

**الشكوى كضابط (قيد) لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية*****The complaint as a condition  
to initiate the public action related to tax crime***

أ.د/ عبد الغني حسونة\*

كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة بسكرة - الجزائر -

مخبر أثر الاجتهاد القضائي على حركة التشريع

maitrehassouna@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/08/15 تاريخ القبول للنشر: 2020/10/07 تاريخ النشر: 2020/12/30

ملخص:

تتنفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب، حيث تؤكد هذا المعنى المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة وكذا المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة وأيضا المادة 119 قانون الرسم على رقم الأعمال وكذا المادة 34 من قانون الطابع، بالإضافة إلى المادة 119 من قانون التسجيل.

وعليه إذا رفعت الدعوى المحالة إلى القضاء قبل صدور شكوى من الإدارة الضريبية يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا لتعلقه بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لتحريك الدعوى العمومية، ولصحة اتصال جمة التحقيق أو الحكم بالواقعة، فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق، وإذا كانت أمام جهات الحكم يتعين عليها القضاء بعدم قبول الدعوى من تلقاء نفسها. الكلمات المفتاحية: إدارة الضرائب، قانون الضرائب المباشرة، الرسم على رقم الأعمال، شكوى.

**Abstract:**

*The tax provisions agree to suspend the initiation of the public action (public proceedings) to a complaint presented by the Tax Administration, this meaning is affirmed by Article 305 of the Direct Tax Law, as well as Article 534 of the Indirect Tax law, and also the Article 119 of tax Law on Business Number and the Article 34 of the Stamp Law, in addition to Article 119 of the Registration Law.*

*Therefore, if the action (application) prosecuted to the court before the issuance of a complaint from the tax administration, the procedure will be absolutely null for its relation to the public order because it is connected to an original condition for initiating the public action, and for the right connection to the investigation authority or The judgment side with the event, if the case is at the level of the investigation, the investigation judge must take an order for*

\* المؤلف المراسل

*rejecting the investigation, and the case is before the judgment authorities, these latter must take a decision for not accepting the case by themselves.*

**key words** Tax Administration , Direct Tax Law, tax on Business Number, complaint.

مقدمة:

تتمتع النيابة العامة كأصل عام بصلاحيّة تحريك الدعوى العمومية وذلك طبقاً للمادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، والتي جاء فيها على أنه تمارس النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية.

حيث ينظر إلى النيابة العامة على اعتبار أن تنوب عن المجتمع وتحمي أمنه، من خلال ملاحقة المخالفين للقواعد القانونية وتقديمهم إلى القضاء لينالوا جزاءهم من العقاب، غير أن مصلحة المجتمع تنصرف أحيانا إلى ما تقتضيه المصالح الشخصية للأفراد، وفي هذا الإطار تدخل المشرع بتقييد سلطة النيابة العامة بضرورة حصولها على شكوى أو ما يقوم مقامها كطلب من إحدى الجهات العامة أو الحصول على إذن من قبل إحدى السلطات العامة، عند تحريك الدعوى العمومية.

هذا وتعد الجريمة الضريبية إحدى صور الجرائم التي قيد فيها المشرع سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية المرتبطة بها من خلال فرض ضرورة تقديم شكوى قبل تحريك الدعوى المرتبطة بها، غير أن البحث في مفهوم الشكوى بشكل عام من خلال تعريفها وتمييزها عن ما يشابهها من مفاهيم واصطلاحات يقودنا إلى التساؤل حول مدى مناسبة استعمال هذا الاصطلاح للإدارة الضريبية، وفي المقابل لا تتحقق الشكوى أو لا تصلح إلا في إطار مجال محدد من المخالفات الضريبية يشكل ما يسمى بالنطاق الموضوعي للجرائم الضريبية التي تستلزم الشكوى.

من جهة أخرى وعلى الرغم من أن المشرع الجزائري قيد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية بواجب تقديم الشكوى وذلك لمبررات ولدواع معينة، إلا أن تحقيق هذه الشكوى ربطه المشرع بمجموعة من الجوانب والضوابط ذات الطابع الإجرائي، تبدأ بتقديم هذه الشكوى من قبل الجهة المؤهلة أو صاحبة الصلاحية دون سواها، ويتم ذلك في إطار احترام الآجال المخصصة لتقديم هذه الشكوى، مع تحديد ما يرتبه ذلك من آثار تتعلق بتخلف أو سحب هذه الشكوى.

وفي هذا الإطار تتمحور إشكالية هذا البحث حول: ما طبيعة الأحكام الموضوعية والضوابط الإجرائية للشكوى المحركة للدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية؟.

وسنعمد في هذا البحث على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال عرض مختلف الجوانب المفاهيمية المتصلة بإجراء الشكوى، وتحليل مختلف النصوص ذات الصلة بذات الموضوع.

إن الإجابة على هذه الإشكالية تقودنا إلى معالجة موضوع هذا المقال من خلال بحثين أساسيين الأول: الجوانب الموضوعية للشكوى المحركة للدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية. والثاني: الجوانب الإجرائية للشكوى المحركة للدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية.

## المبحث الأول

### الجوانب الموضوعية للشكوى المحركة للدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية

تتمتع النيابة العامة كأصل عام بصلاحيات تحريك الدعوى العمومية وذلك طبقاً للمادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، والتي جاء فيها على أنه تمارس النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية.

حيث ينظر إلى النيابة العامة على اعتبار أن تنوب عن المجتمع وتحمي أمنه، من خلال ملاحقة المخالفين للقواعد القانونية وتقديمهم إلى القضاء لينالوا جزاءهم من العقاب، غير أن مصلحة المجتمع تنصرف أحيانا إلى ما تقتضيه المصالح الشخصية للأفراد، وفي هذا الإطار تدخل المشرع بتقييد سلطة النيابة العامة بضرورة حصولها على شكوى أو ما يقوم مقامها عند تحريك الدعوى العمومية.

هذا وتعد الجريمة الضريبية إحدى صور الجرائم التي قيد فيها المشرع سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية المرتبطة بها من خلال فرض ضرورة تقديم شكوى قبل تحريك الدعوى المرتبطة بها، غير أن البحث في مفهوم الشكوى بشكل عام من خلال تعريفها وتمييزها عن ما يشابهها من مفاهيم واصطلاحات يقودنا إلى التساؤل حول مدى مناسبة استعمال هذا الاصطلاح للإدارة الضريبية، مع جهة أخرى لا تتحقق الشكوى أو تصلح إلا في إطار مجال محدد من المخالفات الضريبية يشكل ما يسمى بالنطاق الموضوعي للجرائم الضريبية التي تستلزم الشكوى.

### المطلب الأول: مفهوم الشكوى المحركة للدعوى الجزائية المتعلقة بالجريمة الضريبية

يقتضي تحديد مفهوم الشكوى باعتبارها قيدا أو ضابطا على تحريك الدعوى الجزائية المتعلقة بالجريمة الضريبية، بيان تعريف الشكوى وتمييزها عن بعض المفاهيم والإصلاحات المشابهة لها، لنخلص إلى تحديد مدى صلاحية استعمال اصطلاح الشكوى للدلالة على أداة تحريك الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية.

## الفرع الأول: تعريف الشكوى

ذكر المشرع الجزائري مصطلح الشكوى في العديد من النصوص القانونية دون أن يضع لها مفهوما محددًا يمكن الاعتماد عليه لتعريف الشكوى، وعليه نسترشد بتعريف الشكوى من خلال التعريفات المقدمة من قبل الفقهاء.

حيث تعرف الشكوى على أنها إجراء يعبر به المجني عليه في جرائم معينة عن إرادته في رفع العقبة الإجرائية التي تحول دون ممارسة السلطات المختصة لحريةتها في المطالبة بتطبيق أحكام قانون العقوبات...<sup>(1)</sup>، كما تعرف الشكوى أيضا بأنها الإخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة حظر المشرع تحريكها قبل تقديم الشكوى...<sup>(2)</sup> من خلال التعريفين السابقين نستنتج خصائص الشكوى:

### أولاً: ترفع الشكوى من قبل المجني عليه

إن صاحب الحق في تقديم الشكوى هو المجني عليه وحده وليس المتضرر من الجريمة حتى تتحرك الدعوى العمومية، ولا شك إن اشتراط صفة المجني عليه يضيق من نطاق الشكوى، وهذا أمر منطقي لأن الطبيعة القانونية للشكوى هي ذات طبيعة استثنائية تمثل قيد على حرية النيابة العامة التي تمثل الأصل في تحريك الدعوى العمومية.

### ثانياً: ترتبط الشكوى بجرائم محددة

لأن الشكوى تعتبر استثناء عن القاعدة العامة في تحريك الدعوى العمومية، فمن الطبيعي أن ينحصر أداؤها في جرائم محددة على سبيل الحصر، حيث أورد المشرع عددا منها في قانون العقوبات والبعض في قوانين خاصة على نحو النصوص الضريبية.

### الفرع الثاني: تميز الشكوى عن بعض المفاهيم المشابهة لها (الطلب، التبليغ، الإذن، الشكاية الإدارية)

في إطار تحديد وضبط أكبر لمفهوم الشكوى، نعرض في ما يلي تمييز الشكوى عن بعض المفاهيم المشابهة لها.

## أولاً: الفرق بين الشكوى والطلب

إن الطلب والشكوى قيذان يحدان من حرية النيابة العامة، وبدونها لا يحق لها تحريك الدعوى العمومية، وبتقديمها تتحرك هذه الدعوى وتسترجع النيابة العامة حريتها في تقدير ملائمة تحريك الدعوى أمام القضاء، وإن كان الطلب يتفق مع الشكوى في أن كلاهما يصدر من المجني عليه، فإنها يختلفان في طبيعة المجني عليه، فالشكوى لا تقدم إلا من المجني عليه الفرد، أما الطلب فيقدم من الجهة المجني عليها والتي تكون هيئة أو سلطة عامة خول لها المشرع وحدها حق البلاغ عن الجريمة وقعت إضراراً بمصالحها، والتعبير عن إرادتها في رفع العقبة الإجرائية..<sup>(3)</sup>

## ثانياً: الفرق بين الشكوى والتبليغ

يعتبر هذا الأخير مجرد قيام شخص من الناس بإخطار الجهة المختصة بوقوع جريمة ما، وهو بهذا لا يتطلب أن يكون القائم بالتبليغ أهلاً للتقاضي، ولا يترتب أي أثر محدد في ما عدا السلطة المخولة لضباط الشرطة القضائية في إجراء تحرياتهم وإخطار وكيل الجمهورية بذلك حسب المادة 32 من قانون الإجراءات الجزائية. ولوكيل الجمهورية أن يتخذ ما يراه مناسباً من جدية البلاغ المقدم، في حين أن الشكوى ترتب أثراً هاماً عند تقديمها وهو رفع القيد على سلطة النيابة في تحريك الدعوى العمومية<sup>(4)</sup>.

## ثالثاً: الفرق بين الشكوى والإذن

يعرف الإذن بأنه عبارة عن رخصة مكتوبة تصدر من الهيئة التي يتبعها الموظف أو العون الذي ارتكب الجريمة، بغرض السماح بتحريك الدعوى العمومية، أو هو إجراء من جهة معينة تعبر به عن عدم اعتراضها والسماح بالسير في إجراءات الدعوى العمومية ضد شخص معين ينتمي إليها..<sup>(5)</sup>

كما هو الحال بالنسبة للإذن الذي يقدمه البرلمان لمتابعة أحد نوابه وفق ما ذهب إليه المؤسس الدستوري الجزائري بنصه على أنه لا يجوز الشروع في متابعة أي نائب أو عضو في مجلس الأمة بسبب جنائية أو جنحة إلا بتنازل صريح منه أو بإذن - حسب الحالة من المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة الذي يقرر رفع الحصانة عنه بأغلبية أعضائه...<sup>(6)</sup>

وعليه وما سبق يتضح الفرق بين الشكوى والإذن، حيث أن الشكوى كما رأينا في ما سبق تصدر من طرف الضحية الفرد من أجل حماية مصلحته، أما الإذن فيصدر من هيئة عمومية أو سلطة عامة بهدف حماية مصلحة المتهم الذي ينتمي إليها، كما يظهر الفرق بين الشكوى والإذن في أن هذا الأخير لا يجوز العدول عنه بعد إصداره على خلاف الشكوى التي يمكن سحبها.

#### رابعاً: الفرق بين الشكوى والشكاية (التظلم الإداري المسبق)

تندرج الشكوى في إطار ما يعرف بالتظلم الإداري المسبق، غير أن اصطلاح الشكاية خص المشرع استعماله في موضوع المنازعات الجبائية دون سواها من المنازعات الإدارية الأخرى.

ويظهر الاختلاف بين الشكوى والشكاية في كون هذه الأخيرة تقدم من طرف المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية المختصة في إطار التظلم ضد قرار صادر عن هذه الأخيرة يتعلق بفرض أو حساب ضريبة معينة، حيث تستهدف الشكاية إما استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حساب الضريبة، إما الاستفادة من حكم ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي...<sup>(7)</sup> كما نشير إلى أنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار إليها إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو لرئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضرائب...<sup>(8)</sup>.

أما الشكوى كما رأينا في ما سبق تصدر من طرف الضحية الفرد من أجل حماية مصلحته إلى النيابة العامة من أجل تحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة تعرض لها.

#### الفرع الثالث: مدى صلاحية استعمال اصطلاح الشكوى للدلالة على أداة تحريك الدعوى العمومية

وفقاً لما سبق بيانه لا سيما ما تعلق بالنقاط المتعلقة بالتمييز بين الشكوى والإصلاحات المشابهة لها، نخلص إلى القول أن المشرع وباستعماله لاصطلاح الشكوى في النصوص الضريبية للدلالة على الإجراء المتعلق بتحريك الدعوى العمومية، غير مناسب، لأن الشكوى وفقاً لما سبق بيانه تقدم من طرف المجني عليه الذي أصابه ضرر شخصي، أي عندما تمس الجريمة بمصلحة الفرد أكثر من مصلحة الجماعة، مثلما ذهب إليه المشرع الجزائي في العديد من الجرائم التي نص عليها في قانون العقوبات على نحو الشكوى التي يقدمها الزوج المتضرر من جريمة الزنا (المادة 339 من قانون العقوبات) أو الشكوى

الشخص المضرور في جريمة السرقة بين الأصول والفروع (المادة 369 من قانون العقوبات)، جريمة الإهمال العائلي (المادة 330 من قانون العقوبات)..... الخ.

من جهة أخرى تجدر الإشارة إلى أن إدارة الضرائب لا تعد هي الضحية الأصلية في الجريمة الضريبية حتى يتناسب معها اصطلاح الشكوى، وإنما هي آلية وضعها المشرع في يد الدولة لحماية مصلحة الضحية الأصلية والتي تتمثل في الخزينة العمومية وبالتالي هذا يؤكد أن إدارة الضرائب لا تأخذ وصف الضحية ومن ثم ليس لها أن ترفع أو تقدم شكوى، إنما الأنسب أن تقدم طلبا. لذلك يتعين على المشرع الجزائري إعادة ضبط أداة تحريك الدعوى العمومية في مادة الجريمة الضريبية بصياغة بديلة تكون أكثر تناسبا للمعنى المقصود، وذلك باستعمال اصطلاح طلب، كبديل عن اصطلاح الشكوى.

### المطلب الثاني: دواعي فرض تقديم الشكوى الضريبية

تعود مبررات فرض تقديم الشكوى الضريبية - كما اصطلاح عليها المشرع الجزائري - كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية في فكرة الحفاظ على العلاقة الودية بين المكلف والإدارة الضريبية، فضلا عن فتح المجال لاعتماد نظام المصالحة بين الطرفين.

### الفرع الأول: الحفاظ على العلاقة الودية بين المكلف والإدارة

الهدف من فرض تقديم الشكوى الضريبية هو الحفاظ على العلاقة الودية التي يفترض أن تسود بين كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حتى يترك لهذه الأخيرة سلطة تقدير الظروف وتحديد ما يجب اتخاذه بمناسبة كل جريمة<sup>(9)</sup>. كما أن العلاقة بين الإدارة الضريبية تقوم على أساس من التفاهم وليس الإكراه.

### الفرع الثاني: فتح المجال لاعتماد نظام المصالحة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة

بالنظر إلى الآثار المترتبة على الجرائم الاقتصادية بشكل عام والجريمة الضريبية بشكل خاص، اعتمد المشرع سياسة جزائية رادعة تقتضي بمتابعة المخالفين وتوقيع جزاءات تنوع بين السالبة للحرية والغرامات المالية، وعلى الرغم من أهمية هذه الجزاءات في الحد من الجرائم الضريبية، إلا أن تحصيلها،

يتطلب وقت قد يطول بالنظر إلى المراحل التي تمر بها الدعوى القضائية من جهة، ومن جهة أخرى يؤدي تطبيق العقوبات الجزائية على المخالف إلى حرمانه من ممارسة نشاطه الاقتصادي، والذي يؤثر بدوره على التنمية الاقتصادية للدولة، وتفشي البطالة نتيجة لتسريح العمال الناجم عن توقف النشاط الاقتصادي...<sup>(10)</sup>.

وفي هذا الإطار اعتمد المشرع نظام المصالحة في الجريمة الضريبية بدفع مبالغ غرامة المصالحة كإجراء بديل عن المتابعة القضائية، حيث أن إعمال هذا النظام مضبوط بمجموعة من الضوابط الموضوعية والإجرائية، تتعلق بشكل طلب المصالحة والنطاق الموضوعي للجريمة الضريبية محل المصالحة وكذا الجهة المختصة للنظر في طلب المصالحة، فضلا عن آجال تقديم طلب المصالحة.

### المطلب الثالث: النطاق الموضوعي للجرائم الضريبية التي تستلزم الشكوى

نقصد بالنطاق الموضوعي للجرائم الضريبية التي تستلزم الشكوى هي مجموعة الأعمال والأفعال التي نص عليها المشرع الجزائري في مختلف النصوص الضريبية، والتي تحمل وصف جزائي يعاقب عليه أم القضاء المختص، مع الأخذ بعين الاعتبار تلك التي تتطلب ضرورة تقديم شكوى من قبل الإدارة الضريبية. حيث أنه بالعودة إلى المادة 104 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تنص على أنه: "تم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب..."<sup>(11)</sup>.

وفي هذا الإطار يتضح أن المشرع الجزائري قد ضمن النصوص الضريبية المختلفة أحكام جزائية يفترض لإعمالها وتطبيقها أن تتم بناء على شكوى من قبل الجهة الإدارية الضريبية المختصة حسب الحالة، وفي ما يلي نعرض الأعمال والأفعال التي نص عليها المشرع الجزائري في مختلف النصوص الضريبية، والتي تحمل وصف جزائي يستلزم معه تقديم الشكوى المشار إليها في المادة 104 سابقة الذكر.

### الفرع الأول: على مستوى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

باستقراء المادتين 303 و305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، نستنتج الأعمال التي توصف بأنها جرائم ضريبية تتطلب المتابعة الجزائية وبالتالي تستلزم تحقيق إجراء الشكوى الضابطة لحرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية.

حيث جاء في المادة 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة على أنه " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار أي وعاء أي ضريبة أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يقيم في مادة الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة بالتفصيل في الأعمال التي تعتبر تدليسيه وفق ما جاء في المادة 303 المشار إليها أعلاه، على خلاف ما ذهب إليه في مادة الرسم على رقم الأعمال، أو مادة الضرائب غير المباشرة وحتى مادة التسجيل، حيث فصل المشرع في الأعمال التي تعتبر احتيالية أو تدليسيه - كما سنرى لاحقاً - وعليه كان يتعين على المشرع في إطار أحكام مبدأ الشرعية الجزائية إتباع نفس النهج الذي اعتمده بخصوص الرسم على الرقم الأعمال، بتحديد الأعمال التي تعد تدليسيه.

هذا وقد أكد المشرع على وجوب تقديم شكوى من قبل الإدارة الضريبية من أجل تحريك الدعوى العمومية للمتابعة على الأعمال المذكورة أعلاه، وذلك من خلال أحكام المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، والتي أحالت في بيان كيفية متابعة المخالفات المذكورة إلى أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية سالفه الذكر فقد نصت المادة 30 على أنه: "تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية".

### الفرع الثاني: على مستوى قانون الرسم على رقم الأعمال

في إطار تحديد المشرع الجزائي وضبطه للأعمال التي تعد أعمال تدليسيه في المادة المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال والتي تستوجب توقيع العقوبات الجزائية أمام القضاء، وبالتالي ارتباطها بضرورة تحريك الدعوى العمومية عن طريق الشكوى المرفوعة أو المقدمة من الإدارة الضريبية، نص المشرع إلى أنه تعتبر أعمال تدليسيه على الخصوص<sup>(12)</sup>:

- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عمليات البيع دون فوترة.
  - تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة لإثبات طلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
  - الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات، أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها.
  - الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح النقص بها عن قصد.
  - سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم مجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة أو أي رسم هو مدين به وذلك بواسطة طرق أخرى.
  - كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.
- هذا وقد أكد المشرع على وجوب تقديم شكوى من قبل الإدارة الضريبية من أجل تحريك الدعوى العمومية للمتابعة على الأعمال المذكورة أعلاه، وذلك من خلال أحكام المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والتي أحلت في بيان كيفية متابعة المخالفات المذكورة إلى أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية سالفه الذكر.

### الفرع الثالث: على مستوى قانون الضرائب غير المباشرة

في إطار تحديد المشرع الجزائي وضبطه للأعمال التي تعد طرق احتيالية في المادة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، بهدف التملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المستحقة، والتي تستوجب توقيع العقوبات الجزائية أمام القضاء وبالتالي

ارتباطها بضرورة تحريك الدعوى العمومية عن طريق الشكوى المرفوعة أو المقدمة من الإدارة الضريبية، نص المشرع إلى أنه تعتبر طرق احتيالية على الخصوص<sup>(13)</sup>:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي للحصول إما لتخفيف الضرائب أو الرسوم أو لتخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما إلى الاستفادة من المنافع الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعماله، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.
- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات، أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحملها.
- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.
- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحويل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

هذا وقد أكد المشرع على وجوب تقديم شكوى من قبل الإدارة الضريبية من أجل تحريك الدعوى العمومية للمتابعة على الأعمال المذكورة أعلاه، وذلك من خلال أحكام المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي أحالت في بيان كيفية متابعة المخالفات المذكورة إلى أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية سالف الذكر، حيث نصت المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: "تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية".

## الفرع الرابع: على مستوى قانون التسجيل

في إطار تحديد المشرع الجزائي وضبطه للأعمال التي تعد طرق تدليسيه في المادة المتعلقة بقانون التسجيل، يهدف التملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المستحقة، والتي تستوجب توقيع العقوبات الجزائية أمام القضاء وبالتالي ارتباطها بضرورة تحريك الدعوى العمومية عن طريق الشكوى المرفوعة أو المقدمة من الإدارة الضريبية، نص المشرع إلى أنه تعتبر كمناورات تدليسية على الخصوص، قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها<sup>(14)</sup>.

هذا وقد أكد المشرع على وجوب تقديم شكوى من قبل الإدارة الضريبية من أجل تحريك الدعوى العمومية للمتابعة على الأعمال المذكورة أعلاه، وذلك من خلال أحكام المادة 119 في فقرتها 04 من قانون التسجيل، والتي أحالت في بيان كيفية متابعة المخالفات المذكورة في الفقرة الأولى من هذه المادة إلى أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية سالفه الذكر.

## الفرع الخامس: على مستوى قانون الطابع

في إطار تحديد المشرع الجزائي وضبطه للأعمال التي تعد مناورات تدليسيه في المادة المتعلقة بقانون الطابع، يهدف الإنقاص أو محاولة الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المستحقة، والتي تستوجب توقيع العقوبات الجزائية أمام القضاء وبالتالي ارتباطها بضرورة تحريك الدعوى العمومية عن طريق الشكوى المرفوعة أو المقدمة من الإدارة الضريبية، نص المشرع في القانون المتعلق بقانون الطابع على أنه تعتبر كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها<sup>(15)</sup>.

هذا وقد أكد المشرع على وجوب تقديم شكوى من قبل الإدارة الضريبية من أجل تحريك الدعوى العمومية للمتابعة على الأعمال المذكورة أعلاه، وذلك من خلال أحكام الفقرة 04 من المادة 34

من قانون الطابع، والتي أحالت في بيان كيفية متابعة المخالفات المذكورة في الفقرة الأولى من هذه المادة إلى أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية سالفة الذكر.

## المبحث الثاني

### الجوانب الإجرائية للشكوى المحركة للدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية

على الرغم من أن المشرع الجزائري قيد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية بواجب تقديم الشكوى وذلك للمبررات والدواعي المشار إليها في المحور الأول من هذا البحث، إلا أن تحقيق هذه الشكوى ربطه المشرع بمجموعة من الجوانب والضوابط ذات الطابع الإجرائي تبدأ بتقديم هذه الشكوى من قبل الجهة المؤهلة أو صاحبة الصلاحية دون سواها، ويتم ذلك في ذلك في إطار احترام الآجال المخصصة لتقديم هذه الشكوى، مع تحديد ما يرتبه ذلك من آثار تتعلق بتخلف أو سحب هذه الشكوى.

### المطلب الأول: الجهة صاحبة الصلاحية بتقديم الشكوى الضريبية

بالعودة من جديد إلى أحكام المادة 104 لا سيما الفقرة الأولى منها من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

من خلال هذه الفقرة نستنتج أن الجهة المختصة لتقديم الشكوى المحركة للدعوى العمومية في المادة الضريبية تتجسد من خلال جهتين إداريتين، الجهة الأولى تتمثل في مدير كبريات المؤسسات أما الجهة الثانية فتتمثل في المدير الولائي للضرائب.

### الفرع الأول: تقديم الشكوى من قبل مدير كبريات المؤسسات

تم إحداث مديريةية كبريات المؤسسات والتي يترأسها مدير كبريات المؤسسات، في إطار إعادة التنظيم الهيكلي للمديرية العامة للضرائب لأول مرة بموجب المادة 32 قانون المالية لسنة 2002 والتي جاء فيها أنه يخضع الأشخاص المعنويون المذكورون أدناه إجباريا لاختصاص الهيكل المكلف بتسيير المؤسسات الكبرى المنصوص عليها بموجب نص تنظيمي:

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات الخاضعة للقانون 86-14 المؤرخ في 19-08-1986 المعدل والمتمم.
  - الشركات المقيمة في الجزائر، العضوة في مجتمعات أجنبية وكذلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة في الجزائر، كما هو مذكور في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.
  - شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي 100 مليون دينار جزائري.
  - مجتمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دينار جزائري.
- وبالبحث نجد أن النص التنظيمي المذكور في المادة 02 أعلاه والذي تضمن تنظيم وصلاحيات المصالح الجبائية الخارجية هو المرسوم التنفيذي 02-303، حيث أكد على إحداث مديرية كبريات المؤسسات عندما أشار إلى أن المصالح الجبائية الخارجية تتكون من<sup>(16)</sup>:
- المديرية الجهوية للضرائب.
  - مديرية كبريات المؤسسات (يوجد مقر هذه المديرية بالجزائر العاصمة).
  - مديريات الضرائب الولائية.
  - مصالح جمهورية للبحث والمراجعات.
  - المفتشيات.
  - القباضات.

وفي إطار أعمال الفقرة الأولى من المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن مدير كبريات المؤسسات ينحصر اختصاصه بتقديم الشكوى المحركة للدعوى العمومية ذات الصلة بالجريمة الضريبية في حدود الجرائم المتابع بها الأشخاص المعنويين الواردين في المادة 32 من قانون المالية لسنة

2002 سابقة الذكر دون سواهم من الأشخاص والهيئات والشركات الأخرى التي تدخل في اختصاص المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً.

### الفرع الثاني: تقديم الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب

بتحليل الفقرة الثانية من المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المدير الولائي للضرائب يختص بتقديم الشكاوى وفق وضعيتين قانونيتين، الوضعية الأولى بشكل منفرد أما الوضعية الثانية فتتم بعد الحصول على الرأي الموافق للجنة الجهوية.

#### أولاً: تقديم الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب بشكل منفرد

حصر المشرع الشكوى التي تقدم من قبل المدير الولائي للضرائب بشكل منفرد في صورتين من الصور الضريبية هما مادة الضرائب غير المباشرة، ومادة الرسم المتعلق بالطابع، وذلك وفقاً لما جاء في المقطع الأول من الفقرة الثانية من المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها أنه: "لا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع إلا بعد الحصول على.....".

#### ثانياً: تقديم الشكوى من قبل مدير الولائي للضرائب بعد الحصول على الرأي الموافق للجنة الجهوية

إن الوضعية الثانية التي يتواجد فيها المدير الولائي للضرائب في إطار تقديم الشكوى المتعلقة بتحريك الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية لا يتحقق إلا بعد الحصول على الرأي الموافق للجنة الجهوية التابعة للمديرية الجهوية للضرائب التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب المعنية وفقاً لما جاء في المقطع الثاني من الفقرة الثانية للمادة 104 سالفة الذكر، هذا وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري ومن خلال الفقرة الثالثة لذات المادة قد أحال مسألة إحداث هذه اللجنة الجهوية وتشكيلتها وسيرها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب. وهو ما تحقق من خلال المقرر رقم 216 المؤرخ في 02-26-2012 والذي تضمن ما يلي<sup>(17)</sup>:

تشكل اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية من المدير الجهوي للضرائب رئيسا، ومدراء الضرائب للولاية التابعون إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب أعضاء، ويكفل بأمانة اللجنة المدير الفرعي للمراقبة الجبائية والمنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب.

أما فيما يتعلق بمهام هذه اللجنة فيتمثل في قيام أعضائها بدراسة إيداع الشكاوى المقترحة من قبل مدراء الضرائب للولاية، ويبدون رأيهم فيما يخص الوقائع التي تدين المكلفين بالضريبة، والتي يجب أن يكون معاقبا عليها جزائيا من طرف التشريع الجبائي، معاينة الجريمة التي يجب أن تتم وفقا للتشريع الجبائي، ملائمة المتابعة الجزائية لا سيما بالنسبة لمبلغ الدين الجبائي موضوع المتابعة الجزائية، هذا ويتم تبليغ الرأي المطابق للجنة إلى المدير الولائي للضرائب خلال 08 أيام من أجل التنفيذ.

### المطلب الثاني: آجال تقديم الشكاوى الضريبية

تنص القوانين الجزائية الإجرائية على تقادم الدعوى العمومية بمرور آجال معينة تتناسب والتكيف القانوني للفعل أو الجريمة المرتكبة، وعليه يترتب على فوات هذه الآجال سقوط حق المجني عليه في تقديم شكواه، وهذا يعني أن حقه في تقديم الشكاوى يبقى قائما ما لم تسقط الدعوى العمومية بالتقادم.

وفي هذا الإطار وطبقا للقواعد العامة لقانون الإجراءات الجزائية، تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء 10 سنوات كاملة تسري من يوم اقرار الجريمة، في حين تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجرح بمرور 03 سنوات كاملة، أما في مادة المخالفات فتنتفضي الدعوى العمومية بمرور سنتين كاملتين<sup>(18)</sup>.

إلا أنه وبالعودة إلى القوانين الضريبية لا سيما قانون الإجراءات الجبائية نجدها تفرض آجال خاصة بتقادم الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية تختلف عن تلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، حيث قامت بتوحيد آجال التقادم في كل أعمال التلمص أو محاولة التلمص من الالتزامات الضريبية المستحقة بأجل 04 سنوات كقاعدة عامة، مع بعض الاستثناءات الخاصة بكل صورة من الصور الضريبية.

وفي هذا الإطار تبرز إشكالية الآجال المعقدة في تقدير مدة التقادم المسقط للدعوى العمومية وما يترتب عليها من مدة الآجال المسقطه للحق في الشكوى عن الجريمة الضريبية لا سيما أن هذه الجريمة تتخذ أحيانا وصف الجنحة وأحيانا تكيف على أساس كونها تشكل جنائية، وعليه هل يتم الآخذ بالآجال المنصوص عليها في إطار الأحكام العامة للإجراءات الجزائية أم يؤخذ بعين الاعتبار الآجال المنصوص عليها في لإطار أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

في الحقيقة ووفقا لمبدأ الخاص يقيد العام، يبدو أنه ما من شك في أن المشرع اتجه نيته إلى العدول عن أحكام التقادم الواردة في قانون الإجراءات الجزائية في المواد الضريبية لصالح أحكام التقادم الواردة في النصوص الضريبية المختلفة، وبهذا الشكل خرج المشرع عن قاعدة آجال التقادم المؤسس على أساس التكيف القانوني للجريمة بين جنائية أو جنحة أو مخالفة إلى الآجال الموحدة للتقادم بغض النظر عن التكيف القانوني للجريمة، حيث تأكد ذلك من خلال أحكام المواد من 106 إلى 139 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

### المطلب الثالث: الآثار المترتبة على تخلف أو سحب الشكوى في الدعوى العمومية الضريبية

كما سبق وأشرنا أن الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية يتوقف تحريكها على شكوى من الإدارة الضريبية تقدم إلى النيابة العامة، ولكن ما ذا لو باشرت النيابة العامة الدعوى العمومية دون وجود الشكوى المطلوبة أو ما هو مصير هذه الدعوى العمومية في حالة سحب هذه الشكوى بعد تقديمها؟

### الفرع الأول: الآثار المترتبة على تخلف الشكوى في الدعوى العمومية الضريبية

ترتبا على أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية لا سيما الفقرة الأولى منها سابقة الذكر، والتي جاء بصيغة الإثبات بالشكل التالي: "تم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى....."، وهو ما يثبت أسبقية الشكوى على تحريك الدعوى العمومية.

وعليه فإذا رفعت الدعوى العمومية إلى القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة قانوناً، فإنه يكون إجراء التحريك هذا باطلاً بطلاناً مطلقاً كون إجراء الشكوى متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية، ولصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة، فإذا كانت الدعوى على مستوى مرحلة التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمراً برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة، أما إذا كانت الدعوى متواجدة على مستوى جهات الحكم فإنه يتعين على القاضي القضاء بعدم قبول الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة أيضاً...<sup>(19)</sup>.

### الفرع الثاني: الآثار المترتبة على سحب الشكوى في الدعوى العمومية الضريبية

نص المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد على النحو التالي<sup>(20)</sup>:

- أجل التسديد يقدر بـ 06 أشهر عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي أو يقل عن 20 مليون دينار.
- أجل تسديد مدته 12 شهراً عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 20 مليون دينار ويقل عن 30 مليون دينار.
- أجل تسديد مدته 18 شهراً عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 30 مليون دينار.

من خلال هذه المادة يتضح أن المشرع قد أجاز من خلال قانون الإجراءات الجبائية سحب الشكوى المقدمة لتحريك الدعوى العمومية ذات الصلة بالجريمة الضريبية وفق ضوابط زمنية ومالية محددة، كما رتب المشرع على سحب الشكوى توقيف سريان الدعوى العمومية طبقاً لمقتضيات المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية. وفق ما ورد في الفقرة الأخيرة من المادة 104 مكرر.

غير أن التساؤل الذي يثار في هذا المقام يتمحور حول النتائج أو الآثار القانونية التي تترتب على سحب هذه الشكوى على مختلف مراحل الدعوى العمومية إن على مستوى التحريك أو التحقيق وإلى غاية مرحلة الحكم؟.

وهنا تجدر الإشارة إلى التأكيد أن سحب الشكوى يبقى جائزا في كل مرحلة الدعوى ما لم يصدر حكم نهائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه في موضوع الدعوى العمومية، ذلك أن من شأن الاستمرار في الدعوى بعد سحب الشكوى أو التنازل عنها تفويت الغرض الذي ابتغى المشرع تحقيقه. هذا ويترتب على سحب الشكوى أو حدوث التنازل عنها إصدار أمر بحفظ ملف الدعوى من قبل النيابة العامة إذا كان هذا الأخير معروضا أمامها، أما إذا كان الملف معروضا أمام جهة التحقيق فإنه يتعين على القاضي المحقق إصدار أمر بانتفاء وجه الدعوى، في حين يصدر حكم أو قرار بانتضاء الدعوى العمومية إذا تم سحب الشكوى أو التنازل عنها قد تم أمام جهات الحكم بالمحكمة أو المجلس القضائي حسب الحالة التي تكون فيها الدعوى...<sup>(21)</sup>.

#### الخلاصة:

في ختام هذا البحث نخلص إلى القول أن المشرع الجزائري قد أحاط الجريمة الضريبية بنظام متابعة خاص ومتميز ولكن في إطار القواعد العامة لقانون الإجراءات الجزائية، حيث قيد تحريك الدعوى العمومية ذات الصلة بالجريمة الضريبية بشكوى تقدم أمام النيابة العامة وفق أحكام موضوعية وضوابط إجرائية، وبشكل أكثر تفصيل نخلص إلى النتائج التالية:

1. بناء على ما سبق لا سيما ما تعلق بالنقاط المتعلقة بالتمييز بين الشكوى والإصطلاحات المشابهة لها، نخلص إلى القول أن المشرع وباستعماله لاصطلاح الشكوى في النصوص الضريبية للدلالة على الإجراء المتعلق بتحريك الدعوى العمومية، غير مناسب لأن الشكوى وفقا لما سبق بيانه تقدم من طرف المجني عليه الذي أصابه ضرر شخصي، أي عندما تمس الجريمة بمصلحة الفرد أكثر من مصلحة الجماعة، لذلك يتعين على المشرع الجزائري إعادة ضبط أداة تحريك الدعوى العمومية في مادة الجريمة الضريبية بصياغة بديلة تكون أكثر تناسبا للمعنى المقصود، وذلك باستعمال اصطلاح طلب كبديل عن اصطلاح الشكوى.

2. تمثل فكرة الحفاظ على العلاقة الودية بين المكلف والإدارة الضريبية وفتح المجال لاعتماد نظام المصالحة بين الطرفين مبررات ودواعي فرض تقديم الشكوى الضريبية - كما اصطلح عليها المشرع الجزائري - كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية.

3. حصر المشرع النطاق الموضوعي للجرائم الضريبية التي تستلزم الشكوى والتي تحمل وصف جزائي يعاقب عليه أمام القضاء المختص في مختلف النصوص الضريبية، من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة وكذا المواد 117 و118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى المواد 532 و533 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذلك المادة 119 من قانون التسجيل فضلا عن المادة 34 من قانون الطابع.

4. لم يرق المشرع في مادة الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة بالتفصيل في الأعمال التي تعتبر تدليسيه وفق ما جاء في المادة 303 المشار إليها أعلاه، على خلاف ما ذهب إليه في مادة الرسم على رقم الأعمال، أو مادة الضرائب غير المباشرة وحتى مادة التسجيل، حيث فصل المشرع في الأعمال التي تعتبر احتيالية أو تدليسيه، وعليه كان يتعين على المشرع في إطار أحكام مبدأ الشرعية الجزائية إتباع نفس النهج الذي اعتمده بخصوص الرسم على الرقم الأعمال، بتحديد الأعمال التي تعد تدليسيه.

5. قام المشرع بحصر وتوزيع أهلية أو صلاحية تقديم الشكوى المحركة للدعوى العمومية في جهتين إداريتين، الجهة الأولى تتمثل في مدير كبريات المؤسسات أما الجهة الثانية فتتمثل في المدير الولائي للضرائب.

6. فرض المشرع من خلال القوانين الضريبية لا سيما قانون الإجراءات الجبائية آجال خاصة بتقادم الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية تختلف عن تلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، حيث قامت بتوحيد آجال التقادم في كل أعمال التملص أو محاولة التملص من الالتزامات الضريبية المستحقة بأجل 04 سنوات كقاعدة عامة، مع بعض الاستثناءات الخاصة بكل صورة من الصور الضريبية.

7. يترتب على رفع الدعوى العمومية أمام القضاء مع تخلف صدور الشكوى من الجهة المخولة قانونا، اعتبار إجراء التحريك باطلا بطلانا مطلقا كون إجراء الشكوى متعلق بالنظام، فإذا كانت الدعوى على مستوى مرحلة التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة، أما إذا كانت الدعوى متواجدة على مستوى جهات الحكم فإنه يتعين على القاضي القضاء بعدم قبول الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة أيضا.

8. يترتب على سحب الشكوى أو حدوث التنازل عنها إصدار أمر بحفظ ملف الدعوى من قبل النيابة العامة إذا كان هذا الأخير معروضا أمامها، أما إذا كان الملف معروضا أمام جهة التحقيق فإنه يتعين على القاضي المحقق إصدار أمر بانتفاء وجه الدعوى، في حين يصدر حكم أو قرار بانقضاء الدعوى العمومية إذا تم سحب الشكوى أو التنازل عنها قد تم أمام جهات الحكم بالمحكمة أو المجلس القضائي حسب الحالة التي تكون فيها الدعوى.

#### الهوامش:

(1) عبد الرحمان خلفي، (الحق في الشكوى في التشريع المقارن الجزائري)، مجلة الاجتهاد القضائي، عدد 2013.09، جامعة بسكرة، ص 10.

(2) زريقي يمينة، (خصوصية تحريك الدعوى العمومية في جرائم المؤسسات وفقا للأمر 15-02 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجزائية)، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المجلد 03، عدد 06، المركز الجامعي تيسمسيلت، 2018، ص 83.

(3) علي شملال، المستحدث في قانون الإجراءات الجزائية، الكتاب الأول، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2019، ص 151.

(4) فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار البدر، الجزائر، 2008، ص 63.

(5) عبد الرحمان خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، الطبعة الرابعة، دار بلقيس، الجزائر، 2018، ص 218.

(6) المادة 127 من القانون 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري، ج ر، عدد 14. الصادرة في 07-03-2016

- (7) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية نشرت سنة 2020، تم تحميله من موقع المديرية العامة للضرائب بتاريخ 20-07-2020 <https://www.mfdgi.gov.dz>
- (8) المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
- (9) أحسن بوسقيعة، **الوجيز في القانون الجزائري الخاص**، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 434.
- (10) حسونة عبد الغني ومرزوقي عبد الحليم، (نظام التجريم في إطار القانون الجنائي الاقتصادي)، **مجلة الاجتهاد القضائي**، المجلد 12، العدد 02، جامعة بسكرة 2019، ص 170.
- (11) قانون الإجراءات الجبائية، نشرت سنة 2020، تم تحميله من موقع المديرية العامة للضرائب بتاريخ 20-07-2020 <https://www.mfdgi.gov.dz>
- (12) المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، نشرت سنة 2020، تم تحميله من موقع المديرية العامة للضرائب بتاريخ 20-07-2020 <https://www.mfdgi.gov.dz>
- (13) المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، نشرت سنة 2020، تم تحميله من موقع المديرية العامة للضرائب بتاريخ 20-07-2020 <https://www.mfdgi.gov.dz>
- (14) المادة 199 الفقرة 03 من قانون التسجيل، نشرت سنة 2020، تم تحميله من موقع المديرية العامة للضرائب بتاريخ 20-07-2020 <https://www.mfdgi.gov.dz>
- (15) المادة 34 من قانون الطابع، نشرت سنة 2020، تم تحميله من موقع المديرية العامة للضرائب بتاريخ 20-07-2020 <https://www.mfdgi.gov.dz>
- (16) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 303-02 المؤرخ في 28-09-2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23-02-1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، ج ر، عدد 64 الصادرة في 29-09-2002.
- (17) عزوز سلمية، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري**، رسالة دكتوراه ل م د في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة المسيلة، 2019، ص 257.
- (18) المواد 07 و08 و09 من الأمر 66-155 المعدل والمتمم، المؤرخ في 08-06-1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر، عدد 48، الصادرة في 10-06-1966.
- (19) أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 435.
- (20) المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، نشرت سنة 2020، مرجع سابق.

(21) عبد الرحمان خلفي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، مرجع سابق، ص 240.