بدفع الضريبة، فإما يثبت الواقعة وبذلك تتمهد الإجراءات لدخول مرحلة جديدة هي تحريك الدعوى العمومية التي تهدف إلى تطبيق القانون وتوقيع الجزاء، أو توضح الغموض الذي أحاط بإدارة الضرائب فتدحض عن المكلف الشكوك وتصوب مركزه تجاهها.

وقد وضحت لنا الاختصاصات المعقدة والمعقدة والمتشعبة على فروع القوانين الجبائية الممنوحة لموظفي الإدارة الجبائية، الغرض من وراء إدخالهم في مرحلة المتابعة وكونها طرفا إيجابيا فعالا في كل أنواعها، إذ تتجلى صعوبة إمام ضابط الشرطة القضائية أو الأعوان المكلفين بالضبط كهيئات ذات تخصص عام تحتاج إلى الدقة والمكانات الفنية في ممارسة طرق الكشف عن المخالفة الضريبية.

فأوكلت مهام الاستدلال والمتابعة والاطلاع والمعاينة كمهام متابعة عادية إذا ما اعتمدنا معيار طرق ممارستها البسيطة والتي تمثل جوهر عمل الإدارة الضريبية بعد عمليات التقدير والتحصيل، ألا وهو اختصاص الرقابة، هذا الاختصاص الملازم لمبدأ حرص الإدارة الضريبية على تحصيل جباياتها دون تقصير أو إخلال، يصبح في مرحلة ما ضمن أعمال المتابعة الممهدة لتحريك دعوى عمومية إذا ما ثبتت المخالفة.

حيث نلمس الخصوصية بمجرد رصد هذا الاختصاص "والذي هو إجراءات المتابعة" لهيئة إدارية تخرج عن الجهاز القضائي المعروف بتمتعه الأصيل بممارسته، إذ أكدت القواعد العامة هذا التوجه بتضمين جواز ممارسة اختصاصات المتابعة المنوطة برجال الضبطية القضائية لجهات أخرى بمقتضى قوانين خاصة، والأسلم والأصوب أن تكون هذه الجهة للإدارة الضريبية ولن نذكر أهمية المجال في هذا المقام، باعتبارها إدارة توظف عمليات فنية عن طريق كادر إداري ذي مؤهلات عالية في مجال تقنية الضريبة.

والخصوصية التي تصطبغ بها الإجراءات المقررة لمتابعة وضبط الجريمة الضريبية لا تنحصر في تمكين أعوان مختصين من إجراءات قضائية الطبيعة فحسب، بل وإن ممارسة هذه الإجراءات يجعل تلك المنصوص عليها في القواعد العامة كأعمال مستقلة غريبة، حيث تطغى الصيغة الفنية والتقنية

المكيفة للإجراء بما يتمشى والطابع المعقد لهدف رصد المخالفات، وكذا التدقيق في الآجال والأعمال بما يتمشى وحساسية مبدأ الحفاظ على استمرارية تداول الأموال الخاضعة للضريبة وأعمال المكلفين.

ويلاحظ من خلال هذه الدراسة أن المشرع الجبائي لم يكمل ما بدأه في توحيد مبادئ وإجراءات المتابعة على مستوى مختلف القوانين الضريبية، -ولا نغفل صعوبة ذلك- حيث نجد بعض الإجراءات تتباين من تقنين لآخر فقط من أجل الاختلاف ودون مبرر مقنع في أغلب الأحيان، نقترح في هذا الشأن إتمام توحيد المبادئ الخاصة بإجراءات تحرير المحاضر، خاصة أن العيوب الشكلية التي قد تقع فيها الإدارة قد تؤدي للبطلان.

- (1)-G. Stefani et G. Levasseur, Droit pénal général, p31
- (2) -المادة 12 من الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1426 الموافق لـ 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 يوليو 2015.
- (3) -قرار رقم 1930، صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/09/24.
- (4) -تتنص المادة 14 ق إ ج والتي على ما يلي:
- " يشمل الضبط القضائي:
- ضباط الشرطة القضائية.
  - أعوان الضبطية القضائية.
  - الموظفين والأعوان المنوط بهم قانونا بعض مهام الضبط القضائي".
- (5) -كما يطلق عليه المشرع المصري، وهي نفس التسمية التي عمل بها المشرع الجزائري قبل إصدار القانون 85-02 المؤرخ في 26 يناير 1985 المعدل لقانون الإجراءات الجزائية.
- (6) -بموجب نص المادة 19 ق إ ج.
- (7) -المادة 28 من ق إ ج.
- (8) -هذا المرسوم التنفيذي ألغى نظيره المنظم لإنشاء سلك الشرطة البلدية، مما يخلق تناقضا حول شرعيته لعدم تدعيمه بتعديل قانون الإجراءات الجزائية وإضفاء الشرعية على أعمال أعوان الحرس البلدي.
- أنظر: عبد الله أوهابيبية، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري "التحري والتحقق"، دار هومة، الجزائر، 2004، ص197.
- (9) -المادة 27 من ق إ ج.
- (10) -لمزيد من التفصيل، أنظر: محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثامنة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 89 وما بعدها.
- (11) -سنتكلم عن هذا الاختصاص بعد تحديد الأعوان المؤهلين للمتابعة والضبط والإثبات.
- (12) - الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.
- تنص المادة 504 على: «إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة».
- (13) - أمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.
- (14) - المادة 65 من الأمر 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لـ 2003، المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ...
- (15) -حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص201.
- (16) -المادة 17 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.
- خول المشرع الجزائري صلاحيات الضبط القضائي حصرا لمن يتمتعون بصفة "ضباط الشرطة القضائية" وفقا لأحكام المادتين 17 و18 من ق إ ج، واعتبر أعوان الضبط القضائي كما ورد في المواد 19، 20، 21، 22 من ق إ ج مجرد معاونين لهم، لا يمارسون مهام الضبط القضائي إلا تحت تصرفهم، واستثناء يمكن لبعض الفئات أن تتمتع بصلاحيات الضبط وفقا لنصوص خاصة. (المادة 27 ق إ ج)
- (17) -رؤوف عبيد، مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري، الطبعة 16، دار الجيل للطباعة والنشر، مصر، 1975، ص 303، 304.
- (18) -وفقا لأحكام المادة 67 من قانون الإجراءات الجنائية
- (19) -محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 1988، ص499.
- (20) - المادة 538 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجنائية.
- (21) -تطبيقا لنص المادة 1/46 والمادة 2/61 من قانون الإجراءات الجنائية.

- 
- (22) -التمثلة في غرامة جبائية تتراوح بين 5000 دج و50000 دج وتلجنة قدرها 500 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات رفض تقديم المعلومات والسماح لأعوان الضرائب بالاطلاع.
- (23) -المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (24) -المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (25) -المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (26) -المادة 20 فقرة 05 والمادة 20 مكرر فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (27) -المواد 4/20 و 3/61 و 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (28) -المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (29) -المادة 35 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (30) -المادة 35 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.