

## الآليات القضائية للمتابعة بجريمة الغش الضريبي

د. عزيزة تابتي، باحثة في الحقوق - جامعة ظهر المهراز فاس - المغرب

### الملخص:

حفاظا على حقوق الخزينة العامة من الضياع نتيجة الغش الضريبي، كان لزاما على المشرع الجبائي إحاطتها بالحماية القانونية الضرورية، وإقرار عقوبات جبائية اتجاه كل شخص ثبت في حقه ارتكاب إحدى الأعمال التي تستهدف الإفلات من الخضوع للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق.

وتتخذ هذه العقوبات الجبائية المقررة قانونا، إما جزاءات جبائية إدارية توقع مباشرة من طرف الإدارة الضريبية بصفة منفردة دون تدخل القضاء، وإما جزاءات جبائية جنائية يستلزم تنفيذها تدخل القاضي الجزائي.

**الكلمات المفتاحية:** الغش الضريبي - المشرع الجبائي - التملص الضريبي - جزاءات جبائية

جنائية - جزاءات جبائية إدارية

### Résumé:

Pour parer à la déperdition des droits du trésor suite à la fraude fiscale, le législateur a entouré ces droits par des mesures légales coercitives à l'encontre de toute personne qui accomplit des actes pour se soustraire au paiement total ou partiel de l'impôt ou se faire bénéficiaire indûment de déductions.

Ces mesures sont prises soit directement par le service fiscal soit nécessitant une saisine de la justice.

**Mots clés:** Fraude Fiscale- Droit Fiscal- Evasion Fiscale-Pénalité Fiscales Pénales-Pénalité Fiscales Administratives

تتجلى جريمة الغش الضريبي<sup>١</sup> بالنسبة للمشرع الجبائي، في كل ما يتعلق بأعمال التحايل أو التدليس أو الغش الجبائي التي تستهدف الإفلات من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي، وذلك باستعمال إحدى الوسائل المنصوص عليها المادة ١٩٢ من م.ع.ض<sup>٢</sup>.

وتتحقق جريمة الغش الضريبي باستجماعها للأركان الأساسية لقيام الجريمة بصفة عامة، بحيث لا يمكن إدانة الخاضع للضريبة بجريمة الغش الضريبي إلا بعد إثبات توافر العناصر الأساسية لقيام الجريمة، من ركن قانوني ومادي ومعنوي، مما يجعلها مخالفة جنائية تستلزم تدخل القضاء الجزري وتوقيع الجزاء على مرتكبها، وذلك بغض النظر عن العقوبات الجبائية الإدارية التي يمكن أن يتلقاها نفس مرتكب الغش الضريبي بمناسبة مخالفته لقواعد القانون الضريبي<sup>٣</sup>.

فبعد إثبات الإدارة الجبائية للمخالفة الضريبية، واستنفاذ المرحلة الإدارية الأولية للتحقيق المسطري للإدانة بجريمة الغش الضريبي، تأتي مرحلة المتابعة بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها أمام القضاء للفصل فيها وإصدار الحكم على مرتكبيها، على اعتبار أن النص الجبائي لا ينتج أثره ولا يكون له مفعول إذا لم يستتبع بجملة من الإجراءات الجنائية التي تضمن فعاليتها وحسن تطبيقه.

ولا يخرج النص الجبائي الجنائي عن هذه القاعدة، بحيث لضمان فعالية تجريم الغش الضريبي يقتضي من القاضي الجزري توقيع الجزاء الجبائي الجنائي اتجاهاً من ثبت في حقه القيام بالجريمة الضريبية، وذلك لتحقيق النتيجة المرجوة من المتابعة وهي زجر جريمة الغش الضريبي وتسييل الجزاء الجنائي الجبائي على مرتكبيها، وتعرف هذه المرحلة بالمسطرة القضائية لتطبيق الجزاءات الجنائية الجبائية.

### المطلب الأول: تحريك الدعوى العمومية الجبائية

تقتضي القاعدة العامة أن النيابة العامة تتمتع بكامل الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نأ وقوعها، لكن هناك جرائم رأى المشرع لاعتبارات معينة تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها ومن بينها جريمة الغش الضريبي، بحيث لا يتم تحريك الدعوى إلا بإذن من الإدارة الضريبية.

ويخضع تحريك الدعوى العمومية وممارستها بخصوص الجرائم الضريبية للعديد من الأحكام والإجراءات، منها ما يدخل في نطاق الإجراءات العامة المتعلقة بتحريك الدعوى العمومية بشأن الجرائم عموماً، ومنها ما يعتبر أحكاماً خاصة ببعض الجرائم الضريبية بشكل خاص<sup>٤</sup>.

### الفقرة الأولى: الخصوصية في تحريك الدعوى العمومية الجبائية

يتميز تحريك الدعوى العمومية في الجرائم الجبائية بخصوصيتها عن سائر الدعاوى الجبائية، بحيث أن الدعوى الجبائية تقدم من طرف الإدارة الضريبية ولا تمارسها النيابة العامة إلا كطرف ثانوي في الدعوى، وأثناء المرافعات لا تنتصب الإدارة الضريبية كطرف مدني في الدعوى، وإنما يقتصر دورها على مؤازرة النيابة العامة وليس المطالبة بالتعويض المدني، على اعتبار أنه سبق لها أن تابعة الجاني بإجراءات مالية قبل أن تتابعه في إطار مسؤوليته الجبائية.

ولقد اشترط المشرع الجبائي إلزامية تقديم الشكاية من طرف الإدارة الضريبية، وعدم إثارة وممارسة الدعوى العمومية بمبادرة من النيابة العامة، حفاظاً على توازن المراكز القانونية للطرفين الجبائيين، إذ يعتبر كل تحريك للدعوى العمومية دون إذن مسبق من طرف الإدارة باطلاً، وبالتالي بطلان إجراءات المتابعة بجريمة الغش الضريبي أمام المحكمة الابتدائية التابع لها مكان ارتكاب المخالفة.

ويرجع السبب في إقرار هذه الخصوصية في تحريك الدعوى العمومية للمتابعة بالجريمة الضريبية إلى كون أن الإدارة الضريبية لا تهدف إلى المحافظة على احترام مقتضيات القانون الجبائي وضمان العدالة الجبائية من حيث توزيع العبء الجبائي بين الخاضعين للضريبة، وإنما تحرص بالدرجة الأولى وإلى حد كبير على استخلاص الموارد المالية لفائدة الخزينة العامة من خلال معاقبة الجرائم الضريبية وتحريك الدعوى العمومية.

### البند الأول: الإجراءات الخاصة لتحريك الدعوى العمومية الجبائية

يقتضي تحريك الدعوى العمومية إحالة مرتكب الجرم على المحكمة المختصة لمقاضاته من أجل الجرم الذي ارتكبه، وتمارس الدعوى العمومية ضد الفاعل الأصلي للجريمة والمساهمين والمشاركين في ارتكابها،

من طرف قضاة النيابة العامة، كما يمكن أن يقيّمها الطرف المتضرر طبقاً للشروط المحددة في قانون المسطرة الجنائية<sup>٥</sup>.

وعلى هذا الأساس القانوني يعود الاختصاص في تحريك وممارسة الدعوى العمومية إلى النيابة العامة، إلا أنه في الجزاءات الجنائية الجبائية يخضع تحريك الدعوى العمومية لبعض الإجراءات الخاصة، والمتمثلة في رفع الشكاية من طرف الإدارة الجبائية، بعد استشارة لجنة المخالفات الضريبية، إذ يمكن لوزير المالية أو الشخص المفوض إليه أن يعتمد إلى تحريك المتابعة وذلك بإحالة الشكاية إلى وكيل الملك الذي يتعين عليه إحالة المخضر والشكاية على قاضي التحقيق قصد إجراء تحقيق تفصيلي بشأن المخالفة الضريبية.

بحيث لا يتم إثارة الدعوى العمومية إلا بعد استشارة لجنة المخالفات الضريبية، مما ينم عن رغبة المشرع الجبائي في توفير بعض الضمانات القانونية للخاضع للضريبة، وتقييد سلطة الإدارة في ملائمة المتابعة بالجريمة الضريبية نظراً لخطورة وقعها على نشاط وسمعة الخاضع للضريبة.

إلا أنه برغم من وجود هذه اللجنة، ضماناً لنوع من الحياد أثناء المتابعة بالجريمة الضريبية، فإن تركبتها لا توحى بذلك، فهي ذات طابع إداري محض، وبالتالي فقراراتها لن تنفصل عن قرارات الإدارة الجبائية، كما أن لها دوراً استشارياً وليس تقريرياً.

ويشكل حق الإدارة الجبائية في تحريك الدعوى العمومية استثناء من الأصل نظراً لخصوصية النزاع الجبائي، بحيث لا يمكن تطبيق القواعد العامة للقانون الجنائي على الجريمة الضريبية التي تستوجب إجراءات جنائية خاصة سواء على مستوى المعالجة والتحقيق أو على مستوى ممارسة الدعوى العمومية وتوقيع الجزاء.

إن انفراد الإدارة الجبائية بتحريك الدعوى العمومية ليس مطلقاً، بل ترد عليه جملة من القيود، بحيث لا يتم رفع الشكاية إلا وفق الشروط والإجراءات المسطرية المحددة بموجب المادة ٢٣١ من م.ع.ض باعتبارها إجراءً أولياً إلزامياً، وإلا تكون الإجراءات اللاحقة للمتابعة بجريمة الغش الضريبي باطلة، إذ لا يمكن متابعة الخاضع للضريبة بجريمة الغش الضريبي إلا بعد إيداع الشكاية بإدائه بارتكاب الجريمة من طرف الإدارة الضريبية والقضاء الجزري بخلاف ذلك يؤدي إلى بطلان إجراءات المتابعة.

## البند الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية الجبائية

الأصل في العقوبات الجنائية أن للنيابة العامة الحرية المطلقة في تحريك وممارسة الدعوى العمومية، ولا يرد على هذا الحق أي قيد أو شرط إلا بنص خاص، ونظرا لاعتبارات خاصة جعل المشرع تحريك الدعوى العمومية معلق على شرط تقديم شكاية أو طلب أو إذن. وتعتبر الجرائم الضريبية من أبرز الجرائم التي اشترط المشرع لتحريك الدعوى العمومية بشأنها صدور طلب أو إذن من طرف الإدارة الضريبية<sup>٦</sup>.

ويرجع السبب في ذلك لخصوصية العلاقة بين طرفي النزاع الجبائي، التي يجب أن تقوم على الحوار والتفاهم وليس الكره والعقاب، إلى جانب السلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في تكييف الوقائع حسب ظروف وملابسات كل مخالفة ضريبية على حدة، وبالتالي تقرير رفع الشكاية من عدمه، إضافة إلى الصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها في إجراء الصلح الجبائي أو إعفاء الخاضع للضريبة والاقتصار على الجزاءات الجبائية الإدارية دون الجزاءات الجنائية.

ولعل الغاية من وراء ذلك هي توفير نوع من الحماية للخاضع للضريبة من جهة، ومن جهة ثانية يبقى الهدف الأساسي للإدارة الجبائية هو تحصيل الموارد المالية لصالح الخزينة العامة وليس تطبيق الجزاء الجنائي، لذا تبقى للإدارة كافة الصلاحيات في إثارة الدعوى العمومية من عدمه، لأنها هي الأكثر دراية بأجمع الوسائل بالنسبة لها لتحصيل مستحقاتها الضريبية هل في رفع الشكاية وتحريك الدعوى العمومية أم لا.

كما أجاز القانون الجنائي للمشتكي أن يتنازل عن شكايته إذا كانت الشكاية شرطا ضروريا للمتابعة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>٧</sup>، وبما أن تحريك الدعوى العمومية يتطلب وجود إذن مسبق من طرف الإدارة الضريبية كشرط إلزامي لممارسة الدعوى، فإنه يجوز للإدارة التنازل عن شكايته الرامية إلى إدانة الخاضع للضريبة بجرمة الغش الضريبي، مما يترتب عنه سقوط الدعوى العمومية، باعتباره سبب من أسباب انقضائها.

## الفقرة الثانية: انقضاء الدعوى العمومية الجبائية

في ظل غياب أي مقتضيات قانونية جبائية تنص عن أسباب انقضاء الدعوى العمومية، لا يسعنا سوى الرجوع إلى قواعد المسطرة الجنائية والتي تقضي بأن الدعوى العمومية تنقضي بإحدى الأسباب الآتية:

إذ تسقط الدعوى العمومية بموت الشخص المتابع، وبالتقادم وبالعفو الشامل وينسخ المقتضيات الجنائية التي تجرم الفعل، وبصدور مقرر اكتسب قوة الشيء المقضي به، كما تسقط بالصلح ما لم ينص القانون صراحة على ذلك. وما يهمننا في هذه الدراسة هو التقادم والصلح الجنائي كإحدى أسباب انقضاء الدعوى العمومية.

### البند الأول: تقادم الدعوى العمومية الجنائية

تختلف مدة تقادم الدعوى العمومية بحسب نوع الجريمة المرتكبة، إذ تتقادم طبقاً لمقتضيات المادة ٥ من قانون المسطرة الجنائية حسب المدد التالية:

- خمس عشرة سنة ميلادية كاملة تبتدى من يوم ارتكاب الجريمة؛
- أربع سنوات ميلادية كاملة تبتدى من يوم ارتكاب الجريمة؛
- سنة ميلادية كاملة تبتدى من يوم ارتكاب المخالفة؛

ويترتب عن الدعوى الجنائية الجنائية جزاءات إدارية، والموقعة مباشرة من طرف الإدارة الجنائية، وجزاءات جنائية جنائية، تحتاج إلى تدخل القاضي الجزائي، مما يجعلها تتميز بوجود تقادمان، تقادم يتعلق بالدعوى العمومية والآخر مرتبطة بالدعوى الجنائية.

وتدخل جريمة الغش الضريبي في عداد الجرح، وذلك من خلال دراسة العقوبات المترتبة على مرتكبي جرائم الغش المتعلقة بالضرائب الأساسية الثلاث<sup>٨</sup>، بالرغم من أن المشرع قد استعمل عبارة "المخالفة"، فإن ذلك لا يعني أنها مصنفة في فئة المخالفات بل تدخل في إطار الجرح مما يدل على أن استعمال عبارة المخالفة لوصف هذه الجريمة، يفيد معنى الفعل المخالف للقانون وليس معنى المخالفة كإحدى أصناف الجرائم<sup>٩</sup>.

وعلى هذا الأساس تتقادم الدعوى العمومية الجنائية إعمالاً لمقتضيات المادة الخامسة من قانون المسطرة الجنائية، بمرور أربع (٤) سنوات ابتداء من يوم ارتكاب جنحة الغش الضريبي، بينما تتقادم الدعوى

الجبائية بمرور أربع (٤) سنوات ابتداء من ارتكاب أو اكتشاف الجنبحة، إعمالاً لمقتضيات المادة ٢٣٢ من م.ع.ض.<sup>١٠</sup>.

وبذلك فإن الجنبحة الجبائية تتميز بوحدة الدعويين من حيث التحريك، بحيث تملك صلاحية تحريكهما في نفس الوقت الإدارة الضريبية فقط، كما أنه لا يوجد أي اختلاف بينهما من حيث مبدأ سريان التقادم وأسباب انقطاعه وأمدده، إذ يبدأ سريان التقادم من يوم ارتكاب الفعل المجرم أو من يوم اكتشافه.

ويعتبر تقادم الدعوى العمومية من النظام العام يقضي به القاضي من تلقاء نفسه دون انتظار طلبه، ويمكن إثارته أثناء أي مرحلة من مراحل الدعوى، ويترتب عنه انقضاء الدعوى العمومية دون أن يؤثر ذلك على انقضاء الدعوى المدنية الناتجة عن الجرم متى أثبت المدعي المدني علاقة السببية بين الفعل والضرر.

### البند الثاني: الصلح الجبائي

تكمن غاية المشرع الجبائي في إطار المتابعة بجنبحة الغش الضريبي في تحويل وزير المالية أو الشخص المفوض إليه إمكانية تحريك المتابعة أو حفظ محضر إثبات المخالفة، في الرغبة في إقرار مبدأ العدالة التصالحية، والتي تتجسد في إمكانية الإدارة الضريبية من تسوية النزاع الجبائي مع الخاضع للضريبة عن طريق الصلح، وبالتالي الحفاظ على العلاقة الجنبدة بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة بدل إحالته على المحاكمة الجنائية<sup>١١</sup>.

والصلح في الميدان الجبائي يرتكز بالأساس على رغبة الإدارة في الحصول على تعويضات مادية نتيجة ما لحقها من أضرار جراء المخالفة الضريبية المرتكبة، بدل الحصول على حكم بالسجن لا تجني من ورائه أي شيء أو حكم بالغرامة يستعصي تنفيذه في غالب الأحيان<sup>١٢</sup>.

ويترتب عن الصلح الجبائي آثار هام بالنسبة لطرفي النزاع الجبائي، فإنه من جهة يخول للإدارة استخلاص مستحقاتها الضريبية بطريقة ودية ومضمونة بدل طول المسطرة وتعقيداتها وعدم جدواها في نهاية

المطاف إلى تحصيل الدين الضريبي، ومن جهة ثانية يمكن الخاضع للضريبة أو المدين من تسوية وضعيته الجبائية بدل مواصلة المتابعة التي قد يترتب عنها في نهاية المطاف صدور حكم ضده بالسجن.

وعليه يترتب على وقوع الصلح الجبائي بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة انقضاء الدعوى الجبائية الجنائية ووقف تنفيذ العقوبة بالنسبة لمرتكب المخالفة الضريبية.

وتتميز المتابعات القضائية في الميدان الجبائي بإمكانية اللجوء إلى الصلح الجبائي في أي مرحلة من مراحل الدعوى، باعتباره الوسيلة القانونية غير القضائية الأكثر فعالية بالنسبة للطرفين بحيث يؤدي إما إلى تخلي الإدارة الضريبية على المتابعة أصلاً، وإما الاتفاق مع الخاضع للضريبة بعد صدور حكم ابتدائي بالإدانة على إيقاف المتابعة وانقضاء الدعوى مقابل دفع مبلغ من المال يشكل المبالغ المصالح بشأنها بعد اتفاق الطرفين.

والجدير بالذكر أن الدعوى العمومية تتمتع بعدة خصوصيات، ولعل أهمها عدم قابلية التنازل عنها بعد رفعها، إلا أن إجراء الصلح يعتبر استثناء عن هذه القاعدة العامة، على اعتبار أن الدعوى العمومية ملك للجميع وهي تعبير عن سلطة الدولة في العقاب، وتهدف من ورائها إلى تحقيق الصالح العام وهو المقصود بالعمومية، أما عدم قابليتها للتنازل فيعني أنه قبل رفع الدعوى العمومية فإن للنيابة العامة وحدها حق التصرف فيها، ومتى وصلت الدعوى للمحكمة فيصبح القاضي وحده المختص في إصدار القرار الذي يحمي مصلحة المجتمع مما يمنع النيابة العامة من إمكانية التنازل عنها أو وقفها.

إلا أن الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، فرضت بعض المرونة التي تتماشى مع ممارسة الدعوى العمومية، إذ أن الهدف من هذه الأخيرة لا يتمثل في تسليط العقاب على الجاني، وإنما جبر الضرر الذي لحق الخزينة العامة بتدارك النتيجة الإجرامية عن طريق تحصيل المبالغ المستحقة والمتملص من دفعها من قبل الجاني، وهذا خلافاً لجرائم القانون العام التي يصعب فيها تدارك النتيجة الإجرامية.

وعليه يعتبر إجراء الصلح الجبائي المخول للإدارة الجبائية ضماناً لحقوقها وفق ما تملكه من سلطة تقديرية في الموازنة بين المتابعة وإجراء الصلح، وهنا يؤثر الصلح الجبائي على الدعوى العمومية الجبائية فيؤدي إلى انقضائها بما يبين مدى تأثير هذا الإجراء القانوني الإداري على الدعوى العمومية<sup>١٣</sup>.



## المطلب الثاني: المسؤولية الجنائية لجريمة الغش الضريبي

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقررها القانون على ما يقوم به من أفعال وتصرفات، وهي تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة قانونا كنتيجة لأعماله لأعماله<sup>٤</sup>.

وبناء على الأفعال المخالفة للقانون الجبائي التي يقوم بها الخاضع للضريبة تترتب عليه المسؤولية الجنائية الجنائية، وهي لا تقف عند الشخص الخاضع للضريبة وحده، وإنما تمتد إلى الممثل القانوني للشخص المعنوي، وكذلك إلى كل من ساعد أو حرض أو اتفق مع الخاضع للضريبة قصد التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للواجبات الضريبية.

ولا يتم إقرار المسؤولية الجنائية الجبائية في حق مرتكبيها إلا بعد انتهاء مرحلة المتابعة وتحريك الدعوى العمومية أمام القضاء للفصل فيها وإصدار الحكم الذي يقضي بقيام جريمة الغش الضريبي في حقهم.

وتقرر لجريمة الغش الضريبي غرامات جنائية وجبائية، تطبق في حق كل شخص طبيعي ارتكب المخالفة أو كل مسؤول عن الشخص المعنوي ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه وبموافقته إعمالا لمبدأ شخصية المسؤولية الجنائية وشخصية العقوبة، كما يتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها.

## الفقرة الأولى: الأشخاص الخاضعون للعقوبات الجنائية

يميز القانون الجنائي العام بين الفاعل الأصلي والشريك، فالفاعل الأصلي هو كل من ارتكب شخصيا أفعالا يجرمها القانون، بينما الشريك هو الذي لا يرتكب الأفعال المادية أو المعنوية كما حددها القانون وإنما ساهم في اقترافها وفق بعض الشروط.

وتترتب المسؤولية الجنائية الجبائية على الخاضع للضريبة المرتكب لأفعال مخالفة للقانون، بصفته فاعلا أصليا، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، وتمتد هذه المسؤولية إلى الشريك أو المساهم.

## البند الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي

تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم، في وجود علاقات جبائية بين الخاضع للضريبة الطرف السليبي في العلاقة والإدارة الضريبية الطرف المتضرر من المخالفات الضريبية المرتكبة، فالمسؤولية الجبائية الجنائية لا يتوجه بها القانون الضريبي إلا من كان طرفا سلبيا في العلاقة الجبائية<sup>١٥</sup>.

وهكذا لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في العلاقة الجبائية، فمثلا لا يعتبر فاعلا أصليا في جريمة عدم تقديم أو الإدلاء بالتصريحات أو الإقرارات الضريبية إلا من كان ملزما بتقديمها، ولا يعتبر فاعلا أصليا كذلك في جريمة عدم أداء الضريبة داخل الآجال القانونية إلا من كان ملزما بأدائها.

ولما كان السلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة إحدى الالتزامات الضريبية، فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي الطرف السليبي - الخاضع للضريبة - في العلاقة الجبائية التي ينشئها القانون الجبائي<sup>١٦</sup>.

وعليه يعتبر الخاضع للضريبة هو الملزم قانونا بالضريبة المفروضة عليه، لأن قيام الجرائم الضريبية يستلزم في صفة الجاني أن يكون خاضعا بصفة قانونية للضريبة، لأن الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي هو أول من يخضع للمساءلة الجنائية سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا، إلا أن عقوبة الحبس لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة باسم الشخص المعنوي وحسابه كما لو ارتكبها باسمه وحسابه الخاص، إعمالا لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة ٢٣١ من م.ع.ض<sup>١٧</sup>.

كما يمكن أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية كما هو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة، أو حالة الورثة أو الموصى أو الموهوب لهم الذين يجب عليهم تقديم تصريحا لإدارة الضرائب بذلك، وبالتالي تعدد الملزمين بأداء الضريبة، أي في حالة مخالفتهم للالتزام الضريبي نكون بصدد عدد من الفاعلين الأصليين في الجريمة، بحيث يكون كل واحد منهم مكلف بالالتزام الضريبي ذاته محل الجريمة الضريبية.

## البند الثاني: مسؤولية الشريك

الأصل في الجرائم الضريبية أنها تقع ممن له صفة خاضع للضريبة، لكن في بعض الأحيان تقع الجريمة الضريبية من طرف أشخاص لا يملكون هذه الصفة وإنما بصفتهم مشاركين للفاعل الأصلي للجريمة. ويعتبر الشريك في الجرائم الضريبية مسؤولاً جنائياً عن ارتكاب الفعل المجرم قانوناً من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام الخاضع للضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع الجريمة تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع<sup>١٨</sup>.

وبناء على مقتضيات البند الأول من المادة ١٢٩ من القانون الجنائي يعتبر مشاركا في الجناية أو الجنحة من لم يساهم مباشرة في تنفيذها ولكنه أمر بارتكاب الفعل أو حرض على ارتكابه، وذلك بجهة أو وعد أو تهديد أو إساءة استغلال سلطة أو ولاية أو تحايل أو تدليس إجرامي.

أما المساهم في الجريمة فهو كل من ارتكب شخصياً عملاً من أعمال التنفيذ المادي لها<sup>١٩</sup>. وذلك خلافاً للمشارك في الجريمة، بحيث في المساهمة يقوم كل واحد من الجناة بتنفيذ بعض الوقائع المادية المكونة للجريمة فيعتبر فاعلاً أصلياً لأنه قام بعمل من أعمال التنفيذ المادي للجريمة، فالمساهم في الجريمة يقوم بأعمال رئيسية لإخراج المشاريع الإجرامية إلى حيز الوجود، لذلك فهو يعتبر فاعلاً أصلياً وليس مشاركا، ويستعر صفته الإجرامية من وقائع الجريمة.

وبالتالي لا نكون أمام جريمة الاشتراك في تحقق الجرائم الضريبية إلا بتوافر العناصر التالية:

- يجب ارتكاب الفعل المعاقب عليه؛
- أن يقع الاشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون كالمساعدة أو المساهمة أو التحريض أو الإرشاد في التنفيذ؛
- أن يقع الاشتراك قبل أو أثناء وقوع الجريمة؛

- يجب توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي أن يكون على علم بالجريمة التي ترتكب وقاصدا بعلمه المشاركة أو المساعدة أو التحريض أو الإرشاد في تنفيذ الجريمة.

وعليه لا نتحدث عن الشريك في جريمة الغش الضريبي إلا عند القيام بالمساعدة أو المساهمة أو الإرشاد في التنفيذ أو التحريض للفاعل الأصلي بشتى الطرق، وأن يكون ذلك سابق أو أثناء وقوع الجريمة، إذ لا نستطيع الحديث عن الاشتراك بعد وقوع الجريمة، ودون توافر القصد الجنائي لدى الشريك في المشاركة أو المساهمة في ارتكاب الجريمة.

والمشرع الجنائي ساوى بين المساهم باعتباره الفاعل الأصلي وبين المساعد والمرشد في تنفيذ الجريمة، بحيث يسأل جنائيا كل شخص ثبت مشاركته أو مساهمته في وقوع جريمة الغش الضريبي، حتى ولو انتفت مسؤولية الفاعل الأصلي، وتطبق في حقه نفس العقوبة المقررة في المادة ١٩٢ من م.ع.ض.

#### الفقرة الثانية: طبيعة العقوبات الجنائية الجبائية

تتخذ العقوبات المقررة في حق الجاني المتابع بجريمة الغش الضريبي جزاءات ذات طبيعة إدارية توقع من طرف الإدارة الضريبية نفسها، وجزاءات جنائية تصدر من طرف القاضي الزجري.

#### البند الأول: العقوبات الجبائية

تتنوع العقوبات الجبائية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي إلى نوعين، فهي قد تكون عبارة عن غرامة مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة ١٩٢ من م.ع.ض، وقد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة على الجاني طبقا لمقتضيات المادة ١٨٧ من م.ع.ض.

- غرامة جبائية ثابتة: والمحددة بموجب مقتضيات الفقرة الأولى من المادة ١٩٢ من م.ع.ض، بحيث يتعرض لغرامة من خمسة آلاف (٥٠٠٠) إلى خمسين ألف (٥٠,٠٠٠) كل شخص ثبت في حقه ارتكاب جريمة الغش الضريبي سواء كان فاعلا أصليا أو مساهما أو مشاركا.

- غرامة مالية نسبية: والمحددة بموجب مقتضيات المادة ١٨٧ من م.ع.ض، بحيث يتعرض لغرامة تساوي ١٠٠% من مبلغ الضريبة المتملص منها على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، أو ساعد الخاضع للضريبة أو أشار عليه بخصوص تنفيذ الأعمال التي تهدف إلى الإفلات من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي.

وتطبق الإدارة الضريبية هذه الجزاءات الجبائية بصفة منفردة دون الحاجة إلى تدخل القضاء، على خلاف العقوبات الجنائية التي لا يمكن تطبيقها في حق الجاني إلى بعد صدور حكم نهائي من طرف القاضي الزجر يقضي بالمسؤولية الجنائية الجبائية لمرتكي جريمة الغش الضريبي.

لكن السؤال الذي يثار في هذا الصدد ما هي حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تطبيق الجزاء الأصلي والأنبج للخرينة العامة، والذي يتجلى في تطبيق الغرامة الجبائية النسبية لأنه غالبا ما تكون المبالغ المتملص من أدائها تفوق بكثير الغرامة الثابتة والتي تتراوح ما بين ٥٠٠٠ و ٥٠,٠٠٠ درهم؟ وما هي الطبيعة القانونية لهذه الجزاءات الجبائية هل هي عبارة عن تعويضات مدنية أم عقوبات جنائية؟

في ظل غياب مسطرة جنائية تنظم إجراءات المتابعة الجبائية، وأمام قصور المادة ٢٣١ من م.ع.ض والتي تنظم في نفس الوقت المسطرة الإدارية والقضائية للمتابعة بجريمة الغش الضريبي، لا يسعنا سوى القول بما أن الإدارة الضريبية لا تنتصب في الدعوى الجنائية الجبائية كطرف مدني، بحيث يقتصر دورها على مؤازرة النيابة العامة وليس المطالبة بالتعويض المدني، ومنه فإن هذه الغرامات عبارة عن عقوبات جبائية تتابع بها الإدارة الضريبية الجاني قبل أن تتابعه بالمسؤولية الجنائية، بحيث تتمتع بسلطة واسعة في تطبيق الجزاء الذي تراه الأكثر فائدة بالنسبة للخرينة العامة.

### البند الثاني: العقوبات الجنائية

تتمثل العقوبات الجنائية في تطبيق الجزاء المالي والبدني على كل شخص تثبت في حقه ارتكاب الجريمة أو إحدى هاذين العقوبتين وذلك حسب الحالة، ونظرا لخطورة أو جسامة الجرم المرتكب.

وبالرجوع إلى الفقرة الثانية من المادة ١٩٢ من م.ع.ض والتي حددت العقوبات السالبة للحرية من شهر واحد إلى ثلاث (٣) أشهر، والتي لا تطبق إلا في حالة العود إلى ارتكاب المخالفة الضريبية قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة اكتسب قوة الشيء المقضي به.

إذ يمكن القول بأن المشرع المغربي أخذ بالنظام المخفف في الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي، إلى درجة أنه لم يعطيه أية أهمية تذكر سواء من حيث المدة أو من حيث صعوبة توافر شروط حالة العود.

بحيث اشترط المشرع لاعتبار الشخص في حالة العود، تماثل المخالفة التي سبق الحكم بالغرامة من أجلها، إضافة إلى ارتكابها قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة المالية وهذا يخالف حتى مبدأ أن العود إلى الجريمة هو ظرف تشديد العقوبة وليس شرطاً لتطبيقها<sup>٢٠</sup>.

وهذا الشرط من المستحيل تحقيقه لسببين رئيسيين وهما:

أولاً: أن الخاضع للضريبة نادراً ما يخضع لمسطرة المراقبة الجبائية مرتين داخل المدة التي حددها المشرع، نظراً لقلّة المفتشين المتخصصين في المراقبة الجبائية.

ثانياً: إن المشرع اشترط أن يتم ارتكاب نفس المخالفة من طرف نفس الخاضع للضريبة، بحيث لو ارتكب مخالفتين مختلفتين لما كان في الإمكان إدانته<sup>٢١</sup>.

وتأسيساً على ما سبق دراسته يمكن القول بأن النص الجبائي المؤسس لجريمة الغش الضريبي ظل جامداً، ولم تتم أجزأته على المستوى العملي لا من طرف الإدارة الضريبية، نظراً للتعقيدات المسطرية خلال المرحلة الإدارية لتحريك الدعوى، ولا من طرف القاضي الجزري على اعتبار أن المسطرة القضائية للإدانة بجريمة الغش الضريبي لا يمكن أن تكشف عن أي واقعة كما لا توفر أي إثبات، بحكم أن القاضي الجزري سيكتفي بالاستماع إلى المتهم بتلك الجريمة، بالنظر إلى أن ملف القضية جاهز للبت فيه فهو يتضمن عناصر تقنية أثبتتها مأمورا إدارة الضرائب خلال مباشرة المراقبة الجبائية، فضلاً على أن وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض لا يحيل الشكاية إلا بعد ثبوت الفعل في حق المعني بالأمر وإبداء اللجنة رأيها في الموضوع.

وعلى هذا الأساس يتسم النص الجبائي المؤسس لجريمة الغش الضريبي بالمحدودية سواء من حيث مقتضياته القانونية التي نصت على الأعمال الاحتياطية بالفعل دون الأعمال الاحتياطية بالامتناع، أو من حيث ضعف العقوبات المالية المقررة في حق الفاعل الأصلي أو الشريك.

وعموماً يلجأ الخاضع للضريبة أو المدين إلى محاولة التخلص من العبء الضريبي باستعمال شتى الطرق الاحتياطية أو التدليسية لتحقيق ذلك، سواء خلال مرحلة تحديد وعاء الضريبة عن طريق الغش الضريبي، أو خلال مرحلة التحصيل عن طريق افتعال العسر أو عرقلة التحصيل لتخلص من الأداء الكلي أو الجزئي للمدين الضريبي.

## الهوامش

<sup>1</sup> - يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات التي تتم لهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، خارج إطار القانون، أي كل الممارسات غير المشروعة. فالغش الضريبي بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، إلا أن الخاضع للضريبة يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكتسي نصوصه، وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي والتهرب الضريبي. وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي، بحيث يعد الغش الضريبي تصرفاً غير مشروع ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون، وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتياطية وأساليب تدليسية من طرف الخاضع للضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة. ومن صور الغش الضريبي:

- الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي؛
- تعمد الكذب في مضمون التصريح الضريبي وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي؛
- إخفاء حقيقة المركز المالي للخاضع للضريبة؛
- التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير دقيقة أو غير قانونية أمام المصالح الضريبية؛
- إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادي، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج والمناطق الحرة؛
- ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في كون أن التهرب الضريبي تكون فيه إرادة الخاضع للضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك طرقاً مشروعة، فالخاضع للضريبة يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية.
- أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة الخاضع للضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة، تصل به إلى حد التدليس والاحتيايل، ومن ثم يستوجب سلوكه متابعتة قانوناً، فالغش الضريبي بهذا الشكل، يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق خرق القانون. للمزيد انظر:

SILEM AHMED & ALBERTINI JEAN-MARIE : « Lexique d'économie », Dalloz 1999, p 389

- <sup>2</sup> - تنص المادة ١٩٢ من م.ع.ض على أنه: " بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة من خمسة (٥,٠٠٠) ألف إلى خمسين (٥٠,٠٠٠) ألف درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:
- تسليم أو تقديم فائورات صورية؛

- تقلدتم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛

- بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛

- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيا؛

- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها".

<sup>3</sup> - JEAN COSSON : « Les Industriels De La Fraude Fiscale », Edition Du Seuil, 1971, P 201.

<sup>4</sup> - محمد بوزكني: الحماية الجنائية لقواعد القانون الجنائي، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة قانون الأعمال، كلية الحقوق، الدار البيضاء، عين السبع، السنة الجامعية ٢٠٠٤-٢٠٠٥، ص ١٨٠.

<sup>5</sup> - المادة ٣ من قانون المسطرة الجنائية.

<sup>6</sup> - محمد مزاق وآخرون: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، ١٩٩٨، ص ٢١٢.

<sup>٧</sup> - المادة ٤ من قانون المسطرة الجنائية.

<sup>٨</sup> - الضريبة على الشركات؛ الضريبة على الدخل؛ الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>٩</sup> - محمد بوزكني: مرجع سابق، ص ١١٨.

<sup>١٠</sup> - يمكن للإدارة الضريبية القيام بتصحيح:

- أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرض الضريبة أو في حساب الضريبة أو الرسم أو واجبات التسجيل؛

- الإغفالات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم عندما لا يقوم الخاضع للضريبة بإيداع الإقرارات الواجب عليه الإدلاء بها؛

- أوجه النقصان في الثمن أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.

كما يمكن للإدارة الضريبية أن تباشر التصحيحات المذكورة إلى غاية ٣١ ديسمبر من السنة الرابعة التالية:

- لسنة اختتام السنة المحاسبية المعنية أو السنة التي حصل فيها الخاضع للضريبة على الدخل المفروض عليه الضريبة، أو التي يستحق الرسم عنها لأجل التسويات المشار إليها سابقا.

- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع عقار أو حق عيني عقاري كما هو محدد في المادة ٦١ من م.ع.ض إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة ٨٣ من المدونة.

- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال، أو الدين، على إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة ٨٤ من م.ع.ض.

وطبقا لمقتضيات البند الثاني من المادة ٢٣٢ من م.ع.ض عندما تستوفى الضريبة عن طريق الحجز من المنبع، تجوز ممارسة حق التصحيح بالنسبة للشخص

الطبيعي أو المعنوي المكلف بإيجاز الحجز أو دفع مبلغه، وذلك إلى غاية ٣١ ديسمبر من السنة الرابعة الموالية للسنة التي كان من الواجب أن تدفع فيها المبالغ المستحقة إلى الخزينة.

<sup>١١</sup> - في ظل غياب نص قانوني واضح وصريح يتيح إمكانية اللجوء إلى الصلح في الميدان الضريبي، ما عدا ما تم التنصيص عليه في المواد من ٢٧٣ إلى ٢٧٧ من مدونة الجمارك والضرائب المباشرة والتي تتيح للإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة إمكانية اللجوء إلى الصلح مع الأشخاص المتابعين من أجل أفعال مخالفة للقوانين والأنظمة الجمركية سواء قبل أو بعد صدور حكم قضائي نهائي في الموضوع. فإن الواقع العملي قد أثبت اعتماد هذه الآلية الودية لتسوية النزاع الجبائي باعتبارها من أنجح وأنجع الوسائل البديلة لفض النزاع الجبائي بين الإدارة والمدين بالضريبة، وفي هذا الشأن أصدرت المديرية العامة للضرائب مذكرة مصلحية تحت عدد ١٦/٢٣٤٠ بتاريخ ٠٥ أبريل ٢٠١٧ تحت فيها مفتشيها على اللجوء إلى مسطرة التسوية الودية خلال المرحلة القضائية باعتبارها آلية بديلة لحسم النزاع تهدف إلى التوصل إلى حل توافقي بين الإدارة والملزم بخصوص المستحقات الضريبية موضوع منازعة قضائية لم يصدر فيها حكم أو قرار نهائي غير قابل لأي وجه من أوجه الطعن.

للمزيد: انظر: المختار السريدي: الطعن القضائي في مشروعية الفرض الضريبي أمام القضاء الإداري، الاتجاهات الحديثة للقضاء الإداري في المادة الضريبية، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد ٣-٤ نونبر ٢٠١٩، ص ٦٥.

<sup>١٢</sup> - كمال العياري: النزاعات الجبائية نزاعات الأساس ونزاعات التحصيل والنزاعات الجبائية الجزائية، أوريس للطباعة، تونس، ٢٠٠٦، ص ٥٧٩.

<sup>١٣</sup> - عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجبائية الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، ٢٠٠٨، ص ٢٢٦.



١٤ - أنور محمد صدقي المساعدة: المسؤولية الجزائية في الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٧، ص ٤٠.

١٥- الطرف السلبي في العلاقة الضريبية هو الطرف الذي يفرض عليه القانون الضريبي التزاما بعمل أو امتناع عن عمل اتجاه الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية (الطرف الإيجابي) وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة (كما في الحجز عند المنبع)، وإنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو الامتناع عن أداء الضريبة وغير ذلك من الأعمال، وتحديد من هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية أمر يتكفل به القانون وحده، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلوا عبء الالتزام على شخص آخر لكي يعتبر طرفا سلبيًا في هذه العلاقة.

للمزيد: راجع أحمد فتحي سرور: ص ١٣٢.

١٦ - أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٣٠-١٤١.

١٧- تنص المادة ٢٣١ من م.ع.ض على أنه: "...مهما يكون النظام القانوني للخاضع للضريبة، فإن عقوبة الحبس المقررة في المادة المشار إليها في الفقرة أعلاه، لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه وبموافقته..."

١٨ - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص ١٤٥.

١٩ - تنص المادة ١٨٢ من القانون الجنائي على أنه: "يعتبر مساهما في الجريمة كل من ارتكب شخصا عملا من أعمال التنفيذ المادي لها".

٢٠- مولاي عبد الرحمان أبليللا: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط،

٢٠١٣، ص ٢٤١-٢٤٢.

٢١- على غرار ما تضمنته الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "يعتبر في حالة العود، مرتكب المخالفة الذي أدين بصفة نهائية خلال الخمس سنوات السابقة من أجل مخالفة مماثلة".