

الفواتير المزورة أو الصورية لدى المؤسسات التجارية والاقتصادية

شكل من أشكال الغش الضريبي ومدى انعكاساته على الاقتصاد والتنمية المستدامة

Fraudulent or incomplete invoices of commercial and economic enterprises is a type of taxes fraud

مروان نسيمة أستاذة محاضرة "أ"*

¹ كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة وهران 2- محمد بن أحمد (الجزائر)

Email. : anamed@hotmail.fr

تاريخ النشر: 2023/06/07

تاريخ القبول: 2023/06/06

تاريخ الاستلام: 2023/03/02

ملخص:

ينصرف المقال إلى دراسة مسألة الجباية من حيث تأطيرها من طرف المشرع، ذلك أن الجباية تشكل المورد الأساسي لميزانية الدولة وبهذه الصفة فإنها تتحكم في الاقتصاد الوطني من كل جوانبه بمعنى أن الجباية هي التي توجه هذا الاقتصاد نمواً أو ركوداً، كما أن لها دور كبير في مجال التنمية المستدامة.

لهذا السبب فإن الجباية هي التزام على كل مواطن يمارس نشاطاً يحقق مداخلاً مالية، فجزاء الدستور وكرس مبدأ المساواة بين المواطنين تجاه الالتزام بالضريبة، ثم أطر المشرع قيمة الضريبة المفروضة وكيفية تحصيلها وألح المشرع على ضرورة تعامل المكلف بالضريبة بحسن نية مع المصالح الجبائية، على أساس أن العديد من المكلفين يعمدون إلى مناورات وحيل وأساليب تهدف كلها إلى التملص من دفع الضريبة

أو إلى الانتقاص من حجمها، لذلك كرس المشرع أحكاماً ذات طابع جنائي لردع هذه السلوكات (المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة+ مادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة+ المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية).

* - مروان نسيمة، أستاذة محاضرة "أ"، جامعة وهران 2.

ومن بين السلوكيات التي يرتكبها المكلف بالضريبة هو تقديمه لفواتير محصل عليها بطريق المجاملة، هي إذن فواتير مزورة أو صورية أشار إليها القانون على أساس أنها تشكل في نفس الوقت جرائم في إطار قانون العقوبات (جريمة التزوير في المحررات التجارية، جريمة التصريح الكاذب - النصب والاحتيال).

إلا أنّ المشكل الذي يعترض مصلحة الضرائب هو ذلك المتعلق بإثبات هذه الجريمة كون مصلحة الضرائب تحوز إمكانيات وسلطات محدودة في مجال التحري والتحقيق.

الكلمات المفتاحية: الفاتورة المزورة، الضريبة، تهرب ضريبي، الغش الضريبي، المؤسسات التجارية والاقتصادية، سياسة اقتصادية، تنمية مستدامة.

Abstract:

The theme of the proposed article is " Invoices of convenience, a form of the crime of tax evasion".

This is a delicate subject in the measures where taxes are the main source of the national budget, with all that this entails as a consequence on the national economy and it has a major role in sustainable development. As is well known, the legislator took care to frame the issue well. First, the constitution enshrined the principle of equality before contributions, and then the legislation itself, which took charge by promulgating different codes on the various contributions.

But it should be noted that the taxpayer has not always arrived in good faith in his dealings with the tax administration, they seek to escape by using several statements in order to minimize the tax value.

Among these procedures, the taxpayer's use of invoices of convenience, from a legal point of view this constitutes an element in the construction of the crime of tax evasion but may also constitute the construction of certain offences in the penal code, the question that arises is how to break up these different crimes and that they are the powers of the tax administration to deal with these acts.

Keywords: the counterfeit invoice, the tax, tax evasion, tax fraud, commercial and economic enterprises, economic policy, sustainable development.

1. مقدمة:

كرست المادة 78 من الدستور "مبدأ مساواة المواطنين في دفع الحقوق الضريبية" حيث نصت صراحة "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة".

ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون، يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال¹.

ويمكن القول بأن الضرائب تعتبر الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن محاولة التملص من دفعها سوف يؤدي حتما إلى نقص في دورها التمويلي مما قد يؤثر سلبا على التنمية المستدامة وخلق مناصب شغل جديدة، وتنعكس الآثار سلبا على كل المستويات المالية والاقتصادية.

فهناك أثر مباشر لهذه الممارسة والتي تعرف بمصطلح الغش الضريبي على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، مما ينجر عنه عدم قيام الدولة بالإفناق العام على الوجه الأكمل وخلق مناصب شغل جديدة، مع عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في دعم الاقتصاد الوطني فالدولة في مسارها التنموي تكون حتما في حاجة إلى موارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة، ذلك أن نقص هذه الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي أو ما يعبر عنه بالعجز في الميزانية العمومية²، وهذه كما هو معروف، يشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها³.

¹ - الدستور الجزائري 2016، الصادر بمقتضى القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر رقم 14.

² - لايد لزرق: (2018)، "ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر" مذكرة ماجستير - جامعة تلمسان 2018 ص 81.

³ - بوزيدي كاهنة: (2018)، مذكرة ماجستير - جامعة بجاية 2018، ص 4 وما يليها.

أما بالنسبة للأسباب التي دفعتنا إلى دراسة هذه المسألة هي الانتشار الواسع لهذه الممارسات الإجرامية وانعكاساتها السلبية على الحياة الاقتصادية وعلى مؤسسات الدولة نفسها، وخير دليل على ذلك العدد الهائل للقضايا المطروحة حالياً على القضاء المختص بالفصل في جرائم الفساد. والهدف الأساسي الذي نسعى إليه هو تسليط الضوء على هذا النوع من الجرائم ومدى استفعالها مع التركيز على نقطة أساسية تمثل في كيفية مواجهة المشرع لهذه الآفة، وهذا يتطلب الاعتماد على المنهج الوصفي لأجل توضيح معالم هذه الدراسة ثم المنهج التحليلي بالنظر إلى الأحكام التشريعية المتواجدة سواء على مستوى قانون العقوبات أو على مستوى قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية.

أما الخطة فقد حاولنا تبسيطها إلى أقصى حد، حيث قسمناها إلى نقاط ثلاث، تعرضنا لمسألة تجريم الغش الضريبي بمختلف صورته (أولاً) ثم المواجهة القانونية والإجرائية لمشكلة الفواتير المزورة أو الصورية المقدمة للإدارة الجبائية (ثانياً) وأخيراً انعكاسات الغش الضريبي على المجالات الاقتصادية وعلى التنمية المستدامة بكل أبعادها (ثالثاً).

أولاً: تجريم الغش الضريبي بختلف صورته

ومن الناحية القانونية، يعبر عن تملص المواطن من واجب دفع الضريبة بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي، وهذا التهرب يكون عمدياً من طرف المكلف بالضريبة وذلك عن طريق مخالفته عمداً لأحكام القانون الضريبي لأجل عدم دفع الضرائب المستحقة إما فيمتنع عن تقديم أي تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات وكتابات مزيفة.

ويستخلص من هذا، أن التهرب الضريبي ما هو إلا امتناع المكلف بالضريبة عن دفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشأة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلاً) أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة يمكن ذكرها في الأفعال التالية:

- عدم التصريح بالمداخيل والإحجام عن تقديم إقرار ضريبي للإدارة الجبائية.
- التلاعب في مبالغ الضرائب المتقطعة من دخل العمال والموظفين بالمؤسسات الاقتصادية.

- تقديم فواتير مزورة لإدارة الضرائب من أجل تخفيض قيمة الضريبة المستحقة، أو التصريح بفواتير شراء وهمية من أجل تضخيم المصاريف والأعباء.
هذه الأفعال التي تشكل جريمة الغش الضريبي تضمنتها أحكام المادة 36 من قانون الإجراءات الضريبية بشكل مفصل بقولها:

" 1- ممارسة نشاط غير مصرح به.

2- انجاز عمليات شراء وبيع البضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيداعها.

3- تسليم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

4- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية.

5- كل مناورة تهدف على تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع بدفع ضرائبه.¹

وقد أكملت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ما تضمنته المادة 36 أعلاه حيث ذكرت الطرق الإحتيالية أو المناورات التي قد يلجأ إليها المكلف بالضريبة قصد احجابه عن دفع مستحقاته تجاه الخزينة العمومية.²

¹ - أنظر حول هذه المسألة: القانون الجنائي الضريبي لحسن الجندي، دار النهضة القاهرة 2006، ص 37 وما يليها.

² - تنص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على ما يلي:

" تعتبر طرقا احتيالية... ما يلي:

1- 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 إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.-

3- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع .

4 - الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.

5-القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.

6-القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به".

ويظهر جلياً من خلال استقرار هذه النصوص أن القانون ركز على الطرق الإحتيالية التي تجسد الغش الضريبي لاسيما طريقة تقديم فواتير مزورة لا تعكس عمليات حقيقية أو تقديم أوراق أخرى غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما إلى تخفيف الضريبة أو حتى الإعفاء منها. والسؤال الذي يتعين طرحه في هذا المقام هو ذلك المتعلق بمعرفة كيف يعتبر تقديم فواتير مزورة (مجاملة) أو مسلمة من طرف أصحاب المؤسسات التجارية أو الاقتصادية شكل من أشكال الغش الضريبي؟ وبعبارة أخرى هل تقديم هذه الفواتير تقوم به جريمة الغش الضريبي فقط أم أن لهذه العملية أبعاد أخرى بحيث تشكل جرائم أخرى من الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات؟ قبل الإجابة عن هذا التساؤل لا بد من الإشارة إلى أن الفاتورة في حد ذاتها أخضعها المشرع لتنظيم دقيق حيث جاء في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 05-468 الصادر في 10 ديسمبر سنة 2005¹.

الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة ما يلي: يجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة.

ويتعين على البائع تسليمها ويتعين على المشتري طلبها منه ويجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات.

يجب على البائع في علاقاته مع المستهلك تسليم الفاتورة إذا طلبها منه².

وتضيف المادة من نفس المرسوم أنه: " يجب أن تكون الفاتورة واضحة ولا تحتوي على أي لطفة أو شطب أو حشو.

تعتبر الفاتورة قانونية إذا حررت استناداً إلى دفتر أرومات يدعى دفتر الفواتير مهما يكن شكله أم في شكل غير مادي باللجوء إلى وسيلة الإعلام الألي...."

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10 ديسمبر 2005 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية... "الجريدة الرسمية عدد 80 لسنة 2005، ص 18.

² - أوضحت المادة 3 و4 من هذا المرسوم التنفيذي البيانات التي يجب أن تتضمنها الفاتورة سواء فيما يتعلق بالعميل الاقتصادي أم بالمشتري.

والظاهر من نصوص المرسوم المذكور أعلاه، أن المشرع حرص على إطار تنظيمي دقيق لعمليات الفوترة لأجل توفير الشفافية والصدق في المعاملات وأن كل خرق لهذا الإطار يكون من شأنه التلاعب أو المناورات التي تهدف إلى تضليل مصالح الضرائب أو المصالح التجارية.¹

وبناء على هذا فإنه يمكننا القول أن الفوترة التي لا تراعي الأحكام المذكورة تأخذ عادة شكل فواتير مزورة أو فواتير صورية مسداة على سبيل المجاملة ، ويكون لهذه الممارسة، أي تقديم فواتير من هذه الأنواع والتي تلجأ إليها المؤسسات المذكورة تأثير مباشر لاسيما على مستوى التشريع الجبائي، فهذا الأخير وإن كان قد أقر جريمة التهرب الضريبي أو الغش الضريبي أو الغش الضريبي شأنه شأن التشريعات المعاصرة لدى دول العالم، إلا أنه لم يزود بما فيه الكفاية المصالح الجبائية بالأدوات القانونية أو بالأحكام الإجرائية التي تسمح لها بالكشف عن كل الممارسات التي تكتمل بها هذه الجريمة² ومن بينها ممارسة تقديم فواتير مزورة وما يحدث الآن على مستوى القضاء الجنائي في مجال مكافحة الفساد لأكبر دليل على ذلك، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنّ ما يمكن ملاحظته في هذا الشأن أنه من الناحية القانونية البحتة، لاسيما على مستوى القانون الجنائي فإن تقديم هذه الأنواع من الفواتير قد تنصرف إلى عمليات متعددة ومتشعبة من تركيب وتجميع تنطوي كلها على الغش FRAUDE وبالتالي فإنها قد تؤدي إلى

تكوين جرائم أخرى مثل إساءة استعمال المال Abus de biens sociaux

أو التزوير واستعمال المزور فإدخال الفاتورة المزورة كأداة للمحاسبة من شأنه إفساد هذه المحاسبة في حد ذاتها لأنها قد تفقد عندئذ صورتها الأصلية والحقيقية كما تفقد مصداقيتها.

وللإجابة على هذا التساؤل اعتمدنا أولا على المنهج الوضعي لتوضيح معالم هذه الممارسة وثانيا على المنهج التحليلي بالنظر إلى المواد القانونية سواء على مستوى قانون العقوبات أو قانون الضرائب المباشرة

أو قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا- المواجهة القانونية لمسألة تقديم الفواتير المزورة:

¹ - سولام سفيان: "واقع الرقابة الجبائية في الجزائر : صعوبات تطبيقها ، والحلول المقترحة" الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر 29 أكتوبر 2015- جامعة سطيف، ص43.

² -LOUNIS Abdelwahab : (2015)« les pouvoirs d’investigation de l’administration fiscale-étendre et limites. Thèse oran.

هناك مشكلة مستعصية تتعلق بمكافحة الإجرام المالي، فقد تتلقى الإدارة الجبائية صعوبات حقيقية لاسيما على مستوى الواردات، ومن أمثلة ذلك تضخيم الفواتير قد يضع هذه الإدارة في وضعية صعبة لأنه ليس من السهل عليها معرفة أو تقرير انطلاقا من أي مبلغ يمكن اعتبار أن الثمن المفوتر هو ثمن مضخم أي مبالغ فيه؟

وهنا ليس أمام إدارة الضرائب الاعتماد على التفرقة بين الثمن المفوتر والثمن السائد في السوق رغم أنّ هذه العملية لا تعطي نتائج مرضية.

1- التشريع الجبائي في مواجهة الفواتير المزورة أو المسداة على سبيل المجاملة:

يمكن القول بان إدارة الضرائب هي الجهة التي خولها القانون صلاحية الكشف عن فواتير المزورة أو عن وجود مجاملة في إسداد الفواتير وهذا يدخل في إطار ممارستها لمهامها القانونية المتعلقة بالبحث والتحري¹، لأنّ التحريات قد تجرى في المحلات المهنية نفسها ولربما تمتد حتى إلى أماكن أو منازل الأشخاص الملزمين بالضريبة، وهذا ما يعبر عنه بالحق في الزيادة والحجز، وهذه مسألة حساسة في علاقة إدارة الضرائب بالأشخاص المعنيين بالأمر كونها ترتبط من ناحية بحقوق وحرريات الأشخاص، ومن ناحية أخرى بالاستجابة للمطلب الأساسي المتعلق بالكشف عن وجود فواتير مزورة أو صورية، وضبطها بطريقة شرعية ونزيهة.

ولهذا السبب بالذات، أخضع المشرع عملية الزيارة أو المعاينة التي تجرى في المحلات أو المنازل والتي تمارسها إدارة الضرائب إلى نفس الأحكام السارية في قانون الإجراءات الجزائية فيما يتعلق بإجراءات التفتيش²، والمعاينة³، فيكون من حق لإدارة الضرائب التماس الجهات القضائية المختصة لأجل استصدار

¹ - المادة 44 و45 من قانون الجزائية.

² - قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب الأمر 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق ل 27 ديسمبر 2018، المتضمن لقانون المالية لسنة 2019. جريدة رسمية عدد 79.

³ - LOUNIS Abdelwahab : (2015) Op cit, P 22 .

ترخيص أو إذن بمباشرة زيارة المنازل لأجل المعاينة¹، وجمع أدلة الإثبات والقرائن حول الأفعال المجرمة والتي تميز المعاصرة، إصلاحات عديدة حول هذا الموضوع والتي تهدف كلها إلى ضرورة التأطير القانوني الدقيق لعمليات الزيارة والتفتيش الإداري².

أما حق ممارسة التحري بمعناه الدقيق، والذي يسمى عادة الرقابة على الفواتير، فإنه يدخل في إطار الإجراءات ذات الطابع الإداري والتي قد تباشر بطريقة فجائية ويكون الغرض منها الكشف عن الخرقات المتعلقة بقواعد وواجب فوترة العمليات التي يلتزم بها الأشخاص الخاضعون لرسم القيمة المضافة TVA وبهذه الطريقة فإنها قد تمتد حتما إلى ضبط الفواتير المزورة أو الصورية، إلى اكتشاف الفواتير والوصلات الممنوحة عن طريقة المجاملة أو المحاباة.

ومعنى هذا، أنّ الإدارة الضريبية تملك سلطة الرقابة الفعلية في كل ما يتعلق بنظام التصريح Déclaration كما تحوز في نفس الوقت سلطة البحث والتحري والذي تباشره كما سبق الذكر، في ممارسة الحق في الزيارة droit de visite، أما التفتيش Perquisition فإنه ينصرف إلى دخول ممثل إدارة الضرائب للمقرات المهنية وغيرها لغرض ضبط ما يمكن ضبطه بغية الحصول على أدلة إثبات مادية ويحدث هذا عادة في حالة رفع دعوى جزائية ضد المكلف بالضريبة.

وتجدر الإشارة أنه من الناحية القانونية، تكتسي ممارسة هاتين السلطتين (سلطة الرقابة وسلطة التحري³ وتداخلهما أهمية بالغة، لاسيما في مواجهة القضاء، فقد أعطيت الفرصة لهذا الأخير عدة مرات

¹ - محمد قاسمي: " فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية" حالة الجزائر خلال الفترة 2016/2006 - مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية - عدد 1 صفحة 210.- CERIST.

² - بن يوسف صهيب: (2017)، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" ماجستير، جامعة عين الدفلى، ص 39.

³ - تنص المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المذكور سابقا والذي يحدد شروط الفاتورة ما يلي: "يجب أن تحتوي الفاتورة على البيانات المتعلقة بالعميل الاقتصادي الآتية :

1- بيانات تتعلق بالبائع:

- اسم الشخص الطبيعي ولقبه.
- تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري
- العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني، عند الاقتضاء
- الشكل القانوني للعميل الاقتصادي وطبيعة النشاط
- رأسمال الشركة، عند الاقتضاء
- رقم السجل التجاري

وفي زمن غير بعيد لتوضيح أو ضبط القواعد المرتبطة بنظام الزيارات المنزلية Visites domiciliaires للتوصل في الأخير إلى وضع حلول حاسمة، ثابتة ومقبولة قانونا لاسيما حول تلك المسألة المستعصية والتي تتمثل في الترخيص أو الإذن القضائي.

ومعنى هذا بكل بساطة، أن القضاء توصل في نهاية المطاف، إلى تحديد جميع الشروط، سواء الشكلية منها أو الموضوعية، والتي يتعين توافرها حتى يمكن استصدار الترخيص المطلوب قانونيا. إلا أنه وعلى الرغم من هذا، فإنه لا يمكن التصريح بأن الأمور قد حسمت كلية، ذلك أنه في مجال الرقابة على إجراءات التحريات التي تباشرها إدارة الضرائب إعمالا لحقها في الزيارة والحجز¹، فإنه تبقى هناك نقاط عالقة غير محسومة مثل مسألة مراعاة مقتضيات الحفاظ على الأسرار المهنية للمحامي

- رقم التعريف الإحصائي

- طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة

- تاريخ تحرير الفاتورة ورقم تسلسلها

- تسمية السلع المباعة وكميتها و/أو تأدية الخدمات المنجزة

- سعر الوحدة دون الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة

- السعر الإجمالي دون احتساب الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة

- طبيعة الرسوم و/أو الحقوق و/أو المساهمات ونسبها المستحقة² حسب طبيعة السلع الطبيعية و/أو تأدية الخدمات المنجزة.

ولا يذكر الرسم على القيمة إضافة إذا كان المشتري معفى منه

- السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم، محزرا بالأرقام والأحرف.

2- بيانات تتعلق بالمشتري:

- اسم الشخص الطبيعي ولقبه

- تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري

- الشكل القانوني وطبيعة النشاط

- العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني، عند الاقتضاء

- رقم السجل التجاري.

- رقم التعريف الإحصائي . يجب أن تحتوي الفاتورة على اسم المشتري ولقبه وعنوانه إذا كان مستهلكا."

¹ - قانون العقوبات الصادر بالأمر رقم 66-156 بتاريخ 08 جوان 1966 المعدل والمتمم.

أو الموثق أو المحاسب، وهذا على الرغم من أنّ قانون الضرائب المباشرة أوضح بنوع من الدقة الالتزامات التي يتحملها كل شخص مكلف لاسيما فيما يتعلق بالفوترة.

2- قانون العقوبات في مواجهة الفواتير المزورة أو المسداة على سبيل المجاملة:

أول ما يمكن ملاحظته، أن إدارة الضرائب ليس هي الجهة وحدها التي تتفاعل مع الفواتير المزورة أو المسداة على سبيل المجاملة، ذلك أن هذه الفواتير تشكل أفعالا يمكن تكييفها بأنها تزوير في المحررات العرفية أو التجارية *faux en écriture privée de commerce*، فالفواتير الصورية مثلا تعتبر تزويرا حقيقيا، لأن الوثيقة بكاملها مزورة، ومن الناحية القانونية فإن التغيير المادي للوثيقة يشكل ما يسمى بالتزوير المادي وهذا يتحقق بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 من قانون العقوبات.

أما إذا تضمنت الفاتورة معلومات كاذبة لا تمت بأي صلة للحقيقة فإنها تعتبر تزويرا من نوع آخر يطلق عليه التزوير المعنوي *Faux intellectuel* وكل من هذين الشكلين من أنواع التزوير يخضع للعقاب في إطار قانون العقوبات¹.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى يمكن القول بأن الفواتير هذه لاسيما الفواتير المضخمة، قد تتخذ لتمرير الرشوة أو لتحويل الأموال إلى الخارج وغير ذلك من الأفعال المعاقب عليها في إطار قانون الوقاية من الفساد ومكافحته²، والكثير من القضايا من هذا النوع هي الآن مطروحة على القضاء.

3- الفواتير المزورة عنصر مكون لجريمة النصب:

من المتفق عليه لدى الشراح أنّ جريمة النصب تتمثل في الاستيلاء على مال الغير بطريق الاحتيال بنية التملك، أو الاستيلاء على مال منقول مملوك للغير، بناء على الاحتيال بنية تملكه. ومن هنا، فإنّ النصب جريمة مركبة من حيث النشاط الإجرامي لأنها تتضمن نشاطا مزدوجا لتكوين ركنها المادي فهناك أولا توافر الوسائل الاحتمالية أو المناورات المنصوص عليها قانونا وهذه تتكون عادة

¹ - تنص المادة 219 من قانون العقوبات على: "كل من ارتكب بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في المحررات التجارية أو شرع في ذلك، يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دينارا...".

² - قانون رقم 06-01 الصادر في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-05 الصادر في 26 أوت 2010 وبالقانون رقم 11-15 الصادر في 02 أوت سنة 2011.

من ادعاءات كاذبة مدعومة بمظاهر مادية خارجية يمارسها النصاب لكي يتوصل إلى الاستيلاء على مال الغير، وثانيا، الاستيلاء على مال منقول مملوك للغير¹.

وقد نص المشرع الجزائري على جريمة النصب في المادة 372 من قانون العقوبات حيث تملئ: "كل من توصل إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات أو سندات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالفات أو إبراء من التزامات أو إلى الحصول على أي منها أو شرع في ذلك وكان ذلك بالاحتيال لسلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه إما باستعمال أسماء أو صفات كاذبة أو سلطة خيالية أو اعتماد مالي خيالي أو بإحداث الأمل في الفوز بأي شيء أو في وقوع حادث أو أية واقعة أخرى وهمية أو الخشبية من وقوع أي شيء منها يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 إلى 20.000 دينار. وإذا وقعت الجنحة من شخص لجأ إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات مالية سواء لشركات أو مشروعات تجارية أو صناعية فيجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 200.000 دينار. وفي جميع الحالات يجوز أن يحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من جميع الحقوق الواردة

في المادة 14 أو من بعضها وبالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر."

والظاهر من هذا النص أن القانون الجزائري لم يضع تعريفا جامعاً مانعاً للطرق الاحتمالية لأنه عملياً لا يمكن حصرها أو حتى الإلمام بها، كل ما هنالك أنه يلزم لتوافر أساليب الاحتمال هذه أن تدعم الادعاءات الكاذبة للنصاب بوقائع مادية أو مظاهر خارجية توحى بجديّة وصدق الإدعاء تتجه كلها نحو اقتناع الضحية مثلاً بوجود مشروعات وهمية، أو سلطة كاذبة أو اعتمادات مالية غير موجودة... إلخ.

وفيما يتعلق بالفواتير المزورة أو الصورية، فقد تدخل ضمن أفعال الاحتمال التي تشكل جريمة النصب إذا ما قام الشخص بتقديمها لأجل الاستيلاء على مال الغير وأهم مثال لذلك قيام المؤمن له بتسليم فواتير مزورة أو صورية، قد تتضمن مبالغ مضخمة إلى المؤمن قصد الحصول على تعويضات مهمة

¹ - أنظر حول هذه النقطة: "عراب مريم" (2012)، جريمة النصب في مجال الأعمال، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، ص 71.

عن خسائر غير موجودة أو موجودة ولكن ضئيلة، وتعتبر هذه العملية صورة من صور النصب على التأمينات¹.

أو تقديم فواتير صورية من طرف مقاول عن أعمال لم يتم إنجازها البتة للمتعاقد معه لأجل الحصول على المقابل المالي لها.

4 - الفواتير المزورة عنصر مكون لجريمة الإفلاس التدليسي:

إنّ جريمة الإفلاس بالتدليس قد تثبت حالة قيام مسيري المؤسسة التجارية أو الإقتصادية والتي تكون عادة في وضعية تسوية أو تصفية قضائية، بتحويل أصول عن طريق إخفاءها كلها أو إخفاء البعض منها عن المدينين حتى لا تندرج في أموال التفلسية.

وقد أشارت المادة 374 من القانون التجاري إلى هذه المسألة حيث نصت: "يعد مرتكباً للتفليس بالتدليس كل تاجر في حالة توقف عن الدفع يكون قد أخفى حساباته أو بدّد أو اختلس كل أو بعض أصوله أو يكون بطريق التدليس قد أقر بمديونيته بمبالغ ليست في ذمته سواء كان هذا في محرراته بأوراق رمية أو عرفية أو في ميزانيته². و³.

وفي هذه الجريمة بالذات، قد تلعب الفواتير المزورة دوراً أساسياً وهذا هو الغالب، حيث تندرج هذه الفواتير ضمن الأعمال التدليسية التي يسعى التاجر إلى إقرار بمديونته عن طريق تقديم فواتير مزورة. ونفس الشيء يمكن أن يقال فيما يتعلق بالشخص المكلف بالضريبة، فقد يلجأ هذا الأخير إلى الفواتير المزورة لأجل التخلص من الضريبة أو التخفيف منها، وفي هذا جاء نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة صريحاً، حيث أقر أنه فضلاً عن العقوبات الجبائية يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً

¹ - دربال أمال: (2012)، "النصب في التأمينات" مذكرة ماجستير، جامعة وهران، 43 وما يليها.

² - دلال وردة: (2009)، "جرائم الإفلاس في القانون الجزائري والقانون المقارن" مذكرة ماجستير، الجزائر، ص 113.

³ - تنص المادة 383 من قانون العقوبات على ما يلي: "كل من ثبتت مسؤوليته لارتكابه جريمة التفليس في الحالات المنصوص عليها في القانون التجاري يعاقب:

- عن التفليس بالتقصير بالحبس من شهرين إلى سنتين وبغرامة من 25.000 إلى 200.000 دينار.

عن التفليس بالتدليس بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 100.000 إلى 500.000 دينار جزائري."

بغرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دينار عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دينار، وبالحبس من شهرين إلى عشر سنوات¹.

ثالثاً: انعكاسات الغش الضريبي على الحياة الاقتصادية وعلى التنمية المستدامة بكل أبعادها:

سبق القول، أنّ السياسة الضريبية تعبر أداة استيراثية من بين أدوات السياسة الضريبية تعتبر أدوات السياسة الاقتصادية العامة التي تصممها الدولة لأجل دعم ترقية الاقتصاد الوطني واحداث آثار اجتماعية وتحقيق أهداف المجتمع في جميع مجالات أخرى.

ومن هنا، فإن السياسة الضريبية لم يعد دورها مقتصر على تمويل الخزينة العمومية، بل تتعداه إلى العديد من الأدوار في مختلف المجالات الأخرى وأهمها تحقيق ما يسمى بالتنمية المستدامة.

والسؤال الذي يطرح في هذا الخصوص هو ذلك المتعلق بمعرفة مدى تأثير الغش الضريبي وانعكاساته

على التنمية المستدامة من ميع جوانبها: الصّحية، التّعليمية، الاجتماعية، الاقتصادية والثقافية؟

إنّ الإجابة عن هذا التساؤل يتطلب إعطاء لمحة وجيزة عن مفهوم التنمية المستدامة وتعريفاتها، ثم

التعرض بع ذلك للتأثير المباشر للغش الضريبي على هذه المسألة.

1- التنمية المستدامة - المفهوم والتعريف:

إنّ أول تعريف أعطي للتنمية المستدامة هو: "التنمية المستدامة هي تلك التنمية التي تسمح بتلبية

حاجيات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية حاجياتهم"².

أمّا البنك الدولي للتنمية المستدامة، فإنّه يعرف التنمية المستدامة بأنّها: "تلك التنمية التي تهتم

بتحقيق التكافؤ المتصل الذي يضمن إتاحة نفس الفرص الحالية للأجيال القادمة، وذلك بضمان رأس

المال الشامل أو زيادته المستمرة عبر الزمن"³.

إلا أنّه ومهما تعددت تعريفاتها، فإنّ التنمية المستدامة تمثل مفهوما تنمويا شاملا وبديلا ينطوي

على ثلاثة أبعاد أساسية تنصرف إلى البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي، إضافة إلى دور

¹ - راجع المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بمقتضى المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 وكذلك المادة 532 و 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

² - Corinne GENDDROUN : (2006) « Le développement durable comme compromis », Presse de l'université de quebec-Canada, p 166.

³ - دوجلاس موسيشت: (2000)، "مبادئ التنمية المستدامة"، ترجمة بهاء شاهين، الدار الدولية للاستثمارات، القاهرة، ص 13.

السياسة الضريبية في تحقيق هذه التنمية من خلال تمويل الخزينة العمومية للدولة مع استخدامها في مواجهة مختلف الصعوبات والعقبات الاقتصادية والمساهمة في التوزيع العادل للمداخيل¹. ومن هنا، فإنّ السياسة الاقتصادية في الدولة ترتبط ارتباطا وثيقا بالسياسة الاقتصادية في الدولة ترتبط ارتباطا وثيقا بالسياسة الضريبية، وأنّ كل خلل يمس هذه الأخيرة ينعكس حتما على الأولى ويحدث تأثيرا غير مباشر عللا التنمية المستدامة وهو ما نتعرض له في هذه النقطة.

2- التأثير المباشر للغش الضريبي على السياسة الاقتصادية وعلى التنمية المستدامة:

سبق القول إلى أنّ من أهداف الضريبة هو تحقيق التنمية المستدامة، لذلك يكون من المؤكد أنّه كلما ازداد عدد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون عمليات الغش الضريبي بمختلف أنواعها، كلّما تقلصت المبالغ التي تدخل الخزينة العمومية، ممّا سينعكس حتما على الأداء الاقتصادي والاجتماعي. إلا أنّ ما تجدر الإشارة إليه أنّه إذا كان الغش الضريبي هو أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق الضريبة لأهدافها المتعلقة بالتنمية المستدامة، فإنّه، أي الغش الضريبي، لا يعتبر المعوق الوحيد في هذا الشأن، فهناك معوقات متعددة تساهم في الأخرى في عدم فعالية الضريبة في بلوغ هذه الأهداف ومن أهمها اتساع حجم الاقتصاد الموازي أو ما يعرف باقتصاد الظل، ثم تفشي ظاهرة الفساد الضريبي زيادة على عدم كفاءة ونجاعة الإدارة الضريبية في التحكم في تحصيل الضريبة ومواجهة الغش الضريبي. والسؤال الذي يطرح الآن يتعلق بمعرفة ما هو الأمر بالنسبة للجزائر؟

3- الغش الضريبي في الجزائر وتأثيره المباشر على الاقتصاد بصفة عامة وعلى التنمية المستدامة

بصفة خاصة:

يشير المختصون في مسائل السياسة الضريبية أنّ هناك إدراك لحجم وجسامة الغش الضريبي في الجزائر، وهناك مؤشرات على استفحال الظاهرة من سنة إلى أخرى إلى درجة يمكن القول معها بأنّ الغش الضريبي أصبح جزءًا من ثقافة المواطنين الخاضعين للضريبة.²

¹ - عبد الحميد عفيف: (2014) "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، ص 102.

² - عبد الحميد عفيف، (2014)، المرجع السابق، ص 250.

ومعنى هذا بكل وضوح، أنّ هناك تأثير سلبي ومدّمر للغش الضريبي على التّمنية المستدامة من جميع جوانبها في الجزائر، وهذا ما نلاحظه من نتائج تتعلق بتدني الأداء الاقتصادي والذي انعكس على مستوى الخدمات التعليمية والصّحية والثقافية، بل وانحدار المستوى المعيشي للمواطنين في الجزائر، بالإضافة إلى مساهمة الغش الضريبي في إضعاف مؤسسات الدولة وركائزها التّظيمية والاقتصادية وحتى الأمنية، ومعنى هذا من جهة أخرى، أنّ السياسة الضريبية في الجزائر طالما أنّها تعاني من ظاهرة الغش الضريبي الذي لم تعد قادرة على مواجهته والتّحكم فيه، فإنّها تفقد كل فعالية في تحقيق التّمنية المستدامة المستدامة بكل أبعادها.

الخاتمة:

ما يمكن استخلاصه من خلال دراستنا المتواضعة لهذا الموضوع، هو أنّ الضريبة تعتبر المصدر الأساسي لتمويل الأعباء العامة للدولة وخاصة تلك المتعلقة بالنّمو الاقتصادي والتّمنية المستدامة بمختلف أبعادها.

إلا أنّ هذه الأهداف لا يمكن للدولة تحقيقها إلا من خلال تحصيل إيرادات ضريبة كاملة وعادية، وأنّ كل خلل أو معوق قد يعثري عملية التّحصيل يحول دون تحقيق الضريبة لأهدافها المسطرة، ومن أهم المعوقات وأخطرها هناك ظاهرة الغش الضريبي بمختلف صوره مثل تزوير الفواتير من طرف المكلفين بالضريبة، زيادة على ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وانتشار ظاهرة الفساد بين موظفيها.

هذه المعوقات تتطلب من الدولة التدخل السريع لإجراء إصلاحات تشريعية في مجال الضرائب أولاً، ثم إجراء إصلاحات في الإدارة الضريبية.

مما لا شك فيه، تشكل الضريبة المورد الرئيسي للخزينة العمومية، كما أنّها تعتبر العنصر الحيوي الذي تعتمد عليه الدولة في مجال رسم السياسة المالية والتي تنعكس حتما على الوضع الاقتصادي العام وعلى كل أوجه التنمية بمختلف أبعادها.

ومما لا شك فيه أيضاً، فإنّ قيام كل مواطن مكلف بالضريبة بأداء هذا الواجب على الوجه الصحيح سوف يسمح للدولة بتسطير مشاريع وانجازها بطريقة ميسرة وناجحة.

إلا أنّ الأمر لا يمثل لهذه الصورة المثالية، ذلك أنّ الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون باستعمال أساليب متنوعة إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة المستحقة بكل ما يترتب على هذه الأفعال من نتائج وخيمة على الاقتصاد الوطني، وهذا ما اصطلح على تسميته بالغش أو التهرب الضريبي.

ولا يفهم من هذا الكلام، إن التهرب الضريبي هو ممارسة قاصرة على الجزائر فحسب، بل إنّها ظاهرة عالمية مستعصبة تعرفها جميع النظم الضريبية في العالم وأصبحت تشكل انشغالا كبيرا لدى هذه النظم، بل إنّها أضحت منتشرة إلى درجة أنها قد تهدد استقرار بعض الدول.

وتعتبر الجزائر من بين الدول الأكثر عرضة لهذه الظاهرة لاسيما وأنها تعرف وضعية اقتصادية مزرية نظرا لتدهور أسعار المحروقات في السوق الدولية، ونظرا لضعف الادخار وغياب الاستثمار وسيادة الاقتصاد الموازي.

وتشير الإحصائيات في الجزائر إلى استفحال الغش الضريبي بشكل خطير وأن حجم الضرائب الغير محصلة يقدر بآلاف المليارات.

والمشكل المطروح هو أن الدولة وقفت عاجزة عن التصدي لهذه الوضعية أن إدارة الضرائب لم تعد قادرة على مواجهة الغش الضريبي نظرا لصعوبة الكشف عن أفعال الغش وإثباتها نظرا لاستعمال المكلفين بالضريبة لوسائل احتيالية ومناورات متنوعة، ولعلّ من أهم هذه الوسائل قيام هؤلاء بتقديم فواتير مزورة يحصلون عليها عادة عن طريق المجاملة أو عن طريق رشاي.

هذه الفواتير الصورية تشكل من الناحية القانونية عنصرا مكونا للغش الضريبي معاقب عليه بنصوص من قانون الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية، ولكنها تشكل في نفس الوقت جرائم أخرى وبأوصاف أخرى في إطار قانون العقوبات.

لذلك فالإشكال القائم، ليس في كشف هذه الأفعال وإثباتها بل في متابعتها قضائيا أو إداريا. لذلك، فإن المسألة تحتاج إلى إعادة نظر من طرف المشرع سواء على مستوى القواعد الموضوعية أم الشكلية من جهة، ومن جهة أخرى محاولة إرساء آليات للرقابة في متناول إدارة الضرائب تمتد إلى جميع عمليات التحري والبحث لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات والوثائق المقدمة مثل الفواتير المذكورة زيادة على دعم التحقيق المحاسباتي والفحص المعمق للوضعية الجبائية في مجملها للشخص المكلف بالضريبة مع تتبع ذمته المالية مما قد يسمح بالحد ولو نسبيا من هذه الظاهرة الخطيرة.

قائمة المراجع:

المذكرات:

1. عبد الحميد عفيف، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير،

جامعة سطيف، 2014.

2. دربال أمال، "النصب في التأمينات" مذكرة ماجستير، جامعة وهران2، 2012.
 3. دلال وردة، "جرائم الإفلاس في القانون الجزائري والقانون المقارن" مذكرة ماجستير، الجزائر 2009.
 4. دوغلاس موشيت، "مبادئ التنمية المستدامة"، ترجمة بهاء شاهين، الدار الدولية للاستثمارات، القاهرة، 2000.
 5. بوزيدي كاهنة، "التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته" مذكرة ماجستير - جامعة بجاية، 2016.
 6. وفاء حمومي، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي - جامعة تلمسان، مذكرة ماجستير 2017.
 7. بن يوسف صهيب، " دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي " ماجستير، جامعة عين الدفلى، 2017.
- المجلات والمدخلات:

1. الهادي خضراوي: "الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي" مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة باتنة - عدد20.
2. عبد رحمان زيدان والدكتور محمود فلاح، "تأثير التهرب الضريبي على التنمية المستدامة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، عدد 4، جامعة عمان، 2016.
3. محمد قاسمي "فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية" حالة الجزائر خلال الفترة 2016/2006 - مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية - عدد 1.
4. سليم قصاص: "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مجلة العلوم الإنسانية جامعة قسنطينة 1، عدد 8، 2017.
5. باشاغة صاحب: "جنحة الغش الضريبي" جريدة الوطن باللغة الفرنسية، 26 ديسمبر 2018.

6. سوالم سفيان: "واقع الرقابة الجبائية في الجزائر : صعوبات تطبيقها ، والحلول المقترحة" الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر 29 أكتوبر 2015 - جامعة سطيف.

النصوص التنظيمية:

1. قانون العقوبات الجزائري الصادر بالأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966.
2. قانون الضرائب المباشرة لسنة 2017.
3. قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.
4. قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب القانون رقم 17-11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018 العدد 76.
5. قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب الأمر 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق ل 27 ديسمبر 2018 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 2019. جريدة رسمية عدد 79.
6. مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10 ديسمبر 2005 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية... "الجريدة الرسمية عدد 80 لسنة 2005.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Lounis Wahab : « Les pouvoir d'investigation de l'administration fiscale, étendu et limité » thèse doctorat univ oran 2 -2015.
2. Corinne Gendron, « Le développement durable comme compromis », Presse de l'université de québec, Canada, 2006.