

الغش الضريبي في القانون المغربي

حسن مرشان

المستشار بالغرفة الإدارية

المجلس الأعلى - المملكة المغربية

مقدمة :

لا أحد يجادل في أن ظاهرة الغش الضريبي موجودة في كل بلدان المعمورة، متعددة الأسباب، متنوعة الأشكال، مختلفة الأحجام، ضاربة في القدم، متطورة بتطور النظام الجبائي، متأثرة بالنظام السياسي. لذلك حظيت هذه الظاهرة باهتمام الباحثين ورجال القانون المتخصصين¹، ومبادرة المحكمة العليا بالجمهورية الجزائرية الشقيقة. مشكورة، مناسبة-لتبادل المعلومات ومناقشة التجارب-نغتنمها لعرض

¹ - نظم المجلس الأعلى بالمملكة المغربية لقاء دراسيا مشتركا مع المديرية العامة للضرائب حول : "العمل القضائي والمنازعات الضريبية" الرباط 28-29 مارس 2005. كما نظم المجلس الأعلى بمناسبة ذكرى تأسيسه الخمسين ندوة حول : " المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال توجهات المجلس الأعلى " وقد كان من بين مواضيع الندوة الأولى "تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي" والمراقبة الجبائية لصدف المحاسبة وفي الندوة الثانية "أسباب وعلل التهرب الضريبي على ضوء العمل القضائي".

موقف المشرع المغربي من الغش الضريبي ثم موقف الفقه والقضاء،
وقبل ذلك إشارة إلى حجم الظاهرة.

1- حجم الغش الضريبي.

هناك إجماع على عمومية الغش الضريبي، وبأنه لا وجود لضريبة بدون غش، وأن كل ملزم غشاش²، غنيا كان أو فقيرا.
وإذا كانت نسب الغش المعلن عنها متباينة، فإنها تترجم على الأقل الجهل بحجمه الحقيقي، وآثاره على الاقتصاد الوطني، فعن سؤال حول الفارق الضخم بين مستوى النفقات سنة 2007 (200 مليار درهم) والضرائب المستخلصة التي لا تتجاوز (100 مليار درهم) أجاب المدير العام للضرائب أن ثلثي الشركات لا تسدد الضرائب³، وفي تحقيق أنجزته جريدة العلم أفاد أن أزيد من 70 بالمائة من التصريحات بالعجز تتعلق بالضريبة على الشركات، وأنه يصعب تحديد العدد الصحيح للملزمين. يمثل ما يصعب تحديد الحجم الحقيقي للخسائر التي تكبدها الخزينة العامة بسبب الغش الضريبي⁴ الذي

² - المراقبة الجبائية في المغرب، بحث لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة العمومية محمد العليقي السباعي سنة 1993 ص 61.

³ - أسبوعية الوطن الآن العدد 2007/5/26-245 <http://www.alwatan.press.ma>

⁴ - جريدة العلم (لسان حزب الاستقلال) العدد الأسبوعي 20704، 14-15 ابريل 2007.

ينتظر أن يتفاقم مع تراجع متحصلات الإيرادات الجمركية عندما ستسعى الدولة إلى الرفع من الضرائب وتشديد المراقبة.

2- موقف المشرع المغربي من الغش الضريبي :

نص الفصل الأول من القانون رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي⁵ أن هذا الإصلاح سينجز وفقا للأهداف الأساسية وضمن الحدود المنصوص عليها في هذا القانون، وأنه سيرمي إلى علاج الفوارق التي يتسم بها النظام الحالي وإلى اتخاذ جميع التدابير الكفيلة بتلافي أعمال الغش والتملص في ميدان الضرائب والقضاء عليها في إطار مسطرة قانونية تضمن حقوق الملمزمين... وأنه لن يترتب عن الإصلاح المذكور مساس بالتدابير الهادفة إلى تشجيع الاستثمارات. وفي ظل هذه الأهداف تضمن التشريع الجبائي عدة ضمانات لفائدة الملمزمين - كما سيأتي - في حين لم تتجاوز الجزاءات عن المخالفات العقوبات المالية إما على شكل علاوات 15 بالمائة أو 25 بالمائة أو 100 بالمائة أو غرامات تتراوح ما بين 100 درهم و500.00 درهم و2000.00 درهم في حالات عدم إقرار الملمزم أو الإقرار غير الكامل أو الحاصل خارج الأجل القانوني وعدم تقديم الوثائق المحاسبية ومخالفة حق الاطلاع والمراقبة وقد تصل الغرامة إلى 10.000 درهم بالنسبة

⁵ - ظهور شريف رقم 1.83.38 الصادر بتاريخ 1984/4/23. الجريدة الرسمية عدد 3731-2 ماي 1984.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والنهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

للشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري التي لم تدل داخل الأجل القانوني وطبقا للقانون بالقائمة المتضمنة أسماء حائزي أسهمها أو حصص المشاركة فيها. كما يعاقب المشارك في أعمال تحايل ترمي إلى التملص من دفع الضريبة أو الذي يساعد أو يرشد المزم في القيام بالتحايل بصرف النظر عن العقوبات التأديبية إذا كان يمارس وظيفة عمومية. وذلك بغرامة قدرها 100 بالمائة من مبلغ الضريبة التملص من دفعها⁶.

وقد نصت المادة 192 من المدونة العامة للضرائب أنه بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في المدونة، يعاقب بغرامة قدرها 5000.00 درهم إلى 50.000.00 درهم كل شخص ثبت في حقه استعمال إحدى الوسائل التالية قصد الإفلات من إخضاعه إلى الضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق :

- تسليم أو تقديم فواتير صورية.
- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية.
- بيع بدون فواتير بصفة مكررة.
- إخفاء أو إتلاف وثائق الحسابات المطلوبة قانونيا.

⁶ - الفصل 184 وما يليه من المدونة العامة للضرائب .

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

وفي حالة العود إلى المخالفة قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المذكورة، بالحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر، ولا تطبق عقوبة الحبس إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت طبقا لتعليماته وبموافقته، وعلى المساهم أو الذي ساعد أو أرشد الأطراف في ارتكابها.

غير أن هذه الجزاءات الجنائية قد تم تقييدها بما يلي :

- لا يمكن إثبات المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 المشار إليها إلا في إطار مراقبة ضريبية.

- تعرض سلفا الشكايات الهادفة إلى تطبيق العقوبات المذكورة من لدن وزير المالية أو المفوض له من طرفه لهذه الغاية-على سبيل الاستشارة على لجنة خاصة بالمخالفات الضريبية يرأسها قاض وتضم ممثلين لإدارة الضرائب وممثلين للملزمين يختاران من قوائم تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا. ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار للوزير الأول. وبعد ذلك يمكن لوزير المالية أو الشخص المفوض إليه من لدنه أن يوجه الشكاية إلى وكيل الملك المختص الذي يحيلها على قاضي التحقيق.

وغني عن البيان أن المتابعة الجنائية أضحت للتخويف، ولم تتم في حدود علمنا- أي متابعة تطبيقا للمقتضيات المذكورة، في حين أنه من جملة التدابير المتخذة كرد فعل ضد الغش الضريبي فرض ما يسمى بالحد الأدنى للضريبة، الذي يؤدي أيا كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة ولو كانت هناك خسارة، مما يعد خرقا لمبدأ العدالة الضريبية وسببا ينضاف إلى أسباب الغش.

3- موقف الفقه :

يرى بعض الفقه أن العقوبات المالية المقررة لجرم الغش الضريبي، لا تؤدي إلى النتيجة المرجوة، وأنه على الرغم من الاستياء الحاصل من ضعف مردود التحصيل، فإنه بدل سن عقوبات صارمة عمد التشريع الجبائي إلى تقوية الضمانات لفائدة الخاضعين⁷ وأن الغش الضريبي في المغرب محاط بضمانات قانونية واسعة ضد الإدارة الجبائية⁸ يضاف إلى ذلك غياب التنسيق بين المصالح المعنية وعجز الإدارة عن القيام بالمراقبة فقد سئل المدير العام للضرائب عن الشركات التي تدلي بخساراتها السنوية طيلة 10 سنوات، في حين أن القانون يلزمها بإعادة

⁷ - الإدارة الجبائية بالمغرب دبلوم السلك العالي للإدارة العمومية عبد الرفيع بوداز 1988-1989 ص 61 وما يليها.

⁸ - المراقبة الجبائية في المغرب (المذكور بالهامش 1) ص 86.

رسملتها وليس من المعقول أن تصرح شركات برأسمال متدن وتحقق معاملات خيالية في حين أن هذه مؤشرات تمكن إدارة الضرائب من تركيز مراقبتها⁹.

وخلاصة القول أن المواطن لم ينخرط في العملية الضريبية بصفة واعية. والإدارة تسعى من جانبها للحد من الغش الضريبي إلى حلول غير مرضية وغير مقبولة من طرف الملتزمين كالنظام الجزائي أو الحد الأدنى للضريبة⁽¹⁰⁾ في حين يطالب المجتمع المدني بإعمال شعار عدم الإفلات من العقاب بشأن الجرائم الاقتصادية المرتكبة والتي من بينها الغش الضريبي⁽¹¹⁾.

4- موقف القضاء :

سبقت الإشارة إلى أن المتابعة الجنائية في مادة الضرائب تخضع لإرادة الإدارة التي قد تفضل لسبب أو لآخر استيفاء الضريبة والغرامات وتحصيلها جبرا عن طريق مساطر الحجز والبيع التي تخولها إياها مدونة تحصيل الديون العمومية. التي تخول في نفس الوقت للملزم حق الطعن أمام القضاء الإداري.

⁹ - أسبوعية الوطن الان (المذكورة بالمعنى 3).

⁽¹⁰⁾ - الهوية التاريخية للنظام الضريبي المغربي د/ عبد الغني خالد، مجلة مسالك في الفكر والسياسة والاقتصاد العدد 05/4

ص 43 وما يليها

⁽¹¹⁾ - بيان الجمعية المغربية لحقوق الإنسان للرأي العام بمناسبة الانتخابات التشريعية : <http://www.amdh.org.ma>

وإذا صح اعتبار أن ما تتمتع به الإدارة من حق تصحيح أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية التي تتسم بها إقرارات المزمين وسيلة من وسائل مواجهة الغش الضريبي. فإن أي طعن يقدمه المزم ضد مبادرات الإدارة تلك، يعتبر فصلا في مادة الغش الضريبي بشكل غير مباشر. ولو أننا نعتقد أن أكثر ما عرض على القضاء الإداري هو الإخلالات الشكلية التي ترتكبها الإدارة أو سوء تطبيق القانون من طرفها.

ومن أمثلة الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أو الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى نذكر ما يلي (12) :

- تبني تفسير القانون الأصلح للملزم.

ألغت المحكمة الإدارية بوجدة ضريبة التضامن بعلة :

"إن المشرع في ضريبة التضامن لم يذكر حالة الأراضي الواقعة في طور البناء صراحة، وبالتالي فإنها مستثناة ... وأنه من المعلوم أن النص الضريبي يفسر لصالح المزم وان الأصل في الأشياء الإباحة وان فرض التكاليف المالية لا يكون إلا بنص صريح".

[حكم رقم 98/232. 30-12-1998 ملف 98/129 غ]

(12) - ذكرها الأستاذ أحمد الصايغ في مداخلة: " تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي". في اللقاء العلمي المشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب " انظر الهامش رقم 1".

- استبعدت الغرفة الإدارية عقد الهبة من الخضوع للضريبة على الأرباح المهنية لعدم إدراجه ضمن العقود الخاضعة لها.

في حين اعتبرت الإدارة أن النص القانوني واضح ويشمل جميع التفويطات ولم يستثن الهبة

وقد جاء في تعليل قرار الغرفة الإدارية. انه لئن كان النص المستدل به يجعل مقدار المعاملات يتألف من مبلغ البيوعات والتخليات، فإن ذلك مقيد في صدر النص بالبيوعات أو غيرها من المضاربات العقارية، والهبة لا تدخل ضمن المضاربات العقارية لأن الواهب لم يحقق ربحاً، ولم يستوف مقابلاً.

[قرار 673. 27-6-2002 ملف 99.1.5.93]

- تعتبر الغرفة الإدارية ومعها المحاكم الإدارية أن خرق مسطرة تبليغ الإجراء للملزم هو خرق للحق في الدفاع يؤدي إلى إلغاء الضريبة.

- وفي قرار عن الغرفة الإدارية اعتبرت أن تمسك الملزم الطاعن بتطبيق القانون الجبائي الجديد الذي يفيد بمقولة أن القوانين الجبائية تطبق بأثر فوري. هو تجنب لأداء الضريبة لأنه يتعارض مع مبدأ عدم رجعية القوانين.

[قرار 99-11-11 ملف 99.4.5.345]

- عدم ثبوت توصل المزم بالإشعار بدون صائر، يجعل غرامات التأخير المفروضة غير قانونية.

[قرار 503. 23-6-2004 ملف 2003.2.4.06⁽¹³⁾]

- الضمانة التي يستلزمها الفصل 15 من ظهير 1935/8/21 تخص دعوى إيقاف تنفيذ أداء الضرائب أما الدعوى الرامية إلى سقوط التحصيل لتقادمه فلا تنطبق عليها مقتضيات الفصل المذكور.

[قرار 154. 16-11-2000 ملف 2000.1.4.528⁽¹⁴⁾]

- إذا كان البند 11 من القانون المنظم للضريبة على الأرباح العقارية يوجب على المزمين بهذه الضريبة رفع تظلم إلى مدير الضرائب قبل رفع الدعوى أمام المحكمة. فإن ذلك مشروط بان تكون إدارة الضرائب قد احترمت من جهتها الإجراءات المسطرية المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة.

[قرار 264. 18-4-2002 ملف 2001/902⁽¹⁵⁾]

(13) - قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل 1997-2004 منشورات دفاتر

المجلس الأعلى عدد 2005/9 ص 256.

(14) - المرجع السابق "هامش 13" ص 222.

(15) - المرجع السابق "هامش 13" ص 102.

لا يغيب عن الباحث القانوني أن أي دراسة قانونية لا تكتمل إلا بالتحليل والتعليق والمقارنة. مما يتطلب حيزا زمنيا أكبر خاصة وأن النظام الجبائي يتغير مع كل قانون جديد للمالية وهو بذلك من المواد المعقدة، التي ساعد إحداث المحاكم الإدارية على اقتحامها. لذلك حسبنا أننا قدمنا إشارات مختصرة لموضوع شائك، ونتمنى أن نلتقي مستقبلا في ورشات عمل لمزيد من التفصيل والتدقيق.