

## الحماية الجزائرية للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي

### بولجة نادية<sup>(1)</sup>

طالبة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 15000، الجزائر.

البريد الإلكتروني: [nadia.bouldja@ummo.dz](mailto:nadia.bouldja@ummo.dz)

### حسين نوار<sup>(2)</sup>

أستاذة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 15000، الجزائر.

البريد الإلكتروني: [nouarahocine@yahoo.fr](mailto:nouarahocine@yahoo.fr)

### المخلص:

تتميّز الحماية الجزائرية المقررة في التشريع الجزائري للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي بخصوصية متميزة، حيث أضفى المشرع الجزائري على ظاهرة الغش الضريبي الطابع الجزائي بموجب النصوص القانونية الضريبية المختلفة لاسيما منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال اضافة للقوانين الأخرى المرتبطة بها، والاتفاقيات الجبائية الدولية التي تهدف لمكافحة التهرب والازدواج الضريبي الدولي الذي يتجسد بمناورات تدليسيّة احتيالية تكشف عن سوء نية المكلف واتجاه ارادته للإضرار بالأمن الاقتصادي الوطني من خلال التملص من المبالغ الضريبية المستحقة الأداء عليه وحرمان الخزينة العمومية من الاستفادة منها والتهرب من المشاركة في الأعباء العامة بالرغم من تنوع وصرامة العقوبات الجزائرية الأصلية التي تستهدف الحرية الشخصية للمكلف ودمته المالية، اضافة للعقوبات التكميلية و الجبائية المقررة للشخص الطبيعي والمعنوي.

### الكلمات المفتاحية:

الأمن، الاقتصاد، الغش، الجزاء، الضريبة.

تاريخ إرسال المقال: 2021/10/11، تاريخ مراجعة المقال: 2021/12/18، تاريخ نشر المقال: 2021/12/31.

لتهميش المقال: بولجة نادية، حسين نوار "الحماية الجزائرية للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 03، السنة 2021، ص ص. 58-72.

<https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/72>

المقال متوفر على الرابط التالي:

المؤلف المراسل: بولجة نادية [nadia.bouldja@ummo.dz](mailto:nadia.bouldja@ummo.dz)

## Criminal Protection for Economic Security from Tax Fraud

### Summary:

The penal protection established in the Algerian legislation for economic security from tax fraud is characterized by a distinct peculiarity, as the Algerian legislator has given the phenomenon of tax fraud a punitive character under various tax legal texts, especially the direct taxes and similar fees law, the indirect tax law and the turnover fee law in addition to other related laws and the international tax evasion and double taxation, which is embodied in fraudulent maneuvers that reveal the bad intention of the taxpayer and his tendency to harm national economic security by evading the tax amounts due on him and depriving the public treasury of benefiting from them and severity of the original penal penalties that target the personal freedom of the taxpayer and his financial liability, in addition to the complementary and fiscal penalties prescribed for the natural and legal person.

**Keywords:** Security, Economic, Fraud, Penalty, Tax.

### Protection pénale de la sécurité économique contre la fraude fiscale

#### Résumé :

La protection pénale consacrée dans la législation algérienne de sécurité économique contre la fraude fiscale se caractérise par une particularité distincte, puisque le législateur Algérien a donné au phénomène de la fraude fiscale un caractère punitif dans le cadre de divers textes juridiques fiscaux, notamment la loi sur les impôts directs et redevances assimilées et la loi sur les impôts indirects en plus d'autres lois connexes et les conventions fiscales internationales visant à lutter contre l'évasion fiscale internationale et la double imposition, qui s'incarne dans des manœuvres frauduleuses qui révèlent la mauvaise intention du contribuable et sa tendance de nuire à la sécurité économique nationale en éludant les sommes fiscales qui lui sont dues et en privant le trésor public d'en bénéficier et en se soustrayant à la participation aux charges publiques. Malgré la diversité et la sévérité des sanctions pénales d'origine qui visent la liberté personnelle du contribuable et sa responsabilité financière, en sus des pénalités complémentaires et fiscales prévues pour la personne physique et morale.

#### Mots clés:

Sécurité, économique, fraude, pénalité, fiscalité.

## مقدمة:

تعتبر اشكالية توفير الأمن الاقتصادي وحمايته من الاهتمامات الرئيسية للدولة بعد نهاية الحرب الباردة، حيث اتجهت الدول لتطبيق اصلاحات ليبرالية شاملة لتحفيز الاستثمارات وتنويع الاقتصاديات الوطنية من خلال تكيف النظام القانوني للدولة مع متطلبات تحقيق الأمن الاقتصادي من خلال ضمان تدفق الاستثمارات لاسيما الأجنبية منها بموجب عقود الشراكة الأجنبية<sup>1</sup> ومنح إعفاءات جمركية وضريبية على مختلف الأنشطة الاقتصادية وأرباح الشركات الخاصة، وتسهيلات أخرى تتعلق بتحويل رؤوس الأموال للخارج بالنسبة للمستثمرين الأجانب، غير أنه بالرغم من الضمانات والتحفيزات التي كرسها التشريعات الوطنية لاسيما منها التشريع الجزائري للاستثمارات إلا أن ذلك لم يمنع من تغلغل ظاهرة الغش الضريبي في الوسط الاقتصادي الوطني، حيث أنه سنويا تقلت مبالغ مالية ضخمة من الخزينة العمومية نتيجة الممارسات الاحتيالية التديسية لأرباب العمل والتي تتمثل خاصة في عدم التصريح بمدخلهم الحقيقية، اضافة لممارسات أخرى شكّلت منظومة فساد كاملة ترتب عنها تداعيات خطيرة على الاقتصاد الوطني وأدى ذلك بالمشروع الجزائري لصياغة حماية جزائية خاصة للأمن الاقتصادي الوطني من ظاهرة الغش الضريبي وهو الأمر الذي يتضح من خلال تحليل اشكالية ماهي الخصوصية المميزة للحماية الجزائية المقررة للأمن الاقتصادي من ظاهرة الغش الضريبي ؟

يتم الاجابة على هذه الاشكالية بتوظيف المنهج العلمي التحليلي وفق الخطة التالية:

المبحث الأول: الدراسة النظرية للأمن الاقتصادي والغش الضريبي

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية الخاصة للحماية الجزائية المقررة للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي

## المبحث الأول: الدراسة النظرية للأمن الاقتصادي والغش الضريبي

يعتبر مفهوم الأمن الاقتصادي والغش الضريبي من المفاهيم المركبة التي تتميز بندرة الدراسات القانونية الخاصة بها، لذلك يقتضي الأمر بالضرورة لدراسة الخصوصية المميزة للحماية الجزائية المقررة للأمن الاقتصادي من ظاهرة الغش الضريبي تحديد مفهوم الغش الضريبي في المطلب الأول ثم في المطلب الثاني تحديد طبيعة الأضرار المترتبة عنه ذات الأثر المباشر على المنظومة الأمنية الاقتصادية.

<sup>1</sup> - بدر الدين براحلية، قاعدة 51/49 بالمائة في الشراكة الأجنبية بين حماية السيادة الوطنية وعرقلة الاستثمار الأجنبي، مجلة جامعة العين للأعمال والقانون، المجلد 02، العدد 02، 2008، ص 16.

## المطلب الأول: مفهوم الأمن الاقتصادي والغش الضريبي

أجمع الباحثون على صعوبة تحديد تعريف جامع مانع للأمن الاقتصادي، نظرا للخصوصية المميزة للظاهرة الأمنية الاقتصادية، إضافة لصعوبة تحديد مفهوم الغش الضريبي الذي يتميز بسرعة تطور الأساليب الاحتياالية التدلّسية المشكّلة لظاهرة الغش الضريبي.

## الفرع الأول: تعريف الأمن الاقتصادي

تعددت الجهود البحثية لتعريف الأمن الاقتصادي، حيث يمكن تصنيفها إلى محاولات فقهية لتعريفه، ومحاولات أخرى تشريعية.

## أولا: التعريف الفقهي للأمن الاقتصادي

يعتبر الأمن الاقتصادي الوطني من المفاهيم الواسعة الدلالة، حيث أنه لم يحظى بتعريف جامع مانع، ذلك أنّ المجال الاقتصادي واسع ومتشابه تتطلب حمايته سلسلة من العمليات المركبة التي تحتمل عدة عناصر مادية ومعنوية، ويمكن الاستدلال على ذلك ببعض المحاولات البحثية لتعريفه لاسيما منها تعريف الباحثة "سارة البلتاجي" التي عرّفت الأمن الاقتصادي بأنه: « التعاون من أجل حسن التعامل مع الأوضاع اليومية وفي نظرية الجودة الاجتماعية تعني هذه الكلمة - الأمن الاقتصادي - العناية بالذات والعائلة والأقارب بمساعدة كل من - على سبيل المثال الجماعات المحلية والمؤسسات البلدية والقومية، أو هو الطريقة التي تتم فيها مقابلة الحاجات الأساسية للمواطنين - المرتبطة ببقائهم - من الأنظمة والبنائات المختلفة المسؤولة عن خدمات الرعاية الاجتماعية، حيث توفر الحماية من الفقر والبطالة والمرض وغيرها من أشكال الحرمان المادي، وبعبارة أخرى يشير المفهوم الى درجة سيطرة الأفراد على الموارد المادية وغيرها عبر الزمن في سياق العلاقات الاجتماعية<sup>2</sup>.»

يستفاد من هذا التعريف أنّ الأمن الاقتصادي يركز على أهمية توفير وسائل الرفاهية التي تضمن الأمن الوجودي للمواطنين أي الدخل والحماية الاجتماعية والصحة والأمن الأساسي في الحياة اليومية والذي يشمل الأمن الغذائي والبيئي والأمن المهني و الوظيفي.

ركّز هذا التعريف كذلك على المخاطر الاجتماعية والفرص المتاحة للفرد لتلبية حاجياته اليومية، وبالتالي فهو تعريف ناقص ذلك أنّه ركّز على مفهوم الأمان الاقتصادي الذي يعتبر جزءا من المفهوم الواسع للأمن الاقتصادي الذي يشمل معاني ودلالات أخرى ترتبط بالدولة والتي وردت في عدة مقاربات أمنية لاسيما منها

<sup>2</sup> - نقلا عن سارة البلتاجي، الأمن الاجتماعي - الاقتصادي والمواطنة الناشطة في المجتمع المصري، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، بيروت، 2016، ص 27.

مقاربة "باري بوزان" التي عرف فيها الأمن الاقتصادي بأنه « الوصول للموارد و الأسواق، والأموال للإبقاء الدائم على مستوى دائم من الرفاه، وقوة سلطة الدولة<sup>3</sup>. »

يعتبر هذا التعريف كذلك غير شامل لمدلول الأمن الاقتصادي لأنه أشار فقط لأحد عناصره وهو توفير الثروة العينية والمالية والهدف من تحقيقه والذي يتمثل في تحقيق الرفاهية الاقتصادية وقوة الدولة، وبناءا عليه يمكن اقتراح تعريف للأمن الاقتصادي بأنه توفر الدولة على الموارد المالية والاقتصادية التي تسمح لها بضمان رفاهية مواطنيها مع ضمان مواجهة كل أشكال المخاطر التي تمنع استدامة هذه الموارد.

### ثانيا: التعريف التشريعي للأمن الاقتصادي

وردت معاني الأمن الاقتصادي بشكل ضمني في التشريع الجزائري منذ الاستقلال حيث تستنتج دلالاته من قانون 31 ديسمبر 1962 الذي نص على مواصلة تطبيق القوانين السارية قبل الاستقلال إلا ما يتعارض منها مع مبدأ السيادة الوطنية، حيث ترتب عن ذلك تكريس المشرع الجزائري لحدود الأمن الاقتصادي الوطني من خلال صياغة مقارنة شاملة للدفاع الاقتصادي الوطني تتضمن مبادئ حماية الاقتصاد والتنمية الوطنية من خلال الوقاية من الجرائم الاقتصادية وقمعها لاسيما منها الأليات الوقائية التي كرسها قوانين الاستثمار التي صدرت في الفترة (1966-1982)، حيث ارتكزت هذه الوقاية على ضرورة الاعتماد المسبق لكل استثمار خاص، حيث كان يمنح الاعتماد فقط إذا كان يتطابق مع الأهداف والتوجيهات التي تضمنتها المخططات الوطنية للتنمية وتحديد المجالات والنشاطات الاقتصادية المفتوحة للاستثمار الخاص، كما ميّزت قوانين الاستثمارات بين القطاعات الحيوية أو الاستراتيجية المخصصة للدولة والقطاعات الأخرى غير الحيوية.

ترتب عن الاصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 صدور القانون رقم 87-16 المؤرخ في 01-08-1987 و الذي ذكرت فيه عبارة الأمن الاقتصادي بصفة واضحة ضمن مكونات الدفاع الشعبي، حيث نصت المادة التاسعة منه على مساهمة قوات الدفاع الشعبي في حماية وحدات الانتاج وتدعيم القدرات الاقتصادية للبلاد، غير أنّ هذا القانون مقيد بحماية الوحدات الانتاجية ونمط ممارسة النشاط الاقتصادي وتنظيمه في مناخ يتميز بالانفتاح الاقتصادي وسرعة تدفق رؤوس الأموال الأجنبية عبر الحدود الوطنية<sup>4</sup>.

يستفاد من خلال ذلك أنّ المشرع الجزائري لم يعرف الأمن الاقتصادي بشكل صريح منذ الاستقلال، غير أنّه اكتفى بذكر مصطلح الأمن الاقتصادي وبعض معانيه في نصوص قانونية مبعثرة في قوانين خاصة وعامة

<sup>3</sup> - نقلا عن حموم فريدة، الأمن الانساني مدخل جديد في الدراسات الأمنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، كلية العلوم السياسية والاعلام، جامعة الجزائر، 2004، ص 20.

<sup>4</sup> - وليد العقون، لمحة عن الجوانب القانونية للأمن الاقتصادي، الأيام الدراسية البرلمانية الرابعة حول الدفاع الوطني، منشورات مجلس الأمة، الجزائر، 2009، ص 79.

الأمر الذي أضفى على القانون الاقتصادي غموضا وشكلا انعداما للأمن القانوني الاقتصادي ومنه الانعكاس السلبي على متطلبات تحقيق الأمن الاقتصادي الوطني وحمايته من مختلف التهديدات الاجرامية كظاهرة الغش الضريبي.

### ثالثا: خصائص الأمن الاقتصادي

يتميز الأمن الاقتصادي بخصائص متميزة لاسيما منه تركيبته المفاهيمية المركبة والمعقدة وعدم وجود معايير دقيقة ملائمة لتعريفه بشكل جامع مانع وتمييزه عن غيره من المعاني المشابهة له، الأمر الذي ترتب عنه وجود عدة مقاربات مفاهيمية نسبية للأمن الاقتصادي تتسع لتشمل مفاهيم أخرى جزئية تندرج في اطار الدفاع الاقتصادي للدولة والذي يعتبر تحديد مضمونه من الصلاحيات السامية للدولة في اطار سياستها الاقتصادية لتجسيد مسار انفتاحها الاقتصادي وفق سلسلة من الإصلاحات الشاملة لاسيما منها تحرير التجارة والاستثمار المباشر ومناطق التبادل الحر والاندماج الجهوي والسياسة الخاصة بالجوار... الخ<sup>5</sup>.

يتميز مفهوم الأمن الاقتصادي كذلك بطابعه الديناميكي، حيث تم تطويعه لمواكبة التغييرات السائدة في الدولة المتعلقة بتجسيد السياسة الوطنية الاقتصادية، والتي ترتب عنها تضخما قانونيا اقتصاديا لاسيما في مجال طرق التنظيم الاقتصادي وتجسيد أهدافه ومسؤولية أشخاصه وأعوانه في ظل انعدام تقنين قانوني جامع لهذه القوانين المبعثرة في مختلف المجالات الاقتصادية كالنتمية الاقتصادية والمصالح الاستراتيجية للدولة والدفاع الوطني<sup>6</sup>.

### الفرع الثاني: مفهوم الغش الضريبي

تتطلب دراسة مفهوم الغش الضريبي كذلك تحليل بعض التعريفات الفقهية المفسرة لمضمونه أولا ثم تمييزه عن المفاهيم الأخرى المشابهة له ثانيا.

### أولا: تعريف الغش الضريبي

يعتبر مفهوم الغش الضريبي من المفاهيم المركبة التي لم يجمع الفقهاء على تعريفها بشكل جامع ومانع نظرا لتداخل مدلوله مع مفاهيم أخرى حيث عرفه بعض الفقه بأنه « خرق للقانون الجبائي بنية التملص من أداء الواجب الضريبي من خلال الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والتبريرات التي يستند عليها المكلف للتخلص من الضريبة<sup>7</sup> ».

<sup>5</sup> - وليد العقون، المرجع السابق، ص ص 80-84.

<sup>6</sup> - أحمد لعراية، ملاحظات عامة حول مفهوم الأمن الاقتصادي، الأيام الدراسية البرلمانية الرابعة حول الدفاع الوطني، المرجع السابق، ص ص 63-74.

<sup>7</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، 2011، ص ص 33-34.

عرف الغش الضريبي كذلك بأنه « ظاهرة ضريبية سلبية يترتب عنها اختلالات هيكلية تؤثر على اقتصاد الدولة، الأمر الذي يترتب عنه توظيف المكلف للسياسة الاقتصادية بشكل منحرف من خلال إشهار المكلف لاعتساره الوهمي أو وضعه لعراقيل دون التحصيل الضريبي المستحق الأداء»<sup>8</sup>

## ثانياً: تمييز الغش الضريبي عن المفاهيم المشابهة

يعتبر الغش الضريبي مفهوماً مركباً تتداخل مع عدة مفاهيم أخرى متشابهة لاسيما منها التهرب الضريبي المشروع، ومفهوم الاقتصاد الموازي، إضافة للجنات الضريبية، والخطأ الجبائي.

### 1- تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي المشروع

يتمثل التهرب الضريبي المشروع في استغلال المكلف للثغرات القانونية للإفلات من أداء الضريبة المفروضة عليه أو تجنب الواقعة المنشئة للضريبة كالتوقف الكلي للمكلف عن استهلاك السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة فيتداخل بالتالي مفهوم التهرب المشروع مع ظاهرة الغش الضريبي حيث أنّ كلاهما يهدف لتحقيق غاية غير مشروعة وهي التملص من أداء الالتزامات الضريبية المفروضة على المكلف، ويختلفان من حيث أنّ التهرب المشروع يتم بوسائل مشروعة تتمثل في استغلال الوسائل المخولة قانوناً للمكلف في بعض الحالات التي يخضع فيها للضريبة الاختيارية حيث أنّ ضريبة الاستهلاك مثلاً يؤديها فقط المستهلك للسلعة أو الخدمة محل الضريبة المفروضة، ومنه يمكن للمكلف تجنبها من خلال الامتناع عن الاستهلاك بخلاف الغش الضريبي الذي يتم بمختلف الطرق والوسائل الاحتمالية التدليسية كعدم التصريح بالأرباح الحقيقية للشركات، وإنشاء شركات وخلق مناصب عمل وهمية... الخ<sup>9</sup>.

### 2- تمييز الغش الضريبي عن الاقتصاد الموازي

يعرف الاقتصاد الموازي بأنه كل نشاط اقتصادي يمارس خارج النظام القانوني الاقتصادي الرسمي، والذي يفلت من الرقابة المالية والجبائية ويتم تبييض عائداته في النشاط الاقتصادي الرسمي، والذي يفلت من الرقابة المالية والجبائية ويتم تبييض عائداته في النشاط الاقتصادي الرسمي أو توظيفها في أنشطة أخرى غير مشروعة مثل المخدرات، والتجارة في الأعضاء البشرية... الخ

يترتب من خلال ذلك أنّ الاقتصاد الموازي لا يخضع للقيود التنظيمية الرسمية وبالتالي يتحرر من كل القيود الضريبية والالتزامات الجبائية، وهو في ذلك يشترك مع ظاهرة الغش الضريبي في الإفلات من الضريبة

<sup>8</sup> - بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة، 2014، ص ص 470-471.

<sup>9</sup> - حسين حزام بدر، معالجة التهرب الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 لسنة 1982 المعدل، المجلة المستنصرية للدراسات العربية و الدولية، العدد 71، ص 317.

بشكل غير قانوني ويختلف عنها في أنّ ظاهرة الغش الضريبي تعتبر نشاطا اقتصاديا غير مشروع بصفة مطلقة، بينما الاقتصاد الموازي يمكن أن يكون محل النشاط المسموح بممارسته غير أنّ صاحبه يزاوله بشكل غير قانوني مثل عدم التصريح بوجود النشاط لدى المصالح الضريبية أو اغفال التسجيل في السجل التجاري... الخ<sup>10</sup>

### 3- تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية

تتداخل معاني الغش الضريبي والجنات الضريبية في أنّ كلاهما يهدف للإفلات من النظام القانوني المالي الدولي من خلال تخفيض مستوى الضغط الجبائي المحلي، والصرامة في تطبيق قواعد السرية المصرفية وتحرير عملية صرف العملة الوطنية وتجنّب الانضمام للاتفاقيات الجبائية الدولية، الأمر الذي ترتب عنه استقطاب الأموال بمختلف مصادرها الى الاقتصاد الرسمي سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة ولاسيما الأموال المتحصلة من الغش الضريبي، حيث تعتبر الشركات ذات النشاط الدولي أكثر المتعاملين الاقتصاديين الذين يلجئون للاستثمار في الجنات الضريبية<sup>11</sup>.

### 4- تمييز الغش الضريبي عن الخطأ الجبائي

يتمثل الخطأ الجبائي في وقوع المكلف بالضريبة في مخالفة جبائية بشكل غير ارادي مثلا الوقوع في الخطأ المادي عند احتساب رقم الأرباح بالنسبة للشركات التجارية والذي يتم تداركه بعد الرقابة الجبائية، بخلاف الغش الضريبي الذي يتم باستعمال طرق محاسبية احتيالية للإفلات من أداء الواجب الضريبي مثل التضخيم في الفواتير والتكاليف أو التصريح الوهمي بعدد العمال المستخدمين أو رقم الأعمال... الخ<sup>12</sup>.

### المطلب الثاني: أضرار الغش الضريبي على الأمن الاقتصادي الوطني

تتنوع الأضرار المترتبة عن الغش الضريبي التي تمس الأمن الاقتصادي الوطني إلى مجموعة من الأضرار ذات الطابع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي .

### الفرع الأول: الأضرار الاقتصادية

ترتّب عن ظاهرة الغش الضريبي اتساع حجم الاقتصاد الموازي سواء على المستوى المحلي أو الدولي نتيجة توظيف عائدات الغش الضريبي في تمويل أنشطة اقتصادية خارج النظام الاقتصادي الرسمي كتمويل شبكات تهريب السلع والبضائع التي تعتبر محلا لاستقطاب مختلف فئات المستهلكين في العالم النامي والمتقدم

<sup>10</sup> - بطوش صورية، واقع الاقتصاد غير الرسمي في المجتمع الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في علم الاجتماع، جامعة الجزائر 02، أبو القاسم سعد الله، 2018، ص 2.

<sup>11</sup> - قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي) ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، 2008، ص 31.

<sup>12</sup> - العيد صالح، المرجع السابق، ص 31.



الأمر الذي أخل بالمنافسة الاقتصادية الشريفة وأعاق الجهود الدولية لتكريس العدالة والشفافية الاقتصادية وفتح المجال واسعا لتقلص حجم أرباح الشركات الاقتصادية الرسمية وبالتالي تقلص نسب مساهمته في الجباية الوطنية وتوسيع استثماراتها الدولية.

ترتب عن ذلك الاخلال بالسياسة المالية والاقتصادية للدولة بصفة عامة والجماعات المحلية بصفة خاصة، حيث ترتب عن ذلك عجز الدولة عن أداء وظيفتها الاقتصادية والاجتماعية وتراجع تدفق الاستثمارات الأجنبية نتيجة ضعف الائتمان المالي للدولة وانخفاض سياسة التمويل المالي التقليدية وغير التقليدية التي ترتب عنها تداعيات خطيرة على الاقتصاد الوطني<sup>13</sup>.

### الفرع الثاني: الأضرار السياسية

تعتبر الضريبة وسيلة لتأكيد الدولة لسيادتها وسلطتها على مواطنيها من خلال فرض نظام جبائي وطني فعال، غير أنّ تطور ظاهرة الغش الضريبي واتساع نطاقها أدى لعجز الميزانية العامة للدولة وعدم قدرة الدولة على تلبية متطلبات العملية الديمقراطية الشفافة وتحقيق مساواة المواطنين أمام الأعباء العامة لاسيما في ظل التحولات والتغييرات الاقتصادية التي فرضتها مختلف أنماط العولمة الاقتصادية التي سهلت افلات أموال طائلة من الاقتصاديات الرسمية وتدفعها لدول الجناح الضريبية التي استثمرتها في تمويل مختلف الأنظمة السياسية الفاشلة والنزاعات والحروب وشبكات الاجرام العابر للحدود لضمان استدامة انعدام الاستقرار الأمني المحلي وتكريس التبعية الأجنبية بمختلف أشكالها للامبريالية الرأسمالية العالمية من خلال مختلف صيغ المساعدات الانسانية الانمائية والقروض الطويلة والقصيرة الأجل، اضافة لإفساد المسؤولين الحكوميين من خلال مختلف صيغ المكافآت والهدايا بهدف الحصول على تنازلات وتسهيلات جمركية ومالية واعفاءات ضريبية في مختلف ميادين الاستثمار والانحراف بذلك عن مبادئ الشرعية الدستورية والعقد الاجتماعي والسياسي الذي يربط الدولة بمواطنيها بمبرر الاعتبارات الأمنية الاقتصادية واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية الضرورية لتحقيق عملية التنمية الاقتصادية.

### الفرع الثالث: الأضرار الاجتماعية

ترتب عن ظاهرة الغش الضريبي أثارا اجتماعية وخيمة انعكست بشكل خطير على الأمن الاقتصادي الوطني، حيث ظهرت عناصر الملكية في الفئات الاجتماعية التي تحترف الغش والاحتيال بمختلف أشكاله وظهور طبقة اجتماعية بورجوازية وهمية تقتقر للقيم والمبادئ الأخلاقية التي تتطلبها دولة القانون والرفاهية

<sup>13</sup> -عباس ناصر سعدون، أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد14، العدد03، 2017، ص 202.

الاجتماعية والتي أثرت سلبا على الفئات الاجتماعية الأخرى وحفزتها على احترام الاجرام المالي والاقتصادي كالرشوة والبيروقراطية الادارية وكّرت انعدام العدالة والمساواة الاجتماعية وتلاشي قيم الشفافية والائتمان والثقة في المعاملات الإنسانية بمختلف أشكالها، اضافة لتوسيع مختلف مظاهر الفقر والحرمان الاجتماعي وتشفي البطالة وتقليص فرص العمل والتوظيف نتيجة انعدام السيولة المالية التي تسمح باستحداث فرص للتنمية الاجتماعية المحلية لاسيما في المناطق النائية التي تعتبر بيئة حاضنة لمختلف الانعكاسات الوخيمة لظاهرة الغش الضريبي كانهام الأمان الاقتصادي للفرد وسوء الرعاية الصحية وانتشار الأوبئة والأمراض وتساعد نسب الهجرة والنزوح<sup>14</sup>.

## المبحث الثاني: الطبيعة القانونية الخاصة للحماية الجزائية المقررة للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي

تتميّز الحماية الجزائية المقررة للأمن الاقتصادي من جريمة الغش الضريبي بطبيعة قانونية متميّزة والتي يمكن توضيحها من خلال تحليل تكييفها القانوني ثم تحديد طبيعة العقوبات المقررة لهذه الجريمة.

### المطلب الأول: التكييف القانوني لواقعة الغش الضريبي

يتطلب تحديد التكييف القانوني لجريمة الغش الضريبي تحديد التكييف الشرعي لواقعة الغش الضريبي وتكييفها المادي ثم تكييفها المعنوي.

### الفرع الأول: التكييف الشرعي

يتميز الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي بحصر أساسه القانوني في مختلف النصوص القانونية الضريبية<sup>15</sup>

يتميّز الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي بحصر أساسه القانوني في مختلف النصوص القانونية الضريبية<sup>16</sup> لاسيما منها المواد 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>17</sup> والمادة 118 و 138 من

<sup>14</sup> - بولجة نادية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص 41.

<sup>15</sup> - بولجة نادية، المرجع السابق، ص ص 42، 43.

<sup>16</sup> - بوسقيعة أحسن، المرجع السابق، ص 469.

<sup>17</sup> - المادة 407 من قانون الضرائب غير المباشرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>18</sup>، والمادة 33 من قانون الطابع<sup>19</sup>، إضافة للقوانين الجبائية الأخرى التي ترتبط بشكل مباشر بقوانين الصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، حيث أكدت المادة 149 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه يعاقب على الغش والتصريحات الخاطئة أو الطرق التدليسية الرامية إلى الحصول عند تصدير بضائع مخالصة لعقود تعهد مضمونة على قيد مبلغ غير مستحق أو يزيد عن ذلك الذي ينبغي عند التصدير المحقق فعلا بغرامة مالية يساوي مبلغها ثلاث مرات مبلغ القيد غير المستحق<sup>20</sup>.

يستمد الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي أساسه القانوني من مختلف الاتفاقيات الجبائية الدولية عندما يتدخل في واقعة الغش الضريبي عنصرا أجنبيا باعتبار أن الاتفاقيات الدولية التي تصادق عليها الدولة تسمو على القوانين الداخلية<sup>21</sup>، حيث أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات جبائية دولية تتعلق بالتهرب والازدواج الضريبي الدولي لاسيما منها الاتفاقية مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين الواقع على الضرائب على الدخل والثروة<sup>22</sup> والمصادق عليهما بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15-336 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015.

### الفرع الثاني: التكييف المادي

تتحقق الواقعة المادية للغش الضريبي بتملص المكلف بالضريبة من أداء الضرائب المستحقة الدفع عليه بشكل جزئي أو كلي باستعمال عدة طرق تدليسية احتيالية وردت على سبيل المثال في مختلف النصوص الضريبية، حيث أجمعت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة<sup>23</sup> والمادة 119 من قانون التسجيل<sup>24</sup>

<sup>18</sup> - قانون الرسم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

<sup>19</sup> - قانون الطابع، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .

<sup>20</sup> - قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>21</sup> - دستور 1996 المعدل والمتمم.

<sup>22</sup> - الاتفاقية الجزائرية مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين الواقع على الضرائب على الدخل والثروة المصادق عليهما بموجب المرسوم الرئاسي رقم 15-336 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية عدد 70، سنة 2015.

<sup>23</sup> - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

<sup>24</sup> - المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

والمادة 532 من قانون الضرائب المباشرة على استعمال كلمة التملص<sup>25</sup> بينما ورد في المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال عبارة التخفيض<sup>26</sup>.

ورد كذلك مصطلح الانقاص في المادة 34 من قانون الطابع<sup>27</sup> والتي تتجسد من خلال مختلف أشكال السلوك الاجرامي لاسيما منها التلاعب المادي باخفاء المكلف للشيئ الخاضع للضريبة كمصدر أو أكثر من مصادر الدخل أو النشاط الخاضع للضريبة بمناورات اقتصادية احتيالية لاسيما منها الفوترة المزورة، والغش في الرسم على القيمة المضافة وخلق مؤسسات وهمية<sup>28</sup> والتحايل المحاسبي الذي يتم بتضخيم التكاليف وتخفيض الارادات بمناسبة خصم التكاليف المنصوص عليها في المادة 141 من قانون الرسم على رقم الأعمال كالمصاريف العامة، وفوائد أرباح الصرف، ونفقات اليد العاملة، وقيمة مواد التجهيز.. الخ عند تحديد أساس الوعاء الضريبي.

يتم الغش الضريبي كذلك من خلال التحايل القانوني والذي يتضح في أسلوب الفواتير غير المطابقة للواقع من حيث البيانات والمبالغ المصرح بها أو اخفاء عملية توزيع الأرباح واستبدالها بأجور عالية للإفلات من الضريبة على أرباح الشركات<sup>29</sup>.

### الفرع الثالث: التكييف المعنوي

يعتبر الغش الضريبي جريمة عمدية لا يكفي القصد العام فقط لقيامها وإنما يتطلب القانون كذلك قصدا خاصا يتمثل في اتجاه ارادة الجاني للتملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي بنية حرمان الخزينة العمومية من المداخل الضريبية والامتناع بذلك عن المساهمة في الاعباء العامة، حيث أكدت على ذلك مختلف النصوص الضريبية لاسيما منها المادة 118 من قانون الرسم على رقم الاعمال التي نصت على: «...الاغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي الى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد...والإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد<sup>30</sup>».

<sup>25</sup> - المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>26</sup> - المادة 34 من قانون الطابع

<sup>27</sup> - أولعربي جمال، دور القاضي الجزائري في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص 72.

<sup>28</sup> - المادة 141 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>29</sup> - بولجة نادية، المرجع السابق، ص 61.

<sup>30</sup> - المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أكدت كذلك المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه « تعتبر طرقا احتيالية...الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد...»<sup>31</sup>  
ينعدم القصد الجنائي في جريمة الغش الضريبي في حالة اثبات المكلف الخاضع للضريبة غلطا ماديا ارتكبه المكلف نتيجة عدم اتقانه لمعايير المحاسبة الوطنية، وكذلك في حالة افلات المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ يرجع أساسه للإدارة الضريبية بمناسبة تقديرها للإعفاءات الضريبية، غير أنه إذا ثبت ذلك أنه كان بناءا على الوثائق الضريبية المزورة للمكلف فإنه لا يمكنه الافلات من المسؤولية الجزائية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي<sup>32</sup>.

### المطلب الثاني: تنوع العقوبات المترتبة عن جريمة الغش الضريبي

يعكس تنوع العقوبات الجزائية المقررة لجريمة الغش الضريبي ارادة المشرع الجزائري في حماية الأمن الاقتصادي الوطني من التداعيات الخطيرة لجريمة الغش الضريبي، ولتحقيق ذلك أفرد لهذه الجريمة مجموعة من العقوبات الأصلية وأخرى تكميلية.

### الفرع الأول: العقوبات الأصلية

يترتب عن جريمة الغش الضريبي تطبيق عقوبة الحبس والغرامة المالية أو احدى هاتين العقوبتين والتي حددها المشرع في القوانين الضريبية المختلفة لاسيما منها قانون الضرائب المباشرة حيث نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 20-12-2011 على مايلي:  
-غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.  
-الحبس من شهرين (02) الى ستة(06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج الى دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.  
-الحبس من سنتين(02) الى خمس(05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج الى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج

<sup>31</sup> - 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>32</sup> - بوسقيعة أحسن، المرجع السابق، ص 473.

-الحبس من خمس (5) سنوات الى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج<sup>33</sup>، اضافة للعقوبات الأصلية المنصوص عليها في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 والتي قدرت بالحبس من سنة الى خمس (5) سنوات وغرامة من 50.000 دج الى 200.000 دج أو باحدى هاتين العقوبتين وفي حالة الاخفاء للمبالغ الضريبية المتملص منها يشترط أن يتجاوز هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج<sup>34</sup>.

### الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

تتمثل العقوبات التكميلية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي في نشر الحكم القضائي وتعليقه، حيث أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر حكم الادانة بجريمة الغش الضريبي كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة<sup>35</sup> والمادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>36</sup>، والمادة 120 من قانون التسجيل<sup>37</sup>.

نص قانون الضرائب غير المباشرة كذلك في المادة 544 منه على أنه في حالة جريمة الغش الضريبي التي يرتكبها رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين يمكن أن تطبق عليهم عقوبة منع مزاوله مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب وعند الاقتضاء تطبق عليهم عقوبة غلق المؤسسة لاسيما في حالة العود وتعدد الجرائم المثبة بحكم قضائي واحد<sup>38</sup>.

نصت كذلك المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت ادانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري لمدة لا تتجاوز 10 سنوات<sup>39</sup>.

<sup>33</sup> - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28-12-2011، الجريدة الرسمية رقم 72.

<sup>34</sup> - المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

<sup>35</sup> - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>36</sup> - المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>37</sup> - المادة 120 من قانون التسجيل

<sup>38</sup> - المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة

<sup>39</sup> - المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

## الفرع الثالث: العقوبات الجبائية

يترتب عن جريمة الغش الضريبي مجموعة من العقوبات الجبائية والتي حددتها مختلف القوانين الضريبية، حيث نص قانون الضرائب المباشرة على أنه في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاثة أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5.000 دج وميّر قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 523 منه بين الغرامات الثابتة التي تتراوح قيمتها بين 5000 دج و 25000 دج والغرامة النسبية التي تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000 دج<sup>40</sup> طبقا للمادة 524 من نفس القانون<sup>41</sup>.

نص قانون رسم على رقم الأعمال كذلك في المادة 114 منه على أنه تطبق غرامة 1000 دج الى 5000 دج<sup>42</sup> بينما انفرد قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه على النص على عقوبة المصادرة التي ترد على الأشياء والوسائل المستعملة في الغش الضريبي<sup>43</sup>.

## خاتمة:

تبين من خلال هذه الدراسة أنّ المشرع الجزائري قرر حماية جزائية خاصة للأمن الاقتصادي من ظاهرة الغش الضريبي وذلك بتقرير نظام قانوني متميّر لجريمة الغش الضريبي يستمد أساسه الشرعي من مختلف النصوص الضريبية والقوانين الأخرى المرتبطة بها، إضافة للاتفاقيات الجبائية الدولية التي تهدف لمكافحة التهريب والازدواج الضريبي الدولي، حيث اعتبر المشرع الجزائري الغش الضريبي جريمة عمدية تستلزم لوقوعها القصد الجنائي الخاص و العام، حيث تكتمل أركان هذه الجريمة كلما اتجهت ارادة المكلف للتملص من الضريبة المستحقة الأداء عليه من خلال ممارسة طرق تدليسية احتيالية محددة على سبيل المثال في مختلف النصوص الضريبية والقوانين المرتبطة بها الأمر الذي يفتح المجال واسعا للقياس عليها و امكانية اعتبار كل محاولة تدليسية تهدف لحرمان الخزينة العمومية من المداخل الجبائية غشا ضريبيا، إضافة الى العقوبات الجبائية التي تهدف كلها لتحقيق الردع الجزائي والوقاية من الغش الضريبي، غير أنه بالرغم من ذلك يجب أن تتزامن هذه الاجراءات مع ارادة سياسية حقيقية لتفعيلها، وضرورة تشديد العقوبات الجزائية و الجبائية وفقا لخطورة الوسائل التدليسية الاحتيالية التي استعملها المكلف للتملص من الضريبة المستحقة الأداء عليه، إضافة لنسبة من المبالغ المتملص منها.

40 - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.

41 - المادة 524 من نفس القانون.

42 - المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

43 - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.