

دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف احتكار الإدارة للمقع الجزائري لجريمة الغش الجبائي

الأستاذ: محمد جبالي

أستاذ مساعد (أ)

قسم الحقوق، جامعة جيجل، الجزائر

تاريخ إرسال المقال: 2018-04-13

تاريخ قبول المقال: 2018-06-28

ملخص : يتميز قمع جريمة الغش الجبائي بإجراءات تحتل فيها الإدارة الجبائية دورا محوريا ، فهي المسؤولة أولا عن معاينة الجريمة و قمعها عن طريق العقوبات المالية المتمثلة في الغرامات و الزيادات التي توقعها باستقلالية دون اللجوء للقضاء ، و هي المسؤولة ثانيا عن الاختيار التحكيمي للملفات التي تتبعها بشكوى أمام الجهات القضائية المختصة من اجل إضافة تطبيق العقوبات الجزائية ، فوكيل الجمهورية لا يمكنه تحريك الدعوى العمومية حتى و إن بلغ إلى علمه خبر وقوع جريمة الغش الجبائي دون شكوى مسبقة من الإدارة ، و ما يشكله ذلك من مساس بمبدأ الفصل بين السلطات. و في سبيل الحد من حرية الإدارة في اختيارها للملفات التي ترفع بشأنها شكوى أمام القاضي الجزائري يأتي استحداث لجنة المخالفات الجبائية ، التي يشترط المشرع الحصول على رأي موافق منها قبل تقديم الشكوى تحت طائلة عدم القبول .

الكلمات المفتاحية: الغش الجبائي ، قمع، لجنة المخالفات الجبائية، القاضي الجزائري، اختصاص.

Résumé : La répression du délit de fraude fiscale est caractérisée par des mesures dans lesquelles l'administration fiscale joue un rôle axial. elle est chargée de constater le délit et de réprimer par des sanctions financières représentées par les amendes et incréments, qu'elle décide de manière indépendante sans recourir au pouvoir judiciaire. Elle est, en outre, responsable de la sélection des dossiers quelle dépose devant les autorités judiciaires compétentes afin d'y ajouter des sanctions pénales. Même si Le procureur de la République venait à avoir vent du crime fiscal, il ne peut ordonner une enquête sans une plainte préalable de l'administration, ce qui constitue une violation du principe de la séparation des pouvoirs. Afin de limiter la liberté de l'administration dans la sélection des dossiers pour déposes une plainte devant le juge pénal, le législateur a crée le Comité des infractions fiscales, dont l'approbation est exigée avant de soumettre la plainte sous peine de la voir rejetée.

Mots clés : fraude fiscale, La répression, le Comité des infractions fiscales, le juge pénal, la compétence.

مقدمة :

يعرف الغش الجبائي طبقا لأحكام المواد 303 بالنسبة للوعاء و 407 بالنسبة للتحصيل ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بأنه كل تملص او محاولة التملص الكلي او الجزئي من وعاء الضريبة أو من تحصيلها بطرق تدليسية ، وهو نفس ما يورده قانون الضرائب الفرنسي في نص المادة 1741 منه حيث يعتبر مرتكب لجريمة الغش الجبائي ، كل شخص تملص او حاول التملص باستعمال طرق تدليسية من إقرار أو تحصيل كل أو جزء من الضرائب المقررة بموجب القانون العام للضرائب ، و هو بذلك يمثل كل فعل يقصد من ورائه بطريقة إرادية التخلص من الضريبة عن طريق انتهاك قواعد القانون الجبائي.

و بالإضافة إلى العقوبات الجبائية (المالية) التي تفرضها الإدارة ، فان الغش الجبائي يعاقب بغرامة جزائية تتراوح بين 50 000 دج إلى 10 000 000 دج و بعقوبات سالبة للحرية تتراوح بين الحبس من شهرين إلى 10 سنوات تبعا لمبلغ الحقوق المتملص منها⁽¹⁾ ، غير أن المتابعات من اجل تطبيق تلك العقوبات الجزائية لا يمكن إطلاقها إلا بمبادرة من الإدارة الجبائية ، و منذ سنة 2012 بعد الحصول على رأي موافق من لجنة المخالفات الجبائية ، فلا وكيل الجمهورية ، حتى في حالة التلبس ، و لا طرف مدني يمكنهم تحريك الدعوى العمومية من اجل الملاحقة الجزائية.

و لجنة المخالفات الجبائية هيئة إدارية لها دور استشاري لا تشكل درجة أولى للتقاضي ، تصدر آراؤها دون تطبيق لمبدأ الوجاهية و دون تسيب ، أوجدت كضمانة إجرائية للمكلف تحد من السلطة التحكيمية للإدارة ، فتحريك الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبات الجزائية في مجال الغش الجبائي تقتضي المرور عبر ثلاثة مصافي ، المصفاة الأولى تتمثل في إرادة الإدارة في فرز الملفات التي تكتفي فيها بالعقوبات الإدارية و تلك التي تنوي إتباعها بعقوبات جزائية بطريقة تحكيمية ، ما يجعلها تلعب دور قاض ملائمة ، و ما يشكل ذلك من مساس بمبدأ الفصل بين السلطات ، أما المصفاة الثانية فتتمثل منذ 2012 في اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية التي تبدي رأيا في الملفات التي تنوي الإدارة اقتراحها للمتابعة الجزائية ، و إصدار رأي موافق بشأنها تحت طائلة عدم قبول الدعوى ، أما المصفاة الثالثة فتتمثل في وكيل الجمهورية الذي و إن كان لا يمكن له تحريك الدعوى العمومية من تلقاء نفسه ، فهو مقيد في ذلك بشكوى الإدارة ، غير انه يسترد سلطاته المعتادة بعد إيداع الإدارة لشكواها.

هذا المسار الإجرائي الخصوصي يظهر فيه جليا مدى احتكار الإدارة لقمع و متابعة جريمة الغش الجبائي ، و في سبيل تلطيف هذا الاحتكار الذي يمكن أن يؤدي إلى إطلاق متابعات في مواجهة البعض دون البعض الآخر بطريقة تحكيمية جاء تأسيس لجنة المخالفات الجبائية التي يفترض فيها الحياد و الاستقلالية و الموضوعية.

وستتناول في هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية : " مدى فعالية آلية لجنة المخالفات الجبائية في الحد من احتكار الإدارة الجبائية للمتابعة الجزائية لجريمة الغش الجبائي " و من أجل ذلك نقسم الدراسة إلى مبحثين ، نوضح في الأول احتكار الإدارة لقمع و متابعة جريمة الغش الجبائي ،

و في الثاني مدى توفيق استحداث لجنة المخالفات الجبائية كألية للحد من احتكار الإدارة للمتابعة الجزائية للغش الجبائي.

المبحث الأول: احتكار الإدارة لقمع ومتابعة جريمة الغش الجبائي :

إن الخروقات التي يرتكبها المكلف إزاء واجباته الجبائية تقمع في العادة عن طريق عقوبات جبائية محددة بموجب مختلف القوانين الجبائية ، تطبق من طرف الإدارة مباشرة و دون اللجوء إلى القضاء ، وان كان ذلك التطبيق يمكن أن يخضع لرقابة القاضي الإداري لاحقا ، فتلك الرقابة غير مشترطة ابتداء ، و إنما يتم تفعيلها بموجب العريضة التي يدخلها المكلف الذي يعتقد انه ظلم في حقوقه أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة⁽²⁾ ، كما يمكن أن تكون تلك الخروقات محل لعقوبات جزائية ، بالتوازي مع العقوبات الجبائية ، تنطق بها المحاكم الجزائية بناء على شكوى الإدارة⁽³⁾ .

إن المنازعات الجزائية التي تسمح بقمع المخالفات الجبائية تقتضي أيضا قواعد إجرائية موسومة بخصوصية مميزة ، هذه الخصوصية لا تتعلق بالأوضاع التي تحكم المحاكمة الجزائية و إنما تتعلق بصورة خاصة بكيفية إطلاق المتابعات الجزائية ، التي تحتل فيها الإدارة دورا بارزا ، فهي وحدها من يقرر ما هي الملفات التي تخفها عن أنظار السلطة القضائية و تلك التي تعرض أمامها (مطلب أول) ، و أن تخويل جهة إدارية تابعة للسلطة التنفيذية بهذا سلطات من شأنه أن يمس بالمبادئ العامة للقانون التي تحكم الفصل بين السلطات و المساواة أمام القانون (مطلب ثان).

المطلب الأول: خصوصية إطلاق متابعة جريمة الغش الجبائي:

تتجلى خصوصية إطلاق المتابعات التي تهدف إلى المتابعة الجزائية للغش الجبائي على مستويين على الأقل ، عن طريق التقييد المزدوج لكل من الإدارة و النيابة العامة في إطلاق المتابعات الجزائية من جهة (فرع أول) ، و احتكار الإدارة لسلطة اختيار الملفات التي تكتفي فيها بالعقوبات الجبائية و تلك التي تتبعها بعقوبات جزائية من جهة أخرى (فرع ثان).

الفرع الأول: التقييد المزدوج لمتابعة الغش الجبائي :

إن الخصوصية التي تميز قمع الغش الجبائي تتجلى في التقييد المزدوج لإطلاق إجراءات متابعته ، فبالنسبة للإدارة يتجلى تقييدها بوجود الحصول على رأي موافق من لجنة المخالفات الجبائية قبل تقديم الشكوى (1) ، و بالنسبة للنيابة العامة يتجلى تقييدها بوجود تقديم الإدارة لشكوى من اجل إطلاق المتابعات الجزائية (2).

1) بالنسبة للإدارة: وجوب رأي موافق مسبقا :

الإدارة الجبائية هي أصل الشكوى بالنسبة للمخالفات الجبائية التي تقدم أمام القاضي الجزائي ، فقانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾ يستوجب تقديم الشكوى من أجل المتابعات التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية من طرف مدير الضرائب بالولاية⁽⁵⁾ . هذا الحق في المتابعة أمام القاضي الجزائي للمخالفات الجبائية يستوجب الحصول على رأي موافق من لجنة المخالفات الجبائية ، فنص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية تشترط تقديم الشكوى بضرورة الحصول على رأي موافق من لجنة المخالفات الجبائية كأصل عام ، باستثناء

الشكوى المتعلقة بحقوق الضمان و حق الطابع ، و في الحالة العكسية لا يبقى أمام الإدارة إلا الاكتفاء بالعقوبات الإدارية ، فمكافحة الغش الجبائي مقيدة في المنبع بالنسبة للإدارة و في المصب بالنسبة للنيابة العامة⁽⁶⁾.

2) بالنسبة للنيابة العامة : وجوب تقديم شكوى مسبقة :

تحريك الدعوى العمومية من طرف النيابة العامة خاضع لضرورة وجود شكوى مسبقة من طرف الإدارة ، فحتى إذا بلغ إلى علم النيابة أو اكتشفت معلومات من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش جبائي أو أية مناورات كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة فإنها ملزمة بإطلاع الإدارة بذلك مهما كانت طبيعة الدعوى⁽⁷⁾ دون إمكانية تحريك الدعوى العمومية من تلقاء نفسها.

غير أن النيابة العامة تبقى حرة في تقدير المآل الذي يمكن أن تعطيه لشكوى الإدارة سواء من حيث ملائمة المتابعات أو حفظ الملف بدون متابعة ، فوكيل الجمهورية المخاطر بشكوى قانونية يسترجع مجمل سلطاته المعتادة ، حسب اجتهاد الغرفة الجنائية بمحكمة النقض الفرنسية⁽⁸⁾.

الفرع الثاني : احتكار الإدارة لمكافحة الغش الجبائي :

إن الخصوصية الإجرائية الأهم التي تحكم مكافحة جريمة الغش الجبائي تتمثل في التكريس القانوني لاحتكار الإدارة ، و هو نفس الاحتكار الذي تكرسه أغلب التشريعات المقارنة مثل المشرع الفرنسي ضمن نص المادة L. 228 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽⁹⁾ ، و المشرع المغربي في نص المادة 231 من المدونة العامة للضرائب المغربية⁽¹⁰⁾ ، وكذلك المشرع التونسي الذي

يولي الإدارة سلطة إثارة الدعوى العمومية طبقا للفصل 74 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية التونسية⁽¹¹⁾ ، فهي من تقدر مدى ملائمة إطلاق المتابعات الجزائية (1) كما تختار طبيعة العقاب الذي توقعه بالمخالف فيما إذا كان نقدي أو جزائي (2).

1) الإدارة الجبائية قاض ملائمة :

حسب القواعد العامة فان متابعة الجرائم من اختصاص النيابة العامة، السلطة المكلفة بالدفاع عن النظام الاجتماعي، وبالنتيجة

تباشر الدعوى العمومية باسم المجتمع و تطالب بتطبيق القانون⁽¹²⁾ ، في إطار هذه المهمة يتوفر وكيل الجمهورية على حق تقدير ملائمة المتابعات ، فكل جريمة قابلة للمتابعة لا تتم متابعتها فعليا إلا إذا رأى هذا الأخير ذلك مناسبا ، غير أن تحريك الدعوى العمومية يمكن أن يتأثر لأسباب مختلفة ، و الإجراءات المتعلقة بمتابعة الغش الجبائي تشكل المثال الأحسن ، فالدعوى العمومية لا يمكن تحريكها في مجال الغش الجبائي إلا بناء على شكوى مسبقة من الإدارة.

و إن كان صحيحا أن شكوى الإدارة لا تحرك في حد ذاتها الدعوى العمومية التي تبقى من صلاحيات وكيل الجمهورية ، غير أن تقييد سلطة هذه الأخيرة في تقدير ملائمة المتابعة أمر لا جدال فيه ، فسلطة النيابة في ذلك خاضعة تماما للسلطة التقديرية المسبقة للإدارة الجبائية ، و هذا ما يجعلها القاضي الحقيقي لدراسة الملائمة في المادة الجبائية⁽¹³⁾.

فحتى في حالة ثبوت جريمة الغش الجبائي بجميع عناصرها فإن الإدارة الجبائية غير ملزمة بإطلاق الإجراءات الرامية إلى محاربة الغش الجبائي جزائيا ، فلا يوجد أي حكم تشريعي أو تنظيمي يحرم الإدارة الجبائية من حقها في تقدير ما إذا كانت ستعطي للجرائم التي تبلغ إلى علمها أو التي تكتشف من طرف أعوانها متابعة جزائية أم لا ، وأن رفض الإدارة إطلاق المتابعة لا يشكل خطأ في التقدير أو إساءة استخدام السلطة ، وهذا ما يؤكده اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي⁽¹⁴⁾.

إن مضمون هذه الخصوصية الإجرائية في مكافحة الغش الجبائي لا يتماشى مع القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية ، التي تلزم كل سلطة نظامية و كل ضابط أو موظف عمومي يصل إلى علمه أثناء مباشرته مهام وظيفته خبر جنائية أو جنحة إبلاغ النيابة العامة بدون تأخر ، وأن يوافيها بكافة المعلومات و يرسل إليها المحاضر والمستندات المتعلقة بها⁽¹⁵⁾ ، غير أن احتكار الإدارة الجبائية لسلطة تقديم الشكوى التي تشكل الفعل المولد لإطلاق المتابعات الجزائية تشكل قييدا على مدى تطبيق هاته الأحكام في المجال الجبائي.

2) حرية الإدارة في اختيار نوع العقوبات:

مكافحة الغش الجبائي يمكن أن تتمحور حول العقوبات الإدارية فقط أو إضافة عقوبات جزائية و أن اختيار هذا أو ذلك من العقوبات يرتبط بموافقة الإدارة الجبائية في تقديم شكوى أمام المحكمة المختصة من عدمه ، بحيث لا تترك لوكيل الجمهورية السلطة في دراسة ملائمة المتابعات كما هو عليه الأمر في القواعد العامة حتى و ان احتفظ لاحقا بإمكانية تحريك الدعوى العمومية من عدمها⁽¹⁶⁾.

إن الاختلالات المكتشفة توضع من البداية للتقدير السيادي للإدارة فيما إذا كانت تكتفي بالعقوبات الإدارية أو تضيف لها عقوبات جزائية ، و هكذا وضع يجعل الرقابة القضائية في أضيق الأحوال ، فهي تقتصر على الخطأ في الوقائع أو الأخطاء الواضحة في التقدير أو تجاوز السلطة. و إن كانت الإدارة تلجأ في الغالب إلى تطبيق العقوبات الإدارية لتصحيح معظم التصرفات المنحرفة للمكلف و ذلك بالنظر لقلة عدد القضايا المتعلقة بجريمة الغش الجبائي على مستوى المحاكم الجزائرية حسب ما ذهب إليه أحد مستشاري المحكمة العليا ، إذ يرى أن إدارة الضرائب لا تلجأ للقاضي الجزائي إلا من أجل طلب معاقبة بعض الممارسات و الأخطاء التي تراها بصفة خاصة ذات خطورة متميزة ، فالإدارة تلجأ قبل الشكوى إلى تطبيق الغرامات الجبائية و التي عادة تكفيها لمعاقبة المخالفين ، فرغم توصل إدارة الضرائب إلى إثبات الجريمة و قيام فعل الغش في جانب المكلف بالضريبة فإنها غير ملزمة بتقديم الشكوى⁽¹⁷⁾.

المطلب الثاني : اثر النظام الإجرائي لمتابعة الغش الجبائي على المبادئ العامة للقانون :

إذا كانت الإدارة الجبائية هي المسؤولة عن اختيار الملفات التي تكتفي فيها بالعقوبات الإدارية و تلك التي تتبعها بعقوبات جزائية ، و في ظل غياب المعايير الواضحة في إتباع هذا الطريق أو ذاك ، فإن ذلك يشكل مساسا بمبدأ المساواة أمام القانون (فرع ثان) و كون الإدارة هي المسؤولة على معاينة

جريمة الغش الضريبي ، وهي المسؤولة عن معاقبة تلك الجريمة سواء بنفسها او عن طريق إطلاق المتابعات الجزائية يشكل مساسا بمبدأ الفصل بين السلطات (فرع أول).

الفرع الأول: المساس بمبدأ الفصل بين السلطات :

يعتبر مبدأ الفصل بين السلطات احد المبادئ الأساسية التي تركز عليها الأنظمة القانونية الحديثة و يشكل ضمانا أساسية للحقوق والحريات ، فهو يمنع تمركز السلطة بيد هيئة أو جهة معينة ، كما يعتبر احد المبادئ ذات القيمة الدستورية ، حيث ينص الدستور الجزائري على أن الدولة تقوم على مبادئ التنظيم الديمقراطي و الفصل بين السلطات و العدالة الاجتماعية⁽¹⁸⁾.

في اعتقادنا أن منح الإدارة سلطة معاينة وإثبات جريمة الغش الجبائي ، و في نفس الوقت سلطة توقيع العقاب سواء كان ذلك في شكل غرامات جبائية طبقا لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽¹⁹⁾ ، و هو نفس الحق الذي كرسه اجتهاد المحكمة العليا في عدة مناسبات ، و الذي جاء فيه انه لما يتعلق الأمر بتهرب جبائي يجوز لإدارة الضرائب اللجوء إلى تغريم المخالفين تلقائيا وتحريك الدعوى العمومية ضدهم بمجرد تقديم الشكوى⁽²⁰⁾ ، أو كان ذلك في شكل متابعات جزائية تطلق بالمبادرة المستقلة للإدارة ، يشكل تجميع لسلطة تطبيق القانون الجبائي و سلطة توقيع الجزاءات على الإخلال بقواعد ذلك القانون في يد واحدة ، و هذا ما يتناقى مع مبدأ الفصل بين السلطات المكرس دستوريا و الذي يشكل احد المبادئ الأساسية في مجتمع ديمقراطي.

وحسب أحكام الدستور⁽²¹⁾ فان السلطة القضائية مستقلة و أن رئيس الجمهورية هو الضامن لهذه الاستقلالية ، و يستتبع بالضرورة استقلالية السلطة القضائية أن يكون لوكيل الجمهورية الحرية التامة في تحريك الدعوى العمومية و مباشرتها من اجل حماية مصالح المجتمع ، غير أن أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية تحد من هذه الحرية و تجعل من تحريك الدعوى العمومية التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المجال الجبائي مشترطة بتقديم شكوى من إدارة الضرائب.

غير ان المجلس الدستوري الفرنسي بمناسبة قرار حديث له⁽²²⁾ ، لا يرى أن ذلك يشكل مساس بمبدأ الفصل بين السلطات حيث جاء في حيثيات القرار ، من جهة أن الأحكام المتعلقة بتحريك الدعوى في مجال المتابعة الجزائية للغش الجبائي لا تحرم وكيل الجمهورية متى تم إيداع الشكوى من إمكانية التقرير بحرية مدى ملائمة إطلاق المتابعات طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجزائية.

و من جهة ثانية فانه حتى في غياب شكوى الإدارة و القدرة على تقدير خطورة انتهاك المصالح الجماعية التي يحميها القانون الجبائي ، فان تلك الأفعال تكون محل لعقوبات إدارية ، و أن عدم تحريك الدعوى لا يشكل اضطراب جوهري للنظام العام ، و من جهة ثالثة فان اختصاص إيداع الشكوى المسبقة الإلزامية لإطلاق المتابعات يعود للإدارة الجبائية الذي يمارس في إطار احترام السياسة العقابية المحددة من طرف الحكومة و في إطار احترام مبدأ المساواة.

و في اعتقادنا فان هذا التأسيس منتقد على الأقل من زاويتين :

- إن سلطة وكيل الجمهورية في إطلاق المتابعات تستعد فقط بالنسبة للقضايا التي قررت الإدارة إحالتها على المحاكم الجزائية، دون باقي الملفات الأخرى التي قررت الإدارة عدم متابعتها جزائيا حتى وإن كانت أكثر خطورة.

- إن خطورة انتهاكات المصالح الجماعية التي يحميها القانون الجبائي تخضع لتقدير الإدارة بمفردها في غياب معايير محددة تنبأ على تحقيق المساواة بين المكلفين.

الفرع الثاني : المساس بمبدأ المساواة أمام القانون :

إن الانتقاد الأكثر شيوعا فيما يخص الطابع الاستثنائي لآلية متابعة جريمة الغش الجبائي يتمثل في المساس بمبدأ المساواة أمام القانون⁽²³⁾، هذا المبدأ الذي تم إرساؤه منذ الثورة الفرنسية و عبر عنه إعلان حقوق الإنسان و المواطن لسنة 1789⁽²⁴⁾ و كرسه الإعلان العالمي لحقوق الإنسان المعتمد من طرف الجمعية العامة للأمم المتحدة سنة 1948 و الذي جاء فيه أن الناس جميعا سواء أمام القانون وهم يتساوون في حق التمتع بحماية القانون دون تمييز⁽²⁵⁾، و بنفس العبارات تقريبا أقر العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية و السياسية مبدأ المساواة أمام القانون⁽²⁶⁾، و في الجزائر يعتبر مبدأ المساواة أمام القانون مبدأ ذو قيمة دستورية يضمن بمقتضاه أن يكون كل المواطنين سواسية أمام القانون و لا يمكن أن يكون هناك تمييز بين المواطنين لأي سبب كان⁽²⁷⁾.

فإذا كان مبدأ المساواة أمام القانون يقتضي أن الأشخاص يخضعون للقانون دون تمييز سواء كان يحيي أو يعاقب فهو بهذا الشكل لا يطرح إشكالات حقيقية فيما يخص متابعة و قمع جرائم القانون العام كون ذلك منوط من بدايته إلى نهايته بالسلطة القضائية باعتبارها حامي الحقوق و الحريات في مختلف أوجهها و ما توفره الإجراءات المتبعة أمامها من ضمانات الحياد و الاستقلالية، و اختلاف ادوار مكوناتها، من جهة اتهام و جهة تحقيق و جهة حكم، فان الأمر ليس كذلك بالنسبة لجريمة الغش الجبائي.

فبموجب الاحتكار الممنوح للإدارة الجبائية في متابعة جريمة الغش الجبائي، حتى وإن توفرت كل الأركان المطلوبة قانونا لقيام الجريمة، فان الإدارة حرة في اختيار الملفات التي تكتفي فيها بتطبيق العقوبات الإدارية، و تلك التي تضيف إليها عقوبات جزائية عن طريق مبادرتها بتقديم الشكوى أمام الجهة القضائية المختصة، و هذا ما يشكل معاملات مختلفة لأوضاع متماثلة من طرف جهة غير قضائية، و هو بذلك يعتبر الإهدار المثالي لمبدأ المساواة أمام القانون.

ضف إلى ذلك الغموض الذي يحيط بالمعايير المستعملة في اختيار الملفات التي يمكن إخضاعها للمتابعات الجزائية، هذه المرحلة الحاسمة في مسار متابعة الغش الجبائي تبقى محاطة بنوع من السرية، إذ يري البعض انه من غير الممكن يقينا الاحتفاظ بالمعايير الموضوعية و العقلانية التي توضع بشكل منتظم من طرف وزير المالية من اجل تقديم المكلف أمام لجنة المخالفات الجبائية، فالسرية التي تحيط بالإدارة في هذه المرحلة الحاسمة من الإجراءات لا يمكن إلا أن تغذي الأوهام الشاذة⁽²⁸⁾.

المبحث الثاني : لجنة المخالفات الجبائية كآلية للحد من احتكار الإدارة :

إن إنشاء لجنة للمخالفات يقدم عادة على أنه ضمان إجرائية إضافية ممنوحة للمكلف ، فقبل استحداث هذه اللجنة تستطيع الإدارة بكل حرية إخطار الجهة القضائية الجزائية ، فقرار متابعة أو عدم متابعة المكلف يتخذ بكل حرية من طرف الإدارة متى قدرت و بكل سيادة أن خطورة المخالفة المرتكبة تقتضي إحالتها أمام الجهات القضائية الجزائية ، وقد لوحظ في الحياة العملية أنه تم اللجوء في حالات غير مؤسسية من طرف مديري الضرائب إلى تقديم شكاوي ضد المكلفين من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المقررة في التشريع الجبائي الساري المفعول على أساس سوء تقدير الطابع التدليسي للجرائم المرتكبة⁽²⁹⁾.

في سياق تلطيف السلطة التحكيمية للإدارة على الأقل في جانبها الايجابي (الجانب الايجابي يعني الأشخاص الذين تنوي الإدارة إحالتهم أمام المحاكم الجزائية) يأتي إنشاء هذه اللجنة ، الذي يفرض على الإدارة الحصول على رأي موافق منها قبل رفع الشكوى.

إن دراسة فعالية الضمانات المرجوة من وراء إنشاء لجنة للمخالفات الجبائية يقتضي أولا دراسة آليات عملها (مطلب أول) وثانيا دراسة مدى استجابة تشكيلها لمتطلبات الحياد والموضوعية (مطلب ثان)

المطلب الأول: آليات عمل لجنة المخالفات الجبائية :

في سبيل إيجاد آليات لتعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة الإدارة الجبائية المزودة بميزات السلطة العامة ، جاء استحداث آلية لجنة المخالفات الجبائية باعتبارها لجنة إدارية تبدي رأيها في الملفات التي تنوي الإدارة رفع شكوى بشأنها أمام الجهات القضائية المختصة من اجل توقيع العقوبات الجزائية (فرع أول) غير أن اختصاص و نظام عمل اللجنة في التشريع الجزائري لا يوفر الضمانات المرجوة للمكلف (فرع ثان).

الفرع الأول: استحداث لجنة المخالفات الجبائية :

إن المشرع الجزائري و جريا منه وراء التقليد الشكلي للمشرع الفرنسي استحدث لجنة جهوية للمخالفات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2012⁽³⁰⁾ الذي أوجب أن تتم المتابعات التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية ، ولا تتم هذه المتابعات إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب للولاية المعنية⁽³¹⁾ ، مع الإشارة إلى أن المخالفات التي تدخل في اختصاص مديرية كبريات المؤسسات غير معنية بهذا الإجراء حسب ما تؤكد تعليمات المديرية العامة للضرائب⁽³²⁾ و أحال إحداث هذه اللجنة و تشكيلها و سيرها الى مقرر يصدر عن المدير العام للضرائب⁽³³⁾.

في القانون المقارن تم استحداث لجنة المخالفات الجبائية أول مرة في فرنسا سنة 1977 بموجب قانون كان يهدف في أساسه إلى إعطاء ضمانات إجرائية للمكلفين في المادة الجبائية و الجمركية⁽³⁴⁾ ، و هو نفس المسعى الذي سلكه القانون المغربي حيث نص على إحداث هذه اللجنة في

المادة 231 من المدونة العامة للضرائب المغربية ، ونفس الشيء بالنسبة للقانون التونسي طبقا للفصل رقم 74 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية.

ويندرج ذلك في سياق إيجاد هيئة مستقلة عن الإدارة ذات تشكيلة يفترض أنها تضمن الموضوعية و الاستقلالية و تهدف إلى جلب ضمان للمكلف ، و ذلك بأن لا تقدم أي شكوى ضده بالغش الجبائي متى قدرت لجنة المخالفات عدم ملائمة المتابعات الجزائية ، و حتى يكون إطلاق المتابعات الجزائية يتم في وضوح تام و بإتباع إجراءات توفر للمكلف كافة ضمانات الحياد.

الفرع الثاني : قصور الضمانات المكفولة من طرف اللجنة:

حتى وإن كان اجتهاد محكمة النقض الفرنسية لا يعتبر لجنة المخالفات الجبائية كدرجة أولى للتقاضي⁽³⁵⁾ ، وإنما مجرد هيئة استشارية ، تلزم القوانين الجبائية الإدارة متى أرادت إطلاق متابعات جزائية ضد مكلف معين الحصول على رأي موافق منها ، فإنها تساهم بطريقة مباشرة في تحريك الدعوى العمومية ، ما يتوجب أن تطبق أمامها مختلف المبادئ التي تضمن حق الدفاع و الوجيهية ، غير أن الإجراءات المتبعة أمامها لا تتضمن أي مناقشة وجاهية و أن المكلف لا يحاط علما بمجمل الأفعال المنسوبة إليه و لا يمكنه الاطلاع على الملف (1) ، بالإضافة إلى محدودية الفحص الذي تقوم به اللجنة ، إذ يخرج من دائرة اختصاصها التأكد من مادية الوقائع المنسوبة للمكلف (2).

1) غياب اعلام المكلف بالأفعال المنسوبة اليه :

إن مبدأ الوجيهية يفترض إعلام كامل عن طريق إحاطة المعني بمجمل الأفعال المنسوبة إليه من اجل تمكينه من تقديم دفاعه بطريقة فعالة ، غير انه في الجزائر تتم إحالة ملف المعني إلى لجنة المخالفات الجبائية دون علم المعني و دون إعلامه لا بالإحالة في حد ذاتها ، و لا بمضمون الأفعال المنسوبة إليه ، لا من طرف الإدارة و لا من طرف لجنة المخالفات الجبائية⁽³⁶⁾.

على عكس القانون الفرنسي الذي يلزم اللجنة بإعلام المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، توضح أهم الأفعال المنسوبة إليه و التي بررت إخطار اللجنة و تدعوه إلى تقديم ملاحظاته الكتابية التي يراها ضرورية خلال أجال قدرها 30 يوما ، دون إمكانية تقديم ملاحظات شفوية من طرفه أو من طرف ممثله⁽³⁷⁾ ، تلك الملاحظات التي يمكن لرئيس اللجنة إحالتها إلى الوزير المكلف بالمالية ، كما يمكنه أن يتلقى من هذا الأخير كل المعلومات الإضافية الضرورية لدراسة الملف⁽³⁸⁾.

وإن كانت هاته الأحكام من شأنها أن تحقق نوع من الوجيهية في القانون الفرنسي ، على الرغم من كون لجنة المخالفات الجبائية ليست درجة أولى للتقاضي وإنما مجرد هيئة استشارية غير قضائية و لا تتضمن إلا إجراء إداري بحث ، حسب تأكيد محكمة النقض⁽³⁹⁾ ، إلا أنها لم تنجو من الانتقادات الفقهية ، كون إعلام المعني ينصب فقط على بعض الأفعال المهمة التي بررت إخطار اللجنة⁽⁴⁰⁾ ، وهو ما يدفع إلى التساؤل على سبب تحديد الإعلام المقدم للمكلف في أهم الأفعال القائمة ضده فقط⁽⁴¹⁾.

ضف إلى ذلك إن الإعلام بهذا الشكل قد يؤدي إلى إحداث ارتباك ، إذ يكون أكثر سهولة و أكثر حكمة الإعلام الكلي للمكلف بدلا من تركه يعتقد وجود شكاوي أخرى غير مهمة تم تقديمها من طرف الإدارة ولم يتم إعلامه بها⁽⁴²⁾.

على الرغم من هذه الانتقادات إلا انه لا يمكن أن ينكر وجود تأسيس لوجاهية و إن كانت محدودة أمام لجنة المخالفات في القانون الفرنسي ، على عكس المشرع الجزائري الذي جعل إخطار اللجنة و مجمل الشكاوي التي تدعيها الإدارة تتم دون علم المكلف.

فإذا كان المشرع الجزائري لم يلزم الإدارة و كذا لجنة المخالفات بإعلام المكلف بمجمل الشكاوي القائمة ضده ، فانه من جهة أخرى لا يسمح للمكلف بالإطلاع على ملفه ، و هو في هذه النقطة الأخيرة يتفق مع الاجتهاد القضائي الفرنسي ، الذي أكدته محكمة النقض في هذا المجال حيث جاء في احد قراراتها ، أنه ينتج من هذه الاعتبارات أن قرار لجنة المخالفات الجبائية الذي رفض للمتهم الوصول إلى ملفه لا تشوبه عدم المشروعية⁽⁴³⁾.

إن هكذا وضع يكون محل تأسف ، فكل إجراء قضائي أو غير قضائي يجب أن يوفر للمتقاضى ترتيبات معينة تتعلق بالوصول المباشر أو غير المباشر لملفه ، غير أن استحالة اطلاع المكلف عن ملفه المحال على لجنة المخالفات الجبائية من شأنه أن يشكل انتهاكا للحق في الدفاع⁽⁴⁴⁾.

2) الفحص المحدود للملف من طرف اللجنة :

متى قررت الإدارة إحالة الملف على لجنة المخالفات الجبائية فإن مادية الأفعال التي بررت الإحالة مفترض تحقيقها ، إذ يخرج من اختصاص اللجنة تقدير حقيقة و فعلية الوجود المادي للأفعال⁽⁴⁵⁾ ، على الرغم أنه على أساس وجود هاته الأفعال يتم إعطاء الرأي الموافق من أجل إطلاق المتابعات الجزائية.

و بالرجوع إلى المقرر المنشأ للجنة المخالفات الجبائية ، المشار اليه سابقا ، فان أعضاء اللجنة يبدون رأيهم فيما إذا كانت الوقائع التي تدين المكلف ، معاقب عليها جزائيا من طرف التشريع الجبائي من جهة أولى ، و أن معاينة هاته الأفعال قد تم وفق الكيفيات التي ينص عليها هذا التشريع من جهة ثانية ، بالإضافة إلى ملائمة المتابعة الجزائية بالنظر إلى مبلغ الدين الجبائي موضوع تلك المتابعة من جهة ثالثة ، دون أن يكون لهم الاختصاص في فحص فعلية وجود تلك الوقائع.

فالدور المنوط بأعضاء اللجنة هو التأكد بأن الأفعال التي عاينتها الإدارة المعنية بموجب السلطات التي يتمتع بها أعوانها عن طريق المحاضر الجبائية تأخذ الوصف الجزائري دون التأكد من مدى حقيقة ارتكاب المكلف لهذه الأفعال من عدمه.

فالجنة يمكنها إصدار الرأي الموافق من أجل إطلاق المتابعات الجزائية بينما القاضي الإداري لم يتدخل بعد من أجل الإلغاء المحتمل للضرائب الموضوعة على عاتق المكلف ، فحتى و إن ألغى القاضي الإداري الضرائب التي استعملت كأساس لإخطار اللجنة فان المكلف يمكن أن يحكم عليه من أجل الغش الجبائي بالنسبة لنفس الضرائب انطلاقا من مبدأ استقلالية الدعويين.

فمبدأ استقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الجبائية يقتضي أن القاضي الإداري هو قاض الضرائب بينما القاضي الجزائي هو قاض الغش⁽⁴⁶⁾ ، هذا المبدأ أقرته محكمة النقض الفرنسية منذ 1976 جاء فيه أن المتابعة الجزائية من أجل التملص التديليسي في إقرار أو دفع الضريبة والإجراء الإداري الذي يهدف إلى تحديد وعاء الضرائب يكونان بحكم طبيعتهما و الغرض منهما مختلفين و مستقلين أحدهما عن الآخر⁽⁴⁷⁾ .

وهو نفس المبدأ الذي أقرته المحكمة العليا الجزائرية سنة 2009 إذ جاء في قرارها " أن النزاع الإداري حول الضريبة مستقل عن الدعوى الجزائية القمعية المنظورة أمام الجهات الجزائية و التي محتواها جريمة التهرب الضريبي ، حيث أن القاضي الجزائي مستقل عن القاضي الإداري و أن الحكم الإداري في مادة الضرائب لا حجية له أمام القاضي الجزائي.

حيث أن موضوع القضية الإدارية هو تحديد الوعاء الضريبي و قيمة الأرباح و التصريحات المختلفة ، أما موضوع التهرب الضريبي فهو قضية جزائية تتعلق باستعمال وسائل تديلية و وسائل غش من أجل التهرب من دفع قيمة الضريبة " ⁽⁴⁸⁾

و ينتج عن مبدأ استقلالية الدعوى الجبائية عن الدعوى الجزائية ، بالإضافة إلى عدم حجية القرار الصادر عن القضاء الإداري أمام القاضي الجزائي ، أنه لا يجوز للقاضي الجزائي إرجاء الفصل في القضية لحين صدور قرار القاضي الإداري و أن وجود نزاع مطروح أمام الجهات القضائية الإدارية لا يشكل عائق أمام إحالة ملف المكلف أمام لجنة المخالفات الجبائية⁽⁴⁹⁾ ، و هذا ما يمكن أن يؤدي إلى وضعيات متناقضة ، فالقاضي الإداري يمكن لسبب أو لآخر إعفاء المكلف من الضرائب محل النزاع و بالموازاة مع ذلك القاضي الجزائي يفرض عقوبات جزائية من أجل الغش الجبائي بالنسبة لنفس الضرائب⁽⁵⁰⁾ .

المطلب الثاني : تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية :

حتى يكون إطلاق المتابعات الجزائية يتم في وضوح تام و بإتباع إجراءات توفر للمكلف كافة ضمانات الحياد و الموضوعية ، و للحد من السلطة التحكيمية للإدارة ، يجب أن تستجيب تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية إلى تلك المعايير ، وتعتمد مختلف التشريعات المقارنة التي تأخذ بهذه الآلية توجهات مختلفة ، فمنها من يسند رئاسة تلك اللجنة إلى عضو من السلطة القضائية بصوت مرجح ، ومنها من يعتمد التشكيلة المتساوية الأعضاء ، ومنها من يقصر تشكيلتها على السلطة القضائية و ممثلي الشعب دون تمثيل للإدارة ، غير أن تشكيلة هذه اللجنة في القانون الجزائري لم تعتمد اي مما سبق(فرع اول) خلافا لباقي القوانين المقارنة التي اعتمد تشكيلة توفر الضمانات المرجوة (فرع ثان).

الفرع الاول : تشكيلة غير مواتية للمكلف في القانون الجزائري :

لقد أحال قانون المالية لسنة 2012 إحداث اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية و تشكيلاتها و سيرها على مقرر يصدر عن المدير العام للضرائب و استجابة لذلك صدر المقرر السابق ذكره ، جاء في مادته الثالثة إن اللجنة الجهوية للمخالفات تضم في عضويتها كل من المدير الجهوي للضرائب رئيسا و مدراء الضرائب للولايات التابعون إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب المعنية أعضاء.

إن الملاحظة الأولى التي يمكن ابدائها حول هذه التشكيلة أنها تشكيلة إدارية بحتة ، لا تحقق الغرض الذي من اجله يتم إنشاء مثل هذه اللجان ، فهاته التشكيلة لا توفر ضمان الحياد المطلوب من جهة و لا تحد من السلطة التحكومية للإدارة في اختيار الملفات التي تستوجب المتابعات الجزائية من جهة ثانية.

فهي تبقى حرة في تقديم أو عدم تقديم شكوى من أجل المتابعات الجزائية ، وأن سلطتها بهذا الشكل لم تتغير في الوقت الذي تختار فيه بمفردها الملفات التي تكون محل هذه المتابعة ، وأن كل ما في الأمر انطلاقا من هذه التشكيلة ، أن مستوى اتخاذ قرار المتابعة من عدمه قد انتقل داخل نفس البناء الهرمي للإدارة من المدير الولائي للضرائب قبل إحداث هذه اللجنة ، إلى المدير الجهوي للضرائب بمعينة المدراء الولائيين التابعين له إقليميا بعد إحداثها.

أما الثانية فتتعلق بعضوية المدير الولائي المبادر بتقديم طلب الرأي الموافق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية ، و في نفس الوقت يكون أحد أعضاء تلك اللجنة ، و هذا ما لا يوفر الحياد المطلوب كما هو معمول به مثلا في المجال الجزائري أين يمنع على القاضي الذي نظر القضية بوصفه قاضيا للتحقيق أو عضو بغرفة الاتهام أن يجلس للفصل فيها في محكمة الجنايات⁽⁵¹⁾.
إن ضرورات الدراسة الموضوعية للملفات المعروضة على هكذا لجنة و من أجل الاستجابة لمطالبات الحياد يستوجب إقحام السلطة القضائية ضمن تشكيلتها كما هو عليه الأمر في القانون المقارن.

الفرع الثاني: تشكيلة تضمن الحياد في القانون المقارن :

توكل معظم التشريعات رئاسة لجنة المخالفات الجبائية إلى السلطة القضائية ، كما تحرص بعضها من حيث العضوية على إحداث التوازن بين ممثلي المكلف و ممثلي الإدارة ، هذا التوجه مكرس سواء في القانون المغربي أو التونسي أو القانون الفرنسي.

1 - تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية في القانون التونسي :

تفرد مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية التونسية إجراءات خاصة لتتبع المخالفات الجبائية الجزائرية⁽⁵²⁾ من حيث التمييز بين المخالفات الجبائية الجزائرية الموجبة لعقوبة بدنية ، و المخالفات التي تقتصر على عقوبات مالية من جهة ، و من حيث توسيع مجال الأشخاص المؤهلين لإثارة الدعوى العمومية من جهة أخرى.

أ) بالنسبة للمخالفات غير الموجبة لعقوبة بدنية :

يتم إثارة الدعوى العمومية بالنسبة للمخالفات الجبائية الجزائرية غير الموجبة لعقوبة بدنية مباشرة أمام وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة دون شرط الحصول على رأي اللجنة المنشأة لهذا الغرض.

و على عكس المشرع الجزائري الذي يحصر اختصاص تقديم الشكوى في شخص مدير الضرائب بالولاية فان المشرع التونسي قد وسع ذلك الى كل من المدير العام للأداءات أو رئيس وحدة

المراقبة الوطنية و الأبحاث الجبائية أو مدير المؤسسات الكبرى أو رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات⁽⁵³⁾.

ب) بالنسبة للمخالفات الموجبة لعقوبة بدنية :

أما بالنسبة لإثارة الدعوى العمومية في حالة المخالفات الجبائية الجزائية الموجبة لعقوبة بدنية فيتم إثارتها من قبل وزير المالية أو المدير العام للأداءات بتفويض منه بعد أخذ رأي لجنة تنشأ لهذا الغرض ، و تحيل مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية ضبط تشكيلتها و مهامها و طرق عملها عن طريق أمر.

و استجابة لذلك أصدر رئيس الجمهورية التونسية الأمر رقم 1721 سنة 2001 و الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من أول جانفي 2002⁽⁵⁴⁾ حددت مادته الثانية تشكيلة اللجنة التي تضم تحت رئاسة وزير المالية أو من يوبه ، عضوية كل من قاض مستشار لدى المحكمة الإدارية ، قاضيان لدى المحكمة الابتدائية ، قاضيان لدى محكمة الاستئناف ، مستشار لدى دائرة المحاسبات ، المكلف العام بنزاعات الدولة ، ممثل عن مصالح مستشار القانون و التشريع للحكومة ، رئيس هيئة الرقابة العامة للمالية.

ما يلاحظ على هذه التشكيلة أنها تضم في عضويتها خمسة (05) عناصر تنتهي إلى السلطة القضائية بالإضافة إلى مستشار لدى دائرة المحاسبات (مجلس المحاسبة في الجزائر) الذي يعتبر أيضا قاضيا ، و لا تحوز فيها الإدارة الجبائية على أغلبية الأصوات و هذا ما يتيح دراسة موضوعية للملفات التي ستحال عن القضاء الجزائري و يوفر ضمانا أكبر للمكلف.

2) تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية في القانون الفرنسي :

تم تأسيس لجنة المخالفات الجبائية في القانون الفرنسي أول مرة سنة 1977 كما رأينا سابقا ، و على عكس باقي التشريعات تم تحديد فئة الأشخاص التي تشكل عضوية هذه اللجنة و كذا رئاستها عن طريق القانون ، فهي تتشكل من مستشارين بمجلس الدولة و من مستشارين رئيسيين بمجلس المحاسبة تحت رئاسة مستشار دولة⁽⁵⁵⁾ ، و أحال الى مرسوم يتخذ في مجلس الدولة تحدد تشكيلتها و شروط سيرها و هو ما تم اتخاذه بموجب المرسوم رقم 636/78⁽⁵⁶⁾ ، و منذ ذلك الوقت توالى التعديلات على هذه التشكيلة في عدة محطات كان آخرها تعديل سنة 2013⁽⁵⁷⁾.

و قد حرص المشرع الفرنسي على اعتماد تشكيلة تستجيب لمتطلبات الحياد الموضوعية فهي لا تحتوي على عضوية أي شخص ينتمي إلى الإدارة الجبائية من جهة ، كما أشرك السلطة التشريعية بغرفتها في تعيين شخصيتين لكل غرفة ضمن تشكيلة اللجنة من جهة أخرى ، بالإضافة إلى اعتماد أسلوب الانتخاب في تعيين الأعضاء المنتمين إلى السلطة القضائية ، فحسب آخر تعديل في القانون الفرنسي (2013) فان لجنة المخالفات يرأسها مستشار دولة و تضم في عضويتها ثمانية مستشاري دولة ، ثمانية مستشارين رئيسيين من مجلس المحاسبة ، ثمانية قضاة فخريين من محكمة النقض ،

شخصيتان مؤهلتان يتم تعيينهم من طرف رئيس المجلس الوطني ، شخصيتان مؤهلتان يتم تعيينهم من طرف رئيس مجلس الأمة⁽⁵⁸⁾.

كما تولى الملحق الثاني للقانون العام للضرائب الفرنسي تحديد الأعضاء الاحتياطيين الذين ينتخبون بنفس الكيفية وهم اثني عشر عضو إضافي: أربعة مستشاري دولة من مجلس الدولة ، أربعة مستشارين رئيسيين من مجلس المحاسبة، وأربع قضاة من محكمة النقض⁽⁵⁹⁾.

كما ان الانتخابات والتعيينات السابقة يجب ان تحترم مبدأ التساوي بين الرجال والنساء ، و أن عمدة الرئيس و أعضاء اللجنة الأصليين و الاحتياطيين مدتها ثلاثة سنوات ، و من اجل إضفاء شفافية أكبر يلزم القانون نشر قائمة أعضاء لجنة المخالفات الجبائية و كل التغيرات التي تدخل عليها بالجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية⁽⁶⁰⁾.

إن الملاحظ لهذه التشكيلة مقارنة بمثيلها في القانون الجزائري ، يقف على استنتاج مفاده أن لجنة المخالفات الجبائية من حيث تشكيلها في القانون الجزائري ، لا تضيف أي ضمانات جديدة للمكلف ، فهي لا تعدو أن تكون قوقعة فارغة ، انطلاقاً من كون مجمل أعضائها ينتمون إلى الإدارة الجبائية كما رأينا ، و يخضعون من حيث السلطة السلمية لنفس الجهة ، ما يجعل تحقيق الحياد و الموضوعية بعيدة المنال.

و في سبيل إضفاء مزيد من الشفافية على عمل لجنة المخالفات الجبائية في التشريع الفرنسي فان القانون يلزم اللجنة بإعداد تقرير سنوي عن نشاطها يوجه إلى كل من الحكومة و البرلمان و يكون موضوع نشر ، كما أن شروط إطلاق المتابعات الجزائية في مجال الغش الجبائي ، و المعايير المعتمدة في ذلك من طرف لجنة المخالفات الجبائية تكون موضوع مناقشة سنوية أمام اللجان الدائمة المختصة في مجال المالية لكل من المجلس الوطني و مجلس الأمة⁽⁶¹⁾.

على عكس المشرع الجزائري الذي لم يجعل من تقرير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية محل لأي نشر و لا لأي مناقشة ، بل ألزمها فقط بإرسال تقرير كل ثلاثة أشهر إلى المديرية العامة للضرائب يتضمن نشاط اللجنة⁽⁶²⁾ ، و هذا لا يعدو أن يكون مجرد استجابة لمتطلبات السلطة السلمية داخل نفس التسلسل الهرمي.

ج - تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية في القانون المغربي :

إن المكافحة الجزائية للغش الجبائي في التشريع الجبائي المغربي تقتصر على الغرامات المالية كأصل عام دون العقوبات السالبة للحرية إلا في حالة العود لارتكاب نفس الجريمة قبل مرور خمس سنوات على ارتكاب المخالفة الأولى.

فحسب القانون المغربي فان كل من قصد الإفلات من الإخضاع للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق عن طريق استعمال أما: تسليم أو تقديم فاتورات صورية ، تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية ، بيع بدون فاتورات بصفة متكررة ، إخفاء أو إتلاف وثائق الحسابات المطلوبة قانوناً ، اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها ، فانه يعاقب بغرامة جزائية قدرها خمسة آلاف

(5 000) إلى خمسين ألف (50 000) درهم ، ولا يكون محل لعقوبات سالية للحرية إلا في حالة العود الى المخالفة قبل مضي خمس (5) سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به ، فيعاقب بالإضافة إلى الغرامة السابقة بالحبس من شهر واحد إلى ثلاثة أشهر⁽⁶³⁾ . ويرى البعض أن المتابعة الجزائية للغش الجبائي في القانون المغربي أضحت للتخويف ، لعدم استعمال المتابعات تطبيقا للمقتضيات المذكورة ، وأن العقوبات المالية المقررة لزجر الغش الجبائي لا تؤدي إلى النتيجة المرجوة⁽⁶⁴⁾ .

ورغم بساطة العقوبات المقررة فقد ألزم التشريع المغربي الإدارة الجبائية بأن تعرض الشكوى الرامية إلى تطبيق العقوبات الجزائية السابقة الذكر على لجنة المخالفات الجبائية من طرف وزير المالية أو الشخص المفوض من طرفه ، فلا يجوز لهذا الأخير أن يحيل الشكوى إلى وكيل الملك المختص إلا بعد استشارة اللجنة المذكورة.

و على عكس المشرع الجزائري أين اقر تشكيلة إدارية محضنة ، فان المشرع المغربي قد اعتمد تشكيلة متساوية الأعضاء ، يتوزع أعضاؤها بالتساوي بين ممثلي الإدارة الجبائية و ممثلي المكلفين تحت رئاسة قاض ، فهي تضم ممثلين اثنين لإدارة الضرائب و ممثلين اثنين للخاضعين للضريبة يختاران من القوائم التي تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا ، ويتم تعيينهم بقرار من الوزير الأول⁽⁶⁵⁾ . إن إسناد رئاسة اللجنة إلى جهة حيادية و اعتماد مبدأ التساوي بين ممثلي الطرفين من شأنه أن يشكل ضمانا فعالة للمكلف تضمن له دراسة ثانية للملف قبل إحالته أمام الجهات القضائية الجزائية ، فتلك الإحالة لا يمكن أن تتحقق إلا بموافقة القاضي تطبيقا لمبدأ الصوت المرجح في حالة تساوي الأصوات ، وهذا ما من شأنه أن يحد من السلطة التحكيمية للإدارة في اختيار الملفات التي تتبع بعقوبات جزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية.

وهكذا فان تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية التي أوردها المشرع الجزائري تعتبر الأسوأ على الإطلاق بالنسبة للمكلف من بين التشكيلات التي أوردها التشريعات المقارنة ، فهي الوحيدة التي لا تضم اي عضو تابع للسلطة القضائية ، وهي الوحيدة التي تتشكل في مجملها من أعضاء نفس الإدارة التي اقترحت المتابعة و تريد الحصول على رأي موافق لإطلاق المتابعات.

الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن الإدارة الجبائية تحتكر قمع و متابعة جريمة الغش الجبائي ، فهي التي تستقل بتوقيع العقوبات المالية دون تدخل الجهات القضائية ، ويتوقف عليها تحريك الدعوى العمومية طبقا لقانون الإجراءات الجبائية.

إذا كان وكيل الجمهورية باعتباره ممثل المجتمع وفق القواعد العامة ، فان الأمر ليس كذلك فيما يخص الجرائم الجبائية ، فقاضي

الملائمة هو الإدارة الجبائية فهي التي تختار الملفات التي تكتفي فيها بالعقوبات المالية ، و تلك التي تتبعها بالعقوبات الجزائية ، و

إن كان يسترد دوره المعتاد بعد إيداع شكوى الإدارة ، هذا الوضع من شأنه ان يشكل انتهاكا لمبدأ الفصل بين السلطات.

انه لا يوجد أي نص تشريعي أو تنظيمي يلزم الإدارة بتقديم الشكوى الضرورية لإطلاق المتابعات الجزائية حتى وان ثبت لديها كل الأركان المكونة للجريمة ، و ما يشكله ذلك من انتهاك لمبدأ المساواة أمام القانون ، فحتى النياية العامة متى بلغ إلى علمها قيام الجريمة فإنها ملزمة بإعلام الإدارة الجبائية لتتخذ ما تراه ضروريا دون امكانية تحريك الدعوى العمومية من تلقاء نفسها. في سبيل تلطيف الدور التحكيمي للإدارة تم استحداث لجنة المخالفات الجبائية ، يتمثل دورها في إعطاء رأي موافق بالنسبة للأشخاص التي قررت الإدارة إطلاق المتابعات الجزائية في مواجهتهم ، ما يضمن اعادة فحص الملفات مرة ثانية قبل إيداع الشكوى.

غير أن احتكار الإدارة للقمع الجزائي لجريمة الغش الجبائي لم يتأثر على اعتبار أن اختصاص اللجنة لا يمتد إلى الملفات التي قررت الإدارة عدم متابعتها جزائيا من جهة ، كما أن تشكيلة تلك اللجنة ذات طابع إداري بحيث تتكون في مجملها من أعوان الإدارة الجبائية ما يفقدها معايير الحياد و الموضوعية من جهة ثانية.

على عكس التشريعات المقارنة التي تقدم استحداث لجنة المخالفات الجبائية على أنها ضمانات إضافية للمكلف و في سبيل تحقيق استقلاليتها و موضوعيتها أقرت لها تشكيلة تلعب فيها السلطة القضائية دورا محوريا ، غير أن المشرع الجزائري قصر تشكيلتها على أعضاء نفس الإدارة الجبائية ، و عليه فلجنة المخالفات الجبائية في القانون الجزائري لم تقدم أي إضافة تذكر لتعزيز مركز المكلف في مواجهة الإدارة ، و لم تؤدي إلى كبح السلطة التحكيمية للإدارة في قمع و متابعة جريمة الغش الجبائي. من أهم الاقتراحات التي يمكن تقديمها :

- وجوب توضيح المعايير التي يتم على أساسها انتقاء الملفات التي تتبع بعقوبات جزائية و تلك التي تكتفي فيها الإدارة بعقوبات مالية.

- من أجل أن تشكل لجنة المخالفات الجبائية ضمانات حقيقية للمكلف يستوجب أن تستجيب تشكيلتها لمعايير مقبولة من الحياد و الموضوعية ، و ذلك إما بجعلها متساوية الأعضاء بين ممثلي الإدارة و ممثلي المكلف تحت رئاسة السلطة القضائية ، أو جعلها مستقلة استقلالية تامة عن الإدارة بتشكيلة قضائية بحتة.

- إعلام المكلف بإحالة ملفه أمام لجنة المخالفات الجبائية و مجمل الخروقات القائمة ضده ، من أجل ضمان حقه في الدفاع.

- إعطاء الحق للنيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية متى بلغ إلى علمها قيام جريمة الغش الجبائي مع إخطار الإدارة الجبائية بحقها في التأسيس كطرف مدني للمطالبة بحقوق الخزينة العمومية كما هو معمول به في المجال الجمركي.

الهوامش:

- ¹ المادة 303 من الأمر رقم 101/76 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ج ر ، عدد 102 ، لسنة 1976 ، المعدل و المتمم.
- ² Guerri Rachid, Le contentieux de la fraude fiscale, Aspects pratiques, communication aux journées d'études sur la fraude fiscale et la contrebande, 13 et 14 novembre 2007, cour suprême, revue de la cour suprême, numéro spécial, 2009, p.26.
- ³) ibid. p.27.
- ⁴) المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية ، المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 21/01 ، المؤرخ في 2001/12/22 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر ، عدد 79 ، لسنة 2002.
- ⁵) يلاحظ حصرا اختصاص تقديم الشكوى الموجبة لتطبيق العقوبات الجزائية في مدير الضرائب بالولاية دون غيره ، و هو ما يدفعنا الى التساؤل حول صاحب الاختصاص في تقديم الشكوى لما يتعلق بالأمر بالمؤسسات التابعة للهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى.
- ⁶) Thierry Ricard, l'originalité de la procédure pénale en matière fiscale, droits et garanties du contribuable : évolution et perspectives 20 ans après le rapport aicardi, colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, compte rendu et documentation , LexisNexis Litec, Paris, 2008, P.228.
- ⁷) المادة 47 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور سابقا.
- ⁸) Cour de cassation chambre criminelle, 21 mai 1979, n° 78/92205, revue de droit fiscal, n° 48, 1979, comm 2313.
- ⁹) Article L. 228 code des procédures fiscales, Dalloz, Edition 2011.
- ¹⁰) المادة 231 من المدونة العامة للضرائب المغربية ، مؤسسة بموجب المادة 05 ، من قانون المالية رقم 06/43 لسنة المالية 2007 ، الصادر بموجب الظهير رقم 1-06-232 ، المؤرخ في 2006/12/21 ، المعدلة و المتممة.
- ¹¹) الفصل 74 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية الصادرة بالقانون عدد 2000/82 ، مؤرخ في 2000/08/09 ، الرائد الرسمي عدد 64 بتاريخ 2000/08/11 ، المعدل و المتمم " تتم إثارة الدعوى العمومية بالنسبة إلى المخالفات الجبائية الجزائية الموجبة لعقوبة بدنية من قبل وزير المالية...".
- ¹²) المادة 29 ، من الأمر رقم 155/66 ، المؤرخ في 08 جوان 1966 ، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المعدل و المتمم.
- ¹³) Sarah – Marie Cabon, le particularisme du déclenchement des poursuites pénales : le maintien du « Verrou de Bercy », revue de droit fiscal, N° 46, du 13 novembre 2014, étude 620.
- ¹⁴) CE, 05 novembre 1980, n° 16212, Gaillard, revue de droit fiscal, n° 08, 1981, comm 365.
- ¹⁵) المادة 32 من قانون الإجراءات الجزائية المذكور سابقا.
- ¹⁶) Marion Turrin, la légitime répression de la fraude fiscale, thèse de doctorat en droit, université Paul Cezanne aix-marseille 3, Paris, 2011, P.301.

- ¹⁷) بوناظور بوزيان ، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر ، مقال منشور بمجلة المحكمة العليا ، عدد خاص ، الغش الضريبي والتهرب الجمركي ، 2009 ، ص 31.
- ¹⁸) المادة 15 من القانون رقم 01/16 ، المؤرخ في 06 مارس 2016 ، المتضمن التعديل الدستوري ، ج ر ، عدد 14 ، لسنة 2016.
- ¹⁹) المادة 02/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المذكور سابقا.
- ²⁰) المحكمة العليا ، غرفة الجتح والمخالفات ، قرار رقم 430229 ، بتاريخ 2008/12/31 ، في قضية النيابة العامة ومديرية الضرائب ضد (ع-أ) ، مجلة المحكمة العليا ، العدد الثاني ، سنة 2008 ، ص 399.
- ²¹) المادة 156 ، من القانون رقم 01/16 ، المتضمن التعديل الدستوري ، المذكور سابقا.
- ²²) Conseil constitutionnel, décision N° 2016 / 555 QPC, du 22 juillet 2016.
- ²³) Sarah-Marie Cabon, op.cit.
- ²⁴) Article 06, Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.
- ²⁵) المادة 07 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان.
- ²⁶) المادة 26 من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية.
- ²⁷) المادة 32 من القانون رقم 01/16 ، المتضمن التعديل الدستوري المذكور سابقا.
- ²⁸) Thierry Lambert, La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale, les petites affiches, du 30/04/1999, n°86, p.4.
- ²⁹) Instruction n°01/MF/DGI/DCTX, du 29/02/2012, mesures relatives au contentieux fiscal, p.23.
- ³⁰) المادة 44 من القانون رقم 16/11 ، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر عدد 72 ، لسنة 2011 ، التي أنشأت المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ³¹) الشكوى المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان و حق الطابع مستثناة من شرط الحصول على الرأي الموافق من اللجنة حسب نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ³²) التعليم رقم 677 ، وم / م ع ض / م / م / م ف م / م / م / ق / م 3 ، المؤرخة في 29 أوت 2012 ، المتعلقة بالمنازعات الجزائية.
- ³³) مقرر رقم 216 ، مؤرخ في 26 فيفري 2012 ، يتضمن إنشاء ، تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.
- ³⁴) Loi n° 77/1453, du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF du 30 décembre 1977, P.6279.
- ³⁵) Cour de cassation, chambre criminelle, 28 janvier 1991, N° 90-81526, bulletin criminel, N° 44, 1991, p.110.
- ³⁶) المقرر رقم 216 المؤرخ في 26 فيفري 2012 ، المتضمن إنشاء وتشكيلة و سير اللجنة المذكور سابقا لا يتضمن أي إشارة إلى إعلام المكلف.
- ³⁷) Article R 228-2 code de procédures fiscales, op.cit.
- ³⁸) Article R 228-3 code de procédures fiscales, op.cit.

³⁹) Cour de cassation, chambre criminelle, 28 janvier 1991, N° 90-81606, bulletin criminel, N° 45, 1991, p.114.

⁴⁰) Alain Abitan et Manon Sieraczek, Les garanties des contribuables dans les procédures d'imposition, thèse de doctorat, droit public, université pantheon- assas paris 2, 1999, p.303.

⁴¹) Article R 228-2 code de procédures fiscales, op.cit.

⁴²) Thierry Lambert, La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale, op.cit.

⁴³) Cour de cassation, chambre criminelle, 28 septembre 1992, N° 92-80401, Revue de jurisprudence fiscale, 11/93, N° 1503, p.871.

⁴⁴) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit, p.308.

⁴⁵) ibid, p.309.

⁴⁶) Thierry Ricard, l'originalité de la procédure pénale en matière fiscale, colloque « fraude fiscale : du contrôle à la répression », université Jean Moulin, Lyon 3, revue de droit fiscal n°03, 2007, étude 57.

⁴⁷) Cour de cassation, chambre criminelle, 12 mai 1976, n° 75/91792, les grandes arrêts de la jurisprudence fiscale, 5 eme édition, 2009, Dalloz.

⁴⁸) المحكمة العليا قرار رقم 378030 ، مؤرخ في 2009/01/28 ، مجلة المحكمة العليا لسنة 2010 ، عدد 02 ، ص 333.

⁴⁹) Jean – Luc pierre, présentation de différents aspects de la procédure pénale en matière fiscale, colloque « fraude fiscale : du contrôle à la répression », université Jean Moulin, Lyon 3, revue de droit fiscal n°03, 2007, étude 61.

⁵⁰) Thierry Ricard, op.cit.

⁵¹) المادة 260 من الأمر رقم 155/66 ، المؤرخ في 08 جوان 1966 ، متضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المعدل والمتمم.

⁵²) أنظر القسم الثاني من الباب الثاني من العنوان الثاني من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية طبعة 2016.

⁵³) الفصل 74 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية المذكورة سابقا.

⁵⁴) أمر رقم 1721 لسنة 2001 ، مؤرخ في 24 جويلية 2001 يتعلق بضبط تركيبة ومهام وطرق عمل اللجنة المنصوص عليها بالفصل 74 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، الرائد الرسمي عدد 61 ، بتاريخ 31 جويلية 2001 ، ص 2447 ، تم تنقيحه بالأمر رقم 2495 ، المؤرخ في 12 سبتمبر 2005.

⁵⁵) Article 01, Loi n° 77/1453, du 29 décembre 1977, op.cit.

⁵⁶) Décret n°78-636 du 12 juin 1978, fixant la composition et les conditions de fonctionnement de la commission des infractions fiscales instituée par la Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF du 14 juin 1978, page 2358.

⁵⁷) LOI n° 2013-1117, du 6 décembre 2013, relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF n°0284, du 7 décembre 2013, page 19941.

⁵⁸) Article 1741 A, Code général des impôts.

⁵⁹) Article 384 septies-0 A, [Code général des impôts, annexe 2](#).

⁶⁰) Article 1741 A, Code général des impôts, et Article 384 septies-0 A, [Code général des impôts, annexe 2](#), op.cit

⁶¹) Article L228 B, code procédure fiscal, Créé par la [LOI n°2013-1117, op.cit, article. 16](#).

⁶²) المادة 10 من المقرر رقم 216 ، المؤرخ في 26 فيفري 2012 ، المذكور سابقا.

⁶³) المادة 192 من المدونة العامة للضرائب المغربية . المذكورة سابقا.

⁶⁴) حسن مرشان ، الغش الضريبي في القانون المغربي ، مداخلة مقدمة بمناسبة اليومين الدراسيين عن الغش الضريبي و التهريب الجمركي بالمحكمة العليا ، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007 ، مجلة المحكمة العليا عدد خاص ، 2009 ، ص 70.

⁶⁵) المادة 231، من المدونة العامة للضرائب المغربية المذكورة سابقا.