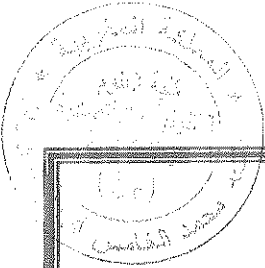


وحدة البحث والتكوين:

كلية العلوم القانونية
والاقتصادية والاجتماعية

أهروجة لنيل الدكتوراه

وقت عنوان:



الحماية القانونية لديون الدولة الجبائية بالمغرب

تحت اشراف:

* الأستاذ الدكتور محمد طيشي

لجنة المراقبة

ریسا

عضوا

عضوا

عضو

عضو

السنة الجامعية : 2010 م - 2011 م
كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتماعية - أكادال
رقم : 30532/8.....

رقم 30532/8

لائحة الرموز ومعانيها

ج.ر	:	الجريدة الرسمية
ص	:	صفحة
ظ.ت.ع	:	الظهير المتعلق بالتحفيظ العقاري
ق.ل.ع	:	قانون الالتزامات والعقود
ق.ج	:	القانون الجنائي
ق.م.م	:	قانون المسطرة المدنية
م.ع.ض	:	المدونة العامة للضرائب
م.ج.ض.غ.م	:	المدونة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة
م.ت.د.ع	:	مدونة تحصيل الديون العمومية
ق.م.ج	:	قانون المسطرة الجنائية
م.ت	:	مدونة التجارة
م.ش	:	مدونة الشغل
م.أ	:	مدونة الأسرة

Abréviations :

C.L.E	:	Contribution à la littérature d'entreprise
L.G.D.J	:	librairie général de droit et de jurisprudence
Op. cit	:	ouvrage précité
Prec	:	Précité
P	:	Page
T.G.R	:	Trésorerie générale du royaume

مقدمة

لكي تتمكن الدولة من تغطية أعبائها العامة، وتنفيذ أهدافها وبرامجها الاقتصادية والاجتماعية، والوصول إلى إشباع الحاجات العامة بمختلف أنواعها، لا بد أن تتوفر على إيرادات كافية لتمول بها ميزانيتها العامة. هذه الإيرادات أو المداخل التي تكون في غالب الأحيان متشكلة في جزء كبير منها من الديون التي لفائدة الدولة على أشخاص إما طبيعيين أو معنويين، خاصين أو عامين.

يقصد بالدين العام هنا سائر الديون- باستثناء الديون ذات الطابع التجاري- التي لفائدة الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية، المعهود بقبضها إلى المحاسبين المكلفين بالتحصيل والتي مصدرها إما: القانون والأنظمة السارية، أو الأحكام والقرارات القضائية أو الاتفاقات.¹

أما الميزانية العامة فيراد بها مجموع العمليات المتعلقة بالمداخل والنفقات المتوقعة أو المنجزة، في إطار قانون المالية خلال فترة معينة. وتحدد الميزانية العامة مجمل المداخل والنفقات، وتبين بدقة تفاصيل كل منها. وتتكون المداخل سنويا من موارد جبائية وأخرى غير جبائية، وتحمل الموارد الجبائية المرتبة الأولى داخل الميزانية العامة. ويأتي في مقدمة هذه الموارد الجبائية الضرائب المباشرة والرسوم الجمركية والضرائب غير المباشرة، التي غالبا ما تعرف نموا سنويا متصاعدا.²

¹ - عبد الحميد الحمادي: دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، عرض قدم في إطار الدورات التكوينية التي نظمتها الخزينة العامة لفائدة القباوض، خلال سنتي 2000 و 2001 بمراكش، إصدار وزارة المالية، الخزينة العامة للمملكة، السنة غير منكورة، ص:6.

² - فالضرائب المباشرة ارتفع دخلها من مبلغ 33363 مليون درهم سنة 2003، إلى مبلغ 81593 مليون درهم سنة 2008. والضرائب غير المباشرة هي الأخرى قفز دخلها من مبلغ 41890 مليون درهم سنة 2003، إلى مبلغ 79956 مليون درهم سنة 2008. وكذلك الشأن بالنسبة للرسوم الجمركية التي عرفت نموا على مستوى دخلها من مبلغ 10670 مليون درهم سنة 2003، إلى مبلغ 13706 مليون درهم سنة 2008. (إحصائيات مستقاة من النشرة الإحصائية السنوية للمغرب، الصادرة عن المندوبية السامية للتخطيط، السنة 2008 ص:722 والسنة 2009 ص:667).

أما الضريبة، فهي كما يرى أغلب الباحثين³، عبارة عن أداء نقدي تفرضه السلطة العامة عن طريق الإيجار، بهدف تغطية الأعباء العامة وتنفيذ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتوزيع تلك الأعباء والتكاليف بين المواطنين حسب قدراتهم. ومن أجل تحقيق تلك الغايات، فهي تؤدي بصفة نهائية وليس لدافعها الحق في استرداد مبالغها.⁴

والملاحظ أن السلطة المخول لها تحديد وعاء الضريبة وربطها هي الإدارة العامة للضرائب، أما تحصيلها فأضحى بمقتضى قوانين المالية الأخيرة عملية مشتركة بين هذه الأخيرة وبين الخزينة العامة للمملكة⁵. وتنقسم الضرائب إلى قسمين: ضرائب مباشرة، وأخرى غير مباشرة. وتتكون الضرائب المباشرة من أنواع عديدة أهمها⁶:

- الضريبة على الدخل؛

- الضريبة على الشركات؛

إضافة إلى:

- الضريبة الحضرية⁷؛

- والضريبة المهنية⁸.

³ - أناس بن صالح الزمراني: المالية العامة والسياسة المالية، المطبعة والوراقة الوطنية، نشر وتوزيع مكتبة ووراقة البديع، مكان النشر غير مذكور، السنة 2002، ص: 231.

- محمد حنين: التشريع الضريبي المغربي- دراسة مقارنة- عبارة عن محاضرات مرقونة على استاميل أقيمت على طلبية دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة قانون المقاولات، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة 2001، ص: 3.

⁴ - Charles Aimé et Marc Rochedy : Droit fiscal 7^e édition 2001, Dalloz, p :2.

⁵ - تجدر الإشارة، إلى أنه قبل سنة 2004 كانت الخزينة العامة للمملكة باعتبارها إحدى المديريات التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية، هي التي تقوم بمهمة استخلاص جميع الضرائب التي تتولى الإدارة العامة للضرائب وضع وعائها وربطها، باستثناء طبعا رسوم التسجيل والتمير.

لكن وبالرجوع إلى قوانين المالية لسنوات 2004، 2005 و2006، فقد أضحت الإدارة العامة للضرائب هي المختصة بتحصيل على التوالي كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، رغم أنه ومن الناحية العملية ولأسباب تقنية وأخرى تتعلق بالموارد البشرية، فإنه ما تزال الخزينة العامة للمملكة وبصورة انتقالية تتولى في بعض الدوائر المالية استيفاء الضرائب الثلاثة المذكورة، إلى جانب الإدارة العامة للضرائب.

⁶ - لقد تم تجميع الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات إضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة- باعتبارها ضريبة غير مباشرة- في إطار المدونة العامة للضرائب، وهي الضرائب الثلاثة فقط التي تم تجريم الغش المرتكب بشأنها من طرف هذه المدونة. علما أن هذا التجريم سبق أن نص عليه القانون المالي رقم 8.96 للسنة المالية 1996-1997، المنفذ بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.96.77 الصادر في 12 من صفر 1417 (29 يونيو 1996)، المنشور في الجريدة الرسمية عدد 4391 بتاريخ فاتح يوليوز 1996.

⁷ - تم تنظيم الضريبة الحضرية بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.89.228 الصادر في فاتح جمادى الآخرة 1410 (30 دجنبر 1989) بتنفيذ القانون رقم 37.89، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4027 بتاريخ 3 يناير 1990.

⁸ - تولى الظهير الشريف رقم 1.16.442 الصادر في 22 من رجب 1381 (30 دجنبر 1961) تنظيم الضريبة الحضرية، الذي تم نشره بالجريدة الرسمية عدد 2567 بتاريخ 5 يناير 1962.

يتم استخلاص هذه الضرائب عادة إما عن طريق الإقرارات المقدمة من طرف الملزمين بالنسبة للضرائب التصريحية، ونقصد بها الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، أو بواسطة أوامر المداخل الجماعية، على شكل جداول تصدرها الإدارة العامة للضرائب .

أما الضرائب غير المباشرة والرسوم الجمركية، فيقصد بها تلك التي يتم فرضها على البضائع التي تمر عبر الحدود إما عند استيرادها أو تصديرها. وهي تنقسم إلى نوعين رئيسيين: فإما أن تكون قيمية وهي التي تفرض على أساس نسبة مائوية من قيمة البضاعة، وتتباين نسبتها بتباين طبيعة السلعة، أو ضرائب نوعية وهي تفرض على أساس مبلغ معين لكل وحدة معينة من السلعة أو حجمها⁹.

وتتكون الضرائب والرسوم الجمركية شأنها في ذلك شأن الضرائب المباشرة من عدة أنواع أبرزها ما يلي:

- رسم الاستيراد؛
- الضريبة الداخلية على الاستيراد؛
- الضريبة على القيمة المضافة المفروضة عن الاستيراد؛
- الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على البضائع المنتجة محليا؛
- الرسوم المماثلة عند الاستيراد.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة هي التي تقوم في آن واحد، بتصنيفاتها واستيفائها، وتشاركها في ذلك الإدارة العامة للضرائب بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة حسب الاختصاص الموكول تشريعيا لكل منهما.

والملاحظ أن استخلاص الضرائب والرسوم الجمركية يتم بواسطة جداول وقوائم الإيرادات الفردية أو سندات المداخل أو التصريح للجمرک. أما الضريبة على القيمة المضافة العائد في جزء منها أمر ربطها وتحصيلها إلى الإدارة العامة للضرائب، فتتم عملية استخلاصها بواسطة إقرارات الملزمين، أو عن طريق قوائم الإيرادات الصادرة عن هذه الأخيرة.

⁹ - مدني احميدوش: الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات، اسم المطبعة و الجهة الناشرة و مكان النشر غير مذكورين، السنة 2008، ص: 54 و 55.

ونظرا لأهمية الدين الجبائي¹⁰ ودوره في الإنفاق العام، وما يحققه من منافع عامة للمجتمع، فقد أحاطه المشرع بحماية خاصة. كما أن الفقه والقضاء أولياه العناية اللازمة، والكل في إطار نظرة شمولية تتوخى خلق توازن بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة، أو على وجه التدقيق بين مصلحة الأفراد والمصلحة الجبائية، مع ترجيح كفة هذه الأخيرة كلما اقتضى ذلك الحفاظ على المال العام.

ومن هذا المنطلق، ما المقصود بعبارة الحماية القانونية لديون الدولة الجبائية المعتمدة في هذه الدراسة ؟

إن لفظ الحماية "مشتق من فعل "حمى" الشيء، حميا وحمى وحماية ومحمية أي منعه ودفع عنه"¹¹.

بينما نقصد "بالقانون" في هذه الأطروحة مجموعة القواعد أو الوسائل التي مصدرها خاصة إما التشريع أو القضاء أو الفقه.

في حين أن وصف "الجبائية" الواردة أيضا في عنوان هذه الأطروحة، فنعني بها الضرائب والرسوم الجمركية، لتبقى بذلك عبارة "ديون الدولة"، وهي التي سبق أن حددنا معناها في صدر هذه الديباجة.

لنخلص بذلك، إلى أن المقصود بالحماية القانونية لديون الدولة الجبائية هي: مجموعة القواعد التشريعية أو القضائية أو الفقهية، الرامية إلى صيانة وحفظ ديون الدولة الضريبية والجمركية، ومنع إلحاق الضرر بها.

هكذا، ولحماية الدين الجبائي بشقيه الضريبي والجمركي، وضمان حق الدولة في استيفائه كاملا وفي الآجال المحددة له، فقد سن المشرع مجموعة من النصوص الخاصة¹²، منها ما هو ذو

¹⁰ - نقصد بالديون الجبائية في هذه الأطروحة، كلا من الديون الضريبية والديون الجمركية.

¹¹ - أبو الفضل جمال الدين بن منظر محمد بن مكرم الأنصاري: لسان العرب، المجلد 12، دار المعارف، القاهرة، السنة غير

مذكورة، ص: 1015.

¹² - 1 - الظهير الشريف رقم 1.06.232 الصادر في 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006) بتنفيذ قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 الصادرة بتاريخ 01 يناير 2007، والمتضمن للمدونة العامة للضرائب التي تعتبرها بمثابة نص خاص، ولو أنها أتت في سياق قانون مالي. وقد نصت على تجريم الغش الضريبي، كما وضعت مجموعة من الآليات للوقاية من هذا الغش.

2 - الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 177.339 الصادر في (09 أكتوبر 1977)، المصادق بموجبه على مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3389 مكرر بتاريخ 13-10-1977، كما تم تعديله بالقانون رقم 2.99 المصادق عليه بالظهير الشريف رقم 1.00.222 الصادر في (05 يونيو 2000)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4804 بتاريخ 15 يناير 2000، وهي المدونة التي نصت على تجريم التهريب الجمركي.



طبيعة وقائية يرمي إلى تفادي وقوع جريمة الغش الضريبي، من خلال منح الإدارة الضريبية حقي الإطلاع و المراقبة. ومنها ما هو ذو طبيعة زجرية يهدف إلى محاربة وتجريم كل من الغش الضريبي والتهريب الجمركي، كجريمتين ماليتين¹³. ومنها أيضا ما هو ذو صبغة مدنية، يروم تأمين وضمان استخلاص الدولة لهذا الدين الجبائي من خلال ما تم إقراره من ضمانات، سواء أكانت عينية كالرهن الرسمي للخرينة وامتنياز الخزينة، أو شخصية كتضامن الأغيار والتزامات الأغيار الحائزين، وما يرتبط بهذين الأخيرين من إجراءات تحصيل جبري¹⁴، يلجأ إليها المحاسب المكلف بالتحصيل¹⁵، كالحجز والبيع لأموال المدينين المنقولة منها والعقارية، والإكراه البدني.

والملاحظ أنه يجب التمييز بين الغش الضريبي الذي ينطوي على لجوء الممول أو المدين إلى طرق غير قانونية تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة، وبين مجرد تجنب الضريبة، الذي

3- الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 محرم 1421 (03 ماي 2000)، بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 1 يونيو 2000، والذي أقر نوعين من الحماية لديون الدولة الضريبية: إحداها جنائية تتمثل في جنة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الديون العمومية، وأخرى مدنية تتجسد في مجموعة من الضمانات العينية والشخصية.

¹³- في تقديرنا فإن جريمتي الغش الضريبي والتهريب الجمركي هما من الجرائم الجبائية، التي تصنف بدورها في إطار الجرائم المالية، على أساس أنها تمس بصورة مباشرة مصلحة مالية للدولة. وهناك من الباحثين من يعتبرها نوعا من أنواع جرائم الأعمال، والجريمة الاقتصادية بصفة عامة. (أنظر عبد المجيد غمجة: دور العدالة الجنائية في ميدان الأعمال والاقتصاد- المقالة والسياسة الجنائية- عرض قدم في إطار أشغال المناظرة الوطنية التي نظمتها وزارة العدل بمكناس أيام 9، 10 و 11 دجنبر 2004 حول السياسة الجنائية بالمغرب: واقع وأفاق، المجلد الثاني، مطبعة فضالة، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة الندوات والأيام الدراسية، العدد، 4، المحمدية، السنة 2005، ص: 119).

¹⁴- سنقتصر في هذه الدراسة على تناول كل من الحجز و البيع والإكراه البدني، كإجراءات تحصيلية جبرية، من دون التطرق إلى الإنذار، الذي يبقى مجرد إشعار للمدين قصد الوفاء بدينه، وأن الزيادة المترتبة عنه والمرتبطة بصوائر التحصيل، لا ترقى إلى درجة الخطورة الفعلية التي تمثلها مساطر الحجز و البيع والإكراه البدني، كإجراءات تنفيذية على أموال المدين وعلى حريته. وفي هذا الاتجاه، يعتبر جانب من الباحثين، أن الإنذار هو مجرد بداية لأعمال المتابعة، وأن العمل التتبعي الحقيقي الذي يؤدي إلى جبر المدين على السداد، إنما يتمثل في الحجز و البيع، ونضيف إلى ذلك طبعا الإكراه البدني. (راجع محمد مرزاق وعبد الرحمن أبليل: النظام القانوني للمنازعات بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، السنة 1996، ص: 54 و 55). وفي ذات السياق، يلاحظ أن هناك ندرة في الأحكام والقرارات القضائية المتعلقة بالطعن في إجراءات التحصيل الجبري للدين الجمركي المنصوص عليها في المادة 39 من م.ت.د.ع، ولعل ذلك يعزى في نظرنا من جهة إلى إقبال أغلب الملمزين على المنازعة في الوعاء الجمركي عوضا عن مخاصمة إجراءات الاستخلاص القهري.

ومن جهة أخرى، فإن أغلب المحاسبين المكلفين بالتحصيل يجدون أنفسهم مضطرين إلى اللجوء لمباشر مسطرة الإشعار للغير الحائز من أجل استخلاص ديونهم الجمركية، نظرا لما تعرفه العديد من الدوائر الجمركية من خصائص وقلة في أعوانها المكلفين بالتبليغ والتنفيذ، وبالتالي فإذا كان هناك أي طعن من قبل الممولين في إجراءات التحصيل، فإنه عادة ما ينصب على مسطرة الإشعار للغير الحائز.

كما أنه في نظرنا فإن درجات الاستخلاص الجبري المتمثلة في الحجز و البيع والإكراه البدني الواردة في المادة 39 من م.ت.د.ع هي بمثابة إجراءات وطرق لتحصيل الدين العمومي، وليست بضمانات لتحصيل هذا الدين، إذ إن المشرع لو شاء لاعتبرها كذلك صراحة. لذلك، تبقى الغاية من التنصيص عليها في صلب م.ت.د.ع، هو تعزيز وتفعيل الضمانات الحقيقية للاستخلاص، التي ستكون موضوع القسم الثاني من هذه الأطروحة.

¹⁵- نقصد بالمحاسب المكلف بالتحصيل في هذه الدراسة، إما قابض الخزينة أو قابض الضرائب أو قابض الجمارك والضرائب غير المباشرة، وذلك حسب الجهة الإدارية المكلفة إما بربط الجباية وتحصيلها، أو تلك التي يقتصر اختصاصها فقط على استخلاص الضريبة. هذا وقد عدت المادة 3 من م.ت.د.ع جميع المحاسبين المكلفين بتحصيل الديون العمومية.

يتحقق بعدم قيام الملزم بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة، وهذا الفعل الأخير لا يشكل جريمة¹⁶.

ويرى أحد الباحثين،¹⁷ أن الغش الضريبي لا يتحقق إلا عند ربط الضريبة أو تصفيته، وذلك باستعمال وسائل غير مشروعة للحيلولة دون حصر مادتها. وهذا ما يمكن أن نطلق عليه الغش الضريبي المرتبط بالوعاء- الذي حصر المشرع مجاله في الضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة- الذي يقابله نوعا آخر من الغش الضريبي هو ذلك المرتبط بالتحصيل، والمتمثل أيضا في لجوء المدين إلى وسائل الاحتيال والخداع، للحيلولة دون تمكين الدولة من استخلاص حقوقها المالية. فكلا الغشين إذن مصدرهما ارتكاب الملزم أو المدين¹⁸ لفعل مستوفي الأركان، يجرمه القانون ويعاقب عليه جنائيا. إلا أن العقاب هنا قد لا يطال فقط الملزم أو المدين كفاعل أصلي، وإنما قد يمتد ليشمل كل من ثبتت صلته بهذه الجريمة، سواء أكان مساهما أو مشاركا.

بالإضافة إلى ذلك، فإن مسطرة تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي، تتباين بحسب ما إذا كان هذا الغش منصبا على الوعاء، أو مرتبطا بالتحصيل. ففي الحالة الأولى يتم تحريك الدعوى العمومية بتقديم وزير المالية أو الشخص الذي يفوض له ذلك، شكاية إلى النيابة العامة. أما في الحالة الثانية فإن القابض أو المحاسب المكلف بالتحصيل، وبعد حصوله على إذن من رئيس إدارته، هو الذي يقدم طلبا في هذا الشأن إلى النيابة العامة، من أجل تحريك الدعوى العمومية في مواجهة مدينه المفتعل لعسره أو المعرقل لعملية تحصيل الدين الضريبي.

وفيما يخص التهريب الجمركي نجد أحد الباحثين¹⁹ يعرفه بأنه : "فعل أو امتناع ينطوي على إخلال بمصلحة ضريبية أو اقتصادية، يحميها وينظمها القانون الجمركي".

إلا أننا في هذه الدراسة، سوف نتناول فقط الحماية من التهريب الجمركي من الزاوية الضريبية، المرتبطة بنظام التعريف الجمركية ذات الصبغة الجنائية وليس من الزاوية الاقتصادية،

¹⁶-توفيق حسن فرج: المدخل للعلوم القانونية- النظرية العامة للقانون، والنظرية العامة للحق- الطبعة الثانية منقحة، توزيع مكتبة

مكاوي، بيروت، السنة 1975، ص: 842.

¹⁷- أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، مطابع الأهرام التجارية، نشر دار النهضة العربية، قليب، مصر، السنة 1999، ص: 18.

¹⁸- نقصد بالملزم في هذه الأطروحة الممول أو الشخص الخاضع للجبائية سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا، ونربطه بمرحلة تحديد الوعاء وتصفيته، في حين نقصد بالمدين الشخص المكلف بأداء الجبائية، بعد أن يصبح الدين الجبائي معلوما ومستوجبا الاستخلاص، لوجود سند تنفيذي يوجب ذلك.

¹⁹- حفيظي الشرقي: جريمة التهريب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكاد، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1984-1985، ص: 39.

أي ما يلحق خزينة الدولة من خسارة بسبب عدم استخلاص إدارتها لرسومها وضرائبها الجمركية، المفروضة قانونا على السلع عند استيرادها أو تصديرها.

وعليه، فالتهريب الجمركي إذن هو جريمة، لا يقتصر عقابها على الفاعل الأصلي، بل يمتد ليشمل أيضا المشارك متى ثبتت مسؤوليته. علما أن هناك حالات نص عليها المشرع يتم فيها نفي المسؤولية الجنائية عن مرتكب جنحة التهريب الجمركي، كحالة القوة القاهرة والمسؤولية الشخصية للمستخدم، أي الشخص المكلف بسياسة وسيلة النقل المستخدمة أو التي كانت معدة لتوظيفها في جريمة التهريب الجمركي. ولإثبات هذه الجنحة يتم اللجوء إلى وسيلتين هما: مسطرتي الحجز والبحث، المنجزتين من طرف أعوان إدارة الجمارك الذين يتمتعون في هذا الشأن بسلطات وصلاحيات واسعتين.

وتمثل الحماية القانونية لديون الدولة الجبائية موضوعا شائكا ومتعدد الجوانب، بتعدد أنواع الحماية التي نص عليها المشرع، إلا أن أكثرها فعالية - كما سنرى لاحقا- هي الحماية بشقيها الجنائي والمدني.

لذلك، سوف نقتصر في هذه الدراسة على تناول هذه الحماية الأخيرة فقط، من دون التطرق إلى باقي أنواع الحماية الأخرى، المتمثلة على سبيل المثال لا الحصر في الحماية ذات الطبيعة الإدارية، المتمحورة في الجزاءات المالية التي تطبقها الإدارة الجبائية على بعض الملمزمين والمدنيين، كالغرامات والزيادات الناتجة عن التأخير في الأداء، وكصوائر التحصيل الجبري.

كما أننا سوف لن نتناول الغش التجاري كأحد أنواع الغش الجمركي، الذي في غالب الأحيان لا يترتب عنه التملص الكلي من الرسوم والضرائب الجمركية، كما في حالة لجوء المهرب إلى التصريح ببضاعة مغايرة من حيث النوع والكمية لما تم واقعا استيراده، وذلك بهدف أداء ضرائب أو رسوم جمركية، أقل مما ينبغي قانونا دفعه.

أيضا، سوف لن نعالج التهريب المنصب على مواد محظورة مطلقا، التي تشكل حيازتها أو الاتجار فيها أصلا جريمة. إضافة إلى بعض الأشياء التي أصبحت تحظى خلال عملية الاستيراد لمراقبة إدارة الجمارك، وتدخل في إطار المهام الجديدة²⁰، المسندة لهذه الإدارة والهادفة إلى الوقاية

²⁰ - Claude.J et Berr Henri Trémeau : Le droit douanier-communautaire et national, 5^e édition, collection droit des affaires et de l'entreprise, dirigée par yves Guyon, paris, 2001, P:33.

من بعض المواد المضرة بالصحة العامة كبعض الأدوية، وبالبيئة كالمخلفات السامة، وبالأمن العام كالمتفجرات وغيرها.

زيادة على ذلك، فإننا سوف لن نرصد إجراءات المحاكمة، سواء بالنسبة لجنحة الغش الضريبي أو جنحة التهريب الجمركي، نظرا لأنها طويلة بل وتبقى واحدة لا تختلف في شيء عن باقي الجرائم الأخرى، وأن مصدر قواعدها جميعها واحدا هو قانون المسطرة الجنائية.

بقي أن نشير إلى أن نظام الحماية القانونية لديون الدولة الجبائية بالمغرب، قد عرف تطورا تاريخيا ملموسا، ابتداء من الفترة السابقة لعهد الحماية، ومرورا بمرحلة بسط الحماية، وانتهاء ببزوغ عهد الاستقلال. وقد مس هذا التطور كل من الغش الضريبي المنصب على الوعاء والتحصيل، وكذا ضمانات هذا التحصيل، والتهريب الجمركي.

ففي مرحلة ما قبل الحماية عرف المغرب نظاما جبائيا مصدره الشريعة الإسلامية، وكان هذا النظام يتكون أساسا من المداخل الإسلامية وأهمها الزكاة²¹. وقد شرعت الزكاة²² في السنة الثانية للهجرة النبوية، وهي تطلق على الحصة الواجبة في مال المسلم²³، وجعل منها القرآن الكريم ركنا من أركان الإسلام، مثلما جعل منها النبي(ص) الركن المالي الذي قامت عليه الدولة الإسلامية²⁴، مصداقا لقوله تعالى: "وأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة وأركعوا مع الراكعين"²⁵. وقول الرسول (ص): "ليس في المال حق سوى الزكاة".

والملاحظ أن الزكاة هي المورد الوحيد الذي ظل يحظى باحترام الجميع حاكما ومحكوما، إلى أن عدلت في نهاية القرن التاسع عشر، مع ظهور نظام جبائي أطلق عليه الترتيب²⁶. ويذهب أحد الباحثين²⁷، إلى أنه في هذه المرحلة - السابقة لفترة الحماية- لم يكن هناك أي غش ضريبي،

²¹ حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث: القانون المدني، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 2004-2005، ص: 17.

²² يرى مصطفى الكثيري- ردا على التفسيرات المختلفة التي تناولت الطابع الضريبي للزكاة- بأن هذه الأخيرة هي عمل يقوم به المؤمن على ممتلكاته المادية، وتظهر طبيعتها الجبائية في المادة الخاضعة للضريبة: محاصيل الأرض والحيوانات والذهب والفضة وغيرها. راجع مؤلفه النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985، ص: 33.

²³ خالد عبد الغني: تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب- القرن التاسع عشر، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع، الدار البيضاء، 2002، ص: 13.

²⁴ خالد عبد الغني: المرجع السابق، ص: 13.

²⁵ سورة الحج، الآية: 78.

²⁶ خالد عبد الغني: مرجع سابق، ص: 13.

²⁷ الصديق جعوان: إشكالية التهريب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة قانون الأعمال، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 2001-2002، ص: 19.

نظرا للطابع الديني الذي تتسم به الزكاة. وإلى جانب الزكاة، كانت هناك ضرائب أخرى توصف بالسيادية، تتمثل في الخراج والجزية والهدية والسخرة، وأن هذه الضرائب هي التي كانت السبب المباشر في ظهور حالات التملص الضريبي في المغرب، نتيجة لأساليب فرضها وطرق تحصيلها، المشوبة غالبا بالتعسف والمحابة من جانب الجباة²⁸.

بيد أن هناك من الفقه²⁹، من يرى أنه حتى بالنسبة للزكاة فإنه في هذه المرحلة يمكن تصور التهرب من دفعها، خاصة تلك المفروضة على الذهب والفضة عن طريق إخفائهما. وقد ساعد على ذلك، أن المكلفين وليس جباة الدولة، هم من كانوا يقومون بمبادرة منهم بتقدير قيمة الزكاة الواجبة عليهم دفعها³⁰.

والملاحظ بخصوص تحصيل الزكاة، فإن الشريعة الإسلامية كانت هي السباقة إلى وضع ضمانات من أجل استخلاصها، بهدف تمويل بيت مال المسلمين. وهي ضمانات كما يقر بعض الفقه³¹ تتميز بالنجاعة وتنبني من جهة على أسس عقائدية تقوم على العبادة في التكليف، وعلى وازع ديني أخلاقي ينبع من عقيدة المسلم وإيمانه بالرضى للتكليف الإلهي له وطاعته في الأمر والنهي. ومن جهة أخرى، تقوم الزكاة على ركائز إدارية وتنظيمية تتركز حول حصر الممولين، وعدم سقوط الزكاة بالموت أو التقادم، واللجوء إلى الإجراءات الجبرية في مواجهة المكلفين المتهربين، وإنزال العقوبات بالمتنعين عن الأداء، وفرض واجب التعاون مع الجباة، وأخيرا عدم شرعية المماطلة والتأخير في سداد الدين.

ونتيجة لذلك، كان من البديهي أن لا نجد خلال الفترة السابقة للحماية، إلا حالات نادرة للغش على مستوى استخلاص الزكاة نظرا لطابعها الديني.

أما بشأن مرحلة الحماية الفرنسية، فقد عمدت السلطات الاستعمارية أثناءها إلى إحداث نظام مالي يخدم مصالحها بالمغرب، يتمثل فيما سمي بترتيب الحماية منذ سنة 1913، وإصدار ظهير منظم لضريبة الترتيب في 10 مارس 1915³². وكان هدفها من ذلك، هو إثقال كاهل المغاربة ومحاولتها إحكام قبضتها عليهم. وإزاء ذلك كثرت اللجوء إلى الغش الضريبي، واشتد

²⁸- الصديق جعوان: المرجع السابق، ص: 19 و 20.

²⁹- عاطف رحال: تاريخ بلاد الشام الاقتصادي في العصر الأموي، نشر بيسان، المكان و السنة غير مذكورين، ص: 279.

³⁰- عاطف رحال: المرجع السابق، ص: 279.

³¹- غازي عناية: الزكاة والضريبة- دراسة مقارنة- نشر دار إحياء العلوم، بيروت، لبنان، السنة غير مذكورة، ص: 262 وما بعدها.

³²- علي بنطال: آثار الضغط الجبائي في تطور العلاقات بين المخزن والقبائل، 1894-1912م، أطروحة لنيل الدكتوراه في التاريخ، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية الآداب والعلوم الإنسانية، الرباط، السنة الجامعية: 2003-2004، ص: 327.

ليتخذ في هذه الفترة شكل مقاومة أو مقاطعة مالية للمحتل، بجانب المقاومة المسلحة³³. بل إن هذه المقاطعة بلغت إلى درجة أن أصبحت بمثابة عصيان مدني، وتعبيرا عن سخط الشعب المغربي على الوجود الاستعماري³⁴.

وعلى مستوى تحصيل الضرائب، فقد أصدرت سلطات الحماية عدة نصوص تشريعية تعنى بمجال استخلاص الدين العمومي، كان أبرزها الظهير المؤرخ في 22 نونبر 1924 المتعلق بتحصيل ديون الدولة³⁵، والظهير الصادر بتاريخ 21 غشت 1935 في جعل ضابط للمتابعات والمطالبات فيما يتعلق بالضرائب المقررة، والأداءات المماثلة لها، ومحصولات و مداخيل الأملاك المخزنية، وغيرها من الديون التي يستخلصها القابضون للضرائب والأداءات³⁶. وهما الظهيران اللذان كرسا على العموم ضمانات مماثلة أهمها امتياز الخزينة³⁷، ومسؤولية الأغيار الحائزين لأموال المدين³⁸ ومنع أي سلطة عمومية كمبدأ عام وقف أو تأجيل التحصيل³⁹، وكذا تحميل القابض المسؤولية عن عدم تحصيل الديون الضريبية بسبب تقادمها⁴⁰. إلا أنه ثمة هنا سؤال يطرح نفسه، ترى هل كانا هذان النصان التشريعيان يطبقان على جميع المدينين الموجودين بالمغرب بغض النظر عن جنسياتهم، أم أنه كان هناك تمييزا بين المغاربة من جهة، والفرنسيين وباقي الأجانب الأوروبيين من جهة أخرى؟

نعتقد بأن هذين النصين التشريعيين وإن كانا يكشفان عن توجه المشرع نحو الحفاظ على المال العام، إلا أن هذا التوجه كان يخفي نية المستعمر الحقيقية، ألا وهي ضمان استخلاص أكبر قدر ممكن من المال، بهدف خدمة مصالحه الخاصة وأطماعه الاستعمارية. لكن، بحصول المغرب على استقلاله انكبت الدولة على إصدار العديد من النصوص التشريعية التي همت مجالات متنوعة: سياسية، اجتماعية، اقتصادية، ثقافية، إدارية ومالية. وذلك بهدف إرساء أسس لتنمية البلاد، ومسايرة ركب التطور الذي تفرضه الحياة المعاصرة. وفي هذا الإطار، جاءت أول محاولة

³³ - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 20.

³⁴ - Mohammed Naimi: Introduction à la question de la fraude fiscale dans le cas du Maroc, mémoire 3^e cycle, ISCAE, Rabat, 1982, P : 69.

³⁵ - ج. ر عدد 634 بتاريخ 16-12-1924 (باللغة الفرنسية).

³⁶ - ج. ر عدد 1195 بتاريخ 20-09-1935.

³⁷ - راجع الفصل 22 من ظهير 22-11-1924، والفصول من 56 إلى 60 من ظهير 21-08-1935.

³⁸ - راجع الفصلين 6 و 7 من ظهير 22-11-1924، والفصلين 8 و 9 وكذا الفصول من 61 إلى 63 من ظهير 21-08-1935.

³⁹ - انظر المادة 9 من ظهير 22-11-1924، والمادة 11 من ظهير 21-08-1935.

⁴⁰ - راجع الفصل 10 من ظهير 22-11-1924، والمادة 66 من ظهير 21-08-1935.

تشريعية لمحاربة الغش الضريبي المرتبط بالوعاء، مع مشروع قانون الإطار في سنة 1984 ، من خلال فصله 27 الذي تضمن لأول مرة اقتراح مبدأ تجريم هذا الغش وعقاب مرتكبه بالحبس⁴¹.

إلا أن لجنة المالية المكلفة بدراسة هذا المشروع، قررت بالإجماع الاستغناء عن هذا الفصل، ليصدر بذلك قانون الإطار المذكور أعلاه، خاليا من أية إشارة بتجريم الغش الضريبي⁴².

هكذا استمر الوضع على هذه الشاكلة إلى غاية سنة 1996، حيث تم إصدار قانون المالية رقم 8.96 للسنة المالية 1996-1997، والذي جرم الغش الضريبي وعاقب عليه بغرامات مالية وبعقوبات حبسية، وخص هذا التجريم فقط الضرائب الثلاثة الرئيسية، وهي: الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة. ليأتي بعد ذلك قانون المالية للسنة المالية 2007، المنفذ بالظهير الشريف رقم 1.06.232 الصادر بتاريخ 31 دجنبر 2006، الذي أعاد التأكيد على نفس مقتضيات التي تضمنها قانون المالية للسنة المالية 1996-1997، مع تعديل واحد بخصوص الإجراءات اللاحقة لتقديم وزير المالية للشكاية المتعلقة بالغش الضريبي، حيث أصبحت النيابة العامة في ظل م. ع. ض الحالية ملزمة بإحالة هذه الشكاية على قاضي التحقيق، والتي كانت في ظل قانون المالية للسنة المالية 1996-1997 تحيلها مباشرة على المحكمة المختصة.

فواضح إذن أن المشرع المغربي قد فطن في الآونة الأخيرة لخطورة الغش الضريبي على مستوى الوعاء، وما يلحقه من خسارة بخزينة الدولة، نتيجة تزايد حالاته بشكل ملفت للنظر، فعاقب جنائيا مرتكبيه، كما اتجه أيضا صوب تجريم هذا الغش على مستوى التحصيل، من خلال المواد من 84 إلى 89 من م.ت.د.ع، التي أتت لتنسخ ظهير 21-08-1935 السالف الذكر ولتوسع من مجال الضمانات الممنوحة للخزينة العامة وسائر الإدارات الأخرى المكلفة بالتحصيل كل حسب اختصاصاتها. وتبعاً لذلك، تم إحداث رهن رسمي للخزينة على عقارات المدين، وتمكين الخزينة العامة من اتخاذ إجراءات تحفظية على أموال المدين، بناء على إشعار بالتصحيح الجبائي، يتم تبليغه من طرف مصالح الوعاء الضريبي. وإقرار آلية الإشعار للغير الحائز تستفيد منها سائر الإدارات

⁴¹ - عبد الرحمان أبليل: الغش الضريبي بين التجريم وعدمه، عرض قدم في إطار أشغال المناظرة الوطنية التي نظمتها وزارة العدل بمكناس أيام 9 و10 و11 دجنبر 2004 حول موضوع السياسة الجنائية بالمغرب: واقع وآفاق، المجلد الثاني، الطبعة الأولى، مطبعة فضالة، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة الندوات والأيام الدراسية، العدد 4، 2005، ص: 163.

⁴² - عبد الرحمان أبليل: المرجع السابق، ص: 163.

الجبائية، ومنها الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، وتوسيع مسؤولية الأغيار المتضامنين والحائزين لتشمل أشخاصا آخرين، تمت الإشارة إليهم بالإسم كقناة المحامين مثلا.

ناهيك عن التعديلات الملموسة التي لحقت ببعض الضمانات التي مازال العمل مستمرا بها في ظل مدونة التحصيل الحالية، ونقصد بذلك امتياز الخزينة الذي أصبح لا يطاله التقادم المسقط بمرور سنتين، تبتدى من تاريخ استيفاء قائمة الضرائب المنشورة في الجريدة الرسمية.

أما فيما يخص التهريب الجمركي، فإن الضرائب والرسوم الجمركية التي عرفها المغرب قبل مرحلة الحماية فتتمثل في تلك التي أتى بها الإسلام، ومن بينها خاصة المكوس التي كانت تسمى وقتها بضريبة العشور، وكانت تفرض على البضائع التي يدخلها الأجانب إلى أرض الإسلام، وقد ظهرت لأول مرة في عهد الخليفة عمر بن الخطاب⁴³. و نعتقد أنه في هذه الفترة إذا كان هناك تهريب جمركي بالمفهوم الحديث للكلمة، فقد يكون صادرا عن الأجانب من غير المسلمين، لأن الدين الإسلامي يفرض على المسلمين التقيد بتعاليم الله تعالى وبسنة رسوله (ص)، فضلا عن ذلك كما أسلفنا الذكر، فإن ضريبة العشور أتت بها الشريعة الإسلامية.

لكن ومع بسط المستعمر الفرنسي لحمايته على المغرب، صدرت العديد من النصوص التشريعية الجديدة المنظمة لاختصاصات إدارة الجمارك، حيث تم الترخيص لموظفيها بحمل السلاح، وأسندت لهم بعض المهام الموكولة للشرطة القضائية، وأنشئت الفياق الجمركية⁴⁴. وفي تقديرنا فإن هذه المنظومة التشريعية التي أتى بها المستعمر، إنما كانت ترمي بالدرجة الأولى إلى تلبية حاجياته المالية المتزايدة، بهدف تثبيت كيانه الإحتلالي، وتدعيم أطماعه الاستعمارية مستغلا في ذلك المداخل الجمركية، والحجوز المنصبة على البضائع المهربة، والغرامات المفروضة على المهربين.

وبحصول المغرب على استقلاله، بادرت الدولة إلى إصدار العديد من النصوص المرتبطة بالنظام الجمركي، كان أهمها الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.77.339 الصادر في 9-10-1977، المصادق بموجبه على مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، والتي تعرضت للجرائم الجمركية ولجزاءاتها وللأشخاص المسؤولين جنائيا ولإثبات هذه الجرائم، إضافة إلى محاور

⁴³ - مع الحيازي : جرائم التهريب الجمركي، دراسة مقارنة، طبع دار الفكر العالمي للدراسات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، السنة 1997، ص: 1.

⁴⁴ - عبد اللطيف ناصري: الأبعاد الجبائية والاقتصادية للنظام الجمركي المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة البحث: في القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 2006-2007، ص: 5.

أخرى تدخل في نطاق المنازعات الجمركية وغيرها. إلا أن أبرز ما نصت عليه هذه المدونة ما تضمنته المادة 205، التي جعلت الجريمة الجمركية ومنها جنحة التهريب، تكون قائمة و مستوفية الأركان وبالتالي مستوجبة العقاب بمجرد ارتكابها ماديا، دون حاجة إلى اعتبار نية مقترفها. وهو ما يفسر أن هاجس المشرع الأساسي كان هو حماية الحقوق المالية للدولة، حتى ولو تعارض ذلك مع حقوق الأفراد، و ما تنص عليه القواعد العامة في هذا الصدد، من وجوب كون النشاط مستوفيا لكافة أركانه ومنها الركن المعنوي للقول بتجريمه. لكن، سرعان ما تراجع المشرع عن هذا الموقف في التعديل الذي أدخله على م.ج.ض.غ.م. وذلك بتاريخ 5-06-2000 حيث نسخ وعدل العديد من موادها، ومنها المادة 205 التي تم إلغاؤها وبالتالي الرجوع إلى الاحتكام إلى القواعد العامة الواردة في القانون الجنائي، التي توجب توافر القصد الجنائي للقول بأن هناك جريمة جمركية.

وعليه، يتضح من كل ما تقدم أن الدولة لا يمكنها أن توفر الموارد المالية اللازمة للقيام بنفقاتها العامة، إذا لم تكن هناك حماية قانونية- بشقيها الجنائي والمدني- لديونها الجبائية. كما أن الغش الضريبي والتهريب الجمركي المرتكبين من طرف بعض الأشخاص، واللذين من شأنهما أن يلحقا خسارة مالية فادحة بخزينة الدولة، يمكن أن يتحولوا لدى هؤلاء الأشخاص مع مرور الوقت إلى سلوك اعتيادي، قد يشجع آخرين على تقليدهم ما لم يتم تجريمهما وإيقاع الجزاء على مقترفيهما. إضافة إلى ذلك، فإن الأوامر بالمداهيل التي هي سندات تنفيذية موجودة بحوزة الإدارة الجبائية المكلفة بالتحصيل، يمكن أن تبقى مجرد وثائق رسمية بدون غاية، إذا لم يتم إحاطتها بالضمانات الكافية، المؤمنة للدولة استخلاص حقوقها المالية. ذلك لأن إستراتيجية التنمية في العديد من الدول ومنها المغرب، تعتمد على ما تحققه الجبايات من مداخيل تتغذى بها شرايين ميزانياتها العامة، فكلما ارتفعت هذه المداخيل كلما تسنى للدولة تحقيق أكبر قدر من برامجها التنموية، وهذا بطبيعة الحال ينعكس إيجابا على حياة جميع مواطنيها.

من هذا المنطلق إذن يأتي حرص الدولة في المغرب على تضمين تشريعاتها بما تراه قادرا على توفير الحماية اللازمة لديونها الجبائية. كل ذلك يبرز أيضا الأهمية القصوى التي يكتسيها موضوع هذه الأطروحة. هذه الأهمية التي شدد انتباهي كباحث، بل وفرضت علي تبني دراسة قانونية تقوم على التحليل والنقد، والمقارنة بما هو راجع في القوانين المقارنة، وذلك كله من أجل الإجابة على الإشكال الأساسي أو المركزي الذي يفرض نفسه، ألا وهو: ما مدى جدوى وفعالية

الحماية التي يوفرها القانون المغربي لديون الدولة الجبائية؟ أو بمعنى آخر إلى أي حد توفق النظام القانوني المغربي في حمايته لديون الدولة الجبائية. وعن هذا الإشكال المحوري تتناسل مجموعة من التساؤلات نوردتها كالاتي :

1- التساؤلات المتعلقة بتجريم الغش الضريبي

- لماذا ربط المشرع تجريم الغش الضريبي بمسطرة المراقبة أو التحقيق الضريبي؟
- هل هذه المسطرة ذات جدوى في الوقاية من الغش الضريبي؟
- هل كل الملزمين معينين بقانون تجريم الغش الضريبي، أم أنه مقتصر على من يمسك منهم محاسبة، باعتبار أن هؤلاء الأخيرين هم وحدهم من يمكن إخضاعهم للمراقبة الضريبية، وبالتالي من لا يمسك محاسبة يستثنى من هذا التجريم؟
- هل مسطرة المراقبة الضريبية و آلية حق الإطلاع يتضمنان ما من شأنه الوقاية فعلا من الغش الضريبي؟
- لماذا جرم المشرع الغش الضريبي المتعلق فقط بالضرائب الثلاثة الرئيسية، ولم يُمدد هذا التجريم ليشمل باقي الضرائب الأخرى؟
- هل الأفعال المكونة للركن المادي لجريمة الغش الضريبي المنصوص عليها من طرف المشرع على سبيل الحصر، هي وحدها التي تتسم بالخطورة، أم أن هناك أعمالا أخرى مشابهة لها، أغفل المشرع تجريمها والعقاب عليها؟
- لماذا ربط المشرع تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بشكاية يقدمها وزير المالية، ولم يجعل ذلك أيضا بمبادرة من النيابة العامة، كلما وصل إلى علمها خبر ارتكاب هذه الجريمة؟
- ألا تحد مسطرة تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي- كما تم النص عليها- من الحماية الواجب توفيرها لديون الدولة الضريبية؟
- هل العقوبات المحددة من طرف المشرع لجريمة الغش الضريبي كافية فعلا لردع مرتكبي هذا الغش، وفي آن واحد حماية مستحقات الدولة الضريبية؟
- هل كان للقضاء دور في هذه الحماية بمأخذها وإيجابياتها التشريعية؟

- هل بالاقصصار فقط على تجريم الغش الضريبي يمكن حماية ديون الدولة الضريبية؟

2- التساؤلات المرتبطة بتجريم التهريب الجمركي

- كيف يتم التنسيق بين أعوان إدارة الجمارك، وباقي الأجهزة الأخرى في محاربة هذه الظاهرة؟
- ما حدود تدخل كل طرف في التصدي لهذه الجريمة؟
- ما هي الإشكالات التي تثيرها عملية تفتيش المساكن، بهدف ضبط البضائع المهربة ومتابعة أصحابها؟
- متى يمكن اعتبار جريمة التهريب قائمة ارتباطا بالبضائع المهربة؟
- ما الفرق بين مسطرتي الحجز الجمركي والحفظ الجمركي؟
- متى تكون المحاضر الجمركية بشأن جنح التهريب باطلة؟
- متى يمكن الطعن بالزور في هذه المحاضر؟
- كيف تعامل القضاء مع الإثباتات المادية المضمنة بالمحاضر الجمركية المرتبطة بجنح التهريب؟
- ما حدود حرية الإثبات في جنح التهريب الجمركي؟
- ماذا يقصد بحائز البضاعة المهربة؟
- كيف يتم إثبات هذه الحيازة؟
- متى يسأل المعشر عن الإغفالات أو البيانات المضمنة بتصريحاته؟
- ما هي حدود المسؤولية الجنائية لدى الناقل وربان السفينة وقائد الطائرة؟
- ما مفهوم المشاركة في جريمة التهريب الجمركي؟
- كيف تعامل القضاء مع القوة القاهرة كأحد أسباب انتفاء المسؤولية الجنائية في جنح التهريب الجمركي؟
- ما دور القضاء في الإستراتيجية الإدارية لمكافحة التهريب الجمركي؟

- هل بتجريم التهريب الجمركي فقط، يمكن حماية ديون الدولة الجمركية؟

3- التساؤلات المتعلقة بالضمانات العينية لتحصيل الديون الضريبية

- هل يجوز لقابض الخزينة العامة للمملكة الجمع بين الرهن الرسمي ومسطرة الحجز لتأمين استخلاص ديونها الضريبية؟
- ما موقع الخزينة العامة في استيفاء ديونها الضريبية المضمونة برهن رسمي، بين باقي الدائنين العاديين أو المرتهنين برهن حيازي أو أصحاب الامتياز؟
- هل تقييد الرهن الرسمي بالرسم العقاري للمدين من طرف قابض الخزينة، يقطع تقادم إجراءات تحصيل الدين الضريبي؟
- لماذا حصر المشرع امتياز الخزينة في منقولات المدين وعائدات عقاراته، ولم يمدده إلى حصيلة بيع عقارات هذا الأخير؟
- ما هي المنقولات التي يشملها امتياز الخزينة؟
- ما المغزى من ربط المشرع امتياز الخزينة بمحاصيل المدين وثماره وأكريته وكافة عائدات عقاراته، ولم يربطه بشخص مالكةا؟
- لمن تكون الأولوية في حالة التزاحم بين دين الخزينة الممتاز، ودين مضمون برهن حيازي على منقول؟
- هل بإمكان الخزينة أن تتمتع بامتياز استيفاء دينها قبل الدائن المرتهن رهنا رسميا، إذا ما أثبتت عدم كفاية منقولات مدينها؟
- وهل يجوز لقابض الخزينة التنفيذ على منقولات المدين أو استردادها من حائزها في كل الأحوال؟
- ما هي الضرائب التي تحظى بامتياز الأسبقية في الاستيفاء، إذا كانت الخزينة هي الطرف الدائن الوحيد والملزم مدين بعدة ضرائب؟
- هل للرهن الرسمي للخزينة وامتياز الخزينة، باعتبارهما ضمانتين عينيتين، فعالية في تأمين استخلاص الدولة لديونها الضريبية؟

4- التساؤلات المرتبطة بالضمانات الشخصية لتحصيل الديون الجمركية

- كيف يمكن إثبات الأعمال التدليسية الصادرة عن مسيري الشركة، في إطار مسؤولية الأغيار المتضامنين؟
- ما موقف القضاة المغربي و المقارن من ذلك؟
- ما هو التفسير الذي يمكن إعطاؤه لعبارة "الأعمال التدليسية" الواردة في المادة 98 من م.ت.د.ع؟
- لماذا استثنى المشرع الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة من حقها في رفع دعوى المسؤولية التضامنية ضد مسيري الشركة، بسبب أعمالهم التدليسية التي حالت دون استخلاص مستحققاتها المالية؟
- ما مدى جدوى ضمانات الأغيار المتضامنين في المحافظة على الدين الجمركي وتأمين تحصيله؟
- هل الإشعار للغير الحائز الموجه من طرف القابض الجمركي في إطار مسؤولية الأغيار الحائزين، يغني عن تبليغه لمدينه الأصلي الإنذار القانوني؟
- ما موقف القضاء من هذا الإشعار؟
- ماذا يقصد بعبارة "التسليم الفوري" للمبلغ المالي الموجود بحوزة الغير الحائز الواردة في المادة 101 من م.ت.د.ع؟
- بل وما مدى نجاعة آلية التزامات الأغيار الحائزين كضمانة لتأمين استخلاص الدولة لديونها الجمركية؟
- هل إجراءات التحصيل الجبري جاءت داعمة للضمانات الشخصية المسخرة لتأمين استيفاء الدين الجمركي؟

هذه الأسئلة وغيرها حاولنا الإجابة عليها قدر المستطاع، رغم الصعوبات الجمة التي واجهتنا منذ البداية، والمتمثلة أساسا في ندرة الكتابات الأكاديمية منها والجامعية على السواء، وكذا قلة الاجتهادات القضائية التي تناولت موضوع هذه الدراسة. فيكفي أن نذكر كون الأعلام التي تناولت جريمة الغش الضريبي هي محدودة للغاية، بل والأكثر من ذلك فإننا لم نعثر على أي حكم

أو قرار قضائي واحد صدر بشأن هذه الجريمة، انطلاقاً من التشريع المنظم لها ونقصد به المدونة العامة للضرائب.

لذلك، كان ملجؤنا الوحيد هو تبني منهجية المزج من جهة، بين التحليل والمناقشة للنصوص التشريعية التي تحكم موضوع هذه الأطروحة، وما توفر لدينا من مراجع فقهية واجتهادات قضائية صادرة عن محاكم مغربية، ومن جهة أخرى بين اعتماد الدراسة المقارنة والإغتراف من الاجتهادات القضائية المقارنة.

ولعل ما زاد من حدة هذه الصعوبات هو موضوع هذه الأطروحة ذاته، ذو الطابع المركب الذي يجمع بين الحماية الجنائية والحماية المدنية لديون الدولة الجنائية، وما يستتبع ذلك من تنوع في النصوص التشريعية المنظمة له و الموزعة بين الخاص منها والعام، مما يفرض الإلمام المسبق بجميع هذه النصوص، والإحاطة الجيدة بنقط التقاطع والتباعد بينها.

فإلى جانب كل من المدونة العامة للضرائب والمدونة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، ومدونة تحصيل الديون العمومية كنصوص خاصة أساسية. نجد هناك أيضاً كما كبيرا من النصوص يتمثل في قانون الالتزامات والعقود والقانون الجنائي وقانون المسطرة المدنية وقانون المسطرة الجنائية وظهير التحفيظ العقاري والظهير المحدد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة ومدونة التجارة ومدونة الأسرة ومدونة الشغل وغيرها. وزيادة على هذه الصعوبات القانونية التي صادفناها، فهناك أيضاً معوقات تقنية مستمدة من الموضوع ذاته ذو الطبيعة المالية والمحاسبية، وما يرتبط بذلك من وجوب البحث عن معطيات إحصائية تبرز أهمية الموضوع وحجم الإشكال، في ظل تكتم بعض الإدارات العمومية وامتناعها عن الإفصاح عن بعض العينات من هذه الإحصائيات "لمبررات" متعددة.

فكان بذلك هذا الحافز المزدوج المتكون من أهمية الموضوع، وندرة ما كتب عنه، يضاف إليه ما راكمنه من معلومات وما اكتسبناه من تجارب متواضعة عبر مسار مهني متنوع، أحد أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع، الذي سوف نسعى إلى معالجته من خلال القسمين التاليين:

القسم الأول: نبحث فيه الحماية الجنائية لديون الدولة الجنائية.

القسم الثاني: نبحث فيه الحماية المدنية لديون الدولة الجنائية.

القسم الأول: الحماية الجنائية لديون الدولة الجبائية

مدخل

سن المشرع المغربي مجموعة من المقتضيات ذات الطبيعة الجنائية ، تضمنتها كل من المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية و المدونة العامة للجمارك و الضرائب غير المباشرة، الغرض منها هو حماية ديون الدولة الجبائية و ذلك من خلال تجريمه لكل من الغش الضريبي (الباب الأول)، و التهريب الجمركي (الباب الثاني).

وقبل ذلك، عمد المشرع بداية إلى إقرار آلية المراقبة الضريبية كوسيلة للوقاية من جريمة الغش الضريبي (الفصل الأول)، باعتبارها الأداة التي بدونها لا يمكن إثبات هذه الجريمة، خاصة في شقها الوعائي. كما أنه تناول جريمة الغش الضريبي (الفصل الثاني)، من خلال تحديده للأفعال المادية المكونة لهذه الجريمة، والمسطرة التي تثار بها المتابعة الجنائية، وكذا نوع وطبيعة العقوبات المطبقة على مرتكبيها.

ولم يفت المشرع وهو بصدد بحثه عن أنجح الوسائل لحماية موارد الدولة، بأن نص أيضا على تجريمه للتهريب الجمركي ، محددا في هذا الشأن السلطات والصلاحيات الممنوحة لأعوان إدارة الجمارك، وكيفية إثبات جنحة التهريب الجمركي، ومدى قوة هذا الإثبات (الفصل الأول) وكذا المسؤولية الجنائية الناتجة عنها (الفصل الثاني).

وتبعاً لذلك، سوف نخصص الباب الأول لموضوع تجريم الغش الضريبي، على أن نتناول في الباب الثاني محور تجريم التهريب الجمركي.

الباب الأول: نجرية الغش الضريبي

يميز جانب من الفقه⁴⁵ بين وسيلتين لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي والحد منها هما: الوقاية والزجر. واعتبر هذا الفقه بأن المراقبة الضريبية هي من أحسن وأنجع الوسائل للوقاية من الغش الضريبي، وذلك إذا ما تم تطويرها وتوظيفها بشكل أفضل. وعليه، إذا كان المشرع المغربي قد مكن الإدارة العامة للضرائب من الاستفادة من أسلوب أو سلطة المراقبة المشتملة على حقي الفحص و الإطلاع ، فإن الخزينة العامة للمملكة هي الأخرى قد متعها بهذا الحق في شقه المتعلق فقط بميزة الإطلاع، وذلك كله من أجل الوقاية من جريمة الغش الضريبي. لذلك، ارتأينا أن نتطرق أولا لأسلوب المراقبة الضريبية كآلية للوقاية من جريمة الغش الضريبي (الفصل الأول)، على أن نتناول بعد ذلك جريمة الغش الضريبي (الفصل الثاني).

الفصل الأول: المراقبة الضريبية كأداة للوقاية من جريمة الغش الضريبي

في إطار السلطات التي منحها المشرع للإدارة العامة للضرائب، والهادفة إلى التحقق من صحة ومصداقية الإقرارات⁴⁶ التي يقدمها الملتزم، ومدى مطابقتها للأحكام والقواعد الضريبية، فقد أصبح من حق هذه الإدارة الإطلاع على جميع الوثائق والمستندات، سواء تلك التي يستعملها هذا الملتزم أو تلك التي هي بحوزة الغير، سواء أكان هذا الغير شخصا ذاتيا أو معنويا

⁴⁵ - Paul Marie Gaudemet et Joël Molinier: La fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, Revue française de finances publiques, Tome 2, 6^{ème} édition, 1997, P: 244.

⁴⁶ - لأن من سمات النظام الضريبي المغربي الحالي، هو إشراك الملتزم تلقائيا في تحديد وعاء الضريبة أو ربطها بتحديد لمبلغها وفقا للسعر المحدد، وبإدائه لدى المحاسب المكلف بالتحصيل.

عاما أو خاصا. وإلى جانب حق الإطلاع هذا، الممنوح أيضا للخرينة العامة للمملكة بهدف تحقيقها من الذمة المالية لمدينيها، فقد خول المشرع للإدارة العامة للضرائب زيادة على ذلك، حق المراقبة بمفهومه الضيق الذي ينصرف أساسا إلى الفحص والتثبت من مضمون الوثائق المحاسبية.

وسعيا منا إلى الإحاطة بهذين الحقين المخولين للإدارة الضريبية⁴⁷، فإننا سوف نتطرق لحق الإطلاع (الفرع الأول)، و لحق الفحص (الفرع الثاني).

الفرع الأول: حق الإطلاع

خول المشرع المغربي للإدارة الضريبية إمكانية اللجوء إلى ممارسة حق الإطلاع، وذلك من أجل التعرف على الوعاء الضريبي للملزم بعناصره المختلفة، والوصول إلى حساب هذا الوعاء حسابا مضبوطا، والكشف عن مختلف مكونات الذمة المالية للمدين، وضمان استخلاص هذه الإدارة لمتسحقاتها المالية، وذلك درءا لكل ما من شأنه أن يضر بخزينة الدولة، من أساليب غش وأعمال احتيالية قد يلجأ إليها بعض الملزمين أو المدينيين.

وإذا ما عدنا إلى التشريعات التي تنظم هذا الحق يلاحظ أن مجالات استعماله وغاياته تختلف بالنسبة لكل من الإدارة العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة. وهو ما سوف نعالجه من خلال الحديث عن حق الإطلاع الممنوح للإدارة العامة للضرائب (المبحث الأول)، وكذا ذات الحق الذي تستفيد منه الخزينة العامة للمملكة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: حق الإطلاع الممنوح للإدارة العامة للضرائب

يقتضي الإحاطة بحق الإطلاع الممنوح للإدارة العامة للضرائب، التطرق في أربع مطالب إلى التعريف به ، وبيان مجال استعماله، وإجراءات مباشرته، والغاية منه.

المطلب الأول: التعريف بحق الإطلاع

يقصد بحق الإطلاع⁴⁸ -كمؤسسة قانونية ذات طابع وقائي- السلطة التي منحها المشرع للإدارة العامة للضرائب، بهدف التحقق من احترام الملزم للقواعد الضريبية. ويتبلور مفهوم هذا الإجراء في الممارسة العملية، من خلال تمكين أعوان هذه الإدارة من حق الإطلاع على

⁴⁷ - نستعمل مصطلح أو مفهوم الإدارة الضريبية، في إشارة إلى كل من الإدارة العامة للضرائب أو مديرية الضرائب والخزينة العامة للمملكة. كما أن استخدامنا لمفهوم الإدارة الجبائية الذي قد يرد في هذه الأطروحة أيضا، فنقصد به على التوالي كلا من الإدارة العامة للضرائب أو مديرية الضرائب والإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة والخزينة العامة للمملكة.

⁴⁸ - راجع المادة 214 من م.ع.ض.

جميع الوثائق والمستندات الموجودة بحوزة الممول أو لدى الغير⁴⁹. وهي وثائق تفيد الإدارة المعنية في مراقبة وربط الضريبة المستحقة على الملمزم، وفي الكشف عن أعمال الغش التي قد يلجأ إليها بعض الملمزمين.

لذلك، يمكن القول إجمالاً بأن حق الإطلاع هو إجراء وقائي، يمكن مديرية الضرائب من الحصول على معلومات تساعد في تأسيس وحساب الوعاء الضريبي العائد إلى الملمزم، بكيفية تضمن حقوق كل من الممول والدولة من خلال ربط ضريبة عادلة، وتجنب كل أساليب الغش المضرة بالخزينة العامة.

المطلب الثاني: مجال استعمال حق الإطلاع

من خلال قراءتنا لمقتضيات المادة 214 من م.ع.ض، يتضح أن مجال استعمال حق الإطلاع ينصرف ليشمل كل من موضوع هذا الحق، والأشخاص المستهدفين من وراء ممارسته.

الفقرة الأولى: موضوع حق الإطلاع

يمتد موضوع حق الإطلاع حسب المادة 214 من م.ع.ض ليشمل وثائق المصلحة، أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة. ولا يجوز في هذا الإطار الاعتراض على ذلك بمبرر وجوب كتمان والحفاظ على السر المهني. ومجموع هذه الوثائق تساعد في مراقبة وربط الضريبة الواجبة على الممول، إضافة وبطبيعة الحال إلى جميع الوثائق الأخرى الواجب مسكها من طرف هذا الأخير، بمناسبة مزاويلته لنشاط خاضع للضرائب والواجبات والرسوم. وفي مقدمة هذه الوثائق التي تعكس كل ما يتعلق بالعمليات التجارية للممول، نجد الدفاتر المحاسبية والقوائم التركيبية، بالإضافة إلى ملف المرسلات الصادرة والواردة⁵⁰.

وتجدر الإشارة إلى أن حق الإدارة العامة للضرائب في هذا المجال لا يقتصر فقط على مجرد طلب الحصول على نسخ، بل إن القانون قد خولها إمكانية الإطلاع على أصل الوثائق المتضمنة لجميع البيانات والمعلومات، التي وعلى ضوءها يتسنى تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي مراقبته. ويمتد حق الإطلاع بالنسبة للشركات إلى كل ما يتعلق بمحاضر جلسات

49 - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي - دراسة تحليلية ونقدية - سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 49، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، طبعة 2004، ص: 256.

50 - للإحاطة بمضمون هذه الوثائق، يراجع: فواد معلال: كتاب شرح القانون التجاري المغربي الجديد، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 1999، ص: 125 وما بعدها.

الجمعيات العمومية، وتقارير لجان الحسابات، ومحاضر المخالفات لمجالس الإدارة⁵¹. غير أن هذا الحق ينبغي أن يمارس دائما في حدود ما تحتاجه الإدارة من عناصر وبيانات مفيدة في ربط الضريبة، وفي نطاق ما يسمح به القانون.

الفقرة الثانية: الأشخاص المستهدفين من وراء ممارسة حق الإطلاع

يأتي في مقدمة هؤلاء الأشخاص بطبيعة الحال الملزم نفسه، سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا خاصا أو عاما، وقد يكون أيضا وطنيا أو أجنبيا. وبالإضافة إلى الملزم ذاته، فقد أشارت المادة 214 من م.ع.ض إلى أطراف أخرى يمكن أن تكون محلا لحق الإطلاع، وذلك بسبب مسكها لوثائق محاسبية تهم الملزم بالضريبة، وهم على التوالي: إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة، دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني. وكذلك القضاة المكلفون بالتوثيق، بل وحتى مصالح الضرائب التابعة لدولة أخرى، إذا كانت تربطها بالمغرب اتفاقيات لتفادي الازدواج الضريبي.

المطلب الثالث: إجراءات مباشرة حق الإطلاع

لكي تتمكن الإدارة العامة للضرائب من ممارسة حقها في الإطلاع، نجد أن المشرع قد قيدها بداية بتقديم طلب مكتوب يتضمن عنوانها ورقم هاتفها إلى الجهة التي ترغب في الحصول على معلومات منها⁵². إلا أن ممارسة هذا الإجراء لم يتم ربطه بأجل معين، مما جعل جانبا من الفقه⁵³ يتساءل عما إذا كان يجوز ممارسة حق الإطلاع بغثة، وتأجيل تقديم طلب للملزم إلى غاية اللحظة التي تسبق الشروع فيه مباشرة. وإذا كان مثل هذا التساؤل يبدو مشروعا ويخدم المصلحة المالية للدولة، بل وله ما يبرره⁵⁴ من جوانب متعددة، فإن المشرع الضريبي - وفي اعتقادنا - قد انطلق من مبدأ عام ألا وهو مراعاة بداية حسن نية الملزم.

بالإضافة إلى ذلك، فقد ابتغى المشرع من وراء تنصيبه على الإعلام المسبق باليوم والساعة اللذان سيجري فيهما حق الإطلاع، تيسير عملية إجراء هذا الحق، وذلك حتى لا يفاجأ

⁵¹ - محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 257.

⁵² - يحيى الصافي، عبد الله البوكري وأحمد البوعزاوي: الضريبة على القيمة المضافة، المطبعة والجهة الناشرة و مكان النر والسنة غير مذكورين، ص: 146.

⁵³ - سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية، دراسة تحليلية: قانونية، فقهية وقضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، السنة 2003، ص: 163.

⁵⁴ - لأن هناك من الملزمين من أصحاب النيات السيئة من يلجأ إلى استغلال مسألة عدم تحديد الأجل، ويُقدم على إحداث تعديلات أو تغييرات في وثائقه المحاسبية أو استبعاد البعض منها بالمرة، وذلك بهدف تضليل مصلحة الوعاء الضريبي.

أعوان مصلحة الضرائب بأي عائق يحول دون ممارستهم له، من قبيل على سبيل المثال لا الحصر غياب الشخص المسؤول عن مسك الوثائق المحاسبية.

والملاحظ أن حق الإطلاع يتم تفادي ممارسته بأمكان الملزمين سواء منهم الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقصودين، إذا أدلى المعنيون بالأمر بالمعلومات كتابة، أو عملوا على تسليم الوثائق مقابل إيصال لأعوان الإدارة الضريبية⁵⁵. وذلك لأن الأصل هو أن يمارس حق الإطلاع بأمكان الأشخاص المشار إليهم في التشريع الضريبي، وعموما في الأماكن التي توجد فيها الوثائق محل هذا الحق، وخلال ساعات العمل الإداري، ودون تحديد الوقت الذي يمكن أن يستغرقه ذلك⁵⁶. هذا، وعلى العكس من ذلك ذهب جانب آخر من الفقه⁵⁷، إلى أنه بإمكان ممارسة حق الإطلاع في أي وقت سواء بالنهار أو بالليل وفقا لتقدير المحقق ولما يراه مناسبا، مع مراعاة فقط عدم تعطيل مصالح الملزم.

المطلب الرابع : الغاية من ممارسة حق الإطلاع

سعى المشرع من وراء تنصيبه على حق الإدارة العامة للضرائب في الإطلاع على الأوراق والمستندات المحاسبية الموجودة بحوزة الملزم، أو تلك التي توجد لدى الغير، ولها علاقة بمزاويلته لنشاطه، إلى مراقبة مدى تقيد هذا الملزم بأحكام وقواعد القانون الضريبي. وبمعنى آخر التحقق بداية من وعائه الضريبي، ومن ثم مقارنته بما جاء في إقراراته. الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى الوقاية من الغش الضريبي، مادام أن كل ممول يعلم علم اليقين بأنه ممكن أن يتعرض في كل وقت وحين إلى هذا النوع من المراقبة الضريبية، المبنية في غالب الأحيان من جانب الإدارة الضريبية على تقديم طلبات للاستيضاح والتبرير بشأن بعض الوثائق، أو بعض العمليات المحاسبية التي قام بها الملزم. وقد ينتهي الأمر بهذا الأخير إلى متابعته جنائيا، فيما إذا ترتب عن ممارسة حق الإطلاع الكشف عن ارتكابه لمخالفات جسيمة.

إلا أنه ورغم ذلك، فإن حق الإدارة العامة للضرائب في الإطلاع ما يزال محدودا في التشريع المغربي، ولم يرق إلى مستوى ما نصت عليه بعض التشريعات، كما هو الحال في فرنسا، حيث إن مجال ممارسة هذا الحق يمكن أن يصل إلى حد تفتيش مسكن الممول، إذا كانت هناك دلائل تشير إلى أن هذا الأخير قد ارتكب مخالفات تتمثل في التهرب من تأسيس أو أداء

55 - سعاد بنور: مرجع سابق، ص: 163.

56 - يحيى الصافي، عبد الله البوكري وأحمد البوعزاوي: مرجع سابق، ص: 147.

57 - عبد الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، نشر منشأة المعارف بالاسكندرية، السنة 1997، ص: 756.

الضريبة⁵⁸. كما أنه يتعين على مديرية الضرائب وهي بصدد مباشرتها لحق الإطلاع، أن تتحقق من كون المعلومات التي تسعى للحصول عليها، هي ذات أهمية فعلا في ربط ومراقبة الضريبة موضوع هذا الحق.

وفي هذا السياق، فقد سبق للقضاء الإداري⁵⁹ أن استجاب لطلب يرمي إلى إلغاء الضريبة على القيمة المضافة، بعلّة أن اعتماد الإدارة المدعى عليها على مبالغ الأرصدة البنكية المودعة بالحساب الشخصي للمدعية رغم انتفاء صلتها بنشاطها المهني، وفرض الضريبة عليها دون إثبات كون هذه الأرصدة هي متأتية من نشاط خاضع للضريبة، يجعل هذا الفرض غير مشروع وحليف الإلغاء.

المبحث الثاني: حق الإطلاع المخول للخبزينة العامة للمملكة

على غرار حق الإطلاع الممنوح للإدارة صاحبة الوعاء الضريبي، فقد تمتعت م.ت.د.ع⁶⁰ الخزينة العامة للمملكة هي الأخرى بهذا الحق، وذلك لمساعدة محاسبيها على القيام بمهامهم المتمثلة أساسا في تحصيل الديون العمومية في أحسن الظروف تفاديا للغش الضريبي. ولإحاطة بهذا الحق وبيان أوجه التشابه والاختلاف بينه وبين ذاك الممنوح للإدارة العامة للضرائب، سوف نتطرق ومن خلال أربعة مطالب إلى التعريف به، وتحديد مجال ممارسته، وإجراءات مباشرته، والأهداف المتوخاة منه.

المطلب الأول : تعريف حق الإطلاع

منح المشرع المغربي - من خلال المادة 128 من م.ت.د.ع - للمحاسبين المكلفين بالتحصيل التابعين للخزينة العامة للمملكة، امتياز ممارسة حق الإطلاع في مواجهة مدينيها وأطراف أخرى⁶¹. والمقصود بحق الإطلاع في هذا الإطار تمكين هؤلاء المحاسبين من المعلومات والإستيضاحات الكافية، المفيدة في معرفة والإحاطة بالذمة المالية للمدين، بهدف تيسير عملية استيفاء الديون العمومية، ومحاولة تفادي مختلف الوسائل الاحتيالية التي قد يلجأ إليها ذوو النيات السيئة بغاية التملص من أداء الضريبة.

إذن فمفهوم حق الإطلاع في هذا المجال، يختلف عن ذاك الذي تستفيد منه الإدارة العامة للضرائب. فهو حق يتم ممارسته من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، وهو بصدد مباشرته لإجراءات استخلاص الديون العمومية أو بالأحرى الديون الضريبية. حيث في هذه المرحلة

⁵⁸ - محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 265.

⁵⁹ - حكم رقم 2112 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 07-07-2010 في الملف رقم 07/647 ش ض

⁶⁰ - راجع المواد من 128 إلى 130 من م.ت.د.ع.

⁶¹ - أشارت إليهم المادة 129 من م.ت.د.ع.

نكون قد تجاوزنا عملية تأسيس وربط الضريبة التي هي من اختصاص الإدارة العامة للضرائب. لكن، كلا الحقين يلتقيان في كونهما يوظفان بهدف الوقاية من الغش الضريبي، من خلال توليد شعور مسبق لدى الملزم أو المدين بأنه يمكن أن يكون وحسب الظروف عرضة للخضوع لهذا الحق.

المطلب الثاني : مجال ممارسة حق الإطلاع

إن حق الإطلاع الذي تتمتع به الخزينة العامة للمملكة لا ينصب موضوعه فقط على الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمدين، تبعا لما نصت عليه المادة 128 من م.ت.د.ع. وإنما ينصرف أثره أيضا ليطال أطرافا أخرى ذكرتهم المادة 129 من م.ت.د.ع .

الفقرة الأولى : موضوع حق الإطلاع

مكن المشرع المغربي صراحة الخزينة العامة للمملكة من حق الإطلاع على جميع الوثائق والمعلومات التي تخص المدين، بصرف النظر عن نوع وطبيعة هذه الوثائق والمعلومات. فصياغة المادة 128 من م.ت.د.ع جاءت بشكل عام، ولم تحصر الأمر في معلومات أو وثائق محددة بعينها. ولعل الغاية من ذلك كله هو مساعدة وتمكين المحاسب المكلف بالتحصيل من استخلاص ديونه العمومية دون أي عائق أو إشكال قد يعترض عمله في هذا الشأن.

الفقرة الثانية : الأشخاص المستهدفين من وراء حق الإطلاع

مدد المشرع المغربي ممارسة حق الإطلاع ليشمل بالإضافة إلى المدين أطرافا أخرى حددها على سبيل الحصر، وهي أطراف تفيد حقيقة في معرفة الذمة المالية للمدين بشكل دقيق لا يقبل أي تخمين أو تقدير. بل وتعين أيضا على معرفة مدى قدرته على الوفاء بديونه، من خلال ما تتوفر عليه هذه الجهات من وثائق ومعلومات قد لا يتمكن المحاسب المكلف بالتحصيل في علاقته مع المدين من الوصول إليها مباشرة. ومن الناحية العملية يلاحظ أن المحاسب المكلف بالتحصيل غالبا ما يلجأ وهو بصدد مباشرته لإجراءات الاستخلاص إلى حق الإطلاع، من خلال مراسلة أو الاتصال المباشر بالوكالة الوطنية للمحافظة العقارية، لمعرفة مثلا ما إذا كان المدين يملك عقارات أو أية حقوق عينية عقارية، وسائر التفويطات التي قام بها.

كما أنه قد يلجأ إلى مصلحة السجل التجاري بالمحكمة التجارية، والتي تفيده أيضا في التثبت مما إذا كان المدين يملك أصولا تجارية، هذا دون إغفال أيضا الدور الذي تقوم به في هذا المجال المؤسسات البنكية، من خلال إطلاع المحاسب المكلف بالتحصيل على الحسابات

البنكية المفتوحة لفائدة مدينه، ومبلغ أموالهم المودعة لدى هذه المؤسسات، وسائر العمليات البنكية التي قاموا بها. وكذا الخدمة التي تُسديها في هذا المجال، السلطات المحلية بواسطة أعوانها من مقدمين وشيوخ، والتي تفيد كثيرا في الوصول إلى الأموال المنقولة أو العقارية العائدة لمديني الخزينة العامة للمملكة.

هذا، والقمين بالإشارة إلى أن لفظة المدين الواردة في المادة 128 من م.ت.د.ع في إشارة إلى الشخص الرئيسي المستهدف بالدرجة الأولى من حق الإطلاع، لا تقتصر فقط على المدين بالمفهوم الضيق للكلمة أي المدين الأصلي، وإنما تشمل أيضا في دلالاتها القانونية الغير الحائز، كالموثق والمحامي وكاتب الضبط وغيرهم. إضافة إلى المدين المودع له، وهنا نذكر على سبيل المثال لا الحصر المؤسسات البنكية⁶².

لكن، وفي هذا السياق يلاحظ أن الفقرة الأخيرة من المادة 129 من م.ت.د.ع قد جعلت حق الإطلاع الممارس اتجاه أصحاب المهن الحرة، لا ينصب على الإدلاء الكلي بملفات زنائبهم المدينين بالضرائب وباقي الديون العمومية الأخرى. وربما في هذا التقييد من جانب المشرع بعدم الإطلاع الكلي على ملفات الزبناء المدينين، مراعاة وحفاظا منه على السر المهني الذي تستوجبه بعض النصوص التشريعية المنظمة لقطاعات معينة. هذا، مع الأخذ بعين الاعتبار أن المشرع وفي مقابل ذلك، قد فرض جزاءات جنائية⁶³ على الأشخاص الخواص الممتنعين عن الإدلاء بالمعلومات المطلوبة، أو المقدمين لبيانات خاطئة.

هكذا إذن، إذا كان حق الإطلاع الممنوح للخزينة العامة يشبه ذاك الذي تستفيد منه الإدارة العامة للضرائب من جوانب متعددة، فإنه ومع ذلك يبقى حقا محدود النتائج المتوخاة منه، وبالتالي فإنه لا يف بالغرض المرجو منه ألا وهو الوقاية التامة من الغش الضريبي، وتتجلى محدودية هذا الحق في تلك القيود التي نص عليها المشرع من قبيل الحفاظ على السر المهني، وعدم توقيع جزاءات جنائية على ممثلي الأشخاص المعنوية العامة كالإدارات العمومية، عند امتناعهم عن إعطاء معلومات تخص المدينين بالضريبة.

المطلب الثالث : إجراءات مباشرة حق الإطلاع

إن مباشرة إجراءات حق الإطلاع تتم بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يوجه في هذا الشأن طلبا مكتوبا إلى الطرف أو الجهة التي يُفترض فيها أنها تتوفر على وثائق

⁶² -Instruction relative au recouvrement des créances public, émise par la trésorerie générale du royaume, Mai 2001, P : 188.

⁶³ - راجع المادة 130 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

أو معلومات تتعلق بالمدين، والتي تكون ذات أهمية تساعد على استخلاص الدين العمومي. ويجب أن يتم توجيه هذا الطلب بواسطة البريد المضمون، مع الإشعار بالتوصل⁶⁴.

وبالمقابل فقد أوجبت المادة 130 من م.ت.د.ع على الطرف الذي يتلقى الطلب، أن يجيب عليه داخل أجل خمسة عشر يوما من تاريخ توجيهه إليه. إلا أنه كان على المشرع أن يحتسب صراحة أجل خمسة عشر من تاريخ تبليغ الطلب إلى الجهة المعنية وليس من تاريخ توجيهه، لأن ذلك من شأنه أن يثير الكثير من الإشكالات والمنازعات خاصة أمام القضاء، الذي عليه أن يعيد تفسير المادة 130 من م.ت.د.ع بما يكفل تجاوز ما شاب النص من قصور.

وللإشارة، فإن هذا الطلب يجب أن يتضمن البيانات التالية⁶⁵:

- تسمية المحاسب المكلف بالتحصيل؛
- تحديد هوية المدين؛
- عرض وتوضيح للأسباب المبررة لتقديم طلب معلومات؛
- الإشارة إلى المقتضيات القانونية التي تسمح باللجوء إلى حق الإطلاع؛
- تحديد طبيعة المعلومات والوثائق المطلوبة؛
- التذكير بالعقوبات التي ينص عليها القانون في حالة الامتناع عن تقديم معلومات، أو الإدلاء ببيانات خاطئة.

وبالنسبة للبيان الأخير المتعلق بالعقوبات الناتجة عن رفض تقديم معلومات أو الإدلاء ببيانات خاطئة، فقد حددتها المادة 130 من م.ت.د.ع في غرامة تهديدية قدرها خمسمائة درهم عن كل يوم تأخير، وفي حدود خمسين ألف درهم. إضافة إلى اعتبار أن مثل هذا الفعل هو بمثابة عرقلة للتحصيل حسب مفهوم المادة 84 من م.ت.د.ع⁶⁶، والذي يعرض صاحبه إلى عقوبات جنائية تتراوح بين الغرامة والحبس النافذ في حالة العود.

والملاحظ أن هذه الجزاءات الجنائية ورغم أنها ذات جدوى وفاعلية، بل ومعينة للمحاسب المكلف بالتحصيل على استخلاص ديونه العمومية، إلا أنها ومع ذلك يبقى مفعولها محدودا، طالما أن المشرع لم يعمد إلى النص على تمديدتها لتطبق أيضا على الإدارات العمومية والجماعات المحلية وهيئاتها، من خلال متابعة الأشخاص الطبيعيين الذين تثبت مسؤوليتهم. لكن، ورغم ذلك تبقى على العموم خطوة المشرع في هذا الشأن خطوة محدودة، وأكثر جرأة من تلك التي خطاها المشرع بالنسبة لحق الإطلاع الممنوح للإدارة العامة

⁶⁴ -Instruction , op.cit, P : 197.

⁶⁵ -Instruction, ibid , P : 197.

⁶⁶ - راجع المادة 84 من م.ت.د.ع.

للضرائب، حيث إنه لم ينص على هذه الجزاءات الجنائية بالمرّة، وهو في اعتقادنا ما يحد حقيقة من الدور الوقائي لحق الإطلاع في اتجاه درئه لجريمة الغش الضريبي.

المطلب الرابع: الأهداف المتوخاة من مباشرة حق الإطلاع

إن الغاية الأساسية من لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل إلى حق الإطلاع، هو مساعدته على تيسير عملية استخلاصه لمستحقّاته العمومية، من خلال كشفه عن الذمة المالية لمدينه والتصدي للوسائل الاحتمالية التي قد يلجأ إليها بعض المدينين، بهدف تملصهم من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

وعليه، فإن حق الإطلاع الممنوح للخزينة العامة للمملكة على مستوى تحصيل ديونها العمومية، لا يختلف عن ذلك الذي تم إيلأؤه للإدارة العامة للضرائب، من حيث أنهما كلاهما يلتقيان في هدف واحد هو الوقاية من الغش الضريبي. ذلك لأن هذا الملزم أو المدين يعلم في قرارة نفسه أن هناك وسيلة نص عليها المشرع وجعلها رهن إشارة الإدارة الضريبية، من شأنها إن تم اللجوء إليها الوقوف على الوضعية الضريبية والمالية الحقيقية لهذا الممول أو المدين غير تلك التي شابها التدليس أو الغش.

الفرع الثاني: حق الفحص الضريبي

يعتبر حق الفحص الضريبي أو حق المراقبة الضريبية كما عبر عنه ونظمه المشرع المغربي في م.ع.ض.⁶⁷، الأسلوب أو الشكل الثاني من أشكال المراقبة الضريبية بعد حق الإطلاع. وينصب موضوعه أساسا حول التحقيق المجرى على محاسبة الملزم وعلى الوثائق المؤيدة لها. ولكي نقرب من الإحاطة بهذا الحق الذي تم التنصيص عليه أساسا بهدف الوقاية من الغش الضريبي، سوف نتعرض للتعريف به وتحديد ضوابط ممارسته (المبحث الأول)، ثم نتطرق لبيان الأهداف المتوخاة من ممارسته والنتائج المترتبة عنه (المبحث الثاني).

المبحث الأول: تعريف حق الفحص الضريبي وضوابط ممارسته

سوف نتطرق في هذا المطلب ومن خلال مطلبين اثنين إلى التعريف بحق الفحص الضريبي أو حق المراقبة الضريبية، علما أن المشرع المغربي لم يضع مفهوما له. كما سوف نرصد ضوابط ممارسته من خلال إلقاء الضوء على إجراءات مباشرته.

⁶⁷ - راجع المواد من 210 إلى 218 من م.ع.ض.

المطلب الأول : تعريف حق الفحص الضريبي

أحجم المشرع المغربي عن وضع تعريف لحق الفحص الضريبي، لكن ومن خلال قراءتنا للمادة 210⁶⁸ من م.ع.ض نستشف بأنه قصد بهذا الحق، صلاحية الإدارة العامة للضرائب في مراقبة الإقرارات والعقود وكافة الوثائق المحاسبية العائدة للملزم، والمستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرسوم. ويذهب جانب من الفقه⁶⁹ إلى القول، بأن المراقبة الضريبية تعني امتياز الإدارة في القيام ببعض العمليات للتحقق من صحة فرض الضريبة، بهدف الوصول إلى مايلي:

- التثبت من تقييد الملزمين بواجباتهم الضريبية؛
- جبر الإدارة للضرر الذي قد يمس خزانة الدولة، عن طريق تصحيح عناصر الوعاء بسبب ما يعتريها من أخطاء أو نقصان؛

⁶⁸ - تنص المادة 210 من م.ع.ض على ما يلي: «تراقب إدارة الضرائب الإقرارات والعقود المستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرسوم.

لهذه الغاية يجب على الخاضعين للضريبة أشخاصا ذاتيين أو معنويين أن يدلوا بجميع الإثباتات الضرورية، ويقدموا جميع الوثائق المحاسبية إلى المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، المتوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد والمعتمدين للقيام بمراقبة الضرائب. للإدارة الضريبية كذلك الحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاه أن تطلب من الخاضعين للضريبة المذكورين أعلاه، تقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

يمارس حق المعاينة مباشرة بعد تسليم الإشعار بها من طرف المأمورين المحلفين المعتمدين المشار إليهم أعلاه. يجب أن يتضمن الإشعار بالمعاينة الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعاينة وإخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا الحق.

يجوز للمأمورين المذكورين أعلاه أن يطلبوا الحصول على نسخ منجزة بكل الوسائل، وكيفما كانت طريقة تحرير الوثائق المتعلقة بالعمليات التي نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير الفاتورات.

يسلم الإشعار بالمعاينة مقابل وصل إلى أحد الأشخاص التالية:

(1) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين: (أ) إما إلى الشخص نفسه؛ (ب) وإما إلى مستخدميه؛ (ج) أو إلى كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

(2) بالنسبة للشركات والمجموعات المذكورة في المادة 26 أعلاه: (أ) إما إلى الشريك الرئيسي؛ (ب) وإما إلى الممثل القانوني؛ (ج) وإما إلى المستخدمين؛ (د) أو إلى كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

إذا رفض الشخص الذي استلم الإشعار بالمعاينة التوقيع على تسلمه، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير إلى ذلك في الوصل المشار إليه أعلاه.

يمارس حق المعاينة في جميع محلات الخاضعين للضريبة المعنيين المخصصة لغرض مهني، وذلك داخل أوقات العمل القانونية وخلال ساعات مزاولة النشاط المهني.

في حالة الاعتراض على حق المعاينة يتعرض الخاضعون للضريبة للجزاءات المنصوص عليها في المادة I-191 أعلاه.

تحدد المعاينة في عين المكان في مدة أقصاها ثمانية (8) أيام من أيام العمل، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بها. وعند نهاية عملية المعاينة يقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير إشعار بنهاية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة.

يحرر محضر الإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره، وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل ثمانية (8) أيام الموالية لتاريخ تسلم المحضر.

يمكن في إطار مراقبة ضريبية، مواجهة الخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في محضر المعاينة.»

⁶⁹ - يحيى الصافي، عبد الله البوكري وأحمد البوعزاوي: مرجع سابق، ص: 143 و 144.

- اللجوء إلى العقوبات الزجرية والمتابعات الجنائية، وهو ما يؤدي إلى حماية ديون الدولة الضريبية.

وحسب هذا الفقه أيضا، فإن مفهوم حق المراقبة يصنف إلى مراقبة يتم مباشرتها داخل مصالح الإدارة الضريبية وتشمل ما يقدم إليها من وثائق، ومراقبة توصف بالخارجية تمارس بالمحل الذي يزاول به الملزمين نشاطهم الاقتصادي، وذلك من أجل التأكد من قانونية المحاسبة. والملاحظ أن هذا التعريف الأخير يتجاوز تحديد مفهوم حق الفحص الضريبي إلى إبراز بعض غاياته وأصنافه. على أن تعريفا آخر لهذا الحق عمد إلى حصر هذا الأخير في المراقبة أو التحقق في عين المكان، أي داخل المقابلة من المحاسبة وباقي الوثائق الداعمة لها ومقارنتها مع مضمون تصريحات الملزم⁷⁰. بينما مفهوما آخر لمضمون حق الفحص الضريبي قد أضاف إلى ما سبق عنصرا آخر، هو التحقق من حقيقة المركز الضريبي للملزم في حالة تخلفه بالمرة عن تقديم إقراراته، وليس فقط حين يعتري إقراره إغفالا أو نقصانا⁷¹.

المطلب الثاني: ضوابط ممارسة حق الفحص الضريبي

طبقا لمقتضيات المادة 210 من م.ع.ض يتم ممارسة حق الفحص من طرف مأمورين محلفين تابعين للإدارة العامة للضرائب، متوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد، ومعينين للقيام بهذه المهمة. و يتم الشروع في تحقيق المحاسبة بمجرد مرور أجل 15 يوما من التاريخ الذي تم فيه تبليغ إشعار بذلك إلى الملزم، حسب ما تقضي بذلك المادة 212 من م.ع.ض. ويشمل هذا الفحص المجري داخل المقابلة الخاضعة للتحقيق، التأكد من مسك المقابلة لكل السجلات والوثائق التي يستلزمها القانون في هذا الشأن⁷².

وإلى جانب هذه المراقبة التي تمارسها الإدارة العامة للضرائب داخل الشركة أو المنشأة، هناك أيضا فحص يجرى داخل هذه الإدارة وبصورة منتظمة، يتم من خلاله التحقق بالخصوص من وجود العناصر والخصائص الكاملة الواجب توفرها في الإقرارات، إلى جانب الوثائق المبررة لها والواجب تقديمها من طرف الملزمين⁷³.

وحددت الفقرة الرابعة من المادة 212 من م.ع.ض، المدة الزمنية التي يمكن أن تستغرقها عملية الفحص، وهي تتراوح كأكصى حد بين ستة أشهر وإثنى عشر شهرا، وذلك

⁷⁰ - محمد شكري: مرجع سابق، ص: 268.

⁷¹ - محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ص: 108 و ص109.

⁷² - يحيى الصافي، عبد الله البوكري وأحمد البوعزاوي: مرجع سابق، ص: 152.

⁷³ - Pierre Beltrame : La fiscalité en France, 9 édition, Hachette livre, 2003, P : 139.

بالنظر إلى رقم معاملات المنشأة أو المقاول. كما فرضت هذه المادة على المفتش المكلف بالتحقيق أن يشعر الملمزم أو الخاضع للضريبة بتاريخ انتهاء الفحص. إلا أنه إذا كانت كل المقاولات كمبدأ عام تخضع لمثل هذه المراقبة، فهل هناك معايير أو عناصر معينة تجعل مصلحة الضرائب تخضع بالأولوية مقاوله دون أخرى لهذه المراقبة؟

نعتقد أنه و من الناحية العملية، هناك العديد من المعايير أو المعطيات التي يتم إعمالها في هذا الشأن، منها على سبيل المثال لا الحصر حجم المقاوله ورأسمالها والمجال الذي تستثمر فيه أموالها والمداخل المصروح بها عبر سنوات معينة، والمعلومات المحصل عليها أو المقدمة من طرف فرق التحقيقات التابعة لمديرية الضرائب.

و يرى بعض الفقه⁷⁴ أن وجود مثل هذه المعايير وغيرها يبرره العدد الكبير من التصريحات أو الإقرارات التي تتوصل بها المصلحة الضريبية، والتي من الناحية الواقعية يستحيل مباشرة بصدها جميعها مراقبة معمقة، وبطريقة ممنهجة ومنظمة تتوخى تأمين الدقة التامة.

المبحث الثاني : أهداف ممارسة حق الفحص الضريبي والنتائج المترتبة عنه

لم يأت التصييص على آلية أو وسيلة حق الفحص الضريبي من طرف المشرع عبثاً، وإنما قصد من ذلك تحقيق أهداف معينة، تروم بالدرجة الأولى خدمة خزينة الدولة. كما أن هذه المراقبة وحسب الأحوال قد تؤدي إلى نتائج متباينة. لذلك سوف نتناول كل من أهداف ممارسة حق الفحص الضريبي (المطلب الأول)، وما يترتب عنه من نتائج (المطلب الثاني).

المطلب الأول : أهداف ممارسة حق الفحص الضريبي

إن الهدف من ممارسة حق الفحص من طرف الإدارة العامة للضرائب له تجليات متعددة، ويمس جوانب مختلفة لها علاقة بالملمزم وبالموارد العامة للدولة، وبالاقتصاد الوطني ككل. فهذه المراقبة تهدف إذن إلى فحص التصريحات أو الإقرارات المقدمة من طرف الممولين، والكشف عن حالات الغش الضريبي، وتحقيق شروط منافسة عادلة بين الأطراف المتدخلة في النشاط الاقتصادي، وأيضا إصلاح الضرر الذي قد يلحق بالموارد العمومية للدولة⁷⁵. هذا دون إغفال ما ترمي إلى تحقيقه هذه المراقبة أيضا من تماسك، ودوام أو

⁷⁴ -André Margairaz et Roger Merkli: La fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, Diffusion : librairie Marguerat ;Lausanne, France ;1985, P : 55.

⁷⁵ - سفيان أدريوش ورشيدة الصابري: تصحيح الأساس الضريبي - دراسة مقارنة - دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، ماي 2002، ص: 37 وص: 38.

استمرارية للنظام التصريحي الضريبي⁷⁶. كما أن الباحث والمدير العام للضرائب سابقا السيد نور الدين بنسودة، هو الآخر يؤكد على أن المراقبة تلعب أيضا دورا رادعا للملزمين، وتسمح للإدارة بأن تضطلع بمهمة تربوية، تحمل المكلف أو الملزم على الوعي بواجباته الضريبية، المبنية على المواطنة⁷⁷.

والقامين بالإشارة، إلى أنه سبق لصندوق النقد الدولي خلال بداية التسعينات أن أنجز تقريرا، خلص فيه إلى ضرورة تعزيز مديرية الضرائب لمراقبتها التي تستهدف تصريحات المقاولات ووضعيتها الجبائية، بعد أن لاحظ بأن 40% من تصريحات هذه الأخيرة المتعلقة بالضريبة على الشركات تضمنت إقرارا بعجز، و15% منها أفادت بأنها لم تحقق أي ربح أو خسارة⁷⁸. مضيفا أن الضريبة على القيمة المضافة ما تزال مردوديتها محدودة، معوزا ذلك إلى الغش الذي يشوبها عن طريق خرق نظام الفواتير، والتحايل من أجل استرجاع جزء من مبالغها⁷⁹.

ونعتقد أنه ولتعزيز آلية الفحص الضريبي والرفع من نسبة التحصيل المالي، يتعين على المشرع إدخال تعديل على م.ع.ض يرمي إلى إقرار وسيلة تشدد من مراقبة قيمة التصريحات المدلى بها من طرف الملزمين خاصة المقاولات الكبرى، والمرتبطة مثلا بالضريبة على الأرباح العقارية. إذ غالبا ما يلجأ العديد من الملزمين إلى تقديم إقرارات بأقل من القيمة الحقيقية للعقار المبيع، بهدف أداء أقل مما يُستوجب قانونا برسم الضريبة على الأرباح العقارية ورسم التمبر والتسجيل. وهكذا لا غرابة إذا وجدنا بأن العديد من المنعشين العقاريين من ذوي النيات السيئة، يتجهون حاليا إلى الإستثمار في مجال العقار الذي أضحى في نظرهم مرتعا لممارسة أعمال الغش الضريبي، ومحل جذب لتحقيق أرباح طائلة على حساب خزينة الدولة.

ويتضح من خلال استعراضنا لأهداف كل من حقي الإطلاع والفحص اللذين تضطلع بهما الإدارة العامة للضرائب، أنه يمكن التمييز بينهما من خلال اعتماد المعايير التي خلص إليها الاجتهاد القضائي الضريبي، والتي منها خاصة أن حق الإطلاع يرمي إلى الحصول من

⁷⁶ - Brahin AKHARAZE : le contrôle fiscal des entreprises au Maroc : réalités et perspectives, mémoire pour l'obtention du diplôme des études supérieures approfondies, Université Mohamed V, agdal, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Rabat, année universitaire 2001-2002, P : 3.

⁷⁷ -Noureddine Bensouda: L'évolution de la fiscalité marocaine, revue de finances et de fiscalité, N° 1, 2003, P: 18.

⁷⁸ - محمد أبو الحسن، أحمد البوعزاوي، يحيى الصافي، رجاء الرمال وعبد الله البكري: الغش الضريبي، الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، السنة غير مذكورة، ص:36.

⁷⁹ - محمد أبو الحسن، وآخرون: المرجع السابق، ص:36.

جانب الإدارة على معلومات مفيدة من أجل تحديد أساس وحساب الضريبة، في حين أن حق الفحص أو تحقيق المحاسبة ينصب موضوعه على مراقبة المحاسبة، وتوخي الدقة والصدق في التصريحات الموقع عليها من طرف الملزمين، وكذا التأمين ضد الغش الضريبي⁸⁰.

المطلب الثاني : النتائج المترتبة عن ممارسة حق الفحص الضريبي

يرى جانب من الفقه⁸¹ أن حق الفحص، المنصب على محاسبة وإقرارات الملزم تترتب عنه نتيجتين أو حالتين متباينتين:

- الحالة الأولى: فإما أن المحاسبة الممسوكة من طرف الملزم وإقراراته جاءت قانونيتين ومنظميتين ولا يشوبهما أي إخلال، وبالتالي فلن تتخذ في حقه أية عقوبة أو جزاء.

- الحالة الثانية: وإما أن تكشف هذه المراقبة عن وجود إخلالات تفرض تدخل مصلحة الضرائب من أجل القيام بالتصحيح الضريبي، وهو ما يقع في أغلب الأحيان.

وهذا التصحيح يراد به مراجعة أو إعادة النظر في الأساس والعناصر التي احتسبت على ضوءها الضريبة. وفي هذه الحالة الأخيرة نص المشرع على جزاءات تنوعت بين الغرامات المالية ذات الطبيعة الإدارية، وبين العقوبات الجنائية المستندة على مبدأ تجريم الغش الضريبي⁸². هذا التجريم الذي سوف يكون موضوع الفصل الثاني من هذه الأطروحة

الفصل الثاني: جريمة الغش الضريبي

بما أن الضرائب الثلاثة⁸³ والتي هي موضوع هذا الفصل من هذه الدراسة - ونقصد بها على التوالي الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة - يتم ربط وعائها بناء على تصريحات الملزمين، فإنه وبالمقابل تتمتع الإدارة في هذا الشأن بمهمة مكملة، ألا وهي مراقبة صحة هذه الإقرارات. إلا أنه ورغم هذه الرؤية المتوازنة من طرف المشرع الضريبي في التعامل مع كل من المواطن - الملزم - والإدارة المعنية، وهي معاملة كما يظهر جاءت على مستوى الوعاء الضريبي مبنية اتجاه هذا الممول على نوع من العدالة والشفافية والتحفيز على المساهمة الإرادية في الموارد العمومية، واتجاه الإدارة على

⁸⁰ - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou : Procédures fiscales, édition Dalloz, 1998, P : 99.

⁸¹ - سعاد بنور: مرجع سابق، ص: 165 و ص: 166.

⁸² - سعاد بنور: مرجع سابق، ص: 167.

⁸³ - يجب الإشارة في هذا الخصوص، إلى أن المشرع الفرنسي وعلى خلاف ما ذهبت إليه المدونة العامة للضرائب المغربية، لم يحصر الغش الضريبي في الضرائب الرئيسية الثلاثة، وهي الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، بل إنه عمد في الفصل 1741 من المدونة العامة للضرائب إلى تمديد هذا الغش ليشمل كل أصناف الضرائب الأخرى. ولعل موقف المشرع الفرنسي هذا يكشف عن نية وعزم حقيقيين لا يشوبهما أي تردد نحو مكافحة جريمة الغش الضريبي.

مبدئ المحافظة على حقوق الخزينة وحماية المصلحة العامة للدولة، من خلال تفادي إلحاق الضرر بمستحققاتها المالية، عن طريق تمكين هذه الإدارة من تدارك الأخطاء والإغفالات والنواقص بل والخروقات التي قد تسود تصريحات أو إقرارات الملزم.

هذا وعلى المستوى التحصيلي تمكن المراقبة الضريبية أيضا من خلال حق الإطلاع، على الكشف عن مظاهر الاحتيال والتدليس الرامية إلى الإفلات من الأداء الضريبي. أقول بالرغم من هذا كله، نلاحظ بأن حق المراقبة الممنوح للإدارة العامة للضرائب وحق الإطلاع الذي تستفيد منه الخزينة العامة، وبالاتماد عليهما وحدهما فقط لن يؤديا حقيقة إلى مكافحة الغش الضريبي، خاصة إذا علمنا أن جميع الملزمين أو المدينين ليسوا كلهم من ذوي النيات الحسنة.

ومن هذا المنطلق، عمد المشرع المغربي وعلى غرار العديد من التشريعات المقارنة، إلى تجريم الغش الضريبي بنوعيه الوعائي والتحصيلي. إلا أنه وقبل ذلك، تنبغي الإشارة إلى أن المتابعة الجنائية التي قد تنتج عن ضبط جرائم ضريبية في إطار مسطرة المراقبة، لا تتم إلا بعد استنفاد مراحل الطعن الضريبي، وصدور قرار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، التي قد يسند إليها أمر تحريك الدعوى العمومية⁸⁴.

وللإشارة فقد سبق أن تعرضنا في مقدمة هذه الأطروحة، إلى التعريف بجريمة الغش الضريبي، وخلصنا حينها إلى أن هذه الجريمة وعلى غرار العديد من الجرائم تقوم على ثلاثة أركان أساسية هي: الركن القانوني، الركن المادي والركن المعنوي.

ومن خلال استقراءنا للمادة 192 من م.ع.ض.⁸⁵، وخاصة ما تعلق منها بالوسائل المستعملة للإفلات من الخضوع للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو

⁸⁴ - شكيري محمد: حول تجريم الغش الضريبي - دراسة مقارنة - مقال منشور بجريدة الاتحاد الاشتراكي عدد 4661 بتاريخ 15 ماي 1996، ص: 9.

⁸⁵ - تنص المادة 192 من م.ع.ض على ما يلي: «بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة من خمسة آلاف (5000) إلى خمسين ألف (50.000) 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 فواتير صورية؛
- تقديم 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.

في حالة العود إلى المخالفة قبل مضي خمس (5) سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المقررة أعلاه، بالسجن من شهر واحد إلى ثلاثة (3) أشهر.

تطبق الأحكام أعلاه وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة 231 أدناه. »

- استرجاع مبالغ بغير حق، وهي وسائل أو صور خمسة تم تحديدها من طرف المشرع صراحة على سبيل الحصر وتتمثل فيما يلي:
- تسليم أو تقديم فواتير صورية؛
- تقديم 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.

فهذه الأفعال⁸⁶ التي قد يلجأ إليها بعض الملزمين أو المدينين، هي ما يشكل الركن المادي للجريمة، وارتباطا بهذا الأخير يقوم الركن المعنوي، الذي يقتضي أن يكون هناك قصد ونية من طرف الملزم أو المدين على إحداث النتيجة الإجرامية.

لكن، وقبل هذا وذاك نجد المشرع المغربي قد أفصح بداية عن الركن الأول في هذه الجريمة ألا وهو الركن القانوني، وذلك حينما نص على تجريم الغش الضريبي. إلا أننا في هذا الفصل، سوف نتولى دراسة فقط كلا من الركنين المادي والمعنوي لجريمة الغش الضريبي وذلك من خلال فرع أول، مادام أن الركن القانوني أو الشرعي لهذه الجريمة لا يحتاج إلى توضيح أو استفاضة في التحليل، على اعتبار أن المقصود به بداهة هو النص التشريعي الذي ينظم الجريمة ويعاقب عليها، ونعني بذلك المادة 192 من م.ع.ض التي أوردنا نصها سابقا، وذلك طبقا للمبدئ العام الذي مفاده «لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص».

كما ستكون مناسبة ونحن نتطرق في هذا الفصل إلى ركني جريمة الغش الضريبي - أي المادي والمعنوي- أن نثير بعض الإشكالات المرتبطة ليس فقط بهذين الركنين، ولكن أيضا بتلك المتعلقة بدراستنا للأشخاص المسؤولين عن هذه الجريمة، وإجراءات تحريك الدعوى العمومية، والعقوبة المقررة لها. وهي كلها محاور ستكون موضوعا لفرعنا الثاني المنبثق من هذا الفصل، الذي سنقف فيه أيضا على الكيفية التي تعامل بها المشرع والقضاء مع تجريم الغش

⁸⁶ بالنسبة للقانون المقارن فقد نص الفصل 1741 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية على أن جريمة الغش الضريبي تتمثل في التملص أو محاولة التملص تدليسيا خلال عملية تأسيس الضريبة أو أدائها كليا أو جزئيا عبر وسائل أوردتها الفصل المذكور على سبيل المثال لا الحصر وهي:

- الإغفال المتعمد لتقديم التصريحات في الأجل المحددة قانونا؛
- الإخفاء المتعمد للمبالغ الخاضعة للضريبة؛
- تنظيم افتعال العسر أو اللجوء إلى المناورات التي من شأنها عرقلة التحصيل.

(Guide des poursuites pénales pour fraude fiscale, édition direction des impôts, Ministère de l'économie, des finances et du plan, 1995, P : 16.)

الضريبي، وعن مدى فعالية الآليات القانونية المسخرة لهذا الغرض، وهل تحقق الهدف من هذا التجريم.

الفرع الأول: أركان جريمة الغش الضريبي

لكي تقوم المسؤولية الجنائية في جريمة الغش الضريبي يجب أن يتوفر ركنين أساسيين، منهما تتشكل الجريمة وهما: الركن المادي أو الموضوعي ويكمن في فعل ارتكاب جريمة الغش الضريبي، والركن معنوي أو الشخصي ويتمثل في الإسناد المعنوي والإثم.

المبحث الأول: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

إذا كانت أغلب الجرائم الضريبية في التشريع المصري يتميز ركنها المادي بإتيان فعل أو نشاط سلبي يتمثل في الإحجام عن القيام بالتزام معين يفرضه القانون⁸⁷، فإنه في التشريع المغربي يلاحظ عكس هذا التوجه، حيث إن جميع هذه الجرائم يتصف ركنها المادي بنشاط إيجابي فقط، يأتيه الخاضع للضريبة أو المدين. وإلى جانب هذا التصنيف أو التقسيم المادي للجريمة الضريبية، يوجد في نظرنا تقسيما آخر أتى به التشريع المغربي، وينصرف أساسا إلى تقسيم الجريمة الضريبية بالنظر إلى ركنها المادي إلى جريمة وعاء، وجريمة تحصيل - كما سبق أن أشرنا إلى ذلك في مقدمة هذه الأطروحة - وهذا الصنف الأخير من الجرائم هو في حقيقة الأمر يتعلق بنوع واحد أورده المادة 84 من م.ت.د.ع، ونقصد بذلك ارتكاب المدين لفعل تبديد أمواله بهدف افتعال عسره وعرقلته لعملية التحصيل.

لذلك، سوف نخصص خمس مطالب للإحاطة بكل صورة من صور الركن المادي المكون لجريمة الغش الضريبي المنصوص عليها في التشريع المغربي.

المطلب الأول: صورة تسليم أو تقديم فواتورات صورية

إذا كان التاجر الخاضع للضريبة ملزم بتحرير فواتورات عند كل عملية بيع لسلعة أو أداء لخدمة، وتسليمها للطرف الآخر في المعاملة وفق ما ينص عليه القانون⁸⁸، والاحتفاظ بنسخة

⁸⁷ إدوارد جرس بشاي: التجريم الضريبي المصري، نشر شركة دار إلياس العصرية، القاهرة، السنة غير مذكورة، ص: 68.

⁸⁸ تنص المادة 119 من المذونة العامة للضرائب على مايلي:

«1- يجب على الأشخاص الذين يقومون بالعمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، أن يسلموا إلى المشتريين منهم أو إلى المتعاملين معهم الخاضعين للضريبة المذكورة، فواتورات محررة وفقا لأحكام المادة 143-3 أدناه.

منها قصد تقديمها لمصلحة الضرائب. فإن هناك من الملزمين من يعتمد إلى تسليم أو تقديم فواتير متعلقة بعمليات صورية، متضمنة لبيانات أو إشارات غير صحيحة، تمكن الطرف المستفيد منها في المعاملة من الإفلات الكلي أو الجزئي من الضريبة، هذا الإفلات الذي جرمه التشريع المغربي. فمحل الجريمة هنا إذن هو إصدار فواتير مصطنعة لا أساس لها من الصحة في الواقع، والفعل المجرم هو واقعة التسليم أو التقديم لهذه الفواتير، وهو عمل إيجابي مخالف للقانون ومعاقب عليه جنائياً.

ونعتقد أن هذه الجريمة تتحقق في نظر القانون بمجرد إصدار هذه الفواتير، حتى ولو لم تقدم إلى مصلحة الضرائب من أجل احتساب أدائها، وأخذها بعين الاعتبار عند ربط الضريبة، لأن واقعة إصدار الفواتير هي بمثابة اعتراف بعملية البيع أو أداء الخدمة. وبالمقابل فإن قيام الملزم ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة دون إصدار الفاتورة يعد إخفاء لما تقاضاه من الضريبة، ويطرح صعوبة في إثباتها أو التيقن من توريدها⁸⁹. وعملية إصدار فواتير صورية تعد من الأعمال أو المناورات التدليسية، التي عرفها مجلس الدولة الفرنسي بكونها عبارة عن تصرفات تهدف إلى خداع الإدارة الضريبية، أو إلى الحد من سلطة مراقبتها⁹⁰. وموازا مع ذلك، فإن القضاء الإداري⁹¹ ومن موقعه المدني سبق له هو الآخر أن تصدى لظاهرة الغش الضريبي، من خلال رفضه لدعوى تقدم بها أحد الملزمين بعلّة أن الفواتير المدلى بها من طرفه لإثبات سداد الضريبة على القيمة المضافة لا تتوفر فيها الشروط المتطلبة قانوناً.

وفي نظرنا فإن هذه الصورة من جريمة الغش الضريبي، يمكن أن تنطبق عليها أيضاً المقتضيات المتعلقة بتجريم فعل النصب المنصوص عليها في القانون الجنائي⁹²، لأن الظنين أو الملزم في هذه الحالة يرمي من وراء فعله إلى تضليل الإدارة المكلفة بالوعاء الضريبي، وبالتالي الإفلات من أداء ما كان يجب عليه سداً.

المطلب الثاني : صورة تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية

2 - كل شخص يشير إلى الضريبة في الفواتير التي يحررها يعتبر ملزماً شخصياً بمجرد إدراجها في الفاتورة.»
⁸⁹ أبو بكر الصديق محمد عامر: أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، نشر مكتبة غريب، الفجالة، مصر، السنة غير مذكورة، ص: 54.

⁹⁰ - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou: op.cit, P: 169.

⁹¹ حكم-غير منشور- عدد 76 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 27-03-2007 في الملف رقم 2005/290 ش.ض.

⁹² راجع الفصل 540 من ق.ج. المغربي.

غني عن البيان أن المشرع المغربي وفي تشريعات⁹³ متفرقة، ألزم التاجر سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا بمسك محاسبة وفق ضوابط قانونية معينة⁹⁴، من أجل إدارة شؤون تجارته إدارة شفافة، وبقصد الرجوع إلى هذه المحاسبة عند كل إثبات لعمليات محاسبية أو لوقائع ولتصرفات قانونية. وكذا عند اتخاذ بعض الجهات والإدارات لقرارات معينة، كالمصالح الضريبية وهي بصدد تأسيس وحساب الوعاء الضريبي المتعلق بهذا التاجر الملزم.

وتبعاً لذلك، فمن منظور التشريع الضريبي⁹⁵ ينبغي أن تأتي هذه المحاسبة أو على الأصح هذه التقييدات المحاسبية الصادرة عن التاجر الملزم صحيحة وصادقة ومنظمة، بل ومعبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للملزم، وإلا فلن يعتد بها متى جاءت مزيفة أو صورية. والتزيف هنا كركن مادي في جريمة تقديم تقييدات محاسبية مزيفة يقصد به التزوير⁹⁶ في المحررات المحاسبية، وجعلها تناقض الحقيقة. وقد عرف المشرع المغربي في الفصل 351 من القانون الجنائي جريمة التزوير في المحررات بقوله: «تزوير الأوراق هو تغيير الحقيقة فيها بسوء نية، تغييراً من شأنه أن يسبب ضرراً متى وقع في محرر بإحدى الوسائل المنصوص عليها في القانون». والصورية بالمفهوم الجنائي وارتباطاً بقصد المشرع الضريبي لا تختلف عن جريمة التزيف، وقد عرفها بعض الفقه⁹⁷ بكونها: «إنشاء لمظهر خادع يخفي الوضع الحقيقي».

وفي رأينا فإن كلا اللفظين الأخيرين أي الصورية والتزيف ينطويان معا على نوع من النصب الجنائي، هذا النصب الذي يتحقق حسب بعض الفقه⁹⁸ باللجوء إلى وسائل احتيالية، ممزوجة بالمخادعة والكذب والإخفاء لوقائع صحيحة.

⁹³ - منها على سبيل المثال لا الحصر القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996 في فصله 19.

⁹⁴ - راجع الظهير الشريف رقم 1.92.138 الصادر في 25 دجنبر 1992 بتنفيذ القانون رقم 9.88 المتعلق بقواعد المحاسبة الواجبة على التجار العمل بها، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 1992، ص: 1867، وخاصة الفصل 11 منه الذي ينص على ما يلي: «يجب أن تكون القوائم التركيبية صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها ولوضعيتها المالية ونتائجها. ولهذه الغاية، يجب أن تتضمن كل المعلومات اللازمة التي تجعل منها صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها ووضعيتها === المالية ونتائجها. إذا كان تطبيق قاعدة محاسبية لا يكفي لتكوين صورة صادقة عن حالة المنشأة وفق ما تنص عليه هذه المادة، يجب استدراك ذلك عن طريق الإدلاء بمعلومات تكميلية».

⁹⁵ - راجع الفصلين 118 و145 من م.ع.ض.

⁹⁶ - مبارك السعيد بن القاند: القانون الجنائي الخاص، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، السنة 2000، ص: 106.

⁹⁷ - عبد الرحيم إيفريقن: محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، مقال منشور بالمؤلف الصادر عن الخزينة العامة للمملكة تحت عنوان المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، في إطار أعمال الدورات المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للمملكة خلال سنتي 2000 و2001، ص: 114.

⁹⁸ - عبد الواحد العلمي: القانون الجنائي المغربي - القسم الخاص - الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2000، ص: 328.

أما محكمة النقض الفرنسية، فقد اعتبرت أن المحاسبة تكون وهمية متى جاءت متضمنة لتقييدات بقيمة مهمة وكبيرة دون أساس حقيقي⁹⁹. ومن الناحية العملية، نعتقد أن هذا التزييف أو هذه الصورية يمكن أن نلمسها من خلال لجوء بعض الملمزمين إلى إعداد في آن واحد نوعين من المحاسبة، واحدة يحتفظ بها وهي محاسبة تعكس حقيقة نشاطه التجاري، وأخرى يقدمها إلى المصالح الضريبية المعنية، وهي محاسبة غير صحيحة بل وخادعة، الهدف منها هو الإفلات الكلي أو الجزئي من الضريبة. فمحل الجريمة هنا إذن هو التقييدات المحاسبية المزيفة، والنتيجة الإجرامية هي التخلص من الضريبة إما كلياً أو جزئياً، وهو ما يلحق الضرر بخزينة الدولة.

وتجدر الإشارة، إلى أنه لا يشترط لتمام هذه الجريمة أن يؤدي فعلاً تقديم هذه التقييدات المحاسبية أو هذه المستندات المزورة إلى الإفلات من الضريبة كلها أو بعضها، إذ إن الضرر في هذه الصورة من صور الركن المادي للجريمة هو ضرراً محتملاً، يتوافر دائماً بمجرد تقديم مثل هذه المستندات المصطنعة، فالضرر ليس شرطاً مستقلاً في هذه الجريمة¹⁰⁰.

وفي اعتقادنا فإن مثل هذا الموقف الأخير المفسر لعنصر الضرر في هذه الصورة من صور جريمة الغش الضريبي، من شأنه أن يشدد الخناق على مرتكبي هذا الغش. ذلك لأن مسؤوليتهم الجنائية تبقى قائمة، حتى ولو لم يترتب عن تقديمهم لهذه التقييدات المحاسبية المزيفة أي تخلص من العبء الضريبي.

أما بخصوص العلاقة السببية كعنصر ثالث في الركن المادي لجريمة تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية، فتتمثل في العلاقة بين الفعل الإيجابي المتمثل في تقديم مثل هذه التقييدات وبين النتيجة المترتبة عن ذلك، ونقصد بها تفادي الاحتساب الكلي أو الجزئي للضريبة.

ويثار هنا إشكالا بشأن ضبط الحد الفاصل بين تلك الإخلالات المحاسبية التي يكون من آثارها فقط سلوك الإدارة الضريبية لمسطرة تصحيح الأساس الضريبي، وإعادة تقدير رقم أعمال الملمزم لسنة محاسبية. وبين تلك التي ينظر إليها المشرع على أنها تعتبر تصرفاً مجرمًا، علماً أن كلا الإخلالات تعتبر جريمة؟

الحقيقة أن المشرع ورغم تنصيصه على فعل تقديم تقييدات محاسبية صورية في كلا الفصلين 192 و213 من م.ع.ض، وتعامله مع هذا الفعل في المادة 192 على أنه مجرد إخلال ذو طبيعة إدارية يترتب عنه كجزاء زيادة بسعر 15% طبقاً لمقتضيات المادة 186 من

⁹⁹ - يسين إسماعيل: التفاسل جريمة اقتصادية: شروطه وآثاره، مقال منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، العدد 6، شتنبر 2004، ص: 73.

¹⁰⁰ - أبو بكر الصديق محمد عامر: مرجع سابق، ص: 48.

م.ع.ض، واعتبار ذات الفعل مرة أخرى على أنه تصرفا مجرما ومعاقبا عليه بغرامة من خمسة آلاف إلى خمسين ألف درهم وبالحبس في حالة العود. فإنه و مع ذلك يظل الضابط الفاصل أو المميز بين تطبيق العقوبتين، أو بين إصباغ الصبغة المدنية أو الجنائية على نفس الفعل هو ما نصت عليه المادة 231 من م.ع.ض، التي أوردت مسطرة المراقبة الضريبية كإطار لإثبات فعل تقديم تقييدات محاسبية مزيفة، وكشرط لاعتبار هذا التصرف فعلا جرميا، وبالتالي تطبيق الجزاء الجنائي على مرتكبيه.

نستنتج إذن أن المشرع المغربي وإن رام توفير الحماية الكافية لديون الدولة الضريبية، من خلال إحاطة هذه الديون بنوعين من الجزاءات الإدارية والجنائية، فإنه ومع ذلك فقد حرص على توفير الضمانات اللازمة للملزم، حتى لا يكون هناك أي تعسف أو تجاوز من جانب الإدارة، وذلك باشتراطه لمسطرة المراقبة الضريبية كوسيلة أو كمنطلق لإثبات جنحة الغش الضريبي، وبالتالي توقيع العقوبة الجنائية على مقترفها.

المطلب الثالث : صورة البيع بدون فواتورات بصفة متكررة

لكي تكون المحاسبة ممسوكة بشكل دقيق وسليم، و تكون جميع التقييدات المرتبطة بها ذات مصداقية وتعكس المركز المالي الحقيقي للملزم، فإنه يجب أن تأتي هذه التقييدات مدعمة بمستندات ووثائق تثبت جدية جميع العمليات التي أنجزها الخاضع للضريبة، وهذه المستندات إما أن تكون مستندات خارجية مثل فواتورات الشراء، أو مستندات داخلية مثل صور فواتورات البيع¹⁰¹. والمشرع المغربي وعلى غرار العديد من التشريعات المقارنة، قد ألزم الخاضع للضريبة باستعمال هذه الفواتورات في كل عملية بيع. واعتبر البيع بدون فواتورات وبصفة متكررة جريمة يعاقب عليها القانون.

وفي هذا الصدد، يعتبر نشاط الجاني المكون للركن المادي لجريمة الغش الضريبي نشاطا إيجابيا، يتمثل في الإمتناع عن القيام بعمل أوجبه القانون، ألا وهو البيع بالفواتورات. وهذا الإمتناع الذي محله مستند الفواتورات فيه نوع من التحايل على الإدارة الضريبية، يرمي من ورائه الملزم إلى تحقيق نتيجة واحدة هي الإفلات الكلي أو الجزئي من الخضوع للضريبة، من خلال الإدعاء بانعدام تحقيقه لأية أرباح أو التقليل منها أو الزيادة في الخسائر. فالبيع أو الشراء

¹⁰¹ - خالد الطيب الحبشي: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، مديرية الكتب الجامعية، المطبعة الجديدة، دمشق، السنة 1986، ص:340.

بدون فواتورات يجرّد المحاسبة التي يمسكها الملمزم من كل قيمة إثباتية¹⁰²، وهذا في نظرنا فيه نوع من التضليل والإحتيال على مصلحة الضرائب، وعرقلة لنشاطها وهي بصدد تأسيس وعاء الضريبة وربطها.

ولكي تكتمل عناصر الركن المادي لجريمة البيع بدون فواتورات بصورة متكرّر، ينبغي أن تكون هناك علاقة سببية بين نشاط الجاني والنتيجة المحققة، أي أن يؤدي فعل التحاشي المتكرّر للبيع بدون فواتورات من قبل الملمزم إلى الإفلات من الخضوع للضريبة، أو إلى تضريبه بأقل ما كان يجب أن يخضع له لو أنه استعمل حقيقة الفواتورات عند كل عملية بيع، وهو ما يشكل ضررا يمس بميزانية الدولة.

لكن الإشكال الذي يطرح هنا، والذي يحد فعلا من فعالية مسعى المشرع من وراء تجريمه للغش الضريبي كآلية لمكافحة التحايل، وحماية ديون الدولة الضريبية من الضياع، وكمسلك لتكريس الشفافية في المعاملات التجارية والمهنية هو اقتصره صراحة على تجريم البيع المتكرّر بدون فواتورات فقط دون ربطه بالشراء أيضا. وقد كان حريا بالمشرع المغربي أن ينص صراحة على تجريم كلا العمليتين أو النشاطين.

إضافة إلى ذلك، فقد اشترط المشرع لقيام الركن المادي لهذه الجريمة أن يتوفر شرط التكرار أو التعود من طرف الملمزم، وهو ما يحد أيضا من جدوى إقرار هذه الصورة من الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، التي من شأنها أن تُقحم الفقه والقضاء في متهاتات من التفسير والتأويل، من قبيل تحديد والاتفاق على عدد مرات البيع بدون فواتورات، التي يجوز أن ينطبق عليها وصف التكرار والتجريم في ذات الوقت. وكان أولى بالمشرع في هذا الصدد أن يعتبر جريمة البيع بدون فواتورات تكون قائمة ومستوفية الأركان بمجرد إثبات وقوع هذا البيع ولو مرة واحدة، وذلك مراعاة منه للحقوق المالية للدولة.

وارتباطا بوجوب البيع بالفواتورات، فقد سبق لوزير المالية والخصوصية الأسبق السيد فتح الله ولعلو¹⁰³ أن صرح بأن تثبيت الشفافية في المعاملات التجارية، يعتمد بشكل أساسي على مقتضيات توجب إلزامية تسليم الفواتير وعلى تجريم الغش الضريبي، وهو التجريم الذي رسخه لاحقا قانون المالية لسنة 2007. واعترف في سياق حديثه بأنه وحسب بعض التقارير فإن ما

¹⁰² - إبراهيم الشكير: المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة: تحديد مفهوم المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة، عرض قدم في إطار أشغال اليومين الدراسييين 28 و 29 مارس 2005 التي جمعت بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، حول موضوع «العمل القضائي والمنازعات الضريبية» من دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/8، ص: 238.

¹⁰³ - فتح الله ولعلو: مداخلة حول الإجراءات الجديدة لمواجهة التهرب الضريبي، منشورة بجريدة المساء، العدد 44، بتاريخ 11-09-2006، ص: 12.

يحد من مثل هذه الإجراءات ومثيلاتها على أرض الواقع هو تهرب بعض كبار المستثمرين من أداء الضريبة، في الوقت الذي يُجبر الصغار على الوفاء بها. وإزاء ذلك، نعتقد بأنه كان حريا بالإدارة الوصية إن أرادت فعلا أن تكافح جريمة الغش الضريبي، أن تبادر وبشكل جدي إلى تفعيل المقتضيات القانونية المتعلقة بتجريم الغش الضريبي، وأن تلاحق قضائيا كل من ثبت تهربه من أداء الضريبة بغض النظر عن مركزه الاجتماعي أو الاقتصادي، لأن المواطنين جميعهم سواسية أمام القانون كما ينص على ذلك الفصل 16 من الدستور. ولأن معاقبة المجرمين كما يقول عالم الاجتماع الشهير دور كايم تستهدف بالدرجة الأولى طمأنة أصحاب النيات الحسنة¹⁰⁴.

المطلب الرابع : صورة إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المفروض

الإدلاء بها قانونا

قد يلجأ بعض الملزمين من ذوي النيات السيئة، وبغية الإفلات من الخضوع للضريبة إلى بعض الوسائل والطرق الاحتيالية التي جرمها وعاقب عليها المشرع المغربي، من قبيل إخفاء أو إتلاف وثائق أو مستندات أو بيانات مرتبطة بالمحاسبة، والتي يستلزم القانون الإدلاء بها عند كل طلب من لدن الإدارة العامة للضرائب.

وإذا كان الفعل الجنائي المتمثل في الإخفاء واضحا، ولا يحتاج إلى تفسير على اعتبار أنه يفيد بقاء وجود هذه الوثائق صالحة للغرض الذي أعدت من أجله، إلا أنه تم حجبها عن الإدارة المعنية، وبالتالي حرمان هذه الأخيرة من الاستفادة منها في أي تحقيق تجريه. فإن فعل الإتلاف يراد به تدمير الوثائق المتعلقة بالمحاسبة، وإزالة أي أثر أو وجود لها. وكمثال على ذلك إقدام الملزم على تدمير فاتورة شراء بعض البضائع، وفاتورة بيعها. ومن ثم، فالإتلاف يجعل الأوراق الضريبية غير صالحة للغرض الذي أعدت من أجله، مما يفوت على الإدارة المعنية إمكانية الاعتماد عليها في التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي¹⁰⁵.

إلا أنه ومع ذلك، فسواء كان هذا الفعل المجرم الصادر عن الملزم يشكل إخفاء أو إتلافا، فإن بعض الفقه¹⁰⁶ يشترط في هذه الوثائق محل الجريمة، أن تكون صالحة لإثبات ما يراد معرفته بشأن ضريبة لم تسقط بالنقادم حماية للمصلحة الضريبية.

¹⁰⁴ - الطيب المصباحي: وجهة نظر تحت عنوان: ضياع المال العام وتجميد آليات استرداده، منشورة بجريدة العلم، العدد 1995، بتاريخ 2005-02-22، ص: 111.

¹⁰⁵ - محمد مصباح القاضي: جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة، نشر دار النهضة العربية، القاهرة، السنة 1996، ص: 53.

¹⁰⁶ - أحمد فحتي سرور: مرجع سابق، ص: 373.

ونعتقد أنه في هذه الصورة أيضا من الركن المادي لجريمة الغش الضريبي تتحقق الجريمة بمجرد اقتراف الجاني لنشاطه الإيجابي، المتمثل في الإخفاء أو الإتلاف لوثائق محاسبته الملزم قانونا بتقديمها للإدارة العامة للضرائب عند طلبها. أي أن مسؤولية الملزم الجنائية تكون قائمة حتى ولو لم يكن لهذه الوثائق المحاسبية المختفية أو المبددة أثر على مجرى المراقبة الضريبية، التي قد تنتهي إلى تقديم طلب تحريك الدعوى العمومية.

لكن الإشكال أو التساؤل الذي قد يثار هنا، هو هل تبقى جريمة الغش الضريبي قائمة حتى مع ظهور هذه الوثائق التي سبق التصريح باختفائها؟

نعتقد بأنه مادام الدافع وراء تنصيب المشرع على تجريم مثل هذه الأفعال هو حماية ديون الدولة العمومية، فإن هذه الجريمة تكون مستجمة لأركانها بمجرد ثبوت اختفاء هذه الوثائق، وذلك تلافيا لأي تلاعب من جانب الملزم، أو محاولة منه للتملص من الجزاء متى ثبت أنه هو المسؤول الوحيد والمباشر عن هذا الإخفاء. بل والأكثر من ذلك، فإن الالتزام بتقديم هذه الوثائق يعد من الالتزامات المكملة للتصريح الضريبي، لأنه بواسطتها يتم التحقق من سلامة وصدق الإقرار المقدم من طرف الخاضع للضريبة¹⁰⁷.

المطلب الخامس : صورة اختلاس مجموع أو بعض أصول المنشأة، أو

الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها

أو تبديدها، واصطناع عجز عن الوفاء بديونها الضريبية

تلتقي هذه الصورة من صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي مع جريمة افتعال العسر، أو عرقلة استخلاص الدين العمومي المنصوص عليها في المادة 84 من م.ت.د.ع¹⁰⁸، من حيث أنه وفي كلا الجريمتين يهدف الملزم أو المدين إلى حرمان الخزينة العامة من تحصيل ديونها العمومية، باصطناع عجزه عن الوفاء بديونه الضريبية.

وعليه، قد يفاجأ المحاسب المكلف بالتحصيل، وهو بصدد مباشرته لإجراءات استخلاص مستحقاته الضريبية، بأن جميع أو بعض أموال المنشأة أو تلك العائدة إلى الملزم سواء منها المنقولة أو العقارية، والتي تشكل ضمانا عاما لخزينة الدولة قد تم اختلاسها أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها أو الإقدام على تبديدها.

¹⁰⁷ - رايح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، نشر دار النهضة العربية، القاهرة، السنة 1991، ص: 75.

¹⁰⁸ - تنص المادة 84 من م.ت.د.ع على مايلي: «يعتبر مفتعلين لعسرهم أو معرقلين لتحصيل الديون العمومية، المدينون الذين بعد توصلهم بإعلام ضريبي قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة بهدف عدم اخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات.»

فالركن المادي لفعل الاختلاس الذي هو نشاطا إيجابيا، يتمثل هنا في سرقة رئيس المنشأة أو مسيرها لمال مملوك لهذه الأخيرة، تفاديا لخضوعه لإجراءات التحصيل الجبري. أما سلوك الزيادة بصورة تدليسية في خصوم المنشأة، والذي هو الآخر يعد تصرفا إيجابيا، فإن ركنه المادي يتمحور هنا في لجوء الجاني إلى أساليب وطرق احتيالية، ومناورات تؤدي إلى الإقرار من جانبه بديون صورية غير حقيقية، تنتهي بحرمان الدائنين أصحاب الحق من بلوغ حقوقهم. أو كما يستفاد من قول أحد الباحثين¹⁰⁹، بأن هذه الزيادة التدليسية في خصوم المنشأة، يهدف من ورائها الجاني إلى إضافة دائنين وهميين إضرارا بالدائنين الحقيقيين. وهناك من يعبر عن هذه الأعمال التدليسية ويصفها بأنها عبارة عن أفعال مادية غير صحيحة، أو مراكز ووضعيات قانونية مزيفة، موجهة للإيقاع بمصلحة الضرائب في الغلط¹¹⁰.

أما بشأن فعل التبديد كتصرف إيجابي، فإنه يتمحور في إقدام الملتزم سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا، ممثلا في متصرفيه على إضعاف ذمته المالية، إما باللجوء مثلا إلى تصرفات تطال أصوله التجارية ممثلة على سبيل المثال لا الحصر في الهبة، أو البيع بأقل من القيمة الحقيقية، وذلك بنية الإضرار بدائنيه أو بالزيادة في خصومه دون مقابل، كالرهن دون مبرر مقبول لقاء حقوق غير معلومة¹¹¹.

بقي أن نشير ونحن بصدد الحديث عن الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، إلى أن هناك من الفقه¹¹² من يقر بوجود صعوبة في تعداد مختلف أنواع الغش الضريبي، لينتهي إلى التمييز بين ثلاثة أنواع من هذا الغش هي:

- الإخفاء المادي للشيء الخاضع للضريبة، ويضرب مثال لذلك بالإخفاء لجزء من الذمة المالية للمتوفى للتهرب من أداء رسوم التركة؛
- الإخفاء المحاسباتي وتلجأ إليه بعض المقاولات التي تعتمد إلى تهبي حسابين ختاميين، أحدهما ضريبي وتقدمه إلى مصلحة الضرائب من أجل تأسيس الضريبة، والثاني تجاري تحتفظ به ويعكس حقيقة العمليات المنجزة؛
- والإخفاء القانوني ويقصد به الإخفاء الذي يوظف فيه القانون بشكل مموه، من أجل إيجاد وضعية قانونية تظهر بأنها أقل خضوعا للضريبة.

¹⁰⁹ - يسين امساعف: مرجع سابق، ص: 72.

¹¹⁰ - Bruno Tadder: op.cit, P: 111.

¹¹¹ - عبد الرحيم إيفريقن: مرجع سابق، ص: 111.

¹¹² - Paul Marie Gaudemet et Joël Molinier : Finances Publiques – Fiscalité – Tome2, 6 édition, Montchrestien Paris, 1997, P : 237 et 238.

ونعتقد بأن جميع هذه الأنواع الثلاثة من الغش الضريبي تجبها صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، التي أتى بها التشريع المغربي. إلا أن ما يعاب على المشرع الضريبي ونحن بصدد الحديث عن الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، هو إقدامه على حصر هذا الركن في بعض الأعمال أوردها على سبيل الحصر. في حين أن هناك أفعالا قد يلجأ إليها الملتزم لا تقل خطورة عن تلك التي ذكرها المشرع، والتي لها هي الأخرى تأثيرا سلبيا واضحا على موارد الدولة المالية من قبيل: إحجام الممول بالمرّة عن تقديم إقراره الضريبي، وعدم مسكه بالمرّة لمحاسبة أو إخفائه لها.

وفي هذا المنحى يرى بعض الفقه¹¹³، أن الإغفال المتعمد لتقديم التصريح الضريبي في الآجال المحددة لذلك يعد جريمة غش، طالما أن هذا الإغفال يؤدي إلى التملص من أداء الضريبة أو التقليل من مبلغها. وقد نص المشرع الفرنسي على عقوبة هذا الإغفال في الفصل 1741 من المدونة العامة للضرائب، وجعلها من سنة إلى خمسة سنوات حبسا نافذا وغرامة لا تتعدى 37500 أورو¹¹⁴. وهي عقوبة تكشف عن مدى تشدد المشرع الفرنسي مع ملحق الضرر بالمال العام.

والملاحظ أن المشرع الفرنسي وعلى خلاف نظيره المغربي، فقد سمح للقضاء بالتوسع في أعمال الغش الضريبي، عندما عدد الركن المادي لهذا الغش على سبيل المثال لا الحصر. وهكذا اعتبرت محكمة النقض الفرنسية في قرار لها صدر بتاريخ 6-05-1985 بأن أحد الملتزمين مذنباً لما أشار في إقراره بالدخل بأنه يتكفل بالإنفاق على ابنه القاصر، في حين أن هذه الأخيرة تعيش مع أمها¹¹⁵.

هكذا، وبعد أن تطرقنا إلى الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، سوف ننقل الآن في مبحث ثانٍ لمعالجة الركن المعنوي لهذه الجريمة .

المبحث الثاني : الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

جرى الفقه الجنائي على اعتبار أن الركن المعنوي في الجريمة بصفة عامة، يتوافر بتوجيه الجاني لإرادته نحو تحقيق النشاط الإجرامي، إما بطريقة الخطأ العمدى أو غير العمدى.

¹¹³ - jean -pierre tap: La vérification fiscale, collection zoon, édition tissot, 1998, P :92.

¹¹⁴ - C.David, O.Fouquet, B. Plagnet, P.F.Racine : Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4^e édition, Dalloz, 2003, P :926.

¹¹⁵ - guide des poursuites pénales pour fraude fiscale ; op.cit, P:25.

ويعبر عن الخطأ في الجرائم العمدية بالقصد أو النية في ارتكاب الواقعة الإجرامية، في حين يتخذ الخطأ في الجرائم غير العمدية صورة الرعونة وعدم الإحتياط¹¹⁶. إلا أن بعض الفقه¹¹⁷، يضيف إلى هاتين الصورتين للخطأ بنوعيه العمدى وغير العمدى، حالة أخرى أطلق عليها «الخطأ الخاص» في إشارة إلى عدم مراعاة الجاني في سلوكه للنظم والقوانين السارية المفعول.

ومن هذا المنظور إذن، يمكننا أن نتساءل عن نوع الخطأ الجنائي الذي يمكن أن يتخذه الركن المعنوي سواء في جريمة الغش الضريبي، بمختلف أشكال ركنها المادي (المطلب الأول)، أو في محاولتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الخطأ في جريمة الغش الضريبي

نشير بداية إلى أن جانبا من الفقه¹¹⁸، والذي نشاطه الرأي قد حسم الأمر منذ الوهلة الأولى، وذهب إلى اعتبار أن جريمة الغش الضريبي بمختلف صور أركانها المادية هي من الجرائم العمدية، مستبعدا بذلك أي حديث عن إمكانية ارتكاب الخاضع للضريبة لخطأ غير متعمد. وبرجوعنا إلى صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، وكما تمت صياغتها من طرف المشرع المغربي، يلاحظ أن جميعها تتميز بخاصية واحدة ألا وهي فرضية اتجاه إرادة الجاني وقصده إلى ارتكاب هذا السلوك الإجرامي وهو متعمدا ذلك، بل وعالما بماهية فعله وبالنتيجة المترتبة عنه. ويبدو هذا من خلال لجوئه إلى استعمال وسائل الاحتيال وأساليب المناورة والتدليس بهدف الإفلات من الخضوع للضريبة، أو التملص من أدائها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بصفة غير قانونية.

وبالتالي فإن ربط المشرع في المادة 192 من م.ع.ض تجريم الأفعال الضريبية بثبوت قصد الغش الضريبي لدى الملزم هو أمر فيه نوع من التناقض، إذ ما ينبغي إثباته في هذه الحالة هو الركن المادي لفعل الغش الضريبي، لأن الركن المعنوي المتمثل في قصد الغش هو قائم ومتوفر في جميع صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، ولا يحتاج إلى إثبات. فتسليم أو تقديم فاتورات صورية، وتقديم تقييدات محاسبية مزيفة، والبيع بدون فاتورات بصفة

¹¹⁶ - أحمد الخليلشي: دراسة في القانون الجنائي حول الأركان العامة للجريمة: الركن المعنوي، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 214، السنة 42-2002، ص: 15.

¹¹⁷ - سامي النصاروي: النظرية العامة للقانون الجنائي المغربي، في الجريمة والمسؤولية الجنائية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة المعارف الجديدة، مكتبة المعارف للنشر والتوزيع، 1986، ص: 182 و 183.

¹¹⁸ - مورييس صادق: موسوعة التهريب الضريبي، طبعة 1999، مطابع المجموعة المتحدة، دار الكتاب الذهبي، ص: 19.

متكررة، وإخفاء أو إتلاف وثائق محاسبائية مطلوبة قانوناً، أليست كلها أفعال تعبر مسبقاً عن وجود قصد لدى الملمزم لاقترافها فعلاً ؟

يرى بعض الفقه¹¹⁹ أن جريمة الغش الضريبي تتميز خاصة بعنصر العمد في ارتكابها، إلا أنه بالنسبة لفعلي إغفال الملمزم لتقديم إقراره أو إخفائه لرقم أعماله أو لما حققه من ربح ، فإنه في هاتين الحالتين يتعين على الإدارة أن تثبت بأن إرادة الملمزم قد اتجهت حقيقة إلى تحقيق النشاطين السابقين. و نعتقد أن هذا الاتجاه الأخير كان صائباً في منحاها لأن فعلي إغفال الملمزم تقديمه لإقراره الضريبي، وإخفائه لرقم أعماله أو لما حصل عليه من ربح، هما عملان يستلزمان من الإدارة البرهنة على أن قصد الملمزم قد اتجه فعلاً إلى ارتكابهما. و بالتالي لا يمكن تشبيه هذين الفعلين بصور فعل جريمة الغش الضريبي التي سبق الحديث عنها، لأنه في هذه الصور أصلاً عنصر القصد هو قائم ولا يحتاج إلى إثبات.

والملاحظ أنه وعلى خلاف ما ذهبنا إليه، هناك من الفقه¹²⁰ من يرى بأن جريمة الغش الضريبي تكون قائمة فقط بمجرد ثبوت وجود إرادة آثمة قد اتجهت نحو ارتكاب أفعال إجرامية، دونما حاجة إلى البحث عن ما إذا كان الملمزم قد لجأ إلى أعمال تدليسية أم لم يلجأ إلى ذلك. وهذا الاتجاه هو الآخر يركز على إثبات نية الملمزم في ارتكاب فعل الغش الضريبي للقول بمسأئلته جنائياً دون الاهتمام بلجوء هذا الممول إلى وسائل احتيالية من عدمه.

وتبعاً لذلك، فإن محاولة الملمزم أو المدين نفي الفعل الجنائي عنه، أو استبعاد كون إرادته قد اتجهت إلى تحقيق النتيجة المعاقب عليها، تظل محاولة لا جدوى منها طالما أنه ثبت في حقه ارتكابه للفعل المجرم مع علمه بماهية سلوكه¹²¹. ويراد بالقصد في الفقه الجنائي¹²²، اتجاه إرادة الجاني عمداً وعن علم إلى ارتكاب الفعل الإجرامي المعاقب عليه قانوناً، وهو بذلك يقوم في نظر هذا الاتجاه الفقهي على عنصرين أساسيين هما: الإرادة والعلم.

وفي اعتقادنا فإن القصد الجنائي المتوفر في جريمة الغش الضريبي يقسم إلى قصد جنائي عام وآخر خاص، ونعني بهذا الأخير العلم بالواقعة الإجرامية. ونقصد بها هنا العلم بأن من شأن النشاط الذي يقوم به الملمزم أن يحدث اعتداء على حق عام أو مصلحة عامة يحميها القانون جنائياً، تتجسد في الديون الضريبية من دون اشتراط العلم بالنتيجة أو بالعلاقة السببية. لأن هذين العنصرين الأخيرين واللذين يقوم عليهما الركن المادي في الجريمة بصفة عامة، هما أصلاً غير

¹¹⁹ - Jean - Pierre Tap: op.cit, P : 91 et 92.

¹²⁰ - Jacques Brunon: Droit pénal fiscal, édition, L.G.D.J, Paris, 1993, P : 45.

¹²¹ - أبو بكر الصديق محمد عامر: المرجع السابق، ص: 99.

¹²² - إبراهيم عيد نايل: أثر العلم في تكوين القصد الجنائي، دار الهاني للطباعة، شبرا، مكان النشر غير مذكور، السنة 1992، ص:

متوفران في الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، باعتبار أن هذه الأخيرة من الجرائم العمدية التي تتحقق بمجرد ثبوت فعلها المادي.

كما أن القول بأن للعلم درجات منها اليقيني والمحمتمل أو الممكن¹²³، هو قول مردود عليه، لأن جريمة الغش الضريبي تعتبر من الجرائم العمدية التي تمس مصلحة اقتصادية ومالية يحميها القانون. ومن تم، فإن فعل اقتراف الجاني لهذه الجريمة يفترض معه علمه المسبق واليقيني بالفعل المجرم الذي أقدم عليه، م لا ينظر أو يتحرى في هذا الشأن إن كان هذا العلم محتملا أو ممكنا. إلا أن الإشكال الذي يطرح هنا هو هل تقوم جريمة الغش الضريبي متى كان هدف الملمزم أو المدين من اللجوء إلى استعمال وسائل احتيالية هو تحقيق غرض مشروع؟ نعتقد بأنه وكيفما كانت طبيعة هذه الوسائل التدليسية، وسواء أكانت تكتسي طابعا جنائيا أو مدنيا، وسواء أكان ينبغي من ورائها الملمزم أو المدين تحقيق غرض مشروع أو غير ذلك، فإنها تظل دائما مخالفة للقانون، وتعرض مرتكبها وفي جميع الأحوال إلى المساءلة الجنائية أو المدنية¹²⁴ أو هما معا، متى ثبت في حقه ذلك.

المطلب الثاني : الخطأ في المحاولة في جريمة الغش الضريبي

يرى أحد الباحثين¹²⁵ عن حق بأن المشرع المغربي لم ينص على المحاولة¹²⁶ في جرائم الغش الضريبي. ولعل ذلك راجع في اعتقادنا إلى أن هذا النوع من الأفعال هو من الجرائم العمدية، إضافة إلى أن جريمة المحاولة وحسب المادة 114 من القانون الجنائي المغربي تقوم على عنصرين أساسيين هما: البدء في تنفيذ الجريمة، وانعدام العدول الإرادي فيها. وهكذا، إذا أخذنا على سبيل المثال لا الحصر جريمة تسليم أو تقديم فواتورات صورية، فإنه لا يمكن تصور بشأنها قيام جريمة المحاولة، وذلك لعدم وجود فاصل زمني بين الشروع في تنفيذ هذه الجريمة وارتكابها كلية، أو بعبارة أوضح فإن عنصر البدء في التنفيذ يتحد مع التنفيذ الكلي للجريمة. وبالنسبة لعنصر العدول الإرادي لدى الجاني، فإذا كان هذا العنصر هو بطبيعة الحال قائم في هذا النوع من الجرائم العمدية، فإنه لا يمكن الحديث هنا عن عدول عن تنفيذ الجريمة لأسباب أو لظروف خارجة عن إرادة الجاني، مادام أن هناك انعدام لوجود حد

¹²³ - إبراهيم عيد نايل: مرجع سابق، ص: 69.

¹²⁴ - وكمثال عن المساءلة المدنية، ما نص عليه المشرع المغربي في المادة 98 من م.ب.د.ع، حينما حمل مسيري الشركة أو المقولة المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المترتبة على هذه الأخيرة، بسبب ارتكابهم لأعمال تدليسية حالت دون تحصيل الخزينة العامة لديونها العمومية.

¹²⁵ - الصديق جعوان: مرجع سابق، ص: 308.

¹²⁶ - لقد نظم المشرع المغربي جريمة المحاولة في المواد من 114 إلى 117 من ق.ج.

فاصل بين البدء في التنفيذ وبين التنفيذ الكلي للجريمة، وبالتالي وحسب بعض الفقه¹²⁷، فإن ما يعد من الأعمال التحضيرية لا يطاله القانون الجنائي، إلا إذا وجد نصا خاصا في هذا الشأن. وفي هذا السياق نضرب مثالا لهذه الأعمال التحضيرية، التي لا تعد محاولة في ارتكاب جريمة الغش الضريبي، وذلك من قبيل تحرير التاجر الملزم لفاتورات صورية، من دون أن يقدم أو يسلم هذه الفاتورات للطرف الآخر.

ولعل هذا التوجه الذي سار فيه المشرع المغربي، وإن كان يوحي منذ الوهلة الأولى بأنه توجهها يحد من الحماية الجنائية الواجب توفيرها لديون الدولة الضريبية، ويناقض ما نص عليه مثلا المشرع الفرنسي في المادة 1741 من المدونة العامة للضرائب¹²⁸، إلا أنه ومع ذلك، فإن مثل هذا العمل التحضيري لا يرتب أي اثر سلبي على مالية الدولة، مادام أن العبرة هي بالضرر الذي قد يلحق خزينة الدولة.

الفرع الثاني: الأشخاص المسؤولين جنائيا في جريمة الغش الضريبي ومسطرة تحريك الدعوى العمومية بشأنها والعقوبة المقررة لها

إن الجريمة الضريبية شأنها في ذلك شأن باقي الجرائم بصفة عامة، فقد ترتكب وتنفذ ماديا وإراديا من طرف شخص طبيعي واحد فلا يسأل سواه، وقد يتعاون في ارتكابها أكثر من شخص واحد، وفي هذا الإطار يمكن أن يأخذ هذا التعاون صورا وأشكالا متعددة حسب الدور الذي يقوم به كل شخص في تنفيذ الجريمة.

و بالرجوع إلى المقتضيات العامة الواردة في القانون الجنائي المغربي، نجد إجمالا كون هذا التعاون إما أن يأتي في صورة المساهمة في الجريمة، أو أن يأخذ صورة المشاركة فيها. وهو أيضا ما أكدته المشرع المغربي في الفقرة الثالثة من المادة 231 من م.ع.ض¹²⁹. هذا، وقد ترتكب هذه الجريمة ليس فقط من طرف شخص طبيعي، وإنما قد يقتربها أيضا شخص معنوي كالشركة من خلال ممثلها القانوني، بسبب ما قد يصدر عنه من تعليمات أو موافقة على عمل ما، وفي هذه الحالة يسأل إلى جانب هذا الشخص المعنوي من يمثله بصفته شخصا طبيعيا.

¹²⁷ - أحمد الخليلي: شرح القانون الجنائي، القسم العام، الطبعة الثانية، مطبعة المعارف الجديدة، دار نشر المعرفة، الرباط، السنة 1989، ص: 169.

¹²⁸ - لقد اعتبرت المادة 1741 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية أن جريمة الغش الضريبي تكون قائمة بمجرد ارتكاب فعل التملص خلال عملية تأسيس الضريبة أو أدائها، بل وحتى عند محاولة ارتكابها.

¹²⁹ - جاء في الفقرة الثالثة من المادة 231 من م.ع.ض مايلي: « ويتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها. »

ومن أجل مباشرة المتابعة الجنائية في مواجهة مرتكبي جريمة الغش الضريبي، يلاحظ أن المشرع المغربي قد نص على مسطرة خاصة لتحريك الدعوى العمومية، والتي تكون بمبادرة من طرف وزير المالية أو مندوب عنه، الذي يقدم في هذا الشأن شكاية إلى النيابة العامة لدى المحكمة الابتدائية المختصة مكانيا من أجل تحريك المتابعة. إلا أنه وقبل رفع هذه الشكاية، أوجب المشرع على وزير المالية القيام بعرض مسبق لهذه الشكاية على لجنة خاصة من أجل أخذ رأيها وذلك على سبيل الاستشارة.

وإذا ما تقررت المتابعة من طرف النيابة العامة، فإن هذه الأخيرة تحيل الشكاية المذكورة على المحكمة الابتدائية التي ارتكبت في دائرة نفوذها الجريمة، من أجل البت فيها والنطق بالعقوبة التي تراها مناسبة في ما إذا انتهت إلى الحكم بالإدانة. وللإحاطة بمختلف هذه المحاور وما تثيره من إشكالات، سوف نتناول على التوالي كل من الأشخاص المسؤولين جنائيا في جريمة الغش الضريبي (المبحث الأول)، وكذا العقوبات المقررة لها (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الأشخاص المسؤولين جنائيا في جريمة الغش الضريبي ومسطرة تحريك الدعوى العمومية

نقصد بالأشخاص المسؤولين جنائيا في جريمة الغش الضريبي، كل من خصه المشرع بعقوبة جنائية بسبب إتيانه فعلا أو أفعالا جرمها القانون، سواء عن طريق المساهمة في الاقتراف المادي للجريمة، أو بواسطة المشاركة عن طريق تقديم المساعدة أو التوجيه أو الرشد من أجل القيام بهذا النشاط الإجرامي.

والمسؤول جنائيا في هذا النوع من الجرائم المالية قد يكون شخصا طبيعيا، كما قد يكون شخصا معنويا، يمثله شخص طبيعي يعرف بممثله القانوني، المسؤول عادة عن تسيير وإدارة شؤونه. ولتحقق هذه المساهمة (المطلب الأول) أو المشاركة (المطلب الثاني)، لابد من توفر شروط أو أركان نص عليها القانون الجنائي¹³⁰ باعتباره الشريعة العامة، وتحدث عنها الفقه وأوردها أيضا القضاء في بعض أحكامه وقراراته.

وتمر المحاكمة القضائية لمرتكب جريمة الغش الضريبي سواء أكان مساهما أو مشاركا عبر مسطرة تحريك الدعوى العمومية، هذه المسطرة التي تختلف باختلاف ما إذا كانت الجريمة تتعلق بالوعاء الضريبي أو بتحصيل الدين الضريبي (المطلب الثالث).

¹³⁰ - راجع الفصلين 128 و129 من ق.ج.م. المغربي.

المطلب الأول : المساهمة في جريمة الغش الضريبي

بالرجوع إلى المقتضيات التشريعية المنظمة لجريمة الغش الضريبي، وخاصة ما يتعلق منها بالأشخاص المسؤولين جنائيا، يلاحظ أن هذه المقتضيات جاءت لتكرس ما تم النص عليه في القانون الجنائي باعتباره الشريعة العامة في مجال التجريم، حيث تم اعتبار أن الشخص يكون مسؤولا جنائيا من منطلق دوره أو ما قام به من أعمال، تضافرت وأدت إلى ارتكاب الجريمة.

وهكذا، فإما أن يكون هذا الشخص قد ساهم في الجريمة أو شارك فيها. إلا أنه متى تعدد الأشخاص المساهمين في الجريمة نقول حينها بتعدد الفاعلين الأصليين أي المنفذين ماديا للنشاط الإجرامي. ومتى قام بهذا النشاط المجرم شخص واحد ملزما كان أو مدينا، فإننا نكون وقتها أمام فاعل أصلي وحيد.

ونتيجة لذلك، فإنه يقصد بالفاعل أو المساهم وسواء أكان شخصا واحدا أو متعددا، كل من باشر صورة أو أكثر من صور الفعل الإجرامي الضريبي¹³¹.

وفي هذا السياق، اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي، هو كل شخص يتعمد التهرب من الخضوع للضريبة عن طريق تقديم إقرارات غير صحيحة¹³². إلا أن هذه الصورة المثارة من طرف القضاء الفرنسي، تبقى واحدة من مجموع صور أو حالات الغش الضريبي التي يعرفها المجتمع الفرنسي كسائر المجتمعات. لكن وبصفة عامة، فإنه ولقيام جريمة المساهمة يجب أن تتحقق بعض الأركان أوردها جانب من الفقه¹³³ كما يلي:

- أن تكون هناك مساهمة شخصية من الفاعل في العمل المادي للجريمة؛
- أن ينص التشريع على تجريم بعض الأعمال، نظرا لكونها تشكل مساهمة في اقتراف الجريمة؛
- أن يكون هناك اتفاق وعزم بين الفاعلين على ارتكاب الجريمة¹³⁴.

¹³¹ - إدوارد جرس بشاي: مرجع سابق، ص: 76.

¹³² - Pierre Di Malta: Droit fiscal pénal, presses universitaire de France, avril 1992, p: 196.

¹³³ - أحمد الخليلي: مرجع سابق، ص: 188 وما بعدها.

¹³⁴ - بالنسبة لهذا الركن فإنه لا يشترط توفره في المساهمة في جريمة الغش الضريبي، لأن هذا النوع من الجرائم ينتج أثره و يتحقق فقط بالتنفيذ المادي للجريمة، وليس بالقصد أو بالإرادة كما سبق بيانه.

والقامين بالإشارة إلى أن تحديد شخص المساهم أو الفاعل في جريمة العث الضريبي، يقتضي منا في هذا الإطار، أن نميز بين شكلين أو نوعين من المقاولات الخاضعة للضريبة هما: المقولة الفردية، والمقولة التي تأخذ شكل شركة .

الفقرة الأولى : المقولة الفردية

في هذه الصورة من المقولة التي يملكها ويديرها شخص واحد ولا تتمتع بالشخصية المعنوية، يكون هذا الأخير هو المسؤول عن ارتكاب الجريمة، باعتباره في هذه الحالة وبحكم إدارته المباشرة للمقولة هو من يفترض أن تصدر عنه تلك الأفعال أو العمليات التي اعتبرها المشرع مجرمة، بما في ذلك صورة جريمة تقديمه لتقديرات محاسبية مزيفة أو مصطنعة، إذا كان هو من أعد فعلا هذه المحاسبة. بل إن المشرع المغربي وخروجا منه عن الأحكام العامة والصريحة الواردة في القانون الجنائي، فقد ذهب إلى أبعد من ذلك حين اعتبر أن الشخص المساهم يوصف كذلك حتى ولو لم يقم بالتنفيذ المادي والشخصي للجريمة، واقتصر دوره فقط على إعطاء تعليمات ووافق على ارتكاب الجريمة.

ولعل هذا المنحى الذي سلكه المشرع الضريبي، والهادف إلى التوسيع من مفهوم المساهمة في الجريمة ليستوعب صورة إصدار الأوامر أو التعليمات والموافقة على ارتكاب الجريمة، هو فيه نوع من الحرص الشديد على توفير الحماية الجنائية الكافية للمال العام، بزجر كل من سولت له نفسه هدره أو الإضرار به.

الفقرة الثانية : المقولة التي تأخذ شكل شركة

هنا بالنسبة لهذا الشكل من المقولة يطرح الإشكال، حيث نكون بصدد التعامل مع شخص معنوي ممثل في شركة يديرها ممثل قانوني واحد أو أكثر، يتمثل في مسير أو في مسيرين، حيث في هذه الحالة لمن يتم إسناد ارتكاب الجريمة الضريبية، هل إلى الشركة أم إلى ممثليها القانوني باعتباره شخصا طبيعيا؟ وإذا ما تمت مساءلة هذا الممثل القانوني، فهل يتم ذلك على أساس أنه مساهما أم مشاركا؟

نعتقد أن فعل ارتكاب الجريمة في هذه الحالة ينسب إلى كل من الشركة وممثليها القانوني، وذلك بغض النظر عن طبيعة العقوبة التي تتناسب شخص كل واحد منهما. وهذا ما يستشف أيضا من الفقرة الثانية من المادة 231 من م.ع.ض¹³⁵. وحسب بعض الفقه¹³⁶ فإن

¹³⁵ - تنص الفقرة الثانية من المادة 231 من م.ع.ض على مايلي: «مهما يكن 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».

¹³⁶ - شريف سيد كامل: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، نشر دار النهضة العربية، القاهرة، السنة 1997، ص:

الدور الذي قام به الممثل القانوني للشركة في الجريمة، هو الذي يحدد وصف الجريمة الذي على أساسه تتم مساءلة الشركة. فإذا كان ما قام به الممثل القانوني يعد في نظر القانون مساهمة، فإن هذا الوصف هو الذي ينطبق أيضا على الشركة.

ويشترط ذات الفقه لكي تعتبر الشركة مساهمة في الجريمة، أن يكون الفعل المجرم المرتكب من طرف ممثليها أو مسيرها قد تم القيام به لحسابها¹³⁷. وفي الحقيقة فإن مسعى الممثل القانوني للشركة أو متصرفها نحو الإفلات من الخضوع للضريبة كليا أو جزئيا، أو استرداد مبالغ بغير وجه حق أو الحصول على خصم من الضريبة عن طريق ارتكاب إحدى صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي بما فيها افتعال عسر الشركة، هي كلها أفعال مخالفة للقانون وخدمة "لمصالح" الشركة.

المطلب الثاني : المشاركة في جريمة الغش الضريبي

طبقا للأحكام العامة الواردة في القانون الجنائي، فإن المشاركة في الجريمة تكون قائمة بمجرد إتيان شخص لإحدى الأفعال أو التصرفات المجرمة الواردة في المادة 192 من م.ع.ض. و ارتباطا بهذه المادة الأخيرة، يلاحظ أن المشرع الضريبي قد اتجه ومن خلال كل من م.ع.ض.وم.ت.د.ع، إلى تكريس بعض شروط أفعال المشاركة المضمنة بالتشريع الجنائي، حيث أكد على كل من أعمال المساعدة والتوجيه أو الإرشاد إلى اقتراف الجريمة وعلى إصدار التعليمات أو الأوامر إلى الفاعل الأصلي، وتقديم التسهيلات إلى هذا الأخير بهدف ارتكاب الجريمة.

إلا أن المشرع الضريبي وعلى خلاف نظيره الجنائي، لم يشر إلى وجوب توفر عنصر العلم لدى المشارك في الجريمة، وهذا المنحى في اعتقادنا لا ينبغي أن يفهم منه على أنه إغفالا أو تقصيرا من طرف المشرع، وإنما مرده إلى رغبة هذا الأخير في مسايرة النظرية¹³⁸ الحديثة في الاشتراك الجنائي، التي تذهب إلى أن الشريك لا يستمد إجرامه من الفاعل الأصلي، وإنما من الفعل المجرم.

وترتيبا على ذلك، فإن نشاط الغش الضريبي يجرم بمجرد ارتكاب الركن المادي للجريمة، و من دون حاجة للبحث في مدى توفر الركن المعنوي من عدمه. لكن وحسب اجتهاد المجلس الأعلى¹³⁹، فإنه ولتحقق صفة المشاركة في الجريمة بصفة عامة، ينبغي أن يكون هناك

¹³⁷ - شريف سيد كامل: مرجع سابق، ص: 126.

¹³⁸ - إدوارد جرس يشاي: مرجع سابق، ص: 77.

¹³⁹ - القرار رقم 4808 الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 3 ماي 1990 في الملف الجنائي عدد 89/6245، مجموعة قرارات المجلس الأعلى، المادة الجنائية، الجزء الثاني، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، مابين سنتي 1983

فاعلا أصليا. و من الناحية الواقعية قد تتحقق صفة المشارك في جريمة الغش الضريبي بمختلف صور ركنها المادي في عدة أشخاص، نذكر منهم على سبيل المثال لا الحصر الخبراء في المحاسبة، والمستشارين الضريبيين، وأصحاب مكاتب الاستشارات التي لها علاقة بالمجال المالي. كما يمكن أن نجد في الواقع صورا أو أمثلة للمشارك في جريمة افتعال العسر، أو عرقلة إجراءات التحصيل تتجسد في من يقدم على تحريض المدين بالضريبة على سرعة تفويت أمواله المنقولة أو العقارية، تفاديا للحجز عليها وبيعها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، أو كمن يوفر للمدين مخازن أو أماكن لإخفاء منقولاته درء لمباشرة إجراءات التحصيل الجبري بشأنها¹⁴⁰، وأيضا كمن يساعد المدين سواء عن قصد وتواطؤ معه أو دون ذلك، من خلال الامتناع عن تقديم المعلومات والبيانات التي يطلبها منه المحاسب المكلف بالتحصيل. وفي هذا الإطار، كثيرا ما يلجأ محاسبو الخزينة العامة المكلفون بالتحصيل إلى المؤسسات البنكية من أجل إطلاعكم على الوضعية المالية الحقيقية لمدينهم.

وإذا ما عدنا إلى مثال أو صورة المشارك في جريمة الغش الضريبي المتعلقة بتوفير مخازن للمدين، من أجل استغلالها لإخفاء ممتلكاته المنقولة تفاديا لإيقاع الحجز عليها وبيعها من طرف محاسب الخزينة العامة، فإن هذا المشارك يطرح إشكالا على مستوى دوره في الجريمة، خاصة إذا كان شخصا معنويا كشركة، فهل تسند إليه صفة المشاركة استعارة من ممثله القانوني باعتباره شخصا طبيعيا، والذي تمت مساعلته أيضا بوصفه مشاركا في الجريمة، أم أنه يؤخذ جنائيا بناء على اعتبارات أخرى؟

في تقديرنا فإن هذا الشخص المعنوي - وعلى غرار ما رأينا حينما تطرقنا للمساهمة في جريمة الغش الضريبي - فإنه يسأل هو الآخر كشريك في الجريمة، وبالتالي فإنه يعاقب بعقوبة تراعي وتناسب وضعه القانوني كشخص اعتباري.

ولعل اتجاه المشرع المغربي في نصوص خاصة¹⁴¹ عديدة، إلى إخضاع بعض الأشخاص المعنوية كالشركات التجارية لجزاءات جنائية كالغرامات مثلا، إنما أراد من ورائه تبليغ رسالة محددة، مفادها وجوب إضفاء نوعا من الحماية القانونية على بعض المصالح الحيوية بالنسبة للمجتمع وللاقتصاد الوطني ككل. وما من شك أن الديون العمومية عامة ومنها الديون الضريبية على وجه الخصوص، تعد في مقدمة هذه المصالح الأولى بالإعتبار قانونا.

1991 ص: 362 و ص: 363.
¹⁴⁰ - يوسف بنباصر: الدليل العملي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني، في ضوء آخر المستجدات التشريعية، السنة الثالثة، العدد الرابع، المطبعة والوراقة الوطنية، المنارة للنشر والتوزيع، مراكش، السنة 2005-2006، ص: 342.
¹⁴¹ - ومنها على سبيل المثال لا الحصر، المدونة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة في فصلها 227.

وبعد أن تعرضنا لمعالجة موضوع المساهمة والمشاركة في جريمة الغش الضريبي، يثار إشكالا أو تساؤلا آخر سببه ما تضمنه الفصل 131 من ق.ج.م.ج. المغربي¹⁴²، الذي أورد طرفا آخر قد يكون واحدا من الأطراف المكونة للجريمة بصفة عامة، ألا وهو الفاعل المعنوي. فهل يمكن أن نجد دورا لهذا الفاعل المعنوي في جريمة الغش الضريبي وفقا للمفهوم الذي أتى به الفصل 131 من ق.ج.م.ج.، وتبعاً للتفسير الذي ساقه الفقه¹⁴³ لهذا الفعل؟

إذا ما عدنا إلى جريمة الغش الضريبي، فإن هذه الجريمة — وكما أكدنا على ذلك سابقاً — تكون قائمة بمجرد تحقق الركن المادي لها، أي بغض النظر عن توفر الركن المعنوي من عدمه، وبالتالي فلو أقدم الخاضع للضريبة كشخص طبيعي وبصفته مثلاً صاحب محل تجاري ويديره في آن واحد، على إصدار تعليماته إلى أحد عماله أو مرؤوسيه من أجل البيع بدون فواتورات بصفة دائمة، ونفذ هذا العامل عن حسن نية الأمر المذكور، نظراً لعدم علمه بأن ما يقوم به هو مخالف للقانون، ففي هذا المثال هل يعتبر هذا العامل معفى من العقاب، وبالتالي لا يسأل جنائياً وإنما يؤاخذ عن ذلك من أصدر تلك التعليمات، أي الملزم بالضريبة بصفته فاعلاً معنوياً وفق لما ينص عليه الفصل 131 من ق.ج.م.ج. المغربي؟

نعتقد في هذا المثال بأن الإثنين معا يعاقبان جنائياً، فالعامل ولو أنه كان حسن نية فهو يعاقب على أساس أنه هو الفاعل الأصلي في الجريمة، لأنه هو من تم تسخير لارتكاب الفعل المادي للجريمة، وبالتالي فلا يعذر بسبب جهله للقانون طبقاً للمبدأ العام الواردة في الفصل 2 من ق.ج.م.ج. في حين يؤاخذ الملزم أو صاحب المحل التجاري والذي يديره في نفس الوقت بصفته شريكاً، لأن دوره يقتصر فقط على فعل إصدار التعليمات، ولم يتعداه إلى فعل التنفيذ المادي للجريمة.

نخلص بذلك إلى أن الفصل 131 من ق.ج.م.ج. وكاستثناء لا ينطبق على جريمة الغش الضريبي، وإنما هذا الفصل جاء ليخاطب الفاعل المعنوي في الجريمة بشكل عام، هذا الأخير الذي يقتصر دوره على إصدار التعليمات لشخص آخر غير معاقب جنائياً بسبب انعدام تمييزه كالطفل أو المجنون.

المطلب الثالث: مسطرة تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

¹⁴² - ينص الفصل 131 من ق.ج.م.ج. على ما يلي: «من حمل شخصاً غير معاقب بسبب ظروفه أو صفته الشخصية، على ارتكاب

جريمة، فإنه يعاقب بعقوبة الجريمة التي ارتكبها هذا الشخص.»

¹⁴³ - أحمد الخليلي: مرجع سابق، ص: 209 وما بعدها.

تحكم مسطرة أو إجراءات تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي نوعين من المقتضيات التشريعية: واحدة تم النص عليها في م.ع.ض، يتم اللجوء إلى تطبيقها كلما تعلق الأمر بالوعاء الضريبي، وأخرى تضمنتها م.ت.د.ع يتم إعمالها كلما ارتبط موضوع الجريمة بالشق التحصيلي للضريبة. هذا إلى جانب الأحكام العامة الواردة في ق.م.ج، التي يتم الرجوع إليها كلما اقتضى الأمر ذلك.

لذلك، وحتى نلم بهذين النوعين من الإجراءات الجنائية، سوف نتناول تباعا إجراءات تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء، وتلك المرتبطة بالتحصيل.

الفقرة الأولى: إجراءات تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء

طبقا لمقتضيات المادة 231 من م.ع.ض¹⁴⁴، فإنه لا يمكن للنيابة العامة أن تباشر مسطرة تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي، إلا بعد أن تتوصل بشكاية من طرف وزير المالية أو الشخص الذي يفوض له ذلك، يلتزم من خلالها إنزال العقوبات المقررة قانونا في حق مرتكبي هذه الجريمة.

إلا أنه وقبل عرض هذه الشكاية على النيابة العامة، أوجب المشرع على الجهة المتضررة أن تسلك بعض الإجراءات، — يمكن تسميتها بالإجراءات الإدارية الأولية — التي إما أن تكون سابقة على تقديم الشكاية، أو لاحقة لعملية تحرير أو كتابة هذه الشكاية.

أولاً: الإجراءات السابقة لتقديم الشكاية

ألزم المشرع الضريبي وزارة المالية، وقبل أن تتخذ قرارها بتقديم شكايتها بشأن جريمة الغش الضريبي المرتبطة بالوعاء، أن تقوم بمباشرة مجموعة من الإجراءات في مقدمتها انتداب

¹⁴⁴ - تنص المادة 231 من م.ع.ض على ما يلي: «تثبت المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه بمحضر يحضره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل، ينتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلّفين وفقا للتشريع الجاري به العمل. مهما يكن النظام القانوني الخاضع 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. ويتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها. لا يمكن إثبات المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه إلا في إطار مراقبة ضريبية. إن الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المادة 192 المذكورة، يجب أن يعرضها سلفا وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض على سبيل الاستشارة على لجنة للنظر في المخالفات الضريبية يرأسها قاض وتضم ممثلين اثنين لإدارة الضرائب وممثلين اثنين للخاضعين للضريبة يختاران من القوائم التي تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا. ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار للوزير الأول. يجوز لوزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض أن يحيل بعد استشارة اللجنة المذكورة، الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات الجنائية المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه إلى وكيل الملك المختص التابع له مكان ارتكاب المخالفة. يجب على وكيل الملك أن يحيل الشكاية إلى قاضي التحقيق».

موظفين تابعين للإدارة العامة للضرائب لا تقل درجتهما على مفتش، تناط بهما خصيصا مهمة التثبت من إقدام الملتزم حقيقة على ارتكاب هذه الجريمة، وإثبات هذه الواقعة الإجرامية في محضر يتم تحريره لهذا الغرض، على أن يتم هذا التحقق أو هذا الإثبات للجريمة في سياق عملية مراقبة ضريبية تجريها الإدارة المعنية.

وهنا يمكن أن نضم تساؤلنا إلى التساؤل أو الإشكال الذي أثاره أحد الباحثين¹⁴⁵، إذ ماذا يعني المشرع بعبارة "خصيصا لهذا الغرض" الواردة في المادة 231 من م.ع.ض؟ فهل يقصد بها أن المفتشين المذكورين في هذه المادة يعينان خصيصا لمعابنة المخالفات، وبالتالي فإن المفتش الذي قام بالتحقيق أو المراقبة الضريبية لا يملك أو لا يتمتع بالصفة لتحرير محضر المخالفة أو على الأصح محضر الجنحة، بل عليه أن يلجأ إلى موظفين أو مأمورين متخصصين لمعابنة المخالفة ولتحرير محضر بشأنها؟!

وقد كان الأخرى بالمشرع في هذا الخصوص أن يعطي للمفتش الذي قام بالتحقيق أو بالفحص الضريبي في آن واحد صلاحية إنجاز محضر الجنحة، وهذا من شأنه أن يمنح للعمل المنجز فعالية أكثر.

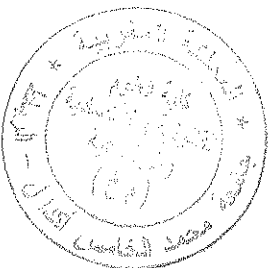
وتبعا لذلك، يلاحظ أن دور محررا هذا المحضر هو نوعا ما شبيه في بعض جوانبه بالدور الذي أناطه مشرع ق.م.ج¹⁴⁶ بضباط الشرطة القضائية، خاصة من حيث التثبت من وقوع الجريمة وجمع الأدلة عنها والبحث عن مرتكبيها وتحرير محضر بشأن ما قاموا به من عمليات مرتبطة بالجريمة موضوع البحث. إلا أنه ولتكون المهمة الموكولة لهذين الموظفين صحيحة من الناحية القانونية، فإن المشرع نص على وجوب أدائهما للقسم أمام القضاء، قبل الشروع في تنفيذ ما انتدبا من أجله.

وبخصوص القيمة الإثباتية للمحاضر المنجزة من طرفهما، فنعتقد بأن هذه المحاضر يوثق بمضمونها ولا يمكن الطعن فيها إلا بالزور، وهذا من شأنه أن يقوي ويزيد من الحماية والحصانة المفروض إيلؤها للديون العمومية.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي لم يتطرق إلى الشكل الذي يمكن أن يأتي فيه هذا المحضر أو هذه المحاضر إن تعددت ولا إلى أنواعها، ولعل سكوت المشرع عن ذلك كله فيه دعوة ضمنية للرجوع إلى أعمال المقتضيات العامة الواردة في ق.م.ج.

¹⁴⁵ - عبد الرحمان ابليل: مرجع سابق، ص: 173.

¹⁴⁶ - راجع الفصول 18، 23 و 24 من ق.م.ج.



وهكذا، فإنه يجوز في نظرنا لهذين الموظفين إنجاز مسطرة متكاملة، تبدأ بالاستماع في محضر إلى الخاضع للضريبة أو من يمثله إن تعلق الأمر بشخص معنوي، وتدوين جميع أقواله وتصريحاته بخصوص المنسوب إليه، وإمكانية تحرير محضر حجز أو معاينة للوثائق المتضمنة لتقييدات وتسجيلات مزيفة وصورية، لأن مثل هذه الوثائق وغيرها تعد وسيلة إثبات قاطعة في الجريمة.

وإذا كان هناك فاعلا أصليا في الجريمة من غير الملزم الخاضع للضريبة، كأن يتعلق الأمر بمحاسب يعمل بشركة قام بإعداد تقييدات محاسبية مزيفة، ففي هذه الحالة يمكن إنجاز محضر استماع إلى هذا المحاسب بصفته فاعلا أصليا، وتدوين جميع تصريحاته.

لكن، ما هو الحل إذا ما امتنع الخاضع للضريبة أو من يمثله، أو كل من له علاقة بالجريمة موضوع المراقبة الضريبية عن إبداء أي تعاون مع مأموري الإدارة العامة للضرائب، بل وقام بإعاقة عملهما الرامي إلى إثبات الجريمة؟ فهل يتم في هذه الحالة الاقتصار فقط على تحرير محضر من طرف هذين الموظفين وتضمينه ما تسنى لهما معاينته من جرائم، وكذا ذكر كافة الصعوبات والعراقيل التي اعترضتهما أثناء أداء مهمتهما وإبراز استنتاجاتهما، ومن ثم رفع هذا المحضر إلى وزير المالية وقفل مسطرة المراقبة الضريبية؟

في رأينا ينبغي أن يكون الرد على مثل هذا التساؤل بالإيجاب، إلا أنه وفي جميع الأحوال يبقى القرار باعتماد مثل هذا المحضر ورفع شكاية على أساسه إلى النيابة العامة من أجل تحريك المتابعة الجنائية، هو خيار يعود إلى وزير المالية وحده أو من تم التفويض له بذلك.

ويثار إشكالا آخر حول جريمة الغش الضريبي المتلبس بها، إذ قد يصل إلى علم النيابة العامة من طرف شخص مجهول، أو من طرف أحد الأشخاص أو الجهات التي لا تربطها بوزارة المالية أي علاقة، خبر وقوع مثل هذه الجريمة، والتي تقتضي بسبب طبيعتها عادة الإسراع في التدخل واتخاذ الإجراءات الجنائية اللازمة، تفاديا لضياع الأدلة أو خشية لأن تمتد يد العيب إليها، فهل في هذه الحالة تبادر النيابة العامة تلقائيا إلى تحريك الدعوى العمومية، وتخبر بعد ذلك وزارة المالية، أم أنه لا يجوز لها ذلك ما دام أنها لم تتوصل بشكاية من هذه الأخيرة؟ وهل يحق لها أن تطلب بصفة استعجالية من وزير المالية تقديم مثل هذه الشكاية، حتى تتمكن من مباشرة الدعوى العمومية؟

هذه التساؤلات وغيرها، سنتولى الإجابة عليها ونحن نتحدث عن الإجراءات اللاحقة

لتحرير الشكاية.

ثانيا: الإجراءات اللاحقة لتحديد الشكاية

يستتبع عمليا إنجاز المحضر المثبت لجريمة الغش الضريبي، رفعه إلى وزير المالية قصد البت فيه واتخاذ بشأنه القرار المناسب. وهو القرار الذي لا يعدو أن يكون إما اللجوء إلى تقديم شكاية إلى النيابة العامة، أو أن يتم صرف النظر عن ذلك لمبررات قد يراها وجيهة. وإذا ما ارتأى وزير المالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك فائدة من تقديم هذه الشكاية، فإنه يتعين عليه بداية وبصفة إلزامية أن يعرضها على سبيل الاستشارة على لجنة¹⁴⁷ يتم تعيينها من طرف الوزير الأول. وتتألف من قاض يقترحه وزير العدل لتولي رئاسة هذه اللجنة، وممثلين اثنين تقترحهما المصلحة الضريبية، وممثلين اثنين خاضعين للضريبة يختارون من القوائم التي تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا. إلا أنه في هذا الصدد، لم يحدد المشرع كيفية اشتغال هذه اللجنة وتعاملها مع الشكاية المحالة عليها.

وفي اعتقادنا، فإن هذه اللجنة تقوم بدراسة الشكاية المعروضة عليها، وكذا ما دون بالمحضر أو المحاضر المرفقة بها والمنجزة من طرف مأموري إدارة الضرائب. وتطلع على وسائل الإثبات وكافة الأشياء أو الوثائق المستعملة في الجريمة، وعند اقتناعها بقيام الجريمة وبنسبتها إلى الجاني أو الجناة إن تعددوا، آنذاك وعلى وضوء ما توفر لها من معلومات وحقائق تدلي برأيها أو استشارتها في الموضوع. ورأيها غير الملزم هذا يكون إما بالدعوة إلى تقديم الشكاية أو بالعدول عنها، ليبقى بذلك القرار النهائي بشأن تقديم هذه الشكاية من عدمه، بيد شخص وزير المالية أو من يفوض له ذلك.

والقمين بالإشارة أنه إذا ما تقرر عرض هذه الشكاية على النيابة العامة، فإن هذه الأخيرة وحسب التشريع الضريبي، تكون ملزمة بإحالتها على قاضي التحقيق التابع للمحكمة التي تزاوّل بها عملها. ولعل هذا المنحى التشريعي وإن كان يعتبر خروجاً عن المألوف في الأحكام العامة المنصوص عليها في ق.م.ج، والتي تمتع النيابة العامة بسلطة الملائمة¹⁴⁸ بشأن تحريك المتابعة من عدمها، إلا أنه فيه حماية أكبر لديون الدولة الضريبية، وردعا لكل من قد تسول له نفسه التناول على هذه الديون.

¹⁴⁷ - راجع قرار الوزير الأول رقم 313302 بشأن تعيين أعضاء اللجنة الخاصة بالمخالفات الضريبية.

¹⁴⁸ - نعتقد أنه لو كنا بصدد سلطة الملائمة الممنوحة للنيابة العامة بشأن تحريك الدعوى العمومية في إطار القواعد العامة، فإن

قراراتها كانت سوف لن تخرج عن مايلي:

- 1- إما حفظ الشكاية بدون متابعة؛
- 2- أو الأمر بإجراء بحث تمهيدي؛
- 3- أو الإحالة المباشرة للشخص أو الأشخاص المشار إليهم في الشكاية قصد مثولهم أمام المحكمة الجنحية؛
- 4- أو طلب فتح تحقيق قضائي.

لكن، ومع ذلك يبقى هناك إشكالا أو تساؤلا قائما، وهو المتعلق بمدى إمكانية تحريك الدعوى العمومية من طرف النيابة العامة بشأن جرائم الغش المتلبس بها، في غياب توصلها بأية شكاية من وزارة المالية؟

بالرجوع إلى التشريع المجرم للغش الضريبي، نجده ينص صراحة على وجوب تقديم هذه الشكاية من طرف وزير المالية أو الشخص الذي يفوض له ذلك كشرط لتحريك المتابعة من طرف النيابة العامة، بغض النظر عن نوع الجريمة سواء أكانت عادية أو متلبسا بها¹⁴⁹. يبرر جانب من الفقه¹⁵⁰، هذا المنحى التشريعي بمراعاته لمصلحة المتضرر وتقديمها على حق المجتمع في المتابعة. وفي هذا السياق اعتبر القضاء المصري تقديم الشكاية من طرف وزير المالية هو إجراء من النظام العام، يترتب عن تخلفه عدم قبول الدعوى الجنائية. كما أكدت الغرفة الجنائية بمحكمة النقض الفرنسية على وجوب احترام تقديم هذه الشكاية أولا، واعتبرت ذلك بمثابة إجراء جوهري لارتباطه بالنظام العام، وبالتالي فإن أي إخلال بهذا الإجراء يكون محل إثارة تلقائية من طرف القاضي، وفي جميع مراحل التقاضي¹⁵¹.

إضافة إلى ذلك، فإن التشريع الضريبي المغربي لا يجيز للنيابة العامة بناء على معلومات توصلت بها أن تطلب من وزارة المالية تقديم هذه الشكاية، بهدف تحريك المتابعة الجنائية، وإن كنا حقيقة من مؤيدي إعادة النظر تشريعيا في مسألة وجوب تقديم الشكاية كشرط لتحريك المتابعة الجنائية، لأن مثل هذا المنحى من شأنه أن يحد من فعالية الحماية الجنائية المفروض تسخيرها للديون العمومية.

لتبقى بذلك وزارة المالية، وحسب أحد الباحثين¹⁵²، هي صاحبة القرار والمبادرة في تحريك الدعوى العمومية من عدمها، إلا أنها وعوض تفعيلها للمقتضيات الضريبية المتعلقة بتجريم الغش الضريبي، نجدها - يضيف ذات الباحث - تتصدى لهذه الظاهرة من خلال أعمالها لإحدى الوسيلتين التاليتين:

- إما لجوؤها إداريا وعلى مستوى الوعاء الضريبي، إلى تصحيح ما تلاحظه من نقصان أو أخطاء أو إغفالات كلية أو جزئية، تشوب تصريحات الخاضعين للضريبة.
- أو مباشرتها لإجراءات التحصيل الجبري، من أجل استخلاص ديونها العمومية.

¹⁴⁹ - للإشارة، فغالبية جرائم الغش الضريبي هي من الجرائم المتلبس بها، لأنه يتم ضبط الجاني وبحوزته الأشياء المستعملة في الجريمة، كالوثائق المزورة أو الصورية.

¹⁵⁰ - أحمد الخمليشي: شرح المسطرة الجنائية، الجزء الأول: الدعوى العمومية، الدعوى المدنية، البحث التمهيدي، الطبعة الثانية، نشر مكتبة المعارف السنة 1980، ص: 73.

¹⁵¹ - Jacques Brunon : op.cit, P :29.

¹⁵² - حسن مرشان: الغش الضريبي في القانون المغربي، عرض قدم خلال اليومين الدراسيين، 13-14 نونبر 2007، المنظمين من طرف المحكمة العليا الجزائرية، حول موضوع الغش الضريبي والتهرب الجمركي.

لكن ثمة سؤال يطرح نفسه، ترى هل هاتين الوسيطتين المتبعيتين من طرف الإدارة الضريبية كافيتين وحدهما لمحاربة الغش الضريبي؟
أكد أن الجواب على مثل هذا التساؤل لن يكن إلا بالنفي، وذلك لاعتبارات سوف تتضح عند الانتهاء من هذا الباب.

إلا أنه ومع ذلك، فإن المشرع المغربي وفي إطار حمايته للنظام العام الاقتصادي قد أحسن صنعا، حينما منح للنيابة العامة على مستوى المحاكم التجارية، إمكانية تحريك الدعوى العمومية مباشرة ضد صاحب المقاول المقترب لإحدى الجرائم المالية كالجريمة الضريبية، حيث في هذا الإطار تخبر هذه النيابة نظيرتها الموجودة على صعيد المحكمة الابتدائية بهذه الجريمة، والتي تتكفل بمتابعة الجاني صاحب المقاول بجنحة الغش أو التهرب الضريبي¹⁵³. وهو الاتجاه الذي سار فيه أيضا جانب من الباحثين¹⁵⁴، حينما اعتبر أنه بإمكان النيابة العامة لدى المحاكم التجارية تحريك الدعوى العمومية بسبب بعض الجرائم المرتكبة من طرف مسيري بعض الشركات التي تعاني من صعوبات، أو التي هي في حالة تسوية قضائية أو تصفية قضائية. وبطبيعة الحال فإنه في مثل هذه الحالة الأخيرة يتم تحريك الدعوى العمومية بطريقة غير مباشرة، من خلال إحالة مثل هذه الدعاوى على النيابة العامة لدى المحكمة الابتدائية المختصة. ومهما يكن، فإن الوضع التشريعي المغربي الراهن، هو أفضل بكثير من مثيله المصري الذي يمنح للنيابة العامة الحق في حفظ الشكاية المعروضة عليها من طرف وزارة المالية¹⁵⁵. وأيضاً، فإن من حسنات التشريع الضريبي المغربي، أن أحجم عن النص على مسطرة الصلح أو المصالحة بين وزير المالية كطرف متضرر وبين الممول كطرف جاني، هذا الصلح الذي يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية. ثم إن أي تنقيص على مثل هذا المقتضى من شأنه أن يفرغ النص المجرم للغش الضريبي من محتواه، ويشجع المتهملين على التماادي في غشهم، مادام أنه بإمكانهم إذا ما توبعوا جنائياً أن يركنوا إلى طلب المصالحة تجنباً للجزاء الجنائي.

إلا أنه ورغم ذلك، فإن هناك وجهاً إيجابياً لهذا الصلح لا يمكن تجاهله، خاصة إذا كان من نتائجه أداء الخاضع للضريبة أو المدين بمبلغ الدين الضريبي محل الغش، إضافة إلى نسبة مائوية من هذا المبلغ كعقوبة مالية، لأن العبرة في النهاية هي بعدم تعرض موارد الدولة المالية

¹⁵³ - جمال سرحان: الجرائم المالية وتأثيرها على الاستثمار، عرض قدم في إطار الندوة التي نظمتها وزارة العدل أيام 9، 10 و 11 دجنبر 2004 بمكناس حول موضوع السياسة الجنائية بالمغرب: واقع وأفاق، المجلد الأول للأعمال التحضيرية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة الندوات والأيام الدراسية العدد 3، 2004، ص: 26.

¹⁵⁴ - عائشة أومغار ومحمد عبد المحسن البقالي الحسيني: مساطر معالجة صعوبات المقاول، عرض قدم في إطار الندوة الجهوية بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، المنعقدة بمحكمة الاستئناف بطنجة خلال يومي 21-22 يونيو 2007، ص: 15 وص: 16.

¹⁵⁵ - محمد أحمد عبد الرؤوف: مرجع سابق، ص: 202.

للضرر والضياع. وما يصدق هنا على الصلح يصدق أيضا على إمكانية سحب الشكاية من طرف وزير المالية، إذا كان من آثار هذا السحب أن يحفظ للدولة حقوقها المالية كاملة. والملاحظ أن النيابة العامة تكون ملزمة حسب النص المنظم لجريمة الغش الضريبي بإحالة الشكاية المرفوعة إليها على قاضي التحقيق. والإلزام هنا وإن كان يتعارض مع ما هو منصوص عليه في قانون المسطرة الجنائية¹⁵⁶ باعتباره يمثل النص العام، إلا أنه وفي اعتقادنا فإن هدف المشرع الضريبي من ذلك، هو تعميق البحث في مثل هذه الجرائم المعقدة التي يختلط فيها ما هو تقني محاسباتي بما هو قانوني، وصولا إلى اتخاذ قرار إما بالمتابعة وإحالة الظنين على المحكمة أو عدم المتابعة.

وعليه، فإن عبء إثبات الجريمة الموكول أصلا إلى النيابة العامة، ينتقل هنا إلى قاضي التحقيق الذي عليه أن يأتي بالدليل الذي يثبت نسبة الجريمة إلى الملمزم وكل من له صلة بها. إلا أنه وحسب مقتضيات المادة L.227 من كتاب المساطر الضريبية الفرنسي، فإن عبء إثبات كون الملمزم قد تعمد ارتكاب فعل الغش الضريبي، إنما يعود إلى كل من النيابة العامة والإدارة العامة للضرائب¹⁵⁷.

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي في م.ع.ض قد تراجع عما سبق أن أقره في النص الأصلي لتجريم الغش الضريبي، المتمثل في قانون المالية لسنة 1996-1997 الذي كان ينص على إحالة وكيل الملك للشكاية على المحكمة المختصة، وأن هذه المحكمة تكون ملزمة بتكليف أحد أعضائها للقيام بالبحث التكميلي في الجريمة، لتصبح الإحالة في النص الحالي على قاضي التحقيق وليس على المحكمة الابتدائية صاحبة الاختصاص. وهذا التعديل فيه حقيقة نوعا من التراجع عن الحماية الجنائية الواجب تأمينها للديون الضريبية، لأن الإحالة على قاضي التحقيق لا تعني في كل الأحوال تقرير المتابعة الجنائية، وضمان إحالة الظنين على المحكمة المختصة.

وهنا نتساءل، إذا ما صدر عن قاضي التحقيق أمرا بعدم متابعة الشخص الذي يعتقد بأنه مسؤولا عن جريمة الغش الضريبي، فهل يحق للإدارة العامة للضرائب الطعن في هذا الأمر؟ بالفعل يحق لهذه الإدارة بصفتها مطالبة بالحق المدني أن تستأنف هذا الأمر لدى الغرفة الجنحية بمحكمة الاستئناف داخل أجل ثلاثة أيام من تبليغها الأمر المذكور، وذلك طبقا لمقتضيات الفصل 224 من ق.م.ج.

¹⁵⁶ - راجع الفصل 83 من ق.م.ج.

¹⁵⁷ - Guide des poursuites pénales pour Fraude fiscale : op.cit, P :47.

الفقرة الثانية : مسطرة تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي المتعلقة بالتحصيل

يترتب عن اقتراف المدين لجريمة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي، نشوء حق المحاسب المكلف بالتحصيل في تقديم طلب إلى النيابة العامة من أجل تحريك الدعوى العمومية في مواجهة هذا المدين وضد شركائه أيضا إن وجدوا، وذلك من أجل تطبيق العقوبات المقررة قانونا¹⁵⁸. إلا أن هذا الطلب وليكون صحيحا ومقبولا من الناحية الشكلية، فقد اشترط المشرع وجوب أن يسبقه ترخيصا من طرف رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل. ومن الناحية العملية فإن الخازن الإقليمي، هو المؤهل لإصدار أو إعطاء مثل هذا الترخيص الذي عادة ما يأخذ شكل التأشير بالموافقة على الطلب.

ومعلوم أن هدف المحاسب المكلف بالتحصيل من تقديم هذا الطلب إنما يكتسي صبغة مزدوجة، فهو يلتمس من النيابة العامة تحريك المتابعة الجنائية، وفي ذات الوقت ينتصب كطرف دائن للمطالبة بالتعويض وجبر الضرر، في حالة ما إذا قررت النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية وعدم حفظها. إلا أنه ومن خلال ما تقدم تتناسل العديد من التساؤلات، إذ لماذا اشترط المشرع الضريبي لقبول طلب المتابعة القضائية المقدم من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل إلى النيابة العامة، وجوب حصول هذا المحاسب على ترخيص مسبق من طرف رئيس إدارته؟

ثم في حالة ما إذا قررت النيابة العامة حفظ هذا الطلب، فهل هناك وسائل قانونية أخرى يمكن بواسطتها لهذا المحاسب أن يصل إلى جبر الضرر الذي لحق خزينة الدولة؟ كذلك فإن عدم تحديد المشرع الضريبي للمحكمة المختصة محليا للنظر في طلب المحاسب المكلف بالتحصيل، يثير هو الآخر إشكالا حول كيفية معرفة هذه المحكمة. فهل هي تلك التي يجب أن يقع في دائرتها الأداء الضريبي؟ أم المحكمة التي ارتكبت في دائرة نفوذها الجريمة؟ أم تلك التي يقيم في دائرتها القضائية المدين المتابع أو أحد المساهمين أو المشاركين معه في اقتراف الجريمة؟

¹⁵⁸ - وقد سبق فعلا لبعض المحاسبين العموميين المكلفين بالتحصيل، أن قاموا بتفعيل مقتضيات المادتين 84 و88 من م.ت.د.ع، وقدموا طلبات بالمتابعة القضائية إلى النيابة العامة ضد بعض المدينين المفتعلين لعسرهم أو المعرقلين لتحصيل الدين العمومي، بل وانتهت هذه الطلبات بالبت فيها من طرف القضاء، وتمت إدانة هؤلاء الأظناء المدينين. ومن ذلك نذكر على سبيل المثال لا الحصر الحكم - غير المنشور - عدد 2941 الصادر في الملف ج ت عدد 6/2003/946، عن المحكمة الابتدائية بسلا بتاريخ 2003/11/21، والذي قضى بإدانة الظنين من أجل ما نسب إليه، والحكم عليه بشهر واحد موقوف التنفيذ وبغرامة نافذة قدرها 5000 درهم مع تحميله الصائر.

يبدو بالنسبة لتساؤلنا الأول أن هدف المشرع من اشتراطه وجوب الترخيص المسبق لرئيس إدارة المحاسب المكلف بالتحصيل، هو تثبيت هذا الرئيس من سلامة القرار المتخذ من طرف رؤوسه بشأن تقديم طلب المتابعة القضائية، لأن تقديم مثل هذا الطلب إلى النيابة العامة فيه احتمال المساس بسمعة المدين، وتحويله في نظر البعض إلى شخص مشتبه فيه. كما أن قرار حفظ هذا الطلب من طرف النيابة العامة، قد تكون له انعكاسات سلبية على المحاسب المكلف بالتحصيل، فيما إذا قرر المدين المعني بالأمر فيما بعد تقديم شكاية إلى وكيل الملك، من أجل متابعة هذا المحاسب جنائيا بتهمة الوشاية الكاذبة طبقا لمقتضيات الفصل 445 من ق.ج.¹⁵⁹

وعليه، فإن إشراك المشرع لأكثر من طرف واحد في اتخاذ قرار تقديم طلب المتابعة القضائية، لا يقلل في شيء من قيمة وأهمية مبادرة المشرع ككل في تجريم فعل افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي، خاصة إذا كانت نظرة وهدف المشرع تتوخيان تحقيق التوازن في حماية كل من مصالح الدولة المالية وحقوق الأفراد الخاصة.

وبخصوص الوسائل القضائية التي يمكن أن يلجأ إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، لدرء خطر الإضرار بحقوق خزينة الدولة في مواجهة قرار النيابة العامة بحفظ طلب المتابعة الجنائية، فهناك في اعتقادنا وسيلتين قانونيتين أو على الأصح هناك دعوتين قضائيتين مختلفتين، مصدرهما القواعد العامة الواردة في كل من ق.م.ج. وق.ل.ع. فالأولى إذن ذات طابع جنائي تتمثل فيما يعرف بالشكاية المباشرة أو دعوى الإدعاء المباشر¹⁶⁰، والثانية ذات صبغة مدنية صرفة، ونقصد بها هنا دعوى إبطال التصرف لصوريته. فالشكاية المباشرة أو الإدعاء المباشر

¹⁵⁹ - ولو أن النيابة العامة غالبا ما تقرر في إطار سلطتها التقديرية حفظ الملف في مثل هذه الشكايات، وذلك حينما يتبين لها غياب أية أدلة يمكن أن تدن طرف المشتكى به أمام القضاء. بل وحتى لو قررت إحالة الدعوى العمومية على المحكمة لسبب من الأسباب، فإن هذه الأخيرة قد تقضي بالبراءة إذا ما اتضح لها واقتنعت بانعدام وجود دليل سواء أكان قانونيا أو واقعيًا، من شأنه أن يحمل المسؤولية الجنائية للظنين المشتكى به. وفي مثل هذه القضايا التي قد يكون فيها المحاسب المكلف بالتحصيل طرفا مشتكى به أو طرفا في الدعوى الجنائية، فإنه وبسبب مباشرته لوظيفته التحصيلية، بحسن نية وبناء على سندات تنفيذية، سوف يكون مأل الشكاية هو الحفظ من طرف النيابة العامة، والحكم بالبراءة من طرف القضاء. إلا أن ذلك قد لا يعفيه من تحمل المسؤولية المدنية، فيما إذا قرر المدين الحائز لقرار الحفظ أو لحكم نهائي قضى ببراءته، متابعة هذا المحاسب أمام القضاء المدني ملتصا بالتعويض عن الضرر.

¹⁶⁰ - ينص الفصل 384 من ق.م.ج. على ما يلي: «ترفع الدعوى إلى المحكمة الابتدائية كما يلي:

- 1- بتعرض المتهم على الأمر القضائي في الجرح طبقا للمادة 383؛
- 2- بالاستدعاء المباشر الذي يسلمه وكيل الملك أو الطرف المدني للمتهم أو عند الإقتضاء للمسؤولين عن الحقوق المدنية؛
- 3- باستدعاء يسلمه أحد أعوان الإدارة المأذون له بذلك قانونا، إذا كان هناك نص خاص يسمح لهذه الإدارة بتحريك الدعوى العمومية؛
- 4- بالإحالة الصادرة عن قاضي التحقيق أو هيئة الحكم؛
- 5- بالتقديم الفوري للجلسة في الحالة المنصوص عليها في المادة 74؛
- 6- بإحالة من وكيل الملك بناء على تصريح مرتكب المخالفة أو المسؤول عن الحقوق المدنية المشار إليه في الفقرة الأخيرة من المادة 377.

وسيلة تتيح للمحاسب المكلف بالتحصيل بصفته متضررا، فرصة حقيقية لعرض قضيته مباشرة على المحكمة الابتدائية المختصة، حيث يتحول هذا المحاسب بمقتضى القانون إلى محرك للدعوى العمومية - التي هي كمبدئ عام موكول أمر إثارتها إلى النيابة العامة - وفي نفس الوقت إلى مطالب بالحق المدني، أو بعبارة أوضح إلى مطالب بتعويض مالي عن الضرر الذي لحقه بسبب الجريمة المرتكبة. وفي ذلك يشترط جانب من الفقه¹⁶¹ لتقديم هذه الشكاية أن تكون هناك جريمة، وأن يترتب عنها ضرر سواء أكان ضررا ماديا أو معنويا، وأن يكون هذا الضرر حالا ومحققا، وأخيرا أن تقوم هناك علاقة سببية بين الجريمة والضرر. و تضع المحكمة يدها على القضية بسبب وجود هذه الشكاية، لتكون بذلك هذه المسطرة من التقاضي وسيلة أخرى من وسائل رفع الدعوى أمام القضاء، أتى بها المشرع الجنائي لحماية حقوق ومصالح الطرف المتضرر. وقد أشارت إليها أيضا المذكرة التعليمية الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة¹⁶²، وأمرت القبض باللجوء إليها كلما قررت النيابة العامة حفظ طلباتهم المتعلقة بالمتابعة القضائية. إلا أنه وفي هذا الإطار، ينبغي التقييد بضرورة ممارسة هذه المسطرة بحسن نية، وبعد استجماع كافة وسائل الإثبات سواء منها القانونية أو الواقعية، والتأكد من الطابع الجزائي لهذه الوقائع المثبتة لجنة افتعال العسر أو عرقلة عملية التحصيل.

وللوصول إلى بعض وسائل الإثبات القانونية يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يلجأ إلى مقتضيات المادتين 128 و 129 من م.ت.د.ع، اللتين تتيحان له ممارسة حق الإطلاع لدى أطراف وجهات متعددة، تكون مصدر معلومات لإثبات واقعة افتعال المدينين لعسرهم أو عرقلتهم لعملية تحصيل الدين العمومي، ومن بين هذه المؤسسات أو الأشخاص نذكر على سبيل المثال لا الحصر الوكالة الوطنية للمحافظة العقارية، السلطات المحلية، المؤسسات البنكية والموثقين. أما الدعوى المدنية التي موضوعها طلب إبطال تصرف ما كالبيع نظرا لصوريته، فهذه الوسيلة القانونية¹⁶³ يمكن أن يلجأ إليها المحاسب المكلف بالتحصيل إما بصورة منفردة ومستقلة لإبطال التصرف الذي أضر بمصالح الدولة، من جراء تبديد المدين لأمواله التي تشكل ضمان الخزينة لاستيفاء مستحققاتها المالية، وإما بالموازاة مع الدعوى العمومية التي تقيمها النيابة العامة بناء على طلبه المتعلق بالمتابعة القضائية.

¹⁶¹ - عبد الوهاب بنسعيد: دراسة حول الشكاية المباشرة، مقال منشور بمجلة المحاماة، العدد 2، فبراير 1985، ص: 105.

¹⁶² - Instruction, op, cit, P : 194.

¹⁶³ - أساس هذه الوسيلة القانونية أو الدعوى المدنية هو كلا من الفصل 22 من ق.ل.ع الذي ينص على ما يلي: «الإتفاقات السرية المعارضة أو غيرها من التصريحات المكتوبة لا يكون لها أثر إلا فيما بين المتعاقدين ومن يرثهما، فلا يحتج بها على الغير إذا لم يكن له علم بها، ويعتبر الخلف الخاص غيرا بالنسبة لأحكام هذا الفصل»، والفصل 1241 من ق.ل.ع أيضا تضمن ما يلي: «أموال المدين ضمان عام لدائنيه، ويوزع ثمنها عليهم بنسبة دين كل واحد منهم، ما لم توجد بينهم أسباب قانونية للأولوية».

ويقصد بالصورية اتفاق طرفين على إخفاء ما اتفق عليه سرا، تحت غطاء عقد ظاهر لا تنصرف إرادتهما إلى الالتزام أو الرضا به. والصورية بهذا المعنى إذن تتميز بكونها عملا تتوافق عليه إرادة متعاقدين متواطئين معا، بغاية غش الغير أو إخفاء أمر معين، كالمدين الذي بعد توصله بإعلام ضريبي أو بإنذار قانوني من طرف القابض، يبادر إلى تفويت عقار يملكه إلى زوجته، بهدف تفادي إخضاعه لاحقا لإجراءات الحجز والبيع من أجل استيفاء الخزينة العامة لديونها الضريبية.

وفي هذا السياق، سبق للقضاء المغربي¹⁶⁴ أن أصدر عدة أحكام وقرارات جاءت لصالح قباض الخزينة العامة، قضت بإبطال بعض عقود البيع بعد أن تبين له بواسطة قرائن قوية جدية الطلبات المتعلقة بصورتها.

والملاحظ أنه ينبغي على المحاسب المكلف بالتحصيل عندما يعتزم رفع دعواه أمام القضاء، أن لا يقتصر في طلبه على التماس إبطال عقد ما انصب على عقار لصوريته، وإنما يتعين عليه إضافة إلى ذلك أن يلتمس من المحكمة المختصة إصدار أمر إلى المحافظ على الأملاك العقارية من أجل التشطيب على هذا التصرف من الرسم العقاري، وإعادة الوضع أو الحالة إلى ما كانت عليه بتقييد المدين مرة أخرى وحده مالكا للعقار دون سواه، وذلك ضمانا للحصول على مقتضيات حكم قضائي يوفر حماية كافية لحقوق ومصالح خزينة الدولة.

والقمين بالإشارة إلى أنه إذا قرر المحاسب المكلف بالتحصيل سلك مسطرة الدعوى الجنائية من خلال تقديم شكاية إلى النيابة العامة من أجل متابعة المدين بجنحة افتعال عسره أو عرقلته لعملية تحصيل الدين العمومي، وقرر وكيل الملك فعلا تحريك الدعوى العمومية وإحالة الظنين على المحكمة المختصة، فإن الحكم الذي قد يصدر بالإدانة في هذا الشأن ضد المدين، يكون حجة لصالح القابض أمام القضاء المدني¹⁶⁵، لإثبات كل الأعمال التدليسية والتصرفات الصورية التي لجأ إليها المدين، من أجل التظاهر بعسره إضرارا بحقوق الدولة المالية، وتفاديا لمتابعته في أمواله الشخصية واستخلاص الخزينة العامة لديونها الضريبية.

المبحث الثاني: العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء

والتحصيل¹⁶⁶

¹⁶⁴ - نذكر الحكم - غير منشور - رقم 6794 صادر بتاريخ 2000/12/26 عن المحكمة الابتدائية - الفداء درب السلطان - الدار البيضاء في الملف رقم 2000/1566، والقرار - غير منشور - رقم 1/6154 صادر بتاريخ 2002/12/11 عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء في الملف رقم 2001/2693.

¹⁶⁵ - وهو ما أكدته المجلس الأعلى في قراره عدد 2490 الصادر بتاريخ 11 شتنبر 2003 في الملف المدني عدد 2001/5/1/667، المنشور بمجلة المناهج عدد مزدوج 8/7 - سنة 2005، ص: 179، والذي انتهى فيه إلى ما يلي: "القضاء المدني مقيد بما يثبت أمام القضاء الزجري من وقائع".

¹⁶⁶ - كنا نسير في بداية هذه الأطروحة في اتجاه أن نحصل هذا المبحث للحديث عن إجراءات المحاكمة في جريمة الغش الضريبي، وهو اتجاه يظهر أنه منطقيا، خاصة بعد أن تعرضنا سابقا إلى إجراءات تحريك الدعوى العمومية. إلا أنه ومن خلال تفحصنا

قام المشرع الضريبي وهو بصدد تعداد أنواع وصور جريمة الغش الضريبي المتعلقة سواء بالوعاء أو بالتحصيل، بتحديد العقوبة الواجب إيقاعها على كل ظنين، سواء أكان فاعلا أصليا أو مساهما أو مشاركا، وذلك متى ثبت في حقه اقتراف واحد أو أكثر من هذه الصور الإجرامية. إلا أن الملاحظ هو أن هذه العقوبة تختلف باختلاف ما إذا كان هذا الظنين قد ارتكب الجريمة الضريبية لأول مرة، أو أنه في حالة عود. وهكذا، فالجزاء المقرر تشريعا لجريمة الغش الضريبي يكون إما الغرامة أو الحبس.

وانطلاقا من هذا، سوف نتناول العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء (المطلب الأول)، ثم نتطرق للعقوبة المحددة لجريمة الغش الضريبي المرتبطة بالتحصيل (المطلب الثاني)، مع إثارة ما يطرحه هذا الجزاء من إشكالات.

المطلب الأول : العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء

نتراوح هذه العقوبة بين الغرامة، إذا كان الملزم قد ارتكب فعل الغش الضريبي لأول مرة، و بين الحبس إذا كان في حالة عود.

الفقرة الأولى : عقوبة الغرامة

حدد المشرع المغربي¹⁶⁷ صور العقوبات وصنفها إلى أصلية وإضافية، وقسم العقوبات الأصلية إلى جنائية وجنحية وضبطية، واعتبر العقوبات الجنحية الأصلية هي التي يتم الحكم بها إما بالحبس، أو الغرامة التي تتجاوز 1200 درهم، وأقل مدة الحبس شهرا وأقصاها خمس سنوات.

وإذا ما عدنا إلى المادة 193 من م.ع.ض نجدها تقرر عقوبة الغرامة كجزاء جنائي لجريمة الغش الضريبي، وهي غرامة يتراوح قدرها بين 5000 درهم كحد أدنى و50.000 درهم كحد أقصى. ويقصد بالغرامة في هذا الإطار المبلغ المالي الذي يتم الحكم به لفائدة

ويعمق للمادة 231 من المدونة العامة للضرائب والمادة 89 من مدونة تحصيل الديون العمومية، اتضح لنا أن هاتين المادتين لم تأتيا بجديد يذكر في المجال الإجرائي للمحاكمة، إذ تحيلنا ضمينا على القواعد والإجراءات المضمنة بقانون المسطرة الجنائية. وهي قواعد لا تتطلب الكثير من العناية أو الجهد من أجل تطبيقها، كما أنها تحكم مجالا واسعا وعريضا في الحقل القانوني قد لا تكف هذه الأطروحة وحدها للإلمام به والإحاطة به من جميع جوانبه. إضافة إلى ذلك وما يبرر قناعتنا هاته، وجود المؤلف الهام والشافعي للدكتور أحمد الخمليشي المتعلق بشرح قانون المسطرة الجنائية في جزئه، (طبعة 2001، مطبعة المعارف الجديدة، دار النشر المعرفة، الرباط) والذي تناول فيه هذا القانون بالدرس والتمحيص من جميع النواحي.

لهذه الاعتبارات مجتمعة، ارتأينا أن نتطرق في هذا المطلب للحديث عن العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي، لأنه مبدئيا لا حماية لديون الدولة الضريبية بدون جزاء، ثم لأن هذه العقوبة تتميز بمجموعة من الخصائص، كما أنها تثير العديد من الإشكالات، وإن لم نقل الانتقادات الجديرة بالرصد والدراسة.

¹⁶⁷ - راجع الفصول 14، 15 و17 من ق.ج.

الخزينة العامة، وذلك من طرف القضاء الجنائي على كل من له علاقة بارتكاب جريمة الغش الضريبي¹⁶⁸.

والملاحظ أنه ثار جدلا فقهيًا¹⁶⁹ حول طبيعة هذه العقوبة، فهل يمكن اعتبارها جنائية أم مدنية أم ذات طبيعة مختلطة؟ أي أنها تجمع بين فكرة العقاب والتعويض. وهل هي عقوبة شخصية، أو بمعنى آخر هل لا يجوز الحكم بها إلا في مواجهة كل من له صلة بالجريمة، طبقا للمبادئ العامة المنصوص عليها في القانون الجنائي؟

بالنسبة للتساؤل حول طبيعة الغرامة، وهل هي جنائية أم مدنية أم ذات طبيعة مزدوجة. وكجواب على ذلك، فإننا نعتقد بأنها ذات طبيعة مختلطة، أي أنها تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض. فهي جزاء جنائي لأنه يتم الحكم بها من طرف القضاء الجزري، نتيجة لضرر لحق بمصلحة مالية واجتماعية يحميها القانون ممثلة هنا في الدين الضريبي، الذي يصب في الميزانية العامة للدولة. وهي في ذات الوقت جزاء مدني لأنها تُدْر على الدولة أموالا كتعويض عن الضرر الذي مس خزينتها العامة. لذلك، نجد جانباً من الفقه¹⁷⁰، قد أطلق على هذه الغرامة وعن حق، صفة العقوبة التعويضية.

و تجدر الإشارة إلى أن الغرامة المحكوم بها من طرف القضاء لا تحول دون قيام الإدارة العامة للضرائب بمراجعة الضريبة موضوع جريمة الغش، وتحديد المبلغ الحقيقي الواجب أدائه.

وبخصوص شخصية العقوبة من عدمها، فإن بعض الدساتير العربية¹⁷¹ كالدستور المصري، نجده ينص على شخصية العقوبة. كما أن محكمة النقض المصرية كرست هذا المنحى، وقضت بأن العقوبة المحكوم بها أياً كان نوعها لا تطل إلا من ارتكب الجريمة أو شارك فيها¹⁷². وهذا الاتجاه يساير وينسجم أيضاً مع ما نص عليه الفصل 50 من ق.ج.م.ج. بشأن عقوبة الغرامة، التي جعل تنفيذها يقتصر فقط على تركة المحكوم عليه في حالة وفاته، وأن لا تمتد عملية استخلاصها إلى الذمة المالية لورثته، في حالة عدم ترك المحكوم عليه

168 - هذا ويعرف الفصل 35 من ق.ج.م.ج. الغرامة كما يلي: «الغرامة هي إلزام المحكوم عليه بأن يؤدي لفائدة الخزينة العامة مبلغاً معيناً من النقود، بالعملة المتداولة قانوناً في المملكة».

169 - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص: 196 وما بعدها.

170 - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص: 208.

171 - محمود نجيب حسني: الدستور والقانون الجنائي، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، نشر دار النهضة العربية، القاهرة، السنة 1992، ص: 20.

172 - للمزيد من التفصيل حول موقف محكمة النقض المصرية يراجع: محمود نجيب حسني: مرجع سابق، ص: 20 وص: 21.

المتوفى لما يمكن التنفيذ عليه. إلا أن قانون العقوبات السويسري في مادته 48 ذهب في اتجاه معاكس، وذلك حينما اعتبر أن موت المحكوم عليه يكون سببا لانقضاء الغرامة¹⁷³.

ومن ناحية أخرى، قد يثور إشكال آخر حول إمكانية الحكم بإيقاف أو بوقف تنفيذ الغرامة من عدمه. وفي هذا السياق استقر القضاء المصري ممثلا في محكمة النقض¹⁷⁴ على عدم جواز الحكم بإيقاف تنفيذ هذه العقوبة، معللا ذلك بطبيعتها المختلطة والتي من شأن الحكم بإمكانية وقف تنفيذها أن يؤدي الأمر إلى المساس بعنصر التعويض الممزوج بعنصر العقاب.

ولعل هذا التوجه الذي سلكه القضاء المصري من شأنه أن يحد في نظرنا من اتساع نطاق الغش الضريبي، وكفيل أيضا بأن يحمي موارد الدولة الضريبية من خطر الإضرار بها. وذلك بسبب قيام عنصر العلم المسبق لدى الخاضع للضريبة بوجود عقوبة مالية يتم الحكم بها بشكل نافذ، إذا ما أخل بالمقتضيات القانونية المجزئة للغش الضريبي.

إضافة إلى ذلك، فإنه لا يفوتنا هنا أن نشير إلى أن العمل بمبدأ إيقاف العقوبات المنصوص عليه في القانون الجنائي المغربي، من شأنه إذا ما أخذ به القاضي الجنائي في المجال الضريبي أن يفرغ التشريع المجرم للغش الضريبي من محتواه ومن قيمته الزجرية، وأن يضر بالمصلحة المالية والاقتصادية للدولة. لأنه لا معنى أن تثبت الجريمة في حق الملتزم أو المدين ويتم إيقاف تنفيذ العقوبة الحبسية المحكوم بها عليه، مهما كانت الظروف أو التبريرات. لذلك، نعتقد بأنه كان على المشرع الضريبي ومجاراة منه لما أقرته بعض التشريعات الخاصة¹⁷⁵، أن ينص صراحة في هذا الشأن على عدم جواز تطبيق مقتضيات المادة 55 من القانون الجنائي¹⁷⁶، مراعاة منه للمصلحة العامة التي هي أولى في هذا المجال بالرعاية والحفاظ من المصلحة الخاصة.

وارتباطا دائما بمبدأ شخصية الغرامة، فقد يطرح تساؤلا آخرًا يتمثل في مدى إمكانية الحكم بالغرامة على الملتزم أو المدين إذا كان شخصا معنويا. حيث في هذا الإطار، ذهب جانب من الفقه إلى القول بعدم جواز تغريم الشخص المعنوي، لأنه لا يمكن أن يرتكب جريمة ما أو خطأ ما ما دام أنه أصلا هو منعدم الإرادة، وبالتالي فإن ممثله القانوني كشخص طبيعي هو فقط

¹⁷³ - محمد علي الدقاق: الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، مطبعة العاني، بغداد، السنة 1987، ص: 78.

¹⁷⁴ - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص: 214 وص: 215.

¹⁷⁵ - نذكر على سبيل المثال لا الحصر الظهير الشريف رقم 1.83.108 الصادر في 9 محرم 1405 (5 أكتوبر 1984) بتنفيذ القانون رقم 13.83 المتعلق بالزجر عن الغش في البضائع في مادته 12، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3777 بتاريخ 1985/3/20.

¹⁷⁶ - ينص الفصل 55 من ق.ج. المغربي على ما يلي: « في حالة الحكم بعقوبة الحبس أو الغرامة في غير مواد المخالفات، إذا لم يكن قد سبق الحكم على المتهم بالحس من أجل جنائية أو جنحة عادية يجوز للمحكمة أن تأمر بإيقاف تنفيذ تلك العقوبة، على أن تعلل ذلك. »

المسؤول الوحيد أمام القانون¹⁷⁷. إلا أن قوانين أخرى في فرنسا أخذت بمبدأ الحكم بتغريم الشخص المعنوي، سواء بصورة مباشرة أو في مواجهة من يمثله قانونا من الأشخاص الطبيعيين¹⁷⁸. أما التشريع المغربي فقد أقر الحكم بعقوبة الغرامة على الشخص المعنوي في الفصل 127 من ق.ج.¹⁷⁹ إلا أن تنفيذ هذه العقوبة على الأشخاص المعنوية كالشركات التجارية مثلا يقتضي بعض التوضيح، فرضه واقع التمييز القانوني بين شركات الأموال وشركات الأشخاص.

فبالنسبة لشركات الأموال كشركة المساهمة مثلا، فإن عقوبة الغرامة تنفذ مباشرة على هذه الشركة، نظرا لتوفرها على ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية لمؤسسيها أو للمساهمين فيها. أما بالنسبة لشركات الأشخاص كشركة التضامن مثلا، فإن هذه الغرامة يمكن استخلاصها مباشرة من الذمة المالية للشركاء فيها، مادامت أن مسؤوليتهم الشخصية والتضامنية هي قائمة عن جميع ديون الشركة. ومن ناحية أخرى، ونحن نحاول أن نقيم ما إذا كان المشرع المغربي ومن خلال تجريمه للغش الضريبي قد وفّق فعلا في توفير الحماية الجنائية الكافية لديون الدولة الضريبية، يقفز سؤالا إلى الواجهة ليتصدر مجمل التساؤلات والذي مفاده، هل عقوبة الغرامة كعقوبة جنائية ومنفردة لجريمة الغش الضريبي المرتكبة لأول مرة، هي كافية لأن تحد من انتشار هذه الآفة؟ أو بعبارة أوضح، هل هذا النهج العقابي المتمثل في الغرامة كاف لأن يردع بعض الملمزمين والمدينين من اللجوء إلى أساليب الغش الضريبي؟

الملاحظ أن السياسة الجنائية للمشرع المغربي في المجال الضريبي ما تزال تتميز حقيقة بالمحدودية إن لم نقل بعدم الفعالية. فعقوبة الغرامة وحدها والمحددة ما بين مبلغ 5000 درهم كحد أدنى ومبلغ 50.000 درهم كحد أقصى، تبقى عقوبة هزيلة وضعيفة التأثير بل وغير مجدية لزجر المتملمزين من الخضوع للضريبة أو من أدائها. وكأن المشرع بتوجهه هذا يوحي بأنه يتعامل مع جريمة بسيطة من حيث تأثيرها على مالية الدولة، ولا تمثل أي خطر على المجتمع، ولا على مبدأ احترام مساواة الجميع في تحمل الأعباء العامة. في حين أن الواقع المعيش والحقائق الإحصائية¹⁸⁰ تؤكد غير ذلك. إذ إن بعض المتهربين من الضريبة قد تأصلت

¹⁷⁷ - محمد علي الدقاق: مرجع سابق، ص: 81 وص: 82.

¹⁷⁸ - محمد علي الدقاق: مرجع سابق، ص: 82.

¹⁷⁹ - ينص الفصل 127 من ق.ج. المغربي على ما يلي: «لا يمكن أن يحكم على الأشخاص المعنوية إلا بالعقوبات المالية والعقوبات الإضافية الواردة في الأرقام 5 و6 و7 من الفصل 36، ويجوز أيضا أن يحكم عليها بالتدابير الوقائية العينية الواردة في الفصل 62.»

¹⁸⁰ - فيسبب ظاهرة الغش الضريبي، يتم حرمان خزينة الدولة من موارد ضريبية قدرها البعض في 30% في مجال الأرباح المهنية التجارية والصناعية. كما أن مصادر من الإدارة العامة للضرائب تتحدث عن وجود أكثر من 70% من التصريحات المتعلقة بالضريبة على الشركات تقدم على أساس أنها نتائج يشوبها العجز (راجع مدني أحמידوش: مرجع سابق، ص: 67 و ص: 72).

فيهم مع مرور الوقت ظاهرة الغش الضريبي، وتعودوا على مثل هذا التصرف الفاسد الذي يلحق ضررا كبيرا بخزينة الدولة. فهذه الأخيرة وفي اعتقادنا تخسر مآت الملايين من الدراهم سنويا، كنتيجة لارتكاب مثل هذه الجرائم التي هي في تزايد مستمر.

وينتقد بعض المهتمين¹⁸¹ موقف المشرع المغربي الناهج لسياسة توحيد العقوبة بالنسبة لكل صور فعل الغش الضريبي، من دون أن يراعي خطورة كل صورة على حدة. وهو انتقاد يوجد له فعلا ما يبرره من الناحية المنطقية. فمثلا فعل اختلاس مجموعة أو بعض أصول المنشأة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها أو تبديدها، واصطناع عجز عن الوفاء بديونها الضريبية، لا يمكن مقارنة خطورته وجسامته الواضحتين بفعل البيع بدون فواتورات بصفة متكررة، اعتبارا لكون الفعل الأول يجمع بين السرقة والإحتيال وافتعال وضعيات قانونية غير حقيقية. في حين أن الفعل الثاني يبقى محصورا في عملية البيع بدون فواتورات، ولو أنه يأتي بصورة متكررة.

ومن هذا المنطلق، كان حريا بالمشرع أن يحدد لكل صورة من صور فعل الغش الضريبي العقوبة المناسبة لها، وأن تكون في جميع الأحوال رادعة.

وفي هذا السياق، وبسبب ما تمثله جريمة الغش الضريبي من خطر حقيقي على الميزانية العامة للدولة، فقد استشعرت مبكرا العديد من التشريعات المقارنة حجم المضاعفات السلبية لمثل هذه الأفعال على الاقتصاد الوطني، ونصت على عقوبات رادعة تتمثل في الحبس النافذ للجريمة المرتكبة لأول مرة.

وهكذا نجد المشرع اللبناني قد عاقب على جريمة التهرب من الضريبة باستعمال أية وسيلة من وسائل الغش بعقوبة تصل إلى الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنة واحدة، وبغرامة تتراوح ما بين 300 و2000 ليرة أو بإحدى هاتين العقوبتين. أما المشرع الفرنسي فقد كان أكثر تشددا من نظيره اللبناني مع مرتكبي الغش الضريبي، إذ جعل العقوبة لهذه الجريمة تتراوح ما بين سنتين وخمس سنوات، إضافة إلى الغرامة. كما أنه أقر جزاءات تكميلية، تنوعت بين إشهار العقوبة، والإقصاء من تنفيذ الصفقات العمومية، والحرمان من ممارسة مهنة.

ومؤخرا أدان القضاء المصري لاعب وعميد فريق الأهلي لكرة القدم أحمد بلال، وحكم عليه بسنة حبسا نافذا وغرامة قدرها 1000 جنيه، وذلك بسبب تهربه من أداء الضرائب

¹⁸¹ - عبد الرحمان أبليلا: مرجع سابق، ص: 170.

المستحقة عليه وقدرها 120 ألف جنيه، عن نشاطه الإعلامي الذي قام فيه بتصوير إعلانات لإحدى شركات المشروبات الغازية خلال سنة 2007¹⁸².

والملاحظ أن العقوبة المذكورة أعلاه، والتي تتسم بالشدة تأتي لمجرد ارتكاب المعني بالأمر لفعل الامتناع عن سداد الضريبة وليس لاستعماله الغش من أجل التملص من أدائها. كما أن التشريع المصري¹⁸³ المتعلق بالضريبة العامة على المبيعات في مادته 43، عاقب على التهرب من الضريبة أو الشروع فيه بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. وتبعاً لذلك، كان على المشرع الضريبي المغربي أن يقتفي على الأقل أثر التشريعين اللبناني والمصري، ويضيف إلى عقوبة الغرامة عقوبة الحبس في الحالة التي يكون فيها الملزم أو المدين قد ارتكب الجريمة لأول مرة، وأن يترك الخيار للقاضي بين الحكم بها دفعة واحدة، وبين الاقتصار على واحدة منهما حماية للمال العام من الضياع، وزجراً لكل من أراد الاعتداء على حقوق الدولة المالية.

الفقرة الثانية : عقوبة الحبس

أقر المشرع المغربي عقوبة الحبس للملزم أو المدين الذي يلجأ إلى ارتكاب جريمة الغش الضريبي وهو في حالة عود، وجعل لهذا الجزاء حداً أدنى ومدته شهراً واحداً وحداً أعلى ومدته ثلاثة أشهر، مع إبقائه على الغرامة التي سبق الحكم بها في الجريمة الأولى. ويقصد بالعود في الجريمة، أن يعود شخص إلى ارتكاب جريمة بعد الحكم عليه نهائياً بسبب جريمة سابقة¹⁸⁴.

وعلى غرار القانوني الجنائي المغربي¹⁸⁵، الذي اعتبر حالة العود تمثل سبباً أو ظرفاً من ظروف التشديد يترتب عليها الرفع من العقوبة، فإن مشرع م.ع.ض.سار في نفس الاتجاه، إذ وبعد أن عاقب الملزم الذي يرتكب جريمة الغش الضريبي لأول مرة بعقوبة الغرامة، عاد وعاقبه مرة أخرى بعقوبة الحبس بعد أن أصبح في حالة العود.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع جعل حالة العود تتحقق بمجرد ارتكاب الممول أو المدين لجريمة جديدة مماثلة لسابقتها، وقبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة الذي اكتسب

¹⁸² - جريدة الصباح، العدد 2950، الصادر بتاريخ 5-10-2009، ص: 18.

¹⁸³ - مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، مطبعة الأمل، نشر الدار الجامعية، بيروت، السنة 1988، ص: 345.

¹⁸⁴ - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص: 220.

¹⁸⁵ - راجع الفصول من 152 إلى 160 من ق.ج.م.ع.

قوة الشيء المقضي به. وهو ما جعل جانبا من الفقه¹⁸⁶ يرى بأن العود في الجريمة الضريبية يتميز بكونه خاص ومؤقت، ويفسر هذا الفقه عبارة مؤقت بوجود أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت في فترة معينة. ويمكن أن نصيف إلى هاتين الخاصيتين، خاصية ثالثة تتمثل في وجوب صدور حكم بات ونهائي قضى في الجريمة السابقة بعقوبة الغرامة. وهو ما أكدته المجلس الأعلى في إحدى قراراته¹⁸⁷ في موضوع آخر، حينما اعتبر حالة العود لا تثبت إلا بحكم صدر بالعقوبة في جريمة سابقة وكان حائزا لقوة الشيء المحكوم به.

إلا أنه ومن حسنات التشريع المغربي أن جعل حالة العود تتحقق حتى ولو ارتكب الملمزم صورة من صور جريمة الغش الضريبي المنصوص عليها قانونا، وكانت مخالفة لتلك التي سبق أن اقترفها. وهذا من شأنه أن يقوي ويوسع من الحماية الجنائية لديون الدول الضريبية. لكن، وبالمقابل يرى بعض الفقه¹⁸⁸ أنه ومن بين المعوقات التي تحول دون الوصول إلى تطبيق عقوبة الحبس المرتبطة بحالة العود في الجريمة، هو كون الملمزم نادرا ما يتعرض إلى مراقبة ثانية قبل مضي خمس سنوات على ارتكابه لجريمته الأولى، وذلك بسبب قلة عدد المفتشين المكلفين بالمراقبة أو بالتحقيق.

هذا، وعلى خلاف ما ذهب إليه المجلس الأعلى¹⁸⁹ وهو بصدد تحديده لوسيلة إثبات حالة العود، حينما اعتبر أن هذه الأخيرة ليس ظرفا مشددا للعقوبة، والحال أن حالة العود في ارتكاب الجريمة وعلى العكس من ذلك، تبقى في نظرنا تشكل ظرفا مشددا ومغلضا للعقوبة، كما يبدو ذلك من الموقف الجزائي الذي اتخذته منها المشرع المغربي، إضافة إلى أن هذا الظرف هو مرتبط بشخص المجرم وليس بالجريمة ذاتها.

كما تتبغى الإشارة، إلى أن حالة العود تلك لا تتحقق في حالة التعدد¹⁹⁰ المادي لجريمة الغش الضريبي، مادام أن هذا التعدد لا يفصل بينه حكما غير قابل للطعن. وكمثال على ذلك إقدام الملمزم على ارتكاب في أوقات متوالية جريمة البيع بدون فواتورات بصفة متكررة وتسليم فواتورات صورية. فهذه الأفعال وإن تعددت فإنها لا تؤدي إلى جعل الممول في حالة عود في الجريمة، مادام أنه لم يصدر في حقه حكما قضائيا باتا ونهائيا، ومادام أن هذا الحكم لا يتعلق بجريمة ضريبية ارتكبت قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة في جريمة سابقة، والذي اكتسب قوة الشيء المقضي به.

186 - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص: 220.

187 - مجموعة قرارات المجلس الأعلى: مرجع سابق، ص: 176.

188 - محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 300.

189 - محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 380.

190 - بشأن تعدد الجرائم راجع الفصل 119 من ق.ج.م.

وبناء على ما تقدم نتساءل هل يجوز للقاضي الجنائي وهو بصدد البت في جريمة الغش الضريبي أن يحكم بعقوبة في إطار الأحكام العامة الواردة في القانون الجنائي¹⁹¹؟

خول المشرع المغربي في هذا الشأن للقاضي الجنائي أن يعمل سلطته التقديرية متى رأى أن هناك ظروفًا تقتضي فعلاً تخفيض العقوبة، بالنزول بها عن حدها الأدنى المقرر قانوناً. إلا أن هذا التخفيض ربطه المشرع صراحةً بوجود عدم وجود نص صريح يمنع القاضي الجنائي من ذلك، وأيضاً أن يقوم هذا القاضي بتعليل حكمه الرامي إلى التخفيض من العقوبة. وبالنسبة للتشريع المجرم للغش الضريبي، يلاحظ أنه لم يتضمن بين دفتيه ما يمنع القاضي من اللجوء في إطار سلطته التقديرية إلى الأخذ بظروف التخفيف، في حين كان حرياً بهذا المشرع أن يدعم حق الدولة في تأمين والحفاظ على حقوقها المالية، وأن يعتمد إلى استبعاد صراحةً مبدأ جواز تخفيض القاضي للعقوبة المقررة قانوناً، وذلك على غرار ما نصت عليه بعض التشريعات الجنائية الخاصة، كالتشريع المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة¹⁹².

أما بالنسبة لعقوبة جنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي، فإنها تتباين هي الأخرى حسب ما إذا كانت هذه الجريمة قد ارتكبت من طرف المدين لأول مرة، أو أنها أتت في حالة العود. وهو ما سوف نتعرض له في المطلب الثاني، ونحن نتناول موضوع العقوبة المحددة لجريمة الغش الضريبي المرتبطة بالتحصيل.

المطلب الثاني : العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي المرتبطة بالتحصيل

سنسعى في هذا المطلب إلى الكشف عن مدى جدوى العقوبة التي أقرها المشرع لجنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي، كفعل جرمي متصل بعملية تحصيل الدين الضريبي. لنحاول أن نجيب على التساؤل التالي: هل العقوبة المقررة لهذه الجنحة تعكس فعلاً وعي المشرع المغربي بخطورة هذه الجريمة، وبمضاعفاتها السلبية والخطيرة على مالية الدولة؟ و سنميز في هذا الشأن بين العقوبة المحددة لجنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي المرتكبة لأول مرة، وبين تلك المرتكبة في حالة عود.

الفقرة الأولى : عقوبة جنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي

المرتكبة لأول مرة

¹⁹¹ - راجع الفصل 146 وما بعده من ق.ج.م.ج. المغربي.
¹⁹² - راجع المادة 77 من الظهير الشريف رقم 1.00.225 الصادر في 5 يونيو 2000 بتنفيذ القانون رقم 06.99 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4810 بتاريخ 6 يونيو 2000 والمتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، والتي نصت صراحةً على عدم جواز تطبيق أحكام الفصل 146 من القانون الجنائي على العقوبات القاضية بالغرامة الصادرة طبقاً لهذا القانون.

جرم المشرع جنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي، وخصها بغرامة كجزاء من خمسة آلاف درهم إلى مائة ألف درهم، وب عقوبة حبسية موقوفة التنفيذ مدتها من سنة كحد أدنى إلى سنتين كحد أقصى، أو بإحدى هاتين العقوبتين¹⁹³. وهي عقوبة كما يبدو من الوهلة الأولى محدودة المفعول وأقل ردعا لبعض المدينين بالضريبة، نظرا لكون المشرع لم يجعل عقوبة الحبس فيها تأتي نافذة. إلا أنه وبالمقارنة مع الجزاء الذي تم النص عليه بخصوص صور جريمة الغش الضريبي المترتبة بالوعاء، نلمس أن المشرع الضريبي هذه المرة كان أكثر جرأة ووعيا بخطورة مثل هذه الجريمة المتعلقة بالتحصيل، فبادر إلى إرفاق عقوبة الغرامة بأخرى حبسية موقوفة التنفيذ، ورفع من الحد الأقصى لمبلغ الغرامة ليصل إلى مائة ألف درهم، وكأن المشرع الضريبي انتبه إلى الأمر، وحاول أن يتدارك ما فاتته عند تجريمه للغش الضريبي لأول مرة، في قانون المالية للسنة المالية 1996-1997.

لكن، ورغم ذلك هناك من الباحثين¹⁹⁴ من ينادي عن حق بجعل عقوبة الحبس الموقوفة تكون نافذة، وبتمكين القضاء من أعمال سلطته التقديرية تبعا لما هو مقرر قانونا في تحديد العقوبة، وتفريدها في نطاق الحدين الأدنى والأقصى المنصوص عليه في التشريع المعاقب على جنحة افتعال العسر أو عرقلة استخلاص المستحقة العمومية، مع الأخذ بعين الاعتبار خاصة مبلغ الدين المتخلف في ذمة المدين، ودرجة خطورة الأفعال المرتكبة والتي أدت إلى ضياع أو تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة لتحصيل ديونها الضريبية، وكذا الظروف العائلية والاجتماعية للمدين.

الفقرة الثانية : عقوبة حالة العود في ارتكاب جنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل

الدين العمومي

عمد المشرع المغربي إلى مضاعفة العقوبة المخصصة لجنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الديون العمومية، وذلك كلما عاد المدين أو شريكه إلى ارتكاب نفس الجريمة داخل خمس سنوات من الحكم عليهما بعقوبة نهائية وباتة.

وهكذا تضاعف عقوبة الغرامة ويتم رفعها من مبلغ خمسة آلاف درهم إلى مبلغ مائة ألف درهم كحد أدنى، ومن مائة ألف درهم إلى مليون درهم كحد أقصى. أما عقوبة الحبس الموقوفة التنفيذ فتصير نافذة، ويتم تشديدها أو رفعها من سنتين حبسا نافذا كحد أدنى، إلى أربع سنوات حبسا نافذا كحد أقصى أو بإحدى العقوبتين.

¹⁹³ - راجع مقتضيات المادة 85 من م.ت.د.ع.

¹⁹⁴ - يوسف بنباصر: مرجع سابق، ص: 338 وص: 339.

نستنتج إذن أن عقوبة العود في جنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي هي على العموم جاءت رادعة، سواء بالنسبة لصغار المدينين المنتمين إلى الفئات الفقيرة، أو لكبار المدينين الذين يعدون من الطبقات الميسرة. فصغار المدينين قد يحسبون ألف حساب قبل أن يعودوا إلى ارتكاب نفس الجنحة، نظرا للمبلغ الباهض للغرامة التي قد يحكم عليهم بها في حالة إدانتهم، والتي قد لا يقدرها على سدادها، هذا إذا لم تتم أيضا مقاضاتهم بالعقوبة الحبسية. كما أن كبار المدينين وإن كانوا قادرين على أداء مبلغ الغرامة، فإن ثراءهم هذا قد لا ينفعهم في تجنب مدة الحبس، في حالة إدانتهم والحكم عليهم أيضا بالجزاء الحبسي.

وفي هذا السياق، يرى أحد الباحثين¹⁹⁵ أن الإقناع وحده غير كاف لاستئصال آفة الغش الضريبي المتجددة واقعا، بل لابد من إرفاقه بجزاءات جنائية رادعة فعلا وكفيلة بمحاربة هذه الظاهرة.

أيضا وحسب أحد المهتمين بالشأن الضريبي، فإن المراقبة الضريبية تبقى الوسيلة الأساسية لمكافحة الغش الضريبي. معتبرا أن هذه المراقبة تلعب دورا مزدوجا يجمع بين الوقاية والزجر، من خلال ما قد تنتهي إليه من تصحيح للنتائج الضريبية المصرح بها، وما يتبع ذلك من فرض لضرائب تكميلية مصحوبة بجزاءات مالية، وعند الاقتضاء بمتابعات جنائية¹⁹⁶.

بقي أن نشير - ونحن نختم هذا الباب - إلى أن المشرع المغربي وإن جرم الغش الضريبي وعاقب عليه، إلا أنه ولحد كتابة هذه السطور - وحسب علمنا المتواضع - لم يتم تفعيل مقتضيات المادة 192 من م.ع.ض من طرف وزارة المالية بتقديمها شكايات إلى النيابة العامة، من أجل تحريك الدعوى العمومية في مواجهة بعض الملمزمين المقترفين لجريمة الغش الضريبي.

لذلك، يرى أحد الباحثين¹⁹⁷ بأن الوزارة المذكورة تتصدى لهذه الظاهرة فقط من خلال لجوئها إداريا - وعلى مستوى الوعاء الضريبي - إلى تصحيح ما تلاحظه من نقصان أو أخطاء أو إغفالات كلية أو جزئية تشوب تصريحات الخاضعين للضريبة. فهل إذن هذه الوسيلة المتبعة من جانب الإدارة المعنية كافية وحدها لمحاربة الغش الضريبي؟!

¹⁹⁵ -Nabil Bosairy: la contrôle fiscal et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : contexte marocain, mémoire pour l'obtention du diplôme des études supérieures approfondies en sciences économiques, UFR : sciences des gestions, université Hassan II-Ain Chock, faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Casablanca, année universitaire : 1998-1999, P :147.

¹⁹⁶ -Mohamed bouchareb: La lutte contre la fraude fiscale au Maroc, éditions Maghrébines, février 2006, P :185

¹⁹⁷ - حسن مرشان: مرجع سابق.

بل والأكثر من ذلك، فحتى الشكايات التي تقدمت بها وزارة المالية في الآونة الأخيرة، وتم تحريك الدعوى العمومية بشأنها وانتهت بصدور أحكام¹⁹⁸ وقرارات بالإدانة، إنما كلها تتعلق بأفعال لا علاقة لها بصور فعل الغش الضريبي الواردة في المادة 192 من م.ع.ض. بل هي أعمال تمت بشأنها المتابعة والإدانة طبقا للقواعد العامة الواردة في القانون الجنائي وقانون المسطرة الجنائية، من قبيل إقدام بعض الملتزمين على تزويرهم لتوقيعات أشخاص آخرين، أو استعمالهم لوثائق مزورة بغية إيقاع مصلحة الضرائب في الغلط المؤدي إلى تحميل الواقعة المنشئة للضريبة لأشخاص آخرين، أو بقصد الإفلات من أداء الضريبة وغيرها من الأهداف التي تكون وراء لجوء بعض الملتزمين والمدينين إلى مثل هذه الأفعال المخالفة للقانون. ثم إذا ما تجاوزنا هذه الحقيقة، فإننا نصطدم بواقع أكثر تعقيدا، مرتبطا بالجزاءات الجنائية التي نص عليها التشريع المجرم للغش الضريبي. إذ وكما يرى أحد الباحثين¹⁹⁹، فإن تطبيق هذه العقوبات تعترضه مجموعة من المعوقات نذكر منها مايلي:

■ أن تجريم الغش الضريبي هو مرتبط بمسطرة المراقبة، بحيث إن إثبات هذا الفعل يمر لزوما عبر هذه المسطرة، وهذا يعني أن الملتزمين الذين يمسون محاسبة هم وحدهم المخاطبون بالتشريع المجرم لهذا الغش، باعتبار أنهم وحدهم يمكن مباشرة هذه المراقبة ضدهم دون غيرهم من الممولين الآخرين الذين لا يمسون محاسبة، أو الذين لا يودعون تصريحاتهم الضريبية بالمرة.

■ أن مبلغ الغرامة الذي نص عليه المشرع الضريبي في حالة إثبات الغش الضريبي، قد لا يتناسب مع جسامة الفعل المرتكب، بل وحتى بالنسبة للجزاءات الحبسية التي أقرها المشرع، فإنها لا تطبق إلا في حالة العود وشريطة أن يتم هذا العود قبل مضي خمس سنوات، وهذا من الصعب أن يتحقق لأن الملتزم ناذرا ما يتعرض لعملية مراقبة ثانية بعد خمس سنوات، بسبب قلة المفتشين المحققين في المغرب.

والأكثر من ذلك، فإنه وحتى وإن تمت عملية فحص ثانية داخل الخمس سنوات التالية، فإن توقيع العقوبات الجنائية - وكما أوضحنا ذلك آنفا - يقتضي المرور بمسطرتين واحدة إدارية وأخرى قضائية تضمنتها المادة 231 المشار إليها أعلاه.

¹⁹⁸ - نذكر منها الحكم - غير المنشور - الصادر عن المحكمة الابتدائية بمكناس بتاريخ 31-03-2008 في الملف الجنحي العادي رقم 04/2452، والذي أدان أحد الأشخاص بستة أشهر حبسا نافذا وبغرامة قدرها خمسة آلاف درهم، لإدلائه أمام مصلحة الضرائب بوثائق مزورة من صنعه، بهدف تحميل الواقعة المنشئة للضريبة لشخص آخر.

¹⁹⁹ - محمد شكيري: مرجع سابق، ص: 299 وص: 300.

هذا، وبعد أن تطرقنا في هذا الباب لدراسة موضوع تجريم الغش الضريبي، سوف ننتقل في باب ثان لمعالجة محور تجريم التهريب الجمركي.

الباب الثاني:

نجريع التهريب الجمركي

تضطلع الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة بدور فعال في الحفاظ على بنية النظام الاقتصادي الوطني، من خلال مراقبة عمليات الاستيراد والتصدير للبضائع ومكافحة ظاهرة التهريب والغش الجمركي بصفة عامة²⁰⁰. هذه الظاهرة التي باتت تؤرق بال المسؤولين على الشأن الاقتصادي، لما تلحقه من ضرر كبير بالمنتجين والمستوردين على السواء، الذين يعملون في إطار الشرعية القانونية، ولتأثيراتها السلبية على الموارد المالية لميزانية الدولة.

لذلك، تأتي مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة كإطار قانوني خاص، ينظم عمل أعوان إدارة الجمارك في مجالات عديدة ومتنوعة، منها ميدان مكافحة جريمة التهريب. وذلك سعيا من طرف المشرع الجمركي إلى حماية البضائع والمنتجات المحلية، وضمان استخلاص الدولة لمكوسها ورسومها الجمركية. إلا أن هذا الدور المهم الذي من أجله تم إحداث إدارة الجمارك، لن يؤت في نظرنا ثماره إلا إذا كان هناك تشريعا متكاملا يمتاز بالجودة على مستوى الكيف، ويراعي خصوصيات المجال الذي ينظمه، والجهات المخاطبة به. وهذا يتطلب في المقام الأول وضع تشريع ينظم الصلاحيات والوسائل كإطار عمل لأعوان هذه الإدارة، بهدف إثبات الجريمة بعد اكتشافها ومتابعة الأشخاص المسؤولين عنها.

فمدى وطبيعة الصلاحيات أو السلطات الممنوحة لأعوان إدارة الجمارك، هي التي تحدد مستوى العناية التي أولاها المشرع للديون الجمركية، كإيراد مالي لخزينة الدولة. كما أن إدراج المشرع لنوع معين من وسائل الإثبات للتدليل على قيام الجريمة الجمركية، هو الذي يحدد ما إذا كان هذا المشرع قد رام تسهيل مهمة أعوان إدارة الجمارك في متابعة المشبوه فيهم، وصولا إلى محاكمتهم وإيقاع الجزاء عليهم إن ثبتت إدانتهم. فأهمية مسطرة الإثبات في الميدان الجمركي - التي تشمل البحث والحجز - تتجلى في أنها بمثابة المستند أو الوثيقة القانونية التي يعتمد عليها، لإثارة الدعوى الجمركية أمام الجهاز القضائي. كما أن المحاضر الناشئة عن هذه المسطرة لا تكون ذات قوة ثبوتية إلا إذا جاءت مستوفية لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتطلبة قانونا، وإلا كان مآلها الطعن فيها بالزور أو بالبطالان. وباعتماد القضاء الجنائي لهذه

²⁰⁰ - وفي هذا الإطار أصدرت الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة المذكرة رقم 101/8828 بتاريخ 1995/9/25، تحت فيها عموم العاملين بها على اليقظة، وتشديد المراقبة بهدف مكافحة ظاهرة التهريب.

المحاضر في جنحة التهريب الجمركي تحدد المسؤولية، وشروط قيامها، وهي تشمل الفاعل الأصلي والشريك والمساهم.

وكما يبدو من هذا التقديم سوف نقتصر في هذا الباب على التطرق لمعالجة جنحة التهريب الجمركي من زاويتين فقط هما: زاوية بيان سلطات أعوان إدارة الجمارك، ونربطها بإثباتهم لجنحة التهريب الجمركي. ثم زاوية المسؤولية الجنائية المثارة في هذا الشأن. وستكون في نظرنا مناسبة كافية²⁰¹ للإحاطة بخصوصيات هذه الجريمة، وبالإشكالات القانونية التي تثيرها سواء على المستوى التشريعي أو القضائي، الوطني منه أو المقارن. هذا إلى جانب محاولتنا الجواب - وهذا هو الأهم - على السؤال أو الإشكال الجوهرية في هذه الدراسة، ألا وهو هل تجريم التهريب الجمركي للبضائع، بالكيفية التي نظمها المشرع وتعامل معه القضاء كقيل بأن يوفر الحماية الجنائية المرغوب فيها لديون الدولة الجمركية؟

لذلك، سوف نتناول سلطات أعوان إدارة الجمارك ووسائل إثباتهم لجنحة التهريب الجمركي والقوة الثبوتية للمحاضر المنجزة بشأنها (الفصل الأول)، وسنتطرق بعد ذلك للمسؤولية الجنائية القائمة في هذا الشأن (الفصل الثاني).

الفصل الأول: سلطات أعوان إحصاء الجمارك ووسائل إثباتهم لجنحة التهريب والقوة الثبوتية للمحاضر المنجزة بشأنها

إن سلطات وصلاحيات أعوان إدارة الجمارك في إثبات جنحة التهريب الجمركي، وكما حددها المشرع في الباب الرابع من الجزء الثاني من م.ج.ض.غ.م هي كثيرة ومتنوعة، بعضها يمتد ليجد له علاقة مع ما تم التنصيص عليه في الباب الثالث من نفس الجزء. وهي تتوزع بين الحصانة أو الحماية التي يتمتع بها هؤلاء، وبين حقهم في معاينة البضائع ووسائل النقل وتفتيش

²⁰¹ - فضلنا في هذا الفصل أن نتناول جنحة التهريب الجمركي من ناحيتين فقط هما: صلاحيات أعوان إدارة الجمارك وسلطاتهم في إثبات جنحة التهريب الجمركي، والمسؤولية الناشئة عن هذه الجريمة. واعتبرنا ذلك كافيا للوصول إلى الإجابة على السؤال أو الإشكال الأساسي المشار إليه أعلاه، وذلك للأسباب التالية:
أولاً: تفادي السقوط في الاجترار أو التكرار، إذ سبق أن تناولنا بعض مقومات الجريمة، حينما تطرقنا في الفصل الأول من هذا القسم لموضوع تجريم الغش الضريبي.
ثانياً: لأنه و من خلال دراستنا لموضوعي الصلاحيات والإثبات ثم المسؤولية في جنحة التهريب الجمركي، سوف نجد أنفسنا نلامس وبطريقة غير مباشرة محاور أخرى من هذه الجريمة.
ثالثاً: اعتباراً لكون مجمل الإشكالات تثار خاصة على مستوى الصلاحيات والإثبات فالمسؤولية.
رابعاً: لأنه متى كانت هناك صلاحيات واسعة وتحقق إثبات الجريمة قامت المسؤولية، وبهما معا يمكن تقييم والحكم حينها على مدى الحماية الجنائية التي يوفرها القانون لديون الدولة الجمركية.

الأشخاص والمساكن ومعاينة هذه الأخيرة، وبالوصول إلى الوثائق الموجودة لدى الغير، ومراقبة الإرساليات المنجزة بواسطة البريد، ومراقبة أو التحقق من هوية الأشخاص.

كما أن التهريب للبضائع إذا كان من الأفعال التي جرمها التشريع الجمركي، فهو بذلك جريمة يصدق عليها في مجال الإثبات الجنائي²⁰² قاعدة أن جميع وسائل الإثبات المتداولة في هذا المجال، تصلح لأن تكون حجة في إثبات المخالفة الجمركية بشكل عام. إلا أن المشرع المغربي ومن خلال الفصل 234 من م.ج.ض.غ.م²⁰³، أضاف صراحة وسيلتين أخرتين في ميدان الإثبات هما: الحجز والبحث. ولكي تكون لمسطرة الحجز والبحث قوة ثبوتية يجب أن تأتي في صورة محاضر محررة لهذا الغرض، ومستوفية لكافة الشروط والشكليات المنصوص عليها على سبيل الحصر في الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م²⁰⁴.

وتبعاً لذلك، سوف نتعرض في البداية لسلطات أعوان إدارة الجمارك في مجال إثبات جنحة التهريب (الفرع الأول)، على أن نعالج بعد ذلك وسائل إثبات هذه الجنحة والقوة الثبوتية للمحاضر المنجزة بشأنها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: سلطات أعوان إدارة الجمارك في مجال إثبات جنحة التهريب

²⁰² ينص الفصل 286 من ق.م.ج. على مايلي: «يمكن إثبات الجرائم بأية وسيلة من وسائل الإثبات، ما عدا في الأحوال التي يقضي القانون فيها بخلاف ذلك، ويحكم القاضي حسب اقتناعه الصميم، ويجب أن يتضمن المقرر ما يبرر اقتناع القاضي وفقاً للبند 8 من المادة 365 الآتية بعده».

²⁰³ ينص الفصل 234 من م.ج.ض.غ.م على ما يلي: «1- تثبت الأفعال التي تكون خرقاً للقوانين والأنظمة الجمركية عن طريق الحجز أو طريق البحث.

2- إن الإبراء من سند الإعفاء بكفالة دون ملاحظة من الإدارة، لا يحول دون إثبات الأفعال التي تكون خرقاً للقوانين والأنظمة الجمركية التي تكون قد ارتكبت خلال مدة صلاحية سند الإعفاء، ولم تكتشف إلا بعد الإبراء من هذا السند».

²⁰⁴ - تضمن الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م ما يلي: «إن الأفعال المثبتة وأعمال الحجز المنجزة يجب أن تبين في محاضر متى أمكن. ويجب أن تنص هذه المحاضر على:

- تاريخ ومكان تحريرها واختتامها؛
 - أسماء وصفات ومساكن الأعوان محرري المحاضر؛
 - تاريخ وساعة ومكان الحجز أو الإثبات؛
 - التصريحات التي قد يدلي بها مرتكب أو مرتكبو الفعل الذي يكون خرقاً للقوانين والأنظمة الجمركية.
- ويجب أن توقع هذه المحاضر من طرف محرريها، ومن طرف مرتكبي الفعل إذا كانوا حاضرين. وفي حالة استحالة توقيع مرتكبي الأفعال أو رفضهم هذا التوقيع ينص على ذلك في الوثائق المذكورة.
- وتسلم نسخة من المحاضر إلى مرتكبي الأفعال الحاضرين.
- ويجب علاوة على ذلك أن ينص في محاضر الحجز على:
- أسباب الحجز؛
 - وصف الأشياء المحجوزة مع بيان نوعها وجودتها وكميتها؛
 - التدابير المتخذة لضمان إيداعها أو حراستها أو حفظها؛
 - هوية الحارس المعين عند الاقتضاء مع موافقته وتوقيعه؛
 - حضور أو غياب مرتكبي الأفعال عند وصف الأشياء المحجوزة والملاحظات التي قد يقدمها؛
 - السماح عند الاقتضاء باستلام البضائع غير المحظورة أو وسائل النقل مقابل كفالة أو ودیعة».

نشير بداية إلى أن المشرع الجنائي سواء على مستوى ق.م.ج أو في ظل م.ج.ض.غ.م لم يعمد إلى تحديد مفهوم الإثبات، وإنما اتجه مباشرة - وكما سبق أن أشرنا إلى ذلك - إلى تحديد وسائله. إلا أن جانب من الباحثين²⁰⁵ تطرق لذلك، واعتبر أن الإثبات يراد به جمع الأدلة أو العناصر المكونة للجنحة بالطرق التي حددها القانون. ويقصد بعبارة القانون هنا أن يكون البحث عن الأدلة والحجج مشروعاً، وأن يكون توظيف هذه الحجج مشروعاً أيضاً. وإذا كان هذا هو المقصود بالإثبات الجنائي في المجال الجمركي، فمن هم الأشخاص المؤهلون قانوناً لإثبات جريمة التهريب الجمركي؟ وما هي سلطاتهم في مجال إثبات هذه الجريمة بشكل عام؟ وما هي وسائل وطرق إثبات هذه الجريمة؟ وما مدى حجية المحاضر المحررة بشأنها؟ هذه الأسئلة مجتمعة هي التي سوف نتولى الإجابة عليها، وذلك من خلال التطرق للأشخاص المؤهلين قانوناً لإثبات جنحة التهريب الجمركي (المبحث الأول)، وكذا لصلاحيات أعوان إدارة الجمارك في ميدان إثبات هذه الجنحة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الأشخاص المؤهلون قانوناً لإثبات جريمة التهريب الجمركي

أتى الفصل 233 من م.ج.ض.غ.م²⁰⁶ على ذكر الأشخاص المؤهلين لإثبات الأفعال المخالفة للقوانين والأنظمة الجمركية، ومنها بطبيعة الحال جنحة تهريب البضائع. كما أن الفقه²⁰⁷، قام بتعداد هؤلاء الأشخاص تماشياً مع ما جاء به الفصل المذكور أعلاه وهم:

- جميع أعوان إدارة الجمارك على اختلاف درجاتهم ووظائفهم، المتوفرين على وكالات عمل وبعد أدائهم لليمين القانونية؛
- ضباط الشرطة القضائية حسب مفهوم الفصل 20 من قانون المسطرة الجنائية²⁰⁸؛
- الأعوان محررو المحاضر التابعين للقوة العمومية.

والملاحظ هنا هو وجود عدة أطراف متدخلة - بالإضافة إلى أعوان الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة - أوكل إليها المشرع مهمة إثبات الجريمة الجمركية. وهي أطراف تنتمي إلى قطاعات مختلفة أهمها الإدارة العامة للأمن الوطني، وإدارة الدفاع الوطني

²⁰⁵ - محمد محبوب وروشام الطاكي: إثبات المخالفات الجمركية، مقال منشور بمجلة كتابة الضبط، العدد 9، الصادرة عن ودادية المنتدبين القضائيين، أكتوبر 2001، ص: 76 و78.

²⁰⁶ - ينص الفصل 233 من م.ج.ض.غ.م على مايلي: «يقوم بإثبات الأفعال المخالفة للقوانين والأنظمة الجمركية أعوان الإدارة الذين أدوا اليمين طبقاً للشروط المحددة في الفصل 33 (2) من هذه المدونة، وضباط الشرطة القضائية وكذا كل الأعوان ومحررو المحاضر التابعون للقوة العمومية».

²⁰⁷ - يميمون شوعا: منازعات الجمرك والصرف واجتهاد المجلس الأعلى، عبارة عن عرض تم إلقاؤه في إطار الندوة الجهوية السابعة بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، المنعقدة بمحكمة الاستئناف بوجدة حول موضوع الجرائم المالية، يومي 31

ماي - فاتح يونيو 2007.
²⁰⁸ - راجع الفصل 20 من ق.م.ج.

ممثلة في الدرك الملكي، ووزارة الداخلية من خلال الباشوات والقواد. ولعل هذا التنوع في الجهات المتدخلة في إثبات هذه الجريمة، إنما يعكس الحرص الشديد للمشرع الجمركي على توفير الحماية الكافية لموارد الدولة المالية، من خلال محاربته وتصديده للغش الجمركي بكل أنواعه. غير أن هذا العمل الجماعي لجهات مختلفة - لا علاقة لها أصلا بالمهام الجمركية - في اتجاه محاربة جريمة تهريب البضائع، ولو أنه غالبا ما يأتي عن طريق الصدفة²⁰⁹ وبصورة غير مباشرة، إلا أنه قد يخلق أحيانا بعض المشاكل والصعوبات لأعوان الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشر. فهؤلاء الأخيرين وفي غياب وجود أي تنسيق مسبق لهم مثلا مع رجال الدرك الملكي في نقط المراقبة المشتركة بالطرق خارج المدار الحضري، قد يؤدي الأمر أحيانا إلى فشل خططهم في ضبط والكشف عن صفقات تهريب كبير لمهربين محترفين. بل وكما يرى أحد الباحثين²¹⁰، فإنه قد يحدث أن يتعرض هؤلاء الأعوان أحيانا لمضايقات أثناء ممارستهم لمهامهم داخل التراب الجمركي، من طرف رجال الدرك الملكي في حالة استنجادهم بهؤلاء الأخيرين كمشتكين²¹¹ أولا وكشهود ثانيا، مما يطرح التساؤل حقيقة عن السلطة الحقيقية لهؤلاء الأعوان وعن مداها.

لذلك، نعتقد بأنه يتعين تحسيس الجهات المتدخلة إلى جانب إدارة الجمارك في محاربة التهريب الجمركي، من أجل التعاون مع هذه الأخيرة، ومد يد المساعدة لها، وخلق قنوات التواصل والتنسيق الدائم من أجل تجاوز كافة الصعوبات التي تعترض عمل أعوان الجمارك في التصدي لظاهرة التهريب. والأولى في هذا الإطار احترام هذه الجهات للأنظمة الجمركية التي تحكم علاقتها بالإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، وفي مقدمة هذه الأنظمة مكافحة تهريب البضائع، سعيا إلى تحقيق حماية فعالة لموارد الدولة الجمركية.

كما أن إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة لا يفوتها وهي بصدد وضع استراتيجياتها في مجال مكافحة التهريب، أن تقيم شراكة مع أجهزة الدولة الأخرى كإحدى الواجهات لمحاربة هذه الظاهرة، وفي مقدمة هذه الأجهزة نجد البحرية الملكية والدرك الملكي

²⁰⁹ - طالما أنه يبقى الاختصاص الأساسي لأعوان إدارة الجمارك هو محاربة التهريب بكل أنواعه. ومن ثم فإن مهامهم تنصب على مراقبة البضائع التي يتم نقلها أو تداولها والتأكد من مدى أداء أصحابها للرسوم والمكوس الجمركية. في حين أن مراقبة باقي الجهات وخاصة رجال الدرك الملكي والأمن الوطني لهذه البضائع إنما يأتي عن طريق الصدفة، أثناء تحققهم من هويات بعض الأشخاص ومن أوراق الناقلات التي يقودونها ومدى احترامهم لقوانين السير في الطرقات.

²¹⁰ محمد زلايحي: مبدأ مشروعية وسائل الإثبات وملاءمة العقوبة (القسم الثاني) مقال منشور بمجلة المناظرة، العدد 4، الصادرة عن هيئة المحامين بوجدة، يونيو 1999، ص: 9.

²¹¹ - فأحيانا يتعرض أعوان الجمارك للاعتداء بواسطة السلاح الأبيض، وكذلك لعمليات الرشق بالحجارة وغيرها، كما تتعرض ممتلكات الإدارة من سيارات ومعدات للإتلاف. (راجع في هذا الشأن مجلة المالية، العدد 2، يوليوز 2005 التي تصدرها وزارة المالية، ص: 17).

والأمن الوطني ووزارة العدل²¹². ولعل هذا المسعى الأخير، وإن توج في نهاية المطاف بإنشاء لجنة وطنية لمحاربة التهريب يترأسها المدير العام للجمارك والضرائب المباشرة²¹³، كبادرة محمودة تجمع مختلف الأجهزة الأمنية، إلا أنه وفي نظرنا فإن فاعلية هذه اللجنة في التقليل من نسبة البضائع المهربة، وفعاليتها في تحقيق أهدافها يبقيان رهينان بالقيمة الكيفية والكمية لعملها الميداني.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد أورد في ختام الفصل 233 من م.ج.ض.غ.م، وهو بصدد تعدادة للأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات، عبارة عامة وهي: «كل الأعوان محررو المحاضر التابعون للقوة العمومية» وهنا يطرح التساؤل حول من هم بالتحديد هؤلاء الأعوان التابعين للقوة العمومية؟

نعتقد بأن مشرع م.ج.ض.غ.م رام الحديث بصيغة العمومية، حتى يترك المجال والحق لكل طرف ينتمي إلى أشخاص القوة العمومية في التدخل لمحاربة جريمة التهريب الجمركي، عن طريق إثباتها بواسطة محاضر يحررها. ومن تم فإنه يدخل في دائرة هذه القوة العمومية أطراف عديدة، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: أعوان القوات المساعدة وأعوان إدارة المياه والغابات، وهو ما يزيد بلا شك من فرص الحد من هذه الآفة ومحاصرتها في كل مكان. ولكي يتسنى القول بأن هذا العون التابع لإدارة الجمارك هو مؤهل لإثبات المخالفات الجمركية بصفة قانونية، فإنه ينبغي أن يكون قد أدى مسبقا اليمين القانونية، وأن يكون حاملا لوكالة عمل commission d'emploi أو تفويض من مديره العام²¹⁴.

هذا، والملاحظ أن الأساس القانوني لهذه الوكالة هي القواعد العامة الواردة في قانون الالتزامات والعقود، وكذا اللوائح التنظيمية والأعراف الجمركية²¹⁵.

وفي هذا السياق، يتعين على أعوان إدارة الجمارك المؤهلين لإثبات المخالفات أن ينفذوا بالضبط المهمة التي أسندت لهم، وأن يدلوا لمن يتعاملون معهم برسم وكالتهم كلما طلب منهم ذلك²¹⁶.

المبحث الثاني: صلاحيات أعوان إدارة الجمارك في ميدان إثبات جنحة التهريب

²¹² - مجلة المالية، العدد، 2، تصدر عن وزارة الاقتصاد والمالية، يوليو 2005، ص: 17.

²¹³ - جريدة المساء، العدد 935، الصادر بتاريخ 23-9-2009، ص: 9.

²¹⁴ - راجع الفصل 33 من م.ج.ض.غ.م.

²¹⁵ - محمد محبوبي وروثام الطاكي: مرجع سابق، ص: 80.

²¹⁶ - محمد محبوبي وروثام الطاكي: مرجع سابق، ص: 80.

إن سلطات أعوان إدارة الجمارك المؤهلين لإثبات جنحة التهريب الجمركي، تحكمها مقتضيات الواردة في الباب الرابع من م.ج.ض.غ.م²¹⁷. لذلك فهم يقومون بمعaine البضائع ووسائل النقل، وتفتيش الأشخاص والمسكن ومعaine هذه الأخيرة. ولهم الحق أيضا في الحصول على الوثائق الموجودة بحوزة الغير، ومراقبة الإرساليات بواسطة البريد والتحقق من هوية الأشخاص. و لمكافحة جريمة التهريب الجمركي أجاز المشرع هذه المرة لأعوان إدارة الدرك الملكي معaine وسائل النقل بنقط الحدود البرية والبحرية. وأيضا تلك التي تسير بالطرق خاصة منها المشكوك فيها أو التي هي محل إخبار استعلاماتي أو مذكرة بحث، والتي غالبا ما يزودها أصحابها بمحركات دفع قوية وبلوائح رقمية مزورة. وذلك من أجل معaine البضائع المهربة والمخبئة بداخلها. فعملية المعaine هاته تستهدف على السواء البضاعة، ووسيلة التنقل المستعملة في ذلك.

وفي هذا السياق، اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أنه وطبقا لمقتضيات الفصلين 43 و60 من م.ج.ض.غ.م، يحق لأعوان الجمارك معaine البضائع ووسائل النقل المستعملة من طرف الأشخاص، والتي توجد بمجموع التراب الوطني²¹⁸. كما أن المشرع الجمركي المغربي ألزم كل سائق لوسيلة من وسائل النقل كيفما كان نوعها، أن يمثل لأوامر أعوان إدارة الجمارك المرتبطة بعملية المعaine، وذلك حتى يتمكنوا من أداء مهمتهم في أحسن الظروف ودون أدنى تعرض من أي كان. إذ إن القانون في هذا الشأن يحمي هؤلاء الأعوان، ويمنع كل شخص أن يعترض مزاوله مهامهم.

وقد عبر أحد الباحثين²¹⁹ عن مفهوم الحماية التي يتمتع بها هؤلاء الأعوان والواردة في الفصل 32 من م.ج.ض.غ.م بعبارة الحصانة. وأردف قائلا بأن المشرع الجمركي قد ألزم السلطات المدنية والعسكرية بتقديم يد المساعدة لهؤلاء الأعوان بمجرد ما يطلبونها.

والحقيقة أن موقف المشرع المشار إليه أعلاه هو موقف صائب وإيجابي، بالنظر إلى المسؤولية الجسيمة والخطيرة الملقاة على عاتق أعوان إدارة الجمارك. فقد يكونوا أحيانا في مواجهة شرسة مع عصابات محترفة في التهريب، ذات العدد الكبير والعدة المتطورة. ومثل هذا الوضع يفرض اللجوء إلى طلب المساعدة من إحدى السلطات سواء أكانت مدنية كالشرطة أو عسكرية كالدرك الملكي، من أجل احتواء الوضع وردع هؤلاء المهربين.

²¹⁷ - راجع الفصول من 38 إلى 45 مكرر من م.ج.ض.غ.م.

²¹⁸ - عبد الله ولد: مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة مع اجتهاد القضاء المغربي والمقارن مع آخر التعديلات، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2005، ص: 57.

²¹⁹ - نور الدين الشرقاوي الغزواني: مدونة الجمارك وفق آخر تعديل، الطبيعة الجنائية والجبائية لمدونة الجمارك، نشر وتوزيع مكتبة دار السلام، الرباط نونبر 2003، ص: 15.

ومع ذلك، ينبغي أن لا يغيب عنا أن أعوان إدارة الجمارك يشكلون فرقا، منها البرية والبحرية والجوية، تتوزع على نقط الحدود وبالطرق وبالموانئ البحرية وبالمطارات. وهو ما دفع أحد الباحثين²²⁰ إلى أن يطلق عليهم عبارة "الجيش الصغير". وإذا صح أن نطلق عليهم هذا الوصف، فإنه و مع ذلك تبقى الإمكانيات البشرية والمادية المرصودة لهم هي محدودة. وهو ما يفسر استتباب المشرع ووعيه بهذا الواقع وتخصيصه في المادة 32 من م.ج.ض.غ.م على وجوب تقديم المساعدة لأعوان إدارة الجمارك، من طرف السلطات المدنية والعسكرية وأعوان القوة العمومية كلما طلب منهم ذلك.

وبصدد دائما الحديث عن الحماية التي يوفرها المشرع لأعوان إدارة الجمارك، والمرتبطة بفعل الإعتراض الوارد في الفصل 32 من م.ج.ض.غ.م، فإن منع أحد الأشخاص لأعوان إدارة الجمارك من مزاوله عملهم كنفثيتشهم مثلا لبضاعته أو أمتعته، يشكل جريمة مستقلة عن جريمة التهريب. و قد يتخذ وصفا واحدا أو عدة أوصاف حسب رد فعل هذا الشخص. لذلك قد نكون أمام جريمة السب والقذف أو الإهانة، أو استعمال العنف أو كلاهم.

ولا ننسى أنه من حق أعوان²²¹ إدارة الجمارك حمل السلاح، وهو يتم بطريقة قانونية تدمهم به إدارتهم من أجل ممارستهم لوظائفها، واستعماله في حالة الدفاع عن النفس، وفي حالات أخرى حددها المشرع²²² على سبيل الحصر، تخص كل من الأشخاص والحيوانات والعربات، وذلك كله في إطار محاربة الغش الجمركي بكل أنواعه.

لكن، ومن الناحية الواقعية يلاحظ أن هؤلاء الأعوان بل ورجال القوة العمومية بصفة عامة، كثيرا ما يترددوا في اللجوء إلى استعمال السلاح حتى في الوضعيات الخطرة والدرجة للغاية، مخافة أن تتم مساءلتهم مهنيا من طرف رؤسائهم بسبب ارتكابهم لخطأ إداري، أو من طرف القضاء بعلّة عدم توفر شروط الدفاع الشرعي عن النفس المنصوص عليها قانونا²²³. وهذا التخوف يشجع بعض المهربين على المقاومة وعدم الامتثال لأوامر السلطة العمومية، وهو ما يزيد من تفشي ظاهرة التهريب الجمركي.

ويجوز أيضا لأعوان إدارة الجمارك في إطار البحث عن الغش، أن يصعدوا إلى البواخر وأن يقوموا بإيقافها في حالة المطاردة، من أجل معاينة البضائع والإطلاع على الوثائق

²²⁰ - حفيظي الشرقي: حول الطبيعة القانونية للمحاضر في القانون الجنائي الجمركي، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في الحقوق، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1991-1992، ص: 35.

²²¹ - ويقصد بهم الضباط وضباط الصف، والقباض والأعوان العاملين بمصلحة الأبحاث (قسم الوقاية) المنصوص عليهم في الفصل 6 من المرسوم رقم 2.77.862 بتاريخ 09-1-1971، بتطبيق مدونة الجمارك والضرائب غير مباشرة، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3400 بتاريخ 28-12-1977.

²²² - راجع الفصل 34 من م.ج.ض.غ.م.

²²³ - راجع الفصلين 124 و125 من ق.ج.م.م.

التي تشهد بالحمولة الموجودة على متنها. وقد تتعدى السلطات الممنوحة إلى هؤلاء الأعوان حد معاينة البضائع ووسائل النقل إلى تفتيش الأشخاص. وهذا التفتيش يكون في الحالات التي يتم فيها الكشف عن بضاعة مهربة بواسطة إحدى وسائل النقل، حيث يتم حينها تفتيش صاحب أو سائق وسيلة النقل، وكافة الأشخاص المرافقين له إن اقتضى الحال ذلك. فالتفتيش هنا هو عملية مزدوجة تشمل البحث داخل وسيلة النقل المستعملة للكشف عن البضاعة المهربة، وكذا تفتيش الشخص نفسه سائق العربة.

ويرى أحد الباحثين²²⁴ أن تفتيش الأشخاص على النحو الذي ورد في المادة 38 من م.ج.ض.غ.م، يهدف إلى جمع الأدلة وحجز ما يجب حجزه لإثبات الجنحة الجمركية.

وفي هذا السياق، اعتبرت محكمة النقض المصرية في إحدى أحكامها، أن الهدف من تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يلجون إلى الدائرة الجمركية أو يمرون بها، هو الكشف عن الأنشطة التهريبية المضرة بمصالح الخزينة²²⁵. إلا أنه، إذا كان من حق أعوان إدارة الجمارك القيام داخل الدائرة الجمركية بتفتيش الأماكن كالمستودعات، والأشخاص وما بحوزتهم من بضائع. فهل هذا التفتيش يشمل جميع المستودعات وكل الأشخاص الموجودين بالدائرة المذكورة، أم أنه يتم التركيز فيه من طرف القائمين به فقط على مستودعات بعينها وعلى أشخاص بذواتهم؟ وماهي معايير الانتقاء المعتمدة في هذا الشأن؟

يرى جانب من الفقه²²⁶ بأن أعوان إدارة الجمارك وهم بصدد مزاولة عملهم التفتيشي، قد يلجؤون إلى انتقاء بعض المستودعات أو بعض الأشخاص الموجودين داخل دائرة المراقبة الجمركية، وذلك بعد أن يتولد في ذهنهم قيام شبهة أو مظنة التهريب لدى أصحاب هذه المستودعات أو الأشخاص الحائزين لبضاعة ما. وإذا كان هذا المعيار ذو طبيعة وجدانية يعود فيه أعوان إدارة الجمارك المنوطة بهم مهمة التفتيش إلى قناعة نفسيتهم، لتقدير ما إذا كان صاحب هذا المستودع أو هذا الشخص تحيط به شبهة ارتكاب جنحة التهريب، فإن ذلك لا يلغ - في نظرنا - معيارا آخر يتمثل فيما تراكم مسبقا لدى أعوان الجمارك من إفادات وأخبار أو تحريات استعلاماتية، حول بعض الأشخاص أو تصرفاتهم المشبوهة أو بعض المستودعات التي تستغل في تجميع البضائع والسلع المهربة.

²²⁴ عبد اللطيف ناصري: تعقيب حول موضوع الطعون المتعلقة بحجز البضاعة والتفتيش ووضع الأختام، عرض قدم في إطار اليوم الدراسي المنظم بتاريخ 19-12-2003، بالمعهد العالي للدراسات القضائية حول موضوع الجمارك والعمل القضائي.

²²⁵ مجدي محب حافظ: جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه وأحكام النقض والإدارية العليا والدستورية العليا حتى عام 1995، المجموعة المتحدة للطباعة، المدينة والسنة غير مذكورين، ص: 303.

²²⁶ مجدي محب حافظ: مرجع سابق، ص: 302.

إلا أنه ومع ذلك، فإن هذا المعيار الانتقائي في التفتيش، يبقى في اعتقادنا غير كاف، ما لم يتم إرفاقه بشن حملات وطنية بين الفينة والأخرى، تستهدف جميع التجار بمختلف أصنافهم، تساهم فيها كل الأجهزة الحكومية المعنية بظاهرة التهريب الجمركي، بهدف إنصاف أولا فئة التجار الذين يشتغلون في إطار المشروعية، ويوفون بكل التزاماتهم الضريبية والجمركية، وصولا إلى اقتلاع هذه الظاهرة من جذورها. وقد سبق للدولة أن باشرت حملة ضد التهريب الجمركي سنة 1996، وأسفرت هذه التجربة حينها - بما لها وما عليها - عن ضبط العديد من المخالفين للقانون، وانتهت باسترداد خزينة الدولة للملايير من الدراهم التي كانت ستفقد، لو لم يتم القيام بهذه الحملة.

وارتباطا دائما بتفتيش الأشخاص، فإنه يجوز لأعوان إدارة الجمارك أيضا أن يطلعوا على هوية وصفة الأشخاص الذين يدخلون أو يخرجون من التراب الجمركي أو الذين يتجولون في الدائرة الجمركية، وذلك كلما كانت هناك دلائل ومؤشرات جدية على أن الشخص يحوز بضاعة مهربة. إضافة إلى هذه الصلاحيات التي خولها المشرع إلى أعوان إدارة الجمارك في إطار محاربتهم للغش وتهريب السلع، المتمثلة في حق معاينة البضائع ووسائل النقل والتحقق من هوية الأشخاص وتفتيشهم، فقد سمح أيضا لهؤلاء الأعوان بتفتيش ومعاينة مساكن الأشخاص أو من يشغلونها، المشبوه فيهم جديا بارتباكهم لفعل من أفعال الغش الجمركي، وذلك طبقا لمقتضيات الفصل 41 من م.ج.ض.غ.م. هذا الأخير الذي أخضع عملية التفتيش تلك لقواعد مضبوطة، ينبغي احترامها والتقيد بها من طرف أعوان إدارة الجمارك، والتي تتمثل فيما يلي:

- وجوب الحصول المسبق على الموافقة الكتابية للشخص المراد تفتيش مسكنه أو المكان الذي يشغله؛
- اللجوء إلى طلب مساعدة ضابط الشرطة القضائية في حالة رفض الشخص التي يشغل مسكنا أو مكان إجراء عملية التفتيش؛
- في حالة الامتناع عن فتح الأبواب يمكن لأعوان إدارة الجمارك العمل على فتحها بحضور ضابط الشرطة القضائية؛
- إذا رفض ضابط الشرطة القضائية الحضور وتقديم المساعدة في جميع الحالات التي يطلب فيها منه ذلك كتابة، جاز لهؤلاء الأعوان القيام بعملية التفتيش بعد النص على هذا الرفض في المحضر المحرر في هذا الشأن، وبعد إشعار وكيل الملك بذلك؛

- عدم جواز القيام بعملية التفتيش والمعاينة للمساكن قبل الساعة الخامسة صباحا، وبعد الساعة التاسعة ليلا.

والملاحظ أن الفصل 41 من م.ج.ض.غ.م كان محل مناقشة مستفيضة داخل مجلس النواب، حيث اعتبره بعض النواب بأنه يمس بجوهر حقوق الإنسان وحقوق الدفاع، وما يتمتع به المنزل من قدسية، وأنه أعطى صلاحيات لأعوان الجمارك أقوى من الحقوق التي يتمتع بها ضباط الشرطة القضائية، مؤكداً على وجوب التقييد في هذا الشأن بالإجراءات المنصوص عليها في قانون المسطرة الجنائية²²⁷.

لكن، وعلى العكس من ذلك فإن وزير الاقتصاد والمالية حينها رأى في رده على هذا الانتقاد، بأن الفصل 41 من م.ج.ض.غ.م الذي يعالج التفتيش المنزلي، إنما يُعطي الحق لمأمور الجمارك للقيام بمهمة التفتيش مثله مثل ضابط الشرطة القضائية، اعتباراً للقانون العام. مضيفاً أنه وحسب مقتضيات المسطرة الجنائية، فإن مأمور الجمارك يتمتع بصفة ضابط الشرطة القضائية، ولكن في حدود النص الخاص الذي يسمح له بذلك وهو مدونة الجمارك. أي أنه يمارس التفتيش ولكن بحضور الشرطة القضائية، إلا إذا امتنعت.

ويبدو بذلك، أن المشرع قد منح لأعوان إدارة الجمارك سلطات كافية، في إطار عملهم المرتبط بتفتيش ومعاينة المساكن التي قد تكون موضوع ارتكاب لجريمة التهريب. كما أنه أحسن صنعا حينما أجاز لهؤلاء الأعوان إجراء المعاينة والتفتيش للمساكن في حالة رفض ضابط الشرطة القضائية تقديم المساعدة لهم.

إلا أنه ومع ذلك، كان على المشرع الجمركي أن لا يشترط في طلب الحضور أو المساعدة المقدم من طرف أعوان إدارة الجمارك إلى ضابط الشرطة القضائية أن يأتي في صيغة مكتوبة، لأن من شأن ذلك أن يفوت على هؤلاء الأعوان فرصة ضبط هذه البضائع المهربة في الوقت المناسب، وفي حالة تلبس²²⁸. على اعتبار أن المهرب قد يفتن إلى كونه متابع من طرف إدارة الجمارك، فيعمد إلى إخلاء المسكن محل المعاينة والتفتيش من كافة البضائع الموجودة به قبل قدوم أعوان الإدارة المذكورة إليه. كما أن التشريع وعلى علته المشار إليها أعلاه، لم يوضح صيغة رفض هذا الضابط، وما إذا كان رفضاً صريحاً أو ضمناً، وكيف

²²⁷ - تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية حول مشروع قانون رقم 99-02 تغيّر وتتم بموجبه مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، الولاية التشريعية: 1997-2002، السنة التشريعية الثالثة: 99-2000، طبع مصلحة الطباعة والتوزيع بمجلس النواب، ص: 56 و 57.

²²⁸ - الملاحظ أن الطلب المكتوب يأتي في صيغة مراسلة إدارية يقام معها الدليل على واقعة الإرسال والتوصل، وهذا يتطلب الكثير من الوقت اللهم إلا إذا تم اللجوء إلى طريقة الفاكس، وهذه الوسيلة قد لا نجدها تتوفر في العديد من دوائر الشرطة، لغياب الإمكانيات المادية.

يُستشف بأنه رفضا ضمينا ليتم تجاوزه والقيام بعملية المعاينة والتفتيش في غياب حضوره أو مساعدته.

هذا، والقيمن بالإشارة إلى أنه إذا كان هدف المشرع الجمركي من تنصيبه على تفتيش المساكن هو ضبط البضائع المهربة ومتابعة أصحابها بجنحة التهريب، فإن هذه الجنحة لا تكون قائمة ومستوفية الأركان بحسب القرار عدد 8/621 الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 2002/3/14 في الملف الجنحي عدد 2000/9353 إلا إذا ثبت أن من شغل هذا المسكن كان عالما بوجود هذه البضائع به، أي ثبوت توفر القصد الجنائي العام لديه²²⁹. وبعبارة أخرى فإن الشخص الذي يستمر في إنكار علمه بوجود هذه البضائع بمسكنه في جميع أطوار المتابعة والمحاكمة، سوف يفلت من العقاب ما لم يقدّم الدليل على خلاف ذلك.

وهنا نتساءل، ألا يكفي وجود بضاعة مهربة بمسكن شخص يقطنه بمفرده، للقول بثبوت قيام جنحة التهريب الجمركي في مواجهته وتوقيع الجزاء عليه على هذا الأساس، بغض النظر عن علمه بوجود أو عدم وجود هذه البضاعة بمسكنه؟

أيضا، إذا كان الفصل 41 من م.ج.ض.غ.م قد تطرق لتفتيش المساكن والمحلات المعدة للاستعمال المهني، فإن الفصل 235 من ذات المدونة²³⁰، هو الآخر قد تناول هذا التفتيش الذي قد يتم داخل المؤسسات التجارية مثلا، من خلال العمليات التي يقوم بها أعوان الجمارك من أجل حجز بضاعة مهربة. وفي هذه الحالة فإن عملية الحجز تتحد مع عملية التفتيش.

والملاحظ أن عملية ضبط البضائع المهربة داخل المحلات التجارية لا تقتصر فقط على أعوان إدارة الجمارك، بل قد يقوم بها أيضا عناصر الضابطة القضائية المنتمية للمديرية العامة للأمن الوطني، في إطار عملهم اليومي.

وهكذا يستفاد من القرار عدد 13957 الصادر عن محكمة الاستئناف بمراكش²³¹، أن الشرطة القضائية تمكنت من ضبط 18 دراجة عادية بـدكان أحد التجار، ثبت أنها مستوردة كلها من الخارج وغير معشر عليها. ليتم تأييد الحكم الابتدائي القاضي بمؤاخذة الضنين بما نسب إليه، والحكم عليه بشهرين اثنين حبسا نافذا، وبأدائه لإدارة الجمارك غرامة قدرها 63.000.00 درهم، وبمصادرة الدراجات المحجوزة لنفس الإدارة وبتحميله الصائر، مع تحديد مدة الإجبار في الأدنى. وإلى جانب هذه السلطات التي تنتصب بالأساس على البضاعة والشخص

²²⁹ - حافظ الظاهري وإنصاف عبد المطلب: المتابعة والتنفيذ في الميدان الجمركي، رسالة نهاية التمرين الخاص بالملحقين القضائيين، المعهد العالي للقضاء، السنة: 2001-2003، ص: 78.

²³⁰ - راجع الفصل 235 من م.ج.ض.غ.م.

²³¹ - وهو القرار الصادر في الملف الجنحي الإستئنافي عدد 01/2836 بتاريخ 2001-12-26

الحائز لها ووسيلة النقل، فإن هناك أيضا صلاحيات أخرى ذات طبيعة خاصة نص عليها المشرع²³² تتعلق بمراقبة أعوان إدارة الجمارك للإرساليات الواردة بواسطة البريد، سواء من الداخل أو الخارج وسواء أكانت مغلقة أو غير مغلقة.

وفي هذا الصدد، فقد ألزم المشرع إدارة البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية بالتعاون مع أعوان إدارة الجمارك، تسهila لمهمتهم في المراقبة وتطبيقا للنصوص والأنظمة الجمركية الصادرة في هذا الشأن.

ولا يفوتنا في ختام هذا الفرع، أن نشيد بالدور الذي تقوم به الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة على المستوى المركزي، من خلال المذكرات²³³ التي تصدرها بين الفينة والأخرى، والتي تحت فيها جميع أعوانها العاملين بنقط الحدود وبسائر الدوائر الجمركية التابعين للمديريات الجهويات، على التحلي بالليظة والمسؤولية والأخلاق المهنية أثناء مزاولة عملهم، وباعتماد أساسا الحواجز الجمركية الموضوعة عند الخطوط الأمامية، مع زيادة عدد الأعوان العاملين بهذه الخطوط. ومؤكدة كذلك على تفادي اللجوء إلى إقامة حواجز جمركية بالمحاور الطرقية، وإجراء عمليات تفتيش منظم، إلا بناء على أخبار استعلاماتية عن وجود عملية أو عمليات تهريب معينة. مع تحسيس أيضا هؤلاء الأعوان بالأضرار التي تلحقها عمليات التهريب بخزينة الدولة وبمصالح المستوردين الذين يستغلون في إطار القانون.

الفرع الثاني : وسائل إثبات جنحة التهريب الجمركي والقوة الثبوتية للمحاضر المنجزة بشأنها

سبق أن أشرنا إلى أن المشرع الجمركي قد حدد وسيلتين لإثبات جنحة التهريب الجمركي هما: مسطرة الحجز ومسطرة البحث. كما أنه بين الشروط والشكليات الواجب توفرها في المحاضر المحررة في هذه الجنحة، وأبرز أيضا القوة الثبوتية لهذه المحاضر.

لذلك، سوف نتعرض لمسطرتي الحجز والبحث (المبحث الأول)، وسنعالج بعد ذلك شروط وشكليات المحاضر المنجزة في جنحة التهريب الجمركي وقوتها الثبوتية (المبحث الثاني).

²³² - راجع الفصلين 43 و44 من م.ج.ض.غ.م.

²³³ - راجع المذكرات التالية:

1. المذكرة عدد 413/1729 الصادرة بتاريخ 31-01-1994؛
2. المذكرة عدد 413/8294 الصادرة بتاريخ 10-05-1994؛
3. المذكرة عدد 413/17646 الصادرة بتاريخ 11-10-2002؛
4. المذكرة عدد 413/03248 الصادرة بتاريخ 7-3-2003؛
5. المذكرة عدد 413/05749 الصادرة بتاريخ 18-04-2003؛
6. المذكرة عدد 413/15094 الصادرة بتاريخ 08-10-2003.

المبحث الأول: مسطرة الحجز والبحث

سنتناول في هذا المبحث على التوالي مسطرة الحجز، ومسطرة البحث .

المطلب الأول : مسطرة الحجز

يحق لأعوان إدارة الجمارك أن يحجزوا جميع البضائع ووسائل النقل القابلة للمصادرة، وكذا جميع الوثائق المتعلقة بهذه الأشياء، وهذا ما نص عليه الفصل 235 من م.ج.ض.غ.م.²³⁴. ويتم هذا الحجز سواء داخل المكاتب الجمركية، التي تنجز بها عادة جميع الإجراءات الجمركية، أو خارج هذه المكاتب²³⁵. إلا أنه يجب تمييز حجز البضائع عن حجز الوثائق، ذلك أن الأول يمكن ممارسته من طرف جميع أعوان الجمارك محرري المحاضر، على عكس حجز الوثائق الذي يتم في إطار حق الإطلاع على الوثائق الممسوكة من طرف الأشخاص الذاتيين أو المعنويين المحددين في الفقرة الأولى من الفصل 42 من م.ج.ض.غ.م، الذي لا يخول إلا لفئات محددة من الأعوان، ويتعلق الأمر بضباط الجمارك أو الأعوان المرتبين على الأقل في درجة مفتش مساعد²³⁶.

و تقتضي المخالفات الجمركية بصفة عامة، وجود بضاعة بمكان ما في وضعية غير قانونية، وهذا يؤدي إلى أن تصبح هناك قابلية لحجز هذه البضاعة²³⁷. وهذا الحجز كما يرى بعض الفقه²³⁸، يتم بالنسبة لحالة التلبس أو بعد البحث المجري من طرف إدارة الجمارك. فبخصوص حالة التلبس، تطبق هنا المقتضيات العامة الواردة في المادة 56 من قانون المسطرة الجنائية²³⁹. بحيث تتحقق هذه الحالة عادة وفي أوضح صورها حينما يتم ضبط

²³⁴ - تنص المادة 235 من م.ج.ض.غ.م على مايلي: « 1- يحق للأعوان محرري المحاضر أن يحجزوا في كل مكان البضائع ووسائل النقل القابلة للمصادرة، وكذا جميع الوثائق المتعلقة بهذه الأشياء.

2- إن البضائع ووسائل النقل المحجوزة يجب:

- إما أن تساق وتودع بمكتب أو مركز الجمرك الأقرب لمكان الحجز؛

- وإما أن يتعهد الظنين أو شخص آخر بحراستها في مكان الحجز أو في مكان آخر؛

كما يجب على الحارس أن يتكفل بحراسة هذه البضائع ووسائل النقل وتقديمها عند أول طلب لأعوان الإدارة؛

3- يجوز رفع اليد عن البضائع غير المحظورة و/أو وسائل النقل المحجوزة، غير المهيئة لارتكاب الغش أو لا توجد في وضعية غير قانونية، مقابل كفالة أو ودیعة، تمثل قيمة هذه البضائع و/أو وسائل النقل وذلك إلى غاية تسوية النزاع عن طريق الصلح أو بواسطة حكم نهائي.

عندما يمنح رفع اليد تطبيق أحكام الفصل 213 أعلاه.»

²³⁵ - Réglementation des douanes et impôts indirects, Volume III, édition administration des douanes et impôts indirects, Septembre 2000, P: 1817.

²³⁶ - عبد اللطيف ناصري: مرجع سابق.

²³⁷ - حفيظي الشرقي: مرجع سابق، ص: 157.

²³⁸ - محمد بادن: جرائم التهريب من خلال العمل القضائي، مداخلة عبارة عن عرض تم إلقاؤه بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى في إطار الندوة الجهوية السابعة المنعقدة بمحكمة الاستئناف بوجدة، خلال يومي 31 ماي وفاتح يونيو 2007 حول موضوع الجرائم المالية.

الشخص وهو يحوز بضاعة مهربة، أي ضبط الشخص وهو مرتكبا للجريمة أو على إثر ارتكابها. فجل المخالفات يتم كشفها أثناء معاينة البضائع، سواء في إطار التفتيش أو تقديم البضاعة للمراقبة²⁴⁰. وهناك من الفقه²⁴¹، من يرى بأن التشريع الجمركي المصري اعتبر أن جريمة التهريب تكون قائمة بمجرد أن يتم حيازة البضاعة خارج نطاق الرقابة الجمركية، بقصد الاتجار فيها مع العلم بأنها مهربة. و نعتقد بأن هذا المنحى الذي سلكه المشرع المصري ينسجم نوعا ما مع الرغبة المتوفرة لدى جميع الدول من أجل محاربة الآثار السلبية لظاهرة التهريب، وما تلحقه من أضرار بموارد خزينتها، وبالسبب الاقتصادية المتبعة من طرفها.

لكن ومع ذلك، فإن اتجاه المشرع المصري هذا بحصره تحقق جريمة التهريب فقط في البضائع المراد الاتجار فيها، هو اتجاه فيه نوع من القصور وعدم الفعالية، لأن مثل هذه الجريمة يجب أن تكون قائمة حتى بالنسبة للبضائع المهربة المراد استعمالها لأغراض شخصية. وهذا ما سار فيه المشرع المغربي، الذي اعتبر جريمة التهريب قائمة بغض النظر عن الهدف من تهريب البضاعة.

وتجدر الإشارة، إلى أن البضائع المهربة المحجوز عليها تشكل أكبر دليل على ثبوت جنحة التهريب²⁴²، وأن القضاء ذهب إلى عدم مؤاخذة الظنين بالجريمة الجمركية عندما تتعذر عملية الحجز²⁴³. بل وحتى مع هذه العملية، فإن الظنين لا يتم اتهامه بحيازة بضائع مهربة إذا ما ثبت وجوده بعيدا عن مكان حجزها²⁴⁴. إلا هناك من الفقه²⁴⁵، من ذهب أبعد من ذلك، واعتبر أن جريمة التهريب الجمركي لا تكون ثابتة، إذا لم يُقَمَّ القضاء الدليل على توافر القصد الجنائي لدى الظنين، إذ لا يكف الركون إلى مجرد ضبط البضاعة المهربة لديه للقول بإدانتته.

وفي هذا السياق، ونظرا لما لمسطرة الحجز من دور في إثبات المخالفات الجمركية، فإنه يتعين على أعوان إدارة الجمارك وطبقا لمقتضيات الفصل 235 من م.ج.ض.غ.م إما أن يودعوا البضائع ووسائل النقل المحجوزة بمكتب أو بمركز الجمرك الأقرب لمكان الحجز، وإما أن يتعهد الظنين أو شخص آخر بحراستها في مكان الحجز أو في مكان آخر. كما يجب على الحارس أن يتكفل بحراسة هذه البضائع ووسائل النقل، وتقديمها عند أول طلب لأعوان إدارة

239 - راجع الفصل 56 من ق.م.ج.

240 - حميد الوالي: المنازعات الجمركية بين القواعد الجزائية العامة ومدونة الجمارك، مقال منشور بمجلة المعيار، العدد 33، الصادرة عن هيئة المحامين بفاس، يونيو 2005، ص: 92.

241 - محمد كمال حمدي: جريمة التهريب الجمركي: قرينة التهريب، نشر دار المطبوعات الجامعية، مطبعة رويال، الإسكندرية، 1989، ص: 135.

242 - نور الدين الشرقاوي الغزواني: مرجع سابق، ص: 45.

243 - نور الدين الشرقاوي الغزواني: مرجع سابق، ص: 45.

244 - قرار - غير منشور - عدد 9648، صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 1991/12/26 في الملف الجنحي رقم 90/27143.

245 - مجدي محب حافظ: مرجع سابق، ص: 120.



الجمارك. وإلى جانب مسطرة الحجز فقد سمح المشرع الجمركي لأعوان إدارة الجمارك وبعد ثبوت جنحة التهريب اللجوء إلى مسطرة الحفظ. و هي تخص حفظ وسائل النقل والبضائع المتنازع فيها غير القابلة للمصادرة، من أجل ضمان أداء العقوبات المالية المستحقة²⁴⁶. وتثار مثل هذه المنازعة بالنسبة للشخص الذي يدعي على سبيل المثال لا الحصر ملكيته القانونية لوسيلة النقل أو للبضائع محل الحفظ، مؤكدا أنه قد تمت سرقتها منه. لكن وسواء تعلق الأمر بالحجز أو بالحفظ فإنه لا اختلاف بين المسطرتين، طالما أنه في كليهما تضع إدارة الجمارك يدها على المحجوز.

والملاحظ أن قد المشرع الجمركي أحسن صنعا حينما ربط في الفقرة الأخيرة من الفصل 236 من م.ج.ض.غ.م، السماح لأعوان إدارة الجمارك برفع اليد عن وسائل النقل والبضائع المذكورة أعلاه، مقابل كفالة أو ودیعة لضمان أداء العقوبات المالية المستحقة، وفي ذلك تشددا وردعا لمقترفي جريمة التهريب. وعلى ذكر المصادرة، يرى أحد الباحثين²⁴⁷، بأن هذه المؤسسة القانونية-التي هي في حد ذاتها عقوبة أصلية تنصب على البضاعة محل التهريب- تنقسم إلى نوعين: مصادرة عينية وأخرى وهمية. مضيفا أنه إذا كانت المصادرة العينية واضحة، وتطال البضاعة التي وقع بشأنها التهريب، فإن المصادرة الوهمية أو الغرامة البديلة هي بمثابة وسيلة خولها المشرع أيضا للإدارة الجمركية التي يمكنها اللجوء إليها كبديل للمصادرة العينية، فيما إذا اختارت هذه الإدارة أعمال هذه الآلية. وتتجلى ميزة هذه المؤسسة - حسب ذات الباحث²⁴⁸ - في أنها تضمن للدولة استيفاء حقوقها الضريبية، نظرا لأن القضاء يبقى مقيدا في هذا الشأن بمسايرة اختيار الإدارة الجمركية المتمثل في ملتصقها الرامي إلى الحكم بالغرامة بدلا من المصادرة.

ومن نافلة القول بأن مسطرة الحجز هي الآلية التي تبرز أهمية الجهود، المبذولة من طرف أعوان إدارة الجمارك من أجل مكافحة معضلة التهريب.

وعليه، فبالرجوع إلى الإحصائيات المرتبطة بهذه المسطرة، والتي اخترنا منها كنموذج للتطبيق تلك المتعلقة بالفترة ما بين سنة 2004 وشهر يوليوز من سنة 2009، يلاحظ أن جهود إدارة الجمارك في مجال محاربة آفة التهريب تبقى متذبذبة، بل ولا تسير في خط تصاعدي. وهو ما تفسره قيمة البضائع المحجوزة عن الفترة المذكورة أعلاه، التي عرفت في بعض السنوات ارتفاعا وفي أخرى انخفاضاً. ولعل هذا الواقع السلبي هو واحد من بين الأسباب التي تدفع

²⁴⁶ - راجع الفصل 236 من م.ج.ض.غ.م.

²⁴⁷ - بدر الدين قرفي: دور إدارة الجمارك في مكافحة التهريب في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، تخصص التدبير المالي والإداري العمومي، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2007-2008، ص: 67 و68.

²⁴⁸ - بدر الدين قرفي: مرجع سابق، ص: 69 وص: 70.

الدولة في بعض السنوات، وبسبب تراجع الموارد الجمركية وزيادة النفقات العمومية، إلى اللجوء للاقتراض الخارجي من المؤسسات المالية الأجنبية، قصد الحد من عجز الميزانية والحفاظ على التوازن الاقتصادي. ولتقريب الرؤية أكثر، ندرج الجدول التالي المتضمن لإحصائيات صادرة عن إدارة الجمارك عن الفترة الموما إليها أعلاه.

السنوات	قيمة البضائع المحجوزة بالدرهم
2004	281.939.164
2005	270.620.078
2006	346.174.619
2007	250.369.604
2008	320.960.058
2009 (فقط عن الفترة الممتدة من يناير إلى يوليو)	214.272.349

إحصائيات صادرة عن الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة بين سنة 2004 وشهر يوليو 2009، تبرز تباين قيمة البضائع المحجوزة بين الارتفاع تارة والانخفاض تارة أخرى .

المطلب الثاني: مسطرة البحث

يتم اللجوء إلى مسطرة البحث من طرف أعوان إدارة الجمارك لإثبات جميع المخالفات غير المتلبس بها²⁴⁹. وفي هذا الإطار يمكن لهؤلاء الأعوان اتخاذ جميع التدابير والإجراءات اللازمة للتثبت من جنحة التهريب، والتعرف على مرتكبيها كما هو الشأن بالنسبة للأبحاث المنجزة في باقي الجرائم الأخرى. ومن تم يمكنهم تفتيش المنازل والإطلاع على أية وثيقة كيفما كان نوعها كالفواتير مثلا²⁵⁰. والإطار المنظم لهذه المسطرة تضمنه الفصلين 127 و 41 من م.ج.ض.غ.م، حيث أجاز الفصل 237²⁵¹ لأعوان إدارة الجمارك مباشرة الأبحاث التمهيدية، والقيام وهم بصدد إجراءات للتحريات بتفتيش المنازل في كل مكان طبقا للشروط المحدد في الفصل 41 من م.ج.ض.غ.م الذي سبق أن تناولناه بالدرس.

والقمين بالإشارة، إلى أن ميزة مسطرة البحث أو الإثبات بواسطة محاضر الاستماع تكمن في أنها تمكن إدارة الجمارك من الوصول إلى مرتكبي الغش الجمركي، ومن تم تحريك المتابعة الجنائية في حقهم حتى ولو لم يكن هناك أي حجز. وهو ما أكدته أيضا جانب من

249 - محمد بادن: مرجع سابق.

250 - محمد بادن، مرجع سابق.

251 - ينص الفصل 237 من م.ج.ض.غ.م على مايلي: «يمكن لأعوان الإدارة أن يقوموا بأبحاث تمهيدية، وأن يباشروا بمناسبة تحرياتهم تفتيش المنازل في كل مكان طبقا للشروط المحددة في الفصل 41 من المدونة».

الفقه²⁵²، حينما اعتبر أن مسطرة البحث تشكل وسيلة لجمع الأدلة المكتملة حول الجريمة، بتحديد هوية مرتكبيها وشركائهم والتي تنتهي بتحرير محضر يسمى "محضر الإثبات".

المبحث الثاني: شروط وشكليات المحاضر المنجزة في جنحة التهريب الجمركية وقونها النبوتية

سبق أن أشرنا، إلى الجهات التي خولها المشرع بمقتضى الفصل 233 من م.ج.ض.غ.م، صلاحية إثبات كل الأفعال المخالفة للقوانين والأنظمة الجمركية، ومنها جنحة التهريب. وهذا الإثبات يتم في غالب الأحيان²⁵³ بواسطة محاضر تحرر من طرف أعوان إدارة الجمارك، سواء خلال مسطرة الحجز أو أثناء مسطرة البحث. إلا أن هذه المحاضر يجب أن تتضمن شروطا وشكليات معينة (المطلب الأول)، كما أنها أنواع، منها ما هو ذو حجية ثبوتية مطلقة لا يمكن الطعن فيها إلا بالزور، ومنها ما يمكن إثبات ما يخالفها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: شروط وشكليات محاضر إدارة الجمارك

قبل الحديث عن هذه الشروط والشكليات، نشير إلى أن مفهوم المحضر قد تم تحديده في ق.م.ج.²⁵⁴، الذي اعتبره بمثابة وثيقة مكتوبة، يتم تحريرها من طرف ضابط الشرطة القضائية بمناسبة مزاولته لعمله، والتي يضمنها ما عاينه وما تلقاه من تصريحات، أو ما أنجزه من عمليات تدخل في نطاق اختصاصاته. كما أن الباحث حسن إسماعيلي²⁵⁵ هو الآخر عرف هذه المؤسسة بقوله: «المحضر هو ورقة رسمية لا يمكن الطعن فيها إلا بحسب ما يقرره القانون. ينجز من قبل موظف مختص هو ضابط أو عون الشرطة أو موظف أو عون مكلف في جرائم خاصة بمهام الشرطة القضائية. يضمنه ما عاينه من وقائع، أي الجريمة موضوع البحث وأطرافها والأدلة التي تم التوصل إليها، محترما في ذلك مجموعة من الشكليات.»

ويبدو أن هذا التعريف الأخير للمحضر جاء شاملا وجامعا، بل وينطبق أيضا على ذاك المحرر من طرف أعوان إدارة الجمارك في جنحة التهريب. وهو بذلك يتميز بخصائص ثلاثة،

²⁵² - Jean Nassiet : Le droit pénal douanier, article publié dans la revue française de finances publiques, N ° :3, LGDJ, 1983, P:174.

²⁵³ - لأن الأصل هو أن إثبات الجرائم الجمركية يتم بكل الوسائل القانونية المنصوص عليها في قانون المسطرة الجنائية، باعتباره الشريعة العامة.

²⁵⁴ - راجع الفصل 24 من ق.م.ج.

²⁵⁵ - حسن إسماعيلي: قراءة في القانون رقم 95-10 المتعلق بالماء، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 59، نونبر- دجنبر 2004، ص: 148.

نجلها في أنه يمثل ورقة رسمية، وأنه يعهد بتحريره إلى موظف محلف طبقا لما ينص عليه القانون. إضافة إلى أنه ينبغي أن يأتي مراعيًا لشكليات وشروط معينة عند القيام بتحريره. وما يهمنا هنا ، هو التطرق لهذه الشروط والشكليات التي تم تضمينها بالفصل 240 من م.ج.ض.غ.م.²⁵⁶

فمحاضر إدارة الجمارك بشأن الأفعال المجرمة يجب أن تشمل على مجموعة من البيانات، حتى تكون صحيحة في الشكل. وهذه البيانات كما أوردها بعض الباحثين²⁵⁷ هي كالتالي:

- تاريخ ومكان تحريرها واختتامها؛
 - أسماء وصفات ومساكن الأعوان محرري المحاضر؛
 - تاريخ وساعة ومكان الحجز أو الإثبات؛
 - التصريحات المحتملة لمرتكب أو مرتكبي الجنحة.
- وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن توقع المحاضر من طرف الأعوان المكلفين بتحريرها، لأن توقيعهم على تلك الوثيقة يعد بمثابة شكلية أساسية لا يمكن للمحضر أن يقوم بدونها. هذا، دون إغفال توقيع مقتربي الفعل إذا كانوا حاضرين، وفي حالة استحالة توقيع مرتكبي الأفعال أو رفضهم هذا التوقيع فإنه يشار إلى ذلك في هذه المحاضر.
- علاوة على ذلك، يجب أن ينص في محاضر الحجز على ما يلي:
- الأسباب الداعية إلى الحجز؛
 - وصف الأشياء المحجوزة مع بيان نوعها وجودتها وكميتها؛
 - التدابير المتخذة لضمان إيداعها أو حراستها أو حفظها؛
 - هوية الحارس المعين عند الاقتضاء مع موافقته وتوقيعه؛
 - حضور أو غياب مرتكبي الأفعال عند وصف الأشياء المحجوزة والملاحظات التي قد يقدموها؛
 - السماح عند الاقتضاء باستلام البضائع غير المحظورة أو وسائل النقل مقابل كفالة أو وديعة.

ومما يلاحظ عن هذه البيانات أنها لم تتضمن ذكر لبيان القيمة (L'indication de la valeur) مع العلم أن هذا البيان هو مهم جدا، وينبغي أن يتم إيرادها في صلب المحضر على

²⁵⁶ - راجع مقتضيات الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م.
²⁵⁷ - محمد محبوبي وروثام الطاكي: مرجع سابق، ص: 83.

الرغم من أن ذلك لا يلزمه القانون، إلا أن فائدة ذلك تتجلى في أنه وعلى أساس هذا البيان يتم احتساب التعويضات والغرامات إذا اقتضى الأمر ذلك²⁵⁸. فبيان القيمة إذن يحمي حقوق الدولة في الحصول على تعويضات عادلة تصب في الخزينة العامة.

وتجدر الإشارة إلى أن ظروف تحرير المحاضر وكما يرى أحد الباحثين²⁵⁹، تتباين حسب ما إذا تعلق الأمر بمحضر حجز أو محضر إثبات. فإذا كان من المفروض مبدئياً أن يتم تحرير محضر الحجز بالمكان والتاريخ الذي تم فيه حجز البضاعة أو الوثائق المتعلقة بها ووسائل النقل، فإن ذلك غالباً ما لا يتم الالتزام به لعدم استكمال العناصر، أو لتمديد عمليات البحث من طرف أعوان الجمارك الذين في نهاية المطاف لا يتسنى لهم تحرير المحضر إلا بالمكتب الجمركي²⁶⁰.

وهنا نتساءل ما هو الجزاء المترتب في الحالة التي يتم فيها إغفال تضمين المحضر أحد الشروط أو البيانات المنصوص عليها في الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م، هذا إذا علمنا أن هذا الفصل قد جاء بصيغة الوجوب؟ وإذا كان جزاء ذلك هو بطلان المحضر المنجز، فهل هذا البطلان يمس المحضر برمته، أم أن أثره ينحصر جزئياً في الإجراء المتعلق بالبيان الذي تم إغفاله؟

أكيد، أنه يترتب البطلان عن عدم تضمين المحضر سواء كلياً أو جزئياً البيانات والشروط أو الشكليات المنصوص عليها في الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م. وهذا ما نصت عليه مقتضيات الفصل 243 من م.ج.ض.غ.م²⁶¹، وما أكدته أيضاً صراحة الفصل 289 من ق.م.ج²⁶². كما أن قضاء الموضوع هو ملزم دائماً بالجواب عن أي دفع يثار أمامه بشأن بطلان محضر الضابطة القضائية، من دون أن يلجأ إلى ضم هذا الدفع الشكلي إلى الجوهر، خاصة إذا كان سوف يعتمد في إدانته للظنين على تصريحاته الواردة في هذا المحضر²⁶³. ويرجع بعض الباحثين²⁶⁴ حالات الدفع ببطلان المحاضر الجمركية إلى الأسباب التالية:

²⁵⁸ - محمد محبوبوي وروشام الطاكي: مرجع سابق، ص: 83.
²⁵⁹ - عبد الرزاق بلقسخ: المنازعات الجمركية الجزائرية، الجزء الثاني، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، عدد 88، ماي - يونيو 2001، ص: 45.
²⁶⁰ - عبد الرزاق بلقسخ: المرجع السابق، ص: 45.
²⁶¹ - راجع مقتضيات الفصل 234 من م.ج.ض.غ.م.
²⁶² - راجع مقتضيات الفصل 289 من ق.م.ج.
²⁶³ - القرار عدد 1151، الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 1983/2/24 في الملف الجنحي رقم 61214، وقد تمت الإشارة إلى قاعدته القانونية بكتاب كرونولوجيا الاجتهاد القضائي في المادة الجنائية لمؤلفه الحسن البوعيسي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2002، ص: 51 و ص: 52.
²⁶⁴ - محمد محبوبوي وروشام الطاكي: مرجع سابق، ص: 93.

- الدفع بالبطلان لعدم تضمين المحاضر البيانات المنصوص عليها في الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م؛

- الدفع بالبطلان لخرق قاعدة الاختصاص، والقيام بتحرير المحضر من طرف أشخاص غير مؤهلين لذلك؛

- الدفع ببطلان المحضر لعدم احترام إدارة الجمارك لمقتضيات الفصل 30 من م.ج.ض.غ.م، بشأن وضع اللوحة على واجهة المكتب الجمركي بالنسبة للبضائع غير المحظورة موضوع الحجز عند الاستيراد أو التصدير؛

- الدفع ببطلان بعض الإجراءات المضمنة بالمحضر لمخالفتها لبعض القواعد والشكليات المنصوص عليها في قانون المسطرة الجنائية، والمتعلقة مثلا بالحراسة النظرية وتفتيش المنازل. أما بخصوص التساؤل عن حالات البطلان التي تنصرف إلى الإجراء المتعلق بالبيان الذي تم إغفاله، فقد حصرها أحد الباحثين²⁶⁵ في حالة محضر الحجز، حيث يرى بأن إغفال البيانات التي استوجب الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م توافرها في محضر الحجز إنما يؤثر فقط على هذا المحضر، دون الأجزاء الأخرى. ويذهب ذات الفقه أيضا إلى القول بأن البطلان يكون جزئيا في حالة الإخلال بإجراءات التفتيش مثلا، بحيث لا يلحق البطلان الإجراءات السابقة واللاحقة له.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتعين على أعوان إدارة الجمارك وهم بصدد إنجازهم للمحاضر المتعلقة بالجرائم الجمركية ومنها جنحة التهريب، أن يتوخوا الدقة والحذر أثناء تحريرهم لها، وأن يتقيدوا بالمقتضيات التشريعية المنصوص عليها في هذا الشأن. لأن أي إخلال من جانبهم بهذه المقتضيات من شأنه أن يؤدي إلى الحكم ببطلان هذه المحاضر، وإلى استبعادها من طرف القضاء وفق ما ينص عليه الفصل 234 من م.ج.ض.غ.م، الأمر الذي من شأنه أن يضر لا محالة بديون الدولة الجمركية وبمواردها العامة. إلا أنه ولتجاوز مثل هذا الأثر السلبي على خزينة الدولة، فقد عمدت الإدارة المركزية للجمارك إلى إثارة انتباه خلايا المنازعات التابعة لها، بالتأكد لحظة توصلها بهذه المحاضر من مدى تقيد أعوان الإدارة محرريها بمقتضيات الفصل 240 من م.ج.ض.غ.م، وأنه لا يعتري هذه المحاضر أي إغفال، مع التدخل إذا كان هناك أي خطأ بدعوة محرريها إلى تداركه²⁶⁶.

²⁶⁵ - محمد بادن: مرجع سابق.

²⁶⁶ - راجع الدليل المتعلق بمسطرة المتابعة عن طريق الشكاية في قضايا الجمرك، الصادر عن الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، سنة 2005، ص:3.

المطلب الثاني : القوة الثبوتية لمحاضر جنحة التهريب الجمركي

لقد اعتمد المشرع الجمركي المغربي²⁶⁷ في مجال إثبات الجرائم الجمركية بصفة عامة، ومنها جنحة التهريب الجمركي على نوعيه من المحاضر هي: المحاضر التي لا يمكن الطعن فيها إلا بالزور، والمحاضر التي يوثق بمضمونها ما لم يثبت ما يخالفها. وهو بتوجهه هذا جاء مخالفا لما ذهب إلىها بعض التشريعات كالقانون اللبناني، الذي تبنى فئة واحدة من المحاضر هي تلك التي لا يمكن الطعن فيها إلا بالزور²⁶⁸. ومرد تمييز المشرع المغربي بين هذين النوعين من المحاضر في م.ج.ض.غ.م لا يعود إلى طبيعة المحضر، وهل هو محضر حجز أو محضر بحث، وإنما يرجع ذلك إلى عدد محوري هذه المحاضر²⁶⁹.

وهكذا، فبالنسبة للمحضر المحرر من طرف عونين فأكثر من أعوان إدارة الجمارك، يعتد بالإثباتات المادية المضمنة فيه إلى أن يطعن في صحته بالزور. وبخصوص صحة وصدق الإقرارات والتصريحات المتلقاة، فيعتمد على المحضر إلى أن يثبت ما يخالفه²⁷⁰. وفي هذا المنحى سار اجتهاد المجلس الأعلى²⁷¹، الذي نقض الحكم الذي اعتبر المحضر المحرر من شخصين من رجال الجمارك باطلا، استنادا إلى ما يخالفه عن طريق شهادة الشهود وعن طريق القرائن. أما المحضر المنجز من طرف عون واحد من أعوان إدارة الجمارك، أو من طرف أعوان آخرين تابعين لإدارات أخرى، فإنه يوثق بمضمونه ما لم يثبت ما يخالفه، باستثناء محاضر الدرك الملكي المحررة في المادة الجمركية، والتي سواها الفصل 71 من قانون الدرك الملكي، مع المحاضر المنجزة من طرف عونين فأكثر من أعوان إدارة الجمارك²⁷².

لكن، ماذا يقصد بعبارة الإثباتات المادية التي أوردها المشرع في المادة 242 من م.ج.ض.غ.م؟ ولماذا اعتبر المشرع فقط المحاضر التي يحررها عناصر الدرك الملكي في

²⁶⁷ - تنص المادة 242 من م.ج.ض.غ.م على مايلي: «إن المحاضر المحررة بشأن الجنحة أو المخالفة لأحكام هذه المدونة من طرف عونين للإدارة أو أكثر يعتمد عليها في الإثباتات المادية المضمنة في المحاضر إلى أن يطعن في صحتها. = = = ويعتمد عليها في صحة وصدق الإقرارات والتصريحات المتلقاة إلى أن يثبت ما يخالفها، أما المحاضر المحررة من طرف عون واحد للإدارة يعتمد عليها إلى أن يثبت ما يخالفها، وكذا الشأن بالنسبة للمحاضر المحررة من طرف الأعوان محوري المحاضر التابعين لإدارات أخرى، ما لم تكن هناك نصوص خاصة».

²⁶⁸ - حميد الوالي: مرجع سابق، ص: 92.

²⁶⁹ - حميد الوالي: مرجع سابق، ص: 92.

²⁷⁰ - عبد الرزاق بلقش: مرجع سابق، ص: 46.

²⁷¹ - قرار-غير منشور- عدد 87 صادر بتاريخ 11-11-1971.

²⁷² - ميمون شوعا: مرجع سابق.

المادة الجمركية الزجرية تساوي من حيث درجة قوتها الثبوتية تلك المنجزة من طرف عونين فأكثر من إدارة الجمارك؟

تشمل عبارة الإثباتات المادية ما شاهده أو عاينه أعوان الجمارك من وقائع تمثل الجريمة الجمركية المرتكبة، ويدخل فيها الاعترافات الصادرة عن المتابع والمدونة بالمحضر، وكذا المستندات المشار إلى مضمونها في هذا المحضر²⁷³.

والملاحظ حسب أحد الباحثين²⁷⁴، فإن المشرع الجمركي قد أعفى إدارة الجمارك عن طريق المعاينة المادية المضمنة في المحضر من الاستدلال بالوثائق المثبتة لمادية المخالفة، بحيث يكفيها نقل هذه الوثائق في محاضر معاينة. إلا أنه متى كانت هذه المستندات أو الوثائق تكون في حد ذاتها جسم الجريمة، فحينئذ يجب الإدلاء بها أمام المحكمة، التي تبقى لها سلطة تقديرية في تقييمها والتعامل معها²⁷⁵. كما أنه كان حريا بالمشرع المغربي أن يلجأ إلى مبدأ المعاملة بالمثل، وأن يجعل على الأقل الإثباتات المادية المضمنة بالمحاضر المنجزة من طرف عناصر الشرطة القضائية التابعين للإدارة العامة للأمن الوطني في المجال الجمركي يوثق بمضمونها ما لم يطعن في صحتها بالزور، وهذا فيه ضمانات أوسع وحماية أقوى للدين العمومي.

وفي ذات السياق، حاول الاجتهاد القضائي المغربي إقامة حدودا للتمييز بين الإثباتات المادية وغيرها، وهكذا ذهبت محكمة الاستئناف بالناظور إلى التصريح بأن محضر الحجز المحرر من طرف أعوان الجمارك إذا كان يشكل حجة في الإثبات من حيث حجز البضاعة ونوعها وكميتها ووزنها وغيرها من الوقائع المادية، ولا يمكن بالتالي الطعن فيه إلا بالزور، فإنه لا يتم اعتماده للقول بأن البضائع مهربة، باعتبار أن ما يثبت بأن البضاعة مهربة هو انعدام السند القانوني لها وليس محضر الحجز²⁷⁶.

ويظهر إذن أن توجه محكمة الاستئناف بالناظور في اجتهادها السالف الذكر جاء موافقا للصواب، إذ إن حجز البضاعة المهربة وذكر مواصفاتها بالمحضر هو ما يدخل في الإثباتات المادية، وهو ما لا يمكن الطعن فيه إلا بالزور. وأن ذلك لا يعد دليلا على أن البضاعة هي مهربة ما دام أن صاحبها يتوفر على الوثائق أو السندات القانونية المتعلقة بها. هذه السندات

²⁷³ - عبد الرزاق بلقاسم: مرجع سابق، ص: 47.

²⁷⁴ - عبد الرزاق بلقاسم: مرجع سابق، ص: 47.

²⁷⁵ - عبد الرزاق بلقاسم: مرجع سابق، ص: 47.

²⁷⁶ - محمد حدوتي: المسؤولية والإثبات في القانون الجمركي، عرض قدم في إطار الندوة الجهوية السابعة بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى المنعقدة بمحكمة الاستئناف بوجدة، خلال يومي 31 ماي و1 يونيو 2007، حول موضوع الجرائم المالية.

التي قد يكون من بينها إدلاء المعني بالأمر بما يفيد أدائه أو إعفائه من الرسوم والضرائب الواجبة على البضاعة.

وارتباطا دائما بالإثباتات المادية، يثور التساؤل حول ما إذا كان الفصل 242 من م.ج.ض.غ.م قد قصد بهذه الإثباتات أيضا تلك ذات الصبغة الفنية، كتغيير أرقام هياكل السيارات المهربة؟

فبالرجوع إلى صياغة هذا الفصل يظهر أن مقتضياته جاءت بصورة عامة، فهي لم تحدد نوعا معينا بذاته من هذه الإثباتات، وما إذا كانت فنية أو غير فنية. كما أن القضاء هو الآخر أكد هذا التفسير أو الاستنتاج، وذلك في قراره الصادر عن المجلس الأعلى²⁷⁷، الذي جاء فيه ما يلي: «طالما أن المحضر المحرر في شأن المخالفة الجمركية المنسوبة للطاعن قد تم إنجازها من طرف خمسة أعوان للجمرك، فإن الإثباتات المادية المضمنة بذلك المحضر تكتسي حجية مطلقة، لا يمكن دحضها إلا بالطعن بالزور وفق الكيفية والشروط المنصوص عليها في الفصل 242 من مدونة الجمارك. وتستوي في ذلك الإثباتات المادية الفنية وغيرها من الإثباتات، ما دام أن الفصل 242 من نفس المدونة الذي قرر المشرع بمقتضاه تلك الحجية قد أتى مطلقا غير مقيد بضرورة أن تكون تلك الإثباتات غير فنية.»

وهذا المنحى الذي سار فيه القضاء يكرس ما أقره المشرع الجمركي، الذي أضفى حجية مطلقة على محاضر الجمارك المحررة بشأن المعاينات المادية الفنية، وهو ما يوسع حقيقة من مجال الحماية الجنائية لديون الدولة الجمركية. لكن، هل يمكن دحض أمام القضاء بواسطة شهادة الشهود، ما دون محاضر الجمارك من وقائع لا يمكن الطعن فيها إلا بالزور؟

يذهب بعض الفقه²⁷⁸ إلى استبعاد ذلك، بحجة أن لهذه المحاضر قوة ثبوتية مطلقة. في حين أن المجلس الأعلى وفي قراره رقم 9648 الصادر بتاريخ 1991/12/26²⁷⁹ قد قبل إثبات خلاف ما ضمن بهذه المحاضر من اعترافات بشهادة الشهود. بينما محكمة النقض الفرنسية وفي إحدى النوازل، ذهبت إلى الأخذ بالمحاضر إضافة إلى شهادة الشهود للقول بثبوت التهريب، دون حاجة إلى إثبات رؤية المتهم يعبر الحدود أو يُهرب البضائع داخل الدائرة الجمركية²⁸⁰.

²⁷⁷ - القرار عدد 2/216 الصادر في الملف الجنحي عدد 04/15351 بتاريخ 2005/2/23، المنشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، عدد 67، ص: 369.

²⁷⁸ - عبد الرزاق بلقاسم: مرجع سابق، ص: 47.

²⁷⁹ - مجلة قرارات المجلس الأعلى، المادة المدنية، الجزء الثاني، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، تصدر عن المعهد الوطني للدراسات القضائية، وزارة العدل، السنة 1983-1991، ص: 397 وما بعدها.

²⁸⁰ - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص: 282.

ولعل موقف القضاء الفرنسي هذا يكون سليما ومستساغا، متى جاء مضمون هذه المحاضر المحررة من طرف أعوان الجمارك مطابقا للتصريحات المدلى بها من طرف الشهود.

أما بخصوص المنحى الأخير الذي سار فيه قضاء المجلس الأعلى، فالملاحظ أنه لا ينسجم في نظرنا بالمرّة مع صراحة النص، وما أقرته الفقرة الأولى من الفصل 242 من م.ج.ض.غ.م. وهو ما جعله يتراجع لاحقا عن موقفه هذا، ويقضي بنقض وإبطال القرار الصادر عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء في القضية الجنحية عدد 99/5965 بتاريخ 1999/4/1²⁸¹، حيث اعتبر أن الإثباتات المادية المضمنة بمحاضر الجمارك، المنجزة من طرف عونين أو أكثر من أعوان إدارة الجمارك لا يتم دحضها بأي إجراء آخر غير الطعن بالزور، مطبقا بذلك مقتضيات الفصل 242 من م.ج.ض.غ.م.

أما بالنسبة للمحاضر التي يمكن إثبات ما يخالفها، فيرى بعض الفقه²⁸² أن م.ج.ض.غ.م. جاءت بصيغة مطلقة وعامة، فهي لم توضح الوسائل التي يمكن أن تدحض محتوى المحضر، إلا أن القضاء تدخل وأزال هذا الغموض بتقريره مبدأ حرية إثبات ما يخالف ما ضمن بالمحضر، حيث جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى تحت عدد 306 سنة 1963 مايلي: «المحضر المستوفي لما يشترطه القانون يقوم حجة لا يمكن دحضها إلا بقيام الدليل القاطع على مخالفتها للواقع، بواسطة حجة تماثلها في قوة الإثبات كشهادة شهود استمع إليهم بعد أدائهم لليمين، وكالإدلاء بمحاضر أخرى وتقارير خبراء أو ما شابه ذلك من المستندات الموثوق بصحتها قانونا، وعليه فإن مجرد الإدعاءات العارية من كل برهان لا يسوغ بحال أن تعتبر مضادة».

وبناء عليه، يلاحظ أن قضاء المجلس الأعلى قد انتهى إلى تفسير مقتضيات الفقرة الأخيرة من الفصل 242 تفسيرا صحيحا، بأن اعتمد أي وسيلة من وسائل الإثبات لدحض ما ضمن المحاضر القابلة لإثبات ما يخالفها، وهو ما تبنته أيضا مقتضيات المادة 290 من ق.م.ج.²⁸³

²⁸¹ - وهو القرار الذي تمت الإشارة إليه، من طرف ميمون شوعا: مرجع سابق.

²⁸² - محمد بادن: مرجع سابق.

²⁸³ - تنص المادة 290 من ق.م.ج. على مايلي: «المحاضر والتقارير التي يحررها ضباط الشرطة القضائية، في شأن التثبت من الجناح والمخالفات يوثق بمضمونها إلى أن يثبت العكس بأي وسيلة من وسائل الإثبات.»

هذا، وإذا كان الأصل هو أن الجرائم الجمركية ومنها جنح التهريب الجمركي يتم إثباتها بواسطة محاضر، فإن المشرع²⁸⁴ أجاز أيضا لأعوان إدارة الجمارك إثبات هذه المخالفات بجميع الطرق الأخرى دون أن يحدد هذه الوسائل. وهذا يأخذنا إلى التساؤل عن حدود حرية الإثبات الجنائي بصفة عامة. وهنا يؤكد بعض الفقه²⁸⁵ بأن حرية الإثبات في الميدان الجنائي تعد عنصرا ضروريا، لأن الأمر في معظم الأحوال يتعلق بوقائع لا بتصرفات قانونية.

والجدير بالإشارة في هذا الشأن، إلى أن المشرع في الفصل 247 من م.ج.ض.غ.م، قد عمد إلى تقوية موقف إدارة الجمارك بأن سمح لها باللجوء إلى جميع الوسائل القانونية من أجل إثبات الجريمة. وهذا حقيقة يزيد من الحماية الواجب توفيرها لمستحقات الدولة الجمركية، على خلاف ما تضمنه الفصل 290 من ق.م.ج، الذي وفر للظنين هامشا أو إمكانية من أجل إثبات ما يخالف مضمون محاضر الشرطة القضائية بأي وسيلة من وسائل الإثبات. ولعل مثل هذا الموقف الذي تبناها المشرع في الفصل 247 من م.ج.ض.غ.م، إنما يروم إلى تسهيل مأمورية إدارة الجمارك في عملها الدؤوب من أجل مكافحة الجريمة الجمركية، وجعلها تضطلع بدور إيجابي ومؤثر في الحياة الاقتصادية والمالية للدولة.

وفي ختام حديثنا عن القوة الثبوتية لمحاضر جنح التهريب الجمركي، نشير إلى أنه سبق أن أوضحنا أن من بين طرق الطعن في هذه المحاضر اللجوء إلى الدفع ببطلانها، واعتماد في ذلك مقتضيات الفصلين 240 و 243 من م.ج.ض.غ.م. إلا أنه وإلى جانب هذه الوسيلة هناك أيضا مسطرة الإدعاء بالزور ضد هذه المحاضر. والمرجع أو الإطار القانوني العام لممارسة هذه المسطرة هو مقتضيات المادة 292 من ق.م.ج²⁸⁶. كما أن الفصول من 244 إلى 246 من م.ج.ض.غ.م²⁸⁷، تناولت بتفصيل الكيفية التي ينبغي أن يتم فيها الطعن بالتزوير من طرف

²⁸⁴ - ينص الفصل 247 من م.ج.ض.غ.م على مايلي: «بغض النظر عن إثبات الأفعال التي تشكل خرقا للقوانين والأنظمة الجمركية بواسطة المحضر يمكن إثبات هذه الأفعال بجميع الطرق القانونية الأخرى حتى ولو لم تبد أية ملاحظة بخصوص البضائع المصرح بها».

²⁸⁵ - محمد عياط: الإثبات في الميدان الجنائي، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 1416/182، السنة الخامسة والثلاثون، ص: 17.

²⁸⁶ - راجع الفصل 292 من ق.م.ج المغربي.

²⁸⁷ - ينص الفصل 244 من م.ج.ض.غ.م على مايلي: «يلزم الظنين الذي يريد الطعن بالتزوير في محضر ما، أن يقدم التصريح بذلك شخصيا أو بواسطة وكيل يتوفر على تفويض تشهد بصحته السلطة المحلية، إلى كتابة الضبط لدى المحكمة المرفوعة إليها القضية قبل الجلسة المعنية في الاستدعاء».

ويتلقى هذا التصريح كاتب الضبط ويوقعه الظنين أو وكيله وإذا كان لا يعرف أو لا يمكنه التوقيع نص على ذلك صراحة. وفي اليوم المحدد للجلسة تسجل المحكمة التصريح وتحدد أجلا لمدة ثلاثة أيام على الأقل وثمانية أيام على الأكثر يلزم وسائل طعنه بالتزوير وأسماء وصفات ومساكن الشهود الذين يريد أن تستمع إليهم المحكمة.

وعند انصرام الأجل الذي لا يقبل أي تمديد ودون حاجة إلى توجيه استدعاء جديد، تعرض القضية أمام المحكمة التي تنتظر فيما إذا كانت الوسائل وأقوال الشهود قادرة على دحض مفعول المحضر ويبت في التزوير طبقا للقانون. وفي حالة العكس أو في حالة عدم استيفاء جميع الإجراءات المبينة أعلاه من طرف الظنين، تصرح المحكمة بعدم قبول وسائل الطعن في التزوير وتأمر بالعدول عن إصدار الحكم.

الظنين أو الأظناء في هذه المحاضر. ويتم هذا الطعن بإقامة الحجة والدليل القانونيين على أن تلك المحاضر قد شابها التزوير. ويكون هذا أخير إما ماديا أو معنويا، حسبما تقضي به الفصول من 352 إلى 354 من ق.ج.²⁸⁸.

والملاحظ أن هناك من باحثين²⁸⁹ من يميز بين مؤسستي إدعاء الزور ودعوى الزور. ويرى بأن الأولى تهدف إلى الطعن في المحاضر، أما الثانية فهي تروم متابعة جنائيا المسؤولين عن الزور. وقد استعمل الفصل 244 من م.ج.ض.غ.م عبارة "التزوير" ويقصد بها في نظرنا تضمين المحضر الجمركي وقائع أو أقوال لا تمت للحقيقة بصلة.

بقي أن نشير إلى أن مسطرة الطعن بالزور أتى بها المشرع الجمركي لصالح الظنين كوسيلة دفاع وضعها بين يديه، في مقابل وسائل الإثبات المسموح باستعمالها من طرف إدارة الجمارك. وهي مسطرة نوعا ما معقدة ودقيقة وترتب آثارا قانونية بالنسبة للظنين، الذي إذا ما رفض طعنه، فإنه يتعرض إلى غرامة مالية يؤديها لفائدة الخزينة العامة.

لذلك، فإن المشرع الجمركي حرص على ضرورة استعمال أو اللجوء إلى هذه المسطرة بحسن نية، حفاظا على الحقوق المالية لخزينة الدولة، ما دام أن المحاضر الجمركية هي أساس المتابعة الجنائية، إن لم نقل أساس منطوق المقرر القضائي.

لكن، ورغم أن المشرع الجمركي ومن خلال تنصيبه على أن المحضر المحرر من طرف عونين فأكثر يوثق بمضمونه ولا يطعن فيه إلا بالزور، فقد حاول أن يحمي مستحقات الدولة بخصوص رسومها الجمركية، وأن يكبح الجريمة الجمركية. إلا أنه ومع ذلك، فقد أغفل أن يمسك العصا من الوسط، وأن يقيم ذلك التوازن الواجب تحقيقه بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، سيما حينما يتعلق الأمر بحرية الأفراد، وما نصت على احترامه كل المواثيق الدولية ومعظم التشريعات الأجنبية، من قبيل الشك يفسر لمصلحة المتهم، وعبء إثبات الجريمة يقع على الإدعاء العام، وضرورة مساواة الجميع أما القضاء. فهذه المبادئ العامة قد تم تجاهلها في هذا الشأن، بل وتم حرمان الظنين في الجريمة الجمركية حتى من أن يعول على الاقتناع الصميم للقاضي للقول بارتكابه للجريمة أو عدم اقترافه لها.

وكل ظنين رفض طعنه بالتزوير يحكم عليه بغرامة مدنية لفائدة الخزينة يتراوح قدرها بين 500 و 1.500 درهم». وجاء في الفصل 245 من م.ج.ض.غ.م ما يلي: «يسمح للظنين الصادر عليه حكم غيابي بأن يقدم تصريحه بالطعن بالتزوير خلال الأجل الذي يمنحه إياه القانون للحضور في الجلسة من أجل التعرض الذي قدمه». وتضمن الفصل 246 من م.ج.ض.غ.م ما يلي: «عندما يحرر محضر ضد عدة أظناء ويطعن فيه بالتزوير أحدهم أو عدد منهم فقط، يواصل الاعتماد على المحضر فيما يخص الآخرين ما عدا إذا كان الفعل المطعون فيه غير قابل للتجزئة ومشاركة بين الأظناء الآخرين».

²⁸⁸ - راجع الفصول من 352 إلى 354 من ق.ج.م.غ.

²⁸⁹ - عبد الرزاق بلقاسم: مرجع سابق، ص: 55.

فإذا كان الفصل 286 من ق.م.ج يؤكد على أن القاضي يحكم باعتقاده الصميم، فإنه في ميدان المخالفات الجمركية المحرر بشأنها محضر من طرف عونين فأكثر، منتمين لإدارة الجمارك أو من طرف رجال الدرك، فإنه على القاضي أن يأخذ بما جاء في هذا المحضر إذا كان صحيحا في الشكل بالرغم من عدم اقتناعه به، ما لم يتم الطعن فيه بالزور²⁹⁰. وهو ما كرسه أيضا المجلس الأعلى في إحدى قراراته²⁹¹، حيث ذهب إلى أن الإثباتات التي تمت معاينتها من طرف أعوان الجمارك لا يمكن دحضها عن طريق الاستنتاج والخبرة. مضيفا أنه كان على المحكمة الأخذ بمقتضيات المحضر الجمركي اعتبارا لقوته الثبوتية.

الفصل الثاني: المسؤولية الجنائية في جنحة التهريب الجمركي

تفترض المسؤولية الجنائية بداهة قيام الجاني بفعل مخالف للقانون ومعاقب عليه جنائيا. إلا أن هذه المسؤولية نجدتها تنفرد بخصوصيات ومميزات، متى تعلق الأمر بارتكاب أحد الأشخاص لجريمة جمركية. ولعل مرد ذلك هو هاجس المشرع الجنائي الجمركي المرتبط بحماية المصالح الاقتصادية والمالية للدولة، وفي مقدمتها تحفيز الاستثمار وتنشيط حركة التصدير وضمان جباية الدولة لمستحققاتها الجمركية.

لذلك، فلا غرابة أن نجد هذا المشرع قد ضمن م.ج.ض.غ.م وكما لاحظ ذلك أيضا أحد الباحثين²⁹²، مفاهيم جديدة لا تنسجم في كثير من الأحيان مع المبادئ العامة المنصوص عليها في المادة الجنائية، من قبيل "افتراضات المسؤولية" ومفهوم "المصلحة في الغش" هذا المفهوم الأخير الذي أدى إلى حالات توسيع مفهوم المشاركة في المادة الجمركية. إلا أنه وبالمقابل، فقد أتى هذا المشرع أيضا بمفاهيم أخرى، بعيدة عن التشدد وتنزع إلى إقرار حالات نفي المسؤولية في مجال الجريمة الجمركية، وذلك حينما تحدث عن القوة القاهرة، وعن المسؤولية الشخصية للمستخدم. ولنلم بكل هذه الجوانب، سوف نتطرق للحديث عن الفاعل والمشارك في جنحة التهريب الجمركي (الفرع الأول)، على أن نتناول بعد ذلك حالات نفي المسؤولية الجنائية في هذه الجريمة (الفرع الثاني).

²⁹⁰ - حميد الوالي: مرجع سابق، ص: 99.

²⁹¹ - عبد الرحمن بركاش: المنازعات الإدارية في دعاوى تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية ودعاوى الإلغاء من أجل الشطط في استعمال السلطة ضد مقررات الإدارة، عبارة عن عرض قدم في إطار أشغال اليوم الدراسي حول موضوع التشريعات والتقنيات الجمركية، المنظم بالمعهد الوطني للدراسات القضائية بتاريخ 2001/11/14، بالاشتراك بين وزارة العدل ووزارة الاقتصاد والمالية والخصوصية والسياحة.

²⁹² - محمد حدوتي: مرجع سابق.

الفرع الأول: الفاعل الأصلي والمشارك في جنحة التهريب الجمركي

تعتبر الأطراف التي يمكن أن تثار مسؤوليتها الجنائية عن جريمة التهريب الجمركي، هي ذاتها الواردة في القانون الجنائي. فهناك الفاعل الأصلي (المبحث الأول)، ويقابله في القواعد العامة الجنائية الفاعل المادي أي من يقوم بالتنفيذ المادي للجريمة. وهناك المشارك (المبحث الثاني)، ويتخذ مفهومًا موسعًا في القانون الجنائي الجمركي، إذ بالإضافة إلى أنه محرصًا ومشجعًا ومساعدًا على ارتكاب الجريمة، فإنه أيضًا كل شخص له مصلحة في أعمال الغش.

المبحث الأول: الفاعل الأصلي في جنحة التهريب الجمركي

لتحديد الفاعل الأصلي في جنحة التهريب الجمركي ينبغي أن نميز بين أساسين كمطلقين لمسؤوليته الجنائية: الأساس الأول هو بالنظر إلى العلاقة المادية للمهرب بالبضاعة، أي الشخص حائز البضاعة أو المودعة لديه (المطلب الأول)، والأساس الثاني هو القائم على المخاطر الناجمة عن تدخل أطراف أخرى بحكم مزاولتهم لمهن معينة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حائز البضاعة المهربة أو المودعة لديه

تقوم المسؤولية الجنائية لحائز البضاعة المهربة أو المودعة لديه بمجرد وجود بضاعة محظورة وفي وضعية غير قانونية. ويستمد مفهوم الحظر من الوضعية غير النظامية للبضاعة، إذ إنه مفهوم ملتسق وملازم لهذه الوضعية. لذلك، فإننا نستثني من هذه البضاعة مادة المخدرات والكيف، لأن تصديرها غير جائز كليًا سواء بتصريح أو بدونه. إضافة إلى أن تصديرها أو محاولة ذلك، هو ممنوع ومعاقب عليه جنائياً بمقتضى نصوص خاصة بها.

إلى جانب ذلك، فإنه ليس من اللازم أن يكون حائز البضاعة هو مالكها. لكن من يكون مسؤولاً حينما يتم ضبط بضاعة مهربة بإحدى العقارات أو البنايات التي يقطنها مالكها وبعض المكتريين؟

للجواب على مثل هذا التساؤل، يرى أحد الباحثين²⁹³ أنه يكون مسؤولاً جنائياً كل من تكون لهم حقوقاً شخصية أو عينية، تعطيتهم حق استعمال أو استغلال العقارات المحجوزة بها البضاعة المتحصلة عن الغش.

²⁹³ - حفيظي الشرقي: مرجع سابق، ص: 291.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء الفرنسي²⁹⁴ قد توسع في تحديد مفهوم حائز البضاعة المهربة، واعتبر أن هذا المفهوم لا يشمل فقط الشخص الذي يقوم بالمسك المادي للبضاعة، وإنما يتعداه حسب الظروف إلى الأشخاص الذين يقومون بتصدير أو استيراد البضاعة، والذين كان عليهم إجراء التصريح المفصل المرتبط بها. لذلك، ومن منظور هذا القضاء فإن مرسلي البضاعة أو المرسلة إليهم هذه الأخيرة يعتبرون حائزين لها. كما أن الفصل 181 من م.ج.ض.غ.م²⁹⁵ يتيح لإدارة الجمارك وللنيابة العامة معا متابعة الشخص الحائز للبضاعة بجنحة التهريب، وذلك إذا لم يدل بما يثبت أن هذه البضاعة قد أدخلت إلى التراب الخاضع للرقابة الجمركية، أو أنه طلب أجلا للإدلاء بذلك - وهو حسب ذات الفصل يجب أن لا يتعدى 48 ساعة - ورغم ذلك لم يف بتعده. بل إن القضاء المصري ذهب أبعد من ذلك، إذ اعتبر جريمة التهريب ثابتة ولو لم تضبط الأشياء محل التهريب، إذ يكفي لثبوت هذه الجريمة وجود فواتير ومكاتبات وشهادة شهود تحدد كمية البضاعة المهربة²⁹⁶.

لكن، السؤال الذي يطرح في هذا الإطار هو هل يجوز للمحكمة بعد إثارة المتابعة في حق حائز البضاعة أن تأخذ بالوثائق المدلى بها أمامها من طرف هذا الأخير، كمبرر لواقعة الحيازة، وبالتالي كسبب لانتفاء مسؤوليته الجنائية؟ وكيف يتم إثبات هذه الحيازة؟

الملاحظ أن بعض محاكم الموضوع أجازت ذلك، إلا أن المجلس الأعلى وعن حق جاء في قراره²⁹⁷ المؤرخ في 1999/10/28 مايلي: «وحيث يتجلى من توصيات القرار المطعون فيه أنه قضى بما ذكر أعلاه. وعلل ذلك بأن الفواتير التي أتى على ذكرها بالقرار تنطبق على البضائع المحجوزة. وحيازة المطلوب في النقض للبضائع المحجوزة، مبررة الأصل بسند صحيح بدون أن يبرز أن المطلوب في النقض أدلى بالسندات المبررة للأصل لأعوان الإدارة بمجرد ما طلبوا منه ذلك، والحال أنه صرح أمام المحكمة بأنه لم يسلم الفواتير أثناء التفتيش والحجز، الأمر الذي يعتبر معه القرار المذكور قد خرق مقتضيات الفصل 181».

أما عن كيفية إثبات واقعة حيازة البضاعة، فإن ذلك يمكن أن يتم بواسطة الإيصالات أو فواتير الشراء أو بأوراق الصنع أو غيرها، بحيث إن الأساس هو أن لا تكون هذه الإثباتات مزورة وغير مطابقة للبضاعة، وهي أمور ترتبط بالواقع حيث يختص قضاء الموضوع بتقديرها²⁹⁸.

²⁹⁴ - CASS. Crim, 29 mai 1977, Bull, Grim. n°: 214, P: 699.

²⁹⁵ - راجع الفصل 181 من م.ج.ض.غ.م.

²⁹⁶ - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص: 282.

²⁹⁷ - للمزيد من التفصيل حول توجه المجلس الأعلى يراجع: محمد حدوتي: مرجع سابق.

²⁹⁸ - محمد حدوتي: مرجع سابق.

المطلب الثاني : الأشخاص المزاوئين لمهن معينة

وهؤلاء الأشخاص المزاوئين لمهن معينة حددتهم م.ج.ض.غ.م وهم: موقع التصريح، المؤتمن، المتعهد، الناقل و ربان السفينة وقائد الطائرة .

الفقرة الأولى : موقع التصريح

يعتبر موقع التصريح مسؤولاً جنائياً حسب الفقرة الأولى من الفصل 222 من م.ج.ض.غ.م، وذلك إذا ما أغفل إحدى البيانات الواجب الإشارة إليها، أو أدلى ببيانات غير صحيحة. والتصريح هنا هو شبيه بذاك المفروض في الضرائب الثلاثة الرئيسية، وهي الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات. وهو ضروري لكي يتأتى لإدارة الجمارك الإحاطة بجميع العناصر اللازمة لفرض وحساب رسومها، وبالتالي الوصول إلى استيفاء حقوقها الجمركية بصورة كاملة.

و يجب أن يكون التصريح صحيحاً في جميع عناصره، في النوع والصفة والقيمة والوزن والكمية والمصدر والمنشأ²⁹⁹. وقد اعتبرت المادة 44 من القانون الجمركي المصري أن الموقع على التصريح مسؤولاً عن صحة ما يرد فيه، من دون إغفال مسؤولية صاحب البضاعة³⁰⁰ و يستشف من المادة المذكورة أعلاه، أن موقع التصريح قد لا يكون دائماً هو صاحب البضاعة، وذلك نظراً لوجود أشخاص آخرين مرخص لهم قانونياً بالقيام بعملية التخليص الجمركي للبضاعة مقابل عمولة. ويطلق عليهم في القوانين المقارنة الشرقية اسم «مخلصي البضائع»، وفي التشريع الجمركي المغربي اسم «المعشرين»³⁰¹. وهنا يثار التساؤل حول حدود المسؤولية الجنائية لكل من المصريح والمعشر.

جرت العادة أن يلجأ الكثير من الموردين أو المصدرين في مجال التجارة الدولية إلى الاستعانة بخبرات المعشرين في مسائل التصريحات. وفي هذا السياق، يرى أحد الباحثين³⁰² أن المسؤولية الجنائية للمعشر بصفته موقعاً على التصريح تكون قائمة إذا ما أخل بمقتضيات المادة 222 من م.ج.ض.غ.م، وذلك حتى ولو لم يكن هو الطرف الأصيل في المعاملة الجمركية، بل وحتى لو تقيد في هذه العملية بتعليمات موكله ونفذها حرفياً. وبمفهوم المخالفة إذا جاء التصريح الموقع عليه من طرف المعشر صحيحاً فإنه في هذه الحالة لا تتم مسائلته جنائياً.

²⁹⁹ - معن الحياوي: جرائم التهريب الجمركي، دراسة مقارنة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، مطبعة دار الفكر العالمي للدراسات، عمان، الأردن، السنة 1997، ص: 92.

³⁰⁰ - معن الحياوي: المرجع السابق، ص: 93.

³⁰¹ - راجع الفقرة الأخيرة من الفصل 68 من م.ج.ض.غ.م.

³⁰² - حفيظي الشرقي: مرجع سابق، ص: 326.

ولعل التفسير الذي أعطاه الفقه والقضاء لواقعة مساءلة المعشر عن الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة المضمنة بتصريحاته، يكمن في أن المصرح هو من يتخذ المبادرة المادية للإدلاء بالتصريح، مما يجعله يتحمل المسؤولية الجنائية عن ذلك دون أن يكون بإمكانه الدفع بحسن نيته³⁰³. وهذا التوجه الأخير في نظرنا وإن كان فيه نوعا من التشدد مع فئة المعشرين، إلا أنه يروم بالدرجة الأولى حماية المنتج الوطني وزجر كل متلاعب بموارد الدولة الجمركية. فالمعشر غير ملزم بالتقيد بتعليمات موكله صاحب البضاعة إذا ما لاحظ أنها مخالفة للقانون. كما أن من مهماته وجوب التحقق من صحة التصريحات، والتأكد من سلامة بياناتها ومن كافة ما يمد به الزبون من معلومات مرتبطة بالبضاعة المصرح بها.

ومع ذلك، فإن المشرع المغربي وفي مسعاه للتخفيف من المسؤولية الجنائية لموقعي التصريحات، ومن قسوة افتراض المسؤولية والجزاءات المرتبطة بها، عاد في صياغته الجديدة والحالية لمقتضيات الفصل 222 من م.ج.ض.غ.م في فقرته الأخيرة، إلى عدم تطبيق عقوبة الحبس على موقعي التصريحات في حالة عدم ثبوت ارتكابهم خطأ شخصيا ومتعمدا. وفي حالة عدم وجود أي مبرر معقول من جانب المعشرين، للتشكك في صدق المعلومات المقدمة لهم من طرف موكلهم أو أصحاب البضاعة.

الفقرة الثانية : المؤتمن

تأتي المسؤولية الجنائية للمؤتمن على غرار مسؤولية المعشر، إذ إن الفصل 222 من م.ج.ض.غ.م حمل هذه المسؤولية أيضا للمؤتمنين عن عمل مستخدميه، فيما يخص العمليات الجمركية المنجزة بتعليمات منهم. والمؤتمن عادة هو صاحب البضاعة الذي قد يلجأ إلى أحد العاملين لديه فيكلفه بإجراء عملية أو عمليات جمركية لحسابه، ومنها القيام بالتصريح المفصل نيابة عنه. والأساس التشريعي لهذا التكليف هو الفصل 67 من م.ج.ض.غ.م³⁰⁴.

ونعتقد بأن هذه الصورة من المسؤولية الجنائية هي تعبيراً عن المسؤولية عن فعل الغير. فمساءلة المؤتمن هي مرتبطة بخطأ من كلفه بإجراء العملية الجمركية، وليس بثبوت ارتكابه لخطأ شخصي صادر عنه. وهي تطبيقاً لمبدأ المسؤولية الجنائية المفترضة. الأمر الذي يحتم على المؤتمن أن يتخذ الحيطة والحذر حين اختياره للمستخدم الذي سيقوم بالتصريح المفصل نيابة عنه. إلا أنه ورغم ذلك، فقد استثنى المشرع تطبيق عقوبة الحبس في حق المؤتمنين متى لم يثبت ارتكابهم لخطأ شخصي ومتعمد. وهذا في تقديرنا فيه إنصافاً لأصحاب البضاعة ولفئة

³⁰³ - حفيظي الشرقي: مرجع سابق، ص: 327.

³⁰⁴ - راجع الفصل 67 من م.ج.ض.غ.م.

المؤتمنين عموماً وتخفيفاً من مسؤوليتهم الجنائية، ولو أن المشرع أبقى حتى مع هذا الاستثناء على عقوبة الغرامة والمصادرة. وهو بذلك إنما يروم من جهة إلى تحقيق شيئاً من التوازن، ومن جهة أخرى إلى توفير نوعاً من الحماية الجنائية الواجب إقامتها لديون الدولة الجمركية. هذا، ولا ننسى أن المساءلة الجنائية للمؤتمن لا تمنع من متابعة المستخدم متى ثبت وجود تواطؤ بين الطرفين.

الفقرة الثالثة : المتعهد

جاء الحديث عن المسؤولية الجنائية للمتعهد في الفصل 222 من م.ج.ض.غ.م. والمتعهد في الفقه القانوني هو الشخص الذي يلتزم بالقيام بعمل معين. وتقوم مسؤوليته الجنائية المترتبة بأعمال الغش الجمركي في حالة عدم تنفيذه للالتزامات الموقعة من طرفه. ويتم تحديد التزامات المتعهد التي تترتب مسؤوليته الجنائية عن عدم تنفيذها، بالنظر إلى النظام القانوني لكل نوع من الأنظمة الاقتصادية المحدد بمقتضى م.ج.ض.غ.م. ومرسوم 9 أكتوبر 1977 الصادر بتطبيقها وقرارات وزير المالية³⁰⁵.

والملاحظ أنه إذا اجتمع في المعاملة الجمركية كل من المصرح أو المخلص الجمركي والمتعهد، فإنه من المفترض أن مهمة المصرح أو المخلص بالنسبة إلى البيانات الجمركية تنحصر في التأكد من صحة وقانونية التصريح. أما بخصوص تنفيذ الالتزامات فإنها تقع على مسؤولية المتعهد، ولا يسأل عن ذلك المخلص الجمركي³⁰⁶.

الفقرة الرابعة : الناقل وربان السفينة وقائد الطائرة

نص على المسؤولية الجنائية لهؤلاء الأشخاص الفصل 223 من م.ج.ض.غ.م.³⁰⁷، واعتبرها المشرع بذلك مسؤولية مفترضة، أي أن هذه المسؤولية بالنسبة للناقل تقوم بمجرد ضبط البضاعة المهربة على ظهر وسيلة النقل، ومن دون أن يكون لازماً إثبات المساهمة الشخصية للناقل في الغش. ومرد ذلك في نظر بعض الباحثين³⁰⁸، إنما يعود إلى أن هذا النوع من الجرائم المرتكبة ونعني به جنح التهريب، هو سريع الاندثار من جهة وصعب الإثبات من جهة أخرى.

³⁰⁵ - عبد اللطيف نصري: إنعاش الاستثمارات الصناعية والإجراءات الجبائية والجمركية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس، أكاد، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2000 - 2001، ص: 191 وما بعدها.

³⁰⁶ - معن الحياوي: مرجع سابق، ص: 95.

³⁰⁷ - راجع الفصل 223 من م.ج.ض.غ.م.

³⁰⁸ - نور الدين الشراوي الغزواني: الطبيعة الجنائية لمدونة الجمارك، مقال منشور بمجلة الملف، العدد السادس، مطبعة فضالة، المحمدية، ماي 2005، ص: 171.

لذلك، فإنه يتعين على الناقل أن يراقب البضائع التي يتولى شحنها وتسليمها، ويكون تشريعيا بمنأى عن أية مساءلة جنائية إذا ما أثبت أنه قد أدى واجباته المهنية بصورة قانونية، من خلال البرهنة على أن البضائع المرتكب الغش بشأنها قد أخفاها الغير في أماكن لا تخضع عادة للمراقبة - كحقيبة اليد بالنسبة للمسافر على متن حافلة - أو أنها أرسلت بحكم إرسالية يظهر أنها مشروعة وقانونية.

أما بالنسبة لربابنة السفن ولقائدي الطائرات فإن مسؤوليتهم الجنائية المفترضة تتعلق بالإغفالات والمعلومات غير الصحيحة الملاحظة في بياناتهم. و عموما فيما يخص الجرائم أو الجنج الجمركية المرتكبة على ظهر سفنهم وطائراتهم، ومن ضمنها البضائع المهربة باعتبارهم مسؤولين عن نقلها.

وهكذا، فإن أي نقص أو زيادة في مقدار البضائع، يخالف ما هو مدرج ببيانات قائمة الشحن، يفترض معه أن ربان السفينة قد هربه أو شرع في تهريبه إلى داخل البلاد من دون أداء الضرائب الجمركية الواجبة عنه³⁰⁹. إلا أن مسؤوليتهم الجنائية تلك، تنتفي تشريعيا إذا ما أثبتوا أنهم قاموا بجميع واجباتهم في الحراسة، أو إذا تم العثور على مرتكب هذه الجنج أو الجرائم الجمركية، أو إذا أقاموا البينة على أن أعطابا هامة استلزمت تغيير طريق الباخرة أو الطائرة، بشرط أن تكون هذه الحوادث قد سجلت بيوميات الباخرة أو الطائرة قبل معاينة مصلحة الجمارك. وذلك لأن هبوط الطائرة أو رسو السفينة يتم بأماكن محددة لها مسبقا، حتى تتمكن الدوائر الجمركية من القيام بالمهام الموكولة لها في هذا الشأن.

كما أن ربابنة السفن لا يتحملوا المسؤولية الجنائية عن الجرائم الجمركية إذا تبين بأنهم نقلوا بأمانة جميع البيانات المصرح بها من طرف الشاحن، وبأن ليس لهم أي سبب معقول من شأنه التشكك في صدق وصحة المعلومات الواردة في سند الشحن في الميناء الذي تم به شحن البضائع.

واعتبر القضاء الأردني أن توضيح وإثبات ربان السفينة لسبب النقص الحاصل في البضائع، والمخالف لما هو مضمن بوثائق الشحن، دليل على انتفاء قرينة التهريب في مواجهته³¹⁰. وما يصدق في هذا الشأن على ربان السفينة يسري في نظرنا أيضا على قائد الطائرة. وعلى ذكر السفينة فإننا نعتقد بأنها وسيلة النقل الأكثر سهولة لاستعمالها في ارتكاب عمل من أعمال التهريب الجمركي، وذلك بالنظر إلى إمكانية اتصالها ببعض القوارب في المياه

³⁰⁹ - محمد كمال حمدي: مرجع سابق، ص: 151.

³¹⁰ - محمد كمال حمدي: مرجع سابق، ص: 159.

الإقليمية قبل أن تدخل حدود الدائرة الجمركية، الأمر الذي يتعين معه على السلطات المختصة أن تبحث في الصيغ الممكنة والأكثر استعجالاً وفعالية على مستوى المراقبة والتفتيش، لتفادي أو على الأقل للتقليل من جرائم التهريب المرتكبة بواسطة هذه الوسيلة.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن القضاء المصري هو الآخر اعتبر أن جريمة التهريب الجمركي قائمة في حالة ثبوت وجود نقص أو زيادة غير مبررين في البضاعة المهربة، ومن ثم فقد حمل المسؤولية في ذلك لربان السفينة، باعتباره ناقلاً للبضاعة³¹¹. وهذا يفسر على أن مسؤولية ربان السفن من وجهة نظر القضاء المصري هي مسؤولية جنائية مفترضة، على غرار ما تبناه المشرع المغربي ولو بطريقة مرنة.

المبحث الثاني : المشارك في جنحة التهريب الجمركي

تبنى المشرع في الفقرة الثانية من الفصل 221 من م.ج.ض.غ.م³¹² صور المشاركة الجنائية المعددة في الفصل 129 من ق.ج.م.غ.م، والمتمثلة في فعلي التحريض والمساعدة (المطلب الأول)، وأضاف إليها صورة أخرى اقتضتها طبيعة وخصوصية الجريمة الجمركية، وهي فعل الشراء والحيازة لبضائع ارتكب الغش بشأنها (المطلب الثاني)، وكذا فعل التستر على تصرفات مرتكبي الغش أو محاولة جعلهم في مأمن من العقاب (المطلب الثالث). كما أنه اشترط وجوب توفر العلم لدى من قام بهذه الأفعال.

المطلب الأول : التحريض المباشر على ارتكاب التهريب أو تسهيل

ارتكابه بأية وسيلة من الوسائل

يقصد بالتحريض هنا التشجيع على ارتكاب جريمة التهريب الجمركي أو بصفة عامة القيام بعمل من أعمال الغش الجمركي. وهو قد يأتي هكذا مجرداً، كما أنه قد يكون مرفوقاً بما يشجع ويغري على اقتراف الجريمة، وذلك بتقديم هبة أو بوعده الحصول على مقابل معين. ولكي تقوم المشاركة بالتحريض يتعين أن يأتي هذا الأخير بشكل مباشر، أي بصورة واضحة لا لبس فيها. ويتجلى ذلك من خلال لجوء الفاعل الأصلي إلى التشجيع على ارتكاب الجريمة بعبارات مقصودة، تروم الدعوى الواضحة إلى إنجاز وتنفيذ الفعل الإجرامي. و تتحقق

³¹¹ - محمد كمال حمدي: مرجع سابق، ص: 177 أو ص: 178.

³¹² - ينص الفصل 221 من م.ج.ض.غ.م في فقرته الثانية على ما يلي: «إن الشركاء والمتواطئين في ارتكاب جنحة أو مخالفة جمركية تطبق عليهم وفق شروط الحق العام نفس العقوبات المطبقة على المرتكبين الرئيسيين للجنحة أو للمخالفة الجمركية، ويمكن أن تطبق عليهم التدابير الاحتياطية المنصوص عليها في الفصل 200 أعلا. كما تطبق هذه العقوبات والتدابير الاحتياطية على الأشخاص الذاتيين أو المعنويين الذين لهم مصلحة في الغش».

المشاركة أيضا بلجوء الشخص إلى إمداد الفاعل الأصلي بإحدى الوسائل المساعدة والمسهلة لارتكابه جريمة الغش الجمركي، كوسيلة النقل المستعملة في تهريب البضاعة أو سلاحا ما. ونعتقد بأن وسيلة تسهيل ارتكاب الجريمة قد لا تقتصر على تقديم أدوات مادية تنفذ بها الجريمة، بل يمكن أن تتخذ أيضا صورة تقديم معلومات تساعد منفذ الجريمة على القيام بفعله بسهولة ويسر، كما لو تم تنبيه وإرشاد الجاني إلى الطريق الذي عليه سلكه لتفادي حواجز المراقبة. وهذا النوع الأخير من المساعدة سبق أن تبناه القضاء الفرنسي³¹³.

هذا، والقمين بالإشارة، إلى أن المشرع المغربي قد أحسن صنعا حينما أورد هذه الصورة من جريمة المشاركة مستعملا صياغة التعميم، إذ إن عبارة «تسهيل ارتكاب جريمة الغش الجمركي بأية وسيلة من الوسائل»، تفسر على أن المشرع إنما رام أن تمتد يد العدالة لتشمل جميع حالات التسهيل الممكنة وبأية وسيلة من الوسائل، وهذا بطبيعة الحال فيه حماية لحقوق الدولة الجمركية، وزجرا لكل من سولت له نفسه العبث بهذه الحقوق.

كما أن فعل المشاركة لا يتحقق إلا إذا كان سابقا أو معاصرا للجريمة الجمركية، وهي النتيجة التي توصل إليها قضاء المجلس الأعلى في إحدى اجتهاداته³¹⁴. ونعتقد بأن هذا التوجه الأخير للمجلس الأعلى لا يمكن أن ينطبق على جميع صور جريمة المشاركة الواردة في التشريع الجمركي، إذ إنه إذا كان يمس تلك المنصوص عليها في القانون الجنائي كقواعد عامة، فإنه لا يطال صورتين من المشاركة في جريمة الغش الجمركي والمتمثلتين في شراء أو حيازة بضائع ارتكب الغش بشأنها، وفي محاولة جعل الجناة في مأمن من العقاب. وهو ما سوف نتعرض له بالتوضيح في الفقرة الموالية.

المطلب الثاني : شراء أو حيازة بضائع ارتكب الغش بشأنها

يعتبر فعل شراء أو حيازة بضاعة ارتكب الغش بشأنها صورة من صور المشاركة في جريمة التهريب الجمركي، وقد اشترط المشرع لقيام هذه الصورة أن يكون من قام بالفعل يعلم بأن البضاعة محل الشراء أو الحيازة قد اقترفت الغش بشأنها، كأن يكون قد تم تهريبها دون إخضاعها للرسوم الجمركية الواجب أدائها في هذا الخصوص. وقد سبق للقضاء³¹⁵ أن أدان أحد الأشخاص بعله أنه يحوز بضاعة يعلم أنها مهربة، رغم أنه لا يملكها.

³¹³ - نور الدين الشرقاوي الغزواني: مرجع سابق، ص: 174.

³¹⁴ - قرار عدد 513 صادر بتاريخ 1965/4/7، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 3، ص: 86.

³¹⁵ - حكم - غير منشور - عدد 4516 صادر عن المحكمة الابتدائية بابين جريز بتاريخ 2002-10-01، في الملف الجنحي العادي رقم 2002/299.

والملاحظ أن هناك تناقضا على مستوى التشريع، بين ما ورد في الفصل 221 من م.ج.ض.غ.م، وما تضمنه الفصل 223 من نفس المدونة. فإذا كان الفصل 221 قد اشترط وجوب توافر العلم لدى الشخص بارتكاب فعل الغش بشأن البضاعة التي تم شراؤها أو حيازتها، حتى يمكن القول باعتباره شريكا في الجريمة الجمركية، فإن الفصل 223 من م.ج.ض.غ.م قد افترض بداية قيام هذه الجريمة في شقها المتعلق بفعل الحيازة، ولو لم يكن هناك أي علم بواقعة الغش. وهو ما يجعل النيابة العامة أو إدارة الجمارك غير ملزمة بإثبات سوء نية هذا الحائز. ولعل هذا التناقض يكشف حقيقة عن تردد المشرع الجمركي بين التسليم بصفة مطلقة بافتراض المسؤولية الجنائية، وبين إقرار عنصر العلم أو الإسناد المعنوي كشرط للعقاب على الجريمة والمسؤولين عنها.

لكن، ورغم ذلك يمكن في هذه الحالة اعتماد مقتضيات الفصل 223 من م.ج.ض.غ.م مادام أنه أتى لاحقا للفصل 221 من نفس المدونة، اعتبارا للقاعدة الفقهية العامة التي تقول بأن "اللاحق يطبق على السابق"، ولأن ما نص عليه الفصل 223 من م.ج.ض.غ.م فيه حماية أكثر لمستحقات الدولة الجمركية وزجرا لكل متلاعب بماليتها العامة.

هذا، والملاحظ أن المشرع المصري وعلى خلاف نظيره المغربي، فقد عاقب حائز البضاعة المهربة بمقتضى قانون العقوبات وليس بناء على المقتضيات الواردة في قانون الجمارك، إذا اعتبر الحائز في هذا الشأن مخفيا لأشياء متحصلة من جنحة مع عمله بذلك³¹⁶.

بقي أن نشير إلى أن مقتضيات الفصل 221 من م.ج.ض.غ.م قد حددت على سبيل الحصر الأشخاص الذاتيين أو المعنويين الذين لهم مصلحة في الغش - على خلاف ما سار عليه المشرع الفرنسي في المادة 399 من مدونة الجمارك³¹⁷، والذي أورد حالات الغش على سبيل المثال - وهؤلاء الأشخاص هم كل من قام عن علم بتمويل عملية الغش، ومالكي البضائع المرتكب الغش بشأنها.

وإذا كان المشرع المغربي بالنسبة للحالة الأولى قد اشترط وجوب توفر عنصر العلم حتى يمكن اعتبار الشخص شريكا في الجريمة الجمركية، فإنه في الحالة الثانية افترض بداهة أن مالك البضاعة محل الغش له مصلحة في ذلك، وأنه لا حاجة للقول بوجوب علمه بواقعة الغش من عدمه. كما أن من حسنات تنصيب المشرع على مساءلة جنائيا الحائزين والمشتريين لبضائع ارتكب الغش بشأنها هو سد الطريق أمام المهربين، وإعاقة تسويقهم لبضائعهم ولو

³¹⁶ - علي عوض حسن: جريمة التهريب الجمركي، مطابع شتات، نشر دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، مصر، السنة 1988،

ص: 542.

³¹⁷ - محمد حدوتي: مرجع سابق.

خارج الدائرة الجمركية المعنية. وهو ما يقوي حتما الحماية الواجب توفيرها للاقتصاد الوطني ولموارد الدولة المالية.

المطلب الثالث : التستر على تصرفات مرتكبي الغش أو محاولة جعلهم في مأمن من العقاب

تعتبر هذه الصورة من صور المشاركة في جريمة التهريب الجمركي أو الغش الجمركي بصفة عامة، شبيهة بصورة شراء وحيازة بضائع ارتكب الغش بشأنها. فكلاهما يأتيان بأفعال لاحقة لفعل التهريب. ويرى جانب من الباحثين³¹⁸ أن القضاء قد عمد إلى حصر صورة التستر على تصرفات مرتكبي الغش، أو محاولة جعلهم في مأمن من العقاب في نطاق حالتين هما: مساعدة الفاعلين الأصليين على الإفلات من الاعتقال، أو الوقوف في وجه السلطات العامة ومنعها من حجز البضاعة.

والحقيقة أن هذه الصورة من المشاركة في جريمة التهريب الجمركي هي مكمله لسابقاتها، من حيث أنها تضيق الخناق على المهربين أو الفاعلين الأصليين، باستهداف المشرع من ورائها فئة من الأشخاص قد تلجأ إلى مساعدة هؤلاء المجرمين، بالتستر على تصرفاتهم المخلة بالقانون وبجعلهم في مأمن من العقاب.

ولا يفوتنا في ختام هذا المبحث، أن نشير إلى أن المشرع المصري قد ميز بين نوعين من الاشتراك هما: الاشتراك الأصلي، وهو الذي يتمثل في إتيان الفعل المكون للجريمة بطريقة مباشرة، ويقال للمشاركين في هذه الحالة أنهم "فاعلون مع غيرهم". وهناك الاشتراك التبعية، وهو الذي يتم من خلال اللجوء إلى التحريض على اقتراف الجريمة أو الاتفاق على ارتكابها أو المساعدة على تنفيذها³¹⁹.

ونعتقد بأن "الفاعلين مع غيرهم" الذين اعتبرهم المشرع المصري بمثابة مشتركين أصليين، لا يعدوا أن يكونوا من منظور المشرع المغربي مجرد فاعلين أصليين.

الفرع الثاني : حالات نفي المسؤولية الجنائية في جنة التهريب الجمركي

³¹⁸ - حفيظي الشرقي: مرجع سابق، ص: 357.

³¹⁹ - علي عوض حسن: مرجع سابق، ص: 47.

لقد تجاوز المشرع في الفصلين 222 و 226 من م.ج.ض.غ.م مبدأ التخفيف من المسؤولية الجنائية إلى حد نفي هذه المسؤولية أو الإعفاء منها، وذلك في حالتين تضمنتهما الفصول 212، 224 و 229 من م.ج.ض.غ.م هما: حالة القوة القاهرة (المبحث الأول)، وحالة المسؤولية الشخصية للمستخدم (المبحث الثاني).

المبحث الأول : القوة القاهرة

تعتبر القوة القاهرة في القانون الجنائي باعتباره الشريعة العامة أحد أسباب انتفاء أو امتناع المسؤولية الجنائية. وتتحقق حينما يأتي الفاعل نشاطا إجراميا وهو مسلوب الإرادة والحرية، مما يتعذر معه مساءلته جنائيا بسبب هذه الوضعية. وقد تبنى المشرع الجمركي حالة القوة القاهرة في الفصل 224 من م.ج.ض.غ.م³²⁰، إلا أن كلا النصين الزجريين سواء ق.ج. أو م.ج.ض.غ.م لم يوردا تعريفا لهذه الحالة، مما يستلزم معه الرجوع إلى المقتضيات الواردة في قانون الالتزامات والعقود. هذا الأخير الذي انفرد وحده بوضع تعريف لحالة القوة القاهرة، وذلك حينما نص في الفصل 269 على مايلي: «القوة القاهرة هي كل أمر لا يستطيع الإنسان أن يتوقعه، كالظواهر الطبيعية (الفيضانات والجفاف والعواصف والحرائق والجراد) وغارات العدو وفعل السلطة، ويكون من شأنه أن يجعل تنفيذ الالتزام مستحيلا.

و لا يعتبر من قبيل القوة القاهرة الأمر الذي كان من الممكن دفعه، ما لم يقيم المدين الدليل على أنه بذل كل العناية لدرئه عن نفسه.

وكذلك لا يعتبر من قبيل القوة القاهرة السبب الذي ينتج عن خطأ سابق للمدين».

وهكذا يتعين على الشخص المتابع في جنحة التهريب الجمركي، وحسب مقتضيات الفصل 224 من م.ج.ض.غ.م والفصل 269 من ق.ل.ع أن يقيم الدليل بشكل واضح ودقيق على توفر حالة القوة القاهرة، حتى يمكن التصريح له من طرف القضاء بانتفاء مسؤوليته الجنائية. و يتم ذلك، من جهة بإثباته أنه بذل كل العناية والجهد لتجنب حدوث الفعل المرتكب من طرفه، وأن الأمر يتعلق بواقعة لا يستطيع الإنسان توقعها ودفعها. ومن جهة أخرى عليه إثبات أيضا أن السبب المكون للقوة القاهرة، غير ناتج عن خطأ سابق ارتكب من جانبه.

وفي هذا السياق، يرى أحد الباحثين³²¹ أنه حتى ولو أثبت المتابع انعدام علمه بالواقعة المكونة لنشاطه الإجرامي وغياب قصده الجنائي، فإن هذا لا يكفي للقول بانتفاء مسؤوليته

³²⁰ - ينص الفصل 224 من م.ج.ض.غ.م على مايلي: «مع مراعاة أحكام الفصل 223 أعلاه، لا يحضس القرائن القانونية في ميدان الجمارك والضرائب غير المباشرة إلا الإثبات الدقيق لحالة قوة القاهرة».

³²¹ - محمد حوتي: مرجع سابق.

الجنائية، الأمر الذي يكشف بأن المشرع الجمركي كان متشددا كثيرا في هذا الشأن، من خلال جعله قرينة المسؤولية تكون شبه مطلقة.

و في اعتقادنا، فإن هذا المنحى الذي نحاه المشرع الجمركي، وإن كان يوحى بتشديد الخناق المسبق على الشخص المتابع، وإضعاف حقوقه في الدفاع عن نفسه، واعتباره جانبا منذ البداية بما يتناقض والمبدأ العام القائل «بأن الشخص بريء إلى أن تثبت إدانته». إلا أنه ومع ذلك، يبقى الهدف الأساسي لهذا المشرع هو توفير الحماية الكافية للمال العام الذي هو فوق كل اعتبار، تحصينا له ضد أي عمل مضر به. بل إن المشرع الجمركي اعتبر حتى مع اقتناع القضاء الجنائي بثبوت حسن نية مرتكب جنحة التهريب الجمركي، فإن ذلك لا يشفع له للحكم بانتفاء مسؤوليته الجنائية، بل يبقى لهذا القضاء فقط تمتيعه بظروف التخفيف³²².

كما أن قضاء المجلس الأعلى³²³ كرس هو الآخر ما أقره المشرع في الفصل 224 من م.ج.ض.غ.م، من وجوب إثبات الفاعل بشكل دقيق قيام حالة القوة القاهرة، كسبب للتصريح بانتفاء مسؤوليته الجنائية، مما يوحى بل ويؤكد فرضية تبني المشرع الجمركي والقضاء المغربي معا لمنظور قانون الالتزامات والعقود بخصوص حالة القوة القاهرة. فهذا النص الأخير هو أيضا أعفى الطرف المدعى عليه من كل مسؤولية، إذا ما أثبت كون الخطأ المرتكب من جانبه هو مترتب عن القوة القاهرة، وأنه ناشئ عن حادث لا يمكن توقعه، ويستحيل دفعه³²⁴. هذا، والقمين بالإشارة أيضا إلى أن القضاء المغربي³²⁵ قد خطى خطوات جريئة في مجال حمايته للمال العام، حينما أقر بأحقية إدارة الجمارك في استيفاء رسومها حتى مع الحكم بتحقيق القوة القاهرة، وبانتفاء المسؤولية الجنائية لمرتكب الغش الجمركي.

المبحث الثاني : المسؤولية الشخصية للمستخدم

جاء الحديث عن المسؤولية الشخصية للمستخدم في الفصل 212 من م.ج.ض.غ.م.³²⁶ ويقصد حصرا بالمستخدم في هذا الفصل الشخص المكلف بسياسة وسيلة النقل المستخدمة أو

³²² - راجع الفصل 257 مكرر من م.ج.ض.غ.م.

³²³ - قرار عدد 2/427 صادر بتاريخ 2005/4/13 في الملف الجنحي عدد 04/24065، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 67، ص: 380.

³²⁴ - للتوسع في هذا الشأن، راجع المؤلف الصادر عن وزارة العدل تحت عنوان: شرح قانون الالتزامات والعقود، الكتاب الأول، الجزء الأول، المطابع الفرنسية والمغربية، الرباط، ص: 138 وما بعدها.

³²⁵ - قرار - غير منشور - عدد 193، صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 2002/2/8 في الملف رقم 98/01/05/1313.

³²⁶ - ينص الفصل 212 من م.ج.ض.غ.م على ما يلي: «يحكم وجوبا بمصادرة وسائل النقل التي استخدمت أو كانت معدة لاستخدامها في ارتكاب جنحة أو مخالفة جمركية إذا كان يملكها: - من شاركوا في الغش أو في محاولة الغش؛

التي كانت معدة لاستخدامها في جريمة التهريب الجمركي، والتي يملكها إما من شارك في الغش أو في محاولته، أو كان شخصا أجنبيا عن هذه الجريمة.

أما بالنسبة لوسيلة النقل فيراد بها مبدئيا، جميع الوسائل الممكن استعمالها لنقل البضاعة المهربة من مكان إلى آخر. وتشمل بذلك البواخر والطائرات وقطارات السكك الحديدية والسيارات والدراجات والحيوانات وما شابه ذلك. إلا أنه متى كانت هذه الوسائل هي مملوكة للدولة، فإنه لا يتصور أن يحكم القضاء الجنائي بمصادرتها. وارتباطا بمقتضيات الفصل 212 من م.ج.ض.غ.م، فإن هناك من الفقه³²⁷ من يميز بشأن المصادرة، بين ثلاثة فئات من الأشخاص المالكة لوسيلة النقل المستخدمة أو التي كانت معدة لاستخدامها في ارتكاب جنحة التهريب الجمركي وهذه الفئات هي:

- فئة المشاركين في الغش أو في محاولته: وهذه الفئة يُحكم وجوبا بمصادرة وسائل النقل المملوكة لها، متى استخدمتها أو أعدها للاستخدام في ارتكاب الجريمة الجمركية.
- فئة الأجانب عن الجريمة: وهذه الفئة لا تصدر وسائل النقل التي تملكها إلا إذا أعدت خصيصا لارتكاب الغش الجمركي. وهكذا إذن فإن مالك سيارة الأجرة مثلا لا يتم الحكم بمصادرة وسيلة نقله هاته لأنها غير معدة خصيصا لارتكاب جريمة التهريب الجمركي، أو الغش الجمركي بصفة عامة.
- فئة المكلفين بسيارة وسائل النقل المرتكبين للغش: وهؤلاء لا يترتب عن فعلهم هذا مصادرة وسائل النقل التي يسوقونها إلا إذا ارتكبوا الغش، وكانوا مكلفين بسيارة تلك الوسائل. وينتج عن ذلك أنهم إذا لم يقترفوا الغش أو اقترفوه ولم يكونوا مكلفين بالسيارة بل سرقوا تلك الوسائل أو ساقوها بدون علم مالكيها أو من يتولى حراستها، فلا يمكن الحكم بمصادرتها.
- والملاحظ أنه ولنفي مالك وسيلة النقل المستعملة في جريمة التهريب الجمركي المسؤولية الجنائية عنه، وتحميلها للمستخدم المكلف بسيارتها، وبالتالي تجنب الحكم بمصادرة وسيلة نقله، فإن عليه إثبات عنصرين متلازمين هما:
- قيام مستخدمه بفعله الجرمي بدون إذنه.
- تصرف مستخدمه خارج إطار الوظائف الموكولة إليه.

- شخص أجنبي عن هذه الجنحة أو المخالفة وكانت وسيلة النقل قد هيئت خصيصا لارتكاب الغش أو كان مرتكب الغش هو المكلف بسيارتها، ماعدا إذا كان بإمكان مالك وسيلة النقل أن يثبت بأن المكلف بالسيارة الذي قام بهذا العمل بدون إذن، قد تصرف خارج إطار الوظائف الموكولة إليه»

³²⁷ - أبو مسلم الحطاب: مصادرة وسائل النقل كعقوبة إضافية، بين النص الجنائي العام والنص الجنائي الخاص، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 1412-166، السنة الواحدة والثلاثون، ص: 3.

لكن، وفي تقديرنا فإن إثبات مالك الناقلة للعنصرين المذكورين آنفا يعد من الأمور الصعبة واقعياً. ليبقى القضاء هو الجهة التي يمكن أن تستخلص ذلك من خلال تمحيصه لمواقف وتصريحات الطرفين، والظروف المحيطة بالواقعة الإجرامية.

وملاحظ أن القضاء الجنائي المغربي³²⁸ لم يأخذ في هذا الشأن بحسن نية مالك وسيلة النقل، وقضى في إحدى أحكامه بالمسؤولية الجنائية لهذا الأخير، ما دام أنه قد أذن لمستخدمه بسيارة شاحنته بالرغم من أن هذا الأخير قد تصرف خارج نطاق المهام المسندة إليه والمتمثلة في نقل الخضر، وأنه لما ارتكب أفعال الغش والتهرب بواسطة الشاحنة، ودون علم مالكها كان في حكم غير المكلف بسيافتها. واللافت للنظر أن هذا التوجه الأخير الذي سار فيه القضاء المغربي قد خالفته محكمة النقض المصرية³²⁹، هذه الأخيرة التي ذهبت إلى الاعتداد بحسن نية المتهم، ورفضت توقيع عقوبة مصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد المستعملة في التهرب.

إلا أنه وفي حكم حديث للمحكمة الابتدائية بقلعة السراغنة³³⁰، ذهبت وعلى منوال القضاء المصري إلى إدانة أحد سائقي حافلات النقل الخصوصي للمسافرين، بعد أن تم ضبط بعض السلع المهربة بالحافلة، في حين تمت تبرأت مالك هذه الأخيرة بعد أن تبين لها ثبوت حسن نيته، وقضت بالتالي برفض طلب إدارة الجمارك الهادف إلى مصادرة وسيلة النقل المستعملة في التهرب.

وبالنتيجة، فإن موقف القضاء المغربي من عنصر حسن نية مالك وسيلة النقل - ومن خلال أعلى هيئة قضائية - يتسم بنوع من التشدد، يفسره حرص هذا القضاء على الذهاب في خط متوازي مع التشريع الهادف إلى توفير الحماية اللازمة لديون الدولة الجمركية.

بل إن القضاء المغربي³³¹ ذهب أبعد من ذلك في مجال حمايته الجنائية لموارد الدولة الجمركية، إذ نجد أنه لم يعتد بالاتفاقات المبرمة بين المشغلين أو مالكي وسائل النقل ومستخدميهم المكلفين بسيافتها، والمحددة لمهامهم ومسؤوليتهم كمبرر أو كحجة للحكم بانتفاء مسؤولية هؤلاء المشغلين أو مالكي وسائل النقل، حيث إنه أوجب أولاً تحقق القضاء من ثبوت العنصرين المذكورين أعلاه للقول بامتناع مساءلتهم.

³²⁸ - قرار عدد 8/2771، صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 19-10-2000، في الملف الجنحي عدد 99/20978، المنشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد المزدوج 59-60، السنة 24، يناير - يوليو 2002، ص: 384 وما بعدها.

³²⁹ - معن الحياوي: مرجع سابق، ص: 156.

³³⁰ - حكم صادر بتاريخ 13-12-2007، في الملف الجنحي رقم 2007/1690.

³³¹ - قرار - غير منشور - عدد 9/1248، صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 10/7/2002 في الملف عدد 01/20478.

ولا يفوتنا هنا أن نشير إلى أن هناك من الفقه³³² من يعتمد القواعد العامة، للقول بأن حالة الضرورة تعد أيضا مانعا من موانع المسؤولية في جريمة التهريب الجمركي. ويضرب لها مثلا مستقى من الفقه الفرنسي، يتمثل في رب العائلة الذي يشتري دواء مستوردا مع علمه بأنه مهربا، وذلك متى ثبت من الملابسات المحيط بهذا الشراء، أنه كان مضطرا إلى اقتناء هذا الدواء الذي بدونه لن يشفى ولده المريض، وأن هذا الدواء هو الوحيد الموجود بالسوق.

³³² فتحي عبد السلام إبراهيم ومحمد عبد الرحمان سرور: التشريعات الجمركية في ضوء الفقه والقضاء، مطبعة أبناء وهبة حسان، القاهرة، السنة 1991، ص:488.

القسم الثاني: الحماية المدنية لديون الدولة الجبائية

مدخل:

أقر المشرع المغربي الحماية المدنية - موازاة مع الحماية الجنائية التي سبق الحديث عنها- من أجل ضمان استخلاص الدولة لديونها الجبائية. فهذه الحماية إذن تنشأ بعد أن يصبح الدين الجبائي محققا ومعلوما وواجب الاستخلاص، في حين أن الحماية الجنائية لا تنشأ أساسا، إلا أثناء تكون الواقعة المنشأة للضريبة أو للرسم الجمركي.

وتتمثل الحماية المدنية في جملة من الضمانات أو الآليات التي سنها مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية. منها ما هو ذو طبيعة عينية ، ومنها ما هو ذو صبغة شخصية، ونعني بذلك على التوالي كل من الرهن الرسمي للخرينة، وامتياز الخزينة وتضامن الأغيار، والتزامات الأغيار الحائزين.

والملاحظ، أن الرهن الرسمي والامتياز كحقين عينييين خص بهما المشرع فقط الخزينة العامة للمملكة، وخولها حق الاستفادة منهما وهي بصدد تحصيلها لديونها الضريبية. ويعتبر هذان الحقان إضافة إلى الرهن الحيازي، من الحقوق العينية التبعية التي نص عليها المشرع المغربي في الفصل 8 من ظهير 19 رجب 1333 (2 يونيو 1915) المحدد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة³³³. في حين أن آليتي تضامن الأغيار والتزامات الأغيار الحائزين كضمانتين شخصيتين، فقد وضعهما المشرع رهن إشارة على السواء كل من الخزينة العامة للمملكة والإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة إضافة إلى مصالح إدارية أخرى، وذلك باللجوء إليهما كلما تطلبت عملية استخلاص الديون العمومية ذلك. و مثل هذه التأمينات الشخصية تقتضي في صورتها الشائعة³³⁴ تدخل ذمة شخص آخر، من خلال الالتزام إزاء الدائن بأداء الدين في حالة إعسار مدينه أو امتناعه عن الوفاء بدينه.

³³³ - ينص الفصل 8 من ظ.ع.م على ما يلي: "تعتبر العقارات بحسب المحل الذي تنسحب عليه: أ- الحقوق العينية الآتية: 1- ملكية العقارات؛ 2- الانتفاع بهذه العقارات؛ 3- الأحياس؛ 4- حق الاستعمال والسكنى؛ 5- الكراء الطويل الأمد؛ 6- حق السطحية؛ 7- الرهن الحيازي؛ 8- الارتفاق والتكاليف العقارية؛ 9- الامتياز والرهن الرسمية؛ 10- الحقوق الإسلامية كالجزاء والإستيجار والجلسة والزينة والهواء.

ب- الدعاوي التي ترمي إلى استحقاق عقار."

³³⁴ - لأنه حسب قانون الالتزامات والعقود المغربي، قد يتحقق التأمين الشخصي أيضا عن طريق الاشتراط لمصلحة الغير، أو الإنابة أو التضامن.

و تبعا لذلك، سوف نتطرق لكل من الضمانات العينية لتحصيل المستحقات الضريبية (الباب الأول)، والضمانات الشخصية لتحصيل الديون الجمركية (الباب الثاني).

الباب الأول:

الضمانات العينية لتحصيل الديون الضريبية

إن العلاقة التي تربط الدائن بمدينه، قد لا تقف عند ضرورة التزام هذا الأخير بأداء ما تعهد به من ديون في آجالها المحددة سلفا. بل إن هذه العلاقة كثيرا ما تفرض على الدائن الاحتراز، واللجوء إلى وسائل قانونية حفاظا على حقوقه من الضياع، وضمانا لوفاء مدينه بجميع الديون المتخلدة في ذمته دون أي تماطل. وأيضا تأميننا لدينه بجعله في موقع ممتاز، مقارنة مع غيره من الدائنين العاديين.

ويستوي في هذه الحالة أن يكون الدائن شخصا طبيعيا، أو شخصا معنويا ينتمي إلى القانون العام كالدولة مثلا ممثلة في الخزينة العامة، التي خولها قانون مدونة تحصيل الديون العمومية الاستفادة من مجموعة من التأمينات الرامية إلى ضمان استخلاص ديونها الضريبية. ومن بين هذه الضمانات التي أقرها المشرع المغربي، نجد الرهن الرسمي والامتياز. وهما حقان عينيان يقرران لشخص دائن، على مال معين لشخص آخر مدين له، توثيقا للدين وضمانا للوفاء به من قبل المدين³³⁵. فإذا لم يبادر هذا الأخير إلى الوفاء بدينه في التاريخ المعين لذلك، جاز للدائن عندئذ التنفيذ على هذا المال، وبيعه ومن تم استيفاء مبلغ الدين من ثمنه.

فهذان الحقان العينيان التبعيان هما إذن، بمثابة آليتين تضمن تنفيذ التعهد الأصلي للمدين الذي هو التزام شخصي، لذلك يوصفان بالتبعية في إشارة إلى كونهما يأتیان دائما مرتبطين وتابعين لحق أصلي، هو باستمرار حقا شخصا أو حق دين. و تبرز فعالية مثل هذه الحقوق أو التأمينات العينية التبعية، فيما توفره للدائن من ميزتي الأفضلية والتتبع، كآليتين ناجعتين تمكنه من تأمين حقوقه واستيفاء ديونه.

وانطلاقا من هذا المنظور، سوف نحصر الحديث في هذا الباب على التطرق لنوعين من الحقوق العينية التبعية هما: الرهن الرسمي (الفصل الأول)، والامتياز (الفصل الثاني)، باعتبارهما الحقين الوحيدين اللذين تتمتع بهما الخزينة العامة، واللذين تم التنصيص عليهما في مدونة تحصيل الديون العمومية.

³³⁵ - خالد عبد الله عيد: مدخل لدراسة القانون، الجزء الثاني، نظرية الحق، محاضرات مرقونة على استانسيل أقيت على طلبة السنة الأولى إجازة، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1984 - 1985، ص: 141.

الفصل الأول : الرهن الرسمي للخرينة

تحرص التشريعات الضريبية على إحاطة الدين الضريبي بضمانات عديدة، من شأنها أن تحول دون ضياعه، وتيسر استيفائه من المكلفين³³⁶. وفي هذا الإطار، عمد المشرع المغربي إلى تعزيز هذه الضمانات، وذلك بتنقيصه لأول مرة في صلب قانون يعنى بتحصيل الديون العمومية على الرهن الرسمي، كأحد التأمينات العينية التبعية، الهادفة إلى ضمان استخلاص الدولة لديونها الضريبية.

وللإحاطة بهذا الحق العيني التبعية من جميع جوانبه، وبيان الدور البارز الذي يلعبه، من أجل تمكين إدارة التحصيل من استخلاص ديونها الضريبية، وكذا استعراض مجمل الصعوبات والإشكالات التي تطرحها عملية التعامل مع هذا الحق العيني من الناحيتين النظرية والتطبيقية، فقد ارتأينا التعرض للتعريف بالرهن الرسمي³³⁷، وبيان إجراءات إنشائه (الفرع الأول)، وللمميزات التي يتسم بها هذا الحق (الفرع الثاني).

الفرع الأول : تعريف الرهن الرسمي للخرينة وإجراءات إنشائه

لقد سبق القول بأن الرهن الرسمي (l'hypothèque) هو واحد من الضمانات المسماة، أو الحقوق العينية التبعية المنصوص عليها على التوالي في كل من ظ.ع.م وم.ت.د.ع. وإذا كانت العادة قد جرت على أن لا يقوم المشرع بوضع تعاريف للمؤسسات القانونية، فإن الظهير المحدد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة، قد شدد عن هذه القاعدة وعمد إلى صياغة تعريف للرهن الرسمي، وإن كان بشكل مقتضب، وهو ما لم تسلكه مدونة تحصيل الديون العمومية. كما أن ظ.ع.م والمذكرة التعليلية الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة المتعلقة بتحصيل الديون العمومية³³⁸، قد تعرضتا إلى الإجراءات الواجب إتباعها من أجل إنشاء الرهن الرسمي للخرينة وترتيب آثاره.

وتبعاً لذلك، سوف نتطرق لإيضاح مفهوم الرهن الرسمي للخرينة ولإجراءات إنشائه .

³³⁶ - عسو منصور: المالية العامة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 1995، ص: 178.

³³⁷ - تناولت م.ت.د.ع الرهن الرسمي في الفصول من 113 إلى 116 كما نص عليه القانون العام الضريبي الفرنسي في فصله 1929 الذي تضمن ما يلي:

«Pour le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales visées à l'article 1907 du code générale des impôts, le trésor à une hypothèque sur tous les biens immeubles des redevables. Cette hypothèque prend rend à la date la quelle le contribuable à encourue une majorité ou pénalité pour défaut de paiement».

انظر في هذا الخصوص، الموقع على الانترنت التالي: (تمت زيارة هذا الموقع بتاريخ 2008-2-06)

www.legifrance.gouv.fr

³³⁸ - Instruction, op,cit.

المبحث الأول : مفهوم الرهن الرسمي الخزينة

باستقراءنا لفصول م.ت.د.ع يلاحظ أن المشرع المغربي لم يضع تعريفا للرهن الرسمي للخزينة، لكن ومن خلال الإطلاع على الإجراءات المتبعة لتقييد هذا الرهن بالرسم العقاري - كما سنرى لاحقا - يمكن استنباط مجموعة من الخصائص والمميزات التي يتسم بها، والتي تؤدي بنا إلى استخلاص ماهيته.

وبالنتيجة، فهو رهن عقاري تمارسه الإدارة الدائنة عن طريق لجوء المحاسب المكلف بالحصول مباشرة إلى المحافظ على الأملاك العقارية، بهدف تقييد هذا الرهن بالرسم العقاري، من دون الحصول مسبقا على رضا أو موافقة المدين، مع اعتبار تاريخ تقييده كضابط لتحديد رتبته بين سائر الرهون الرسمية الأخرى إن وجدت. وهو بهذا المفهوم من جهة، يقترب من التعريف الذي صاغه له ظ.ع.م في فصله 157³³⁹، ومن ثمة فهو ينصب على العقارات ولا يتعداها إلى المنقولات. كما أنه مرتبط في قيامه بوجود التزام أو ترتب دين، في ذمة شخص مدين لفائدة شخص آخر دائن³⁴⁰. وهكذا، يكون للدائن الحق في استيفاء دينه من ثمن العقار المرهون، مقدما في ذلك على الدائنين العاديين لمالك هذا العقار، والدائنين أصحاب الحقوق العينية على هذا العقار المتأخرين في المرتبة، ومتتبعا هذا العقار في أي يد انتقل إليها³⁴¹. ومن جهة أخرى، فهو يُشاكل في ماهيته العديد من التشريعات المدنية المقارنة³⁴².

ويضيف الفصل 162 من ظ.ع.م ما يلي: "يكون الرهن الرسمي إجباريا أو اختياريا". وانطلاقا من هذا الفصل، وحتى نتمكن من استيضاح أكثر للمفهوم الذي أعطيناه للرهن الرسمي للخزينة، نتساءل عن ما يميز هذا الأخير عن الرهنين الرسميين الإجباري والاختياري؟

³³⁹ - ينص الفصل 157 من ظ.ع.م على ما يلي: "الرهن الرسمي حق عيني عقاري على العقارات المخصصة لأداء الالتزام، وهو بطبيعته لا يتجزأ ويبقى بأكمله على العقارات المخصصة له، وعلى كل واحد وعلى كل جزء منها ويتبعها في أي يد انتقلت إليها".

³⁴⁰ - إلا أن الالتزام في المجال الضريبي المغربي مصدره القانون وليس العقد - ونعني به الدستور - وهو يمثل الدين الضريبي المستحق والخال من أي نزاع والمترتب في ذمة المدين، الواجب الوفاء به لفائدة خزينة الدولة.

³⁴¹ - أحمد عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء العاشر في التأمينات الشخصية والعينية، نشر دار النهضة العربية، المدينة غير مذكورة، السنة 1970، ص: 270.

³⁴² - والمادة 1030 من القانون المدني المصري تنص على ما يلي: "الرهن الرسمي عقد يكسب الدائن على عقار مخصص لوفاء دينه حقا عينيا، ليكون له بمقتضاه أن يتقدم على الدائنين العاديين، والدائنين التاليين له في المرتبة في استيفاء حقه من ثمن ذلك العقار في أي يد يكون". وتتص المادة 1071 من القانون المدني السوري على ما يلي: "الرهن الرسمي هو حق عيني على العقارات المخصصة لضمان وفاء الالتزام، وأنه غير قابل للتجزئة يبقى بأكمله على العقارات المخصصة له، وعلى كل عقار منها، وعلى كل قسم من هذه العقارات، ويتبعها في أية يد تنتقل إليها العقارات".

يرى الدكتور مأمون الكزبري³⁴³ في تعريفه للرهن الرسمي الإختياري بأنه: "الرهن الذي يحصل باتفاق الأطراف، كأن يستدين شخص مبلغا من المال من آخر، ويعقد المدين رهنا رسميا على عقار له، ضمانا للدائن في استيفاء دينه".

نستشف من هذا التعريف، أن هذا النوع من الرهن الرسمي لا يشبه ذاك المنجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، وذلك في عنصر جوهري ألا وهو أن مالك العقار، أو المدين بالدين الضريبي لا يملك الحرية في إنشاء هذا الرهن.

فهل إذن الرهن الرسمي للخزينة يماثل الرهن الرسمي الجبري المنصوص عليه في ظهير 19 رجب 1333؟

يقرر الرهن الرسمي الجبري بمقتضى حكم قضائي بدون رضا المدين، في حالات معينة نص عليها ظ.ع.م في فصله 163، ومن بينها على سبيل المثال لا الحصر نذكر الرهن الجبري لضمان حقوق فاقدى وناقصي الأهلية، والرهن الجبري لضمان ديون الزوجة. فهو وكما يرى بعض الفقه³⁴⁴، يقرر من طرف المشرع ضمانا لمصالح وحقوق بعض الأشخاص، الذين تم تحديدهم حصرا بنص القانون.

وبذلك، نستطيع القول بأن هذا الرهن يشترك مع الرهن الرسمي للخزينة في بعض عناصره، ويختلف عنه في عناصر أخرى: فهما يتماثلان من حيث إن مصدر التتصيص عليهما هو القانون، إذ لا يمكن القول بأن الرهن الرسمي للخزينة هو الوحيد الذي يعد رهنا قانونيا «L'hypothèque du trésor est une hypothèque légale» كما أشارت إلى ذلك المذكرة التعليمية الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة³⁴⁵، في مسعاها لإصباغ عليه نوعا من التفرد بدعوى أنه يطبق على العقارات دون سواها، في حين أن الرهن الرسمي وطبقا لبعض النصوص الخاصة، فإنه يتقل بعض الأموال الأخرى كالسفن والبواخر والطائرات³⁴⁶.

لذلك، نعتقد أن تمتيع الخزينة العامة برهن رسمي لأول مرة بمقتضى م.ت.د.ع، لا يبرره كون هذا الرهن هو رهن قانوني، فجميع الرهون هي قانونية، بل إن تبرير ذلك يكمن في اعتبار م.ت.د.ع بأن مصالح وحقوق الخزينة العامة تقتضيان ضرورة الحفاظ عليهما

³⁴³ - مأمون الكزبري: التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية والتبعية في ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني: الحقوق العينية الأصلية والتبعية، الطبعة الثانية، الهلال العربية للطباعة والنشر، المدينة غير مذكورة، السنة 1987، ص: 324.

³⁴⁴ - زيد قدرى الترجمان: مدخل لدراسة القانون، الجزء الثاني، نظرية الحق، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 1987، ص: 15.

³⁴⁵ - Instruction, op, cit, P: 164.

³⁴⁶ - Instruction, op, cit, P: 165.

وضمنانها، ومن تم خولها اللجوء إلى هذا الحق العيني التبعي. وهو ما يراه أيضا أحد الباحثين³⁴⁷ في موضع آخر، والذي يؤكد على أنه بإمكان المشرع أن يضيف إلى الأشخاص الوارد تعدادهم في الفصل 163 من ظ.ع.م أشخاص آخرين، إذا ما رأى في ذلك ضرورة وحاجة ملحة بمقتضى نصوص، كما فعل عندما أصدر ظهير 17 نونبر 1959 محدثا رهنا رسميا جبريا، لفائدة صندوق الضمان المؤسس بالتشريع الخاص بحوادث الشغل على أملاك المشغلين المدنيين، ضمانا للمبالغ المستحقة للصندوق.

ويختلف الرهن الرسمي للخرينة عن الرهن الرسمي الجبري الوارد في ظ.ع.م في نقطتين أساسيتين هما:

- كون الرهن الرسمي للخرينة هو رهن إداري، يعمل القابض على إنشائه بدون الحاجة إلى تدخل من طرف القضاء.

- أنه يمكن إنشاء رهنا رسميا بإحدى الدول الأجنبية لفائدة الخزينة العامة المغربية، إذا كانت هناك اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف تسمح بذلك، حيث يمكن لمصالح التحصيل الموجودة بهذه الدولة الأجنبية، أن تقوم لصالح القابض المغربي بتسجيل هذا الرهن لدى إدارة المحافظة على الأملاك العقارية الموجودة فوق ترابها. إلا أن هذه العملية تتطلب حتما وجود توافقا وانسجاما بين مقتضيات التحفيظ العقاري في كلا البلدين.

وفي هذا السياق، يرى أحد المهتمين³⁴⁸ أن م.ت.د.ع قد أغفلت الإشارة إلى الجانب الدولي في مجال التحصيل ولو على سبيل الإحالة، علما أن هناك بعض الاتفاقيات الدولية في المادة الضريبية المبرمة بين المغرب ومجموعة من الدول تنص على إجراءات المساعدة في التحصيل. (Assistance au recouvrement) وكمثال على ذلك، مضمون المادة 29 من الاتفاقية الجبائية المغربية الفرنسية، التي تنظم التعاون في مجال التحصيل والموقعة بتاريخ 1970/5/29 والتي تم تعديلها بتاريخ 1989/8/8.

انطلاقا مما تقدم، وخلافا للاتجاه الفقهي الذي يقول بأن الرهن الرسمي للخرينة ليس نوعا جديدا من الرهون التي أحدثها القانون، يمكن التأكيد على أن هذا الرهن هو رهن قانوني

³⁴⁷ - مصطفى جدوع كريم السعد: آثار الرهن الرسمي بالنسبة للدائن المرتهن و الحائز في التشريع العقاري المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1980-1981، ص: 33.

³⁴⁸ - محمد شكيري: القانون رقم 97-15 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية: قراءة أولية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة"، العدد 31، السنة 2001، ص: 36.

مثل باقي الرهون الأخرى، إلا أنه وبسبب مميزاته التي ينفرد بها، تجعله فعلا يشكل نوعا جديدا من الرهون الرسمية، التي أتى بها قانون مدونة تحصيل الديون العمومية، كضمانة ناجعة لاستخلاص خزينة الدولة لمستحققاتها الضريبية.

المبحث الثاني: إجراءات إنشاء الرهن الرسمي للخرينة

لكي يرتب الرهن الرسمي للخرينة كمؤسسة قانونية، آثاره الناتجة عن تسجيله بالسجل العقاري، كان لا بد أن يعمد المشرع إلى إقرار جملة من المقتضيات الواجب إتباعها، مع الحرص على عدم الإخلال بها، وهي ما نطلق عليه - ارتباطا بهذه الدراسة - إجراءات إنشاء الرهن الرسمي.

فما هو مضمون هذه الإجراءات؟ وما مدى فعاليتها في حماية وضمنان تحصيل الدين العام أو المال العمومي؟ وما هي الإشكالات التي تثيرها؟

للإجابة على هذه التساؤلات، سوف نتناول على التوالي التقييد النهائي للرهن الرسمي للخرينة، والتقييد الاحتياطي له. إلا أنه وقبل ذلك، من الجدير الإشارة إلى أن م.ت.د.ع في فصولها من 113 إلى 116 قد تعرضت لإجراءات إنشاء الرهن الرسمي للخرينة بشكل مقتضب، مما يتعين معه الرجوع إلى ظهير 9 رمضان 1331 (12 غشت 1913) بشأن التحفيظ العقاري باعتباره الشريعة العامة، وهو ما نهجته أيضا المذكرة التعليمية الصادرة عن الخزينة العامة المتعلقة بتحصيل الديون العمومية. كما أن هذه الإجراءات التي سوف نعرض لها بتفصيل، تشمل حسب مقتضيات المادة 114 من م.ت.د.ع المدينين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين المسجلين بالجداول الضريبية، وأيضا أصحاب الحقوق المستحقين عنهم.

كذلك فإن المادة 113³⁴⁹ من نفس القانون، قد حددت الشروط الواجب توافرها من أجل اللجوء إلى إنشاء آلية الرهن الرسمي، وهي شروط ترتبط بطبيعة ومبلغ الدين، وتاريخ تقييده. ويقصد بذلك على التوالي، الضرائب والرسوم وديون المحاسبين العموميين الناتجة عن قرارات العجز، وعدم نزول مبلغ الدين عن حد 20.000 درهم، وأن لا يتم تقييد هذا الحق العيني التبعي بإدارة المحافظة على الأملاك العقارية إلا ابتداء من التاريخ التي يتعرض فيه المدين للزيادة

³⁴⁹ - تنص المادة 113 من م.ت.د.ع على ما يلي: "تتمتع الخزينة من أجل تحصيل الضرائب والرسوم وديون المحاسبين العموميين الناتجة عن قرارات العجز برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين الذين يدينون بمبلغ يساوي أو يفوق عشرين ألف درهم (20.000). يرتب الرهن الرسمي للخرينة حسب تاريخ تقييده بمحافظة الأملاك العقارية. لا يمكن تقييد هذا الرهن إلا ابتداء من التاريخ الذي يتعرض فيه المدين للزيادة الناتجة عن عدم الأداء. إلا أنه يمكن تقييده دون تأخير في حالات الاستحقاق الفوري المنصوص عليها في المادتين 18 و 19 من هذا القانون."

الناتجة عن عدم الأداء، أو ما يسمى بالزيادة عن التأخير في الأداء. وأخيرا الشرط المتعلق بالزيادات الناتجة عن ديون القباض بسبب قرارات عجزهم عن استخلاص الديون العمومية، والتي تكون إما قرارات قضائية صادرة عن المجلس الأعلى للحسابات أو إدارية صادرة عن وزارة المالية.

هذا، وتتخذ إجراءات الرهن الرسمي للخزينة حالتين هما: حالة التقييد النهائي للرهن الرسمي، وحالة التقييد الاحتياطي له.

المطلب الأول : حالة التقييد النهائي للرهن الرسمي للخزينة

يقصد بالتقييدات بصفة عامة مرحلة التسجيل بالرسوم العقارية، وقد نظمها قانون التحفيظ العقاري في قسمه الثاني الخاص بإشهار الحقوق العينية العقارية المقامة على العقارات المحفظة، وفي تسجيلها في السجلات العقارية بدء من الفصل 65 وما بعده³⁵⁰. وطبقا للفصل 114 من م.ت.د.ع³⁵¹، فإنه ومن أجل ضمان تحصيل الدولة لديونها الضريبية فإن القباض ملزم كلما توفرت الشروط المشار إليها أعلاه، بتقديم طلب من أجل تقييد هذا الحق العيني التبعي في السجل العقاري، ومن تم في الرسم العقاري، العائد للمدين المتماطل في الوفاء بما في ذمته من دين جبائي. وأنه لأجل هذا الغرض قامت الخزينة العامة بإعداد مطبوعات، وضعتها رهن إشارة جميع القباضات بهدف تعبئتها بمعلومات محددة، وتقديمها إلى المحافظ على الأملاك العقارية، مع مراعاة عدم إغفال أي بيان من البيانات الضرورية.

وعليه، فإن طلب التقييد الذي يتقدم به المحاسب المكلف بالتحصيل، ينبغي أن يتضمن ما يلي³⁵²:

- رقم الرسم العقاري المراد تقييد الرهن عليه، مع ذكر اسمه وموقعه؛
- تحديد طبيعة ومدى الحق المطلوب تقييده؛
- مراجعة مقتضيات م.ت.د.ع التي تنص على تقييد الرهن الرسمي للخزينة، أي المادتين 113 و114 من المدونة؛

³⁵⁰ - للمزيد من التفصيل يراجع محمد الحياتي: المحافظ العقاري بين متطلبات الاختصاص وإكراهات المسؤولية (نحو مقارنة قانونية وواقعية)، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، مكان النشر غير مذكور، السنة 2002، ص: 53.

³⁵¹ - ينص الفصل 114 من م.ت.د.ع على ما يلي: "يتم تقييد الرهن الرسمي لفائدة الخزينة من طرف المحاسب الماسك للجداول أو قوائم الإيرادات، ضد الملزمين المدرجين فيها وضد المستحقين عنهم".

³⁵² - عبد الرحيم حزيكر: الرهن الرسمي للخزينة على ضوء مقتضيات نظام التحفيظ العقاري، قراءة أولية في أهم الضمانات الجديدة لتحصيل الديون العمومية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 43، مارس - أبريل 2002، ص: 37.

■ تحديد طبيعة ومبلغ الضرائب؛

■ تحديد هوية المدين المالك أو ذوي حقوقه؛

■ ذكر إسم المحاسب المكلف بالتحصيل الذي طلب التقييد.

ويرى بعض الفقه³⁵³، أن السند القانوني الذي يمكن أن يعتمد عليه من يطلب التقييد المنشئ للضمان العيني، إما أن يكون عملاً قانونياً كالعقد، وإما أن يكون حكماً قضائياً، وإما أن يكون نصاً من نصوص القانون. لكن في مجال تحصيل الدين الضريبي فإن هذا السند يتمثل في الجداول الضريبية أو قوائم الإيرادات أو الأوامر بالمدخيل الصادرة عن مديرية الضرائب، والتي تكتسي صبغة تنفيذية³⁵⁴، وتجسد مديونية الملتزمين إزاء خزانة الدولة، والتي تتضمن أساساً تحديد طبيعة ومبلغ الضرائب، وهوية الملتزم المدين أو ذوي حقوقه.

وتبعاً لذلك، فإنه يتعين على القابض أن يرفق طلب التقييد بنسخة من مستخرج الجداول أو ما يثبت الدين موقع من طرف رئيسه المباشر. هذا، والملاحظ أن م.ت.د.ع لم تحدد المدة التي يستمر فيها التقييد النهائي للرهن الرسمي قائماً، إلا أنه ونظراً لكون هذا الرهن هو حق تابع للالتزام أصلي، فإنه يسقط أو ينقضي آثاره بصورة عادية، بأداء الدين الضريبي وتوابعه في الآجال المحددة قانوناً، وذلك طبقاً لمقتضيات الفصل 320 من ق.ل.ع³⁵⁵. لكن وفي حالة رفض المدين الوفاء بدينه في موعده، فإنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل اللجوء مباشرة إلى إجراءات النزاع الجبري لملكية عقار المدين، قصد بيعه واستيفاء مبلغ الدين الضريبي من ثمنه، طبقاً لمقتضيات الفصل 204 من ظ.ع.م³⁵⁶.

وتجد الإشارة، إلى أن تقييد الرهن الرسمي القانوني للخزينة في التشريع الضريبي الفرنسي يتم عادة لمدة 5 سنوات، إلا أنه في حالة وجود أجل محدد للأداء الضريبي فإن هذا الرهن يفقد تبعاً لمدة هذا الأجل مع زيادة سنتين، لكن إذا لم تتم تسوية الدين قبل انقضاء المدة

³⁵³ - عادل سير فهميم: النظرية العامة للتأمين العيني والحقوق العينية الأصلية في القانون العقاري وقانون الإلتزامات والعقود المغربيين، محاضرات مرقونة على استأنسيل أقيت على طلبة السنة الثالثة من الإجازة - جامعة محمد بن عبد الله، كلية الحقوق بفاس، السنة الجامعية 1977 - 1978، ص: 85.

³⁵⁴ - وفي هذا الإطار تنص المادة 8 من م.ت.د.ع على ما يلي: "تذيل جداول الضرائب وقوائم الإيرادات، وأوامر المدخيل التي يصدرها قباض التسجيل، وتلك المتعلقة بعائدات أملاك الدولة بمجرد إصدارها بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك".

³⁵⁵ - ينص الفصل 320 من ق.ل.ع على ما يلي: "ينقضي الإلتزام بأداء محله للدائن وفقاً للشروط التي يحددها الاتفاق أو القانون".

³⁵⁶ - ينص الفصل 204 من ظ.ع.م على ما يلي: "إن الدائن المحرز على شهادة بتسجيل، مسلمة له من طرف محافظ الأملاك العقارية طبقاً للشروط المنصوص عليها في الفصل 85 من الظهير المتعلق بالتحفيظ، يمكنه وإن لم يكن بيده سند تنفيذي طلب إجراء البيع عند عدم الأداء في إبانته، وذلك عن طريق النزاع الإجباري لملكية العقار أو العقارات التي سجل الدائن حقه عليها".

الممنوحة، فإن هذه الأخيرة يتعين تجديدها³⁵⁷. ولكي ينتج الرهن الرسمي آثاره، ولا يكون مآل الطلب المقدم بشأن تقييده الرفض من طرف المحافظ على الأملاك العقارية، فإنه ينبغي على القباض أن يحرصوا على استجماع كافة الشروط والبيانات، ما دام أن هذا الرهن يشكل ضماناً قوية يمكن الاستناد عليها مستقبلاً، للقيام بإجراءات التنفيذ على عقار المدين المتماطل في الأداء. لذلك نجد الفصل 161 من ظ.ع.م يسير في هذا الاتجاه، ويشدد على أن يكون تقييد هذا الرهن بكيفية منتظمة في الرسم العقاري.

وسعيًا من طرف المشرع المغربي في تمكين القابض من الوصول إلى الدين الضريبي، وتحصيله بأيسر السبل وأسرعها وزيادة في الضمان، فقد خول لهذا الأخير اللجوء إلى تقييد الرهن الرسمي دون تأخير، ومن غير التقيد بتوفر شرط أن يكون المدين متعرضاً، أو موضوع زيادة ناتجة عن عدم الأداء، وذلك كلما استحدثت ظروف أو تغييرات طارئة، تم تحديدها على سبيل الحصر في المادتين 18 و 19 من م.ت.د.ع³⁵⁸ تقضي بالأداء الفوري للدين الضريبي.

المطلب الثاني: حالة التقييد الاحتياطي للرهن الرسمي للخرينة (Prénotation)

إذا كان المحاسب المكلف بالتحصيل مدعو كلما اقتضى الأمر ذلك، واستجمع شروطاً معينة إلى إجراء تقييد نهائي لرهن رسمي على عقار مدينه، بهدف الحفاظ على حقوق الدولة في استخلاص ديونها الضريبية، فإن هذا المحاسب بإمكانه أيضاً طبقاً لمقتضيات م.ت.د.ع إجراء نوع ثاني من التقييدات هو التقييد الاحتياطي، الذي يأتي نتيجة مباشرة إدارة الضرائب لمسطرة توصف بمسطرة التصحيح الضريبي.

وعليه، فإن المشرع - وكما يؤكد جانب من الباحثين³⁵⁹ - يعطي للمحاسب المكلف بالتحصيل بمقتضى المادة 115 من م.ت.د.ع إمكانية طلب التقييد الاحتياطي للرهن

³⁵⁷ - Philippe BORRAS et Alain Groy: Le contentieux du recouvrement, Edition L.G.D.J, Paris, 1994, p: 84.

³⁵⁸ - تنص المادة 18 من م.ت.د.ع على ما يلي: "ما لم ينص على أحكام خاصة واستثناء من أحكام المواد 13 و 14 و 15 أعلاه تستحق فوراً الجداول وقوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية، فيما يتعلق بالضرائب والرسوم المفروضة تسديدها أصلاً بناء على تصريح الملزم".

وتضمنت أيضاً المادة 19 من م.ت.د.ع على ما يلي: "تستحق فوراً الديون المترتبة على ذمة الملزم والقابلية للأداء بأجل إذا لم يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي. وباستثناء الضريبة الحضرية تستحق كذلك فوراً الديون القابلة للأداء بأجل في الحالات الآتية:

- انتقال الملزم خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل، إلا إذا أشعره المدين بمحل إقامته الجديد خمسة عشر يوماً قبل ذلك (15)؛ - البيع الإرادي أو الجبري؛ - توقيف النشاط؛ - إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة. وبشكل عام في حالة تغيير يطرأ على شخص الملزم".

³⁵⁹ - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية "مسئلة مواضيع الساعة"، العدد 22، السنة 2000، ص: 154.

الرسمي، وذلك بمجرد ما يتوصل بالإعلام بالتصحيح من مصالح الوعاء الضريبي، بشرط احترام الشروط المحددة في المادة 85 من ظ.ت.ع.

وتنص المادة السالفة الذكر على ما يلي: "يمكن لكل من يدعي حقا في عقار محفظ أن يطلب تقييدا احتياطيا، قصد الاحتفاظ المؤقت بهذا الحق. وفي غير الحالات التي يطلب فيها التقييد الاحتياطي بمقتضى سند، يجب أن يؤيد طلب هذا التقييد إما بنسخة من المقال المرفوع لدى القضاء قصد إثبات الحق، وإما بأمر قضائي صادر عن رئيس المحكمة الابتدائية التي يوجد العقار في دائرتها.

هذا والملاحظ أن تاريخ التقييد هو الذي يعتبر لتعيين رتبة التسجيل اللاحق للحق".

هكذا إذن، فالسند التنفيذي الذي يركز عليه القابض في طلب إجراء التقييد الاحتياطي، هو الإعلام بالتصحيح أو الرسالة التبليغية المتضمنة للتصحيحات التي تعتزم الإدارة ربط الضريبة التكميلية على أساسها.

والواضح أن الخزينة العامة لم تقم بتوفير مطبوع في هذا الشأن على غرار ما قامت به بخصوص قائمة (Bordereau) التقييد النهائي للرهن الرسمي. وبذلك يبقى للقابض تحرير طلب بالتقييد الاحتياطي متضمنا للبيانات الضرورية³⁶⁰، مع الإشارة إلى مقتضيات المادة 115 من م.ت.د.ع، دون إغفال إرفاقه بالإعلام الصادر عن الإدارة العامة للضرائب.

وفي هذا السياق يرى أحد الباحثين³⁶¹، أن التقييد الاحتياطي هو إجراء تحفظي لتأمين التقييد النهائي في المستقبل، وذلك بهدف ضمان حقوقا في طور التأسيس أو حقوقا لم تكتمل بعد شروطها القانونية، في انتظار اتخاذ إجراء التقييد النهائي.

ويبدو إذن، أن الخزينة العامة تنتفع كثيرا من هذا التقييد، فهو يصون لها حقوقها، ويضمن تحصيل ديونها الضريبية، ويحفظ لها مرتبتها في التقييد النهائي، لأن هذا الأخير يتم بأثر رجعي يعود إلى تاريخ التقييد الاحتياطي. بل والأكثر من ذلك، فإن للتقييدات الاحتياطية قوة إثباتية في مرتبة التسجيل، إذ إن هذه المرتبة تنسحب إلى تاريخ التقييد الاحتياطي³⁶².

³⁶⁰ - راجع الصفحتين 130 و131 من هذه الأطروحة واللتين تشيران إلى البيانات الواجب توفرها في طلب التقييد النهائي للرهن الرسمي، مع ضرورة اعتماد المادة 115 عوضا عن المادتين 113 و114 من م.ت.د.ع، نظرا لأن الأمر يتعلق بتقييد احتياطي للرهن الرسمي.

³⁶¹ - محمد ابن الحاج السلمي: التقييد الاحتياطي في التشريع العقاري، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، السنة 2002، ص: 69.

³⁶² - محمد مهدي الجم: التحفيظ العقاري في المغرب، طبعة ثالثة مزيدة ومنقحة، 1986، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الدار البيضاء، السنة 1986، ص: 313.

وتجدر الإشارة، في هذا الإطار إلى أنه سبق أن صدر حكماً عن محكمة الاستئناف بالرباط بتاريخ 3 نونبر 1934³⁶³، كان قد حدد مهمة التقييد الاحتياطي كما يلي: "إن دور التقييد الاحتياطي على رسم عقاري هو الحفظ المؤقت إما لحق موجود ولكن متنازع بشأنه، وينتظر الفصل فيه من قبل القضاء، وإما لحق تأخر إنجازه بسبب شكلية يجب إتمامها".

وتبعاً لذلك، نبادر إلى القول بأن التقييد الاحتياطي للرهن الرسمي للخزينة هو إجراء يتعلق بحق موجود، ولكن محل نزاع قد ينتهي بالحكم فيه من طرف القضاء. فالملزم المدين هو في نقاش مع مديرية الضرائب حول ما يعرف بالتصحيحات الضريبية، ومدى صحتها أو المغالاة في تقديرها، وقد ينتهي به الأمر إلى استعمال طرق الطعن الإدارية منها والقضائية المتاحة.

وتتبعي الإشارة، إلى أنه إذا لم تتوصل مصالح الخزينة العامة بالجدول التصحيحي قبل انصرام أجل ستة أشهر ابتداء من تاريخ إجراء التقييد الاحتياطي، فإنه يتعين تجديد هذا الأخير³⁶⁴. ونظراً للخدمة البارزة التي تسديها هذه المؤسسة القانونية لخزينة الدولة، فإننا لا نتفق مع الرأي³⁶⁵ القائل بأنه يجب استبعاد التنصيص على هذه المؤسسة في مدونة تحصيل الديون العمومية، وأن المجال الأصلي لإعمالها هو ظهير 12 غشت 1913 بشأن تحفيظ العقارات، وبالتالي يجب الاقتصار على الحجز التحفظي كإجراء جبري يلائم التشريع الضريبي. والحقيقة أن هدف المشرع من إقرار هذا التقييد، هو الزيادة في الضمانات الهادفة ابتداء وانتهاء إلى حفظ حق الدولة في تحصيل ديونها الجبائية. ولا يفوتنا أن نشير إلى الإشكال أو الصعوبة التي اعترضت القابض عند بدء العمل بمدونة تحصيل الديون العمومية، وذلك من جراء موقف الوكالة العامة للمحافظة على الأملاك العقارية والتي طلبت بواسطة قائمة إرسال³⁶⁶، من جميع مديري المحافظات على الأملاك العقارية عدم تلقي طلبات تقييد الرهون المقررة بمقتضى الفصل 114 من م.ت.د.ع، والتقييد الاحتياطي المقرر في الفصل 115 من نفس القانون، إذا كانا مستنديين على مجرد طلب من المحصل، وقبولهما إذا كانا صادرين وفق مقتضيات الفصل 163 من ظ.ع.م والفصلين 85 و 86 من ظ.ت.ع، وذلك إلى حين توصلهم أي المحافظين بتعليمات جديدة في الموضوع.

³⁶³ - محمد مهدي الجم: المرجع السابق، ص: 267.

³⁶⁴ - Instruction, op, cit, P: 170.

³⁶⁵ - محمد ابن الحاج السلمي: مرجع سابق، ص: 34 وما بعدها.

³⁶⁶ - قائمة إرسال رقم 691 بتاريخ 2001/2/16.

وباختصار، يمكن اختزال موقف الوكالة العامة للمحافظة على الأملاك العقارية في أنه كان يروم اعتبار الرهن الرسمي الذي أتت به م.ت.د.ع رهنا جبريا، يخضع لمقتضيات الرهون الجبرية، الصادر بشأنها حكما قضائيا. إلا أن هذا الموقف السلبي إزاء الرهن الرسمي للخزينة، سرعان ما تم التراجع عنه من طرف الوكالة العامة للمحافظة على الأملاك العقارية، إثر توقيع الطرفين على دورية³⁶⁷ مشتركة بشأن الرهن الرسمي للخزينة، اعتمدت مسطرة التقييد التي سبق الحديث عنها أعلاه.

هذا، وبعد أن تطرقنا إلى بيان مفهوم الرهن الرسمي للخزينة وإجراءات إنشائه، ننقل الآن إلى الحديث عن مميزات هذا الرهن، والتي تشكل في مجموعها ضمانا من ضمانات تحصيل الدولة لديونها الضريبية.

الفرع الثاني: مميزات الرهن الرسمي للخزينة

سبق أن أوضحنا بأن الرهن الرسمي للخزينة هو حق عيني تبغي، ينشأ لمصلحة المحاسب المكلف بالتحصيل، على عقار معين يبقى في حيازة صاحبه ضمانا للوفاء بدين ضريبي، يخول لهذا المحاسب حق نزع ملكية هذا العقار من أي كان حائزا له، مع الحصول على مبلغ الدين من ثمن بيع العقار بالأولوية على كل الدائنين.

ويترتب عن ذلك، أن الرهن الرسمي للخزينة يتميز بعدة خصائص تطبع كلا من العقار محل الرهن والدين المضمون، كما أنها تمس الحقوق التي يوفرها الرهن الرسمي للمحاسب المكلف بالتحصيل، ونعني بذلك حق أو ميزة الأفضلية أو الأولوية في استيفاء مبلغ الدين من ثمن بيع العقار المرهون، وكذا حق تتبع هذا العقار في أي يد انتقل إليها. وهذه الخصائص مجتمعة التي يتميز بها الرهن الرسمي للخزينة، تشكل في حقيقة الأمر آلية من الآليات التي تضمن للدولة تحصيل ديونها العمومية، كما أنها تثير في ذات الوقت بعض الإشكالات التي سوف نتعرض لها في سياق الحديث عن هذه السمات.

ولا يفوتنا أن نشير، إلى أن هذه المميزات التي يتسم بها الرهن الرسمي للخزينة، هي ذاتها التي تطبع الرهن الرسمي المنصوص عليه في ظ.ع.م، ما دام أن الغاية من التنصيص

³⁶⁷ - Circulation conjointe relative à l'hypothèque du trésor, N° 25/TGR, du 25 Mars 2002.

على الرهنين، هي بصفة عامة حفظ حق الدائن المرتهن في استيفاء دينه كاملا بحلول أجل الوفاء به.

وبناء عليه، سوف نتعرض للحديث عن سمات الرهن الرسمي للخرينة من خلال تناول مميزات هذا الرهن بالنسبة للعقار المرتهن والدين المضمون (المبحث الأول)، و مميزاته بالنسبة للمحاسب المكلف بالتحصيل (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مميزات الرهن الرسمي للخرينة بالنسبة للعقار المرتهن والدين المضمون

إذا كان الرهن الرسمي للخرينة لا يقرر إلا على العقارات من أجل ضمان التزام بأداء دين عمومي، فإن هذه العقارات التي يطالها هذا الرهن ليست من نوع واحد، كما أن هذا الضمان لا يقف عند حدود الدين الأصلي.

ولذلك، سوف نتولى في مطلب أول رصد خصائص هذا الرهن بالنسبة للعقار المرتهن، على أن نعالج في مطلب ثاني هذه الخصائص بالنسبة للدين المضمون.

المطلب الأول : مميزات الرهن الرسمي للخرينة بالنسبة للعقار المرتهن

إذا ما قرر الرهن الرسمي على العقار، فإن هذا الرهن يشمل جميع الملحقات الموجودة وقت الرهن، كالأبنية والمنشآت والأغراس، والأشياء المنقولة المتصلة بالعقار عن طريق التخصيص، وحقوق الارتفاق المترتبة لمصلحة العقار المرهون على عقارات أخرى³⁶⁸. وهذه الملحقات وإن كان البعض منها يعتبر منقولا بطبيعته، إلا أنه ونظرا للغرض الذي رصدت من أجله وهو منفعة العقار، فإنها أصبحت عقارا بالتخصيص، وبالتالي فإن الرهن الرسمي يشملها ويمتد إليها. بل إن أحد الباحثين³⁶⁹، اعتبر الرهن الرسمي يسري ليشمل حتى التحسينات المحدثّة في العقار المرهون، كالزيادة التي تمس مثلا مساحة الأرض المجاورة للنهر بفضل التغييرات الطبيعية أو بفعل الإنسان، كالزيادة في البناء لعقار مرهون. وهذا يرفع فعلا من قيمة ثمن العقار إن تم التنفيذ عليه، ويقوي ضمان الخرينة العامة.

كما أن هذا الرهن الذي تتمتع به الخرينة العامة لا يخضع للقواعد الموضوعية المنصوص عليها في الفصلين 157 و 179 من ظ.ع.م. إذ لا يرد فقط على عقارات محددة

³⁶⁸ - مأمون الكزبري: مرجع سابق، ص: 331.

³⁶⁹ - محمد فركت: الرهن الرسمي العقاري والإجراءات المسطرية في حجه وتنفيذه، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، عدد 179، عام 1415، ص: 10.

ومعلومة، بل إنه يمكن أن يمتد ليشمل جميع الأملاك العقارية العائدة للمدين، كما نصت على ذلك الفقرة الأولى من المادة 113 من م.ت.د.ع، والكل تبعا لمبادرة واختيار قابض الخزينة. وهذا من شأنه أن يدعم ويزيد من ضمانات هذه الأخيرة في استخلاص حقوقها المالية.

إلا أنه لا يمكن للرهن الرسمي بصفة عامة وكما يرى أحد الباحثين³⁷⁰، أن يرد على الأموال المستقبلية للمدين. وهو ما أكدته الفصل 177 من ظ.ع.م الذي ينص على مايلي: "لا يجوز رهن الأموال التي يحصل عليها استقبالا". وموقف المشرع هذا فيه حقيقة تقليلًا للتأمينات الواجبة توفيرها للدائن حتى يصل إلى حقه.

وحسب نفس الباحث³⁷¹، فإن المشرع الفرنسي فطن لذلك، وألزم المدين في الفصل 2130 بالمبادرة إلى طلب إيقاع الرهن على كل ما يدخل في ملكيته، في حالة ما إذا كان الشيء المرهون من طرفه غير كاف لوحده لتأمين الدين المتخذ في ذمته.

المطلب الثاني: مميزات الرهن الرسمي للخزينة بالنسبة للدين المضمون

يرى بعض الفقه³⁷²، أن الرهن الرسمي القانوني للخزينة يتميز بخاصية الشمولية، ويعني بذلك أنه يغطي بدون تمييز جميع الضرائب بمختلف أنواعها، وكذا الغرامات والزيادات الناتجة عن عدم الوفاء بهذه الضرائب في الآجال المقررة لها. كما أنه وتأكيدا لما سبقت الإشارة إليه، فإن الرهن الرسمي في التشريع المغربي لا يمكن تقييده إلا ابتداء من التاريخ الذي يتعرض فيه المدين للزيادة الناتجة عن عدم الأداء. وبالتالي فإن هذه الزيادات أو فوائد التأخير المقررة من طرف المشرع المغربي، جاءت نتيجة تماطل بعض المدينين في أداء ما بذمتهم من ديون لفائدة خزينة الدولة، وكذا للتعويض عن الأضرار التي تلحق بهذه الأخيرة، جراء عدم استيفائها لهذه الواجبات الضريبية في آجالها المقررة سلفا.

لذلك، فمن الطبيعي أن يشمل الرهن الرسمي المخول لفائدة الخزينة العامة كلا من أصل الدين والأداءات الأخرى، التي أشارت إليها المادة 27 من م.ت.د.ع³⁷³. بل والأكثر من ذلك،

³⁷⁰ - الحسن الملكي: تأملات في النظام القانوني للرهن الرسمي بالمغرب، مقال منشور بمجلة الإشعاع، العدد 26، دجنبر 2002، الصادرة عن هيئة المحامين بالقنيطرة، ص: 138.

³⁷¹ - الحسن الملكي: المرجع السابق، ص: 139.

³⁷² - Louis Trotabas et Jean – Marie Cotteret: Droit Fiscal, cinquième édition, DALLOZ Paris, 1985, P: 85.

³⁷³ - جاء في المادة 27 من م.ت.د.ع ما يلي: "يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل أن يدرج الأداءات الجزئية المدفوعة لتسديد الديون العمومية، على الدين الذي للمدين مصلحة أكثر في تسديده، أو على الدين الأكثر كلفة بالنسبة إليه، ومن بين عدة ديون متساوية الكلفة على أقدمها.

وتدرج الأداءات برسم كل دين على حدة وفق الترتيب التالي: - صوائر التحصيل؛ - الزيادة عن التأخير؛ - الذعائر والغرامات؛ - أصل الدين بالنسبة للباقي. إلا أن أحكام الفقرة أعلاه لا تكون قابلة للتطبيق فيما يخص الديون الجمركية في حق

فإن المشرع المغربي قد حرص على إعطاء الأولوية لهذه الأداءات فيما يخص استخلاصها قبل مبلغ أصل الدين.

هذا، وتنبغي الإشارة إلى أن العقار المرهون ضامن لكل دين، ذلك أنه لو جرت قسمة المرهون بين الورثة واستقل كل وارث بجزء مفرز، فكل جزء من هذه الأجزاء يضمن الدين كله، ومن حق الدائن نزع ملكية أي جزء لاستيفاء تمام دينه³⁷⁴.

المبحث الثاني: مميزات الرهن الرسمي الخزينة بالنسبة للمحاسب المكلف بالتحويل

باعتبار أن الرهن الرسمي من بين آليات الضمان، التي أقرها م.ت.د.ع حماية للدين الضريبي، وتناديا للإضرار بحق خزينة الدولة في استخلاص ديونها العمومية، فإن من المميزات التي يتسم بها هذا الرهن، هو إتيانه بجملة من الحقوق لفائدة المحاسب المكلف بالتحويل. وهي حقوق منها ما هو مقرر له قبل حلول أجل الدين، وهو ما أشارت إليه المادة 178 من ظ.ع.م، ومنها ما هو وارد تشريعيا³⁷⁵ بعد حلول أجل الدين .

المطلب الأول: حقوق المحاسب المكلف بالتحويل قبل حلول أجل الدين

بخصوص هذه الحالة يرى جانب من الفقه³⁷⁶، وتطبيقا للمادة 273 من القانون المدني المصري، بوجوب التمييز بين حالتين هما:

■ حالة الهلاك أو التلف بخطأ الراهن؛

■ وحالة الهلاك أو الإصابة بتخريبات بسبب أجنبي.

ففي الحالة الأولى، يكون للدائن المرتهن الخيار بين إسقاط أجل الدين واستيفاء حقه فوراً، وبين المطالبة بتأمين آخر أو تأمين إضافي تكميلي كاف. ومبرر ذلك حسب ذات الفقه، هو أن سبب التعرض الذي أخل بحق المرتهن راجع لخطأ الراهن نفسه.

أما في الحالة الثانية، والتي سبب الهلاك أو التلف يرجع فيها لعامل أجنبي لا دخل لإرادة المدين في إحداثه، سواء كان بفعل شخص أجنبي أو بسبب قوة قاهرة، فإنه وحسب نفس

=== المصريح وموكله المدينين على وجه التضامن في مدلول المواد 87 و88 و189 من مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة إلا إذا تعلقت هذه الديون بنفس المدينين معاً".

³⁷⁴ - إدريس النوازلي: عقد الرهن بين الشريعة والقانون، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، عدد 97، نونبر - دجنبر 2002، ص: 39.

³⁷⁵ - راجع الفصول 175، 185، 203، 204، و206 من ظ.ع.م والفصل 77 من ظ.ت.ع والفصل 1241 من ق.ل.ع.

³⁷⁶ - رمضان محمد أبو السعود وهام محمد محمود زهران: التأمينات الشخصية والعينية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مكان النشر غير معروف، السنة 1998، ص: 290 و291.

المادة المذكورة أعلاه، يكون الخيار للمدين بين إسقاط أجل الدين ودفعه فوراً، أو تقديم تأمين كاف بديل عن العقار المرهون الهالك أو التالف.

وإذا ما عدنا إلى التشريع المغربي، يلاحظ أن المادة 178 من ظ.ع.م وإن أبقت على الشق الثاني من هذا الخيار الأخير، الذي يفيد تقديم المدين الراهن لضمانة كافية بديلة عن العقار المرهون التالف، فإنها سمحت أيضاً للدائن المرتهن أو للمحاسب المكلف بالتحصيل، أن يختار أيضاً بين المطالبة حالته بالاداء بعد صدور حكم قضائي وفق الطلب، أو بالحصول على زيادة في الرهن.

لكن، الخطر الحقيقي الذي يتهدد حقوق خزينة الدولة بالضياح في هذه الحالة، هو ما إذا كان العقار المرهون الذي تعرض للهلاك، هو المال الوحيد ذو القيمة النقدية الجيدة الذي يملكه المدين الراهن. ومع ذلك، فإن من حسنات م.ت.د.ع أن سمحت للمحاسب المكلف بالتحصيل بإنجاز رهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدين الراهن، مع شرط تحديد رقم الرسم العقاري للعقار المرهون. كما أن ما يعزز موقف القابض ويكفل للخرينة استخلاص مستحققاتها الضريبية، هو ما نصت عليه مقتضيات المادة 1241 من ق.ل.ع، التي منحت للدائن ضماناً على سائر أموال مدينه، سواء كانت عقارية أو منقولة. إلا أن هناك من الباحثين³⁷⁷، من يطرح إشكالا يتعلق بمدى إمكانية أو أحقية الدائن المرتهن في اللجوء إضافة إلى مسطرة تحقيق الرهن الرسمي، إلى ضمانات أخرى كمسطرة إيقاع الحجز على عقارات المدين المرتهن.

وفي هذا السياق، نعتقد بأن وجوب المحافظة على ضمان استخلاص الخزينة العامة لديونها الضريبية يفرض أساساً السماح للمحاسب المكلف بالتحصيل الجمع في آن واحد بين المسطرتين المذكورتين، وذلك خلافاً لما ذهب إليه اجتهاد المجلس الأعلى³⁷⁸، الذي ربط لجوء الدائن المرتهن إلى باقي المساطر التنفيذية على أموال المدين ومنها الحجز، بعدم كفاية ثمن بيع المرهون الناتج عن مسطرة تحقيق الرهن الرسمي.

وبعد أن تطرقنا إلى الحماية التي يوفرها القانون لحقوق الدائن المرتهن أو القابض خلال الفترة السابقة لأجل أداء الدين، سنحاول في المطلب الموالي إبراز هذه الحماية بعد أن يصبح أجل الدين حالاً.

³⁷⁷ - يونس الزهري: بعض الإشكالات العملية لمسطرة تحقيق الرهن الرسمي، مقال منشور بمجلة المناهج، عدد مزدوج 8/7 - 2005، ص: 23.

³⁷⁸ - قرار صادر عن الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 2008/10/4 في الملف عدد 98/690، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 56، ص: 439.

المطلب الثاني: حقوق المحاسب المكلف بالتحصيل بعد حلول أجل الدين

قد يعجز المدين الراهن عند حلول أجل الأداء عن الوفاء بالدين العالق بزمته، وإزاء ذلك خول المشرع المغربي للقابض أو للدائن المرتهن بصفة عامة، حق بيع العقار واستيفاء مبلغ الدين من ثمنه. لكن سلطة القابض هاته على العقار المرهون، إذا مورست في مواجهة من انتقلت إليه ملكية المرهون سمي ذلك تتبعاً، وإذا استعملت في مواجهة دائن آخر سمي ذلك تقدماً³⁷⁹.

بناء على ذلك، يلاحظ أن الحقوق التي يتمتع بها الدائن المرتهن بعد حلول أجل الدين هي ثلاثة حقوق، تتمثل في حق بيع العقار في حالة عدم دفع الدين بالاستحقاق، و في حق الأفضلية والتتبع.

الفقرة الأولى : حق بيع العقار في حالة عدم دفع الدين بالاستحقاق

إن حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على رهن رسمي بكيفية صحيحة وقانونية، كضمانة لتحصيل دينه الضريبي في حالة ما إذا تعذر على المدين الوفاء بالتزامه الجبائي، يخوله حق اللجوء إلى مسطرة تحقيق الرهن، التي هي عبارة عن سلسلة مترابطة من الإجراءات تكفل للقابض الوصول إلى حقه.

هذا، ولا يتم اللجوء إلى هذه المسطرة إلا عندما يحل أجل تسديد الدين ولا يبادر المدين إلى الوفاء³⁸⁰. حينها يجوز للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يبيع العقار عن طريق النزاع الجبري للملكية، وذلك بالاستناد إلى الشهادة الخاصة أو الوثيقة التنفيذية التي يحوزها، والدالة على وجود الرهن لمصلحته.

والملاحظ، أن هذه الشهادة يمنحها المحافظ في إطار الفصل 58 من ظ.ع.م، وتنتهي هذه المسطرة بتصفية الشيء المرهون أو بيعه، وتمكين الخزينة العامة من استيفاء دينها من ثمن البيع، وهي مقتضيات التي تضمنتها المادة 204 من ظ.ع.م.

والخليفة بالتذكير، إلى أن هذه المسطرة لا تنتهي في كل الأحوال بهذه السهولة، بل قد يحاول المدين المرتهن تعطيل مسطرة تحقيق هذا الرهن، إذا ما عجز عن الوفاء بدينه³⁸¹. ومن

³⁷⁹ - إدريس النوازي: مرجع سابق، ص: 36.

³⁸⁰ - محمد سلام: تحقيق الرهن الرسمي في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، مكان النشر غير مذكور، السنة 2002، ص: 12.

³⁸¹ - محمد الحلوي: تحقيق الضمانات، عرض قدم في إطار الندوة الأولى للعمل القضائي والبنكي، المنظمة بتاريخ 3-4 دجنبر 1987، نشر المعهد الوطني للدراسات القضائية والمجموعة المهنية لبنوك المغرب، ص: 195.

ذلك أن يطلب إيقاف تنفيذ الأحكام الخاصة ببيع المرهون، إلى حين البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالمنازعة في الدين. وهو عادة ما يستجيب له القضاء، وخير مثال على ذلك القرار رقم 1885 الصادر عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء بتاريخ 1986/5/26، الذي ألغى أمر قاضي المستعجلات، الذي رفض طلب المدين الرامي إلى إيقاف إجراءات التنفيذ، لعدة وجود نزاع في الدين³⁸².

هذا، والملاحظ أن مثل هذا القرار القضائي لا يخف أثره السلبي على مداخل خزانة الدولة، التي هي أموال عامة.

الفقرة الثانية : حقا الأفضلية والتتبع

يترتب على إنشاء الرهن الرسمي للخزينة احتفاظ المدين الراهن بحيازته للعقار المرهون، إلا أن ذلك لا ينقص من الضمانات التي يتمتع بها القابض أو الدائن المرتهن، وفي مقدمتها تمتيعه بحق الأولوية (أولا)، وحق التتبع³⁸³ (ثانيا). فما مضمون الميزات التي يوفرها هذان الحقان للدائن المرتهن أو للمحاسب المكلف بالتحصيل، من أجل إيصاله إلى استيفاء دينه الضريبي؟ وما هي الإشكالات أو الصعوبات التي يثيرانها؟

أولا : حق الأفضلية

يعتبر تقييد الرهن الرسمي بالسجل العقاري حسب مقتضيات المادة 66 من ظ.ت.ع، الخطوة الفعلية التي تفيد إنشاء هذا الحق. ويترتب عن ذلك تمتيع الدائن المرتهن بحق التقدم على الدائنين العاديين، والدائنين الممتازين الذين يأتون بعده في المرتبة. ويؤكد أحد الباحثين³⁸⁴، على أن مقتضيات المادة 77 من ظ.ت.ع³⁸⁵، هي التي تشكل الضمانة التي تقي حق هذا الدائن في الحصول على دينه، ولو تعدد الدائنين العاديين منهم أو المرتهين على حد سواء.

وتبعا لذلك، فإن الرهن الرسمي للخزينة تسبقه الرهون المسجلة أو المقيدة قبله في التاريخ، من حيث عملية استيفاء أصحابها لديونهم من ثمن بيع العقار المرهون.

وعليه، فإنه يتعين على القابض حتى يتمكن من ضمان حقوقه المالية، أن يبادر إلى تقييد رهنه الرسمي كلما توفرت الشروط القانونية لذلك، ما دام أنه لا يحتاج إلى موافقة المدين.

382 - محمد الحلوي: مرجع سابق، ص: 197.

383 - محمد فركت: مرجع سابق، ص: 8 و9.

384 - محمد فركت: مرجع سابق، ص: 9.

385 - تنص المادة 77 من ظ.ت.ع على ما يلي: "ترتيب الأولوية بين الحقوق المثبتة على العقار الواحد، تابع لترتيب التسجيلات المتعلقة بالقرعة بنفس الرتبة". باستثناء الحالة المقررة بالفقرة الأخيرة من الفصل السابق، والمتعلقة بالتسجيلات الواقعة بنفس الرتبة".



لكن، هل الأسبقية في التقييد تحدد باليوم أو بالساعة؟ إذا ما عدنا إلى القانون المقارن، يلاحظ أن تشريع تنظيم الشهر العقاري المصري يأخذ في تحديده للأسبقية في القيد بساعة تقديم طلب التسجيل للرهن الرسمي، خلافا للقانون الفرنسي الذي يعتمد اليوم عوضا عن الساعة³⁸⁶.

أما المشرع المغربي فإنه لم يحدد موقفه من ذلك بوضوح، وأمام هذا الغموض التشريعي، نعتقد أنه بالإمكان الأخذ باليوم كمعيار للأسبقية في التقييد، محاكاة وجريا على ما سنه التشريع الفرنسي المصدر التاريخي للعديد من القوانين المغربية.

وبالنتيجة، فإن الرهن الرسمي المقيد لفائدة الخزينة العامة يخولها حق الأفضلية في استيفاء دينها من ثمن بيع العقار المرهون على الدائنين العاديين، وكذا على الدائنين المرتهنيين إذا كان تقييدها³⁸⁷ لهذا الحق سابقا في التاريخ.

وتجدر الإشارة إلى أن صاحب الرهن الرسمي المعزز بامتياز عقاري، يحظى بالأولوية في مواجهة المستفيد فقط من رهن رسمي، وبغض النظر عن تاريخ تقييده لهذا الرهن، وذلك طبقا لمقتضيات المادة 154 من ظ.ع.م. ومن أجل تقوية وتعزيز مكانة الخزينة العامة بين سائر الدائنين المرتهنيين، بالنظر إلى المهمة الملقة على عاتقها، والمتمثلة في تحصيل الديون العمومية ومنها المستحقات الضريبية، كان يتعين على المشرع أن يمنحها بحق الأولوية في استيفاء ديونها من ثمن بيع العقارات المرهونة، في الحالة التي يكون فيها رهنها الرسمي في مرتبة واحدة مع الرهون الأخرى المزاحمة والتي كلها سجلت في يوم واحد، حيث إن المنصوص عليه حاليا في مثل هذه الحالة، هو أن الجميع بمن فيهم الخزينة العامة يتحاصون ثمن البيع، الذي يوزع عليهم بنسبة مبلغ دين كل واحد منهم.

ويثار إشكالا حول من يكون له الحق من الدائنين المتزاحمين في ضمان استيفاء دينه بالأفضلية، هل للخزينة العامة المرتهنة برهن رسمي، أم لصاحب الرهن الحيازي على عقار المدين؟

نعتقد أن الفصل 1170 من ق.ل.ع³⁸⁸، وإن كانت تمنح للدائن صاحب الرهن الحيازي على عقار المدين حق الأولوية على كافة الدائنين كيفما كانت طبيعة ديونهم، فإن الفصل 101

³⁸⁶ - أحمد عبد الرزاق السنهوري: مرجع سابق، ص: 493.

³⁸⁷ - ينص الفصل 161 من ظ.ع.م على ما يلي: «كل رهن رسمي مقيد بكيفية منتظمة في الرسوم العقارية، يحتفظ برتبته وصلاحيته بدون إجراء جديد، إلى أن يقيد عقد الإبراء على الرسوم نفسها بكيفية منتظمة».

³⁸⁸ - ينص الفصل 1170 من ق.ل.ع على ما يلي: "الرهن الحيازي عقد بمقتضاه يخصص المدين أو أحد من الغير يعمل لمصلحته، شيئا منقولا أو عقاريا أو حقا معنويا لضمان الالتزام. وهو يمنح الدائن حق استيفاء دينه من هذا الشيء بالأسبقية على جميع الدائنين الآخرين، إذا لم يف له به المدين".

من ظ.ع.م³⁸⁹ باعتباره نصا خاصا، قد أبطل سريان مفعول هذه المادة وقصر آثارها فقط على ثمار هذا العقار. مما يجعل في هذا الإطار، أية مطالبة بحق الأفضلية من صاحب الرهن الحيازي العقاري تكون عديمة الجدوى وبدون سند قانوني.

لذلك، وتقاديا لأي لبس أو تعارض في تفسير هذه المقتضيات القانونية مجتمعة، وما قد ينشأ عنها من نزاعات أمام القضاء، كان حريا بالمشروع أن يعيد صياغة الفصل 113 من م.ت.د.ع بما يفيد تمتيع الخزينة العامة بامتياز الأسبقية في استيفاء ديونها، على غيرها من الدائنين من أصحاب الرهون الحيازية العقارية، وهو ما سوف يحقق لا محالة دعما قويا للدولة في تحصيل ديونها الضريبية. كما لا ينبغي إغفال الضرر الذي قد يلحق ديون الخزينة العامة، بسبب أعمال بعض مقتضيات مدونة التجارة، خاصة أثناء خضوع المقولة لمسطرتي معالجة صعوباتها أو تصفيتها.

يتجلى ذلك في المادة 575³⁹⁰ من القانون المذكور أعلاه، التي أعطت لأصحاب الديون الناشئة بعد صدور حكم فتح التسوية القضائية الأولوية في الأداء في تاريخ استحقاقها على سائر الديون الأخرى، سواء كانت مضمونة برهن رسمي أو بامتياز. وأيضا فإن المادة 620³⁹¹ من نفس القانون سارت في ذات الاتجاه، وتمتعت أصحاب الديون التي جاءت خلال مدة استمرار نشاط المقولة وبعد الحكم بالتصفية القضائية بالأسبقية في الاستحقاق على بقية الديون الأخرى، سواء أكانت عادية أو مضمونة بإحدى الحقوق العينية التبعية. ويبرر أستاذنا الدكتور أحمد شكري السباعي³⁹² هذا الوضع القانوني، برغبة المشرع في تشجيع الأشخاص من فئة الممولين، الذين ارتضوا تقديم ائتمانات للمقولة، خلال المدة التي حددها القضاء لاستمرار مزاوله هذه الأخيرة لنشاطها. إلا أنه كيفما كانت الاعتبارات والمبررات، فإننا نعتقد بأن ديون الدولة بخصوص الضرائب، لا تقل أهمية عن هذه الديون التي سعى مشروع م.ت.إلى حمايتها وضمان إنصاف أصحابها. وبالتالي فإن أية صيانة للمال العام، تقتضي تشريعا على الأقل منح ديون الخزينة العامة مرتبة مساوية لتلك التي تضمنتها المادتين 575 و 620 السالفتين الذكر،

³⁸⁹ - جاء في الفصل 101 من ظ.ع.م ما يلي: "لا يكتسب الدائن بهذا العقد إلا إمكانية أخذ ثمار العقار...".

³⁹⁰ - تنص المادة 575 من م.ت.إلى ما يلي: "يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح التسوية بالأسبقية على كل ديون أخرى، سواء أكانت مقرونة أو لا بامتيازات أو ضمانات".

³⁹¹ - جاء في المادة 620 من م.ت.إلى ما يلي: "إذا اقتضت المصلحة العامة أو مصلحة الدائنين استمرار نشاط المقولة الخاضعة للتصفية القضائية، جاز للمحكمة أن تأذن بذلك لمدة تحددها إما تلقائيا أو بطلب من السنديك أو وكيل الملك. وتطبق مقتضيات المادة 573 خلال هذه الفترة بينما تطبق مقتضيات المادة 575 على الديون الناشئة خلال هذه المدة...".

³⁹² - أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر الوقاية المدنية من الصعوبات التي تعترض المقولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني: في مساطر المعالجة: حكم فتح مسطرة المعالجة والتسوية القضائية، الطبعة، مطبعة المعارف الجديدة، نشر وتوزيع دار المعرفة، الرباط، 2000، ص: 356.

ولو لم تكن مستحقات الخزينة هاته قد نشأت بعد الحكم بفتح التسوية القضائية، أو خلال مدة استمرار عمل المقاول عقب الحكم بالتصفية القضائية.

والملاحظ أنه إذا كان تاريخ تقييد الرهن الرسمي للخزينة هو الذي يحدد رتبة المحاسب المكلف بالتحويل، ومن ثم حقه في التقدم من عدمه على سائر الدائنين العاديين والمرتهنين، فهل هذا التقييد يمكن أن يحول دون تقادم الالتزام بأداء الدين الضريبي؟ وإذا كان الجواب بالنفي فهل يمكن أن يكون سببا لقطع هذا التقادم؟

بالرجوع إلى الفقرة الأولى من الفصل 123 من م.ت.د.ع.³⁹³، نجدها تفيد صراحة بتقادم مسطرة استخلاص الضرائب بمرور أربع سنوات من تاريخ البدء في تحصيلها. وإذا كان هذا يحد من مسطرة استيفاء الضرائب، باعتبارها ديونا عمومية يصب عائدها في خزينة الدولة، فإن الإشكال الذي يطرح هنا هو هل يمكن أن نفهم من العبارة المحددة لمفهوم التحصيل بأنه «مجموع العمليات والإجراءات» الوارد ذكرها في المادة الأولى من م.ت.د.ع، على أنها تعني أيضا الرهن الرسمي، باعتباره هو الآخر عملية أو إجراء، وبالتالي القول بأن وجود هذا الرهن هو سبب مانع من تقادم الدين الضريبي؟

إن أهمية الموارد الضريبية في تكوين ميزانية الدولة، تدفعنا إلى اعتبار إنشاء الرهن الرسمي يشكل مانعا يحول دون تقادم مسطرة تحصيل الدين الجبائي، وهو ما عبر عنه صراحة المشرع في الفصل 377 من ق.ل.ع الذي نص على ما يلي: "لا محل للتقادم، إذا كان الالتزام مضمونا برهن حيازي على منقول، أو برهن رسمي".

و نتساءل مرة أخرى هل تقييد الرهن الرسمي يمكن أن يكون سببا لقطع هذا التقادم؟ بالرجوع إلى الفقرة الثالثة من المادة 123 السالفة الذكر، نجدها تجعل التقادم ينقطع بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصل 381 من ق.ل.ع، والمتمثلة في المطالبة القضائية أو غير القضائية. ولعل الرهن الرسمي كإجراء إداري يدخل في إطار هذه المطالبة الأخيرة، وبالتالي يكون سببا لقطع التقادم. لكن إذا كان هذا هو الأثر المترتب عن حالة التقييد النهائي للرهن الرسمي، فهل نفس الأثر ينصرف إلى حالة التقييد الاحتياطي لهذا الرهن؟

نعتقد أن حالة التقييد الاحتياطي للرهن الرسمي تدخل في إطار الفقرة الثالثة من الفصل 381 من ق.ل.ع، التي ينقطع بها التقادم باعتبار أن هذا التقييد هو بمثابة إجراء تحفظي. وهو ما يزيد حقيقة من الحماية الواجب توفيرها للمال العام، وتحصينه ضد أي تهديد بالضيايع.

³⁹³ - تنص الفقرة الأولى من الفصل 123 من م.ت.د.ع على ما يلي: «تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر، بمضي أربع سنوات (04) من تاريخ الشروع في تحصيلها.»

ثانيا : حق التتبع

يؤكد أحد الفقهاء³⁹⁴ على أحقية الدائن صاحب الرهن الرسمي في تتبع العقار المرهون في أي يد انتقل إليها، واستيفاء مبلغ الدين من ثمن بيع هذا العقار. وهذا ينطبق أيضا على الخزينة العامة التي يمكنها هي الأخرى تتبع العقار، المثقل برهنها الرسمي بين يدي الحائز له، وباستطاعتها بيع هذا العقار بعد مرور 30 يوما من توجيهه على التوالي إنذارا قانونيا إلى الملزم المدين أو الراهن، وتبنيها أو إشعارا إلى الغير الحائز بغرض أداء الدين الضريبي، أو التخلي عن العقار³⁹⁵. فحق التتبع إذن يمارس في مواجهة الحائز، هذا الأخير الذي قد يبادر إلى مباشرة مسطرة تطهير العقار من الرهن، عن طريق أداء مبلغ الدين لفائدة الخزينة العامة³⁹⁶. أو قد يختار التخلي عن العقار المرتهن بدون تحفظ طبقا لمقتضيات الفصل 186 من ظ.ع.م. لكن، إذا امتنع عن كل ذلك وأبان عن عدم رغبته في الوفاء بالتزاماته الرهنية إيفاء تاما، جاز للمحاسب المكلف بالتحصيل مقاضاته طبقا للفصل 187 من ظ.ع.م.

و نتيجة لذلك، نعتقد بأن ميزة التتبع تلك فيها ضمانات قوية وفائدة جليلة للمحاسب المكلف بالتحصيل أو للدائن المرتهن، ما دام أن للمدين الراهن الحق في الاحتفاظ بملكية العقار المرهون، ومادام أن هذا المدين وكما يرى أحد الباحثين³⁹⁷، تبقى له سلطة إجراء التصرفات على العقار محل الرهن طبقا لمقتضيات المادة 1177 من ق.ل.ع.³⁹⁸

هذا، وينبغي التذكير بأنه في حالة حلول أجل الوفاء بالدين الضريبي، وامتناع المدين الراهن رغم ذلك عن الأداء، فإن المسطرة المنصوص عليها حاليا في المادة 469 من ق.م.م، والمخول للقابض أو للدائن المرتهن سلكها، تتمثل في البيع الجبري للعقار المرهون.

وفي نظرنا، قد يكون الأمر أفضل وأكثر تأمينا ويسرا في وصول خزينة الدولة إلى حقوقها المالية، لو أن المشرع خول لهذه الأخيرة الشروع مباشرة في بيع العقار المرهون عن طريق المزاد العلني، دون حاجة للجوء إلى باقي الإجراءات المرتبطة بالبيع الجبرية. وإذا كان هذا الرهن يشكل نوعا جديدا من الرهون الرسمية التي نص عليها م.ت.د.ع

³⁹⁴ - مأمون الكزبري: مرجع سابق، ص: 334.

³⁹⁵ - Jean-Michel Blanchard: recouvrement de l'impôt direct, tome I, cadre juridique et réglementaire organisation générale, Edition Ministère de l'Economie des finances et de l'Industrie, Avril 2000, P:127.

³⁹⁶ - رمضان أبو السعود وهام محمد زهران: مرجع سابق، ص: 385.

³⁹⁷ - عمر أزوكار: مرجع سابق، ص: 153.

³⁹⁸ - الملاحظة أن الأستاذ عمر أزوكار في مرجعه المشار إليه أعلاه، أقام استنتاجه بشأن أحقية المدين الراهن في إجراء التصرفات على عقاره المرهون بناء على ما جاء في مستهل الفصل 1177 من ق.ل.ع، الذي يشير إلى ما يلي: "من رهن شيئا لا يفقد الحق في تفويته..." في حين أن قراءة الفصل المذكور بتمامه، مع الأخذ بجميع مقتضياته تفيد صراحة تقييد حرية المدين الراهن في هذا الشأن، بل وتفرض عليه حينما ينوي تفويت العقار محل الرهن، إما أداء الدين المضمون كاملا بأصله وتوابعه، أو بالحصول مسبقا على موافقة الدائن المرتهن، وإقراره بعملية التفويت.

وكرسها أيضا القضاء³⁹⁹، مقارنة مع ما كان يشتمل عليه النص التحصيلي السابق، والذي لم يكن يتضمن هذه الآلية ذات الجدوى في ضمان استخلاص الدولة لضرائبها، فما هو الجديد الذي أتت به م.ت.د.ع بشأن حق امتياز الخزينة؟ وما مدى نجاعة هذا الحق العيني التبقي في تمكين خزينة الدولة من تحصيل ديونها الضريبية، سواء على المستوى التشريعي أو الفقهي أو العمل القضائي.

الفصل الثاني: امتياز الخزينة

الثابت أنه كلما تقوى الالتزام بضمان، كلما زادت فرص الوفاء به، لذلك يتعين على المدين أن يبتعد عن التصرفات التي قد تضعف من هذا الضمان، وإلا كان جزاؤه إسقاط أجل الأداء وجعل الدين حال الوفاء⁴⁰⁰. فالتأمينات أو الحقوق العينية التبعية بصفة خاصة تضمن تنفيذ الالتزام، وفي هذا الإطار وحماية لأموال الدائنين سواء من سوء تصرف المدين، أو إهماله أو ما قد يصدر عنه من غش، نظم المشرع المغربي على غرار العديد من التشريعات المقارنة مجموعة من الضمانات القانونية⁴⁰¹. وقد سبق أن تعرضنا لواحد منها في الفصل الأول من هذه الدراسة، ونعني بذلك الرهن الرسمي. والآن نتطرق للحديث عن ثان هذه الحقوق العينية التبعية الذي جاء في صلب م.ت.د.ع، ونقصد بذلك امتياز الخزينة.

والملاحظ أن محل حقوق الامتياز ليس واحدا، فقد يكون عقارا أو منقولا، وهذا الأخير قد يكون عاما أو خاصا. وتبعا لهذا التنوع تنوعت النصوص المنظمة لهذه الحقوق. فالامتيازات العقارية نص عليها المشرع المغربي في الفرع الأول من القسم الثاني من ظ.ع.م، وذلك في الفصول 154، 155 و156. والامتيازات المنقولة تولى تنظيمها في الباب الأول والثاني من القسم الثاني عشر من ق.ل.ع، وذلك في الفصول من 1243 إلى 1250، وأيضا في مواد أخرى متفرقة من نفس القانون، إضافة إلى بعض القوانين التي تناولت مجالات مختلفة. إلا أن الذي يهمننا من هذا كله، وبالدرجة الأولى هو التشريع الذي تناول بصورة مباشرة الامتياز المخول للخزينة العامة، من أجل تحصيل ديونها الضريبية، ونعني بذلك م.ت.د.ع في بابها السادس ابتداء من الفصل 105 وإلى غاية الفصل 107. علما أن هذا الحق العيني التبقي الذي

³⁹⁹ - نذكر من الأحكام القضائية على سبيل المثال لا الحصر، الأمر- غير منشور- عدد 18 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 25-1-2006، في الملف الإستعجالي رقم 05/420 س.

⁴⁰⁰ - رمضان محمد أبو السعود ومحمد محمود زهران: مرجع سابق، ص: 11.

⁴⁰¹ - للمزيد من التفصيل حول هذه التشريعات المقارنة، يراجع فاطمة الزهراء الصحراوي: حقوق الامتياز في التشريع المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، تخصص القانون المدني، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 2001-2002، ص: 2.

تستفيد منه الخزينة العامة لو يتم النص عليه لأول مرة في هذه المدونة، وإنما سبق إقراره في الظهير الصادر في 21 غشت 1935 المتعلق بالاستخلاص والمتابعات⁴⁰².

انطلاقاً من هذا المبنى، وقبل التطرق لسمات الضمانات التي يوفرها هذا الحق العيني التبقي للخزينة العامة من أجل تحصيل ديونها الضريبية، وكذا للإشكالات التي يثيرها ولمسطرة اقتضاء هذا الحق، والوصول إلى الدين الضريبي الممتاز، سوف نعلم بادئ ذي بدء إلى محاولة بسط تعريف لهذا الحق العيني التبقي، مع الإحاطة بمختلف أنواعه (الفرع الأول)، على أن نتناول بعد ذلك الخصائص المميزة له (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف امتياز الخزينة وأنواعه

لقد تباين بصفة عامة المفهوم الذي أتى به المشرع المغربي لحق الامتياز في كل من ق.ل.ع. وظ.ع.م. كما أن الفقهاء حاولوا وضع تعريف لهذا حق انطلاقاً من عناصر معينة. هذا، والملاحظ أن المفهوم الذي صاغه المشرع للامتياز، استتبعه تقسيم هذا الأخير إلى نوعين من الامتيازات: واحد عام وآخر خاص. وعليه سوف نتطرق على التوالي لتعريف حق امتياز الخزينة، ولأنواعه.

المبحث الأول: تعريف امتياز الخزينة

بالرجوع إلى م.ت.د.ع. يلاحظ أن المشرع قد أحسن صنعا حينما أحجم عن إعطاء تعريف لامتياز الخزينة، تاركاً بذلك هذا الدور لكل من الفقه والقضاء باعتبارهما المصدرين المكملين للتشريع. إلا أن عدول واضع م.ت.د.ع. عن صياغة مفهوم لهذا الحق قد يكون له مبرر آخر، من ذلك سبق وجود تعاريف عامة له من طرف كل من ق.ل.ع. وظ.ع.م، التي يمكن تبنيها لتعريف هذا الحق المرتبط بالخزينة.

وتبعاً لذلك، سوف نتناول مختلف هذه المفاهيم التشريعية، وكذا تلك التي صاغها الفقه.

المطلب الأول: التعريف التشريعي

عرف ق.ل.ع. المغربي حق الامتياز في الفصل 1243 كما يلي: "الامتياز حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظراً لسبب الدين". أما الفصل 154 ظ.ع.م فقد اعتبره على أنه: "حق عيني تخول بمقتضاه صفة الدين لدائن الأفضلية على باقي الدائنين حتى ولو كانوا دائنين برهن رسمي". من هنا إذن، يظهر وجود صعوبة في إعطاء تعريف جامع وشامل لحق

⁴⁰² - ابتداء من الفصل 56 وإلى غاية الفصل 60.

الامتياز، ولعل مرد ذلك يعود إلى عدم وجود حق امتياز من نوع واحد ينصب على محل من طبيعة واحدة، وذو مميزات مشتركة.

وعليه، فحق الامتياز إما أن يكون عاما يرد على جميع ما يملكه المدين من منقولات، وإما خاصا يثقل منقولا أو منقولات معينة، أو يرد على عقار أو عقارات معينة⁴⁰³. ويرى جانب من الفقه⁴⁰⁴، أن القانون المدني المصري كان أكثر توفيقا في وضع تعريف جامع للخصائص المشتركة لحقوق الامتياز، مع تجنب ما بينها من تمايز واختلاف. كما أنه راعى في نفس الوقت أن يكون هذا التعريف مانعا بحيث يتضمن ما يميز حق الامتياز عن غيره من التأمينات التبعية. وبالفعل فقد نصت المادة 1130 منه على ما يلي: "الامتياز أولوية يقررها القانون لحق معين مراعاة منه لصفته، ولا يكون للحق امتياز إلا بمقتضى نص في القانون". وإذا ما عدنا إلى التعريف الوارد في الفصل 154 من ظ.ع.م، يلاحظ أن المشرع قد وصف هذا الحق بأنه عيني، وميزه بخاصية الأولوية، إلا أنه أغفل ذكر سمة أو ميزة تتبع التي هي من بين الخصائص الملازمة لهذا الحق العيني التبعية، وهو ما نلمسه أيضا في التعريف الذي أتى به القانون المدني الفرنسي في فصله 2095⁴⁰⁵.

المطلب الثاني: التعريف الفقهي

هناك من الباحثين⁴⁰⁶، من تبني لحق الامتياز، المفهوم الوارد في المادة 1243 من ق.ل.ع، في حين ذهب البعض الآخر⁴⁰⁷، في محاولته لتعريف هذا حق إلى المزج بين الفصل 154 من ظ.ع.م والفصل 1243 من ق.ل.ع، لينتهي إلى القول بأنه: "حق خوله القانون للدائن بدين معين، يمكنه بمقتضاه أن يستوفي ذلك الدين من جميع منقولات المدين أو من مال معين له، مع تمتيع هذا الدائن بحق الأفضلية على بقية الدائنين، ولو كانوا يتمتعون برهن رسمي".

403 - عبد العزيز اليونسي: امتياز ديون الخزينة، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 24، يوليو - شتنبر 1998، ص: 70.

404 - رمضان محمد أبو السعود وهمام محمد محمود زهران: مرجع سابق، ص: 544.

405 - ينص الفصل 2095 من القانون المدني الفرنسي على ما يلي:

«Le privilège est un droit que la qualité de la créance donne à un créancier d'être préféré aux autres créanciers même hypothécaires».

انظر في هذا الشأن الموقع على الانترنت التالي: (تمت زيارة هذا الموقع بتاريخ 2008-08-12).

www.lexinter.net/legislation/privilège.htm

406 - أحمد براءة غزيول: مدونة وتنظيمات الجمارك والضرائب غير المباشرة، الطبعة الثانية، 2000، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ص: 250.

407 - محمد ابن معجوز: الحقوق العينية في الفقه الإسلامي والتقنين المغربي، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 1999 ص: 491.

وفي نفس الاتجاه، ذهب حسين عبد اللطيف حمدان⁴⁰⁸ وهو بصدد تعريفه لحق الامتياز معتبرا: "أن الامتياز حق عيني يقرره القانون لضمان الوفاء بدين معين مراعاة منه لصفته. وهذا الحق يخول الدائن استيفاء دينه من ثمن الأموال المثقلة به، بالأفضلية على غيره من الدائنين في أي يد تكون".

فمن خلال هذه التعاريف التي أعطيت لحق الامتياز، سواء منها التشريعية أو الفقهية يمكن بسط الاستنتاجات أو الملاحظات التالية:

- أنها مفاهيم كلها تركز فقط على ميزة الأولوية، التي يمنحها حق الامتياز للدائن في استيفاء مبلغ دينه من ثمن بيع المال قبل غيره.
- أنها وكنتيجة لذلك، تغفل الإشارة إلى ميزة التتبع، التي هي صفة لصيقة بالحق العيني التبعية كيفما كان نوعه.
- أنها تأخذ بعين الاعتبار صفة الدين لإصباح عليه صفة الامتياز.

ولعل هذا الاستنتاج الأخير، هو الذي كان وراء التخصيص على هذا الحق في مختلف التشريعات. فالمشرع المغربي إذن وعلى سبيل المثال، راعى الخاصية التي تتميز بها بعض الديون في حد ذاتها، لذلك أولاها عناية خاصة بما يكفل أن تدفع لأصحابها قبل غيرها من الديون. ومن ذلك الديون العامة ومن ضمنها الديون الضريبية وما لها من دور رائد في تمويل خزانة الدولة.

وفي نظرنا فإن الامتياز الممنوح للخزينة بشأن استيفاء ضرائبها هو حق مصدره القانون، وسببه وجود دين ذو صفة متميزة، يرد على منقولات المدين أو عائدات عقاراته، يخول صاحبه حق الأولوية على باقي الدائنين في استيفاء دينه. كما أنه يمنح للمستفيد منه حق تتبع المال محل الامتياز في أي يد انتقل إليها.

وفي هذا السياق، تجدر الإشارة إلى أن التعريف الذي أتى به سليمان مرقس⁴⁰⁹ كان أكثر التعاريف توفيقا حيث قال: "حق الامتياز هو حق عيني تبعية يخول صاحبه ميزتي الأولوية والتتبع".

408 - حسن عبد اللطيف حمدان: التأمينات العينية، دراسة تحليلية مقارنة لأحكام الرهن والتأمين والامتياز، الطبعة الثانية، منشورات دار الجامعية، بيروت، السنة 1985، ص: 610.

409 - سليمان مرقس: الوافي في شرح القانون المدني، الجزء الأول: المدخل للعلوم القانونية وشرح الباب التمهيدي للتقنين المدني، الطبعة السادسة، مطبعة السلام، بشرا، السنة 1987، ص: 612.

المبحث الثاني : أنواع امتياز الخزينة

تنبغي الإشارة بادئ ذي بدء، إلى أن م.ت.د.ع قد عالجت الامتيازات المخولة للخزينة في الباب السادس تحت عنوان الضمانات والامتيازات، وذلك في المواد من 105 إلى 112. وانطلاقاً من هذه الفصول فإن امتيازات الخزينة تنصب على أربعة أصناف من الديون هي:

❖ ديون الضرائب والرسوم المماثلة؛

❖ الديون العمومية الأخرى⁴¹⁰؛

❖ ديون حقوق ورسوم الجمارك؛

❖ ديون الجماعات المحلية وهيئاتها.

وتبعاً لذلك، سوف نتعرض لأنواع الامتيازات المخولة للخزينة العامة وهي بصدد تحصيل ديونها الضريبية، والتي تتباين بين امتياز عام، وامتياز خاص.

المطلب الأول: الامتياز العام

يتعلق الأمر هنا بالامتياز المنظم بواسطة المادة 105 من م.ت.د.ع⁴¹¹، والتي تنص على ما يلي: "لتحصيل الضرائب والرسوم تتمتع الخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجدول أو قائمة الإيرادات، بامتياز على الأمثلة، وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت. وكذا على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها".

فالملاحظ أن المشرع في هذه المادة قد أعطى للخزينة العامة حق امتياز على جميع المنقولات الجارية على ملك المدين، وحق تتبعها في أي يد كانت، وذلك لاستيفاء واجبات الضرائب والرسوم. كما منحها امتيازاً على المعدات والسلع الموجودة بالمؤسسة المخصصة لاستغلالها، دون تمييز بين ما إذا كانت جارية على ملك الملزم بالضريبة أو ترجع ملكيتها للغير⁴¹². وهو ما أكدته القضاء المغربي، حيث اعتبرت أن الخزينة تتمتع طبقاً للفصل 56 من ظهير 1935/8/21 بامتياز خاص، يمارس قبل غيره على الآليات والسلع المتواجدة في

⁴¹⁰ - انطلاقاً من المادة 2 من م.ت.د.ع يقصد بهذه الديون كل من حقوق التسجيل والتمير والرسوم المماثلة؛ ومداخل وعائدات أملاك الدولة؛ وحصيللة الإستغلال والمساهمات المالية للدولة؛ والغرامات والإدانات النقدية؛ وديون الجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية باستثناء الديون ذات الطابع التجاري.

⁴¹¹ - يقابل هذه المادة الفصل 56 من ظهير 1935/8/21 الملغى والمتعلق بالمتابعات الذي جاء في فقرته الأولى ما يلي: "إنه فيما يتعلق باستخلاص الضرائب المعينة والأداءات المماثلة لها تتمتع الخزينة طيلة أجل سنتين، تبتدئ من تاريخ الشروع في استيفاء قائمة الضرائب المنشورة في الجريدة الرسمية بامتياز تجزئته: 1- وفي ما يرجع بوجه خاص علاوة على ذلك، لاستيفاء الضرائب المباشرة بخصوص العقارات المفروضة الضريبة على محصولاتها وغلها وأكربتات ومداخلها...".

⁴¹² - فاطمة الزهراء الصحرابي: مرجع سابق، ص: 96.

المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها، موضحاً أنه يكفي أن توجد الآليات في المؤسسة، وأن تكون مخصصة للعمل الذي يمارس داخل المؤسسة ليكون للخرينة امتياز عليها، وذلك بغض النظر عن مالكتها⁴¹³. هذا، ونعتقد أن الامتياز العام وفي إطار سريانه على جميع منقولات المدين، يمتد ليشمل بالإضافة إلى المنقولات المادية كالأدوات والأمتعة والسلع، المنقولات المعنوية الأخرى كالأسهم وحقوق الملكية الصناعية وبراءة الاختراع والسندات التجارية.

والملاحظ حسب بعض الفقه⁴¹⁴، فإن أغلب الامتيازات في القانون الضريبي الفرنسي تعد امتيازات عامة، ترد على المنقولات والتي لا تمنح للخرينة إلا حق الأولوية. وفي ذات الاتجاه سار جانب فقهي آخر⁴¹⁵، الذي أصبح أيضاً صفة العمومية على امتياز الخرينة، إلا أنه انفرد بتمديده لهذا الامتياز ليشمل بالإضافة إلى منقولات المدين أمواله العقارية.

هذا، والجدير بالإشارة، إلى أن الامتياز العام يضمن بالإضافة إلى تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، فوائد التأخير ومصاريف المتابعات المرتبطة بهذه الضرائب، وكذا الضريبة على القيمة المضافة⁴¹⁶. كما أنه حق مقصور على أموال المدين ولا يصح الحجز إلا على ما هو مملوك له⁴¹⁷.

المطلب الثاني: الامتياز الخاص

نستشف هذا النوع من الامتيازات، انطلاقاً من المادة 106 من م.ت.د.ع التي تنص على مايلي: "لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات تتمتع الخرينة علاوة على ذلك، بامتياز خاص يمارس على المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكتها".

وبناء عليه، فهذه المادة نظمت امتياز تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات، التي تقع على المحاصيل والثمار والأكرية، ويقصد بهذه الضرائب على سبيل المثال لا الحصر الضريبة الحضرية. ويبقى هذا الامتياز وكما يستفاد من المادة المذكورة أعلاه ساري

⁴¹³ - فاطمة الزهراء الصحراوي : مرجع سابق، ص: 96 و ص: 97.

⁴¹⁴ - Poxel Ancel: Les privilèges du trésor, revue française de Finances publiques, N°7, 1984, P:7.

⁴¹⁵ - جلال علي العدوي ورمضان أبو السعود ومحمد حسن قاسم: الحقوق وغيرها من المراكز القانونية، نشر منشآت المعارف، الإسكندرية، السنة 1996، ص: 363.

⁴¹⁶ - Bentahir M'hamed: Le recouvrement des impôts directs au Maroc, thèse 3^{ème} cycle de l'ENAP, Rabat, 1979, P:104.

⁴¹⁷ - زكرياء محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مكان النشر غير مذكور، السنة 1990، ص: 547.

المفعول، ولو في حالة انتقال ملكية العقار إلى الغير، بصفته حقا من الحقوق التي تخول حق تتبع تلك المحاصيل والثمار في أية يد كان ذلك العقار. وهو ما نراه يشكل فعلا ضمانا قوية للخرينة، تمكنها من استخلاص ديونها الضريبية. إلا أنه في حالة وجود عقار مبني بدون عائد مادي، وترتبت مثلا على مالكة ديونا برسم الضريبة الحضرية، فهل في هذه الحالة تحرم خزينة الدولة من امتيازها الخاص طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 106 من م.ت.د.ع، أم أنه يتم اللجوء إلى أعمال مقتضيات المادة 105 من نفس القانون، التي تقرر سريان امتياز الخزينة على كافة منقولات المدين، ولو لم تكن لها صلة بالعقار موضوع الضريبة؟

نعتقد في مثل هذا الإشكال، بأن تطبيق مقتضيات المادة 105 من م.ت.د.ع فيه فائدة للخرينة العامة، طالما أنه يشكل ضمانا لاستخلاص مستحققاتها الضريبية. إضافة إلى أن الأخذ بمضمون هذه المادة الأخيرة، لا يشكل أدنى تعارض مع ما هو منصوص عليه في الفصل 106 من م.ت.د.ع.

هذا، والجدير بالإشارة إلى أن المشرع المغربي في المادة 106 من م.ت.د.ع قد ربط الامتياز الخاص للخرينة بشأن المحاصيل والثمار والأكرية وكافة العائدات، بعقارات المدين ولم يربطها بشخص مالكةا. وهذا المنحى إن دل على شيء فإنما يدل على حرص المشرع على تأمين استيفاء الدين العام، من خلال تركيزه على العقارات المفروضة عليها الضريبة، وليس على مالكةا الذي يمكن أن يتغير شخصه في كل حين.

ودائما في إطار ضمان تحصيل الديون الضريبية، يلاحظ أن المشرع بمقتضى المادة 628 من م.ت.د.ع قد سمح للخرينة العامة حالة توفرها على امتياز خاص، ممارسة إجراءات المتابعات الجبرية في مواجهة المقاوله المدينة، وذلك في حالة عدم مبادرة السنديك بتصفية الأموال المثقلة بحقوق عينية تبعية، داخل أجل ثلاثة أشهر من تاريخ صدور الحكم القاضي بفتح التصفية القضائية، مع شرط أن يكون المحاسب المكلف بالتحصيل قد سبق أن صرح بديونه للسنديك.

وبالنتيجة، يتضح أنه من المفروض على القابض توخي اليقظة، حتى لا يفوت على الخزينة استيفاء ديونها الضريبية، وذلك بالحرص على تقديمه للسنديك بيانا بكافة ديونه المترتبة على المقاوله. وهو الإجراء الذي تتوقف على صحته كل الإجراءات اللاحقة، والهادفة مثلا إلى حجز محاصيل وثمار عقارات المقاوله الخاضعة للضريبة، بغاية بيعها واقتطاع مبلغ الدين الضريبي من ثمنها.

لكن، وعلى العموم فسواء كان امتياز الخزينة على منقولات المدين، أو على عائدات عقاراته المفروضة عليها الضريبة، فإن ذلك يثير جملة من التساؤلات، حول من يكون له حق الأفضلية في استيفاء مبلغ الدين من ثمن بيع منقولات المدين أو عائدات عقاراته، إذا كان هناك دائنين آخرين إلى جانب الخزينة العامة، سواء أكانوا عاديين أو مرتهنيين؟ وهل امتياز الخزينة يضمن لها استخلاص ديونها، فيما إذا انتقلت هذه المنقولات إلى يد شخص آخر؟ وما هي الإجراءات المنصوص عليها من أجل تحصيل هذا الدين الضريبي الممتاز؟

ذلك، ما سوف نحاول الإجابة عليه، من خلال الفرع الثاني الذي نروم التطرق فيه لخصائص امتياز الخزينة العامة بشأن ديونها الضريبية.

الفرع الثاني: خصائص امتياز الخزينة بشأن ديونها الضريبية

اعتباراً لأهمية ديون الخزينة - لا سيما منها الضريبية - ولما لها من علاقة بسيادة الدولة وأثر على سير المرافق العامة باضطراب وانتظام⁴¹⁸، فقد حرص المشرع على تمتيع الخزينة بإحدى الآليات التأمينية الفعالة، ونقصد بذلك حق الامتياز. هذا الأخير الذي يوفر لديون الدولة حماية قوية، من خلال ميزتيه المتمثلتين في التقدم (المبحث الأول)، والتتبع (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ميزة التقدم

يترتب على تمتيع الخزينة العامة بحق الامتياز، تخويلها ميزة الأفضلية في استيفاء ديونها. إلا أن هذه الأفضلية تفرض البحث عن مرتبة امتياز الخزينة، بين الامتيازات الأخرى المخولة لعدة أشخاص ومؤسسات في حالة التزام بينهما. وقد حدد التقنين المدني المغربي⁴¹⁹ مراتب حقوق الامتياز التي وردت فيه، أما الحقوق الممتازة التي جاء ذكرها في قوانين خاصة، فإن هذه الأخيرة حسب بعض الفقه⁴²⁰، هي التي تحدد مرتبتها بالنسبة لسائر الحقوق، لكن إذا أغفل القانون تحديد مرتبتها تأخرت في الترتيب عن كل امتياز ورد في التقنين المدني.

وبالرجوع إلى م.ت.د.ع باعتبارها تمثل قانوناً خاصاً، نجد الامتياز المخول للخزينة من أجل تحصيل ضرائبها، يمنحها التقدم على جميع الديون العامة والخاصة، وعلى كل الرهون والامتيازات الأخرى، ما عدا بعض الديون التي وردت في المادة 107 من م.ت.د.ع.

418 - يحيى الصافي: تحديد وتحصيل ضريبة التسجيل في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1989-1990، ص: 258.

419 - راجع المادتين 1247 و1248 من ق.ل.ع.

420 - رمضان محمد أبو السعود وهام محمد محمود زهران: مرجع سابق، ص: 554.

والملاحظ أن كلا من الفقرة الخامسة من المادة 107 من التشريع المتعلق بتحصيل الديون العمومية⁴²¹، والفقرة الأولى من المادة 1920 من القانون العام للضرائب الفرنسي⁴²²، قد ضيقا من مساحة الضمانات الممنوحة للخزينة، وذلك بأن أعطيا الأولوية في هذا الشأن للديون المؤمنة برهن على المعدات الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة، والمخصصة لاستغلالها على حساب ديون خزينة الدولة. كما أن هذا الامتياز الممنوح للخزينة العامة، يسبق في الترتيب الامتياز الممنوح لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة. فامتياز دين هذه الأخيرة، يوجد بعد امتياز الخزينة بشأن تحصيل الضرائب المباشرة والضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات⁴²³، وهو ما يُستشف أيضا من الفصل 108 من م.ت.د.ع.⁴²⁴.

وأیضا، فإن الامتياز العام الممنوح للجماعات المحلية وهيئاتها من أجل تحصيل ضرائبها ورسومها، يأتي في المرتبة المالية لامتياز الخزينة المنصوص عليه في المادة 105 من م.ت.د.ع.⁴²⁵. وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على المكانة الهامة التي تحتلها الضرائب كمورد مالي مغذي لخزينة الدولة. ولكي يبقى هذا المورد دائما نابضا، فقد حرص المشرع على تمتيع خزينة الدولة بحق أولوية مطلق، لجلب الموارد المخصصة لتغطية النفقات العمومية⁴²⁶.

ويرى أحد الباحثين⁴²⁷، أن الامتيازات المدنية تستند إلى اعتبارات كثيرة ومتباينة، كالعدالة أو الرأفة بالمدين أو الدائن أو مراعاة لعوامل مرتبطة بالاقتصاد أو الصحة العامة أو مصلحة الخزينة.

⁴²¹ - جاء في المادة 107 من م.ت.د.ع ما يلي: «تمارس الامتيازات المنصوص عليها في المادتين السابقتين قبل جميع الامتيازات العامة أو الخاصة الأخرى باستثناء: 1- 2- 3- 4- 5- امتياز الدائن المرتين تطبيقا للمادة 365 من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة السالف الذكر».

⁴²² - تضمنت الفقرة الأولى من الفصل 1920 من القانون العام للضرائب الفرنسي ما يلي:

«Le privilège du Trésor en matière de contributions directes et taxes assimilées s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobilières appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent. Ce privilège s'exerce, lorsqu'ils n'existe pas d'hypothèques conventionnelles, sur tout le matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, même lorsque ce matériel est réputé immeuble par application des dispositions de l'article 524-1 du code civil.»

انظر في هذا الشأن الموقع على الإنترنت التالي: (تمت زيارة هذا الموقع بتاريخ 2010-3-16) www.legifrance.gouv.fr

⁴²³ - امحمد بريدة غزيول: مرجع سابق، ص: 251.

⁴²⁴ - راجع المادة 108 من م.ت.د.ع.

⁴²⁵ - راجع المادة 105 من م.ت.د.ع.

⁴²⁶ - عائشة العيدوني: دور الخزينة العامة في تحصيل الضرائب المباشرة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1997-1998، ص: 105.

⁴²⁷ - عزيز الفتحي: الامتيازات البحرية، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1994-1995، ص: 5.

وبالنسبة لامتيازات الخزينة وغيرها من الامتيازات الأخرى الواردة في الفصل 1248 من ق.ل.ع، فإن الفقيه ببيير شونسك⁴²⁸ يذهب إلى أنها جميعها تأتي في إطار تصنيفات الغاية منها المحافظة على مصالح معينة. وهذه التصنيفات هي في نظره مرتبة على الشكل التالي:

- المحافظة على المصالح الحيوية، وهي تلك الواردة في المادة 1278 من ق.ل.ع؛
- المحافظة على مصالح اجتماعية، خاصة تلك المتعلقة بالأجراء والمنصوص عليها في الفصل 1248 من ق.ل.ع؛

■ المحافظة على المصالح العامة، وهي تلك المرتبطة بديون الخزينة العامة. وتبعاً لذلك، نرى أنه كان على المشرع المغربي أن يمنح لديون الخزينة العامة امتياز المرتبة الأولى، طالما أن الأمر يتعلق بحماية مصالح عامة، وما يستتبع ذلك من ضرورة إيلائها الأولوية على باقي المصالح الخاصة. لكن ربما بسبب الظرفية الاقتصادية العالمية الراهنة، وإكراهات الضغوط الاجتماعية والاقتصادية الناتجة عن العولمة، كلها عوامل حدت بالمشرع في كل من م.ت.د.ع و م.ش⁴²⁹ وم.ت.⁴³⁰ إلى إعطاء الأسبقية في الاستيفاء لديون المأجورين، على حساب ديون خزينة الدولة. إلا أن ما يؤخذ على المشرع المغربي، هو حرمان الخزينة العامة من التمتع بامتياز على عقارات المدينين بديون ضريبية، وحصر ذلك في محاصيل وثمار وأكرية وعائدات عقاراتهم، وهو ما سوف يفوت لا محالة على المحاسبين المكلفين بالتحصيل فرصة استخلاص العديد من المستحقات الضريبية، حينما تتزاحم الخزينة العامة من أجل الحصول على ديونها مثلاً مع دائنين مرتين برهن رسمي.

وعلى عكس ما نص عليه التشريع المغربي فإن المشرعين المصري والجزائري نصا بوضوح على أولوية خزينة الدولة في الحصول على مبالغ ديونها من ثمن الأموال المثقلة بالامتياز، في أي يد كانت قبل أي حق آخر، ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن رسمي، عدا المصروفات القضائية⁴³¹. وهو حقيقة موقفاً تشريعياً جديراً بالاهتداء، لأنه يضيف على امتياز الخزينة مكانة مهمة تساعد الدولة على تأمين استخلاص ديونها الضريبية.

⁴²⁸ - Pierre Schonseck: le privilège des impôts directs au Maroc dans ses rapports avec les autres sûretés mobilières, thèse pour l'obtention de doctorat, université d'Alger, faculté de droit et des sciences économique, 15 octobre 1960, P:33.

⁴²⁹ - راجع الفصل 382 من م.ش الصادرة بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.03.194 الصادر في 14 رجب 1424 (11 سبتمبر 2003) بتنفيذ القانون رقم 65.99 المتعلق بمدونة الشغل، ج.ر عدد 5167، بتاريخ 13 شوال 1424 (8 ديسمبر 2003).

⁴³⁰ - راجع الفصل 365 المضمن بالظهير الشريف رقم 1.96.38 الصادر بتاريخ 15 من ربيع الأول 1417 (1 أغسطس 1996) بتنفيذ القانون رقم 15-95، المتعلق بمدونة التجارة، ج.ر، عدد 4418، بتاريخ 3 أكتوبر 1996.

⁴³¹ - عائشة العيدوني: مرجع سابق، ص: 110.

وقد يثار التساؤل حول من تكون له الأسبقية في حالة التزام بين دين الخزينة الممتاز، ودين مضمون برهن حيازي على منقول؟

جوابا على ذلك، يرى أحد المهتمين⁴³² أن الأولوية في هذا الشأن تمنح لصاحب الحق الذي يكون المنقول في حيازته. وبالفعل فإن هذا الموقف الذي نعتقد بأنه أتى مصادفا للصواب، جاء تكريسا للمقتضيات الواردة في المادة 1249 من ق.ل.ع، والتي تنص على ما يلي: "الدائن المرتهن رهنا حيازيا لمنقول، مقدم على غيره في المتحصل من الشيء المرهون."

وتجدر الإشارة، إلى أنه ونظرا لتشابك مسألة التزام الامتياز، فإن الأمر لا يخلو من إشكالات قد تكون ديون الدولة ضحية ذلك في بعض الأحيان، وهذا راجع بالأساس إلى تعدد النصوص المنظمة للامتياز ولغموض البعض منها⁴³³.

من كل ما تقدم، نتساءل هل أضحى الدين الخصوصي في التشريع المغربي، أولى بالضمان والوفاء من الدين العمومي؟ وكيف يمكن إذن تفسير حرمان الخزينة العامة من التمتع بالامتياز على عقارات مدينيها، وإعطاء الأولوية في هذا الشأن للدائنين من أصحاب الرهون الرسمية، حتى ولو كانوا من الخواص؟

قد نتفق جميعا ومنذ الوهلة الأولى على أن الدين العام هو الأولى بالضمان في الاستيفاء من الدين الخاص، إلا أنه ونظرا لبعض الإكراهات السوسيوقتصادية والقانونية الضاغطة، التي منها الدور البارز والريادي لبعض القطاعات الخاصة، كالمؤسسات البنكية على سبيل المثال لا الحصر، المشهود لها وطنيا بالمساهمة الفعالة في الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي، بما توفره من قروض. وكذا ضرورة تأمين الاستقرار في المعاملات، وما يتطلب ذلك من عدم مفاجأة أو مباغته المرتهن برهن رسمي بامتياز على العقار المرهون رهنا رسميا لضمان ديونه، إضافة إلى ما تكتسبه مؤسسة الرهن الرسمي من أهمية لا تنكر في المنظومة القانونية، بما يؤدي إلى تجنب إبطال مفعولها أو الاستغناء عنها، كلها عوامل واعتبارات أدت - في اعتقادنا - بالمشرع المغربي، إلى استبعاد الخزينة العامة من التمتع بامتياز على منتوج بيع عقارات المدينين بمبالغ ضريبية، لصالح الدائنين من أصحاب الرهون الرسمية.

لكن، ألا يتناقض هذا الموقف الذي اتخذته مدونة تحصيل الديون العمومية، مع ما أقره كل من الفصل 154 من ظ.ع.م والفصل 1244 من ق.ل.ع، اللذين نصا على تقديم الدين الممتاز على كافة الديون الأخرى، ولو كانت مضمونة برهن رسمي؟

432 - عبد العزيز اليونسى: مرجع سابق، ص: 81.

433 - عبد العزيز اليونسى: مرجع سابق، ص: 81.

في تقديرنا طالما أن م.ت.د.ع باعتبارها نصا خاصا، قد حصرت امتياز الخزينة بشأن تحصيل الضرائب والرسوم في منقولات المدين، وما يدره عليه عقاره من منتج ومردودية، ولم تتعدى ذلك إلى حصيلة بيع هذا العقار⁴³⁴، فإنه لا يمكن الحديث عن وجود أي تناقض بين موقف التشريعات السالفة الذكر، سيما أيضا وأنا بصدد الحديث عن رهن رسمي على عقار المدين.

لكن، إذا كان الموقف التشريعي هذا واضحا، فما هو يا ترى المسار الذي اتخذته القضاء المغربي؟

لم يتردد هذا القضاء في تطبيق المقتضيات التشريعية الصريحة في هذا الشأن، حيث قضى في العديد من أحكامه⁴³⁵، بامتنياز وأسبقية صاحب الرهن الرسمي العقاري في استيفاء ديونه على الخزينة العامة.

و يثار إشكالا آخر من قبيل إذا كان المدين لا يملك بالمرّة منقولات أو أمتعة أو سلع أو معدات، أو أنه يملكها ولكنها لا تفي بمبالغ ديونه الضريبية، وتوفر فقط على عقار مبني لكنه عديم العائد أو المردودية، فهل يجوز أن يسري امتياز الخزينة على منتج بيع هذا العقار طبقا لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 155 من ظ.ع.م⁴³⁶، أم أنها تتحاصى ثمن بيع هذا العقار كدائنة عادية، إلى جانب باقي الدائنين العاديين إن وجدوا؟ وما سيكون عليه الأمر في مثل هذه الحالة، لو كان إلى جانب الخزينة العامة كدائنة، دائنا آخر من أصحاب الرهون الرسمية العقارية؟

الظاهر أن التشريع المتعلق بتحصيل الديون العمومية - كما أسلفنا - قد اعتبر صراحة الخزينة العامة عبارة عن دائن عادي لا يتمتع بأي امتياز على عقارات مدينه. لذلك، فهي تتحاصى إلى جانب الدائنين العاديين ثمن بيع العقار، الذي يوزع عليهم جميعا بنسبة مبلغ دين كل واحد منهم، وتُجرد من أي امتياز أمام صاحب الرهن الرسمي العقاري.

⁴³⁴ - وقد سبق للقضاء ممثلا في المجلس الأعلى أن أصدر قرارا - غير منشور - عدد 896 بتاريخ 2004/7/21 في الملف التجاري رقم 2002/516، الذي كرس فيه ما تضمنه كل من الفصل 56 من الظهير الملغى المؤرخ في 1935/8/21 المتعلق بنظام المتابعات في ميدان الضرائب والمادة 105 من م.ت.د.ع بشأن حصر امتياز الخزينة على الأموال الراجعة للمدين بالضريبة على المنقولات والمعدات والبضائع وما ينتجه العقار فقط، ولا يشمل هذا الامتياز منتج بيع العقار.

⁴³⁵ - نذكر منها القرار رقم 2064 الصادر عن محكمة الاستئناف بمراكش، بتاريخ 13 يوليوز 1987، والمنشور بالمجلة المغربية للقانون، العدد 16، يناير - فبراير - مارس 1988، ص: 66 وما بعدها. وكذا الأمر الإستعجالي عدد 207/1625، الصادر في الملف الإستعجالي رقم 96/1267 بتاريخ 1996/10/29 عن المحكمة الابتدائية بعين السبع الحي المحمدي بالدار البيضاء، والمنشور بمجلة الحدث القانوني، رقم 3، فبراير 1998، ص: 15 و16.

⁴³⁶ - تنص المادة 155 من ظ.ع.م على ما يلي: "إن الديون التي لها وحدها امتياز على العقارات هي:

أ- المصاريف القضائية المنفقة لبيع العقارات وتوزيع الثمن؛
ب- حقوق الخزينة كما تقررها وتعينها القوانين المتعلقة بها. ولا يباشر هذا الامتياز الأخير على العقارات إلا عند عدم وجود منقولات".

وفي نفس السياق، يستشف أن المجلس الأعلى كان سيقضي في إحدى قراراته⁴³⁷، بناء على الفصل 155 من ظ.ع.م بامتياز الخزينة في استيفاء ديونها الضريبية على الدائن صاحب الرهن الرسمي العقاري، حيث جاء في منطوق قراره العبارة التالية: "إن الخزينة لم تثبت في النازلة عدم كفاية المنقولات، فهي بالتالي لا تتمتع بالامتياز في استيفاء دينها قبل الدائن المرتهن".

واستنادا إلى ذلك، وبمفهوم المخالفة يتضح أنه لو أقامت الخزينة العامة الدليل القاطع، على عدم كفاية منقولات مدينها لسداد ديونها الضريبية، لأمكنها حينذاك التمتع بامتياز الأفضلية في استيفاء ديونها من عقار المرهون رهنا رسميا.

وسيظل موقف المجلس الأعلى هذا في الحقيقة عبارة عن دعوى مستترة، موجهة إلى المشرع، عنوانها ضرورة مراجعة التشريع المتعلق بتحصيل الديون العمومية، بما يكفل للمال العام ضمانا أكثر وحماية أوفر في الاستخلاص.

وعليه، كان يستحسن في نظرنا لو أن المشرع في مثل هذا الإشكال الأخير، خول على الأقل لخزينة الدولة امتيازاً موازياً للامتياز الذي يوفره الرهن الرسمي العقاري، ومن تم تمكينها من حق توزيع منتج بيع عقار المدين بالتساوي، مع الدائن المرتهن رهنا رسميا. وهو ما كان سيؤمن فعلا للدولة ضمانات أوفر لتحصيل مستحقاتها الضريبية ولو في حدها الأدنى.

المبحث الثاني: ميزة التبع

سبق أن رأينا بأن أموال المدين تعتبر من الناحية القانونية ضمانا عاما لدائنيه، وهو ما يفيد أن جميع هؤلاء الدائنين يمكنهم استيفاء ديونهم على قدم المساواة. إلا أنه قد يتدخل المشرع وينص على أولوية بعض الدائنين في الحصول على حقوقهم، متقدمين بذلك على سائر الدائنين الآخرين أو على بعضهم. ومن الأسباب التي تولي خاصية التقدم تلك، أن يكون الدين ممتازا أي مضمونا بامتياز.

والامتياز بصفة عامة، وكما أقر الفصل 154 من ظ.ع.م هو حق عيني، مما يترتب عن ذلك، أنه يولي صاحبه بالإضافة إلى ميزة الأفضلية حق أو خاصية التبع. وعليه ما هي مظاهر هذه الميزة التي تتمتع بها الخزينة العامة؟ وهل هذه الخاصية تكفل للخزينة المحافظة على حقوقها، وفي مقدمتها تمكينها من استخلاص ديونها الضريبية؟

⁴³⁷ - قرار رقم 1240 صادر بتاريخ 1999/10/14 في الملف رقم 95/583، منشور بمجلة النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى، عدد 8، السنة 2000، ص: 32.

بالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 109 من م.ت.د.ع⁴³⁸، نجد أن المشرع قد منح صراحة للخزينة امتياز حق تتبع المنقولات العائدة ملكيتها للمدين بالدين الضريبي أينما كانت. فمدونة التحصيل إذن، أقرت آلية أو ضمانات فعالة للمحاسب المكلف بالاستخلاص، من أجل وصوله إلى المال المنقول المملوك لمدينه، والتنفيذ عليه واستيفاء مبلغ الدين من ثمن بيعه، مع ملاحظة أن هذا الامتياز المقرر للخزينة العامة لا ينقض إلا بانقضاء الدين الأصلي.

لكن، نعتقد أن حق التتبع هذا الذي يمنحه القانون للخزينة العامة، قد لا يكون له مبرر لتفعيله وإعماله، إذا كان بإمكان المحاسب المكلف بالتحصيل الوصول إلى استخلاص مبلغ دينه من خلال التنفيذ على ما تبقى من أموال منقولة بيد المدين، دون حاجة إلى تتبع باقي منقولاته واستردادها من أي يد انتقلت إليها.

إلا أن الفقيه الفرنسي فروجير⁴³⁹ يذهب إلى أن امتياز الخزينة، من خلال عبارة "أينما وجدت منقولات المدين" الواردة أيضا في القانون الضريبي الفرنسي، لا تفيد إنشاء حق تتبع يخول للخزينة تنقي أثر هذه المنقولات أينما كانت من أجل التنفيذ عليها، وإنما يقصد منها فقط وجود امتياز يطبق بسبب دين ضريبي على جميع منقولات المدين، بل وحتى على تلك التي لا توجد بمنزله. وبالتالي وحسب اعتقاد نفس الفقيه، فإن امتياز الخزينة لا يخولها حق التتبع، ما دام هذا الامتياز ليس بحق عيني، وإنما هو مجرد إجراء شرعي لتحصيل الديون.

وفي رأينا فإن موقف الفقيه فروجير لا يستند إلى أي أساس قانوني، فهو خروج عن الإجماع الفقهي، ذلك أن الدكتور سليمان مرقس⁴⁴⁰ يؤكد على عينية حق الامتياز، مع ما يترتب عنه من إنشاء لميزتي الأولوية والتتبع. والراجح في القانون الفرنسي أن الامتياز حق عيني، يخول صاحبه ما تخوله إياه سائر الحقوق العينية من خاصيتي التقدم والتتبع⁴⁴¹. بل والأكثر من ذلك، كيف يمكن أن يتأت حماية حقوق الخزينة العامة، ونحن نسلم بالدور الفاعل لهذه الحقوق أو الديون العمومية في الميزانية العامة، إذا لم يكن باستطاعة إدارة التحصيل الاستفادة من هذا الحق العيني التبعي ومن ميزتيه تلك.

لكن، الإشكال الذي يطرح هنا يتمثل في أنه ومع وضوح وصراحة الفصل 109 من م.ت.د.ع، الذي لا يدع مجالا لأي تفسير أو تأويل بشأن حق تتبع الخزينة العامة لمنقولات

⁴³⁸ - تنص الفقرة الأولى من المادة 109 من م.ت.د.ع على ما يلي: "تتمتع الخزينة أيضا بامتياز عام على الأثاث والمنقولات الأخرى التي يملكها المدينون أينما وجدت، وذلك من أجل تحصيل الديون العمومية الأخرى غير تلك المنصوص عليها في المادة 105 أعلاه".

⁴³⁹ - Pierre Schnoseck : op.cit, P: 61.

⁴⁴⁰ - عبد الرزاق أحمد السنهاوري: مرجع سابق، ص: 923.

⁴⁴¹ - عبد الرزاق أحمد السنهاوري: مرجع سابق، ص: 923.

المدين والتنفيد عليها أينما كانت وببدا من كانت، إلا أن هذا المقتضى القانوني يصطدم بالقاعدة العامة المعروفة في القانون المدني والتي مفادها "الحيازة في المنقول سند الملكية".

وتبعاً لذلك، نتساءل هل يجوز للمحاسب المكلف بالتحصيل التنفيذ على منقولات المدين، أو استردادها من حائزها في كل الأحوال؟

لقد دأبت غالبية الفقه، على التمييز بين الحائز حسن النية والحائز سيء النية. وهو المنحى الذي كرسه كلا من التشريعين المدنيين المغربي والمقارن⁴⁴². فالفصلان 496 و 477 من ق.ل.ع. أتيا بشرطين للتسليم بحيازة المنقول دون تعرض أو منازعة قضائية هما:

❖ أن يكون الحائز حسن النية، والأصل هو حسن النية وعلى من يدعي العكس إثبات ذلك؛

❖ أن يكون كسب هذا الشيء بطريقة قانونية، وعلى وجه صحيح.

وبالتالي، وبمفهوم المخالفة فإنه يبقى للخزينة العامة تتبع منقولات المدين في أي يد انتقلت إليها واستردادها، أو التنفيذ عليها إذا كان الحائز لهذه المنقولات سيء النية، أو اكتسب هذه المنقولات بطريقة غير شرعية. وقد خص المشرع المغربي لمسؤولية الحائز سيء النية المادتين 101 و 102 من ق.ل.ع.⁴⁴³، حيث أوضح أنه يترتب على هذه الحيازة إرجاع أو رد الشيء مع جميع الثمار التي جنيته منه. غير أن حيازة المنقول بحسن النية، لا تمنع الدائن صاحب الامتياز من تتبعه لهذا المنقول إذا كان قد سرق منه أو ضاع له، ثم وجد في يد ذلك الحائز وقام بالمطالبة باسترداده داخل أجل ثلاث سنوات من تاريخ السرقة أو الضياع⁴⁴⁴.

هذا، وللحفاظ على امتياز الخزينة وحماية ميزته التتبعية تلك، وضمان استخلاص القابض لديونه الضريبية، فقد نص المشرع المغربي على وسائل قانونية تتمثل في إجراءات⁴⁴⁵ هما:

■ حجز منقولات المدين؛

■ وإنذار يوجه للغير الحائز.

وهما وسيلتان يعتبرهما جانب من الفقه⁴⁴⁶، بمثابة طرق للتنفيذ الجبري، من أجل ضمان حصول الخزينة العامة على ديونها الممتازة، ويعبر عنهما بالحجز والبيع بالنسبة للمنقولات

⁴⁴² - نقصد بالقانون المقارن الفقرة الأولى من المادة 133 من القانون المدني المصري والتي جاء فيها ما يلي: "لا يُحتج بحق الامتياز على من حاز المنقول بحسن نية".

⁴⁴³ - راجع المادتين 101 و 102 من ق.ل.ع.

⁴⁴⁴ - فاطمة الزهراء الصخراوي: مرجع سابق، ص: 178.

⁴⁴⁵ - عبد العزيز اليونسي: مرجع سابق، ص: 76.

⁴⁴⁶ - Pierre Schonseck: op.cit, P: 29.

والعقارات، وبالحجز لدى الغير بالنسبة للديون. وسوف نتطرق لاحقا للحديث خاصة عن حجز وبيع منقولات وعقارات الغير الحائز، وذلك في القسم الثاني من هذه الدراسة، عند تناولنا لمؤسستي تضامن الأغيار والتزامات الأغيار الحائزين.

وعلى العموم، فالحجز هو من بين إجراءات المتابعة المخولة للقابض، التي يباشرها في مواجهة المدين، من أجل دفعه إلى الوفاء بما تخلف في ذمته من دين ضريبي. أما الإشعار للغير الحائز⁴⁴⁷، فهو بمثابة تعرض من طرف القابض لدى جهات حددها القانون، تحوز مبالغ مالية تعود ملكيتها للمدين، بهدف استخلاص دينه الضريبي منها.

وفي هذا السياق، يؤكد أحمد السماحي⁴⁴⁸ بأن حق الامتياز لا يحول بتاتا دون إمكانية الخزينة مباشرة بعض التدابير المسلم بها لسائر الدائنين العاديين، وخاصة منها إجراءات الحجز لدى الغير، أو الحجز التحفظي أو الحصول على رهن للوفاء بالدين.

إلا أنه وبعيدا عن الإشكالات المرتبطة مباشرة بخاصيتي الأفضلية والتتبع، اللتين يطبعان امتياز الخزينة أثناء مزاحمتها بدائنين مرتهنيين، فإن إحدى الباحثات⁴⁴⁹ ترى أن هناك إشكالا من نوع آخر، يُطرح عندما تكون الخزينة هي الطرف الدائن الوحيد، والملزم مدين بعده ضرائب، حيث يبقى التساؤل هنا قائما حول ما هي الضرائب التي ستحظى بامتياز الأسبقية في الاستيفاء؟ فهل يُعتمد تاريخ الواقعة المنشئة للضرائب أم تاريخ الاستحقاق، أم تطبق المحاصنة أم يتم التركيز على نوعية الضرائب، فتمنح الأولوية لنوع على آخر؟

نعتقد أن هذا الإشكال المرتبط أساسا بترتيب الامتياز الضريبي، لا علاقة له البتة بامتياز الخزينة المؤدي إلى تقوية فرص استيفائها لديونها الضريبية. لكن بما أن الهدف من ضمانات التحصيل هو جلب ما أمكن من الموارد المالية لخزينة الدولة، فإننا نرى بأن الأسبقية في هذا الشأن، من المفروض أن تمنح للنوع الضريبي الذي تشكل مديونيته المبلغ الأكبر، بين باقي أنواع الضرائب الأخرى.

و تنبغي الإشارة ونحن بصدد الحديث عن امتياز الخزينة، إلى أحد أهم المستجدات التي جاءت بها م.ت.د.ع، حيث أعطت لهذا الامتياز دينامية جديدة، وجعلته يشكل بالفعل آلية وضمانة قوية، تؤمن للدولة استخلاص ديونها الضريبية دون شروط أو قيود تشريعية، كما كان

447 - الملاحظ أن هذا الإشعار يختلف عن الإنذار للغير الحائز المعمول به حاليا، من حيث قابليته إلى أن ينصب على الديون بأجل أو المشروطة، التي للمدين على الأغيار الحائزين المتابعين. (عرض للسيد فتح الله ولعلو، وزير الاقتصاد والمالية الأسبق، ألقاه في إطار اليوم الدراسي المنظم بتاريخ 25 أكتوبر 2000، حول موضوع المدونة الجديدة للتحصيل، من زاوية التوازن بين مصالح الخزينة وحقوق الملتزمين، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، السنة 2000، ص: 13).

448 - محمد السماحي: مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة الصومعة، الرباط، السنة 1997، ص: 155.

449 - سعاد بنور: مرجع سابق، ص: 175.

الوضع عليه في ظل الفصل 56 من ظهير 1935/8/21، الذي كان يعتبر بأن امتياز الخزينة يستمر فقط سنتين، يبتدأ من تاريخ الشروع في استيفاء قائمة الضرائب المنشورة في الجريدة الرسمية.

وعليه، فإن أعمال امتياز الخزينة أضحت بمقتضى م.ت.د.ع غير مقيد بأي فترة زمنية معينة، وبالتالي غير مهدد بالتقادم المسقط، وهو ما يكفل فعلا للدولة تحصيل ديونها العمومية في مأمّن من أي ضياع مهما طال الزمان.

هذا، وبعد أن تطرقنا في هذا الباب للرهن الرسمي والامتياز، كضمانتين عينية تتمتع بهما الخزينة من أجل استخلاص ديونها الضريبية، ننتقل الآن إلى الباب الثاني، الذي سنخصصه لدراسة الضمانات الشخصية لتحصيل الديون الجمركية.

الباب الثاني:

الضمانات الشخصية لتحصيل الديون الجمركية

سبق أن تطرقنا في الباب الأول من هذا القسم إلى الرهن الرسمي والامتياز، كحقين من الحقوق العينية التبعية، اللذين تتمتع بهما الخزينة العامة. وانتهينا - عموماً - إلى الإقرار بفعالية هذه التأمينات، في تمكين خزينة الدولة من تحصيل ديونها الضريبية، من خلال ما تخولهما للمحاسب المكلف بالتحصيل من خاصيات أهمها: ميزة الأفضلية في استيفاء الدين الضريبي، وحق تتبع أموال المدين في أي يد انتقلت إليها واستردادها أو التنفيذ عليها.

وسعياً من طرف المشرع المغربي إلى إقامة نظام قانوني شامل ومكامل، يوفر للدولة ضمانات أوسع، من أجل تحصين حقوقها المالية، وتأمين استخلاص ديونها العمومية في الآجال المقررة لها سلفاً، نجده قد نص في صلب م.ت.د.ع على تأمينات أخرى بفضل تسميتها بالضمانات الشخصية⁴⁵⁰، ممثلة في تضامن الأغيار والتزامات الأغيار الحائزين. وذلك، لأن أطراف التنفيذ في هذه الحالة لا تنحصر في طالب التنفيذ والمنفذ ضده، بل إن الأمر يتطلب إشراك عدة أغيار في إجراءاته. وكما يرى جانب من الفقه، فإن هذه الضمانات تركز بالأساس على إدماج ذمة أو أكثر إلى ذمة المدين الأصلي، حيث يصبح للدائن أكثر من مدين واحد. وبمعنى آخر فهذه التأمينات تقوم على تعدد المسؤولين عن تنفيذ الالتزام لفائدة الدائن.

لكن، الملاحظ هو أن الالتزامات التضامنية لهؤلاء الأغيار في إطار م.ت.د.ع، لا تنهض إلا بعد أن تنتقل إليهم، ويحوزون أموال المدين الأصلي بالدين الجمركي لسبب من الأسباب القانونية. آنذاك يحق للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يشرع في مباشرة سلسلة من الإجراءات، يطالب من خلالها هؤلاء الأغيار بالوفاء بما هو مترتب من ديون جبائية في ذمة مدينه الأصلي، أو المباشر⁴⁵¹.

هذا، وقد أشار المشرع إلى الحالات التي يجوز فيها متابعة الغير بدل الملزم الأصلي، وذلك عملاً بامتياز الخزينة في مجال تحصيل ديون الدولة، وخاصة ما يعود منها إلى الضرائب والرسوم الجمركية⁴⁵².

⁴⁵⁰ - أطلقنا عليها الضمانات أو التأمينات الشخصية، لأنها تقترب في بعض جوانبها من أحد أنواع التأمينات الشخصية الذي تناولته خاصة الفصول 164، 166 و 168 من ق.ل.ع المغربي، و نقصد به مؤسسة التضامن بين المدينين.

⁴⁵¹ - سوف نعتمد في هذا الفصل إلى استعمال على التوالي إما عبارة المدين الأصلي أو المدين المباشر، لدلالاتهما على معنى واحد.

⁴⁵² - الأمراني زنتار الحسن: المنازعات الجبائية، الجزء الأول: طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعة فيها، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، السنة 1996، ص: 35.

وللإحاطة بموضوع الضمانات الشخصية، الهادفة إلى تمكين إدارة الجمارك من تحصيل ديونها العمومية، ارتأينا الحديث عن تضامن الأغيار (الفصل الأول)، من خلال تحديد مفهوم هذه المؤسسة القانونية، وبيان آثارها على أطراف العلاقة (الفرع الأول)، و وسائل إجبار هؤلاء الأغيار على أدائهم للدين الجمركي (الفرع الثاني)، وعن الالتزامات الملقاة على عاتق الأغيار الحائزين (الفصل الثاني)، من خلال بيان من هم هؤلاء الأغيار، وكيفية تفعيل التزاماتهم (الفرع الأول)، طرق إجبارهم على سداد الدين الجمركي (الفرع الثاني). هذا دون إغفال التعرض لمجمل الإشكالات النظرية منها والعملية التي يطرحها موضوع هذه الضمانات بشكل عام.

الفصل الأول : تضامن الأغيار

في إطار توسيع قاعدة ضمان تحصيل الديون الجمركية، من أجل الاستجابة لتمويل النفقات العمومية، نجد المشرع المغربي قد نص على مجموعة من الأشخاص⁴⁵³، حملهم على وجه التضامن كلما أخلوا بالتزاماتهم مسؤولية سداد الديون الجمركية المترتبة في ذمة المدينين الأصليين. والتضامن في الأداء يشكل بالنسبة لإدارة الجمارك ضمانا شخصية مهمة، تكمل الضمانات العينية⁴⁵⁴. وللإحاطة بموضوع تضامن الأغيار (Solidarité des tiers) في مجال التحصيل الجمركي، سوف نعمل على تحديد المقصود بهذه المؤسسة القانونية وآثارها على أطراف العلاقة (الفرع الأول)، ثم نتعرض بعد ذلك إلى الإكراه البدني كوسيلة لإجبار الأغيار المتضامنين على الوفاء بدينهم الجمركي (الفرع الثاني).

الفرع الأول : المقصود بتضامن الأغيار وآثاره على أطراف العلاقة

يعتبر تضامن الأغيار من المؤسسات القانونية التي أتى بها المشرع المغربي، تدعيما لحق الدولة في استيفاء مستحققاتها الجمركية. لذلك سوف نتولى إبراز مفهوم هذه المؤسسة، على أن نتطرق بعد ذلك لبيان آثارها على أطراف العلاقة.

المبحث الأول : مفهوم تضامن الأغيار

لكي يتسنى لنا الإحاطة بمفهوم مؤسسة تضامن الأغيار في المجال الجمركي، يتعين علينا بداية إيراد تعريف لمعنى التضامن من الوجهة القانونية، ثم بعد ذلك تحديد من هم هؤلاء الأغيار المتضامنين.

⁴⁵³ - انظر الفصول من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع .
⁴⁵⁴ - محمد مرزاق وعبد الرحمن أبليل: النظام القانوني للمنازعات بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، السنة 1996، ص: 58.

المطلب الأول : المقصود بالتضامن في الأداء الجمركي

يعد التضامن في الأداء الجمركي بمثابة ضمان شخصي، وهذا التأمين حسب بعض الفقه⁴⁵⁵ يقتضي ضم ذمة أو أكثر إلى ذمة المدين الأصلي، في المسؤولية عن الوفاء بحق الدائن. إلا أن هذه المسؤولية لا تقوم بناء على ما يعرف في القانون المدني بعقد الكفالة، وإنما هي مسؤولية أو التزام أساسه القانون⁴⁵⁶، ونعني بذلك الفصول من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع. وهكذا، يمكن القول بأن التضامن في الوفاء بالدين الجمركي، بمثابة التزام نص عليه القانون، بمقتضاه يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل متابعة الغير، عوضا عن المدين الأصلي، في حالة ما إذا امتنع هذا الغير عن سداد دينه العمومي. ويظهر إذن أن هدف المشرع من إقرار هذه المؤسسة القانونية، هو ضمان تفادي إفلات الدين الجمركي من عملية التحصيل.

المطلب الثاني : تحديد أشخاص الأغيار المتضامنين

تأتي المسؤولية التضامنية للأغيار كنتيجة لقيام واقعة قانونية كالوفاة، أو بسبب منح المواطن الجبائي، أو بسبب تصرف قانوني كالتفويت لأصل تجاري أو لمجموع أموال، أو الإدماج لشركة في أخرى، أو انفصال الواحدة عن الأخرى، أو تحويل شكلها القانوني، أو التعاقد من أجل استغلال أصل تجاري. وقد تتحقق هذه المسؤولية أيضا عقب ثبوت عمل من الأعمال المخالفة للقانون كالتدليس، أو بسبب الملكية لأصل تجاري. وبذلك، يمكن القول حسب م.ت.د.ع بأن هؤلاء الأغيار المتضامنين في أداء الدين الجمركي هم كالاتي:

- ❖ ورثة المدين الأصلي (الفصل 93)؛
- ❖ الأشخاص الذين يمنحون للمدين المقر الجبائي (الفصل 93)؛
- ❖ المستفيدون من عملية تفويت أصل تجاري أو شركة إنتاجية (الفصلان 94 و 96)؛
- ❖ العدول والموقوفون المحررون لعقود التفويت كالبيع مثلا (الفصل 95)؛
- ❖ الشركات الضامة، أو المنبثقة عن الإدماج أو الانفصال أو التحويل (الفصل 97)؛
- ❖ مديرو أو متصرفو أو مسيرو الشركات، بسبب أعمالهم التدليسية التي أدت إلى تعذر استخلاص ديون الدولة الضريبية (الفصل 98)؛

⁴⁵⁵ - السيد عيد نايل: أحكام الضمان العيني والشخصي، مطابع جامعة الملك سعود، مكان النشر غير مذكور، السنة 1419هـ، ص: 9.
⁴⁵⁶ - وهذا ما أشار إليه الحكم المدني عدد 192 الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 9 يونيو 1971، الذي شدد على أن التضامن بين المدينين يكون استنادا إما على عقد أو نص قانوني. (انظر في هذا الشأن مجموعة قرارات المجلس الأعلى، المادة المدنية، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، بين سنتي 1966 و 1982، ص: 271).

❖ مالك الأصل التجاري، الذي يكون مسؤولاً على وجه التضامن مع المستغل (الفصل 99).
إلا أنه في هذا الفصل وبالنظر إلى تعقد الإشكالات التي تثيرها المسؤولية التضامنية للبعض من هؤلاء الأغيار، فإننا سوف نركز فقط على تناول بالتحليل كل من ورثة المدين الأصلي، والأشخاص الذين يمنحون للمدين المقر الجبائي، والمستفيدين من عملية تفويت لأصل تجاري، ومديرو أو متصرفو أو مسيرو الشركات بسبب أعمالهم التدليسية، التي أدت إلى تعذر استخلاص ديون الدولة الجمركية.

المبحث الثاني: آثار تضامن الأغيار على أطراف العلاقة

لكي نتمكن من إيضاح آثار تضامن الأغيار على العلاقة القائمة، بين كل من المحاسب المكلف بالتحصيل باعتباره دائناً، والشخص الطبيعي أو المعنوي الوارد اسمه في الأمر بالمداخل أو في السند التنفيذي باعتباره مديناً أصلياً أو مباشراً، يتعين علينا أن نتناول هذه الآثار من زاويتين هما: علاقة القابض الجمركي بالأغيار المتضامنين والإشكالات الناتجة عنها، و رابطة المدين الأصلي بالغير المتضامن.

المطلب الأول: علاقة المحاسب المكلف بالتحصيل بالأغيار المتضامنين

والإشكالات المترتبة عنها

إن حالات ترتيب المسؤولية التضامنية على الأغيار حيال إدارة الجمارك عديدة ومتنوعة. وينشأ عن قيام هذه المسؤولية، التزام هؤلاء الأغيار بسداد الديون الجمركية المترتبة في ذمة المدينين المباشرين المسجلين في الأوامر بالأداء.

وهكذا، فالورثة وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم، وغيرهم من الأغيار الذين سبقت الإشارة إليهم أعلاه، كلهم يتعين عليهم المبادرة تلقائياً بأداء الدين الجمركي عوضاً عن المدين الأصلي، كلما تحققت حالات أو شروط معينة نص عليها القانون⁴⁵⁷.

لذلك، فإنه يتعين على المحاسبين المكلفين بالتحصيل العمل على تفعيل أثر هذه المسؤولية التضامنية، من خلال مطالبتهم أو متابعتهم لهؤلاء الأغيار، سواء بالطرق الحبية، أو

⁴⁵⁷ - لأن هؤلاء الأغيار الذين يصل عددهم حسب م.ت.د.ع إلى سبعة أشخاص، هم مسؤولون تضامنياً إزاء خزانة الدولة. ومسؤوليتهم تلك قد تنتج عن قرابة عائلية بين المدين الأصلي والغير، أو بسبب الاستفادة من الوطن الجبائي، أو قد تناسس استناداً إلى عملية تفويت، أو بسبب أعمال تدليسية صادرة عن مدير أو مسير شركة، أو قد تتحقق بناء على عقد استغلال لأصل تجاري، أو عن عملية إدماج لشركة، إلى غير ذلك من الحالات المنصوص عليها قانوناً، إلا أن هذه المسؤوليات كلها تلتقي في ضرورة أداء الغير للدين الجمركي تضامنياً مع المدين الأصلي.

بالوسائل الجبرية المنصوص عليها قانونا، بغاية ضمان استيفاء حقوق الدولة المالية. فالمشرع المغربي حمى المحاسب المكلف بالتحصيل عندما أقر مجموعة من المؤيدات القانونية، جعلت هذا المحاسب في مأمن من أية مساعلة إدارية أو مدنية أو حتى جنائية. وذلك كلما باشر إجراءات التحصيل بكيفية سليمة ومشروعة، في مواجهة هؤلاء الأغيار، الذين قد يظهر للبعض منذ الوهلة الأولى بأنهم أجانب عن أطراف العلاقة.

ولعل ما يمكن أن نلمسه من هذا التوجه التشريعي، هو الرغبة الملحة في سد جميع الثغرات، أو مظاهر القصور التي قد تؤدي إلى إفلات الدين العمومي من عملية الاستخلاص. إلا أن ذلك كانت له بعض التداعيات، تمثلت في العديد من الإشكالات التي أثارها المسؤولية التضامنية للبعض من هؤلاء الأغيار نذكر منهم: مسيرو الشركة، الشخص الذي اتخذ المدين موطنه الجبائي لديه والورثة.

الفقرة الأولى: مسيرو الشركة

تثير المسؤولية التضامنية لمسير الشركة العديد من الإشكالات القانونية الشائكة، إن على مستوى إثبات الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف هؤلاء الميسرين، والتي أدت إلى تعذر تحصيل الديون الضريبية المترتبة على الشركة (أولا)، أو على مستوى دعوى المسؤولية التضامنية لهؤلاء الميسرين (ثانيا).

إلا أنه وقبل ذلك ما المقصود بهذه الأعمال التدليسية؟

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع⁴⁵⁸، يلاحظ أن المشرع الضريبي قد أحجم عن وضع تعريف لهذه الأعمال التدليسية. لكن إذا ما عدنا إلى القواعد العامة الواردة في قانون الالتزامات والعقود، نجد أن الفصل 52 منه⁴⁵⁹ يفسر كلمة التدليس بوسائل الاحتيال والكتمان التي يلجأ إليها أحد المتعاقدين، بهدف إيقاع الطرف الآخر في الغلط ودفعه إلى التعاقد. وفي المجال الضريبي، نعتقد أن الأعمال التدليسية الصادرة عن مسيري الشركة في إطار المادة 98 من م.ت.د.ع، تطلق أيضا على مختلف الأساليب الاحتيالية التي يكون الهدف منها هو إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط، وبالتالي التملص من سداد الدين الجبائي.

⁴⁵⁸ - تنص المادة 98 من م.ت.د.ع على ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها، الواجبة على الشركة أو المقولة نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانونا، أمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو الميسرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقولة، عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى. تثار هذه المسؤولية بمبادرة من الخازن العام للمملكة، الذي يقيم دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المديرين أو المتصرفين أو الميسرين الآخرين".

⁴⁵⁹ - ينص الفصل 52 من قانون الالتزامات والعقود على ما يلي: "التدليس يخول الإبطال إذا كان ما لجأ إليه من الحيل أو الكتمان أحد المتعاقدين أو نائبه أو شخص آخر يعمل بالتواطؤ معه، قد بلغت في طبيعتها حدا بحيث لولاها لما تعاقد الطرف الآخر، ويكون للتدليس الذي يباشره الغير نفس الحكم إذا كان الطرف الذي يستفيد منه عالما به."

وفي هذا المنحى، ذهب أيضا بعض الفقه⁴⁶⁰ إلى القول بأن هذه الأعمال تتحقق بوجود نية سيئة وقصد لدى الملزم للتملص من الضريبة، عن طريق استعمال وسائل احتيالية لخداع الإدارة المعنية. كما أن قضاء مجلس الدولة الفرنسي اعتبر أن الأعمال التدليسية، هي تلك التي تكون مقرونة بنية ظاهرة للتهرب من الضريبة كليا أو جزئيا⁴⁶¹.

هكذا إذن، فالأعمال التدليسية الصادرة عن مسيري الشركة يمكن أن تتخذ صورا متنوعة، إلا أن القاسم المشترك بينها هو تعمد هؤلاء المسيرين الإفلات من الأداء الجبائي، من خلال اللجوء إلى تصرفات وأفعال تؤدي إلى إفقار الذمة المالية للشركة، سواء بالنقص في أصولها أو بالزيادة في خصومها. لكن كيف يمكن إثبات هذه الأعمال التدليسية؟

أولا: إثبات الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف مسيري الشركة والتي أدت إلى تعذر

تحصيل الديون الضريبية المترتبة عليها

أما بشأن إثبات هذه الأعمال التدليسية، فإن بعض الفقه⁴⁶² يرى أن التدليس سهل الإثبات، لأنه يتعلق بوسائل احتيالية هي عبارة عن وقائع مادية ملموسة.

لكن القضاء المغربي ذهب، وهو يبيت في دعوى المسؤولية التضامنية لمسيري الشركة إلى اتخاذ مواقف متباينة، ذلك أنه في أحكام عديدة انتهى تارة إلى التصريح بعدم قبول الدعوى، وتارة أخرى إلى الحكم برفضها. بينما في أحكام قليلة جدا استجاب للطلب، الأمر الذي يدعو إلى التساؤل حول قيمة الحجج المدلى بها من طرف الإدارة الضريبية، وخاصة الخزينة العامة لإثبات هذه الأعمال التدليسية.

نعقد أن الخزينة العامة للمملكة، كثيرا ما تلجأ في محاولتها لإثبات هذه الأعمال التدليسية، إلى الإدلاء فقط بنسخة من مستخرج الجداول الضريبية أو سند الدين الصادر في اسم الشركة المدينة وبمستخرج من سجلها التجاري. وهي الوثائق التي يرى القضاء⁴⁶³ عن حق بأنها غير كافية لإقامة الدليل على هذه الأعمال الاحتيالية، مما يجعله يصرح برفض الدعوى. وفي أحكام⁴⁶⁴ أخرى، قضى بعدم قبول الطلب، بعد أن تبين له من خلال الوثائق المدلى بها، انعدام توفر عنصر التدليس، وأن الخزينة العامة لم تستند جميع إجراءات الاستخلاص في مواجهة

⁴⁶⁰-Cyrille David, Olivier Fouquet, Bernard plagnet, Pierre-François racine : Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscale, 4^e édition, Dalloz, 2003, P : 919.

⁴⁶¹-Druon delot : La responsabilité fiscale de dirigeants d'entreprise, L.G.D.J, 2003, P: 151.

⁴⁶² - سليمان مرقس: مرجع سابق، ص: 884.

⁴⁶³ - حكم غير منشور - رقم 2438 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/2/22 في الملف رقم 2004/13441.

⁴⁶⁴ - نذكر منها الحكم - غير منشور - رقم 934 الصادر عن المحكمة الابتدائية بطنجة بتاريخ 2006/3/27 في الملف رقم 13/05/710.

الشركة. إلا أنه وفي أحكام⁴⁶⁵ أخرى، وهي قليلة جدا استجاب القضاء لطلب الخزينة العامة بعد أن عززت هذه الأخيرة دعواها، بسندات تثبت فعلا قيام هذه الأعمال التدليسية. لكن، وفي جميع الأحوال نعتقد بأن الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف مسيري الشركة، والتي تعذر معها استخلاص الدين الضريبي تكون ثابتة بمجرد تحقق شرطين متلازمين هما:

- أن تثبت الإدارة الضريبية كون سبب تعذر استخلاصها لديونها الجبائية إنما يعود إلى أعمال الاحتيال والمناورة التي لجأ إليها المديرون، وأدت إلى إفقار الذمة المالية للشركة، والتي يمكن الاستدلال عليها بواسطة الوثائق والحجج الموجودة عادة بحوزة مصلحة الوعاء الضريبي. وقد سبق لمحكمة النقض الفرنسية أن أكدت ذلك في قرار لها صادر بتاريخ 1987/12/15، حيث اشترطت لقيام المسؤولية التضامنية لمسيري الشركة، أن تبرهن الإدارة الضريبية بشكل واضح على وجود علاقة سببية بين الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف مسيري الشركة وتعذر استخلاص الدين الجبائي المترتب في ذمة هذه الأخيرة⁴⁶⁶.

- أن تثبت الإدارة الضريبية كون المحاسب المكلف بالتحصيل التابع لها، قد قام في مواجهة الشركة، بجميع إجراءات التحصيل سواء منها الرضائية أو الجبرية المنصوص عليها قانونا، دون أن يؤدي ذلك في نهاية المطاف إلى استيفاء مستحققاتها الجبائية⁴⁶⁷.

وهكذا إذن، يتضح بأن إثبات الإدارة الضريبية للأعمال الاحتيالية الصادرة عن مسيري الشركة، وكذا إثباتها استنفاد جميع إجراءات التحصيل الممكنة قانونا، يعدان قرينتين ماديتين كافيتين للاستدلال بهما على قيام المسؤولية التضامنية لمسيري الشركة.

هذا، ويرى المشرع الفرنسي⁴⁶⁸ أن الأعمال القابلة لإثارة المسؤولية الجبائية لمسيري الشركة، لا تقتصر فقط على تلك المشوبة بالتدليس والاحتيال، بل تشمل أيضا كافة الإخلالات الفادحة والمتكررة للشركة بالتزاماتها الضريبية.

⁴⁶⁵ - نذكر منها الحكم - غير منشور - رقم 2383 الصادر عن المحكمة الابتدائية بالرباط بتاريخ 2008/10/8 في الملف رقم 2005/596/1، والذي قضى بتحميل المسؤولية التضامنية لمسيري الشركة، بعد إثبات الخزينة العامة لأعمالها التدليسية التي تعذر معها استخلاصها لديونها الضريبية. وقد استدلت الخزينة العامة في دعواها هاته بالوثائق التالية:

- نسخة من مستخرج الجداول الضريبية الصادر في اسم الشركة؛
- مستخرج من السجل التجاري (نموذج 7)؛
- محضر عدم وجود ما يحجز؛
- نسخة من محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة التي عينت أحد المديرين مصفيا للشركة؛
- نسخة من عقد بيع مصفي الشركة لعقارات هذه الأخيرة.

⁴⁶⁶ - Druon delot: op.cit, P :169.

⁴⁶⁷ - هذا، ونعتقد أنه من بين ما يثبت تعذر عملية التحصيل في مواجهة الشركة المدينة، إدلاء الإدارة الضريبية بمحضر تفتيش أو بمحضر عدم وجود ما يحجز طبقا لمقتضيات المادتين 56 و54 من م.ت.د.ع.

⁴⁶⁸ - راجع المادتين L.266 و L.267 من كتاب المساطر الضريبية.

ليتضح بذلك، أن المشرع الفرنسي قد عمد إلى التوسيع من نطاق المسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة، بهدف حماية الدين الجبائي وضمان استخلاصه.

إلا أنه وبرجوعنا إلى التشريع الضريبي المغربي، يلاحظ أن مجرد ثبوت سوء نية مسيرى الشركة غير المقرونة بأعمال مادية احتيالية، لا تؤدي إلى إثارة مسؤوليتهم التضامنية، وذلك كما في حالة امتناع هؤلاء المسيرين وبصورة متكررة، عن تحويل مبلغ الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الدخل المفروضة على أجور العمال لفائدة خزينة الدولة، علما أن القانون⁴⁶⁹ قد اعتبرهم في هذا الشأن بمثابة وسطاء ومسؤولين عن هذا التحويل.

لكن ومع ذلك، ومراعاة لطبيعة الدين الجبائي باعتباره مالا عاما، فإننا نعتقد بان المصلحة العامة تقتضي ضرورة تدخل المشرع من أجل تعديل المادة 98 من م.ت.د.ع، وذلك باستبعاد عبارة "الأعمال التدليسية" والتنصيب على تحميل المسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة، بمجرد إخلالهم بواجباتهم الجبائية وفي مقدمتها الالتزام بالأداء الضريبي، ليبقى على عاتق الإدارة الضريبية بصفقتها مدعية فقط إثبات واقعة عدم الأداء الجبائي، المرتبطة أساسا بالتدليل على استنفاد جميع إجراءات التحصيل الممكنة في مواجهة الشركة.

ثانيا: دعوى المسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة

أما بخصوص دعوى المسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة، فإنه ولإقامة هذه الدعوى وبالتالي الاستجابة لها من طرف القضاء، فإنه ينبغي توفر الشروط التالية:

- أن يتم إثبات هذه الأعمال التدليسية بصورة قانونية؛
- أن يترتب عن هذه الأعمال، تعذر تحصيل الديون الجبائية المتخلدة في ذمة الشركة؛
- أن لا يكون مسيرو الشركة ملزمين، بأداء الديون المترتبة على هذه الأخيرة تطبيقا

لأحكام أخرى؛

- أن لا تكون إجراءات تحصيل الدين الجبائي المترتب على الشركة قد تقادمت⁴⁷⁰.

فالشرط الأول المتعلق بإثبات هذه الأعمال التدليسية فقد سبق أن تطرقنا له. و بالنسبة للشرط الثاني المتمثل في تعذر عملية استيفاء الديون الجبائية، فيقصد به أن يكون من نتائج لجوء مسيرى الشركة إلى هذه الطرق الإحتيالية هو استحالة تحصيل هذه الديون، وليس فقط مواجهة صعوبة في استخلاصها.

469 - راجع المادتين 174 و 176 من المدونة العامة للضرائب المغربية.
470 - بالنسبة لهذا الشرط، فقد أضفناه تطبيقا لمقتضيات المادة 123 من م.ت.د.ع.

وتتحقق هذه الاستحالة حينما يريد المحاسب المكلف بالتحصيل، التنفيذ على أموال الشركة من أجل اقتضاء حقوقه المالية، إلا أنه يفاجأ بعدم وجود ما ينفذ عليه أو بعدم كفاية الأموال المتوفرة للوفاء بالدين الجبائي برمته.

وبخصوص الشرط الثالث، نعتقد بأن عبارة "أحكام أخرى" الواردة في المادة 98 من م.ت.د.ع يوجد لها مثالا في العديد من النصوص نذكر منها، القانون المنظم لشركة التضامن⁴⁷¹، إذ إن الفقرة الأولى من مادته الثالثة تجعل كل الشركاء بصفتهم مسيرين لهذه الشركة، مسؤولين على وجه التضامن عن أداء جميع ديونها، بما فيها المستحقات الجبائية. كذلك، فإن الفصل 704 من مدونة التجارة، يحمل النقص الحاصل في باب أصول الشركة لمسيرى هذه الأخيرة، في حالة ما إذا ارتكبوا خطأ في التسيير كان سببا في حصول هذا النقص.

وتتم مقاضاة هؤلاء المسيرين مدنيا بطلب من طرف السنديك، أمام المحكمة التي فتحت مسطرة التسوية القضائية أو التصفية القضائية في مواجهة الشركة، على اعتبار أن السنديك وكما ينص على ذلك الفصل 642 من مدونة التجارة هو صاحب الصفة أو المتصرف باسم جميع الدائنين.

وفي هذا الصدد يرى أحد الباحثين⁴⁷²، أن المبالغ المحكوم بها على مسيرى الشركة هي بمثابة تغطية للنقص الحاصل في أصول هذه الأخيرة، وتعويضا للدائنين عن الأضرار التي لحقت بهم نتيجة عدم كفاية أصول الشركة لسداد ديونهم. وقد تكون الإدارة الضريبية واحدة من بين الدائنين التي تضررت مصالحها المالية بعدم استيفائها لديونها الجبائية، الأمر الذي يفسر تدخل المشرع في هذا الخصوص بهدف حماية هذه الديون التي تشكل موردا لخزينة الدولة.

ويستقي أحد الباحثين⁴⁷³ مثالا آخر "العبارة أحكام أخرى" الواردة في المادة 98 من م.ت.د.ع، وذلك بإشارته إلى المادة 84 من م.ت.د.ع، التي تخاطب مسيرى الشركة كمدنيين افتعلوا عسر هذه الأخيرة، أو ارتكبوا أعمال عرقلة تحصيل الديون العمومية المترتبة عليها، وتمت إدانتهم جنائيا طبقا لمقتضيات المادة 85 أو المادة 86 من م.ت.د.ع.

⁴⁷¹ - الظهير الشريف رقم 1.97.49 الصادر في 5 شوال 1417 (13- فبراير-1997)، بتنفيذ القانون رقم 5.96 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4478، بتاريخ 23 ذو الحجة 1417 (01- ماي-1997)، والمعدل بالظهير الشريف رقم 1.06.21 الصادر في 15 من محرم 1427 (14- فبراير-2006) بتنفيذ القانون رقم 05.21 المنشور بالجريدة عدد 5400، بتاريخ فاتح صفر 1427 (2- مارس-2006).

⁴⁷² - عبد اللطيف العباسي: مسؤولية مسير الشركة موضوع مسطرة جماعية، محاولة تحليل مقتضيات المادة 704 من مدونة التجارة المغربية، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، العدد 100، يناير - فبراير 2006، ص: 76.

⁴⁷³ - حسن أيت موح: تحصيل الخزينة لديونها الضريبية في نظام صعوبات المقاول، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، وحدة البحث والتكوين: قانون المقاول، جامعة محمد الخامس أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2006-2007، ص: 121.

وفي هذا المثال الأخير، يكون التعويض النقدي الذي يطالب به المحاسب المكلف بالتحصيل التابع للإدارة الضريبية، المنتصب كمطالب بالحق المدني والمحكوم به من طرف القضاء، هو بمثابة مقابل للدين الضريبي الذي تعذر تحصيله من طرف الإدارة المعنية. وبالتالي، فإن متابعة قابض الإدارة الضريبية قضائيا لمسيرى الشركة في إطار المادة 84 من م.ت.د.ع، تمنع عليه اللجوء إلى مساءلتهم طبقا لمقتضيات المادة 98 من نفس المدونة، لأن دعوى المسؤولية التضامنية أو الجبائية المنصوص عليها في م.ت.د.ع هي دعوى تبقى احتياطية.

أما بالنسبة لشرط عدم تقادم إجراءات استخلاص الدين الجبائي، فإنه يتعين على الإدارة الضريبية أن تباشر مسطرة التحصيل في مواجهة الشركة داخل أمد التقادم، وأن تنقيد في هذا الشأن بمقتضيات المادة 123 من م.ت.د.ع⁴⁷⁴، لكي لا تتعرض ديونها العمومية للسقوط، وذلك لأن إثارة مسيرى الشركة لهذا التقادم أمام القضاء، وإثباتهم له من شأنه أن يؤدي إلى انقضاء الدين الجبائي، وبالتالي إلى الحكم بالاستجابة لدعواهم.

لكن، يبقى هناك سؤالا يطرح نفسه، إذ من هي الإدارة الجبائية المختصة قانونا لرفع دعوى المسؤولية التضامنية؟ للإجابة على ذلك، نشير إلى أنه وقبل صدور قانون المالية للسنة المالية 2009، كانت الخزينة العامة للمملكة في شخص الخازن العام هي الجهة الإدارية الوحيدة الموكول إليها مقاضاة مسيرى الشركة في إطار مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

هذا والقمين بالإشارة، إلى أن الخزينة العامة للمملكة لم تشرع في تفعيل مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، إلا حوالي سنة 2004، وذلك في إطار نهجها لإستراتيجية تركّز على تحصيل ما يسمى بـ "الباقى استخلاصه"، أي مجموع المبالغ الضريبية التي مازالت متخلدة في ذمة مدينيتها سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.

ولتسهيل عملها هذا، قامت بتوجيه كتاب⁴⁷⁵ إلى الإدارة العامة للضرائب تطلب منها الإستجابة لطلبات محاسبها المكلفين بالتحصيل، الرامية إلى إمدادهم بالوثائق والحجج التي تفيد

⁴⁷⁴ - تنص المادة 123 من م.ت.د.ع. على ما يلي: "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمير، بمضي أربع سنوات (4) من تاريخ الشروع في تحصيلها. تتقادم الديون الأخرى المعهود باستخلاصها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل، وفق القواعد المقررة في النصوص المتعلقة بها، وعند انعدامها، وفق القواعد المنصوص عليها في الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (112 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات والعقود.

ينقطع التقادم المشار إليه في الفقرتين السابقتين بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل، أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من الظهير الشريف بمثابة قانون الالتزامات والعقود السالف الذكر."

⁴⁷⁵ - كتاب تحت عدد 06/1/ح.ع.م صادر عن الخزينة العامة للمملكة بتاريخ 2006/01/6، حول موضوع إثبات الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف متصرفي بعض الشركات المدينة للخزينة.

ارتكاب مسيري الشركة لهذه الأعمال التدليسية، وذلك قصد إحالتها على الإدارة المركزية للخزينة العامة، تمهيدا لرفع دعوى المسؤولية التضامنية ضد هؤلاء المسيرين. لكن، لماذا لم توجه الخزينة العامة للمملكة مثل هذا الكتاب أيضا إلى الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، طالما أن المادة 98 من م.ت.د.ع، تتحدث عن الضرائب كيفما كانت طبيعتها وتستثني هذه الأخيرة من حقها أيضا في رفع هذه الدعوى؟

نعتقد أن الجواب على مثل هذا التساؤل، ينطلق من مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية: من إدارة مختصة بالوعاء الضريبي⁴⁷⁶، إلى أخرى مختصة بالتحصيل، وإلى ثالثة تجمع بين الاختصاصين.

وبناء على ذلك، فإن الإدارة العامة للضرائب تتولى حساب وتحديد مبلغ الضريبة الواجب أدائه من طرف الملزم، لتحيل بعد ذلك سند الدين على الخزينة العامة، التي يقتصر دورها في هذا الشأن على تحصيل هذا المبلغ. كما يمكن لهذه الأخيرة وبمناسبة عملها هذا، أن تلجأ أيضا إلى مباشرة دعوى المسؤولية التضامنية أو الجبائية ضد مسيري الشركة من أجل تحصيل ديونها الضريبية.

أما الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، فإنها تقوم في آن واحد بعملية تصفية الضريبة وتحصيلها، وبالتالي فإن تدخل الخزينة العامة من أجل إثارة دعوى المسؤولية التضامنية لمسيري الشركة، يبقى متوقفا على توصلها بطلب من طرف هذه الأخيرة، مشفوعا بجميع الوثائق و الحجج المفيدة في رفع هذه الدعوى⁴⁷⁷.

لكن، ما يثير الاستغراب حقا في هذا الصدد، هو أن المشرع تدارك ما يمكن اعتباره إغفالا منه، وسمح للإدارة العامة للضرائب برفع مثل هذه الدعوى ضد مسيري الشركة، بمقتضى قانون المالية للسنة المالية 2009⁴⁷⁸، في حين لم يمنح هذه الصلاحية أيضا للإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة.

⁴⁷⁶ - علما أن الإدارة العامة للضرائب أضحت بمقتضى قوانين المالية لسنوات 2004، 2005 و 2006 تتولى تحصيل كلا من الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل.

هذا، وأن استمرار الخزينة العامة للمملكة حاليا في استخلاص هذه الضرائب الثلاثة، إنما يأتي في إطار مرحلة انتقالية وفي بعض الدوائر المالية لا غير.

⁴⁷⁷ - هذا وتجدر الإشارة، إلى أن إدارة الجمارك وإلى حدود علما لم يسبق لها أن طلبت من الخزينة العامة للمملكة رفع مثل هذه الدعوى.

⁴⁷⁸ - راجع المادة 8 (تحصيل الديون العمومية) من قانون المالية للسنة المالية 2009 الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.08.147 في 2 محرم 1430 (30 ديسمبر 2008) بتنفيذ قانون المالية رقم 08-40 للسنة المالية 2009، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر بتاريخ 2008/12/31.

ومع ذلك، تنبغي الإشارة، إلى أن الإدارة العامة للضرائب ورغم أنها كانت قبل سنة 2009 تفتقد لصلاحيات رفع مثل هذه الدعوى، إلا أنها كانت تتمسك أمام القضاء الإداري بإعمال القواعد العامة المنظمة لشركات الأشخاص، التي تخول لها متابعة الشركاء في الشركة من أجل أدائهم لضرائب هذه الأخيرة. وقد بت القضاء الإداري⁴⁷⁹، في مثل هذه النزاعات، وربط سماع استئناف الإدارة الدائنة بعدم كفاية أموال الشركة المنفذ عليها، تطبيقاً لمقتضيات الفصل 1048 من قانون الالتزامات والعقود.

ليبقى بذلك الحق في إقامة دعوى المسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة أو المقاول، محصوراً فقط بين الخازن العام للمملكة والمدير العام للضرائب. وهو ما يفرض وجوب التنسيق المسبق والدائم بين هاتين الإدارتين بخصوص رفع مثل هذه الدعوى.

هكذا إذن، يأتي تنصيب المشرع على المسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة في المادة 98 من م.ب.د.ع - وعلى غرار باقي الأغيار المتضامنين الذين سبق الحديث عنهم - في سياق بحثه عن السبل الكفيلة لحماية ديون الدولة الجبائية. هذه الحماية وإن وجدت إلا أنها تبقى محدودة الفعالية⁴⁸⁰، وفي حاجة إلى تدارس ومساهمة جميع المتدخلين في الحقل الضريبي من دولة ومقاولات ومجتمع مدني، بهدف صياغة استراتيجية عملية وواضحة لمعضلة الغش الضريبي بشكل عام⁴⁸¹، تبتدئ بتحديد الأسباب وتنتهي بإيجاد الحلول الناجعة لها.

الفقرة الثانية: الشخص الذي اتخذ المدين موطنه الجبائي لديه

يعد الشخص الذي اتخذ المدين موطنه الجبائي لديه، هو الآخر مسؤولاً تضامنياً مع هذا المدين في أداء الديون الجمركية المترتبة في ذمة هذا الأخير. إلا أنه ولمتابعة هذا الشخص من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، فإنه وكما يرى أحد الباحثين⁴⁸² يجب تحقق الشروط التالية:

أن يثبت قبوله الإرادي، بأن يكون موطن المدين بالضريبة لديه؛

أن تتم مباشرة إجراءات التحصيل حيال هذا المدين أولاً؛

وأن تنجز هذه الإجراءات طبقاً لما ينص عليه القانون.

⁴⁷⁹ - قرار - غير منشور - عدد 357 صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 2004/5/5 في الملف الإداري عدد 2003/2/4/2446.

⁴⁸⁰ - فمن الناحية العملية، يلاحظ مثلاً بالنسبة للمسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة، أن الخزينة العامة للمملكة كثيراً ما تجد صعوبة في إثبات هذه الأعمال التدليسية، ليبقى بذلك الحل هو تعديل النص التشريعي المنظم لهذه المسؤولية.

⁴⁸¹ - ذلك لأن الغش الضريبي يختلف باختلاف مجاله ودرجة خطورته، فقد يتعلق بالوعاء فنقول بأنه "غش وعائي"، وقد يرتبط بالتحصيل، فنقول بأنه "غش تحصيلي"، وقد يتخذ صورة فعل مجرم ومعاقب عليه قانوناً، فنقول بأنه "غش جنائي"، وقد يأتي في صورة فعل أو تصرف لا تترتب عنه سوى المسؤولية المدنية، فنقول حينها بأنه "غش مدني".

⁴⁸² - محمد المونير: مدونة تحصيل الديون العمومية: أهم الإصلاحات وإشكاليات التطبيق، بحث نهاية الدراسة، سلك التكوين في التدبير الإداري، وزارة تحديث القطاعات العامة، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، السنة الدراسية: 2003-2004، ص: 11.

لكن، وإن كان هاجس المشرع في هذا الخصوص هو حماية ديون الدولة الجمركية وضمان تحصيلها، فإنه وكما يؤكد ذات الباحث⁴⁸³، تبقى المتابعة التضامنية للشخص الذي اتخذ المدين موطنه الجبائي لديه، فيها نوع من الحيف لهذا الشخص الذي لا علاقة له بنشاط هذا المدين، فقط ذنبه الوحيد هو أنه قبل التوصل ببريد هذا الأخير. وهذا ما يحدث من الناحية الواقعية، فكثير من الأشخاص من ذوي النيات السيئة يعمدون إلى تكوين شركات، ويكثرون محلات إما كمقر اجتماعي للشركة أو كمكان يزاولون به تجارتهم، وبعد أن يفلسوا وتتراكم عليهم الضرائب والرسوم الجمركية يلجؤون إلى إخلاء المحل نحو وجهة مجهولة، تاركين مالكة وجهها لوجه مع مصلحة التحصيل، التي ترى فيه اللقمة الصائغة، ما دام أن القانون يسمح لها بمتابعته من أجل أداء هذه الديون العمومية.

فمطالبة أحد الأشخاص بأداء رسوم وضرائب جمركية عن نشاط لم يقوم به أصلا، أو عن واقعة ضريبية غير منسوبة إليه بتاتا، هو أمر غير مستصاغ منطقيا بل ومنافيا لقواعد العدل والإنصاف، خاصة متى ثبت حسن نية وعدم تواطؤ شخص مانح المواطن الجبائي مع المدين المستفيد منه. وهنا يأتي دور القضاء الذي عليه أن يلطف باجتهاداته من حدة مقتضيات المادة 93 من م.ت.د.ع، وأن يتحرى في كل قضية حسن نية مانح المواطن الجبائي من عدمه، من خلال الوثائق والحجج التي تثبت ذلك. كإدلاء هذا المانح بما يفيد إعلامه لإدارة الجمارك بتراجعته عن قبول استمرار موطن المدين بالضريبة لديه. لأنه وإن كان الجميع يتفق على مبدأ ضرورة حماية الدين الجمركي باعتباره مالا عاما، إلا أن هذه الحماية ينبغي أن تأتي في إطار المشروعية وبعيدة عن أي تعسف أو شطط يلحق المواطن. ذلك لأن التطبيق الحرفي للفصل 93 من م.ت.د.ع وفق منظور مذهب الشرح على المتن، من شأنه أن يخلق أوضاعا قانونية وواقعية غير منسجمة مع روح القانون.

الفقرة الثالثة: الورثة

الملاحظ أن ضمانات متابعة الورثة بالدين الضريبي المترتب في ذمة مورثهم، قد اصطدمت بإشكال عدم ربط م.ت.د.ع متابعة ذوي الحقوق بحسب نصيب كل واحد من التركة، الأمر الذي من شأنه أن يثير نزاعات بين القباض والورثة⁴⁸⁴. وهو ما قد يمدد لفترة طويلة زمن استخلاص الديون العمومية، التي تجسد إيرادا ماليا لا يقبل كمبدأ عام البطء أو التأخير في الاستيفاء.

⁴⁸³ - محمد المونير: المرجع السابق، ص: 11.

⁴⁸⁴ - عبد الكريم الخصاصي: قراءة أولية حول الإشكاليات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية، الجزء الأول من مقال منشور بجريدة الأحداث المغربية، عدد 1003، بتاريخ 2001/10/19، ص: 10.

لكن، و لتجاوز مثل هذا الإشكال نعتقد بأنه يتعين الرجوع إلى أعمال مقتضيات الفصل 229 من ق.ل.ع باعتباره الشريعة العامة، في ظل اتسام صياغة مقتضيات المادة 93 من م.ت.د.ع بالعمومية.

وتبعاً لذلك، فإن الفصل 229 ينص صراحة على عدم إمكانية إلزام الورثة بأداء ديون مورثهم، إلا في حدود أموال التركة وبنسبة مناب كل واحد. كما أن معظم القوانين العربية تكاد تجمع على أن ديون المورث، تتعلق بعد وفاته بتركته لتوفى منها⁴⁸⁵. وهو ما أكدته المادتين 322 و 393 من مدونة الأسرة المغربية⁴⁸⁶، اللتين أبرزتا أحقية الورثة في ما بقي من التركة بعد سداد ديونها والتزاماتها.

وفي هذا المنحى سارت سائر المذاهب الفقهية، التي تكاد تجمع على عدم انتقال الديون إلى الذمة المالية للورثة، تطبيقاً لقاعدة "لا إرث قبل سداد الدين"⁴⁸⁷. كما أن قضاء المجلس الأعلى في إحدى قراراته، أكد على أن انتقال الالتزام بأداء الضريبة المترتبة في ذمة الهالك إلى ورثته يكون في حدود التركة المتخلفة، ولا يمتد إلى الأموال الخاصة للورثة في حالة عدم كفاية التركة لسداد الدين الضريبي⁴⁸⁸.

المطلب الثاني: رابطة المدين الأصلي بالغير المتضامن

يترتب عن عملية أداء الدين الجمركي، من طرف الغير المتضامن لفائدة خزينة الدولة، تبرئة ذمة المدين الأصلي أو المباشر من هذا الدين. ولكن، الملاحظ هو أن هذا السداد قد لا يكون أحياناً من مال المدين المباشر، كما في حالة بيع أصل تجاري. ذلك أن المشتري الذي يقتني أصلاً تجارياً مثقلاً بديون جبائية، يصبح مسؤولاً تضامنياً إزاء مصلحة التحصيل، إلى جانب البائع في الوفاء بهذه الديون من ماله الخاص.

وعلى العكس من ذلك، يتم في أحيان أخرى هذا الوفاء من الذمة المالية للمدين المباشر، كما في حالة إنجاز بيع بمساعدة موثق، حيث إن البائع إما أن يدلي بما يفيد أدائه لجميع الديون الجمركية المترتبة على الأصل التجاري، وبالتالي فإنه يسلم هذا الأصل إلى المستفيد أو

⁴⁸⁵ - فؤاد النصري: وضعية الورثة إزاء ديون مورثهم، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1991/1992، ص: 85.

⁴⁸⁶ - الظهير الشريف رقم 1.04.22 الصادر في 12 من ذي الحجة 1424 (3 فبراير 2004) بتنفيذ القانون رقم 70.03 بمثابة مدونة الأسرة، ج.ر عدد 5184، بتاريخ 05 فبراير 2004.

⁴⁸⁷ - أحمد الخليلي: مسؤولية الورثة عن ديون المورث، مقال منشور بالمجلة المغربية للقانون والسياسة والاقتصاد، العدد 2، يونيو 1997، ص: 115.

⁴⁸⁸ - قرار - غير منشور - عدد 565، صادر بتاريخ 14-07-2004، في الملف الإداري عدد 2002/1/4/364.

المشتري خاليا من أية ديون عامة، أو أن يقوم الموثق بنفسه باقتطاع المبالغ الجبائية من الأموال المودعة لديه، العائدة إلى هذا البائع وتحويلها إلى إدارة الجمارك.

وبالنتيجة، فإنه في جميع الحالات لا يحق للمدين الأصلي أو المباشر، وكذا للغير المسؤول أو المتضامن الامتناع أو الاحتجاج على هذا الأداء الجمركي، ما دام أن الأمر يتعلق بالترام فرضه القانون تحقيقا للمصلحة العامة.

بقي أن نشير في نهاية هذا الفرع ، إلى أن المشرع المغربي قد نحى في سبيل ضمان تحصيله للضرائب بشكل عام، إلى التوسيع من قاعدة هؤلاء الأغيار المتضامنين⁴⁸⁹. كما أبان عن تشدد في حمايته للدين العمومي، من خلال عدم إعارته أي اهتمام لعنصر حسن نية هذا الغير.

الفرع الثاني : الإكراه البدني كوسيلة جبرية لتحصيل الديون الجمركية.

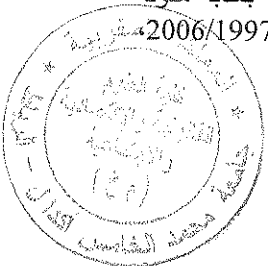
يعتبر الدين الجمركي واجب الأداء في مقر إدارة الجمارك وفروعها، من غير حاجة إلى المطالبة به في مقر المدين. والدين الجبائي بهذا المعنى ينطوي على عنصر الإكراه، الذي يجعل جبائته من المدين يتم جبرا عنه عند الإقتضاء⁴⁹⁰. و الوسائل الجبرية لتحصيل الديون العمومية التي جعلها المشرع المغربي رهن إشارة المحاسب المكلف بالتحصيل كثيرة ومتنوعة، وقد تم التنصيص عليها في المادة 39 من م.ت.د.ع. وأهمها بل وأكثرها تأثيرا ونجاعة في محاربة تملص المدينين من الوفاء بالتزاماتهم الجمركية نجد الإكراه البدني. هذا الإجراء الذي لا يقتصر ميدان تطبيقه على المدين الأصلي، بل قد يتعداه إلى الأغيار المسؤولين أو المتضامنين مع هذا المدين المباشر، في حالة تعنتهم ورفضهم سداد المستحقات الجمركية من الأموال التي بحوزتهم، والعائدة ملكيتها إلى المدين الأصلي، وذلك حسبما يستفاد من المادة 104 من م.ت.د.ع التي تنص على ما يلي: "تعتبر قابلة للتنفيذ، جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل بكيفية قانونية، ضد المدينين المسجلين فيها

489 - اللافت للنظر أن ظهير 1935.08.21 الملغى والمتعلق بالمتابعات، لم يكن يتضمن بين دفتيه الأغيار المتضامنين الآتي ذكرهم:

- المالك الجديد؛
- العدول والموقوفون وكل الأشخاص الآخرين المزاولين لمهنة التوثيق؛
- مالك الأصل التجاري؛
- المسيررون والمتصرفون وكل المدبرون.

(انظر في هذا الشأن تقرير لجنة المالية والتجهيزات والتخطيط والتنمية الجهوية حول مشروع قانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر عن البرلمان -مجلس المستشارين- في دورة أبريل 1999، الولاية التشريعية 2006/1997، السنة التشريعية الثانية، ص: 132).

490 - محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل: مرجع سابق، ص: 49.



وضد ذوي حقوقهم، وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم". فهذه المادة إذن استتنت صراحة فقط الأغيار الحائزين من إخضاعهم لمسطرة الإكراه البدني، في حين أن نص م.ت.د.ع ككل هو ساكت عن إيراد أي استثناء بشأن الأغيار المتضامنين، مما يفيد أن هؤلاء الأخيرين يبقوا خاضعين لجميع إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في م.ت.د.ع بما فيها الإكراه البدني.

وانطلاقاً من هذه المادة الأخيرة، سوف نتفادى التطرق إلى مسطرتي الحجز والبيع اللتين تخضع لهما أيضاً أموال الأغيار المتضامنين، نظراً لأننا سنتناولهما عند حديثنا عن التزامات الأغيار الحائزين. و سنعالج على التوالي مفهوم الإكراه البدني وشروطه في مجال استخلاص المستحقات الجمركية (المبحث الأول)، و إجراءات ممارسته وجدواه في تمكين الدولة من تحصيل ديونها العمومية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: تعريف الإكراه البدني وشروطه في مجال تحصيل الديون الجمركية.

سنحاول في هذا المبحث تحديد مفهوم الإكراه البدني كوسيلة قسرية لاستخلاص الدولة لديونها الجمركية، لننتقل بعد ذلك، إلى رصد مجمل الشروط الواجب توفرها من أجل إعمال هذا الإجراء الجبري.

المطلب الأول: مفهوم الإكراه البدني في مجال تحصيل الديون الجمركية

بالرجوع إلى م.ت.د.ع، يلاحظ بصفة عامة أن المشرع المغربي لم يعرف الإكراه البدني باعتباره إجراء من إجراءات المتابعات. إلا أنه وانطلاقاً من بعض فصول م.ت.د.ع⁴⁹¹، نستشف كون هذه الوسيلة القهرية تعني حبس المدين أو الغير المتضامن، من أجل دفعه والضغط عليه، بهدف الوفاء بما تخذ في ذمته من دين جمركي لفائدة خزينة الدولة.

والإكراه البدني بهذا المفهوم، يشبه التعريف الذي صاغه له قانون المسطرة الجنائية المغربي⁴⁹² في مادته 635، التي أكدت على أن هذا الإجراء يتحقق عن طريق الزج بالمدين في السجن. إلا أن هذا القانون يختلف عن م.ت.د.ع من حيث أن الغاية من تطبيقه للإكراه البدني هي بالدرجة الأولى معاقبة المدين الممتنع عن الوفاء بديونه، وليس إكراهه على هذا الوفاء.

⁴⁹¹ - راجع خاصة الفصول 80، 81 و 83 من م.ت.د.ع.

⁴⁹² - الظهير الشريف رقم 1.02.255 الصادر في 25 رجب 1423 (3 أكتوبر 2002)، بتنفيذ القانون رقم 22.01 المتعلق بالمسطرة الجنائية، ج.ر عدد 5078، بتاريخ 30 يناير 2003.

وقد عرفه قانون الإجراءات الجنائية المصري لسنة 1950 بأنه: "إجبار المدين على أداء ما هو مدين به للغير، عن طريق الحبس حبسا بسيطا، على النحو الذي لا تبرؤ به ذمة المدين، بل يبقى متابعا بعد تنفيذ الإكراه عليه بطرق التنفيذ العادية"⁴⁹³.

وعرفه بعض الباحثين⁴⁹⁴ بأنه إجراء استثنائيا ينفذ على بدن المدين، ويلجأ إليه بعد عجز طرق التنفيذ على أموال المدين من الإتيان بنتيجة.

واقصر بعض المهتمين⁴⁹⁵، على وصفه بأنه وسيلة ردعية لا تقوم مقام الأداء، يلجأ إليها المحاسب المكلف بالتحصيل. هذا واعتبرته المحكمة المدنية بليون في حكم صدر عنها بتاريخ 1955/06/01 على أنه ليس بعقوبة ولكنه وسيلة تنفيذ، وهي بهذا التعريف تنزع عنه صفة الجزاء، وتدرجه في أساليب الضغط والترهيب⁴⁹⁶.

ولعل من بين التعاريف التي كانت أكثر توفيقا، ما قال به أحد الباحثين⁴⁹⁷، حينما اعتبر الإكراه البدني الذي جاءت به م.ت.د.ع بأنه: "من الوسائل التهديدية لتنفيذ الأحكام وغيرها من السندات التنفيذية، ويتم ذلك عبر زج المدين في السجن بغرض انصياعه لأحكام القانون، محافظة على ما لهذه الأحكام والسندات من هيبة وقديسية".

ويتجلى تفوق هذا التعريف، في ما انتهى إليه من وصفه للإكراه البدني بأنه وسيلة للضغط تؤدي إلى إيداع المدين - سواء كان مدينا مباشرا أو متضامنا - في السجن حفاظا على احترام القانون. هذا الأخير الذي تم إقراره أساسا من أجل حماية حقوق خزانة الدولة، وحفظ ديونها من الضياع.

المطلب الثاني : شروط الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون الجمركية

تخضع مسطرة الإكراه البدني الهادفة إلى الضغط على المدين - سواء أكان مدينا أصليا، أو من الأغيار المسؤولين أو المتضامنين - من أجل إجباره على سداد ديونه الجمركية،

⁴⁹³ - الأمراني زنتار الحسن: مرجع سابق، ص: 62 و ص: 63.

⁴⁹⁴ - عبد الحميد الحمداوي: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 15-97)، مطبعة الأمنية، الرباط، السنة، 2000، ص: 36.

⁴⁹⁵ - عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة- قانون رقم 15-97- مطبعة الأمنية، الرباط، السنة 2000، ص: 47.

⁴⁹⁶ - أحمد جواهري: اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية: الإشكاليات القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، تخصص القانون المدني، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1999-2000، ص: 14.

⁴⁹⁷ - محمد الهيني: خصوصية نظام الإكراه البدني، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، العدد 88، ماي - يونيو 2001، ص: 65.

إلى شروط حددها المشرع المغربي. وهي شروط إما ذات ارتباط بالمدين⁴⁹⁸، أو بالدين الجبائي⁴⁹⁹.

الفقرة الأولى: بالنسبة لشروط الإكراه البدني المتعلقة بالمدين

لقد أكدت م.ت.د.ع على ضرورة تطبيق هذا الإكراه في مواجهة المدين الذي لم يثبت عسره. لذلك، فإنه يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يلجأ إلى مسطرة الإكراه البدني كآخر إجراء من إجراءات الاستخلاص الجبري، ما لم يعلن عن إعسار مدينه. كما أنه يجب مباشرة هذه المسطرة في حق الأشخاص الذين يفتعلون العسر، أو يعرقلون إجراءات استخلاص الدين الجمركي⁵⁰⁰. إلا أنه لا يجوز تطبيق الإكراه البدني في حق الأشخاص الآتي ذكرهم:

- ◆ المدين الذي يقل عمره عن عشرين سنة؛
 - ◆ المدين الذي يفوق عمره ستين سنة؛
 - ◆ إذا كان المدين امرأة حاملاً، أو مرضعة خلال السنتين التاليتين لتاريخ الولادة.
- هذا، والملاحظ أن م.ت.د.ع قد استحدثت بعض القيود التي تحد من مباشرة الإكراه البدني في حق المدينين، مقارنة مع ما كان منصوص عليه في إطار الفصل 30 مكرر من ظهير 1935/08/21 الملغى. هذا الأخير الذي كان يشترط فقط ثبوت الامتناع والتماطل في حق المدين، وعدم وجود ما يبرر إعساره، وأيضاً وجوب تجاوز عمره 16 سنة أو بلوغه 65 سنة.

إلا أنه ومع ذلك، نعتقد بأن مقتضيات المادة 76 من م.ت.د.ع ينتابها نوع من الاضطراب، إن لم نقل نوع من التناقض بين أجزائها أو بين فقرتيها الأولى والثانية.

فالفقرة الأولى منها تفيد أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يلجأ إلى مباشرة مسطرة الإكراه البدني في مواجهة مدينه، إذا تعذر عليه تحقيق أية نتيجة بعد سلوكه لإجراءات التنفيذ على أموال هذا الأخير. فهذه الفقرة إذن، ومن خلال صياغتها تؤكد أن المدين الذي يلجأ القابض الجمركي إلى مباشرة مسطرة الإكراه البدني في حقه هو معسر، لعدم وجود من الأموال ما يمكن الحجز عليها. لكن، برجعنا إلى الفقرة الثانية من ذات المادة يلاحظ أن المشرع حصر إمكانية أعمال مسطرة الإكراه البدني في مواجهة نوعين من المدينين هما: المدين غير المعسر،

⁴⁹⁸ - راجع المادة 76 من م.ت.د.ع.

⁴⁹⁹ - راجع المادة 77 من م.ت.د.ع.

⁵⁰⁰ - راجع المادة 84 من م.ت.د.ع.

والمدين المفتعل للعسر. وكان أولى بالمشروع - وكما يرى أحد الباحثين⁵⁰¹ وعن حق - أن يعيد صياغة المادة 76 من م.ت.د.ع، بأن يجعل مسطرة الإكراه البدني تطبق في مواجهة مفتعلي العسر والمدينين غير المعسرين، وذلك توخيا للدقة والفهم الصحيح لمقتضيات المادة التشريعية، وتجنباً لأي تناقض قد يستغله بعض المدينين من ذوي النيات السيئة، للتملص من أداء ديونهم الضريبية.

الفقرة الثانية : بالنسبة لشروط الإكراه البدني المتعلقة بالدين الجمركي

تتمثل أساساً هذه الشروط في عدم إمكانية تطبيق هذا الإجراء في مواجهة المدين، إذا كان مجموع المبالغ الضريبية المتابع بها تقل عن ثمانية آلاف درهم (8000 درهم)، بما فيها أصل الدين وتوابعه كالعلاوات والغرامات وفوائد التأخير وصوائر المتابعات.

و يتضح مرة أخرى، أن المشرع المغربي قد حدد مبلغ الدين الجبائي، كضابط لمباشرة مسطرة الإكراه البدني، بل وقد رفع قدره إلى مبلغ 8000 درهم، وهو ما سوف يلحق لا محالة ضرراً بينا بخزينة الدولة من خلال حرمانها من موارد مالية عديدة. فبعد أن كان الظهير المتعلق بالمتابعات المؤرخ في 1935/08/30 لا يضع أي قيد أو سقف لمبلغ الدين الضريبي، كشرط لإعمال مسطرة الإكراه البدني، نجد م.ت.د.ع تشدد عن هذا المنحى، وتجعل ممارسة هذه المسطرة مرهونة ببلوغ الدين الجبائي بصفة عامة ما قدره 8000 درهم. هكذا إذن، بعد أن تناولنا بالتحليل في هذا المطلب مفهوم الإكراه البدني وشروط تطبيقه، ننتقل الآن إلى الحديث في مطلب ثان عن إجراءاته، وجدوى مباشرته.

المبحث الثاني: إجراءات وجدوى الإكراه البدني في مجال تحصيل الديون الجمركية.

لكي تتمكن إدارة الجمارك من تفعيل ضمانات تحصيل مستحققاتها المالية، فقد أمدها المشرع بوسيلة الإكراه البدني، إلا أن الوصول إلى استيفاء الدين الجمركي، مقرون بالتزام المحاسب المكلف بالتحصيل بجملة من الإجراءات القانونية، توصف بالمسطرة القضائية. فما مدى جدوى أو فعالية مسطرة الإكراه البدني في ضمان استخلاص الدولة لديونها الجمركية؟ ذلك ما نروم التطرق له من خلال بيان إجراءات الإكراه البدني في مجال استخلاص الديون الجمركية، و جدوى هذا الإجراء.

⁵⁰¹ - محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، السنة 2005، ص: 129.

المطلب الأول: إجراءات الإكراه البدني في مجال استخلاص الديون الجمركية

إن اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني في ظل م.ت.د.ع، يقتضي تقديم طلب من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، مؤشر عليه من لدن رئيس الإدارة التابع لها أو من طرف من يفوضه لذلك، إلى رئيس المحكمة الابتدائية المختصة بوصفه قاضيا للمستعجلات⁵⁰².

وبموجب المادة 80 من م.ت.د.ع، يبت هذا الأخير في الطلب المقدم إليه داخل أجل 30 يوما، ويحدد في نفس الوقت مدة الحبس التي تعرف تصاعدا أو ارتفاعا في زمنها تبعا لتصاعد مبلغ أو قيمة الدين الجمركي⁵⁰³.

وهذا إن دل على شيء، فإنما يدل على حرص المشرع المغربي على حماية الدين العمومي، خاصة كلما ارتفعت قيمته. ويتم تنفيذ الإكراه البدني بمجرد توصل وكيل الملك بالقرار الإستعجالي المحدد لمدة الحبس.

ولا يفوتنا الإشارة في هذا الصدد، إلى ضرورة تقيد القابض وحرصه على احترام المقتضيات التشريعية المنظمة لمسطرة الإكراه البدني، حتى لا تتعرض إجراءاته إلى الطعن قضائيا في صحتها من طرف المدين. وهو ما قد يفوت على خزينة الدولة استخلاص دينها الضريبي، أو التأخر في عملية هذا الاستخلاص.

المطلب الثاني: جدوى الإكراه البدني في ميدان استخلاص الديون الجمركية

إذا كان التنفيذ الجبري يتم بطرق ثلاثة هي: التنفيذ العيني أو المباشر كتسليم كمية من منقولات معينة، والتنفيذ بطريق الحجز أو البيع، والتنفيذ بطريق الإكراه البدني⁵⁰⁴. فإن مما لا مرأى فيه أن هذه الطريقة الأخيرة للتنفيذ الجبري تعد الأخطر والأشد وطأة على المدين، سواء كان مدينا أصليا أو من الأغيار المتضامنين.

فالأمر هنا يتعلق بالمساس بشخص الغير المسؤول كمدين وبحريته، وهو ما حدا بالمشرع المغربي في م.ت.د.ع سواء في المادة 39 أو المادة 76 إلى أن يجعل حتمية اللجوء إلى هذا الإجراء في مواجهة المدين أو الغير المتضامن تكون بعد استنفاد كافة وسائل التنفيذ الجبري الأخرى كالحجز والبيع.

⁵⁰² - عبد الحميد الحمداني: مرجع سابق، ص: 39.

⁵⁰³ - راجع مقتضيات المادة 79 من م.ت.د.ع.

⁵⁰⁴ - حسن الرميلي: الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن، نشر البديع، مراكش، السنة 1997، ص: 16.

وهنا، نتساءل عن جدوى التنصيص على تدبير الإكراه البدني خاصة حينما يتعلق الأمر بأحد الأغيار المتضامنين من فئة الأشخاص المعنويين كشركات التوثيق، حيث إن التجريد الذي يتمتع به أمثال هؤلاء الأشخاص يصبح حقيقة عائقا أمام تنفيذ هذا الإكراه.

إزاء هذا الإشكال، نعتقد بأن المخرج الوحيد أمام القابض، هو الاقتصار على مباشرة وسائل التحصيل الجبري السابقة للإكراه البدني، من إنذار وحجز وبيع لممتلكات الشخص المعنوي، سواء منها المنقولة أو العقارية، وذلك في انتظار أن يتم تدارك هذا القصور من طرف المشرع المغربي، بجعل إمكانية سريان الإكراه البدني على الممثل القانوني للشخص المعنوي باعتباره شخصا طبيعيا.

وموازا مع ذلك، تتبغى الإشارة إلى أن بعض المدينين المتعنتين قد يصل بهم الأمر إلى حد تحمل عبء الحجز على أموالهم المنقولة أو العقارية، بل وحتى بيعها، إلا أن عنادهم هذا قد لا يصمد أمام مباشرة مسطرة الإكراه البدني في مواجهتهم. وبالتالي فإن إمكانية إيداعهم في السجن، قد تشكل ضغطا قويا يضطرهم إلى توفير المال من أجل سداد ديونهم الجمركية العالقة بدمتهم.

بل إن المشرع المغربي⁵⁰⁵ قد ذهب أبعد من ذلك، حينما اعتبر أن قضاء مدة الإكراه البدني لا تؤدي إلى انقضاء أو سقوط الدين الجمركي، حيث إنه يتعين على المحاسب في مثل هذه الحالة أن يعيد الكرة مرة أخرى، لكن في حدود متابعة المدين بإجراءي الحجز والبيع، وذلك كلما ظهر له من الأموال المنقولة أو العقارية المملوكة له، والتي يمكن بالتالي التنفيذ عليها.

وفي هذا السياق، نعتقد أن الجدل⁵⁰⁶ الذي أثير بشأن الإكراه البدني حول مشروعيته من عدمها، قد يكون له محل في الديون المدنية من دون المستحقات العمومية ومنها الجمركية. وتبعا لذلك، فإن هذا التدبير الجبري يحتفظ بكامل شرعيته، ما دام أنه يستند إلى التزام جبائي أساسه القانون وليس العقد. ومادام أنه جاء طبقا للشكليات الواردة في م.ت.د.ع وإلا تعرضت مسطرته إلى التصريح من طرف القضاء⁵⁰⁷ بعدم صحتها.

⁵⁰⁵ - راجع المادة 83 من م.ت.د.ع.

⁵⁰⁶ - دعا فريق من الفقه المغربي، وفي طليعتهم الأستاذ علال الفاسي إلى إلغاء الإكراه البدني، بسبب تعارض ذلك مع مصادقة المغرب على الاتفاقيات الدولية للحقوق المدنية والسياسية. في حين يرى فريق آخر من الفقهاء بضرورة الإبقاء على هذا الإجراء، لما فيه من ضمان للحقوق وصيانة لقدسية الأحكام القضائية. (راجع مقال للأستاذ عبد الرحيم بن سلامة حول الإكراه البدني في التشريع المغربي، منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 212، السنة 41-1422، ص: 17).

⁵⁰⁷ - الأمر عدد 30 الصادر عن المحكمة الابتدائية بوزان بتاريخ 2003/3/19 في الملف الاستعجالي عدد 2003/26، منشور بجريدة العلم، عدد 19957، بتاريخ 2005/1/12.

هذا، وفي إطار السجل القائم بين مؤيدي ومعارضى الإبقاء على إجراء الإكراه البدني داخل المنظومة التشريعية، حاولت بعض القوانين المقارنة ولاسيما في دول الخليج العربي، البحث عن نظام آخر تستعيز به عن مؤسسة الإكراه البدني، وقد وجدت بالفعل البديل لذلك في ما يسمى بالمنع من السفر⁵⁰⁸. وهذا الإجراء هو عبارة عن تقييد لحرية المدين في التنقل، ويمثل بذلك ضغطا نفسيا عليه يحمله على الوفاء بديونه في وقت يكون في حاجة ماسة إلى السفر، إما طلبا للعلاج أو للعلم أو لعقد صفقة تجارية⁵⁰⁹.

ومهما يكن الأمر، فإن الإكراه البدني أو الحبس الإكراهي سيظل مؤسسة قانونية ذات أهمية بالغة، تستدعي تظافر جهود العديد من القطاعات الإدارية من أجل إنجاحها. فإلى جانب وزارة المالية أحد الأطراف الرئيسية الفاعلة في هذه المعادلة، نجد أيضا وزارة العدل التي ما فتئت تصدر العديد من المنشورات⁵¹⁰، تدعو من خلالها المحاكم المغربية إلى ضرورة المساهمة في عملية تحصيل الضرائب والرسوم، من خلال الإسراع بتنفيذ إجراءات الإكراه البدني الصادرة في حق المدينين الموسرين والممتنعين عن الأداء، وعيا من هذه الجهات الإدارية بأن استيفاء الدولة لحقوقها المالية في الإبان، من شأنه تدليل الصعوبات المالية التي تعترض سبل إنجاز المشاريع التنموية.

وفي هذا السياق، يرى أحد المهتمين⁵¹¹ أن مسطرة الإكراه البدني تحقق العديد من المزايا يمكن إجمالها في ما يلي:

- اعتبار الإكراه البدني أداة تدعيم لمسطرة التنفيذ العادية، المتمثلة في حجز وبيع أموال المدين؛

- تجعل حدا لتصرفات بعض المدينين النابعة عن سوء نية، وذلك عن طريق اللجوء إلى إخفاء أموالهم عن دائنيهم؛

- تعتبر من الحوافز المهمة، التي تجعل المدين مهتما بتسديد ديونه في أحسن الظروف والأحوال؛

- تشكل أداة فعالة لاستخلاص ديون الدولة، عن طريق الضغط على المدلسين والمتملصين الذين يخفون أموالهم.

⁵⁰⁸ - مصطفى التراب: نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ، مقال منشور بمجلة القسطاس، مجلة قانونية تصدرها هيئة المحامين بمكناس، السنة الأولى، العدد 1، أكتوبر 1997، ص: 36.

⁵⁰⁹ - مصطفى التراب: المرجع السابق، ص: 36.

⁵¹⁰ - نذكر على سبيل المثال المنشور رقم 944، الصادر عن وزارة العدل بتاريخ 20 ذو الحجة 1402 (8 أكتوبر 1982) بشأن مساهمة السلطة القضائية في تحصيل الضرائب المباشرة.

⁵¹¹ - عبد العزيز اليونسي: دور الإكراه البدني في تحصيل الديون الضريبية وديون الدولة الأخرى، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل - يونيو 1997، ص: 98.

لكن، ومع كل هذه المزايا التي يحققها الإكراه البدني لفائدة الإدارة في اتجاه تمكينها من تحصيل ديونها الجمركية، فإن أحد الباحثين⁵¹² لا يخف اعترافه بكون هذه المؤسسة القانونية كانت أكثر نجاعة وفعالية، في ظل قانون التحصيل الملغى لسنة 1935، حيث كان بإمكان مصلحة الاستخلاص تحريك هذه المسطرة في مواجهة المدين، بتوجيه طلب بذلك مباشرة إلى وكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية المختصة، الذي يأمر بالاعتقال ولا يراقب سوى مدى صحة تبليغ الإنذار. ونعتقد أنه بالرغم من ذلك، فإن الحاجة إلى الإبقاء على هذا الإجراء الجبري تكمن في كونه يشكل وسيلة لحماية الدين العام أثناء عملية التحصيل الجبائي، وأداة مكتملة ومعضدة لآلية تجريم التهريب الجمركي على المستوى الوعائي.

إضافة إلى ذلك، وفي مجال إداري آخر فإن كل القبض والمسؤولين بالخزينة العامة للمملكة، أبنوا عن تشبثهم بهذه المسطرة، مؤكدين على ضرورة الاحتفاظ بها في مجال استخلاص الديون العمومية⁵¹³.

هكذا إذن، وبعد أن تطرقنا في الفصل الأول للحديث عن تضامن الأغيار، كإحدى المؤسسات القانونية البارزة المكونة للضمانات الشخصية، ننتقل الآن في فصل ثان، إلى رصد مؤسسة أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها، ألا وهي التزامات الأغيار الحائزين.

الفصل الثاني : التزامات الأغيار الحائزين

إن رغبة المشرع المغربي في تقوية وتعزيز الضمانات المؤدية إلى استخلاص الدين الجمركي، كانت وراء إقراره لنوع ثان من التأمينات الشخصية، ألا وهي التزامات الأغيار الحائزين⁵¹⁴. (Les obligations des tiers détenteurs) كما أن القضاء هو الآخر كرس هذا المقتضى التشريعي في العديد من اجتهاداته⁵¹⁵.

⁵¹² - محمد لمزوعي: التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة" العدد 31، السنة 2001، ص: 72.

⁵¹³ - عبد الإلاه الحمداوي: الإكراه البدني في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1998-1999، ص: 28.

⁵¹⁴ - راجع الفصول من 100 إلى 104 من م.ت.د.ع.

⁵¹⁵ - نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر القرار عدد 1709-غير المنشور- الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 25-12-2003، في الملف الإداري رقم 2003/2/4/31117.

والمقصود بالغير هنا هو ما دون الملزم الحقيقي، الذي يحوز بين يديه أموالا منقولة تعود للملزم، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا⁵¹⁶. وهذا النوع من الضمانات يؤدي هو الآخر إلى إقرار المسؤولية التضامنية للغير، الذي يكون واقعا خارجا عن الواقعة المنشئة للضريبة. وهكذا أجاز المشرع المغربي للمحاسب المكلف بالتحصيل، مطالبة هذا الغير عبر الآلية المعروفة في المادة 488 من ق.م.م "بحجز ما للمدين لدى الغير"، أو ما عبرت عنه م.ت.د.ع "بالإشعار للغير الحائز" (avis à tiers détenteurs). فبواسطة هذا الإشعار يمكن إلزام الغير الحائز لأموال المدين الأصلي، بسداد ديونه الجمركية. كما يبقى هذا الالتزام التضامني في الأداء الجبائي للبعض من هؤلاء الأغيار قائما حتى في حالة غياب توصلهم بأي إشعار.

وتجدر الإشارة، إلى أن القابض الجمركي يستطيع إجبار هؤلاء الأغيار بكل وسائل التنفيذ الجبري، من إنذار وحجز وبيع عدا الإكراه البدني، وذلك بهدف دفعهم إلى تسوية الوضعية الجبائية للمدينين الأصليين.

وللكشف عن مضمون مؤسسة التزامات الأغيار الحائزين، وما تمثله من ضمانات قوية لتحصيل الدين الجمركي، سوف نعمد بداية إلى التعريف بهذه الآلية التحصيلية وبيان كيفية تفعيلها، دون إغفال الإشارة إلى بعض الإشكالات التي تتولد عنها (الفرع الأول). كما سوف نرصد بعد ذلك طرق إجبار هؤلاء الأغيار على الأداء الجبائي، ونعني بذلك الإنذار القانوني ومسطرتي الحجز والبيع (الفرع الثاني). على أن نكتفي فقط في هذا الفرع الأخير بالتطرق لهاتين المسطرتين الأخيرتين، حاصرين ذلك أيضا في حدود أموال المدينين المنقولة منها والعقارية، ومن هذه الأخيرة المحفوظة منها دون سواها من الأموال الأخرى التي نصت عليها م.ت.د.ع. على اعتبار أن الإنذار القانوني يبقى مجرد دعوة من القابض للمدين أو للغير الحائز من أجل الوفاء بما في ذمته من ديون، وأن الطرق القانونية التي تتسم فعلا بالإجبار هي الحجز والبيع.

كما أن الأموال التي هي أكثر عرضة في الحياة العملية لهذين الإجراءين هي المنقولات والعقارات، وأن حصر حديثنا على عقارات الأغيار الحائزين المحفوظة منها فقط دون التعرض لباقي العقارات الأخرى سواء منها الغير المحفوظة أصلا أو التي هي في طور التحفيظ، إنما يعزى إلى أن هذه العقارات بجميع أصنافها تخضع لإجراءات ق.م.م كمبدأ عام.

⁵¹⁶ - عائشة العيدوني: مرجع سابق، ص: 73.

الفرع الأول: تعريف مؤسسة التزامات الأغيار الحائزين وآلية تفعيلها وإشكالاتها

للكشف عن مفهوم هذه المؤسسة القانونية، وإبراز كيفية تفعيلها على المستوى العملي، سوف نقوم على التوالي بتحديد مفهوم التزامات الأغيار الحائزين (المبحث الأول)، وبايضاح آلية تفعيل هذه المؤسسة على مستوى الممارسة العملية، دون إغفال تسليط الضوء على بعض إشكالاتها (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم التزامات الأغيار الحائزين

يقتضي التعريف بالتزامات الأغيار الحائزين تناول ذلك من خلال مطلبين ، وذلك نظرا لكون المشرع المغربي قد ميز في مجال التحصيل الجمركي، بين فئتين من الحائزين أو المؤتمنين (Les dépositaires) على أموال المدينين الأصليين.

المطلب الأول: التعريف بالتزامات الفئة الأولى من الأغيار الحائزين

تضم هذه الفئة من المؤتمنين على أموال المدينين الأصليين، كل من المصفين القضائيين والموثقين والحراس ومصفي الشركات المنحلة أو الخاضعة للتصفية القضائية، وكتاب الضبط والأعوان القضائيين⁵¹⁷.

والمقصود بالتزامات هذه الفئة من الحائزين، هو ضرورة حرصهم على التثبيت بحجة كافية، من أن المدينين الأصليين قد أبرأوا ذمتهم إزاء إدارة التحصيل بشأن كافة الديون الجمركية المترتبة عليهم. أو أن يبادر هؤلاء المؤتمنين تلقائيا بسداد هذه الديون، من الأموال المودعة لديهم والمملوكة أصلا لهؤلاء المدينين المباشرين، تجنباً لقيام مسؤوليتهم التضامنية عن أي إخلال في الأداء الجبائي. ولعل التزامات هذه الفئة بهذا المعنى، تعكس توجه المشرع نحو توفير أقصى ما يمكن من ضمانات تكفل للدولة استخلاص ديونها العمومية.

هذا، والملاحظ أن التشريع المقارن⁵¹⁸، هو الآخر لم يرغب عنه إقرار مثل هذه الضمانات الشخصية، بل إنه اعتبر صراحة بأن الدين الضريبي ديناً ممتازاً، لا يحتاج إلى المطالبة به من طرف مصلحة الضرائب.

⁵¹⁷ - راجع الفقرتين الأولى والثانية من الفصل 100 من م.ت.د.ع.

⁵¹⁸ - تنص المادة 103 من القانون اليمني رقم (31) لسنة 1991 بشأن ضرائب الدخل على ما يلي: "دين الضرائب دين ممتاز وواجب الأداء لمصلحة الضرائب، غير محتاج إلى مطالبة." انظر في هذا الشأن الموقع على الانترنت التالي: (تمت زيارة هذا

الموقع بتاريخ 06-04-2010) www.tax.gov.ye

كما أنه قيد الطرف الحائز أو المحجوز لديه، بأن ألزمه بتأدية ديون المدين الأصلي داخل أجل محدد، يبتدأ من تاريخ التوصل بالإعلام الصادر عن إدارة الضرائب.

المطلب الثاني: التعريف بالتزامات الفئة الثانية من الأغيار الحائزين

تتألف هذه الفئة من الأغيار الحائزين من المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين ومسيري الشركات أو مديريها، وكل من يحوز أو هو مدين بمبالغ ينبغي عليه الوفاء بها لفائدة المدين الأصلي⁵¹⁹، وعلى سبيل المثال لا الحصر كالمؤسسات البنكية.

فالتزامات هذه الفئة من المؤتمنين على أموال المدينين الأصليين، تعني وجوب استجابتهم لأي طلب مصدره المحاسب المكلف بالتحصيل، يرمي إلى ضرورة تأديتهم من الأموال التي يحوزونها - والعائدة ملكيتها إلى هؤلاء المدينين - بمبالغ الضرائب المتخلدة في ذمتهم، والكل تحت طائلة نهوض مسؤوليتهم التضامنية في الوفاء الجبائي.

وفي هذا السياق، نتساءل لماذا لم يوحد المشرع المغربي خطابه، ويلزم أيضا هذه الفئة من الأغيار الحائزين بالمبادرة إلى سداد ديون المدينين الأصليين، ولو في غياب توصلهم بأي طلب أو إشعار من القابض؟ ألم يكن هذا سيشكل تقوية لضمانات إدارة الجمارك من أجل تحصيل ديونها العمومية، طالما أنه لا يمكن للقابض أن يعلم في كل الأحوال بوجود أموال في حوزة الغير تجعله يباشر بشأنها مسطرة الحجز بين يدي الغير؟

المبحث الثاني: آلية تفعيل مؤسسة التزامات الأغيار الحائزين وإشكالاتها

قد لا يكفي أن يضع المشرع نصا من النصوص القانونية المنظمة لمجال تحصيل الدين الجبائي، للقول بأن هذا النص قد استوفى الغايات من تشريعه، وإنما يستوجب أن يواكب ذلك

====
وجاء في المادة 100 من نفس القانون السالف الذكر ما يلي: "متى أصبح الدين الضريبي قطعيا، فللنيابة العامة بناء على طلب المصلحة حق توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين بما يساوي المبلغ المستحق، وعلى ما يكون له من أموال لذا الغير من النقود أو الأوراق المالية أو غيرها، سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل.

وعلى المحجوز لديه أن يقوم بتوريد ما في ذمته لخزانة مصلحة الضرائب، أو بالإقرار بما في ذمته للمصلحة المذكورة مبينا أسباب الدين، وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته، وذلك في خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تلقيه إعلانا إداريا بذلك عن طريق التبليغ الإداري من مصلحة الضرائب" (المرجع السابق).

وفي ذات الاتجاه نجد القانون المصري رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 ينص في مادته 14 على ما يلي "يلتزم كل من يؤول أو ينتقل إليه دين ذو عائد مهما تكن الطريقة التي آل أو انتقل بها الدين، بأن يتحقق من تنفيذ الأحكام المشار إليها في المواد السابقة سواء من جانب الدائن أو المدين، وإلا كان مسؤولا عن المبالغ التي لم يتم حجزها وتوريدها في المواعيد المقررة، وذلك دون الإخلال بما هو مقرر من جزاءات أخرى.

وفي جميع الأحوال يستحق أداء المبالغ المنصوص عليها في هذا الفصل في ذات المواعيد المقررة لسداد الإيرادات التي تسري عليها الضريبة، ويجب أن يتم توريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تسدد فيه.

ويعتبر ما سدد من المبالغ المحجوزة سدادا نهائيا للضريبة، ولا يلتزم الممول بالإقرار عنها طبقا لأحكام المادة 91 من هذا القانون. تكون الضريبة على حساب الدائن، ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك." انظر في هذا الشأن الموقع على الانترنت التالي:

(تمت زيارة هذا الموقع بتاريخ 2010-04-06) www.incometax.gov.eg

⁵¹⁹ - راجع الفقرتين الأولى والثانية، من المادة 101 من م.ت.د.ع.

تفعيلا لمواد هذا التقنين أو ذاك، من طرف الأجهزة الحكومية وفي مقدمتها وزارة المالية ممثلة في الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة.

وبالرجوع إلى م.ت.د.ع، يلاحظ أن المشرع قد جعل بين يدي المحاسبين المكلفين بالحصول آلية من الآليات الفعالة تعرف "بالإشعار للغير الحائز"⁵²⁰، والغرض من إقرارها ووجوب تفعيلها هو حث الأغيار الحائزين على أداء الدين الجبائي من الأموال المملوكة للمدينين الأصليين، تحصينا للمال العام وحمايته من التعرض لخطر الضياع.

لكن ومع ذلك، فإن التزامات بعض الأغيار الحائزين تطرح العديد من الإشكالات، التي تمثل عائقا فعليا أمام عملية الاستخلاص الجمركي. لذلك، سوف نتعرض للحديث عن الإشعار للغير الحائز كآلية للحصول الجمركي، لنعالج بعد ذلك الإشكالات المثارة بسبب التزامات البعض من هؤلاء الأغيار الحائزين.

المطلب الأول : الإشعار للغير الحائز كآلية لتفعيل الاستخلاص الجمركي

قد يجد القابض الجمركي نفسه أحيانا مضطرا إلى سلوك مسطرة الإشعار للغير الحائز، حينما يتبين له أن المدين الأصلي مالك المبالغ المالية الموجودة بحوزة الغير، يرفض أداء ديونه العمومية طواعية. وهذه المسطرة الجبرية لم تعمل م.ت.د.ع على تنظيمها بشكل دقيق ومفصل، إذ لم تحدد شكل الإنذار بمثابة حجز، والبيانات القانونية الواجب توافرها فيه، كما أنها لم تبين الأجل الذي يجب فيه على الحائز تسليم تلك الأموال المودعة لديه⁵²¹.

ونعتقد أن شكل الإشعار للغير الحائز لا يطرح إشكالا، فالمفروض أن يكون هذا الإشعار - الذي هو بمثابة تعرض إداري - الموجه من طرف القابض الجمركي إلى الغير الحائز، مرفقا بسند الدين أو بالأمر بالمداخيل، ومتضمنا على الخصوص إشارة إلى مقتضيات المادة 101 من م.ت.د.ع، ومحددا لمبلغ الدين، مع إنذار هذا الغير بضرورة الأداء الفوري، وإلا تعرض لإجراءات التنفيذ الجبري من حجز وبيع لأمواله المنقولة والعقارية .

لذلك، فإن أحد الباحثين⁵²² يعتبر هذا الإشعار بمثابة نوع من أنواع المتابعات، يتولى القابض مباشرته في حق المدين المتابع، إذا استنفد اتجاهه طرق التنفيذ العادية بدون نتيجة.

⁵²⁰ - تنص المادة 102 من م.ت.د.ع على ما يلي: "يترتب على الإشعار للغير الحائز، التسليم الفوري للمبلغ الموجودة في حوزة الأغيار المشار إليهم في المادتين السابقتين، في حدود مبلغ الضرائب والرسوم والديون الأخرى المطلوب أدائها. يمتد مفعول هذا التسليم إلى الديون بأجل أو الديون المشروطة التي للمدين على الأغيار الحائزين المتابعين".

⁵²¹ - محمد قصري: قراءة في المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية "قانون رقم 15/97"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة"، عدد 31، الطبعة الأولى، 2001، ص: 55.

⁵²² - عبد القادر التبعلاطي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، مطبعة العمدية، نشر الأحمديّة، مكان النشر غير مذكور، السنة 2001، ص: 68.

ورأت فيه إحدى الباحثات⁵²³ أنه بمثابة دعوى مباشرة سريعة وبسيطة يلجأ إليها المحاسبين المكلفين بالتحصيل، للمطالبة بديونهم العمومية من دون التقيد بشكليات ولا الخضوع لأيّة مراقبة من طرف الجهاز القضائي. بل إن المجلس الأعلى في إحدى قراراته⁵²⁴ ذهب أبعد من ذلك، حينما انتهى إلى اعتبار الإشعار للغير الحائز بمثابة حكم حائز لقوة الشيء المقضي به، يؤدي إلى إلزام المحجوز لديه بعدم إخراج الأموال محل الحجز، إلا بعد أداء الديون الضريبية التي تتمتع بالامتياز.

كما أن محكمة النقض الفرنسية في قرارها⁵²⁵ عدد 899.16-97 الصادر بتاريخ 1997/4/8، ذهبت إلى القول بأن الإشعار للغير الحائز في الميدان الجبائي يترتب عنه نقل الدين إلى ذمة المحاسب العمومي ابتداء من تاريخ تبليغ الإشعار، ويتم هذا رغم عدم إمكانية إلزام الغير الحائز بالأداء، قبل انصرام أجل معارضته لهذا الإشعار.

ويتضح من خلال القرار الصادر عن المجلس الأعلى أن هذا الأخير كان أكثر جراءة وتشددا في حمايته للدين العام. وهو بهذا المنحى إنما عمل على تطبيق مقتضيات القانونية المضمنة بالمادة 61 من قانون المتابعات لسنة 1935، والتي تقابلها المادة 102 من مدونة التحصيل الحالية، التي أقرت قاعدة الأداء الفوري للدين الضريبي بمجرد توصل الغير الحائز بالإشعار المشار إليه أعلاه، وذلك بصرف النظر عن أي اعتراض يقدم في هذا الشأن. وهي قاعدة في نظرنا تعتبر من النظام العام، وبالتالي لا يجوز مخالفتها.

وبخلاف ذلك، فإن القرار الموماً إليه آنفا الصادر عن محكمة النقض الفرنسية، جاء نوعا ما محتشما وأقل حدة. فهو وإن قضى بضرورة نقل ملكية الدين إلى ذمة المحاسب العمومي فور توصل الغير بالإشعار السالف الذكر، إلا أنه عاد مرة أخرى وربط ذلك، بانقضاء أجل معارضة الغير لهذا الإشعار.

وفي جميع الأحوال، فإن لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل إلى مؤسسة الإشعار للغير الحائز ذات الطابع التنفيذي، يعد بمثابة أداة وضمانة للوصول إلى تحصيل الدين الجمركي. فالأمر هنا لا يقف عند حد متابعة المدين الأصلي فيما هو ظاهر من أموال بحوزته، وإنما يبقى

⁵²³ - حجية جهديكان: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، ماي 2006، ص: 245.

⁵²⁴ - قرار عدد 1069 مؤرخ في 1998/11/26 صادر عن المجلس الأعلى في الملف الإداري عدد 97/77 منشور بالمؤلف الصادر عن وزارة المالية (الخزينة العامة للمملكة) حول المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، ص: 1 وما بعدها بالملحق الخاص بالاجتهادات القضائية.

⁵²⁵ - Bulletin d'information de la cour de cassation, N° 508, du 15 Février 2000, P: 13.

الخيار للقباض الجمركي بين هذا، وبين ملاحقة مبالغه النقدية الموجودة بحوزة الأغيار الذين يعدون أيضا مدينين متضامنين في الأداء⁵²⁶.

وفي هذا المنحى صدرت عن القضاء المغربي العديد من الأحكام⁵²⁷، التي استجابت لطلب إدارة الجمارك، وألزمت الأغيار الحائزين أو المودع لديهم كالأبنك، بتمكين إدارة الجمارك من المبالغ الموجودة لديهم والعائدة إلى مديني هذه الإدارة.

ولم يفت المشرع الليبي هو الآخر أن نص على آلية الإشعار للغير الحائز في المادة 32 من قانون الضريبة على الشركات، وذلك حفاظا على حقوق الخزينة العامة من الضياع، إذ خول للمدير العام للضرائب حق إصدار أمر بحجز أموال المدين التي يرى استيفاء الضرائب منها تحت أية يد كانت، واعتبر هذا الحجز بمثابة حجز تحفظي⁵²⁸.

والحقيقة أن مسطرة الإشعار للغير الحائز تبقى من بين الوسائل الناجعة ذات النتيجة المضمونة، التي أتى بها المشرع الضريبي خدمة للدين العمومي، ومساعدة للمحاسبين العموميين على استيفاء مستحققاتهم بالسرعة المطلوبة.

هذا، وعلاقة بالتزامات الأغيار الحائزين، يلاحظ من ظاهر فصول م.ت.د.ع أنها قد حصرت الحديث عن الأموال الموجودة في حوزة الأغيار في النقود، في حين أن مجال الأموال يتسع ليشمل المنقولات بمختلف أنواعها والعقارات. لذا كان على المشرع أن يعدد بتفصيل هذه الأموال، رفعا لكل التباس أو تضارب في التفسير، وأيضا تمتينا لضمانات استخلاص الدين الجمركي. كما أن المشرع اشترط في أموال المدين، المراد إيقاع الحجز عليها بواسطة الإشعار للغير الحائز أن تكون مملوكة لهذا الأخير دون منازع، الأمر الذي يتطلب في هذا الشأن القيام بتقص دقيق من طرف القابض، وهو أمر منتج وإيجابي في آن واحد بالنسبة للخزينة العامة⁵²⁹.

وإلى جانب ذلك، يلاحظ بعض المهتمين⁵³⁰ أن م.ت.د.ع لم تحدد أجلا محددا لتسليم هذه الأموال المحازة للمحاسب المكلف بالتحصيل، خلافا لما أقره المشرع الفرنسي، الذي يلزم

⁵²⁶ - بالرجوع إلى المقترضات المدرجة في م.ت.د.ع بشأن التزامات الأغيار المودع لديهم والحائزين، نستشف أن المشرع لم يشر صراحة إلى المسؤولية التضامنية لهؤلاء الأغيار. لكن بالنظر إلى الطابع الإلزامي لكل من الضرائب والرسوم الجمركية وضرورة تأمين استخلاصها، وما يستتبع ذلك من واجب تتبع وملاحقة الدين الجمركي الذي هو بمثابة مال عام لدى أي حائز له، كل ذلك يفرض ضرورة التسليم والإقرار ضمينا بتضامن هؤلاء الأغيار مع المدينين الأصليين في سداد هذه المستحقات لفائدة خزينة الدولة.

⁵²⁷ - نذكر منها الحكم - غير منشور - رقم 666 الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في الملف عدد 2004/620 س بتاريخ 2004/4/20.

⁵²⁸ - أبو بكر علي النيهوم: دراسة تحليلية للضريبة على الشركات والمحاسبة عليها في الجمهورية العربية الليبية مع دراسة مقارنة، نشر وتوزيع مكتبة قورينا، بنغازي - ليبيا، السنة 1976، ص: 168.

⁵²⁹ - حجيبة جهديكان: مرجع سابق، ص: 247.

⁵³⁰ - عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور: مرجع سابق، ص: 31.

الأغيار الحائزين بدفع المبالغ المودع لديهم، داخل أجل شهرين من تاريخ التوصل بالإشعار للغير الحائز.

والواضح فعلا أن عبارة "التسليم الفوري" الواردة في م.ت.د.ع جاءت عامة وفضفاضة، فهي لا تتضمن أية دلالة على تعيين أجل معين، ولا تشكل بالتالي أي ضغط على الغير الحائز، نظرا لما تحمله من تأويلات متعددة، يمكن أن تستغل من طرف بعض المدينين من ذوي النيات السيئة كمطية للتماطل أو التهرب من الأداء.

وهنا، قد يثار التساؤل حول ما إذا كان هذا الإشعار يغني فعلا عن مباشرة جانب من الإجراءات المألوفة في التحصيل، سواء منها الحبية أو الجبرية؟

بالرجوع إلى القضاء المغربي⁵³¹، نجده قد أصاب حينما اعتبر أن مسطرة الإشعار للغير الحائز - التي هي بمثابة حجز تنفيذي على أموال المدين - تكون باطلة متى لجأ إليها القابض من دون أن يتقيد مسبقا بالشرطين الآتيين:

- أن يحترم بشأن هذه المسطرة مبدأ التدرج في المتابعات، وذلك بتوجيهه للمدين المباشر إشعارا بدون صائر، وكذا تبليغه إياه بطريقة سليمة إنذارا قانونيا؛

- أن ينصب هذا الحجز على الأموال الخاصة بهذا المدين دون غيره.

إلا أن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط⁵³²، اتخذت في إحدى قراراتها الحديثة موقفا مناقضا، إذ اعتبرت أن إجراء الإشعار للغير الحائز الذي باشرته إدارة الجمارك في مواجهة المستأنف يعد بمثابة مسطرة استثنائية، وبالتالي فهي تستلزم تبليغها للملزم، ولا تخضع لمبدأ التدرج في المتابعات، المبني مسبقا على تبليغ إنذارا قانونيا.

لكن، ومن الناحية العملية فإن المحاسب المكلف بالتحصيل لما يلجأ إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز، فإنه عادة ما يوجه رسالة إخبار إلى المدين، يعلمه فيها بأنه قد باشر هذه المسطرة في مواجهته.

المطلب الثاني: الإشكالات المثارة بسبب التزامات بعض الأغيار الحائزين

لقد كان للمنحى الذي سار فيه مشروع م.ت.د.ع بتوسيعه لقاعدة الأغيار الحائزين⁵³³، جانبا إيجابيا تمثل في تعزيز وزيادة ضمانات تحصيل الديون العمومية، وذلك بأن مكن القابض من الوصول إلى أموال مدينه الأصلي الموجودة في حيازة أي كان من المؤتمنين. إلا أن هذا

⁵³¹ - أمر - غير منشور - عدد 7012 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2-9-2006 في الملف رقم 06/476 س.

⁵³² - قرار - غير منشور - عدد 268، صادر بتاريخ 12-02-2009 في الملف رقم 9/07/323.

⁵³³ - لقد أضافت م.ت.د.ع لهؤلاء الأغيار الحائزين فئة المحامين، التي لم تكن واردة في الظهير المنسوخ المؤرخ في 1935/8/21.

التوجه التشريعي أفرز من الناحية العملية بعض الإشكالات والآثار السلبية، تضرر منها بدرجات مختلفة هؤلاء الأغيار، خاصة منهم فئة المحامين، ممارسي مهنة التوثيق، المصنفين القضائيين وكتاب الضبط .

الفقرة الأولى: فئة المحامين

بالنسبة لفئة المحامين⁵³⁴، يلاحظ أن المادة 57 من القانون رقم 28.08⁵³⁵ المعدل لقانون المحاماة لسنة 1993، قد أحدثت تباينا في الرؤى بين المحامين على مستوى المغرب بأكمله، حيث إن الغالبية العظمى منهم عبرت عن رفضها الصريح لمحتوى هذه المادة، ورأت فيها تشكيكا في مصداقية المحامي، وإنقاصا من الثقة الواجب أن يتمتع بها لدى عامة المواطنين. ومن ثمة فإن بعض هيئات المحامين كهيئة الرباط مثلا، أقرت في نظامها الداخلي تفسيراً للمادة 57 يتمشى مع منظورها الخاص وقناعتها الذاتية. إذ رأت بأن الشيكات التي سوف تتوصل بها كتعويض للمتقاضين ضحايا مثلاً حوادث السير أو الشغل أو تلك المتعلقة بالنفقة المحكوم بها، ستوضع بحسابها المفتوح بالبنك المغربي للتجارة الخارجية، بهدف تحويل مبالغها لاحقا إلى الحسابات الشخصية للمحامين المعنيين بها المكلفين بالملفات، على أساس أن يستخلصوا منها أتعابهم ومصاريفهم، ويقدموا بعد ذلك لموكليهم حقوقهم.

وهنا يطرح الإشكالين أو التساؤلين التاليين: من هو إذن الغير الحائز الملزم قانونا بدفع مبالغ الديون الجمركية - المترتبة في ذمة المدين الأصلي - لفائدة القابض؟ هل هو نقيب هيئة المحامين أم محامي دفاع المدين المباشر؟ وهل مسطرة الإشعار للغير الحائز المنصوص عليها في المادة 102 من م.ت.د.ع سيباشرها القابض في مواجهة نقيب هيئة المحامين، أم إزاء المحامي نائب المدين الأصلي؟ علما أن الأصل في هذه الحالة هو أن يقوم هذا النقيب أو

⁵³⁴ - ينظم مهنة المحاماة الظهير الشريف رقم 1.93.162 الصادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993)المعتبر بمثابة قانون، ج.ر عدد 4222 بتاريخ 29 شتنبر 1993.

⁵³⁵ - تنص المادة 57 من الظهير الشريف رقم 1.08.101 الصادر في 20 من شوال 1429، (20 أكتوبر 2008) بتنفيذ القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة على ما يلي: "يؤسس على صعيد كل هيئة حساب ودائع وأداءات المحامين يديره مجلس هيئتها، تودع به لزوما المبالغ المسلمة للمحامين المسجلين بجدول هذه الهيئة على سبيل الوديعة، وتتم بواسطته كل الأداءات المهنية التي يقوم بها المحامي لفائدة موكله أو الغير. تودع بهذا الحساب كل المبالغ الناتجة عن تنفيذ مقرر قضائي من لدن مصالح التنفيذ والمفوضين القضائيين. يتعين على كل الإدارات العمومية وشبه العمومية والمؤسسات والشركات إيداع المبالغ العائدة لموكلي المحامين بحساب الودائع والأداءات التابع لهيئتهم. كل أداء تم خلافا لهذه مقتضيات لا تكون له أية قوة إبرائية في مواجهة الموكل أو المحامي ويحمل مرتكب المخالفة عند الاقتضاء مسؤولية أداء المبالغ العائدة للموكل أو المصاريف وأتعاب المحامي. يحدد طريقة تنظيم هذا الحساب نظامه الداخلي طبقا للفقرة الثامنة من المادة 91 بعده. تدخل هذه المادة حيز التنفيذ خلال سنة من تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية."

المحامي المعني، بأداء الدين الجمركي و لو لم يتوصلا بأي إشعار أو طلب من طرف القابض، تماشيا مع ما نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة 100 من م.ت.د.ع.

نعتقد وكجواب على السؤالين المذكورين أعلاه، فإن كلا من نقيب هيئة المحامين ومحامي المدين الأصلي يمكن بمبادرة كل واحد منهما، متى حاز مبلغ التعويض المحكوم به لفائدة المدين الأصلي، أن يقوم بسداد مبلغ الدين العمومي المترتب في ذمة هذا الأخير لفائدة القابض الجمركي. كما أنه يبقى للمحاسب الجمركي المكلف بالتحصيل، الخيار بين أن يباشر مسطرة الإشعار للغير الحائز في مواجهة نقيب هيئة المحامين أو حيال المحامي دفاع المدين المباشر، طالما أن كلا الشخصين يعتبران في نظر المادة 100 من م.ت.د.ع من الأغيار المودع لديهم أو الحائزين. إلا أنه ولكي تنتج هذه المسطرة آثارها، فإنه يتعين على القابض الجمركي أن يتحقق أولا من الجهة التي تحوز مبلغ هذا التعويض.

لكن، ما يلاحظ على مستوى الممارسة العملية في بعض القضايا كحوادث السير، أنه قد تقضي المحكمة الابتدائية بمبلغ تعويض لفائدة الضحية، يكون مشمولا بالنفاد المعجل في جزء منه كالربع أو الثلث. ويتم هذا التنفيذ الجزئي، حيث تحول هيئة المحامين المعنية بالمبلغ المحكوم به إلى الحساب الشخصي للمحامي نيابة عن موكله، وفي نفس الوقت يعمل هذا المحامي على إمداد المحاسب المكلف بالتحصيل بمبلغ الدين الجمركي المترتبة في ذمة الضحية بصفته مدينا أصليا، تطبيقا لمقتضيات م.ت.د.ع، التي تنص على الأداء الفوري والتلقائي لهذه الديون.

وفي ذات السياق، قد تتقدم شركة التأمين بطعن لاستئناف هذا الحكم، ويحدث أن تستجيب محكمة الاستئناف لمطالب الشركة المذكورة، فتقضي بتخفيض هذا التعويض أو بإلغائه، وهو ما سوف يستتبعه تقديم هذه الأخيرة لدعوى مدنية ترمي إلى استرجاع المبلغ الزائد. ففي هذا المثال إذا كانت مبالغ الديون الجمركية تقل عن مبلغ التعويض الابتدائي، وتمكنت شركة التأمين من استيفاء حقها، فإن المحامي قد يتضرر لانعدام وجود ما يفي له بأعباءه، وقد يتضرر كلا من شركة التأمين والمحامي، إذا كانت الديون الجمركية تزيد عن مبلغ التعويض.

وفي مثال آخر قد يكون الحكم نهائيا وينتهي الأمر بأن يحوز المحامي مبلغ التعويض نيابة عن موكله، وهو في هذه الحالة ملزم بالأداء الفوري للديون الجمركية المترتبة عن موكله، لكن ذلك يصطدم بعائق كون هذا التعويض لم يتحدد بعد بمبلغه بدقة، بسبب عدم اقتطاع مثلا مصاريف الدعوى والضريبة على القيمة المضافة وأتعاب المحامي، وبعض المصاريف الناتجة عن مساطر عارضة كالحجز وصعوبات التنفيذ وغيرها. كل ذلك يجعل المحامي بين فك

كماشة، فإن هو قام بتحويل مبالغ الديون العمومية إلى الإدارة الدائنة، وكانت هذه الديون قد استغرقت التعويض كله، فإنه لن يتمكن من الحصول على أتعابه، وإن هو تغاضى عن هذا التحويل سئل تضامنيا مع موكله. إضافة إلى هذا، فإن تعامله مع مصلحة التحصيل وفق مقتضيات م.ت.د.ع، سوف يؤدي به إلى الإخلال بالتزام قانوني آخر ألا وهو عدم إفشاء السر المهني⁵³⁶.

ولنفادي مثل هذه الإشكالات، نعتقد بأنه كان يتعين على المشرع أن ينص على إلزام شركة التأمين إما تلقائيا، أو بواسطة الإشعار للغير الحائز، على أداء الحقوق الجمركية المستحقة لخزينة الدولة من الأموال الموجودة في حوزتها، والعائدة ملكيتها بمقتضى حكم قضائي إلى الضحية (المدين الأصلي)، مع حفظ حق المحامي في استيفاء أتعابه التي يحددها نقيب هيئة المحامين المعني بالأمر. وفي ذلك أيضا تجنباً لمساءلة المحامي، من طرف زبائنه نتيجة تصرفه في مبالغ مالية، تشكل حقيقة وديعة تعود إلى الغير.

الفقرة الثانية: فئة ممارسي التوثيق

بالنسبة لفئة التوثيق من عدول⁵³⁷ وموثقين⁵³⁸ فإن الالتزامات القانونية الملقاة على عاتق هذه الشريحة من المهنيين، بشأن أداء الضرائب والرسوم الجمركية التي هي متخلدة في ذمة المدينين المباشرين، تصطدم بعائق الحصول على المعلومات الضرورية لتحديد المبالغ المستحقة الوفاء، في غياب أي تنسيق بين مكاتب الموثقين أو العدول والإدارة الدائنة⁵³⁹.

هذا، إضافة إلى وجوب تنقلهم في كل مرة بين القباضات والمصلحة التابعة لإدارة الضرائب، من أجل التثبت من الوضعية الجبائية لأحد الأطراف - كالبائع لأصل تجاري - وهو ما يواجه أحيانا ببعض الصعوبات، كالتشابه في الأسماء بين هذا البائع وبين ملزم أو مدين آخر، أو بسبب أغلاط مادية تشوب السندات التنفيذية. وتسهيلا لمهمة هذه الفئة من الأغيار يتعين إذن الحرص على تعبئة هذه السندات بمعلومات جبائية دقيقة خالية من أية أخطاء.

⁵³⁶ - ينص الفصل 36 من الظهير المنظم لمهنة المحاماة على ما يلي: "لا يجوز للمحامي أن يفشي أي شيء يمس بالسر المهني في أي قضية. يتعين عليه بصفة خاصة أن يحترم سرية التحقيق في القضايا الجزية، وأن لا يبلغ أية معلومات مستخرجة من الملفات أو ينشر أية مستندات أو وثائق أو مراسلات لها علاقة ببحث ما زال جاريا".

⁵³⁷ - الظهير الشريف رقم 332.11.81 الصادر في 11 من ربيع الأول 1402 (6 يونيو 1982) بتنفيذ القانون رقم 11.81 المتعلق بتنظيم خطة العدالة وتلقي الشهادة وتحريرها، ج.ر عدد 3678 بتاريخ 27/أبريل/1983.

⁵³⁸ - الظهير الشريف الصادر بتاريخ (10 شوال 1334) المتعلق بتنظيم التوثيق، ج.ر صادرة بتاريخ 23/يونيو/1925 (باللغة الفرنسية).

⁵³⁹ - محمد قصري: مرجع سابق، ص: 55.

الفقرة الثالثة: فئة المصفيين القضائيين

بخصوص هذه الفئة، نتساءل إذن كيف يمكن للمصفي القضائي في حالة تعيينه للإشراف مثلا على تصفية تركة، أن يحاط علما بالديون الجمركية المترتبة على هذه الأخيرة، خاصة إذا كانت هذه الديون ناتجة عن ضرائب وسوم فرضت على عمليات قام بها المدين المباشر، بمدن مختلفة ومتباعدة؟ فهل يتعين على هذا المصفي أن يجوب، أو يرسل جميع الدوائر الجمركية بالملكة؟ وهل دائما ينصاع الورثة إلى مقتضيات المادة 377 من مدونة الأسرة، التي تُحتم عليهم إبلاغ المصفي بجميع الديون المترتبة على التركة، ومنها الديون الجمركية.

الواقع يكشف غير ما مرة عن وجود بعض الورثة الذين يحجمون عمدا عن تبليغ المصفي بجميع الديون التي على تركتهم، ظنا منهم بأن الحقوق لن تصل إلى أصحابها، ومخافة أن يتضرروا من نقصان القيمة المالية لتركته.

الفقرة الرابعة: فئة كتاب الضبط

إن التزامات شريحة كتاب الضبط ليست هي الأخرى بمنأى عن أية صعوبات، وفي هذا الإطار يكفي أن نتساءل: ما هي الوسيلة التي بواسطتها يمكن لهؤلاء الموظفين العموميين أن يعلموا بكون الأموال المودعة لديهم هي مثقلة بديون جمركية، وذلك في غياب توصلهم بأي إشعار من طرف القابض، وفي ظل العبء الكبير للمهام الجسيمة والمتنوعة التي يضطلعون بها؟

هذا، والقمين بالإشارة إلى أن هيئات المحامين والموثقين والعدول قد عارضوا بشدة ما يسمى بالتعرض لدى الغير الحائز، حيث رأوا فيه عرقلة للنشاط التجاري ولتداول نفويت العقارات والمنقولات بين الأشخاص⁵⁴⁰. كما أنه يخدم بالدرجة الأولى المصلحة المالية للدولة دون مراعاة حقوق الأغيار المفوت لهم، بالإضافة إلى المشاكل المتنوعة الناجمة عن المسؤولية التضامنية والتي تُضايق هؤلاء الأغيار⁵⁴¹.

ويظهر إذن أن الوضع التشريعي الحالي للالتزامات الأغيار الحائزين، يمثل هروبا إلى الأمام أو كمن يضع الحصان خلف العربة. فقبل تحميل المسؤولية التضامنية لهؤلاء الأغيار المؤتمنين بشأن الأداء الجبائي، يجب العمل على إزالة كافة العوائق التي تعترض مسار عملهم اليومي، ومن ذلك الحدو على شاكلة المشرع الفرنسي⁵⁴²، الذي جعل مساءلة الأغيار الحائزين

⁵⁴⁰ - عزيز بودالي: أهم محاور مدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة في 2000/05/03 (قانون 97-15)، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 50، ماي - يونيو 2003، ص: 46.

⁵⁴¹ - عزيز بودالي: المرجع السابق، ص: 46.

⁵⁴² - ينص الفصل 262 L من كتاب المسطرة الضريبية (الجزء التشريعي) على ما يلي:

عن عدم أداء الديون الجبائية العائدة للمدينين الأصليين، تنبني على أسس موضوعية ومنطقية، وذلك بأن نص مسبقا وصراحة على وجوب تبليغ الإشعار للغير الحائز، لكل الأطراف أو الفئات المكونة لهؤلاء الأغيار بدون استثناء، وعدم الاقتصار على مباشرة مسطرته ضد فئة واحدة، كما نهج المشرع المغربي في الفصل 101 من م.ت.د.ع.⁵⁴³

وتبعاً لذلك، فإن تشدد المشرع المغربي بشأن ضمانات التحصيل، ضد هذا الطرف دون الآخر، قد تكون له نتائج عكسية مناقضة لتلك التي كان يرغب في الوصول إليها. ومن هاته النتائج والتداعيات، دخول الإدارة الجمركية في سلسلة لا نهاية لها من المنازعات القضائية، مع هؤلاء الأغيار بسبب متابعتهم فجأة عن ديون جمركية يرون بأنهم لم يشعروا مسبقا بضرورة أدائها.

هذا، وسننتقل الآن لمعالجة في فرع ثان، طرق حمل هؤلاء الأغيار الحائزين على تنفيذ التزاماتهم، من خلال التطرق لمسطرتي حجز وبيع أموالهم المنقولة والعقارية.

الفرع الثاني: طرق حمل الأغيار الحائزين على تنفيذ التزاماتهم

لقد كانت وما تزال الضرائب والرسوم الجمركية تشكل موردا من الموارد النابضة لتمويل ميزانية الدولة، وأداة من الأدوات الفعالة والمساعدة على تنفيذ سياستها التنموية، في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية. ومن هذا المنطلق كان لزاما على المشرع المغربي أن ينص على العديد من الآليات، الضامنة للدولة استيفاء ديونها الجمركية. وهو بذلك لم يكتف على إجبار المدين الأصلي شخصا على الوفاء بديونه العمومية، وإنما وسع من مجال متابعاته لتشمل أيضا الأغيار الحائزين. إذ أجاز للمحاسب المكلف بالتحصيل إلزام هؤلاء الأغيار بنفس الأساليب المتبعة لإجبار المدينين المباشرين⁵⁴⁴. وهو المنحى التشريعي الذي نستشفه انطلاقا من

== "les dépositaires détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du trésor sont tenus sur la demande qui leurs en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser aux lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent à concurrence des impositions dues par ces redevables."

انظر في هذا الشأن الموقع على الأنترنت التالي: (تمت زيارة هذا الموقع بتاريخ 2010-05-24)

www.legifrance.gouv.fr

⁵⁴³ - راجع مقتضيات المادة 101 من م.ت.د.ع.

⁵⁴⁴ - قد نستعمل أحيانا في هذا الفرع عبارة "المدين" في إشارة إلى الغير الحائز، طالما أن هذه الكلمة تأتي للدلالة على كل من المدين الأصلي والغير الحائز. هذا الأخير الذي يعتبر أيضا مدينا متضامنا. وهو ما قال به الباحث محمد سلام الذي اعتبر أن المحجوز عليه أو المنفذ ضده هو المدين في الالتزام الأصلي سواء كان مدينا أصليا أو مجرد كفيل أو ضامنا أو متضامن. (محمد سلام: عرض حول التنفيذ الجبري: مسطرته وإجراءاته، مقال منشور بمجلسة المحاماة، مجلة دورية تصدرها جمعية هيئات المحامين بالمغرب، السنة العشرون، العدد 28، أبريل 1998، ص: 12).

نص المادة 104 من م.ت.د.ع⁵⁴⁵، والذي دأب أيضا القضاء المغربي⁵⁴⁶، على تكريسه من خلال العديد من الأحكام والقرارات الصادرة عنه.

هذا، والجدير بالإشارة إلى أن وسائل التحصيل الجبري للديون العمومية هي التي تم إقرارها في الفصل 39 من م.ت.د.ع⁵⁴⁷. وتبعا لذلك، سوف نحصر الحديث في هذا المبحث على إجراءات حجز والبيع لأموال الأغيار الحائزين، و سنربط ذلك فقط بمنقولاتهم وعقاراتهم دون أن نتعدها إلى غيرها من الأموال ذات الطبيعة الخاصة كالسفن مثلا أو الطائرات، اقتناعا منا بأن هذين النوعين الأخيرين من الأموال قليلا ما يكونان عمليا محلا للحجز أو بيع.

ولا يفوتنا أن نبرز كون م.ت.د.ع قد أكدت على أن إجراءات حجز وبيع الأموال المنقولة والعقارية لهؤلاء الأغيار، هي ذاتها الممارسة ضد المدين الأصلي.

وعليه، فإنه بعد توصل هؤلاء الأغيار بالإشعار الصادر عن القابض، دون أن يبادروا فوراً إلى سداد ديونهم، أو يثبتوا عسرهم أمام القضاء، أو يقدموا الضمانات الكافية لتأجيل الوفاء، فإنهم بذلك يصبحون ممتنعين عن الأداء الضريبي، وبالتالي يتعين على القابض مواصلة الإجراءات الموالية ضدهم، والمتمثلة في الحجز والبيع لأموالهم.

وتبعا لذلك، سوف نسعى إلى إبراز فعالية هذه الإجراءات، كوسيلة لضمان استخلاص خزينة الدولة لحقوقها المالية، محاولين بالموازاة مع ذلك الكشف عن الإشكالات التي تثيرها هذه المساطر سواء منها القانونية أو الواقعية، وهادفين أيضا إلى صياغة ما نراه مناسبا من حلول لهذه الإشكالات.

ومن أجل الوصول إلى هذه الغايات مجتمعة، ارتأينا أن نخصص الحديث في هذا الفرع على التوالي لمسطرتي حجز وبيع منقولات الأغيار الحائزين (المبحث الأول)، ولإجراءات حجز وبيع عقارات هؤلاء الحائزين (المبحث الثاني).

⁵⁴⁵ - تنص المادة 104 من م.ت.د.ع على ما يلي: يمكن إلزام الأغيار الحائزين أو المودع لديهم المشار إليهم في المادتين 100 و101 أعلاه، بنفس الطرق المستعملة ضد الملتزمين أنفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى الإكراه البدني".

⁵⁴⁶ - نذكر على سبيل المثال لا الحصر الحكم - غير المنشور - رقم 666 الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2004/04/20 في الملف عدد 2004/620 س.

⁵⁴⁷ - تنص المادة 39 من م.ت.د.ع ما يلي: "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:- الإنذار/- الحجز/- البيع. ويمكن أيضا اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى، وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83 أنناه".

المبحث الأول: مسطرتنا حجز وبيع منقولات الأغيار الحائزين

يعتبر الحجز المتبوع بالبيع الإجراءين الفعليين في المتابعات الجبرية لتحصيل ديون الدولة العمومية، إذ يجعلان المدين متيقنا ومدركا فعلا أن هناك نية جدية، وحقيقية لدى الإدارة لملاحقته./ومن أجل ذلك، فقد أحاط المشرع مسطرة الحجز بمجموعة من الضوابط الأساسية التي تولت تنظيمها وضبطها⁵⁴⁸.

وبالرجوع إلى ق.م.م نجده - باعتباره الشريعة العامة - قد تطرق إلى إجراءات إيقاع الحجز على المنقولات والعقارات في أربعة أبواب⁵⁴⁹. تناول فيها كل من الحجز التحفظي والحجز التنفيذي والحجز لدى الغير والحجز الإرتهاني، ثم أخيرا الحجز الإستحقاقي.

إلا أنه، و من خلال تصفحنا للفصول المتعلقة بالحجز الواردة في م.ت.د.ع⁵⁵⁰، نستشف أنها لا تقيم كمبدأ عام فاصلا بين ما هو حجز تحفظي وما هو حجز تنفيذي. وهو واقع مسطري تم تبنيه من طرق م.ت.د.ع، إذ يصر في مجال المتابعات الضريبية إلى الحجز التنفيذي على منقولات المدين مباشرة، ولا يتطلب الأمر البدء بالحجز التحفظي. إلا أن ما يمكن اعتباره كاستثناء حجزا تحفظيا على الأموال المنقولة للمدينين، هو ما أشارت إليه المادة 53 من م.ت.د.ع التي تقتضي ممارستها وجود حالات استعجالية تستدعي ذلك.

والملاحظ أنه أحيانا قد نجد بعض المدينين الذين رغم مباشرة القابض لمسطرة الحجز في مواجهتهم، إلا أنهم يظلون متعنتين غير مبدئين لأية رغبة في الوفاء بما في ذمتهم من ديون عمومية. وإزاء ذلك يجد القابض نفسه مضطرا إلى المرور للمرحلة الموالية من إجراءات التحصيل الجبري ألا وهي البيع، بغاية تحويل المال المحجوز إلى مبلغ من النقود، يسهل له معه اقتضاء مبلغ الدين الضريبي منه كاملا.

إلا أنه ولتتحقق الفائدة المرجوة من هذا البيع، وترتيب آثاره المتمحورة في تمكين خزينة الدولة من استخلاص مستحققاتها العمومية، فإنه يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل - ومثل ما هو عليه الأمر بالنسبة للحجز - أن يتقيد بمجموعة من الشروط القانونية. وحتى نقف على أهمية مسطرتي الحجز والبيع كوسيلتين تمكنان الدولة من استخلاص ديونها الجمركية، سوف نعود إلى التطرق لإجراءات هذا الحجز، مع الوقوف قبل ذلك على مفهومه وأنواعه. هذا دون إغفال كلما تأتى لنا ذلك، إبراز فائدة وإيجابيات هذين الإجراءين على مستوى تفعيل مؤسسة التزامات الأغيار الحائزين، مع تعريجنا أيضا على مختلف الإشكالات التي تثيرانها، سواء على

⁵⁴⁸ - عبد الرحمان أبليل ورجيم الطور: مرجع سابق، ص: 41.

⁵⁴⁹ - من الفصل 452 إلى الفصل 503 .

⁵⁵⁰ - من الفصل 44 إلى الفصل 57 .

المستوى النظري أو التطبيقي، وبيان موقف الفقه والقضاء من ذلك كله (المطلب الأول).
وسنتبع ذلك بالتعرض لمسطرة بيع منقولات الأغيار الحائزين، مسلطين الضوء على الشروط
الملازمة لهذا البيع، وما يترتب عنه من آثار قانونية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إجراءات حجز منقولات الأغيار الحائزين

سبق أن أشرنا إلى أن أول إجراء من إجراءات التحصيل الجبري هو الإنذار القانوني،
ذلك أنه إذا لم يستجب المدين وبيادر إلى سداد الديون المتخلدة في ذمته داخل أجل ثلاثين يوما
من تاريخ تبليغه هذا الإنذار، جاز حينذاك للقباض أن يقوم بحجز أمتعة هذا المدين وآثائه
المنقولة.

والحجز على المنقولات في إطار م.ت.د.ع يأتي في صورة نوعين هما: الحجز
التحفظي والحجز التنفيذي، إلا أنه يمكن للقباض اللجوء إلى نوع ثالث من الحجز، وهو الحجز
لدى الغير المنصوص عليه في ق.م.م، والذي جاءت به أيضا م.ت.د.ع في الفصل 102 عبر
آلية الإشعار للغير الحائز. كما أنه وحسب ذات المدونة ينبغي التمييز بين المبدأ العام وهو لجوء
المحاسب المكلف بالتحصيل مباشر إلى الحجز التنفيذي على الأموال المنقولة للمدينين دون
حاجة إلى إجراء حجز تحفظي، وبين الاستثناء وهو اعتبار المشرع للإنذار المتحدث عنه سابقا
أو الناشئ عن ظروف استعجالية، بمثابة حجز تحفظي سابق للحجز التنفيذي.
لكن، قبل التطرق لأنواع هذا الحجز، وللمبدأ العام فيه، و لما هو استثناء فيه أيضا،
ينبغي بداية تحديد المقصود به.

الفقرة الأولى: تعريف الحجز

لم تعرف م.ت.د.ع الحجز، بل اكتفت في المادة 44 بإيراد الأشياء المنقولة التي تكون
محلا للحجز. ويرى الأستاذ عبد العزيز توفيق⁵⁵¹، أن الحجز يقصد به: "وضع أموال المدين
تحت يد القضاء، وغل يده عن التصرف فيها تصرفا يضر بمصالح دائنيه، تمهيدا لنزع ملكيتها
لمصلحة هؤلاء الآخرين، واستيفاء حقوقهم من ثمنها إذا لم يؤد المدين ما عليه من ديون".
وإذا كان هذا التعريف ينطبق على علاقة الدائن كشخص طبيعي أو معنوي خاص مع
مدينه، فإن ذلك لا يسري حينما يتعلق الأمر بشخص معنوي عام ممثل في طرف دائن كالإدارة
العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة. فهذه الأخيرة لا تحتاج اللجوء إلى القضاء، من أجل

⁵⁵¹ - عبد العزيز توفيق: شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، توزيع
صوماديل، الدار البيضاء، السنة 1988، ص: 299.

إيقاع حجز على منقولات شخص بسبب ديونه الجمركية، بل إن المحاسب المكلف بالتحصيل يمكنه مباشرة الحجز على منقولات الغير الحائز، دون الحاجة إلى طلب تدخل من طرف القضاء.

وتبعاً لذلك، يمكن القول بأن الحجز على منقولات الغير الحائز هو وسيلة من وسائل التنفيذ الجبري المباشرة، المخولة قانوناً لمصلحة التحصيل التابعة لإدارة الجمارك، تمارس دون حاجة إلى الاستعانة بالقضاء، بناءً على أوامر بالمدخل أو قوائم إيرادات تعد بمثابة سندات تنفيذية. ويترتب عن مسطرة الحجز الحيلولة دون تمكين هذا الغير من التصرف في منقولاته المحجوزة، بشكل يضر بحقوق ومصالح خزانة الدولة. وذلك تمهيداً لنزع ملكيتها لفائدة المحاسب المكلف بالتحصيل، واستخلاص حقوقه من ثمنها في حالة عدم إيداء المدين رغبة جدية في الوفاء بما هو مترتب عليه من ديون عمومية.

الفقرة الثانية : أنواع الحجز

سنكتفي هنا بالتطرق إلى أنواع الحجز التي يمكن للقابض الجمركي ممارستها في مواجهة الأغيار الحائزين، ونعني بذلك الحجز التحفظي، الحجز التنفيذي والحجز لدى الغير.

أولاً: الحجز التحفظي

نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 53 من م.ت.د.ع⁵⁵²، وهو إجراء تقتضيه ظروف استعجالية تدفع القابض إلى التدخل تفادياً للإضرار بضمان الإدارة الدائنة، المتجلى في منقولات المدين المزمع إيقاع الحجز عليها. وذلك لأن هذا الأخير قد يلجأ إلى تهريب آثاته أو ثماره خفية من مكان وجودها، بهدف تفادي إنزال الحجز عليها. فالحجز التحفظي⁵⁵³ بهذا المفهوم يعني ضبط مال المدين، والحيلولة دون تمكينه من القيام بأي عمل من شأنه الإضرار بالمحجوز. فهذه الوسيلة إذن التي تتطوي على عنصر المباغتة، تعتبر أداة ناجعة لحماية مصالح خزانة الدولة، في مواجهة أي تصرف من قبل مدينها، يُخشى منه الإضرار بأموالهم أو منقولاتهم التي تعتبر ضماناً عاماً للدين الذي بذمتهم.

⁵⁵² - جاء في الفقرة الثانية من المادة 53 من م.ت.د.ع ما يلي : "... إن لم يتم توجيه الإنذار ، واستثناء من أحكام المادة 36 أعلاه ، يعمل المحاسب المكلف بالتحصيل على توجيهه دون أي إجراء آخر ، بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه، ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي ، وفي هذه الحالة يبين عون الخزانة في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة " .

⁵⁵³ - ويطلق عليه أيضاً إدريس الضحاك لفظ الحجز الاحتياطي (راجع مؤلفه: قانون الملاحة البحرية الخاصة بالمغرب، منشورات عكاظ، 1988، ص: 161).

ثانياً: الحجز التنفيذي

أما الحجز التنفيذي فهو حجز يلجأ إليه القابض مباشرة، دون حاجة إلى سلك مسطرة الحجز التحفظي، في غير الحالات الإستعجالية. وأساس هذه الإجازة الممنوحة للقابض تكمن في صدور الأوامر بالأداء، التي هي بمثابة سندات قانونية تنبني عليها المتابعات الجبرية. ويمارس الحجز التنفيذي ضمن شروط حددتها م.ت.د.ع⁵⁵⁴، وفي إطار سلسلة من الإجراءات المترابطة، تنتهي بتحرير محضر للحجز، يعقبه قيام القابض بعرض المنقولات المحجوزة للبيع في المزاد العلني.

ثالثاً: الحجز لدى الغير

هذا النوع الثالث من الحجز لم يحدد المشرع المغربي مفهومه، واكتفى بالتنصيص في الفقرة الأولى من الفصل 488 من ق.م.م على ما يلي: "يمكن لكل دائن ذاتي أو اعتباري، يتوفر على دين ثابت إجراء حجز بين يدي الغير، بإذن من القاضي على مبالغ ومستندات لمدينه والتعرض على تسليمها له".

فهذه المادة تكشف لنا فقط عن شروط ممارسة مسطرة الحجز لدى الغير وعن إجراءاتها. وقد عرفها الدكتور عبد الله بودهرين⁵⁵⁵ بقوله: "الحجز لدى الغير هو مسطرة أو وسيلة، من خلالها يوقف الدائن بين يدي الغير المبالغ والأشياء المنقولة، التي هي مستحقة أو تعود لمدينه، وذلك حتى يستخلص من هذه المبالغ أو من ثمن هذه المنقولات ما يستحقه في حدود دينه".

يتبين من ذلك، أن هذه المؤسسة القانونية هي أداة فعالة، تمكن القابض من تتبع أموال مدينه لدى أية جهة كانت، والتنفيذ عليها واستخلاص مبلغ الدين العمومي منها دون حاجة للجوء إلى القضاء.

وبخصوص إجراءات الحجز على منقولات الأغيار الحائزين، فإنه وقبل مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل لإجراءات الحجز يتعين عليه التحقق من توفر شرطين أساسيين، بناء عليهما تتحقق صحة وقانونية مسطرة الحجز من عدمها، وهذان الشرطان هما⁵⁵⁶:

- سبق توجيه إشعار للغير الحائز من طرف القابض؛

⁵⁵⁴ - راجع المادة 44 من م.ت.د.ع.

⁵⁵⁵ - Abdellah=Boudahrain:="les=voies=d'exécution=au Maroc, les éditions toubkal, Casablanca, 1988, p:113.

⁵⁵⁶ - راجع المادتين 36 و37 من م.ت.د.ع.

- ضرورة توفر ترخيص صادر عن رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، أو عن الشخص المفوض من طرفه.

وفي هذا السياق، يؤخذ على مشروع م.ت.د.ع عدم تنصيبه على شرط ثالث، متمثل في استبعاد تطبيق مسطرة الحجز على الأشياء المنقولة المملوكة لغير المدينين. وهو ما نصت عليه صراحة المادة 164 من القانون المصري الحالي، وأكدتة أيضا محكمة النقض المصرية⁵⁵⁷.

ودائما بشأن بيان إجراءات هذا الحجز، فإنه وحسب م.ت.د.ع ينبغي التمييز بين المبدأ العام وهو لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل مباشر إلى الحجز التنفيذي على الأموال المنقولة للمدينين دون حاجة إلى إجراء حجز تحفظي، وبين الاستثناء وهو اعتبار المشرع للإنذار المتحدث عنه سابقا أو الناشئ عن ظروف استعجالية، بمثابة حجز تحفظي سابق للحجز التنفيذي.

الفقرة الثالثة : المبدأ العام في الحجز

الأصل إذن هو أن يمارس القابض الحجز التنفيذي على الأثاث والأمتعة المنقولة للغير الحائز، وعلى محاصيل الثمار العائدة إليه مباشرة، بعد تبليغه إشعار دون حاجة للجوء إلى الحجز التحفظي. وهنا تلعب مسألة التبليغ دورا هاما ومحوريا والكل تحت طائلة بطلان الإجراء، وكذا الإجراءات اللاحقة له في حالة ما إذا تم التبليغ بصورة مخالفة للقانون. ويتم تنفيذ الحجز بصرف النظر عن أي تعرض، إلا أن الوسيلة الوحيدة لإيقافه هو أداء الغير الحائز لجميع مبلغ الدين المترتب على المدين الأصلي زائد صوائر الحجز. وبعبارة أوضح فإن الأداء الجزئي لا يوقف الحجز، وهذا في حد ذاته يقوي من موقف إدارة الجمارك، ويحفظ لها حقها في تحصيل ديونها كاملة.

لكن، إذا أعلن المدين عن رغبته في الوفاء وطلب أداء ما بذمته، ثم أدى فعلا جميع المبالغ المستحقة بما فيها صوائر الحجز، فإنه يتم بمجرد حصول هذا الأداء توقيف الحجز حالا، ويستفيد المدين في هذه الحالة - حالة وقف الحجز بسبب الأداء - من تعرفه مخفضة بشأن صوائر الحجز، بنسبة 1% طبقا للمادة 91 من م.ت.د.ع⁵⁵⁸.

ولعل إقرار المشرع لهذه التعريفة المنخفضة، فيه دعوة وتشجيع للمدين على الجنوح إلى الأداء الجمركي بصفة حبية، رغم أن أطراف العلاقة قد دخلوا فعلا إلى المرحلة الجبرية

⁵⁵⁷ - زكرياء بيومي : مرجع سابق ، ص: 559 .

⁵⁵⁸ - عبد الحميد الحمداي: مرجع سابق، ص: 27.

للتحصيل. ليبقى إذن الهدف الأساسي للمشرع، هو الوصول إلى تأمين استخلاص الدولة لديونها العمومية.

وفي هذا السياق، فإن مسألة تنصيب المشرع على كون التعرض على الحجز لا يوقف إجراءاته، هو دليل آخر على العناية البالغة التي يوليها للحقوق المالية لخزينة الدولة، وحرصه على حفظها من أي ضياع.

والملاحظ أيضا، أنه لم يفت المشرع المغربي التطرق إلى بعض الإشكالات والصعوبات، التي قد تصادف المحاسب المكلف بالتحصيل، وهو بصدد مباشرته لإجراءات الحجز والتي منها: وجود حجز سابق من طرف أحد الأغيار الدائنين على منقولات المدين، حيث خول المشرع لمأمور التبليغ والتنفيذ التابع لوزارة المالية و بعد الإطلاع على محضر الحجز السابق، التدخل في هذا الحجز وبالتالي المشاركة في توزيع منتوج البيع⁵⁵⁹.

لكن، في حالة عدم تغطية الحجز السابق لجميع الأشياء القابلة للحجز، فإنه يتعين على هذا المأمور أن يقوم بحجز أوفر، عن طريق ضم الحجزين معا⁵⁶⁰. عدا إذا تم الشروع في بيع الأشياء المحجوزة سابقا، إذ في هذه الحالة يقوم المأمور المذكور بإيقاع الحجز على الأشياء المتبقية، التي لم يطالها الحجز الأول.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي قد ذهب شوطا بعيدا في إطار حمايته للمال العام، حيث أجاز للقباض أن يطلب مواصلة مسطرة الحجز في حالة تقاعس أو تراخي صاحب الحجز الأول عن إتمام إجراءاته⁵⁶¹. إلا أن هذا المنحى التشريعي وكما يرى بعض الباحثين⁵⁶²، يثير من الناحية العملية إشكالا يتمحور حول الكيفية القانونية للبرهنة على أن الحاجز الأول قد تراخي عن مواصلة مسطرة الحجز.

للإجابة على ذلك، نعتقد بأن أي تصرف سواء أكان سلبيا أو إيجابيا يصدر من طرف هذا الحاجز، يوحي بشكل لا يدع معه مجالا للشك عن عدم رغبته في إتمام إجراءات الحجز، يمكن اعتباره بمثابة تقاعس عن استكمال هذه الإجراءات. وبالتالي يتعين على القباض أن يكونوا يقظين في مثل هذه الحالات، حتى يؤمنوا تحصيل ديون الدولة الجمركية، وحفظها من كل اندثار.

⁵⁵⁹ - راجع المادة 47 من م.ت.د.ع.

⁵⁶⁰ - راجع الفقرة الرابعة من المادة 27 من م.ت.د.ع.

⁵⁶¹ - راجع مقتضيات المادة 48 من م.ت.د.ع.

⁵⁶² - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي : مرجع سابق ، ص : 70 .

ويتم تنفيذ الحجز عن طريق إنجاز محضر يتضمن وصف الأمتعة المحجوزة، وتعيين الحارس وتاريخ البيع. ويمنع على هذا الحارس - تحت طائلة استبداله والحكم عليه بتعويض عن الضرر - استعماله للأثاث أو للأشياء الأخرى المحجوزة، أو الاستفادة منها ما لم يأذن له طالب الحجز بذلك⁵⁶³.

وعليه، فقد يحصل هذا الحارس على إذن من طرف القابض باستعماله لهذه المنقولات المحجوزة، لكن في هذه الحالة كيف يمكن مواجهة الأمر إذا ما ألحق ضررا بالأشياء المحجوزة؟

يرى فريق من الباحثين⁵⁶⁴ - وهو على حق - أنه كان على المشرع المغربي أن يبق في صلب م.ت.د.ع على مضمون الفصل 40 من ظهير المتابعات الملغى المؤرخ في 21-08-1935، إذ إن هذا الفصل كان يمنع أي استعمال للأشياء المحجوزة من طرف الحارس، لما قد يترتب عن ذلك من تلف يلحق بالمحجوزات، التي هي بمثابة تأمين للدين العمومي.

وتجدر الإشارة، إلى أنه قد جرت العادة من الناحية العملية أن تُسند مهمة الحراسة إلى المحجوز عليه. كما أن المشرع المغربي قد دعم هذه الحماية المدنية للأشياء محل الحجز - باعتبارها تشكل في ذاتها مالا عاما - بحماية أخرى ذات صبغة جنائية⁵⁶⁵.

والقمين بالتذكير، إلى أنه قد حان الوقت لكي تعيد إدارة التحصيل النظر بشأن الظروف الحالية التي يتم فيها وضع المحجوزات تحت الحراسة، وأن تبادر إلى إيجاد مخازن على مستوى العمالات والأقاليم لتودع فيها هذه المحجوزات، وأن يتولى حراستها أعوان تابعين لمصالح إدارة الجمارك، تفاديا لما قد ينشأ من أعمال قد تلحق الضرر بهذه المنقولات، التي تشكل تأميننا قويا للدولة في اتجاه تحصيل ديونها العمومية.

لكن تبقى من بين أكبر العوائق التي تعترض مسطرة الحجز، هي تلك التي يصطدم بها مأمور التبليغ والتنفيذ للإدارة الدائنة، عندما يجد أبواب المنازل أو المحلات المزمع حجز ما بداخلها من منقولات مغلقة، أو أن أصحاب هذه المحلات يرفضون فتحها. وإزاء هذا الوضع تدخل المشرع ونص على حتمية لجوء القابض إلى القضاء الاستعجالي، من أجل طلب الحصول

⁵⁶³ - محمد محبوبى والطاكي روشام : مرجع سابق ، ص : 10 .

⁵⁶⁴ - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: مرجع سابق، ص: 71.

⁵⁶⁵ - تنص المادة 524 من القانون الجنائي المغربي على ما يلي: "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس وغرامة من مائة وعشرين إلى خمسمائة درهم، المحجوز عليه الذي يتلف أو يبدد عمدا الأشياء المحجوزة المملوكة له، التي سلمت لغيره لحراستها. أما في حالة وضع الأشياء المحروسة تحت حراسة مالكها، فعقوبته الحبس من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات، وغرامة من مائة وعشرين إلى خمسمائة درهم".

على ترخيص بفتحها. إلا أن المشرع لم ينص صراحة على المحكمة المختصة رئيسها للبت في هذا الطلب، فهل هي إذن المحكمة الابتدائية أم المحكمة الإدارية؟
وحال هذا الإشكال يذهب جانب من المهتمين⁵⁶⁶ - الذي نشاطه الرأي - إلى أن المحكمة الإدارية في شخص رئيسها هي صاحبة الاختصاص طبقا للمادة 141 من م.ت.د.ع⁵⁶⁷ والفقرة الثانية من المادة 568⁵⁶⁸ من القانون المحدث للمحاكم الإدارية⁵⁶⁹. وبالتالي فإن هذا الأخير يبت في الطلب وفق الشروط المنصوص عليها في الفصل 148 من ق.م.م، وفي مقدمتها توفر عنصر الاستعجال.

ولعل طبيعة الدين موضوع الحجز باعتباره ديناً عمومياً، وما يستتبعه من وجوب استخلاصه في وقته المحدد، هي التي حدثت بالمشرع إلى التخصيص على هذه المسطرة السريعة. وفي هذا الصدد، يرى الدكتور محمد السماحي⁵⁷⁰ أن الفصل 153 من ق.م.م يضيف النفاذ المعجل بقوة القانون على جميع الأوامر الإستعجالية دون تخصيص. كما أن المشرع قد دعم هذه المسطرة بإمكانية استعانة القابض بالسلطات الإدارية المحلية، من أجل تنفيذ هذا الترخيص القضائي.

إضافة إلى ما سبق، لا يفوتنا الإشارة أيضاً إلى الإشكال أو الصعوبة التي يطرحها التعامل مع وضعية بعض الأموال المنقولة، خاصة تلك الخاضعة لنظام البيع الإيجاري، التي يروم القابض إيقاع الحجز عليها.

فمؤسسة البيع الإيجاري هي بمثابة عقد، يخول لشخص هو المكري بأن يجعل مالا رهنا إشارة طرف آخر هو المكتري، مع انتقال ملكية هذا المال إلى المكتري عند نهاية العقد وسداد هذا الأخير لكل الأقساط والمستحقات⁵⁷¹.

والحقيقة أن قيام هذه المؤسسة القانونية، لا يسمح للقابض بإجراء الحجز على الأموال المنقولة للغير الحائز، طالما أنها لم تنتقل إليه ملكيتها بصفة قطعية ونهائية.

⁵⁶⁶ - عبد الحميد الحمداني: مرجع سابق، ص: 33.

⁵⁶⁷ - تنص المادة 141 من م.ت.د.ع على ما يلي: "تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية".

⁵⁶⁸ - جاء في الفقرة الثانية من المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية ما يلي: "..... وتختص المحاكم الإدارية كذلك بالنظر..... وبالبت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة.....".

⁵⁶⁹ - الظهير الشريف رقم 1-91-225 الصادر في 10 سبتمبر 1993 بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993.

⁵⁷⁰ - محمد السماحي: نظام التنفيذ المعجل للأحكام المدنية في القانون المغربي - دراسة مقارنة، مطبعة بنيميد، الدار البيضاء، السنة 1985، ص: 118.

⁵⁷¹ - بوشعيب الإبراهيمي: الإلتزام الإيجاري، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة - شعبة قانون الأعمال - جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999، ص: 51.

كما أن الواقع يثبت أحيانا بأن العون المكلف بالتبليغ والتنفيذ التابع للإدارة الدائنة حين انتقاله إلى بعض المحلات، كالمكاتب التابعة مثلا للمحامين أو الموثقين أو الأعوان القضائيين بصفتهم مدينين متضامنين، قد لا يجد بداخلها ما يجوز له حجزه. فعادة ما توجد بها أدوات وآليات كالمكاتب والحواسب، وهي من المنقولات التي استثنائها المشرع من عملية الحجز، نظرا لكونها لازمة لمهنة المحجوز عليه طبقا للمادة 46 من م.ت.د.ع.

وفي هذه الحالة يتعين على القابض توجيه الأعوان التابعين له، نحو إيقاع الحجز على المنقولات الأخرى المتواجدة مثلا بمحل سكنى المعنيين بالأمر أو في أي مكان آخر، بشرط أن تكون هذه الأموال مملوكة للمدينين. وذلك تفاديا للإضرار بمصلحة خزينة الدولة، وتجنباً للانتقال إلى مباشرة مسطرة الحجز على الأموال العقارية لهؤلاء الأغيار، باعتبارها إجراء معقدا وطويلا.

وفي ذات السياق نتساءل هل جميع أنواع المنقولات تخضع للحجز؟

يجب الإشارة في هذا الصدد، إلى أن الأموال المنقولة تنقسم إلى منقولات مادية وأخرى معنوية. ويرى الأستاذ عبد العزيز توفيق⁵⁷² "أن الحجز يقع على المنقولات المادية (الفصل 460 من ق.م.م.)، وهي الأشياء التي يمكن نقلها من مكان إلى آخر، دون تلف أو تغيير يقع في بنيتها. أما المنقولات المعنوية كبراءة الاختراع والاسم التجاري والعلامة التجارية والحق الأدبي للمؤلف على مؤلفاته. فهذه كلها حقوقا منقولة معنوية يجوز حجزها - باستثناء حق المؤلف والعلامة التجارية والاسم التجاري - منفردة بين يدي أصحابها، ويكتفى فيها بالحجز على العقار المحفظ، بتسجيل الحجز في السجل التجاري للمحجوز عليه شخصا طبيعيا كان أو اعتباريا".

وهكذا إذن، يتبين أنه من الأفضل للمحاسب المكلف بالتحصيل، أن يعتمد إلى إيقاع الحجز على المنقولات المادية للمدين، لبساطة وسهولة الإجراء وسرعة إنجازه. لكن إذا استغرق الحجز هذه المنقولات المادية، وتبين للقابض أن الثمن المتوقع الحصول عليه بعد بيعها قد لا يفي بمبلغ الدين الإجمالي، آنذاك يمكن له أن ينتقل إلى حجز المنقولات المعنوية، والتي تتطلب بعض الشكليات والتعقيدات كما هو الشأن بالنسبة للحجز على العقارات المحفوظة، خاصة بالنسبة لحق المؤلف والعلامة التجارية والاسم التجاري.

لكن، في حالات أخرى قد لا يجد المكلف بالتبليغ والتنفيذ الغير الحائز المحجوز عليه بمحل سكناه أو بمحل مزاولته لعمله، ويتمكن فعلا من دخول هذه المحلات دون صعوبات

⁵⁷² - عبد العزيز توفيق: مرجع سابق، ص: 311 و312.

تذكر، إلا أنه لا يجد بداخلها ما يحجز. وفي هذا الإطار جاء المشرع بالحل في الفقرة الأولى من المادة 57 من م.ت.د.ع، التي أشارت إلى ما يلي: "يثبت عسر المدينين:

- إما بمحضر عدم وجود ما يحجز بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء، والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أي نتيجة".

هذا، والملاحظ حسب بعض المهتمين⁵⁷³، فإن صياغة هذه الفقرة من المادة المذكورة يشوبها نوع من التناقض بخصوص فئة المدينين الذين لهم قدرة معروفة على الوفاء، ومع ذلك لا يوجد ما يحجز لديهم. ويضيف هؤلاء الباحثين أنه كان يتعين على المشرع أن يقدم صياغة ترفع هذا التضارب وعدم الانسجام في المعنى، بأن يوجب لقبول محضر إثبات عسر المدينين أن يسبقه بحثا دقيقا من طرف لجنة معينة لهذا الغرض، للتأكد من عدم وجود ما يحجز، وتجنباً لكل تحايل أو محاولة للتهرب من أداء ديون الدولة الجمركية بافتعال العسر.

وبالفعل فإن العمل بالمادة 57 من م.ت.د.ع على حالتها الراهنة، من دون إخضاعها لأي تعديل، قد يؤدي إلى حرمان خزانة الدولة من موارد عمومية هي في أمس الحاجة إليها. خاصة إذا لاحظنا من حيث الواقع، أنه لا يمكن التسليم بهذا الطرح والقول بعدم وجود ما يحجز، حين يكون إجراء الحجز موجهاً إلى فئة من الأغيار المدينين المعروفين اجتماعياً بثرائهم كفاءة الموثقين.

الفقرة الرابعة : الاستثناء في الحجز

لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يغمض له جفن، إلا إذا تمكن من تحصيل جميع مستحقات الخزينة العامة، فهو يعلم علم اليقين أن القانون يحمله المسؤولية الشخصية إن تهاون أو تغاضى عن القيام بذلك. لذا يجب عليه أن يكون حذرا ومتيقظا إزاء كل التصرفات المريبة التي قد يلجأ إليها الغير الحائز. ومن ذلك قيامه بتهريب وإخفاء منقولاته، تجنباً لإخضاعها للحجز من طرف مصالح التحصيل.

وإزاء هذا الوضع الذي يقتضي سرعة التدخل، والاستعجال في اتخاذ القرار، والمبادرة من أجل الحفاظ على ما يشكل ضماناً لتحصيل ديون الدولة، أمد المشرع القابض بآلية فعالة الأثر تضمنتها المادة 53 من م.ت.د.ع، التي تقابلها المادة 18 من ظهير المتابعات الملغى لسنة 1935. ولتقضي مضمون هذا الفصل يتطلب الأمر التمييز بين حالتين:

⁵⁷³ - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: مرجع سابق، ص: 77 .

أولاً: الحالة الأولى:

إلزام القابض إذا سبق أن وجه إشعاراً للغير الحائز، القيام مباشرة بواسطة مأمور التبليغ والتنفيذ التابع له، بإجراء حجز تنفيذي على المنقولات دون الحاجة إلى مسطرة أخرى. فهذه الحالة تعفي القابض من شرط الحصول على ترخيص من رئيسه الإداري، طبقاً للمادة 37 من م.ت.د.ع. وبالتالي تجعل الحجز التنفيذي الذي ينجزه على منقولات هذا الغير مشروعاً، تبرره حالة الاستعجال نقادياً لتعرض حقوق خزانة الدولة للضياع.

ثانياً: الحالة الثانية:

تقرض على المحاسب المكلف بالتحصيل في حالة عدم توجيهه للغير الحائز إشعاراً- الذي سلمنا بأنه بمثابة إجراء من إجراءات التحصيل الجبري- ومن دون الحاجة إلى التقيد بمسطرة إرسال آخر إشعار بدون صائر طبقاً للمادة 36 من م.ت.د.ع، اللجوء مباشرة إلى العمل على تبليغ هذا الغير الإشعار الوارد في المادة 102 من م.ت.د.ع، والذي يعد في نظرنا بمثابة حجز تحفظي طبقاً لما هو منصوص عليه في ق.م.م.⁵⁷⁴.

وتبعاً لذلك، فإنه بعد تبليغ هذا الإشعار المساوي للحجز التحفظي إلى الغير الحائز، فإنه يتعين على هذا الأخير أن يؤدي ما تخلف في ذمة المدين الأصلي من ديون جبائية، وإلا تولى القابض تحويل هذا الحجز إلى حجز تنفيذي. وهو طريقة فعالة تحفظ حقوق إدارة الجمارك، وتؤمن للدولة استخلاص المبالغ المالية العالقة في ذمة مدينها.

وهكذا إذن، يتضح أن الحجز سواء اتخذ منذ الوهلة الأولى صورة الحجز التنفيذي كمبدأ عام، أو جاء بداية كاستثناء في شكل حجز تحفظي بسبب ظروف استعجالية معينة، فإنه في كلتا الحالتين الهدف منه هو تفعيل ضمانات التزامات الأغيار الحائزين، في اتجاه تحصيل الدولة لديونها الجمركية.

لكن، هل هذا الحجز الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى بيع منقولات الغير الحائز، يمكن أن يشكل حقيقة إحدى الضمانات التي تسمح لهذا الغير⁵⁷⁵، أن يطلب من الجهة الدائنة ممثلة في إدارة الجمارك، أو أمام القضاء الاستعجالي وقف أو تأجيل إجراءات التنفيذ الجبري للاستخلاص؟ أم أن هذا الحجز لا يعدو أن يكون مجرد وسيلة من وسائل الاستخلاص الجبري، وبالتالي لا يغن عن تقديم المدين للضمانات المنصوص عليها في الفصل 118⁵⁷⁶ من م.ت.د.ع

⁵⁷⁴ - راجع الفصل 452 من ق.م.م وما بعده.

⁵⁷⁵ - نعتقد أنه طالما أن هذا الغير يعتبر مديناً متضامناً مع المدين الأصلي في الأداء الضريبي، فإنه يستفيد ضمناً من كل الحقوق والوسائل المخولة لهذا الأخير، ومن ذلك حقه في طلب تسهيلات في الأداء من طرف إدارة التحصيل، وأيضاً التماسه من القضاء وقف إجراءات الاستخلاص والمتابعات. إلا أن كل ذلك مرهون في نظرنا بتقديمه للضمانات الكفيلة للاستجابة لطلبه.

⁵⁷⁶ - تنص المادة 118 من م.ت.د.ع على ما يلي: "يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل: ===

طبقا للشروط الواردة في المادة 117⁵⁷⁷ من م.ت.د.ع من أجل إيقاف أو تأجيل أدائه للدين الجمركي؟ وما موقف التشريع والفقه والقضاء من هذا الإشكال؟

لا شك أن الأصل هو أن الدين العمومي أو الجمركي تحديدا يعتبر واجب الوفاء بأكمله بمجرد حلول أجله، وأن أية منازعة إدارية أو قضائية لا يمكن أن تشكل سببا لعدم أدائه. وهذا فعلا ما أكدته صراحة الفقرة الأولى من المادة 117 من م.ت.د.ع. وهذه القاعدة تمثل بالفعل ضمانا قوية للمحاسب المكلف بالتحصيل للمضي في إجراءات تحصيل ديونه الجمركية، بمنأى عن أية عراقيل أو صعوبات قد تثار أمامه. إلا أن أحد المهتمين⁵⁷⁸، يرى "أن المشرع والممارسة العملية جرا على وضع بعض الاستثناءات على هذه القاعدة تتمثل فيما يلي:

- إمكانية منح تسهيلات في الأداء، وربط ذلك بالسلطة التقديرية المقيدة للمحاسب المكلف بالاستخلاص؛

- جواز الترخيص بوقف أداء دين عمومي بناء على توافر مجموعة من الشروط؛

- إمكانية إيقاف تنفيذ إجراءات استخلاص دين عمومي، أو ضريبي بناء على حكم قضائي".

والواقع أنه طبقا للمادة 124 من م.ت.د.ع⁵⁷⁹، يمكن للغير الحائز كمدین متضامن في حالة عدم قدرته على الوفاء بديونه، أن يستفيد من تسهيلات في الأداء شريطة تقديمه لطلب يتضمن المبررات التي حدثت به إلى التماس هذه التسهيلات، وكذا إيداع الضمانات الكافية.

==== إيداع في حساب للخرينة - سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 94-35 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 3-95-1 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995) - سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة - كفالة بنكية - سند التخزين - رهن أصل تجاري - تخصيص عقار للرهن الرسمي. يمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل . يتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات".

⁵⁷⁷ - تنص المادة 117 من م.ت.د.ع على ما يلي: "بصرف النظر عن أية مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون. إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها. عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين".

⁵⁷⁸ - عبد الرحمان أبليل: تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع وسلطة القضاء، عرض قدم في إطار يوم دراسي نظمته وزارة العدل بالمحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 18 ماي 2001، حول تدارس ومناقشة مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية.

⁵⁷⁹ - تنص المادة 124 من م.ت.د.ع على ما يلي: "لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية، وفق الشروط المحددة في الظهير الشريف المؤرخ في 8 شعبان 1347 (2 أبريل 1955) بشأن مسؤولية المحاسبين العمومية، إلا أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها، أن يقبل من المدينين تبرئة ذمتهم على أقساط ، مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه".

وعلى سبيل الاستثناس، فبالرجوع إلى المذكرة المصلحية الصادرة عن الخزينة العامة⁵⁸⁰، يمكن ملاحظة، أنها قد أضافت بعض الاعتبارات الواجب مراعاتها من طرف المحاسبين المكلفين بالتحصيل، وهم بصدد التعامل مع طلب المدين بشأن منحه تسهيلات في الأداء وأهمها ما يلي:

- التحقق مما إذا كان المدين معروف بقدرته على الوفاء، وفي هذه الحالة نعتقد أن مآل طلب المدين سيكون هو الرفض؛

- ملاحظة ما إذا كان لأول مرة يقدم طلب في هذا الشأن، أم أنه سبق له أن قام بذلك. وهل كانت نتيجة ذلك أن أوفى بالتزاماته أم لا؟

وفي هذا الإطار، الأرجح هو أن القابض لن يستجيب لطلب المدين إذا سبق أن منحه تسهيلات في الأداء، ولم يلتزم بتعهداته.

- التثبت حول ما إذا كان المدين يوجد فعلا في ضائقة مالية قاهرة، تحول دون وفائه بالتزاماته حيال الخزينة العامة أم لا.

هذا، ويتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل أن ينتبه إلى الضمانات المقدمة من طرف الغير الحائز طالب الاستفادة من التسهيلات في الأداء. وأن يتقص حقيقة ما إذا كانت هذه الضمانات مثقلة بامتيازات، أو أنها بدون قيمة فعلية.

كما يجب عليه أن يحرص على وجود ذلك التناسب بين مبلغ الدين، وقيمة الضمانة المسلمة من جهة، وبين أهمية الديون الواجب تحصيلها من جهة أخرى.

وفي جميع الأحوال، يبقى للقابض أو لرئيسه الإداري السلطة التقديرية الكاملة لقبول طلب المدين بشأن منحه تسهيلات في الأداء من عدمه، مع مراعاته في ذلك وجوب الحفاظ على حقوق ومصالح الخزينة العامة.

ونعتقد أن اشتراط تقديم الضمانات لقبول منح تسهيلات في الأداء، وإن كان كما يبدو ذو فائدة كبيرة، إلا أنه قد يضر في العمق بموارد خزينة الدولة، ويشكل عائقا أمام استخلاص هذه الأخيرة لديونها العمومية. فقد يكون المدين ذو نية حسنة وينوي فعلا سداد ديونه على أقساط، إلا أنه قد يصطدم بهذا الشرط التعجيزي المتمثل في إيداع أو تقديم الضمانات التي قد لا يتوفر عليها. وفي هذه الحالة يمكن أن يفوت على خزينة الدولة استيفاء ديونها الجمركية بالمرة، في

⁵⁸⁰ - Note de service N° 17, du 1 Mars 2000, relative à l'octroi de facilités de paiement des créances publiques, P:2.

الوقت الذي لو أن المشرع استبعد هذا الشرط لكان الأمر أفيد، طالما أن هناك من الوسائل الجبرية للحصول ما يمكن أن تشكل أداة رادعة للمدينين من ذوي النيات السيئة.

والملاحظ أنه ينبغي التمييز في هذا الشأن بين مسطرة وقف الأداء الجمركي، ومسطرة وقف أو إيقاف التنفيذ. فالأولى جاء الحديث عنها في المادتين 117 و118 من م.ت.د.ع. وهي عبارة عن طلب يقدم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، الغاية منه تأجيل الأداء الجمركي. فهي إذن مسطرة إدارية صرفة مقيدة بمباشرتها داخل الأجل المحدد لها قانونا، مع تقديم الضمانات الضرورية أو الكافية من طرف المدين، ويبقى للقباض السلطة التقديرية في اتخاذ ما يراه مناسبا. وبمعنى آخر أن طلب المدين يكون مآله الرفض إذا جاء خارج الأجل القانوني المحدد لتقديمه، أو أن الضمانات المودعة من طرفه لا تناسب أو تقل قيمتها المالية مقارنة مع مبلغ الدين المفروض سداؤه.

وبالنتيجة، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل في هذه الحالة، ملزم بمتابعة إجراءات الاستخلاص حماية لمصالح خزينة الدولة.

أما بالنسبة لمسطرة إيقاف التنفيذ، فهي تتسم بمميزات خاصة بها، منها أنها مسطرة قضائية تقرر بناء على حكم أو قرار قضائي. وهذه الخاصية لا تثير إشكالا فكل الفقه يجمع عليها، لكن الخلاف أو السجال الأساسي هو الذي ثار بشأن سلطة القضاء في إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل، ودور الضمانات في حسم النزاع لهذا الطرف أو ذاك. وقد انعكس هذا الخلاف الفقهي على ساحة العمل القضائي، حيث تباينت الأحكام الصادرة في هذا الشأن. فالمحكمة الإدارية بمكناس في إحدى أوامرها الاستعجالية⁵⁸¹ ذهبت إلى اعتبار الحجز في حد ذاته بمثابة ضمانات للمطالبة بإيقاف التنفيذ، يقوم مقام الضمانات المشترطة بالمادتين 117 و118 من م.ت.د.ع. ونعتقد أن هذا التوجه القضائي قد أتى مجانباً للصواب، على اعتبار أن مقتضيات م.ت.د.ع في هذا الإطار جاءت واضحة وصريحة، وأن هذه المقتضيات يجب تفسيرها تفسيراً ضيقاً.

وبالمحصلة، فإن الحجز هو درجة من درجات التحصيل الجبري وليس بضمانة، وأن الضمانات هي التي أوردتها المادة 118 من م.ت.د.ع، ولو كان الأمر غير ذلك لنص المشرع صراحة في صلب المادة 118 على أن الحجز هو واحد من بين الضمانات القانونية.

وبخصوص الموقف، الفقهي والقضائي بشأن وقف تنفيذ الأداء الجمركي، فيمكن تلخيصه

كالآتي:

⁵⁸¹ - أمر استعجالي - غير منشور - رقم 2002/56 I س مؤرخ في 2002/6/18، صادر في الملف رقم 1/2002/47 س.

أ- الموقف الفقهي:

يرى بعض الباحثين⁵⁸²، أن بوسع القضاء الاستعجالي أن يؤجل أو يوقف استخلاص الدين الجبائي بصورة مطلقة، وبدون التقيد بأية شروط. وعلى النقيض من ذلك ذهب اتجاه آخر⁵⁸³ إلى أن الإيقاف المؤقت للمتابعات، أو تأجيل الأداء في انتظار بت قضاء الموضوع في جوهر النزاع، يكون مقرونا دائما بتقديم الضمانات الكافية لتغطية هذا الدين.

ب- الموقف القضائي:

الحقيقة ومن خلال استقرائها للعديد من الأحكام القضائية، سواء تلك الصادرة في ظل قانون التحصيل المنسوخ المؤرخ في 21-08-1935، أو في إطار م.ت.د.ع المعمول بها حاليا، يلاحظ أن القضاء المغربي لم يستقر على موقف بشأن مسألة تقديم الضمانات كشرط لإيقاف تنفيذ المتابعات. وهكذا أفرز هذا الوضع بروز ثلاث مواقف متباينة تعرض لها كالاتي:

- الاتجاه الأول في القضاء المغربي⁵⁸⁴، يشترط لإيقاف تنفيذ مسطرة التحصيل تقديم المدين للضمانة الكافية لهذا الغرض. ويبني هذا الاتجاه تعليله على السلطة المطلقة للقضاء بخصوص إيقاف التنفيذ، الذي هو إجراء استثنائيا مقيدا بضرورة مراعاة على السواء المادة 15 من الظهير الملغى المتعلق بالمتابعات المؤرخ في 21-08-1935 والتي تقابلها المادة 117 من م.ت.د.ع، وكذا المصلحة العامة الحاضرة بكل ثقلها التي تفرض استخلاص الجبايات بأقصى ما يمكن من السرعة، وفي حدود الحماية القانونية المعترف بها للمدين.

- أما المنحى الثاني في القضاء المغربي⁵⁸⁵، فيرى أن الحكم بإيقاف تنفيذ إجراءات الاستخلاص لا يتطلب بالضرورة تقديم الضمانة من قبل المدين، ذلك لأن إيداع هذه الأخيرة لا يفرض طبقا لأحكام المادتين 117 و 118 من م.ت.د.ع إلا عندما يتقدم المدين بطلب وقف الأداء الجمركي أمام المحاسب المكلف بالتحصيل. وفي غير ذلك، فإنه لا يشترط هذا الإيداع.

كما أن طلبات إيقاف التنفيذ إنما تخضع للقواعد العامة للاستعجال، وخاصة الفصل 149 من ق.م.م الذي ينص على إيقاف التنفيذ بضمانة أو غيرها، كلما اكتسب النزاع صفة الجدية،

⁵⁸² - عبد الرحمان أبليلا: ورحيم الطور: مرجع سابق، ص: 94.

⁵⁸³ - مراد الخروبي: القضاء الجبائي بين الواقع والآفاق، مقال منشور بالمجلة المغربية للإرادة المحلية والتنمية العدد 41، نونبر-

دجنبر 2001، ص: 71

⁵⁸⁴ - أمر استعجالي- غير منشور- رقم 2001/14، صادر في الملف رقم 2000/131 س، عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ

2001/02/07.

⁵⁸⁵ - ويمثل هذا الاتجاه المحكمتان الإداريتان بكل من الرباط ومكناس. فالأولى صدرت عنها عدة أوامر في هذا الخصوص نذكر منها:

- الأمر -غير منشور- عدد 234 الصادر في الملف رقم 8/219 س بتاريخ 2008-04-23.

- الأمر-غير منشور- عدد 57 الصادر في الملف رقم 08/14 س بتاريخ 2009-02-11.

أما بالنسبة للمحكمة الإدارية بمكناس فنكتفي هنا بالإشارة إلى الأمر - غير منشور - عدد 1/99/23 س الصادر في الملف رقم

22/99 أس بتاريخ 11-05-1999.

كأن يتمسك المدعي بوسائل من قبيل أنه غير ملزم بالأداء، أو أن يتوفر الطلب على عنصر يقتضي الاستعجال. ونعتقد أن عنصر الاستعجال هذا يتجسد في كل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، التي يتعرض لها المدين كالحجز والبيع والإكراه البدني. وبين هذين الموقفين المتناقضين بشأن اشتراط الضمانة من عدمها لإيقاف إجراءات التحصيل الجبري، برز موقف قضائي⁵⁸⁶ ثالث شابه نوع من التعارض: فهو بعد أن اعتبر كون قيام حالة الاستعجال وعنصر الجدية في المنازعة لا يعفيان المدعي من تقديم الضمانة، عاد وفي نفس الحثية إلى القول بأن المنازعة في قانونية الدين لا تستوجب تقديم الضمانة. وهنا نتساءل، أليست المنازعة في قانونية الدين هي صورة من صور الجدية في المخاصمة؟!

وقد تدخل المجلس الأعلى، وهو الجهة المؤهلة مبدئياً لتوحيد الاجتهادات القضائية الصادرة عن المحاكم في مجال التحصيل الجبائي، وكذا التفسيرات المعطاة للنصوص المتعلقة بالاستخلاص من أجل الحسم في الأمر، إلا أن الملاحظ في هذا الشأن هو كون تدخله هذا، ظل يتجاذبه اتجاهين:

- ففي بعض قراراته⁵⁸⁷، قضى بإيقاف تنفيذ الأداء الضريبي كلما توفر عنصر الاستعجال في النازلة، بالإضافة إلى قيام أسباب جدية تقتضي هذا الإيقاف، حيث في هذه الحالة لا حاجة لتقديم الضمانة من طرف المدين. وفسر مفهوم الجدية في إحدى قراراته⁵⁸⁸، بمنازعة الملزم في صفته كملزم. كأن يدفع بعدم خضوعه أصلاً للضريبة، أو كأن ينازع في قانونية فرضها، مدعياً أنه معفا من الضريبة بمقتضى القانون.

- وفي قرار آخر⁵⁸⁹، اعتبر أن طلب إيقاف التنفيذ الموجه إلى قاضي المستعجلات يمكن الاستجابة له كلما توفر هذا الطلب على عنصر الاستعجال، وذلك بضمانة أو بدونها. نستنتج من ذلك، أن عنصر الجدية في النزاع، بالمفهوم الذي أورده المجلس الأعلى يبقى هو المبرر الوحيد الذي يمكن اعتماده لإيقاف تنفيذ الأداء الجمركي، من دون تقديم أية ضمانة. وأن ما عدا ذلك من المواقف القضائية من شأنها أن تضر بالمصلحة المالية للدولة، الواجب حمايتها وإبلاؤها الأولوية قبل أية مصلحة خاصة.

==== حكم- غير منشور- رقم 2007/133 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 28-02-2007 في الملف رقم 2007/23 س وأيضاً الحكم- غير منشور - رقم 2007/134 الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 05-03-2007 في الملف رقم 2007/25 س.

⁵⁸⁷ - قرار - غير منشور- عدد 287 مؤرخ في 2002/04/25 صادر عن المجلس الأعلى في الملف الإداري عدد 2002/ 1/4/167.

⁵⁸⁸ - قرار- غير منشور- عدد 10 صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 4-1-2001 في الملف الإداري عدد 1628.

⁵⁸⁹ - قرار - غير منشور- عدد 289 مؤرخ في 2002/04/25 صادر عن المجلس الأعلى في الملف الإداري عدد 2002/1/4/190.

هذا، وبعد أن تطرقنا إلى موضوع الحجز على الأموال المنقولة للغير الحائز، وهو الإجراء الذي إما أن يؤدي إلى جعل هذا الغير ينصاع للقانون ويبادر إلى سداد ديونه، أو أن يختار طريق الاستمرار في تعنته وتماطله، وهو ما يدعو القابض للانتقال إلى الخطوة الموالية من إجراءات التحصيل الجبري، والمتمثلة في مسطرة البيع.

المطلب الثاني: مسطرة بيع منقولات الأغيار الحائزين

الأصل أن يقوم الغير الحائز بتنفيذ التزامه طواعية، وبالطرق العادية عن طريق المسارعة إلى الوفاء بالدين العمومي، ولو لم يتوصل بأي إشعار من القابض. لكن قد يجد هذا الأخير نفسه أحيانا أمام خيار واحد لا ثان له، هو اللجوء إلى طرق التنفيذ الجبري. بعد أن يتبين له بأن مدينه المتضامن لا ينوي الوفاء رضائيا بالدين الجمركي. فيقوم نتيجة لذلك بتبليغه إنذارا قانونيا، لكن إذا لم يعبأ به أتبعه بإجراء حجز على الأموال المنقولة لهذا الغير، ومن ثم بيعها بغاية تحويل المال المحجوز إلى مبلغ من النقود، يسهل معه لهذا الدائن اقتضاء مبلغ الدين الجمركي منه كاملا.

وعليه، سوف نعالج في هذا المطلب على التوالي شروط بيع منقولات الأغيار الحائزين، وآثار هذا البيع.

الفقرة الأولى: شروط بيع منقولات الأغيار الحائزين

نظرا لأهمية وخطورة بيع منقولات الأغيار الحائزين، فإن المشرع المغربي أحاط هذا الإجراء بمجموعة من الشروط، الهدف منها هو الحفاظ على حقوق الطرفين، سواء الغير الحائز المحجوز عليه أو إدارة الجمارك.

ومن هذه الشروط ما يأتي قبل عملية مباشرة البيع، ونقصد بذلك وجوب حصول القابض على ترخيص من طرف المدير العام للجمارك أو من الشخص المفوض من طرفه⁵⁹⁰. وهذا الشرط فيه حماية أكثر لهذا الغير من أي تعسف قد يصدر من جانب القابض، حيث يمكن للمدير العام للجمارك أو للشخص المفوض من طرفه، أن يطلع من جهة على كافة الظروف المحيطة بعملية البيع المزمع إجراؤه، وعن مدى مطابقته للقانون، تجنباً لكل ما يمكن أن يؤدي إلى بطلانه. ومن جهة أخرى، أن ينتبج هذه المسطرة عن كثب، حتى بلوغها الهدف المتوخى منها، وهو حيازة خزانة الدولة لمبالغ ديونها الجمركية.

⁵⁹⁰ - راجع المادة 58 من م.ت.د.ع.

أما باقي الشروط الواردة في م.ت.د.ع فهي شروط مواكبة أو مرافقة لعملية البيع. ويمكن إجمالها في ضرورة تحرير محضر للبيع، وحضور السلطة المحلية في هذه العملية⁵⁹¹ إلى جانب طبعاً القابض أو أحد المفوضين القضائيين، مع الحرص على أن يكون البيع مناسباً من أجل تسديد مبلغ الدين.

وفي هذا الإطار، تجدر الإشارة إلى أن المادة 61 من م.ت.د.ع قد أكدت على أنه حينما يتضح وجود نقص ملموس في تقدير ثمن المنقولات المعروضة للبيع، والذي من شأنه أن لا يف بالمبالغ الواجب تحصيلها، فإنه يتعين على مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للإدارة الدائنة أو المفوض القضائي أن يخبر المحاسب المكلف بالتحصيل بذلك، من أجل رفع ثمن البيع المعلن عليه، حتى لا تتعرض حقوق خزينة الدولة للضياع.

ودائماً في سياق توفير ضمانات أكبر للحصول على ثمن مرتفع أو مناسب للمبيع الذي من شأنه أن يفي بديون الدولة، يرى بعض المهتمين⁵⁹² أن تنصيب م.ت.د.ع على إمكانية لجوء القابض إلى الخبرة، لتحديد قيمة الشيء المبيع بعد موافقة المدين، من شأنه أن يؤدي إلى الوقوف على التقدير الحقيقي لقيمة المنقول محل البيع، وهو ما يضمن أيضاً ثمناً مناسباً له.

كما أن الإذن من طرف إدارة الجمارك للمدين من أجل أن يتولى بنفسه بيع الأمتعة المحجوزة تحت مراقبة المحاسب المكلف بالتحصيل، من شأنه أن يساعد على تحقيق ثمن جيد للمنقول المعروض للبيع⁵⁹³.

هذا، دون إغفال كون شرط أو وجوب الإعلان عن المزاد العلني بخصوص هذا البيع، من شأنه أن يحقق على التوالي السرعة في إنجاز عملية البيع والوصول إلى ثمن أفضل للمبيع. مع ملاحظة أن المشرع قد أكد على أن يتم هذا البيع في أي مكان يتوقع من خلاله الحصول على أحسن نتيجة. هذا ويبدو من الناحية العملية أنه كثيراً ما يتم إجراء البيع بمقر القباضة أو الدائرة الجمركية.

الفقرة الثانية: آثار بيع منقولات الأغيار الحائزين

البيع الجبري للأموال المنقولة العائدة للغير الحائز بسبب مديونيته التضامنية، هو كسائر البيوع التامة الأركان والشروط تترتب عنه عدة آثار. إلا أن ما يهمنا من ذلك هو تلك الآثار

⁵⁹¹ - راجع المادة 60 من م.ت.د.ع.

⁵⁹² - عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور: مرجع سابق، ص: 46.

⁵⁹³ - عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور: مرجع سابق، ص: 46.

التي تنسحب إلى المحاسب المكلف بالتحصيل وتحقق فائدة للدولة، في مقدمتها اقتطاع مبلغ الدين الجمركي كاملاً من ثمن البيع، وتحويله إلى الخزينة العامة.

لكن، قد لا يغط أحياناً الثمن المتأتى من هذا البيع ديون الدولة الجمركية، وفي هذه الحالة نعتقد أنه يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يواصل عملية التنفيذ، بحجز باقي الأموال المنقولة للمدين إن وجدت، وبيعها إلى أن يوازي ثمن البيع الدين بأكمله أو يفوقه.

ويؤكد أحد الباحثين⁵⁹⁴ أن المشرع المغربي يشترط التناسب بين مبلغ الدين والأموال المحجوزة طبقاً للفصل 459 من ق.م.م، على عكس التشريعات الأخرى التي لا تشترط هذا التناسب.

لكن، الإشكال الذي يطرح أحياناً هو أنه قد لا تتحقق الآثار المتوخاة من مسطرة البيع، والمتمثلة في حصول الدولة على مستحققاتها الجمركية، بالرغم من تمام عملية البيع، كما هو الحال عند ادعاء الغير قضائياً ملكيته للمنقولات المحجوزة التي تم بيعها⁵⁹⁵، سواء قبل حيازة المحاسب المكلف بالتحصيل لمبلغ الدين الجمركي أو بعد حيازته له. وإزاء هذا الوضع ما هو المخرج القانوني لذلك، خاصة وأن المالك الحقيقي للشيء المبيع متشبث باستردادته له، وأن المشتري قد حاز المنقول عن حسن نية، وأن القابض قد عاد إليه مبلغ الدين الجمركي من ثمن البيع؟

الواضح أن المشرع المغربي في م.ت.د.ع ساكت عن إيراد حل لهذا الإشكال. لكن بالرجوع إلى أعمال القواعد العامة المدرجة في ق.ل.ع⁵⁹⁶، يتبين أن أمام المالك الحقيقي لهذه المنقولات خيارين هما:

- إما أن يتقدم بدعوى قضائية ترمي إلى المطالبة باستحقاق هذه المنقولات، ومن ثم يلتزم بإبطال البيع، وهو ما سيؤدي إلى الإضرار بحقوق الإدارة الجمركية، من خلال إلزام هذه الأخيرة بإرجاع المبلغ المحاز إلى المشتري، والذي بدوره يعيد المال المنقول إلى المالك الحقيقي له، مع إلزام المحجوز عليه برد المبلغ الزائد عن ما حازه القابض إلى المشتري.
- أما الخيار الثاني والذي نلمس فيه فائدة لخزينة الدولة، فيتمثل في عودة مستحق المنقول أو ماله الحقيقي مباشرة على المحجوز عليه بدعوى قضائية، من أجل إلزامه بتعويضه

⁵⁹⁴ - محمد سلام: التنفيذ الجبري: مسطرته وإجراءاته، مقال منشور بمجلة المحاماة، السنة العشرون، العدد 28، أبريل 1988، ص:

33.

⁵⁹⁵ - Guide du citoyen-contribuable, édition Ministère des finances (Trésorerie Générale du Royaume), P: 11.

⁵⁹⁶ - راجع الفصول 66، 77 و 102 من ق.ل.ع.

نقدا عن الضرر اللاحق به من جراء فقدته لماله المنقول. خاصة إذا كان الغير الحائز شيء النية، أو أنه يعلم مسبقا بملكية هذا الغير للمال المنقول.

هذا، وقد يحدث أحيانا أن تكون منقولات الغير الحائز غير كافية لسداد الدين الجمركي برمته أو منعدمة بالمرة، مما يضطر معه القابض إلى اللجوء إلى مسطر حجز وبيع عقارات هذا الغير.

وعليه، سوف نتولى في المبحث الموالي، التطرق لكل من حجز وبيع عقارات الأغيار الحائزين.

المبحث الثاني : حجز وبيع عقارات الأغيار الحائزين

إن مسطرة لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل التابع لإدارة الجمارك إلى حجز وبيع عقارات الأغيار الحائزين، من أجل استخلاص ديونه العمومية، قد تم تنظيمها بمقتضى التشريعات المتمثلة في م.ت.د.ع⁵⁹⁷ و ق.م.م⁵⁹⁸ وأيضا ظ.ع.م⁵⁹⁹.

والملاحظ أن هذا الإطار التشريعي وخاصة منه ما تضمنته م.ت.د.ع، قدر رام إحاطة مسطرتي حجز وبيع عقارات المدينين بشروط تكفل تحقيق حماية متوازنة، لكل من المدين وما يلعبه العقار في حياته من دور اجتماعي واقتصادي بارز، وكذا بالنسبة لخزينة الدولة وما يمثلها هذا العقار من وعاء ضمان لا غنى عنه يؤمن استخلاص مستحققاتها المالية.

لذلك، ومن أجل الإلزام بهذه الشروط وما يستتبعها من إجراءات تهدف إلى بيع عقار الغير الحائز. سوف نرصد تباعا شروط حجز عقارات الأغيار الحائزين، ومسطرة تحويل الحجز التحفظي الموقع عليها إلى حجز تنفيذي (المطلب الأول)، وإجراءات بيع هذه عقارات (المطلب الثاني). هذا دون إغفال تناول بعض الإشكالات العملية المثارة في هذا الشأن.

⁵⁹⁷ - تنص المادة 67 من م.ت.د.ع على ما يلي: "إذا كانت المنقولات غير كافية أو منعدمة، يمكن القيام بحجز العقارات وبيعها باستثناء العقار المخصص لسكنى المحجوز عليه وعائلته، وذلك وفق الشروط المحددة في المادة 46 أعلاه.

يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقا لأحكام الظهير الشريف بمثابة قانون بتاريخ 11 من رمضان 1394 (28 سبتمبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية."

⁵⁹⁸ - راجع الفصول من 469 إلى 487 من ق.م.م.

⁵⁹⁹ - راجع الفصل 203 من ظ.ع.م.

المطلب الأول: شروط حجز عقارات الأغيار الحائزين وإجراءات تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي.

تختلف شروط الحجز الواجب التقيد بها من طرف القابض الجمركي على عقارات الأغيار الحائزين، بحسب ما إذا كان هذا الحجز تحفظيا أو تنفيذيا. لذلك، سوف نعالج على التوالي شروط توقيع الحجز التحفظي على عقارات الأغيار الحائزين، وإجراءات تحويل هذا الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي.

الفقرة الأولى: شروط توقيع الحجز التحفظي على عقارات الأغيار الحائزين.

يأتي الحجز التحفظي العقاري المباشر من طرف القابض الجمركي كإجراء وقائي ووقائي ليغل يد مدينه سواء أكان مدينا أصليا أو غيرا حائزا. وذلك من خلال وضع أمواله العقارية تحت يد القضاء، منعا لتصرفه فيها تصرفا من شأنه أن يضر بمصالح الخزينة العامة. ويتم إصدار هذا الحجز من طرف رئيس المحكمة الابتدائية في صورة أمر، بناء على طلب القابض المعني بالأمر، وفي نطاق مقتضيات الفصل 148 من ق.م.م.⁶⁰⁰. لكن، ولتتم الاستجابة لهذا الحجز من طرف القضاء، لابد من توفر مجموعة من الشروط، منها ما هو متعلق بمبررات هذا الحجز، ومنها ما هو ذو علاقة بالذمة المالية للغير الحائز، ومنها ما هو مرتبط بصحة إجراءات هذا الحجز.

أولاً: الشروط المتعلقة بمبررات طلب الحجز التحفظي.

لكي يحظى طلب القابض الرامي إلى توقيع الحجز التحفظي على عقارات الأغيار الحائزين بالموافقة، يجب أن يكون هذا الطلب مستندا إلى مبررين أساسيين هما: عنصر الاستعجال وشرط الجدية. فعنصر الاستعجال يتمثل في تحسب ومخافة ضياع حق الدائن، بسبب تصرف المدين في أمواله تصرفا يضر بحقوق دائنه، ويضعف من ذمته المالية⁶⁰¹.

ولا مرأ أن لجوء القابض إلى الحجز كإجراء من إجراءات التنفيذ الجبري غير المباشر، إنما يهدف إلى تأمين استخلاص الدولة لمستحققاتها المالية، وحمايتها من أي ضياع قد يطالها.

⁶⁰⁰ - راجع الفصل 148 من ق.م.م.

⁶⁰¹ - عبد العزيز توفيق: شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثاني، توزيع صوماديل، الدار البيضاء، السنة 1998، ص:301.

أما المبرر الثاني لطلب توقيع الحجز التحفظي على عقارات هؤلاء الأغيار، فيتمحور في شرط الجدية الذي يمكن للقضاء أن يستشفه من الوثائق المدلى بها من طرف القابض أو الدائن، بما يؤدي في نهاية المطاف إلى التأكد من رجحان الحق المدعى به، بل وثبوت هذا الحق. وفي مقدمة هذه الوثائق المدلى بها، نسخة طبق الأصل من السند التنفيذي بالمداخل، يبين بوضوح مبلغ الدين المتخلد في ذمة المدين الأصلي المراد استخلاص هذا المبلغ الذي يمكن أن يكون محددًا بصورة يقينية وثابتة. كما يمكن أن يكون دينًا احتماليًا، أي محددًا على وجه التقريب. وقد نصت المادة 29 من م.ت.د.ع.⁶⁰²، على هذا الدين الأخير، والمستمد تشريعياً من مقتضيات الفصل 452 من ق.م.م.⁶⁰³. وينشأ بمناسبة خضوع المدين (الملزم) إلى مسطرة التصحيح الجمركي.

وإلى جانب وثيقة سند المداخل، هناك أيضاً وثيقة أو شهادة من المحافظة العقارية تتضمن رقم رسم العقار العائد للغير الحائز والمزمع توقيع الحجز التحفظي عليه. وأيضاً ما يفيد عدم تقييد الغير الحائز بمقتضيات المادة 102 من م.ت.د.ع. وهنا يقتضي الأمر بعض التوضيح، إذ بالنسبة للأغيار الحائزين الوارد تعدادهم في المادة 100 من م.ت.د.ع، فإن المشرع ألزمهم بتأدية الديون العمومية المترتبة في ذمة المدينين الأصليين، أو ما عبر عنهم المشرع "بالأشخاص المؤتمن على أموالهم"، ولو لم يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل لديهم بأي طلب في هذا الشأن. أما بالنسبة للأغيار الحائزين المشار إليهم في المادة 101 من م.ت.د.ع، فقد ربط المشرع أمر الأداء المذكور بتوصل هؤلاء الأغيار بطلب من القابض على شكل إشعار للغير الحائز.

لذلك، يبقى على القابض الجمركي بالنسبة لحالة الأغيار الحائزين المذكورين في المادة 100 من م.ت.د.ع، أن يُضمن طلبه الرامي إلى توقيع الحجز التحفظي إشارة فقط إلى مقتضيات هذه المادة الأخيرة.

⁶⁰² - تنص المادة 29 من م.ت.د.ع على ما يلي: "يباشر التحصيل الجبري بناء على سندات تنفيذية، طبقاً للشروط المنصوص عليها في هذا القانون في حق: - المدينين الذين لم يؤديوا ما يذمتهم من ديون داخل الأجل المحددة،

- الأشخاص المشار إليهم في المواد 93 إلى 99 أدناه.

- إلا أنه إذا كان الملزم موضع مسطرة تصحيح جبائي، فإنه المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهل لاتخاذ كل الإجراءات التحفظية التي من شأنها المحافظة على ضمان الخزينة استناداً إلى إعلام بتصحيح جارٍ صادر عن مصالح الوعاء الضريبي. ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمقولة.

ويتم إرسال الإعلام بالتصحيح المشار إليه في الفقرة السالفة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل المعني، بعد استطلاع رأي مدير الضرائب أو الشخص المفوض من طرفه لذلك."

⁶⁰³ - ينص الفصل 452 من ق.م.م على مايلي: "يصدر الأمر السبني على الطلب بالحجز التحفظي من رئيس المحكمة الابتدائية، ويحدد هذا الأمر ولو على وجه التقريب مبلغ الدين الذي رخص الحجز بسببه ويبلغ هذا الأمر وينفذ دون تأخير"

أما بالنسبة للأغيار الحائزين الوارد تعدادهم في المادة 101 من م.ت.د.ع، فإن عليه أن يرفق طلبه المذكور سابقا بما يُثبت تبليغه الإشعار بالأداء إلى هؤلاء الأغيار الحائزين، طبقا لمقتضيات المادة 101 من م.ت.د.ع. هذا دون إغفال وجوب تضمين القابض لطلب الحجز التحفظي العقاري جميع البيانات الواردة في الفصل 32 من ق.م.م.⁶⁰⁴

ثانيا: الشروط المتعلقة بالذمة المالية للغير الحائز.

يقصد بالذمة المالية للغير الحائز، سائر الأموال المملوكة له سواء أكانت منقولة أو عقارية. وفي هذا السياق، لا يمكن للقابض الانتقال دفعة واحدة لمباشرة إجراءات الحجز على عقارات هذا الغير، إلا ضمن الشروط أو الحالات التالية:

❖ عندما تكون منقولات الغير الحائز غير كافية؛

❖ عندما تكون هذه المنقولات متعددة؛

❖ عندما تكون هناك منقولات لكنها غير قابلة للحجز.⁶⁰⁵

وبالنسبة للحالة الأولى والثانية، فقد نصت عليها المادة 67 من م.ت.د.ع⁶⁰⁶، في حين اكتفى الفصل 469 من ق.م.م. بالتنصيص على الحالة الأولى.⁶⁰⁷

هذا، وقد استثنت م.ت.د.ع من هذا الحجز ولاعترابات اجتماعية عقار المدين أو الغير الحائز المخصص لسكناء هو وعائلته، وذلك وفق الشروط المحددة في المادة 46 من نفس المدونة⁶⁰⁸. كما أن المادة 67 من م.ت.د.ع نصت على أن هذا الحجز المباشر من طرف القابض يتم وفق مقتضيات ق.م.م.

⁶⁰⁴ - ينص الفصل 32 من ق.م.م. على مايلي: " يجب أن يتضمن المقال أو المحضر الأسماء العائلية و الشخصية و صفة أو مهنة و موطن أو محل إقامة المدعى عليه و المدعي، و كذا عند الاقتضاء أسماء و صفة و موطن و وكيل المدعي، و إذا كان أحد الأطراف شركة و جب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها و نوعها و مركزها. يجب أن يبين بإيجاز في المقالات و المحاضر علاوة على ذلك موضوع الدعوى و الوقائع و الوسائل المثارة و ترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي يثبت فيه عدد المستندات المرفقة و نوعها. إذا قدم الطلب بمقال مكتوب ضد عدة مدعى عليهم و جب على المدعي أن يرفق المقال بعدد من النسخ مساو لعدد الخصوم. يطلب القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية عند الاقتضاء تحديد البيانات غير التامة أو التي وقع إغفالها."

⁶⁰⁵ - وهذه الحالة الأخيرة أوردتها الباحثة ليلي المريني في عرضها المقدم في إطار الدورة التكوينية المنظمة لفائدة أطر وأعوان المكتب الجهوي للإستثمار الفلاحي بالقصر الكبير، حول موضوع في مدونة تحصيل الديون العمومية: الحجز - البيع، يومي 24-25/06/2004 بتعاون مع المعهد العالي للقضاء وبمقر هذا الأخير.

⁶⁰⁶ - راجع المادة 67 من م.ت.د.ع.

⁶⁰⁷ - راجع الفصل 469 من ق.م.م.

⁶⁰⁸ - راجع المادة 46 من م.ت.د.ع.

ثالثا: الشروط المتعلقة بصحة إجراء الحجز التحفظي العقاري.

لكي يكون إجراء الحجز التحفظي المنجز على عقار الغير الحائز صحيحا ومنتجا لآثاره⁶⁰⁹، فإنه يجب أن يسبقه حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على ترخيص من رئيس إدارته، ونقصد به هنا المدير الجهوي للجمارك. كما يتعين أن يتم هذا الحجز بعد مرور ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغ الإنذار إلى المحجوز عليه تبليغا قانونيا.

لذلك فإن أي حجز يوقع قبل ذلك يعتبر لاغيا وغير مقبول. وهذا يستشف من صياغة الفقرة الأخيرة من المادة 44 من م.ت.د.ع⁶¹⁰، لأن الغير الحائز يمكن أن يطعن في إجراءات هذا الحجز أمام قضاء الموضوع معتمدا في ذلك إما وسيلة انتفاء وجود أي ترخيص من رئيس إدارة القابض، أو عدم احترام هذا الأخير لأجل توقيع الحجز المتمثل في الثلاثين يوما.

هذا، وفي نفس السياق تجدر الإشارة إلى أنه يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل وحفاظا على الحقوق المالية للدولة، أن يبادر مباشرة بعد استصدار حكم يقضي بحجز عقار الغير الحائز حجزا تحفظيا إلى تسجيله في الرسم العقاري العائد لهذا الأخير، وذلك حتى ينتج هذا الحجز آثاره، وهو ما عبرت عنه مقتضيات الفصل 65 من ظ.ع.م⁶¹¹ بلفظ "الإشهار".

كما يتعين على القابض أن لا يتقاعس في مواصلة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الغير الحائز، وذلك بتقديمه طلب تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي. لأن تراخيه هذا قد يضر بخزينة الدولة، فيما إذا لجأ هذا الغير إلى القضاء الاستعجالي⁶¹² ملتصا رفع هذا الحجز، ومؤسسا التماسه هذا على وسيلة حرمانه من الانتفاع بعقاره، وهو حق يكفله له الفصل 208 من ظ.ع.م⁶¹³.

⁶⁰⁹ - من بين هذه الآثار نذكر أساسا وضع العقار محل الحجز تحت يد القضاء، ومنع الغير الحائز كمدن من التصرف فيه، إضرارا بحقوق القابض الجبري.

⁶¹⁰ - جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 44 من م.ت.د.ع ما يلي: "ماعدا في الحالة المنصوص عليها في المادة 53 أدناه، لا يمكن أن يتم الحجز إلا بعد ثلاثين يوما (30) من تبليغ الإنذار."

⁶¹¹ - راجع الفصل 65 من ظ.ع.م.

⁶¹² - وقد سبق للقضاء ممثلا في المحكمة الابتدائية بمراكش أن أصدر حكما تحت عدد 817 بتاريخ 15-8-2000 في الملف رقم 663-

2000-4، قضى بالاستجابة لطلب المدعي ورفع الحجز الموقع على عقاره بعلة عدم قيام القابض بأي إجراء من إجراءات التحصيل منذ تقييده للحجز وإلى غاية تقديم الدعوى والبت فيها. (راجع في هذا الشأن حجيبة جهديكان: مرجع سابق، ص 432 و 433).

⁶¹³ - راجع الفصل 208 من ظ.ع.م.

الفقرة الثانية: إجراءات تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي.

إن طلب تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي يكون بمبادرة من صاحب المصلحة، أي المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يعتمد إلى تقديم هذا الطلب أمام رئيس المحكمة الابتدائية التي سبق أن أصدرت الأمر بإيقاع الحجز التحفظي على عقار الغير حائز.

وفي هذا الصدد، ثار في بداية العمل بمدونة تحصيل الديون العمومية جدلا فقهيًا حول الجهة المختصة للنظر في الحجز العقاري، وتأجج هذا الجدل مع انقسام المحاكم الإدارية على نفسها وتباين اتجاهاتها ومواقفها بين مؤيد لاختصاص المحاكم العادية، وبين مناهض له. إلا أن الأمر سرعان ما استقر على منح هذا الاختصاص للمحاكم العادية.

ويرى أحد الباحثين⁶¹⁴ أن الإشكالات العملية التي يمكن أن تنتج على منح الاختصاص للمحاكم الإدارية، هي التي فرضت وجوب جعل القضاء العادي هو صاحب الاختصاص بخصوص هذا الموضوع. ومن هذه الإشكالات تلك المرتبطة بدعوى الاستحقاق الفرعي، وبدعوى بطلان إجراءات الحجز العقاري وآثارها القانونية المنعكسة على التنفيذ.

ومن المعلوم أن إجراءات الحجز العقاري التي قد تتخلل مسطرة تحصيل الديون العمومية، ومنها الديون الجمركية هي المنصوص عليها في ق.م.م، وتتم في نظر إحدى الباحثات⁶¹⁵ وفق الشكل التالي:

- لا بد أن يكون بحوزة القابض بصفته دائئا، سندا تنفيذيا يحمل الصيغة التنفيذية؛

- وجوب تبليغ السند التنفيذي للمحكوم عليه؛

- إنذار الغير الحائز بصفته مدينا بالأداء طبقا لمقتضيات الفصل 440 من ق.م.م؛

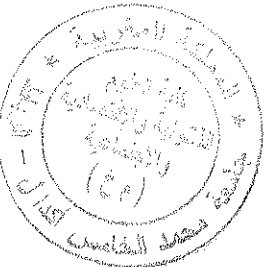
- توفر المحاسب المكلف بالتحصيل على محضر بعدم وجود منقولات يمكن حجزها، أو بعدم كفاية بيع هذه المنقولات لسداد الدين؛

- استصدار القابض لشهادة من المحافظة على الأملاك العقارية تتضمن ما يفيد تسجيل

الحجز التحفظي لدى المحافظة العقارية؛

⁶¹⁴ - محمد قصري: مرجع سابق، ص: 118.

⁶¹⁵ - ليلي المريني: مرجع سابق.



- قيام عون تنفيذ المحكمة بفتح ملف التنفيذ، وبتحرير محضر وصفي للعقار محل الحجز التنفيذي يبرز فيه مساحته وموقعه والمرافق التي توجد فيه، من حقوق سطحية وجميع المواصفات والمعلومات المرتبطة بهذا العقار؛

- يبلغ هذا المحضر مع طلب الأداء للمحافظ العقاري، وبعد ذلك تبليغ نسخة منه للقابض طالب الحجز وللمدين المحجوز عليه، الذي قد يكون مدينا أصليا أو غيرا حائزا؛

- وجوب تضمين محضر الحجز مبلغ الدين موضوع التنفيذ، وسند الدين ونوعه وتاريخ تبليغه للحكم؛

- إنذار المدعي بالأداء الذي يبقى بدون جدوى؛

- يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل المبادرة إلى تسجيل هذا الحجز في الرسم العقاري للمدين.

وإلى جانب ذلك، ينبغي أن يرفق القابض طلب تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي بما يثبت عدم احترام الغير الحائز لمقتضيات المادة 102 من م.ت.د.ع، وذلك على النحو الذي تم توضيحه سابقا.

والملاحظ أن الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة لم تصدر أية مذكرة أو دورية تنظم مسطرة الحجز العقاري أو طلب تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، على غرار ما قامت به الخزينة العامة للمملكة التي تدخلت لفائدة قباضها وأصدرت مذكرتها التعليمية المشار إلى مرجعها آنفا. وأضافت شروطا إلى تلك التي سبق أن موأنا إليها أعلاه، ومنها وجوب أن يحتوي محضر الحجز العقاري على إشارة إلى جميع الحقوق التي يتمتع بها العقار محل الحجز، وإلى كافة التكاليف المنقل بها. وبذلك أضحي المحاسبين المكلفين بالتحصيل التابعين للخزينة العامة، على بيبة من الإجراءات الواجب اتباعها لتوقيع الحجز التنفيذي.

وفي هذا الصدد، يمكن لقابض إدارة الجمارك الرجوع إلى هذه المذكرة، وإعمالها بخصوص هذا الجانب.

بقي أن نشير إلى أن الحجز العقاري التنفيذي قد تعثر به بعض العوارض، أو قد تنشأ عنه بعض الإشكالات شبيهة في بعض جوانبها بتلك التي تطرقنا إليها أثناء حديثنا عن الحجز التنفيذي المباشر على منقولات الغير الحائز، والمتمثلة في حالة وجود حجز سابق، وحالة الحجز الأوفر، ومنازعة الغير في ملكية المنقول محل الحجز التنفيذي. إلا أننا هنا سوف نحصر

الحديث عن إشكالين أو عارضين، لم يسبق لنا أن أثرناهما وهما: دعوى إبطال الحجز العقاري التنفيذي والطعن في إجراءاته.

أولاً: دعوى إبطال الحجز العقاري التنفيذي

قد يلجأ الغير الحائز إلى القضاء العادي من أجل إقامة دعوى إبطال الحجز العقاري التنفيذي، ويتم ذلك بواسطة مقال مكتوب قبل بداية السمسرة وفق ما نص عليه الفصل 31 من ق.م.م.⁶¹⁶ يُضمن هذا المقال جميع الوسائل التي يراها ضرورية للاستجابة لطلبه. ويؤكد أحد الباحثين⁶¹⁷، أن هذا الطعن الذي تم النص عليه في الفصل 484 من ق.م.م، تُتبع فيه نفس الإجراءات التي تم إيرادها بالفصل 383 من ق.م.م، المتعلقة بدعوى الاستحقاق. ويترتب عن هذه الدعوى آثار قانونية عديدة، أبرزها إيقاف تنفيذ بيع العقار⁶¹⁸.

كما أن دعوى إبطال الحجز العقاري التنفيذي قد لا تأت فقط في صورة طلب وقتي يستهدف إبطال مسطرة الحجز لمخالفتها القانون، وإنما قد تروم أحيانا أخرى إبطال السبب الذي بني عليه الحجز، كما في حالة إدعاء الغير الحائز سداده للدين الذي وقع الحجز بسببه، ومعرزا ذلك بسند الأداء⁶¹⁹.

لكن، وكما أوضح أحد الباحثين⁶²⁰ فإن المشرع في الفصل 484 من ق.م.م لم يعمد إلى تحديد بدقة أجل رفع دعوى الطعن في إجراءات الحجز العقاري، باستثناء ما أقره من وجوب تقديم هذا الطعن قبل بداية السمسرة.

وفي نفس السياق، يعود نفس الباحث ليضع شرطين، لإثارة دعوى بطلان إجراءات هذا الحجز وهما: المصلحة الواجب توفرها في مقيم الدعوى، وأن يلحقه ضررا من هذه الإجراءات، وفي هذه الحالة غالبا ما يكون مثير الدفع بالبطلان هو الطرف المحجوز عليه -وهو في هذه الدراسة الغير الحائز- إلا أنه قد يثار أيضا من طرف دائن يشتكي من إشهار غير مكتمل، أدى إلى الحصول على ثمن لم يكف لتغطية كل الديون.

⁶¹⁶ - راجع الفصل 31 من ق.م.م.

⁶¹⁷ - عبد العزيز توفيق: مرجع سابق، ص: 338.

⁶¹⁸ - حجبية جهديكان: مرجع سابق، ص: 438.

⁶¹⁹ - عبد العزيز توفيق: مرجع سابق، ص: 338.

⁶²⁰ - أدولف ريبولط (تعريف إدريس ملين): قانون المسطرة المدنية في شروح، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، السنة 1996، ص: 334.

نستخلص من ذلك كله، أنه على القابض الجمركي التقيد بالمقتضيات القانونية المتعلقة بإجراءات الحجز العقاري التنفيذي، إذا ما أراد الوصول إلى استيفاء دينه من مبلغ منتوج بيع العقار محل الحجز.

ثانيا: التعرض على الحجز العقاري التنفيذي

نعتقد بأن التعرض على الحجز العقاري التنفيذي الذي نحن بصددده، إنما يروم استصدار حكم من قضاء الموضوع يقضي ببطلان إجراءات هذا الحجز، لما شابها أو تخللها من عيوب وخروقات موضوعية. وبالتالي فإن المنازعة مثلا في المديونية لا تعتبر بمثابة طعن في إجراءات الحجز العقاري.

وبالموازاة مع ذلك، فإنه بإمكان الغير الحائز أن يتقدم بدعوى ترمي إلى إيقاف إجراءات هذا الحجز، إلا أن مآل هذا الطلب الوقتي هو رهين بمدى جدية المنازعة في الموضوع، ودرجة الاستعجال والخطورة التي تكتسبها هذه المنازعة.

وتبعا لذلك، فإن دعوى الغير الحائز تكون مبنية على أسس جدية وذات طابع استعجالي، متى انصبت مثلا على صفة المدين الأصلي أو على مقدار الدين الجمركي.

وفي هذا السياق، قضى المجلس الأعلى في إحدى قراراته⁶²¹ بما يلي: "يكون مقبولا ومنتجا طلب إيقاف إجراءات البيع العقاري للعقار المرهون أو المحجوز، متى استند إلى وجود منازعة قضائية في المبالغ المطلوب تحصيلها عن طريق البيع".

ودائما في إطار الإشكال أو التساؤل الذي يطرح بشأن هل التعرض على الحجز العقاري التنفيذي يوقف إجراءات التنفيذ؟ ترى إحدى الباحثات⁶²²، أن هناك من الفقه من يذهب إلى القول بأن هذا التعرض لا يترتب عنه إيقاف إجراءات الحجز. مضيفة أنه بإمكان المتعرض أن يطعن في الإجراءات المذكورة، وفق مقتضيات المواد من 119 إلى 121 من م.ت.د.ع.

إلا أن هذا التوجه الأخير يكون موافقا للصواب متى قدمت الدعوى أمام القضاء الموضوع. لكن الأمر يختلف أمام القضاء الاستعجالي، إذ في تقديرنا لا يلزم الغير الحائز أو المدين بصفة عامة برفع أي تظلم إداري قبل اللجوء إلى القضاء، على عكس ما تنص عليه مقتضيات المادة 120 من م.ت.د.ع. والأمر هنا لا ينطبق فقط على إجراء الحجز، بل يتعداه

⁶²¹ - قرار - غير منشور - عدد 2773 صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 30-11-1991.

⁶²² - حجيبة جهنكان : مرجع سابق، ص: 439.

ليشمل أيضا مسطرة البيع. هذه الأخيرة التي سوف تكون محور المطالب الموالي المتعلقة بمسطرة بيع عقارات الأغيار الحائزين.

المطلب الثاني: مسطرة بيع عقارات الأغيار الحائزين.

تأتي بعد الحجز العقاري التنفيذي مرحلة إعداد عقار المدين أو الغير الحائز للبيع. وهي مرحلة تتخللها إجراءات تمهيدية، تبدئ بتهييء دفتر التحملات، لتنتهي ببيع العقار بالمزاد العلني وتوزيع الثمن، مع ما يثيره ذلك من إشكالات قانونية وواقعية.

الفقرة الأولى: تهييء دفتر التحملات cahier de charge

نص الفصل 474 من ق.م.م على مؤسسة دفتر التحملات، وبمقتضى هذا الفصل فإن عون تنفيذ المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة نفوذها العقار محل الحجز هو من يقوم بتهييء هذا الدفتر. ليتولى بعد ذلك مباشرة إجراءات إشهاره قانونيا على نفقة الدائن أو القابض، كما يبين الإعلان المشهر للبيع تاريخ افتتاح المزاد العلني. ويقوم بعد ذلك العون المذكور بإيداع محضر الحجز ووثائق الملكية بكتابة ضبط المحكمة، وكذا شروط البيع. ويعبر عن دفتر التحملات في التشريعات المدنية المقارنة⁶²³ بقائمة شروط البيع، التي يجب أن تشتمل على ما يلي:

- ❖ بيان السند التنفيذي الذي حصل التنبيه، وتم الحجز بمقتضاه؛
- ❖ تاريخ التنبيه، وتاريخ إنذار الحائز إن وجد ورقمي تسجيلهما وتاريخه؛
- ❖ وصف العقار المراد التنفيذ عليه، وتعيينه تعيينا دقيقا كما ورد في التنبيه؛
- ❖ شروط البيع؛

❖ الثمن الأساسي.⁶²⁴

هكذا يقصد إذن بدفتر التحملات أو دفتر الشروط، القائمة التي تتضمن وتكشف عن شروط البيع بالمزاد العلني، ليتسنى للراغبين في شراء العقار محل الحجز من الإطلاع عليها عن طريق هذه المسطرة.

⁶²³ - إسماعيل إبراهيم الزيايدي: التنفيذ العقاري، مطبعة روز اليوسف الجديدة، القاهرة، مكان النشر غير معروف، السنة 1997، ص:

96.

⁶²⁴ - إسماعيل إبراهيم الزيايدي: المرجع السابق، ص: 96.

ويشير هذا الدفتر العديد من الإشكالات، منها على سبيل المثال لا الحصر، إشكال تحديد الثمن الأساسي أو الافتتاحي الذي ستتعلق به المزايدة العلنية. هذا الثمن الذي يتم تحديده من طرف خبير يتم تعيينه لهذا الغرض من جانب القضاء. إلا أنه كثيرا ما يكون هذا الثمن المحدد سببا معرقلا لإتمام إجراءات البيع، إذ إما أن لا أحد يتقدم للمشاركة في السمسرة، أو أن العروض المطروحة لا تصل إلى الثمن الذي تم تحديده في الخبرة، ويكون ذلك سببا في إعادة الإجراءات عدة مرات. وهذا من شأنه أن يضر بموارد الدولة المالية، حيث إن المبدأ هو أن تتم جباية هذه الموارد بطريقة سريعة وفي وقتها المحدد، وأن أي بطء في التحصيل من شأنه أن يؤثر سلبا في تنفيذ الميزانية العامة المبرمجة.

هذا، وإلى جانب إشكال تحديد الثمن الأساسي، فإن المزايدة وطريقة المشاركة فيها هي الأخرى تثير إشكالا واقعا آخر، حيث في بعض الأحيان يتم التواطؤ بين المتزايدين لإيقاف الثمن عند الحد الذي يخدم مصالحهم. وهذا السلوك من شأنه أن يؤثر على منتج البيع كوعاء مالي، يتم منه استخلاص الدين الجمركي. إذ قد لا يكف هذا الوعاء لسداد دين إدارة الجمارك نتيجة هذا التواطؤ.

لذلك، فإن المشرع المغربي مدعو لإعادة النظر في كيفية تنظيم المشاركة في السمسرة، بتنصيبه على شروط تكفل إجراءاتها في إطار منظم تنظيما محكما، يكفل بالدرجة الأولى حقوق المدين قبل الدائن.

إلا أنه ووعيا من طرف وزارة العدل بهذا الإشكال، فقد تدخلت بواسطة إحدى دورياتها، تحت فيها رؤساء المحاكم الابتدائية بالسهر شخصا على تتبع ومراقبة صحة إجراءات البيع الجبري للعقارات، وأن يأمرها بتحديد تاريخ جديد للسمسرة إذا ما تبين لهم بأن العروض المقدمة لا تتناسب وقيمة العقار محل الحجز التنفيذي⁶²⁵.

الفقرة الثانية: بيع عقار الغير الحائز بالمزاد العلني وتوزيع ثمن البيع.

سبق أن أشرنا إلى أن المشرع في الفصل 474 من ق.م.م، قد أوكل إلى عون تنفيذ المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة نفوذها العقار محل الحجز، الإعلان عن البيع بالمزاد العلني. إذ يتم إشهار هذا البيع بالعديد من الأماكن التي يتوخى منها الحصول على عروض

⁶²⁵ - محمد سلام: تحقيق الرهن الرسمي في القانون المغربي، دراسة علمية وعملية مطعمة بالاجتهادات القضائية والآراء الفقهية، 2002، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2002، ص: 81.

بالشراء بطريقة سريعة. ويستمر عون التنفيذ في تلقيه لهذه العروض إلى حين إقفال المزاد بصفة قانونية، حيث يقوم بتسجيلها حسب ترتيبها الزمني في أسفل محضر الحجز.

والملاحظ أن مسطرة السمسرة تبدأ بتذكير عون التنفيذ الحضور بالثمن الأساسي المحدد للسمسرة من طرف الخبير، المضمن بدفتر التحويلات. كما يشير إلى مبلغ مصاريف مسطرة التنفيذ الواجب أدائها من طرف المشتري.

لكن، ماهو الحل في حالة ما إذا لم يتقدم أي مشتري في جلسة البيع؟

انتبه المشرع⁶²⁶ إلى مثل هذا الإشكال، وخول لرئيس المحكمة الابتدائية المعنية سلطة إصدار أمر بناء على طلب الأطراف أو عون التنفيذ، بتأجيل البيع إلى جلسة أخرى، أي تغيير التاريخ المحدد للسمسرة. ولا يقتصر هذا التغيير على الحالة التي لا يقدم فيها أي عرض، بل يشمل أيضا حتى حالة وجود عروض إلا أنها تكون غير كافية.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة كثرة المشتريين فإنه يتم اللجوء إلى اعتماد من قدم أعلى عرض أو قدم كفيلا موسرا، وذلك بعد إطفاء ثلاث شمعات مدة كل واحدة منها دقيقة واحدة تقريبا، يتم إشعالها على التوالي ويحرر محضرا بإرساء السمسرة⁶²⁷.

لكن، قد يقع أن لا يصل ثمن المزاد العلني إلى ما هو محدد أو مقدر من طرف الخبير، الذي تم تعيينه لهذا الغرض من طرف المحكمة، وفي هذه الحالة ما هو السبيل لتجاوز هذا الإشكال؟

في هذه الحالة، فإنه لا يتم البيع بالمزاد العلني إلا بعد استصدار قرار من رئيس المحكمة إما بالموافقة أو بعدمها.

هذا، والقمين بالإشارة إلى أن من رسي عليه المزاد العلني يعتبر فائزا بالمزايدة، ويتسلم المحضر الذي يعتبر سنداً للملكية⁶²⁸. ويتعين عليه أن يؤدي ثمن الشراء بكتابة ضبط المحكمة خلال عشرة أيام من المزاد، مضاف إليه مصاريف الدعوى والتنفيذ، هذه الأخير الذي

⁶²⁶ - راجع الفصل 478 من ق.م.م.

⁶²⁷ - راجع الفصل 477 من ق.م.م.

⁶²⁸ - ينص الفصل 480 من ق.م.م. على مايلي: "يعتبر محضر المزايدة:

1- سندا للمطالبة بالثمن لصالح المحجوز عليه ولذوي حقوقه؛

2- سند ملكية لصالح الراسي عليه المزاد.

يذكر المحضر بأسباب الحجز العقاري والإجراءات المتبعة وإرساء المزايدة التي تمت.

لا يسلم المحضر مع الوثائق المحجوز عليها إلا عند إثبات تنفيذ شروط المزايدة."

يحددها القاضي⁶²⁹. وبعد تسلم القابض الجمركي لمبلغ الدين المترتب في ذمة الغير الحائز المحجوز عليه، يمكن لهذا الأخير أن يقبض ما بقي من ثمن البيع، هذا في الحالة التي يكون فيها للمدين الغير الحائز دائنا وحيدا، ممثلا في المحاسب المكلف بالتحصيل. لكن كيف يتم توزيع ثمن البيع في الحالة التي يكون فيها لهذا الغير الحائز أكثر من دائن، بمن فيهم القابض الجمركي؟ أو بعبارة أخرى هل خص المشرع الدين الجمركي بامتياز أو بمعاملة خاصة وتفضيلية، باعتباره مالا عاما يصب في ميزانية الدولة؟

للإجابة على هذا السؤال، يمكننا الرجوع إلى مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 108 من م.ت.د.ع⁶³⁰، التي جعلت الخزينة تتمتع بامتياز عام فقط على الأثاث والمنقولات التي يملكها المدينون وكفلائهم دون عقاراتهم، وذلك من أجل استخلاص الضرائب والرسوم الجمركية. هذا، والملاحظ أن مثل هذا الموقف التشريعي فيه حقيقة تقليصا للحماية الواجب إيلاؤها للمصلحة المالية للدولة.

⁶²⁹ - راجع الفصل 477 من ق.م.م.
⁶³⁰ - تنص الفقرة الأولى من المادة 108 من م.ت.د.ع على ما يلي: "تتمتع الخزينة بامتياز عام على الأثاث والمنقولات الأخرى التي يملكها المدينون وكفلائهم أينما وجدت، وذلك من أجل تحصيل الحقوق والرسوم الجمركية."

خاتمة

نستنتج مما تقدم، أن وجود الدولة ككيان سياسي، واستمرارها في الاضطلاع بالوظائف المنوطة بها، رهين بتوفرها على موارد تمول بها ميزانيتها العامة. هذه الموارد التي هي عبارة عن ديون عمومية متخلدة في ذمة مواطنيها ذات طبيعة مختلفة، أبرزها الديون الجبائية بنوعيتها الضريبية والجمركية.

لذلك، ومن أجل حماية هذه المستحقات العمومية فقد أحاطها المشرع بضمانات عينية وأخرى شخصية، ودعم هذه التأمينات بإجراءات تحصيل جبرية. إلا أنه وبالرغم من حسنات وإيجابيات هذه الحماية بشقيها الجنائي والمدني، ودورها الذي لا يستهان به في مجال الحفاظ على حقوق الدولة المالية، فإنه ومع ذلك ما تزال تطرح العديد من الإشكالات، بل وتواجه جملة من المعوقات تحد من فعاليتها، والتي يمكن اختزالها في التحديات التشريعية والقضائية والإدارية التالية:

- أن الإدارات العمومية والجماعات المحلية وهيئاتها، تبقى في منأى عن أية متابعة جنائية تطال الأشخاص الطبيعيين، اللذين ثبتت مسؤوليتهم عن عدم إطلاع محاسبي الخزينة العامة، بالمعلومات المطلوبة والمفيدة في عملية تحصيل الدين الضريبي.

- أن قيام الإدارة العامة للضرائب بالمراقبة على الوجه المطلوب، يتطلب توفير الموارد البشرية المتخصصة والكافية.

- أنه وبغض النظر عن الثغرات وحالات القصور التي تشوب النص التشريعي المجرم للغش الضريبي التي تعرضنا لبعضها في هذه الأطروحة، فإن ما يثير الاستعراب حقا هو أن وزارة الاقتصاد والمالية وإلى يومنا هذا لم تقم - وإلى حدود علمنا - بتفعيل مقتضيات الخاصة المتعلقة بتجريم الغش الضريبي لأسباب تبقى غير واضحة. ومن هنا نتساءل ما الفائدة من إقرار نص تشريعي إذا كان من أسند إليه تطبيقه مصر على تعطيله؟

- أن ذهاب المجلس الأعلى إلى القول بأن إنكار الشخص علمه بوجود بضاعة مهربة بمسكنه وعدم ثبوت خلاف ذلك، يجعل هذا الشخص بمنأى عن أية متابعة أو جزاء جنائي،

يؤدي ذلك إلى التساؤل عن الدور الذي يجب أن يلعبه القضاء في مجال حمايته للمال العام، والحال أن الدين الجمركي هو جزء منه.

- أن اعتبار القاضي الجنائي ملزما تشريعيا بالأخذ بما جاء في المحاضر المحررة من طرف عونين فأكثر، منتمين لإدارة الجمارك، أو من طرف رجال الدرك ولو تعارضت هذه المحاضر مع اقتناعه الصميم. من شأن ذلك أن يؤدي إلى المساس بحقوق وحريات الأفراد، الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في هذا المقتضى التشريعي، ولو أن الدين العام يبقى دائما في حاجة إلى حماية من طرف المشرع، إلا أن هذه الحماية يجب أن لا يترتب عنها أي ظلم أو حيف يلحق بالأفراد.

- أن ما ينص عليه المشرع الحالي يؤدي حقيقة إلى الإنقاص من الحماية الواجب توفيرها لديون الدولة الضريبية، ويتجلى ذلك في عدم منح هذا المشرع للخرينة العامة على الأقل حق استيفاء ديونها بالأولوية عندما تكون متمتعة برهن رسمي عقاري ومزاحمة بدائنين من أصحاب الرهون الرسمية، الذين قاموا بتقييد رهونهم بالرسم العقاري للمدين في تاريخ مماثل لتاريخ تقييد الخزينة العامة له.

- أن المشرع أحجم بتأييد من القضاء عن تخويل الخزينة العامة حق الاستفادة من الامتياز على عقارات المدين، بحجة مراعاة دور بعض الدائنين من حملة الرهون الرسمية العقارية في النسيج الاقتصادي الوطني، كالمؤسسات البنكية وشركات القرض بصفة عامة.

- أن التشريع الحالي، وإن وسع من قاعدة الأغيار المؤتمنين بزيادة أشخاص آخرين لم يكن منصوبا عليهم في ظهير 1935 الملغى، كالشركات الضامنة وفئة المحامين. فإنه وبصيغته الراهنة يطرح بعض الإشكالات، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر كيفية إثبات إدارة الجمارك للأعمال التدليسية المرتكبة من طرف مسيري الشركة في إطار المادة 98 من م.ت.د.ع. وكذا ربط مساءلة هؤلاء المسيرين تضامنيا مع الشركة عن ديونها الجبائية بإثبات وجود أعمال تدليسية، كل هذا يضر بالحماية الواجب إقامتها لديون الدولة الجمركية، الأمر الذي يفرض وجوب إدخال تعديلات على التشريع الجبائي.

وتبعا لذلك، يقفز إلى الذهن سؤال يفرض نفسه بالإحاح شديد، ترى هل هذه الحماية التي تعرضنا لها في هذه الأطروحة، والتي سلمنا عموما بنجاحاتها - ولو من الناحية النظرية - هي وحدها كافية لتحقيق مطمح صيانة الدين الجبائي وتأمين استخلاصه، أم أننا في حاجة إلى

وسائل وآليات أخرى مكملة، يمكن استيقاؤها من مصادر أخرى بمعزل عن ما تضمنه المشهد القانوني الحالي؟

الواقع أن القانون بمكوناته الثلاثة التشريع، الفقه والقضاء لا يمكنه لوحده أن يوفر الحماية المنشودة لديون الدولة الجبائية، بل لابد من وضع هذه الحماية في إطارها العام، من خلال صياغة مقاربة شمولية، تأخذ بعين الاعتبار وسائل أخرى ذات مصادر متنوعة، سواء منها التدبيرية أو الإعلامية أو التربوية أو غيرها.

لكن قبل ذلك، فإن المشرع مطالب مبدئيا بإدخال تعديلات على النصين المجرمين للغش الضريبي والتهريب الجمركي، وذلك بتشديده للعقوبات خاصة بالنسبة لظاهرة الغش الضريبي. وبفك الارتباط التشريعي القائم بين الغش الوعائي والمراقبة الضريبية، وذلك على المستوى المتابعة الجنائية. وبتوسيع قاعدة أو نطاق الأفعال المجرمة، وعدم حصرها في ما نصت عليه المادة 192 من م.ع.ض. وكذا بجعل هذا التجريم يسري على جميع أنواع الضرائب بدون استثناء.

فالحقيقة التي لا يمكن القفز عليها أو تجاوزها، هي أنه بدون جزاء جنائي رادع وقوي لا يمكن للدولة مكافحة هذه الجريمة، سواء أكانت غشا أو تهريبا. كما أنها وفي ذات الآن لن تستطيع التصدي لهذه الجريمة، باقتصارها فقط على الجانب الجزري دون سواه.

وفي هذا السياق، يرى أحد الباحثين⁶³¹ أنه بإمكان الدولة الحد من آفة الغش الضريبي، باللجوء إلى وسائل أخرى للردع كالتشهير بالمتهرب من الضريبة عبر وسائل الإعلام بهدف إجراجه اجتماعيا، وكذا حرمانه من بعض حقوقه السياسية والاجتماعية والاقتصادية، على غرار ما نص عليه التشريع الضريبي المقارن الذي منع على المتهربين من الضريبة شغل المناصب العامة.

وبالموازاة مع ذلك، يتعين على المشرع وهو بصدد سن أي نص جبائي أو إجراء تعديل عليه، أن لا يستحضر فقط الهاجس المالي المتمثل في توفير المداخل الضريبية، بل عليه أيضا أن يأخذ بعين الاعتبار ثلاثة مبادئ أساسية هي: العدالة، المساواة والإنفاق؛ ونقصد بالعدالة، أن يكون هدفه من التضريب هو ضمان إعادة توزيع الدخل والثروات الوطنية بما يكفل التقليل

⁶³¹ - أحمد حلية: التهريب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في القانون العام، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2007-2008، ص: 372 وما بعدها.

من الفوارق الاجتماعية. ونعني بالمساواة، أن يراعي أثناء فرضه للضريبة أو الرسم القدرة التكاليفية للمواطنين كل بحسب استطاعته. وبتحقيقه لمبدأي العدالة والمساواة يصل إلى إنصاف المواطن.

ومبدأ الإنصاف هذا يقودنا إلى الحديث عن معضلة الضغط الجبائي، حيث يرى أحد الباحثين⁶³² أن الإكراهات الظرفية الاقتصادية والمالية تجعل الاختيارات الجبائية للدولة، تتجه أحيانا إلى إخضاع الطبقات المتوسطة والفقيرة، كفئات الموظفين والمأجورين والمستهلكين بكل شرائحهم لتقل ضريبي أكبر، في حين كان من المفروض أن تساهم في هذا المجهود الضريبي أيضا الشرائح الميسورة داخل المجتمع، من أجل تجاوز هذه الإكراهات.

لكن و للتخفيف من هذا الضغط، فإن الدولة وحسب أحد الباحثين⁶³³ تلجأ إلى توسيع القاعدة الضريبية بهدف إنصاف أكبر عدد ممكن من الملزمين، إلا أن نجاحها في ذلك مرهونا دائما وقبل كل شيء بمحاربة الغش الضريبي.

كما يتعين على الدولة أن تتجنب التنصيص في قوانين ماليتها على الإعفاءات الجبائية المؤقتة أو التدابير الإمتيازية الممنوحة عادة لبعض القطاعات، كالعقار والفلاحة والصيد البحري. فمثل هذه الإعفاءات أو الامتيازات- والتي يمكن اعتبارها في نظرنا بمثابة نفقات ضريبية- تشعر الفرد بنوع من التمييز تنهجه الدولة في تعاملها مع مواطنيها. وهذا من شأنه أن يُشجع على اللجوء إلى أعمال الغش الضريبي والتهريب الجمركي، ناهيك عن ما تفوته هذه الإعفاءات على خزينة الدولة من مداخيل مالية مهمة. فمثلا في سنة 2008 خسرت الخزينة العامة بسبب هذه الإجراءات الضريبية الاستثنائية مبلغ 26.9 مليار درهم⁶³⁴.

وفي هذا الصدد، يلاحظ أحد الباحثين⁶³⁵ أن مثل هذه الإعفاءات الضريبية تتحول بالنسبة للأفراد المستثنين منها إلى تكاليف جبائية يتحملون ثقلها، مما يؤدي إلى تعميق اللاتوازن على مستوى توزيع العبء الضريبي.

⁶³² - خالد العسالي: صناعة القرار السياسي الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسات العامة (نموذج الامتيازات الضريبية)، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون العام، وحدة التكوين والبحث: علم السياسة والقانون الدستوري، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004، ص: 468.

⁶³³ - عبد الله الموسوي: ظاهرة التهرب الضريبي بين المقرب القانوني والسوسيولوجي، شعبة القانون العام، وحدة التكوين والبحث: علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2002-2003، ص: 74.

⁶³⁴ - جريدة المساء، العدد 708، بتاريخ 2008-12-31.

⁶³⁵ - عبد السلام الإبراهيمي: إكراهات القانون المالي السنوي بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، شعبة القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 2001-2002، ص: 85.

كما ينبغي على المشرع أن يتدخل من أجل سد جميع الثغرات والعيوب التي تشوب النصوص الجبائية، سواء تلك المتعلقة بفرض الضريبة أو بتحصيلها. وكذا بآليات المراقبة والإطلاع الممنوحتين للإدارة الضريبية، كل حسب اختصاصها. وذلك تفاديا لإفلات الملزمين أو الدائنين من الخضوع للجباية أو من سدادها. وهذا لن يتأت إلا بتمكين الإدارة الجبائية من الموارد البشرية الكافية، ومن كافة الإمكانيات والوسائل المادية الضرورية للقيام بالمهام المنوطة بها في أحسن الظروف، مع محاسبة كل موظف أدخل بالتزاماته المهنية. لأنه وبسبب غياب هذه الموارد والإمكانيات، وفي ظل ضغط العمل اليومي المكثف الذي تشهده أغلب المصالح الجبائية، فإن العديد من الديون العمومية يكون مآل إجراءات تحصيلها أمام القضاء إما من جهة التصريح بسقوطها للتقادم، نتيجة تقاعس المحاسب المكلف بالتحصيل وبالمرة عن مباشرة بشأنها أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39 من م.ت.د.ع، أو قيامه بواحد من هذه الإجراءات كتبليغه للمدين الإنذار القانوني من دون أن يتبعه بباقي إجراءات المتابعات داخل أمد التقادم الرباعي. أو من جهة أخرى الحكم ببطلانها لعدم تقيد المحاسب المكلف بالاستخلاص بمبدأ التدرج في المتابعات. وهذا يفرض ضرورة وجود مواكبة دائمة لعمل القباض وأيضا تكويننا مستمرا لهم، لأن الأمر هنا يتعلق بالمال العام، ولأن مثل هذه الإجراءات التحصيلية هي التي تعطي للحماية موضوع هذه الأطروحة الفعالية والنجاعة المنشودتين.

وعليه، فإنه يتعين على الإدارات المكلفة بالشأن الجبائي أن تنتقل من مرحلة الإدلاء بالتصريحات الإعلامية وعقد الاجتماعات ووضع الاستراتيجيات، إلى مرحلة التنفيذ الفعلي لما تتخذه من قرارات جبائية. وقد سبق لوزير الاقتصاد والمالية السيد فتح الله لعلو خلال فترة استوزاره أن أعلن عن خطة لمحاربة التهريب الجمركي، تركز على المحاور التالية:

- تكثيف عمليات المراقبة بالنقط الأمامية التي تمر عادة عبرها البضائع المهربة؛

- توظيف الاستعلامات؛

- ضبط وتحديد أماكن تخزين السلع المهربة.

ولعل مثل هذه الإستراتيجية إذا عرفت طريقها نحو التنفيذ، فسترتب عنها لا محالة نتائج ايجابية تزيد من موارد خزانة الدولة. ذلك لأن التهريب الجمركي، لم يعد مرتبطا بما يسمى "بالتهريب المعيشي" بل إنه أضحي يمارس من طرف عصابات كبيرة تراكم ملايين الدراهم من الأرباح، دون دفع أي شيء للخزينة.

وفي هذا السياق، ترى إحدى الباحثات⁶³⁶ أن هناك بالمغرب فئتين من المهربين: واحدة تنشط في إطار شبكات منظمة ومتخصصة في التهريب، وتستوجب على السلطات العمومية محاربتها والقضاء عليها. وأخرى تمثل صغار المهربين الذين يحتاجون إلى المساعدة والإدماج داخل النسيج الاقتصادي لكي يعملوا في إطار مؤسساتي مشروع.

ويكفي أن نشير - ونحن نتحدث عن التهريب الجمركي كمعضلة تعاني منها معظم دول العالم - إلى أن خزينة المغرب، تخسر ما يقدر ب 7 مليار درهم كرسوم ومكوس جمركية، بسبب قيمة البضائع المهربة سنويا والتي تصل إلى 15 مليار درهم⁶³⁷.

أيضا، فالدولة في نظرنا مطالبة بترشيد نفقاتها العمومية، والبرهنة لجميع مواطنيها أن الضرائب والرسوم الجمركية التي يدفعونها لفائدة الخزينة العامة توظف أساسا في مشاريع تنموية، تعود بالنفع العميم على الجميع.

وفي هذا الإطار، تؤكد إحدى الباحثات⁶³⁸ أن تملص الملمزمين من الخضوع للضريبة أو من أدائها، إنما يعود لما يلمسونه من سوء توزيع واستعمال للأموال العمومية، التي لا تسخر للمصلحة العامة.

إضافة إلى ذلك، فالدولة مدعوة أيضا إلى تنمية مفهوم التربية الجبائية لدى جميع الملمزمين، وتوعيتهم بأهمية مساهمتهم في التكاليف العامة. إذ إن أي تطوير للمردودية الضريبية رهين بتنمية مفهوم المواطنة لدى الفرد، وهي مهمة كما يذهب بعض المهتمين⁶³⁹، ملقاة على عاتق كل من الإدارة المكلفة بالتربية الوطنية والمجتمع المدني.

لكن، وعلى خلاف ذلك فإن بعض الباحثين⁶⁴⁰ يحمل مسؤولية انعدام الوعي الجبائي للإدارة الضريبية التي يصفها بالمقصرة. إذ إنها في نظره لا تساهم في إنجاز برامج إذاعية أو ترفيهية، تهدف بالخصوص إلى التحسيس بحقوق وواجبات المواطنين الضريبية، وكذا مساعدتهم

⁶³⁶ - فاطمة الحمدان بحير: السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الدولية، منشورات الزمن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2005، ص: 345.

⁶³⁷ - عبد اللطيف ناصري: الأبعاد الجبائية والاقتصادية للنظام الجمركي المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة البحث في القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 2006-2007، ص: 159.

⁶³⁸ - فاطمة البخاري: متطلبات شفافية تدبير الأموال العمومية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، وحدة التكوين والبحث: القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 2000-2001، ص: 82.

⁶³⁹ - Noureddine Bensouda : Entretien à propos des différents axes concernant la fiscalité, la vie économique, n° : 4200 du 24 au 30 janvier 2003, P : 18.

⁶⁴⁰ - عبد السلام أديب: السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي، 1959-2000، مطبعة افريقيا الشرق، الدار البيضاء، السنة 1998، ص: 74.

على فهم التقنيات الجبائية. كما أنه لا ينبغي إغفال الجانب النفسي كأحد الأسباب المؤدية إلى ضعف المواطنة الجبائية، والمتمثلة في ظاهرة مقاومة الضريبة، وهو سلوك يشترك فيه كل المكلفين⁶⁴¹.

وهكذا يتبين بأن واجب الأداء الجبائي لا يشكل تصرفا يحظى برضا الملزم، الأمر الذي يجعل غالبا عملية تحصيل الضريبة بالنسبة للإدارة عملا صعبا للغاية⁶⁴². ومن ثم إذن يأتي دور الإعلام كضمانة لنشر الوعي والتحسيس بأهمية وفائدة المداخل الجبائية وتأثيرها الإيجابي على خزينة الدولة.

كذلك يتعين على الدولة أن تتجه في سياستها الجبائية، إلى تبني بالإضافة إلى المقاربة الترهيبية مقاربة تحفيزية. وذلك بمنح تشجيعات للملزمين في حالة الأداء قبل أجل الاستحقاق، وإعطائهم تعويضات عن مطالباتهم بديون ثبت أنها غير مستحقة قانونا، وفقا لما هو معمول به في دول كفرنسا ومصر⁶⁴³.

لنخلص من كل ما تقدم، إلى أن سن المشرع لنصوص ترمي إلى حماية ديون الدولة الجبائية هو عمل غير كاف، بل لابد من إرفاق هذه المقاربة ذات البعد القانوني بأخرى تنبني على حكمة رشيدة، تتوخى انخراط ومساهمة كل الفاعلين في الشأن الضريبي بمختلف أطرافهم ومكوناتهم، من دولة وملزمين ومجتمع مدني، بهدف بلورة تصور واقعي ورؤية عميقة يرومان إيجاد الحلول لما يمكن أن نسميه "بمقاومة" المواطن للجباية. هذه المقاومة التي لا تقتصر فقط على المواطنين (الملزمين والمدينين) المنتمين إلى الفئة الفقيرة أو المتوسطة من المجتمع، وإنما تشمل أيضا طبقة الأثرياء الأكثر قدرة على الوفاء بالتزاماتها الضريبية.

وفي هذا السياق، أكد جلالة الملك الحسن الثاني رحمه الله في إحدى اللقاءات الصحفية، أن سبب تفاقم الفوارق الاجتماعية بالمغرب إنما يعود لأن الأغنياء لا يدفعون الضرائب المستحقة عليهم من خلال تهربهم من أدائها⁶⁴⁴. بل إن الأمر لم يعد يقتصر على لجوء بعض

⁶⁴¹ - فتية لمعاشي: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 2000-2001، ص: 279.

⁶⁴² - Lamnial Sophia : Les garanties du contribuable dans le contentieux fiscal (le contentieux de l'assiette), pour l'obtention du diplôme des études supérieures approfondies en droit public, université Mohamed V, agdal, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Rabat, année universitaire 2001-2002, P :3.

⁶⁴³ - محمد شكيري: قراءة أولية في القانون رقم 97-15 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية، الجزء الثاني: ضمانات التحصيل والمنازعات، مقال منشور بجريدة الاتحاد الاشتراكي، عدد 6370، بتاريخ 17-1-2001، ص: 6.

⁶⁴⁴ - أحمد الصايغ : تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي، مقال منشور بدفاتر المجلس الأعلى، العدد 8، مطبعة البيت، السنة 2005، ص: 117.

الممولين أو المدينين إلى الغش الضريبي أو التهريب الجمركي من أجل الإفلات من الخضوع للجبائية أو من سدادها، وإنما أصبحنا في وقتنا الراهن نقرأ⁶⁴⁵ عن أشخاص يرفضون صراحة أداء الضريبة، وعن الملايير من الدراهم التي تخسرهما الخزينة العامة سنويا جراء ذلك، وعن تقاعس الإدارة الضريبية في إجبار هؤلاء على أداء ما بذمتهم من ديون عمومية.

مما يطرح إشكالا آخر، قد يكون أكثر تعقيدا واستفزازا مما رصدناه في هذه الأطروحة، وهو الإشكال الذي نختزله في التساؤلات التالية:

- هل النظام الجبائي في المغرب يطبق على جميع الملزمين والمدينين، أم أن هناك من لا يطاله هذا النظام؟
- هل الخلل في التشريع الجبائي الحالي الذي ينبغي تعديله، أم في الإدارة المسؤولة عن تطبيقه؟ أم فيهما معا؟
- هل العمل الحكومي والبرلماني في المجال الجبائي، يعبر فعلا عن انشغالات وتطلعات المواطن المغربي؟
- هل القضاء قادر على توفير الحماية الدائمة للدين الجبائي من دون خرقه للنص التشريعي؟
- هل المواطن يعي قيمة وفائدة مساهمته في التكاليف العامة؟
- هل الإعلام كسلطة رابعة وبمساندة المجتمع المدني، يقوم فعلا بالدور المنوط به لصيانة الموارد الجبائية؟
- هل هناك حقا إرادة سياسية لمحاربة لصوص المال العام؟
- بل والأهم من هذا وذاك، هل إشكال حماية الدين الجبائي هو مستقل وقائم الذات، أم أنه نتيجة حتمية لإشكالات كبرى ما تزال في حاجة إلى حل؟

ربما قد لا نحتاج إلى الذهاب بعيدا، وتجشم عناء البحث عن جواب لمثل هذه التساؤلات الشائكة. إذ إن الحل موجود، فيكفي أن نعود إلى ديننا الحنيف لنتمتع في مبادئه السامية، الداعية مثلا إلى التضامن والتكافل والإنفاق لما فيه خير العباد والبلاد، ونبذ الغش باعتباره من الكبائر، مصداقا لقوله تعالى: **"فَأَقِمْ وَفْرَانَ الصَّلَاةِ وَاتَّقِ الزُّكَاةَ"**.⁶⁴⁶ وقول الحق عز وعا: **"وَأَتَوْهُمْ مِنْ مَالِ اللَّهِ الَّذِي لَكُمْ"**.⁶⁴⁷ وكذلك قوله تعالى: **"يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِن**

⁶⁴⁵ - جريدة النهار المغربية، عدد 437، بتاريخ 25-10-2005، ص:1.

⁶⁴⁶ - سورة الحج، الآية:78.

⁶⁴⁷ - سورة النور، الآية:33.

كثير من الأبحار والرهبان ليأكلون أموال الناس بالباطل ويصدون عن سبيل الله والذين
يكنزون الذهب والفضة ولا ينفقونها في سبيل الله فبشرهم بجزاب اليم.⁶⁴⁸ وقول الرسول
(ص): "من غشنا فليس منا."

تمت بحمد الله.

⁶⁴⁸ - سورة التوبة، الآية: 33.

قائمة المراجع المحتمدة

أولاً: المراجع باللغة العربية

I- الكتب:

*** المراجع العامة:**

- 1- السنهوري أحمد عبد الرزاق: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء العاشر في التأمينات الشخصية والعينية، نشر دار النهضة العربية، مكان النشر غير مذكور، السنة 1970.
- 2- الكزبري مأمون: التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية والتبعية في ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني: الحقوق العينية الأصلية والتبعية، الطبعة الثانية، الهلال العربية للطباعة والنشر، مكان النشر غير مذكور، السنة 1987.
- 3- الجرم محمد مهدي: التحفيظ العقاري في المغرب، طبعة ثالثة مزيده ومنقحة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الدار البيضاء، السنة 1986.
- 4- السليمي محمد ابن الحاج: التقيد الاحتياطي في التشريع العقاري، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2002.
- 5- أبو السعود رمضان محمد ومحمود زهران همام محمد: التأمينات الشخصية والعينية، دار المطبوعات الجماعية، الإسكندرية، السنة 1998.
- 6- ابن معجوز محمد: الحقوق العينية في الفقه الإسلامي والتقنين المغربي، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 1999.
- 7- حمدان حسين عبد اللطيف: التأمينات العينية: دراسة تحليلية مقارنة لأحكام الرهن والتأمين، الطبعة الثانية، منشورات دار الجامعية، السنة 1985.
- 8- الترجمان زيد قدري: مدخل لدراسة القانون، الجزء الثاني نظرية الحق، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، السنة 1987.
- 9- عبد الله عيد خالد: مدخل لدراسة القانون، الجزء الثاني: نظرية الحق، عبارة عن محاضرات مرقونة على استانسيل ألفت على طلبة السنة الأولى من الإجازة، جامعة محمد

الخامس، أكдал، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية: 1984-1985.

10- سير فهم عادل: النظرية العامة للتأمين العيني والحقوق العينية الأصلية في القانون العقاري وقانون الالتزامات والعقود المغربيين، عبارة عن محاضرات مرقونة على استانسيل أقيت على طلبة السنة الثالثة من الإجازة، جامعة محمد بن عبد الله، كلية الحقوق بفاس، السنة الجامعية 1977-1978.

11- مرقس سليمان: الوافي في شرح القانون المدني، الجزء الأول: المدخل للعلوم القانونية وشرح الباب التمهيدي للتقنين المدني، الطبعة السادسة، مطبعة السلام، شبرا، السنة 1978.

12- سلام محمد: تحقيق الرهن الرسمي في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2002.

13- محمد إبراهيم عمر: سلطة الدولية في تنظيم الحقوق، دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، مكان النشر غير مذكور، السنة 1999.

14- سعد نبيل إبراهيم: الضمانات غير المسماة في القانون الخاص، طبعة 1991، نشر منشأة المعارف بالإسكندرية.

15- شكري السباعي أحمد: الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاول ومساطر معالجتها، الجزء الثاني: في مساطر المعالجة (مسطرة المعالجة والتسوية القضائية) مطبعة المعارف الجديدة، نشر وتوزيع دار المعرفة، الرباط، السنة 2000.

16- الضحاك إدريس: قانون الملاحة البحرية الخاصة بالمغرب، منشورات عكاظ، الرباط، السنة 1982.

17- توفيق عبد العزيز: شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثاني: الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، توزيع صوماديل، الدار البيضاء، السنة 1998.

18- العدوي جلال علي و أبو السعود رمضان وقاسم محمد حسن: الحقوق وغيرها من المراكز القانونية، نشر منشآت المعارف بالإسكندرية، السنة 1996.

19- الحيايني محمد: المحافظ العقاري بين متطلبات الاختصاص وإكراهات المسؤولية (نحو مقارنة واقعية)، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2002.

- 20- السماحي محمد: نظام التنفيذ المعجل للأحكام المدنية في القانون المغربي- دراسة مقارنة – مطبعة بنيميد، الدار البيضاء، السنة 1985.
- 21- فرج توفيق حسن: المدخل للعلوم القانونية- النظرية العامة للقانون، والنظرية العامة للحق- الطبعة الثانية منقحة ، توزيع مكتبة مكاي، بيروت، السنة 1975.
- 22- رجال عاطف: تاريخ بلاد الشام الاقتصادي في العصر الأولي، ، نشر بيسانة، مكان النشر والسنة غير مذكورين.
- 23- معلال فؤاد: شرح القانون التجاري المغربي الجديد، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 1999.
- 24- بن القائد مبارك السعيد: القانون الجنائي الخاص، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، السنة 2000.
- 25 - العلمي عبد الواحد: القانون الجنائي المغربي- القسم الخاص- الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2000.
- 26 - النصراوي سامي: النظرية العامة للقانون الجنائي المغربي، في الجريمة والمسؤولية الجبائية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة المعارف الجديدة، مكتبة المعارف للنشر والتوزيع، المدينة غير مذكورة، السنة 1986.
- 27 - عيد نايل إبراهيم: أثر العلم في تكوين القصد الجبائي، دار الهاني للطباعة، شبرا، السنة 1992.
- 28 - سيد كامل شريف: المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، نشر دار النهضة العربية، القاهرة، السنة 1997.
- 29 - الخمليشي أحمد: شرح القانون الجنائي، القسم العام، الطبعة الثانية، مطبعة المعارف الجديدة، دار النشر المعرفة، مكان النشر غير مذكور، السنة 1989.
- 30 - الخمليشي أحمد : شرح المسطرة الجنائية، الجزء الأول: الدعوة العمومية، الدعوة المدنية، البحث التمهيدي، الطبعة الثانية، نشر مكتبة المعارف، المدينة غير مذكورة، السنة 1980.
- 31 - حسني محمد نجيب: الدستور والقانون الجنائي، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجماعي، نشر دار النهضة العربية، القاهرة، السنة 1992.

32 - الدقاق محمد علي: الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، طبعة 1987، العاني، بغداد، السنة 1987.

33- البوعيسي الحسن: كرونولوجيا الاجتهاد القضائي في المادة الجنائية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2002.

34- أبو الفضل جمال الدين بن منظور محمد بن مكرم الأنصاري: لسان العرب، المجلد 12، دار المعارف، القاهرة، السنة غير مذكورة .

* المراجع الخاصة

1- فتحي سرور احمد: الجرائم الضريبية، مطابع الأهرام التجارية، قليب، مصر، نشر دار النهضة العربية، السنة 1999.

2- خالد عبد الغني: تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب- القرن التاسع عشر، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع، الدار البيضاء، السنة 2002.

3- الحباري معن: جرائم التهريب الجمركي، دراسة مقارنة، طبع دار الفكر العالمي للدراسات، عمان، الأردن، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، السنة 1997.

4- شكري محمد: القانون الضريبي المغربي- دراسة تحليلية ونقدية- سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 49، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السنة 2004.

5- الصافي يحيى: عبدالله البكري وأحمد البوعزاوي: الضريبة على القيمة المضافة، الجهة الناشرة والمكان والسنة غير مذكورين.

6- الشواربي عبد الحميد: موسوعة الضرائب، نشر منشأة المعارف بالإسكندرية، السنة 1997.

7- أبو الحسن محمد ، البوعزاوي أحمد ، الصافي يحيى ، الرمال رجاء والبوكري عبد الله: الغش الضريبي، الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، السنة غير مذكورة.

8- أدريوش سفيان والصابري رشيدة: تصحيح الأساس الضريبي -دراسة مقارنة- دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، مكان النشر غير مذكور، ماي 2002.

9- بشاي إدوارد جرس: التجريم الضريبي المصري، نشر شركة دار إلياس العصرية، القاهرة، السنة غير مذكورة.

10- محمد عامر أبو بكر الصديق: أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، نشر مكتبة غريب، الفجالة، مصر، السنة غير مذكورة.

11- رتيب رابح: الممول والإدارة الضريبية، نشر دار النهضة العربية، القاهرة، السنة 1991.

- 12- صادق مورييس: موسوعة التهريب الضريبي، مطابع المجموعة المتحدة، دار الكتاب الذهبي، مكان النشر غير مذكور، السنة 1999.
- 13- بنباصر يوسف: الدليل العلمي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني، في ضوء آخر المستجدات التشريعية، السنة الثالثة، العدد الرابع، المطبعة والوراقة الوطنية، المنارة للنشر والتوزيع، مراكش، السنة 2005-2006.
- 14- ولد عبد الله: مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة مع اجتهاد القضاء المغربي والمقارن مع آخر التعديلات، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 2005.
- 15- الشرقاوي الغزواني نور الدين: مدونة الجمارك وفق آخر تعديل، الطبيعة الجنائية لمدونة الجمارك نشر وتوزيع مكتبة دار السلام، الرباط، نونبر 2003.
- 16- حافظ مجدي محب: جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه وأحكام النقض والإدارية العليا والدستورية العليا حتى عام 1995، المجموعة المتحدة للطباعة، مكان النشر والسنة غير مذكورين.
- 17- حمدي محمد كمال: جريمة التهريب الجمركي، قرينة التهريب، نشر دار المطبوعات الجماعية، مطبعة رويال، الإسكندرية، السنة 1989.
- 18- رشدي شيحة مصطفى: التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، مطبعة الأمل، نشر الدار الجامعية، بيروت، السنة 1988.
- 19- عوض حسن علي: جريمة التهريب الجمركي، مطابع شتات، نشر دار الكتب القانونية، مصر، السنة 1998.
- 20- منصور عسو: المالية العامة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، السنة 1995.
- 21- مرزاق محمد وأبليلا عبد الرحمان: النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، السنة 1996.
- 22- عناية غازي: الزكاة والضريبة- دراسة مقارنة- دار إحياء العلوم، بيروت لبنان، السنة غير مذكورة.
- 23- الكثيري مصطفى: النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، السنة 1985.
- 24- نعوش صباح: الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الأول: الضرائب الحالية... لماذا الإصلاح؟ نشر وتوزيع شركة المدارس، الدار البيضاء، السنة 1986.

- 25- أديب عبد السلام: السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي. (1956-2000)، مطابع إفريقيا الشرق، الدار البيضاء، السنة 1998.
- 26- زنطار الحسن الأمrani: المنازعات الجبائية الجزء الأول: طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعات فيها، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، السنة 1996.
- 27- العمراني عبد اللطيف والخروبي مراد: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية" سلسلة مواضيع الساعة" العدد 22 السنة 2000.
- 28- التيعلاتي عبد القادر: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، مطبعة العمد، نشر الأحمدي، الدار البيضاء، السنة 2001.
- 29- بنور سعاد: العمل القضائي في المادة الجبائية: دراسة تحليلية، قانونية، فقهية وقضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، الطبعة الأولى، مطبعة دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، السنة 2003.
- 30- غزيول محمد برادة: مدونة وتنظيمات الجمارك والضرائب غير المباشرة، الطبعة الثانية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، السنة 2000.
- 31- بيومي محمد زكرياء: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مكان النشر غير مذكور، السنة 1990.
- 32- السماحي محمد: مسطرة المنازعة في الضريبة: الطبعة الأولى، مطبعة الصومعة، الرباط السنة 1997.
- 33- الرميلى حسن: الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن، الطبعة الأولى، نشر البديع، مراكش، السنة 1997.
- 34- جهديان حبيبة: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، ماي 2006، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش.
- 35- النيهوم أبو بكر على: دراسة تحليلية للضريبة على الشركات والمحاسبة عليها في الجمهورية العربية الليبية مع دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، نشر وتوزيع مكتبة قورينا، بنغازي، ليبيا، السنة 1976.

- 36- أبليلا عبد الرحمان و الطور رحيم: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون رقم 97-15) طبعة 2000، مطبعة الأمنية، الرباط.
- 37- الحمدان بحير فاطمة: السياسة الجمركية المغربية وإشكالية المبادلات التجارية الدولية، طبعة 2005، منشورات الزمن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء.
- 38- الزمراني أناس بن صالح: المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الأولى، السنة 2002، المطبعة والوراقة الوطنية، نشر وتوزيع مكتبة ووراقة البديع.
- 39- احميدوش مدني: الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات، الطبعة الأولى، مع عدم ذكر اسم المطبعة والجهة الناشرة، السنة 2008.
- 40 عبد الغني خالد: تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب- القرن التاسع عشر-2002، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع، الدار البيضاء.
- 41- الحبشي خالص الطيب: المحاسبة الضريبية، 1986، منشورات جامعة دمشق، مديرية الكتب الجامعية، المطبعة الجديدة، دمشق.
- 42- محمد بيومي زكرياء: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، طبعة 1990، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي.
- 43- حنين محمد: التشريع الضريبي المغربي- دراسة تطبيقية -عبارة عن محاضرات مرقونة على استانسيل أقيت على طلبة السنة الأولى من دبلوم الدراسات العليا المعمقة، شعبة القانون الخاص، وحدة قانون المقاولات، جامعة محمد الخامس، أكادال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط ، السنة الجامعية 2000-2001.
- 44- برادة غزيول امحمد: مدونة وتنظيمات الجمارك والضرائب غير المباشرة، الطبعة الثانية ، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، السنة 2000.

II - الأطروحات و الرسائل و البحوث

- 1- بن المختار حمادة: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث: القانون المدني، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال -الرباط، السنة الجامعية: 2004-2005.

- 2- عبد الرؤوف محمد أحمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس، كلية الحقوق.
- 3- جعوان الصديق: إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في القانون الخاص، وحدة قانون الأعمال، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية: 2001-2002.
- 4- بنطالب علي: آثار الضغط الجبائي في تطور العلاقات بين المخزن والقبائل، 1894-1912م، أطروحة لنيل الدكتوراه في التاريخ، جامعة محمد الخامس، كلية الآداب والعلوم الإنسانية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية: 2003-2004.
- 5- ناصري عبد اللطيف: الأبعاد الجبائية والاقتصادية للنظام الجمركي المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة البحث: في القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية: 2006-2007.
- 6- الشرقي حفيظي: حول الطبيعة القانونية للمحاضر في القانون الجبائي الجمركي، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال - الرباط، السنة الجامعية 1991-1992.
- 7- الفتح عزيز: الامتيازات البحرية، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال-الرباط، السنة الجامعية 1994-1995.
- 8- حلية أحمد: التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في القانون العام، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية 2007-2008.
- 9- العسالي خالد: صناعة القرار السياسي الجبائي في المغرب، محاولة تقويم السياسات العامة (نموذج الامتيازات الضريبية)، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون العام، وحدة التكوين والبحث: علم السياسة والقانون الدستوري، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية 2003-2004.

- 10- **ناصرى عبد اللطيف**: الأبعاد الجبائية والاقتصادية للنظام الجمركي المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة البحث في القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط ، السنة الجامعية 2006-2007.
- 11- **لمعاشي فتيحة**: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط ، السنة الجامعية 2000-2001.
- 12- **الشرقي حفيظي**: جريمة التهريب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية 1984-1985.
- 13- **الظاهري حافظ وعبد المطلب إنصاف**: المتابعة والتنفيذ في الميدان الجمركي، رسالة نهائية التمرين الخاص بالملحقين القضائيين، المعهد العالي للقضاء، السنة: 2001-2003.
- 14- **قرفي بدر الدين**: دور إدارة الجمارك في مكافحة التهريب في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، تخصص التدبير المالي والإداري العمومي، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال – الرباط ، السنة الجامعية 2007-2008 .
- 15- **ناصرى عبد اللطيف**: إنعاش الاستثمارات الصناعية والإجراءات الجبائية والجمركية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال – الرباط، السنة الجامعية 2000 – 2001 .
- 16- **الصحراوي فاطمة الزهراء**: حقوق الامتياز في التشريع المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، تخصص القانون المدني، جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 2001-2002 .
- 17- **الصافي يحيى**: تحديد وتحصيل ضريبة التسجيل في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ، أكادال – الرباط ، السنة الجامعية 1989-1990 .

- 18- العيوني عائشة: دور الخزينة العامة في تحصيل الضرائب المباشرة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال الرباط، السنة الجامعية 1997-1998 .
- 19- النصري فؤاد: وضعية الورثة إزاء ديون مورثهم، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال - الرباط، السنة الجامعية 1991/1992.
- 20- أيت موح حسن: تحصيل الخزينة لديونها الضريبية في نظام صعوبات المقاوله، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، وحدة البحث والتكوين: قانون المقاوله، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية 2006-2007 .
- 21- جواهري أحمد: اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية: الإشكاليات القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، تخصص القانون المدني، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال - الرباط، السنة الجامعية 1999-2000.
- 22- الحمداوي عبد الإلاه: الإكراه البدني في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال - الرباط، السنة الجامعية 1998-1999 .
- 23- الإبراهيمي بوشعيب: الإلتزام الإيجاري، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة - شعبة قانون الأعمال - جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ، عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999.
- 24- السوسي عبد الله: ظاهرة التهرب الضريبي بين المقترح القانوني والسوسيولوجي، شعبة القانون العام، وحدة التكوين والبحث: علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2002-2003.
- 25- الإبراهيمي عبد السلام: إكراهات القانون المالي السنوي بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، شعبة القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال - الرباط، السنة 2001-2002.

26- البخاري فاطنة: متطلبات شفافية تدبير الأموال العمومية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، وحدة التكوين والبحث: القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية 2000-2001.

27- فلكي عبد الصمد: السلوك الضريبي لدى الملزمين وأثره على تنمية المالية العامة، شعبة القانون العام، وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال- الرباط، السنة الجامعية: 2005-2006.

28- المونير محمد: مدونة تحصيل الديون العمومية: أهم الإصلاحات و إشكاليات التطبيق، بحث نهاية الدراسة، سلك التكوين في التدبير الإداري، وزارة تحديث القطاعات العامة، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الدراسية: 2003-2004.

III- المقالات

1- إفريقن عبد الرحيم: محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، مقال منشور بالمؤلف الصادر عن الخزينة العامة للمملكة تحت عنوان المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، في إطار أعمال الدورات المنظمة لفائدة قباض وأطر الخزينة العامة للمملكة خلال سنتي 2000 و2001،

2- امساعف يسين: التفالس كجريمة اقتصادية: شروطه وآثاره، مقال منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، العدد 6، شتنبر 2004،

3- الشكير إبراهيم: المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة: تحديد مفهوم المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة، عرض قدم في إطار أشغال اليومين الدراسي 28 و29 مارس 2005 التي جمعت بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، حول موضوع «العمل القضائي والمنازعات الضريبية» من دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/8،

4- الخمليشي أحمد: دراسة في القانون الجنائي حول الأركان العامة للجريمة: الركن المعنوي، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 214، السنة 42-2002.

- 5- ابيلا عبد الرحمان: الغش الضريبي بين التجريم وعدمه، عرض قدم في إطار أشغال المناظرة الوطنية التي نظمتها وزارة العدل بمكناس أيام 9 و10 و11 دجنبر 2004 حول موضوع السياسة الجنائية بالمغرب: واقع وآفاق، المجلد الثاني، الطبعة الأولى، مطبعة فضالة، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة الندوات والأيام الدراسية، العدد 4، 2005.
- 6- محبوبي محمد والطاكي روشام: إثبات المخالفات الجمركية، مقال منشور بمجلة كتابة الضبط، العدد 9، أكتوبر 2001، الصادرة عن ودادية المنتدبين القضائيين.
- 7- زلايجي محمد: مبدأ مشروعية وسائل الإثبات وملاءمة العقوبة (القسم الثاني) مقال منشور بمجلة المناظرة، العدد 4، شهر يونيو 1999، الصادرة عن هيئة المحامين بوجدة.
- 8- الوالي حميد: المنازعات الجمركية بين القواعد الجزائية العامة ومدونة الجمارك، مقال منشور بمجلة المعيار، العدد 33، يونيو 2005، الصادرة عن هيئة المحامين بفاس.
- 9- إسماعيلي حسن: قراءة في القانون رقم 95-10 المتعلق بالماء، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 59، نونبر - دجنبر 2004.
- 10- بلقش عبد الرزاق: المنازعات الجمركية الزجرية، الجزء الثاني، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، عدد 88، ماي - يونيو 2001.
- 11- عياط محمد: الإثبات في الميدان الجنائي، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 1416/182، السنة الخامسة والثلاثون.
- 12 الشرفاوي الغزواني - نور الدين: الطبيعة الجنائية لمدونة الجمارك، مقال منشور بمجلة الملف، العدد السادس، ماي 2005، مطبعة فضالة، المحمدية.
- 13- الخطاب أبو مسلم: مصادرة وسائل النقل كعقوبة إضافية، بين النص الجنائي العام والنص الجنائي الخاص، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 166-1412، السنة الواحدة والثلاثون،
- 14- شكيري محمد: القانون رقم 97-15 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية: قراءة أولية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة"، العدد 31، الطبعة الأولى، 2001.

- 15- **حزكر عبد الرحيم:** الرهن الرسمي للخرينة على ضوء مقتضيات نظام التحفيظ العقاري، قراءة أولية في أهم الضمانات الجديدة لتحصيل الديون العمومية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 43، مارس – أبريل 2002.
- 16- **فركت محمد:** الرهن الرسمي العقاري والإجراءات المسطرية في حظه وتنفيذه، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، عدد 179، عام 1415.
- 17- **الملكي الحسن:** تأملات في النظام القانوني للرهن الرسمي بالمغرب، مقال منشور بمجلة الإشعاع، العدد 26، دجنبر 2002، الصادرة عن هيئة المحامين بالقنيطرة.
- 18- **النوازلي إدريس:** عقد الرهن بين الشريعة والقانون، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، عدد 97، نونبر – دجنبر 2002.
- 19- **الزهري يونس:** بعض الإشكالات العملية لمسطرة تحقيق الرهن الرسمي، مقال منشور بمجلة المناهج، عدد مزدوج 8/7 – 2005.
- 20- **الحلوي محمد:** تحقيق الضمانات، عرض قدم في إطار الندوة الأولى للعمل القضائي والبنكي، المنظمة بتاريخ 3-4 دجنبر 1987، نشر المعهد الوطني للدراسات القضائية والمجموعة المهنية لبنوك المغرب.
- 21- **اليونسي عبد العزيز:** امتياز ديون الخزينة، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 24، يوليو – شتنبر 1998.
- 22- **الخمليشي أحمد:** مسؤولية الورثة عن ديون الموروث، مقال منشور بالمجلة المغربية للقانون والسياسة والاقتصاد، العدد 2، يونيو 1997.
- 23- **العباسي عبد اللطيف:** مسؤولية مسير الشركة موضوع مسطرة جماعية، محاولة تحليل مقتضيات المادة 704 من مدونة التجارة المغربية، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، العدد 100، يناير – فبراير 2006.
- 24- **الهيبي محمد:** خصوصية نظام الإكراه البدني، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، العدد 88، ماي – يونيو 2001.
- 25- **بن سلامة عبد الرحيم:** حول الإكراه البدني في التشريع المغربي، مقال منشور بمجلة الأمن الوطني، العدد 212، السنة 41-1422.

- 26- التراب مصطفى: نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ، مقال منشور بمجلة القسطاس، مجلة قانونية تصدرها هيئة المحامين بمكناس، السنة الأولى، العدد 1، أكتوبر 1997.
- 27- اليونسى عبد العزيز: دور الإكراه البدني في تحصيل الديون الضريبية وديون الدولة الأخرى، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل-يونيو 1997.
- 28- لمزوغى محمد: التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة" العدد 31، السنة 2001.
- 27- قصري محمد: قراءة في المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية "قانون رقم 15/97"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة"، عدد 31، الطبعة الأولى، 2001.
- 28- بودالي عزيز: أهم محاور مدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة في 2000/05/03 (قانون 15-97)، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 50، ماي - يونيو 2003.
- 29- الحمداني عبد الحميد: دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، عرض قدم في إطار الدورات التكوينية التي نظمتها الخزينة العامة لفائدة القباض، خلال سنتي 2000 و2001 بمراكش، إصدار وزارة المالية (الخزينة العامة للمملكة).
- 30- الخروبي مراد: القضاء الجبائي بين الواقع والآفاق، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية العدد 41، نونبر- دجنبر 2001.
- 31- سلام محمد: التنفيذ الجبري: مسطرته وإجراءاته، مقال منشور بمجلة المحاماة، السنة العشرون، العدد 28، أبريل 1988.
- 32- الصايغ أحمد: تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي، مقال منشور بدفاتر المجلس الأعلى، العدد 2005/8، مطبعة البيت.
- 33- شكيري محمد: قراءة أولية في القانون رقم 15-97 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية، الجزء الثاني: ضمانات التحصيل والمنازعات، مقال منشور بجريدة الاتحاد الاشتراكي، عدد 6370، بتاريخ 17-1-2001.

- 34- شكيري محمد: حول تجريم الغش الضريبي - دراسة مقارنة - مقال منشور بجريدة الإتحاد الاشتراكي عدد 4661 بتاريخ 15 ماي 1996.
- 35- فتح الله ولعلو: مداخل حول الإجراءات الجديدة لمواجهة التهرب الضريبي، منشورة بجريدة المساء، العدد 44، بتاريخ 09-11-2006.
- 36- المصباحي الطيب: وجهة نظر تحت عنوان: ضياع المال العام وتجميد آليات استرداده، منشورة بجريدة العلم، العدد 19995، بتاريخ 22-02-2005.
- 27- لخصاصي عبد الكريم ا: قراءة أولية حول الإشكاليات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية، الجزء الأول من مقال منشور بجريدة الأحداث المغربية، عدد 1003، بتاريخ 19/10/2001.

IV- النصوص القانونية

- 1- الظهير الشريف رقم 1.06.232 الصادر في 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006) بتنفيذ قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5487 الصادرة بتاريخ 01-01-2007، والمتضمن للمدونة العامة للضرائب.
- 2- الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 177.339 الصادر في (09 أكتوبر 1977)، المصادق بموجبه على مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3389 مكرر بتاريخ 13-10-1977، كما تم تعديله بالقانون رقم 2.99 المصادق عليه بالظهير الشريف رقم 1.00.222 الصادر بتاريخ 05 يونيو 2000، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4804 بتاريخ 15.06.2000.
- 3- الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 محرم 1421 (03 ماي 2000)، بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 1 يونيو 2000.
- 4- ظهير شريف صادر في 20 جمادى الأولى (21 غشت 1935) في جعل ضابط للمتابعات و المطالبات يتعلق بالضرائب المقررة و الأداءات المماثلة لها و محصولات و مداخل الأملاك المخزنية وغيرها من الديون التي يستخلصها القابضون للضرائب و الأداءات ج.ر عدد 1195 بتاريخ 20 شتنبر 1935.
- 5- ظهير شريف صادر في 22 نونبر 1924 متعلق بتحصيل ديون الدولة، ج. ر عدد 634 بتاريخ 16-12-1924 (باللغة الفرنسية).

- 6- قانون الالتزامات و العقود المغربي الصادر في 9 رمضان 1331 (12 غشت 1913).
- 7- القانون الجنائي المغربي الصادر في 28 جمادى الثانية 1382 (26 نونبر 1962).
- 8- قانون المسطرة المدنية المغربي الصادر في 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974).
- 9- الظهير الشريف رقم 1.02.255 الصادر في 25 رجب 1423 (3 أكتوبر 2002)، بتنفيذ القانون رقم 22.01 المتعلق بالمسطرة الجنائية، ج.ر عدد 5078، بتاريخ 30 يناير 2003.
- 10- الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 (12 غشت 1913) بشأن التحفيظ العقاري.
- 11- الظهير الشريف الصادر في 19 رجب 1333 (2 يونيو 1915) المحدد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة.
- 12- الظهير الشريف رقم 1.96.77 الصادر في 12 من صفر 1417 (29 يونيو 1996)، بتنفيذ قانون المالية رقم 8.96 للسنة المالية 1996-1997 المنشور في بالجريدة الرسمية عدد 4391 بتاريخ فاتح يوليوز 1996.
- 13- الظهير الشريف رقم 1.89.228 الصادر في فاتح جمادى الأخرى 1410 (30 دجنبر 1989) بتنفيذ القانون رقم 37.89 المنظم للضريبة الحضارية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4027 بتاريخ 3 يناير 1990.
- 14- الظهير الشريف رقم 1.16.442 الصادر في 22 من رجب 1381 (30 دجنبر 1961)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 2567 بتاريخ 5 يناير 1962، المنظم للضريبة المهنية.
- 15- القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996.
- 16- المدونة العامة للضرائب الفرنسية.
- 17- القانون المدني المصري.
- 18- القانون المصري رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993.
- 19- القانون اليمني رقم (31) لسنة 1991 المنظم لضرائب الدخل.

- 20- الظهير الشريف رقم 1.92.138 الصادر في 25 دجنبر 1992 بتنفيذ القانون رقم 9.88 المتعلق بقواعد المحاسبة الواجبة على التجار العمل بها، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 1992.
- 21- الظهير الشريف رقم 1.83.108 الصادر في 9 محرم 1405 (5 أكتوبر 1984) بتنفيذ القانون رقم 13.83 المتعلق بالزجر عن الغش في البضائع ، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3777 بتاريخ 1985/3/20.
- 22- الظهير الشريف رقم 1.00.225 الصادر في 5 يونيو 2000 بتنفيذ القانون رقم 06.99 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4810 بتاريخ 6 يونيو 2000.
- 23- الظهير الشريف رقم 1.08.147 الصادر في 2 محرم 1430 (30 ديسمبر 2008)، بتنفيذ قانون المالية رقم 40-08 للسنة المالية 2009، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر بتاريخ 2008/12/31.
- 24- الظهير الشريف رقم 1.08.101 الصادر في 20 من شوال 1429 (20 أكتوبر 2008) بتنفيذ القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة.
- 25- الظهير الشريف رقم 1.93.162 الصادر في 2 من ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993)المعتبر بمثابة قانون مهنة المحاماة، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 4222 بتاريخ 29 شتنبر 1993.
- 26- الظهير الشريف الصادر بتاريخ (10 شوال 1334) المتعلق بتنظيم التوثيق، الصادر بالجريدة الرسمية بتاريخ 1925/6/23 (باللغة الفرنسية).
- 27- الظهير الشريف رقم 1-91-225 الصادر في 10 سبتمبر 1993 بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993.
- 28- المرسوم رقم 2.77.862 بتاريخ 1-09-1971، بتطبيق مدونة الجمارك والضرائب الغير مباشرة، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3400 بتاريخ 1977-12-28.
- 29- قرار الوزير الأول رقم 313302 بشأن تعيين أعضاء اللجنة الخاصة بالمخالفات الضريبية.
- 30- المذكرة عدد 413/1729 الصادرة عن إدارة الجمارك بتاريخ 1-31-1994.
- 31- المذكرة عدد 413/8294 الصادرة عن إدارة الجمارك بتاريخ 10-5-1994.

- 32- المذكرة عدد 413/17646 الصادرة عن إدارة الجمارك بتاريخ 11-10-2002.
- 33- المذكرة عدد 413/03248 الصادرة عن إدارة الجمارك بتاريخ 7-3-2003.
- 34- المذكرة عدد 413/05749 الصادرة عن إدارة الجمارك بتاريخ 18/4/2003.
- 35- المذكرة عدد 413/15094 الصادرة عن إدارة الجمارك بتاريخ 8-10-2003.

V- التقارير

- 1- تقرير لجنة المالية والتنمية الاقتصادية حول مشروع قانون رقم 99-02 تغير وتتم بموجبه مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، الولاية التشريعية: 1997-2002، السنة التشريعية الثالثة: 99-2000، طبع مصلحة الطباعة والتوزيع بمجلس النواب.
- 2- تقرير لجنة المالية والتجهيزات والتخطيط والتنمية الجهوية حول مشروع قانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر عن البرلمان -مجلس المستشارين- في دورة أبريل 1999، الولاية التشريعية 1997/2006، السنة التشريعية الثانية.

VI- الندوات

- 1- ناصري عبد اللطيف: تعقيب حول موضوع الطعون المتعلقة بحجز البضاعة والتفتيش ووضع الأختام، عرض قدم في إطار اليوم الدراسي المنظم بتاريخ 19-12-2003، بالمعهد العالي للدراسات القضائية حول موضوع الجمارك والعمل القضائي.
- 2- مرشان حسن: الغش الضريبي في القانون المغربي، عرض قدم خلال اليومين الدراسيين، 13-14 نونبر 2007، المنظمين من طرف المحكمة العليا الجزائرية، حول موضوع الغش الضريبي والتهريب الجمركي.
- 3- أومغار عائشة و البقالي الحسيني محمد عبد المحسن: مساطر معالجة صعوبات المقاول، عرض قدم في إطار الندوة الجهوية بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، المنعقدة بمحكمة الاستئناف بطنجة خلال يومي 21-22 يونيو 2007.
- 4- شوعا ميمون: منازعات الجمرك والصرف واجتهاد المجلس الأعلى، عبارة عن عرض تم إلقاؤه في إطار الندوة الجهوية السابعة بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، المنعقدة بمحكمة الاستئناف بوجدة حول موضوع الجرائم المالية، يومي 31 ماي - فاتح يونيو 2007.

5- بادن محمد: جرائم التهريب من خلال العمل القضائي، مداخلة عبارة عن عرض تم إلقاؤه بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى في إطار الندوة الجهوية السابعة المنعقدة بمحكمة الاستئناف بوجدة، خلال يومي 31 ماي وفاتح يونيو، 2007، حول موضوع الجرائم المالية.

6- حدوتي محمد: المسؤولية والإثبات في القانون الجمركي، عرض قدم في إطار الندوة الجهوية السابعة بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى المنعقدة بمحكمة الاستئناف بوجدة، خلال يومي 31 ماي و1 يونيو 2007، حول موضوع الجرائم المالية.

7- بركاش عبد الرحمان: المنازعات الإدارية في دعاوى تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية ودعاوى الإلغاء من أجل الشطط في استعمال السلطة ضد مقررات الإدارة، عبارة عن عرض قدم في إطار أشغال اليوم الدراسي حول موضوع التشريعات والتقنيات الجمركية، المنظم بالمعهد الوطني للدراسات القضائية بتاريخ 2001/11/14، بالاشتراك بين وزارة العدل ووزارة الاقتصاد والمالية والخصوصية والسياحة.

8- أبليلا عبد الرحمان: تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع وسلطة القضاء، عرض قدم في إطار يوم دراسي نظمته وزارة العدل بالمحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 18 ماي 2001، حول تدارس ومناقشة مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومي.

9- المريني ليلى: ، عرض قدم في إطار الدورة التكوينية المنظمة لفائدة أطر وأعوان المكتب الجهوي للاستثمار الفلاحي بالقصر الكبير، حول موضوع في مدونة تحصيل الديون العمومية: الحجز- البيع، يومي 24-25-06-2004 بالتعاون مع المعهد العالي للقضاء وبمقر هذا الأخير.

VII- الدورات

1- مجموعة قرارات المجلس الأعلى، المادة الجنائية، الجزء الثاني، 1983-1991، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية.

2- مجلة المالية، العدد، 2 يوليوز 2005، تصدر عن وزارة الاقتصاد والمالية.

3- مجلة المناهج، عدد مزدوج 8/7 - سنة 2005.

4- مجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 67.

- 5- مجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 3.
 - 6- مجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 67.
 - 7- مجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد المزدوج 59-60، السنة 24، يناير – يوليو 2002.
 - 8- مجلة الحدث القانوني، رقم 3، فبراير 1998.
 - 9- مجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 56.
 - 10- المجلة المغربية للقانون، العدد 16، يناير – فبراير – مارس 1988.
 - 11- النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى، عدد 8، السنة 2000.
- مجموعة قرارات المجلس الأعلى، المادة المدنية 1966/1982، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية.

VIII- الإحصائيات

- 1- النشرة الإحصائية السنوية للمغرب، الصادرة عن المندوبية السامية للتخطيط، السنة 2008.
- 2- النشرة الإحصائية السنوية للمغرب، الصادرة عن المندوبية السامية للتخطيط، السنة 2009.

I- Ouvrages

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- 1- Pierre Beltrame : la fiscalité en France, 9 édition, 2003, Hachette livre.
- 2- Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou : Procédures fiscales, 1998, édition Dalloz.
- 3- Jean –Pierre Tap: la vérification fiscale, 1998, collection Zoon, édition Tissot.
- 4- C.David, O.Fouquet, B. Plagnet, P.F.Racine : les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 2003, 4^e édition, Dalloz.
- 5- Pierre Di Malta: droit fiscal pénal, 1^{er} édition, avril 1992, presse universitaire de France.
- 6- Mohamed Bouchareb: la lutte contre la fraude fiscale au Maroc, février 2006, éditions Maghrébines.
- 7- Philippe BORRAS et Alain Groy: le contentieux du recouvrement, 1994, Edition L.G.D.J, Paris.
- 8- Louis Troabas et Jean – Marie Cotteret: Droit Fiscal, cinquième édition, 1985, DALLOZ Paris.
- 9- Charles Aimé et Marc Rochedy : droit fiscal 7^e édition 2001, Dalloz

- 10- Claude.J et Berr Henri Trémeau : le droit douanier-communautaire et national, 2001, 5e édition, collection droit des affaires et de l'entreprise, dirigée par yves Guyon, édition economica, paris.
- 11- Paul Marie Gaudemet et Joël Molinier: la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, revue française de finances publiques, Tome 2, 6ème édition, 1997.
- 12- Pierre Beltrame : la fiscalité en France, 9 édition, 2003, Hachette livre.
- 13- André Margairaz et Roger Merkli: la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, 1985, Diffusion : librairie Marguerat S.A Lausanne, France.
- 14- Paul Marie Gaudemet et Joël Molinier : Finances Publiques – Fiscalité – Tome2, 6 édition, 1997, Montchrestien Paris.
- 15- Mohamed bouchareb: la lutte contre la fraude fiscale au Maroc, février 2006, éditions Maghrébines.
- 16- Jacques Bruron: Droit pénal fiscal, édition 1993, L.G.D.J, Paris.
- 17- Abdellah Boudahrain: les voies d'exécution au Maroc, 1er édition 1988, les éditions toubkal, Casablanca.
- 18- Bentahir M'hamed: le recouvrement des impôts directs au Maroc, thèse 3ème cycle de l'ENAP, Rabat, 1979.
- 19- Jean-Michel Blanchard : recouvrement de l'impôt direct, tome I, cadre juridique et réglementaire organisation générale, Avril 2000, Edition Ministère de l'Economie des finances et de l'Industrie.
- 20- Louis Trotabas et Jean – Marie Cotteret: Droit Fiscal, cinquième édition, 1985, DALLOZ Paris.
- 21- Philippe BORRAS et Alain Groy: le contentieux du recouvrement, 1994, Edition L.G.D.J, Paris.

II – Thèses et mémoires

- 1- Brahini AKHARAZE : le contrôle fiscal des entreprises au Maroc : réalités et perspectives, mémoire pour l'obtention du diplôme des études supérieures approfondies, Université Mohamed V, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Agdal – Rabat, année universitaire 2001-2002.
- 2- Nabil Bosairy: la contrôle fiscal et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : contexte marocain, mémoire pour l'obtention du diplôme des études supérieures approfondies en sciences économiques, UFR : sciences des gestions, université Hassan II-Ain Chock, faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Casablanca, année universitaire : 1998-1999.

- 3- Bentahir M'hamed : le recouvrement des impôts directs au Maroc, thèse 3ème cycle de l'ENAP, Rabat, 1979.
- 4- Pierre Schonseck : le privilège des impôts directs au Maroc dans ses rapports avec les autres sûretés mobilières, thèse pour le doctorat, université d'Alger, faculté de droit et des sciences économique, 15 octobre 1960.
- 5- Lamnial Sophia : les garanties du contribuable dans le contentieux fiscale (le contentieux de l'assiette), pour l'obtention du diplôme des études supérieures approfondies en droit public, université Mohamed V, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, agdal – Rabat, année universitaire 2001-2002.
- 6- Mohammed Naimi: Introduction à la question de la fraude fiscale dans le cas du Maroc, mémoire 3é cycle, ISCAE, 1982.

III- Articles

- 1- Paxel Ancel : les privilèges du trésor, revue française de Finances publiques, N°7, 1984.
- 2- Jean Nassiet : le droit pénal douanier, article publié dans la revue française de finances publiques, N° : 3,1983, LGDJ.

IV – Documents

- 1 - Instruction relative au recouvrement des créances publiques, Mai 2001
- 2 - Circulation conjointe relative à l'hypothèque du trésor, N° 25/TGR, du 25Mars 2002.
- 3 - Note de service N° 17, du 1 Mars 2000, relative à l'octroi de facilités de paiement des créances publiques.
- 4-Guide du citoyen-contribuable, édition Ministère des finances (Trésorerie Générale du Royaume).

V- ENTRETIENS

- Nouredine Bensouda : entretien à propos des différents axes concernant la fiscalité, la vie économique, n° :4200 du 24 au 30 janvier 2003.

المفهرس

الموضوع	الصفحة
مقدمة:	1
القسم الأول : الحماية الجنائية لديون الدولة الجبائية:	19
الباب الأول: تجريم الغش الضريبي:	20
الفصل الأول: المراقبة الضريبية كأداة للوقاية من جريمة الغش الضريبي:	20
الفرع الأول: حق الاطلاع	21
المبحث الأول : حق الاطلاع الممنوح للإدارة العامة للضرائب	21
المطلب الأول : التعريف بحق الاطلاع	21
المطلب الثاني : مجال استعمال حق الاطلاع	22
الفقرة الأولى : موضوع حق الاطلاع	22
الفقرة الثانية: الأشخاص المستهدفين من وراء ممارسة حق الاطلاع	23
المطلب الثالث : إجراءات مباشرة حق الاطلاع	23
المطلب الرابع: الغاية من ممارسة حق الاطلاع	24
المبحث الثاني : حق الاطلاع المخول للخرينة العامة للمملكة	25
المطلب الأول : تعريف حق الاطلاع	25
المطلب الثاني : مجال ممارسة حق الاطلاع	26
الفقرة الأولى : موضوع حق الاطلاع	26
الفقرة الثانية: الأشخاص المستهدفين من وراء ممارسة حق الاطلاع	26
المطلب الثالث : إجراءات مباشر حق الاطلاع	27
المطلب الرابع: الأهداف المتوخاة من مباشرة حق الاطلاع	29
الفرع الثاني : حق الفحص الضريبي	29
المبحث الأول: تعريف حق الفحص الضريبي وضوابط ممارسته	29
المطلب الأول: تعريف حق الفحص الضريبي	30
المطلب الثاني: ضوابط ممارسة حق الفحص الضريبي	31
المبحث الثاني : أهداف ممارسة حق الفحص الضريبي والنتائج المترتبة عنه	32
المطلب الأول : أهداف ممارسة حق الفحص الضريبي	32
المطلب الثاني: النتائج المترتبة عن ممارسة حق الفحص الضريبي	34
الفصل الثاني : جريمة الغش الضريبي:	34
الفرع الأول: أركان جريمة الغش الضريبي	37
المبحث الأول: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي	37
المطلب الأول: صورة تسليم أو تقديم فواتير صورية	37
المطلب الثاني: صورة تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية	38
المطلب الثالث : صورة البيع بدون فواتير بصفة متكررة	41
المطلب الرابع: صورة إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المفروض الإدلاء بها قانونا	43
المطلب الخامس: صورة اختلاس مجموع أو بعض أصول المنشأة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصوصها قصد افتعال إعسارها أو تبديدها واصطناع عجز عن الوفاء بديونها الضريبية	44

46	المبحث الثاني: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي
47	المطلب الأول: الخطأ في جريمة الغش الضريبي
49	المطلب الثاني: الخطأ في المحاولة في جريمة الغش الضريبي
	الفرع الثاني: الأشخاص المسؤولون جنائيا في جريمة الغش الضريبي ومسطرة تحريك
50	الدعوى العمومية بشأنها والعقوبة المقررة لها
	المبحث الأول: الأشخاص المسؤولون جنائيا في جريمة الغش الضريبي ومسطرة تحريك
51	الدعوى العمومية
51	المطلب الأول : المساهمة في جريمة الغش الضريبي
52	الفقرة الأولى : المقاولات الفردية
53	الفقرة الثانية: المقاولات التي تأخذ شكل شركة
54	المطلب الثاني: المشاركة في جريمة الغش الضريبي
56	المطلب الثالث: مسطرة تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
57	الفقرة الأولى: إجراءات تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء
57	أولا: الإجراءات السابقة لتقديم الشكاية
59	ثانيا: الإجراءات اللاحقة لتحريك الشكاية
63	الفقرة الثانية: مسطرة تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي المتعلقة بالتحصيل
67	المبحث الثاني: العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء والتحصيل
68	المطلب الأول: العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي المتعلقة بالوعاء
68	الفقرة الأولى: عقوبة الغرامة
73	الفقرة الثانية: عقوبة الحبس
75	المطلب الثاني : العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي المتعلقة بالتحصيل
75	الفقرة الأولى: عقوبة جنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي المرتكبة لأول مرة
	الفقرة الثانية : عقوبة حالة العود في ارتكاب جنحة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين
76	العمومي
79	الباب الثاني: تجريم التهريب الجمركي
	الفصل الأول : سلطات أعوان إدارة الجمارك ووسائل إثباتها لجنحة التهريب والقوة الثبوتية
80	للمحاضر المنجزة بشأنها
82	الفرع الأول: سلطات أعوان إدارة الجمارك في مجال إثبات جنحة التهريب
82	المبحث الأول: الأشخاص المؤهلون قانونا لإثبات جريمة التهريب الجمركي
85	المبحث الثاني: صلاحيات أعوان إدارة الجمارك في ميدان إثبات جنحة التهريب
91	الفرع الثاني : وسائل إثبات جنحة التهريب الجمركي والقوة الثبوتية للمحاضر المنجزة
91	بشأنها
92	المبحث الأول: مسطرتا الحجز والبحث
92	المطلب الأول: مسطرة الحجز
95	المطلب الثاني: مسطرة البحث
	المبحث الثاني : شروط وشكليات المحاضر المنجزة في جنحة التهريب الجمركي وقوتها
96	الثبوتية
96	المطلب الأول: شروط وشكليات محاضر إدارة الجمارك
100	المطلب الثاني : القوة الثبوتية لمحاضر جنحة التهريب الجمركي
106	الفصل الثاني : المسؤولية الجنائية في جنحة التهريب الجمركي

107	الفرع الأول: الفاعل الأصلي والمشارك في جنحة التهريب الجمركي
107	المبحث الأول: الفاعل الأصلي في جنحة التهريب الجمركي
107	المطلب الأول: حائز البضاعة المهربة أو المودعة لديه
109	المطلب الثاني: الأشخاص المزاولين لمهنة معينة
109	الفقرة الأولى: موقع التصريح
110	الفقرة الثانية: المؤتمن
111	الفقرة الثالثة: المتعهد
111	الفقرة الرابعة: الناقل وربان السفينة وقائد الطائرة
113	المبحث الثاني: المشارك في جنحة التهريب الجمركي
113	المطلب الأول: التحريض المباشر على ارتكاب التهريب أو تسهيل ارتكابه بأية وسيلة من الوسائل
114	المطلب الثاني: شراء أو حيازة بضائع ارتكب الغش بشأنها
116	المطلب الثالث: التستر على تصرفات مرتكبي الغش أو محاولة جعلهم في مأمن من العقاب
116	الفرع الثاني: حالات نفي المسؤولية الجنائية في جنحة التهريب الجمركية
117	المبحث الأول: القوة القاهرة
118	المبحث الثاني: المسؤولية الشخصية للمستخدم
122	القسم الثاني: الحماية المدنية لديون الدولة الجبائية
134	الباب الأول: الضمانات العينية لتحصيل الديون الضريبية
125	الفصل الأول: الرهن الرسمي للخزينة
125	الفرع الأول: تعريف الرهن الرسمي للخزينة وإجراءات إنشائه
126	المبحث الأول: مفهوم الرهن الرسمي للخزينة
129	المبحث الثاني: إجراءات إنشاء الرهن الرسمي للخزينة
130	المطلب الأول: حالة التقيد النهائي للرهن الرسمي للخزينة
132	المطلب الثاني: حالة التقيد الاحتياطي للرهن الرسمي للخزينة
135	الفرع الثاني: مميزات الرهن الرسمي للخزينة
136	المبحث الأول: مميزات الرهن الرسمي للخزينة بالنسبة للعقار المرتهن والدين المضمون
136	المطلب الأول: مميزات الرهن الرسمي للخزينة بالنسبة للعقار المرتهن
137	المطلب الثاني: مميزات الرهن الرسمي بالنسبة للدين المضمون
138	المبحث الثاني: مميزات الرهن الرسمي للخزينة بالنسبة للمحاسب المكلف بالتحصيل
138	المطلب الأول: حقوق المحاسب المكلف بالتحصيل قبل حلول أجل الدين
140	المطلب الثاني: حقوق المحاسب المكلف بالتحصيل بعد حلول أجل الدين
140	الفقرة الأولى: حق بيع العقار في حالة عدم دفع الدين بالاستحقاق
141	الفقرة الثانية: حق الأفضلية والتتبع
141	أولا: حق الأفضلية
145	ثانيا: حق التتبع
146	الفصل الثاني: امتياز الخزينة
147	الفرع الأول: تعريف امتياز الخزينة وأنواعه
147	المبحث الأول: تعريف امتياز الخزينة
147	المطلب الأول: التعريف التشريعي
148	المطلب الثاني: التعريف الفقهي

150	المبحث الثاني: أنواع امتياز الخزينة
150	المطلب الأول: الامتياز العام
151	المطلب الثاني: الامتياز الخاص
153	الفرع الثاني: خصائص امتياز الخزينة بشأن ديونها الضريبية
153	المبحث الأول: ميزة التقدم
158	المبحث الثاني: ميزة التتبع
163	الباب الثاني: الضمانات الشخصية لتحصيل الديون الجمركية
164	الفصل الأول: تضامن الأغيار
164	الفرع الأول: المقصود بتضامن الأغيار وأثاره على أطراف العلاقة
164	المبحث الأول: مفهوم تضامن الأغيار
165	المطلب الأول: المقصود بالتضامن في الأداء الجمركي
165	المطلب الثاني: تحديد أشخاص الأغيار المتضامنين
166	المبحث الثاني: آثار تضامن الأغيار على أطراف العلاقة
166	المطلب الأول: علاقة المحاسب المكلف بالتحصيل بالأغيار المتضامنين والإشكالات المترتبة عنها
167	الفقرة الأولى: مسيرو الشركة
167	أولاً: إثبات الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف مسيري الشركة والتي أدت إلى تعذر تحصيل الديون الضريبية المترتبة عليها
168	ثانياً: دعوى المسؤولية التضامنية لمسيري الشركة
170	الفقرة الثانية: الشخص الذي اتخذ المدين موطنه الجبائي لديه
174	الفقرة الثالثة: الورثة
175	المطلب الثاني: رابطة المدين الأصلي بالغير المتضامن
176	الفرع الثاني: الإكراه البدني كوسيلة لتحصيل الديون الجمركية
177	المبحث الأول: تعريف الإكراه البدني وشروطه في مجال تحصيل الديون العمومية
178	المطلب الأول: مفهوم الإكراه البدني في مجال تحصيل الديون الجمركية
178	المطلب الثاني: شروط الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون الجمركية
179	الفقرة الأولى - بالنسبة لشروط الإكراه البدني المتعلقة بالمدين
180	الفقرة الثانية - بالنسبة لشروط الإكراه البدني المتعلقة بالدين الجمركي
181	المبحث الثاني: إجراءات وجدوى الإكراه البدني في مجال تحصيل الديون الجمركية
181	المطلب الأول: إجراءات الإكراه البدني في مجال استخلاص الديون الجمركية
182	المطلب الثاني: جدوى الإكراه البدني في ميدان استخلاص الديون الجمركية
182	الفصل الثاني: التزامات الأغيار الحائزين
185	الفرع الأول: تعريف مؤسسة التزامات الأغيار الحائزين وآلية تفعيلها وإشكالاتها
187	المبحث الأول: مفهوم التزامات الأغيار الحائزين
187	المطلب الأول: التعريف بالتزامات الفئة الأولى من الأغيار الحائزين
187	المطلب الثاني: التعريف بالتزامات الفئة الثانية من الأغيار الحائزين
188	المبحث الثاني: آلية تفعيل مؤسسة التزامات الأغيار الحائزين وإشكالاتها
188	المطلب الأول: الإشعار للغير الحائز كآلية لتفعيل الاستخلاص الجمركي
189	المطلب الثاني: الإشكالات المثارة بسبب التزامات بعض الأغيار الحائزين
192	الفقرة الأولى: فئة المحامين
193	

195	الفقرة الثانية: فئة ممارسي التوثيق
196	الفقرة الثالثة: فئة المصنفين القضائيين
196	الفقرة الرابعة: فئة كتاب الضبط
197	الفرع الثاني: طرق حمل الأغيار الحائزين على تنفيذ التزاماتهم
199	المبحث الأول: مسطرتا حجز وبيع منقولات الأغيار الحائزين
200	المطلب الأول: إجراءات حجز منقولات الأغيار الحائزين
200	الفقرة الأولى: تعريف الحجز
201	الفقرة الثانية: أنواع الحجز
201	أولا: الحجز التحفظي
202	ثانيا: الحجز التنفيذي
202	ثالثا: الحجز لدى الغير
203	الفقرة الثالثة: المبدأ العام في الحجز
208	الفقرة الرابعة: الاستثناء في الحجز
209	أولا: الحالة الأولى
209	ثانيا: الحالة الثانية
213	أ: الموقف الفقهي
213	ب: الموقف القضائي
215	المطلب الثاني: مسطرة بيع منقولات الأغيار الحائزين
215	الفقرة الأولى: شروط بيع منقولات الأغيار الحائزين
216	الفقرة الثانية: آثار بيع منقولات الأغيار الحائزين
218	المبحث الثاني: حجز وبيع عقارات الأغيار الحائزين
	المطلب الأول: شروط حجز عقارات الأغيار الحائزين وإجراءات تحويل الحجز التحفظي إلى
219	حجز تنفيذي
219	الفقرة الأولى: شروط توقيع الحجز التحفظي على عقارات الأغيار الحائزين
219	أولا: الشروط المتعلقة بمبررات طلب الحجز التحفظي
221	ثانيا: الشروط المتعلقة بالذمة المالية للغير الحائز
222	ثالثا: الشروط المتعلقة بصحة إجراء الحجز التحفظي العقاري
223	الفقرة الثانية: إجراءات تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي
225	أولا: دعوى إبطال الحجز العقاري التنفيذي
226	ثانيا: التعرض على الحجز العقاري التنفيذي
227	المطلب الثاني: مسطرة بيع عقارات الأغيار الحائزين
227	الفقرة الأولى: تهية دفتر التحملات
228	الفقرة الثانية: بيع عقار الغير الحائز بالمزاد العلني وتوزيع ثمن البيع
231	خاتمة
240	قائمة المراجع
262	فهرس