

دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي

Title of the article (The role of the tax records in proving the crime of tax evasion)

أولاد سالم عبد الرؤوف *

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة قاصدي مرباح ورقلة(الجزائر)

مخبر إشكالية التحول السياسي والاقتصادي والاجتماعي في التجربة الجزائرية

Abderrouf.Ouled Salem@univ-ourgla.dz

قريشي محمد

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة قاصدي مرباح ورقلة(الجزائر)

Koraichi.avoca@gmail.com

تاريخ الإرسال: 2021 / 02/28 * تاريخ القبول: 2021/12/27 تاريخ النشر: 2022/01/01

ملخص:

إن متابعة جريمة التهرب الضريبي يلقي على عاتق الإدارة الضريبية ضرورة إقامة الدليل القاطع لإدانة مرتكب هذا الجرم، لذا تلجأ غالبا إلى الإثبات عن طريق المحاضر الضريبية، خاصة تلك المتعلقة بالمعائنات والحجوز، والتي يتم تحريرها وفقا لإجراءات وشكليات نص عليها المشرع الجزائري بموجب القوانين الضريبية المختلفة، وتتم مباشرتها من طرف أعوان مختصين، سواء كانوا تابعين للإدارة الضريبية أو خارج القطاع الضريبي، وتكون لهذه المحاضر حجية مطلقة في الإثبات أمام القضاء، وقد تكون حجيتها نسبية.

الكلمات المفتاحية:

التهرب الضريبي، الإدارة الضريبية، القوانين الضريبية، المحاضر الضريبي، الاثبات الجبائي.

Abstract:

The follow-up of the crime of tax evasion imposes on the tax administration the necessity to establish definitive evidence to convict the perpetrator of this crime, so it is often resorted to proof through tax records, especially those related to inspections and seizures, which are drawn up according to procedures and formalities stipulated by the Algerian legislator under the various tax laws. And it is carried out by specialized agents, whether they belong to the tax administration or outside the tax sector, and these records have absolute authority in proof before the judiciary, and their authority may be relative.

Key words:

Tax evasion, tax administration, tax laws, tax record, proof fiscal.

مقدمة:

تعتبر الضرائب أهم مورد مالي حقيقي للدولة، والتي تعتمد عليها في تحقيق سياساتها المالية، لكنه مع توسع نطاق وأنواع هذه الضرائب، نتج عنه ما يسمى بـ " العبء الضريبي " الذي يعتبر أهم سبب لبروز جريمة التهرب الضريبي، الناتجة عن استخدام المكلف لشتى الوسائل الاحتيالية، سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، تنطوي على الغش والخداع، لغرض إخفاء الوضع الفعلي للثروة والدخل(الوعاء الضريبي).

ونظرا للخطورة الناجمة عن التهرب الضريبي فإن التشريع الجبائي يسعى جاهدا لاحتواء هذه الجريمة عن طريق إحاطتها بقواعد إجرائية متينة مدعمة بهيكلية بشرية متخصصة، ويعد الإثبات الجبائي أهم إجراء تتخذه الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة، إذ أنه يكفل للإدارة الجبائية متابعة الحركة المالية للمكلف، فهو وسيلة تلجأ إليها الإدارة لإثبات أحقيتها في الضرائب الموجودة في ذمة المكلف، وذلك عن طريق إقامة الدليل الذي أباحه القانون لإثبات هذا الحق.

وتلجأ الإدارة الضريبية إلى استخدام شتى وسائل الإثبات، غير أنها غالبا ما تلجأ إلى المحاضر الضريبية كوسيلة اثبات أمام القضاء الجزائي، خاصة تلك التي يتم تحريرها من طرف موظفيها، نظرا لما تتمتع به من قوة ثبوتية كفيلة بكشف الجرم وإسناده إلى فاعله.

وقد تم الاعتماد في هذا المقال على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال وصف المحاضر الضريبية عن طريق تعريفها وتحديد أنواعها، بالإضافة إلى تحليل حجية المحاضر أمام القضاء الجزائي، وذلك من خلال تبيان أهم الإجراءات والقواعد القانونية المتعلقة بتحرير المحاضر الضريبية.

وتتمحور إشكالية الدراسة حول معرفة فيم تتمثل القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية المثبتة لجريمة التهرب الضريبي ؟

ولمعالجة هذا الإشكال تم تقسيم هذا الموضوع إلى محورين، الأول تم تخصيصه لدراسة المحاضر الضريبية المثبتة لجريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تحديد مفهومها، وشكلياتها، والكشف عن الأشخاص المؤهلين بموجب القانون لتحرير مثل هذه المحاضر. أما المحور الثاني فسندرس فيه مسألة القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية، وذلك عن طريق تحديد الحجية المطلقة والحجية النسبية للإثبات بالمحاضر الضريبية.

وتهدف هذه الدراسة إلى :

-التعريف بالمحاضر الضريبية وتبيان أنواعها.

-شرح لأهم الإجراءات المتخذة أثناء وقبل وبعد تحرير المحاضر الضريبية.

-التعرف على مدى القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية أمام القضاء الجزائي.

المبحث الأول: ماهية المحاضر الضريبية.

تعتبر المحاضر الضريبية من بين أهم الأساليب المنبثقة عن عمل الإدارة الجبائية خلال ممارساتها لآليات الرقابة الجبائية والتحقيق، وذلك اعتباراً للمكانة القانونية والثبوتية التي يحتلها المحاضر الضريبي في مواجهة المكلف بالضريبة في حال نشوء نزاع بينه وبين الإدارة الضريبية، أو في حال اتهام هذه الأخيرة له بارتكابه لجرم ضريبي.

ونظراً للقيمة والقوة القانونية للمحاضر الضريبية، فقد أحاطها المشرع الجبائي بمجموعة من الشروط والأحكام والإجراءات، وبموجب نصوص قانونية يخضع لها لزوماً كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للنظام الضريبي، كما يتعين على الإدارة الضريبية العمل بمقتضاها لمزاولة جميع الأنشطة المالية والضريبية التي تندرج ضمن اختصاصاتها.

المطلب الأول: مفهوم المحاضر الضريبية.

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريحات الجبائية، وبالتالي فإن العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية مبنية على أساس الثقة المتبادلة بين الطرفين، ومن ثم فإن المحاضر الضريبية تعتبر الوسيلة الأمثل لتعزيز هذه الثقة، وذلك لأنها تحمي المكلف من تعسف المصالح الضريبية، خاصة في حال وجود نزاع قضائي مدعم بما تشتمل عليه المحاضر الضريبية من بيانات ومعطيات، والتي تم تحريرها بحضور المكلف أو من ينوب عنه قانوناً، وبالتالي فإنه غالباً ما يفترض الصحة وحسن نية المصالح الضريبية تجاه هذه المحاضر، وفي المقابل تمثل المحاضر الضريبية الوسيلة القانونية التي تمكن الإدارة الجبائية من ضمان حقها من الضرائب المترتبة على المكلف، وذلك بحضور وإشراف من المكلف نفسه.

الفرع الأول: تعريف المحاضر الضريبي.

تعرف المحاضر في مجال الإثبات الجزائري بأنها «وثيقة رسمية مكتوبة يحررها ويوقعها أعضاء الشرطة القضائية، طبقاً للأشكال التي حددها القانون والتنظيم، وهو الوسيلة المعتادة التي يبلغ بواسطتها أعضاء الشرطة القضائية السلطة القضائية بما يقومون من أعمال يخولهم إياها القانون» (فحلول، 2019، ص 413). أما المحاضر الضريبي فيعرف على أنه «المدونة النهائية التي تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق، والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق» (عباس، 2012، ص 89).

ويقصد بالمحاضر الضريبي أيضاً «مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية» (كوسة، 2010، ص 147).

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن المحاضر الضريبي هو وسيلة لإضفاء الشرعية والمصادقية لعمل الإدارة الجبائية، وحجية في مواجهة المعني المتهرب من أداء إلتزاماته الضريبية المفروضة قانوناً على أفراد المجتمع، وهو عبارة عن حوصلة نهائية لعمل الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: أنواع المحاضر الضريبية المحررة وفق التشريع الجبائي

يعتبر محضر المعاينة والحجز من بين أهم المحاضر الضريبية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في إثبات جريمة التهرب الضريبي، وذلك نظراً للقيمة الثبوتية التي يمتازان بها.

أولاً: محضر المعاينة.

نظراً لخصوصية جريمة التهرب الضريبي، فإن المشرع الجبائي رخص لأعوان الضرائب القيام بدوريات منتظمة لمحل المكلف بالضريبة قصد الرقابة وإجراء التحقيقات الضرورية، ولا يمكن للإدارة ممارسة حقها في المعاينة إلا بعد الحصول على ترخيص من الجهات المختصة، وتهدف عملية المعاينة إلى الاطلاع على كل الوثائق والمستندات التي لها صلة مباشرة بالوعاء الضريبي للمكلف. (واسطي، 2017، ص 286-287).

1- مفهوم محضر المعاينة.

يعتبر محضر المعاينة بمثابة المحرر القانوني الذي يتم تحريره بعد إتمام ممارسة الإدارة الضريبية لحقها في المعاينة، و تلجأ المصالح الجبائية إلى مباشرة هذا الحق عند علمها بوجود قرائن تدل على استعمال المكلف لمناورات تدليسية مهما كان نوعها، بغرض التخلص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، أو نقل عبئها خلافاً لما أوجبه القانون، حيث ترخص لأعوانها بإجراء عمليات الرقابة الجبائية، هذه الأخيرة هي عبارة عن أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة (كوسة، ص 154) عن طريق اللجوء إلى معاينات ميدانية لمحل المكلف المعتمد كوعاء ضريبي، وتختتم هذه المعاينة بتحرير محضر المعاينة.

وقد نص المشرع الجبائي الجزائري على هذا الحق بموجب المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية أين منحت الإدارة الضريبية حق ممارسة الرقابة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، حيث يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة، لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانونياً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث وحجز كل السندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

أما محضر المعاينة فهو عبارة عن وثيقة يحررها الأعوان أو الموظفون المؤهلون لذلك بموجب القوانين الجبائية، بعد انتهاء عملية المعاينة تدون فيه جميع العمليات التي قاموا بها على محل المكلف المعني بإجراء المعاينة (صالح، 2008، ص 61).

2- بيانات محضر المعاينة.

نص قانون الإجراءات الجبائية الجزائري بموجب المادة 38 منه على البيانات الواجب ذكرها في المحضر الضريبي، وتجدر الإشارة إلى أن هذه البيانات ليست محددة على سبيل الحصر، بل اكتفت المادة بذكر بعض البيانات الجوهرية لصحة المحضر، فهذا الأخير يعتبر المرآة العاكسة لمجمل العمليات التي قام بها العون المكلف بالمعاينة، وتدون فيه جميع العمليات والإجراءات دون استثناء لحمايته من أي شكل من أشكال الطعون التي قد يدفع بها الخصوم.

ونصت المادة 38 أعلاه على ضرورة احتواء محضر المعاينة على البيانات التالية:

- بيان الأشخاص الذين أجرو عملية المعاينة، سواء كانوا من موظفي الإدارة الجبائية، أين يشترط فيهم أن تكون لهم رتبة مفتش على الأقل، ويمكن أن تجري عملية المعاينة من طرف موظفين غير تابعين لإدارة الضرائب.
- تحديد الأشخاص الذين حضروا عملية المعاينة، وقد حصرهم المشرع الضريبي في (المكلف بالضريبة- ممثله القانوني - مستشاره القانوني - العامل في مكان المعاينة - الشهود - ضابط الشرطة القضائية - المحضر القضائي).
- التحديد الدقيق لتاريخ وساعة إجراء عملية المعاينة، حيث يتعين على الإدارة التقيد بالأوقات القانونية التي تجوز فيها المعاينة.

- جرد المستندات والأشياء المحجوزة.

ثانياً: محضر الحجز.

تمثل المعاينة والحجز أهم الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية في إطار مواجهة المكلف المتهرب من واجباته الجبائية، فلجوء المصالح الضريبية إلى الحجز على ممتلكات المكلف وكل العناصر المكونة لوعائه الضريبي، يكون له الأثر في تعديل سلوك المكلف، ودفعه إلى الوفاء بقيمة الضرائب المدين بها تجاه الإدارة الجبائية، إلا أن ذلك متوقف على مدى التزام هذه الأخير بالإجراءات المتعلقة بعملية الحجز، بما في ذلك إعداد محضر الحجز بعد الانتهاء من هذه العملية، فغياب محضر الحجز يؤدي إلى عدم إضفاء الشرعية على عملية الحجز التي مارسها الإدارة الضريبية، ويعتبر ذلك بمثابة تعسف من الإدارة في استخدام سلطاتها.

1- تعريف محضر الحجز.

لم يتطرق المشرع الضريبي إلى تحديد مفهوم الحجز الضريبي، ويمكن تعريفه على أنه مباشرة الإدارة الجبائية ممثلة بأحد أعوانها، بوضع يدها على المحل الضريبي للمكلف (أموال، مستندات، سجلات، فواتير، وغيرها من الوسائل المادية) لاستعمالها في التحقق من مدى وجود ممارسات تدليسية، أو استخدامها للوفاء بالمستحقات الضريبية التي في ذمة المكلف بها.

وتعد عملية الحجز أحد السلطات التي منحها المشرع للإدارة الضريبية، أين رخص لها إمكانية حجز كل المستندات والوثائق والدعائم، أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات المتخذة من قبل المكلف و الهادفة إلى التحايل على الوعاء الضريبي وعدم دفع المستحقات الضريبية (كردودي، 2011، ص 58) وقد يتخذ الحجز طابع الحتمية واللزوم (الحجز الإجباري) وهو ما جاءت به المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي تنص على:

«إن الأشياء ووسائل الغش المبنية في المادة (525) أدناه، والتي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين، تحجز لزوماً من قبل الأعوان المحررين للمحاضر».

وفقاً لهذه المادة فإن الحجز الإجباري يكون على وسائل التزوير والأجهزة التي تتم حيازتها بطرق غير شرعية بالإضافة إلى جميع الأجهزة والوسائل الغير مصرح بها والمستعملة في الحيازة والصنع.

2- بيانات محضر الحجز.

فصل المشرع الجبائي الجزائري في إجراءات ومضمون محضر الحجز بموجب المواد (506) و (507) و (508) من قانون الضرائب غير المباشرة الذي بين بعض البيانات الواجب احتواءها في محضر الحجز، وتشمل:

- تحديد نوع الجرم الضريبي المرتكب من طرف المكلف بالضريبة.
- ذكر البيانات الواردة في التصريح بالحجز الصادر من الإدارة الجبائية.
- التحديد الدقيق للمعلومات الشخصية (الاسم - الصفة - محل الإقامة) للأعوان والأشخاص الذين أجرو عملية الحجز.
- التقدير الكمي والكيفي للأشياء المحجوزة، وتشمل النوع والوزن والقياس، مع الإشارة إلى حضور المعني إثناء تقدير المحجوزات.

- مكان وزمان إجراء عملية الحجز وتحرير المحضر المتعلق بها.
 - بيان نوع التزوير والإتلاف بخصوص الحجز التي تباشر لهذا الغرض.
- المطلب الثاني: صفة محرري المحاضر الضريبية في القوانين الجبائية.**

تمتاز الجرائم الضريبية عموماً بما فيها جريمة التهرب الضريبي بمجموعة من الخصوصيات مقارنة مع تلك الأحكام المطبقة على باق الجرائم، ولعل أبرزها هو الطابع التقني الذي يميز جريمة التهرب الضريبي

وهذا ما دفع بالمشرع الجبائي إلى تحديد الأشخاص المخول لهم وظيفة تحرير المحاضر المثبتة لهذه الجريمة وذلك بموجب القوانين الضريبية، غير أن هذه الأخيرة لم تتفق على أشخاص محددين للإثبات، وجاء نص المشرع الجبائي على أشخاص الإثبات وتحرير المحاضر الضريبية على النحو التالي:

الفرع الأول: في قانون الضرائب غير المباشرة.

بالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة نجد أنه نص صراحة على الأشخاص المؤهلين قانوناً لتحرير المحاضر الضريبية في مجال الضرائب غير المباشرة وذلك حسب ما ورد في نص المادة 504 منه ويفهم من سياق هذه المادة أن المشرع الجبائي قد ميز بين صنفين بخصوص أشخاص إثبات جرائم التهرب من الضرائب غير المباشرة، وتحرير المحاضر المتعلقة بها، الصنف الأول يتعلق بأشخاص الإثبات العام، أما الصنف الثاني فيخص أشخاص الإثبات الخاص.

أولاً: أشخاص الإثبات العام.

ويقصد بهم الموظفون والأعوان المنوط بهم قانوناً إثبات جميع الجرائم الضريبية، بما فيها تحرير المحاضر الضريبية الخاصة بإثبات جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها ضمن بنود هذا الأمر، وفي ستي الأحوال والظروف وفي جميع الملابس المتعلقة بالجرم، ويؤول هذا الاختصاص إلى أعوان إدارة الضرائب بشرط أن يكونوا حائزين على تفويض قانوني من الجهات والهيئات المختصة لمباشرة وظيفة إثبات الجرم الضريبي، كما خول المشرع الضريبي هذا الاختصاص إلى أعوان إدارة الضرائب المحلفين بموجب القانون (نور الشرع، 2008، ص 30).

وتظهر حكمة المشرع الجبائي في هذه المسألة من خلال أخذه بمبدأ التخصص القائم على التلائم بين طبيعة اختصاص أعوان وموظفي الإدارة الجبائية من جهة، وخصوصية جرائم التهرب الضريبي من جهة أخرى، إذ يفترض في موظفي مصالح الضرائب أن يكونوا على دراية وإطلاع شامل بالأساليب التقنية المستعملة في التحايل ضد الأنظمة الجبائية بغرض التملص من دفع الضريبة المستحقة، وبالتالي سهولة اثباتها عن طريق تحرير المحاضر الضريبية المتعلقة بها.

ثانياً: أشخاص الإثبات الخاص.

على خلاف الاختصاص العام في الإثبات الممنوح قانوناً للأعوان المذكورين أعلاه، فإن أشخاص الإثبات الخاص يحوزون على اختصاص محدود في مجال الإثبات وتحرير المحاضر الضريبية، يتمثل في اثبات الجرم الضريبي في حالات محددة على سبيل الحصر وفقاً لما أورده المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة، ويتمثلون في: (موظفوا المصالح المالية - أعوان الدرك الوطني - أعوان مصالح الجسور والطرق - الإدارة البلدية وأعوانها - المندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية - أعوان الشرطة والأعوان البلديون). ويرجع سبب هذا التحديد إلى طبيعة وظائف واختصاصات هؤلاء الأشخاص، فالمشروع الجبائي ولغاية منه، أوكل لكل شخص من الأشخاص السابقة تحرير المحاضر الضريبية في مجالات تدخل ضمن نطاق اختصاصهم (عزوز، 2019، ص 241-242).

الفرع الثاني: في قانون الرسم على رقم الأعمال.

نصت المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال على:

« يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثباتات التابعة للقانون العام، أو تعالين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة، التسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقاً للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل الرسم ».

يلاحظ من خلال نص المادة المذكورة أعلاه أن قانون الرسم على رقم الأعمال وبخلاف باق القوانين الجبائية قد فتح مجال كبير بالنسبة لأشخاص الإثبات وتحرير المحاضر الضريبية، ويظهر هذا من خلال القائمة الموسعة التي تضمنت الأشخاص المنوط بهم مهمة إثبات الجرائم الضريبية في مجال الرسم على رقم الأعمال بموجب المادة 112 من هذا القانون، والتي لم تقتصر على أعوان وموظفي المصالح الضريبية، بل تعدت لتشمل أشخاص خارج المجال الضريبي، كمصالح الضبط القضائي وكذا قمع الغش وغيرها، ويسعى المشرع الجبائي من وراء هذه المادة إلى تعزيز تدابير حماية المال العام، والذي لا يتجسد إلا من خلال منح اختصاصات للعديد من هيئات الدولة في مجال إثبات التهرب الضريبي (معاشو، 2007، ص 141) حيث منح اختصاص الإثبات العام لأشخاص خارج قطاع الضرائب، وهذا على عكس قانون الضرائب غير المباشرة أين منح هذا الاختصاص لأعوان مصالح الضرائب دون سواهم.

الفرع الثالث: في قانون الطابع .

بالنسبة لهذا القانون نجد بأن المشرع الجبائي الجزائري قبل 2011 كان ينص على الأشخاص المعنيين بتحرير المحاضر الضريبية بموجب المواد 21 و 22 من الأمر رقم 103-76 المتضمن قانون الطابع، بيد أنه وبعد صدور قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، وبموجب هذا الأخير أُلغيت المادتين 21 و 22 من قانون الطابع وتم إدراجهما ضمن بنود قانون الإجراءات الجبائية بالمادتين 38 مكرر 9 و المادة 38 مكرر 9 أ.

وجاء نص المادة 38 مكرر 9 على « يرخص لموظفي الإدارة الجبائية بأن يحتفظوا مقابل إعطاء مخالصة بال عقود أو الدفاتر أو السندات أو أي وثائق تقدم لهم، وتكون مخالفة لأحكام هذا القانون من أجل إلحاقها بالمحاضر التي يعدها، إلا إذا وافق المخالفون على إمضاء المحاضر المذكورة أو تسديد الغرامة المترتبة ورسم الطابع فوراً».

أما المادة 38 مكرر 9 أ فقد نصت على «يتمتع أعوان الجمارك والضرائب المختلفة بنفس الصلاحيات التي يتمتع بهام ووظفوا الإدارة الجبائية وذلك من أجل معاينة محالفات الطابع بالنسبة للعقود أو المحررات العرفية ومن أجل حجز الوثائق المختلفة».

ونستخلص من المادتين السابقتين أن المشرع الضريبي منح اختصاص تحرير المحاضر الضريبية في مجال إثبات جرائم التهرب الضريبي التابعة لقانون الطابع لموظفي الإدارة المالية على وجه التحديد، والممثلين في أعوان إدارة الضرائب، إضافة إلى أعوان مصالح الجمارك، وبهذا يكون قانون الطابع قد ضيق في قائمة الأشخاص الذين لهم الحق قانوناً في إثبات جريمة التهرب الضريبي، وهذا من خلال اعتماده على معيار التخصص، أين منح حق ممارسة هذه الوظيفة إلى الأعوان والموظفين المختصين في الميدان الضريبي والمتمثلين بالخصوص في أعوان إدارة لجمارك وإدارة الضرائب، فنلاحظ بأن المشرع الضريبي قد استثنى أشخاص الاختصاص العام في إثبات جرائم القانون العام والممثلين في الضبطية القضائية من الإثبات في هذا المجال.

الفرع الرابع: في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل .

يعاب على القوانين الجبائية بعدم الانسجام فيما يتعلق بالأشخاص المخول لهم قانوناً تحرير المحاضر الضريبي، فنجد مثلاً بأن قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال وقانون الطابع قد عالجت هذه المسألة، إلا أنها لم تستقر على قائمة موحدة للأشخاص والأعوان المختصين بتحرير المحاضر الضريبية لإثبات جرائم التهرب الضريبي، أما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل فلم يتطرقا مطلقاً لموضوع أشخاص الإثبات تاركين بذلك فراغاً قانونياً ينبثق عنه العديد من الإشكالات تدور حول

إمكانية إثبات هذه الجرائم من الضبطية القضائية بالاستناد إلى الاختصاص العام للإثبات، أم يؤول الإثبات وتحرير المحاضر الضريبية إلى الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة الاختصاص في هذا المجال.

أولاً: إثبات القانون العام.

فسر بعض الفقهاء سكوت المشرع الجبائي عن هذه المسألة على أنه بمثابة إحالة للقانون الجنائي، أي أن الجرائم الضريبية تثبت عن طريق الضبطية القضائية، على أساس أن هذه الأخيرة هي صاحبة الاختصاص العام والأصيل في إثبات ومعاينة مختلف الجرائم، وبالتالي تحرير المحاضر الضريبية المتعلقة بها، طالما أنه لا يوجد نص في القوانين الضريبية يؤول دون ممارسة الضبطية القضائية لهذا الاختصاص (بوناظور، 2007، ص 37).

ونص المشرع الجزائري على هذا الاختصاص بصريح نص المادة 12 من قانون الإجراءات الجزائية، والتي جاء فيها: «يقوم بمهمة الضبط القضائي رجال القضاء والضباط والأعوان والموظفون المبينون في هذا الفصل.

ويتولى وكيل الجمهورية إدارة الضبط القضائي ويشرف النائب العام على الضبط القضائي بدائرة اختصاص كل مجلس قضائي، وذلك تحت رقابة غرفة الاتهام بذلك المجلس. ويناط بالضبط القضائي مهمة البحث والتحري عن الجرائم المقررة في قانون العقوبات وجمع الأدلة عنها والبحث عن مرتكبيها ما دام لم يبدأ فيها بتحقيق قضائي».

وعليه فإنه يمكن لضباط الشرطة القضائية تحرير المحاضر الضريبية بغرض معاينة واثبات الجرائم الضريبية، وذلك لغرض تحقيق المصلحة العامة، لأن التهرب الضريبي ينطوي على أضرار تلحق بالمال العام بما يؤثر سلباً على استقرار الميزانية العامة للدولة، عن طريق قصور حجم الإنفاق العام جراء انخفاض واردات الدولة من الضرائب، مما يؤدي إلى تكبير مصالحي الدولة والإضرار بالمجتمع، وقد يباشر الضبط القضائي اختصاص تحرير محاضر إثبات الجرم الضريبي لاندراجه ضمن الجرائم المقررة في قانون العقوبات - قبل تعديل 2006- أين تم النص عليها بموجب المادة 122 المتعلقة بجرائم التهرب الضريبي المرتكبة بتواطؤ موظفي إدارة الضرائب، وبعد تعديل 2006 تم إدراجها ضمن مواد القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته بموجب المادة 31 منه، وتحت عنوان الإعفاء والتخفيض غير القانوني للضريبة والرسم، والتي جاء فيها « يعاقب بالحبس من خمس (5) سنوات إلى (10) سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 100.000 دج كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال ، ولأي سبب كان، ودون ترخيص من القانون، من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجاناً محاصيل مؤسسات الدولة » الملاحظ من خلال هذه المادة أنها تركز على جرائم التهرب الضريبي المرتكبة بتواطؤ مع موظف عمومي تابع للمصالح الضريبية، إلا أن الأشكال المطروح في هذه المسألة هو إمكانية إثبات جرائم التهرب الضريبي المرتكبة من طرف المكلفين دون سواهم.

ثانياً: إثبات القانون الخاص.

والمقصود به أن تحرير المحاضر الضريبية المتعلقة بإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل وقانون التسجيل من اختصاص موظفي إدارة الضرائب، وذلك استناداً إلى الاختصاص الخاص في مجال الضبط القضائي الممنوح لهم بموجب القانون، فنجد بأن القوانين الجبائية تجيز صراحة لأعوان وموظفي الإدارة الضريبية - وفقاً لشروط محددة - بإثبات الجرائم الضريبية.

إن منح اختصاص الإثبات في هذا المجال إلى الضبطية القضائية (ضباط الشرطة القضائية) قد يؤدي إلى قصور الأدلة الثبوتية وعجزها عن إصاق التهمة بالفاعل الأصلي، ولا يرجع ذلك إلى قصور عمل الضبطية

القضائية، بل مؤاده إلى طبيعة جريمة التهرب الضريبي، و التي تنطوي على استخدام المتهرب لأساليب تقنية معقدة تنطور حسب الظروف والأزمنة، و عرضها التأثير على التحديد القانوني الدقيق للوعاء الضريبي، أين يجد أعضاء الضبط القضائي صعوبات في الإلمام بهذه المسائل الضريبية وبالأحرى البحث عن الجرائم المتعلقة بها (نور الشرع، ص 146-147).

نخلص من وراء ذلك إلى أن البحث عن جرائم التهرب الضريبي وإثباتها عن طريق المحاضر الضريبية يتطلب أشخاص ذو خبرة وتخصص في مجال الجباية والضرائب، وذلك من شأنه أن يجعل من مهمة الكشف عن الجريمة الضريبية وإثباتها أمرا ميسورا، وهو ما ينطبق على موظفي الإدارة الجبائية، الذين يحوزون على تكوين ضريبي خاص، وتجربة منبثقة عن دراية شاملة بالتنظيم الضريبي والمالي، مما يؤهلهم لإمكانية الكشف عن أي خروقات لهذا التنظيم، عن طريق المحاضر الضريبية المحررة لهذا الغرض والتي منحها المشرع الجبائي قوة ثبوتية أمام القضاء.

المبحث الثاني: تقدير القوة الثبوتية للمحاضر الضريبية.

تختلف حجية المحاضر الضريبية في الإثبات على حسب الإجراءات المنبثقة عنها، فقد يكون للمحاضر الضريبي حجية مطلقة أمام القضاء، وفي حالات أخرى تكون هذه الحجية نسبية.

المطلب الأول: الحجية المطلقة للمحاضر الضريبي.

إن المحاضر الضريبية تعتبر أهم وسائل الإثبات في الدعوى الجبائية الجزائية، وذلك بالنظر إلى الظروف المحيطة بعملية تدوينها، والتي يتم تحريرها وفقا لما تتضمنه نصوص القوانين الضريبية، فضلا عن احتوائها لمجموعة من البيانات تساهم بشكل كبير في اثبات الجريمة ونسبتها إلى المكلف الضريبي، وعليه فإن المشرع الجزائري قد منح الحجية لمثل هذا النوع من المحاضر، أين يلتزم معه القاضي بالأخذ بمحتوى هذه المحاضر في إصدار حكمه، وهذا على خلاف الأصل العام في الإثبات، والذي يقوم على أساس استعانة القاضي بأي وسيلة إثبات كانت، لحل النزاع المعروض أمامه (سعادنة، 2014، ص 191).

الفرع الأول: شروط اكتساب المحاضر للقوة الثبوتية.

إن الغرض من الإثبات بالمحاضر الضريبية هو إقامة الدليل على لجوء المكلف بالضريبة إلى ممارسة مناورات تدليسية (بن زارع، 2014، ص 56) وهي عبارة عن كل محاولة من جانب المكلف بالضريبة عرضها التملص أو محاولة التملص من الخضوع للضريبة أو دفعها بحسب ما توجيه مختلف القوانين الجبائية وذلك باستعماله لوسائل احتيالية في إقرار وعاء أي ضريبة، أو حق جبائي أو رسم يخضع له، أو تصفية هذا الحق كليا أو جزئيا (بن زارع، ص 58).

ويقصد بالحجية المطلقة للمحاضر الضريبية أن لها حجية وقوة كاملة أمام القضاء الجزائري، ويأخذ بها القاضي لتكوين اعتقاده في القضية المعروضة أمامه، أما المدعى عليه فلا يمكن له الطعن في هذا المحاضر إلا عن طريق التزوير (كوسة، ص 150) وتكون للمحاضر الضريبية حجية إثبات مطلقة أما القضاء، إذا ما تم تحريرها من قبل عونين ضريبيين على الأقل، مع استيفائها للشروط والإجراءات القانونية السابقة واللاحقة لتحرير المحاضر الضريبي، وتلتزم الإدارة الجبائية بالعمل بمقتضاها (عزوز، ص، 250-251)، وقد عالج المشرع الجبائي هذه الإجراءات بموجب القوانين الضريبية، ويمكن تلخيصها في العناصر التالية :

أولا: أوقات إجراء المعاينة.

إن العدالة الضريبية تقتضي عدم انتهاك حرمة الأشخاص والممتلكات، وعملا بذلك فقد حدد المشرع الجبائي ساعات وأوقات مباشرة إدارة الضرائب لإجراء المعاينة والحجز، فلا يمكن أن تلجأ إدارة الضرائب إلى إجراء المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا، وتجرى بعد الساعة الثامنة مساء، أما إذا كانت المعاينة والحجز

تنصب على محلات الصناعات والصناعيين والتجاربيين، فقد بينت المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية الأوقات التي تتم فيها، وذلك على النحو التالي:

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من 6:00 صباحا إلى السادسة مساء.

- من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الخامسة صباحا إلى الثامنة مساء.

ثانيا: الترخيص بإجراء المعاينة والحجز.

في حال ما إذا ارتأت الإدارة الجبائية ممارسة إجراء المعاينة، فإنه لا يمكننا اللجوء إلى ممارسة هذا الحق إلا بعد حصولها على ترخيص بذلك من رئيس المحكمة المختصة، أو قاض مفوض من رئيس المحكمة ويتم الحصول على هذا الترخيص بموجب طلب صادر من مسؤول الإدارات الجبائية، ويتضمن المعلومات التالية (تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة، عنوان الأماكن التي تتم معاينتها، العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، أسماء الأعوان المكلفين بإجراء المعاينة مع ذكر صفاتهم ورتبهم (صالح، ص 58-59).

ثالثا: سلطة الإشراف القضائي.

نظرا لحساسية هذا إجراء المعاينة والحجز فإن المشرع الجبائي يشترط لممارسة هذا الحق أن يتم تحت إشراف ورقابته القاضي المختص الذي أصدر التصريح، ويتم ذلك عن طريق ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية الذي يشرف على إعطاء التعليمات للأعوان الممارسين للمعاينة والحجز (بوصيعة، 2010، ص 442).

رابعا: إعلام المعني بالمعاينة والحجز.

تلتزم الإدارة الجبائية تحت طائلة الإجراءات، بإعلام المكلف بأمر الترخيص بالمعاينة والحجز و يبلغ هذا الترخيص إلى المعني في مكان إجراء المعاينة، ويمكن أن يبلغ إلى ممثله القانوني أو إلى الشخص شاغل مكان المعاينة، وتسلم الإدارة لمستلم الترخيص إشعار بالاستلام، وفي حال غياب أي منهم فإن الإدارة تباشر إجراء المعاينة في الوقت المحدد وهذا تفاديا لضياع وتخريب الأدلة المثبتة لوجود ممارسات تدليسية، على أن تلتزم بإبلاغ أمر المعاينة ومحضر المعاينة إلى المعني عن طريق رسالة موصى عليها، وترسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمكلف (عباس، ص 43-44).

خامسا: الأشخاص المخول لهم قانونا حضور عملية المعاينة.

بينت المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري الأشخاص الذين يمكنهم حضور إجراء المعاينة، حيث تتم المعاينات الجبائية بحضور المعني صاحب المحل الضريبي، أما في حالة غيابه فإن المعاينة تتم بحضور الأشخاص التالية، وعلى هذا الترتيب:

1- الممثل القانوني للمكلف بالضريبة (محل المعاينة).

2 - إذا تعذر حضور الممثل القانوني تتم المعاينة بحضور شاغل محل المعاينة.

3- وفي حال غياب كليهما يقوم ضابط الشرطة القضائية المراقب لعملية المعاينة بإحضار شاهدين محايدين (لا ينتمون إلى سلك الضبطية القضائية ولا لإدارة الضرائب)

4- في حال استحالة حضور شاهدين يلجأ ضابط الشرطة القضائية المعني إلى تكليف محضر قضائي لحضور العملية.

سادسا: تبليغ المحضر.

بعد تحرير المحضر لا بد أن يبلغ إلى المعني، ويذكر هذا في المحضر الضريبي، وفي حال غياب المعني فإن المحضر يبلغ له خلال 48 ساعة في محل الإقامة أو في مكان المعاينة والحجز، وإذا ما تعذر ذلك

فإن المحضر يعلق خلال 48 ساعة على باب البلدية التابعة لمكان الحجز أو مكان تحرير العقد، وهو ما أكدته المادة 508 من قانون الضرائب غير المباشرة.

سابعاً: الالتزام بالسر المهني.

تلتزم القوانين الجبائية جميع الأشخاص الحاضرين أثناء المعاينة والحجز بالتقيد بالسر المهني فيما يتعلق بجميع العمليات التي تم مباشرتها في محل المكلف بالضريبة (عباس، ص 48) نفس الأمر ينطبق على ضابط الشرطة القضائية، وتأكيداً لذلك فإن حتى قانون الإجراءات الجزائية ألزم ضباط الشرطة القضائية بالسرية المهنية، وهذا بمقتضى المادة 11 منه، والتي جاء فيها «تكون إجراءات التحري والتحقيق سرية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ودون إضرار بحقوق الدفاع.

كل شخص يساهم في هذه الإجراءات ملزم بكتمان السر المهني بالشروط المبينة في قانون العقوبات وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها فيه....»

ثامناً: تحرير المحضر الضريبي.

يتم تحرير المحضر الضريبي من قبل الأعوان العاملين لدى الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش، ومؤهلين قانوناً للقيام بهذا الإجراء، ويجب أن يشتمل هذا المحضر على جميع البيانات والعمليات التي قام بها الأعوان المكلفون بالمعاينة والحجز (بوصفيقة، ص 442).

إن احترام الإجراءات السابقة الذكر والمنصوص عليها بموجب القوانين الضريبية، أمر ضروري لإعطاء المحضر الضريبي قوة ثبوتية مطلقة في مواجهة المتهم من دفع الضريبة، وفي هذه الحالة تعتبر المحاضر الضريبية قوة إثبات مطلقة يتعين على القاضي الأخذ بها والعمل بمقتضاها.

الفرع الثاني: الطعن في المحاضر ذات الحجية المطلقة.

إن المحاضر الضريبية الموسومة بحجية مطلقة في الإثبات لا يمكن الطعن فيها إلا عن طريق التزوير، إلا أن المشرع الجبائي لم ينظم إجراءات هذا الطعن، لذا يتم العمل بها وفقاً لما ورد في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، بدليل نص المادة 218 منه «إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين خاصة.

وعند عدم وجود نصوص صريحة تتخذ إجراءات الطعن بالتزوير وفق ما هو منصوص عنه في الباب الأول من الكتاب الخامس «وبالتالي يطبق على الطعن بتزوير المحاضر الضريبي نفس الأحكام الواردة في المادتين 536 و 537 من نفس القانون.

فالمادة 536 بينت الإجراءات المتعلقة بطعن التزوير المقدم أمام المحكمة أو المجلس القضائي، فإن وقف الدعوى في هذه الحالة يرجع لتقدير القاضي الفاصل في النزاع، وذلك بعد مع مراعاة الملاحظات المقدمة من طرف أعضاء النيابة العامة بالإضافة إلى رأي الخصوم حول مدى تأثير طعن التزوير على سير القضية المطروحة، أما إذا انقضت الدعوى العمومية أو تعذر متابعتها بسبب التزوير، أو لم يثبت طابع العمد في التزوير، فإن المحكمة المعروض أمامها النزاع تقوم بالفصل في طعن التزوير بصفة فرعية.

أما المادة 537 فقد نصت على الطعن بالتزوير المقدم أمام المحكمة العليا، حيث بينت بأن هذه المسألة تتم حسب الإجراءات المعمول بها أمام مجلس الدولة وفقاً لقانون الإجراءات المدنية.

ونشير إلى أن هناك فرق بين بطلان المحضر الضريبي والطعن ببطلان المحضر الضريبي، فهذا الأخير يحدث في حال عدم احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بالمحاضر الضريبية، أما تزوير المحضر الضريبي فيقصد به التغيير في واقع المحضر، وذلك عن طريق إدراج معلومات وبيانات ليس لها صلة بمحل المكلف، أو حذف بيانات لها صلة مباشرة بالإجراء الممارس (واسطي، ص 292).

المطلب الثاني: الحجية النسبية للمحاضر الضريبية.

إن حجية المحاضر الضريبية تتحدد وفقا لمدى احترام إجراءاتها القانونية، إذ أن احترام هذه الإجراءات يكسب المحاضر حجية إثبات مطلقة، وحجية نسبية في حال عدم مراعاتها.

الفرع الأول: مفهوم الحجية النسبية للمحاضر الضريبي.

نص المشرع الجبائي الجزائري في المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة على « إن مخالفة أحكام هذا القانون، المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال ثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان.

ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير» بالتالي فإن المحاضر التي يتم تحريرها من طرف عون واحد فقط تابع للإدارة الجبائية، تكون حجيتها نسبية في الإثبات أمام القضاء، بمعنى أن القاضي الفاصل في النزاع له كامل السلطة التقديرية تجاه هذا المحاضر، فلا يقيد القانون بضرورة العمل وفقا لما اشتمل عليه من بيانات وحقائق، بل يقضي وفقا لما يعرض عليه من وسائل الإثبات المختلفة، كما يمكن للقاضي أن يفصل في النزاع وفقا للمحاضر الضريبي النسبي شريطة ألا يكون محل طعن من طرف المكلف (كوسة، ص 150-151).

الفرع الثاني: الأثر المترتب عن الحجية النسبية للمحاضر الضريبي.

إن المحاضر المشوبة بعيب عدم مراعاة الإجراءات القانونية المتعلقة بها، يترتب عليها إمكانية الطعن ببطلانها من طرف المكلف المحتج بها عليه، ويمارس المكلف بالضريبة (المتهم) هذا الطعن في مواجهة الإدارة الضريبية أمام القضاء المختص للمطالبة بإزالة محتوى المحاضر.

إذا كان العيب الذي يعتلي المحاضر يتعلق بمخالفة إجراء جوهري للمحاضر منصوص عليه بموجب القانون فإن البطلان في هذه الحالة يكون من النظام العام، مما يخول للقاضي المختص الأمر به عن تلقاء نفسه ومن أمثلة ذلك ما أورده المادة 509 من قانون الضرائب غير المباشرة، وهو حالة عدم لجوء الإدارة الجبائية إلى إعلام المكلف المعني بالرقابة بإمكانية لجوءه إلى تعيين مستشار يختاره بنفسه، ونصت هذه المادة على « كل اقتراح يتعلق بالزيادة يقدم أثناء مراقبة جبائية، يكون باطلا إذا لم يبين بأن المكلف بالضريبة، له الحق بأن يساعده مستشار يختاره هو لمناقشة هذا الاقتراح أو الإجابة عليه، ويمكن للمكلفين بالضريبة أن يساعدهم خلال إجراء تحقيقات في المحاسبة، مستشار يختارونه و ينبغي أن يعلموا بهذا الحق تحت طائلة بطلان الإجراء» .

وعليه فإن أي إجراء يتعلق بالمحاضر الضريبي نص المشرع الجبائي على أن عدم احترامه يؤدي إلى البطلان، فإن هذا الأخير يحكم به القاضي من تلقاء نفسه حتى ولو لم يطالب به الخصوم، أما فيما عدا هذا فإن القاضي لا يحكم ببطلان المحاضر الضريبي إلا إذا تمسك به الخصم وطالب به (السبتي، ص 181).

ينظر في طعن بطلان المحاضر الضريبي من طرف المحكمة المعروض أمامها دعوى التهرب الضريبي المثبتة بموجب المحاضر الضريبي محل الطعن بالبطلان، ويشترط قانون الضرائب المباشرة أن يرفع الطعن ببطلان المحاضر أمام المحكمة أي محكمة الدرجة الأولى، ويتعرض للرفض في حال رفعه أول مرة أمام

محكمة الدرجة الثانية، وهو ما ورد في نص المادة 520 من قانون الضرائب المباشرة، والتي جاء فيها «إن الدعوى الناجمة من المحضر والمسائل التي يمكن أن تصدر من دفاع المتهم، هي من اختصاص المحكمة فقط». حسب نص المادة أعلاه فإن بطلان المحضر الضريبي هو دفع شكلي، يجب إثارته أول مرة أمام محكمة الدرجة الأولى، وبالتالي لا يمكن تقديمه أول مرة أمام المجلس أو المحكمة العليا، ويتعين على المكلف إثارته قبل أي دفع في الموضوع (واسطي، ص 294).

إن الغاية من الطعن ببطلان المحضر هو إبطال محتوى المحضر الضريبي (محضر الإثبات) بالإضافة إلى إبطال كل الإجراءات الناشئة عنه، والتي باشرتها الإدارة الجبائية، فإذا انصب البطلان على مخالفة لإجراء جوهري نص عليه القانون الجبائي، فإن المحضر يعتبر لاغيا ولا يمكن للقاضي الاستدلال به في مواجهة المدعى عليه، بيد أنه إذا كان سبب بطلان المحضر يتعلق بإجراء غير مؤثر على سلامة بقية مضامين المحضر، فإن البطلان في هذه الحالة يطبق على هذا الإجراء فقط، ولا يتعدى بقية المحضر، مما يفتح المجال أمام القاضي للأخذ ببقية المحضر (المسائل و الإجراءات و البيانات غير مطعون في صحتها) كدليل إثبات. وتجدر الإشارة إلى أن بطلان المحضر الضريبي لا يؤدي بالضرورة إلى إلغاء الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي، بل يمكن للقاضي أن يفصل في الدعوى بناء على الإثباتات الأخرى المقدمة من طرف الإدارة الجبائية، أما إذا اقتصر الإثبات في هذه الجريمة على المحضر فقط، فإن القاضي المختص يحكم ببطلان هذا المحضر (السبتي، ص 183).

وتكريسا لمبدأ حماية المال العام للدولة، فإن بطلان المحضر الضريبي لا يؤدي إلى براءة مرتكب جريمة التهرب الضريبي، بل تلجأ الإدارة الجبائية المدعية في هذه الحالة، إلى إعادة مباشرة الإجراء المحكوم ببطلانه، عن طريق تحرير محضر جديد يراعى فيه جميع الإجراءات والشكليات التي أوجبها التشريع الجبائي وذلك مع مراعاة المدة القانونية لتقادم الدعوى الجبائية، والمقدرة بأربع سنوات (صالح، ص 27).

خاتمة

نخلص في نهاية دراستنا إلى أن المحاضر الضريبية تعتبر الوسيلة الأنجع في مجابهة خطر استفحال جرم التهرب الضريبي، وهذا نظرا للخصوصيات التي تمتاز بها، كونها عبارة خاتمة مجهود ميداني انصب على محل المكلف بالضريبة، تم مباشرته - غالبا - من طرف موظفين مختصين وعلى دراية بخفايا النظام الضريبي والمالي، وتحت إشراف قضائي، لذا فإن قرينة الصحة مفترضة في البيانات والحقائق التي تحويها مثل هذه المحاضر.

ونلاحظ بأن المشرع الجبائي لم يفصل في الإجراءات المتعلقة بالإثبات الضريبي أمام القضاء الجزائي رغم دوره الفعال في الكشف عن الجرائم الضريبية.

من خلال ما تم معالجته في هذا الموضوع، يمكن أن نشير إلى الاقتراحات والتوصيات التالية:
- ضرورة توحيد الإجراءات ذات الطابع الجزائي المطبقة على الجرائم الضريبية، خاصة تلك المتعلقة بكشف وإثبات هاته الجرائم.

- سن تنظيم خاص يتعلق بمكافحة التهرب الضريبي لأجل حماية أموال الدولة.
- تكوين قضاة مختصين في المجال الجبائي والضريبي، نظرا للخصوصيات التي تمتاز بها الدعوى العمومية الجبائية.

- فتح المجال أمام هيئات ومؤسسات الدولة في كشف وإثبات جرائم التهرب الضريبي، على اعتبار أن الضرر الناجم عن هذه الجريمة يمس المصلحة المالية العامة، فينبغي أن تتضافر الجهود للحد من خطورة هذا الضرر، ويكون ذلك تحت إشراف الإدارة الضريبية.

أولاً- توثيق الأوامر والقوانين.

- * الأمر رقم 154/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07/17 المؤرخ في 27/03/2017، جريدة رسمية عدد 20، الصادرة في 29/03/2017.
- * الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات، المعدل بالقانون رقم 02/16 المؤرخ في 19/06/2016، الجريدة الرسمية عدد 37، الصادرة بتاريخ 22/06/2016.
- * الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة، المعدل والمتمم.
- * الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم.
- * الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم.
- * الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم.
- * الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم.
- * القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمتعلق بقانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.
- * القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، جريدة رسمية عدد 14، الصادرة في 08/03/2006، المعدل والمتمم بالقانون رقم 15/11 المؤرخ في 02/08/2011، الجريدة الرسمية عدد 44، الصادرة بتاريخ 10/08/2011.

ثانياً- توثيق الكتب

- * بن زارع رابع، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2014.
- * حسن بوصقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ط11، ج1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2010.
- * عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر والتوزيع، عين مليلة الجزائر، 2012.
- * كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- * سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- * طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1 دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- * العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

ثالثاً - توثيق الدوريات والملتقيات

- * بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، 13 و 14 نوفمبر 2007.
- * سعادنة العيد، المحاضر ذات الحجية في التشريع الجزائي الجزائري، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 31، ديسمبر 2014، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
- * رياض فوحال، أثر المحاضر الجنائية على القاضي الجزائي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد الثالث، العدد الأول، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2019.

رابعاً- توثيق الرسائل الجامعية..

- * عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه ل م د، تخصص القانون الجنائي للأعمال، قسم الحقوق، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، الموسم الجامعي 2018-2019.
- * واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية (العش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً)، رسالة لنيل درجة الدكتوراه، تخصص القانون الجنائي للأعمال، قسم الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان الموسم الجامعي 2016-2017.