

المملكة المغربية

المديرية العامة للضرائب



المجلس الأعلى

الندوة الوطنية حول موضوع:

الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي

دفاتر المجلس الأعلى
عدد 2011/16

الإيداع القانوني : 2011 MO 1202

ردمك : 978-9954-25-006-8

ردمد : 2028-5086

منشورات الحلبي - 0677.49.92.44 / 0537.56.23.27

مطبعة المعارف الجديدة - الرباط



صاحب الجلالة الملك محمد السادس
نصره الله وأيده

الفهرس

9	□ الكلمات الافتتاحية
	• كلمة السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى
11	السيد مصطفى فارس
	• كلمة السيد وزير العدل
15	السيد محمد الطيب الناصري
	• كلمة السيد الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى
20	السيد مصطفى مداح
	• كلمة السيد المدير العام للضرائب
23	السيد عبد اللطيف زغنون
31	□ المداخلات
	• الأسباب المبررة للنقض في المنازعات الضريبية على ضوء قرارات المجلس الأعلى
33	ذ. محمد محجوبي
	• المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية
45	السيد محمد الشريقي

- الرقابة القضائية على العمل الضريبي – حالات للدراسة
 69 ذ. عبد المعطي القدوري
- دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملتزم وواجباته في الميدان
 الجبائي
 82 السيد محمد السباعي
- اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، الاختصاص والمسطرة والقرارات
 الصادرة عنها
 96 ذ. الحسن الكاسم
- الإثبات في النزاعات الضريبية
 102 ذ. بوشعيب البوعمرى
- خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية
 110 السيد عبد الرحمان ابليل
- إعادة تقدير أساس الضريبة
 121 السيد خالد زعزوع
- تجريم التهرب الضريبي
 137 ذ. حسن بيوض
- الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي
 148 السيد ابراهيم الشيك
- دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات
 قانون المالية لسنة 2011
 160 ذ. رضى التايدي

- أي تطور للقضاء الاستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية ؟
ذ. مصطفى التراب 179
- «وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب
السيد محمد بنعزي 192
- نماذج من الإشكالات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي
ذ. محمد القصري 200
- الإشعار للغير الحائز أية فعالية
ذ. محمد نميري 254
- ضمانات تحصيل الدين الضريبي
السيد عبد الغني خالد 276
- الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي
ذ. عزيز بودالي 290
- الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية، «المطالبة والضمانة نموذجاً»
ذ. مصطفى زاهر 302
- ممارسة حق الشفعة في المادة الجبائية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي
ذ. حسن المولودي 320

- إشكاليات أجل الطعن في المادة الضريبية (الفصل 242 من المدونة نموذجاً)
 333 ذ. أناس السبتي
- إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي والتشريع الضريبي
 341 ذ. حلمي نعطاطة وذ. سمير نور
- قراءة في القانون رقم 06-47 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية
 356 ذ. محمد باهي
- إشكالية الطرف المزم برفع الدعوى أمام المحكمة المختصة عند دفع القاضي المنتدب بعدم الاختصاص
 386 السيد باريش الحسين
- المطالبة التمهيدية : عبء ثقل على المزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية
 392 السيد بوبكر الأبيض
- التقرير العام للندوة الوطنية
 409
- الكلمات الختامية
 425
- كلمة السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى
 427 مصطفى فارس
- كلمة السيد المدير العام لإدارة الضرائب
 429 عبد اللطيف زغنون

الكلمات الافتتاحية

كلمة السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى

السيد مصطفى فارس

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام
على سيد المرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين

السيد وزير العدل

السيد الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى

السيد المدير العام للمديرية العامة للضرائب

أصحاب السعادة

أصحاب الفضيلة

زميلاتي زملائي الأفاضل

الحضور الكريم؛

أود بداية أن أرحب بالسيد وزير العدل، وأرحب بكم جميعا وأشكركم على مشاركتكم القيمة في هذه الندوة التي جاءت ثمرة تعاون بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، وهي مناسبة للتنويه بالسيد عبد اللطيف زغنون المدير العام للضرائب على تعاونه مع المجلس الأعلى والذي تمخضت عنه هذه الندوة الهامة التي هي استمرار للندوات الذي يعقدها المجلس بهدف التعاون والتواصل مع باقي الفاعلين في الحقل الوطني والدولي لترسيخ دولة الحق والقانون وإرساء دعائمها والحفاظ على حقوق المواطنين وحقوق المجتمع عملا بالتوجيهات الملكية السامية لجلالة الملك محمد السادس نصره الله وأيده

الذي ما فتى يولي اهتماما خاصا بمجال حقوق الإنسان وما القضاء الإداري الذي تنعم به بلادنا إلا وجه منه.

تتميز ندوتنا اليوم بمشاركة قضاة متميزين ورجال إدارة محنكين وصفوة من النقباء والمحامين والموثقين ورجال الأعمال والخبراء المتخصصين، وسينعكس هذا المستوى الرفيع للمشاركين ذوي التجربة المتقدمة في الميدان على النتائج التي نهدف إليها من خلال هذا اللقاء.

تتميز هذه الندوة كذلك بأهمية كبرى من خلال موضوعها العام الذي هو: «الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي»، ذلك أن المجال الضريبي يحظى بأهمية كبرى من قبل الدولة باعتبار الضريبة أهم مصادر تمويل الخزينة العامة خاصة بعد سياسة الانفتاح على العالم الخارجي التي تنهجها بلادنا، والتي جعلت الخزينة تفقد العديد من مواردها.

وباعتبار أن التشريع الجبائي يعرف تعديلات عديدة وبعضه يكتنفه الغموض والتشتت، فإن النزاعات بين الإدارة والملزمين تتسم بالأهمية الكبرى وبالتزايد المستمر، وإحصائيا يروج حاليا بمختلف محاكم المملكة ما يزيد عن 7000 قضية، ومن هنا يبرز الدور الهام الذي يقوم به القضاء الإداري ببلادنا في الفصل في القضايا الضريبية، وذلك بتجاوز ثغرات النصوص واستخراج المبادئ القانونية واستكشاف روح التشريع، وهي مهمة ليست بالسهلة. ومناسبة هذه الندوة فرصة للإشادة بالمجهودات التي يبذلها رئيس وقضاة الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى وجميع مسؤولي وقضاة المحاكم الإدارية ببلادنا.

لقاء اليوم مناسبة لتدليل الخلافات وتقريب وجهات النظر حول الكثير من النقط القانونية وتوضيح الإشكالات العملية وهي فرصة كذلك لإغناء العمل الإداري والاجتهاد القضائي.

السيد الوزير؛

الحضور الكريم؛

لقد حرص السادة منظمو هذه الندوة على اختيار مواضيع تعكس اهتمام المتدخلين في القضايا الضريبية، قصد إيجاد الحلول الملائمة للإشكالات الأكثر إثارة.

المحور الأول : اهتم بالعمل القضائي والهدف إلقاء الضوء على اجتهادات المجلس الأعلى بالخصوص، باعتباره محكمة قانون وقراراته ملزمة لمحاكم الموضوع.

المحور الثاني: يهتم بالإثبات والتحقيق في المنازعات الجبائية سيلقي الضوء على عبء الإثبات ووسائل الإثبات وعلى الاستثناءات من الوسائل المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية وقانون الالتزامات والعقود، وكذلك تحديد سلطة القاضي الإداري للتحقيق في الدعوة الضريبية ودور الخبرة القضائية وحدودها.

المحور الثالث : المتعلق بمساطر فرض الضريبة وتصحيحها، فالمرشح أعطى للإدارة كما للملزم الحق في تدارك الأخطاء والإغفالات التي يمكن أن تقع في مرحلة الربط سواء بسبب عدم التصريح أو إغفال الإدارة. ويكون التصحيح الضريبي إما عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف الملزم وهي مسطرة تواجيهية أو عن طريق الفرض التلقائي الذي قد تقوم به الإدارة بشكل انفرادي. وعندها تكون الإدارة ملزمة بإثبات صحة تقديرها أمام القضاء مما يوجب عليها القيام بالتحريات اللازمة الدقيقة قبل إعادة تقديرها للضريبة المفروضة على الملزم.

المحور الأخير : والمتعلق بمنازعات التحصيل فسيتم طرق لإشكاليات الطعن وآجاله وإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل ومجال تدخل القضاء الاستعجالي

وشروط تدخله ومسطرة الحجزات ومسطرة تطبيق الإكراه البدني وغيرها من الإشكالات الهامة .

السيد الوزير؛

الحضور الكريم؛

بالنظر إلى المستوى الرفيع للمشاركين وتجربتهم الواسعة فإن هذه الندوة ستعرف إنشاء الله أبحاثا متميزة ودراسات هامة ومشاركة فعالة تمكننا من الاستفادة من الخبرات وتجارب المشاركين وإيجاد الحلول العملية المناسبة لفض النزاعات الجبائية بشكل فعال وسريع يضمن حماية الحقوق ويؤمن مصالح المجتمع .

وأنتهز هذه المناسبة لأدعو إلى بلورة هذا التعاون المثمر بين المجلس الأعلى والإدارة العامة للضرائب من خلال خلق لجنة مكونة من قضاة ومحامين ورجال الإدارة وخبراء ومهتمين بهدف بلورة نتائج هذا اللقاء وإيجاد الحلول لما قد يستجد من إشكالات .

قبل أن أختتم كلمتي أريد التوجه بالشكر والثناء لكل من ساهم في الإعداد لهذا اللقاء المتميز وأخص بالذكر الأستاذ حسن القادري رئيس غرفة بالمجلس الأعلى والأستاذ عبد الرحمان أبليل رئيس مصلحة الشؤون القضائية .

وفقنا الله سبحانه وتعالى لما يحبه ويرضاه ولما فيه خير وطننا العزيز تحت القيادة الرشيدة لصاحب الجلالة الملك محمد السادس نصره الله وأيده .

والسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته .

كلمة السيد وزير العدل

السيد محمد الطيب الناصري

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى؛

السيد الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى

السيد والي صاحب الجلالة

السيد المدير العام للضرائب

السيد رئيس اللجنة الوطنية للطعون الضريبية

السادة المسؤولون القضائيون والقضاة

السادة النقباء والمحامون

حضرات السيدات والسادة

يسعدني في مستهل هذا اللقاء أن أعبر لكم عما يخالجني من سعادة واعتزاز وأنا أحضر معكم، في مدينة مراكش جوهرية الجنوب، افتتاح أشغال هذه التظاهرة العلمية الهامة، التي ينظمها المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب حول موضوع: «الاشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي».

وأود بهذه المناسبة أن أتوجه بجزيل الشكر ووافر الامتنان إلى كل من السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى والسيد الوكيل العام للملك لديه، وكذا للسيد المدير العام للضرائب على تشريفي بالدعوة لحضور افتتاح هذا اللقاء العلمي

الرفيع المستوى، الذي ينعقد اليوم بعد لقاء أول عقد بشراكة بين المجلس الأعلى والإدارة العامة للضرائب في سنة 2005، مما يعكس سياسة الانفتاح التي ما فتئ الجهاز القضائي ي نهجها من أجل خلق آليات للتواصل مع محيطه.

حضرات السيدات والسادة،

إن أهمية هذا الموضوع تكمن في خصوصية المنازعات الضريبية، وفي طبيعة الصلاحيات التي يتوفر عليها القاضي الإداري وهو بصدد الفصل في المنازعات المعروضة عليه بهذا الشأن، لاسيما وأن الملزم يعد شريكا في تمويل النفقات العمومية، وهو بهذه الصفة يتمتع قانونا بضمانات جبائية مهمة.

ولذلك؛ فإن الأمر يقتضي من القاضي الإداري - سواء بمناسبة تطبيقه للنص القانوني أو باعتباره منشئا للقاعدة القانونية - التوفر على منهجية رصينة عند بته في المنازعة الضريبية، تروم في أساسها خلق توازن بين غايتين جوهريتين هما:

1 / ضمان حق الدولة في العمل على توفير الموارد المالية اللازمة لتمكينها من الاضطلاع بوظائفها التديرية والإنمائية، والحد من كل تملص أو تهرب ضريبي.

2 / ضمان تحقيق مبدأي المساواة والانصاف في تحمل العبء الضريبي، واحترام الضمانات المقررة لفائدة الملزم.

ومن خلال البحث عن نقطة التوازن بين هاتين الغايتين، يتبلور دور القضاء الإداري، وهو يبت في المنازعات الضريبية، ليتعدى حدود التطبيق الجاف والمجرد للنص القانوني، إلى الانصهار في مسلسل تأويل منهجي سليم لهذا النص، من شأنه أن يجعل القاضي لا يحيد عن منهج يحفظ به للدولة مواردها المالية، ويقوي في نفس الوقت الشعور بالأمن القانوني والقضائي لدى الخاضع للضريبة، وذلك من خلال تكريس مبدأ المشروعية، وإعمال الضمانات الشكلية والجوهرية المقررة قانونا، والعمل على استقرار وتوحيد العمل القضائي.

ومن ثم فإن للقاضي الإداري دورا هاما، يتجلى على عدة مستويات من أهمها:

1 / تكريس مبدأ المشروعية؛

2 / ترسيخ قواعد ثابتة تنقيد بها الإدارة الضريبية.

ومن خلال ذلك، يساهم القضاء، مساهمة فعالة، في استتباب الأمن القانوني والقضائي والعدالة الضريبية، وتكريس مبدأ المحافظة على المال العام، والتشجيع على الاستثمار، ودعم جهود التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

حضرات السيدات والسادة،

إن الطبيعة التقنية والإجرائية للنصوص الضريبية التي يتشكل منها النظام الجبائي، تجعل من المنازعات الجبائية، منازعات متميزة - أكثر من غيرها - بتشعبها، بل وغموضها أحيانا، مما يطرح إشكالات قانونية وعملية في التطبيق. هذا فضلا عن الاشكاليات الناجمة عن التعديل المستمر للنظام الجبائي، عبر قوانين المالية، كما هو الشأن بالنسبة للتعديلات الجوهرية التي أقرها قانون المالية لسنة 2011، بشأن مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي في إطار تعزيز الضمانات المقررة لفائدة الملزمين، علاوة على مواضيع ترتبط بالاثبات في الميدان الجبائي، وخصوصية مسطرة فرض وتصحيح الضريبة.

وإن القضاء الإداري، وعلى رأسه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، يبقى هو المرجع في إيجاد الحلول العملية لمختلف الاشكاليات التي يعرفها ميدان الفصل في المنازعات الجبائية.

وقد برهن قضاؤنا الإداري على كفاءة ومهنية عالية في هذا المضمار، وذلك من خلال ما أقره من حلول تحقق العدالة الضريبية، وما كرسه من مبادئ تكفل حقوق الإدارة الضريبية، وترسخ ضمانات الخاضعين للضريبة.

وإن القضاء الإداري، وهو يقر هذه الحلول في الميدان الجبائي، يسترشد في تطبيقه للنصوص القانونية بمبادئ قارة، تتمثل في التفسير الضيق للقانون الجبائي، وتفسير الشك لصالح الملزم، إلقاء عبء إثبات الواقعة المنشئة للضريبة وصحة سلوك مسطرة فرضها أو تصحيح وعائها على عاتق الإدارة، هذا فضلا عن القواعد العامة التي تحكم النزاع الضريبي، كقاعدة عدم رجعية القوانين، وقاعدة لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص القانون، واستبعاد أسلوب القياس في المجال الضريبي، والدور الإيجابي للقاضي الإداري في إطار مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أو مسطرة مراجعتها.

ولا شك في أن إحداث محاكم استئناف إدارية سنة 2006، لمن شأنه تعزيز ضمانات التقاضي من خلال تخلي الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عن الدور الاستثنائي الذي ظلت تضطلع به منذ إحداث المحاكم الإدارية سنة 1994 كجهة استئنافية، لتستعيد دورها الأصلي والطبيعي كجهة نقض، حيث أضحت محاكم الاستئناف الإدارية تضطلع بدورها كجهة استئناف، مما أغنى وسيغني الاجتهاد القضائي في المادة الجبائية من خلال تكريس مبادئ العدالة الضريبية، وكذا تشكيل مرجعية عمل قضائي من شأنه أن يسهم في تقويم عمل الإدارة، اعتبارا للحلول القضائية التي يبدعها القضاء الإداري، والتي تشكل لا محالة أساسا تسترشد به الإدارة الضريبية في الارتقاء بمستوى أدائها، تحقيقا لما جاء في خطاب صاحب الجلالة محمد السادس نصره الله عند افتتاح أشغال المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 15 دجنبر 1999، والذي قال فيه جلالته حفظه الله : «كما قررنا إحداث محاكم استئناف إدارية في أفق إنشاء مجلس للدولة يتوج الهرم القضائي والإداري لبلادنا، حتى تتسنى مواجهة كل أشكال الشطط، وحتى يتاح ضمان سيادة الشرعية ودعم الانصاف بين المتقاضيين» (انتهى النطق الملكي السامي).

حضرات السيدات والسادة،

إن هذه الندوة الوطنية حول «الاشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي»، لمن شأنها إتاحة الفرصة لكل من الفاعلين في الميدان القضائي ومسؤولي الإدارة الضريبية، من أجل طرح مختلف الاشكاليات القانونية والعملية في الميدان الجبائي، وتبادل الرؤى حول الحلول المقترحة لمعالجتها.

وإنني لعلّى يقين بأن أعمال هذه الندوة ستحقق بكل تأكيد الأهداف المرجوة منها، بالنظر إلى المستوى القانوني والمهني الرفيع للمشاركين فيها.

وختاماً أتمنى لهذا اللقاء العلمي كامل النجاح، راجياً من الله العليّ القدير أن يوفقنا لما فيه الخير لبلدنا، تحت القيادة الرشيدة لصاحب الجلالة الملك محمد السادس نصرها الله.

والسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

كلمة السيد الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى

السيد مصطفى مداح

بسم الله الرحمن الرحيم

يطيب لي بداية في هذا اللقاء الهام أن أساهم بكلمة في إطار الكلمات المبرمجة لافتتاح أشغال الندوة، التي نسعى من خلالها سويا قضاة وفعاليات المديرية العامة للضرائب إلى استعراض الإشكاليات والنزاعات التي تطرحها المادة الجبائية واستحضار المساطر والإجراءات ذات الصلة لمناقشتها وتحليلها وإغنائها بنظرة فاحصة وقناعة تروم تحقيق التوازن بين مبدأ عدم التفريط في مستحقات الدولة والمحافظة على المال العام ومبدأ عدم إلزام الأفراد والجماعات بما هو غير مستحق.

وتبرز أهمية هذا اللقاء من خلال ما يرتبط به من قضايا أساسية تتعلق بوظيفة القضاء وبمفهوم فصل السلط. إن القضاء الجهاز المؤتمن على حقوق الناس لحريص على أن تؤدي الأمانات إلى أهلها وعلى إشاعة الأمن المالي من خلال التطبيق السليم للقانون ومعاملة أشخاص الحق العام والخاص على قدم المساواة. وفصل السلط من ناحية أخرى لا يعني التنافر والقطيعة مع باقي المكونات الإدارية للدولة وإنما يفيد في معناه الحقيقي فكرة التعاون والتكامل لما فيه المصلحة العليا للوطن والمواطنين أشخاصا طبيعيين كانوا أو اعتباريين.

وتأسيسا على هذه القناعة، فإن القضاء واع بأهمية الانفتاح على باقي الفاعلين الذين يؤثثون فضاء المحيط الذي يتحرك داخله.

فعلى هذا الانفتاح والتواصل يتوقف تحقيق ما يصبو إليه الجميع من تكريس لمبادئ العدل والإنصاف وحماية الحقوق والواجبات، ويصبح هذا الانفتاح والتواصل ضرورة ملحة حينما يتعلق الأمر من جهة بإدارة تعتبر بمثابة رافعة أساسية، ومن جهة أخرى بميدان تقني ودقيق.

مما لا شك فيه أن الضرائب وما يدخل في حكمها مورد أساسي ورافد مهم للمالية العامة التي هي عصب الاقتصاد وأساس كل تنمية، وتعتبر من المجالات التي تعرف عالميا على مستوى التشريع دينامية ملحوظة من خلال وفرة التعديلات والتنقيحات التي تطرأ على منظومتها في زمن قياسي، كلما أملت الخيارات الاستراتيجية والمستجدات الاقتصادية والمالية والاجتماعية أيضا، وبطبيعتها هاته تأبى أن تصاغ دفعة واحدة بل ترد في نصوص قانونية متعددة وفي مقتضيات متفرقة إلى حد يجعلها متشعبة وشائكة إن لم نقل مستعصية، أمام نقص في الأبحاث، وتقصير في الدراسات التي تعنى بالمادة الجبائية، مقارنة مع ما تعرفه الساحة الثقافية من وفرة في مجالات قانونية أخرى، لأن الأنظمة الضريبية يغلب عليها الطابع التقني ومصاغة بلغة الأرقام وبقاموس لفظي مغاير، وبطبيعتها وخصوصيتها هاته ينكب عادة على إعداد تصورها لها ذوو الخبرة في الميدان المالي والجبائي، والدراية في إكراهات الاختلالات والتوازنات المالية، والتمرس على ميكانيزمات الماكرو والميكرو اقتصادية، والالتزامات المالية والنقدية الدولية، الأمر الذي يقلل من فرص الإدراك السليم لمرامي القاعدة القانونية، ويجعلها بالتالي وقفا وحكرا على المتمرسين قضاة كانوا أو أطرا إدارية، ويفرض التدقيق أكثر في هذا المجال، خاصة في ظرفية اقتصادية عالمية متدهورة من الأكيد جدا أن يعاني بلدنا من تداعياتها.

وفي سياق كل هذه الاعتبارات يأتي تنظيم هذا اللقاء، الذي من خلاله يجسد طرفاه فضيلة الانفتاح ويؤمنان بحسن الإصغاء وبالنقاش الجاد وتبادل وتلاقح الأفكار، والبعد الشمولي لدولة الحق والقانون.

ولي اليقين بأن كل الفعاليات التي قامت بالإعداد لهذه الندوة وتنظيمها وحفزت المساهمين فيها على إثرائها بمدخلات قيمة ونا فذة لعمق الإشكالات لا محالة أنها ستفضي إلى نتائج مرضية تؤدي إلى بلورة خلاصات وأجوبة لكل التساؤلات القانونية التي ستطرحها العروض المبرمجة للمناقشة.

وبهذه المناسبة أتوجه بالشكر الجزيل والثناء الجميل إلى كل من شارك في هذه الندوة سواء بحضوره أو بإلقائه عرضا من العروض أو باقتراحاته لإغناء هذه المناقشة.

والله ولي التوفيق.

والسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

كلمة السيد المدير العام للضرائب

السيد عبد اللطيف زغنون

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد وزير العدل المحترم

السيد الأمين العام للحكومة المحترم

السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى المحترم

السيد الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى المحترم

السادة رؤساء محاكم الاستئناف والسادة الوكلاء العامون المحترمون

السادة رؤساء المحاكم والسادة وكلاء الملك المحترمون

السادة القضاة المحترمون

السادة المحامون المحترمون

السادة الخبراء المحترمون

أيها الحضور الكريم ،

تندرج هذه الندوة المباركة في إطار تبادل الأفكار والمعلومات وتوضيح المفاهيم والقناعات وتدارس مختلف الإشكاليات القانونية والعملية التي يطرحها تطبيق المقتضيات الجبائية.

وتعد هذه الندوة ثاني لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، بعد اللقاء الأول المنعقد يومي 28 و29 مارس من سنة 2005، الذي كان لقاء ناجحا وبناء إذ تم استثمار حصيلته من أجل تحسين الممارسة الإدارية.

وكما لا يخفى عليكم فالمنازعة الضريبية تحتل حيزا مهما ضمن المنازعات المعروضة على القضاء الإداري لا من حيث الكم ولا من حيث الكيف، كما أن المادة الضريبية تمثل - بلا شك - مجالا خصبا للنقاش الفقهي والقضائي نظرا لخصوصيتها وارتباطها بالمجالات الحيوية في البلاد.

وبالرغم من حداثة المحاكم الإدارية ببلادنا، فإن القضاء الإداري راكم مجموعة من الاجتهادات القضائية في مجال المنازعة الضريبية، جعلت منه شريكا فعليا في صناعة القرار الضريبي وحاميا لحقوق الملزم ومصالح الخزينة على حد سواء، وباعثا على تحسين صياغة القوانين الضريبية في العديد من الحالات.

السيد الوزير،

السيد الرئيس الأول،

السيد الوكيل العام للملك،

أيها الحضور الكريم،

إن دولة القانون بقدر ما تقتضي حماية حقوق الملزم بالضريبة فإنها تفرض بموازاة مع ذلك ضمان مساواة الجميع أمام الالتزام الضريبي.

وفي هذا الصدد، فالتحديات التي يفرضها تمويل خزينة الدولة ولاسيما تمويل المشاريع التنموية الكبرى التي تتم بالمبادرة والإشراف الفعليين لصاحب الجلالة الملك محمد السادس نصره الله وأيده، تتطلب مساهمة الجميع - كل حسب قدرته - في تحمل التكاليف العامة للدولة، وأمام هذه التحديات وكما هو الشأن في جميع الدول، فإن الوفاء بالالتزامات الضريبية أصبح من الركائز الأساسية للمواطنة الحقة، وهذا يتطلب من الجميع العمل على التطبيق السليم للقانون كما سنه المشرع.

وهذا الهدف يستلزم بطبيعة الحال مجهودا مشتركا بين الإدارة والقضاء الإداري من أجل الوقوف على مواطن الغموض أو الاختلاف في تأويل بعض المقتضيات القانونية وتقريب الرؤى بالشكل الذي ينسجم مع إرادة المشرع.

ومن جهة أخرى فإن الوفاء بالالتزامات الضريبية رهين بمدى انخراط الملزم ووعيه واقتناعه بكون الضريبة التي يؤديها هي تجسيد لقيم المواطنة وليست انتقاصا من ملكيته الخاصة.

وإن المجلس الأعلى، باعتباره أعلى مؤسسة قضائية في المملكة، ليقوم بدور هام في هذا الخصوص، وذلك من خلال جملة من القرارات القضائية التي أصدرها والتي تميزت بمستوى عال من الاجتهاد والتبصر.

ومن هنا يبرز الدور البيداغوجي للأحكام والقرارات القضائية، فإذا كانت القرارات الضريبية تعثرها أحيانا بعض الإخلالات التي ليس لها تأثير على جوهر الحق الضريبي المطالب به، فلا ينبغي لبعض الملزمين الذين يnehجون سلوكات مخالفة للمواطنة الجبائية، أن يعتبروا بأن هذه الإخلالات ستفسح لهم مجال الإفلات من الالتزام الضريبي الذي يعد من أهم التزامات المواطنة التي يعمل القضاء على حمايتها، وذلك رعا للتوجيهات الملكية السامية التي وردت في الخطاب الذي ألقاه حفظه الله يوم الجمعة 8 أكتوبر 2010 بمناسبة افتتاح الدورة الأولى للسنة التشريعية الحالية، بأن قال : «أن القضاء مؤتمن على سمو دستور المملكة وسيادة قوانينها وحماية حقوق والتزامات المواطنة».

انتهى كلام صاحب الجلالة

السيد الوزير،

السيد الرئيس الأول،

السيد الوكيل العام للملك،

أيها الحضور الكريم،

لقد اتخذ المشرع على مدار قوانين المالية المتعاقبة مجموعة من التدابير تتوخى بالأساس تبسيط وعصرنة النظام الضريبي ودعم مناخ الشفافية مع تعزيز ضمانات الملزمين.

وانطلاقاً من هذا المنظور، فقد تم تطوير وتحديث المنظومة القانونية، وهو المشروع الذي انطلق سنة 2005 بإصدار كتاب المساطر الجبائية ثم كتاب الوعاء والتحصيل سنة 2006 قبل إصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007.

كما وضعت المدونة العامة للضرائب حداً لتشتت مقتضيات الجبائية، ونصت على ضرورة إدراج كل مقتضى جبائي في صلبها، الأمر الذي مكن من توفير أداة عمل ميسرة ذات منهجية واضحة تسهل عملية الرجوع إلى القانون الضريبي بالنسبة لموظفي الإدارة الضريبية والمتعاملين معها والمهتمين عموماً بالقانون الضريبي.

غير أن الإدارة الضريبية لواعية بأن بعض مقتضيات تلك المدونة لازال يحتاج إلى مزيد من التدقيق والتوضيح في اتجاه تكريس الضمانات المخولة للملزمين بالضريبة وتوضيح بعض القواعد التي تبين عند التطبيق أنه يكتنفها بعض الغموض.

وفي هذا الاتجاه مثلاً جاء قانون المالية لسنة 2011 بتدقيق في غاية الأهمية لتحديد المقصود بتاريخ بداية مزاولة المقاولة لنشاطها حتى يمكنها الاستفادة من اقتناء التجهيزات الأولية المتعلقة بالاستثمار خلال مدة 24 أو 36 حسب الحالة مع الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة، وهذا الأمر كان يعتريه غموض ويثير بعض المنازعات.

كما عمل قانون المالية لسنة 2011 على تكريس مبدأ وجوب أخبار الملزم بكافة حقوقه وواجباته قبل البدء في أي عملية فحص، عن طريق تبليغه بالإشعار بالفحص مرفقاً بميثاق الخاضع للضريبة الذي يتضمن كافة الحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية تحت طائلة اعتبار مسطرة الفحص لاغية. (الرجوع إلى مقتضيات المادتين 212 و 220 كما تم تميمها بموجب قانون المالية لسنة 2011).

أيها السادة الكرام؛

إن هذا العمل التشريعي الذي تساهم فيه الإدارة الضريبية عن طريق اقتراح التدابير التي من شأنها تكريس الضمانات ورفع الغموض هو عمل يجب أن تتطافر فيه جهود الجميع وخاصة لرجال القضاء وباقي شركاء الإدارة الضريبية من هيئات الخبراء المحاسبين وغيرهم من المهتمين بالميدان وأن الإدارة الضريبية لعاقدة العزم على الاستمرار في هذا النهج الإصلاحي بتشارك مع جميع المبادرات التي يمكنكم أن تساهموا بها والتي تدرج هذه الندوة المباركة والتوصيات التي يمكن أن تتمخض عنها في صميم تحقيق ذلك الهدف.

كما تعمل المديرية العامة للضرائب على إعداد دورية تفسيرية لجميع مقتضيات المدونة العامة للضرائب تضمنها مختلف الاجتهادات المرتبطة بالموضوع والتي من شأنها أن تجمع مختلف الدوريات التفسيرية الصادرة على إثر مختلف قوانين المالية المتعاقبة والتي من المرتقب أن يتم إصدارها خلال شهر أبريل المقبل بحول الله. وسيتم السهر على ترجمتها فيما بعد إلى اللغة العربية لتعميم الفائدة.

وفي إطار تدعيم التواصل مع مختلف الملزمين والمتعاملين مع إدارة الضرائب قامت مديرية الضرائب على فتح بوابتها الإلكترونية وتضمينها مختلف النصوص الضريبية والدوريات التفسيرية والأجوبة على مختلف مراسلات الملزمين التي تثير قضايا ذات اهتمام مشترك تتعلق بكيفية تطبيق القانون الضريبي.

وفي إطار تبسيط الإجراءات والحرص على جودة الخدمات فقد تم إحداث نظامي الإقرار والأداء الإلكترونيين، إذ بمقتضى هذين النظامين أصبح من الواجب على الخاضعين للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة أن يدلوا بإقراراتهم ويؤدوا ضرائبهم المستحقة بطريقة إلكترونية، وذلك ابتداء من فاتح يناير 2010 بالنسبة للمنشآت التي يفوق رقم أعمالها أو يساوي 100 مليون درهم،

وابتداءً من فاتح يناير 2011 بالنسبة للمنشآت التي يفوق رقم أعمالها أو يساوي 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

وموازاة مع التدابير المتخذة على المستوى التشريعي والتنظيمي، فقد تمت إعادة هيكلة الإدارة الضريبية بغية بلورة مزيد من سياسة القرب عن طريق أقسام ومصالح حسب نوعية الملزمين وأهمية نشاطهم، وبذلك تم إحداث وحدات إدارية مكلفة بالأشخاص الطبيعيين وأخرى بالأشخاص الاعتباريين، كما تم خلق وحدات خاصة بالمنشآت الكبرى لاسيما على صعيد كل من مدينتي الرباط والدار البيضاء.

إن مختلف هذه التدابير سواء المتعلقة منها بتطوير وتحديث المنظومة القانونية أو البنيات المعلوماتية والتواصلية أو بتأهيل الإدارة الضريبية إنما تستهدف بالأساس تحسين مناخ الثقة بين هذه الإدارة وبين الملزم بالضريبة ودعم مرتكزات المواطنة الجبائية ورفع مستوى الحس الحضاري لدى الملزم، كما تتمكن هذه التدابير من تيسير الولوج إلى المعلومة الضريبية سواء بالنسبة للعاملين في إدارة الضرائب أو بالنسبة للمتعاملين معها.

ومن جانب آخر فالمديرية العامة للضرائب تسعى جاهدة إلى تحسين مستوى تواصلها مع السادة القضاة، إيماناً منها بأن التواصل الفعال والمستمر هو الذي يضمن التطبيق الأمثل والفهم السليم للقانون الضريبي.

وينبغي التأكيد في هذا الصدد على أن القضاء الإداري يحظى باحترام كبير من طرف إدارة الضرائب التي تسهر على تنفيذ الأحكام والقرارات النهائية الصادرة عنه، وتحرص ما أمكن على تطبيق الاجتهادات الصادرة عنه في الممارسة العملية داخل الإدارة.

السيد الوزير ،
السيد الرئيس الأول ،
السيد الوكيل العام للملك ،
أيها الحضور الكريم ،

إن عقد مثل هذه الندوة العلمية الإشعاعية مع هيئة القضاء وعلى رأسها المجلس الأعلى من شأنه إثراء العمل الإداري والاجتهاد القضائي على حد سواء ، كما أنه يسهم بشكل ملموس في ضمان التطبيق السليم للنصوص القانونية الضريبية .

ويحذوني أمل كبير في أن تكون حصيلة هذه الندوة غنية بالأفكار والمقترحات التي تتوخى بالأساس فهم النصوص القانونية وتبادل الآراء حول مضمونها ومجال تطبيقها وحدودها ، ومن ثم النظر فيما إذا كانت الضرورة تستدعي تدخلا تشريعيا بشأن بعضها .

وفي الختام أود أن أتقدم بجزيل الشكر إلى السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى والسيد الوكيل العام للملك لديه ، اللذين عبرا عن إرادتهما في أن تكتسي هذه الندوة طابعا عمليا بعيدا عن الخوض في الطروحات والأفكار النظرية ، كما أتمنى لهذا الملتقى كامل التوفيق والنجاح ، حتى يتسنى لكافة المشاركين الاستفادة من العروض القيمة التي سيلقيها على مسامعكم خلال هذه الندوة السادة المتدخلون من قضاة وأطر إدارية وهم ثلة من الكفاءات المتميزة من ذوي الخبرة ، والتي ستعقبها - كما نتطلع إلى ذلك - مناقشة هامة نتمنى أن تسهم بدورها في بلورة توصيات مهمة من شأنها إثراء الترسنة القانونية للضرائب وإغناء العمل القضائي والممارسة الإدارية ببلادنا .

أتقدم بجزيل الشكر لكل من ساهم من قريب أو بعيد في تنظيم هذه الندوة .

وفقنا الله لما فيه خير هذه البلاد تحت قيادة عاهلنا المفدى جلالة الملك محمد السادس نصره الله وأيده .

والسلام عليكم ورحمة الله .

المداخلات



الأسباب المبررة للنقض في المنازعات الضريبية على ضوء قرارات المجلس الأعلى

الأستاذ محمد محجوبي

مستشار بالغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى

مما لا جدال فيه أن الهدف من وجود المجلس الأعلى كمحكمة للنقض تتربع على قمة التنظيم القضائي للمملكة، يتمثل في تحقيق مبدأ مساواة المتقاضين أمام القانون عن طريق تجسيد وحدة القضاء ووحدة القانون على حد سواء، وهذا هو وجه المصلحة العامة بذاته⁽¹⁾، ذلك أن من شأن التطبيق الصحيح للقانون كما أراده المشرع ضمان الاستقرار القضائي والقانوني داخل المجتمع، لذا فإن قضاة المجلس الأعلى هم قضاة قانون وليسوا قضاة واقع، كما أن المتقاضين أمام محكمة النقض ليسوا هم الخصوم كما كانوا أمام محاكم الموضوع، وإنما هي الأحكام والقرارات الصادرة من هذه المحاكم⁽²⁾.

(1) فالمشرع لما أحدث المجلس الأعلى كمحكمة واحدة للنقض، كان الغرض من ذلك هو تحقيق وحدة القضاء، أي جعل مختلف محاكم المملكة تقتدي برأيه القانوني دونما اختلاف فيما بينها إن هي سارت على هديه في تفسير القانون باعتباره محكمة قانون، بخلاف محاكم الموضوع، التي وإن كانت هي الأخرى مطالبة بتطبيق القانون، إلا أن تعددها وتنوعها من شأنه أن يؤدي إلى اختلاف وجهات نظرها بالضرورة، لذلك فالمجلس الأعلى لا يراقب من حيث المبدأ الحكم أو القرار المطعون فيه في شقه الواقعي، الذي لا يتعلق بالمصلحة العامة، وإنما يقتصر على المصلحة الخاصة للمتقاضين بصفة أساسية، وإن كان اقتصار المجلس الأعلى على مراقبة الشق القانوني للحكم موضوع الطعن بالنقض يحقق مصلحة خاصة للأفراد أيضا، إلا أن هذه المصلحة ليست هي الهدف الأساسي المقصود مباشرة.

(2) لمزيد من الاطلاع، راجع أطروحة الدكتوراه لمحمد زكي أبو عامر: «شائبة الخطأ في الحكم الجنائي»، ص 208 وما بعدها، منشورة سنة 1985 من دون بيانات أخرى.

ومن المعلوم أيضاً أن الطعن بالنقض يندرج ضمن طرق الطعن غير العادية⁽³⁾، وهو كذلك لأنه لا يمكن ولوجه إلا في حالات محددة بنص القانون، وبالتالي فليس لطالب النقض أن يبدي ما يشاء من أوجه الطعن في طلبه، وإنما عليه أن يتقيد بما نص عليه القانون على سبيل الحصر، وإلا كانت الوسيلة أو السبب غير مقبول.

فقد حدد المشرع المغربي في الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية أسباب الطعن بالنقض⁽⁴⁾ التي لا يمكن أن يركز الطاعن إلا على واحدة منها أو على بعضها أو عليها جمعاء، لكن دون غيرها⁽⁵⁾.

ومن جهته، فالمجلس الأعلى يقتصر نظره على الرد على أسباب النقض المثارة أمامه على الوجه المذكور، المتمسك بها من طرف طالب النقض، اللهم ما تعلق بإمكانية إثارته وسائل بكيفية تلقائية عندما يتعلق الأمر بالمساس بالنظام العام.

لذلك فطلب النقض يعتبر غاية في الدقة، سواء من حيث قبوله من الناحية الشكلية، أو من حيث الاستجابة إليه التي تقتضي نقض الحكم أو القرار المطعون فيه وإحالة الملف إلى نفس المحكمة التي أصدرته أو إلى محكمة أخرى مساوية لها في الدرجة والنوع لتبت فيه من جديد طبقاً للقانون، ما لم يقتض الأمر النقض من دون إحالة⁽⁶⁾.

(3) فقد نصت الفقرة الأولى من الفصل 353 من قانون المسطرة المدنية على أن المجلس الأعلى يبت: «ما لم يصدر نص صريح بخلاف ذلك، في:

1 - الطعن بالنقض ضد الأحكام الانتهائية الصادرة عن جميع محاكم المملكة، باستثناء: الطلبات التي تقل قيمتها عن عشرين ألف درهم، والطلبات المتعلقة باستيفاء واجبات الكراء والتحملات الناتجة عنه أو مراجعة السومة الكرائية...».

(4) وهي خمسة، تتمثل في خرق القانون الداخلي، والمقصود به القانون النافذ داخل المملكة بمعناه الواسع، وخرق قاعدة مسطرية أضر بأحد الأطراف، وانعدام التعليل، لمزيد من الاطلاع، راجع بحثاً للأستاذ محمد بناني، منشور بالتقرير السنوي للمجلس الأعلى، عن السنة القضائية 1998، مطبعة الأمنية بالرباط، دجنبر 1999، ص 47 وما بعدها.

(5) هذا فضلاً عن «تحريف العقود» الذي يعد سبباً من إضافة الاجتهاد القضائي، المرجع السابق، ص 39.

(6) تراجع الفصول من 354 إلى 359 من قانون المسطرة المدنية بوجه خاص.

وبما أن المجلس الأعلى محكمة قانون، فليس لكل من خسر دعواه أمام إحدى محاكم الموضوع أن يبلغ مراده إن هو طعن بالنقض، وإنما لا بد له من التقيد - كما سلفت الإشارة - بأسباب النقض المحصورة قانوناً، وأن يترك جانباً الشق الموضوعي من النزاع قبل التفكير في طرق باب المجلس الأعلى⁽⁷⁾، ومن ثم فإن التقيد بأسباب الطعن بالنقض من طرف الطاعن كما حددها المشرع، ووضوح هذه الأسباب، من شأنه أن ينير الطريق أمام طالب النقض وييسر عمل المجلس الأعلى أيضاً.

هذا وقد فضل المشرع الفرنسي في الفصل 604 من قانون المسطرة المدنية عدم تعداد أسباب الطعن بالنقض وجعلها سبباً واحداً فقط، وهو مخالفة الحكم أو القرار المطعون فيه لقواعد القانون⁽⁸⁾، أما المشرع المغربي فقد عدد أسباب الطعن بالنقض وفق ما سبقت الإشارة إليه.

ومما لا شك فيه أن جميع أسباب الطعن بالنقض تتمثل في مخالفة القانون بوجه عام⁽⁹⁾، وهي على تعدادها في خمسة حسب نص الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية المغربي، فضلاً عن السبب المضاف بموجب الاجتهاد القضائي، لا تعدو أن تمثل إما مخالفة لقواعد القانون الموضوعي أو مخالفة لقواعد قانون الشكل.

(7) وذلك لا يعني أن المجلس الأعلى لا يراقب محاكم الموضوع من حيث الوقائع، وإنما له ذلك، عندما يكون الحكم أو القرار المطعون فيه غير مبرر فيما انتهى إليه من نتيجة في منطوقه استناداً إلى وقائع النازلة، أو عندما يعمل على تحريف تلك الوقائع مثلاً، فيوصف عندئذ بنقصان أو بفساد التعليل المنزل منزلة انعدامه الموجب للنقض.

(8) فقد نص في الفصل المذكور على ما يلي:

« Le pourvoi en cassation tend à faire censurer par la cour de cassation la non-conformité du jugement qu'il attaque aux règles de droit ».

انظر في توضيح ذلك:

- Jacque BORE : « La cassation en matière civile », préface de Pierre RAYNAUD, Sirey, Paris 1980, N° 1054 et N° 2041.
- Joële FOSSERALL : « Cas d'ouverture à cassation », Juris classeur, procédure civile, T.5, 1981, Fasc. 769, N° 1..

(9) انظر تفصيل تلك الفكرة عند:

- R. MARTIN : « Le font et le droit », J.C.P, 1974-I, N° 2625.
- R. MOREL : « Traité élémentaire de procédure civile », Paris, Sirey, 1949, 3^{ème} éd, N° 659.
- J. VINCENT : « Procédure civile », éd.19, Paris 1978, N° 663.

فما هي إذن الأسباب المبررة للنقض في المنازعات الضريبية موضوع هذا البحث؟

من خلال اطلاعنا على بعض القرارات الحديثة للمجلس الأعلى⁽¹⁰⁾ القاضية بنقض بعض قرارات محكمتي الاستئناف الإداريتين بكل من الرباط ومراكش⁽¹¹⁾، تبين لنا أن مجمل وسائل أو أسباب النقض التي استجاب لها المجلس الأعلى في المنازعات الضريبية تكاد تقتصر على مخالفة القانون، أو انعدام التعليل، وبما أن السبب الأول المذكور ينتمي إلى الأسباب التي تتعلق بالموضوع، والسبب الثاني له علاقة بالشكل، فإن الترتيب المنطقي لها يقتضي منا البداية بالسبب الثاني قبل السبب الأول.

أولاً : أسباب النقض المبنية على انعدام التعليل

يقصد بالتعليل تبرير منطوق الحكم أو القرار المطعون فيه بكيفية منطقية ومستساغة عقلاً⁽¹²⁾، فإذا كانت المقدمات التي سلكتها محكمة الموضوع لا تؤدي من الناحية المنطقية السليمة إلى النتيجة التي توصلت إليها كان تعليل الحكم فاسداً، مما يعرضه للنقض، إذ يجب أن تكون كل واقعة مقدمة منطقية لما بعدها ونتيجة منطقية لما قبلها، وإلا لما استطاع المجلس الأعلى بسط رقابته على تطبيق القانون، وبالتالي فإن انتفاء التلازم المنطقي بين النتيجة التي انتهت إليها محكمة الموضوع في منطوق حكمها وبين عناصر الاستدلال الواقعية التي ثبتت لديها يمثل إحدى صور فساد التعليل المنزلة انعدامه⁽¹³⁾.

(10) لقد تعمدت الاختصار على قرارات المجلس الأعلى المتعلقة بالموضوع الصادرة عنه باعتباره محكمة نقض بعد إحداث محاكم استئناف إدارية، وربما لهذا السبب لم أعر منها إلا على القليل، خاصة وأنني اقتصرنا على

القرارات القاضية بالنقض دون غيرها، وهي لم تصدر إلا بداية من سنة 2009 على وجه الخصوص.

(11) وحيداً لو تم إحداث محكمة استئناف إدارية بفاس في القريب العاجل نظراً لكثرة القضايا المتراكمة

بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، وهو مطلب سبق أن نادى به في مناسبات عديدة نتمنى تحقيقه...

(12) انظر محمد بناني، مرجع سابق، ص 48.

(13) انظر أحمد مليجي: «أوجه الطعن بالنقض المتصلة بواقع الدعوى»، ص 108 وما بعد، دار النهضة

العربية بالقاهرة، 1988.

ومن بين التطبيقات العملية لفساد التعليل المنزل منزلة انعدامه، أن محكمة الاستئناف الإدارية⁽¹⁴⁾ اعتبرت بأنه لم يثبت لديها تبليغ المستأنف عليه (الملزم) بالإشعار بفحص المحاسبة، فأيدت حكم المحكمة الإدارية التي قضت بإلغاء الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على المدعي، بينما صح لدى المجلس الأعلى⁽¹⁵⁾ ما نعتته إدارة الضرائب على القرار المطعون فيه : «ذلك أن المطلوب في الطعن يقر صراحة بأنه توصل بإشعار بتاريخ 2004/12/13 تخبره فيه إدارة الضرائب بأن مفتشا سوف يزوره بتاريخ 2004/12/29 على الساعة التاسعة صباحا قصد الاطلاع على الوثائق المتعلقة بتصريحاته الضريبية».

وينتج نقصان التعليل المنزل منزلة انعدامه كذلك عن عدم كفاية الأسباب الواقعية، التي ارتكز عليها الحكم أو القرار المطعون فيه، وهي الأسباب التي تبرر الواقع الذي استخلصه قاضي الموضوع⁽¹⁶⁾، وبالتالي فالقصور في أسباب الحكم الواقعية يؤدي إلى نقضه⁽¹⁷⁾، لأن ذلك يحول دون مراقبة المجلس الأعلى لمدى تطبيق القانون من لدن قاضي الموضوع على وقائع الدعوى تطبيقا صحيحا، بخلاف عدم كفاية الأسباب القانونية، حيث إن هذا لا يعيق المجلس الأعلى عن بسط رقابته متى كانت الأسباب الواقعية من شأنها أن تؤدي إلى نفس النتيجة والحال ما ذكر، إذ في هذه الحالة يمكن للمجلس أن يصحح الأسباب القانونية الخاطئة ولا يصرح بالنقض.

وينتج عيب عدم كفاية الأسباب الواقعية للحكم الذي يمثل نقصانا في التعليل، عن العرض غير الكامل للوقائع، مما لا يتمكن معه المجلس الأعلى من مراقبة مدى تطبيق القانون على وقائع النازلة.

(14) يتعلق الأمر بقرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط الصادر بتاريخ 2009/1/8 في الملف رقم 9/07/317، (غير منشور).

(15) قرار المجلس الأعلى عدد 509 بتاريخ 2010/06/14 في الملف الإداري رقم 2010/1/4/455 (غير منشور).

(16) راجع أحمد أبو الوفا : «نظرية الأحكام» بند 127 ص 291...

(17) وهو ما نص عليه المشرع المصري صراحة في الفقرة 3 من المادة 178 في قانون المرافعات التي ورد فيها: «القصور في أسباب الحكم الواقعية والنقص أو الخطأ الجسيم في أسماء الخصوم، وكذا عدم بيان أسماء القضاة الذين أصدروا الحكم يترتب عليه بطلان الحكم».

ويندرج ضمن هذه الحالة عدم مناقشة محكمة الموضوع لوثائق أحد الطرفين، بالرغم مما لها من أثر على نتيجة الحكم.

فقد صح لدى المجلس الأعلى ما عابته إدارة الضرائب على القرار المطعون فيه ⁽¹⁸⁾: «ذلك أن المحكمة، ورغم تمسك الطاعن بالقانون التأسيسي لشركة (كذا) والقانون التأسيسي لشركة (كذا) اللذين تضمنتا التزاما صريحا من المطلوب بوضع شقيقه بالرباط وتطوان رهن إشارة الشركتين المذكورتين ابتداء من تاريخ التوقيع على القانون التأسيسي لكلا الشركتين، فإنها لم تناقش هاتين الوثيقتين رغم ما لهما من أثر في النزاع بمراجعة مقتضيات المادة 82 من القانون رقم 89.17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، مما جاء معه قرارها ناقص التعليل الموازي لانعدامه ومعرضا للنقض» ⁽¹⁹⁾.

كما ثبت لدى نفس المجلس في نازلة أخرى أن الطاعن (مدير الضرائب) أدلى رفقة مقاله الاستئنافي بالمراسلات الموجهة من طرفه إلى الملمزم (المطلوب في النقض) وملاحظات العون المكلف بالتبليغ بشأن كل رسالة على حدة، وأن المحكمة عندما عللت قرارها المطعون فيه ⁽²⁰⁾ بأنه: «... بينما لم تدل إدارة الضرائب، بالرغم من تكليفها بذلك من طرف السيد القاضي المقرر في المرحلة الابتدائية بما يثبت أن التبليغ تم لمن ذكروا، وإنما اقتصرت على الإشارة إلى أن محاولة التبليغ تمت لشخص يظهر أنه قد يكون حارسا للمقلع، من دون معرفة اسمه الكامل ولا علاقته بالمدير (المستأنف عليه)، حتى يمكن ترتيب الآثار القانونية على رفضه التسليم بشأن المسطرة التوجيهية للملمزم من طرفه، فإنها تكون قد خرقت فعلا مقتضيات المواد 28 و56 مكرر من القانون رقم 85.30 و103 و112 مكرر من القانون رقم 89.17، بما أنها لم تناقش الوثائق المدلى بها، علما بأن الاستئناف ينشر الدعوى، وكان على المحكمة أن تناقش

(18) وهو قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط الصادر بتاريخ 2007/11/07، في الملف رقم 9/06/28، (غير منشور).

(19) قرار المجلس الأعلى عدد 159 بتاريخ 2009/52/25 في الملف الإداري رقم 2008/2/4/304 (غير منشور).

(20) وهو قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط الصادر بتاريخ 2007/03/21 في الملفين رقم 9/06/22 و9/06/17، اللذين ضمّا إلى الملف رقم 9/06/14 (غير منشور).

الوثائق المدلى بها أمامها، وهي لما لم تفعل، فقد عرضت قرارها للنقض»⁽²¹⁾.

كما صح لدى المجلس الأعلى ما عابه الطاعن (الملزم) على القرار المطعون فيه في نزاع حول الضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، «ذلك أن محكمة الاستئناف الإدارية»⁽²²⁾ لم تناقش العقد المسجل الذي تنازل بمقتضاه الطاعن عن البقعة الأرضية في 1987/9/3 لفائدة (شخصين) خالية من البناء، واللفيف المتعلق بالبناء المؤرخ في 2003/4/23، ولم تجر أي بحث لمعرفة ما إذا كان الفرض الضريبي مبني على وقائع ثابتة أم لا، فجاء قرارها ناقص التعليل الموازي لانعدامه وعرضته للنقض»⁽²³⁾.

ومن جملة ما يعيب الحكم المطعون فيه بالنقض أيضا عدم جوابه على أحد الدفوع المؤثرة على النزاع، فقد «صح ما نعاه الطاعنون (الملزمون) على القرار المطعون فيه، ذلك أن البائعين ثلاثة أشخاص، لكل واحد منهم حصته في المبيع، والعقد المدلى به يشير بوضوح إلى حصة كل واحد، والمحكمة لم تجب على الدفع المثار بشأن الحصص العائدة للبائعين وعدم جواز فرض الضريبة على حصة كل من (فلان وفلان) لعدم خضوعهما لها، بسبب كون قيمة حصة كل واحد منهما تقل عن ستين ألف درهم، مما يكون معه القرار المطعون فيه»⁽²⁴⁾ ناقص التعليل على نحو ينزل منزلة انعدامه ويعرضه للنقض»⁽²⁵⁾.

(21) قرار المجلس الأعلى عدد 176 بتاريخ 2009/3/4 في الملف الإداري رقم 2007/2/4/385 (غير منشور).

(22) وهو قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش الصادر بتاريخ 2008/1/29، في الملف رقم 7/9/43 (غير منشور).

(23) قرار المجلس الأعلى عدد 129 بتاريخ 2010/2/17، في الملف الإداري رقم 2009/2/4/370، (غير منشور).

(24) وهو قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 415 الصادر بتاريخ 2008/4/3 في الملف رقم 9/07/245 (غير منشور).

(25) قرار المجلس الأعلى عدد 505 بتاريخ 2010/6/24 في الملف الإداري رقم 2009/2/4/1171 (غير منشور).

والحقيقة أن محكمة الاستئناف الإدارية في قرارها المذكور أجابت عن الدفع المثار أمامها، إلا أنها أخطأت في تكييف الواقعة، إذ ورد في تحليلها أنه «بالرجوع إلى عقد البيع المدلى به ضمن وثائق الملف، يتبين من خلاله أن محل هذا البيع انصب على قطعة أرضية فلاحية، وأنه تضمن إشارة إلى حصص كل واحد من البائعين، إلا أن ثمن بيعها لم يكن بصورة منفردة ومستقلة بعضها عن البعض، كي يتسنى تضريب كل شريك باعتبار نصيبه من ثمن البيع، بل تم تقويم البيع بثمن إجمالي، مما يقي معه السبب المعتمد في هذا الصدد غير جدير بالاعتبار».

وأحيانا قد يستشف فساد التعليل من ذلك الذي ينبنى على وقائع مخالفة للواقع، فقد صح لدى المجلس الأعلى ما عابته ملزمة على القرار المطعون فيه بالنقض⁽²⁶⁾ الذي بنى قضاءه على أن العقار موضوع التضريب محل النزاع خاضع للضريبة على الأراضي غير المبنية، في حين أنه يتوفر على بناء قائم من خلال الثابت من الشهادة المسلمة للملزمة من إدارة الضرائب، التي تفيد أنه شاغر ومعفى من الضريبة الحضرية بسبب تداعي البناية المقامة عليه للسقوط، وهي نفس الواقعة التي أكدتها الخبرة المنجزة في الملف، وبالتالي لا يمكن إخضاعه للضريبة على الأراضي غير المبنية، ما دام خاضعا للضريبة الحضرية (وإن كان معفى منها مؤقتا لكونه شاغرا)، وإلا فإن ذلك يعد ازدواجا ضريبيا، مما أدى إلى نقض القرار المطعون فيه⁽²⁷⁾.

ثانيا : أسباب النقض المبنية على مخالفة القانون

لئن كان عيب انعدام التعليل المبرر للنقض يمثل مخالفة القانون بمعناه الواسع، فإنه من جهة ينتمي إلى عيوب الشكل، ومن جهة أخرى فهو يقتضي - كما مر - عدم كفاية الأسباب الواقعية المبررة للمنطوق.

(26) وهو قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط الصادر بتاريخ 20/11/2008، في الملف رقم 9/07/666 (غير منشور).

(27) وذلك بموجب قرار المجلس الأعلى عدد 705 بتاريخ 2/12/2009 في الملف الإداري رقم 2009/2/4/246 (غير منشور).

بينما عيب مخالفة القانون بمعناه الضيق ينتمي إلى العيوب الموضوعية، فضلاً عن أنه يفترض أن الحكم أو القرار المطعون فيه متوفر على أسبابه الواقعية، إلا أن قاضي الموضوع أخطأ في تطبيق القانون على الواقع أو أنه أخطأ في تفسيره، مما أثر على وجه الحكم، إذ لولا ذلك الخطأ لقضت المحكمة بخلاف ما جاء في منطوقها، أما إذا طبقت نصاً قانونياً آخر غير ذلك الواجب التطبيق، ومع ذلك كان حكمها سليماً في نتيجته، أو أنها لم تذكر النص القانوني المطبق على النازلة وصادفت الصواب فيما انتهت إليه مثلاً، فكل هذا لا يعيب الحكم في شيء.

ومن خلال القرارات الصادرة عن المجلس الأعلى في المنازعات الضريبية التي اطلعنا عليها، والتي قضت بالنقض إما لعدم تطبيق القانون بكيفية سليمة، أو تطبيقه في غير محله، مما أدى إلى إصدار أحكام معيبة قانوناً، نورد بعض النماذج فيما يلي:

فلئن كان الفصل 142 من قانون المسطرة المدنية يوجب تضمين مقال الاستئناف وقائع النازلة، تحت طائلة عدم قبول الاستئناف، فإن «ما يقصده المشرع في هذا الباب هو عدم التمييز على الوقائع بالمرة، أما إذا قام المستأنف باستعراض الوقائع في أسباب استئنافه بشكل يجعل بالإمكان الإلمام بمحتواه»، فإن محكمة الاستئناف، عندما تقضي «بعدم قبول الاستئناف لعدم التمييز على الوقائع صراحة، تكون قد أساءت تطبيق الفصل 142 من الموماً إليه وعرضت قرارها للنقض»⁽²⁸⁾.

وكذلك الأمر بالنسبة للقرار الاستئنافي الذي أخطأ في تطبيق مقتضيات الفصل 134 من قانون المسطرة المدنية وقضى بعدم قبول الاستئناف لتقديمه خارج أجل الثلاثين يوماً المنصوص عليه في هذا الفصل.

فإذا كان المدير الجهوي للضرائب (بمراكش) قد بلغ بالحكم المستأنف بتاريخ 2007/1/30، فإن انتهاء الأجل المذكور بتاريخ فاتح مارس من نفس السنة ليس من

(28) راجع قرار المجلس الأعلى عدد 111 بتاريخ 2009/2/11 في الملف الإداري رقم 2008/2/4/480 (غير منشور).

شأنه عدم قبول الاستئناف، كما قضت بذلك المحكمة المطعون في قرارها⁽²⁹⁾، وإنما هو اليوم الموالي الذي صادف إيداع المقال، والحال أن الفصل 512 من قانون المسطرة المدنية نص صراحة على اعتبار جميع الآجال المنصوص عليها في هذا القانون آجالاً كاملة، بحيث لا يعتد في الحساب باليوم الذي يتم فيه التبليغ، ولا باليوم الأخير الذي ينتهي فيه الأجل انطلاقاً من يوم حصول التبليغ⁽³⁰⁾... مما أدى إلى نقض القرار المطعون فيه.

وعندما تعتمد محكمة الموضوع إلى تطبيق نص قانوني في غير محله، ويؤثر ذلك على نتيجة قرارها، فإنه يكون عرضة للنقض، كما في نازلة دفعت فيها إدارة الضرائب بخرق مقتضيات المادة 27 من القانون المتعلق بالضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، ذلك أن العقارات المكزية للغير، حسب نص المادة الأولى من القانون المتعلق بالضريبة الحضرية، لا تخضع للضريبة المذكورة، وإنما تخضع فقط لرسم النظافة طبقاً للمادة 26 من نفس القانون، على أساس قيمة إيجارية كما هي محددة في المادة 27 من نفس القانون السالف الذكر، في حين أن القرار موضوع الطعن ارتكز في تحديد القيمة الإيجارية الواجب اعتمادها في النازلة على مقتضيات المادة 6 من قانون الضريبة الحضرية، دون مراعاة أحكام المادة 27 أعلاه الواجبة التطبيق، فتعرض بذلك للنقض⁽³¹⁾.

وأيضاً، لما طبقت محكمة الموضوع مقتضيات المادتين 19 و20 من القانون رقم 89.37 المنظم للضريبة الحضرية على النازلة، والحال أن الأمر يتعلق بالمنازعة في تقدير الضريبة وليس في مبدأ فرضها، بينما المدعي المطلوب في النقض أسس دعواه على كون عقاره لا يوجد ضمن دوائر الجماعات الحضرية

(29) وهو قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش الصادر بتاريخ 2007/7/31 في الملف رقم 2/07/09/46 (غير منشور).

(30) راجع قرار المجلس الأعلى عدد 8 بتاريخ 2009/1/7 في الملف الإداري رقم 2007/2/4/606 (غير منشور).

(31) راجع قرار المجلس الأعلى عدد 696 بتاريخ 2009/12/2 في الملف الإداري رقم 2008/2/4/815 (غير منشور).

ولا المناطق المحيطة بها، وأنه غير خاضع للضريبة الحضرية ورسم النظافة، فقد عرضت المحكمة المذكورة قرارها للنقض⁽³²⁾.

وبالمقابل، فإن المقصود من مقتضيات المادة 18 من القانون رقم 82.17 المتعلق بتشجيع الاستثمارات الصناعية أن المقاوله المعنية بالأمر تستفيد من الإعفاء من رسوم التسجيل عندما يتضمن عقد اقتناء الأرض بيان الغرض المعدة له، والتزام المقاوله بتخصيصها لهذا الغرض في أجل لا يتعدى 24 شهرا ابتداء من تاريخ تسجيل العقد المذكور، وبالتالي فعبارة «التخصيص» الواردة بتلك المادة لا تتطلب وجوب حصول المقاوله على شهادة المطابقة، والمحكمة لما اعتمدت تاريخ حصول الطاعنة على شهادة المطابقة دون البحث فيما إذا كانت هذه الأخيرة قد خصصت الأرض المقتناة من طرفها لإنجاز مشروعها عليها داخل الأجل المشار إليه أعلاه، تكون قد خالفت المقتضى القانوني المحتج بخرقه وعرضت قرارها للنقض⁽³³⁾.

وفي حالات كثيرة، فإن المجلس الأعلى يثير تلقائيا أسباب النقض المتمثلة في خرق القانون عندما يتعلق الأمر بمخالفة النظام العام، كما في حالة مخالفة القرار المطعون فيه للأحكام المنظمة للاختصاص النوعي التي هي من النظام العام، والتي تقتضي من المحكمة إثارة عدم اختصاصها تلقائيا، إذا أغفل الأطراف ذلك، كما في نازلة تقدم فيها المطلوب في النقض بدعوى تهدف إلى الحكم على الدولة وإدارة الدرك الملكي بأداء مبالغ مالية بسبب الضرر الذي لحقه من جراء تغيير الإدارة المذكورة لوجه استعمال العين المكراة من إسكان دركيين إلى معهد لتعليم الموسيقى، فطولب بأداء ضريبة المباني، وأداها لإدارة الضرائب حسب ادعائه مع أنه أدلى بوصلات أداء الضريبة الحضرية ورسم النظافة، وقضت المحكمة الابتدائية له بتعويض معين وأيدت حكمها محكمة

(32) راجع قرار المجلس الأعلى عدد 304 بتاريخ 2009/5/6 في الملف الإداري رقم 2008/2/4/1049 (غير منشور).

(33) راجع قرار المجلس الأعلى عدد 749 بتاريخ 2009/12/16 في الملف الإداري رقم 2009/2/4/298 (غير منشور).

الاستئناف (العادية) مع تعديله بخفض المبلغ المحكوم به من دون إثارة عدم اختصاص القضاء العادي، فقضى المجلس الأعلى تلقائياً بنقض القرار المطعون فيه من دون إحالة، لمخالفته مقتضيات المادة 12 من القانون رقم 90.41 المحدثه بموجب محاكم إدارية⁽³⁴⁾.

وكذلك في نازلة أخرى أثار المجلس الأعلى تلقائياً وسيلة تتعلق بالنظام العام، عندما اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية أن مسطرة التظلم إلى مدير الضرائب إجبارية تطبيقاً لمقتضيات المادة 19 من القانون المتعلق بالضريبة الحضرية، في حين أن النزاع يتعلق بضريبة النظافة التي يرجع أمر فرضها إلى رئيس الجماعة المحلية طبقاً للمادة الثانية من القانون رقم 89.30 المتعلق بالضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، والذي جعلت مادته 16 التظلم الإداري مسألة اختيارية، فأنتهى الأمر بنقض القرار المطعون فيه⁽³⁵⁾.

(34) راجع قرار المجلس الأعلى عدد 231 بتاريخ 2007/3/7 في الملف الإداري رقم 2004/2/4/2652 (غير منشور).

(35) راجع قرار المجلس الأعلى عدد 356 بتاريخ 2009/6/3 في الملف الإداري رقم 2008/2/4/849 (غير منشور).

المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية

السيد محمد الشريقي
المدير الجهوي للضرائب بمكناس

مقدمة

المنازعة الجبائية هي تلك الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين الملزم والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة وتصنيفها وتحصيلها، ومن خصوصيات هذه المنازعة أنها منازعة على مراحل، بمعنى أنها لا ترفع ابتداء إلى القضاء، بل لابد لها أن تمر من مرحلة الطعن الإداري أو الطعن أمام اللجان الإدارية الضريبية، قبل اللجوء في المرحلة الأخيرة إلى القضاء، الذي يتحمل عبء تحقيق التوازن بين المحافظة على المال العام وعدم إهداره وبين المحافظة على حقوق الملزمين وتكريس الضمانات المخولة لهم بمقتضى القانون.

وهكذا تستغرق المنازعة الجبائية منذ لحظة نشوئها وعبر مختلف مراحلها وقتا طويلا قبل البث النهائي فيها، لذا يبقى من المفيد بالنسبة لطرفي المنازعة -الإدارة والملزم- حسم الخلاف القائم بينهما في مرحله الأولى.

ومن هنا تكتسي المنازعات الضريبية الإدارية كحلولا بديلة لتسوية الخلافات الناشئة عن عملية تحديد وعاء الضريبة وتصنيفها وتحصيلها أهمية قصوى لأنها تمكن الإدارة من تصفية معظم النزاعات في مراحلها الأولى ومن ثم تسهم بشكل لا يستهان به في تخفيف العبء على القضاء وعدم إثقال كاهل المحاكم بالقضايا

والملفات التي يمكن أن تجد لها حلا في إطار الحوار المباشر مع الإدارة عن طريق المنازعة أمام مدير الضرائب أو في إطار الحوار غير المباشر عن طريق المنازعة أمام اللجان الضريبية.

لذلك سنحاول من خلال هذه المداخلة إبراز أهمية المنازعة الإدارية في تصفية وحل النزاعات الجبائية سواء خلال مرحلة الطعن الإداري أو بمناسبة الطعن أمام اللجان الضريبية، انطلاقا من خصائصها ومزاياها بالنسبة للإدارة والملزم على حد سواء، أو باعتبارها درجة مهمة من درجات الحوار الفعال بين الإدارة والملزم، وضمانة أساسية من الضمانات المخولة له بمقتضى القانون، مع استحضار كيفية تعاطي القضاء مع المنازعة الإدارية في المادة الضريبية.

□ المحور الأول : المطالبة الإدارية (التمهيدية)

في إطار سعيه لتحقيق نوع من التوازن بين الإدارة الضريبية التي تتوفر على ما يكفي من السلطات والامتيازات للقيام بوظيفتها في فرض وتحصيل الضرائب، وبين الملزم المساهم الرئيسي في تمويل النفقات العمومية، أقر المشرع المغربي على غرار مختلف التشريعات مسطرة المطالبة الإدارية التمهيدية كآلية لتمكين الملزم من إبداء تعرضه على موقف الإدارة في إطار حوار مباشر يفسح المجال للإدارة لمراجعة أو توضيح موقفها، فما هي المطالبة الإدارية والتمهيدية؟ وما هو موقعها في القانون الضريبي؟ وكيف تعامل معها القضاء الإداري؟ وما هي أهميتها في تسوية النزاعات الجبائية؟.

• أولا - الإطار القانوني للمطالبة الإدارية :

يقصد بالمطالبة الإدارية تقديم تظلم إلى الإدارة صاحبة القرار بقصد التراجع عنه أو تعديله بما يصحح المراكز القانونية للمتظلم، وتستمد أساسها القانوني من مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب، والمادة 161 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، وكذلك من المادة 120 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

وقد جعل المشرع المغربي على غرار باقي التشريعات من المطالبة الإدارية شرطا لازما قبل عرض النزاع على القضاء، ولا أدل على ذلك استهلاله المادة 235 السالفة الذكر بفعل «يجب» الدال على قطعية مضمون النص وعدم الجواز فيه.

ويشترط لوقوع المنازعة صحيحة الاستجابة لمجموعة من الشروط سواء ما يتعلق منها بالصيغة الكتابية للمطالبة وتوجيهها إلى الجهة المختصة (وهي في هذه الحالة المدير العام للضرائب أو من ينوب عنه)، واحترام الآجال المقررة لذلك بموجب المادة 235، أو ما يتعلق بضرورة تضمين المطالبة البيانات والمعلومات المتعلقة بالضريبة موضوع المنازعة والوسائل والمستندات التي يستند إليها الملزم في مطالبته، والغاية من هذه الشروط تمكين الإدارة من المعلومات الضرورية للبت في النزاع داخل الأجل المحدد من جهة، والحفاظ على حقوق و ضمانات الملزم من جهة أخرى.

غير أن الإدارة الضريبية وفي إطار سعيها لتسوية النزاعات المعروضة عليها لا ترفض المطالبات التي لا تتوفر على البيانات الضرورية، إلا بعد استدعاء الملزم لتصحيح النقائص التي تشوب مطالبته وعدم استجابته لذلك، كما أنها لا تولي اهتماما لهذه النقائص، إذا تعلق الأمر بالحالات التي تستوجب الإسقاط التلقائي الكلي أو الجزئي للضريبة المنصوص عليها في المادة 236 من المدونة العامة للضرائب.

• ثانيا - مجال المطالبة الإدارية :

تتميز المنازعة الإدارية في المادة الضريبية باتساع مجالها وتعدد مظاهرها بتعدد الضرائب والرسوم وتشعبها، وقد أحسن المشرع حينما لم يقيم بحصر حالات أو مظاهر المنازعة أمام مدير الضرائب بالنظر لتعدد الحالات الواقعية للتعرض على الضريبة والتي لا يمكن للنص القانوني أن يحيط بها.

كما أن عدم حصر المنازعة في الأخطاء التي يفترض ارتكابها من قبل الإدارة له فائدة عملية لأنه يحدث أن تقع أخطاء كذلك من جانب الملزم كتلك التي قد تشوب إقراراته وتصريحاته، وقد يتأتى الخطأ من جهة أخرى تتدخل في العملية الضريبية كإدارة البريد مثلاً.

غير أن الممارسة العملية في مجال تدبير المنازعات الضريبية يسمح لنا بإمكانية تصنيف مختلف المنازعات الإدارية في ما يلي :

1. الأخطاء المادية من قبيل ضريبة فرضت مرتين أو فرضت بغير موجب صحيح؛
2. الواقعة المنشئة للضريبة أو تفسير مقتضيات قانونية؛
3. أسس الفرض التلقائي أو نتائج المراقبة؛
4. عدم استيفاء الأكرية أو الخسائر اللاحقة بالمحاصيل الزراعية؛
5. الفرض التلقائي الناجم عن عدم تقديم أو تقديم إقرار ناقص؛
6. الفرض التلقائي في حالة مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية أو حق المراقبة؛
7. مسطرة التصحيح؛
8. عدم دفع الضريبة المحجوزة في المنبع؛
9. استرداد ضريبة غير مستحقة ثم دفعها؛
10. عدم الاستفادة من امتياز جبائي؛

• ثالثاً - التعامل القضائي مع المطالبة الإدارية التمهيدية :

من الطبيعي ألا تتمكن الإدارة الضريبية من تسوية كل النزاعات المعروضة عليها بالشكل الذي يرضي جميع الملزمين المشتكين، وفي بعض الحالات لا تتمكن من البت في المنازعة داخل أجل المحدد لأسباب قد تعود لها وقد تعود

للملزم، لذا، يبقى القضاء هو الملاذ الأخير الذي يلجأ له الملزم باعتباره صاحب الولاية العامة في مجال المنازعة الجبائية، فما هو موقف القضاء من المطالبة الإدارية سواء من حيث إلزاميتها أو من حيث التقيد بآجالها؟.

أ- موقف القضاء من إلزامية المطالبة الإدارية :

يؤكد العمل القضائي بالمغرب على الطابع الإلزامي للتظلم الإداري أو المطالبة الإدارية، ويعتبر ذلك شرطاً أساسياً يجب التقيد به، إذ لا يحق للملزم الذي ينازع في الضريبة أن يلجأ إلى القضاء إلا بعد أن يكون قد استنفذ المرحلة الإدارية في المنازعة سواء حينما يتقدم بمطالبة أمام الإدارة الضريبية ولم يرض بقرارها أو لم تجب عن مطالبته خلال الأجل المضروب لها.

غير أنه يتضح من خلال رصد واقع التعامل القضائي مع سلوك مسطرة المنازعة الإدارية، أن القضاء وإن كان قد فرض الخضوع لهذه المسطرة على اعتبار أن المنازعة الجبائية منازعة على مراحل، فإنه جعل من عدم سلوكها أمراً وارداً، وبذلك أجاز في بعض الحالات قبول الدعوى حتى ولو كانت غير مسبقة بأية مطالبة أمام مدير الضرائب، ومن بين هذه الحالات :

- حالة عدم احترام الإدارة لمسطرة الفرض الضريبي :

تتفق مختلف المحاكم الإدارية المغربية على أن سلوك مسطرة المطالبة الإدارية لا يكون إلزامياً إلا في حالة تحقق شروط الإخضاع للضريبة، أما في حالة عدم تحققها كأن تلجأ الإدارة إلى فرض الضريبة دون احترام المسطرة القانونية لفرضها، فإن ذلك يجعل الملزم غير مقيد بمسطرة المطالبة الإدارية وآجالها تطبيقاً لقاعدة توازي الاختلالات الشكلية.

غير أن هذا التوجه لا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ أسبقية الخطأ «Antériorité de la faute» في حالة الفرض التلقائي، الذي يقوم على أساس أن الخاضع للضريبة أو الملزم هو الذي كان سباقاً إلى الخطأ حينما لم يقم بالتزامه

القانوني، المتمثل في وجوب تقديم الإقرار بالدخول والعمليات الخاضعة للضريبة، وبالتالي لم يمكن الإدارة من عنوان التخاطب معه أو من العناصر الضرورية لتحديد وعاء الضريبة وتصفيته، وبذلك فالخطأ من جانب الإدارة في عدم احترام المسطرة يسبقه وسببه خطأ من جانب الملزم.

لذلك يبقى التوجه القضائي السليم هو ما أقرته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها عدد 79 المؤرخ في 2006/2/1 الذي أكدت فيه أنه بغض النظر عن مدى احترام الإدارة للمسطرة، فإن الطعن في الضريبة المفروضة تلقائياً على المدعي تقتضي منه تقديم مطالبة إلى مدير الضرائب قبل رفع الدعوى أمام المحكمة تحت طائلة عدم قبول الطلب.

- حالة المنازعة في مبدأ فرض الضريبة :

لقد دأب العمل القضائي على اعتبار الخاضع للضريبة غير ملزم بتقديم مطالبة إدارية أمام الإدارة الجبائية متى كانت منازعته أمام القضاء تنصب على مبدأ فرض الضريبة ولا تنصرف إلى وعائها، وعلى سبيل المثال لا الحصر جاء في الحكم رقم 5/2008/630 ش الصادر عن إدارية مكناس بتاريخ 2009/10/1 «أن المدعي ينازع في مبدأ فرض الضريبة، وفي الأساس الخاضع لها، وبالتالي وحسبما ما جرى عليه العمل القضائي يكون المدعي والحالة هاته غير ملزم بسلوك مسطرة التظلم الإداري».

لكنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب والمواد الموافقة لها في قانون جبايات الجماعات المحلية أو مدونة تحصيل الديون العمومية، يتضح أن المشرع أوجب على كل من ينازع في الضريبة أن يوجه مطالبته إلى السلطة الضريبية المختصة، دون أن يقيم أي تمييز في هذا الصدد.

ومن باب المقارنة في هذا السياق، فقد تميزت أحكام مجلس الدولة الفرنسي بالدقة والوضوح من حيث التأكيد على إلزامية المطالبة الإدارية قبل طرف باب

القضاء، وذلك دون التمييز بين حالة وأخرى، إذ يكون مآل الدعوى غير المسبوقة بمطالبة إدارية عدم القبول.

- حالة التمسك بواقعة التقادم :

من بين الاستثناءات التي أوردها القضاء على مبدأ إلزامية المطالبة الإدارية قبل اللجوء إلى المنازعة القضائية تلك المتعلقة بعدم وجوب سلوك هذه المسطرة حينما يتعلق الأمر بالمنازعة في مسطرة التحصيل المؤسسية على سقوط الدين العمومي للتقادم من منطلق أن المادة 119 من مدونة التحصيل العمومية حددت على سبيل الحصر الحالات الموجبة لسلوك المطالبة الإدارية والتي ليس من بينها حالة التقادم.

غير أن ما يؤخذ على هذا التوجه انه لا يأخذ مقتضيات المادة 120 من مدونة التحصيل العمومية على أنها الإطار العام للمطالبات في مجال التحصيل تستلزم سلوك مسطرة المطالبة تحت طائلة عدم القبول دون تمييز بين حالة وأخرى.

ب- التوجهات القضائية بخصوص الآجال المترتبة عن تطبيق المطالبة الإدارية :

يمكن القول في هذا السياق أنه بالرغم من وضوح مقتضيات المادة 243 من المدونة العامة للضرائب بخصوص آجال التقاضي على إثر مسطرة المطالبة الإدارية، فقد سلك القضاء وجهة مغايرة لمنحى النص القانوني، وذلك بفتحه لآجال جديدة لم ينص عليها المشرع نخص منها بالذكر:

- قبول الطعن ولو قدم قبل الأوان :

استقر القضاء الإداري على أن اللجوء على الطعن القضائي قبل انقضاء أجل جواب الإدارة المحدد في 6 أشهر ليس له أي تأثير على قبول الدعوى، ما دام أنه بإمكان الإدارة اتخاذ قرارها أثناء سريان الدعوى من جهة، وما دام أن المشرع لم يرتب أي جزاء على ذلك من جهة ثانية ولغياب الضرر من جهة أخيرة.

ولكن وخلافا لما سار عليه العمل القضائي، نرى أنه لا يجوز رفع المنازعة أمام القضاء قبل انتهاء الأجل الممنوح للإدارة لكي تبث في مضمون التظلم الإداري، لأن من شأن ذلك أن يساهم في إرباك عمل الإدارة، إذ تصبح ملزمة باتخاذ قرارها في سياق الجواب على مقال الدعوى بالرغم من عدم توفر العناصر الكافية للبت في المنازعة من جهة، ولأن من شأن معرفة النتيجة تمكين المحكمة من حصر النزاع في المبلغ أو التصحيحات المحتفظ بها وتحديد مجال الخلاف في ذلك الذي لم تتمكن الإدارة من حسمه.

- قبول الطعن المقدم خارج الأجل متى دخلت الإدارة في حوار مع الملزم من أجل البت في شكايته :

لقد ذهب القضاء إلى القول بأن مطالبة إدارة الضرائب للمشتكي بالإدلاء بالوثائق المثبتة لشكايته، يفتح له أجلا جديدا لاحتساب أجل الطعن القضائي، وقضى في هذا السياق بقبول المنازعة التي تقدم داخل الأجل القانوني انطلاقا من أجل المطالبة بالوثائق وتبليغها للملزم.

إن هذا الموقف الذي عبر عنه القضاء في إطار تكريسه لبعض الضمانات التي ابتدعها لفائدة الملزم، إنما يتعارض صراحة مع مقتضيات المادة 243 من المدونة العامة للضرائب التي حددت أجل الطعن في حالة عدم جواب الإدارة في الشهر السابع الذي يلي تاريخ تقديم المطالبة.

وفي ختام هذه الفقرة التي خصصناها لإبداء بعض الملاحظات حول التعامل القضائي مع مسطرة المطالبة الإدارية وآثارها على المنازعة الجبائية القضائية، نؤكد على أهمية الاجتهاد القضائي في خلق التوازن المطلوب بين الحرص على تكريس الضمانات القانونية للملزم الذي يقوم بواجباته والتزاماته الضريبية، وبين الحرص على التطبيق السليم للمقتضيات القانونية التي ترمي من بين ما ترمي إليه إلى استقرار الأوضاع والمراكز القانونية لأطراف المنازعة الجبائية الإدارية والملزم.

• رابعا - مزايا المطالبة الإدارية وفعاليتها في تسوية النزاعات الجبائية :

إن الغاية المتوخاة من مسطرة المطالبة الإدارية هي التعجيل بالبت في النزاع وإخبار المعني بالأمر بنتائج البحث الذي بني عليه القرار، حتى يتأتى لهذا الأخير إما التخلي عن مطالبته نتيجة تسوية النزاع أو العدول عن موقفه في حالة اقتناعه بقرار الإدارة أو في حالة العكس رفع أمره إلى القضاء.

من هذا المنطلق يمكن القول أن المطالبة الإدارية التمهيدية باعتبارها آلية بديلة لتسوية النزاعات الجبائية تقوم على الحوار المباشر بين الإدارة والملمزم وتتسم بالسهولة من حيث إجراءاتها وشكلياتها وبالاقتصاد في وقتها وتكاليفها، ساهمت في حسم نسبة هامة من المطالبات المعروضة على الإدارة الضريبية، لا سيما وأن غالبية هذه المطالبات تستهدف تصحيح الأخطاء المادية التي قد تشوب وعاء الضريبة أو طريقة حسابها، أو أنها تكون بمثابة رد فعل على الطابع الجبري لفرض الضريبة وتحصيلها.

لذلك، فقد كانت غاية المشرع الأساسية من إقرارها وفرض إلزاميتها، خلق حوار مباشر بين الإدارة والملمزم، لتمكين هذا الأخير من عرض موقفه وخلافه مع الإدارة مقابل تمكين هذه الأخيرة من إجراء مراقبة ذاتية على عملها وتدارك أخطائها بما يصحح المراكز القانونية للملمزم أو إقناعه بصحة الضريبة المتنازع فيها من جهة، وتسوية الخلافات الناشئة بين الملمزم والإدارة في مراحلها الأولى، وبالتالي تخفيف العبء على القضاء ووضع حد تراكم القضايا الضريبية أمام المحاكم من جهة أخرى.

وعموما تشكل المنازعة الجبائية مرصدا لعمل الإدارة وطرق عملها، وكذلك مستوى جودة أداء موظفيها، كما ترصد سلوك الملمزم ومدى درجة فهمه وانخراطه في الضريبة، وهي أيضا من أهم العناصر لتقييم عمل الإدارة ومدى تقبله من طرف المتعاملين معها.

فالإدارة الضريبية في إطار القيام بوظيفتها تبقى ملزمة باحترام مبادئ التبسيط والمساواة التي يجب أن تميز علاقتها مع الخاضع للضريبة وفي نفس الوقت حريصة على تأمين المداخل الجبائية للدولة.

ويترتب عن المطالبة الإدارية جملة من المزايا سواء بالنسبة للملزم أو الإدارة أو القضاء كذلك، يمكن الإشارة إلى أهمها في ما يلي:

- بالنسبة للملزم :

- تكفل المطالبة التمهيدية للملزم العديد من المزايا التي قد لا تتوفر في غيرها من المطالبات أمام اللجان الضريبية أو أمام القضاء ومن هذه المزايا :
 - الحفاظ على خصوصية النزاع وحصره بين الملزم والإدارة في إطار حوار مباشر، بحيث لا تتدخل جهات أخرى كما هو الشأن في المنازعة القضائية أو المنازعة أمام اللجان.
 - الاقتصاد في التكاليف بحيث لا تتطلب المطالبة الإدارية أداء أية رسوم ولا مؤازرة محامي أو خبير.
 - التعامل المرن للإدارة مع شكايات الملزمين بخلاف الدعوى الضريبية التي تتطلب استيفاء مجموعة من الشروط تحت طائلة عدم القبول.
 - وجود مصالح خارجية للمديرية العامة للضرائب بمختلف مناطق المغرب في إطار سياسة القرب وتفويض اختصاص البت في المنازعة لهذه المصالح يضمن للملزم ميزة القرب والسرعة في معالجة مطالبته.

- بالنسبة للإدارة :

- لا تقتصر مزايا المطالبة الإدارية على الملزم وحده بل تشمل الإدارة كذلك بحيث تضمن لها :
 - الإلمام بجميع العناصر المفيدة في تحديد وعاء الضريبة وفرضها وتصنيفها.

- تصحيح الأخطاء القانونية والواقعية التي قد تشوب عملية الفرض الضريبي في حالة تأكدها من وجود وسائل إثبات جديدة.
- تفادي صدور أحكام قضائية ضدها من خلال عملها على تصحيح الأخطاء وتسوية النزاعات في مراحلها الأولى.
- تحسين العلاقة مع الملزم وخلق جو من الثقة يجعل هذا الأخير يبادر إلى المساهمة في تمويل النفقات العمومية تلقائيا.

- بالنسبة للقضاء :

إن تفعيل المطالبة الإدارية كآلية لتسوية النزاعات الجبائية لها انعكاسات إيجابية كذلك على القضاء :

- فمن جهة أولى تقوم المطالبة الإدارية بدور « المصفاة » للطعون بحيث لا يصل منها إلى القضاء سوى تلك التي يكون فيها الخلاف منصبا على مسائل قانونية دقيقة، مما يساهم من تقليل المنازعات التي تحال على القضاء.
- ومن جهة أخرى تساهم المطالبة الإدارية في تحديد إطار الخلاف للقاضي وحصره في الجانب الذي لم تتمكن الإدارة من حسمه وتعطي صورة واضحة للمحكمة عن جميع جوانب الخلاف.

ونشير في نهاية هذا المحور إلى أنه خلال سنة 2009 بلغ مجموع العمليات الجبائية دون احتساب عمليات التسجيل والتمبر 4.719.964 بما فيها الاداءات التلقائية ومختلف الإقرارات الضريبية وعمليات المراقبة والرسوم المحولة.....، في حين لم تستقبل الإدارة برسم نفس السنة سوى 68.845 شكاية تم البث فيها كليا، وهو ما يمثل نسبة 1,45% من مجموع العمليات الضريبية، بمعنى أن درجة القبول الضريبي تصل إلى 98,55% وهي نسبة مهمة جدا.

وفي نفس الوقت بلغ عدد الملفات المحالة على القضاء خلال السنة المذكورة 2434 وهو ما يمثل نسبة 3,70% من مجموع المنازعات الجبائية الإدارية، بمعنى

أن 96,30 % من المشتكين اقتنعوا بموقف الإدارة وتقبلوا قرارها، الأمر الذي يوضح أهمية المطالبة الإدارية، وفعاليتها في تسوية النزاعات الجبائية.

□ المحور الثاني: المنازعة أمام اللجان الضريبية

إلى جانب المطالبة الإدارية أمام مدير الضرائب، تشكل المنازعة أمام اللجان الضريبية المنصوص عليها في كل المادتين 225 و226 من المدونة العامة للضرائب، وسيلة ذات أهمية قصوى في تسوية النزاعات الجبائية الناشئة على إثر تصحيح ومراقبة الإدارة لإقرارات الملزم، تقوم على أساس الوساطة المتمثلة في إشراك أطراف أخرى في النزاع بين الإدارة والملزم بغرض إيجاد الحلول الملائمة لطبيعة النزاعات الضريبية.

ونظرا لأهمية هذه المؤسسات كآليات بديلة لتسوية النزاعات الجبائية، فقد أحاطها المشرع بكل الضمانات التي تجعل منها مؤسسات مستقلة عن الإدارة، كما وفر لها كل أسباب الفعالية للقيام بعملها على الوجه الأكمل.

لذلك سنحاول في هذا المحور إبراز هذه الأهمية من خلال التركيز على وساطة اللجان الضريبية في النزاعات الجبائية كضمانة أساسية للملزم وعلى العوامل التي تضمن لها الفعالية في عملها، مع إبراز مظاهر التفاعل بينها وبين القضاء باعتباره صاحب الاختصاص العام في المنازعة الجبائية، دونما التطرق لمسألة تشكيل اللجان الضريبية أو كيفية انعقادها، أو الإجراءات المتبعة أمامها، باعتبارها من المسائل البديهية والمعروفة لدى المتدخلين والفاعلين في المنازعة الضريبية.

أولا- وساطة اللجان الضريبية في تسوية المنازعات الجبائية:

تعتبر وساطة اللجان الضريبية، اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، إحدى أهم الضمانات المخولة للملزم في التشريع الضريبي المغربي أمام السلطات والامتيازات المخولة للإدارة، في إطار قيامها بمراقبة وتصحيح إقرارات الملزمين.

ولن يتأتى تحقيق هذه الوساطة كضمانة أساسية من ضمانات الملزم، إلا بوجود آليات تسمح للملزمين بفرض احترام حقوقهم في مواجهة الإدارة بعد استكمال مراحل المسطرة التوجيهية دون حصول اتفاق بين طرفي المنازعة.

ويتحقق ذلك على وجه الخصوص في كون اللجان الضريبية تشكل درجة مهمة وأساسية من درجات الحوار غير المباشر مع الإدارة، يسمح للملزم بعرض وجهة نظره في التصحيحات المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية، بإشراك أطراف أخرى تتوفر على خبرة كافية في مجال الأنشطة المهنية التي ينتمي إليها نشاط الملزم، وهو ما يشكل نوعاً من الرقابة الخارجية على عمل الإدارة.

ولكي يجري هذا الحوار في جو من الحرية والنزاهة، فقد حرص المشرع على تأمين حياد واستقلالية اللجان الإدارية الضريبية وذلك من خلال إسناد رئاستها إلى هيئة القضاء باعتبارها هيئة مستقلة، الأمر الذي يبعث الثقة والاطمئنان في نفوس الملزمين حتى لا يحسبوا أنفسهم في موقف ضعف أمام الإدارة الضريبية التي لا تتمتع بأي امتياز خاص أمام اللجان الضريبية.

ومن بين مظاهر الحياد والاستقلالية كذلك إلحاق 30 موظفاً باللجنة الوطنية، حيث يبقى المغزى الأساسي من هذا الإلحاق استقلال اللجنة الوطنية وعدم تبعيتها للمديرية العامة للضرائب التي ينتمي إليها الموظفون الملحقون بجعلهم في مأمن عن تأثيرات الإدارة التي ينتمون إليها.

ثانياً - مظاهر الفعالية في اللجان الضريبية :

بالإضافة إلى مظاهر الحياد والاستقلالية التي تتمتع بها اللجان الضريبية، حرص المشرع - بالرغم من بعض الملاحظات التي يمكن تسجيلها في هذا الصدد - على توفير أسباب الفعالية في عملها لتمكينها من المساهمة الفعالة في تسوية النزاعات الضريبية المعروضة عليها، ومن مظاهر الفعالية هذه نشير إلى ما يلي :

أ- سرعة البت في النزاعات :

على خلاف المنازعة القضائية، تتميز المنازعة أمام اللجان الضريبية بتحديد أجل البت فيها من قبل المشرع في 24 شهر بالنسبة للجنة المحلية لتقدير الضريبة (المادة 225) وفي 12 شهرا بالنسبة للجنة الوطنية (المادة 226).

ويسعى المشرع من خلال ذلك إلى الإسراع في معالجة الملفات المعروضة على أنظار اللجان الضريبية وتفادي تراكمها أو البطء في عملية البت فيها، بالنظر لخصوصية المنازعة الجبائية التي لا تحتمل المزيد من التأخير لما قد يكون لذلك من تأثيرات سلبية على المراكز المالية لكل من الملزم والخزينة على حد سواء.

ولهذا الغرض ولإعطاء المزيد من الديناميكية لعمل اللجان الضريبية على مستوى سرعة البت في النزاعات المعروضة عليها، فقد تم رفع عدد اللجان الفرعية المشكلة منها اللجنة الوطنية من 5 لجان فرعية إلى 7 لجان فرعية وفي نفس الوقت أصبحت مقررات اللجنة المحلية الصادرة في القضايا المتعلقة بالضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية وبواجبات التسجيل نهائية متى كان مبلغها يساوي أو يقل عن خمسين ألف درهم (50.000) طبقا للتعديل الذي طال مقتضيات المادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب بمقتضى أحكام البند I من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010.

ب- إشراك فعاليات من قطاعات مهنية مختلفة والاستعانة بخبراء :

في إطار فلسفة جديدة للعلاقات بين الإدارة والملزم تقوم على أساس الحوار الإيجابي والوساطة في حل المنازعات الناشئة بينهما، سعى المشرع الضريبي في تشكيل اللجان الضريبية إلى إشراك فعاليات تنتمي إلى قطاعات مهنية مختلفة، تقوم بتنشيط الحوار بين طرفي المنازعة بغرض الوصول إلى الحلول الملائمة، معتمدة في ذلك على خبرتها ودرايتها في ميادين الضرائب والمحاسبة والاقتصاد.....

وفضلا عن ذلك يمكن لكل من اللجنة المحلية أو اللجنة الوطنية الاستعانة على سبيل الاستئناس بخبير أو خبيرين فيما يخص كل قضية كلما رأت ذلك ضروريا ومفيدا لتسوية المنازعة، يتم تعيينهما من بين الموظفين أو غير الموظفين.

إن إشراك مختلف هذه الفعاليات المنتمية إلى قطاعات مهنية مختلفة في تشكيل اللجان الضريبية والاستعانة بخبراء في مداولاتها إنما الغاية منه إضفاء الديناميكية والفعالية الضروريتين في عملها بغرض وضع حد للمنازعة الناشئة بين الإدارة والملزم حول تحديد الأساس الخاضع للضريبة من خلال قيام هذه الفعاليات المهنية والجماعية بتقريب وجهات النظر بين طرفي الخصومة مستغلة في ذلك سلطتها المعنوية المستمدة من خبراتها الواسعة في مختلف المجالات.

ج- الاختصاص في المسائل الواقعية دون القانونية :

ينحصر اختصاص اللجان الضريبية بموجب القانون في المسائل الواقعية أي تلك التي تتعلق بتحديد الأسس الضريبية على إثر التصحيح أو المراقبة التي أقدمت عليها الإدارة للأسس المصرح بها، وهذا الاختصاص يفرض عليها التصريح بعدم اختصاصها كلما تعلق الأمر بتفسير مقتضيات قانونية أو تنظيمية.

وقد أثار هذا التمييز في الاختصاص ما بين المسائل القانونية والمسائل الواقعية العديد من النقاشات القانونية والفقهية التي ذهبت إلى حد اعتباره انتقاصا من قيمة اللجان الضريبية وتقليلا من أهمية عملها.

غير أننا وخلافا لهذا الرأي، نرى أن غاية المشرع من هذا التمييز هو تجنب اللجان الضريبية الدخول في مناقشات وجدالات ذات طبيعة قانونية، قد تكون عاملا معيقا لعملها وللغاية من إحداثها، وبالتالي الحد من فعاليتها في تصفية النزاعات.

وبالمقابل يمكن القول أن حصر اختصاص اللجان الضريبية في المسائل الواقعية والتقنية المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وأساسها، إنما ينسجم مع

طبيعتها الإدارية، ومع متطلبات السرعة في معالجة الملفات المعروضة عليها، ومع تكوينها من متخصصين في مجال الجبايات والمحاسبة وفي ميدان الأعمال، وليس في تفسير القانون، ولعل هذا التمييز يعتبر من بين العوامل التي ساهمت في إضفاء كثير من الفعالية في عمل اللجان الضريبية.

د - اعتماد قواعد العدالة في عملها :

إنه من بين أهم مظاهر الفعالية في عمل اللجان الضريبية وخصوصا اللجنة الوطنية، كونها تستلهم مبادئ العدالة المطبقة أمام القضاء، ويتمثل ذلك في وجود نظام الطعن على درجتين، اللجنة المحلية كدرجة ابتدائية واللجنة الوطنية كدرجة استئنافية، وفي اعتمادها القواعد الإجرائية المتبعة في التحقيق من قبيل التواجهية وعقد الجلسات الكافية لاتخاذ مقرراتها التي يجب أن تكون معللة ومسببة حتى تكتسب القوة الثبوتية وحتى يتسنى للقضاء معرفة مواطن العيب والخلل في بنائها، فضلا عن كونها تتبع نظام جماعي في سير أعمالها يقوم على تشكيل مختلط يضم ممثلي الإدارة وممثلي الملزم.

وعموما فقد ساهمت اللجان الضريبية من خلال وساطتها في تصفية العديد من القضايا والمنازعات وقطع الطريق على الكيدية منها مما خفف العبء على الإدارة والقضاء معا.

غير أن ذلك لا يمنع من إثارة بعض النقائص في عملها التي ينبغي الوقوف عندها في إطار الإصلاحات المقبلة، ومن ذلك على وجه الخصوص :

- مسألة تحرير مقررات اللجان الضريبية باللغة الفرنسية التي تثير احتجاج بعض الملزمين وخاصة في القضايا المتعلقة بالأرباح العقارية ورسوم التسجيل، ويصبح هذا الأمر أكثر تعقيدا عندما يتم الطعن في هذه المقررات أمام المحاكم حيث اللغة العربية هي لغة المرافعات والمداولات والأحكام، إذ يتطلب ذلك بذل مجهود مضاعف من قبل المتدخلين في المنازعة القضائية

من قضاة ومحامين وخبراء ومفتشين قصد القيام بترجمة مضامين مقررات اللجان دون الإخلال ببنائها.

- عدم نشر قرارات اللجنة الوطنية يخلق أزمة تواصل بين الباحثين وخبراء المحاسبة وجمهور الملزمين وبين الإدارة الضريبية، والعلة في نظر أعضاء اللجنة ضعف الوسائل المادية، مما يؤدي إلى عدم نشر قراراتها لتشكيل مرجعا لكل المهتمين.
- مزاولة القضاة رؤساء اللجان الضريبية لمهام مزدوجة، مهام أصلية داخل المحاكم ومهام إضافية داخل اللجان.

ثالثا - أوجه تعاطي القضاء الإداري مع مقررات اللجان الضريبية

رغم ما تتمتع به اللجان الضريبية من استقلال وحياد وفعالية في عملها، ورغم إتباعها لقواعد ومبادئ العدالة المطبقة أمام المحاكم، فقد حرص المشرع على إخضاع مقرراتها للرقابة القضائية، وفتح باب الطعن فيها من قبل الإدارة والملزم أمام القضاء الذي يبقى صاحب الكلمة الأخيرة والحاسمة في المنازعة الجبائية.

وسنحاول فيما يلي إبراز أهم مظاهر التعاطي الايجابي للقضاء مع مقررات اللجان الضريبية سواء من خلال الحرص على التطبيق السليم للقانون وتفسير ما كان منه بحاجة إلى تفسير، أو من خلال إقرار مبدأ توزيع عبء الإثبات وغيرها من التدخلات الفعالة للقضاء في هذا الصدد، على أن نبرز في نقطة ثانية بعض مظاهر انعدام التصدي لمقررات اللجان الضريبية، ولا يدخل هذا في باب تقييم الأحكام القضائية بقدر ما نسعى منه إلى بسط بعض الإشكاليات القضائية والقانونية وعرضها للمناقشة.

أ- مظاهر التعاطي الايجابي للقضاء مع مقررات اللجان الضريبية :

إذا كان المشرع الضريبي قد أقر مجموعة من الضمانات في إطار مراقبة الضريبة وتصحيح وعائها، غايته في ذلك حماية المراكز القانونية للملزمين وتمكينهم من

الدفاع عنها في إطار مسطرة تواجيهية قد تفضي إلى عرض النزاع على اللجان الضريبية كضمانة إضافية لهم، فإن القضاء الإداري جاء ليكرس هذه الضمانات على أرض الواقع انطلاقا من تطبيق المقتضيات القانونية وتفسيرها بشكل سليم يضمن تحقيق التوازن بين الحفاظ على المال العام من جهة وحماية حقوق الملزمين من جهة أخرى.

- حرص القضاء على التطبيق السليم للقانون :

فالقاضي الإداري وفي سياق ممارسة رقابته على مقررات اللجان الضريبية قد يصادف العديد من الحالات التي يحاول فيها أطراف المنازعة تطويع النص الجبائي بما يخدم مطالباتهم، وهو الأمر الذي يستدعي من القاضي الحرص على تطبيق المقتضيات القانونية تطبيقا سليما متى كان النص واضحا، أو إعمال قواعد التفسير بما يتناسب وخصوصية المادة الضريبية لإظهار مدلول النص الضريبي.

وبالرجوع إلى القرارات والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بالمغرب، يتضح أن القاضي الإداري لم يتردد في الحرص على تطبيق النص القانوني متى كان واضحا ومن ذلك على سبيل المثال :

- قرار الغرفة الإدارية رقم 420 بتاريخ 2003/6/26 الذي قضى بأن أجل الطعن في الضرائب المفروضة على إثر مقرر اللجنة الوطنية محدد حصرا في 60 يوما من تاريخ وضع الأمر بالتحصيل أو تبليغ المقرر، وتقديم تظلم جديد بهذا الشأن لا يفتح أجلا جديدا للطعن.

- الحكم رقم 1201 الصادر عن إدارية البيضاء بتاريخ 2009/6/17 في الملف 07/807 بمناسبة الطعن في إصدار الأمر بالتحصيل في إطار المسطرة السريعة قبل استنفاد مسطرة اللجان الضريبية، والذي جاء فيه، أنه يستفاد من المقتضيات المشار إليها أعلاه أن المشرع خول الإدارة الحق في إصدار الأمر بالتحصيل تبعا للتقديرات المحددة في الرسالة الثانية مما يكون معه الدفع بعدم مشروعية الأمر بالتحصيل عديم الأساس.

وإذ لا يتسع المجال هنا لعرض العديد من القرارات والأحكام التي تكشف عن مدى حرص القاضي الإداري على التطبيق السليم للمقتضيات القانونية، نكتفي بالإحالة على الأحكام الكثيرة التي تكرر هذا الحرص على التطبيق السليم للقانون خلال المنازعة القضائية بمناسبة الطعن في مقررات اللجنة الوطنية بالخصوص، سواء فيما يتعلق بالمسطرة التوجيهية (الإشعار بالفحص - مسطرة التصحيح) أو ما يتعلق بمسطرة المثول أمام اللجان ومسطرة اتخاذ مقرراتها.

- عدم التوسع في أعمال البطلان :

إن القاضي الإداري، حرصاً منه على تطبيق القاعدة القانونية تطبيقاً سليماً متى كانت واضحة، قضى بعدم التوسع في أعمال الجزاء المتمثل في بطلان مقررات اللجان الضريبية باعتبار أن حالات البطلان جاءت في المادة 220 من المدونة العامة للضرائب على سبيل الحصر :

- حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق داخل الأجل
- حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضع للضريبة داخل الأجل

ومن بين أبرز المواقف الصادرة عن القضاء بخصوص عدم التوسع في أعمال جزاء البطلان كون عدم تبليغ مقرر اللجنة الوطنية إلى الملزم داخل أجل 6 أشهر الموالية لصدوره، لا يفضي إلى بطلان هذا المقرر بعلّة أن المشرع لم يرتب أي جزاء على ذلك.

- إقرار مبدأ توزيع عبء الإثبات :

إن المبدأ العام في الإثبات كما هو معروف أن البيئة على المدعي، وهو ما أقرته المادة 399 من قانون الالتزامات والعقود، إلا أن الأخذ بهذا المبدأ على إطلاقه لا يستقيم مع خصوصية المنازعة الضريبية وكذا مع الطابع الحضوري لمسطرة التحقيق فيها، لذلك لم ينظم المشرع مسألة الإثبات في المادة الضريبية في تنظيم خاص، حتى يترك للقاضي هامشاً من الحرية في هذه المسألة

لذلك فقد ارتأى القضاء الإداري المغربي عدم التطبيق الصارم لقاعدة إلقاء عبء الإثبات على المدعي، بل عمد إقرار مبدأ توزيع عبء الإثبات بين الإدارة الضريبية والملزم تبعا لطبيعة وجدية الدفوع المصرح بها ونوعية وسائل الإثبات المدلى بها، علما أن وسائل الإثبات المتاحة في النزاعات العادية ليست متاحة للملزم في النزاع الضريبي (كاليمين وشهادة الشهود مثلا).

وفي هذا الإطار وكمثال لتوزيع عبء الإثبات، اعتبر القضاء الإداري أن الإدارة هي الملزمة بعبء إثبات أنها التزمت بالضوابط المتعلقة بمسطرة التحقيق وخاصة ما يتعلق باحترام أجل 15 يوما الفاصلة بين تبليغ الإشعار بالفحص وبداية الأشغال.

وبالمقابل جعل القضاء عبء الإثبات على عاتق الملزم متى دفع بتخلف الإدارة عن تقديم الملف إلى اللجنة الوطنية داخل الأجل المقرر لذلك قانونا.

وقد اعتبر القضاء الإداري كقاعدة عامة في مجال توزيع عبء الإثبات أن الأصل هو تحقق ما ذكر وداخل الآجال المقررة قانونا وأن على من يدعي خلاف ذلك إثباته (قرار الغرفة الإدارية عدد 204 المؤرخ في 2008/3/5).

وهكذا ومن خلال ما سبق يمكن القول أن القاضي الإداري لم يعمل فقط على مراقبة التطبيق السليم للقانون وتكريس الضمانات المخولة بمقتضاه لكل من الملزم والإدارة بل ساهم بالإضافة إلى ذلك تطوير النصوص القانونية بتفسير غموضها وملء فراغها، وبذلك فهو يشكل باستمرار مصدرا رئيسيا للتشريع الجبائي في بلادنا.

ب- بعض مظاهر عدم تصدي القضاء لمقررات اللجان الضريبية :

إذا كان القاضي الإداري قد لعب دورا إيجابيا في ممارسة الرقابة على مقررات اللجان الضريبية فيما يخص الحرص على احترام التطبيق السليم للقانون ومراقبة مدى احترام الإجراءات القانونية للمثول أمام اللجان الضريبية وانعقادها، فإنه

بالمقابل لم يعمل على التصدي للوسائل الموضوعية المتعلقة بجوهر التصحيحات التي اعتمدها اللجان الضريبية متى ثبت له انعقاد الإجراءات القانونية لاتخاذ مقرراتها، فكان من نتائج ذلك التجاوز الكلي لمرحلة اللجان الضريبية وعدم التصدي لمقرراتها فيما يخص جوهر التصحيحات.

- التجاوز الكلي لمرحلة اللجان الضريبية :

إن القول بأن المنازعة الجبائية هي منازعة على مراحل ينطوي على عنصر الاستمرارية والتواصل بين مراحل وحلقات هذه المنازعة وهو ما يستوجب في نظرنا عدم تجاهل أهمية مرحلة الطعن أمام اللجان الضريبية كمحطة أساسية في النزاع ، استغرقت وقتا وجهدا مهمين في إعادة تحديد أساس الضريبة من خلال مجموعة معقدة من العمليات الجبائية والمحاسبية والحسابية قبل أن تصل إلى اتخاذ مقررها.

ومما لا شك فيه أن الممارسة القضائية في هذا الباب استقرت على اعتبار النتيجة التي توصلت إليها مرحلة الطعن أمام اللجان غير جديرة بالاعتبار، وأن الطعن أمام القضاء ينشر الملف من جديد ويعيد المنازعة إلى نقطة البداية.

ومن شأن التجاوز الكلي لمرحلة الطعن أمام اللجان الضريبية أن تترتب عنه بعض النتائج غير السليمة والمتمثلة في عدم مراعاة :

- أن الملزم أو الإدارة لا يمكنهما الطعن في تصحيح لم يطعنا فيه في المراحل السابقة
- أن الملزم أو الإدارة لا يمكنهما الطعن في تصحيح سبق أن وافقا عليه

وفي هذا الصدد لا يفوتنا أن نشيد ببعض التوجهات القضائية الاستثنائية التي لا تتجاهل مرحلة الطعن خلال اللجان الضريبية وتجعل منها استمرارية للمرحلة القضائية، وعلى سبيل المثال الحكم عدد 56 الصادر عن إدارية البيضاء بتاريخ 2004/2/11 في الملف الإداري عدد 3/309 غ الذي جاء فيه :

«وحيث بالنسبة لباقي الوسائل، فإن نظر المحكمة ينحصر في الدفع المثارة أمام اللجنة الوطنية دون غيرها من الوسائل التي أثبتت أول مرة من خلال المرحلة القضائية، مما تكون معه هذه الدفع غير جدية بالرد عليها...».

- عدم التصدي للوسائل المثارة خلال مرحلة اللجان :

لقد ألزم المشرع اللجان الضريبية بتعليل قراراتها حتى تكسبها القوة الثبوتية اللازمة وحتى يتسنى للقضاء معرفة وتبيان مواطن القوة ومواطن الخلل والعيب في بنائها، وبالتالي يبقى من الضروري أن يعمل القاضي الإداري على استثمار ذلك المجهود الذي بدله أعضاء اللجان التي يرأسها قضاة وتتكون من متخصصين وخبراء في الضرائب والمحاسبة والاقتصاد من خلال التصدي لمختلف الوسائل والدفعات المثارة خلال مرحلة اللجان والمتعلقة بجوهر التصحيحات التي اعتمدها هذه اللجان أو تخلت عنها.

ونشير في هذا الباب إلى أنه إذا كان الفصل في النزاع الضريبي يستلزم الحسم في تقنيات بالغة التعقيد وفي مفاهيم ذات محتوى تقني دقيق تفرض بالضرورة اللجوء إلى الخبير، لإبداء رأيه في هذا الجانب الفني، فإن دور القاضي لا ينبغي أن يقتصر في مراقبة الجانب الشكلي للخبرة بل إن رقابة القاضي ينبغي أن تكون شاملة لمختلف عناصر ومضامين الخبرة من حيث واقعيته وفنيته ودرجة ثبوتها، حتى يكون موقفه وقضائه معللا تعليلا سليما (الخبرة موضوع مداخله أخرى في هذه الندوة).

كانت هذه بعض الملاحظات حول بعض مظاهر عدم تفاعل القاضي الإداري مع مرحلة الطعن أمام اللجان، ليس الهدف منها تقييم الأحكام القضائية، ولكن الهدف منها عرض هذه الملاحظات للمناقشة من قبل المتدخلين والمهتمين للوصول إلى بعض الخلاصات المفيدة في تطوير عمل الإدارة واللجان والقضاء في مجال المنازعة الضريبية.

خاتمة :

بالرغم من كون المنازعات الإدارية تعتبر مرحلة مهمة وأساسية من مراحل المنازعة الجبائية، فإن ذلك لا يشكل بأي حال من الأحوال منافسة للمرحلة القضائية باعتبار أن القضاء يبقى هو صاحب الولاية العامة في المنازعة الضريبية والضمانة الأسمى للملزم من أي ضرر قد يطاله من عمل الإدارة، فضلا عن دوره الأساسي كمصدر من مصادر التشريع الضريبي، حيث أسهم بشكل إيجابي في إبداع الكثير من الاجتهادات لمواجهة بعض أوجه الغموض والقصور في النصوص القانونية لم يملك المشرع إزاءها إلا أن يتدخل لوضعها في شكل نصوص ومقتضيات قانونية.

لائحة المراجع :

(1) المراجع الأساسية :

- المدونة العامة للضرائب.
- مدونة تحصيل الديون العمومية.
- قانون جبايات الجماعات المحلية.
- أعمال الندوة الوطنية حول العمل القضائي والمنازعات الضريبية 28 و 29 مارس 2005 المنشورة بدفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/8.
- أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية المنظمة بكلية الحقوق بمكناس أيام 4 و 5 دجنبر 2009، منشورة بمجلة القسطاس والزيتونة عدد خاص.
- حياة البجدايني : قواعد التقاضي في المادة الضريبية، منشورات مجلة الحقوق المغربية سلسلة دراسات قضائية الإصدار الثالث 2010.
- محمد قصري : المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية الطبعة الأولى 2005.
- LAZRAK Rachid : Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc, édition la porte 2007.
- Assises nationales sur la fiscalité au Maroc , le 26 et 27 novembre 1999.

(2) المقالات والدراسات :

- ليبض بوبكر : المطالبة التمهيدية كحل بديل للمنازعة الجبائية أمام القضاء دراسة غير منشورة.
- خالد عبد الغني : المنازعة الجبائية، دراسة غير منشورة.
- المختار السريدي : الطعن في أساس الضريبة أمام اللجان الضريبية، دراسة منشورة بجريدة الصباح.
- المختار السريدي : الطعن القضائي في الأساس الضريبي لإرساء مفهوم جديد دراسة منشورة بجريدة الصباح.
- Jean Paul CORDEAU : L'amélioration des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, Revue du trésor N° 10, octobre 2008.

(3) القرارات والأحكام القضائية :

- قرار الغرفة الإدارية عدد 420 المؤرخة في 2003/06/26.
- قرار الغرفة الإدارية عدد 79 المؤرخ في 2006/2/1.
- قرار الغرفة الإدارية عدد 204 المؤرخ في 2008/3/5.
- الحكم رقم 1201 الصادر عن إدارية البيضاء في الملف 07/807 بتاريخ 2009/6/17.
- الحكم رقم 56 الصادر عن إدارية البيضاء في الملف رقم 3/309 غ بتاريخ 2004/2/11.
- الحكم رقم 630 الصادر عن إدارية مكناس بتاريخ 2009/9/1.

الرقابة القضائية على العمل الضريبي حالات للدراسة

الأستاذ عبد المعطي القدوري

رئيس المحكمة الإدارية بأكادير

إن أساس الرقابة على أعمال الإدارة هو إخضاع هذه الأعمال للقانون وهو ما يعبر عنه اصطلاحاً بمبدأ المشروعية أي سيادة حكم القانون. وطرق هذه الرقابة في المجال الإداري نوعان : رقابة إدارية ورقابة قضائية⁽¹⁾. والذي يعنينا هنا في هذه المداخلة هو الرقابة الثانية والمباشرة من طرف القضاء الإداري بالذات، والعمل الإداري الذي يهمننا هو العمل الضريبي إن على مستوى التأسيس أو على مستوى التحصيل. والرقابة القضائية على هذا العمل ليست رقابة ذاتية، ولا رئاسية، ولا تلقائية، بل تباشر من طرف مؤسسات قضائية مستقلة محددة قانوناً تنظيمياً واختصاصاً، وتبت بمناسبة رفع المنازعة إليها، وتعتبر من أنجع وسائل المراقبة باعتبار القضاء السلطة المختصة في مراجعة نشاط الإدارة الضريبية، ومراقبة مدى ملاءمة الإجراءات المتبعة في نشأة الإلزام الضريبي، للمبادئ العامة للقانون⁽²⁾، أي إحقاق الحق. وتكون مهمة القاضي أيسر كلما طابق القانون الحق أو قاربه، وتكون أصعب كلما ابتعد القانون عن الحق لأنه (أي القاضي) ملزم بتطبيق القانون، والبت في المنازعة وإلا اعتبر منكراً للعدالة. فأمام مقتضيات قانونية ثبتت مخالفتها للمبادئ العامة للقانون أو أضحت بعيدة عن الحق يجتهد القاضي متخذاً في ذلك مسالك متعددة، للتخفيف من آثار المقتضيات المعيبة (من منظور الحق) سعياً للتقرب أكثر إلى الحق مستغلاً كل غموض أو إبهام أو

(1) مليكة الصروخ : القانون الإداري دراسة مقارنة، الطبعة الثانية 1992، ص 372.

(2) عبد الغني خالد : المسطرة في القانون الضريبي المغربي، ص 355.

ثغرة، أي يضحي مشرعا بقدر ما يسمح به فراغ النص أو غموضه⁽³⁾ دون الإخلال بالتوازن اللازم بين ضمان حقوق الملتزم، وحقوق الخزينة العامة. ولهذا، وخلافا لما يذهب إليه البعض⁽⁴⁾ فللقضاء الإداري في المغرب دور حاسم في مجال المادة الضريبية على الرغم من أنها مطبوعة بالتقنين، وهذا الدور يشمل كل المنازعات سواء انصبت على الشكل والإجراءات أو الجوهر. والدليل ارتفاع وثيرة الدعاوى الضريبية المعروضة على المحاكم الإدارية. ومعلوم أن مقاضاة المواطنين للإدارة الضريبية ظاهرة صحية تجعل من القضاء الإداري شريكا فعليا في صناعة القرار الضريبي⁽⁵⁾. ولما لهذا من انعكاس ايجابي على الملتزم يتجلى في تدعيم الثقة في المؤسسات، كما أن للعمل القضائي دور هام وباعث على تحسين صياغة القوانين الضريبية، وخير مؤشر على ذلك هذه الندوة الوطنية في المادة الضريبية، وكذا التحيين التدريجي للنصوص الضريبية والذي انتهى إلى صدور مدونة عامة للضرائب سنة 2007⁽⁶⁾، ومدونة تحصيل الديون العمومية سنة 2000⁽⁷⁾ بالإضافة إلى أن التعديلات السنوية في قوانين المالية تستحضر دائما الاجتهاد القضائي، وتجدر الإشارة هنا إلى مسألة أساسية وهي قراءة وتطبيق القانون من طرف كل من القاضي والمفتش الضريبي والمحاسب العمومي. فإذا كان الثلاثة ينطلقون في قراءتهم وأحيانا في تفسيرهم للمقتضيات الضريبية من منطلق واحد وهو القانون فإن الهاجس أو البعد الذي يسيطر على كل واحد منهم

(3) ادريس الضحاك : الكلمة الافتتاحية، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس 2005 - العمل القضائي والمنازعة الضريبية، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/8.

(4) عبد الرحمان بليلا : خصوصيات العمل القضائي في المنازعات الجبائية بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ملف مواضيع الساعة.

(5) نور الدين بن سودا : الكلمة الافتتاحية، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس 2005، العمل القضائي والمنازعة الضريبية، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/8.

(6) المحدثات بموجب المادة خمسة من قانون المالية رقم 06.43 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 دجنبر 2006).

(7) ظهير الشريف رقم 1.00.175 صادر في 28 محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

بحكم طبيعة وظيفته يختلف من واحد لآخر. فالقاضي انطلاقته القانون وبعده إحقاق الحق وتحقيق العدالة.

والمفتش الضريبي (إدارة الضرائب) ينطلق من القانون - أي نعم - إضافة للدوريات (الفقه الضريبي) لكن هاجسه وبعده مالي وهذا حق مشروع فهو يدافع عن حقوق الخزينة، وحقوق الخزينة وحدها لا غير، ويسأل ويقيم عمله من طرف إدارته بحسب الرقم المالي الذي أفرزه تحقيقه. والمحاسب العمومي (الخزينة العامة) ينطلق كذلك من نصوص قانونية (مدونة التحصيل مثلاً) ومن الدوريات والمناشير الداخلية، لكن هاجسه وبعده محاسبي، فهو يراقب ويحاسب من طرف السلطة الرئاسية، لكن ليس على مدى ضمان حقوق المدينين بل بقدر ما استخلصه من ديون ضريبية ورسوم في حكمها بغض النظر عن احترامه لإجراءات الاستخلاص أو تقادم الدين.

بعد هذه المقدمة اللازمة لتوضيح معالم هذه المداخل، وما دام إطارها محدد في عنوانها وهو حالات للدراسة، أتناول صور هذه الرقابة القضائية في بعض الحالات على سبيل المثال لا الحصر (فقرة ثانية)، لكن لابد في فقرة أولى من الإشارة إلى المؤسسات القضائية المعنية بالمنازعات الضريبية (أ) ثم سرد لأهم القواعد والمبادئ التي تحكم لزما المادة الضريبية (ب).

الفقرة الأولى أ - مؤسسات القضاء الإداري :

منذ مارس 1994 شرعت المحاكم الإدارية المحدثّة بموجب قانون 41.90⁽⁸⁾ في عملها بصفتها الجهة القضائية المختصة والمتخصصة بالنظر في المنازعات الإدارية ومنها المنازعة الضريبية في مواكبة للتحويلات الكبرى التي عرفها المغرب في مجال ترسيخ دولة الحق والقانون⁽⁹⁾.

(8) ظهير شريف رقم 1.91.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993).

(9) كلمة وزير العدل في أشغال اليوم الدراسي الذي نظّمته المدرسة الوطنية للإدارة العمومية حول موضوع «تطور القضاء الإداري بالمغرب» في ضوء إحداث محاكم استئناف إدارية يوم 22 نونبر 2006.

وفي شهر شتنبر 2007⁽¹⁰⁾، وفي استمرارية لدعم بناء دولة الحق والقانون، شرعت محاكم الاستئناف الإدارية في عملها وأضحت بالتالي الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تقوم بدورها الأصيل كمحكمة قانون بعد أن كانت ولمدة 13 سنة تنظر كمحكمة موضوع في استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية.

الفقرة الأولى ب - مبادئ وقواعد تحكم المادة الضريبية :

- هذه أهم القواعد المنظمة للمادة الضريبية، مصدرها القانون أو الاجتهاد القضائي نسردها دون شرح أو تفصيل لان المجال لا يسمح بذلك :
- قاعدة شرعية الضريبة، لا ضريبة ولا رسم إلا بمقتضى القانون.
 - لا إعفاء ولا إسقاط ضريبي إلا بمقتضى القانون.
 - التفسير الضيق للقانون الضريبي.
 - الشك في مدى النص وحدوده يفسر لصالح الملتزم.
 - عدم جواز اللجوء إلى القياس، لان استعمال الاستنتاج والقياس يتناقض مع مبدأ دستورية الضريبة.
 - القضاء الضريبي مصدر من المصادر التفسيرية للقاعدة الجبائية.
 - القانون الضريبي كالقانون الجنائي استثناء وقيد على حرية الفرد في العمل والتملك.
 - قاعدة تطبيق القانون الضريبي من حيث الزمان، عدم رجعية القانون.

الفقرة الثانية - صور للرقابة القضائية (حالات للدراسة) :

الحالة الأولى - إشكالية تعذر التسليم إلى الخاضع للضريبة وصحة التبليغ على ضوء المادة 219 من المدونة العامة للضرائب :

من أهم الضمانات المقررة قانونا لفائدة الخاضع للضريبة إعلامه بالدين

(10) ظهير شريف رقم 1.06.07 صادر في 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 80-03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية.

الضريبي سواء في مرحلة التأسيس أو التحصيل، فلا يقبل تأسيس الدين الضريبي في غفلة من الملزم به، وقد كان القانون المالي بمقتضى المادة 5⁽¹¹⁾ منه يعطي ضمانات كبيرة للملزم في هذا المجال، ضمانات أكدها القضاء على مستوى المجلس الأعلى، وتراجع عن أهمها كتاب المساطر الجبائية قانون المالية لسنة 2005 في المادة 10 منه.

فالرقابة هنا رقابة على الوسائل والإجراءات في فرض الضريبة أو تحصيلها، وإبطال الدين الضريبي لهذه العلة يؤدي إلى إسقاط الدين الضريبي ضمنا لاستقرار المعاملات ما لم يكن الأجل لا زال مفتوحا أمام الإدارة لإعادة التبليغ وفقا لما يقتضيه القانون.

ويهمنا هنا ما ورد بالمادة 219 من مدونة الضرائب لسنة 2007 الفقرة الأخيرة التي تنص على أنه «إذا تعذر تسليم الوثيقة إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية وتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور».

وانطلاقا من المقتضيات القانونية المذكورة أعلاه فإن التبليغ يعتبر صحيحا في بعض الحالات، يعني حالات محددة حصرا ولا يجوز القياس عليها أو إضافة حالات أخرى غير الحالات المنصوص عليها حصرا. وقد أكد القضاء أن اعتماد الإدارة في صحة التبليغ بيانا غير البيانات الواردة حصرا في المادة 219. يعتبر مخالفا للقانون ويجعل التبليغ غير صحيح ويعرض الإجراءات التي بني عليها

(11) المادة 5 من قانون المالية لسنة 1995.

الفرض للإبطال»⁽¹²⁾.

الحالة الثانية - حجية الجداول الضريبية أمام السلطة القضائية :

أرى من المفيد سرد وقائع قضية عرضت على القضاء ثم التعليق في شكل قراءة للنصوص المطبقة على النازلة.

خضعت شركة خاصة لمسطرة معالجة صعوبات المقاوله فقام القابض (الخزينة العامة) بالتصريح بمقتضيات ضريبية تجاه هذه المقاوله أمام القاضي المنتدب، فنازع رئيس المقاوله في الدين الضريبي نافيا المديونية، فأصدر القاضي المنتدب أمرا بعدم الاختصاص في تحقيق الدين بعله أن المنازعة في صحة قيام الدين العام تختص المحكمة الإدارية بنظره طبقا لأحكام المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية.

فتقدم الخازن العام للمملكة بمقال أمام المحكمة الإدارية بأكادير في مواجهة المقاوله المدينة والمدير العام للضرائب والسنديك ملتصا بالشهاد بثبوت مديونيته تجاه المقاوله المدعى عليها. فأصدرت المحكمة الإدارية بأكادير حكما بعدم الاختصاص النوعي استأنفه قابض قباضة آيت ملول وصدر بشأنه قرار عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تحت رقم 350 وتاريخ 30-4-2008 ملف إداري (القسم الأول) عدد 2008/1/4/306 قضى بإلغاء حكم المحكمة الإدارية بأكادير والتصريح باختصاص هذه الأخيرة للبت في الطلب وإرجاع الملف إليها لمواصلة النظر فيه معللا قراره بما يلي : «حيث إن الخازن العام عندما رفع الأمر إلى المحكمة الإدارية امتثالا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 697 من مدونة التجارة وخشية سقوط الحق، وطلب منها الإشهاد بثبوت دائيته، فإن ذلك لا يعني نقل اختصاص القاضي المنتدب إلى المحكمة الإدارية، ولكن حسب أنه رفع أمامها المنازعة في الدين باعتباره دينا ضريبيا يدخل في اختصاصها طبقا للمادة 8

(12) الحكم عدد : 2009/363 الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير في الملف عدد 2007/721 ش والحكم عدد : 2010/792 الصادر عن نفس المحكمة في الملف عدد 2009/638 ش.

من القانون رقم 41.90، وطلب منها تكليف الملمزم بعرض موجبات طعنه وأوجه منازعته، ولا يمنع المحكمة الإدارية من القضاء في المنازعة قبولاً أو رفضاً. أن ترفع في مثل نازلة الحال - وخروجاً عن الأصل - من طرف الإدارة بدل الملمزم المنازع تطبيقاً لنص خاص (المادة 697 المشار إليها...).

ولأن المحكمة الإدارية بأكادير ملزمة بالبت ولأياً بمقتضى قرار الإحالة أعلاه، فقد بتت في الدعوى بعد التحقيق فيها وقضت برفض الطلب. وجاء بأعلى حكمها القاعدة التالية: (تذيل الجداول الضريبية بمجرد إصدارها بالصيغة التنفيذية من طرف وزير المالية أو الشخص المفوض له في ذلك وتكون قابلة للتنفيذ بقوة القانون... نعم).

- طلب الخازن العام الرامي إلى الحكم بإثبات وحصر الدين الضريبي في مبلغ معين في ذمة المقاول المدعى عليها... - طلب غير مؤسس قانوناً... - رفضه... نعم) (تم سحب النسخ التبليغية من الحكم المذكور ولم يستأنف).

- قراءة في المقتضيات القانونية المطبقة على المنازعة :

جاء في المادة 8 من قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية أنه: «تختص المحاكم الإدارية... بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب... وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة...».

وتنص المادة 36 من نفس القانون المذكور أعلاه والواردة في الباب الخامس تحت عنوان: «اختصاص المحاكم الإدارية» فيما يتعلق بالضرائب وتحصيل الديون المستحقة للخزينة والديون التي في حكمها على أنه: «تقدم الطعون المنصوص عليها في هذا الباب ويبت فيها وفق الإجراءات المقررة في النصوص المتعلقة بالضرائب والرسوم والديون المعنية».

ولا يوجد أي نص في قانون التأسيس ولا في قانون التحصيل يورد صراحة أو ضمناً هذه الحالة بجعل الخازن يطلب الاشهاد بصحة دين ضريبي أمام المحكمة الإدارية لاسيما وأنه بمقتضى المادة 8 من مدونة تحصيل الديون العمومية فإنه «تذيل جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وأوامر المداخيل التي يصدرها قباض التسجيل عن الرسم القضائي وتلك المتعلقة بعائدات أملاك الدولة بمجرد إصدارها بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك».

وحيث أنه بمقتضى المادة 695 من مدونة التجارة فإن «القاضي المنتدب يقرر بناء على اقتراحات السنديك قبول الدين أو رفضه أو يعين إما وجود دعوى جارية أو أن المنازعة لا تدخل في اختصاصه».

وحيث أنه بمقتضى المادة 697 من مدونة التجارة فإنه : «إذا كان الموضوع من اختصاص المحكمة التي فتحت المسطرة فإن الطعن ضد أوامر القاضي المنتدب يعرض على أنظار محكمة الاستئناف، ويخول الطعن للدائن والمدين والسنديك داخل أجل خمسة عشر يوماً من تاريخ الإشعار بالنسبة للدائن والمدين ومن تاريخ المقرر بالنسبة للسنديك. غير أنه لا يمكن للدائن الذي وقع نزاع في دينه كلاً أو بعضاً والذي لم يرد على السنديك داخل أجل القانوني، أن يطعن في أمر القاضي المنتدب المؤيد لاقتراح السنديك. حينما يكون الموضوع من اختصاص محكمة أخرى، يؤدي تبليغ المقرر القاضي بعدم الاختصاص الصادر عن القاضي المنتدب إلى سريان أجل مدة شهران يجب خلالهما على المدعي أن يرفع الدعوى إلى المحكمة المختصة تحت طائلة السقوط».

وحيث أنه اعتباراً للمقتضيات القانونية أعلاه فإن تذيل الجداول الضريبية بمجرد إصدارها بالصيغة التنفيذية من طرف وزير المالية أو الشخص المفوض له يجعلها قابلة للتنفيذ بقوة القانون، وأن طلب القابض في الحالة موضوع المناقشة المقدم إلى القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية والرامي إلى إثبات وحصر

الدين الضريبي في ذمة المقاوله موضوع مسطرة معالجة صعوبات المقاوله طلب قانوني رفع إلى من يملك ولاية البت فيه وعليه حصره وإثباته وعلى من ينازع فيها شركة أو سنيديكا أن يرفع المنازعة في صحة الدين المذكور إلى المحكمة المختصة وهي المحكمة الإدارية.

الحالة الثالثة - حالة عدم ذكر أسباب التصحيح المادة 224 من مدونة الضرائب :

تنص مقتضيات المادة 224 من م.ض على أنه «إذا لاحظ مفتش الضرائب، فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على القرار الخاضع للضريبة لمنصوص عليه في المادة 83، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار الغير المبررة أو هما معها أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور...»

إذن فمقتضيات المادة 224 المذكورة أعلاه توجب على المفتش إذا قرر التصحيح أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها. وهو الاتجاه الذي سارت عليه المحكمة الإدارية بأكادير في العديد من أحكامها نذكر منها على سبيل المثال الحكم عدد 2010/512 الذي جاء فيه «إن مفتش الضرائب ملزم بأن يبلغ للخاضع للضريبة أسباب التصحيح والتي تتجلى في ذكر المعطيات التقنية المعتمدة كعنصر للمقارنة في تحديد الأساس الجديد المصحح. وأن الثابت من رسالتي التبليغ الأولى والثانية أن الأساس الذي اعتمده مفتش الضرائب في مسطرة التصحيح جاء خاليا من ذكر أي عنصر للمقارنة واعتمد تقديره على مجرد التخمين». والحكم عدد 2010/324 الذي جاء فيه «بأن إدخال تعديلات على إقرار المدعية

يجب أن يستند على أسس قانونية وواقعية، والتي تتمثل في الاستناد على عقود المقارنة للعقارات التي تتميز بنفس المواصفات والمميزات للعقار موضوع مسطرة التصحيح الضريبي، والتي يتعين على الإدارة تضمينها في الرسالة المبلغة إلى الملزم».

وذكر أسباب التصحيح في صلب الرسالة الأولى أو الثانية لا يتعارض مع مقتضيات المادة 246 المتعلقة بالسر المهني والتي تنص على أنه «يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل، بمناسبة مزاوله مهامه أو اختصاصاته، في تحديد الضرائب والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد 50 و225 و226. غير أنه لا يجوز لمفتش إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخ من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص».

الحالة الرابعة - حالات حسم فيها القضاء :

رأيت أن أثير من جديد هذه الحالة المتعلقة بنوع من المنازعات حسم فيها القضاء، وبالرغم من ذلك مازالت تقدم بشأنها دعاوى، واستغل هذا اليوم التواصل الوطني لإعادة سردها للحسم فيها كذلك نهائيا من طرف الإدارة الضريبية وعدم إصدار القرار الضريبي بشأنها حفاظا على المال العام، وقتنا وجهدا، ومصاريفا، ولكسب ثقة الملزم / المساهم، في مؤسسات وطنه.

ومن بين هذه الحالات، حالة المصاريف القضائية المتعلقة بالمساعدة القضائية، اللوحة المهنية لبعض المهن (المحامي، الطبيب) وحالة الوكيل عن الملزم الحقيقي، وحالة إعفاء الأحياس العامة.

أولا - فبالنسبة للوحة المهنية (حكم المحكمة الإدارية لأكا دير عدد 40 وتاريخ 1995-6-8 ملف رقم 95-1995 وهو نفس الاتجاه الذي سار عليه المجلس الأعلى

بمقتضى قراره عدد : 342 الصادر بتاريخ : 4-4-2007 ملف إداري (القسم الثاني 1012/4/2/2005) حيث جاء فيه أن اللوحة التي يعلقها الطبيب بباب عيادته أو بباب بناية التي توجد بها العيادة المذكورة لا تتوفر فيها الشروط والمواصفات التي قصدها المشرع في الفصل 192 من القانون 30.89 المتعلق بالضرائب والرسوم المقررة لفائدة الجماعات المحلية وهيئاتها.

ثانيا - وبالنسبة للمصاريف القضائية قرار المجلس الأعلى 95 وتاريخ 8-2-2006 ملف إداري القسم الثاني عدد 2003/2/4/306 (وزير المالية والخصخصة ضد الشركة الإفريقية للفلاحة والمعادن) حيث جاء فيه أن الأوامر بالتحويل بخصوص الرسوم القضائية المطلوب تأديتها تفوق ما قضت بها تلك الأحكام مما يجعل ما طالبت به المستأنفة زائدا عن المصاريف المحكوم بها واجب الإلغاء، وأن المحكمة لما نحت هذا المنحى تكون قد صادفت الصواب وحكمها واجب التأييد.

ثالثا - حالة ربط الضريبة في مواجهة الوكيل بدل الملمزم الحقيقي :

الوكيل غير ملزم بالدين الضريبي على الإدارة الإثبات

القرار 2004-4-29-649 ملف إداري القسم الثاني عدد 2003/2/4/405 مدير الضرائب ضد السيد كبير الشرفي «لكن من جهة حيث أن الوثائق المحاسبية المستدل بها من طرف المستأنف (مدير الضرائب) تفيد الطريقة التي تم بها تنفيذ الوكالة ولا تنفي هذه الوكالة، ولا تدل بالضرورة على وجود علاقة تجارية تربط المستأنف عليه بشركة أبو أيوب تتعلق بعمليات بيع الأول السمك إلى هذه الأخيرة. ومن جهة أخرى حيث أن الإدارة الجبائية التي تعتبر نفسها دائنة للمستأنف عليه بالضريبة العامة على الدخل ليس لها سوى حق الضمان العام على جميع أمواله».

قرار استئنافية مراكش رقم 1035 وتاريخ 9-7-2009 مدير الضرائب - ضد كمال شتواني «حيث أن محكمة الدرجة الأولى قد أشارت في حكمها عن صواب إلى أن

الضرائب تهم كل خاضع ملزم بصفته الشخصية، وأن التنصيص في الوكالة على القيام بإنجاز عملية البيع والقيام بالإجراءات المترتبة عنه لا يمنح الحق للإدارة في إلزام غير الخاضع - الوكيل - مكان الخاضع شخصيا - الموكل. وحيث أن الثابت من وثائق الملف وخاصة الإعلام بالضريبة أن هذه الأخيرة فرضت على المستأنف عليه بصفته وكيلًا ولم تفرض على الملزم شخصيا - الموكل - فيكون فرضها غير مؤسس ويكون الحكم المستأنف القاضي بإلغائها مصادفا للصواب ويتعين تأييده».

رابعا - حالة عدم تطبيق النص الضريبي من حيث الزمان :

وهي حالة نسخ أحكام قانونية ضريبية دون النص على مقتضيات انتقالية بشأن الدين الناشئ قبل الإلغاء ولم يصدر الأمر بتحصيله.

قرار المجلس الأعلى عدد 700 المؤرخ في 17-9-2008 ملف إداري القسم الثاني عدد 2005/2/4/1278 مدير الضرائب ضد عبد الله الناصري.

«حيث أن المستأنف لا يجادل في أن واجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية برسم سنة 1980 لم يتم فرضه إلا سنة 2002 أي بعد نسخ أحكام الفصل الأول مكرر من قانون المالية لسنة 1980 بمقتضى المادة 9 من قانون المالية لسنة 2001 دون أن يرد ضمن مقتضيات هذه المادة أي نص يشير إلى القانون الواجب التطبيق بخصوص الدخول المحصل عليها والأراضي التي كانت خاضعة له قبل إلغائه أي قبل 31-12-2000 كما هو الحال بالنسبة للدخول والأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات».

خامسا - الإعفاء الضريبي المقرر للأوقاف العامة :

المادتين 22 و34 من القانون رقم 47.06 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.203 بتاريخ 30-11-2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، حيث استثنت المادة 22 منه الأوقاف العامة من الخضوع لرسم السكن الذي حل محل الضريبة

الحضرية، واستثنت المادة 34 من نفس القانون الأوقاف العامة من الخضوع لرسم الخدمات الجماعية الذي حل محل رسم النظافة⁽¹³⁾.

إذن فوزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية عندما تنازع في صفتها كملزمة فهي في حل من سلوك مسطرة التظلم الإداري أي من مقتضيات المادة 161 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية⁽¹⁴⁾.

ويجب التأكيد على أن الاحباس العامة تتولى تسييرها وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية أما الأحباس المعقبة، فيكون للوزارة بشأنها حق الرقابة دون التسيير المباشر ويقع على الإدارة الضريبية إذن إثبات أن الأحباس معقبة وبالتالي غير معفية من الضريبة في إطار ما لها من سلطة المراقبة في إطار لجنة الإحصاء.

هذه بعض الحالات على سبيل المثال تؤكد أهمية الرقابة القضائية في حماية الضمانات المقررة قانونا لفائدة الملزمين بهدف تحقيق توازن أفضل بين حقوق هؤلاء وواجباتهم.

والسلام عليكم ورحمته تعالى وبركاته.

(13) ظهير شريف رقم 1.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نونبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

(14) المادة 161 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية والتي تنظم حق وأجل المطالبة.

دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملزم وواجباته في الميدان الجبائي

السيد محمد السباعي

المدير الجهوي للضرائب بالرباط

لا شك أن للقضاء دور هام في بناء دعائم دولة الحق والقانون، وتحقيق العدالة الاجتماعية، وبالتالي بناء صرح حضاري متين، قوامه المساواة أمام القانون، والعدل والإنصاف في المجتمع .

ودور القاضي في ظل دولة الحق والقانون هو أولا وأخيرا احترام مضمون القاعدة القانونية؛ ومن أجل ذلك فهو يأخذ بعين الاعتبار مسألتين أساسيتين :

1 - احترام القاعدة القانونية، بتطبيقها؛

2 - العمل على تطويرها بفضل التفسير والاجتهاد، وذلك في إطار مؤسسة القاضي المشرع «Le Juge Jurislateur»؛ وهذا الاجتهاد هو الذي يسمح باستمرار القاعدة القانونية، ويضمن في النهاية احترام المصلحة العامة للمجتمع؛ أي ذلك التوازن القائم بين حقوق الأفراد والجماعات وواجباتهم تجاه الدولة والمجتمع .

والتوازن في الميدان الجبائي هو الاعتراف بحقوق وواجبات الملزمين، ومراعاة هذه الحقوق مقابل حقوق الدولة والخزينة .

ومما لا شك فيه، أن مبدأ التوازن بين الحقوق والواجبات نابع من أسس فلسفية، أخلاقية ودينية، كما كرسته المواثيق الدولية، وأقرته الدساتير العالمية . وفي هذا السياق نصت المادة 17 من الدستور المغربي على أنه :

«على الجميع أن يتحمل، كل قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في الدستور».

وهذه الحقوق والواجبات قد أقرها المشرع عبر ترسانة جبائية قوية ؛ كان آخرها إقرار ميثاق الملزم في مجال المراقبة الضريبية، كما نصت عليه المادة 212 من المدونة العامة للضرائب التي تم تعديلها بمقتضى قانون المالية لسنة 2011. وقد أناط مهمة تطبيق هذه الترسنة بالإدارة، ولكنه أناط أيضا بالقضاء الإداري مهمة مراقبة مدى احترام الإدارة والملزمين على حد سواء لهذا التوازن باعتباره روح القانون الجبائي.

وهكذا، فتدخل القضاء في الميدان الجبائي، يروم تحقيق هدفين متلازمين:
أولا : الحرص على تفادي الشطط والتعسف في استعمال السلطة من طرف الإدارة؛

وثانيا : تحصين موارد الدولة من كل أساليب الغش والتهرب الضريبيين، باعتبار أن هذه الأساليب تتطور بسرعة فائقة، وأن القضاء وحده الكفيل بتطوير القاعدة القانونية، واستباق التشريع الذي يتميز بطبيعته بالبطء وتعقيد مسطرته، وعدم إمكانية تغطيته لجميع الحالات. وبالتالي، فإن دور القضاء أساسي جدا في ملاحقة كل الأساليب التي من شأنها إلحاق الضرر بالمصالح العليا للبلاد.

فإلى أي حد استطاع القضاء المغربي، في تعامله مع القضايا الجبائية، أن يضمن احترام المصلحة العامة للمجتمع، وأن يوازن بين حقوق الملزم وواجباته؟

تلكم، أيتها السيدات والسادة، هي الإشكالية التي سأحاول أن أناقش معكم بعض محاورها، وأشاطركم اهتمامات الإدارة الجبائية بشأنها.

وقبل ذلك، أتوجه إلى سعة صدوركم فأذكركم أن النظام الجبائي المغربي قد أقر حقوقا وفرض واجبات.

وأول هذه الواجبات، واجب الإدلاء بالتصريح، في الشكل والمضمون والآجال التي يحددها القانون.

إن الإدلاء بالتصريح الجبائي هو أول ما يقوم به المواطن ليدخل دائرة الالتزام الجبائي، ويصبح بالتالي داخل إطار القانون الذي يمكنه من حمايته ويمتعه بضماناته.

وأود أن أعرض عليكم جدولا يتضمن أهم الواجبات والحقوق والضمانات التي أقرها النظام الجبائي المغربي.

ولاشك أنكم ستلاحظون أن هذا النظام يركز على مبدأ أساسي هو مبدأ التصريح التلقائي. كما يركز على مبدأ الأداء التلقائي بالنسبة لغالبية الضرائب.

وهكذا جعل المشرع المغربي التصريح التلقائي للملزم ركيزة النظام وحجر الزاوية فيه، وأراد أن يتمتع هذا التصريح بقرينة الصدق؛ وجعل على الإدارة، التي أناط بها مهمة المراقبة، عبء إثبات عدم صدقيته عند الاقتضاء؛ وبالتالي، فإن عمل الإدارة ونشاطها ينصب بالأساس على تطبيق القانون الجبائي وقواعده، وهو بصفة عامة يركز على محورين:

الأول : ينصب على مراقبة التصريحات والبيانات المدلى بها والأداءات المقدمة من طرف الملزمين ومدى مطابقتها للقواعد القانونية الجبائية، فيما يتعلق بقواعد الأساس الضريبي والتصفية والإعفاءات... إلخ، وكذا بالآجال التي يجب احترامها.

أما الثاني : فيتعلق بتتبع الملزمين الذين تخلفوا أو امتنعوا عن الإدلاء بالتصريحات القانونية والأداء التلقائي للضرائب التي في ذمتهم.

وفي كلتي الحالتين، فإن الإدارة ملزمة باتباع مسطرة أقرها المشرع لتحمل الملزم على الامتثال للقانون، وأن تطبق الغرامات والجزاءات عند الاقتضاء.

وأود أن أشير في هذا الصدد أن التشريع الجبائي في المغرب، مثله مثل باقي التشريعات العالمية يقيم تمييزا أساسيا في التعامل بين الملزم الذي هو في وضعية قانونية من حيث الإدلاء بتصريحاته في إبانها ويقوم بالأداء أيضا في وقته؛ فهذا يتمتع بحماية و ضمانات خاصة : فتصريحاته على سبيل المثال تتمتع بقربة الصدق، وعند القيام بمسطرة التصحيح، يكون على الإدارة أن تقدم الدليل، وله أيضا اللجوء إلى الطعن أمام اللجان المحلية واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

أما بالنسبة للملزم المتخلف عن الإدلاء بالتصريح، فهو يتعرض للفرض التلقائي للضريبة. في حين أن الذي يدلي به خارج الآجال، فهو يتعرض للجزاءات والغرامات جراء عدم احترامه للآجال القانونية التي فرضها المشرع.

وقد دلت الممارسة العملية، أن هناك فعلا نوعان من الملزمين، الأول منضبط والثاني متهرب أو متملص.

وقد اعتبر القضاء الفرنسي أن تطبيق الغرامة عن التأخير في التصريح لازم لضمان حسن سير النظام الجبائي التصريحي (قرار محكمة الاستئناف الإدارية بباريس بتاريخ 2007/06/14).

إن علاقتنا مع عموم الملزمين علاقة عادية يطبعها الاحترام المتبادل. وبالتالي فإن اللجوء إلى القضاء لا يكون إلا عند اختلاف الإدارة مع الملزم حول تطبيق القاعدة الجبائية بما لها من انعكاس على حقوق الدولة وحقوق الملزم.

فكيف يتعامل القضاء الإداري المغربي مع هذه القضايا؟ هل يراعي المصلحة العامة للمجتمع ويتماشى مع مفهوم العدالة الاجتماعية؟ وبمعنى آخر، هل استطاع القضاء أن يخلق ذلك التوازن الذي أقره المشرع بين الحقوق والواجبات؟

هل يميز القضاء في التعامل بين الملزم المخل بالتزاماته كليا، فلا هو يقوم بالتصريح التلقائي ولا بالأداء التلقائي، وبين الملزم الذي يطلب تدخل القضاء

وهو في وضعية سليمة من حيث واجباته تجاه الدولة ؟

أيتها السيدات والسادة، إننا نؤكد احترامنا لسلطة القضاء وهيئته، ونعتبره الضمانة الأساسية لحماية حقوق الإدارة والمواطنين على حد سواء. ومن هذا المنطلق، فإننا سنسعى إلى بسط وجهة نظرنا حول مسألة التوازن في الميدان الجبائي من خلال ثلاثة محاور أساسية.

– المحور الأول : تعامل القضاء مع الملزم المخل بالتزاماته كليا ؛

– المحور الثاني : القضايا المرتبطة بالملزمين الذين أدلوا بإقراراتهم، ولكنهم رفضوا الامتثال للمراقبة ؛

– المحور الثالث : الإثراء بلا سبب على حساب الخزينة ؛

المحور الأول : تعامل القضاء مع الملزم المخل بالتزاماته كليا ؛

الحالة الأولى : عدم تقديم التصريح بعملية البناء الذي يسلمه الشخص لنفسه؛

حيث أصدرت المحكمة الإدارية بالرباط – القضاء الشامل – بتاريخ 13 فبراير 2009 حكما يقضي بإلغاء الضريبة على القيمة المضافة المطعون فيها لسقوطها بالتقادم. وتعود وقائع هذه القضية إلى تاريخ 20 أبريل 2007، حيث قامت الإدارة بإجراء المسطرة القانونية تدعو من خلالها الملزم إلى تقديم تصريحه عن عملية البناء الذي سلمه لنفسه ؛ فتقدم المعني بالأمر بطلب يهدف إلى الحكم بإلغاء الضريبة على القيمة المضافة وأسس طعنه على وسيلتين : الأولى مستمدة حسب تقديره من عدم احترام الإدارة لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة والثانية من تقادم إجراءات فرض الضريبة.

ونعتقد أن هذا الحكم يستوجب الإدلاء بالملاحظات التالية :

أولا : إن المدعي، وهو مخاطب بقواعد القانون الجبائي، كان عليه حال الانتهاء من أشغال البناء القيام بالتصريح والأداء المنصوص عليه في القانون.

وحفاظا على حقوق الخزينة وحق المجتمع ، تمت معه مباشرة مسطرة الفرض التلقائي ؛ وهي مسطرة صحيحة لم تناقشها المحكمة .

ثانيا : لقد استندت المحكمة الموقرة أساسا على واقعة عقد الاشتراك للتزود بالكهرباء للقول بالتقادم . ولم تطالب المعني بالأمر بتقديم نسخة من وصل إيداعه التصريح ؛ ولم تكلف نفسها أيضا طرح سؤال هل فعلا عقد الاشتراك هذا كان بعد الانتهاء من الأشغال أم أثناء القيام بالأشغال لما تتطلبه وجوبا من استخدام القوة الكهربائية .

ثالثا : أثناء مناقشة وقت انتهاء الأشغال ، استدلت هيئة المحكمة بالفصل 10 من القانون المنظم للضريبة على القيمة المضافة 30-85 ، واعتبرت أن المشرع لم يحدد بدقة مسألة إثبات انتهاء الأشغال ؛ مادام أنه تحدث عن رخصة السكنى أو أي وثيقة أخرى تقوم مقامها ، وهذا صحيح . ولكنه ترك للقاضي حرية الاجتهاد : فانتفاء الأشغال يقترن عادة بطلب رخصة السكنى ؛ وفي حالة عدم طلبها يقترن بواقعة السكن ذاتها .

وهنا أ طرح التساؤل التالي :

كيف يستند القضاء في حكمه على شهادة السكنى ، مع العلم أن أي مواطن يمكنه أن يستقر بسكنه دون طلب أي شهادة سكنى من السلطة المحلية إلا عند حاجته إليها . وقد يكون هذا بعد أكثر من سنتين أو ثلاث ، مع أن شهادة السكنى ليست قرينة تفيد تاريخ انتهاء الأشغال ، بل تفيد واقعة السكنى في تاريخ تسليمها من طرف الإدارة (وغالبا ما تسلم هذه الشهادة بأثر رجعي عن سنوات سابقة) .

وعندما قضت المحكمة بإلغاء الضريبة على القيمة المضافة بسقوطها بالتقادم ، هل حققت فعلا ذلك التوازن بين حق الملمزم في الاعتراض ودفعه بالتقادم ، وبين واجبه في إيداع إقراره وأداء الضريبة في الأجل القانوني ؟

إننا نعتقد وبكل احترام، أن هيئة المحكمة الموقرة بواسطة حكمها هذا، قد فوتت فرصة إعادة الأمور إلى مجراها الطبيعي بمسألة المعني بالأمر عن عدم إيداعه التصريح، وإعطاء الإشارات الصحيحة للإدارة والملزمين. وبذلك فهي في نظرنا لم تقم ذلك التوازن بين حقوق الملزم وواجباته.

الحالة الثانية : الفرض التلقائي للضريبة /الأرباح العقارية، وتمسك الملزم بعدم احترام المسطرة؛

وتتلخص هذه الحالة في كون أحد المواطنين قام بمقتضى عقد عرفي مصصح الإمضاء بتاريخ 11 غشت 1989 بتفويت عقار يقع بمدينة الرباط. وكان على المعني بالأمر طبقا للمادة 5 من قانون المالية لسنة 1978 المنظم لهذه الضريبة، إخبار الإدارة الجبائية بالواقعة المنشئة للضريبة وذلك عن طريق تقديم تصريح بعملية التفويت واحتساب الضريبة الواجبة وأدائها. إلا أنه لم يفعل قيد حياته؛ والملاحظ أيضا أن العقد العرفي المذكور لم يشر إلى محل سكنى البائع أو محل المخابرة معه مما حدا بالإدارة إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية بعنوان العقار.

فقام الورثة بتقديم دعوى في الموضوع لدى المحكمة الإدارية بالرباط والتي أصدرت حكمها بتاريخ 2006/06/23 والقاضي في الشق المتعلق بالوعاء بقبول الطلب شكلا، وموضوعا، بإلغاء مسطرة فرض الضريبة على الأرباح العقارية وواجب التضامن الوطني. كما حكمت في الشق المتعلق بالتحصيل، بإلغاء المطالبة بأداء الضريبة المشار إليها.

وبغض النظر عن الحيثيات التي بني عليها الحكم، فإننا نود أن نتعرض هنا إلى مناقشة مسألة أساسية وهي : هل القضاء عند مناقشته لملفات من هذا القبيل لم يتم التصريح فيها مطلقا من طرف الملزم، أي أنه يقع خارج دائرة القانون، هل يتم الأخذ بعين الاعتبار الواقعة المنشئة للضريبة أي حقوق الدولة والجماعة، أم يتم تغليب الجانب الشكلي للمسطرة للقول بإسقاط الضريبة؟ بمعنى، هل إن

عدم احترام الإدارة لشكلية من الشكليات يعد وحده سببا كافيا لإسقاط حقوق الدولة جملة وتفصيلا ؟

وهكذا، فإن القضاء بإلغاء مسطرة فرض الضريبة، قد أسقط حق الدولة في استخلاص الضريبة على الأرباح العقارية، وأعفى الملزم ؛ استنادا إلى خرق المسطرة ؛ من التصريح والأداء مع أنه أخل بواجب من واجبات المواطن.

وأريد أن أذكر على أن المشرع لم يرتب على عدم احترام مسطرة الفرض التلقائي إسقاط الضريبة، بل ترك الباب مفتوحا أمام القضاء ليجتهد طبقا لكل حالة على حدة.

وهكذا، يستخلص مما سبق أن إلغاء الضريبة لاعتبارات مسطرية، يؤكد المنحى الشكلي للقضاء الإداري دون نظره في الدعاوى الضريبية على مستوى الموضوع.

المحور الثاني : القضايا المرتبطة بالملزمين الذين أدلوا بإقراراتهم ورفضوا الخضوع للمراقبة

الإشكاليات الناتجة عن تطبيق المادة 229 من المدونة العامة للضرائب والمتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي ؛

في إطار مسطرة المراقبة التي أقرها المشرع، تطالب الإدارة الملزمين الخاضعين لهذه المسطرة بوضع الوثائق المحاسبية رهن إشارة المفتش المحقق، إلا أن بعضهم لا يمثل لهذا الإجراء فتباشر مسطرة الفرض التلقائي في حقهم (المادة 229 من المدونة العامة للضرائب).

وفي هذه الحالة فإن الإدارة تحدد أساس الضريبة بناء على المعلومات المتوفرة لديها ؛ والتي تحصل عليها في إطار حق الإطلاع المنصوص عليه في المادة 214 من المدونة العامة للضرائب.

وفي الوقت الذي تتكشف فيه الجهود عبر العالم لضمان الشفافية في المعاملات، والتصريح بالمداحيل أيا كانت نشأتها، ومطالبة الكثير من الدول كالولايات المتحدة الأمريكية، وألمانيا، وفرنسا برفع السر البنكي عن ودائع مواطنيها في البنوك السويسرية، واستفادتها من خصم الضرائب من المنع بتفعيل قوانينها الداخلية على حساب القانون السويسري، ومحاربة كل أشكال تبيض الأموال أو عدم التصريح بها جبائيا، فإن صدور بعض الأحكام في المغرب تبعا للمراقبة الجبائية استعملت فيها الإدارة حق الإطلاع لدى الأبنك وخاصة التعليل الذي اعتمدته هذه الأحكام، للقول بإسقاط الضريبة لافتقادها للمشروعية، يستدعي التنبيه إلى هذا التوجه الذي قد يعصف بحقوق الدولة في هذا المجال.

وإليك التعليل والحكم الذي خلص إليه : يقول الحكم «فقد أثبتت الخبرة المنجزة من طرف المحكمة بواسطة الخبير بأن الحسابات البنكية للمدعية، المعتمدة من طرف الإدارة في تحديد الأساس الجديد لفرض الضريبة المفتوحة لدى الشركة العامة المغربية للأبنك، بكل من الوكالات الأربع، هي حسابات شخصية لا علاقة لها بنشاطها المهني، وأن المبالغ المودعة بها غير متأتية من هذا الأخير، وبالتالي فإن الارتكان إليها من طرف الإدارة بصفة منفردة يخالف الغاية المقصودة من حق الإطلاع المشار إليه أعلاه، لأنها لا تمكن من تحديد المداحيل المحققة من طرف المدعية، فضلا عن انعدام السند القانوني الذي يسمح للإدارة بفرض الضريبة على مبالغ الحسابات البنكية دون إثبات ارتباطها بنشاط خاضع للضريبة».

ويضيف التعليل :

«وحيث من جهة ثانية، فإن الاعتماد المجرد على الحسابات الشخصية في غياب الإدلاء بحجج وقرائن تفيد بأنها ناتجة عن نشاط خاضع للضريبة سوف يؤدي إلى التشكيك التلقائي في إقرارات الخاضع للضريبة وفرض الضريبة على الأرصدة المودعة بتلك الحسابات، كما سيؤدي إلى قلب عبء الواقعة المنشئة

للضريبة وجعله على عاتق الملزم بدل الإدارة، أي إلزام الخاضع للضريبة بإثبات مصدر الأرصدة المذكورة عوض أن تكون الإدارة هي الملزمة بإثبات خضوعها للضريبة.

وحيث تبعا لذلك، تكون الضريبة المفروضة على المدعية تفتقد إلى المشروعية لإنعدام أساسها، ويتعين بالتالي الحكم بإلغائها».

فالقضاء الإداري في نازلة الحال، قضى بإلغاء الضريبة، اعتبارا لما جاء في قاعدة الحكم التي اعتمدها، وهي أن الإدارة اعتمدت على مبالغ الأرصدة البنكية المودعة بالحساب الشخصي للمدعية رغم انتفاء صلتها بنشاطها المهني وفرض الضريبة عليها دون إثبات تأنيها من نشاط خاضع للضريبة.

وفي هذا الصدد، يجب التذكير بالنقط والمبادئ القانونية التالية :

أولا : إذا كان القضاء كقاعدة عامة يلجأ إلى الخبرة كوسيلة للتحقق في الوثائق المقدمة، فإن هذا الحكم قد استند على الخبرة كوسيلة إثبات، للقول بأن الأرصدة البنكية للمعنية بالأمر هي ودائع شخصية ولا علاقة لها بنشاطها المهني ؛ كأن الخبير على إطلاع بعلاقة المداخل البنكية بأنشطة أخرى غير النشاط المهني الخاضع للضريبة. وحتى في هذه الحالة، كان على المعنية بالأمر أن تثبت ذلك للإدارة، وكان حريا بالخبير أيضا أن يثبت ذلك ويبينه في تقريره. هذا من جهة، ومن جهة ثانية، فإن الحسابات الشخصية هي بالنسبة للإدارة وسيلة إثبات رقم المعاملات إلا إذا أدلت المعنية بالأمر بما يفند ذلك، كحصولها على مداخل ناتجة عن نشاط معفى... إلخ.

ثانيا : إن هذا الحكم قلب عبء الإثبات على الإدارة، مع أنه في حالة المراقبة وإتباع مسطرة الفرض التلقائي يكون عبء الإثبات على الملزم. ذلك أن المادة 229 من المدونة العامة للضرائب تنص على أنه : «غير أنه يمكن المنازعة في الضريبة المذكورة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 أدناه»، أي

تقديم مطالبة إدارية وإن اقتضى الأمر مطالبة قضائية. ومن المبادئ المستنبطة من المادة الجبائية، أن عبء الإثبات يتحمله من كلفه المشرع باحترام التزام إجرائي، وهكذا بالنسبة لمسطرة المنازعة الضريبية، فإن عبء الإثبات يقع على الملزم.

ثالثا: إن الأساس هو تضريب جميع المداخل كيفما كان مصدرها، إلا ما أعفاه المشرع بصريح العبارة.

ومقارنة مع نازلة أخرى مماثلة، لم يحمل القضاء فيها الإدارة عبء إثبات تأتي الأرصدة البنكية من نشاط خاضع للضريبة، بل اجتهد في منحى آخر وطالب بوجوب إتباع مسطرة المراجعة، في حين أننا أمام حالة رفض الخضوع للمراقبة. وبالتالي تخضع الحالة للمادة 229 من المدونة العامة للضرائب.

والخلاصة، أننا إذا نظرنا إلى مسألة التوازن بين حق الملزم وواجباته في ميدان المراقبة الجبائية، فإنه من الضروري التأكيد على المبادئ التالية :

1 - في حالة فرض الضريبة تلقائيا وسلوك الملزم لمسطرة المنازعة الضريبية، فإن عبء الإثبات يقع على هذا الأخير أي الخاضع للضريبة.

2 - لا يمكن إعمال المسطرة التوجيهية المنصوص عليها في المادة 220، في حالة رفض الملزم الخضوع للمراقبة مما يجعله تحت طائلة المسطرة المنصوص عليها في المادة 229 (الفرض التلقائي للضريبة).

كما يتبين أيضا أن القضاء يمكن أن يلعب دورا هاما وإيجابيا في حث الملزم على الإتيان بالتزاماته وقبوله لحق الإدارة في المراقبة.

المحور الثالث : الإثراء بلا سبب على حساب الخزينة ؛

ومن بين ما لوحظ من خلال دراسة مجموعة من الملفات تركيز القضاء على الجانب المسطري فقط ولو أدى الأمر إلى إثراء بعض الملزمين بلا سبب على

حساب الخزينة ولا سيما في ميدان الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل المفروضة على الأجر والمقتطعة في المنبع .

1 - فمن المؤكد أن الضريبة على القيمة المضافة تنصب على الاستهلاك. وأن اقتطاعها يمر على كل مراحل الإنتاج وتصريف المنتج إلى أن يصل إلى المستهلك النهائي. وأن هذا الأخير هو الذي يتحمل عبئها. ويكون الملزم بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب هو الوسيط بين المستهلك والدولة باعتباره يقوم بجمع الضريبة على القيمة المضافة لحساب الخزينة.

فالضريبة التي يتم جمعها هي أموال الدولة. ويتعين على الملزم بالضريبة على القيمة المضافة، الوفاء بالتزاماته، أي تقديم التصريح برقم المعاملات المحقق ودفع الضريبة المطابقة للخزينة. وهكذا فإن بعض الملزمين يخلون بهذه الالتزامات فلا يودعون إقرارهم برقم المعاملات، ولا يؤدون الضريبة المستحقة عليهم.

2 - كما أنه في ميدان الضريبة على دخل الأجور، فقد أوجب المشرع على المشغلين والمدينين بالإيرادات حجزها في المنبع وذلك لحساب الخزينة (المادة 156 من المدونة العامة للضرائب).

كما أوجب عليهم دفع هذه الضرائب المحجوزة في المنبع، إلى قابض الخزينة وذلك خلال الشهر الموالي للشهر الذي تم فيه الحجز (المادة 174 من المدونة العامة للضرائب) مع الإدلاء بالإقرار السنوي المتعلق بها.

وقد أبانت الممارسة العملية على أن بعض الملزمين، بالرغم من إيداعهم للإقرارات السنوية، المتضمنة لمبالغ الضريبة التي احتجزوها في المنبع، فهم يتقاعسون عن دفع هذه المبالغ للخزينة ولا يستجيبون للرسائل الموجهة إليهم في إطار مسطرة الفرض التلقائي (المادة 228 من المدونة العامة للضرائب)، مما يؤدي إلى فرضها تلقائياً وإصدارها عن طريق الجدول.

وعند لجوئهم إلى القضاء، بدعوى عدم احترام مسطرة فرض الضريبة، ينظر القاضي فقط إلى مسألة المسطرة ويقضي بإلغائها، دون مسألة الملزم بإرجاع المبالغ المحجوزة إلى صندوق الدولة، باعتبارها لا تعود إليه. حيث قضى حكم في هذا الموضوع بإلغاء المسطرة، وجاء في حيثياته «لا جدوى من إجراء البحث في سبب رجوع طي التبليغ».

إن هذه الضرائب هي أموال الدولة، ويجب على القاضي حرصا منه على المال العام، أن يطلب تلقائيا أن تودع في الخزينة، وإن عدم إيداعها هو هدر للأموال العمومية من جهة وضرب لمبدأ العدالة الضريبية من جهة ثانية.

الخاتمة :

السيدات والسادة الأساتذة المحترمين :

إن إشكالية التوازن في الميدان الجبائي بين الحق والواجب إشكالية معقدة ومتعددة الجوانب، يتداخل فيها أولا، ما هو قانوني في شكله وجوهره، وثانيا، ما يرتبط بمحيط تطبيق القاعدة القانونية في المجتمع كمستوى الثقافة الجبائية والحس الجبائي الوطني، وأخيرا مستوى أداء الإدارة الجبائية.

ويلعب القضاء في هذه الإشكالية دور العدل والإنصاف ودور الردع والعقاب ؛ ولكنه يلعب أيضا دورا بيداغوجيا وحضاريا هاما. فبقدر ما تؤكد على أهميته في إرساء مبادئ العدالة الجبائية والمساواة أمام تحمل الأعباء الجبائية طبقا للدستور، فإننا نحث أيضا على دوره في ردع سلوكيات الغش والتهرب الضريبي. كما نتطلع إلى المزيد من الأحكام التي تنير طريق المجتمع وتحمل في ثنائها رسائل بيداغوجية في ميدان المواطنة الحقبة باحترام الالتزامات الجبائية، ورسائل حضارية للملزمين وللإدارة على حد سواء.

وإننا لننوه أخيرا بالعمل الجاد والدؤوب الذي قامت به أسرة القضاء في

الميدان الجبائي منذ مطلع الاستقلال إلى الآن، ونفتخر بما راكمته من تجارب وما أعطته من دروس استفادت منها الإدارة الجبائية وكل المتعاملين معها.

إن الإدارة ليست دائما الطرف القوي في علاقتها مع الملتزم، فقد أظهرت الممارسة على أن هناك بعض الملتزمين لا يحترمون التزاماتهم الجبائية وهم بعيدون عن الحس الجبائي الوطني.

وأختم بقوله تعالى في سورة المائدة الآية 8 :

«يأيها الذين آمنوا كونوا قوامين لله شهداء بالقسط ؛ ولا يجرمنكم شنآن قوم على ألا تعدلوا، اعدلوا هو أقرب للتقوى، واتقوا الله إن الله خبير بما تعملون».

والسلام عليكم ورحمة الله.

اللجنة الوطنية للطعون الضريبية الاختصاص والمسطرة والقرارات الصادرة عنها

الأستاذ الحسنت الكاسم

الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء
رئيس لجنة فرعية باللجنة الوطنية للطعون الضريبية

أحدثت منذ سنة 1989 لجنة دائمة تختص بالنظر في الطعون المرفوعة ضد قرارات اللجن المحلية لتقدير الضريبة، تسمى اللجنة الوطنية للطعون الضريبية، تحت السلطة المباشرة للوزير الأول ويوجد مقرها بالرباط.

وستتناول الموضوع من خلال أربعة أقسام نخصص القسم الأول لتركيب اللجنة الوطنية والقسم الثاني لاختصاصها والمسطرة أمامها والقسم الثالث للقرارات الصادرة عنها والقسم الرابع لطبيعة القرارات الصادرة عنها.

القسم الأول

تركيب اللجنة الوطنية للطعون الضريبية

تتألف اللجنة الوطنية من :

1 - رئيس.

يرأس اللجنة الوطنية ويسيرها قاض ينتمي إلى السلك القضائي يعين من طرف الوزير الأول باقتراح من وزير العدل، وينوب عنه في حالة غيابه رئيس لجنة فرعية يعين من طرف الرئيس كل سنة (المادة 226 من المدونة العامة للضرائب).

- 2 - سبعة قضاة ينتمون إلى السلك القضائي يعينون من طرف الوزير الأول باقتراح من وزير العدل (نفس المادة السابقة).
- 3 - ثلاثون (30) موظفا يعينون من طرف الوزير الأول باقتراح من وزير المالية يتوفرون على تكوين جبائي، محاسبي، قانوني أو اقتصادي من بين فئة مفتش على الأقل أو من درجة مساوية لها ويلحقون باللجنة الوطنية.
- 4 - مائة (100) عضو من عالم الأعمال يعينون من طرف الوزير الأول باقتراح مشترك لوزراء المالية والتجارة والصناعة والصناعة التقليدية والصيد البحري لمدة ثلاث سنوات باعتبارهم ممثلين للملزمين.
- ويختار هؤلاء الممثلون من بين المنخرطين في المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا.
- 5 - كاتب عام.
- أحدث منصب الكاتب العام للجنة الوطنية بمقتضى المرسوم رقم 606-09-2 المؤرخ في 2009/12/30 الصادر تطبيقا للمادة 226 من المدونة العامة للضرائب.
- ويعين الكاتب العام من طرف الوزير الأول باقتراح من وزير المالية وحدد المرسوم المذكور مهام الكاتب العام في :
 - تدبير الموارد البشرية الإدارية.
 - طلب عناصر المسطرة من إدارة الضرائب.
 - توزيع الملفات على الموظفين أعضاء اللجنة وعلى اللجان الفرعية.
 - برمجة الملفات أمام اللجان الفرعية.
 - تنظيم جلسات اللجان الفرعية.
- 6 - تنقسم اللجنة الوطنية إلى سبع لجان فرعية وتتألف كل لجنة فرعية من:

- قاض رئيسا
- موظفين اثنين
- ممثلين اثنين للملزمين
- كاتب مقرر لحضور اجتماعات اللجنة الفرعية دون أن يكون له حق التصويت.

القسم الثاني

اختصاص اللجنة الوطنية والمسطرة أمامها.

1 - اختصاص اللجنة الوطنية

تختص اللجنة الوطنية بالنظر في الطعون المرفوعة ضد قرارات اللجن المحلية لتقدير الضريبة سواء تعلق الأمر بالضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو حقوق التسجيل.

وسواء تعلق الأمر بالمسطرة العادية أو السريعة لتصحيح الضرائب فإن المسطرة تمر بمرحلة رسالة التبليغ الأولى وجواب الخاضع للضريبة عليها ورسالة التبليغ الثانية وجواب الملزم عليها وفي حالة وجود تصحيحات مطعون فيها من طرف الخاضع للضريبة، فيحال الطعن المقدم بشأنها إلى المفتش الذي يسلمه بدوره إلى اللجنة المحلية داخل أجل أربعة أشهر، ولهذه اللجنة أجل أقصى للبت في النزاعات المعروضة عليها محدد في أربعة وعشرين شهرا ابتداء من تاريخ تقديم الطعن.

ويمكن الطعن في قرارات اللجنة المحلية خلال ستين يوما من تاريخ التبليغ من طرف الملزم أو الإدارة.

غير أن القرارات الصادرة عن اللجن المحلية والمتعلقة بالضريبة على الدخل بخصوص الأرباح العقارية وحقوق التسجيل تصدر بصورة نهائية إذا كان مبلغ

أصل الحقوق لا يتعدى 50.000 درهم ولا يجوز تبعا لذلك الطعن فيها أمام اللجنة الوطنية.

المسطرة أمام اللجنة الوطنية.

توجه الطعون المرفوعة ضد قرارات اللجن المحلية من طرف الملزم أو الإدارة إلى رئيس اللجنة الوطنية خلال 60 يوما من تاريخ تبليغ القرار.

ويعهد بالملفات المتعلقة بالطعن إلى موظفي اللجنة قصد البحث فيها.

وبعد الانتهاء من البحث تحال الملفات على اللجن الفرعية التي تعقد عددا من الجلسات كلما تطلب الأمر ذلك وتستدعي اللجنة وجوبا الملزمين وممثل إدارة الضرائب في شخص المفتش الذي قام بتبليغ التصحيح وممثلي الملزمين، وتستمع اللجنة الفرعية إلى الطرفين إما بصورة انفرادية أو تجري مواجهة بينهما بناء على طلب الطرفين أو أحدهما أو عندما ترى اللجنة الفرعية أن الاستماع إلى الطرفين ضروري.

ويمكن للجنة الفرعية أن تضم إليها خبيرا أو خبيرين موظفين أم لا للاستعانة بخبرتهم ويكون رأيهم استشاريا.

القسم الثالث قرارات اللجنة الوطنية

تداول اللجنة الفرعية وتصدر قراراتها بأغلبية أعضائها وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتجدر الإشارة إلى أن الكاتب المقرر لا يشارك في التصويت كما لا يمكن اتخاذ القرار بحضور الخبير أو الخبيرين في حالة اللجوء إليهم لاستشارتهم.

ويجب أن تنظر اللجنة في النزاع المعروض عليها خلال 12 شهرا من تاريخ الطعن المرفوع إلى اللجنة الوطنية (المادة 226 من المدونة العامة للضرائب).

كما يجب أن تكون القرارات الصادرة عن اللجن الفرعية مفصلة ومعللة (المادة 226 من المدونة العامة للضرائب) وذلك بذكر الوقائع وإجراءات المسطرة تم تعليل القرار والتعليل يبرز الجهد المبذول من طرف اللجنة بإبراز مجموعة من الأسباب الواقعية والقانونية التي بني عليها القرار والتعليل يهدف إلى اعتناء اللجنة بقرارها وتوخي العدالة ويقف التعليل حاجزا ضد على تحيز أو تحكم محتمل من طرف اللجنة ويبين مدى احترام حقوق الدفاع وذلك بمناقشة أوجه دفاع الأطراف وهو وسيلة لإقناع الأطراف بوجهة نظر اللجنة وأخيرا يمكن المحكمة عند عرض النزاع عليها من مراقبة مدى صوابية قرار اللجنة.

ويمنع على اللجنة أن تبت في المسائل المتعلقة بتفسير المقتضيات التشريعية أو التنظيمية، ذلك أن القواعد القانونية أيا كان مصدرها قد تحتاج إلى تفسير لتحديد مراد المشرع، وهذه المهمة يضطلع بها القضاء سواء كان التفسير للنص الضريبي ضيقا أو واسعا، فكلما تبين للجنة أن البث في أمر يتطلب تفسير نص التشريعي أو التنظيمي لغموضه إلا ويتعين عليها أن تصرح بعدم اختصاصها للنظر في ذلك، أما إذا كان النص صريحا ولا يحتاج إلى تفسير فيمكنها تطبيقه.

وقد أكدت المحكمة الإدارية بوجدة بحكمها الصادر في 29/09/1999 تحت عدد 99/109 أن لجوء اللجنة الوطنية إلى تفسير نص قانوني وإعطائه تأويلا حسب منظورها تكون قد ببت في مسألة تتعلق بتفسير نص قانوني وعرضت قرارها للبطلان وأضاف الحكم أنه إذا كان النص واضحا كعدم الطعن لديها داخل الأجل القانوني أو غير ذلك مما هو واضح ولا يحتاج إلى تفسير فيمكنها تطبيقه (مجلة الحقوق المغربية الإصدار الثالث لسنة 2010 صفحة 99).

من المؤكد أن تفسير الغموض الذي قد يكتنف بعض النصوص القانونية أو التنظيمية تختص به المحاكم وعندما يستقر اجتهادها على إعطاء مدلول معين للنص فيصبح واضحا ويمكن للجنة الاعتماد عليه حين تطبيقها للنص المذكور ولا يعد ذلك خروجا عن اختصاصها مادامت الجهة الموكول إليها تفسير النص قد بينت مدلوله والمقصود منه.

القسم الرابع

طبيعة القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية

يرى اتجاه أن الطعون أمام اللجنة الوطنية تدخل ضمن المنازعات الإدارية على اعتبار أن اللجنة الوطنية هيئة إدارية تخضع للجهاز التنفيذي إذ تنص المادة 226 من المدونة العامة للضرائب على أن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية تخضع للسلطة المباشرة للوزير الأول كما أن جميع أعضاء اللجنة الوطنية يعينون من طرف السلطة التنفيذية بالإضافة إلى أن قراراتها يطعن فيها أمام المحاكم الإدارية باعتبارها قرارات إدارية وليست أحكاما، ذلك أن الأحكام تصدر عن المحاكم كما هي محددة في التنظيم القضائي ومن طرف قضاة ينتمون إلى السلك القضائي وتصدر باسم جلالة الملك بالإضافة إلى أن المشرع منع على اللجنة الوطنية تفسير المقتضيات القانونية أو التنظيمية وذلك باعتبارها هيئة إدارية وليست هيئة قضائية.

وجاء في حكم للمحكمة الإدارية بوجدة صادر بتاريخ 2005/06/30 في الملف رقم 2004/312 منشور بمجلة الحقوق المغربية الجزء الأول سنة 2010 أن الإدارة ملزمة بإحالة ملف النزاع الضريبي على اللجنة المحلية وتكون أي مطالبة بأداء الضريبة المتنازع بشأنها قبل انتهاء المسطرة الإدارية أمام اللجنتين المحلية والوطنية مطالبة باطلة مادامت الإدارة قد حرمت الملزم من الحقوق والضمانات المخولة له على مستوى المنازعة الإدارية. فيتبين من الحكم المذكور أن المسطرة أمام اللجن المحلية والوطنية هي مسطرة الإدارية.

وقرارات اللجنة الوطنية لا تعتبر أحكاما تحكيمية للأسباب التالية :

- التحكيم يعتبر قضاءا خاصا إذ يختار الأطراف قضاتهم للفصل بينهم.
- التحكيم هو اتفاق الأطراف على اللجوء إلى التحكيم إما بمقتضى شرط يضمن في العقد الرابط بين الطرفين أو بمقتضى عقد يبرم بين الطرفين باللجوء إلى التحكيم عند نشوب نزاع بينهما ويختار الطرفان القواعد

الإثبات في النزاعات الضريبية

الأستاذ بوشعيب البوعمري

رئيس غرفة بالمجلس الأعلى

مقدمة :

للإثبات دور أساسي في فض النزاعات مهما كانت طبيعتها، مدنية أو تجارية أو جبائية، فهو مرحلة الانطلاق في مسار إجراءات أي دعوى إلى أن يصدر فيها حكم منهي وقاطع للنزاع، فتطبيق القاعدة القانونية لا يتم إلا على الوقائع الثابتة دون غيرها، وثبوت الوقائع يكون بدليل من الأدلة المنصوص عليها حصرا في القانون وبالكيفية المنصوص عليها في القانون أيضا، والنزاعات الضريبية لا تخرج من حيث المبدأ عن هذه المبادئ، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصياتها نظرا لاختلافها في الطبيعة عن غيرها.

إن طرق الإثبات في النزاعات الضريبية هو إعطاء الإدارة الضريبية صلاحية إثبات الوقائع المتنازع في شأنها مع الملزم، وتتمثل هذه الوقائع في شروط أعمال النصوص الجبائية، وخصوصا الواقعة المنشئة للضريبة وإثبات الوعاء الضريبي، وأسس الضريبة، وإجراءات فرضها وتصحيحها، فضلا عن إثبات المخالفات للنظام الجبائي.

أما الملزم فغاياته من الإثبات في المادة الضريبية هو إثبات انعدام صفته كملزم بالفرض الضريبي، أو إثبات انعدام الواقعة المنشئة للضريبة، كما تكون غايته هي إثبات دخله، أو رقم أعماله الحقيقيين، أو إعفائه من الواجب الضريبي.

وبالرغم من أنه يبدو أن هناك تعارضاً في الغاية بالنسبة للوقائع المتنازع فيها بين الإدارة الجبائية والملزم، فإن الحقيقة أن لكل منازعة ضريبية واقعة أو أكثر متنازع فيها يتعين إثباتها إيجاباً أو سلباً من لدن أحد أطراف النزاع، وبذلك يطرح السؤال التالي: من يتحمل عبء الإثبات؟ وما هي الوسائل المعتمدة في الإثبات؟ لذا فسأتطرق في هذه المداخل إلى ثلاث مسائل:

1 - الوقائع المتنازع فيها،

2 - عبء الإثبات،

3 - وسائل الإثبات،

1 - الوقائع المتنازع فيها

إن الوقائع المتنازع فيها في المنازعات الضريبية متعددة ولا تقع تحت حصر، نظراً لتعدد الضرائب وتنوعها وقابليتها للتعديل والتصحيح والإلغاء من حين لآخر، لارتباطها بالحياة الاجتماعية والمالية والاقتصادية للدولة، وسأضرب بعض الأمثلة عن هذه الوقائع:

أ- **الواقعة المنشئة للضريبة:** وهي واقعة ينطبق عليها نص جبائي، فبناء عقار والحصول على رخصة السكن ينشأ عنه مطالبة الإدارة الجبائية صاحب العقار بالضريبة على القيمة المضافة، وبيع هذا العقار تنشأ عنه الضريبة عن الدخل بالنسبة للمالك البائع ورسوم التسجيل بالنسبة للمشتري والمنازعة في تلك الواقعة تتم من طرف الملزم إما فيما يخص وجودها أصلاً أو فيما يخص آثارها.

ب- **التقادم:** حالة قانونية من شأنها إذا تحققت أن تسقط حق الإدارة الجبائية في الفرض الضريبي، وقد نظمت المادة 23⁽¹⁾ من المساطر الجبائية

(1) عوضتها المادة 232 من مدونة الضرائب - مدة التقادم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الرابعة التالية لسنة اختتام

السنة الحسابية اكتشاف بيع منزل أو عقار

ج- بالنسبة للتسجيل من تاريخ تسجيل العقود.

المحدثة بمقتضى قانون المالية لسنة 2005 التقادم من حيث شروطه وحالاته، وبالنسبة للضرائب الرئيسية: الضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، ويلحق بها رسوم التسجيل، أما المنازعة فيه فهي ادعاء صادر عن الملزم لرفع الضريبة عنه.

ج- **الإعفاء من الضريبة** : حالة قانونية من شأن تحقق شروطها المنصوص عليها في القانون الضريبي أن تعفي الملزم كلاً أو بعضاً من مبلغ الضريبة لمدة محدودة أو دائمة، بالرغم من ثبوت الواقعة المنشئة للضريبة، والمنازعة يثيرها الملزم وتنحصر في إثبات شروط الإعفاء.

د- **مسطرة تصحيح الفرض الضريبي** : هي مسطرة تتضمن إجراءات (مراسلات متبادلة) متتابعة ومرتبطة يشارك فيها كل من إدارة الضرائب والملزم، ومنصوص عليها في المسطرة الجبائية في المواد من 219 إلى 226، ولكي تكون واقعة متنازع فيها ينبغي أن تنتهي بالفرض التلقائي.

هـ- **تحديد الوعاء الضريبي** : المنازعة في هذه الواقعة تتحصل في المنازعة في أسس رفض الضريبة المعتمدة من طرف إدارة الضرائب، إما بسلوك مسطرة المادة 228 في حالة الفرض التلقائي، أو الطعن في قرار اللجنة الوطنية أمام القضاء الإداري في حالة سلامة المسطرة التوجيهية، والأسس المتنازع فيها هي مثلاً العائدات المفروضة عليها الضريبة والتكاليف القابلة للخصم وغير القابلة للخصم، وعوائد الأسهم، وحصص المشاركة، وحاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت...⁽²⁾ الخ (المواد 10 وما بعدها من الضريبة على الشركات).

(2) التكاليف القابلة للخصم : هي التكاليف التي يتم خصمها من العائدات، مصاريف المستخدمين، لاستهلاكات، المخزونات، لضرائب والرسوم - تكاليف الاستغلال... الخ
التكاليف غير قابلة للخصم : الغرامات والذعائر والزيادات مهما كان نوعها - مبالغ المشتريات والأشغال غير المبررة (المادة 13 من الضريبة على الشركات).
المادة 14 : عوائد الأسهم الناتجة عن توزيع أرباح الشركات.
حاصلات التوظيفات المالية : التي يتم حجزها في المشيع مثل السندات وأذون الصندوق (المادة 14 ض.ش).

2 - عبء الإثبات (توزيع عبء الإثبات)

إن عبء الإثبات مصدره القانون إذ نص الفصل 400 من قانون الالتزامات والعقود الذي جاء فيه : «إذا أثبت المدعي وجود الالتزام كان على من يدعي انقضائه أو عدم نفاذه تجاهه أن يثبت ادعائه»، وهذا الفصل يأخذ صورة أخرى مفادها أن عبء الإثبات يتحمله من يدعي خلاف الظاهر أصلاً أو الظاهر عرضاً أو الظاهر فرضاً، فالأول كان ظاهراً بحسب أصله، أي حسب طبيعة الأشياء، والثاني ما ظهر بدليل أقيم عليه خلافاً للأصل، والثالث ما افترض المشرع ظهوره بناء على قرينة قانونية.

وعبء الإثبات في المنازعات الضريبية يختلف من حالة إلى حالة بتنوع موضوع المنازعة، وهكذا فإن توزيع عبء الإثبات في الواقعة المنشئة للضريبة يختلف عن توزيعه في الإجراءات، كما يختلف عنه في المراقبة الجبائية وفي التقادم والاعفاء الضريبي وغيرها، ونسوق أمثلة على ذلك فيما يلي : فبالنسبة للواقعة المنشئة للضريبة (توظيف الأموال مثلاً، نشاط محل تجاري)، فعبء إثباتها يقع على كاهل الإدارة الجبائية في جميع الأحوال وبجميع طرق الإثبات.

أما التقادم بخصوص الفرض الضريبي، فيكفي من الملزم أن يثيره حتى ينتقل عبء الإثبات إلى إدارة الضرائب التي عليها إثبات أن الفرض المذكور تم داخل أمد التقادم أو داخل المدة اللاحقة عن انقطاعه، لأن في التقادم أن الأصل هو براءة الذمة، وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يثبته، وأن إجراءات قطع التقادم تنجزها إدارة الضرائب.

والملزم يتحمل عبء إثبات إعفائه⁽³⁾ من الضريبة، لأن الأصل هو عدم

(3) أمثلة على الإعفاء :

- ما يسلمه الشخص لنفسه من مبان (ض.ق.م.).
- الإعفاء لدخل يقل عن 20.000 درهم.
- الإعفاء المشجعة على الاستثمار.

الإعفاء، علما بأن الإعفاء لا يكون إلا بنص صريح في القانون الجبائي الذي يحدد شروطه، والملزم هو المكلف بإثبات هذه الشروط ومدى انطباقها عليه.

وبخصوص مسطرة الفرض الضريبي وغيرها من الاجراءات المنصوص عليها في القانون الضريبي، فإن كل ملزم بإنجازها بموجب القانون المذكور يتحمل عبء إثبات هذا الانجاز، لأن الأصل هو عدم التنفيذ، ما دام الالتزام ثابتا قانونا، فعلى الملزم به إذا ما ادعى تنفيذه أن يثبت ما يدعيه.

أما بالنسبة للوعاء الضريبي وتحديد الأسس لربط الضريبة، فيتوزع فيه عبء الإثبات بين الملزم والإدارة الضريبية، فالأول ملزم بتقديم إقراره بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية التي يمكن أن تكون ربحا، أو رقم أعمال، أو عملية من العمليات الخاضعة للضريبة، ويبقى للإدارة الضريبية حق تقييم التصريح عن طريق الاطلاع ومراقبة ملزم تشك في صدق إقراره وحقيقة مقدراته الجبائية.

3 - وسائل الإثبات :

المبدأ العام في النظام الضريبي أن الادارة الضريبية حرة في استعمال أي وسائل من وسائل الإثبات، في حين أن الملزم يستعمل وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون، وهذا المبدأ ناجم على أن الادارة الجبائية هي الموكول لها تطبيق النظام الجبائي، وبالتالي فهي لا تتقيد بوسائل الإثبات القانونية، وبالمقابل تتحمل في أغلب الحالات، سواء أكانت مدعية أو مدعى عليها عبء الإثبات، ويكفي الملزم أن يدعي عدم حدوث الواقعة المنشئة للضريبة أو عدم احترام الإدارة لمسطرة الفرض الضريبي، أو تصحيح الضريبة، ليتحلل من الإثبات وينتقل عبؤه على كاهلها.

ونظرا لدور القاضي الضريبي الإيجابي في توجيه الدعوى، فله سلطة واسعة في تقدير وسائل الإثبات المقدمة ومدى قوتها، وباستثناء اليمين وشهادة الشهود،

فإن باقي الوسائل يعمل بها في المنازعات الضريبية، وهذه الوسائل يتعين تناولها في إطارين، وهما :

- وسائل الإثبات في إطار المحاسبة.
- وسائل الإثبات خارج إطار المحاسبة.

1 - وسائل الإثبات في إطار المحاسبة :

إن الضرائب⁽⁴⁾، ولاسيما الضرائب الرئيسية، (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة) أصبحت تخضع لنظام الإقرار أو التصريح والمحاسبة، وكلاهما يفرض على الملزم القيام بهما تحت طائلة توقيع الجزاءات الجبائية عليه، والاقرار عمل أولي من خلاله يقر الملزم بما حصل عليه من دخل أو ربح، وما حققه من رقم أعمال أو ما قام به من عمليات خاضعة للضريبة، ويتخذ شكل مطبوع تسلمه الإدارة إلى الملزم، ويتضمن بيانات تتعلق بالهوية وبيانات تتعلق بالنتيجة الضريبية، فبالنسبة للضريبة على الشركات، فإن المادة 20 من مدونة الضرائب تنص على وجوب توجيه الشركة الإقرار بحصيلتها الخاضعة للضريبة إلى المفتش، والمادة 8 وما بعدها من نفس المدونة توجب هي الأخرى على الخاضعين للضريبة أن يسلموا إلى المفتش إقرارا بمجموع دخولهم خلال السنة السابقة والمادة 112 توجب كذلك إيداع إقرار لدى مكتب قابض إدارة الضرائب، ويتعين إرفاق الإقرار بالوثائق التي تعززه .

والجدير بالذكر أنه إذا كانت القواعد العامة للإثبات تقضي بأنه لا يجوز للشخص أن يقدم دليلا لصالح نفسه، فإنه في المنازعة الجبائية يجوز الإثبات بواسطة الوثائق المحاسبية، وهذه الوثائق توضع رهن إشارة الإدارة الضريبية للاطلاع على ما تضمنته من بيانات، ومقابل الإقرار المقدم من طرف الملزمين تمارس الإدارة الضريبية حق المراقبة أو الفحص ولممارسة هذا الحق، فإن الإدارة

(4) هناك نوعان من الضرائب :

- ضرائب الإقرار : الضرائب الرئيسية.
- ضرائب معاينة : الضريبة الحضرية والضرائب لفائدة الجماعات المحلية.

تتمتع بعدة وسائل : منها حق تحقيق ومراجعة المحاسبة وتصريحات الملزمين، كما تتمتع بحق الاطلاع على الوثائق، وبذلك فقد ألزم القانون بعض الملزمين بمسك محاسبة حتى تتمكن الإدارة الضريبية من بسط رقابتها على العمليات التي يقومون بها، كما أوجب عليهم أن يدلوا بجميع الإثباتات الضرورية، ويقدموا جميع الوثائق المحاسبية إلى المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، لتمكينهم من إجراء الفحص والتحقيق ومراجعة المحاسبة.

وللإدارة سلطة تقديرية في تقييم المحاسبة، فإن شابتها إخلالات⁽⁵⁾ من شأنها أن تشكك في قيمة الإثباتات التي تكتسي المحاسبة، فإن الإدارة لا تأخذ بها وجاز لها أن تعتمد أساس الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها، وبذلك فإن الإثباتات الكتابية تعتبر وسائل كافية بالضرورة لصحة المحاسبة المقدمة من طرف الملزم، بل يبقى للإدارة في إطار حق المراقبة صلاحية عدم الأخذ بها في تحديد أسس فرض الضريبة، الأمر الذي تنتقل معه المنازعة الضريبية إلى مرحلة التحكيم ثم إلى المرحلة القضائية.

2 - وسائل الإثبات خارج إطار المحاسبة :

وهذه الوسائل هي المنصوص عليها في الفصل 404 من قانون الالتزامات والعقود، وهي التي يتم بها الإثبات في كثير من القضايا، كالكتابة والإقرار والقرائن، أما شهادة الشهود فمن المستبعد إعمالها كوسائل إثبات في المادة الضريبية.

أ- **الحجة الكتابية** : تعتبر بعض الشهادات الإدارية لدى بعض الملزمين وسائل إثبات في الميدان الضريبي، مثل رخصة البناء ورخصة السكن والتوقف عن النشاط وشهادة إغلاق المحل إلخ.

ب- **المحاضر** : إن المشرع الضريبي أعطى الحق للمأمورين بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل، في تحرير محاضر لإثبات المخالفات الجبائية

(5) من الإخلالات الجسيمة المنصوص عليها في المادة 213 من مدونة الضرائب : انعدام أوراق الإثبات وأهمها الفاتورات المنصوص عليها في المادة 145 فرض زيادة على بطاقة الصندوق بالنسبة للخواص.
الوثائق : الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية (م. 210) مدونة الضرائب.

المنصوص عليها في المادة 231 من مدونة الضرائب⁽⁶⁾، ويشترط لصحة المحضر أن يكون المأموران متدينين لهذا الغرض، ومحلّفين وفق التشريع الجاري به العمل، وأن يتم إثبات المخالفة في إطار مراقبة ضريبية.

ج- القرائن : القرينة هي استنتاج من طرف المشرع أو القاضي لأمر مجهول من أمر معلوم، مثال ذلك القرينة القانونية المنصوص عليها في الفصل 341 من قانون الالتزامات والعقود الذي ينص على أن : «إرجاع الدائن اختياراً إلى المدين السند الأصلي للمدين يفترض به حصول الإبراء من الدين» «إرجاع الدائن سند الدين، وهو أمر معلوم، يؤدي إلى استنتاج دفع المدين للدين، وهو أمر مجهول، وليس ثابتاً بوسيلة أخرى.

وفي الميدان الضريبي، فالقرائن القانونية كثيرة متنوعة، ومثالها القرينة القانونية المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 30 من مدونة الضرائب، حيث اعتبر المشرع الدخول التي تكتسي طابع التكرار ولا يشملها أي نوع من أنواع الدخول المشار إليها في المادة 22 (من الفقرة 2 إلى الفقرة 5)، وكذلك الشأن في المساطر الجبائية (المادة 110) حيث اعتبر المشرع أن عدم تقديم الطعن داخل 60 يوماً قرينة قانونية على القبول الضمني بمقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، وكذلك قرينة ثبوت التفويت المنصوص عليها في المادة 14 من نفس المدونة، حيث اعتبر المشرع أن تفويت العقارات والحقوق العينية يكون ثابتاً ثبوتاً كافياً للمطالبة بواجبات التسجيل، إما بإدراج الحائز الجديد في جداول رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية (ضريبة النظافة)، أو عن طريق عقود إيجار أو غيرها.

(6) تنص المادة 231 من مدونة الضرائب على أنه يتعرض لغرامة من خمسة آلاف إلى خمسين ألف درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق باستعمال الوسائل التالية :

- تسليم أو تقديم فاتورة صورية ؛
- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية ؛
- بيع بدون فاتورة بصورة متكررة ؛
- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانوناً ؛
- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية

السيد عبد الرحمان ابيلا

رئيس مصلحة الشؤون القضائية

المديرية العامة للضرائب

تمهيد

هناك أكثر من مبرر يدفع القاضي للجوء إلى الخبرة في بعض القضايا الجبائية المعروضة عليه ويمكن أن نذكر من بين هذه المبررات :

- تعقد المادة الجبائية وتشعبها، واحتواء بعض المنازعات فيها على أمور تقنية أو فنية ليس من الضروري أن يكون القاضي ملما بها.

- صعوبة استيعاب وفهم بعض وسائل الإثبات المقدمة خاصة الوثائق المحاسبية نظرا لاحتوائها على أمور تقنية وجزئيات تتطلب دراية واسعة بالتقنيات المحاسبية.

- كثرة الملفات المعروضة على القاضي وعدم وجود وقت كاف لديه من أجل البحث بنفسه في الأمور الفنية.

وقد آثرت أن أتعرض لموضوع الخبرة في المادة الجبائية لمجموعة من الأسباب الأساسية منها :

- كثرة اللجوء إلى الخبرة في الدعاوى الضريبية (على سبيل المثال ما يزيد عن 95 % من القضايا الرائجة والمتعلقة بمنازعة الملزمين في ضرائب صادرة على إثر مراقبة ضريبية)،

- الأهمية التي تحظى بها مستنتجات الخبرة من طرف القضاء،

- تدخل المشرع الجبائي مؤخرا للنص على قواعد خاصة بالخبرة في الدعوى الضريبية،

- موقف الإدارة الضريبية عن هذه الخبرات والذي ما فتأت تعبر عنه في جميع المناسبات.

وعليه، فقد رأيت أن أتناول هذا الموضوع في مجموعة من المحاور بدأ بالتطرق لمبدأ اللجوء إلى الخبرة إلى تحديد مهمة الخبير إلى ندب أو اختيار خبير إلى إجراءات الخبرة وأخيرا إلى تقييم مستنتاجاتها.

أولا : مبدأ اللجوء إلى الخبرة

طبعا المعروف أن القاضي حر في اللجوء إلى الخبرة، وأنه يتم اللجوء إليها إما تلقائيا أو بناء على طلب أحد الأطراف.

لكن هناك على الأقل ثلاث ملاحظات أساسية تمت معاينتها في هذا الإطار :

الملاحظة الأولى : أغلبية القضايا التي يتم اللجوء فيها إلى الخبرة تتعلق بالقضايا المتعلقة بالمنازعة في ضرائب تكميلية مبنية على مراقبة جبائية، أفضت إلى مسطرة اللجن (ما يزيد عن 95 %). بحيث يكفي أن يتقدم الملزم بالضريبة أمام القضاء بطعن ضد مقرر اللجنة الوطنية، يتمسك فيه بأن محاسبته منتظمة وأن الإدارة غير محقة في استبعادها، وأن التصحيحات التي بنيت عليها الضريبة تصحيحات غير مشروعة، أو أن القيمة التجارية المصححة للعقار المبيع غير مقبولة، وبدون أن يتقدم في هذا الطعن بأية وسائل جدية، يلتبس إجراء خبرة في الموضوع، هنا يكون الهدف الأساسي من رفع الدعوى هو الوصول إلى خبرة، وهذا أمر لا يجوز حسب المتفق عليه فقها وقضاء.

الملاحظة الثانية : أن المتفق عليه أن الخبرة في المادة الجبائية هي وسيلة للتحقيق والبحث في إثباتات ووسائل مقدمة من الأطراف، وهذا يفترض أن يكون هؤلاء الأطراف قد قدموا في مقالاتهم ومذكراتهم إلى المحكمة هذه الوسائل وهذه الوثائق.

لكن في نسبة مهمة من القضايا المعروضة لا تقدم أمام المحكمة أية وثائق ولا حتى وسائل، وأحيانا حتى الخبير لا تقدم له أية وثائق بالمرّة.

وهنا طبعاً الموضوع، الذي هو الإثباتات والذي من المفروض أن يشتغل عليه الخبير ويحقق فيه، غير موجود.

الملفت للانتباه هنا أن هذه الوثائق إذا وجدت فإنها تقدم مباشرة إلى الخبير غير أن بعض مواقف القضاء تجيز هذا الأمر وتعتبر - كما ذهبت إلى ذلك الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في إحدى قراراتها أنه :

«لا يلزم إدلاء المزم بأسانيده صحة المقال الافتتاحي لإثبات ما يدعيه، بل إن هذه الأسانيد إن وجدت تقدم إلى الخبير لا إلى المحكمة التي عليها تقدير الخبرة».

والملفت للانتباه أيضاً أن أغلبية هذه الوثائق إما وثائق محاسبية تمت معاينة عدم وجودها في المراحل السابقة التي مرت منها المنازعة، أو وثائق إثباتية لإثبات تحملات أو مصاريف أو لإثبات استثمارات أنجزت، أو عناصر المقارنة التي يستند عليها المزم لإثبات القيمة التجارية للعقار موضوع التفويت.

وبالتالي فإنه من النتائج السلبية لهذه المسألة أن الخبرة لم تعد وسيلة تحقيق في إثبات مقدم، كما تنص على ذلك قواعد المسطرة المدنية. بل يحل محل الإثبات الذي من المفروض أن يقدمه المزم، مما يشكل عرقلة واضحة للسير العادي لقواعد الإثبات.

الملاحظة الثالثة : مؤخراً عايننا تزايد الخبرات التي تهدف إلى تحقيق الخطوط، والهدف طبعاً من هذه الخبرات هو البحث فيما إذا كان توقيع المزم الوارد على تصريحه الضريبي، أو على إشعار بريدي بالتسلم، أو ما إلى ذلك من الوثائق الإدارية، هو توقيع المزم الذي ينكر هذا التوقيع.

وأريد أن أقول أنه ولحد الساعة ليست هناك ولو خبرة واحدة اعتبرت أن التوقيع المذكور هو توقيع المزم نفسه، وبالتالي اعتبرت أن التصريح المقدم أو الإشعار البريدي بالتوصل لا صلة للمزم به، والأحكام الصادرة في هذا الإطار أبطلت مجموعة من الضرائب المهمة تتجاوز أحياناً ملايين الدراهم.

خطورة هذه الخبرات، وخطورة الأمر بهذه الخبرات تأتي من تأثيرها على الثوابت التي يقوم عليها النظام الضريبي المغربي، باعتباره نظاما يقوم على مبدأ التصريح، ويقوم أيضا على الحوار الذي تجسده المراسلات والإشعارات بالتوصل بين الطرفين، ومحاضر الاتفاقات، وبالتالي فإن فتح المجال للطعن في التوقيع وإنكار التصريح والمراسلات والاتفاقات مع الإدارة سيؤثر سلبا على هذه الثوابت.

علما أن الخطورة تأتي أيضا من طبيعة وطبائع بعض الملزمين سيئي النية خاصة أولئك الذين لا يتوفرون ولا يستخدمون توقيعاً واحداً.

الملاحظة الرابعة : عايننا أن هناك بعض الأحكام القضائية التي تعتبر أن مجرد الأمر بإجراء خبرة يعني وجود جدية في المنازعة المعروضة، وهذا مبرر حسب هذا الاتجاه للأمر بإيقاف تنفيذ الضريبة موضوع المنازعة؛ هذا الاتجاه كان ساريا خاصة قبل التعديل الذي لحق بالمادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

ثانياً : تعيين الخبير

المعلوم أن الخبير هو المختص الذي يتولى بتكليف من المحكمة التحقيق في نقط تقنية وفنية.

وهنا أريد أن أتناول ملاحظتين أساسيتين تتعلقان بالخبير الذي وقع عليه الاختيار للقيام بهذه المهمة في الدعوى الضريبية:

الملاحظة الأولى : تتعلق بالخبير المختار، حيث نص المشرع في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب بموجب التعديل الذي طرأ على هذه المادة في قانون المالية لسنة 2009 على أنه:

«يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلاً في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين».

طبعاً بما أن هذا النص جاء في إطار المادة 242 فإنه يهم جميع المنازعات المتعلقة بالضرائب التكميلية المبنية على مراقبة ضريبية، بمفهومها العام سواء

أفضت إلى صدور مقرر للجن الضريبية أم لم تفض إلى ذلك.

الإشكال المطروح هنا هو أنه لا تتم مراعاة الشرط القانوني الذي وضعه المشرع في الخبر المعين، بحيث أن نسبة مهمة من الخبراء المعينين لا ينتمون إلى هيئة الخبراء المحاسبين ولا إلى لائحة المحاسبين المعتمدين.

صحيح أن الجدول القضائي يتضمن بعض الخبراء المسجلين تحت صفة «خبير في المحاسبة» وقد لقي هذا الأمر اعتراضاً من طرف الهيئة الوطنية للخبراء المحاسبين بدعوى أن حمل هذا اللقب يخضع للقانون الذي يفرض أن يتوفر هذا الخبير على مؤهلات علمية عالية قد لا تتوفر في هؤلاء.

وعلى الرغم من أن الإدارة تباشر مسطرة التجريح ضد هؤلاء الخبراء، إلا أن بعض الأحكام ترفض هذا التجريح وتعتبر أنها غير ملزمة إلا بالخبراء المدرجين في جدول الخبراء القضائيين.

الملاحظة الثانية : تتعلق ببعض الخبراء المعينين والذين كانوا موضوع مراقبة جبائية أفضت إلى منازعة أمام اللجن.

ولهذا السبب تقوم الإدارة، في إطار ما تنص عليه المادة 62 من قانون المسطرة المدنية، بمباشرة مسطرة التجريح في مواجهة هؤلاء على أساس وجود نزاع معهم معروض على اللجن، إما أمام اللجنة المحلية أو أمام اللجنة الوطنية، وأن هذا النزاع سيؤثر لا محالة على حياد وموضوعية الخبير،

إلا أن بعض الأحكام القضائية ترفض طلب التجريح بدعوى أن النزاع لم يصل بعد إلى المرحلة القضائية.

ما نريد أن نقوله هنا هو أن حجم وأهمية بعض القضايا الضريبية الرائجة والتي تفوق ملايين السنتيمات يبدو أكبر من الخبر المعين منها.

ثالثاً : تحديد مهمة أو صلاحيات الخبير

طبعاً هذه المهمة تختلف حسب اختلاف الواقعة المنشئة أو التي على أساسها تم فرض الضريبة؛

- هناك خبرة عقارية لتحديد القيمة الإيجارية للعقار (الضريبة على الرسم المهني.....)

- وهناك خبرة عقارية لتحديد القيمة التجارية للعقار (الضريبة على الربح العقاري).

- وهناك خبرة حسابية لتقييم المحاسبة.

في كل الأحوال صلاحيات الخبير تقتصر على تقديم الرأي أو الاستشارة في المسائل الفنية دون المسائل القانونية الواردة طبعاً في الدعوى، هنا أيضاً من المناسب استعراض بعض الملاحظات التي تمت معاينتها بخصوص مختلف الأحكام التمهيدية القاضية بإجراء خبرة في الدعوى الضريبية.

الملاحظة الأولى : نحن نعتقد بأن أغلبية الأمور التي ينتدب الخبير للتحقيق فيها هي أمور قانونية تخرج عن مجال اختصاصه، من هذه الأمور يمكن أن نذكر الأمثلة التالية :

- البحث في مجال ونطاق تطبيق الضريبة أو في توفر شروط الإعفاء منها؛

- البحث في انتظام المحاسبة من عدمه.

- تقدير وسائل الإثبات المقدمة كالفاتورات والوثائق المحاسبية عموماً ومدى استيفائها لشروط القبول.

- البحث في القانون الواجب التطبيق.

- الاطلاع على الملف الجبائي للملزم.

- تحديد تاريخ بداية مزاولة النشاط المهني.

- تحديد الشكل القانوني للشركة.

- البحث في إخضاع واقعة ما للضريبة.

في المقابل يمكن أن يعهد إلى الخبير بوصف الوثائق المحاسبية دون أن يبدي بشأنها حكماً مثلاً، كما قد يعهد إليه بوصف الإخلالات المحاسبية دون أن يقول بأنها خطيرة أو يعيد تكييفها؛ كالقول بأنها مجرد أخطاء مادية بسيطة.

في كل الأحوال نحن نرى بأن عدم التمييز بين الوسائل الواقعية والقانونية وتركها برمتها للخبير، قد يجعل دور القاضي في مراقبة مدى حسن تطبيق القانون دورا ثانويا.

الملاحظة الثانية : فيما يتعلق بالدعاوى المتعلقة بالمنازعة في الضرائب التكميلية الناجمة عن مسطرة الفحص أو المراقبة، لوحظ أنه تمنح للخبير صلاحيات واسعة تبدأ بتقييم المحاسبة برمتها، مروراً بإعادة تقدير أساس الضريبة وانتهاء بتصفية أو تحديد مبلغها أصلاً وغرامات وفوائد التأخير، وبالتالي فإن الأمر لا ينحصر في الوسائل والدفعات المقدمة، ولا حتى في التصحيحات التي تكون موضوع منازعة، بل يمتد إلى التحقيق في جميع جوانب ملف المراقبة الجبائية.

الملاحظة الثالثة : في جميع القضايا التي يتم فيها تعيين خبير، فإن الأرضية التي يشتغل عليها هذا الخبير هي محاسبة الملزم بالضريبة والتصحيحات والتقدير التي قام بها المفتش المحقق، في الوقت الذي يكون فيه ملف المنازعة قد مر من عدة مراحل مرحلة الفحص، المرحلة التوجيهية، مرحلة اللجن،

نحن نعتقد بأن هذا الأمر قد يكون مجانباً للصواب على اعتبار أن المنازعة الجبائية هي منازعة على مراحل؛ وفي هذه المراحل قد تكون هناك تصحيحات تمت تسويتها بالرفض أو بالقبول الضمني أو الصريح من هذا الطرف أو من ذلك، وبالتالي فمن المفروض أن تكون آخر مرحلة وصل إليها الملف؛ وهي غالباً مرحلة اللجن وما أسفر عنها من مقرر؛ هي الأرضية التي يجب أن يشتغل عليها الخبير.

رابعاً : إجراءات الخبرة

على مستوى الإجراءات التي يقوم بها الخبير أثناء قيامه بالمهمة المسندة إليه، من المتعين تسجيل الملاحظات التالية:

الملاحظة الأولى : إن أهم شرط يراقبه القضاء في الخبرة هو شرط التوجيهية، والمقصود منه - حسب المحكمة - أن يقوم الخبير باستدعاء جميع الأطراف لجلسة الخبرة.

نحن نعتقد بأن شرط التواجهية بهذا المفهوم ليس غاية في ذاته، ولكنه وسيلة للمحافظة على حقوق الطرفين في الدفاع عن حقوقهم ومصالحهم، بحيث أن المقصود منه هو تخويل الفرصة والحق لكل طرف ليطلع ويناقش الوسائل والوثائق المدلى بها من الطرف الآخر، على غرار ما حصل في المراحل السابقة، خلال المسطرة التواجهية أو أمام اللجن.

لكن ما يحدث فعليا هو أن بعض الخبراء إما أنهم يبنون مستنتاجاتهم على مستندات ووثائق لم يطلع عليها الطرف الآخر الذي غالبا ما يكون المفتش المحقق، أو أنهم يرفضون بالمرّة إطلاع المفتش على هذه الوثائق، أو أن هذه الوثائق غير موجودة أصلا أو على الأقل لا ترفق بتقرير الخبرة المقدم للمحكمة.

الملاحظة الثانية : إن أهم أرضية يشتغل عليها الخبير هي الوثائق والحجج المقدمة من كل طرف.

الإشكال الذي كان مطروحا هو أن بعض الوثائق الحاسمة المبررة مثلا لبعض التحملات، أو بعض الاستثمارات، لا تظهر إلا أمام الخبير، فهي لم تقدم لا خلال مدة الفحص، ولا خلال المسطرة التواجهية، ولا أمام اللجن الضريبية، ولا حتى للمحكمة نفسها،

وقد كانت الإدارة تشتكي من هذا الأمر لأنه يمس بحقوق الدفاع، يمس بجو الثقة الذي يجب أن تمر فيه مسطرة المراقبة، كما حرمها هذا الأمر من إبداء موقفها بخصوص هذه الوثائق في المراحل السابقة، وبناء التصحيحات على أساس هذه الوثائق.

وقد انتبه المشرع إلى هذه المسألة فعمد إلى التنصيص في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على أنه لا يمكن للخبير:

«أن يستند في خلاصاته على دفوع أو وثائق لم يتم إطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها خلال المسطرة التواجهية».

الملاحظة الثالثة : أن الخبير يقوم بالتحقيق في الملف الجبائي يطرح برمته، بما فيه جميع التصحيحات التي صدرت بناء عليها الضريبة، بما فيها التصحيحات التي تم قبولها صراحة أو ضمنا من طرف الملزم بالضريبة، والتصحيحات التي لم تتم المنازعة فيها أمام القضاء.

المبرر وراء هذا الأمر أن الطعن أمام القضاء ينشر ملف النزاع من جديد.

نحن نعتقد بأنه وإضافة إلى ما قلناه سابقا، فإن المنازعة الجبائية هي منازعة على مراحل يفترض أن تأخذ المرحلة القضائية فيها بعين الاعتبار ما تم وما تحقق في المراحل السابقة، وبالتالي فإن التصحيحات التي تم القبول بها مثلاً يجب أن لا تكون موضوع أي تحقيق من طرف الخبير.

وإضافة إلى ذلك فإن طرح الملف برمته يتعارض أيضا مع المادة 3 من قانون المسطرة المدنية التي تقيد القاضي بالنظر فقط في الوسائل والدفعات المثارة أمامه.

الملاحظة الرابعة : أن الخبير الذي تسند له مهمة التحقيق في المحاسبة يقوم في الواقع بإعادة مسطرة الفحص، هذه المسطرة التي استغرقت من المفتش المحقق شهورا ومن اللجن الضريبة جلسات طويلة، غير أن السيد الخبير يختزلها في جلسة واحدة لا تتعدى في أقصى الحالات نصف ساعة إلى ساعة.

خامسا : تقييم الخبرة

لقد لوحظ بأنه تتم المصادقة جملة وتفصيلا على جميع الخبرات التي تنجز سواء كانت خبرات محاسبية أو خبرة عقارية، على الرغم من الملاحظات التي قد تبدى بخصوص هذه الخبرات ومنها على وجه الخصوص :

- أن بعض الخبرات تبنى على معطيات وخاصة على وثائق غير موجودة أصلا، كأن يجزم الخبير بأنه اطلع على جميع الوثائق المحاسبية ووجدها منتظمة، ولهذا تنتبه بعض الأحكام إلى هذا الأمر ومنها قرار للمجلس الأعلى والذي ورد فيه ما يلي :

«وبذلك فإنه - أي الخبرة - تكون قد اعتمدت وثائق لم تتم مناقشتها أمامها وهو ما يشكل إخلالا بحق الدفاع يكون الحكم المستأنف مجانباً للصواب، وحيث إن القضية غير جاهزة ويقتضي الأمر الإطلاع على الفواتير موضوع الخصم».

- في بعض الأحيان نشك هل نحن أمام تقرير خبرة أم أمام مقال الدفاع عن طرف؛ يتجلى ذلك في الصياغات والاستنتاجات المستعملة. وفي بعض الخبرات يثير الخبير من تلقاء نفسه وسائل لم يسبق للملزم أن أثارها، في مقال الدعوى، كإثارة عيوب مسطرية، أو تقادم.

- بعض الخبرات لا يتبين أن الخبير المعين فيها بدل مجهودا فيها إذ غالبا ما يكتفي بالوصف السطحي ودون اعتماد أية منهجية مقبولة، وهو ما تفتن إليه بعض الأحكام من قبيل القرار الصادر عن الغرفة بالمجلس الأعلى الذي ورد فيه بأن الخبير:

«لم يبين - أي الخبير - العناصر التقنية والموضوعية والحسابية لما انتهى إليه بل اكتفى فقط بسرد عبارات عامة وفضفاضة لا يستتج منها قيام الخبير بمجهود فني وميداني في النازلة».

قرار عدد 856 صادر بتاريخ 2001/06/28 في الملف عدد 1253-4-1-2000.

- في نسبة مهمة من الخبرات يصل الخبير إلى تقديرات أو أسس، من أرباح ومداخيل أقل حتى من تلك التي صرح بها الملزم نفسه، وهذا من أفصح مظاهر التناقض التي تتسم بها بعض الخبرات.

عموما يمكن أن نجزم بأن القضاء يمنح دورا كبيرا للخبير في العملية الضريبية أكبر من دور الإدارة وأكبر حتى من دور اللجن، وأحيانا من دور القضاء نفسه، كما يتجلى ذلك فيما يلي:

- هناك ثقة كبيرة للقضاء في استنتاجات الخبير، أكبر من ثقته في الإدارة وفي ثقته في اللجنة الضريبية، بحيث أنه من النادر جدا أن يغير من هذه الاستنتاجات، وحتى إذا كان هناك تغيير فإنه في الغالب ما يكون طفيفا.

- مراقبة القضاء لمستنتجات الخبرة غالبا ما تنصب على إجراءاتها دون مضمونها، وفي الغالب ما تكتفي الأحكام بالتعليل العام الذي مفاده: «بأن الخبرة جاءت حضورية ومستوفية لشروط قبولها مما يتعين المصادقة عليها» وهذا ما قد يكون مبررا لعدم مناقشة الوسائل والدفعات المثارة من طرفي الدعوى.

بل إن المحكمة غير ملزمة حتى بتعليل اعتماد الخبرة، من قبيل ما ورد في قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى من أن «المحكمة عندما أخذت بتقرير الخبير مصطفى أمحزون جملة وتفصيلا لم تكن ملزمة بتعليل ذلك إذ يندمج هذا التعليل بمضمن التقرير المذكور».

- تخويل استنتاجات الخبرة حجية كاملة وقلب عبء الإثبات ما يخالفها ضد الإدارة.

- صحيح أن رأي الخبير من الوجهة القانونية هو رأي استشاري إلا أنه في كثير من المنازعات المعروضة رأيه تقريرى.

- بعض الأحكام لا تقدم أي تعليل لترجيح خبرة على أخرى رغم الاختلاف الكبير الموجود بينهما في الاستنتاجات، بل تكتفي بالقول بأن «تقرير الخبير أ. جاء أكثر توضيحا وتفصيلا على مستوى الأسس فيكون الأجدر بالاعتماد عليه من حيث النتائج».

في كل الأحوال أقول أنه من غير المنطقي ومن غير المقبول أن تذهب أغلبية الخبرات المنجزة إلى إلغاء ما يزيد عن 50 % من التصحيحات المنجزة لأنه في هذه الحالة هناك شيء ما غير طبيعي، فإما المشكل في التصحيحات التي تقوم بها الإدارة، وإما في اللجن التي تعتمد هذه التصحيحات وإما أن المشكل في الخبراء أنفسهم.

إعادة تقدير أساس الضريبة

السيد خالد زعزوع

المدير الإقليمي للضرائب بالدار البيضاء

المقدمة

تعتبر السلطة التقديرية من بين الصلاحيات القانونية التي حولها المشرع لإدارة الضرائب لتحديد أو مراجعة أساس فرض الضريبة وفق شروط معينة. وبالمقابل يتمتع الخاضع للضريبة بحق المنازعة في هذا الأساس أمام القضاء وفق المساطر التي نص عليها القانون.

فبقدر ما يحق للملزم أن ينازع بكل الوسائل القانونية دفاعا عن وجهة نظره في ما يتعلق بتحديد أساس فرض الضريبة بقدر ما تتجلى مسؤولية الإدارة في الدفاع والحفاظ على موارد خزينة الدولة وتعزيزها من خلال توسيع الوعاء الضريبي مع مراعاة الأحكام والمبادئ التي تؤمن توزيعا عادلا للعبء الضريبي.

وهكذا فإن موضوع هذه المداخلة ينصب على أهم الحالات التي تقوم فيها الإدارة بتصحيح أو إعادة تقدير أساس فرض الضريبة ويتضمن ثلاثة محاور:

- المحور الأول : مراجعة القيمة الإيجارية (الرسم المهني)
- المحور الثاني : مراجعة القيمة التجارية للعقار المبيع
- المحور الثالث : إعادة تقدير رقم الأعمال على إثر استبعاد المحاسبة

ومن خلال هذه المداخلة سيتم إبراز الدور الكبير الذي تلعبه الإدارة الجبائية عبر محاربة التملص والتهرب الضريبي وكذا ضعف التضريب Sous-imposition لتحقيق المساواة والعادلة الجبائية.

المحور الأول : مراجعة القيمة الايجارية كأساس لفرض الرسم المهني

في البداية لا بد من التذكير بإلغاء الظهير الشريف الصادر في 30 ديسمبر 1961 المتعلق بضريبة «الباتنتا» بموجب القانون رقم 47-06 الصادر في 30 نونبر 2007 والمتعلق بجبايات الجماعات المحلية الذي أحدث رسماً مهنيا عوض «الباتنتا».

إلا أن تعريف القيمة الإيجارية في المادة السادسة للقانون المنظم للباتنتا والمادة السابعة للقانون المنظم للرسم المهني لم يطرأ عليه أي تغيير جوهري من ناحية الصيغة على مستوى الفقرتين الأولى والثانية :

وهكذا سأقتصر في المداخلة على مفهوم القيمة الايجارية بالرجوع إلى المادة السابعة للقانون الحالي :

المادة 7 - تحديد القيمة الايجارية

أ : يفرض الرسم المهني على القيمة الايجارية السنوية الإجمالية العادية والحالية للمتاجر والدكاكين والمعامل والمصانع والسقائف والمرائب والأوراش وأماكن الإيداع وجميع المحلات والأماكن والمراكز المعدة لمزاولة الأنشطة المهنية الخاضعة للرسم.

تحدد القيمة الايجارية المعتبرة أساساً لحساب الرسم إما بواسطة عقود الإيجار أو الكراء وإما عن طريق المقارنة والتقييم المباشر، دون اللجوء إلى مسطرة التصحيح المنصوص عليها في القانون.

المادة 6 - الباتنتا

يفرض الأداء النسبي على القيمة الكرائية الإجمالية العادية المقدرة حالياً للمتاجر والدكاكين والمعامل والمصانع والسقائف والمرائب والأوراش وأماكن الإيداع، وجميع المحلات والأماكن والمراكز المعدة لمزاولة المهن المفروضة عليها الضريبة.

وتحدد القيمة الكرائية المعتبرة أساساً لحساب الأداء النسبي إما بواسطة عقود الإيجار أو الكراء وإما عن طريق المقارنة أو حتى التقييم المباشر.

وهكذا حدد المشرع في الفقرة الأولى مفهوم القيمة الإيجارية التي تعتبر أساس فرض الرسم المهني مبرزاً بكل وضوح أربع صفات يجب أن تتوفر فيها وهي :

- قيمة إيجارية سنوية

- قيمة إيجارية اجمالية

- قيمة إيجارية عادية

- قيمة إيجارية حالية

وعليه فكل قيمة إيجارية لا تتوفر فيها هذه المعايير تعتبر مخالفة للأحكام القانونية. فالتركيز في هذه المداخلة على صفتي «عادية» و«حالية» للقيمة الإيجارية نابع من الحرص على إبراز مقاصد المشرع التي تهدف إلى تحقيق مبدأي المساواة والتوزيع العادل للعبء الضريبي.

أما الفقرة الثانية من المادة السابعة فهي تكمل الفقرة الأولى حيث تشير إلى طرق تحديد القيمة الإيجارية وذلك :

- بواسطة عقود الإيجار أو الكراء

- وإما عن طريق المقارنة

- أو عن طريق التقييم المباشر

فالتطبيق السليم للأحكام الواردة في المادة السابعة للقانون المنظم للرسم المهني يقتضي في اعتقادنا عدم الفصل بين الفقرتين الأولى والثانية عند تحديد أساس فرض الرسم المهني. فالفقرة الأولى تتضمن المعايير التي يجب أن تتوفر في القيمة الإيجارية والفقرة الثانية تبين الطرق التي يجب على الإدارة اعتمادها لتحديد أساس الضريبة.

وبناء على هذا الترابط خضوع القيمة الإيجارية وجوباً للمعايير المشار إليها في الفقرة الأولى هو الذي يحدد الطريقة التي يتعين اعتمادها لحساب تلك القيمة.

وهكذا فإن وجود عقد الإيجار لا يعتبر في حد ذاته عنصراً كافياً لتفرض الضريبة المهنية على أساسه بل يتعين على المفتش أن يتأكد أن القيمة الإيجارية المترتبة على العقد «عادية» و«حالية» وفق ما نص عليه المشرع في الفقرة الأولى وذلك مقارنة مع مستوى السومة الكرائية التي تحددها قواعد السوق مع مراعاة أوجه الشبه من ناحية الموقع والمرافق وحالة العقار والغرض المعد له الخ....

وقد أثبتت عدة نزاعات حول مسألة تحديد أساس فرض الرسم المهني من طرف بعض الملزمين بعد استبعاد الإدارة الجبائية لعقود الإيجار التي تبين أنها لا تعكس مستوى السومة الكرائية الحالية وتحينها بالجوء إلى طريقة المقارنة.

وانطلاقاً من مسؤوليتها في تطبيق القواعد القانونية فإن الإدارة الجبائية تعتبر استبعاد عقود الإيجار التي لا تبدو طبيعية بحيث لا تتوفر فيها صفتي «العادية» و«الحالية» هو تطبيق سليم لإرادة المشرع الذي يتوخى من خلال التحين تحقيق مبدأ العدالة الجبائية.

ومن خلال المثال الذي سأسوقه سأوضح بالأرقام أن المشرع بتنصيبه على قيمة إيجارية عادة وحالية إنما أراد أن يحقق المساواة بين الملزمين. لنفترض مثلاً أن تاجراً يمارسان نفس التجارة. الأول يستغل منذ سنة 1995 محلاً بموجب عقد كراء حددت سومته في 2500 درهم والثاني يستغل محلاً بنفس المواصفات وفي نفس الحي منذ سنة 2004 بسومته كرائية قدرها 6000 درهم. وحيث أن القيمة الإيجارية هي مجموع الكراء السنوي فإن أساس حساب الرسم المهني بالنسبة للتاجر الأول هو 30000 درهم (أي 12×2500) في حين أن أساس حساب الرسم المهني بالنسبة للتاجر الثاني هو 72000 درهم. (أي 12×6000) وإذا افترضنا أن سعر الضريبة بالنسبة لنوعية التجارة هو 20 % فإن الرسم المهني الواجب أدائه هو 6000 درهم بالنسبة للتاجر الأول في حين أن التاجر الثاني عليه أن يؤدي 14400 درهم.

وإذا علمنا فوق هذا كله أن تحديد الربح السنوي للخاضعين للضريبة على الدخل الذين اختاروا نظام الربح الجزافي يتم أيضا على أساس القيمة الايجارية السنوية المعتمدة لحساب الرسم المهني مضروبة في معامل ما يتضح أن العدالة الضريبية لن تتأتى إذا أسقطنا قاعدة تحيين القيمة الايجارية تطبيقا للأحكام الفقرة الأولى. وهنا يبرز المغزى العميق للتنصيص على صفتي «العادية» و«الحالية» لهذا وبناء على ما سبق ذكره فإن الإدارة الجبائية لا تشاطر القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية التي قضت بإلغاء قاعدة التحيين لأنها تعتبر تلك القرارات لا تصب في اتجاه تكريس العدالة الجبائية.

وهكذا جاء في حيثيات قرار المحكمة الإدارية بالدار البيضاء والتي أيدتها الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في حكمها الصادر بتاريخ 16 فبراير 2005 ما يلي:

«لكن حيث نصت المادة السادسة المحتج بها على تحديد القيمة الكرائية السنوية المعتمدة كأساس لتحديد الضريبة المهنية يتم انطلاقا من عقد الكراء إن وجد، أو عن طريق المقارنة أو عن طريق التقويم المباشر. ولما كان المشرع قد أورد الخيارات المذكورة مرتبة وأولها الكراء واستطرد قائلا إن وجد معنى ذلك أنه إذا كان عقد الكراء موجودا لا تكون الإدارة في حاجة إلى اللجوء إلى المقارنة أو التقييم المباشر...»

ويتضح أن المحكمة قد اعتمدت في قرارها على قراءة جزئية للنص حين استمدت تعليلها بإلغاء الضريبة المهنية التكميلية من الفقرة الثانية للمادة السابعة معتبرة أنه بوجود عقد الكراء يسقط حق الإدارة في اللجوء إلى المقارنة والتقييم المباشر. وتجدر الإشارة إلى أن القاضي أضاف عبارة «إن وجد» على الرغم أنها لم ترد إطلاقا في النص ليقضي «أنه إذا كان عقد الكراء موجودا لا تكون الإدارة في حاجة إلى اللجوء إلى المقارنة». بيد أن المشرع وكما سبقت الإشارة إلى ذلك، نص صراحة ودون أي لبس في الفقرة الأولى على أن القيمة الايجارية

يجب أن تكون «عادية» و«حالية» مما يحتم على الإدارة تحيينها باعتماد عناصر المقارنة الموضوعية بغية تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي.

وفي نفس السياق هناك نقطة أخرى لا بد من إثارتها وتتعلق بمسألة الدفع بمبدأ «حجية الشيء المقضي به» عندما تقوم الإدارة بتحيين القيمة الإيجارية التي سبق وأن خضعت منذ فترة طويلة إلى تحيين بموجب حكم أيده المجلس الأعلى. فخصوصيات المادة الضريبية وارتباطها بالسياسة الاقتصادية والاجتماعية تقتضي التعامل مع القيمة الإيجارية كواقعة منشأة للضريبة في بعديها الزمني والمكاني. لهذا نعتبر أن الحكم في مجال تحيين القيمة الإيجارية مرتبط بزمان معين وحجته تبقى نسبية.

المحور الثاني : تقييم القيمة التجارية للعقار

لا أحد ينكر أن ظاهرة النقصان في ثمن التفويت المعبر عنه في عقد البيع قد تفشّت على نطاق واسع بسوق العقار بالمغرب خلال السنين الأخيرة ولا أرى حاجة لتوضيح الغاية من هذه الممارسة. فالكمل يعلم أن الهدف منها هو التهرب من أداء الضريبة على الجزء المخفي من قمن التفويت الذي يصل أحيانا إلى نسب مئوية عالية.

إن ممارسة ما يصطلح عليه «بالأسود» تجعل سوق العقار غير شفاف وتفقد فيه التفويطات العقارية الضمانات القانونية، علاوة على كونها تحرم صندوق خزينة الدولة من مداخيل هامة.

ومن باب العدالة وتحقيقا لمساواة الجميع أمام الواجب المتعلق بأداء الضريبة المستحقة قانونيا ووعيا منه منذ البداية بضرورة تمكين الإدارة الجبائية من الوسائل القانونية الكفيلة بمحاربة ظاهرة النقصان والغش في ثمن التفويت فقد أعطى المشرع الحق للإدارة في القيام بالتصحيح كلما توفرت لديها القناعة أن ثمن التفويت العقار لا يتناسب مع قيمته التجارية وهكذا جاء في البند الأول من المادة 65 من المدونة العامة للضرائب :

«يراد بـثمن التفويت ثمن البيع أو القيمة التقديرية المصرح أو المعترف بها من لدن الطرفين أو أحدهما في العقد أو القيمة المحددة طبقاً للمادة 224» أي بعد اللجوء إلى مسطرة التصحيح.

«ويباشر تصحيح الثمن المعبر عنه في عقد البيع أو في إقرار الخاضع للضريبة إذا ظهر أن الثمن غير مطابق لقيمة الملك التجارية في تاريخ البيع وذلك وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 224» أي بعد اللجوء إلى مسطرة التصحيح.

وفي سنة 2005 وسع المشرع المجال القانوني الذي يتيح للإدارة القيام بتصحيح ثمن التفويت وهكذا تم تعزيز المادة 86 من القانون المنظم للضريبة على الدخل المتعلق بالأرباح العقارية (المادة 65 من المدونة العامة للضرائب حالياً) بالفقرتين التاليتين :

«في حالة تفويت عقار أو حق عيني عقاري سبق للإدارة أن قامت بتصحيح ثمن تملكه أو ثمن تكلفته في حالة تسليم الشخص العقار لنفسه إما فيما يتعلق بواجبات التسجيل وإما فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة فإن ثمن التملك الواجب اعتباره هو الثمن الذي تم تصحيحه من لدن الإدارة والذي على أساسه دفع الخاضع للضريبة الواجبات المستحقة.

يؤخذ الثمن المحدد أعلاه كـثمن تفويت لدى المفوت فيما يتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة».

وهكذا أضاف المشرع للإدارة وسيلة قانونية إضافية لمحاربة استفحال ظاهرة الغش الضريبي بحيث أجاز لها أن تعتبر ثمن اقتناء العقار الذي تم تصحيحه وعلى أساسه دفع المشتري واجبات التسجيل المستحقة هو نفسه ثمن التفويت الذي سيتم اعتماده كأساس لفرض الضريبة على الأرباح العقارية لدى المفوت.

غير أنه وبالرغم من تنصيب المشرع صراحة على ضرورة أن يطابق ثمن التفويت قيمة الملك العقارية فقد نشأت نزاعات بين الإدارة الجبائية والخاضعين

للضريبة حول مفهوم «قيمة الملك التجارية» حيث أبانت التجربة والممارسة عن وجود مجموعة من الإشكاليات العملية فيما يتعلق بالمرجعية التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد القيمة التجارية للملك.

وانطلاقاً من غياب أي تعريف قانوني للقيمة التجارية، يبقى التعريف العام المتعارف عليه هو السائد حيث يعتبر السوق الذي يخضع لنظام المنافسة الحرة هو المجال الأمثل الذي يعكس القيمة التجارية الأكثر واقعية والأقرب إلى الحقيقة خصوصاً إذا تمت مراعاة خصوصيات العقار التي تضمن الموضوعية في اختيار عناصر المقارنة.

وهكذا فإن التشكيك في صدق الإقرار بثمن التفويت من طرف الإدارة الجبائية لا يتم إلا بناء على عناصر المقارنة المتوفرة لديها آخذة دائماً بعين الاعتبار أوجه الشبه التي تعتمد عليها في شرح أسباب التصحيح أثناء المسطرة التعارضية.

وفي هذا السياق لا بد من الإشارة إلى أن المصلحة الإدارية المختصة في ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح العقارية تنطلق في ممارسة السلطة التقديرية من اضطلاعها بتطورات سوق العقار والمعلومات التي تحصل عليها من خلال عقود التفويت والاتفاقات المبرمة كتابة أثناء مسطرة التصحيح وكذا قيامها بزيارات ميدانية للوقوف على خصوصيات العقار التي تثار من طرف الملزمين. لذا فهي تتوفر على المرجعية والخبرة والتجربة التي تمكنها من التأكد من صحة بعض الأثمنة المصرح بها.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن مرجعية الإدارة تأخذ بعين الاعتبار قيم التفويت التي حصلت في شأنها على اتفاقات مع الملزمين الذين خضعت إقراراتهم لمسطرة التصحيح.

وعلى هذا الأساس وخلافاً لما يعتقدّه الكثيرون فإن التفويتات لا تكون كلها موضع تشكيك من طرف الإدارة الجبائية. فهناك إقرارات تعتبر صحيحة نظراً

لكون الثمن المصرح به يتلاءم مع القيمة التجارية. وقد لاحظنا خلال المدة الأخيرة أن القيم المصرح بها أصبحت تقترب أكثر فأكثر من القيمة التجارية الحقيقية.

ومن خلال دراستنا للموضوع نلاحظ أن جل النزاعات مرتبطة في الأساس بإشكالية استيعاب مفهوم القيمة التجارية من طرف الخاضعين للضريبة. وهكذا فإن المحاولات التي تقوم بها الإدارة أثناء المسطرة التعارضية لتوضيح العناصر الواقعية والسند القانوني المعتمد في تحديد القيمة التجارية، لا تجد صدا عند بعض الملزمين فيمارسون حقهم المشروع في الطعن أمام المحاكم الإدارية.

ومن خلال دراستنا وتحليلنا للعديد من الملفات المعروضة على القضاء خلال السنوات الأخيرة اتضح لنا أن نسبة كبيرة من المنازعات تم اللجوء فيها إلى الخبرة وحسمت بالاعتداد برأي الخبير بشكل مطلق واستبعاد عنصر المقارنة المعتمد من طرف الإدارة.

والنقطة الأساسية التي نود إثارتها في هذا الصدد هي لماذا تواجه المآخذ التي تثيرها إدارة الضرائب في أغلب الحالات بالرفض على الرغم من إثارتها للإخلالات التي تتضمنها الخبرة علما بأن المحكمة لها كامل الحق في أن تأخذ بالخبرة كليا أو جزئيا ما دام رأي الخبير لا يقيد بها في شيء وتتمتع في هذا الشأن بسلطتها الكاملة إزاء تقريره الذي يعتبر إجراء من إجراءات التحقيق وليس بالدليل القاطع. ففي مقالاتها تعيب الإدارة الجبائية على الأحكام إضرارها بحقوق الخزينة على اعتبار أن الخبرة المعتمدة غير موضوعية لانعدام بحث جدي تطبعه الكفاءة المهنية في أوجه المقارنة من طرف الخبير وكذلك افتقار التقرير للوثائق المبررة لما توصل إليه. لكن خلافا لهذا تقضي المحكمة بأن الخبير قد أخذ بعين الاعتبار كل المعايير الموضوعية الحقيقية لتحديد القيمة التجارية للعقار بما في ذلك الموقع والمواصفات وتاريخ التفويت وكذا الأثمان التي كانت سائدة وقت التفويت.

عندما نطرح إشكالية تحديد القيمة التجارية للعقار يطرح معها السؤال الكبير: هل أسندت الخبرة إلى شخص مؤهل للقيام بها علما بأن الخبرة في الشؤون العقارية تقتضي المعرفة التقنية المعمقة والإلمام الكبير والتجربة الواسعة في كل المجالات المرتبطة بالعقار من حيث طبيعته والعناصر التي تدخل في تحديد قيمته التجارية. نطرح هذا التساؤل كي لا يغيب عن أذهاننا جميعا أن همننا الأول هو تكريس العدالة الجبائية ومحاربة ظاهرة الغش المتفشية. وهذا يقتضي منا الحرص الشديد على تطبيق تام لإرادة المشرع بأن تفرض الضريبة على الربح الناتج عن القيمة التجارية المحددة بأكبر ما يمكن من الدقة والموضوعية درءا لمخاطر الفكر الذاتي. ولهذا نعتبر أن تحديد هذه القيمة من طرف الخبير لا يتوقف فقط على مؤهلاته ومهاراته التقنية والفنية بل يتوقف أيضا على الطريقة التي ينجز بها مهمته فيجب أن لا ننسى أن الإدارة الجبائية هي الأخرى تعتمد على كل خبراتها وعناصر المقارنة المتوفرة لديها أثناء تحديدها للقيمة التجارية. ولذلك فهي تولي اهتماما خاصا للشروط الموضوعية التي يتعين أن تتوفر في الخبرة لمعرفة القيمة المضافة التي أتت بها حتى تطمأن لنتائجها وتقتنع بحجيتها وقوة إثباتها بل أكثر من ذلك للاستفادة من الأخطاء الحقيقية والمثبتة التي تكون قد شابت عناصر التقدير.

المحور الثالث : إعادة تقدير رقم الأعمال على إثر استبعاد المحاسبة

إن أهمية مسك المحاسبة بالنسبة للإدارة الجبائية تكمن في كونها تحدد سنويا الحصيلة الخاضعة للضريبة.

وهكذا ألزم المشرع الخاضعين للضريبة مسك محاسبة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في المادة 210 من المدونة.

وأوجب عليهم الإدلاء بجميع الإثباتات الضرورية وتقديم جميع الوثائق المحاسبية إذا قررت الإدارة القيام بفحص المحاسبة.

فمبدئياً يجب على المحاسبة أن تتضمن جميع العمليات التي قام بها الخاضع للضريبة وأن تتوفر فيها شروط الانتظام ويفترض فيها الصدق .

فالمراد هنا هو أن يؤدي الخاضع ما عليه من واجبات اتجاه خزينة الدولة في إطار الشفافية على أساس الحصيلة الحقيقية للنشاط المفروضة عليه الضريبة .

فما هي إذن الحالات التي تكون فيها قيمة المحاسبة موضع تشكيك وما هي الآثار القانونية المترتبة عن هذه الحالات وما هو موقف القضاء من المنازعات المتعلقة بإعادة تقدير رقم المعاملات .

1 - حالات التشكيك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة :

إن مراقبة المحاسبة يمكن أن تقود الإدارة إلى حالتين :

• وجود أحد الإخلالات الجسيمة التي تفقد المحاسبة قيمتها الإثباتية .

وقد أشار المشرع إلى طبيعة هذه الإخلالات في المادة 213 من المدونة العامة للضرائب التي نصت على ما يلي :

«ويعد من الإخلالات الجسيمة :

- 1 - عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقاً لأحكام المادة 145 أعلاه؛
- 2 - انعدام الجرود المقررة في المادة الآتفة الذكر؛
- 3 - إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك؛
- 4 - الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات؛
- 5 - انعدام أوراق الإثبات الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية؛
- 6 - عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع للضريبة لها؛
- 7 - إدراج عمليات صورية في المحاسبة.

وهكذا فالمشرع هو الذي حدد طبيعة الإخلالات وهو الذي وصفها بالجسيمة ومتى ثبت وجودها اعتبرت كذلك بصرف النظر عن درجة تأثيرها على حصيلة المحاسبة.

أما الآثار المترتبة عن هذه الإخلالات تتمثل أساسا في:

- تحديد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لدى الإدارة.

- جعل عبء الإثبات يصبح على عاتق الخاضع للضريبة.

• الحالة الثانية هي التي تكون فيها المحاسبة لا يشوبها شيء من الإخلالات الجسيمة وربط فيها المشرع إعادة تقدير رقم المعاملات بإثبات نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها. وهكذا جاء في الفقرة الأخيرة من البند الأول للمادة 213 من م.ع.ض. «وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الإخلالات الجسيمة المبينة أعلاه، لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة المذكورة وتعيد تقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها».

2 - إعادة تقدير رقم الأعمال :

كثيرة هي الطرق والوسائل التي يمكن اعتمادها لإعادة تقدير رقم الأعمال لكن أهم ما يتم مراعاته في هذه العملية هو الموضوعية والتقيد بالعناصر الواقعية واختيار أفضل السبل للوصول إلى الوضع الطبيعي الذي يلامس حقيقة العائدات التي حصل عليها الخاضع للضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة وعيا منها بضرورة احترام مبدأ الإنصاف والعدالة الجبائية توظف أحيانا وقتا طويلا في البحث والتحري لجمع المعلومات الكفيلة بإضفاء طابع المصدافية على العملية بتحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة.

ومن أهم المقاربات التي يتم اعتمادها لإعادة تقدير رقم الأعمال نذكر على سبيل المثال: المراقبة الكمية التي تعتمد على المعادلة التالية : المدخر في بداية

السنة + الكمية المشتراة - المدخر في آخر السنة = الكمية المباعة التي تقارن بالكمية المباعة المصرح بها.

- أما بالنسبة للوحدات الصناعية فتعتمد أحيانا على العنصر الذي يدخل في عملية الإنتاج بصورة ثابتة مما يمكن من تحديد حجم المنتج والتأكد من الكمية الإجمالية للمنتجات المصرح بها.

- الاعتماد على معدل هامش الربح الفردي الذي يتم احتسابه عبر مقارنة ثمن بيع وشراء السلع والتأكد بعد ذلك من مدى مطابقته مع معدل هامش الربح الإجمالي المصرح به.

3 - المنازعات المتعلقة بإعادة تقدير رقم المعاملات :

في البداية لا بد من التذكير مرة أخرى أن المشرع أجاز للإدارة في إطار السلطة التقديرية أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها إذا شابت المحاسبة إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكل في قيمة الإثبات (البند الأول من المادة 213 من م.ع.ض).

وفي الحالة التي لا تستجيب المحاسبة للشروط الشكلية والجوهرية وتفقد بذلك صدقها وقيمة إثباتها، نتساءل حول جدوى ممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية في تحديد أساس فرض الضريبة تطبيقاً للأحكام السالفة الذكر إذا لم ينحصر البث في النزاع من طرف أجهزة التحكيم الإداري والقضائي حول مدى اعتماد الإدارة في هذا التحديد على العناصر المتوفرة لديها وقت فحص المحاسبة.

فإرادة المشرع واضحة كل الوضوح ولا تحتل أي تأويل حيث أعطى للإدارة الآلية القانونية التي تمكنها من محاربة عمليات الغش الضريبي والتصدي لكل ممارسة من شأنها أن تمس بحقوق خزينة الدولة.

فلا نجادل في أن المحاسبة تعتبر صادقة حتى يثبت العكس ويقع هذا العبء على الإدارة لكن إذا اتضح أنها تتضمن إخلالات جسيمة تفقدها قيمتها الإثباتية ينتقل إذاك عبء الإثبات إلى الخاضع للضريبة.

وفي هذا الصدد نعتبر أن الإدارة تكون قد طبقت أحكام القانون تطبيقاً تاماً وسليماً في ممارستها لسلطتها التقديرية إذا :

- أثبتت وجود إخلالات جسيمة في المحاسبة أو في نقصان في الأرقام لتي تم الإقرار بها.

- اعتمدت على العناصر المتوفرة لديها.

- بينت للخاضع للضريبة أسباب التصحيح طبيعة وتفاصيل مبلغه.

أما كيفية إثبات الخاضع للضريبة لما يخالف المعطيات الواقعية التي اعتمدت عليها الإدارة في تقدير رقم المعاملات فنعتقد أنه عليه أن يبدي ملاحظاته معززة بأرقام ومعطيات مستقاة من الواقع ومدعمة بكل وسائل الإثبات المتاحة التي تكتسي طابع الحجية والإقناع لا أن تقتصر دفعاته على أفكار عامة وصفية أو الرفض الغير المبرر.

وهكذا نصل إلى النقطة الأخيرة في تحليلنا لإشكالية إعادة تقدير رقم الأعمال على إثر استبعاد المحاسبة على ضوء الخبرة الذي تلجأ إليها المحكمة لحسم النزاعات المرتبطة بالجوانب التقنية. فكيف تعامل القاضي الإداري مع مسألة إعادة تقدير رقم المعاملات التي ينازع فيها الخاضع للضريبة وقد وقع عليه عبء الإثبات؟

لقد اتضح من خلال دراسة بعض قرارات المحاكم الإدارية أن القاضي يلجأ في جل القضايا إلى طلب خبرة لحسم المنازعة. وجدير بالذكر أن المنازعة قبل أن تعرض على القضاء تمر عبر عدة مراحل بدءاً برسالة التبليغ الأولى وتبادل الملاحظات في إطار المسطرة التعارضية وأحياناً أثناء اللقاءات التي تروم البحث

عن حل توافقي، ثم تعرض اتباعاً أمام اللجنتين المحلية والوطنية قبل أن تنتهي بين يدي القاضي الإداري.

وفي إطار إجراءات التحقيق يلجأ القاضي إلى انتداب خبير لإعداد تقرير حول الجوانب التقنية للمنازعة لأن الأصل في الحكم بإجراء خبرة يتوقف على وجود أمور فنية تنحصر في المسائل الواقعية. لكن ونظراً لتشعب المادة الضريبية وارتباطها بعدة قواعد ومقتضيات من قوانين مختلفة كالقانون التجاري والعقاري وقانون الحسابات والأبنك والشغل والتأمين والشركات إلخ... ونظراً أيضاً لصعوبة الفصل بين المسائل الواقعية والقانونية المرتبطة بالمادة الضريبية لتشعبها وتداخلها، يخشى خروج الخبير عن المجال التقني المحض وإبداء رأيه في مسائل قانونية من اختصاص القاضي.

فضرورة اللجوء إلى الخبير في فض النزاع الضريبي تحمل في طياتها بعض المخاطر نذكر منها غياب عنصري الحياد والموضوعية اللذان قد يتأثرا بالتوجهات التقنية التي تغلب على نمط التفكير الذاتي للخبير وفق قناعات مسبقة وخلاصات جاهزة. وكمثال على عدم الواجهة والموضوعية التي طبعت إحدى الخبرات حيث جاء في التقرير حول نسبة التلف في البضاعة (الزليج) أن الشركة طالبت بتطبيق 5,5% كنسبة للتلف الحاصل في البضاعة وأن الخبير حدد نسبة التلف الحاصل في البضاعة في حدود 4% بالنسبة للسنة الأولى وفي حدود 5,5% بالنسبة للسنة الموالية واستنتج من خلال لائحة الحسابات المفصلة أن هناك فائض في السلع المصرح بها بالنسبة للسنة الأولى مقارنة مع رقم الأعمال الذي أعيد تقييمه وأن هناك نقص في السلع المصرح بها بالنسبة للسنة الموالية. خلاصة يطبعها عدم الانسجام ولا تستند إلى المنطق حيث حدد الخبير نسب مختلفة بالنسبة للتلف من سنة إلى أخرى واعتبر حالة الفائض في السلع التي حصل عليها أمراً طبيعياً.

وفي الأخير لا بد من الإشادة بالجوانب الإيجابية لبعض الأحكام التي قضت بعد أن تبنت الإخلال المحاسبي بإمكانية لجوء إدارة الضرائب مثلاً إلى معيار الربح الخام شريطة الاعتماد على عناصر اقتصادية تستند إلى المقارنة مع مؤسسة أو مؤسسات تمارس نشاطاً مماثلاً. لكن في المقابل يشكل الطابع «التقري» للخبرة في حسم المنازعات الجبائية المرتبطة بإعادة تقدير رقم الأعمال إشكالية تقتضي في رأينا إعادة النظر في الحالات التي تستوجب اللجوء إلى الخبرة من جهة ومن جهة أخرى تكليف الخبراء ذوي الكفاءات العالية المتشبعين بروح العدالة والإنصاف والمساواة أمام القانون.

تجريم التهرب الضريبي

الأستاذ حسن بيوض

وكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية بكرسيف

إن البحث الحثيث للدولة عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستقرار والدوام وتكون عنصرا هاما من عناصر ماليتها أدى إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة والدائمة المعتمدة في تغطية نفقات الدولة، ويظهر ذلك جليا من خلال ما تنشؤه التشريعات الضريبية من التزامات على عاتق المكلفين بالضريبة وما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات.

ومنذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف عرف التملص منها والتحايل في أدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني إذ عرفت منذ أن وجد القانون، حيث كان الحاكم في الماضي يلزم ويجبر محكوميه على دفع الضريبة في عدة أشكال تختلف باختلاف طبقات المجتمع، وقد كان يحصلها لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة وأنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب عليه مقاومته عن طريق التمرد أو تجاهل قواعد الضريبة، وظل هذا الاعتقاد متسلطا على المكلفين على الرغم من تغير النظم السياسية وتطور النظام الدستوري للدولة.

وقد أدى التوسع في فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص فشعروا إذ ذاك بالخطر يحف بأموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب

ولجئوا إلى ممارسة الغش اعتقاداً منهم بأن ذلك ليس إلا نوعاً من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة، وساهم في ذلك تفضيلهم للمنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة وشعورهم بالمصلحة والملكية الخاصتين الذي يفوق كثيراً الشعور بالخدمات والمرفق العامين واعتقادهم أن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد.

ورغم ما تولده هذه الدوافع من قوى كامنة في نفس المكلف بهدف التملص من أداء الضريبة إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا اتحاد عوامل أخرى تنطوي أساساً على تعقيد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، فضلاً عن ابتعادها على مبدأ العدالة الضريبية من جهة ومحدودية الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية وما ينجر عن ذلك من ضعف في فعالية الرقابة التي تضطلع بها من جهة أخرى.

هذه العوامل وغيرها مما لا يتسع المجال لتناولها بالتفصيل ساهمت إلى حد بعيد في تمكين المكلفين بالضريبة من التخلص من عبء أدائها عن طريق الاحتيال، وقبل الخوض في دراسة الغش الضريبي يجب التمييز بينه وبين التهرب الضريبي إذ يتفق أغلب الفقه على أن التهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة القانون.

أما التهرب أو الغش الضريبي فيرى بعض الفقه أنه يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات، ويعرفه البعض الآخر أنه خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها.

وتتفق كل النصوص الضريبية على تعريف الغش الضريبي كالاتي : استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من تصفية أو من دفع الضرائب والرسوم المفروضة.

وإذا كان التهرب الضريبي حسب مفهومه السابق لا يشكل جرما ولا يترتب عليه بالنتيجة أي جزاء فإن الغش الضريبي على خلاف ذلك ينطوي على سلوك مجرم يستوجب متابعته وقمعه، واعتبارا لذلك ونظرا لأهمية الضريبة ومركزها في ميزانية الدولة خاصة مع اتساع مجال الاستثمار في بلادنا وما يدره بالضرورة من مداخيل جبائية هي معرضة أكثر من أي وقت مضى للإفلات والتخلص من أدائها، ونظرا لما تشكله جريمة الغش الضريبي من تهديد للأمن الاقتصادي وما تتميز به من أحكام قانونية خاصة من حيث متابعتها وقمعه ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية في شقها الجزائي.

إن الإجراءات الوقائية التي اعتمدها المشرع المغربي أثبتت عدم قدرتها على سد الباب أمام المتملصين من الضرائب، وهكذا عمل المشرع على وضع حواجز أخرى تتمثل في اتخاذ إجراءات قانونية عبر عدة قوانين مالية كان أهمها القانون المالي لسنة 1996-1997 والذي صدر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1-96-77 بتاريخ 29 يونيو 1996، حيث تبنى المشرع المغربي أول مرة مبدأ تحريم ممارسة التهرب الضريبي.

ومن جهة أخرى فالإصلاح الضريبي الذي اعتمده المغرب لا يمكن أن يكتمل إلا إذا كان مقترنا بإصلاح إداري أي إصلاح الإدارة التي سوف تطبقة وتسهر على تنفيذه بشكل سليم، وفي هذا الإطار قال الفقيه «ارادان غابريال» «إن النظام الجبائي الأحسن صياغة لا يستقيم إلا بالإدارة التي تطبقة».

ومن أجل تفعيل قانون تجريم الغش والتهرب الضريبي، الذي كان على المشرع المغربي أن يطبقه منذ الاستقلال، لأن الخزينة العامة، قد خسرت أموال

جد ضخمة قبل تجريم التهرب الضريبي، لكن في المقابل فقد خسرت عدة عوامل حالت دون إخراج هذا القانون إلى حيز الوجود وكانت عقبة أمام المشرع حتى لا يتم سن هذا القانون.

وبعد مرور الوقت اقتنع المشرع المغربي بضرورة تجريم الغش الضريبي، نتيجة الأزمات التي يخلفها هذا المشكل الكبير، ومن بينها العجز على مستوى تمويل الميزانية، حيث بلغ العجز في الميزانية العامة للدولة سنة 1995 حوالي 10.5 مليار درهم، وفي سنة 1996/1997 بلغ العجز 6.5 مليار درهم، إلى جانب ذلك فقد تضررت الميزانية من عدة عوامل أخرى كانخفاض مستوى الموارد المالية في القطاع العام والخاص، وانتشار ظاهرة التهرب وتهريب السلع والمواد المهربة المحظورة حيث سبب ذلك عجزا كبيرا في تمويل الخزينة العامة.

وعلى صعيد آخر نجد بأن النظام الضريبي المغربي يعتمد على الضرائب غير المباشرة، الأمر الذي يمكن أن ينعكس على استقرار المداخيل الضريبية، بحكم أن الضرائب غير المباشرة تخضع لتقلبات الأسعار والأثمان وانعكاس التجارة الخارجية عليها، مما يجعل النظام الجبائي المغربي نظام تسوده الضرائب غير المباشرة أو ما عبر عنه الفقه أنه نظام ملي سكوني أكثر مما هو تحركي، وأن مالهته مالية صاحب صندوق، أكثر مما هي مالية اقتصادي.

وعلى أية حال فالمشرع المغربي حاول تدارك بعض نقاط الضعف في النظام الجبائي حيث عمل على سن القانون المتعلق بتجريم الغش الضريبي لزجر المتلاعبين والمتهربين من الضرائب، ولتوضيح ذلك سنعمل على تقسيم هذا الموضوع إلى مبحثين:

أولا : تحديد مضمون قانون تجريم الغش الضريبي لسنة 1996-1997

ثانيا : تحديد العناصر المكونة لجريمة التهرب الضريبي

أولا : مضمون قانون تجريم الغش الضريبي لسنة 1996-1997

كما قلنا سابقا فالمغرب عمل على تطوير المنظومة الجبائية من خلال الإصلاح الجبائي لسنة 1984، ولكن هذه المنظومة حاولت تدارك بعض الثغرات التي كانت تعتري النصوص الجبائية ومن بينها إخراج قانون لزجر وردع المرتكبين للتهرب الضريبي.

وهكذا فقد حدد قانون تجريم الغش الضريبي مجموعة من الإجراءات تتمثل في :

- المادة 12 : تتعلق بالغش المخل بالقانون رقم 26-24 المتعلق بالضريبة على الشركات.
- المادة 13 : تتعلق بالغش في مجال القانون رقم 89-17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل.
- المادة 14 : تتعلق بالغش في مجال القانون رقم 85-30 المنظم للضريبة على القيمة المضافة.

وما يلاحظ على مستوى هذا القانون أنه حصر نطاق التهرب الضريبي في الضرائب الثلاث التي تم ذكرها، دون تناوله لباقي الضرائب الأخرى مما يعني ذلك أن المشرع استثنى الضرائب الأخرى من نطاق الغش الضريبي، كما أن هذه الإحالات التي ينص عليها قانون 1996-1997 المتعلق بتجريم الغش الضريبي قد كانت في ظل القوانين المالية السابقة وهذا يعني أن المشرع من خلال هذا القانون، فإنه قصد جميع حالات الغش التي تنص عليها القوانين المالية السنوية، وبخصوص القانون المالي لسنة 2007، فقد عدل اسم تلك القوانين لتصبح المدونة العامة للضرائب، التي ترتب بدورها جزاءات مالية وجنائية على المتهربين من الضرائب حيث تتمثل في :

- المادة 187 من المدونة العامة للضرائب برسم قانون المالية لسنة 2007، تنص على أنه: «تطبق غرامة تساوي 100 % من مبلغ الضريبة المتملص منها على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، أو ساعد الخاضع للضريبة أو أشار عليه بخصوص تنفيذ الأعمال المذكورة، بصرف النظر عن العقوبة التأديبية إذا كان يمارس وظيفة عمومية».

وفي هذه المادة نرى أن المشرع حصر العقوبات المتعلقة بالتهرب الضريبي في الغرامة فقط، دون الأخذ بعقوبات سالبة للحرية، كما أنه اقتصر على العقوبات التأديبية بالنسبة للشخص المتهرب الذي يمارس وظيفة عمومية، وعليه فإننا نرى بضرورة العقوبة في هذه المادة وإحكام العقوبات السالبة للحرية عوض الاكتفاء بالغرامة فقط، وذلك حتى يتم زجر وردع المتهربين من الضرائب كيفما كانوا.

- أما بخصوص المادة 192 من المدونة العامة للضرائب برسم القانون المالي لسنة 2007، فتص على أنه: «بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة يتعرض لغرامة من خمسة آلاف درهم إلى خمسين ألف درهم كل شخص ثبت في حقه الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ غير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

- تسليم أو تقديم فواتير صورية؛
- تقديم تقييدات محاسبية أو صورية؛
- بيع فواتير بصفة متكررة؛
- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونياً؛
- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

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

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

إذن هكذا نجد أن مقدار الغرامة يتراوح بين 5 آلاف درهم و50 ألف درهم، أما العقوبة الحبسية المحددة فهي الحبس من شهر واحد إلى ثلاثة أشهر، ويجب الانتباه على أن هذه العقوبة الحبسية لا تطبق إلا في حالة العود، أي بعد تكرار الفعل الإجرامي مرة ثانية حتى يتم قيام العقوبة الحبسية لكن شريطة أن يكون هذا الفعل الذي تم تكراره داخل خمس سنوات، يبتدىء من تاريخ ارتكاب الفعل الأول.

كما أن المادة نصت على المساهمة والمشاركة في جريمة التهرب الضريبي حيث أن العقاب يطال كل شخص ثبت عليه أن ساهم في ارتكاب الأفعال المشار إليها أعلاه أو ساعد أو أرشد الأطراف في ارتكابها.

وبخصوص الإثبات فقد أشرنا إليه في المادة 231، حيث تثبت المخالفات بمحضر يحضره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل يتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلّفين وفق التشريع الجاري به العمل.

أما بالنسبة لمبدأ تشخيص الجريمة، تتمثل في تطبيق العقوبة السالبة للحرية على الشخص الطبيعي فقط مما يعني أن الشخص المعنوي لا تطبق في حقه عقوبات سالبة للحرية نظرا لطبيعته الخاصة.

وعلى أية حال فالمشرع عمل حسنا حينما نص على عقوبات سالبة للحرية لأول مرة في قانون تجريم الغش الضريبي لسنة 1997/1996 حيث تبين له أن الغرامات

المالية لا تكفي لردع المتهربين من الضريبة، وبالتالي فإن تطبيق العقوبات الحبسية سيجعل الملزمين بالضريبة الذين لهم نية التهرب الضريبي نسبة نظرا لوجود حاجز قانوني أمامهم.

ثانيا : العناصر المكونة لجريمة التهرب الضريبي

لقد وضع المشرع المغربي مجموعة من النصوص القانونية التي تجرم التهرب الضريبي، والتي أتى بها القانون المالي لسنة 1996/1997، وهذه المواد تتمثل في المادة 12 من قانون رقم 24-26 المتعلق بالضريبة على الشركات، ثم المادة 13 من قانون 17-89 المتعلق بالضريبة على الدخل، ثم المادة 14 من قانون 30-85 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، أما المدونة العامة للضرائب لسنة 2007 فقد حددت جريمة التهرب الضريبي في المادة 192 المتعلقة بالجزاءات الجنائية ثم المادة 187 من نفس المدونة المتعلقة بالجزاء المترتب على التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك.

وهذه النصوص تمثل مبدأ الشرعية في التجريم الذي يعتبر من المبادئ الأساسية للقانون الجنائي والذي أخذت به جل التشريعات الحديثة، ويعني هذا المبدأ أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص سابق، أي أن المشرع هو الذي يستطيع أن يتولى تحديد الجرائم وتقرير العقوبات لها. وفي هذا الصدد ينص الفصل الثالث من القانون الجنائي المغربي على أنه «لا يسوغ مؤاخذة أحد على فعل لا يعد جريمة بصريح القانون ولا بعقوبات لم يقررها القانون».

أما بخصوص العناصر الأخرى لجريمة التهرب الضريبي فتتمثل في الركن المادي والركن المعنوي.

أولا : الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

يتمثل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في الأفعال الآتية :

- أولا - استعمال مناورات تدليسية عن طريق تقديم بيانات غير صحيحة تتعلق بالمداخل أو بالعمليات الخاضعة للضريبة.
- ثانيا - تقديم تقييدات محاسبية مزورة أو مزيفة أو صورية، كإخفاء بعض الدخول عن طريق البيع بدون فواتور، أو تقديم فواتور مزيفة.
- ثالثا - تضخيم بعض المبالغ المتعلقة بالمصروفات العامة بواسطة دمج المصروفات الخاصة في أبواب المصروفات العامة.
- رابعا - الإغفال العمدي في تسجيل المشتريات ضمن السجلات التجارية.
- خامسا - الإمتناع عن تقديم البيانات اللازمة للمراقبين الضريبيين أو الخضوع لمراقبتهم عند الضرورة.
- سادسا - إخفاء وثائق تتعلق ببيوعات الشركة أو مشترياتها.

سابعا - إغفال تضمين إقرارات الممول بها بيانات تتعلق بالوعاء الضريبي أو بتصفيته.

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

وهذه الأركان التي تم ذكرها تتعلق بالتهرب الضريبي البسيط والتهرب الضريبي المركب اللذان يشكلان جريمة التهرب الضريبي بشكل عام.

ثانيا : الركن المعنوي

إن جريمة التهرب الضريبي تتطلب وجود ركن معنوي، يتمثل في نية التضليل لتحقيق هدف غير مشروع، هذا الهدف يتمثل في اتجاه نية المتهرب إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة المفروضة عليه قانونا، وهكذا نجد المشرع في إطار المدونة العامة للضرائب قد استوجب حالة العود في ممارسة التهرب الضريبي حتى يتم تطبيق العقوبة السالبة للحرية والتي تتمثل إضافة إلى الغرامة من خمسة

آلاف درهم إلى خمسين ألف درهم، عقوبة الحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر.

ففي هذه الحالة يتم تطبيق العقوبة ولو ارتكبها المتهم عن حسن نية، نظرا لكون المشرع جاء صريحا في إطار المادة 192 من المدونة العامة للضرائب حينما اشترط حالة العود كطرف موجب لإنزال العقوبات الحبسية، أما إذا لم تكن هناك حالة العود وتم ممارسة التهرب الضريبي لأول مرة، هنا اكتفى المشرع بالغرامة فقط دون العقوبات الحبسية.

ولكن نجد في بعض الأحيان أن سوء النية تكون غير موجودة لدى الفاعل حينما يتم تكرار بعض الأفعال كالغلط في المحاسبة، أو البيع بدون فواتورات بصفة متكررة، بحيث نجد أن المكلف بالضريبة في بعض الأحيان يهمل هذه الإجراءات نتيجة عدة عوامل كالسرعة في إبرام الصفقات، فضلا عن وجود أعراف بين التجار تقوم على أساس الثقة في المعاملات الأمر الذي لا ينتبه إليه هؤلاء في بعض الأحيان، فرغم تعاملهم بدون فواتورات عن حسن النية إلا أن القانون اعتبر ذلك تهربا ضريبيا استنادا إلى المادة 192 بحيث جعل البيع بدون فواتورات بصفة متكررة من بين الأفعال التي تكون جريمة التهرب الضريبي، وأخيرا يجب التمييز بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع، فالأول يقوم على أساس استغلال ثغرات قانونية وبالتالي لا يهدف إلى خرق النصوص الجبائية الشيء الذي لا ينتج عنه عقوبات نظرا لمبدأ الشرعية التي تحدثنا عنها، أما الثاني فهو يقوم على أساس القيام بعمليات تدليسية ينتج عنها خرق القوانين الضريبية المعمول بها، وبالتالي فإن هذا النوع من التهرب الضريبي هو الذي يشكل في آخر المطاف جريمة الغش الضريبي المعاقب عليها جنائيا ونقترح في الأخير جملة من الأفكار لتدعيم الزجر الضريبي :

- التصدي بحزم للغش الضريبي وتجرим جميع مظاهره، نظرا للأضرار الوخيمة التي يسببها لاقتصاد البلاد.
- تكثيف المراقبة لاكتشاف وضبط المخالفات الضريبية.

- إقرار عقوبات متدرجة متناسبة مع الفعل المرتكب، تراعي الوضع الاقتصادي الاجتماعي للمقاولة.
 - تبني عقوبات غير جنائية كالغرامات الإدارية والمالية إذا لم يتعلق الأمر بحالة العود.
 - تبسيط المسطرة القضائية للمتابعة من أجل الغش الضريبي.
 - تكوين قضاء متخصص في هذا النوع من الجرائم.
 - إدخال الأفعال الجرمية المتعلقة بالضريبة في القوانين الجنائية.
 - اعتبار جريمة التهرب الضريبي من قبيل جريمة غسل الأموال.
 - اعتبار جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المترتب عنها سقوط الأهلية الانتخابية.
- والسلام عليكم.

الإخالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي

السيد ابراهيم الشيك
نائب المدير المكلف بالتشريع
وبالدراسات وبالتعاون الدولي

مقدمة :

- في البداية أود أن أذكر بأن من بين أهم ما أتى به الإصلاح الجبائي هو دعم الحقوق والضمانات للخاضعين للضريبة وذلك عبر التدابير الأساسية التالية :
- إرساء النظام التصريحي الذي يضيف على التصاريح الجبائية المصدقية المسبقة ما دام لم يثبت عكس ما جاء فيها.
 - إخضاع مراجعة الإقرارات لضوابط مقننة تحد بذلك من السلطة التقديرية للإدارة الجبائية. ونذكر على سبيل المثال :
 - تكريس المحاسبة كوسيلة إثبات في مواجهة الإدارة،
 - تأطير مساطر الفحص والتصحيح، بحيث أقر المشرع بطلان المسطرة في حالات الإخلال بها.

فكيف تعامل الملتزم مع هذه الضمانات والحقوق في إطار التزامه الضريبي .

بالرجوع إلى مواضيع المنازعات الضريبية نلاحظ أن تعامل الملتزم مع هذه الضمانات والحقوق مر من مرحلتين أساسيتين:

المرحلة الأولى والتي اقترنت ببداية تطبيق الإصلاح الجبائي، اتسمت المنازعات بالتمسك من طرف بعض الملتزمين ببطلان الضريبة في الحالات التي

ينص عليها القانون صراحة. وكانت هذه الحالات مرتبطة بالمشاكل التي كانت تنتج عن تطبيق قواعد التبليغ. وهذا ما سنتطرق إليه في المحور الأول.

ثم عرفت مواضيع المنازعات الضريبية مجالا أوسع في مرحلة ثانية بحيث أصبحت المطالبات تتجه نحو بطلان المسطرة في حالات أخرى رغم أن هذا البطلان كجزاء، لا ينص عليه القانون الضريبي، وهذا ما سأحاول أن أتناوله في المحور الثاني.

المحور الأول : الإخلالات ذات الأثر المنصوص عليه في القانون

1 - نوع الإخلالات

بالرجوع إلى المقتضيات الجبائية نجد أن المشرع نص على بطلان المسطرة في حالتين فقط:

- الحالة الأولى وتتعلق بعدم التزام الإدارة بأجل 15 يوما قبل الشروع في فحص المحاسبة. ويعتبر هذا الأجل ذو أهمية بالغة بالنسبة للملزم لأنه يعد ضمانته تمكنه من تهئ نفسه ووثائقه للمراقبة، حتى يكون بمنأى عن كل تدخل مباغت من طرف الإدارة.

- الحالة الثانية وتتعلق بعدم احترام أجل 60 يوما بالنسبة للرسالة الثانية المفروض تبليغها إلى الملزم بعد رده على الرسالة الأولى في إطار المسطرة التوجيهية. وتتجلى أهمية هذا الالتزام في كونه يشكل ضمانا هامة بعدم تماطل الإدارة في جوابها وبالتالي تجنب طول المسطرة إلى ما نهاية.

هذه هي العبرة من تخصيص المشرع للإخلالين بالنص والجزاء، نظرا لأهميتها، مقارنة مع الإجراءات المسطرية الأخرى.

كما حرص المشرع على التأكيد على أن البطلان يطال مسطرة التصحيح ولا يطال فرض الضريبة. ونعتقد أن هذا الاتجاه الذي سار فيه المشرع اتجاه سليم ومنطقي لمجموعة من الأسباب نذكر منها:

أولاً : لأن الإخلال الذي حصل، له طابع مسطري ولا يمس بموضوع الضريبة ووعائها والذي يكون بالإمكان تداركه،

ثانياً : المشرع التزم بالمبدأ الدستوري الذي يقضي بمساهمة الجميع في النفقات العمومية كل حسب قدرته، وبالتالي لا يجب أن يكون هناك أي تأثير لإخلال مسطري على القيام بهذا الالتزام.

وبناء عليه فإن الإشكالية التي تبقى مطروحة هنا تتعلق بمعرفة آثار إلغاء مسطرة التصحيح.

2 - آثار إلغاء مسطرة التصحيح

وهكذا فإن إلغاء مسطرة التصحيح كما جاءت في النص القانوني تفرض طرح الأسئلة التالية:

- هل الإلغاء هو إلغاء مطلق أم نسبي، بمعنى يبيح إعادة المسطرة من جديد.

- وفي حالة إعادة المسطرة هل يصح الرجوع إلى كل السنوات التي شملتها عملية الفحص أم الاقتصار على السنوات الغير المتقدمة بما قد ينجم عن ذلك من إقصاء لبعض الفترات التي شملها الفحص.

- وبالنسبة للتقادم هل يؤخذ بعين الاعتبار مدة انقطاعه وإيقافه تبعاً على التوالي لرسالة الفحص الأولى وطلب الطعن أمام اللجنة المحلية المقدم من طرف الملزم.

للجواب على هذه الأسئلة يتعين الرجوع إلى بعض المقتضيات الجبائية وكذا بعض الأحكام القضائية في هذا الشأن :

في هذا الإطار تنص المادة II-212 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي :

يجب على الإدارة عب إجراء مراقبة في عين المكان :

- أن تطبق المسطرة المنصوص عليها في المادة 220.....؛
- ويجوز لها أن تقوم فيما بعد بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها، من غير أن يترتب على الفحص الجديد، ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع إقرارها عقب المراقبة الأولى.
- يستنتج من هذه المادة أنه لا مانع من إعادة المسطرة، شريطة أن لا يترتب عليها تغيير أسس الضريبة المحددة في إطار المسطرة الأولى.

كما جاء في المادة 210 ما يلي :

«ولا يجوز إثارة حالات البطلان المشار إليها أعلاه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة».

ويقصد المشرع من هذا المقتضى إلزام الخاضع للضريبة إذا ما لاحظ عيبا في المسطرة أن يشيره حالا حتى تتمكن الإدارة من تدارك هذا العيب مبكرا. وهذا يدل مرة أخرى على أن الإدارة تتمتع بالحق في إعادة المسطرة بعد إلغائها.

وقد ذهب القضاء في نفس الاتجاه ونذكر هنا على سبيل المثال الحكم تحت رقم 446 بتاريخ 2004/3/30 والذي ورد فيه في شأن عدم احترام أجل 15 يوم ما يلي :

«وحيث تأسيسا على ما ذكر فإن الأمر بالحصول المستند إلى مسطرة التحقيق الباطلة يصبح غير مرتكز على أساس ويتعين الحكم بإلغائه.

وحيث أن آثار الإلغاء تقتصر على إعادة مسطرة التحقيق وفقا لما هو منصوص عليه قانونا مع ضمان حقوق الملزم في مناقشة تقديرات المفتش المحقق أمام اللجان الضريبية».

وهكذا يتضح أنه لا يوجد ما يمنع من إعادة المسطرة من جديد، شريطة تطبيق هذه المسطرة على السنوات التي لم يطلها التقادم.

بالنسبة لإشكالية التقادم للسنوات المعنية بإعادة المسطرة أعتقد أن القانون الجبائي نفسه لما رتب بطلان المسطرة لم يربط بطلان الأثر القانوني لأي إجراء صحيح متعلق بها. وهذا يصح أولاً على الأثر القانوني للرسالة الأولى والمتمثل في قطع التقادم وثانياً على الأثر القانوني لطلب الطعن الموجه للجنة المحلية والمتمثل في إيقاف نفس التقادم إلى انصرام الشهر الثالث التالي للشهر الذي صدر فيه المقرر النهائي للجنة المذكورة أو اللجنة الوطنية للطعون في الضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن بطلان المسطرة المتعلقة بالإشعار بالفحص والرسالة الثانية عرفت انتشاراً مذهباً في بداية الأعمال بالنظام الجبائي الجديد. وكانت من أهم مسببات هذه الظاهرة قواعد التبليغ التي عرفت عدة تغييرات كانت آخرها ما تم التنصيص عليه في سنة 2005.

ونظراً لارتباط قواعد التبليغ ببطلان المسطرة ارتأينا من المفيد تناول هذا الموضوع من جانب التعديلات المتتالية التي أدخلت على هذه القواعد وكذا موقف القضاء الأخير المتعلق بها.

3 - أهم مسببات حالات البطلان: قواعد التبليغ

لقد عرف النظام الجبائي ثلاث محطات تتعلق بكيفية تطبيق إجراءات تبليغ المراسلات والإشعارات الإدارية :

أ- مرحلة ما قبل صدور قانون المالية لسنة 1995

خلال هذه المرحلة كانت المراسلات تتم فقط عن طريق مصالح البريد. لكن اتضح أن الكثير من عمليات التوزيع البريدي كانت تتم خارج الآجال القانونية مما أدى إلى إلغاء نسبة كبيرة من الضرائب بسبب عيب في المسطرة، الشيء الذي دفع المشرع إلى سن مقتضيات جديدة في إطار قانون المالية لسنة 1995.

ب- إجراء التبليغ في قانون المالية لسنة 1995

وهكذا ولسد الثغرات المتعلقة بقواعد التبليغ والحد من مظاهر بطلان المسطرة أدخل المشرع تعديلات في قانون المالية لسنة 1995 وذلك لتمكين

الإدارة من الاستعانة بالمأمورين المحلفين التابعين لها أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية وذلك بعدما يتعذر التبليغ عن طريق مصالح البريد.

لكن الهدف لم يتحقق من خلال هذا التعديل لكون التبليغ كان إلزاميا في البداية عن طريق البريد وقد استمر الحال في إنتاج نفس الظواهر التي كانت سائدة قبل 1995. ذلك ما أدى إلى التعديلات التي أتى بها قانون المالية لسنة 2001.

ج- التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2001

وتكمن هذه التغييرات في إعطاء الاختيار للإدارة الضريبية لاستعمال أي طريقة لتبليغ مراسلاتها. إلا أنه في إطار البحث عن وسائل إسقاط المسطرة كانت الإدارة تصطدم بعدم تسليم بعض المراسلات من جراء عدم حضور الملزم أثناء التبليغ أو إقفال مؤسسته أو تغيير عنوانه، زيادة على أن المحاضر المحررة في هذا الشأن كانت لا تشكل حجة قانونية للتبليغ من وجهة نظر القضاء. وقد قام المشرع بمعالجة هذا الإشكال في إطار قانون المالية لسنة 2005.

د - مستجدات قانون المالية لسنة 2005

وهكذا أقر المشرع في قانون المالية لسنة 2005 اعتبار المراسلات مسلمة بطريقة قانونية برسالة مضمونة الوصول أو من طرف أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية إذا تم إرجاعها مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل الملزم من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان.

تجب الإشارة هنا أن هذا الإجراء، الذي يتم بطريقة مستقلة على الإدارة، يستهدف حقيقة على مستوى الواقع فئة قليلة التي تبحث بكل الوسائل لإفشال إجراءات التبليغ؛ علما أن الإدارة الضريبية لا تلجأ إلى هذه الوسيلة إلا عندما

يتعذر عليها تسليم الرسائل بواسطة أعوانها وذلك حفاظا على جو الحوار والتواصل الذي يجب أن يقوم بين الملزم وبين الإدارة أثناء كل تسوية جبائية.

ومن المفيد هنا الإشارة، وهذا هو المهم إلى أن القضاء المغربي كان سابقا مثل المشرع إلى ابتكار وخلق خصوصية لمسطرة التبليغ في المادة الجبائية والتي تركز على أن يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. ويجب إخبار إدارة الضرائب بكل تغيير يطرأ عليه.

وقد صدرت في هذا الإطار مجموعة من الأحكام تقريبا عن جميع المحاكم الإدارية تقرر هذه الخصوصية. وعن المجلس الأعلى صدرت قرارات متواترة تطبق هذه الخصوصية على فترات لم تكن وقتها مشمولة بالمقتضيات الجديدة المتعلقة بمسطرة التبليغ.

واسمحولي هنا أن أستعرض ما جاء في قراراتين صادرين عن الغرفة الإدارية بهذا الخصوص الأول في الملف رقم 58-4-2-2005 بتاريخ 2007/04/11 قرار عدد 36 جاء فيه :

«لكن حيث أن الثابت من مستندات الملف أن إدارة الضرائب قامت بتبليغ المستأنفة بالرسالة الأولى توصلت بها، تم وجهت لها الرسالة الثانية عن طريق البريد المضمون وأرجعت بملاحظة «غير مطلوب» فقامت بالإجراء المذكور بواسطة العون التابع لها ولم تتمكن من إنجاز التبليغ بعد انتقاله إلى عنوان المستأنفة حيث أفادت امرأة بالشقة بأن المستأنفة انتقلت من العنوان المذكور....، مما يجعل الإدارة تقوم بإجراءات التبليغ المطلوبة قانونا....».

والثاني قرار عدد 726 بتاريخ 2007/07/18، ملف إداري عدد 2005/2/4/1414 جاء فيه:

«... وعدم حصول التبليغ لا يمكن نسبته للإدارة وإنما يتحمله المستأنف عليهما بسبب عدم إدلائهما بالعنوان الجديد....»

لمسنا من خلال هذا المحور أن المشرع لما قضى ببطلان المسطرة حصرها في حالتين اثنتين: عدم احترام أجل 15 يوما قبل الشروع في مراقبة المحاسبة وأجل 60 يوما للرد على ملاحظات الملزم بالرسالة الثانية، كما أن المشرع حمل المسؤولية للإدارة والملزم كل على حدا في حالة عدم احترام الضوابط المتعلقة بقواعد التبليغ.

إلا أنه بالرجوع إلى الممارسة القضائية يلاحظ أن الملزم توسع في مجال المطالبة ببطلان المسطرة في حالات متعددة أخرى سنتطرق لبعضها في المحور التالي:

المحور الثاني: الحالات التي لم يتم التنصيص على جزاء في شأنها

بالرجوع إلى بعض القضايا الرائجة أمام القضاء والأحكام الصادرة فيها يتضح أن جلها يتعلق ببطلان مسطرة فرض الضريبة ولو أن الحالات المتعلقة بها لا تخضع لأي جزاء منصوص عليه قانونا. وانطلاقا من هذا الوضع نطرح الأسئلة التالية:

- ألا يعتبر الحكم بإبطال المسطرة خروجاً عن النص القانوني الصريح وعن القاعدة لا بطلان بدون نص.

- وحتى في حالة العكس ألا يعتبر الحكم بالبطلان جزاء قاس، له عواقب وخيمة على المبدأ الدستوري السالف الذكر.

- ألا يعتبر مسا لمبدأ لا ضريبة ولا إعفاء بدون نص.

- ألا يمكن التخلي عن الجزاءات المتعلقة بالعيوب البسيطة والتفكير في إيجاد مستوى معقول لجزاء خاص لكل إخلال حسب مستوى خطورته، حتى يتناسب الجزاء المحكوم به مع العيب المرتكب.

سنحاول الإجابة على هذه التساؤلات أثناء استعراض بعض الحالات العملية الملاحظة على ضوء الأحكام القضائية في هذا المجال.

1 - إلغاء الضريبة بعله الشروع في فحص المحاسبة في تاريخ أتى بعد اليوم السادس عشر الموالي لتبليغ الإشعار بالفحص.

قرار تحت عدد 925 بتاريخ 2010/05/13 عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط:

- لكن نعتقد أن هذا القرار لم يأخذ بعين الاعتبار العناصر الأساسية التالية :
- أولا هذه ليست من الحالات التي نص عليها المشرع صراحة .
- إن الغاية من هذا الإجراء تحققت لأن الإدارة منحت الملزم مدة تفوق 15 يوما قبل الشروع في مراقبة المحاسبة .
- إن تأجيل عملية الفحص يستفيد منه الملزم لأن المدة الإضافية تمكنه من الاستعداد وتهييء الوثائق والمعطيات المطلوبة .

2 - إلغاء مسطرة التصحيح بعله عدم إثبات الإدارة لكونها شرعت في عملية الفحص بعد انصرام 15 يوما على تبليغ الإشعار بالفحص .

حكم رقم 945 بتاريخ 2009/05/13 عن المحكمة الإدارية بالرباط .

نعتقد أن هذا الحكم لم يأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

- إن تاريخ الشروع في المراقبة يقتزن عموما باليوم السادس عشر المحدد في الإشعار بالفحص أو تاريخ لاحق . وفي هذه الحالة الأخيرة يتم تذكيره في الرسالة المتعلقة بإشعار الملزم بتاريخ انتهاء الفحص ولا يكون موضوع نزاع أثناء المسطرة التواجهية .
- إن الإشعار بالفحص يشكل إثباتا على أن فحص المحاسبة أتى بعد انصرام 15 يوما كما هو مبين في مضمونه، ولا يمكن للملزم أن يستقبل المفتش المحقق إلا في موعد يتفق عليه الطرفان ويأتي تاريخه حصريا بعد انصرام 15 يوما المذكورة .
- إن المشرع لم ينص على أنه يتعين إثبات الشروع بالفحص بوسيلة معينة .

3 - إلغاء الضريبة بعلّة عدم استدعاء الملتزم للدفاع عن نفسه أثناء جلسات اللجنة الوطنية للطعون الضريبية.

قرار صادر تحت رقم 12 بتاريخ 2001/01/4 في الملف الإداري رقم 2001/4/167.

ولكن يمكن إبداء المؤاخذات التالية على هذا القرار.

- إن الجزاء المقرر لا ينص عليه القانون الضريبي من جهة، وغير متساوي مع العيب المدعى به من جهة أخرى.
- إن هذا الجزاء يعتبر قاس في مواجهة خزينة الدولة طالما أن الإدارة الضريبية لا تتحمل أي مسؤولية في عدم تطبيق الإجراء المذكور.
- إن الحالة موضوع القرار تتعلق بطعن موجه من طرف الملتزم إلى اللجنة الوطنية الذي لم يحدد فيه نقط الخلاف ولا الدفعات المتعلقة به وهذا ما يدل على عدم جدية الطعن المذكور.

4 - بطلان الضريبة بعلّة عدم سلوك مسطرة فحص المحاسبة عوض مسطرة الفرض التلقائي عندما تبين للإدارة أن الملتزم حقق رقم المعاملات يفوق مليون درهم والذي يجعله لا يخضع للضريبة حسب النظام الجزائي.

قرار عدد 168 بتاريخ 1999/02/18 بالملف الإداري 98/425/424.

إن هناك مجموعة من الملاحظات على هذا القرار:

- إن الملتزم يصبح خاضعا للضريبة حسب نظام المحاسبة كلما فاق رقم معاملاته مليون درهم طوال سنتين متتاليتين (المادة 41 من المدونة العامة للضرائب والمواد السابقة المقابلة لها).
- إن الإقرار المودع في إطار النظام الجزائي يصبح غير تام لعدم إشفاعه بالمستندات الملحقة والمقررة في القانون أي البيانات المحاسبية (المادة 82 من م ع ض) وذلك بعد ما يفوق قدر المعاملات مليون درهم.

- إن مسطرة الفرض التلقائي هي أكثر ضمانا لحقوق دفاع الملمزم نظرا لأن مسطرة فحص المحاسبة تبتدئ بتبليغ الإشعار بالفحص مع إعطاء 15 يوما للملمزم لتهيئ محاسبته ثم تتواصل مباشرة خلال 30 يوما بسلوك مسطرة الفرض التلقائي لأن الملمزم لا يتوفر على أي محاسبة، بينما يتمتع الملمزم في إطار مسطرة الفرض التلقائي بمدة 60 يوما لاستكمال إقراره قبل تطبيق الضريبة إذا اقتضى الحال.

لمسنا من خلال هذا المحور أن جملة من القضايا المطروحة أمام المحاكم تدور حول وسائل مسطرية وتتجه فيها الأحكام إلى بطلان المسطرة ولو في غياب نص قانوني يتضمن البطلان كجزاء.

بينما نعتقد أن تحقيق العدالة الجبائية يمر حتما عبر تحديد الدخل الحقيقي للملمزم وهذا لا يتأتى إلا من خلال دراسة الجانب الجوهرى للنزاع مع الأخذ بالاعتبار الإخلالات التي نص المشرع عليها صراحة.

وقد ذهب المشرع الفرنسي في هذا المنحى عندما كرس مبدأ لا بطلان إلا بنص جبائي دعما وتأكيذا لخصوصية القانون الجبائي.

وفي هذا الإطار نصت المادة L.80.CA من المدونة العامة للضرائب بفرنسا على الجزاءات وكذا الأخطاء المتعلقة بها التالية :

- الحكم بالإلغاء في الحالات التي ينص عليها القانون الضريبي صراحة،
- الحكم بإلغاء الغرامات والزيادات في الحالات الأخرى دون المس بالضريبة الأصلية وغرامات التأخير إذا كان الخطأ المرتكب من طرف الإدارة غير جسيم.

كما أن المجلس الأعلى المغربي ذهب في نفس الاتجاه ليكرس مبدأ لا بطلان بدون نص عبر القرار عدد 623 بتاريخ 2006/07/12 ملف إداري عدد 2003/2/4/182،

واسمحولي أن أقرأ عليكم مضمون هذا القرار :

«إن جزاء البطلان على مخالفة مقتضى قانوني معين لا يستنتج ضمناً وإنما يجب التنصيص عليه في القانون صراحة.

إن ما ذهب إليه الحكم المستأنف من ترتيب جزاء البطلان على عدم احترام اللجنة الوطنية للطعون الضريبية الأجل المحدد لها لتبليغ مقررها إلى الشركة المستأنف عليها لا ينبني على أساس قانوني سليم ما دام القانون نفسه لا يرتب أي جزاء على هذا الإخلال مما يجعل الحكم المستأنف مجانباً للصواب ومعرضاً للإلغاء».

وقد ذهب المشرع المغربي في نفس الاتجاه كذلك عندما أكد بصريح العبارة أنه كل ما تعلق الأمر بمقتضى له طابع جبائي وجب التنصيص عليه في المدونة العامة للضرائب كما جاء ذلك في المادة 163 من المدونة المذكورة.

دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011

الأستاذ رضى التايدي

مستشار بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط

يقوم النظام الضريبي في المغرب منذ سنة 1983 على مبدأ الإقرار التلقائي من جانب الملزم كتعبير عن حس المواطنة لديه وامتناله للواجبات التي تفرضها عليه بشكل طوعي، إيماناً منه بأن الضرائب التي يدفعها لخزينة الدولة يتم إعادتها إليه بعد دورة اقتصادية وذلك في صورة مشاريع استثمارية وخدمات عمومية وباقي مظاهر التنمية التي يعرفها بلده.

ولهذا فإن تدخل الإدارة الضريبية بامتيازاتها وسلطاتها العامة في الفرض الضريبي الانفرادي حياً على هذا المبدأ ينبغي أن يظل في إطاره الاستثنائي بحيث لا يلجأ إليه إلا في حالة عدم إدلاء الملزم بإقراره أو الإدلاء به ناقصاً أو تضمينه معطيات مخالفة لحقيقة النشاط الاقتصادي.

وعملية الفرض الضريبي من جانب الإدارة لا تخرج عن صورتين، إما مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أو مسطرة تصحيح الأساس الضريبي. وخطورة هذه الأخيرة تكمن في أنها تضع الملزم في قفص الاتهام المتجلي في محاولة التهرب الضريبي وذلك من خلال التشكيك في صحة إقراره بالحصيلة الخاضعة للضريبة. ولهذا كان من الضروري إحاطتها بسياج من القيود والضوابط منعا لكل تعسف محتمل وتفاديا لكل مفاجأة تمس المركز المالي الخاضع للضريبة الذي يعتقد في نفسه بأنه في وضعية جبائية سليمة.

ومن ثم فإن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي تمتاز بكثرة إجراءاتها وتعقيدها أحيانا حماية لحقوق الملزم في مواجهة سلطة الإدارة في أفق الوصول إلى أعلى مستوى ممكن من العدالة الضريبية، وهو الأمر الذي ترتب عنه بروز العديد من النزاعات القضائية التي لا يكتفي فيها الخاضعون للضريبة بالمنازعة في سوء تطبيق الإدارة للنص القانوني مما حرمهم من إحدى المزايا التي يقررها لهم القانون، وإنما تعدى ذلك إلى المنازعة في التفسير الذي تعطيه الإدارة للمقتضى القانوني والذي يرون فيه إهدارا لحقوقهم كطرف ضعيف في المعادلة ليرز معه الدور الانشائي للقاضي الإداري الذي يحاول من خلال اجتهاداته سد ثغرات النص التشريعي وغموضه غايته المثلى في ذلك إقرار حلول عادلة ومنصفة تضمن التوازن بين طرفي العلاقة.

ويستحضرني في هذا المقام مقتطفا من الكلمة الافتتاحية للسيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى الدكتور ادريس الضحاك قبل خمس سنوات بمناسبة لقاء علمي مماثل لندوتنا اليوم بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب يومي 28 و29 مارس 2005 والذي ورد فيه «وهكذا يكون عمل القاضي سهلا عندما تكون النصوص واضحة مضبوطة شاملة وهادفة، لكن الأمر يتعقد عندما يكون هناك غموض أو نقص أو عدم اكتمال في معالجة الحالات أو عدم التمكن من معرفة أهداف المشرع فيلجأ القاضي إلى الاجتهاد لاستخراج المبدأ القانوني والقاعدة الملزمة وهو في ذلك يسلك طريق هضم النصوص أولا ليحلل ويقتنع ويقرر»⁽¹⁾.

ومن هنا جاء تركيزي في هذه المداخلة على بعض الجوانب فقط من مسطرة تصحيح الضريبة اعتبارا للإشكالات التي تثيرها في الممارسة العملية وكانت مناسبة لإقرار الاجتهاد القضائي بشأنها، وأيضا من باب الانضباط للحيز الزمني المخصص للمداخلة والذي لا يسمح بالحديث عن جميع تفصيلات وجزئيات

(1) «العمل القضائي والمنازعات الضريبية»، أشغال اليومين الدراسييين يومي 28 و29 مارس 2005 بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، دفاثر المجلس الأعلى، عدد 8/2005، ص 9.

مسطرة التصحيح، وسنعمل على معالجة الموضوع في محورين يتصدى الأول للحديث عن الآليات الجوهرية لعملية التصحيح ونقصد بها مسطرتي فحص المحاسبة وفحص مجموع الوضعية الجبائية للملزم، في حين يتناول الثاني إشكالية الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

المبحث الأول : الآليات الجوهرية لعملية التصحيح الضريبي

في كثير من الأحيان تكون المسطرة التوجيهية للتصحيح التي تعكسها رسالتي التبليغ الأولى والثانية وردود الملزم عليهما مسبقة بإجراء الإدارة لفحص لمحاسبة هذا الأخير الهدف منه مراقبة صدق الإقرار الجبائي بمقارنته مع البيانات المحاسبية، وذلك من أجل ضمان تقدير حقيقي للأساس الضريبي ومنع كل إمكانية لخفضه.

وإذا كانت مسطرة فحص المحاسبة تشترك فيها الثلاثية الضريبية الكبرى أي الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات، فإن مسطرة فحص مجموع الوضعية الجبائية للملزم تختص بها الضريبة الأولى فقط وتهدف إلى التأكد من صحة الدخل المصرح به من قبل الملزم انطلاقاً من مستوى إنفاقه.

الفقرة الأولى : مسطرة فحص المحاسبة

تنطلق مسطرة فحص المحاسبة بتوجيه إشعار للخاضع للضريبة من أجل إخباره بعزم الإدارة على فحص محاسبته، ويلاحظ بأن أكثر المنازعات التي طرحت على القضاء حول الأحكام الإجرائية لمسطرة الفحص انصبّت على الإشعار المذكور.

وهكذا تنص المادة 212 من المدونة العامة للضرائب قبل تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2011، وهي المادة الوحيدة التي نظمت مسطرة فحص المحاسبة، على أنه «إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين

وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل».

هذه الصياغة نفسها سبق ورودها في كتاب المساطر الجبائية الصادر بمقتضى المادة 22 من قانون المالية لسنة 2005⁽²⁾، ويحسب للمشرع المغربي أنه نص صراحة على إجبارية تبليغ الإشعار بالفحص إلى الخاضع للضريبة ليضع بذلك حدا للجدل حول تفسير العبارة السابقة التي تضمنتها المادة 105 من القانون رقم 89.17 المنظم للضريبة العامة على الدخل والمادة 32 التي تقابلها في القانون رقم 24.86 المنظم للضريبة على الشركات وهما المادتان اللتان وردا فيهما استعمال عبارة «وجب توجيه إشعار»، إذ أن الإدارة في تطبيقها لمسطرة الفحص كانت تتمسك بعدم وجوب التبليغ استنادا إلى حرفية عبارة «توجيه» التي تفيد «التبليغ».

إلا أن اجتهاد القضاء الإداري كان له موقف مغاير، حيث اعتبر أن مصطلح «توجيه» في مثل هذه الحالة يقصد به تبليغ الخاضع للضريبة بالإشعار بالفحص تبليغا قانونيا متسائلا عن الغاية من الاكتفاء بتوجيه الإشعار إن لم يقرن بالتبليغ طالما أن العلة من الإجراء أساسا هي إتاحة الفرصة للملزم من أجل تهيين دفاعه وإعداد وثائقه المحاسبية، وفي هذا تقول الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرار لها بتاريخ 2003/01/23 «وحيث إن مؤدى ذلك أن الآجال الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب ألا يقل عن 15 يوما، وأن العبرة في ذلك هي التوصل بالإشعار وليس تاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من تهيين دفاعه»⁽³⁾.

وهذا التوجه القضائي تم تأكيده في العديد من الأحكام والقرارات القضائية

(2) المادة الثالثة من كتاب المساطر الجبائية.

(3) قرار الغرفة الإدارية عدد 53 بتاريخ 2003/01/23 في الملف الإداري عدد 2002/2/4/866.

حيث غدا اجتهادا متواترا يجد سنده في روح التشريع ومغزاه الحقيقي الذي يقتضي إثبات التبليغ في حق الملزم وليس مجرد التوجيه⁽⁴⁾. ولهذا فإن تدخل المشرع من أجل التنصيص على وجوب تبليغ الإشعار بالفحص جاء فقط من أجل تكريس على مستوى النص القانوني مع الإشارة إلى أن تدخله كان ناقصا بحيث إنه عند استعراضه لحالات بطلان مسطرة التصحيح في المادة 11 من كتاب المساطر الجبائية (البند الثامن) ومن بعدها المادة 220 من المدونة العامة للضرائب، حافظ على نفس الصياغة السابقة عند حديثه عن حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق إلى المعنيين بالأمر داخل أجل المنصوص عليها في المادة 212 (الفقرة الأولى)، وهو ما يقتضي تدخلا ثانيا منه لإزالة هذا التناقض في صياغة المادتين 212 و220 من المدونة.

الأمر الثاني الذي يطرحه الإجراء المتعلق بالإشعار بالفحص هو التاريخ الذي يتعين فيه الشروع فعلا في عملية الفحص بعد التوصل بالإشعار، فالمادة 212 من المدونة توجب بأن يكون الفاصل الزمني بين التاريخين هو 15 يوما على الأقل، أي أن كل عملية فحص شرع فيها قبل إدراك ذلك الأجل يترتب عنها بطلان مسطرة التصحيح برمتها بصريح نص المادة 220 اعلاه، في حين يبقى التساؤل قائما بالنسبة للحالة التي تتخلف فيها الإدارة عن الموعد الذي حددته للخاضع للضريبة من أجل الشروع في التفتيش بعد استيفاء مدة 15 يوما من تاريخ التوصل بالإشعار.

أمام سكوت النص القانوني، فمن وجهة نظر الإدارة طالما أن الأجل الفاصل وقع احترامه فإن تغيير تاريخ الشروع في التفتيش لا يعيب المسطرة لأن الملزم استفاد من الضمانة التي يخولها له القانون في هذا الخصوص، وهو طرح ينطوي على فهم ضيق لمسألة الضمانات التي يتيحها الإشعار بالفحص والتي اعتبر الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/01/14 بأنها تبرز على مستويين

(4) قرار الغرفة الإدارية عدد 329 بتاريخ 2003/05/29 في الملف الإداري عدد 2001/2/4/2350

اثنين⁽⁵⁾.

1 - تمكين الملتزم من تهيين حججه وتجهيز وثائقه المحاسبية حتى تكون رهن إشارة المفتش المحقق عند قدومه إلى المؤسسة، وهو ما يقتضي منحه الأجل الكامل المحدد لهذا الغرض والذي ينبغي ألا يقل عن 15 يوما من تاريخ توصله بالإشعار.

2 - احترام الموعد المحدد في الإشعار كتاريخ لانطلاق عملية الفحص، وذلك تفادي لعنصر المباغثة بالنسبة للملتزم في حالة عدم حضور المفتش في الموعد المذكور، لأن ذلك سيجعل الخاضع للفحص في وضعية انتظار إلى ما لا نهاية مادام أنه ليس هناك أي أجل يقيد الإدارة بوجوب الشروع في الفحص من تاريخ توجيه الإشعار، وبالتالي فإن عدم الالتزام بالموعد الوارد في هذا الأخير يفرض عليها توجيه إشعار ثان يحدد الموعد الجديد للفحص⁽⁶⁾.

وهذه النتيجة التي توصل إليها الحكم المذكور سبق للغرفة الإدارية أن أقرتها في وقت سابق استنادا إلى علة مغايرة ذهبت فيها إلى أن تغيير موعد إجراء التفيتش يعتبر تنازلا من الإدارة عن الإشعار الأول بإجراء الفحص وهو ما يقتضي لزاما توجيه إشعار جديد إلى المعني بالأمر مع حتمية التقيد بأجل 15 يوما الفاصل بين تاريخ التوصل وتاريخ إجراء الفحص⁽⁷⁾.

كما أنه بعد إحداث محكمتي الاستئناف الإدارية في صيف 2006 تبنت نفس التوجه القضائي كما يتضح من خلال القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/1/22 وهي تلغي حكم المحكمة الإدارية بالرباط

(5) الحكم رقم 71 بتاريخ 2009/01/14 في الملف عدد 2008/450 ش. ض.

(6) أنظر في نفس الاتجاه الحكم الصادر عن نفس المحكمة عدد 589 بتاريخ 2008/04/09 في الملف رقم 07/2092 ش. ض.

(7) قرار الغرفة الإدارية عدد 53 السابق الإشارة إليها آنفا، وقرارها عدد 1482 بتاريخ 2003/10 في الملف 2118/4/2/02.

المؤرخ في 2007/12/4 تحت عدد 2450 في الملف رقم 07/420 ش.ض. الذي نحى اتجاهها مخالفا، حيث ذهبت محكمة الاستئناف إلى أن الإدارة المستأنف عليها عندما لم تحضر في الموعد المحدد للشروع في الفحص وهو اليوم السادس عشر الموالي لتوصل المستأنفة بالإشعار في 2002/07/23، وتحديد بداية الفحص في 2002/08/09 تكون قد أخلت بالأجل المحدد لها قانونا لإجراء هذا الأخير، وبالتالي بطلان مسطرة التصحيح⁽⁸⁾.

وهكذا فإن القضاء الإداري المغربي على مستوى جميع درجاته مجمع على وجوب إعادة تبليغ الملزم بإشعار جديد للفحص في حالة تغيير الموعد المحدد في الإشعار الأول، وذلك اعتبارا لنفس العلة التي فرضت اللجوء إلى هذا الأخير بداية وهي الحيلولة دون مباغثة الخاضع للضريبة بفحص مفاجئ غير مستعد له. ولهذا نرى أنه عند قيام الإدارة بإبلاغ الملزم بتغيير تاريخ الشروع في الفحص قبل حلول الموعد المحدد في الإشعار الأول فلا يجب عليها في مثل هذه الحالة أن يفصل أجل 15 يوما بين تاريخ التوصل بالإشعار الثاني والتاريخ الجديد للفحص ويكون الأجل المذكور قد احترم باعتبار تاريخ التوصل بالإشعار الأول.

أما في الحالة التي تقدم فيها الإدارة على تحديد تاريخ جديد للفحص بعد فوات التاريخ المحدد في الإشعار الأول فإنه لزاما عليها آنذاك أن يفصل بين تاريخ التوصل بالإشعار الثاني وتاريخ الشروع الفعلي في الفحص مدة 15 يوما كاملة دون أي اعتبار لتاريخ التوصل بالإشعار الأول التي تكون آثاره القانونية منتهية.

ورغم أن قانون المالية لسنة 2011 عند تعديله للمادة 212 من المدونة العامة للضرائب حاول أن يدقق أكثر في البيانات التي يجب تضمينها في الإشعار بالفحص من خلال الإشارة فيه إلى فترة الفحص والضرائب والرسوم المعنية أو البنود أو العمليات المشمولة بالمراقبة، إلى جانب إرفاقه بميثاق الخاضع للضريبة الذي

(8) القرار عدد 121 بتاريخ 2009/1/22 في الملف عدد 9/08/267.

يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية، إلا أنه لم يعالج الإشكالية المترتبة عن عدم حضور المفتش في اليوم المحدد للفحص وما يقتضيه ذلك من تبليغ إشعار جديد بالفحص كما انتهى إلى ذلك العمل القضائي.

نشير إلى أن إثبات تاريخ توصل الملزم بالإشعار وكذا تاريخ الشروع في الفحص يظل عبؤه على عاتق الإدارة التي يمكنها إثبات الواقعتين بجميع الوسائل استناداً إلى مبدأ حرية الإثبات ولا يشترط في حقها سوى أن تكون الوسيلة المستدل بها تصلح فعلاً لإثبات الواقعة المعنية. وفي هذا الصدد اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط في حكمها المؤرخ في 2008/4/19 إلى أن رسالة الاخبار التي توجهها الإدارة إلى الخاضع للضريبة لا يمكن أن تكون حجة على تاريخ الشروع في عملية الفحص لأن تلك الرسالة لا تصلح للاستدلال على واقعة مادية في مصلحة الإدارة وتحتج بها في مواجهة الملزم، بالإضافة إلى أن الرسالة المذكورة هي مخصصة لواقعة مغايرة وهي إخبار هذا الأخير بانتهاء عملية الفحص، وبالتالي لا يمكن تضمينها واقعة سابقة عليها في التاريخ واعتماد ذلك كحجة⁽⁹⁾.

كما ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في نفس المنحى في قرارها المشار إليه آنفاً والذي ورد فيه «وأن أجل 15 يوماً الفاصلة بين تاريخ التوصل وتاريخ بداية الشروع في عملية الفحص غير ثابت في النازلة ما دام أن المستأنفة (إدارة الضرائب) لم تدل بأي محضر يثبت بداية تاريخ الشروع في عملية الفحص».

الفقرة الثانية : فحص مجموع الوضعية الجبائية للملزم

فحص مجموع الوضعية الضريبية للملزم هي آلية تنفرد بها مسطرة المراقبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل نظمتها المادة 216 من المدونة العامة للضرائب. ويقصد بها مراقبة صحة الإقرار بإجمالي الدخل

(9) حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 588 بتاريخ 2008/4/9 في الملف رقم 07/2092 ش ض وهو ما أكدته نفس المحكمة في حكم لاحق لها بتاريخ 2009/5/13 تحت عدد 945 في الملف رقم 07/2655 ش. د.

السنوي المحقق من خلال مقارنته بمجموعة من النفقات المحددة في المادة 29 من نفس المدونة. فإذا ثبت أن تلك النفقات تفوق الدخل المصرح به، وعجز الخاضع للضريبة عليها باعتبارها مداخيل غير مصرح بها.

وبهذا يتضح أن هناك حالات ينحصر خلالها حق الإدارة في اللجوء إلى مسطرة فحص مجموع الوضعية الجبائية، إلى جانب شروط أخرى تؤثر عملية تطبيق المسطرة.

أولاً : حالات تطبيق مسطرة فحص مجموع الوضعية الجبائية

إن حق الإدارة في تطبيق مسطرة فحص مجموع الوضعية الجبائية يشمل جميع الخاضعين للضريبة على الدخل، سواء الذين أدلوا بالإقرار بمجموع دخلهم السنوي، أو الذين يستفيدون من الإعفاء من الإدلاء بالإقرار المذكور، أو الذين سبق فرض الضريبة عليهم بصورة تلقائية، الشرط الوحيد الذي تقتضيه المسطرة هو توفر المعنى بالأمر على موطن ضريبي بالمغرب.

وقبل التعديل الذي طرأ على هذه المسطرة بموجب كتاب المساطر الجبائية⁽¹⁰⁾، لم يكن من حق الإدارة تطبيق فحص مجموع الوضعية الجبائية في مواجهة الأشخاص الذين يعفون من الإدلاء بإجمالي دخلهم ويتعلق الأمر ب:

- الخاضعين للضريبة الذين ليس لهم سوى دخول زراعية ناشئة من مشغلة واحدة إذا كانوا خاضعين للضريبة وفق النظام الجزافي.
- الخاضعين للضريبة الذين يقتصر دخلهم على أجور يدفعها مشغل أو مدين بإيراد واحد يكون مستوطناً أو مستقراً بالمغرب، وملزماً بمباشرة حجز الضريبة في المنبع.

ويبقى التساؤل مثاراً بالنسبة للخاضع للضريبة الذي يقع عليه واجب الإدلاء بإقرار مجموع الدخل إلا أنه تخلف عن تقديمه، بحيث هل يمكن للإدارة فحص

(10) المادة السابعة من كتاب المساطر الجبائية لسنة 2005.

مجموع وضعيته الجبائية مباشرة. وفي جوابها على هذا التساؤل اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط وأيدتها محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط أنه في هذه الحالة يتوجب على الإدارة أن تباشر بداية مسطرة الفرض التلقائي بالنسبة للمداخيل غير المصرح بها حتى ينشأ حقها في فحص مجموع الوضعية الجبائية، لأن المشرع يتحدث عن حالة الدخل المصرح به فعلا من طرف الخاضع للضريبة، وليس فقط واجب هذا الأخير في تقديمه، إلى جانب حالتي الدخل المعفى من التصريح أو الذي كان محل فرض تلقائي⁽¹¹⁾.

ثانيا : شروط تطبيق فحص مجموع الوضعية الجبائية

استنادا إلى مقتضيات المادتين 29 و216 من المدونة العامة للضرائب، يمكن تلخيص الشروط المحددة لتطبيق مسطرة فحص مجموع الوضعية الجبائية للملزم في العناصر التالية :

- 1 - إن الدخل السنوي الذي يخضع للمراقبة من خلال المسطرة المذكورة يجب أن يغطي فترة غير متقدمة، أي يخص السنوات الأربع الأخيرة.
- 2 - إن النفقات المعتمدة من طرف الإدارة في تقييم صحة الدخل الإجمالي المصرح به ينبغي أن يتجاوز مبلغها 120.000 درهم في السنة، إلى جانب أنها محددة حصرا في ثمان حالات هي :
 - المصاريف المتعلقة بالإقامة الرئيسية التي تزيد مساحتها المغطاة عن 150 متر مربع ، وبكل إقامة ثانوية.
 - المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة عربات نقل الأشخاص.
 - المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة العربات الجوية والبحرية.
 - مبالغ الإيجار الحقيقية التي يدفعها الخاضع للضريبة لأغراضه الخاصة.

(11) حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 1614 بتاريخ 2009/7/1 في الملف رقم 07/546 ش ض، المؤيد من طرف محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرارها عدد 106 الصادر بتاريخ 2011/1/13 في الملف رقم 9/10/496.

- المجموع السنوي للمبالغ المرجعة من أصل وفوائد الاقتراضات التي يبرمها الخاضع للضريبة لحاجاته غير المهنية.
 - مجموع المبالغ التي يدفعها الخاضع للضريبة لأجل تملك عربات أو عقارات غير معدة لغرض مهني بما في ذلك نفقات تسليم العقارات المذكورة لنفسه.
 - عمليات تملك القيم المنقولة وسندات المساهمة.
 - السلفات المدرجة في الحسابات الجارية للشركاء أو في حساب المشغل والقروض الممنوحة للغير.
 - 3 - في مقابل حق الادارة في تقييم تلك النفقات والتأكد من مدى تناسبها مع الدخل الإجمالي المصرح به، يملك الخاضع للضريبة كامل الحرية في إثبات الموارد التي تبرر عدم التناسب الملاحظ، وبالأخص :
 - دخول رؤوس الأموال المنقولة الخاضعة للحجز المنجز في المنع الذي يبرئ من الضريبة.
 - الدخول المعفاة من الضريبة على الدخل.
 - حاصلات بيع المنقولات أو العقارات.
 - الاقتراضات المبرمة لدى البنوك أو الغير لأغراض غير مهنية.
 - المبالغ المتأتية من تحصيل القروض الممنوحة لفائدة الغير.
- والدخول المذكورة إنما وردت على سبيل المثال لا الحصر، فالمشروع الجبائي أعطى للملزم حرية إثبات موارد بجميع الوسائل المتاحة لديه، أي يقع عليه فقط عبء إثبات تحصيله على الموارد التي تفيد في تغطية النفقات التي توصلت إليها الإدارة بمناسبة فحص مجموع الوضعية الجبائية، ودون أن ملزما بإثبات أن موردا أو دخلا معيناً صرف في تغطية نفقة محددة بذاتها، أو بمعنى آخر إثبات العلاقة السلبية بين النفقة والدخل المبرر لها.

كما أنه من جهة أخرى، لا يجوز للإدارة عند إعادة تحديد الأساس الضريبي تخطي النفقات الثمانية المشار إليها أعلاه واعتماد عناصر أخرى إضافية كما أثير في بعض الحالات النزاعية التي أقدمت فيها الإدارة على إدماج مبالغ الحساب الشخصي للملزم وإضافتها إلى مبالغ النفقات المذكورة، معللة ذلك بأن تلك الأرصدة تعتبر مداخيل غير مصرح بها إلى أن يثبت الملزم بأنها متأتية من نشاط خاضع للضريبة، وهو الأمر الذي يخالف إحدى القواعد الأساسية التي تقوم عليها المنازعة الجبائية، وهي أن إثبات الواقعة المنشئة للضريبة يقع على عاتق الإدارة، أي يكون عليها إثبات أن دخل معين ناتج عن نشاط يخضع للتضريب وليس العكس، إلى جانب انتفاء السند القانوني الذي يسمح باعتبار مبالغ الحساب الشخصي في عملية فحص مجموع الوضعية الجبائية للملزم⁽¹²⁾.

ويلاحظ بأن المشرع في المادة 216 من المدونة العامة للضرائب لم يشترط وجوب تبليغ الخاضع للضريبة بالأشعار بالفحص كما هو مقرر بالنسبة لمسطرة فحص المحاسبة، وذلك لأن فحص مجموع الوضعية الجبائية لا يتطلب الانتقال إلى مقر الملزم حتى يتوجب إشعاره مسبقاً لإعداد وثائقه، وإنما يمكن أن تقوم الإدارة بالفحص استناداً إلى المعطيات المتوفرة لديها حول نفقات الخاضع للضريبة والتأكد من مدى مطابقتها مع الدخل المصرح به.

غير أنه في بعض الأحيان قد تسلك الإدارة المسطرتين معاً، فتخضع الملزم لفحص المحاسبة وفحص مجموع وضعيته الجبائية في نفس الوقت، وفي هذه الحالة يجب تفادي الوقوع في الازدواج الضريبي كما حدث في القضية التي عرضت على المحكمة الإدارية بالرباط موضوع الملف عدد 07/1268 ش ض⁽¹³⁾ فعندما تقوم الإدارة بفحص المحاسبة ويترتب عنها استبعاد هذه الأخيرة وإعادة تحديد الأساس الضريبي من جديد، فإنه يمتنع عليها القيام بتقييم إجمالي لمجموع

(12) حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 913 بتاريخ 2010/3/31 في الملفين المضمومين رقم 06/1223 ش د، ورقم 08/77 ش. ض.

(13) الحكم عدد 1726 بتاريخ 2009/7/14.

الدخل المصرح به في إطار فحص مجموع الوضعية الجبائية، لأن هذا الأخير لم يعد له أثر وأصبح الاعتراف بالدخل الذي توصلت إليه الإدارة إثر فحص المحاسبة، وبالتالي لا يمكن أن تضيف إليه النقص الملاحظ في الدخل المصرح به لعدم تناسبه مع النفقات المشار إليه أعلاه، وإلا كنا أمام فرض ضريبي مزدوج.

المبحث الثاني : إشكالية الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

يعتبر الطعن أمام اللجان الضريبية مرحلة وسط بين المسطرة التواجهية والطعن القضائي، وتبتدئ هذه المرحلة بطلب الملزم إحالة الملف على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، وهو الطلب الذي يجب أن يعبر عنه صراحة في رده على رسالة التصحيح الثانية⁽¹⁴⁾.

الفقرة الأولى : الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

إن أهم ما يميز الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة قبل التعديلات الأخيرة هو الحضور القوي لمفتش الضريبة كوسيط بين الملزم واللجنة بحيث أن الطعن يقدم إليه بداية قبل أن يحيله على اللجنة كما أنه هو الذي يقوم بتبليغ الملزم المقرر الذي تتخذه هذه الأخيرة، ثم إن ممثل الإدارة في اللجنة هو الذي يتولى مهمة المقرر لديها، وذلك على خلاف المسطرة المتبعة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بحيث أن الطعن يوجه إليها مباشرة ورئيسها هو الذي يتولى تبليغ مقرراتها إلى الطرفين، ويقوم بمهمة المقرر لديها أحد الموظفين المنتدبين لديها المعينين من طرف الوزير الأول باقتراح من وزير المالية.

إن هذه الخصوصية التي تطبع عمل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كانت سببا في إثارة العديد من المنازعات القضائية التي استند فيها أصحابها إلى عدم قيام المفتش المحقق بإحالة طعنهم على اللجنة المحلية في مخالفة لمقتضيات البند

(14) البند 2 من المادتين 220 و 221 من المدونة العامة للضرائب.

الثالث من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب الذي كان ينص قبل تعديله مؤخرا على أنه «يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويبلغ مقررات هذه اللجنة إلى المعنيين بالأمر وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه».

هذه الصياغة المقتضبة والقاصرة للبند المذكور جعل الكيفية التي تتم بها إحالة طعن الملمزم على اللجنة المحلية والأجل المقرر لذلك مسائل غامضة مع أن الأمر يتعلق بأحكام إجرائية يفترض فيها أن تكون منظمة بدقة من طرف المشرع، وهو ما فتح المجال أمام تفسيرات وتأويلات متباينة للنص القانوني دأبت الإدارة بخصوصها على تبرير موقفها بعدم إحالة طعن الملمزم على اللجنة المحلية في بعض الأحيان إلى عدم وجود أي مقتضى قانوني يلزمها بتلك الإحالة، وإن ذلك لا يمكن أن يترتب عنه بطلان مسطرة التصحيح المحددة حالاته في البند الثامن من المادة 220 المشار إليها أعلاه، وليس من بينها عدم إحالة الملف على اللجنة المحلية، ثم إلى طبيعة هذه الأخيرة التي لا تتوفر على مقر خاص بها ولا على سكرتارية تتولى ضبط الواردات والصادرات.

إلا أن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى استبعدت جميع هذه التبريرات وكان لها موقف حاسم أكدت من خلاله على أن عدم قيام إدارة الضرائب بإحالة ملف المدعي على اللجنة المحلية رغم تقديمه طلبا بذلك داخل أجل القانوني يشكل إخلالا جوهريا في المسطرة ويجعل الضريبة المطعون فيها مفروضة حيادا على القانون. وهذا الموقف أكدت عليه في أكثر من مناسبة كما ورد في قرارها الصادر بتاريخ 2008/4/2 والذي جاء فيه «لكن حيث إن الثابت من الرسالة التي وجهها المستأنف عن طريق البريد المضمون بتاريخ 2001/7/13 أنه يطلب فيها من إدارة الضرائب إحالة ملفه على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، وأن المستأنف (مدير الضرائب) لا ينازع في ذلك بل أكد في المذكرة المدلى بها بتاريخ 2004/8/27 التي جاء فيها أن ملف المدعي أحيل بناء على طلبه على اللجنة المحلية لفرض الضريبة وكان عليه انتظار صدور قرار اللجنة المحلية».

وحيث إن المستأنف لم يدل بما يفيد إحالة ملف المستأنف عليه على اللجنة المحلية مما يجعل الإدارة تحرم المدعي من إحدى الضمانات المنصوص عليها قانوناً، وبالتالي تكون مسطرة الفرض المطعون فيها مخالفة للقانون ويكون الحكم المستأنف عندما قضى على النحو المذكور صائباً وواجب التأييد»⁽¹⁵⁾.

أما عن التبريرات المشار إليها أعلاه فإنها لا تصمد أمام الضمانة التي تحققها إحالة الملف على اللجنة المحلية لفائدة الملزم من خلال تخويله إمكانية النظر في ملفه من طرف جهة محايدة تتمثل في اللجنة المحلية لتقدير الضريبة على درجة أولى واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة على درجة ثانية، بل إن ضمانة اللجنة المحلية هي خالصة للملزم الذي يطعن أمامها في تقديرات المفتش في حين أن ضمانة اللجنة الوطنية هي حق للطرفين مع اللذان يلجئان إليها من أجل الطعن في المقرر الصادر عن اللجنة المحلية.

وبما أن علة بطلان مسطرة التصحيح في حالة عدم إحالة طعن الملزم على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة هي خرق حقوق الدفاع، فإن نفس الحكم تأخذه الحالة التي تقع فيها تلك الإحالة ولكن بعد فوات الأجل المحدد للجنة من أجل البت في الطعن أي 24 شهراً من تقديم هذا الأخير، طالما أن الإدارة عندما تقاعست عن إحالة الطعن على اللجنة إلا بعد انصرام الأجل المذكور مما يفضي إلى رفع هذه الأخيرة يدها عن النزاع، تكون قد تعمدت حرمان الملزم من إحدى ضمانات المسطرة التنازعية⁽¹⁶⁾.

ولهذا نعتقد أن الضرورة تقتضي تدخل المشرع بمقتضى قانوني صريح يلزم المفتش بإحالة طعن الملزم على اللجنة المحلية داخل أجل معين على غرار الأجل المحدد للإدارة (60 يوماً) من أجل إرسال الملف الضريبي إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بعد طلبه من طرف هذه الأخيرة.

(15) القرار عدد 294 في الملف الإداري عدد 2006/2/4/140 وكذلك قرارها عدد 654 بتاريخ 2007/6/27 في الملف الإداري عدد 2005/2/41558.

(16) حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 945 بتاريخ 2009/5/13 في الملف رقم 08/2655 ش د.

وهذا التدخل وإن كان تحقق أخيراً بموجب قانون المالية الأخير لسنة 2011، إلا أنه جاء ناقصاً ومعيباً في صياغته حيث أصبح البند الثالث من المادة 220 من المدونة ينص بعد تعديله على أنه «يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التوجيهية التي تمكن هذه اللجنة من البت».

يحدد أجل أقصاه أربعة أشهر لتسليم المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة للجنة المحلية لتقدير الضريبة، ابتداءً من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة.

وإذا كنا نستحسن ما أقدم عليه المشرع من إلزام المفتش بإحالة طعن الملزم على اللجنة المحلية داخل أجل محدد، إلا أن التضارب في الصياغة بين الإشارة في الفقرة الأولى إلى أن المفتش هو الذي يتسلم المطالبات وبين ما تضمنته الفقرة الثانية من أن الإدارة هي التي تسلم تلك المطالبات للجنة بعد توصلها بها، يحيل على الفهم بأن مسطرة الإحالة كما لو أنها تمر بمرحلتين، مرحلة توصل المفتش بالطعن وتبليغه للإدارة، ومرحلة تبليغ الطعن من طرف هذه الأخيرة إلى اللجنة داخل أجل أربعة أشهر من تاريخ توصلها به.

كما أنه في السياق ذاته لا يجوز للإدارة الضريبية في شخص المفتش المحقق أن تقرر ما إذا كان يتعين إحالة الطعن على اللجنة المحلية أم لا حتى ولو قدم خارج الأجل القانوني أو في مسألة تخرج عن اختصاص هذه الأخيرة، لأن ذلك ينافي قاعدة عدم جواز الجمع بين صفتها كخصم وحكم في نفس الآن، وبالتالي فإن الإلزام الواقع على الإدارة هو إلزام مطلق مهما كان موقفها من تاريخ تقديم الطعن وموضوعه والذي يرجع أمر البت فيه إلى اللجنة بمفردها، وهذا ما بنت عليه المحكمة الإدارية بالرباط حكمها بإلغاء مسطرة فرض الواجبات التكميلية بشأن الضريبة على الأرباح العقارية في الملف رقم 08/2519 ش ض بتاريخ 2009/11/23، وذلك بسبب إحجام الإدارة عن إحالة طعن المدعي على اللجنة المحلية اعتقاداً منها أنه قدم خارج الأجل القانوني.

الفقرة الثانية : آثار الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

رفع الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة يترتب عنه أثرين أساسيين، الأول هو وقف أمد التقادم من تاريخ رفع الطعن إلى غاية انصرام الشهر الثالث الموالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية عن اللجنة المذكورة أو عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة (البند السادس من المادة 232 من المدونة العامة للضرائب).

وهذه الصياغة التي استعملها كتاب المساطر الجبائية وكرستها المدونة العامة للضرائب تحمل بعض الغموض الذي يجعلها صياغة معيبة، فالمقرر الذي تصدره اللجنة المحلية لا يصبح نهائيا إلا بعد تبليغه إلى الخاضع للضريبة وعدم الطعن فيه داخل أجل 60 يوما من تاريخ التوصل، ولهذا لا يمكن تصور أن يصير المقرر نهائيا قبل تبليغه إلى المعني بالأمر كما ورد في المادة 232 أعلاه التي نصت على «تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية» وكأن صفة النهائية التي يحوزها المقرر تسبق واقعة تبليغه.

وبالرجوع إلى قوانين الثلاثية الضريبية⁽¹⁷⁾ قبل صدور كتاب المساطر الجبائية، نجد أن الصياغة التي كانت تستعملها أقرب للصواب من الصياغة الحالية، بحيث كانت تنص على أن «التقادم يوقف إلى غاية انصرام الشهر الثالث الموالي للشهر الذي صدر فيه المقرر النهائي عن اللجنة المحلية»، أي أن وقف التقادم يستمر من تاريخ تقديم الطعن إلى غاية تبليغ المقرر الصادر إلى الخاضع للضريبة ومضي ثلاثة أشهر الموالية للشهر الذي وقع فيه التبليغ دون تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

(17) أي القانون رقم 89.17 المنظم للضريبة العامة على الدخل، والقانون رقم 85.30 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، والقانون رقم 86.24 المنظم للضريبة على الشركات الذي يحيل في مسألة الطعن أمام اللجان الضريبية على القانون الأول.

أما الأثر الثاني المترتب على رفع الطعن إلى اللجنة المحلية فهو اعتبار النزاع مستمرا وعدم إفضاء المسطرة التوجيهية إلى حل رضائي بين الملزم والإدارة. وطالما أن الطرفين لم يتوصلا إلى إبرام صلح أثناء نظر اللجنة المحلية في النزاع، فإن هذه الأخيرة تصدر مقررها الذي يقبل الطعن داخل أجل 60 يوما من تاريخ تبليغ المقرر إلى الخاضع للضريبة، سواء بالنسبة للطعن المقدم من طرف هذا الأخير أو من طرف الإدارة⁽¹⁸⁾.

ونعتقد أن إقران احتساب أجل الطعن بالنسبة للإدارة بتبليغ المقرر إلى الخاضع للضريبة مجانب للصواب، لأن فيه إطالة لأمد النزاع في حالة تقاعس المفتش عن القيام بذلك التبليغ سيما وأن هذه الفترة لا تحتسب في أمد التقادم كما تمت الإشارة إلى ذلك أعلاه، في الوقت الذي لا يتوقف فيه عداد الغرامات وذعائر التأخير. كما أنه لم يعد مستساغاً مع التعديل الأخير للمادة 225 من المدونة العامة للضرائب بموجب قانون المالية لسنة 2011، حيث أصبح مقرر اللجنة هو الذي يقوم بتبليغ القرار الصادر إلى الطرفين خلال الأربعة أشهر الموالية لتاريخ صدوره وليس المفتش، ولهذا فإن تكامل النصوص القانونية يقتضي احتساب أجل الطعن بالنسبة للإدارة من تاريخ تبليغها بالقرار، وليس من تاريخ تبليغ الخاضع للضريبة به.

ومن جهة ثانية، فإن عدم تقديم الطعن أمام اللجنة الوطنية داخل الأجل المذكور يعتبر قبولا ضمناً لمقرر اللجنة المحلية استناداً إلى البند الرابع من المادة 220 من المدونة، في حين ينص البند السابع من نفس المادة على أنه يمكن الطعن في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أمام المحكمة المختصة وفقاً لأحكام المادة 242، وهي المادة التي تحدد أجل تقديم الطعن القضائي في ستين يوماً الموالية لتاريخ تبليغ المقررات المذكورة. فكيف يمكن الجمع بين الأثر المتمثل في القبول الضمني لمقرر اللجنة المحلية عند عدم الطعن فيه أمام اللجنة الوطنية، وبين الإمكانية المتاحة للخاضع للضريبة للطعن فيه أمام القضاء.

(18) البند الرابع من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

وفي تعاملها مع هذه الإشكالية اعتبرت المحاكم الإدارية أن الخاضع للضريبة وإن كان القانون يبيح له الطعن أمام القضاء في مقرر اللجنة المحلية الذي صار نهائياً، إلا أنه مع ذلك لا يمكنه مناقشة الأساس الضريبي الذي أقرته هذه الأخيرة، ويبقى من حقه فقط مناقشة مدى تقييد الإدارة بالنصوص القانونية عند احتساب الغرامات ودعائر التأخير⁽¹⁹⁾.

أما في الحالة التي ينازع فيها أحد الطرفين في مقرر اللجنة المحلية أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ويحجم الطرف الآخر عن المنازعة فيه، فإن هذا الأخير لا يمكنه الطعن قضائياً في مقرر اللجنة الوطنية إلا فيما تجاوز الأسس التي حددتها اللجنة المحلية لأنه سبق وأن قبل ضمناً بمقررها عندما لم يطعن فيه أمام اللجنة الوطنية.

وقبل صدور قانون المالية الأخير، كان احتساب أجل الطعن القضائي يختلف بحسب ما إذا ترتب عن المقرر النهائي للجنة المحلية أو مقرر اللجنة الوطنية صدور أمر بالتحصيل أم لا، بحيث يحتسب أجل 60 يوماً المحددة للطعن من تاريخ صدور الأمر المذكور في الحالة الأولى، ومن تاريخ تبليغ قرار اللجنة في الحالة الثانية. وبما أن أجل الطعن تم توقيده بعد صدور القانون المذكور وأصبح يحتسب في جميع الحالات من تاريخ تبليغ مقرر اللجان المذكورة. فإن ذلك سيؤدي إلى تداخله مع الأجل المحدد للملزم من أجل الطعن في مقرر اللجنة المحلية أمام اللجنة الوطنية والمحدد أيضاً في مدة 60 يوماً من تاريخ تبليغ المقرر، وبفواتها يصبح هذا الأخير نهائياً.

(19) حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 22 بتاريخ 1999/2/10 في الملف رقم 98/20، وحكمها عدد 795 بتاريخ 1997/10/15 في الملف رقم 97/09.

أي تطور للقضاء الاستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية؟

الأستاذ مصطفى التراب

الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف بالدار البيضاء

المحور الأول : مقدمة عامة

هناك مفارقة عجيبة هي أن القضاء عموما وفي جميع دول المعمور، كان قديما قضاء واحدا يمتاز بالفعالية، والنجاعة، والسرعة، والعجلة في إصدار الأحكام وتنفيذها، والسهولة والمرونة في الإجراءات المسطرية، لكن هذه السمات بدأت تتضاءل في اتجاه معاكس للحضارة المعاصرة وأن وجه المفارقة يتمثل في أننا اليوم في عصر السرعة التي شملت بشكل مهول وخطير مختلف ميادين الحياة، أصبح القضاء يتسم بالبطء وتنوع الإجراءات وتنوعها، فبقدر ما تزداد الحضارة الإنسانية تطورا، تتباطأ خطى القضاء الذي أضحي لا يقوى على مسايرة هذا التطور وهذه السرعة بنفس الوتيرة وعلى نفس الإيقاع، وقد تمت معالجة هذا الإشكال بأن قام رجال القانون بالبحث عن السبل الكفيلة لاستنباط الطرق الإجرائية الهادفة إلى تحقيق الانسجام بين سير القضاء وسير المعاملات، وفي هذا الإطار ظهرت الحاجة إلى خلق قضاء من نوع آخر إسمه «القضاء المستعجل» وهي آلية فرضتها الظروف الاقتصادية والاجتماعية لحماية الحقوق من يد العابثين بها الذين يستغلون بطء القضاء لتحقيق أغراضهم غير المشروعة، وتتجلى هذه الحماية من خلال صد كل محاولة يائسة لعرقلة حق أو إهداره عن طريق الأمر بكيفية فاعلة وناجعة باتخاذ الإجراء الوقتي والتحفطي المناسب ريثما يتم البت في جوهر النزاع المتعلق به، وذلك من خلال إسناد هذه المهمة إلى

رئيس المؤسسة القضائية بحكم تجربته وقدرته على تلمس حالة الاستعجال دون المساس بالجوهر.

وقد عرف هذا القضاء المستعجل لأول مرة في باريس سنة 1685 وأضحى ينمو ويتطور بوتيرة سريعة خلال القرن 19 بفضل الاجتهادات القضائية خصوصا تلك الصادرة عن رئيس المحكمة الابتدائية بباريس، ومن ثم بدأ هذا النوع من القضاء ينتشر في ربوع العالم، فأخذت به جل التشريعات العربية ومنها المغرب، وأصبح القضاء المستعجل بفعل نجاعته وفعاليته يشمل كافة الميادين والمجالات التي تقتضي حماية الحقوق وصيانتها، كما أصبح لكل نوع من المنازعات قضاؤه المستعجل الخاص به، والذي يهمننا في هذا البحث هو المنازعات الإدارية في المجال الجبائي التي أضحى لها قضاؤها الاستعجالي الخاص بها.

المحور الثاني : مجال تدخل قاضي المستعجلات الإداري في المنازعات الجبائية

يلعب قاضي المستعجلات الإداري دورا حاسما وفعالا في المنازعات الجبائية ذلك أنه :

- يتفحص ظاهر الوثائق المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة الموضوعية؛
- يساعد قاضي الموضوع من خلال الإجراء الوقتي المأمور به على البحث عن مواطن الخلل التي تشوب مسطرة فرض الضريبة أو تحصيلها؛
- مثلا : إذا أمر قاضي المستعجلات الإداري بوقف الأمر بالتحصيل فهذا دليل على جدية المنازعة التي يتعين على قاضي الموضوع الاهتمام إلى مكائنها؛
- كأن يتعلق الأمر بعدم احترام القابض لمبدأ تدرج إجراءات التحصيل إخلالا بأحكام المادتين 36 و41 من مدونة تحصيل الديون العمومية؛

- يتدخل قاضي المستعجلات الإداري لوقف كل أنواع المتابعات من حجز وبيع وإشعار للغير الحائز وإكراه بدني .. متى تبينت له جدية النزاع المعروض أمام محكمة الموضوع؛
- يأمر برفع الحجز أو الإشعار للغير الحائز إذا كانت مراكز الأطراف واضحة؛
- يتأكد من مدى كفاية الضمانة المقدمة من قبل الملزم في حالة رفضها من طرف القابض المالي حين مطالبته لهذا الأخير بتأجيل الأداء.

المحور الثالث: شروط انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات الإداري في المنازعات الإدارية

- إن أهم منازعة جبائية يختص بها قاضي المستعجلات الإداري هو النظر في طلب الإجراء الوقتي المتعلق بإيقاف الأمر بالتحصيل.
- فما هي الشروط التي ينعقد بها اختصاص قاضي المستعجلات الإداري حتى يمكنه النظر في هذا الطلب ؟
- هناك شروط عامة وشروط خاصة :

أ. الشروط العامة :

وهي الشروط التي ينعقد بها عموما اختصاص قاضي المستعجلات الإداري المنصوص عليهما في الفصلين: 149 و 152 من ق.م.م المحال إليهما بمقتضى المادة 7 من القانون رقم 90/41 المحدثه بموجبه محاكم إدارية، ويتعلق الأمر بالشرطين التاليين :

- الاستعجال
- عدم المساس بالجوهر

الشرط الأول : الاستعجال

ينص الفصل 149 من ق.م.م على اختصاص رئيس المحكمة بصفته قاضيا للمستعجلات بالبت في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو أي إجراء آخر.. كلما توفر عنصر الاستعجال في الإجراء الوقتي المطلوب، لكن كيف يتحقق شرط الاستعجال في الإجراء الوقتي المتعلق بإيقاف تنفيذ الأمر بالتحصيل؟

لقد اعتبرت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في عدة قرارات متوالية لها «بأن طلب تأجيل التنفيذ الجبري هو طلب استعجالي بطبيعته ولا شيء في القانون ينفي صفة الاستعجال عن الإجراءات الوقتية التي تتم بمناسبة تنفيذ استخلاص الضرائب» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 83 بتاريخ 1999/10/28 في الملف الإداري عدد 98/712)

لكن إذا كان طلب إيقاف أو تأجيل تنفيذ الأمر بالتحصيل طلب استعجالي بطبيعته، فما هو المبرر الذي يجعل عنصر الاستعجال محققا في هذا الإجراء الوقتي؟ أو بمعنى آخر ما هو وجه الاستعجال في الإجراء الوقتي المذكور؟

لقد بررت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط وجه الاستعجال في طلب إيقاف الأمر بالتحصيل في عدة قرارات لها (مسايرة لها للغرفة الإدارية) منها القرار عدد 3 بتاريخ 2006/11/13 في الملفين 14 و 2/06/3 جاء فيه ما يلي:

«إن طلب تأجيل التنفيذ الجبري هو طلب استعجالي اعتبارا للخطر الذي يهدد الذمة المالية للملزم وحرية من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز وبيع لمنقولاته وإمكانية الزج به في السجن في إطار الإكراه البدني..»

الشرط الثاني : عدم المساس بجوهر الحق

ينص الفصل 152 من ق.م.م المحال إليه بمقتضى المادة 7 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية على ما يلي :

«لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر.»

ففي إطار المنازعات الجبائية خصوصا الطلبات الوقتية المقدمة أمام قاضي المستعجلات الإداري، فإن شرط عدم مساس الأمر الاستعجالي بالجوهر، يقتضي من قاضي المستعجلات الإداري أن لا يغور في الموضوع، ولا يحسم في الوثائق المثبتة للحق أو النافية له، بل يتفحص ظاهرها فقط إلى الحد الذي يتلمس من خلاله جدية النزاع للبت في الطلب قبولاً أو رفضاً.

وتطبيقاً لهذه القاعدة : فإنه في مجال الإشعار للغير الحائز مثلاً: فإن المطالبة برفع هذا الحجز قد صدرت عدة قرارات عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تعتبر قاضي المستعجلات غير مختص في هذا الطلب لمساسه بما يمكن أن يقضى به في الجوهر.

فقد جاء في قرار عدد 409 بتاريخ 2006/05/15 في الملف 2003/2/4/1441 ما يلي:

«يعتبر الحجز لدى الغير (الإشعار للغير الحائز) الذي أوقعه القابض إجراء من إجراءات التحصيل، وأن القول بعدم تطابقه مع القانون يشكل منازعة موضوعية تمس بجوهر الحق الذي يخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات، وأن الأمر المستأنف حينما اعتبر الحجز المذكور مخالفاً للمادة 653 من مدونة التجارة وقضى برفعه على هذا الأساس، يكون قد تجاوز حدود اختصاص قاضي المستعجلات نظراً لمساسه بجوهر الحق..»

وجاء في قرار مماثل عدد 532 بتاريخ 2006/06/21 في الملف رقم 2003/2/4/258 ما يلي:

«إن مناط انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات هو توفر عنصر الاستعجال في النازلة وعد المساس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر..»

إن طلب رفع الإشعار للغير الحائز هو طلب يشكل منازعة موضوعية تقتضي النظر في مدى مشروعية إجراء التحصيل المتخذ من قبل القابض وهو بذلك يخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات لمساسه بجوهر الحق ..»

وهذا الاتجاه يخالف تماما ما كانت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تسير عليه، إذ كانت تعتبر بأن «قاضي الأمور المستعجلة يختص بالنظر في طلب رفع حجز ما للمدين لدى الغير (الإشعار للغير الحائز) باعتباره طلبا يكتسي طابع الاستعجال ولا يتعلق بالمنازعة في الموضوع ..» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 156 بتاريخ 2003/03/13 في الملف الإداري رقم 2002/2/4/2180).

لكن في نظرنا أن المجلس الأعلى قد أحسن صنعا حينما تراجع عن هذا الاتجاه، على اعتبار أن قاضي المستعجلات الإداري لا ينعقد اختصاصه للأمر برفع الإشعار للغير الحائز إلا إذا كانت مراكز الأطراف واضحة ..

وهذا الاستثناء قد سايrote فعلا محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في عدة قرارات لها منها القرار عدد 231 بتاريخ 2007/04/30 في الملف رقم 2/07/3 جاء فيه ما يلي:

«لا شيء في القانون يمنع قاضي المستعجلات الإداري من حماية المراكز القانونية للأطراف إذا كانت واضحة وذلك بالتدخل لإرجاع الأمور إلى نصابها متى تحقق عنصر الاستعجال وكان من شأن هذا التدخل الحد من الخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته.

«مادام الإشعار للغير الحائز الذي يباشره القابض قد انصب على حساب بنكي لا يخص الملزم بصفة شخصية، وإنما انصب على ودائع زبائه حسب الظاهر من الشهادة البنكية المدلى بها في الملف، فإن تدخل قاضي المستعجلات الإداري من أجل الحد من مفعول الإجراء المذكور له ما يبرره لدرء الخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته المتمثل في ودائع الزبناء الذين لا علاقة لهم بالدين الضريبي الذي بوشر هذا الإجراء بسببه ..»

لكن ما هي حدود عدم مساس قاضي المستعجلات الإداري بجوهر الحق؟

لقد أوضحت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى حدود هذا الشرط في عدة قرارات لها جاء في أحدها ما يلي:

«إن قاضي المستعجلات ليس ممنوعاً من مناقشة ظاهر ما هو معروض لا من أجل إثبات الحق أو نفيه وإنما للتأكد من مدى جدية المنازعة التي تبرر الإجراء المطلوب...» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 107 بتاريخ 2000/10/26 في الملف الإداري رقم 2000/1/4/407).

وقد ساءرت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط هذا المنحى من خلال تبيانها لحدود قاضي المستعجلات بخصوص شرط عدم المساس بجوهر الحق.

فقد جاء في قرار لها عدد 24 بتاريخ 2006/12/25 في الملف رقم 2/06/22 ما يلي:

«إن طلب إيقاف إجراءات التحصيل الجبري هو طلب استعجالي بطبيعته يهدف إلى وقف المتابعات التي تهدد المركز المالي للطالب المدين في انتظار البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالطعن إما في الوعاء الضريبي أو في إجراءات التحصيل مما يجعله إجراء وقتياً لا مساس له بالجوهر ولو بني على أسباب موضوعية تبرر تقديمه لأن قاضي المستعجلات في هذه الحالة لا يناقش تلك الأسباب، وإنما يتلمس فقط ظاهر المستندات المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعة ذات العلاقة بالحق المراد حمايته...»

ب - الشروط الخاصة :

بالإضافة إلى شرطي الاستعجال وعدم المساس بجوهر الحق اللذين لا بد من توافرها للأمر بإيقاف إجراءات التحصيل أو أي إجراء وقتي آخر يتعلق بالمنازعات الجبائية الاستعجالية، لابد من توافر شروط أخرى خاصة وهي:

- تكوين ضمانات تكون كافية لتغطية الدين الضريبي
 - تقديم مطالبة أمام القابض (المحاسب المكلف بالتحصيل)
- وذلك طبقاً للمادتين 117 و118 من القانون رقم 97-15 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية.

لكن القضاء الإداري فرق بالنسبة لهذين الشرطين بين حالتين :

الحالة الأولى : إيقاف الأداء المقدم أمام القابض أو المحاسب، فهنا يجب تقديم مطالبة إلى هذا الأخير، مع تكوين ضمانات يعتبرها هذا القابض كافية لتغطية الدين الضريبي وذلك تحت طائلة استمراره في عملية التحصيل.

الحالة الثانية : تتعلق بمسطرة إيقاف تنفيذ الأمر بالتحصيل التي تقدم أمام القضاء الاستعجالي الإداري، فقد جاء في قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 272 بتاريخ 2003/04/24 في الملف الإداري عدد 2001/4/4/70 ما يلي:

«حيث إنه بالرجوع إلى نص المادة 117 من مدونة التحصيل يتبين أن الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المنازع فيه وتقدم أساساً إلى المحاسب المكلف بالتحصيل كما يستخلص من النص المذكور، في حين أن الطلب المعروض يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ بشأن ضريبة منازع فيها كلياً بناءً على أن طالب إيقاف التنفيذ ينازع في صفته كملزم ولا يتعلق الطلب بمجرد إيقاف الأداء، ولا محل في هاته الحالة للتمسك بأن طلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات المادة 117 المحتج به..»

وفي قرار آخر صدر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تأكيداً لنفس الاتجاه جاء فيه ما يلي:

«حيث إن مقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية تتعلق بطلبات تأجيل الأداء الموجهة للمحاسب المكلف بالتحصيل، أما طلبات إيقاف التنفيذ الموجهة لقاضي المستعجلات، فإنها تخضع للقواعد العامة

للاستعجال وخاصة مقتضيات الفصل 149 من ق.م.م الذي يجيز الأمر بإيقاف التنفيذ كلما توفر الطلب على عنصر الجدية والاستعجال..» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 257 بتاريخ 2002/04/11 في الملف رقم 2001/1/4/1511)

وقد عرف المجلس الأعلى «الجدية» في قرار له جاء فيه ما يلي:
«حيث إن الاجتهاد القضائي الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم في وضعيته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس وفرض الضريبة، وأنه بالرجوع إلى ظاهر أوراق الملف يتبين أن المستأنفة تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية المطالب بها، ولا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة أو في مسطرة فرضها..» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى 10 بتاريخ 2002/01/03 في الملف رقم 2001/1/4/1528)

في نفس هذا الاتجاه سارت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في عدة قرارات لها، منها القرار عدد 45 بتاريخ 2007/02/05 في الملف رقم 2/06/91 جاء فيه:
«لا يعفى من تكوين الضمانة إلا من كان ينازع في مبدأ فرض الضريبة أو في صفته كملزم أو في مشروعيتها بصورة جدية، أما إذا كان الملزم ينازع فقط في قيمة الضريبة المفروضة عليه فهو مخاطب بمقتضيات المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية..»

لكن من أين يستمد قاضي المستعجلات الإداري الجدية؟

يستمد قاضي المستعجلات الجدية من دعوى الموضوع المقدمة من قبل الملزم التي يطعن من خلالها إما في مشروعية فرض الضريبة أو تحصيلها، وبالتالي فإن دعوى الموضوع تعتبر شرطاً أضافه القضاء الإداري ليستمد منها الجدية، هذا بخلاف ما ورد في الفصل 149 من ق.م.م الذي يعطي الاختصاص

لقاضي المستعجلات للبت في الأوامر الوقتية سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا..

وهكذا جاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط من وجوب اشتراط تقديم دعوى الطعن الضريبي ما يلي:

«يتلمس قاضي المستعجلات الإداري وهو ينظر في طلب إيقاف إجراءات التحصيل المعروضة أمامه جدية المنازعة في أساس فرض الضريبة أو في تحصيلها من خلال اطلاعه على ظاهر المستندات التي يعتمدها الطالب تدعيما للطعن الضريبي المقدم من قبله أمام محكمة الموضوع، وبالتالي فإن طلب إيقاف إجراءات التحصيل المعروض أمام قاضي المستعجلات الإداري رهين بتقديم الطعن المذكور تحت طائلة عدم القبول..» (قرار عدد 56 بتاريخ 2007/02/19 في الملف رقم 2/06/110).

إلا أن هذه القاعدة ليست مطلقة، إذ أن قاضي المستعجلات الإداري يمكنه قبول طلب إيقاف إجراءات التحصيل مع تحديد أجل للطالب من أجل تقديم منازعته الموضوعية.

كما يمكن أن يأمر قاضي المستعجلات الإداري بإيقاف الأمر بالتحصيل إلى حين انتهاء مسطرة التظلم الإداري، لأن الدعوى الموضوعية لا تقدم مبدئيا إلا بعد انتهاء المسطرة المذكورة في حالة ما إذا كانت المنازعة تنصب حول فرض الضريبة.

أما شرط التظلم الإداري أو المطالبة فقد اعتبرته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى إلزاميا في حالة مطالبة الغير باستحقاق المنقولات المحجوزة...

فقد جاء في قرار للمجلس الأعلى - الغرفة الإدارية - ما يلي:

«إن الغير الذي طلب استحقاق أشياء محجوزة من أجل تحصيل دين عمومي ومن ذلك الضرائب ملزم تحت طائلة عدم قبول طلبه أن يتظلم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل...» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 216

بتاريخ 2003/04/10 في الملف الإداري رقم 2002/1/4/173).

أما في غير هذه الحالة فقد اعتبر المجلس الأعلى مسطرة التظلم الإداري غير إلزامية في الطلبات الوقتية الاستعجالية، فقد ورد في قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ما يلي:

«سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل الالتجاء إلى القضاء المستعجل لرفع الحجز يعتبر غير لازم لتعارضه مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة، وبالتالي فإن احترام هذه المسطرة تسري على الدعاوى الموضوعية دون الاستعجالية..» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 156 بتاريخ 13 مارس 2003 في الملف رقم 2002/2/4/2180).

المحور الرابع : مدى اختصاص قاضي المستعجلات الإداري في إيقاف مسطرة الإكراه البدني في حق الملمزم

لقد ثار نقاش حول ما إذا كان الاختصاص للبت في طلبات إيقاف مسطرة الإكراه البدني خصوصاً بعد إيداع الملمزم بالسجن تنفيذاً للمسطرة المذكورة، تعود لرئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضياً للمستعجلات، أم أن الأمر يتعلق بمسألة نزاعية حول التنفيذ وترجع بالتالي إلى المحكمة المعنية بالتنفيذ.

لقد حسم المجلس الأعلى في هذه المسألة بمقتضى قرار له جاء فيه ما يلي:

«إن اختصاص قاضي المستعجلات مستمد من اختصاص محكمته وأن المحكمة الإدارية تختص نوعياً بالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة وعلى رأسها الضرائب حسب نص المادة 8 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية، وأن إجراءات تطبيق الإكراه البدني من أجل الديون المستحقة للخزينة العامة تختلف عن إجراءات تطبيقه من أجل دعوى صادرة عن القضاء العادين مما يجعل قاضي المستعجلات الإداري على صواب عندما صرح باختصاصه نوعياً بالبت في طلب إيقاف

إجراءات تنفيذ إكراه بدني تختص بمراقبته المحكمة الإدارية..» (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 141 بتاريخ 2000/11/09 في الملف الإداري رقم 2000/1/4/835).

المحور الخامس : تنفيذ الإدارة الجبائية للأوامر الاستعجالية الصادرة في مواجهتها

من المعلوم أن الدولة المعاصرة يحكمها مبدأ سامي وأخلاقي هو مبدأ المشروعية الذي يرادف مبدأ سيادة القانون، والدولة في مفهومها الحالي قد استقر الفقهاء على تعريفها بأنها « شخص من أشخاص القانون تلزم به ونخضع له.

وبالتالي فإن ما يصدر عن الدولة من قرارات وأعمال لا يكون صحيحا، ولا نافذا، ولا ملزما في مواجهة المحكومين إلا إذا كان مغلفا بالقانون روحا وتطبيقا، أما تلك القرارات التي تصدر خارج هذا الإطار، فتكون قرارات غير مشروعة، يتصدى لها القضاء إما بإلغائها أو بوقف تنفيذها، أو بتعويض الضرر الناشئ عنها وذلك حسب الاختيار الذي أقدم عليه صاحب الحق.

ومادام مبدأ المشروعية يشكل الضمانة الأساسية للمواطنين في مواجهة السلطات العامة، ويحميهم من أي تعسف أو اعتداء من جانبها، فإن القضاء يظل هو العنصر المكمل لهذا المبدأ عن طريق مراقبة تصرفات هذه السلطات، ومراجعة الحساب معها في مدى التزامها بالقانون في كل ما تأمر به وتنهى عنه حتى ينتهي بعد الإحاطة بالقضية من جميع جوانبها واستجماع العناصر والنتائج التي وصل إليها بحثه إلى إصدار حكم كاشف للحقن يصبح بعد استنفاده لطرق الطعن القانونية، أو لفوات مواعيد هذه الطعون ليس فقط حكما نافذا، بل أكثر من هذا يصبح «قاعدة القانون الواجب الاتباع» اعتبارا للطابع الرسمي للأحكام الذي يفرض على الجميع احترامها والخضوع لها، والدولة هي التي تضفي على عمل المحاكم طابع الهيبة، والقدسية، وقوة الإلزام بما أوتيت من قوة «احتكارية»

التي تستطيع بواسطتها إخضاع الأفراد للأحكام والقرارات القضائية مجبرة إياهم على تنفيذها بكافة الطرق والوسائل التي تصل إلى حد الزج بالمتنوع عن التنفيذ في السجن (الإكراه البدني).

والدولة هي المسؤولة على فرض هيبة القضاء ليس في علاقة الأفراد بعضهم مع بعض، بل حتى في علاقتها معهم، فإذا كانت دولة الحق والقانون تعني خضوع الدولة لمبدأ المشروعية وللسيادة القانون في العلاقة التي تربطها بالمواطنين، فإن هذا يقتضي منها أن تلتزم هي قبل غيرها باحترام قوة الشيء المقضي به عن طريق سن قواعد من شأنها إجبار الإدارة على تنفيذ الأحكام والقرارات الصادرة في مواجهتها.

ولئن شكل إحداث المحاكم الإدارية حدث بارزا وطفرة إيجابية في تاريخ القضاء المغربي جديدة بالافتخار والاعتزاز، ولئن استطاعت هذه المحاكم لحد الآن إبراز الدور الإيجابي المنتظر منها وذلك عن طريق ترسيخها لعدة مبادئ، وابتكارها لعدة قواعد قائمة على العدل والإنصاف، فإنه يجب أن لا تبقى هذه الأحكام مثار نقاشات ودراسات في الجامعات وتعالق في المجالات فقط، بل لابد أن يستفيد منها بالدرجة الأولى أصحابها الذين صدرت تلك الأحكام لفائدتهم، ولن يتأتى ذلك إلا إذا تدخل المشرع المغربي من أجل إعطاء القوة والمناعة لهذه الأحكام عن طريق سن قواعد خاصة بالتنفيذ الجبري في مواجهة الإدارة، فحينئذ يمكن للمواطنين الاطمئنان على حقوقهم التي أنشأتها لهم الأحكام الإدارية.

ونظرا لأهمية الأمر القضائي الاستعجالي القاضي بإيقاف الأمر بالتحصيل، فإن تنفيذه يقتضي من القابض (المحاسب المكلف بالتحصيل) وقف كل متابعة في أي مرحلة وصلت إليها.

فإذا كان الأمر يتعلق بإنذار فلا يمكن أن ينتقل به إلى الحجز؛ وإذا كان الأمر يتعلق بالحجز فلا يمكن أن ينتقل به إلى البيع؛ وإذا وصلت المتابعة إلى حد تطبيق مسطرة الإكراه البدني، يجب توقيف هذه المسطرة، ويتعين توقيف سريان الذعائر وغرامات التأخير.

وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب

السيد محمد بنعزي

رئيس مصلحة التحصيل المديرية العامة للضرائب

تقديم :

في الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى ، في مايو 2007، وفي الندوة التي أقيمت بالرباط حول المنازعات الانتخابية والجبائية، خلص ذ. بليلا في المداخلة التي ساهم بها إلى أن هناك نقاش جدي حول مدى اعتبار طلب وقف تنفيذ إجراءات استخلاص الديون الضريبية طلبا وقتيا أو استعجاليا بطبيعته.

وبين كيف أن أداء الضريبة في وقتها له علاقة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة في جانبيها المتعلق بالموارد وبالنفقات، وله علاقة أيضا بالتزامات الحكومة الواردة في القانون المالي، وتنفيذ القانون المالي كما نوقش وصودق عليه من طرف البرلمان.

كما بين أيضا كيف أن الأمر بوقف تنفيذ استخلاص بعض الديون الضريبية بدون ضمانات قد تكون له انعكاسات خطيرة على تحصيل هذه الديون مستقبلا باعتبار أن بعض المدينين بها ومباشرة بعد الحصول على هذا الأمر يباشرون مسطرة صعوبات المقاولات، التي تمكنهم من التوقف القانوني عن أداء ديونهم، كما أن القابض في بعض الحالات يتواجد أمام تقادم تحصيل الدين الضريبي الذي تم الأمر قضائيا بإيقافه.

وخلص أيضا بالتبعية لهذا إلى أنه ليست هناك مقتضيات قانونية صريحة وخاصة في المغرب؛ تبيح الأمر بوقف تنفيذ استخلاص ديون ضريبية. (المدخلة منشورة في إصدارات المجلس الأعلى).

اليوم أقول إلى أنه وابتداء من فاتح يناير 2009 نص المشرع بصريح العبارة ولأول مرة على مسطرة قضائية يمكن بموجبها أن يأمر بإيقاف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي المستحق على إثر مراقبة ضريبية شريطة تكوين ضمانات كافية لتأمين هذا الدين، وقد جاءت هذه القاعدة على إثر التعديل الذي لحق بالمادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

الآن وبعد انتهاء السنتين من دخول المسطرة القضائية لإيقاف تنفيذ استخلاص الدين الضريبي كما نصت عليها المادة 242 حيز التنفيذ يبدو أن بعض التطبيقات القضائية لمقتضيات هذا النص فتحت نقاشا حول مدى مصادفتها أو مجانبتها للصواب، وقد همت بالخصوص؛

مجال تطبيق المادة 242،

وكذا طبيعة الضمانة الكفيلة بتأمين الدين الضريبي؛

وسأتعرض في المحور الأول لبعض التطبيقات القضائية للمادة 242 فيما يتعلق بمجال التطبيق.

بداية لا بد من الملاحظة إلى أن مصدر المسطرة القضائية المتعلقة بوقف التنفيذ كما تنص عليها المادة 242 هو اجتهاد قضائي متواتر والذي اعتبر أن المنازعة في التقديرات لا تكتسي صفة جدية المنازعة التي قد تخول الأمر بوقف التنفيذ.

وقتها كانت المنازعة في مقررات اللجنة الوطنية خاصة، والمنازعة في الضرائب التكميلية الناتجة عن مراقبة ضريبية تعتبر منازعة في التقديرات لأن الملزم عادة لا ينازع في صفته كملزم بالضريبة.

من هنا جاءت قناعة المشرع لتكريس هذا الاتجاه القضائي في نص جبائي قائم الذات بالمادة 242 من المدونة العامة ومد القاعدة الواردة في هذا الاتجاه لتشمل جميع الديون الضريبية الناتجة عن مراقبة ضريبية.

الآن وبعد إعمال مقتضيات هذه المادة حيز التنفيذ ظهرت بعض التوجهات القضائية التي تثير بعض النقاش.

في هذا الإطار أريد أن أقف عند توجهين قضائيين.

التوجه الأول : يعتبر أن المقتضيات المتعلقة بوقف التنفيذ الواردة في المادة 242 تخاطب المحاسبين الإداريين المكلفين بالتحصيل ولا تخاطب القضاء، وطبعا عمل هذا الاتجاه على عدم التقيد بهذه المقتضيات، وبدلا منها استعمل سلطته التقديرية والنظر فيما إذا كان الأمر متوقف على تقديم ضمانات أم لا.

نحن نعتقد أن هذا الاتجاه قد يكون مجانباً للصواب لمجموعة من الأسباب:

أولا : أن المادة 242 المتضمنة للمقتضيات المتعلقة بوقف التنفيذ وردت في الباب الثاني من المدونة العامة للضرائب والمتعلق بالمسطرة القضائية في المنازعة الجبائية، وهذه المادة وضعت تحت عنوان «المسطرة القضائية على إثر مراقبة الضريبة»؛ وبالتالي فهي تتضمن مجموعة من الإجراءات الخاصة بالمرحلة القضائية في هذه المنازعة.

ثانيا : إن المتفق عليه وفقا وقضاء أن هناك مسطرتين لتأجيل الوفاء بالدين الضريبي.

- مسطرة إدارية سميت بوقف الأداء.
- ومسطرة قضائية تسمى بوقف التنفيذ.

والمشرع نفسه ميز بين المسطرتين حينما نص على الأولى في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ونص على الثانية في المادة 242 من المدونة العامة

للضرائب . (يظهر هذا جليا حتى على مستوى الصياغة والكلمات المستعملة في المادتين وقف أداء في المادة 117 ووقف التنفيذ في المادة 242).

التوجه الثاني : يعتبر أن الضريبة المخاطبة بأحكام المادة 242 هي الضريبة المبنية على مراقبة قانونية غير منازع في إجراءاتها والمحتسبة على تقديرات اللجن الضريبية، من نتائج هذا التوجه أن هناك مجموعة من الأوامر القضائية بإيقاف التنفيذ تخرج عن الأحكام الواردة في هذه المادة .

نحن نعتقد أن هذا التوجه قد يكون مجانباً لما أراده المشرع في وضعه للمقتضيات المتعلقة بوقف التنفيذ بالنظر لما يلي:

فأولاً : المشرع وضع مقتضيات عامة لا تحتل التمييز، إذ هو لم يميز بين الدين الضريبي المبني على مراقبة منازع في إجراءاتها، وبين الدين الضريبي المبني على مراقبة غير منازع في إجراءاتها، وبالتالي فحين لا يميز المشرع لا يجب التمييز .

وثانياً : المشرع أيضاً نص على لفظ المراقبة على إطلاقه أي بصيغة العموم، بحيث لم يميز بين المراقبة التي تفضي إلى مسطرة اللجن، والمراقبة التي قد لا تفضي إلى عرض الملف على اللجن، أي التي قد تؤول إلى الفرض التلقائي للضريبة .

وثالثاً : صحيح أن المشرع خص الدين الضريبي الناجم عن مراقبة ضريبية بالمقتضيات المتعلقة بوقف التنفيذ، اقتناعاً منه بأن هذا الدين هو نتيجة مسطرة تواجيهية بين الطرفين استنفذت فيها مجموعة من الضمانات، واقتناعاً منه أيضاً بأن جدية المنازعة فيه لن تتضح إلا في إطار دعوى الموضوع ووفق مسطرة تواجيهية أيضاً، وهو ما يخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات، لذلك ربط وقف التنفيذ بشرط تقديم ضمانات .

المحور الثاني : يتعلق ببعض الملاحظات حول التطبيقات القضائية للمضمانة الموجبة لوقف التنفيذ

تطرح الأوامر القضائية التي تقضي بوقف تنفيذ إجراءات استخلاص الدين الضريبي بناء على ضمانات مجموعة من الملاحظات الأساسية، حسب نوع الضمانة المقدمة؛

أولا - بخصوص الكفالة البنكية

لوحظ أن بعض الكفالات البنكية التي تقضي بعض الأوامر القضائية بوقف التنفيذ بناء عليها، كفالات غير مقبولة على الأقل لسببين رئيسيين:

السبب الأول : أغلبية الكفالات البنكية المقدمة يكون مبلغها مساويا لمبلغ الدين الضريبي غير أن هذه الكفالات إذا كانت كافية لتغطية الدين الضريبي وقت تقديم الطلب، أو حين صدور الأمر بوقف التنفيذ، فإنها قد لا تكون كذلك طيلة المدة التي سيتم فيها وقف التنفيذ، باعتبار أن مبلغ الدين الضريبي يتزايد بفعل فوائد التأخير التي تترتب عليه.

السبب الثاني : أن جل الكفالات البنكية لا تتعدى سنة، وهناك كفالات أخرى لا تتعدى شهر إلى ثلاثة أشهر، وقد لوحظ أن بعض الأوامر القضائية قد لا تنتبه أولا تأخذ بعين الاعتبار هذه المسألة، إذ أن هذه الأوامر تقضي بوقف التنفيذ إلى غاية صدور الحكم النهائي في دعوى الموضوع الذي يتطلب صدوره مدة أكثر بكثير من مدة الكفالة.

ثانيا - الحجز التحفظي كضمانة

بعض الأوامر تقضي بتحويل الحجز التحفظي الذي يقوم به القابض في إطار الإجراءات التحفظية التي يباشرها في إطار ماتنص عليه المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إلى ضمانات وتأمّر بناء عليه بإيقاف إجراءات الاستخلاص.

لكننا نعتقد أن هذا الحجز التحفظي ليس من شأنه أن يكون ضماناً حقيقية ونافذة ما لم يتم استبداله برهن على أصل تجاري أو برهن رسمي على عقار وذلك وفق ما تنص عليه المادة 18 من مدونة تحصيل الديون العمومية. والسبب كما هو معلوم يعود إلى أن القابض في إطار الحجز التحفظي يدخل في إطار كتلة الدائنين الشيء الذي يجعله يفقد حق الأسبقية أو الأولوية في التنفيذ على الضمانة إذا اقتضت الضرورة ذلك. ما دام أنه يتساوى مع هؤلاء الدائنين العاديين ويتقاسم الدين معهم بالمحاصة.

ثالثاً - بخصوص تقديم أصل تجاري كضمانة لوقف تنفيذ إجراءات الاستخلاص

نحن كنا نعترض على بعض الأصول التجارية التي تقدم ضماناً لمجموعة من الأسباب الأساسية:

أولاً : لأنها لم تكن مسجلة أو مدرجة ضمن الأصول الثابتة للمقاولة، وبالتالي فهي أصول غير نظامية خاصة من الناحية المحاسبية.

ثانياً : غالباً ما يجري تقويم الأصل التجاري من طرف المدين بواسطة خبرة جزافية تحدد قيمته هكذا بدون الاستناد إلى أية معايير، وقد كنا نرفض هذا الأمر لمجموعة من الأسباب :

- لأن هذه الخبرة غير تواجدية إذ لم تكن الجهة المعنية بتحصيل الدين موضوع المطالبة بوقف التنفيذ حاضرة فيها، إضافة إلى أن أغلبية الخبرات لم تأمر بها المحكمة والمدين هو من طلبها مباشرة من الخبير وهو من أدى أتعابها، وقد جاءت بناء على رغبته وإرادته بحيث لو كانت ضده لما أدلى وتمسك بها،

- لأن بعض هذه الأصول التجارية قد تكون مثقلة بديون سابقة وبالتالي فهي غير كافية لتغطية هذه الديون وبالأحرى الدين الضريبي. إضافة إلى أن المحاسب يفقد حق الأسبقية فيها بفعل تواجده إلى جانب دائنين آخرين.

- لأن تقييم الأصل التجاري يجب أن يستند إلى القيمة المحددة له في البيان الختامي للمقابلة بعد تحيينها.

وفي حالة عدم وجود تحديد لهذه القيمة، هناك مجموعة من المعطيات التي لها علاقة بالعناصر الأساسية المكونة للأصل التجاري وخاصة بعنصر الزبائن الذي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار؛ وهذه المعطيات تتعلق أساسا برقم المعاملات المصرح به، إذ كلما كان هذا الرقم مهما كلما كانت قيمة الأصل التجاري مرتفعة.

ثالثا : الأصل التجاري وغيره من الضمانات يجب أن يعرض بداية على المحاسب المكلف بالتحصيل فهو من يحوزه وطبعا حيازته القانونية تتمثل في تسجيله كضمانة في السجل التجاري، لأن بدون هذا التقييد تصبح الضمانة بدون أية قيمة. وهذا ما سار عليه القضاء نفسه الذي اعتبر أن الأمر بإيقاف التنفيذ يصبح بدون أثر ويحق معه للمحاسب مواصلة إجراءات الاستخلاص إذا تبين أن المدين لم يقيم بتقييد الأصل التجاري كضمانة في السجل التجاري.

من هنا يبدو أن مهمة تقدير الضمانة ليست بالمهمة السهلة، ولا يمكن أن تكون رهينة إرادة الملمزم المدين وإنما هي مهمة موضوعية تدخل فيها عدد من العناصر القانونية والتقنية.

ختاما : أعتقد بأنه يتعين التعامل مع المسطرة القضائية لإيقاف تنفيذ استخلاص الضريبة الواردة في المادة 242 من المدونة العامة، على أساس أنها مسطرة استثنائية على غرار مسطرة وقف الأداء الواردة في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وباعتبار هذه المسطرة القضائية مسطرة استثنائية فإن الاستثناء لا يقاس عليه ولا يتوسع في تفسيره.

فالقاعدة الإلزامية هي أداء الديون الضريبية في أجلها القانوني، لأن التخلف عن الأداء داخل هذا الأجل ستكون له نتائج وخيمة على تنفيذ النفقات العمومية ولأن الدولة في حاجة لمواردها الضريبية باعتبار أنها ملزم ببرامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تضعها، وملزمة أيضا تجاه دائنيها المتعدين. في

المقابل تبقى ذمة الدولة ذمة مليئة يمكن دائما الرجوع عليها في حالة ما إذا ثبت أن الدين الضريبي دين غير مشروع .

في المقابل الإدارة الضريبية مدعوة لأن تحصن العمليات الضريبية التي تقوم بها سواء على مستوى الوعاء أو على مستوى التحصيل؛ تحصنها من أي عيب في الشكل أو شطط في المضمون، وتحصنها من أي إفراط في التقدير أو تفريط في ضمانات الملمزم أو المدين.

كانت تلك مجموعة من الإشكاليات التي تعترض تطبيق المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، أتمنى أن أكون قد ساهمت برأيي المتواضع فاتحاً باب المناقشة حولها مؤكداً مرة أخرى أن طلبات تنفيذ الدين العمومي يجب أن لا تحكمها قواعد الاستعجال المنصوص عليها بالفصل 149 من قانون المسطرة المدنية وإنما يجب التعامل مع المسطرة القضائية وإنما يجب التعامل مع المسطرة القضائية لإيقاف تنفيذ استخلاص الضريبة وفق ما تقتضيه المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على أساس أنها مسطرة استثنائية.

نماذج من الإشكاليات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي

الأستاذ محمد القصري

الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط

مقدمة :

الملاحظ من استقرار العمل القضائي حول المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للدين العمومي سواء أمام القضاء الاستعجالي أو قضاء الموضوع يتبين أن متابعة الخزينة للمدين بالدين العمومي تطرح إشكالات عديدة خصوصاً فيما يتعلق بالحجز على الأصل التجاري والحجز على العقار وما يطرحه ذلك من تنازع في الاختصاص بين المحاكم العادية والإدارية، كما أن تطبيق مسطرة الإكراه البدني يطرح إشكالات عديدة وتنازع في الاختصاص بين المحاكم علاوة على مسطرة الإشعار للغير الحائز من حيث طبيعتها وما إذا كانت مباغية أم تنطوي على ضرورة احترام مبدأ تدرج المتابعات باعتبارها جزءاً على أموال المدين ومدى اختصاص القاضي الاستعجالي برفعه، كما أن المتابعة بالدين العمومي في إطار صعوبة المقابلة تطرح إشكالات عديدة من حيث طبيعة الدين العمومي أمام القاضي المنتدب وحدود الامتياز المقرر للدين العمومي ومدى جواز امتداده للعقار أم هو محصور في المنقول، وقد تناول الفقه والقضاء الإشكالات المذكورة وتباين العمل الإداري والقضائي حول ذلك وذلك راجع إلى الغموض والإيهام والإجمال الذي تتبع به هاته النصوص التي تولدت عنه خلافات في الرأي والتفسير والتطبيق، وعليه سوف تتناول هاته الإشكاليات في

فقرات متتالية مسترشدين بالعمل القضائي للمحاكم الإدارية والتجارية واجتهاد الغرفة الإدارية والتجارية في الموضوع .

الفقرة الأولى: حجز الأصل التجاري في إطار استخلاص الدين العمومي وما يطرحه من إشكالات

ينص الفصل 68 من مدونة التحصيل على أنه يتم تنفيذ حجز الأموال التجارية وبيعها وفقا للشروط والأحكام المنصوص عليها بمدونة التجارة وقد تم تعديل هذا الفصل بمقتضى قانون المالية لسنة 2005 الذي نص بما معناه أنه يتم حجز الأصول التجارية طبقا لأحكام الفقرة الثالثة من الفصل 455 من ق.م.م من لدن مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة بعد الترخيص المشار إليه بالمادة 37 من نفس القانون بناء على طلب من المحاسب المكلف بالتحصيل وينفذ بيع الأصول التجارية وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في القانون 95-15 المتعلق بمدونة التجارة وبمقتضى هذا التعديل الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من 2005/1/1 أصبح القابض المالي في غنى عن استصدار أمر قضائي بحجز الأصل التجاري حيث يجوز له إيقاع الحجز مباشرة على الأصل التجاري أسوة بالامتياز المقرر له بالنسبة للمنقولات غير أن طلب البيع لا يتأتى إلا في إطار مدونة التجارة وخاصة الفصول 111، 112 و 113 منها. وإذا كان الأصل التجاري هو مجموعة من عناصر مادية ومعنوية فكما يجوز للقابض المالي أن يوقع حجزاً على منقولات الأصل التجاري لتأمين استخلاص الدين العمومي يجوز له كذلك أن يوقع حجزاً على الأصل التجاري برمته تبعا لمقدار الدين العمومي المعني بالتنفيذ غير أن الإشكال قد يطرح في الحالة التي يقوم فيها العون المكلف بالتحصيل على حجز بعض المنقولات الأصل التجاري ولما يعتبر المدين صاحب الأصل التجاري إن بيع هاته المنقولات بمعزل عن الأصل التجاري سوف يضر به وينقص من قيمة الأصل التجاري لبيادر برفع دعوى أمام المحكمة التجارية في إطار القانون 95-53 للمطالبة ببيع الأصل التجاري ككل ويتقدم بطلب إيقاف إجراءات بيع المحجوز أمام القضاء الإداري فهل يكون رئيس المحكمة الادارية مختص بالبت

في طلب إيقاف إجراءات تنفيذ بيع منقولات الأصل التجاري مع وجود دعوى أمام المحكمة التجارية تتعلق ببيع الأصل التجاري ككل أم أن المحكمة التجارية هي المختصة بذلك في إطار اختصاصها بالنزاع برمته.

لقد طرحت على القضاء الاستعجالي الإداري نازلة من نفس الشاكلة تتعلق بإيقاف إجراءات ومسطرة حجز المضروب على الأصل التجاري لعدم تبليغ المعني بالأمر بالإنذار بدون صائر والإنذار القانوني مناط الحجز بدعوى تقديم دعوى أمام الموضوع تتعلق ببطلان مسطرة الحجز وتبين أثناء النظر في طلب إيقاف إجراءات الحجز إن هنالك دعوى مرفوعة أمام المحكمة التجارية تتعلق بطلب بيع الأصل التجاري برمته مرفوعة من طرف القابض المالي لاستخلاص الدين الضريبي موضوع الحجز في هاته الحالة لا يمكن إنكار الاختصاص على المحكمة التجارية للبت في طلب بيع الأصل التجاري في إطار تطبيقها للفصل 68 من القانون 97-15 والفصول 111 و112 و113 من القانون 95-53 كما لا يمكن القول بأن بت المحكمة التجارية في طلب بيع الأصل التجاري يحجب الاختصاص عن القضاء الإداري سواء كمحكمة موضوع أو كقضاء استعجالي ما دام أن الاجراءات التي كانت سابقة لعملية حجز الأصل التجاري والتي تمت من طرف القابض المالي مما تختص بتقييمها المحكمة الادارية المختصة مكانيا، ثم إنه إذا كانت تلك الإجراءات السابقة على الحجز مشوبة بالبطلان لعدم تبليغ الإنذار القانوني الذي يسبق الحجز فمؤدى ذلك أن إجراءات حجز الأصل التجاري الجارية مسطرة بيعه أمام المحكمة التجارية سوف تكون مشوبة بالبطلان وإذا تبين لقاضي المستعجلات من ظاهر أوراق الملف جدية النزاع حول ذلك سوف يقضي بإيقاف إجراءات بيع منقولات الأصل التجاري وحتى إذا ما قضى القضاء الاستعجالي اعتبارا لوجود نزاع جدي حول بطلان مسطرة حجز الأصل التجاري بإيقاف إجراءات بيع منقولات الأصل التجاري فهل يكون قراره ملزما للمحكمة التجارية التي تباشر مسطرة بيع الأصل التجاري في إطار اختصاصها النوعي بذلك.

لقد ذهب أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس⁽¹⁾ بعدما تبين له من ظاهر أوراق الملف عدم جدية السبب المتعلق ببطلان مسطرة الحجز على الأصل التجاري لعدم التبليغ بالإنذار القانوني مناط الحجز إلى القول بما يلي:

«علما بأن الأمر في هاته النازلة كما هو ظاهر من وقائعها يتعلق بدعوى بيع الأصل التجاري برمته معروض على القضاء التجاري في إطار مقتضيات الفصل 68 من القانون 97-15 ومدونة التجارة وخصوصا البنود 111 و 112 و 113 من القانون 95-53، وان تقديم دعوى بشأن بطلان مسطرة الحجز للإخلال بإجراءات تبليغ الإنذار القانوني المتطلب الحجز يقتضي تقديم المطالبة بإيقاف البت أمام القضاء التجاري لغاية البت في دعوى بطلان مسطرة الحجز الواقع على الأصل التجاري وإن مثل هذا الطلب يوازي المطالبة بإيقاف تنفيذ بيع منقولات الأصل التجاري لغاية البت في دعوى الموضوع مما يبقى معه الطلب غير مقبول».

ولنفرض هنا أن القاضي الاستعجالي الإداري بدا له من ظاهر مستندات ملف الموضوع الذي يتعلق ببطلان مسطرة الحجز الواقع على الأصل التجاري، إن هاته المسطرة مشوبة بإخلالات قانونية تتمثل في عدم التبليغ بالإنذار القانوني وعدم توجيه الإشعار بدون صائر قبله وبالتالي سوف تكون مشوبة بالبطلان أمام محكمة الموضوع ويتعين في ضوء ذلك إيقاف إجراءات بيع منقولات الأصل التجاري لغاية البت في دعوى الموضوع فهل يرتب هذا الأمر آثاره القانونية أمام المحكمة التجارية نعتقد أن الآثار القانونية التي يمكن أن تترتب على مثل هذا الأمر هو إيقاف البت في النازلة من طرف المحكمة التجارية لغاية البت النهائي في نزاع الموضوع المتعلق ببطلان مسطرة الحجز من طرف القضاء الإداري.

لكن، هل يجوز للقاضي التجاري في إطار مسطرة المطالبة ببيع الأصل التجاري لاستيفاء الدين العمومي طبقا لمقتضيات الفصل 68 من مدونة التحصيل 97/15 والفصل 113 من مدونة التجارة 95/15 أن يناقش مشروعية الإجراءات السابقة

(1) أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس عدد 04/1125 بالملف 32 س / 04 مؤسسة الودغيري ضد الخزينة.

على حجز الأصل التجاري، بخصوص الإشعار بدون صائر والإنذار القانوني، لقد عرضت على القضاء التجاري الاستئنافي نازلة من هذا القبيل تمسك فيها المستأنف وهو يعيب على الحكم الابتدائي القاضي ببيع الأصل التجاري عدم ارتكازه على أساس سليم لعدم احترام القابض المكلف بالتحصيل للإجراءات المسطرية والمقتضيات القانونية المنصوص عليها بمدونة التحصيل باعتبار أنه لا يجوز له أن يجري أية متابعة إلا بعد أن يوجه إشعاراً بدون صائر، كما أنه لا يمكن له أن يجري أي حجز إلا بعد ترخيص مسبق من طرف رئيس الإدارة الذي ينتمي إليها، وذهبت محكمة الاستئناف التجارية⁽²⁾ إلى القول وهي تؤيد الحكم الابتدائي عدد 01/409 القاضي ببيع الأصل التجاري بما يلي: «لكن حيث إن الدين الذي على أساسه تمت المطالبة بالبيع الإجمالي للأصل التجاري هو دين عمومي وأن المنازعة بشأنه وكذا الإجراءات المتعلقة بتحصيله يتعين أن تكون أمام الجهة المختصة وهي المحكمة الإدارية وليس أمام المحكمة التجارية بمناسبة المطالبة ببيع الأصل التجاري.

وحيث إنه في غياب ما يفيد أن الإجراءات التي سلكها القابض قد تم إلغاؤها أو إيقاف تنفيذها من طرف الجهة المختصة، فإن طلب البيع الإجمالي للأصل التجاري من طرف القابض طبقاً لمقتضيات المادة 113 من مدونة التجارة يكون في محله ومن ثم فإن الاستئناف يبقى غير مبرر وينبغي رده وتأييد الحكم المستأنف».

وهو نفس المنحى الذي سلكته في عدة قرارات منها القرار المؤيد للحكم الابتدائي 98/530 القاضي بالبيع الإجمالي للأصل التجاري والذي جاء فيه ما يلي⁽³⁾:

(2) قرار محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 2005/466 بتاريخ 2005/02/14، قضية شركة التأمين بنعزوز ضد قابض تابريكت.

(3) قرار محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 02/3575 بتاريخ 2002/12/26، قضية شركة براسري الشاون ضد قابض البيضاء.

«وحيث إنه بخصوص ما تمسكت به المستأنفة من كون الدين المتنازع فيه منازعة جدية فذلك مردود على اعتبار أن المستأنفة لم تدل بما يفيد أنها سلكت المساطر المخولة لها قانوناً للطعن سواء في الوعاء الضريبي أو مسطرة التحصيل أمام المحكمة المختصة، مما يبقى معه الطعن غير مبرر ويتعين رده وتأييد الحكم المطعون فيه.

وإذا كان البين من الاتجاه القضائي السالف الذكر أنه يفرض تقييم مدى استيفاء الإجراءات المتطلبة بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية في حيز الأصل التجاري من توجيه إشعار بدون صائر وتبليغ سليم للإنذار القانوني على اعتبار أن ذلك من اختصاص القضاء الإداري وليس التجاري، فإنه في نوازل مماثلة جنح إلى بسط رقابته على صحة الإجراءات المتطلبة قبل الحجز، فبعد أن نعى المستأنف على حكم محكمة الدرجة الأولى عدم ارتكازه على أساس باعتبار أن القابض لم يدل بما يفيد احترام الشروط المسبقة للتحصيل الجبري وأن مديونته غير محققة بعد استفادته من تخفيضات ضريبية وأدائه لمجموعة من الديون الضريبية، ذهب قضاء محكمة الاستئناف التجارية⁽⁴⁾ وهو يتحقق من استيفاء تلك الإجراءات إلى القول بما يلي:

«حيث إنه بخصوص الدفع بعدم احترام شروط التحصيل الجبري، فإنه بالرجوع إلى وثائق الملف وخاصة قائمة الإنذارات المدلى بها من طرف المستأنف عليه، يتبين أن هذا الأخير وجه للطاعن إنذاراً توصل به بتاريخ 00/09/21 كما أدلى بمحضر حجز تنفيذي مؤرخ في 01/11/26 يفيد إجراء حجز تنفيذي على الأصل التجاري للمدعى عليه، وكذا من شهادة السجل التجاري للأصل التجاري...»

وحيث إن المستأنف عليه بتوجيهه للإنذار وإجراءه للحجز يكون قد احترام مقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي جاء فيها: «تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون حسب الترتيب التالي: الإنذار، الحجز،

(4) قرار محكمة الاستئناف التجارية رقم 04/163 بتاريخ 04/01/15، قضية السعودي قاسم ضد قابض درب السلطان.

البيع ، وكذا المادة 68 من نفس القانون التي تنص على أنه : «يتم حجز الأصول التجارية وبيعها وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في القانون 95/15 المتعلق بمدونة التجارة» وفي نفس الاتجاه ، ذهب القضاء التجاري الاستئنافي إلى القول وهو يقضي برفض المطالبة ببيع الأصل التجاري المقدمة من طرف نائب قابض وزان ويتحقق من صحة الدين الضريبي في إجراءات تحصيله» حيث إن الثابت من خلال الوثائق وإقرار الطاعن قابض وزان أن الدين المطالب به في محضر الحجز طرأت عليه مجموعة من التعديلات تتمثل في كون المستأنف عليه حصل على رفع اليد من طرف قابض وزان وعلى إعفاء من ضريبة التجارة عن سنوات 96 إلى 99 كما يتبين ذلك من الوثيقة الصادرة عن النائب الجهوي لإدارة الضرائب وكذا إقرار الطاعن بكون المستأنف عليه أدى سلفات بمجموعة من المبالغ خلال سنة 2000 وكذلك إدلاء المستأنف عليه بصور وصل أداء مجموعة من المبالغ خلال سنة 2001 «وحيث إنه ثبت للمحكمة أن المبلغ الوارد بمحضر الحجز المستند عليه طلب البيع وقعت عليه عدة تغييرات ثابتة بالوثائق وإن الطاعن لم يعدل طلبه حتى تتمكن المحكمة من تطبيق مقتضيات الفقرة الثامنة من الفصل 113 من مدونة التجارة الشيء الذي يتعين معه التصريح بعدم قبول الطلب وبالتالي تأييد الحكم المستأنف».

وأعتقد أنه يجوز للقاضي التجاري بمناسبة البت في طلب البيع الاجمالي للأصل التجاري في إطار مقتضيات الفصلين 68 من مدونة تحصيل الديون العمومية 97/15 والفصل 113 من مدونة التجارة أن يتحقق من استيفاء إجراءات التحصيل السابقة على حجز الأصل التجاري من توجيه للإشعار بدون صائر وتبليغ قانوني للإنذار القانوني بأداء الدين الضريبي مناط الحجز كما هو الشأن في ذلك بالنسبة لتحقيق الرهن المضروب على الأصل التجاري خصوصا وأن الأمر يتعلق بمسطرة تواجيهية كفيلة بالمحافظة على حقوق الأطراف حول الأصل التجاري المعني بالبيع وأن ذلك لا يعتبر تطاولا على اختصاص القاضي الإداري بقدر ما يعتبر التزاما بتطبيق مقتضيات الفصلين 68 من القانون 97/15 والفصل

113 من مدونة التجارة 95/15 دون أن يتعدى ذلك مناقشة الوعاء الضريبي، وهو الاتجاه الذي تبنته الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى⁽⁵⁾ حيث ألزمت تبليغ الإنذار بالأداء للمدين كشرط لاستصدار الحكم ببيع أصله التجاري المرهون في إطار استخلاص الدين.

وإذا كان القاضي الإداري يتمتع بولاية عامة للبت في المنازعات المتعلقة بالتحصيل بنوعها الموضوعي والاستعجالي، وكان القاضي التجاري هو المختص الوحيد بالبت في المطالبة بالبيع الإجمالي لاستخلاص الدين العمومي، فقد يحدث أن يلجأ الملزم إلى المنازعة في صحة إجراءات التحصيل أو تقادم الدين الضريبي أمام القضاء الإداري، وبالموازاة لذلك، يتقدم أمام القضاء الإداري الاستعجالي بالمطالبة بإيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي لغاية البت النهائي في جوهر النزاع، وقد تبين للقاضي الإداري الاستعجالي أن هناك منازعة جدية في عدم صحة إجراءات التحصيل وأن حالة الاستعجال قائمة، فيأمر بالاستجابة للطلب في الوقت الذي تكون فيه مسطرة بيع الأصل التجاري لاستخلاص ذات الدين.

الفقرة الثانية : حجز العقار في إطار استخلاص الدين الضريبي والإشكالات المطروحة

ينص الفصل 67 من القانون 15-97 بما معناه أنه يتم حجز العقارات وبيعها عن طريق أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقاً لأحكام قانون المسطرة المدنية ونلاحظ أن المشرع من خلال الفصل المذكور لم يحدد الجهة القضائية المختصة مما يطرح تنازعا في الاختصاص إذ يرى البعض أن الاختصاص يعود للقضاء العادي بالإحالة على قانون المسطرة المدنية ويرى البعض أن الاختصاص يعود إلى المحاكم الإدارية بصراحة الفصل 141 من القانون 15-97 الذي ينص على أن جميع المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية مما يختص به القضاء

(5) قرار الغرفة التجارية القسم الأول عدد 568 بتاريخ 10/04/2002 بالملف التجاري عدد 655/01.

الإداري سواء كانت موضوعية أو استعجالية وأن الدين الضريبي هو المستهدف بإجراء الحجز وليس العقار وأن القاضي الإداري يطبق بدوره قواعد المسطرة المدنية بالإحالة الواردة بالفصل 7 من القانون 90-41.

هذا، وقد تباين العمل القضائي بخصوص إيقاع الحجز التحفظي على العقار لضمان أداء الدين العمومي، إذ ذهب أمر صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁽⁶⁾ إلى الاستجابة لمطالبة القابض الرامية إلى إيقاع حجز تحفظي على العقار ذي الرسم العقاري عدد 31447 لضمان أداء دين عمومي بينما ذهب أمر رئيس المحكمة الإدارية بالرباط⁽⁷⁾ إلى رفض طلب إيقاع حجز تحفظي على العقار لضمان أداء دين ضريبي، جاء في تعليقه ما يلي : «حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر بإيقاع الحجز على عقارات المطلوب ضده ضمانا لاستيفاء الدين الضريبي المترتب بذمته».

«وحيث إنه إذا كان يجوز للقابض أينما كان أن يقوم تلقائيا بحجز منقولات المدين في إطار الامتياز المخول له بمقتضى القانون 97/15 على المنقولات، فإنه لا يملك حق حجز العقار إلا بمطالبته أمام الجهة القضائية المختصة في إطار الفصل 148 من ق.م.م بعد إثبات عدم كفاية المنقول في ضمان استخلاص الدين الضريبي».

«وحيث تبقى الجهة المختصة بإيقاع الحجز على العقار هي جهة القضاء العادي باعتباره القاضي الطبيعي للعقار والمؤهلة لمحكمته العادية للبت في جميع الدعاوى الفرعية المتعلقة باستحقاق العقار أو الدعاوى المتعلقة ببطلان الحجز العقاري التي يترتب عنها الايقاف التلقائي للبيع، ويستنتج ذلك من تنظيم المشرع المغربي بالقانون 97/15 لمسطرة بيع المنقول دون العقار واختصاص القضاء العادي بذلك في إطار قواعد المسطرة المدنية».

(6) أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 234 بتاريخ 10/03/29.

(7) أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط رقم 9 بالملف 07/766 بتاريخ 08/01/16.

وفي نازلة أخرى تتعلق بالمطالبة برفع الحجز المضروب على العقار من طرف القابض المالي بواسطة أمر قضائي صادر عن رئيس المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء⁽⁸⁾ ذهب إلى القول وهو يقضي بعدم قبول تلك المطالبة ما يلي: «احتراما لمبدأ توازي الشكليات تبقى الجهة التي أمرت بإجراء الحجز التحفظي على العقار هي الجهة المخول لها قانونا بالبت في طلب رفعه ما لم يؤسس الطلب على المنازعة في قانونية إجراءات التحصيل.

ثبوت أن الحجز التحفظي على العقار المطلوب رفع حجزه بناء على أمر قضائي صادر عن رئيس المحكمة العادية بنزع الحق عن رئيس المحكمة الإدارية بالبت في طلب رفعه أو تحويله إلى إجراء تنفيذي نعم».

ونعتقد أن الامتياز الممنوح للقابض المكلف بالتحصيل على أموال المدين إنما يتعلق فقط بسلطة التنفيذ المباشر على المنقول دون العقار الذي يبقى القضاء العادي هو المجال الطبيعي للمنازعات المتعلقة به خصوصاً وأنه قد يترتب على إيقاع الحجز على العقار رفع دعوى الاستحقاق الفرعي أمام المحكمة الابتدائية طبقاً للفصلين 482 و 483 من ق.م.م والتي يترتب عنها وقف التنفيذ كما قد يقام طعن ببطلان مسطرة بيع العقار المحجوز طبقاً للفصل 484 من ق.م.م والذي يترتب بدوره وقف تنفيذ بيع العقار وإذا كان القابض المالي لا يملك أية سلطة امتيازية على العقار تخوله مباشرة الحجز عليه بصورة تلقائية فإنه مع ذلك فالأمر لا يخلو من إشكال فقد يلجأ المدين المحجوز عليه إلى رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية تتعلق بالمنازعة في المرحلة السابقة على حجز العقار وتتعلق ببطلان مسطرة الحجز على العقار لعدم التبليغ بالإندار القانوني الذي تسبق مرحلة الحجز وعدم قيام القابض المالي بتوجيه الإنذار بدون صائر ويتقدم على ضوء ذلك بطلب إيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي بما فيه مسطرة الحجز لأجل السبب المذكور أمام القضاء الاستعجالي فكيف يتعامل القاضي الإداري الاستعجالي مع الإشكال المطروح.

(8) أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 108 بتاريخ 10/02/11.

لقد عرضت على أنظار القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية بفاس قضية من هاته الشاكلة كان فيها الطالب قد تقدم بطلب استصدار أمر بإيقاف بيع العقار المحجوز حجزاً تنفيذياً بملف الحجز العقاري الجارية مسطرة بيعه أمام المحكمة المركزية بتيسة لغاية البت في الدعوى المعروضة على قضاء موضوع المحكمة الادارية المستمد من تقادم المطالبة بالدين العمومي وقد سن أمر إدارية فاس⁽⁹⁾ في هذا الشأن قاعدة مفادها أن حجز العقار وبيعه لاستخلاص الدين العمومي عملاً بالفصل 67 من القانون 15-97 والنظر في الإشكال والصعوبات التي تعترض تنفيذه الناتجة عن تطبيق قواعد المسطرة المدنية مما يختص به القضاء العادي دون الإداري الذي يختص بالمنازعات المتعلقة بإجراءات تحصيله كما هي منصوص عليها بنفس القانون 15-97 متى كانت الإدارة تتمتع بسلطة التنفيذ التلقائي لمباشرة تلك الإجراءات.

وهكذا يمكن ترتيب النتائج التالية عن القاعدة المذكورة :

- حجز العقار حجزاً تنفيذياً لاستخلاص الدين العمومي مما يختص به القضاء العادي.
- الطعون المتعلقة بالإجراءات المالية للحجز سواء كانت موضوعية أو استعجالية مما يختص به القضاء العادي دون الإداري.
- إجراءات التحصيل الجبري السابقة على الحجز من توجيه إشعار بدون صائر وتبليغ الإنذار القانوني علاوة على ادعاء التقادم مما يختص بالبت في العيوب المنعاة عليها والمطالبة ببطاقتها القضاء الإداري.
- إيقاف تنفيذ بيع العقار المحجوز للاخلالات التي شابت التحصيل السابقة على الحجز مما يختص به القضاء الإداري الاستعجالي وله في هذا المجال أن يأمر بإيقاف إجراءات بيع العقار المحجوز حجزاً تنفيذياً الجارية مسطرة تنفيذه أمام المحكمة العادية متى ظهر له من واقع النزاع خرق واضح وسافر

(9) أمر رئيس المحكمة الادارية بالملف الاستعجالي 41س / 2004 قضية العماري ضد الخزينة.

لإجراءات التحصيل مناط الحجز لغاية البت في جوهر النزاع المتعلق ببطلان تلك المسطرة أمام قضاء موضوع المحكمة الإدارية.

الفقرة الثالثة : الإشكالات المثارة بشأن مسطرة الإشعار للغير الحائز

في إطار توسيع قاعدة ضمان استخلاص الدين العمومي لتمويل النفقات العامة خولت مدونة التحصيل من خلال الفصول 95، 100 و 104 من القانون 97-15 متابعة الغير الحائز للأموال المملوكة للمدين الأصلي عن طريق ما يسمى مسطرة الإشعار للغير الحائز إذ ألزم المشرع الغير المودعة لديه أموال المدين الأصلي بأداء الضرائب وباقي الديون العمومية إما تلقائيا أو بناء على طلب المحاسب تحت طائلة ترتيب مسؤوليته بالأداء على وجه التضامن.

وهكذا ألزمت المادة 95 من المدونة كلا من الموثق والعدل وكل شخص أمر يقوم بمهام توثيقية في حالة انتقال ملكية عقار أن يطلب الإدلاء بشهادة مسلمة من قطاع التحصيل الضريبي تفيد أداء الرسوم والضرائب المتعلقة بالعقار موضوع التفويت برسم السنة الجارية وكذا السنوات السابقة تحت طائلة ترتيب مسؤوليته القضائية عوض المدينين المباشرين بالأداء، كما أوجبت المادة 100 من المدونة الأشخاص الحائزين لأموال المدين من متصرفين وموثقين ومتصرفين للشركات وكتاب الضبط والأعوان القضائيين والمحاسبين والمؤسسات البنكية بأداء الديون العمومية الواجبة على المدينين المباشرين قبل تسليمها إياهم إما تلقائيا أو بناء على طلب ولو مع وجود تعرض من طرف المدعي أو الغير ما لم يكن الأمر يتعلق بأصحاب الامتياز المنصوص عليهم بالفصل 1248 من ق.ل.ع والفصل 107 من مدونة التحصيل.

وينص الفصل 104 من نفس القانون على أنه يمكن إلزام الأغيار الحائزين أو المودع لديهم المشار إليهم في المادتين 100 و 101 بنفس الطرق المستعملة ضد

الملزمين أنفسهم لدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني.

وهكذا وفي نازلة من نفس القبيل تتعلق بممارسة مسطرة الإشعار للغير الحائز لاستخلاص الدين الضريبي في مواجهة الخلف العام بمناسبة بيع عقار في إطار الحجز التنفيذي طالب القابض المالي رئيس كتابة الضبط بتسليم الأموال المتحصلة من ثمن بيع العقار المحجوز حجزا تنفيذيا عن طريق ممارسة مسطرة الإشعار للغير الحائز، فطالب ورثة المدين أمام القضاء الإداري الاستعجالي برفع التعرض المقدم أمام رئيس كتابة الضبط لاستخلاص الدين الضريبي في إطار مسطرة الإشعار للغير الحائز غير أن رئيس المحكمة الإدارية قضى برفض طلب رفع التعرض الممارس في إطار مسطرة الإشعار للغير الحائز وسن قاعدة مفادها: «أنه يجوز للقابض المالي أن يطالب بواسطة الإشعار للغير الحائز المنصوص عليه بالفصل 100 و 101 من القانون 97-15 رئيس كتابة الضبط بتسليم الأموال المتحصلة من ثمن بيع عقار محجوز حجزا تنفيذيا لاستخلاص الدين العمومي المترتب في ذمة المدين باعتباره خلفا عاما للملزم الحقيقي بالدين العمومي». وقد جاء في تعليل الأمر المذكور⁽¹⁰⁾ ما يلي: «حيث إنه بموجب الفصل 100 من مدونة التحصيل لا يمكن لكتاب الضبط أن يسلموا الأموال الناتجة عن عمليات التفويت للورثة أو المستحقين لها إلا بعد إثبات أداء الضرائب والرسوم الواجبة على الأشخاص الذين يمتلكون تلك الأموال أو العقارات المبيعة ويتعين على كل الحائزين لتلك الأموال بمقتضى المادة 101 طلب من هذا الأخير في شكل إشعار للغير الحائز».

وفي نازلة أخرى تتعلق بممارسة مسطرة الإشعار لدى الغير من طرف القابض المالي لاستخلاص دين ضريبي في ذمة الملزم أوقع هذا الأخير حجزا على حساب المدين ببنك الوفاء وعلى ضوء ذلك تقدم المحجوز عليه أمام القضاء

(10) أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس عدد 1090 بالملف الاستعجالي عدد 19 س / 04 قضية ورثة الزركاني ضد الخزينة.

الإداري الاستعجالي بطلب استصدار أمر بإيقاف تنفيذ الحجز المضروب على حسابه ببنك الوفاء عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز لخرق مسطرة المتابعة في حقه لتلك الضريبة ولتقادمها وبعد أن بدا لقاضي المستعجلات من خلال أوراق الملف أن الطالب لم يبلغ بأي إنذار قانوني سابق قبل الحجز على أمواله لدى البنك المذكور وأن الدين موضوع تلك المسطرة مشوب بالسقوط للتقادم قضى بإيقاف تنفيذ الحجز المضروب على حساب الطالب بنك الوفاء عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز لغاية البت في نزاعه الموضوعي حول ذلك ومنح الطالب مهلة أربعين يوما لتقديم دعوى في الموضوع .

جاء في أمر رئيس المحكمة الإدارية ما يلي : «أن الطالب ينازع جديا في قانونية إجراءات المتابعة لدى الضريبة سواء من زاوية مسطرة الاستخلاص أو من زاوية عنصر تقادم المطالبة باستخلاص الضريبة مما يجعله ذلك في حل من تقديم الضمانة الكفيلة لتأمين استيفاء دين الضريبة لوضوح مركزه القانوني حول جدية المنازعة في مسطرة استخلاصها التي تبقى مشوبة بالبطلان والتقادم وأن حالة الاستعجال تبقى قائمة بالنظر لما يترتب عن تنفيذ الحجز وتحويل المبالغ المحجوزة لحساب الخزينة العامة من أضرار يصعب تداركها بعد التنفيذ لاجله يبقى طلب استصدار الإجراء المطلوب مؤسسا» .

وقد تم تأييد هذا الأمر من طرف الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى⁽¹¹⁾ جاء في قرارها وهي تجيب عن الوسيلة المتعلقة بعدم اشتراط ضرورة تبليغ الإنذار القانوني قبل اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز ومخالفة مقتضيات الفصل 117 من القانون 15-97 «لكن حيث إنه من جهة بالرجوع إلى تنصيصات الأمر المستأنف فإنه يلاحظ أن قاضي المستعجلات أبرز من خلال الأمر المطعون فيه وجه الجدية الذي يعد شرطا أساسيا وجوهريا لإيقاف التنفيذ» . «لكن حيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات الفصل 117 من القانون 15-97 يتبين أن الكفالة التي

(11) قرار الغرفة الإدارية عدد 158 بتاريخ 2003/03/03 بالملف الإداري عدد 02/2/9/2343 قضية ولد عبو ضد الخزينة.

يلزمها الفصل المذكور كشرط لتقديم طلب إيقاف التنفيذ تخص فقط الجزء غير المنازع فيه من الضريبة وموجهة إلى القابض، أما إذا كانت المنازعة جدية وشاملة لمجموع مبلغ الضريبة يضل طلب إيقاف التنفيذ خاضعا للقواعد العامة المتعلقة بالاستعجال المنصوص عليها بقانون المسطرة المدنية فكان ما قضى الأمر المستأنف مؤسس وواجب التأييد».

وهكذا يستنتج من الاتجاه القضائي السالف الذكر أن حجز ما للمدين لدى الغير عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز باعتباره حجزا تنفيذيا على أمواله يتطلب لصحته توجيه الإشعار بدون صائر من طرف القابض المالي وتبليغ الإنذار القانوني قبل سلوك مسطرة الحجز تلك تحت طائلة اعتبار الحجز عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز باطلا لما ترتب على ذلك من آثار قانونية بخصوص إيقاف تنفيذه.

وهكذا يتجلى أن مسطرة الإشعار للغير الحائز تثير عدة اشكالات قانونية تتمثل في تحديد طبيعة المنازعة فيه وما إذا كانت وقتية مما يختص بالبت فيها قاضي المستعجلات أو تعتبر موضوعية مما يختص بالبت فيها قضاء الموضوع.

وما إذا كان الإشعار للغير الحائز باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يخضع لمبدأ تدرج المتابعات أم يعتبر ذا صبغة مباغتية، وما إذا كان يجوز للمحاسب العمومي سلوك تلك المسطرة في جميع الأحوال حتى ولو كان بإمكانه سلوك وسيلة قانونية متاحة وما إذا كان يجوز تحوير الطلب من طرف قاضي المستعجلات في المطالبة برفع الحجز إلى إيقاف تنفيذ إجراءاته هاته مجموعة من الإشكاليات سوف نتناولها تباعا مسترشدين في ذلك بالعمل القضائي بالمحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية وقرارات الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى.

إذا كان الإشعار للغير الحائز يعتبر في حد ذاته حجزا تنفيذيا على أموال المدين فإن النزاع حوله يقتضي تقييم مشروعيته على ضوء مدونة التحصيل 97-15 وهو

ما يضيفي على هاته المنازعة الطابع الموضوعي خصوصا فيما يتعلق الأمر بالمطالبة برفعه لأجل السبب المذكور وبالتالي تكون محكمة الموضوع هي المختصة بالنظر في مدى صحته ومشروعيته لما في ذلك من مساس بجوهر الموضوع وينزع عنه الصبغة المؤقتة على الرغم من توافر حالة الاستعجال المتمثلة في الأضرار اللاحقة بالملزم من جراء تنفيذه وصعوبة إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه وقد صدرت عن المجلس الأعلى الغرفة الإدارية عدة قرارات تصب في هذا الاتجاه يذكر منها القرار⁽¹²⁾ الذي جاء في تعليقه ما يلي: «يعتبر الإشعار للغير الذي أوقعه القابض إجراءات من إجراءات التحصيل وان القول بعدم تطابقه على القانون شكل منازعة موضوعية تمس جوهر الحق الذي يخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات، وان الأمر المستأنف حينما اعتبر أن الحجز المذكور مخالف المادة 653 من مدونة التجارة وقضى برفعه على هذا الأساس يكون قد تجاوز حدود اختصاص قاضي المستعجلات نظرا لمساسه بجوهر الحق فيكون بذلك غير مصادف للصواب ويتعين إلغاؤه والتصريح من جديد بعدم اختصاص قاضي المستعجلات للبت في الطلب.

وقد أكدت نفس الاتجاه في قضية مماثلة جاء في قرارها⁽¹³⁾ ما يلي: «أن مناط انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات هو توفر عنصر الاستعجال في النازلة وعدم المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر».

«إن طلب رفع الإشعار للغير الحائز هو طلب يشكل منازعة موضوعية يقتضي النظر في مدى مشروعية إجراءات التحصيل المتخذ من قبل القابض، وهو بذلك يخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات لمساسه بجوهر الحق».

وهو الاتجاه الذي تأخذ به محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط حيث تعتبر الاختصاص من النظام العام وتثيره تلقائيا جاء في أحد قراراتها وهي تصرح

(12) قرار الغرفة الإدارية عدد 404 بتاريخ 06/05/15 بالملف 03/2/4/1441 منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 67 ص 277.

(13) قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 532 بتاريخ 06/06/21 ملف إداري عدد 03/2/4/258.

بعد م الاختصاص للبت في الطلب⁽¹⁴⁾ «من السبب المثار تلقائيا من طرف محكمة الاستئناف لتعلقه بالنظام العام».

«حيث إن الحجز الذي أوقعه القابض المستأنف يعتبر إجراء من إجراءات التحصيل وان القول بعدم تطابقه مع القانون يشكل منازعة موضوعية تمس بجوهر الحق الذي يخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات وأن الأمر المستأنف حينما قضى برفع الحجز يكون قد تجاوز حدود اختصاص قاضي المستعجلات لمساسه بجوهر الحق مما يجعله غير مصادف للصواب ومعرضا للإلغاء والتصريح من جديد بعدم اختصاص قاضي المستعجلات للبت في الطلب».

وهو نفس المنحى الذي تأخذ به المحاكم الإدارية، جاء في أحد أوامر رئيس المحكمة الإدارية بفاس⁽¹⁵⁾ وهو تصريح بعدم اختصاصه للبت في طلب رفع الحجز بصفته قاضيا للمستعجلات ما يلي:

«حيث إن طلب رفع الحجز لا يعتبر إجراء وقتيا ما دام ان رفع الحجز ينبغي إبطاله وهو نفسه موضوع الحق كما ان قاضي الموضوع لا يصدر حكمه بإبطال لحجز إلا بعد التأكد من العيوب التي قد تكون شابت مسطرة الحجز في حين ان قاضي المستعجلات الإداري يكتفي بالإطلاع على ظاهر الوثائق التي يدل بها الأطراف مما يخرج عن نطاق اختصاصه ويبرر رفع النظر في هذا الطلب لعدم الاختصاص».

وإذا كان العمل القضائي بالمحاكم الإدارية ومحكمة الاستئناف الإدارية وكذا اجتهادات الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر من جهة على أنه كلما كان الأمر من شأنه أن يقضي إلى تقييم مشروعية إجراءات التحصيل للبت في المطالبة برفع الحجز فهو يخرج عن اختصاص القضاء الاستعجالي لما من شأنه المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر.

(14) قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 260 بتاريخ 07/05/07 بالملف عدد 02/07/16 قبضة الواحة البيضاء ضد بنكيران.

(15) أمر صادر من رئيس المحكمة الإدارية بفاس تحت رقم 10/1/382 بتاريخ 2010/11/24 أمر رقم 10/416.

فإن العمل القضائي بتلك المحاكم وكذا اجتهد الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر أيضا على أنه كلما كانت المراكز القانونية للأطراف واضحة إزاء الحجز يجوز لقاضي المستعجلات أن يتدخل لحماية تلك المراكز بالاستجابة لطلبات رفع الحجز المضروب على أموال المعني بالأمر في إطار مسطرة الإشعار للغير الحائز وفي هذا الإطار صدر قرار عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى⁽¹⁶⁾ يقضي بتأييد الأمر الصادر عن قاضي الأمور المستعجلة بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء تحت عدد 02/474 جاء في تعليقه وهو يجيب عن الوسيلة المتعلقة بعدم اختصاص قاضي المستعجلات للبت في الطلب لتعلقه بالجوهر وعن الوسيلة المتعلقة بعدم سلوك مسطرة التظلم قبل اللجوء إلى القضاء الاستعجالي للمطالبة برفع الحجز.

«لكن من جهة حيث إن قاضي الأمور المستعجلة مختص للنظر في طلب رفع الحجز على ما للمدين لدى الغير باعتباره طلبا يكتسي طابع الاستعجال ولا يتعلق بالمنازعة في الموضوع ويتمثل عنصر الاستعجال في الضرر الذي يلحق بالمحجوز عليه في حبس ماله لسبب منعه منه وعدم تمكنه من الانتفاع به أما عنصر عدم المساس بالموضوع يتمثل في كون الدين المحجوز لا تتوفر فيه مبررات الحجز.

«وحيث من جهة ثالثة حيث إن سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل الالتجاء إلى القضاء المستعجل لرفع الحجز بتعارض معه حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا يستحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة لذا فإن مسطرة التظلم تخص الدعاوى الموضوعية وحدها دون الدعاوى الاستعجالية».

وفي نفس الاتجاه قضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط⁽¹⁷⁾ أنه «لا شيء في القانون يمنع قاضي المستعجلات الإداري من حماية المراكز القانونية للأطراف

(16) قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 156 بتاريخ 03/03/13 بالملف الإداري عدد 02/4/2/2180.

(17) قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بالملف 02/07/3 بتاريخ 07/04/30.

إذا كانت واضحة وذلك بالتدخل لإرجاع الأمور إلى نصابها متى تحقق عنصر الاستعجال وكان من شأن هذا التدخل الحد من الخطر الذي يصون الحق المراد حمايته».

«مادام ان الاشعار للغير الحائز الذي باشره القابض قد انصب على حساب بنكي يخص الملزم بصفة شخصية وإنما انصب على ودائع زبناءه حسب الظاهر من الشهادة البنكية المدلى بها في الملف فإن تدخل قاضي المستعجلات الإداري من أجل الحد من مفعول الإجراء المذكور له ما يبرره درءاً للخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته والمتمثل في ودائع الزبناء الذي لا علاقة له بالدين الضريبي الذي بوشر ذلك الإجراء بسببه».

وهو الاتجاه الذي سلكه قضاء الأمور المستعجلة بالمحكمة الإدارية بالرباط في عدة أوامر جاء في إحداها⁽¹⁸⁾ وهو يقضي برفع الحجز المضروب على الحساب البنكي بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز جواباً على الدفع المتعلق لعدم الاختصاص وعدم سلوك مسطرة التظلم الإداري.

«يختص قاضي الأمور المستعجلة بالنظر في طلب رفع الحجز المضروب عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز باعتباره طلب يكتسي طابع الاستعجال ولا يتعلق بالمنازعة في الموضوع».

سلوك مسطرة الطعن الإداري المنصوص عليها بالفصل 120 من القانون 97-15 قبل اللجوء للقضاء المستعجل لرفع الحجز يعتبر غير ملزم لتعارضه مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار ويقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة وبالتالي فإن احترام هذه المسطرة يسري على الدعاوى الموضوعية دون الاستعجالية.

(18) أمر المحكمة الإدارية بالرباط رقم 701 بتاريخ 06/27 بالملف 06/476 قضية ذ حمادي ماني ضد الخازن العام.

«يشترط في صحة الحجز عن طريق الإشعار للغير الحائز الذي يعد في حد ذاته حجراً تنفيذياً على أموال المدين أن يحترم بشأنه مبدأ تدرج المتابعات من توجيه الإشعار بدون صائر والتبليغ السليم للإنذار القانوني للمدين وأن ينصب الحجز على أموال خاصة بالمدين دون حجزه وكل إخلال لهاته الشروط بجعل الحجز غير مؤسس.

«الحساب المهني للمحامي المنظم بنص 1224/1/10 وظ 93/9/10 يعتبر حساباً للزبون وليس حساباً خاصاً بالمحامي مما يجعل الحجز المضروب عليه لتنفيذ دين ضريبي في ذمة المحامي غير مؤسس - رفضه - نعم» والحاصل مما ذكر أن القضاء الإداري الاستعجالي قد استقر على أنه كلما كانت المراكز القانونية للأطراف واضحة وتستأهل الحماية القصوى تدخل لتوفير تلك الحماية بالقضاء برفع الحجز المضروب بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز وفي نازلة من هذا القبيل كان القابض المالي قد أوقع حجراً على حساب المدين لاستخلاص دين ضريبي ناشئ قبل فتح مسطرة التسوية القضائية ومصرح به لدى سنيديك التسوية ذهب قاضي الأمور المستعجلة بالمحكمة الإدارية بالرباط إلى الأمر برفعه تصحيحاً للمراكز القانونية للأطراف جاء في تعليقه ما يلي:

«يترتب على الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية منع ووقف كل دعوى تتعلق بالمديونية.. وكل إجراء تنفيذي على المنقول والعقار وأداء كل دين نشأ قبل فتح تلك المسطرة قضاء المادتين 653 و657 من القانون رقم 95-15.

«بعد إجراء الحجز عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز على حساب المدين بشأن دين نشأ قبل فتح مسطرة التسوية قضاء ومصرح به لدى سنيديك التسوية القضائية باطلا نعم - الأمر برفعه تصحيحاً للمراكز القانونية للأطراف وتفادياً للأضرار الناتجة عن غل يد الطالب في التصرف فيه نعم⁽¹⁹⁾.

(19) أمر رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بالملف رقم 05/1412 تحت رقم 1485 بتاريخ 05/12/16 قضية شركة نقل بلدي ضد الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

كما قضى⁽²⁰⁾ لرفع الحجز المضروب بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز على حساب المساهم في شركة الأموال لاقتضاء دين ضريبي في مواجهة الشركة لاستقلال ذمة الشريك بها عن ذمة الشركة وتوافر حالة الاستعجال جاء في تعليقه ما يلي:

«حيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف أن المدين الحقيقي بالضريبة موضوع إجراءات الحجز عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز هي شركة الأموال... دون الطالب الذي يعتبر مجرد شريك بها وهي تتوفر على ذمة مالية وشخصية معنوية مستقلة ولذلك تبقى إجراءات الحجز تلك في مواجهة الشريك المتابع مشوبة بالبطلان في ضوء ظاهر أوراق الملف ومستنداته على اعتبار أنه لئن كان يجوز مواصلة تحصيل الدين الضريبي في مواجهة الخلف العام أو الخاص أو المودع لديه والأغيار المنصوص عليهم بالفصول 95-100-104 فإنه لا توجد مقتضيات قانونية مخالفة تجيز مباشرة الحجز على الأموال الخاصة بالشريك في شركة الأموال إلا إذا ثبتت مسؤوليته بالغش والتدليس إطار الفصل 98 من القانون 97-15 أمام الجهة القضائية المختصة كما أن مقتضيات قانون الالتزامات والعقود لا تسعف في ملاحقة الشريك في شركة الأموال بأداء دين الشركة بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز.

مسطرة الإشعار للغير الحائز ومبدأ تدرج المتابعات

وإذا كان الإشعار للغير الحائز يعتبر في حد ذاته حجزاً تنفيذياً فهل يخضع لمبدأ تدرج المتابعات المنصوص عليها بالقانون 97-15 أم يعتبر إجراء مباغتاً لا يتقيد به بالمبدأ المذكور، من المسلم به أن الإشعار للغير الحائز يعتبر إجراء من إجراءات تحصيل الدين العمومي منصوص عليه بالقانون 97-15 وهو بذلك يخضع لمبدأ تدرج المتابعات المنصوص عليها بالمادة 39 من القانون ومن ثم لا يجوز للقابض المالي المكلف بالتحصيل أن يلجأ إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز إلا بعد توجيه

(20) أمر رئيس المحكمة الإدارية بالرباط رقم 28 بتاريخ 07/01/31 بالملف 06/1511.

إشعار بدون صائر وتبليغ الإنذار القانوني بوسائل التبليغ المنصوص عليها بالقانون 97-15 المتعلق بتحصيل الديون العمومية ولقانون المسطرة المدنية تحت طائلة اعتباره إجراء باطلاً. والملاحظ هنا أن هنالك ازدواجية في قواعد التبليغ بين تأسيس الضريبة واستخلاصها إذ في الوقت الذي أصبحت إدارة الضرائب هي المكلفة بتحصيل دين الضريبة تستعمل قواعد التبليغ المنصوص عليها بالمدونة العامة للضرائب في ربط الضريبة وتصحيح وعائها، في حين يستعمل وسائل التبليغ المنصوص عليها بمدونة التحصيل 97/15 وقواعد المسطرة المدنية فيما يتعلق الأمر بسلوك إجراءات تحصيل الدين الضريبي، لذلك وما دام أن إدارة الضرائب هي الجهة المخول لها قانوناً مباشرة تأسيس الضريبة واستخلاصها يستحسن أن يعمل المشرع على توحيد قواعد التبليغ في هذا المجال بالشكل الذي يحافظ على ضمانات الدفاع بالنسبة للملزمين وحقوق الخزينة.

وهكذا فإن سلوك مسطرة الإشعار للغير الحائز تقتضي في إطار احترام مبدأ تدرج المتابعات أولاً توجيه إشعار بدون صائر وتبليغ بالإنذار القانوني في ضوء القواعد اللازمة للتبليغ المنصوص عليها بالقانون 97-15 وقانون المسطرة المدنية تحت طائلة اعتباره إجراء قانونياً لما يترتب على ذلك من آثار قانونية بخصوص إيقاف إجراءات تنفيذه أمام القضاء الاستعجالي والقضاء بطلانه موضوعاً.

لكن هل يجوز للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يلجأ إلى مسطرة الإشعار للغير الحاجز في جميع الأحوال بعد توجيه الإنذار بدون صائر والتبليغ الصحيح للإنذار القانوني حتى ولو كان يتوفر على وسيلة قانونية أخرى متاحة في الاستخلاص، جواباً على تلك التساؤل ذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في إحدى قراراتها إلى القول⁽²¹⁾.

إذا كان من حق شركة القرض الفلاحي المغربي بناء على المادة 15 من القانون

(21) قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 06/04/19 منشور في مجلة القضاء القانون عدد 153 عدد 214 أورده في التراب. طعن الرئيس الأول بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في... حول إحدى المضاربة والمعارفة بين الحجز لدى الغير والإشعار للغير الحائز ظ 14.

رقم 97-15 بتاريخ 03/11/11 المتعلق بإصلاح القرض الفلاحي مواصلة تحصيل مبلغ القروض الممنوحة من لدن الصندوق الوطني للقرض الفلاحي قبل تحويلها إلى شركة مساهمة وفقاً للتشريع المتعلق لتحصيل الديون العمومية، فإنه لا يمكن لتلك الشركة استخلاص الدين العمومي عن طريق مسطرة الحجز لدى الغير إلا بعد استيفاء مسطرة تحقيق الرهن المنصب مسبقاً على عقارات المدين وحصول عدم كفاية الضمانات الرهينة لتغطية مجموع الدين».

وهل يجوز للقباض المكلف بالتحصيل أن يلجأ إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز لاستخلاص دين عمومي في مواجهة المدين بعد استصدار هذا الأخير أمراً قضائياً بإيقاف إجراءات تحصيله جواباً عن هذا التساؤل ذهب قضاء الأمور المستعجلة بالمحكمة الإدارية⁽²²⁾ بالرباط إلى القول بما يلي:

«حيث يملك القاضي الاستعجالي سلطة رفع الحجز على أموال المدين متى كانت المراكز الواقعية والقانونية للأطراف واضحة حوله أو متى انصب على أموال غير قابلة للحجز أو اكتسى طابعاً غير قانوني».

«وحيث إن استصدار أمر بإيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي المنازع فيه لغاية البت النهائي في الجوهر أو بأمر قضائي أضحى نهائياً بعد تأييده بمقتضى قرار استئنافي عدد 81 بالملف 2/08/198 مؤداه عدم جواز اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الطالبة عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز بخصوص ذات الدين تحت طائلة اعتباره لاغياً باعتبار أن الأحكام القضائية القابلة للتنفيذ تسمو على القاعدة القانونية وعلى كل إجراء من الإجراءات الإدارية مما يبقى معه مسطرة الإشعار للغير الحائز الواقعة على حسابات العارضة غير مرتكزة على أساس قانوني والطلب حول رفع الحجز عليها مؤسس».

هذا ويجوز للقاضي الاستعجالي الإداري متى كانت وضعية المدين تستأهل الحماية لوجوده في مركز معين أن يحور الطلب لما فيه مصلحة الطرف الأجدر

(22) أمر رئيس المحكمة الإدارية بالرباط رقم 476 بتاريخ 2009/03/30 بالملف 09/1/296.

بالحماية القضائية من مطالبة برفع الإشعار للغير الحائز أي الأمر بإيقاف إجراءات تسليم المبالغ المحجوزة بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز جاء في أمر رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁽²³⁾.

«للقاضي الاستعجالي أن يحور الطلبات المعروضة عليه طبقاً لما فيه مصلحة الطرف الأجدر بالحماية القضائية بشرط عدم المساس بالموضوع أو تجاوز الحدود التي أرادها الخصوم».

تحويل الطلب من رفع الحجز إلى الإيقاف المؤقت لإجراءات تسليم المبالغ المحجوزة إلى حين صيرورة الحكم المستدل بها نهائياً نعم».

الفقرة الرابعة : الإشكاليات القانونية والعملية المتعلقة بالإكراه البدني أمام القضاء الاستعجالي

تنص المادة 77 من المدونة على ما يلي:

لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى في الحالات الآتية منها إذا كان مجموع المبالغ المستحقة تقل عن 8000 درهم.

ويعرف الفصل 2 من نفس القانون الدين العمومي بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والحقوق والرسوم الجمركية، وحقوق التسجيل والتبر والرسوم المماثلة ومداخيل وعائدات أملاك الدولة والغرامات والأداءات النقدية وضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها وسائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية التي يعهد بها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل باستثناء الديون ذات الطابع التجاري.

وينص الفصل 134 على ما يلي:

(23) أمر رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 10/118 بتاريخ 10/2/9 قضية العرابي..... الخزينة العامة.

يبقى الإكراه البدني في ميدان تحصيل الغرامات والأداءات النقدية خاضعا للفصول 675 إلى 687 من قانون المسطرة الجنائية.

وينص الفصل 162 على أنه تنسخ جميع الأحكام المخالفة ولا سيما الأحكام الواردة به المذكورة على سبيل المثال لا الحصر.

وينص الفصل 141 ما معناه أنه تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي يستحق فيه الديون العمومية.

يلاحظ من الصياغة القانونية للفصلين 77 و 134 أنه هنالك تعارض بين الفصلين المذكورين إذ يمنع الفصل 77 الإكراه البدني في الضرائب والرسوم الديون العمومية الأخرى التي تقل عن 8000 درهم وحسب صياغة هذا الفصل تكون الغرامات كدين عمومي بمدلول الفصل 2 أعلاه التي تقل في معظمها عن 8000 درهم غير مشمولة بالإكراه البدني بينما في صياغة الفصل 134 تبقى الغرامات مشمولة بالإكراه البدني ومثل هذا التعارض مطروح في الوقت الحالي بين مختلف المحاكم العادية حول إمكانية اللجوء إلى الإكراه البدني حول التنفيذ الزجري للغرامات في ضوء الصياغة المعارضة للفصلين معا.

وهكذا وفي نازلة من هذا القبيل عرضت على أنظار غرفة المشورة بمحكمة الاستئناف بالرباط، تلخص وقائعها في أنه تمت إحالة مجموعة من الملفات المتعلقة بالتنفيذ الزجري لاستخلاص غرامات مالية لدين عمومي على قاضي تطبيق العقوبة للموافقة على تطبيق الإكراه البدني في حق من توافرت فيه شروط التطبيق فأصدر قراره بعدم تطبيق الإكراه البدني بعلّة أن مبلغ الغرامة يقل عن 8000 درهم تطبيقا لمقتضيات المادة 77 من مدونة التحصيل (ملف الإكراه البدني عدد 04/268) في هذه الحالة استأنف السيد الوكيل العام للملك القرار المذكور بعلّة خرقها لمقتضيات المادة 134 من مدونة التحصيل التي تنص على أن الإكراه البدني في ميدان تحصيل الغرامات والأداءات النقدية يبقى خاضعا

للفصول 675 إلى 687 من ق.م.ج التي حلت محلها الفصول 635 إلى 647 من ق.م.ج الجديد.

وذهبت غرفة المشورة⁽²⁴⁾ وهي تلغي القرار القاضي بتطبيق العقوبات إلى القول : «لكن حيث إنه بالرجوع إلى الفصل 640 من ق.م.ج يتبين أن رقابة قاضي تطبيق العقوبات على تطبيق الإكراه البدني تنحصر في ثلاث شروط وهي:

1 - توجيه إنذار من طرف طالب الإكراه إلى المعني بتطبيق الإكراه يبقى دون نتيجة بعد مرور أكثر من شهر واحد على تاريخ التوصل به.

2 - تقديم طلب كتابي من المطالب بالإكراه البدني يرمي إلى الإيداع بالسجن.

3 - الإدلاء بما يفيد عدم إمكانية التنفيذ على أموال المدين وأن رقبته لا تمتد إلى رفض تطبيق الإكراه البدني محددًا بمقتضى حكم.

وحيث إنه بالرجوع إلى الفصل 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية يتبين أن هذا الفصل ينص على أنه لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى في الحالات التالية، إذا كان مجموع المبالغ المستحقة يقل عن 8000 درهم، وأن عبارة لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني يقصد بها طلب تحديد الإكراه البدني وليس تطبيقه الذي يتم بإيداع المدين بالسجن بدليل نص المادة 80 من نفس المدونة التي تنص على أنه يتم اللجوء إلى الإكراه البدني بناء على طلب يوجه إلى المحكمة الابتدائية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، ويبت قاضي المستعجلات في طلب المعروض عليه وإن الغرامات لا يقدم بشأنها طلب تحديد الإكراه البدني الذي يحدد بمقتضى الحكم القاضي بها إلا في حالة الإغفال في إطار الفصل 636 من ق.م.ج وليس في إطار الفصل 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية وإن الفصل 57 من مدونة التحصيل، ورد في الفرع السادس من الباب الثالث من

(24) غرفة المشورة ملف عدد 35/05/44 حكم رقم 31 بتاريخ 05/12/22.

القسم الثاني الذي ورد تحت عنوان «أحكام مشتركة» وان المدونة أفردت القسم الثالث تحت عنوان «أحكام خاصة للغرامات والإدانات النقدية والصوائر والمصاريف القضائية» وقضت في المادة 134 من نفس القسم على أن الإكراه البدني في ميدان تحصيل الغرامات والأداءات النقدية يبقى خاضعا للفصول 675 إلى 687 من ق.م.ج الجديد، وان المادة 638 من ق.م.ج حددت الإكراه البدني في 6 أيام إلى 20 يوما إذا كان مبلغ الغرامة أو ما عداها من العقوبات المالية يقل عن 8000 درهم وأنه من غير المنطقي أن يحدد الإكراه البدني في مثل هذه الحالة ولا يطبق وان الفصل 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية يبقى مجاله جميع الديون العمومية ما عدا الغرامات والأداءات النقدية التي أحالها على القانون العام، وهو قانون المسطرة الجنائية.

وحيث إن القول بعدم تطبيق الإكراه البدني بعله ان المبلغ دون 8000 درهم فيه مساس بحجة الأحكام والقرارات التي يرجع النظر في النزاعات العارضة المتعلقة بتنفيذها إلى المحكمة مصدرها.

وحيث اعتبارا لذلك، يبقى قرار السيد قاضي تطبيق العقوبة القاضي بعدم تطبيق الإكراه البدني غير مؤسس ويتعين إلغاؤه والقول بمباشرة مواصلة إجراءات التنفيذ في طلب الإكراه البدني 04/628.

لقد نص المشرع على ان تحديد الإكراه البدني يختص به رئيس المحكمة الابتدائية بوصفه قاضيا للمستعجلات ويحدده داخل أجل 30 يوما لكنه لم يحدد من جهة الجزاء المترتب عن عدم تحديده داخل الأجل المذكور كما لم يحدد سلطة قاضي المستعجلات بمناسبة هذا التحديد هل يقتصر دوره على مراقبة الإجراءات الشكلية أم تمتد إلى مراقبة مدى توافر شروط تحديد الإكراه البدني من عدم إثبات العسر وباقي الشروط الأخرى لقد نصت الفقرة الثانية من المادة 80 من القانون 15/97 بما معناه أن قاضي المستعجلات يبت في الطلب وهنا يطرح إشكال حول الإطار القانوني للطلب هل يبت فيه إطار الفصل 148 من ق.م.ج في

غياب المدين المعني بالإكراه البدني أو في ظل المسطرة التوجيهية المنصوص عليها بالفصل 149 من ق.م.م.

نعتقد أن تنصيب المشرع بصيغة قاضي المستعجلات وتمييزه بذلك عن قاضي الأوامر المبنية على الطلب لا تدع مجالاً للشك في أن الإطار القانوني للطلب هو الفصل 149 من ق.م.م. ينبغي أن يبت فيه رئيس المحكمة أو من ينوبه بوصفه قاضياً للمستعجلات في إطار مسطرة توجيهية بمعرفة الشروط الشكلية والموضوعية لتحديد الإكراه البدني وموقف المدين من ذلك وفي ذلك ضمانات حقيقية للمدين حيث يكون مهتداً بالمساس بحريته والزج به في السجن عن طريق تحديد الإكراه البدني وتنفيذه من طرف النيابة العامة وفي حالة اتخاذ قرار برفض هذا التحديد أو الاستجابة له كيف يتم الطعن في قراره وهل تملك المحكمة الإدارية حق تسليط الرقابة على قراره في إطار اختصاصها الأصلي بالبت في المنازعات المتعلقة بالتحصيل أم أن ذلك استثناء من قاعدة عدم تسليط الرقابة من طرف القاضي على سلطة القضاء إلا بوسائل الطعن المقررة قانوناً؟

ونعتقد أن القول ببت رئيس المحكمة العادية بوصفه قاضياً للمستعجلات في إطار مقتضيات الفصل 149 من ق.م.م. يجوز للمعني بالأمر الطعن في القرار الصادر على ضوء ذلك طبقاً للقواعد العامة للاستعجال.

وإذا كانت أوامر قاضي المستعجلات بتحديد الإكراه البدني مشمولة بالنفاذ المعجل، فهل تملك النيابة العامة تنفيذها مباشرة بعد التحديد ولو في حالة الطعن فيها طبقاً للقواعد العامة للمسطرة المدنية وما هي الجهة الموكولة إليها أمر وقف التنفيذ بالأداء الزجري بالمدين في السجن من شأنه أن يلحق به أضرار يصعب تداركها بعد التنفيذ.

وإذا كان رئيس المحكمة الابتدائية يبت في طلب تحديد الإكراه البدني بصفته قاضياً للمستعجلات في إطار مسطرة توجيهية، فهل يملك الحق في مراقبة صحة الإجراءات السابقة على تحديد الإكراه البدني في إطار مبدأ تدرج المتابعات

كما هي منصوص عليها بالقانون 37/15 وهل يحق له مناقشة حتى الدين الضريبي المعني بمسطرة تحديد الإكراه البدني.

في هذا الإطار، ذهب أمر قضائي صادر عن رئيس المحكمة الابتدائية بسلا⁽²⁵⁾ إلى القول وهو يراقب صحة التبليغ بالإندار القانوني بالأداء ويقضي بعدم قبول الطلب :

«حيث إن الأمر يتعلق بمسطرة الإكراه البدني»

«وحيث إنه لم يقع دليل على توصل الطرف المدعى عليه حسبما أفيد من شهادة التسليم».

«وحيث بذلك يكون الطلب غير مستوف لشروطه الشكلية المتطلبة قانونا مما يتعين معه التصريح بعدم قبول الطلب».

وفي نازلة أخرى، ذهب أمر رئيس المحكمة الابتدائية⁽²⁶⁾ بطنجة إلى أبعد من ذلك حيث ناقش الدين الضريبي موضوع المطالبة بتحديد الإكراه البدني وانتهى إلى القول برفض طلب تحديد الإكراه البدني لوجود منازعة جدية في الدين الضريبي جاء في تعليقه ما يلي: «حيث إنه... أمام وجود منازعة جدية في قيمة الدين لم يحسم فيها بعد يكون الطلب الرامي إلى تحديد فترة الإكراه البدني غير مرتكز على أساس سليم ويستوجب التصريح برفضه».

فيما ذهبت محكمة الاستئناف بطنجة⁽²⁷⁾ إلى القول بإلغاء أمر رئيس المحكمة الابتدائية بطنجة القاضي برفض طلب تحديد الإكراه البدني أعلاه معللة قرارها بما يلي:

«حيث إنه بالرجوع إلى محتويات الملف ومستنداته وخاصة الفصول من 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية تتجلى عدم صحة مانعاه الطاعن على

(25) أمر رئيس المحكمة الابتدائية بسلا رقم 04/309 بتاريخ 2004/02/12.

(26) أمر رئيس المحكمة الابتدائية بطنجة تحت رقم 04/352 بتاريخ 04/05/27 قابض طنجة ضد عبد الرحمان أربعين.

(27) قرار محكمة الاستئناف بطنجة رقم 43 بتاريخ 05/06/29.

الحكم المطعون فيه، ذلك أن هذه الفصول ليس من بينها أي نص يعطي لقاضي الأمور المستعجلة الصلاحية للقول بتطبيق مسطرة الإكراه البدني والتي تبقى من اختصاص النيابة العامة».

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن المطبوع الذي تستعمله الخزينة في مثل هذه الحالات تطالب من خلاله تطبيق مسطرة الإكراه البدني وليس تحديد الإكراه البدني.

هذا، وفي إطار الجواب عن الدفع المتعلق بمنع الإكراه البدني في شأن استخلاص الدين العمومي بناء على الفصل 11 من الاتفاقية الدولية لحقوق المدنية والسياسية، ذهب الأمر القضائي الصادر عن رئيس المحكمة الابتدائية بمراكش⁽²⁸⁾ إلى القول بما يلي: «لكن حيث فضلا عن كون الفصل المذكور من المعاهدة الدولية الخاصة بالحقوق المدنية والسياسية المصادق عليها من لدن الدولة المغربية بتاريخ 9 يونيو 1979 إنما ينصرف إلى حالة عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات التعاقدية أي الديون الخصوصية وليس الديون العمومية كما هو الأمر في نازلة الحال».

وإذا كانت المادة 141 من مدونة التحصيل تنص على أن جميع المنازعات التي تنشأ عن تطبيق مدونة التحصيل الجديدة مما تختص بالبت فيها المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه تلك الديون موضوع مسطرة الاستخلاص وإذا كان القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية يعتبر جزءا من المحكمة ويستمد اختصاصه من اختصاصها، أمكن القول بأن القضاء الاستعجالي بالمحاكم الإدارية يختص بالبت في جميع الطلبات المتعلقة بإيقاف إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية بما فيها الإنذار والحجز والبيع والإكراه البدني مادام أن محكمة الموضوع مختصة بقوة القانون بالبت في جميع المنازعات المتعلقة بمسطرة مباشرة تلك الإجراءات وبالتالي يكون القضاء الاستعجالي للمحكمة

(28) أمر قضائي صادر عن رئيس المحكمة الابتدائية بمراكش بالملف 03/4/467 بتاريخ 09/03/16 قابض مراكش ضد عمر أبو الزهور.

الادارية مؤهلا للبت في طلبات إيقاف مسطرة الإكراه البدني باستثناء الحالة المتعلقة بتحديد الإكراه البدني التي استثنائها المشرع من اختصاصه ومنحها لرئيس المحكمة الابتدائية عملا بمقتضيات الفصل 80 من القانون 15/97. وتبقى المحكمة الادارية مختصة في المنازعات التي تلي صدور الأمر القضائي بتحديد مدة الإكراه البدني سواء الموضوعية أو الاستعجالية منها وفي هذا الإطار يملك رئيس المحكمة أن يوقف إجراءات الإكراه البدني مؤقتا لغاية البت في جوهر النزاع إذا كان معروضا على أنظار محكمة الموضوع حول بطلان مسطرة الإكراه البدني أو منح الطالب مهلة لرفع تلك الدعوى المتعلقة ببطلان إجراءات الإكراه البدني داخل أجل معين تحت طائلة مواصلة إجراءات الإكراه البدني كلما لاحظ عيبا جسيما شاب المسطرة المتعلقة بها، وهكذا جاء في أمر رئيس المحكمة الادارية بفاس⁽²⁹⁾ وهو يقضي بالإيقاف المؤقت لتنفيذ مسطرة الإكراه البدني الجاري ضد الطالب ملف الاكراه 98/224 المفتوح لدى النيابة العامة بابتدائية فاس إلى حين صدور حكم نهائي في موضوع بطلان مسطرة الاكراه البدني.

«حيث إنه أمام المنازعة الجدية في مسطرة التبليغ وأمام عدم وضوح سلامة هذه المسطرة بشكل لا غبار عليه وتفاديا لتنفيذ الاكراه البدني رغم ما قد يشوبها من عيوب تؤدي بقضاء الموضوع إلى التصريح ببطلانها وما قد ينتج عن ذلك من صعوبة تدارك الأضرار الناتجة عن تنفيذ هذه المسطرة خاصة وأن الأمر يتعلق بحرية الانسان فإننا قدرنا أن طلب تأجيل تنفيذ مسطرة الإكراه البدني مبرر علما بأن تأجيل هذه المسطرة لا يغل يد القابض عن سلوك مساطر التنفيذ الأخرى كالحجز والبيع من أجل تحصيل الديون العمومية في إطار الشروط القانونية المعمول بها».

(29) أمر رئيس المحكمة الادارية بفاس في الملف 2001/91 بتاريخ 6-2-2002 قضية رشيد لزرق ضد الخازن العام.

وذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى⁽³⁰⁾ في نفس المنحى وهي تؤيد أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس بالملف 01/28 القاضي بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني الجارية ضد الطالب لغاية البت في دعوى بطلان مسطرة الإكراه البدني المعروضة على قضاء الموضوع لعدم التبليغ القانوني بالإندار بدون صائر والإندار القانوني السابقين على تطبيق مسطرة الإكراه البدني جاء في قرارها ما يلي:

«لكن من جهة... إن الفصل 30 من ظهير 1935/08/21 الذي كان ساري المفعول بتاريخ الواقعة يستوجب قبل تطبيق الإكراه البدني أن يبلغ المعني بالأمر بإندار قانوني تبليغا شخصيا أو بموطنه في غلاف مختوم إلى أحد الأشخاص الذين حددهم الفصل المذكور للنيابة عنه في تسليم ذلك الإندار. ومن جهة ثانية يبدو من ظاهر الوثائق التي تحتج بها الإدارة أنها لا تشير إلى رقم الإكراه البدني... فكانت منازعة المدعي المستأنف عليه جدية وكان الأمر المستأنف على صواب عندما قضى في مثل هاته الحالة المعروضة بإيقاف إجراءات تنفيذ الإكراه البدني إلى حين البت في طلب معاينة بطلانه مما يجعل ما أثير بدون أساس».

لكن هل يكون رئيس المحكمة الإدارية مختصا بإيقاف مسطرة تنفيذ الإكراه البدني حتى لو كان المعني بالأمر معتقلا في إطار تطبيقه للمادة 141 من القانون 15/97 الذي ينص على أن جميع النزاعات الناتجة عن تطبيق القانون المذكور مما يختص به القضاء الإداري سواء كانت موضوعية أو استعجالية أم أن مقتضيات الفصل 683 من ق.م.م التي لم يطلها أي تعديل تجعله غير مختص بالبت في الطلب متى كان المعني بالأمر معتقلا لقد تضارب موقف المحاكم الإدارية حول هاته المسألة بين مؤيد لاختصاص القضاء الاستعجالي في إيقاف مسطرة تنفيذ الإكراه البدني حتى لو كان المعني بها معتقلا وبين منف عن القضاء الاستعجالي

(30) قرار الغرفة الإدارية عدد 713 بتاريخ 2001/12/6 بالملف عدد 2001/1/4/1282 قضية الهزاط ضد الخزينة.

الاختصاص بالبت في طلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني حالة وجود المدعي في حالة اعتقال.

وفي هذا الإطار صدر أمر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة⁽³¹⁾ قضى بعدم اختصاصه نوعياً بالبت في طلب إيقاف مسطرة تنفيذ الإكراه البدني باعتبار أن المدين معتقلاً في إطار تنفيذ الإكراه البدني وأن النص الواجب التطبيق هو الفصل 683 من ق.م.ج الذي يعطي الاختصاص في هذا الشأن لرئيس المحكمة الابتدائية جاء فيه ما يليه: «حيث لئن كان الفصل 69 من القانون المتعلق بمسطرة تحصيل الضرائب والرسوم التي في حكمها كما وقع تعديله بالمادة 30 من قانون المحاكم الإدارية يعطي الولاية العامة للمحاكم الإدارية بالبت في جميع النزاعات الناشئة عن تطبيق الظهير المذكور سواء كانت موضوعية أو استعجالية فقد ظل قيد الفصل 683 من ق.م.ج الذي لم يطله أي تعديل أو نسخ وارد وكاستثناء من تلك الولاية حينما يكون الملزم بالضريبة أو الرسوم التي في حكمها معتقلاً عن طريق تنفيذ الإكراه البدني حيث يختص رئيس المحكمة الابتدائية بالبت في الطلبات الرامية إلى إيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني والتصريح بعدم صحتها ومرد ذلك أن الأمر يتعلق بالحرية الشخصية للمعني بالاعتقال عن طريق تنفيذ الإكراه البدني وتواجد النيابة العامة بمقرهات المحاكم المنفذة للأجراء المذكور والمؤهلة لرفع حالة الاعتقال في حالة الاستجابة للطلب حول إيقاف مسطرة الإكراه البدني».

«وحيث لما كان الطالب معتقلاً في إطار تنفيذ الإكراه البدني تبقى مقتضيات ظهير 1935/8/21 من ق.م.ج هي الواجبة التطبيق في النازلة ويكون معها رئيس المحكمة الابتدائية هو المختص بالبت في الطلب ووكيل الملك بها هو المؤهل قانوناً لرفع حالة الاعتقال وإطلاق سراح الطالب في إطار تنفيذ أمر رئيس المحكمة حالة الاستجابة للطلب دون القضاء الاستعجالي لهاته المحكمة».

(31) أمر رئيس المحكمة الإدارية بوجدة بالملف 2000/100 س بتاريخ 2000/10/24 قضية إبراهيم عبد العزيز ضد وزارة المالية.

وعلى خلاف ذلك ذهب رئيس المحكمة الإدارية بفاس⁽³²⁾ إلى القول باختصاص رئيس المحكمة الإدارية للبت في طلب إيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني ولو كان المعني بالأمر في حالة اعتقال تنفيذًا للإكراه البدني معللاً موقفه فيما يلي : «حيث إن هذا الطلب وإن كان يتعلق بنظر مشروعية الاعتقال التي يرجع فيها الأمر صراحة إلى رئيس المحكمة الابتدائية بمقتضى المادة 683 من قانون المسطرة الجنائية فإن أسباب الطلب تبنى على ما نسب إلى الخزينة العامة من خرق لمقتضيات ظهير 1935/8/21».

وحيث إنه من المعلوم أن لقاضي المستعجلات إمكانية تحويل الطلبات الوقتية بالتحويل والتعديل.

وحيث إنه في هذا الإطار قدرنا أن الأمر يتعلق بطلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني.

«وحيث ذلك يعني أن الطرف الرئيسي في هاته المنازعة هي الخزينة العامة أو من يمثلها من القباض وأن عدم ادخال السيد وكيل الملك المؤشر على الأمر بالاعتقال لا يعيب المسطرة مادام أن هذا الأخير لا يعتبر طرفاً رئيسياً إلا عندما يتعلق الأمر بمقتضيات الفصل 683 من ق.م.ج.».

وقد قضى الأمر القضائي المذكور بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني لعدم إدلاء الخزينة بما يفيد احترام الشكليات المتعلقة بمسطرة الإكراه البدني وخصوصاً التبليغ بالإندار بدون صائر والإندار القانوني ومنح الطالب مهلة ثمانية أيام من تاريخ صدور الأمر لتقديم دعوى في الموضوع مع استمرار الإيقاف إلى حين صدور حكم في الموضوع.

وذهب القضاء الإداري الاستعجالي للمحكمة الإدارية بالرباط⁽³³⁾ إلى القول

(32) أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس بالملف الاستعجالي 2000/17 بتاريخ 2000/04/28 قضية المراضي ضد الخزينة.

(33) أمر رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بالملف عدد 198 قضية اعمارة ضد الخزينة.

باختصاص رئيس المحكمة الابتدائية بالبت في طلب إيقاف تنفيذ الإكراه البدني كلما كان المتابع معتقلا في إطار تنفيذ الإكراه البدني عملا بمقتضيات الفصل 683 من ق.م.ج جاء فيه: « حيث إن الفصل 683 من ق.م.ج يسند الاختصاص في طلب التصريح ببطلان إجراءات الإكراه البدني إلى رئيس المحكمة الابتدائية لذلك تكون المحكمة الإدارية غير مختصة صراحة بنص القانون للبت في مثل هذا الطلب ».

وقد حسمت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى⁽³⁴⁾ في موضوع الخلاف المذكور وجاء في قرارها وهي تجيب عن الوسيلة المتعلقة بعدم اختصاص رئيس المحكمة الإدارية نوعيا للبت في الطلب تأسيسا على مقتضيات الفصل 683 من ق.م.ج: « لكن حيث إن اختصاص قاضي المستعجلات يستمد من اختصاص محكمته وأن المحكمة الإدارية تختص نوعيا بالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة وعلى رأسها الضرائب حسب نص الفصل 8 من القانون رقم 90-41 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية ويؤكد هذا الاختصاص الفصل 69 من ظهير 1935/08/21 كما عدلته المادة 30 من القانون رقم 90-41 المذكور ».

وحيث إنه بالرجوع إلى المقال الافتتاحي للدعوى تبين أن الطلب يتعلق بالمنازعة في الإجراءات التي يجب على الخزينة العامة أن تقوم بها حسب الفصل 84 من ظ 1935 وبمقتضاه لا يجوز الشروع في التنفيذ إلا بعد توجيه تنبيه بدون صائر وبعده الإشعار المسمى الإنذار القانوني وفق الفصل 28 من الطلب المذكور ولا يتعلق النزاع بالأمر الصادر عن النيابة العامة بالإيداع في السجن ولا ينسب إليها أي خرق لقانون المسطرة الجنائية.

« وحيث إن إجراءات الإكراه البدني من أجل الديون المستحقة للخزينة العامة تختلف عن إجراءات تطبيقه من أجل دعوى صادرة عن القضاء العادي ويتجلى

(34) قرار الغرفة الإدارية بالملف عدد 635/1/4/2000 بتاريخ 5/11/2000 قضية المراضى ضد الخزينة.

هذا الاختلاف خاصة فيما يتعلق بالآجال بمقارنة الفصل 680 من ق.م.ج مع الفصل 28 من ظهير 1935/8/21 وكذلك اختلاف مدة الإكراه البدني بين الفصل 678 من ق.م.ج والفصل 30 المذكور وكان قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية على صواب عندما صرح باختصاصه نوعياً بالبت في طلب إيقاف إجراءات تنفيذ الإكراه البدني».

وبعد أن اعتبرت الغرفة الإدارية أن المنازعة جدية في التبليغ بالإندار بدون صائر وبالإندار القانوني المتطلب في صحة مسطرة الإكراه البدني أيد أمر القاضي الاستعجالي القاضي بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني مع منح الطالب مهلة ثمانية أيام لرفع نزاعه القضائي حول بطلان تلك المسطرة، هذا وأن مسطرة الإكراه البدني بالقانون 97-15 الذي حل محل ظ 1935/08/21 ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 2000/10/01 يثير إشكالات عديدة، ذلك أنه إذا أخذنا بعين الاعتبار صياغة الفصل 162 الذي ينص على نسخ جميع الأحكام المخالفة والفصل 139 من نفس القانون الذي أبقى على تطبيق مقتضيات الفصول من 675 إلى 687 المتعلقة بالإبقاء على الإكراه البدني جارياً على الغرامات والأداءات النقدية فقط دون الضرائب يبقى التساؤل مطروحاً حول إمكانية إيقاف مسطرة الإكراه البدني من طرف رئيس المحكمة العادية طبقاً للفصل 683 من ق.م.ج بخصوص الضرائب في حالة اعتقال المدين عن طريق تنفيذ الإكراه البدني.

وإذا قلنا باختصاص المحاكم الإدارية في هذا الشأن استناداً إلى الفصلين 77 و134 والفصل 141 الذي ينص على اختصاص المحاكم الإدارية كقضاء موضوع أو كقضاء استعجالي في جميع النزاعات التي تنشأ عن تطبيق مدونة التحصيل 97-15. فهي لا تتوفر على نيابة عامة لرفع الاعتقال عن المحبوس في إطار تنفيذ الإكراه البدني وأن المفوض الملكي لهاته المحكمة لا يقوم بدور النيابة العامة وأن المحاكم الإدارية غير منتشرة عبر أقاليم المملكة وأن الأمر يتعلق بالحرية الشخصية للمدين فهل يمكن القول بأن الأداءات النقدية لا تتصرف إلى جميع

الديون العمومية بما فيها الضرائب والرسوم والغرامات للقول باختصاص القضاء العادي في شخص رئيس المحكمة في حالة اعتقال المدين لتجنب الإشكال المطروح .

نعتقد أن صراحة الفصل 132 من القسم الثالث من مدونة التحصيل تمنعنا من القول بذلك حينما عرفت الأدعاء النقدية في ميدان الجمارك والضرائب غير المباشرة بالأدعاءات التي تكتسي طابع التعويض المدني ومن هنا فلا مجال للقول باختصاص رئيس المحكمة الابتدائية للقول بعدم صحة مسطرة الإكراه البدني إلا فيما يخص الغرامات والأدعاءات النقدية في إطار الفصل 683 من ق.م.ج وحتى إذا قلنا باختصاص رئيس المحكمة الابتدائية في هذه الحالة فاختصاصه مشروط بحالة الاعتقال وحالة المنازعة في صحة المسطرة على مقتضى الفصل 683 من ق.م.ج فكيف يتعامل مع المطالبة بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني في حالة المنازعة في غير صحة المسطرة كمثّل المنازعة في المديونية كأن تكون غير ثابتة بحكم قضائي أو في حالة إثارة صعوبة قانونية ممثلة في إلغاء الضريبة ولو ابتداء هل سيصرح بعدم اختصاصه للبت في الطلب ولو مع توفر حالة الاعتقال وهل تملك المحكمة الإدارية بواسطة القضاء الاستعجالي البت في الطلب مع حالة الاعتقال وعدم وجود نيابة عامة بالمحكمة الإدارية لرفع حالة الاعتقال عن المحبوس في إطار تنفيذ أحكامها القاضية بإيقاف تطبيق مسطرة الإكراه البدني .

ونعتقد أن حل هذا الإشكال القانوني يكمن في منح الاختصاص لرئيس المحكمة من أجل النظر في جميع الطلبات المتعلقة بإيقاف مسطرة الإكراه البدني سواء كان المدين معتقلا أو في حالة سراح تطبيقا لمقتضيات الفصل 141 من مدونة التحصيل 97-15 التي تسند جميع النزاعات الناتجة عن تطبيق هذا القانون إلى القضاء الإداري سواء كانت تلك المنازعات موضوعية أو استعجالية مادام أن المخاصم في هاته المنازعة هي إجراءات التحصيل الجبري الآيلة إلى تطبيق مسطرة الإكراه البدني والجهة المعنية ذات الصلة للدفاع عن موقفها حول ذلك

هي الخزينة دون النيابة العامة التي لا يمكن أن يحاكم قرارها بالإيداع في السجن تنفيذاً لمسطرة الإكراه البدني أمام القضاء الاستعجالي الإداري ويستعاض من ذلك بإدخالها في هاته الدعوى المتعلقة بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني لتسهيل تنفيذ الأمر القضائي الذي قد يقضي بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني في مواجهة النيابة العامة باعتبارها طرف في النزاع وحتى لا تدفع بمناسبة التنفيذ كونها أجنبية عن النزاع المرفوع في غير الحالة المنصوص عليها بالفصل 683 من ق.م.ج هذا وفي إطار تجاوز الإشكال المطروح وبالرجوع إلى القانون 15-97 أعلاه نجد قد نظم الإكراه البدني بشكل مغاير لظهير 1935/08/21 إذ نص من خلال الفصل 76 منه بما معناه أنه إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة يمكن أن يتابع التحصيل الجبري للضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى بواسطة الإكراه البدني ويتم اللجوء إلى الإكراه البدني مع مراعاة أحكام المادتين 77 و78 ضد من لم يثبت عسره والمفتعل للعسر. ومؤدى ذلك أنه لا مجال لتطبيق الإكراه البدني خارج افتعال العسر ذلك أن الأمر لا يخلو من حالتين اثنتين لا ثالث لهما إما أن يكون موسراً أو على درجة من اليسر وبياسر الحجز على منقولاته أو عقاراته القابلة للحجز وتنفيذ بذلك مسطرة الإكراه البدني وإما أن يكون المدين معسراً وأنذاك لا تطبق في حقه مسطرة الإكراه البدني وقد سايرت مدونة التحصيل في هذا الشأن قواعد الشريعة الإسلامية والاتفاقيات الدولية التي لا تجيز سجن المدين المعسر الغير القادر عن أداء ما بذمته وفي هذا المنحى ذهب أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس⁽³⁵⁾ وهو يقضي بإيقاف مسطرة الإكراه البدني لغاية البت في دعوى بطلانها موضوعاً إلى القول بما يلي : «فالاتفاقيات الدولية المصادق عليها من طرف المملكة المغربية بتاريخ 1997/5/3 والمادة 11 من معاهدة نيويورك تحرم سجن المدين في حالة عدم قدرته على الوفاء بدينه وقواعد الشريعة الإسلامية تحرم سجن المدين المعسر ومدونة التحصيل 15-97 التي تسير كلا من قواعد الشريعة الإسلامية والاتفاقيات الدولية لا تجيز تطبيق

(35) أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس بالملف الاستعجالي 73/س / 2004 أمر رقم 05/33 بتاريخ 05/1/19 قضية رجب ضد الخزينة.

مسطرة الإكراه البدني الا في حق المدين المفتعل للعسر على اعتبار أن المدين إما أن يتوفر على ضمانات مالية تتمثل في منقول أو عقار قابل للحجز يتم مباشرة تنفيذ الحجز عليه وإما أن يكون مفتعلا للعسر بسوء نية فتطبق في حقه مسطرة الإكراه البدني وإما أن يكون معسرا وغير قادر على الوفاء بدينه فلا تنفذ مسطرة الإكراه البدني في حقه».

لذلك فكل هاته المبررات تصب في اتجاه واحد . وهو استبعاد مسطرة الإكراه البدني في حق المعسر الذي لا يتوفر على منقول أو عقار قابل للحجز لذلك تبقى المطالبة بإيقاف مسطرة الإكراه البدني في حق الطالب مؤسسة .

هذا وقد سن الأمر القضائي المذكور قاعدة أخرى مفادها أن المنازعة الجدية في مسطرة التحصيل الآيلة حسب الظاهر إلى إلغاء الدين العمومي أو بطلان مسطرته لا يتقيد فيها بضوابط إيقاف الأداء المنصوص عليها بالفصلين 117 و 118 من مدونة التحصيل .

الفقرة الخامسة : الإشكاليات المثارة بصدد إجراءات تحصيل الدين العمومي في إطار صعوبة المقاولات

- الإشكالية المتعلقة بتطبيق الفصل 695 من مدونة التجارة أمام القاضي المنتدب :

ينص الفصل 695 من مدونة التجارة بما معناه أن القاضي المنتدب يتخذ بشأن اقتراحات السنديك إما قبول الدين المقترح أو رفضه أو معاينة دعوى جارية أو أن المنازعة لا تدخل في اختصاصه .

والتساؤل الذي يطرح هنا هو ما إذا كان يجوز للمدين بدين عمومي مصرح به لدى السنديك داخل أجل القانوني المحدد بالفصل 687 من مدونة التجارة أن ينازع فيه أمام القاضي المنتدب وكيف تعامل القاضي المنتدب مع هاته المنازعة في ضوء مقتضيات الفصل 695 أعلاه ؟ .

بالرجوع إلى العمل القضائي التجاري وقرارات القضاة المنتدبون يتضح أنه استقر على القول بالتصريح بعدم الاختصاص للبت في تلك المنازعة بمناسبة الاعتراض على الدين العمومي، جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء⁽³⁶⁾ وهو يقضي بعدم الاختصاص ما يلي : «حيث يتبين من المعطيات أعلاه أن مبلغ الدين المصرح به من طرف قبضة روش نوار منازع فيه من قبل رئيس المقاوله والسنديك».

وحيث تنص المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية على أن هذه الأخيرة تختص في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة والديون التي في حكمها.

وحيث وحسب مفهوم المادة 695 من مدونة التجارة، فإن القاضي المنتدب يتخذ بشأن اقتراحات السنديك إما قبول الدين المقترح أو رفضه أو معاينة دعوى جارية، أو أن المنازعة لا تدخل في اختصاصه مما يدل على أن القاضي المنتدب عند بته يتعين عليه أن يراعي اختصاص الجهات القضائية الأخرى غير المحكمة التجارية المفتوحة أمامها مسطرة التسوية القضائية حسب طبيعة الدين ونوعه، ولذلك فإن قواعد الاختصاص النوعي الخاصة بالمحاكم الإدارية تعتبر منطبقة على الدين المطلوب من المدين الذي في حالة التسوية القضائية، وهو نفس النهج الذي سلكه المجلس الأعلى⁽³⁷⁾ في قرار له وأن تعلق بدين الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي فإنه اعتبر المحاكم التجارية غير مختصة لتحقيق هذا الدين استنادا إلى القواعد العامة (فصل 20 من ق.م.م) التي تسند الاختصاص في هذا الشأن للمحاكم الابتدائية، وحيث تبعا لهذا نصرح بعدم اختصاصنا للبت في الطلب.

وأعتقد أن صياغة كلا من المادة 8 من مدونة تحصيل الضرائب والفصل 117

(36) أمر عدد 420 ملف التصفية القضائية عدد 66/1620 بتاريخ 06/11/1 وأمر عدد 06/1821 بتاريخ 06/11/12.

(37) قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 320 بتاريخ 05/04/27.

من نفس القانون والمادة 242 من م.ع.ض يمنع من نهج هذا المنحى، إذ تنص المادة 8 السالفة الذكر بما معناه «أنه تذييل جداول الضرائب وقوائم الإبراءات وأوامر المداخل التي يصدرها قابض التسجيل بمجرد إصدارها بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو المفوض له، وتنص المادة 117 أعلاه بما معناه أن الضرائب والرسوم التي في حكمها وبصفة عامة الديون العمومية لا يمكن إيقاف تنفيذها إلا بعد تقديم الضمانات الكفيلة بتأمين استخلاصها كما هي منصوص عليها بالفصل 118 من نفس القانون كما تقضي المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على أنه لا يمكن رغم جميع الأحكام المخالفة إيقاف تنفيذ دين ضريبي مفروض في إطار المراقبة الضريبية إلا بعد تكوين الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاصها كما هي منصوص عليها بالفصل 118 أعلاه.

والبين من مبني ومعنى المواد السالفة الذكر أن الجداول الضريبية بعد تذييلها بصيغة التنفيذ من طرف وزير المالية أو المفوض له تصبح سندات تنفيذية لا يمكن استبعادها إلا بعد إلغائها أو إيقاف تنفيذها قضاء.

ومن تم فالديون الضريبية الواردة بها تعتبر في الأصل ديون مستحقة وقائمة طالما أنه لا يتقرر إلغاؤها إدارياً أو قضائياً، ومن تم وفي اعتقادي أنه كان يتعين على القاضي المنتدب أن يعمل على تحقيقها وقبولها باعتبارها مؤسسة على سندات تنفيذية، والتساؤل الذي يطرح هنا هو ما إذا كان يجوز للقاضي المنتدب أن يرفض دينا مستحقا على المقابلة في حالة تسوية قضائية بناء على سند تنفيذي من طرف الخواص كما هو الشأن بالنسبة لحكم نهائي مكتسب لقوة الشيء المقضي به، خصوصا وأن التصريح بعدم الاختصاص تتولد عنه إشكالات عديدة استنادا للفقرة الأخيرة من الفصل 697 من مدونة التجارة ؟ فمن هي الجهة المعنية بمراجعة القضاء المختص بشأن تلك المنازعة التي اعتبر القاضي المنتدب أنه غير مختص بالبت فيها، إذ أنه لا يمكن أن نتصور أن القابض الذي يتوفر على سند تنفيذي أن يلجأ إلى المحكمة لتقديم منازعة حول ذلك، علما بأن

الأصل أن المدعى عليه أمام المحاكم الإدارية لا يتصور إلا شخصا من أشخاص القانون العام، وقد أثارت الفقرة الأخيرة من الفصل 697 من مدونة التجارة عدة إشكالات أمام المحاكم الإدارية، فمن المخاطب باللجوء إلى المحكمة المختصة لأجل المنازعة في الدين الضريبي داخل الشهرين المواليين للتبليغ بمقرر القاضي المنتدب القاضي بعدم الاختصاص، هل الملزم بالضريبة أم الخزينة التي تتوفر على سند تنفيذي.

في نازلة عرضت على القضاء الإداري بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء من هذا القبيل تقدم فيها الملزم بدعوى التمس من خلالها الحكم بسقوط حق الخزينة العامة في استيفاء الضرائب المستحقة عن الفترة السابقة على حكم فتح مسطرة التسوية القضائية المصرح بها على اعتبار أن القابض لم يتقدم بدعوى أمام المحكمة الإدارية داخل أجل الشهرين المواليين للتبليغ بمقرر القاضي المنتدب القاضي بعدم الاختصاص للبت في المنازعة المتعلقة بالدين الضريبي المذكور.

وذهبت المحكمة الإدارية⁽³⁸⁾ وهي تقضي برفض الطلب إلى القول بما يلي: «حيث أسس الطاعن طعنه على كون حق الخزينة قد سقط في تحصيل الديون الضريبية موضوع الطلب....»

«وحيث إنه بالرجوع إلى نازلة الحال، فإن دين الخزينة العامة ثابت ومحقق لكونه مبني على سند تنفيذي الذي يعتبر في حد ذاته عملا قانونيا...، لذا فإن مقتضيات المادة 697 من مدونة التجارة المرتكز عليها من طرف الطاعن لا تسعفه لأن المخاطب باللجوء إلى الجهة المختصة من أجل البت في المنازعة أساس الدين الضريبي هو الملزم وليس الخزينة المتوفرة على سند تنفيذي».

(38) حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 09/6/130 بتاريخ 2009/10/19، قضية المغاري ضد الخازن العام.

وفي نازلة أخرى، عرضت على المحكمة الإدارية بأكادير⁽³⁹⁾ تتعلق بتطبيق مقتضيات الفقرة الأخيرة من الفصل 697 من مدونة التجارة تقدم فيها قابض آيت ملول بدعوى أمام المحكمة الإدارية بأكادير التمس من خلالها إشهاد المحكمة بثبوت مديونية المقاول المنازع في الدين المصرح به لدى السنديك الذي أصدر حوله القاضي المنتدب أمرا بعدم الاختصاص، ذهبت المحكمة إلى القول بعدم اختصاصها النوعي للبت في الطلب معللة ذلك بقولها «إن الطلب يتعلق بصحة الدين وحصره وهو من اختصاص القاضي المنتدب ولا يتعلق بمنازعة ضريبية لأنه ثابت بمجرد صدور جدول الضريبة وتذييله بالصيغة التنفيذية، وعلى القاضي المنتدب إثباته وحصره في الدرجة المحددة له قانونا مما يخرج عن الاختصاصات المخولة للمحكمة الإدارية في المادة الضريبية على الجهة المنازعة فيه بعد ذلك أن تلجأ إلى المحكمة المختصة طبقا للفقرة الأخيرة من المادة 697 من مدونة التجارة».

وتم استئناف الحكم بالبناء على عدم ارتكازه على أساس لأن الإدارة الجبائية تتخذ دائما مركز المدعى عليه وأن المقاوله هي التي يجب أن تلجأ إلى المحكمة لعرض موجب طعنها وأنه لم يكن هناك بد من اللجوء إلى المحكمة المختصة استنادا للمادة 697 من مدونة التجارة.

وذهبت الغرفة الإدارية⁽⁴⁰⁾ وهي تلغي الحكم المستأنف وتصرح باختصاص المحكمة الإدارية للبت في الطلب إلى القول بما يلي:

«حيث إن الخازن العام عندما رفع الأمر إلى المحكمة الإدارية استنادا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 697 من مدونة التجارة خشية سقوط الحق وطلب منها الإشهاد بثبوت مديونيته فإن ذلك لا يعني أنه نقل اختصاص القاضي المنتدب إلى المحكمة الإدارية ولكنه حسبه أنه رفع أمامها المنازعة في الدين باعتباره دينا ضريبيا يرجع إلى اختصاصها طبقا للمادة 8 من القانون

(39) حكم المحكمة الإدارية بأكادير بالملف عدد 04/310 بتاريخ 04/06/17.

(40) قرار الغرفة الإدارية عدد 350 بتاريخ 2008/04/30 بالملف الإداري 08/1/4/306.

90-41 وطلب منها تكليف الملزم بعرض موجبات طعنه وأوجه المنازعة ولا يمنع المحكمة الإدارية من القضاء في المنازعة قبولاً أو رفضاً إن رفع في مثل نازلة الحال وخروجاً عن الأصل من طرف الإدارة بدل الملزم تطبيقاً لتوجه... المادة 617 المشار إليها أعلاه فلم يكن الحكم المستأنف في محله وواجب الإلغاء.

وفي نازلة أخرى تتعلق بنفس الموضوع تتلخص وقائعها في أن الطاعنة تقدمت بدعوى أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تلتبس في ختامها التصريح بسقوط الدين الضريبي لعدم التصريح به داخل الأجل القانوني وبعد أن أجابت الخزينة العامة بأن الدين المذكور غير مشمول بالتصريح المذكور بالمادة 568 من مدونة التجارة وقد تم إصداره بعد الحكم بفتح مسطرة التسوية وهو خاضع لمقتضيات المادة 575 من م.ت التي تنص على أنه يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح التسوية بالأسبقية على كل الديون الأخرى سواء كانت مقرونة أم لا بامتيازات أو ضمانات فهي الأولى بالتسبيق والتمس رفض الطلب.

وذهبت المحكمة الإدارية⁽⁴¹⁾ وهي تقضي بعدم اختصاصها للبت في الطلب إلى القول بما يلي: «يقرر القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بناء على اقتراحات السنديك قبول الدين أو رفضه أو يعاين وجود دعوى جارية أو أن المنازعة لا تدخل في اختصاصه... طلب مقدم إلى المحكمة الإدارية قصد الحكم بسقوط دين يرجع اختصاص النظر فيه إلى القاضي المنتدب عدم اختصاصها للبت في الطلب نصه نعم».

وبخصوص موقف المجلس الأعلى (الغرفة التجارية) من الإشكال المطروح في نازلة من نفس القبيل في قضية تتلخص وقائعها في أن قابض الضرائب بمراكش (بالحي المحمدي) تقدم بتصريح بالدين لدى سنديك التسوية القضائية يطالب بقبول دينه المحدد في 583.394,76 درهم بصفة امتياز، وبعد أن أصدر القاضي المنتدب قبول الدين المصرح به استأنفته شركة ستراكوب كان محل تعديل من

(41) حكم إدارية الدار البيضاء عدد 07/1893 ش.ق بتاريخ 08/06/16 حكم عدد 1150.

طرف محكمة الاستئناف في مبلغ 579.905,20 درهما بقرارها عدد 74 بتاريخ 2006/02/14 وقد نعى الطاعن قابض الضرائب على القرار المطعون فيه خرق قواعد الاختصاص، ذلك أنه صرح بدينه في ذمة شركة ستراكوب في مبلغ 583.394,72 درهما وأن القرار صرح بتقادم جزء من الدين المصرح به حدده في مبلغ 3.489,50 درهما لكون التصريح بالدين لم يقع إلا بعد مرور أزيد من أربع سنوات من التاريخ المحدد لتحصيله، في حين أن النزاعات المتعلقة بإجراءات تحصيل الديون العمومية يرجع الاختصاص فيه للقضاء الإداري وكذلك القول بتقادم الدين الضريبي من عدمه مما يجعل المحكمة متجاوزة لاختصاصها ويكون قرارها عرضة للنقض.

وذهبت الغرفة التجارية⁽⁴²⁾ إلى القول وهي تقرر نقض القرار المذكور وإحالة على المحكمة لتبت فيه بهيئة أخرى ما يلي:

«حيث استندت المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه فيما قضت به في تعديل الأمر المستأنف إلى ما جاءت به من أنه نظرا لكون التصريح بالدين المتعلق بالضريبة لم يقع إلا بعد مرور أزيد من أربع سنوات من التاريخ المحدد لتحصيله، مما ينبغي معه خصم ذلك المبلغ من مجموع الدين المقبول»

«من حيث إن الطاعن أدلى رفقة تصريحه كإثبات للدين بجدول الضرائب الذي يعتبر (المادة 8 من مدونة تحصيل الديون العمومية) سنداً تنفيذياً لا يمكن للقاضي المنتدب عنه تحقيق الدين المتعلق به ولا لمحكمة الاستئناف التي تبت في أمر القاضي المذكور كدرجة ثانية أن تعدله بالتخفيض بناء على منازعة المدين بل عليها أن تقبل الدين المصرح به ما لم يدل المدين بما يفيد منازعته أمام الجهة المختصة في الجدول أي المحكمة الإدارية، إذ في هذه الحالة عليها أن تصرح بعدم الاختصاص والمحكمة التي تصدت بتعديل الدين المصرح به بناء على

(42) قرار الغرفة التجارية عدد 1424 بتاريخ 09/10/07 بالملف عدد 07/1/3/55 قضية قابض قبضة الحي المحمدي ضد شركة ستراكوب.

تقادم جزء منه تكون قد خرقت قواعد الاختصاص وبتت في نقطة يرجع أمر الحسم فيها إلى المحكمة الادارية مما يتعين معه نقض قرارها بخصوص ذلك.»
والبين من قرار الغرفة التجارية أنها سطرت من خلالها قرارها المذكور القواعد التالية:

- إن الدين العمومي المصرح به داخل الآجال القانونية والمبني على جداول ضريبية مذيلة بالصيغة التنفيذية تعتبر بمثابة سند تنفيذي ويجب أن يقبل من طرف القاضي المنتدب في إطار مقتضيات الفصل 697 من مدونة التجارة 95/15.

- إنه عند المنازعة في استحقاق الدين العمومي أمام الجهة القضائية المختصة وهي المحكمة الادارية من طرف المدين يصرح القاضي المنتدب بعدم اختصاصه للبت فيه.

- إنه لا يجوز للقاضي المنتدب عبر تحقيق الدين العمومي ولا لمحكمة الاستئناف بمثابة الطعن فيه بالاستئناف أن تعدله بالتخفيض بالاستناد إلى عنصر التقادم المنصوص عليه بالفصل 123 من قانون 97/25 المتعلق بمدونة التحصيل وإنها لو فعلت ذلك تكون خارقة لقواعد الاختصاص النوعي الذي يجعل المحكمة الادارية هي المختصة بالبت في النزاعات الضريبية ونزاعات التحصيل.

وفي نازلة أخرى بين الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي وشركة سودبيلدينغ عابت هذه الأخيرة على القرار الصادر عن محكمة الاستئناف بمراكش رقم 369 بالملف عدد 66/6/624 فساد التعليل والتأويل الخاطيء للقانون حينما اعتبر أن الجداول الصادرة عن الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي تعتبر سندات رسمية تكتسي حججا رسمية، وأنه لما اعتبر أن الطاعنة لم تسلك المساطر القضائية لإلغاء مضمون تلك الجداول يكون مخالفا للمادتين 642 و656 من مدونة التجارة التي تخول للسنديك سلوك مثل هاته المساطر.

وذهبت الغرفة التجارية⁽⁴³⁾ بالمجلس الأعلى وهي تقضي بنقض القرار المذكور إلى القول بما يلي:

«وحاصل ما ذهبت إليه أنها اعتبرت قائمة المداخل الصادرة عن المطلوب سندات رسمية مضمّنة عليها القابلية للتنفيذ والاستخلاص، كما يقرر ذلك الفصل 28 من ظهير 1972/07/27 المتعلق بنظام الضمان الاجتماعي أضحي مستحقاً في مواجهة الملزم الطالبة ما دامت لم تطعن فيها في حين ولو أن الديون موضوع التحقيق هي ديون عمومية فإنها لم تستنفذ طرق التحصيل الحبي والجبري بشأنها حتى تأخذ الجداول والقوائم المتعلقة بها صفة السند الرسمي عملاً بما تقضي به المواد التي تجيز استيفاء الديون العمومية عن طريق الأداء التلقائي والفصل 5 التي توجب على الإدارة إخبار الملزمين بتواريخ الشروع في التحصيل... والفصل 36 الذي ينص على أنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر».

«وهكذا، ومن كل ما ذكر لا يستقيم قانونا القول بأن الجداول المدلى بها للقاضي المنتدب هي سندات رسمية لم يطعن فيها أمام الجهة المختصة، والحال أنه تم الإدلاء بها لأول مرة أمام هذا الأخير ولم تصبح بعد سندات رسمية حتى يعاب على المدينة عدم الطعن فيها، فضلاً عن أن السند التنفيذي نفسه لا يكون موضوع منازعة جدية يجرده القضاء الإداري من القابلية للتنفيذ مما يبقى معه القرار متسماً بفساد التعليل المعتبر بمثابة انعدامه وعرضة للنقض».

وفي نازلة أخرى، ذهب قضاء الغرفة التجارية⁽⁴⁴⁾ في منحي آخر في قضية تتلخص وقائعها في أنه بعد فتح مسطرة التسوية القضائية في حق الشركة العقارية لتانسيفت تقدم الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بتصريح بالدين

(43) قرار الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى عدد 798 بتاريخ 10/05/13 بالملف عدد 09/1/3/15 شركة سوديلدينغ ضد الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

(44) قرار الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى القسم الأول قرار عدد 181 بتاريخ 2010/02/04 ملف عدد 08/1/3/1006 قضية الشركة العقارية لتانسيفت ضد ص وض ج.

أمام السنديك المعين وحدد دينه بصفة امتيازية في مبلغ 2.000.000,00 درهم، وبعد عرض التصريح على رئيس المقاوله نازع فيه كليا بعله أن الشركة لا تتوفر على أي مستخدم وغير مدينة بأي مبلغ، وبعد تبادل الردود والأجوبة أصدر القاضي المنتدب أمره بعدم قبول الطلب لكون الدين المصرح به قد طاله التقادم عملا بمقتضيات الفصل 76 من ظهير 72/07/27 أيده محكمة الاستئناف وتم الطعن في قرارها بالنقض بعله أن القاضي المنتدب ليس من حقه مناقشة عنصر التقادم المنصوص عليه بالفصل 76 أعلاه، وان التصريح بسقوط حقه في دعوى التحصيل تدخل في نطاق اختصاص القضاء الإداري في إطار المنازعة في إجراءات تحصيل دينه الذي يعتبر ديناً عمومياً، في حين أن القرار المطعون فيه منح للقاضي المنتدب اختصاصات خارجة عن النطاق القانوني المحدد له في تحقيق الدين وأن القرار المطعون فيه بالنقض يكون بذلك غير مبني على أساس ومتجاوز لمقتضيات المادة 695 من مدونة التجارة مما يعرضه للنقض.

«وذابت الغرفة التجارية إلى القول وهي ترفض طلب النقض ما يلي :
 «... وأن ما أثاره المستأنف بكون القاضي المنتدب تجاوز اختصاصه وأن التصريح بسقوط الدين يتعلق بدعوى التحصيل والتي هي من اختصاص القضاء الإداري يبقى غير مرتكز على أساس لأن القاضي المنتدب يتأكد من ثبوت الدين واستحقاقه، وأن ما يخرج عن اختصاصه هو الحسم في وعاء المديونية بالنسبة للديون العمومية، أما إذا كان الدين ثابتاً بموجب القوائم والبيانات الحسابية ولم تتم المطالبة به إلى أن طاله السقوط، فإن القاضي المنتدب يبقى مختصاً بمعاينة ذلك والتأكد منه وترتيب الآثار القانونية على ذلك، فيكون قد صادف الصواب بتطبيقه مقتضيات الفصل 76 من القانون المتعلق بنظام الضمان الاجتماعي على تقادم ديون الصندوق الذي حدد المسطرة الخاصة لهذا الاجراء ولو تعلق الأمر بمبلغ الدين وحصره، وكان موقفه صائباً لما اعتبر القاضي المنتدب مختصاً بتحقيق دين الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.... وبذلك لم يخرق القرار أي مقتضى وأتى مرتكزاً على أساس والوسيلة على غير أساس.»

طبيعة الامتياز المخول للخرينة العامة، حدوده ومجالاته، هل يتعلق بالمنقول أم يمتد إلى العقار؟

تنص المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه «لتحصيل الضرائب والرسوم، تتمتع الخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجداول أو قائمة الإيرادات بامتياز الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، وكذا على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لأشغالها»

وإذا كانت مقتضيات المادة 105 أعلاه تخول الامتياز للخرينة وفق الأسبقية في تحصيل الديون العمومية، فإن هذا الامتياز لا يمتد إلى منتوج العقار، جاء في قرار محكمة الاستئناف التجارية⁽⁴⁵⁾ وهي تجيب عن الوسيلة المتعلقة بامتياز الخزينة على منتوج العقار المرتهن وتقضي برده وتؤيد الأمر الاستعجالي الصادر عن رئيس المحكمة التجارية بالملف عدد 07/1/1855 «وحيث إنه بخصوص الدفع تكون ديون الخزينة لها امتياز على باقي الديون بخصوص بيع العقار، فإن الفصل 56 من ظهير 1962/3/15 المتعلق بنظام المتابعات في ميدان الضرائب لا يتحدث عن أي امتياز للخرينة على منتوج بيع العقارات بل إنه حصر مفعول دينها على ثمن المنقولات والمعدات والبضاعة ولم يورد منتوج بيع العقار ضمن الامتياز؛

وحيث إضافة إلى ما ذكر فإن المادة 105 وما يليها من القانون رقم 97/15 لا تعطي الخزينة العامة أي امتياز على العقار، ومن ثم فالدائن المرتهن للعقار والذي هو المستأنف عليه في نازلة الحال يتمتع بحق الأسبقية لاستخلاص دينه على باقي الدائنين».

وفي نازلة من هذا القبيل، ذهب رئيس المحكمة التجارية بالدار البيضاء⁽⁴⁶⁾

(45) قرار محكمة الاستئناف التجارية رقم 08/1760 بتاريخ 08/04/08 بالملف 04/08/670.

(46) أمر رئيس المحكمة التجارية بالدار البيضاء ملف رقم 10/1/1369 بتاريخ 10/07/14.

أمر رئيس المحكمة التجارية بالدار البيضاء ملف رقم 10/1/1648 بتاريخ 10/07/23.

وهو يأمر برفع تعرض قابض الضرائب بالبيضاء الواقع على العقار لكونه لا يتمتع بأي امتياز حوله إلى القول بما يلي:

«حيث إنه بخصوص امتياز المدعى عليها بمقتضى المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإنه محصور على الأموال الراجعة للملزم بالضريبة على المنقولات والمعدات والأدوات وما ينتجه العقار فقط .

وحيث إنه المستقر عليه أن ثمن بيع العقار لا يندرج ضمن دائرة تلك الأموال وبالتالي تبقى المدعية صاحبة الرهن لها الأولوية في استخلاص دينها من منتوج البيع مما يتعين معه الاستجابة لطلب رافعه».

وقد أكد المجلس الأعلى في عدة قرارات⁽⁴⁷⁾ أن الامتياز العام المخول للخرينة والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بمقتضى المادة 105 من مدونة التحصيل 97/15 يتعلق بالمنقولات والمعدات والبضائع وما ينتجه العقار من غل ولا يتعلق بمنتوج العقار المرهون جاء فيه ما يلي:

«... فإن المادة 106 من القانون 97/15... حصرت الامتياز العام الذي يتمتع به الصندوق على المنقولات والمعدات والبضائع والغل وما تنتجه العقارات والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه التي اعتمدت مقتضيات المادة 106 المذكور ورتبت على ذلك كون تعرض الطاعن على منتوج بيع العقار المرهون لفائدة البنك المطلوب غير قائم على أساس مؤيدة الأمر الابتدائي الذي قضى برفع التعرضات الصادرة عن الطاعن بكون قرارها مرتكزا على أساس ومعللا تعليلا كافيا والوسيلة على غير أساس».

وهو نفس المنحى الذي تأخذ به محاكم الاستئناف التجارية في عدة قرارات نذكر منها إحدى القرارات الصادرة عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء جاء في تعليقه جوابا عن الوسيلة المتعلقة بأسبقية ديون الخزينة على باقي الدائنين

(47) قرار الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى القسم الأول عدد 458 بتاريخ 2005/04/27 بالملف التجاري عدد 02/1/3/958.

تطبيقاً لمقتضيات المواد 1248 من ق.ل.ع والمادة 628 من مدونة التجارة والمادة 100 و106 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وحيث إنه بخصوص الدفع بكون ديون الخزينة لها امتياز على باقي الديون بخصوص بيع العقار، فإن الفصل 56 من ظهير 1962/03/15 المتعلق بنظام المتابعات في ميدان الضرائب لا يتحدث عن أي امتياز للخزينة على منتج بيع العقارات بل إنه حصر مفعول دينها على ثمن المنقولات والمعدات والبضاعة ولم يورد منتج بيع العقار ضمن الامتياز.

وحيث إنه إضافة إلى ما ذكر، فإن المادة 105 وما يليها من القانون 97/15 لا يعطي للخزينة العامة أي امتياز على العقار ومن ثم فالدائن المرتهن للعقار والذي هو المستأنف عليه في نازلة الحال يتمتع بحق الأسبقية لاستخلاص دينه على باقي الدائنين».

هل تعتبر ديون الخزينة بمثابة الديون الحاملة لضمانات أو عقد ائتمان إيجاري تم شهرها ويستلزم إشعار السنديك للدائن طبقاً لمقتضيات الفصل 686 من مدونة التجارة أم تسري عليها مقتضيات الفصل 687 التي تلزم الدائن بتقديم تصريحه بالدين لدى السنديك داخل أجل شهرين من تاريخ نشر حكم فتح مسطرة التسوية القضائية بالجريدة الرسمية تحت طائلة السقوط ما لم يتم رفعه بدعوى رفع السقوط داخل أجل سنة من تاريخ صدور مقرر فتح المسطرة.

في نازلة من هذا القبيل، وبعد أن دفع الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بأنه مؤسسة عمومية وأن ديونها عمومية وتتمتع بامتياز عام وإنه كان على السنديك أن يشعره من أجل التصريح بديونه، ذهبت الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى⁽⁴⁸⁾ إلى القول وهي ترد تلك الوسيلة وتؤيد أمر القاضي المنتدب الذي استبعد دفعها بعدم التصريح بها داخل أجل شهرين من تاريخ فتح مسطرة التسوية القضائية.

«لكن حيث يستخلص من نص المادتين 686 و688 من مدونة التجارة

(48) قرار الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى عدد 10 بتاريخ 04/01/07 ملف عدد 03/2/3/735.

أن الدائنين الذين يعود دينهم لما قبل صدور حكم فتح المسطرة باستثناء المأجورين يوجهون تصريحهم بديونهم للسنديك ويشعر شخصيا الدائنين الحاملين ل ضمانات أو عقد ائتمان إيجاري تم شهرهما ويضم التصريح مبلغ الدين المستحق بتاريخ فتح المسطرة مع تحديد قسط الدين المؤجل في حالة التسوية القضائية، ويحدد التصريح طبيعة الامتياز أو الضمان الذي قد يكون الدين مقرونا به فإن هذه الصفة الأخيرة (مؤسسة عمومية) التي ولئن كانت تخول الطالب رتبة امتيازية أثناء مسطرة وفاء الديون فهي لا تعفيه من التصريح بمجموع دينه، كما هو الشأن بالنسبة للمأجورين ولو كانت مستحقته تخص الاقطاع من الأجور، هؤلاء الآخرين ولا يلزم بإشعاره لعدم توفره على ضمانات أو عقد ائتمان إيجاري تم شهرهما وقضى برفض الطلب».

وفي نازلة أخرى، ذهبت الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى وهي تؤيد نفس الاتجاه جوابا عن الوسيلة المثارة من طرف قابض البيضاء الواحة⁽⁴⁹⁾ الذي استبعد دين الخزينة لعدم التصريح به داخل الأجل القانوني وقد تضمنت الوسيلة ما معناه أنه طبقا للمادة 686 من مدونة التجارة لم يلزم المشرع الخزينة بالتصريح بديونها، بل يبقى من واجب السنديك مراسلة القابض نظرا لما تتمتع به هذه الديون من امتياز وأن المادة 100 من مدونة التحصيل تنص على أن السنديك باعتباره مؤتمنا على أموال الشركة ملزم بأداء الضرائب ولو لم يتقدم القابض بأي طلب، أما المادة 101 من نفس المدونة فتلزم كل حائز لأموال تعود للملزمين وتتمتع بامتياز الخزينة أن يدفعوا بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز الأموال التي يحوزونها، وكل هذه المقتضيات توضح أن ديون الخزينة العامة امتيازية خلاف ما ذهب إليه القرار الاستئنافي وتبين أنه يجب دفعها بالأولوية عن باقي الديون الأخرى ولو لم تكن مقرونة بأي امتياز أو ضمان، جاء في قرارها ما يلي:

(49) قرار الغرفة التجارية بالمجلس الأعلى القسم الأول عدد 404 بتاريخ 04/03/31 بالملف التجاري 03/2/3/1302 قابض البيضاء الواحة ضد الشركة الرسمية للصباغة والزجاج.

«... والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه التي اعتبرت أن دين الخزينة وإن كان ديناً امتيازياً بنص القانون «إلا أن هذا لا يعفيها من التصريح بدينها داخل الأجل المذكور على اعتبار أنها ليست من الدائنين الحاملين ل ضمانات أو عقد ائتمان ايجاري تم شهرهما لذلك، فانه ما دام التصريح بالدين قد تم خارج الأجل القانوني وليس بالملف ما يفيد رفع السقوط عن دينها من طرف القاضي المنتدب فإن ما تتمسك به المستأنفة المطلوبة بخصوص دين الخزينة العامة مرتكز على أساس قانوني تكون قد طبقت صحيح أحكام المقتضى المذكور، اعتباراً منها لما هدف إليه المشرع من مساواة بين الدائن العادي والدائن الامتيازي في إجبارية التصريح بالديون داخل الأجل المحدد قانوناً ومن ثم فإن الصفة الامتيازية لدين الخزينة العامة وإن كانت تخولها حق الأفضلية على غير الدائنين الآخرين خلال مسطرة وفاء الديون في حدود ما هو مقرر لها قانوناً فهي لا تعفيها من التصريح بديونها كما هو الشأن بالنسبة للمأجورين ولا يلزم بإشعارها بفتح المسطرة لعدم توفرها على ضمانات أو عقد ائتمان ايجاري تم شهرهما».

خاتمة :

وهكذا يتبين من استقراء مدونة التحصيل في الجانب المتعلق بايقاف تنفيذ الديون العمومية أن بعض بنودها خصوصاً فيما يتعلق بإجراءات التحصيل الجبري للدين العمومي، كالحجز على الأصل التجاري والحجز على العقار وإجراء الإكراه البدني والإشعار للغير الحائز والمتابعة بالدين العمومي في إطار صعوبة المقابلة تتسم بالإجمال والغموض وتطرح إشكاليات عديدة وتبايناً في الرأي بين العمل الإداري والقضائي.

لذا نقترح أن يتدخل المشرع بنصوص واضحة منظمة لإجراءات التحصيل الجبري تلك بالشكل الذي يزيل كل الاشكالات المطروحة حول ذلك بالاستئناس بالعمل القضائي واجتهاد المجلس الأعلى المتواتر في الموضوع.

والبين من استقراء الأوامر الاستعجالية الصادرة في موضوع إيقاف تنفيذ الدين العمومي يتضح أن جلها مؤسسة على أسباب جدية تكمن في تضريب شخص غير خاضع للضريبة أو خرق مسطرة فرضها أو تحصيلها أو سقوط الدين العمومي بالتقادم، مما يعني ذلك من جهة قيام خطأ في تفسير النصوص الجبائية أو في تطبيقها أو تهاون في تأسيس الضريبة أو تحصيلها من طرف الإدارة المعنية أو تحايل من طرف الملتزم للتملص من العبء الضريبي، ومن هنا يجب تأهيل الإدارة وتحديثها وتمكينها من الوسائل المادية اللازمة لتحمل عبء المحافظة على المال العام وتحقيق العدالة الجبائية، كما يجب تعميم ثقافة المواطن وجعلها أساس كل إصلاح ضريبي مع تجنيد كل القوى الفاعلة من أحزاب سياسية ونقابات وجمعيات ووسائل الإعلام السمعية البصرية لتوعية المواطنين بواجباتهم الضريبية وأهمية الضريبة في تمويل الشأن العام، مع خلق نظام ضريبي متكامل يقوم على الشفافية والتبسيط والعقلنة والمساواة في تحمل العبء الضريبي.

والقضاء الإداري باعتبار مهمته تنحصر في ضمان التوازن بين المصلحة العامة والخاصة والمحافظة على المال العام وحقوق و ضمانات الملتزمين، فهو من جهة شريك مع الإدارة في المحافظة على حقوق الخزينة وضامناً من جهة أخرى للحقوق والضمانات المقررة للملتزمين.

الإشعار للغير الحائز أية فعالية

الأستاذ محمد نميري

الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش

المقدمة

الأصل أن إجراءات التحصيل الضريبي وضعت لمواجهة الملزم الذي لم يوف بواجبه الضريبي، لكن ارتأى المشرع أن تمتد هذه الإجراءات لتشمل أشخاصاً آخرين يرتبطون بالملزم ويتعلق الأمر ب:

- ذوو الحقوق
- الأشخاص الذين اختار المدينون موطنهم الجبائي لديهم
- الشركات الضامنة أو المنشئة عن الإدماج أو الانفصال أو تحويل الشكل القانوني لشركة ما.
- الأشخاص الذين تسري عليهم مقتضيات التضامن :
 - المالك الجديد للعقار الفصل 94.
 - العدول الموثقون الخبراء المحاسبون والمحامون الفصل 95.
 - مسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها الفصل 101.
 - مستغلو الأصل التجاري الفصل 95.
 - المالك الجديد للسفينة الفصل 66.
 - ثم فئة أخرى يدخل فيها :
 - + المودع لديهم الفصل 100.
 - + الاغيار الحائزون الفصل 101.

ومعلوم أن تحصيل الديون العمومية هو سلسلة من الإجراءات أحاطها المشرع بضمانات حماية للملزم وكذا حماية للضمان العام تبدأ بالتحصيل الرضائي بتوجيه الإشعار الأول وإعلام الثاني تم التحصيل الجبري بمعنى الإنذار والحجز والبيع والإكراه البدني عن الاقتضاء.

إن مباشرة القابض لهذه الاجراءات تتطلب منه وقتا كبيرا وإمكانيات وصبر وأناة واحترام حقوق الملزمين والسهر على ضمان حقوق الخزينة، والكل تحت طائلة الجزاء، فكان أن سن المشرع طريقة أخرى غير مكلفة وفعالة وسريعة ولا تحتاج إلى ما تحتاجه الإجراءات الأخرى ويتعلق الأمر بالإشعار للغير الحائز.

وهو إجراء اقتبسه المشرع من القانون الفرنسي⁽¹⁾ وذلك في الوقت الذي راكمت فيه محكمة النقض ومجلس الدولة والمحاكم التابعة لهما من التجارب بما سمح لهذه المنظومة القضائية من إعطاء قيمة مضافة لهذا الإجراء وبما مكن الخزينة من وسيلة إضافية وفعالة من تحصيل ديونها⁽²⁾ فهل اللجوء إلى مباشرة هذا الإجراء من طرف القابض نظرا لفعاليته من شأنه أن يحل مشاكل التحصيل؟.

أن فعالية كل إجراء لا تكمن في النتيجة المحصل عليها بقدر ما تكمن في مشروعيته في حد ذاته.

لقد تطرق المشرع إلى هذا الإجراء في الفصول 101 و102 و103 و104 من مدونة التحصيل وألزم في الفصل 101 المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها الملزمون بالضريبة أو الرسوم والديون الأخرى المتمتعة بالامتياز أن يدفعوا وفاء عن الملزمين بناء على طلب المحاسب على شكل إشعار للغير الحائز الأموال التي يحوزونها أو التي يدينون بها وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملزمين.

(1) نظم المشرع الفرنسي الإشعار للغير الحائز في المواد L 263 et L 262 من كتاب المساطر الجنائية.

(2) تم ما يناهز 611.260 إشعار للغير الحائز سنة 1997 تمت الاستجابة بالأداء إلى ما يقارب 188995 إشعار بنسبة مائوية تقدر بـ 30,9 % من مجموع الطلبات ذكرته د جهد كان حجية في كتابها «تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي الطبعة الأولى ماي 2006 الصفحة 248 هامش.

وأخضع أيضا لنفس الالتزامات مسييرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها، ونصت المادة 102 على ما يترتب على هذا الإشعار من تسليم فوري للأموال لفائدة المحاسب، أما المادة الأخيرة 104 فقد أشارت إلى إمكانية إلزام الأشخاص الوارد تعدادهم في المادة 100 والمواد أعلاه عند امتناعهم عن الوفاء عن الملزمين بنفس الطرق المستعملة ضد هؤلاء.

ومقارنة لهذه المقتضيات بتلك الواردة في كتاب المساطر الجبائية الفرنسي يتبين أنها تكاد تكون نفسها.

فهل صياغة المواد المنظمة للإشعار للغير الحائز تسعف والحالة هذه في اللجوء إلى هذا الإجراء دون خضوعه إلى قواعد أخرى؟.

الجواب بالطبع لا لأن الفصول المذكورة لم تتعرض للشكليات الأساسية الواجب توافرها في الإشعار، كما أنها لم تتكلم عن مسألة التبليغ وعن طرق التبليغ وغيرها ولم تناول مسطرة الطعن في هذا الإجراء لا إداريا ولا قضائيا.

فهل يتعين الرجوع بشأن ذلك إلى القواعد العامة في الطعون في منازعات التحصيل (المواد 117 وما بعدها)؟.

إن الإشعار للغير الحائز هو مسطرة مبسطة للحجز ما للمدين لدى الغير وقد عرف أيضا بأنه بمثابة حكم بالمصادقة على حجز ما للمدين لدى الغير المكتسب لقوة الأمر المقضي، حكما يخول للقباض مدينا إضافيا بحيث يكون له الخيار في أن يسلك ضد الملزم المتابعات المباشرة الأخرى المنصوص عليها في المادة 39 وما بعد من مدونة التحصيل أي الإنذار والحجز والبيع أو أن يلجأ إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز نظرا لبساطتها وفعاليتها أو أن يلجأ إلى الحجز ما للمدين لدى الغير المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية لأنه ليس في القانون ما يمنعه من القيام بذلك، فالأمر يخضع لسلطته وهي سلطة ملائمة أو أن يسلك نفس طرق التحصيل الجبرية ضد الحائز عند امتناعه.

فما هو مجال تطبيق هذا الإجراء وما هي القواعد المرتبطة بالشكل وبالتبليغ وما هي طرق الطعن فيه؟.

المبحث الأول : مجال تطبيق الإجراء

إن الإشعار للغير الحائز وحسب ما تنص عليه المادة 101 من مدونة التحصيل مباشر ضد الأغيار أولا وذلك من أجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى المستحقة والمتمتعة بامتياز الخزينة ثانيا.

أولا : الأغيار

إن الفصل المذكور قد أشار على سبيل المثال إلى بعض الأغيار من محاسبين عموميين ومقتصدين ومكترين وكل الحائزين أو المدينين الملزمين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة العامة، وينسحب مفهوم الأغيار كذلك إلى كل الأشخاص العمومية المودع لديها الأموال بأي سند سواء تعلق الأمر بالأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات وغيرها أو الأشخاص الاعتبارية.

وهكذا يخضع لمسطرة الإشعار للغير الحائز مسيرو الشركات ومتصرفوها أو مديروها بالنسبة للضرائب والرسوم المترتبة على هذه الشركات والمكثرون والوكيل والشريك والبنك والمستأجر وغيرهم.

وقد أثير تساؤل حول ما إذا كان الولي أو الوصي أو النائب القانوني يعتبر غيرا وبالتالي يمكن الحجز على أموال القاصر الذي ينوب عنه فيها.

وقد اختلف في الأمر إلا أن الرأي الراجح ذهب إلى امكانية ذلك استنادا إلى العلاقة الرابطة بينهما باعتبارها ليست علاقة تبعية ولأنهم ليسوا طرفا في الحق في التنفيذ وأنهم يتمتعون باستقلال تام في مواجهة القاصر.⁽³⁾

(3) ذ. يونس الزهري : الحجز لدى الغير في القانون المغربي، ص 128.

ثانيا : الديون موضوع الإشعار للغير الحائز

تتميز الديون العمومية لكي تكون موضوع الإشعار للغير الحائز بأنها ديون ممتازة كما أنها ديون مستحقة.

صفة الامتياز : إن الأموال التي تكون موضوع الإشعار للغير الحائز هي الديون العمومية الوارد التنصيب عليها في المادة الثانية من مدونة التحصيل وهي الضرائب المباشرة للدولة والرسوم المماثلة وكذا الضريبة على القيمة المضافة المشار إليها بعبارة «الضرائب والديون»

- الحقوق والرسوم الجمركية،
- مداخيل التسجيل والتمبر والرسوم المماثلة،
- مداخيل وعائدات أملاك الدولة،
- حصيلة الاستغلالات والمساهمات المالية للدولة،
- الغرامات والادانات النقدية،
- ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها،
- سائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها التي يعهد بقبضها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل باستثناء الديون ذات الطابع التجاري⁽⁴⁾.

وقد نصت المادة الأولى من نفس القانون على أن مصدر هذا الدين العمومي هو القانون والأنظمة الجاري بها العمل أو الأحكام القضائية وقرارات القضاء أو الاتفاقات، في حين أن الهيآت المكلفة بالتحصيل قد حددها المشرع في المادة الثالثة حيث ورد التنصيب عليهم كالتالي:

- الخازن العام للمملكة،
- الخزنة الجهويون،

(4) الديون غير الممتازة التي لا تكون مستحقة إلا بأحكام قضائية مثلاً.

- خزنة العملات،
 - الخزنة الإقليمية،
 - والقباض الجماعيون،
 - قباض الجمارك الضرائب الغير المباشرة وقباض التسجيل.
- صفة الاستحقاق : فلا يمكن اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز لتحصيل الديون العمومية ما لم تكن مستحقة.
- فالمادة 13 من مدونة التحصيل حددت شهرين كحد أقصى ونصت على ما يلي:
- أن تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها.
 - وابتداء من هذا التاريخ يمكن للقباض اللجوء إلى المطالبة سواء رضائيا أو جبريا والأمر يتعلق بطبيعة الحال هنا بتحصيل الضريبة عن طريق إصدار الجداول.
 - وتستحق الضرائب على الفور عندما يتم إصدارها على سبيل التسوية بناء على إقرار الملمزم (المادة 18 من مدونة التحصيل).
 - وكذا وقبل انتهاء أجل الاستحقاق اذا غادر الملمزم التراب المغربي حيث نصت المادة 19 من نفس القانون على أنه « تستحق فورا الديون المترتبة على ذمة الملمزم والقبالة للأداء بأجل إذا لم يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي.
 - وتستحق فورا إذا شرع الملمزم في إضعاف الضمان العام لدائنيه، فيمكن للقباض وهو يشكل أحد هؤلاء الدائنين المطالبة بدينه على الفور.
 - كما تستحق الضرائب ويسمح بالمطالبة بها على الفور إذا توقف الملمزم عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة أو عند إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل

القانوني للشركة، وبشكل عام في حالة تغيير يطرأ على الشخص الملزم (المادة 19 من مدونة التحصيل).

وهكذا فإنه لا يحق للقبض اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز لتحصيل الضرائب إلا إذا كانت مستحقة وفق ما ذكر أعلاه إلا إذا خاف على إضعاف الذمة المالية للخرينة كان يبدي الملزم بعض التصرفات المريبة كالحالات المنصوص عليها في المادة 19 السالفة الذكر فإن بإمكانه اللجوء إلى الإشعار للغير الحائز لمباغتته.

والجدير بالذكر أنه إذا توصل المحاسب من إدارة الضرائب بصفتها مصلحة وعاء ضريبي بإخبار بتصحيح جبائي بالنسبة للملزم، فإن المحاسب لا يحق له اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز وإن كان يحق له اتخاذ كافة التدابير اللازمة للمحافظة على ضمان الخزينة لكن شريطة أن لا تعرقل هذه التدابير النشاط العادي للمقاولة والسبب راجع إلى كون تقدير الضريبة وتحديداتها لا يتأتى إلا بعد انتهاء مسطرة التصحيح ومعرفة القدر المستحق من الدين.

والإقدام على مباشرة هذا الإجراء يستوجب مراعاة حقوق الطرفين الملزم والإدارة وبالتالي يتعين سبك هذه الخصوصية في شكل الإجراء بتضمينه البيانات الجوهرية التي تترتب عن عدم مراعاتها بطلان الإجراء وباقي الإجراءات الأخرى.

المبحث الثاني : شكليات الإشعار للغير الحائز وإشكالية التبليغ وأنواعه

لم يتطرق المشرع المغربي إلى البيانات الواجب توفرها في الإشعار للغير الحائز كنظيره الفرنسي، ونظرا لبساطة هذا الإجراء وخطورته ونظرا للغاية المتوخاة من سلوكه وهي الفعالية في تحصيل الديون استلزم الأمر ضرورة توفره على بعض البيانات الجوهرية.

الفرع الأول : تشكيلات الإشعار للغير الحائز

لابد من توافر البيانات التالية في الإشعار للغير الحائز :

- صفة الحائز، مكر أو مسير شركة أو متصرفها أو مديرها،
- مبلغ الدين وإلى كونه ممتازا ومعلوم فإن الديون الأخرى غير الممتازة فإن الحائز غير ملزم بتسليمها وفي هذا الصدد ينبغي على القابض أن يرفق الإشعار بما يفيد طبيعة الدين، كان يرفقه بمستخرج من جدول الضريبة الذي يحصل عليه من طرف إدارة الضرائب مشار فيه إلى نوع الضريبة وسنة وضعها وتاريخ الأمر بتحصيلها.

إن الالتزام الذي يقع على الحائز هو التزام مصدره القانون، وبالتالي فقد اعتبر نظرا لصفته هاته مدينا لفائدة الخزينة ومعلوم أنه يحق لهذا الأخير أن يدفع عنه غائلة هذا الدين بكل الدفعوعات التي يمكن أن يتمسك بها المدين الأصلي، فقد تتولد عن تطبيق الإشعار للغير الحائز أحكام التضامن بين الملزم وبين الحائز.

وباعتبار أن الحائز مدين متضامن، فإنه يحق له أن يتمسك بالدفع الشخصية الخاصة والدفع المشتركة بين المدينين المتضامنين جميعا (الفصل 168 من قلم) ومن هذا المنطلق يحق له أن يدفع بتقادم الوعاء الضريبي ويمتنع عن تسليم الأموال التي في حوزته ومن هنا تبرز مسؤولية المحاسب عن مراقبة الجداول الضريبية التي ترد عليه من الإدارة الضريبية لأن هاته الأخيرة هي المكلفة بإعداد الإشعارات بالموازاة مع إصدار الجداول.

- الدعوة إلى الأداء الفوري،
- الإشارة في منطوق الإشعار إلى المقتضى القانوني المؤسس عليه الإجراء،
- الإشارة إلى اسم الملزم ورقم حسابه البنكي،
- وبما يفيد التبليغ القانوني، وقد يكون إثبات ذلك بأصل الإشعار نفسه أو

بأية وثيقة تقوم مقامه، وبالإشارة إلى كون الملزم فإنه أشعر بمضمون هذا الإجراء.

الفرع الثاني : إشكالية التبليغ

لم ينص المشرع المغربي في المواد المنظمة للإشعار للغير الحائز على كيفية التبليغ ولا على شكلياته وعلى ما إذا كان وجوباً بالنسبة للملزم أم كذلك بالنسبة للحائز، بل اكتفى بالتنصيص على وجوب دفع الحائزين أو المودع لديهم والمحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين ومسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها الأموال التي في حوزتهم فوراً وبمجرد إشعارهم بهذا الإجراء ومن تم كان من اللازم التساؤل حول ما إذا كان وجوباً إشعار الملزم بهذا الإجراء على اعتبار أن الإشعار للغير الحائز لا يكون له مفعول ما لم يبلغ إلى هؤلاء إذ كيف يعقل أن يطالب هؤلاء بتسليم ما بين أيديهم من أموال تعود للملزم دون أن يكونوا على علم بذلك.

أولاً - تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى الملزم

إن العلاقة التي ينبغي أن تربط إدارة التحصيل بالملزم يجب أن تكون مبنية على أساس المواطنة والوعي الكامل بالمسؤولية وليس على أساس المbaughة والشطط في استعمال الحق ومن هذا المنطلق يتعين أن يشعر الملزم بهذا الإجراء قبل أن يشعر به مدينوه وهو اتجاه سبق أن تبنته محكمة النقض الفرنسية⁽⁵⁾ منذ 1973 ورتبت على عدم تبليغ الإجراء إلى الملزم البطان، وفي هذا الاتجاه أيضاً اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش تبليغ الملزم بهذا الإجراء ضرورياً وما جاء في قرارها «وحيث إنه باستقرار المقتضيات القانونية أعلاه يتبين أن المشرع وإن كان لم يشترط ضرورة احترام إجراءات معينة إزاء الملزم قبل اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز فإنه ونظراً للطابع الاستثنائي للمسطرة المذكورة وما يترتب عنها من تسليم فوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار والمودع لديهم مع ما

(5) قرار مبدأ محكمة النقض الفرنسية - الغرفة التجارية مؤرخ في 1973/11/13.

قد يسفر عنه ذلك للمعني بالأمر من أضرار، واعتبارا كذلك لمبدأ حق الدفاع الذي يعد من المبادئ الأساسية الواجب احترامها حتى في حالة عدم النص عليها صراحة فإن القابض يبقى ملزما بتوجيه إشعار إلى الخاضع قصد إخباره بإجراءات الإستخلاص المباشرة في حقه عن طريق الإشعار للغير الحائز⁽⁶⁾ وهو بطبيعة الحال اتجاه مخالف لمن يرى في الإشعار فقط وسيلة لمحاربة التهرب من أداء الواجب الضريبي أو وسيلة لمباغثة الملمزم سيئ النية.

وإذا كان التبليغ واجبا للملمزم فما هي شكلياته وأنواعه؟

ثانيا - شكليات التبليغ وأنواعه

لم ينص المشرع المغربي في المواد المنظمة لهذا الإجراء على شكل التبليغ وأنواعه. واعتبارا لكون الإجراء المذكور إجراء استثنائيا للحصول فإنه تطبق بشأنه المقتضيات المنظمة لتبليغ إجراءات التحصيل المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية عن طريق مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخرينة العامة والمفوضين القضائيين، وعن طريق السلطة المحلية أو بواسطة البريد المضمون.

ثالثا - أثر التبليغ

إن تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى الملمزم يقطع التقادم الجاري في مواجهة الملمزم أما أثره في مواجهة الحائز فهو التسليم الفوري لهذه الأموال إلى القابض مع الإشارة إلى أن أنواع التبليغ هذه بالنسبة للحائز هي نفسها التي سبقت الإشارة إليها.

إن التسليم الفوري كأثر لتبليغ الإشعار للغير الحائز إلى الحائز قد يصطدم ببعض العراقيل من قبل الحجز على أرصدة الحسابات البنكية.

(6) قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش رقم 216 بتاريخ 13/03/2010 الملف رقم 843/9/2009.

المبحث الثالث: الحجز على الحسابات البنكية

الحسابات البنكية التي غالبا ما تكون موضوع تعرض من طرف المحاسب هي الحسابات للإطلاع (الحسابات الجارية) والحسابات لأجل (حساب الودائع).

الفقرة الأولى: الحسابات للإطلاع (الحسابات الجارية)

فالحساب بالإطلاع هو عقد يربط البنك بزبونه أساسه اتفاق الطرفين على تقييد ديون الزبون إزاء البنك وديون هذا الأخير إزاء الزبون على شكل أبواب دائنة ومدينه وبدمجها يتأتى استخراج رصيد لفائدة كل طرف⁽⁷⁾ وتسرى الفوائد بقوة القانون لفائدة البنك باعتباره طرفا ممو لا⁽⁸⁾.

ومن المعلوم أن عملية دمج أبواب الدائنة والمدينة تفرز استخراج رصيد مؤقت وعندما يكون دائما لفائدة الزبون، يتأتى حجز المبالغ المكونة له.

وهنا تكمن فعالية الإشعار للغير الحائز، حيث يتمكن القابض من حجز الرصيد وقد أثّرت هذه الإشكالية أمام القضاء الفرنسي فحسمتها محكمة النقض الفرنسية وقضت بجواز الحجز على الحساب الجاري بواسطة الإشعار للغير الحائز وذلك بمقتضى قرارها المؤرخ 13-11-1973.

في حين إذا تعلق الأمر بحجز أموال غير ممتازة أو بعلاقة بين طرفي القانون الخاص فإن بقاء الأبواب الدائنة والمدينة مفتوحة بين البنك وزبونه يستلزم من ذوي المصلحة الإسراع إلى القضاء الاستعجالي وفي الوقت المناسب إلى طلب قفل الحساب الجاري وحصره في الرصيد الدائن لمدينه، حتى يتمكن من تنفيذ الأمر الصادر لفائدته والقاضي له بالحجز على حساب مدينه⁽⁹⁾.

(7) الفصل 493 من مدونة التجارة.

(8) الفصل 495 من مدونة التجارة.

(9) حجز ما للمدين لدى الغير في جانبه النظري وجانبه التطبيقي اطروحة لنيل دبلوم الدراسات القضائية المعمقة في القانون الخاص د. خالد علوش الصفحة 105.

الفقرة الثانية : الحساب لأجل (حساب الودائع)

إن الإشكالات التي يمكن تصورها في الحسابات الجارية، والمتعلقة بعدم وضوح الرؤيا في الرصيد الممكن التعرض عليه على اعتبار أن هناك ابواب دائنة وأبواب مدينة، فإن التعرض على حساب الودائع لا يثير أية إشكالية من طبيعة ما ذكر وبالتالي فإن القابض يتأتى له وبكل سهولة مباشرة الإجراء المذكور عليه لأن الأمر يتعلق هنا بعقد يودع بموجبه شخص نقودا لدى المؤسسة البنكية لتتصرف فيها بكامل الحرية على شرط إرجاعها إياه حسب ماتم عليه الاتفاق وبطبيعة الحال فإن البنك يبقى مسؤولا عن هذه المبالغ كما يكون ملزما بتسليمها للقابض بناء على الإشعار للغير.

وعلى العموم فإنه وبمجرد أن يبلغ البنك بالإشعار للغير الحائز يجب عليه أن يصرح للدائن بالمبلغ المودع في الحساب وطبيعته كما يكون ملزما بتجميد الحساب في حدود المبالغ المطلوبة وأن يقدم كشف الحساب إلى الدائن عن الوضعية ابتداء من تاريخ الإشعار.

ولا بد من التذكير أنه في حالة تعدد الحسابات المفتوحة لنفس الزبون ومن نفس الوكالة أو في عدة وكالات لنفس المؤسسة البنكية فإن كلا من هذه الحسابات يعمل مستقلا عن الآخر، إلا إذا نص على خلاف ذلك (المادة 489 من مدونة التجارة).

ولهذه الغاية فإنه لا يمكن أن يسري مفعول الإشعار للغير الحائز المتعرض بموجبه على رصيد في حساب معين وأن يمتد إلى رصيد حساب آخر.

وبالنظر إلى إمكانية فتح حسابات متعددة لفائدة شخص واحد فإنه لا يمكن لهذه الوسيلة أن تنقص من الضمان العام للخزينة.

ولقد طرحت قضية رفع الحجز على حساب بنكي بعلة أن الأمر يتعلق بأموال الزبناء والأمر يتعلق بموثق ثبت من خلال وثائق الملف أنه يتوفر على الأقل على

أربع حسابات واستجاب القضاء الاستعجالي في المرحلة الابتدائية لطلب المعني بالأمر إلا أن محكمة الاستئناف ألغت الأمر لانعدام الجدية في النزاع مستخلصة ذلك من تعدد الحسابات المهنية والشخصية مما يجعل الشك يحوم حول صحة ما يدعي بشأنها خاصة وأن الطاعن سبق له أن استصدر حكماً لفائدته في قضية مماثلة تقضي برفع الحجز عن حساب مهني آخر بعدما أثبت توفره على حساب شخصي آخر والمفتوحين بنفس الوكالة البنكية⁽¹⁰⁾.

ولقد أثرت إشكالية التعرض على حساب زبائن المحامي⁽¹¹⁾ وقضت المحاكم الإدارية (القضاء الاستعجالي) برفع الحجز على الحساب استناداً على إشهاد صادر عن نقيب هيئة المحامين، ونعتقد أن مثل الاتجاه يفتقر إلى بعض الواقعية، ذلك أن الاستناد إلى إشهاد نقيب هيئة المحامين لا يصلح للإثبات على اعتبار أنه لن يكشف عن جديد، فالحساب معروف مسبقاً بأنه فتح كحساب للزبائن. لكن هل الأموال المودعة به هي كذلك أموال للزبائن؟ ويكبر هذا التساؤل في غياب الإثبات من طرف الملزم.

ويسري نفس التساؤل حول حساب الودائع الذي يديره مجلس هيئة المحامين⁽¹²⁾ وخاصة إذا لم يثبت المحامي أن الأمر يتعلق بودائع زبائنه خالصة وأنه قد تسلم أتعابه مسبقاً.

(10) قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش رقم 871 وتاريخ 2010/10/27 في الملف رقم 2010/2/150.

(11) أمر استعجالي الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمراكش أمر رقم 103 تاريخ 2009/10/01.

(12) ينص الفصل 57 من قانون المحاماة على «يؤسس على صعيد كل هيئة حساب ودائع وأداءات المحامين يديره مجلس هيئتها تودع به لزوماً المبالغ المسلمة للمحامين المسجلين بجدول هذه الهيئة على سبيل الوديعة وتتم بواسطته كل الاداءات 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 الادارات العمومية وشبه العمومية والمؤسسات والشركات إيداع المبالغ العائدة لموكلي المحامين بحساب الودائع والاداءات التابع لهيئتهم.

كل أداء تم خلافاً لهذه مقتضيات لا تكون له أية قوة إبرائية في مواجهة الموكل أو المحامي يتحمل مرتكب المخالفة عند الاقتضاء مسؤولية أداء المبالغ العائدة للموكل أو مصاريف وأتعاب المحامي يحدد طريقة تنظيم هذا الحساب نظامه الداخلي طبقاً للفقرة 8 من المادة 91 بعده تدخل هذه المادة حيز التنفيذ خلال سنة من تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية».

وارتباطا بالتعرض على الحسابات ينبغي الإشارة إلى أنه يتعين على القابض أن يتأكد من طبيعة الأموال المودعة، لأن هناك أموال يحضر عليه أن يتعرض عليها بحكم القانون وهو ما ينص عليه قانون المسطرة المدنية باعتباره القانون الأم حيث ينص الفصل 488 على هذه الحالات التي لا يمكن الحجز فيها وهي :

1 - التعويضات التي يصرح القانون بأنها غير قابلة للحجز

ومن الأمثلة على ذلك ما نص عليه الفصل 67 من ظهير 1972/6/27 المتعلق بالضمان الإجتماعي والذي نص على «أن التعويضات المقررة في هذا القانون لا يمكن التخلي عنها ولا حجزها ما عدا فيما يخص أداء الديون المتعلقة بالنفقة التي قد يلزم فيها المستفيدون من التعويضات، وذلك طبقا لنفس الشروط والحدود المطبقة على الأجور.

2 - النفقات (باعتبار ما تكتسبه من طابع معيشي وقد جاءت مطلقة سواء تعلق بالزوجة أم بغيرها)

3 - المبالغ التي تسبق أو ترد باعتبارها مصاريف مكتب أو جولة أو تجهيز أو تنقل أو نقل.

4 - المبالغ الممنوحة باعتبارها ردا لتسيقات أو أداء لمصاريف انفقها عامل مستخدم بصفة مستمرة أو مؤقتة لمناسبة عمله.

5 - المبالغ الممنوحة باعتبارها ردا لتسيقات أو أداء لمصاريف سينفقها الموظفون أو الأعوان المساعدون في تنفيذ مصلحة عامة أو مصاريف أنفقوها بمناسبة عملهم.

6 - جميع التعويضات والمنح وجميع ما يضاف أو يلحق بالأجور والرواتب كتعويضات عائلية.

7 - رأس مال الوفاة المؤسس بالمرسوم رقم 2.98.500 الصادر في 14 من شوال 1419 (فاتح فبراير 1999) يحدث بموجبه نظام رصيد للوفاة لفائدة ذوي حقوق الموظفين المدنيين والعسكريين والأعوان التابعين للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.

8 - المعاشات المدنية للدولة المؤسسة بالقانون رقم 011.71 وتاريخ 12 ذي القعدة 1391 (1971/12/30) باستثناء ما أشير إليه في الشروط المقررة في الفصل 30 من القانون المذكور.

9 - المعاشات العسكرية المنظمة بالقانون رقم 013.71 بتاريخ 12 ذي القعدة 1391 (1971/12/30) باستثناء ما أشير إليه في الشروط المقررة في الفصل 42 من القانون المذكور.

10 - معاشات التقاعد أو العجز الممنوحة من القطاع الخاص ولو كان المستفيد منها لم يشارك في إنشاءها بمبالغ سبق دفعها ومع ذلك يجوز حجز وتحويل هذه المعاشات بنفس الشروط والحدود الخاصة بالأجور، ويجوز أن يصل الحد القابل للحجز والتحويل لفائدة المؤسسات الصحية أو بيوت إيواء العجزة لاستيفاء مقابل العلاج أو اقامة بها إلى 50 % ان كان صاحبه متزوجا وإلى 90 % في الحالات الأخرى.

لا يقبل بصفة عامة التحويل والحجز جميع الأشياء التي يصرح القانون بعدم قابليتها لذلك.

وقد أثرت اشكالية الحجز على مبالغ الحساب البنكي للموظف حيث يلجأ القابض إلى الإشعار للغير الحائز بحجز المبالغ التي يودعها الموظف بحسابه البنكي فذهب الرأي الراجح إلى التمييز بين ما اذا كان رصيد الحساب البنكي خليطاً من الودائع بما ذكر فإن عدم قابلية تجزئة الحساب البنكي يخول للقابض حق ومباشرة الإشعار للغير الحائز عليه باعتباره يشكل الضمان العام لدائنيه⁽¹³⁾.

(13) أما المشرع فقد عالج هذه الإشكالية بالنسبة للأجير حيث نص في المادة 14.81 من قانون رقم 1121-72 المؤرخ 1972/12/20 على ما يلي:

Nonobstant toute opposition, les salariés dont la rémunération est réglée par versement à un compte courant, de dépôt ou d'avance pouvant effectuer mensuellement des retraits de ce compte dans la limite de la portion insaisissable ou incessible du salaire telle qu'elle est fixée par le code de travail.

أما إذا كان الرصيد بالبنك يشكل فقط تحويلات مباشرة لمرتب الموظف الملزم، فإن الطابع المعيشي لهذا المرتب يحول دون تطبيق الإشعار تحت طائلة البطلان أثناء الطعن فيه.

المبحث الرابع: الطعن في الإشعار للغير الحائز

إن الإشعار للغير الحائز هو إجراء استثنائي يروم مباغثة المدين للخزينة بالتعرض على أمواله التي بين الحائزين الاغيار ويترتب على هذا التعرض التسليم الفوري لهذه الأموال ومن تم تكمن خطورته.

وبالمقابل فإن مباشرة هذا الإجراء من طرف القباض والحالة هذه يخول للملزم حق الطعن فيه، وذلك طبقا للمقتضيات القانونية المنظمة للمنازعة في إجراءات التحصيل المنصوص عليها في قانون 80.15 وفي غيرها من النصوص الأخرى.

وهكذا فإنه لا يمكن الطعن في الإجراء أمام المحكمة المختصة إلا بعد توجيه مطالبة إدارية.

الفرع الأول: المطالبة الإدارية

تنص المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية بأن ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله.

وهكذا فإن توجيه الطلب إلى الإدارة يستلزم توافر ما يلي:

- 1 - يجب أن يوجه إلزاميا إلى رئيس المصلحة المختص.
- 2 - أن يوجه داخل أجل 60 يوما الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي حدد الأجل للمدين لتقديم الطلب داخل الأجل المذكور أعلاه خلافا للمشرع الفرنسي الذي حدده حسب

الأحوال (14).

3 - أن يكون مبررا بالوثائق الثبوتية لتكوين الضمانات طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118 من مدونة التحصيل. وعلى الإدارة أن تجيب داخل الأجل القانوني الذي هو 60 يوما من تاريخ توصلها بالمطالبة. ومن البديهي أن الأجل الممنوح للإدارة للجواب هو من النظام العام وبالتالي فإن جواب الإدارة خارج الأجل المذكور لا يفتح أجلا جديدا للملزم⁽¹⁵⁾ وعند الجواب يتعين على الإدارة أن تبلغه إلى الملزم كما يمكن لهذا الأخير في حالة عدم جواب الإدارة داخل أجل 60 يوما الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة كما في الحالة التي يكون فيها القرار في غير صالحه رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة.

الفرع الثاني : المطالبة القضائية

أولا : المحكمة المختصة ونعني بذلك الاختصاص الترابي أما الاختصاص النوعي فيكون دائما للمحكمة الإدارية، وذلك خلافا لما نص عليه كتاب المساطر الجبائية الفرنسي الذي أسند للمحكمة العادية النظر في المنازعات المنصبة على شكل (الفصل 281) وأسند للمحاكم الإدارية النظر في المنازعات المتعلقة بوجود الالتزام بمبلغ الدين واستحقاقه وبأي سبب آخر يتعلق بالوعاء أو بشكلية الإجراء.

والمحكمة الإدارية حينما تنظر في المنازعة فإنها تستند في قرارها على ما قدم إليها من وقائع وأسباب كانت موضوع التظلم الإداري، أما الوقائع والأسباب التي لم تكن موضوع التظلم الإداري فهي غير مقبولة ولا يمكن الالتفات إليها، لأن القصد من التظلم الإداري وغايته هو حل المشكل إداريا وإتاحة الفرصة للإدارة للإطلاع على عمل موظفيها وليس إجراء شكليا في حد ذاته.

(14) أنظر الفصل 2-281 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسية.

(15) أقر مجلس الدولة هذا الحكم بمقتضى قراره المؤرخ 28-2-1968.

هذا بخصوص ما يتعلق بقضاء الموضوع أما القضاء الاستعجالي، ونظرا لطبيعة هذا القضاء فإن الاجتهاد القضائي استند في معالجة هذه الحالة إلى مقتضيات المادة 149 من قانون المسطرة المدنية.

القضاء الاستعجالي

تنص المادة 149 على ما يلي:

«يختص رئيس المحكمة الابتدائية وحده بالبت بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو الأمر بالحراسة القضائية أو أي إجراء آخر تحفظي سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا. بالإضافة إلى الحالات المشار إليها في الفصل السابق والتي يمكن لرئيس المحكمة الابتدائية أن يت بها بصفته قاضيا للمستعجلات» وهكذا فإنه يمكن مراجعة القضاء الاستعجالي كلما توفرت شروطه المنصوص عليها في المادة أعلاه والمادة 152 من نفس القانون⁽¹⁶⁾ دون أي قيد آخر من قبل المطالبة الإدارية وتكوين الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية وهو ما دأب عليه العمل القضائي⁽¹⁷⁾ منذ إحداث المحاكم الإدارية إلى الآن من ذلك ما ورد في القرار الاستئنافي الصادر عن محكمة الاستئناف الادارية بمراكش الذي جاء (16) ينص الفصل 152 من قانون المسطرة المدنية «لانتبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس بما يمكن أن يقضي في الجوهر».

(17) قرار محكمة الاستئناف الادارية بمراكش رقم 319 وتاريخ 2007/11/27 الملف عدد 2007/2/44 اذ جاء في قاعدته ما يلي: اذا كان المشروع قد حدد الملزم أجلا لرفع مطالبته وحدد للادارة الضريبية أجلا للجواب فإن ذلك لا يجب أن يمتد إلى الدعاوي الاستعجالية لتنافيه وطبيعتها العاجلة... نعم».

ثبوت ان الملزم مواجه باشعار للغير الحائز الذي يترتب عنه الأداء الفوري للمبالغ المحجوزة يجعله في حل من سلوك المسطرة المنصوص عليها في المادتين 117 و120 من مدونة تحصيل الديون العمومية... نعم.

- أنظر كذلك القرار الصادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2007/12/25 تحت عدد 357 في الملف رقم 2007/2/59.

- أنظر كذلك القرار الصادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2008/10/08 تحت عدد 401 في الملف رقم 2008/2/46.

- أنظر كذلك القرار الصادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2010/07/22 في الملف 2009/01/28 تحت عدد 39 في الملف 2008/2/41.

فيه «حيث لئن كان إجراء الإشعار للغير الحائز المخول للقباض اللجوء إليه تطبيقاً للمادة 101 وما بعدها من مدونة تحصيل الديون العمومية وهو إجراء تنفيذي جبري استثنائي يعتبر النزاع بشأنه، كما هو الشأن بالنسبة للمنازعة في باقي إجراءات التحصيل الأخرى نزاعاً موضوعياً لا يختص به قاضي الاستعجال نظراً لمساسه بجوهر النزاع فإن قضاء الاستعجال دأب على تحويل الطلبات المقدمة إليه بشأن رفع الحجز الموقع بمقتضى الإشعار للغير الحائز على الحساب البنكي وإعادة تكييفها إلى طلبات إيقاف إجراءات التحصيل باعتبار أن ذلك هو الجوهر الحقيقي لتلك الطلبات ما دام تم تقديمها إلى قضاء الاستعجال الذي استقر على أن الاستجابة لطلب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل رهينة بتوفر عنصري الاستعجال وجدية الطلب، ومن المعلوم أن حالة الاستعجال إنما تنشأ من طبيعة الحق المطلوب صيانتها ومن الظروف المحيطة به ويستنتجها قاضي المستعجلات من ظروف وملابسات الدعوى المعروضة عليه.

أما الجدية فتبين لقاضي الاستعجال من خلال الفحص الظاهري لوثائق ملف المنازعة في الموضوع المؤسس على نفي صفة الالتزام الضريبي أو على المنازعة في قانونية أو على المنازعة في مسطرة وإجراءات التحصيل والتي يكفي أن تؤول حسب الفحص الظاهري المذكور إلى الإلغاء والبطالان».

وقد استرسل القرار بالإيضاح أن المنازعة في الإشعار والمنصب على حساب بنكي يتعلق بودائع زبناء محام يشكل منازعة جدية تبرر إيقاف إجراءات التحصيل وهكذا فقد ورد في نفس القرار ما يلي: «وحيث يتبين من خلال تفحص ظاهر لوثائق الملف دون المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر أن المستأنف عليه أدلى بما يثبت بجلاء أن إجراء التحصيل المباشر في حق المستأنف في شكل الإشعار للغير الحائز على الحساب المفتوح لدى البنك المغربي للتجارة الخارجية إنما هو إجراء يطال حساباً للغير الذين لا علاقة لهم نهائياً بالدين الضريبي موضوع التحصيل باعتباره مخصصاً للودائع الخاص بموكلي المستأنف عليه كمحام مما يفيد بناء على ذلك قيام منازعة جدية مستمدة مما أثير من عدم مشروعية الإشعار

للغير الحائز على الحساب البنكي المذكور ويوفر قيام وتحقق عنصر جدية المنازعة المبررة للاستجابة للطلب. (18)

وللإشارة فإن إعادة التكييف الذي تضيفه المحكمة على الطلبات المقدمة في هذا الشأن كما رأينا قد يصطدم ببعض العراقيل أثناء إجراءات تنفيذ الأوامر والقرارات القضائية، حيث أن الحكم بإيقاف استخلاص قد ينسحب على كل إجراءات التحصيل التي يكون قد قام بها القابض بصفة موازية لمسطرة الإشعار للغير الحائز وهذه نتيجة غير منطقية لأن مسطرة الإشعار للغير الحائز هي مسطرة مستقلة عن مسطرة المنازعة في إجراءات التحصيل الأخرى (الإنذار، الحجز، البيع) التي يمكن للقابض أن يكون قد باشرها قبل أو أثناء مباشرته للإشعار للغير الحائز وبالتالي فإنه يصعب استيساغ إعادة تكييف المنازعة في الإشعار للغير الحائز على أنها طلب بإيقاف إجراءات التحصيل على اعتبار أن الملمزم الذي باشر القابض إزاءه، الاجراءين معا سيصبح مستفيدا من نتيجة إيجابية لإجراء لم يباشره.

ويبدو منطقيا أن يعطي للمنازعة وصفها وحجمها الحقيقي انطلاقا من طبيعة الإجراء المذكور.

إن الإشعار للغير الحائز هو إجراء يتم بواسطته التعرض على أموال الملمزم من طرف القابض والملمزم لا يملك إلا المطالبة برفعه عن طريق الدعوى الاستعجالية أو المطالبة بإلغائه في الحالات الأخرى وبالتالي لا يبقى مجال لإعادة التكييف الطعن في الإشعار على أساس أنه مطالبة بإيقاف إجراءات التحصيل.

وإذا كان للملمزم الحق في مراجعة القضاء الاستعجالي لرفع التعرض على أمواله بين يدي الحائز فإن من واجبه أن يرفع دعوى في الموضوع للمنازعة في وجود الالتزام أو في مبلغ الدين أو في استحقاقه أو في أي سبب آخر متعلق بالوعاء أو بشكلية الإجراء.

(18) قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش رقم 722 وتاريخ 2010/07/22 في الملف رقم 2010/02/25.

قضاء الموضوع

لا يفهم من صياغة الفصل 149 من ق.م.م وخاصة من عبارة «سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة» أم أن الملزم ومن في حكمه معفى من اللجوء إلى قضاء الموضوع، إلى جانب دعوى الاستعجال وإلا فما تعنيه الطبيعة المؤقتة للأوامر الاستعجالية.

ولقد دأب العمل القضائي على تعليق تنفيذ الأوامر أو القرارات التي يصدرها في مجال الايقاف على رفع دعوى في الموضوع داخل أجل يحدده حتى لا تفقد هذه الأوامر والقرارات طبيعتها المؤقتة. ومن ثم فإن الملزم يطرق باب القضاء للمنازعة إما في الوعاء أو في شكلية الإجراء.

• المنازعة في الوعاء

تنصب المنازعة في الوعاء على وجود الالتزام الضريبي أو على مبلغ الدين أو في استحقاقه.

أولاً : المنازعة في وجود الالتزام ويعني ذلك المنازعة في وجود الواقعة المنشئة للضريبة فقد تنعدم هذه العلاقة أصلاً أو كأن تفرض الضريبة على نشاط توقف فيما بعد وقد دأب العمل القضائي على إعفاء الطاعن في هذه الحالات من سلوك مسطرة التظلم الإداري ومن تقديم أية ضمانات لانعدام صفته كملزم وبالتالي يحق للملزم اللجوء إلى المحكمة للمطالبة برفع التعرض على أمواله وللمطالبة بإبطال الالتزام موضوع الإشعار للغير الحائز.

ثانياً : المنازعة في مبلغ الدين

ثالثاً : المنازعة في استحقاق الدين

• المنازعة في شكلية الإجراء

إن المنازعة في شكلية الاجراء تنصب على حالات عدم توفر الاشعار للغير الحائز على البيانات الجوهرية التي يجب أن ينبنى عليها وهي حالات غير محددة

قانونا، بل ان العمل القضائي هو الذي يفرزها كعدم الاشارة في الاجراء إلى طبيعة الدين والذي يجب أن يكون ديناً ممتازاً وأن يكون مستحقاً. ليتمكن الحائز من دفع المسؤولية عنه، على اعتبار أحكام التضامن تفرض عليه التأكد من ذلك مطالبة القابض بالإدلاء بمستخرج جدول الضريبة لمعرفة نوع الضريبة وسنة فرضها وتاريخ استحقاقها.

خاتمة

لقد أبانت التجربة العملية من خلال تطبيق هذا الإجراء عن بعض الإشكالات، إلا أن أكثر الإشكاليات التي يمكن استعراضها نظرياً والتي سبقت إثارتها في العمل القضائي المقارن لم تجد طريقها بعد إلى المحاكم الإدارية لأسباب عدة منها: تردد الحائزين والاعيار أنفسهم في مخاصمة هذا الإجراء أمام القضاء ومنها كذلك الدور الباهت لباقي المتدخلين في الرفع من مستوى النقاش إن على مستوى الدفاع أو على مستوى الفقه، وفي غياب ذلك تبقى نجاعة هذا الإجراء في التحصيل مستمرة.

ضمانات تحصيل الدين الضريبي

السيد عبد الغني خالد

رئيس المصلحة الجهوية للشؤون القضائية

وتتبع الطعون أمام اللجان

بالمديرية الجهوية للضرائب الدار البيضاء

يفترض، في الدولة العصرية، أن تكون المهام الأساسية للقابض هي تدبير الأموال النقدية والأوراق المالية التي يحملها إليه الملزمون، للوفاء بديونهم الضريبية، ومنح الإيصالات وضبط المحاسبة تحت المسؤولية الإدارية لرؤسائه الإداريين والمسؤولية المالية لرؤسائه الماليين، والمسؤولية القضائية للمجلس الأعلى للحسابات. ولا يضطر إلى متابعة المتقاعسين عن الأداء إلا استثناءاً. وذلك تحت المسؤولية القضائية للقضاء الإداري، أو المدني، أو التجاري، وأحياناً القضاء الجنائي كذلك.

إلا أنه نظراً لتفشي ظاهرة التملص الضريبي، وغياب ثقافة المواطنة الجبائية لدى الكثير من المواطنين، فإن مسؤولية القابض ازدادت تعقيداً. ففي حين نرى أنه يضطر إلى القيام بإجراءات إدارية وقانونية معقدة بإمكانيات بشرية ومادية محدودة للتوصل إلى المبتغى. في المقابل، نجد أن الملزم له مجال أوسع للتنصل من أداء الضريبة. ومع ذلك حضي هذه الأخير بالحماية من قبل الفقه الجبائي وبعض القضاء حتى وصفت مؤسسة القابض بـ «جبروت الإدارة» ووصف الملزم بـ «الطرف الضعيف».

إننا لا نجازف إن قلنا أن العكس هو الصحيح، وأن القابض هو الذي يجب أن يتمتع بالحماية خاصة عندما نلاحظ أن القانون الضريبي وقانون التحصيل، بما

أنهما يهتمان بالمال العام، فإنهما يتضمنان منطقاً خاصاً يستوجبا العناية والأولوية في التحليل لتطبيق هذا النوع من القانون تطبيقاً صحيحاً.

ولكي نوضح هذا الأمر أخذنا بالدراسة بعض الإجراءات التي وضعها القانون لحماية الدين الضريبي. ومنها أن مدونة التحصيل تجبر أشخاص آخرين من غير الملزم لأداء الدين الضريبي إما بإحلالهم محله أو بجعلهم متضامين معه اتجاه الخزينة. سوف نتناول هذا الموضوع من خلال الضمانات التي يجب أن يتوفر عليها القابض والكل في مبحثين.

المبحث الأول : مكانة الدين الضريبي في القانون الجبائي

المبحث الثاني : الوسائل الواقعية والقانونية لحماية الدين الضريبي

المبحث الأول : مكانة الدين الضريبي في القانون الجبائي

الأصل أن الضريبة محمولة ويجب أن تؤدي في وقتها ومن طرف من يجب سواء كان الملزم بالضريبة هو نفسه الذي يجب عليه أدائها أو طرف آخر يجتبيها لفائدة الخزينة. وبما أن هذا الأمر يعد واجبا وطنيا ولصالح الجميع فإن أطرافاً أخرى قد تستدعى للتعاون لأداء الضريبة المستحقة قانوناً.

ولكي نستوعب هذا الأمر لابد أن نتعرف أولاً عن القوة التنفيذية التي يتمتع بها الدين الضريبي.

الفقرة الأولى : القوة التنفيذية للدين الضريبي

لا يخفى على أحد ما أصبحت تشكله المداخل الضريبية من نسبة عالية في مداخل الدولة، خاصة بعد اعتماد الحكومة المغربية مؤخرًا على الموارد الداخلية بدل الموارد الأجنبية من جهة وبعد أن أصبحت الضرائب تشكل المورد الجبائي الأساسي بعد تراجع الموارد الجمركية من جهة ثانية. وهذا وحده كاف لتبيان أهمية الدين الضريبي في ميزانية الدولة وكذا في توازن المجتمع المغربي. فضلاً عن ذلك فإن هذا الدين يستمد قوته التنفيذية من عدة مصادر منها القانون ومنها الإجراءات المسطرية والإدارية التي تسبق التحصيل. إذ أن القانون وحده

لا يكفي لتحقيق الإلزام الضريبي ولكن كذلك الإجراءات الإدارية المتنوعة التي يقوم بها المفتش ورؤسائه قبل الفرض الضريبي والإجراءات التي يقوم بها القابض ورؤسائه للمطالبة بالدين .

أولا - القانون كمصدر القوة التنفيذية للضريبة

فحسب الفصل 8 من مدونة التحصيل :

«تذيل جداول الضرائب ... بمجرد إصدارها، بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك».

وهكذا فإن وزير المالية بصفته عضوا في الحكومة ومسؤولا عن تنفيذ السياسة المالية للدولة هو الذي يعطي للإصدار الضريبي تلك الخاصية التنفيذية عن طريق تذيل الجداول الضريبية بصيغة التنفيذ أو يفوض هذا الأمر لغيره من المسؤولين. وعندما يقوم بهذا الأمر فإنه يقوم به في إطار قانون التحصيل.

ثانيا - الإجراءات المسطرية والإدارية المؤسسة للدين الضريبي

يأتي الإصدار الضريبي إثر عدد من العمليات القانونية التي يقوم الملزم أو الإدارة أو هما معا. فهناك بعض الضرائب التي تصدر بناء على معاينة مباشرة من طرف الإدارة وأخرى صادرة بناء على تصريحات الملزم نفسه. وأحيانا يكون الإصدار الضريبي ناتجا عن مراقبة محاسبية وعن تبادل للحجج بين الإدارة والملزم. ولكل حالة مسطرة يحددها القانون. فإذا سلمت المسطرة وكان التقدير مناسب فليس هناك أي مبرر لعدم أداء الضريبة.

هذا بالإضافة إلى أن القابض قبل أن يتسلم السند التنفيذي فإنه يراقب الشرعية. ذلك أن هذا الأخير لا يمكنه أن يأخذ على عاتقه المبلغ المراد تحصيله إلا إذا تأكد من أن الدين الضريبي منصوص عليه في القانون الضريبي، وأنه مدرج في ميزانية الدولة، وأن الجدول الذي يحمله موقع عليه من الأمر المختص ويتضمن البيانات اللازمة كما أن التصفية موافقة لسعر الضريبة القانوني وأن الضريبة غير متقادمة بالنسبة لوعائها.

بناءً على المعطيات السالفة الذكر فإن احتمال أن يكون السند الضريبي مبني على المبالغة أو الجور أو الخطأ احتمال ضعيف ويقتضي قبل البت فيه التحقق من ذلك باستشارة الإدارة. وهذا ما يجعل السند التنفيذي للدين الضريبي يختص بامتياز هائل هو الذي يفسر طبيعة الإجراءات التي سوف نناقشها في الفقرات الموالية.

الفقرة الثانية: تجليات قوة الدين الضريبي في مسطرة الإشعار للغير الحائز

إن غاية المشرع من إضفاء الطابع التنفيذي على السند الضريبي هي أن يجعل جزء من الأموال التي يحوزها الملمزم أو غيره يعود إلى الخزينة كمساهمة في تحمل أعباء الدولة في شكل دين ضريبي على الملمزم لفائدة الخزينة.

وبما أن هذا الجزء من المال يعود إلى الخزينة بمقتضى السند التنفيذي فإنه يتعين على الملمزم أن يؤديه طوعاً. كما أنه، أحياناً، على الغير الحائز أن يؤديه بدل عن الملمزم سواء بطلب من القابض في إطار الإشعار للغير الحائز أو بدون طلب في إطار تصفية التركة أو غيرها.

على هذا الأساس يعتبر الإشعار للغير الحائز وسيلة لأداء الضريبة مثله مثل الأداء الطوعي أو الاقتطاع من المنبع خاصة أنه يمتاز بالطابع الفوري لتنفيذه.

إن السؤال الذي ظل مطروحاً من طرف الفقه الضريبي هو ما الفرق بين الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير؟ واليوم كذلك نطرح هذا السؤال من جديد لأن إجلاء الغموض عن الفرق بين الإجراءات هو السبيل إلى إعطاء مسطرة التحصيل حقها من العناية.

يعتقد بعض الفقه أنه لا فرق بين الإجراءات من حيث المبدأ بل أن الفرق بينهما في التطبيق ليس إلا، غير أن الحقيقة عكس ذلك تماماً.

ويمكن أن نلاحظ هذا الأمر من خلال ما يلي:

أولاً - من حيث الصياغة القانونية

تنقسم مدونة التحصيل إلى عدة أبواب نذكر منها الباب الثالث المتعلق بالتحصيل الجبري والباب الخامس المتعلق بالتزامات المودع لديهم والأغيار الحائزين. وكل باب له مجاله ومنطقه وأسباب نزوله. فإذا كان الباب الثالث ينظم عملية التحصيل الجبري مركزاً على مسطرة المتابعة لحمل المتقاعسين على الأداء كرها وبشكل مباشر، كما يطبق على الأموال كيفما كان نوعها. فإن الباب الخامس لا يهتم إلا بالأموال النقدية التي يحوزها بعض الأغيار من مصفين وموثقين ومؤسسات مالية وغيرهم ممن يحوزون أموال عائدة إلى الملزم والتي يجب تسليمها للقابض وفاء لدين الملزم.

والمشرع عندما جعل الحائزين مسؤولين على الوفاء بدل الملزمين إنما يعطي للملزم فرصة إخلاء الذمة بكل سهولة ويعطي للقابض فرصة تحصيل الدين على الفور. وإخلاء ذمته هو الآخر تجاه الدولة.

إن القضاء، سواء قضاء الموضوع أو القضاء الاستعجالي، أصدر قرارات لرفع آثار الإشعار للغير الحائز مع النفاذ المعجل في حالة الاستعجال. لكن مثل هذه القرارات لا تقدم للقابض أي ضمانات لإخلاء ذمته تجاه الإدارة والقضاء في نفس الآن. فحينما يوقف القضاء آثار هذا الإجراء فأي ضمانات يعطيها للقابض إذا عمل الملزم على تبديد الأموال فيما بعد؟

حقيقة هناك إشكالات يثيرها الإشعار للغير الحائز كما هو الحال بالنسبة للأموال التي توجد في حساب المحامي. فقد يكون للمحامي حساب وحيد يستعمله في كل أغراضه المهنية أو غير المهنية. وغالباً ما لا يعثر القابض سوى على هذا الحساب من خلال طلب المعلومات التي يوجهه إلى البنك. ومع ذلك يواجه بأن هذا الحساب مخصص للزبائن ولا يجب التحصيل من خلاله. فمن هو المؤهل لإثبات أن هذا الحساب ليس به سوى أموال الزبائن؟

ثانيا - من حيث كيفية التطبيق

يتم إعلام الملزم بممارسة الإشعار للغير الحائز لكن كيف تتم هذه العملية ومتى؟

إن المشرع لم يشر في مدونة التحصيل إلى أي طريقة لإخبار الملزم بهذه المسطرة ومع ذلك فإن النظرية الإدارية ارتأت وبناء على اجتهادات قضائية سابقة أن تضمن للملزم الحق في الإعلام بواسطة رسالة عادية.

كما أن المشرع لم يحدد تاريخ للقيام بهذا الإجراء لكنني أرى أنه من المناسب أن يوجه الشعار للغير الحائز بعد عشرة أيام على الأقل عن الإشعار بدون صائر.

ويوجه الإعلام المذكور بالبريد العادي وبالموازاة مع توجيه الإشعار لكننا نلاحظ أن بعض القضاء يطلب من القابض تبليغ الإعلام بالطريقة القانونية وأن يكون التبليغ بالموازاة مع توجيه الإشعار والنتيجة أنه بهذه الطريقة يغيب عنصر المفاجأة الذي يركز عليه الإشعار للغير الحائز.

كما نلاحظ أن إيقاف أو إلغاء الإشعار للغير الحائز يتم أحيانا في إطار القضاء الاستعجالي ونحن نعلم أن هذا النوع من القضاء لا يتيح للأطراف فرصة تهيب الدفاع لإقناع القاضي بنفاد الدين الضريبي. وغالبا ما يكون القاضي قد إطلع على رأي واحد فقط وكون قناعة جزئية أصدر على أساسها قرارا ذي آثار وخيمة على الخزينة، سواء عندما تعلق الأمر بمسألة جدية الطعن الإداري أو القضائي أو بمسألة الضرر.

ففيما يتعلق بالجدية في الطعن فإن مجرد الطعن لا يمكن أن يعتبر في حد ذاته عربون الجدية لأن الفرض الضريبي كما أسلفنا لا يتم بسهولة بل يتبع فيه المفتش مجموعة من الإجراءات الإدارية تحث إشراف عدد من الرؤساء الشيء الذي يجعل مسألة لا مشروعية الضريبة مسألة ضئيلة الاحتمال. كما أن الضرر يجب

أن يقدر أولا وأن يتحمل الملزم مسؤولية هذا الضرر إذا كان هو المتسبب فيه بتقاعسه عن الأداء.

والخلاصة أن الإشعار للغير الحائز رغم قانونيته ورغم ما يبرره من كونه وسيلة لأداء الدين الضريبي المستحق قد لا يقبله الملزم بسهولة. لهذا وجب على الإدارة والقضاء التعاون من أجل نشر الثقافة الجبائية المواطنة في المجتمع. ولكي يتعود الملزمون على هذا الإجراء الذي أصبحت تلجأ إليه الإدارة تماما كما تعودوا بدون أي حرج على الاقتطاع في المنبع وعلى الاحتفاظ بمبلغ الضرائب من طرف الموثقين والمصنفين وكتاب الضبط وقضاة التنفيذ قصد أداء الدين الضريبي قبل كل شيء.

المبحث الثاني : الوسائل القانونية والواقعية لحماية الدين الضريبي

إن الدين الضريبي المتمتع بهذه الامتيازات يحتاج إلى حماية سواء من طرف القانون أو الإدارة أو القضاء. والحماية القضائية تتمثل في تفسير وتطبيق القانون مع الأخذ بعين الاعتبار الاكراهات التي تحكم عمل القابض في مجالين. المجال الأول : يتعلق بالاكراهات التي تميز نشاط القابض فيما يتعلق بالتقادم المجال الثاني : المشاكل التي تعترض القابض فيما يتعلق بمتابعة المتضامنين

الفقرة الأولى : إشكالية حماية الدين الضريبي من التقادم

من المعلوم أن حق القابض في المطالبة بالدين الضريبي يسقط بعد مرور أربع سنوات دون أن يقوم بأي إجراء للمطالبة بالدين. وهذا الأمر معروف ومنظم من طرف القانون لتنظيم العلاقة بين أطراف العملية الضريبية تفاديا للفوضى في المعاملات.

ويبتدأ احتساب أجل التقادم من تاريخ وضع الجدول أو الأمر بالتحصيل قيد الاستخلاص. وفي حالة إنقطاع أجل التقادم بسبب من الأسباب في تاريخ ما يبتدأ احتساب أجل جديد للتقادم.

وفي مادة تحصيل الضرائب ينقطع التقادم بشتى الوسائل. منها ما تنص عليه مدونة التحصيل نفسها وهي الإندار القانوني والحجز والبيع والمتابعات القضائية للتحصيل الجبري بالإضافة إلى الإشعار للغير الحائز. ومنها المساطر المذكورة في قانون الالتزامات والعقود وخاصة المادتين 381 و382.

لقد أحصينا في ملفات المنازعات الجبائية بالدار البيضاء انه في كل سنة حوالي 40 بالمائة من الملفات التي تخسرها الإدارة تكون بسبب تقادم إجراءات التحصيل وهي نسبة جد معبرة.

وإذا كان القباض في بعض الأحيان يتركون مدة التقادم وقدرها أربع سنوات تمر دون أن يقوموا بإجراءات التحصيل نظرا لعدة أسباب، ترجع بالأساس إلى قلة الموارد البشرية، فإنه في كثير من الأحيان يعود سبب خسران هذه القضايا إلى عدم العثور على الملزمين نظرا لما لهؤلاء من إمكانيات التهرب. وفي المقابل يواجه القباض من طرف القضاء بقساوة في تطبيق القانون.

وهذه بعض الأمثلة :

المثال الأول : مسألة إشعار الملزم بالدين الضريبي حسب المادة 36

«لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر؛ ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر. ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور.»

هذه المادة تتضمن شقين :

الشق الأول : وهو إجبارية إرسال آخر إشعار للمدين .

وهنا يجب أن نعلم أن الأمر يتعلق بآخر إشعار أي أن هناك إشعار أولي يسمى الإعلام الضريبي. والإشعاران يتم إرسالهما بالبريد العادي نظرا لكثرة الإشعارات من جهة ونظرا كذلك لطابعهما الإعلامي ولو كان المدين يعلم مسبقا بوجود الدين. والهدف من هذا الإجراء هو ألا يبقى أي سبب يتعذر به الملزم

في حالة تعرضه لمسطرة التحصيل الجبري . ومع ذلك فإن المشرع لم يركز على وجوب تبليغ الإشعار المذكور بطريقة التبليغ القانوني لأن هذه الطريقة سوف يفرضها المشرع في الإنذار القانوني .

لكن العمل القضائي عرف ارتباكاً في هذا الأمر . فمن الأحكام من اعتبر ان الإشعار يجب أن يبلغ بطريقة قانونية ومنها من اعتبر هذا الإجراء قاطع للتقدم . ومن الأحكام من اعتبرت أن مجرد تدوين تاريخ الإرسال لا يعني التوصل ...

الشق الثاني من هذه المادة يتعلق بكيفية إثبات إرسال الإشعار بدون صائر . فإذا كانت عبارات القانون صريحة بحيث يتعين على القابض تقييد تاريخ إرسال الإشعار بجدول الضريبة وأن هذا التقييد يعتد به ما لم يطعن به بالزور فإن المشرع اعتبر أن القابض موظف محلف وأن الإرسال بالبريد العادي يمكن أن يثير الشكوك لذلك قام بحماية القابض عندما جعل التقييد المذكور صحيحاً ما لم يطعن فيه بالزور . لكن القضاء في بعض الأحيان أمر بإجراء بحوث للتأكد من وجود التقييد بالجدول ولو لم يطعن الملزم في ذلك التقييد بالزور .

المثال الثاني : يطلب من القابض إثبات عدم العثور على الملزم أو رفض إعطاء البطاقة الوطنية أو عدم وجود أي أحد بالمحل إلى غيرها من الإثباتات في حين أن الملزم هو الذي يجب أن يثبت أنه أخبر القابض بالعنوان الجديد في حالة تغييره أو أنه متواجد باستمرار وأن القابض هو الذي لم يقم باللائم .

المثال الثالث : كما يطلب من القابض أحياناً أن يبلغ للملزم الإشعارات والإنذارات عن كل ضريبة على حيدة في حين أن المدونة وكذا الدورية التي تتضمن كيفية تطبيق المدونة يرغمان القابض على أن يجمع جميع الديون ويخبر بها الملزم . لأن القابض لا يهمله كثيراً تفاصيل كل دين بقدر ما يهمله مبلغ الديون التي يجب تحصيلها من الملزم . (مبدأ الشمولية) فالمادة 38 من مدونة التحصيل تنص على ما يلي :

يشمل التحصيل الجبري مجموع المبالغ المستحقة الواجة على نفس المدين .

نفس الأمر بالنسبة لتعليق الإشعار بالمحل الذي لم يعثر في القابض على الملمزم . فالقانون واضح إذ يعتبر العون القضائي محلف ومؤمن على الإجراء إلى أن يثبت العكس . وهكذا فإن التعليق لا يمكن إثباته بعد مرور سنين على ممارسته .

المثال الرابع : مسألة تقديم الطلب الإداري قبل رفع الدعوى

إن الطلب الإداري يتيح للقابض بأن يبين للملمزم قانونية الإجراء ويمنح الفرصة للقابض بأن يجد حلولاً لعدة مشاكل . لكن رفض الطلب الإداري معناه تحويل إثبات التقادم إلى القابض بدل أن يثبته الملمزم الذي يدعيه .

من جهة أخرى فإن الطلب الإداري يعلق أجل التقادم مثله مثل عدم إمكانية القيام بالتحصيل لظروف استثنائية أو وجود رهون لفائدة الخزينة .

ثانيا - الإجراءات المختلفة لقطع التقادم

إن المشرع لم يقيد القابض بوسيلة واحدة لقطع التقادم بل إنه أتاح له إمكانية الاستفادة من وسائل قطع التقادم المذكورة في قانون الالتزامات والعقود . ونعتقد أن الهدف من وراء ذلك هو عدم غل يد القابض وتمكينه من جميع الوسائل المتاحة قانوناً لحماية الدين الضريبي والتأكد من تهاون المتهاونين وتقاعس المتقاعسين ليمر إلى الإجراء الموالي . وهكذا نرى أن أي إجراء يقوم به القابض في هذا الإطار إلا ويجب أن يترجم كوسيلة قاطعة للتقادم .

ومن هذه الإجراءات مثلاً الرهن الذي يقع على الأصل التجاري أو العقار فلا يوليه الملمزم أي اهتمام بل يتحين فرصة التراخي ليطالب ، في مقال لا تسبقه أية مطالبة إدارية ، برفعه والتصريح بالتقادم .

كما أن الطلب الإداري يجب أن يقطع التقادم مثله مثل الأداء الجزئي للدين الضريبي كله وليس فقط لضريبة واحدة ذلك أن بعض القضاء اعتبر أن أداء جزء

من ضريبة ما يقطع سوى التقادم المتعلق بهذه الضريبة لكننا نرى أن مبدأ الشمولية المذكور أعلاه يجعل أداء جزء من الدين المتضمن لمستخرج الجداول المسلم للملزم يسري على جميع المبالغ التي يتضمنها المستخرج.

إن الملزم غالبا ما يصرح بأنه ليس على علم بالدين الضريبي وأنه فوجئ به وذلك رغم أن الإدارة عند وضعها لوسائل التدبير المعلوماتي للحصول أدخلت بعض المعطيات يقوم بها الحاسوب تلقائيا منها مثلا طبع الإشعار بدون صائر بمجرد حلول الأجل أو طبع الباقي تحصيله في ذمة الملزم على أسفل كل إيصال قدم للملزم أو مراسلة. لكن بعض القضاء اعتبر أن المدين الذي يؤدي بعض الدين لا يلزم بالباقي إلا إذا ما تمت الإجراءات من جديد. كما اعتبر في بعض الأحكام أن الأداء عن طريق الإجبار لا يعد قاطعا للتقادم رغم أن الملزم في هذه الحالة يكون على علم يقين بوجود الدين. وفي كل حالة يطلب من القابض وحده إثبات قطع التقادم.

الفقرة الثانية : مبدأ إشراك الجميع في تحصيل الدين الضريبي

إن الدين الضريبي، الذي يعتبر في الدولة الحديثة مالا عاما على النحو الذي شرحناه أعلاه، هو مسؤولية الجميع. ولهذا نظم المشرع أساليب تعاون بعض الأشخاص مع خزينة الدولة لتحصيل الضريبة. كما نظم طرق متابعة هؤلاء من طرف القابض في حالة عدم القيام بالواجب. ويمكن ملاحظة هذا الأمر من خلال مبدأ التضامن في أداء الضريبة من جهة ودور المسيرين والمصفين في حالة صعوبة المقابلة من جهة ثانية.

أولا - الدين الضريبي مسؤولية الجميع

هناك نوعان من الأشخاص المدعوون لأداء الضريبة بدل الملزم وهما :

النوع الأول : الأشخاص الذين يحلون محل الملزم. فحسب المادة 93 من مدونة التحصيل، يعتبر ذوي الحقوق أي الورثة قبل تصفية التركة مسئولون أمام

القابض ويتعين عليهم أو على من يقوم بالتصفية أن يؤدي الديون التي ترتبت على المورث.

وحسب المادة 97 من نفس المدونة نجد أن الشركات الضامنة أو التي تنبثق عن الإدماج أو الانفصال أو التحويل ملزمة بأداء مجموع المبالغ الواجبة عن الشركات المنحلة.»

كما يلزم الأشخاص الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي في عناوينهم بموافقتهم، بأن يؤديوا الضريبة باعتبارهم متضامين في حالة عدم العثور على الملزمين المختفين.

النوع الثاني من المتضامين هم المذكورون في المواد 94 و95 و96 من مدونة التحصيل وهم المالك الجديد في حالة تفويت العقار والعدول والموثقون أو كتاب الضبط بالمحاكم أو المفوت لهم للأصل التجاري. بالإضافة إلى المودع لديهم أو الحائزين كما رأينا في المبحث الأول.

وهكذا نجد أن الجميع مسؤول أمام القابض ومدعو لمساندته في مهامه. فلا غرو إذن أن يكتفي القابض بالاتصال بأحد الشركاء فقط ليضمن تحصيل الدين الضريبي. لكن في حالات مماثلة طوّل من القابض أن يطبق المسطرة على كل شريك على حيدة وإلا كانت المسطرة معيبة بالنسبة لبعض الشركاء فيستفيدون من الوضعية ويغتنون على حساب البعض الآخر.

ثانيا - متابعة مسيري الشركات ومشكل التحصيل في صعوبة المقاولات

إن القانون المقارن، في المادة 267 من قانون المسطرة الضريبية الفرنسي مثلا فإن عدم أداء الضريبة من طرف المسير لعدة مرات فعل كاف لاعتبار هذا المسير مماطلا وبالتالي مسؤولا شخصا عن الضرائب الغير مؤداة من طرف الشركة التي يسيرها.

وبالنسبة للنظرية الإدارية في المغرب فإن المسير الذي يرتكب أفعالا من شأنها أن تعرقل التحصيل، من غير الأخطاء والإغفالات غير المتعمدة، يمكن متابعته بأداء الضريبة بدل الشركة. أما في المادة 98 من مدونة التحصيل فإنه إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاوله نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانونا، أمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

وهكذا فإن المشرع المغربي شدد على إثبات الأعمال التدليسية قانونا قبل متابعة المسير الذي يعرض دين الخزينة للضياع. وهو أمر قد لا يتحقق بسهولة. لذا فإن تضامن المسير يبدو لي أمرا طبيعيا لأن الشركة في نهاية الأمر يتحكم فيها الشخص الطبيعي. وقد أصبح الأشخاص الطبيعيون ينشئون شركات من شريك واحد بهدف الاستفادة من هذه الامتيازات.

أما في ميدان صعوبة المقاوله، الذي هو ميدان مخالف تمام لهذا المنطق الذي رأيناه سابقا. فيبدو أن الدين الضريبي مثله مثل أي دين آخر. وللقانون التجاري الأولوية على قانون التحصيل.

وقد يجد القابض صعوبات كثيرة في إقناع القاضي التجاري بصواب الدين الضريبي من حيث القوة التنفيذية التي يختص بها والامتياز الذي يتمتع به وكذلك من حيث تاريخ الاستحقاق.

فغالبا ما يطلب من القابض التصريح بالدين في أجل معين في حين أن المسطرة المتعلقة بالمراقبة ومسطرة التحصيل لا تمكنانه من أن يكون في الموعد. وقد لاحظنا بعض الأحكام التي ترفض الدين الاحتمالي الناشئ عن تطبيق المسطرة المنصوص عليها في المادة 29 من مدونة التحصيل والتي مفادها تقدير مبلغ الضريبة الذي قد يكون موضوع سند تنفيذي لاحق. فبرر القضاء رفض هذه

باعتبارها ناشئة في وقت متأخر رغم أن الحقيقة هي أن الواقعة المنشأة للضريبة تعود إلى تاريخ سابق وما تقوم به الإدارة ليس إنشاء الدين ولكن مراجعة له.

ومن الحالات التي تشغل بال القابض في السنوات الأخيرة هو مآل طلبه برفع السقوط لدى القاضي التجاري.

إن الدين الضريبي دين امتيازي من درجة خاصة يتعين على المشرع أن يجعل من حضور القابض في مسطرة التسوية أو التصفية، ضرورة ملحة. وذلك من خلال إبلاغه في جميع مراحل التسوية دون الاعتماد فقط على الجريدة الرسمية. فهذه الوسيلة من الإخبار تتجه إلى الدائنين الامتيازيين أو غير الامتيازيين الذين لا يعرفهم القاضي ذاتا وصفة. لكن القابض وهو يمثل الدولة فإن جل التجار مدينين له بضرائب مختلفة مما يستدعي حضوره في جميع القضايا من هذا النوع.

خلاصة :

إن المشرع المغربي بعد أن وضع القواعد العامة سنة 1915 وضع بعد ذلك قواعد خاصة للتحصيل. وهذه القواعد الخاصة وضعها على مراحل من خلال محطات تشريعية مختلفة بهدف التنظيم والتحديث ومسايرة المستجدات منها ظهير 1924 ظهير 1935 ومرسوم 1967 ومدونة التحصيل سنة 2000 ومدونة الضرائب مرورا بعدد من القوانين المنظمة لمهنة القابض فيما يتعلق بأداء اليمين والتأمين والمراقبة من طرف الإدارة ومفتش الخزينة ومفتش المالية والقاضي المالي والقاضي الجنائي وغيرهم. وكل هذه القوانين الخاصة موضوعة لضمان امتياز الدين الضريبي لتحصيله في إطار القانون مع حفظ الضمانات المخولة للملزم للمنازعة في مشروعية الدين أو في مسطرة فرضه أو تحصيله.

الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي

الأستاذ عزيز بودالي

مستشار بالمحكمة الإدارية بمكناس

مقدمة

تلعب الخبرة⁽¹⁾ دورا طلائعيا في تنوير العدالة بما لها من أهمية على مستوى الفصل بين حقوق الملزمين من جهة وحقوق الخزينة من جهة أخرى. ومعلوم أن الخبرة هي مهمة تقنية محضة يقوم بها الخبير لاستجلاء الغموض الذي قد يكتنف الملفات الضريبية. وإن كان القضاء غير ملزم بالتقيد بنتائجها إذ أنه حسب المادة 66 من ق.م.م لا يلزم القاضي بالأحد برأي الخبير. ويبقى له الحق في تعيين أي خبير آخر من أجل استيضاح الجوانب التقنية في النزاع وأكثر من ذلك فإن المحاكم الإدارية توجهت في أغلب الأحيان إلى إجراء جلسات البحث ولو بمكتب القاضي المقرر لشرح ما جاء في مضمون الخبرة الحسابية، وفي المعايير المعتمدة لتحريرها وشخصيا أميل إلى الاتجاه الذي لا يعتبر الخبرة كوسيلة من وسائل إثبات الالتزامات الملقة على أحد الخصوم. فهي وسيلة فقط لتوضيح الأمور إذ لا بد أن يكون فيها القضاء محايدا⁽²⁾. ولا يحول ذلك دون استعمال

(1) الخبرة أعيد تنظيمها ضمن المهن القضائية لمساعدتي القضاء ظهير شريف رقم 1/01/126 الصادر في 29 ربيع الأول 1422 الموافق 2001/6/22 بتنفيذ القانون رقم 45-00 المتعلق بالخبراء القضائيين منشور بالجريدة الرسمية عدد 4918 في 27 ربيع الآخر 1422 الموافق 2001/7/19 والذي يعتبر في مادته الأولى الخبراء القضائيون من مساعدي القضاء.

(2) يشرح أدان بيدان وبروامعنى الحياد بمعنى ليس عدم التحيز impartialité. فإن هذا واجب بداهة على القاضي بل معناه أن يقف القاضي سلبيا من كلا الخصمين على حد سواء neutralité أورده السنهوري، الوسيط، الجزء الثاني، ص 218.

القضاء لصلاحياته في إدارة الدعوى واستكمال الأدلة. ومن هنا خول المشرع للقاضي أن يأمر الإدارة بالحضور بواسطة ممثلها القانوني للبحث معها والانتقال للمعينة أو انتداب خبير.

الجميع يتفق على أن الخبرة في المجال الضريبي تبقى كإجراء استثنائي ينحصر اختصاصها في المسائل التقنية المرتبطة بالمحاسبة والتشريع المغربي يعتبرها من وسائل التحقيق المنظمة في الباب الثالث من قانون المسطرة المدنية المغربي (الفصول 55 وما بعده ق.م.م.). ولعل من أهم مبررات اللجوء إلى الخبرة في القضاء الإداري هي كون الإدارة عامة والإدارة الضريبية على وجه الخصوص تحتكر الوثائق وتحوز المستندات لن تقدمها طواعية. ومن هنا برزت أهمية الدور الإيجابي الذي ينبغي أن يلعبه القضاء الإداري في إدارة الدعوى القضائية⁽³⁾.

نطاق الخبرة

فإذا كانت المحكمة الإدارية غير ملزمة بالاستجابة إلى طلب الخصوم بإجراء خبرة ما دامت تتوافر على العناصر الكافية للبت في النزاع الضريبي شأنها في ذلك شأن اللجان الإدارية للتقييم الضريبي⁽⁴⁾. فإنها غير ملزمة أيضا بالالتزام بالرأي الذي انتهى إليه الخبير في الدعوى، فلها أن تأخذ به كاملا، ولها أن تقبله في جزء منه ولها أن تستبعده. وإذا كان دور الخبير يكمن في المسائل ذات الطبيعة الفنية التقنية لا يلجا إليه في المسائل القانونية. ما عدا إذا كانت الخبرة تنطلق من مقتضيات قانونية لتطبيقها على أرض الواقع كان يعهد لخبير لمعينة المساحة المبنية المغطاة للتأكد من سقف الإعفاء 300 م م مغطى إضافة إلى شرط الإعفاء الآخر المتمثل في السكن لمدة 4 سنوات للاستفادة من إعفاء الضريبة على القيمة

(3) الدكتور عبد العزيز عبد المنعم خليفة استاذ القانون العام المنتدب بكلية الحقوق المحامي بالنقض والإدارية العليا بمصر، صفحة 28، دار الفكر الجامعي، شارع سوتير، الإسكندرية، طبعة 2008.

(4) اللجنة الوطنية غير ملزمة بالاستعانة بخبرة لأنها تضم من بين أعضائها مختصين وتقنيين في المجال وتتوافر على الدراية اللازمة... حكم عدد 5/2009/658 عن إدارية مكناس في الملف 5/2009/658 ش صدر في 2010/11/11 شركة الكور ضد إدارة الضرائب.

المضافة على ما يقدمه الشخص لنفسه من بناء، أو مسألة توسيع رأسمال الشركة للتأكد من نسبة واجبات التسجيل المطبقة على عقد الزيادة في رأسمال الشركة. ومن هنا فجاناب من الفقه يرى في الخبرة وسيلة إثبات مباشرة⁽⁵⁾ أو غير مباشرة. ومنهم من يرى أن لها دور كاشف أو لاتمام معلومات لدليل قائم. بل الخبرة تستخدم في نظرهم لتقدير سلامة بعض الأدلة⁽⁶⁾.

الكل يتفق أن القضاء الإداري هو الذي يبت في الأمور القانونية الجبائية دون الخبرة فما هي أهم الإشكاليات العملية الناتجة عن الخبرة القضائية؟ أو المرتبطة بالخبرة الحسابية يمكن إجمالها في مسألة تعيين الخبير المختص وفي مسألة التجريح فيه وفي مسألة التقيد بما جاء في الحكم التمهيدي وفي مسألة اعتماد حجج ووثائق ثبوتية من طرف الخبير المحاسب لم يسبق للملزم أن أدلى بها للإدارة الجبائية وفي مسألة سلطة المحكمة في الأخذ بنتائج الخبرة

تلك هي المحاور التي سنحاول التطرق إليها من خلال هذا العرض المتواضع

الإشكالية الأولى

فمن هو الخبير الذي يصلح أن ينتدب في المجال الضريبي؟

تطرح صعوبات أحيانا في اختيار الخبير الحيسوبي الملائم لامكان المساهمة في حل المنازعة الضريبية. بالرجوع إلى قانون المسطرة المدنية المغربي الذي تحيل عليه مقتضيات المادة 7 من قانون 41/90 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية فإنه يعطي صلاحية واسعة للمحكمة في اختيار الخبير الذي يمكن أن يساهم في حل الإشكالية الضريبية والوقوف على العناصر النزاعية الواردة بالحكم التمهيدي ومعالجتها من الناحية التقنية والعلمية الصرفة، ولاتشير مقتضيات قانون المسطرة المدنية إلى وجوب إن يكون الخبير مختصا في الحسابات أو في الميدان الذي أنيطت الخبرة به من اجله. كلما هناك أن الفصل 61 من ق.م.م أشار في فقرته

(5) جارسوني وسيزار نزو، موسوعة المرافعات المدنية والتجارية، ط 3 ح، القسم الثاني الكتاب الأول.

(6) الدكتور احمد مسلم، أصول المرافعات، طبعة القاهرة 1971، ص 633.

الأولى انه إذا لم يتأت للخبير القيام بالمهمة المسندة إليه أو لم يقبل القيام بها عين القاضي خبيراً بدلاً منه وأشعر الأطراف فوراً بهذا التغيير لكن المادة 242 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها السادسة المدخلة بموجب المادة 7 من قانون مالية 2009 جاءت لتقيد صلاحيات القضاء الإداري في هذا المجال لتتص «انه يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلاً في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين».

وبذلك تكون هذه المقتضيات القانونية قد أقصت من دائرة الخبرة القضائية الخبراء الغير مختصين في مجال المحاسبة والغير مدرجة أسمائهم في جدول الخبرة كمحاسب. وهل مقتضيات المادة المذكورة تتحدث فقط عن الطعن القضائي ضد مقررات اللجان الضريبية الإدارية؟ أم عن جميع المنازعات ذات الصلة بالمنازعة الضريبية ولو في حالة الفرض التلقائي؟

حيث يحدث أحيانا أن تنتدب المحكمة خبير مختصا في المعايينات العقارية والتقويمات للتأكد من القيم الحقيقية لبعض البيوعات العقارية، فتجرحه إدارة الضرائب بدعوى انه ليس حيسوبيا أو غير معتمد في المحاسبة وتعيينه مخالف لمقتضيات المادة 242 في فقرته ما قبل الأخيرة، فتدّ المحاكم طلبات التجريح هاته بالرفض ولا تقبل مثل هذه الطلبات مادام الخبير العقاري محلف ومدرج اسمه في جدول وزارة العدل وليس هذا الطلب داخلا في أسباب التجريح المنصوص عليها بالفصل 62 من ق.م.م الذي يتحدث عن القرابة القريبة أو الأسباب الخطيرة المبررة للتجريح.

ونطرح أيضا التساؤل من هم الخبراء المعتمدين من طرف الدولة والمعايير المعتمدة في اختيارهم؟ وما هي الفوارق بينهم وبين باقي الأشخاص الذين يقومون بالمحاسبة ولديهم ائتمانيات fiduciaires ما دامت المحكمة في كل ملف عينوا فيه جميعا يؤدون اليمين القانونية على إنجاز مهامهم بكل تجرد واستقلال ما لم يعفوا من ذلك اليمين باتفاق الأطراف⁽⁷⁾.

(7) الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية المغربي وصيغة اليمين هي (أقسم بالله العظيم أن أؤدي مهام الخبرة المعهود بها إلى بأمانة وإخلاص ونزاهة وأن أبدي رأيي بكل تجرد واستقلال وان أحافظ على السر المهني) وإذا كان الخبير مسجلاً في الجدول لا تجدد يمينه.

وللجواب عن السؤال المشار إليه: هل الخبير المحاسب أو الخبير المعتمد⁽⁸⁾ يجب تعيينه فقط بمناسبة الطعن في مقرر اللجنة الوطنية مادام المشرع الضريبي في المادة 242 المذكورة أشار إلى تعيين هذين الخبيرين بمناسبة تطرقه لمسطرة الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للتقييم الضريبي؟. المشرع حسب المادة 242 قصد المحاسبين المنتمين إلى هيئة الخبراء المختصين بالافتحاص وتدقيق الحسابات وهم منظمين في هيئة يكونون مسؤولين عن أعمالهم الحسابية فقط لا أمام المحكمة فحسب، بل أيضا أمام هيئة الخبراء المحاسبين نفسها ناهيك عن الاخلاطات المهنية التي تخضع للتأديب من طرف لجنة وزارة العدل⁽⁹⁾.

وانه إذا سايرنا إدارة الضرائب فهي ترغب في أن يكون الخبير المنتدب إما من المحاسبين في تدقيق الحسابات وإما من المعتمدين من طرف الدولة شريطة أدائهم اليمين القانونية ما لم يكونوا مسجلين في جدول الخبراء.

وفي نظرنا فإن المحكمة ملزمة بالتقيد بالمادة 242 إذا كان الطعن ينصب على مقرر اللجنة الوطنية وفيما عدا ذلك تقدر كل حالة بقدرها فهي وان كانت ملزمة أديا بالتقيد بمقتضيات المادة 242 المشار إليها تبقى لها الصلاحية في اختيار أي خبير مناسب يمكنه أن ينجز الخبرة بالسرعة والفعالية المطلوبين وبالذقة والإتقان المرغوب فيهما. وان ذلك لا يتعارض مع مقتضيات قانون المسطرة المدنية الذي

(8) قرار لوزير العدل رقم 1081-03 صادر في 2003/6/13 بالحريدة الرسمية عدد 5121 في 2003/6/30 يحدد

بموجب أنواع الخبرة والمقاييس اللازمة للتسجيل في جداول الخبراء القضائيين في المحاسبة.

الفرع الأول: تتعلق بالخبراء في تدقيق الحسابات ومراقبتها والمصادقة عليها AUDIT في الشؤون الجبائية وصعوبات المقاولات وشروطها الحصول على دبلوم وطني لخبير محاسب أو ما يعادله مع تجربة 5 سنوات على الأقل من العمل الفعلي في هذا التخصص ويثبت ذلك بالإدلاء بشهادة من الجهة المختصة تثبت الممارسة الفعلية في هذا التخصص وشهادة التقيد في هيئة الخبراء المحاسبين بالمغرب أو في جدول هيئة الخبراء المحاسبين المعتمدين.

الفرع الثاني: الخبراء في المحاسبة يشترط فيها شهادة وطنية للسلك الثالث في الاقتصاد وتدبير المقاولات أو ما يعادلها مع تجربة 10 سنوات على الأقل من العمل الفعلي في هذا التخصص ويثبت ذلك بالإدلاء بشهادة من الجهة المختصة تثبت الممارسة الفعلية في هذا التخصص وشهادة التقيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو شهادة التقيد في جدول هيئة المحاسبين المعتمدين حسب كل حالة.

(9) المادة 8 من القانون المنظم للمهنة الخبراء القضائيين رقم 45-00 المشار إليه اعلاه.

هو قانون عام له الأسبقية في التطبيق على القانون الضريبي الذي هو قانون خاص في غياب قانون المسطرة الإدارية الذي لزال الفقه والقضاء يناديان بإخراجه إلى حيز الوجود. ومن هنا يبرز الدور الإيجابي للقاضي الإداري في تطوير المادة الجبائية وتسوية المنازعات⁽¹⁰⁾.

إشكالية التجريح في الخبير المنتدب

يتعين على الإدارة الجبائية من جهة والملزم من جهة أخرى إذا كانت لكل واحد منهما أحد وسائل لتجريح الخبير الذي عينته المحكمة أو القاضي تلقائيا تقديمها داخل خمسة 5 أيام من تبليغ أي منهما بالأمر بتعيين الخبير وذلك تطبيقا للفصل 62 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة السابعة من القانون رقم 41/90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية.

وهكذا إذا تقدم أحدهما بطلب التجريح خارج هذا الأجل المحددة في 5 أيام كاملة⁽¹¹⁾ لا يقبل طلب التجريح شكلا.

وشكليات هذا الطلب أن يكون مكتوبا وموقعا من طرف أحد الطرفين أو وكيلهما مينا فيه أسباب التجريح.

وقد حدد المشرع في مقتضيات الفصل المذكور أسباب التجريح في القرابة القريبة أو في أية أسباب خطيرة أخرى كالعداوة (سبقية وجود نزاع ضريبي بين الخبير وإدارة الضرائب لم ينته بعد هذا النزاع). أو أن يكون الخبير المنتدب هو الذي يمسك محاسبة الملزم الذي يقاضي الإدارة أو تقاضيه هذه الأخيرة في الدعوى الماثلة أمام المحكمة.

(10) عبد الرحمان أبليل، رئيس مصلحة الشؤون القضائية المديرية العامة للضرائب في أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية 4 و5 دجنبر 2009 المنظمة من طرف كلية الحقوق مكناس وهيئة المحامين بنفس المدينة حول موضوع دور القضاء في المادة الجبائية بالمغرب، عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، طبعة يوليوز 2010 مطبعة السلسبيل، الرياض، مكناس.

(11) الأجل الكامل لا يحتسب فيه اليوم الذي توصل فيه أحد الطرفين واليوم الخامس أي الأخير.

ولعل إدارة الضرائب هي التي تقدم دائما طلبات التجريح في مواجهة الخبراء المنتدبين ولو خارج الأجل حسب الإحصائيات المتوافرة لدينا⁽¹²⁾ ونادرا جدا ما يقدم الملزم مثل هذا الطلب. ولا يجرح القاضي الخبير تلقائيا إذ ليست له هذه الإمكانية تطبيقا لقاعدة أن القاضي لا يقضي بعلمه.

وقد أوضحت مقتضيات الفصل 62 ق.م.م⁽¹³⁾ أسباب التجريح في القرابة والمصاهرة للملزم إلى درجة ابن العم المباشر بإدخال الغاية - ووجود نزاع مع أحد الطرفين - إذا عين الخبير في غير مجال اختصاصه - إذا سبق له أن أبدى رأيا أو أدلى بشهادة في موضوع النزاع - إذا كان مستشارا لأحد الطرفين - أو لأسباب خطيرة أخرى.

ويترتب عن التجريح إبعاد الخبير المنتدب من المأمورية⁽¹⁴⁾ بحكم قضائي عن طريق استبداله⁽¹⁵⁾ مع إشعاره بذلك على الفور ويقع على عاتق طالب التجريح عبء الإثبات بكافة الطرق ولا يجوز الطعن في الحكم بثبوت التجريح في القانون المغربي إلا مع الحكم البات في الجوهر⁽¹⁶⁾.

إشكالية التقيد بما جاء في الحكم التمهيدي بإجراء خبرة

في البداية لابد من الملاحظة بكون الحكم التمهيدي إذا لم يكن واضحا فإنه سيستعصى على الخبير القيام بالدور المنوط به على أحسن وجه. ولذا ينصح

(12) خلال سنوات 2007 و2008 و2009 سجلت المحكمة الإدارية بمكناس 13 تجريحا من طرف الملزم مقابل 0 من طرف الملزم أو المكلف بالضريبة.

(13) الفصل 62 من ق م م نص على أسباب التجريح المذكورة بدقة بالتعديل الصادر في 2000/12/26.

(14) القانون الفرنسي نص في المادة 310 مرافعات على أن رد الخبير يكون للأسباب التي يرد بها الشاهد.

(15) خلال سنة 2009 استبدلت المحكمة الإدارية بمكناس الخبير بنسبة 15 بالمائة من عدد الملفات المدرجة رغم قلة الخبراء بالمدينة للتجريح الموجه ضدهم من طرف الدارة الضرائب خاصة محمد فؤاد محمد سحنون عبد العالي الغديوي وسمية الادريسي لوجود نزاع ضريبي بينهم والإدارة وتم استبعاد بعض الخبراء للتجريح فيهم كإدريس الرمالي وخالد لمودن وقشابلمونهم يديرون ائتمانيات وليسوا معتمدين في الملفات مثلا عدد 474/06/5 ش و 35/07/5 ش و 613/05/9 و 121/08/5 ش و 17/09/2009 ش... الخ.

(16) بخلاف القانون الفرنسي والألماني يجوز الطعن بالاستئناف في الخبرة قبل بت المحكمة في الجوهر الفصل 316 من القانون الفرنسي.

أن يكون الحكم التمهيدي واضح المعالم ينصب على الأمور التقنية والمحاسبية دون تلك التي تكون لها علاقة بتفسير القانون الجبائي أو تأويله. ويقول البعض إن القاضي الإداري يعتمد تقرير خبرة المحاسب جملة وتفصيلاً. وهذا إدعاء باطل.

وإذا⁽¹⁷⁾ حدث أن خرج الخبير المعين عن حدود المهمة المنوطة به،. فما أثبتته الخبير خارج حدود مأموريته يفقد حينها صفة الرسمية ويعتبر محض تقديرات شخصية يتم استبعادها بعد أن يكشف الخصوم خطئها بكل الوسائل فإن تقرير الخبرة يرد إليه لتطبيق ما ورد في الحكم التمهيدي واطمأن الخبرة. إن يستغني عن خبرته ويؤمر بخبرة أخرى.

غير أن الخبير غالباً ما يرفض القيام بإعادة الخبرة أو يتراخى في القيام بذلك مما تضطر معه المحكمة إلى توجيه عدة اندارات إليه أو تستبدله بخبير آخر بدلاً عنه دون أن توقع جزاءات عليه، مما يكون له الأثر السلبي البالغ في تسريع وثيرة الملف والبت فيه في اقرب الآجال. ويلاحظ تقصير المحاكم الإدارية في توقيع الجزاءات على الخبراء الذين يتخلفون عن إنجاز مأموريتهم أو يتباطئون في إنجازها.

ومن هنا يتعين على السيد الخبير أن يكون ملماً بالمساطر القضائية وان يربط الاتصال مع الهيئة القضائية لاستيضاح بعض الأمور العالقة أو تفسير بعض النقاط التي ظلت غامضة في الحكم التمهيدي بالنسبة إليه، وذلك قبل القيام بالمأمورية وكل ذلك من أجل التعجيل بإنجاز المأمورية، الشيء الذي لا يقوم به العديد من الخبراء ظناً منهم أن ذلك من شأنه أن يقلل من شأنهم وينقص من قدراتهم أو من اخذ مواقف مسبقة عليهم من طرف القضاء والخصوم.

(17) أورده ذ. أبليلا في مداخلته دور القضاء في المادة الجبائية أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية المشار إليها أعلاه المنشور في عدد خاص لمجلتي القسطاس والزيتونة، طعة يوليو 2010، مطبعة السلسبيل الرياض مكناس، مستدلاً بقرار المجلس الأعلى عدد 643 وتاريخ 2007/6/27 والقرار عدد 881 وتاريخ 2007/10/10.

إشكالية أخذ الخبير بوثائق لم يسبق للملزم أن عرضها على الإدارة واللجان الضريبية للتقييم

يحدث أحيانا أن يعتمد الخبير في تقريره على وثائق محاسبية لم يسبق لإدارة الضرائب أن اطلعت عليها أو ناقشتها مع الملزم. ومن الطبيعي أن الإدارة في معرض تعقيبها على الخبرة تعارض بشدة قبول الخبير لوثائق محاسبية لم يسبق للملزم أن أدلى بها للإدارة ولا أمام اللجنة المحلية ولا أمام اللجنة الوطنية بخصوص مراجعة همت محاسبته برسم فترة معينة حسب المادة 107 من القانون رقم 17/89 المنظم للضريبة العامة على الدخل والمادة 43 من القانون 30/85 المنظم للضريبة على القيمة المضافة وكذا المادة 38 وما بعده من القانون رقم 86/24 المنظم للضريبة على الشركات.

فما هو موقف القضاء الإداري من⁽¹⁸⁾ ذلك؟ من حيث المبدأ الطعن أمام المحكمة الإدارية يعيد طرح النزاع من البداية، في نظرنا ليس هناك ما يمنع من قبول هذه الوثائق إذا سبق للملزم الإشارة إليها في موازنته bilan بخصوص أحد السنوات اللاحقة الغير مشمولة بالمراجعة، وإذا قام بالإتيان بفواتير سليمة تتوافر فيها الشروط المنصوص عليها بالمادة 37 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، في نظري المتواضع يمكن قبول هذه الفواتير واعمالها في خصم الضريبة المذكورة إذا كانت سليمة، على أن تقوم المحكمة بإجراء التحريات حولها رفقة الخبير المنتدب للتأكد من مدى سلامتها وعلاقتها بملف النزاع والسبب في عدم التصريح بها في الابان 13. وهو ما لا تقبله إدارة الضرائب ومع ذلك نترك هذا الإشكال للحاضرين قصد مناقشته للتأكد مما يجب القيام به في مثل هذه النوازل.

ومما يؤكد التوجه في هذا الطرح أن اللجان الإدارية للتقييم الضريبي لا تستدعي الملزمين للمثول أمامها والدفاع عن حقوقهم أمامها وتصادر هذا الحق

(18) قضية شركة صوريي ضد الإدارة الجهوية للضرائب بمكناس ومن معها حكم عدد 2010/381 في الملف 5/07/29 ش الصادر بتاريخ 2010/10/21.

أمامها وتبت في الملف دون التأكد من توصل الملمزم أو منحه أجلا للإدلاء بأوجه دفاعه لا سيما وان نتيجة عمل هذه اللجنة لم يعد يعتبر رأيا استشاريا بل أصبح قرارا إداريا يكتسي صبغة تنفيذية. تقوم إدارة الضرائب بتصفيته داخل أجل أو بعد مضي شهرين من توصلها قانونا به.

إشكالية صلاحية القضاء الإداري في الأخذ بخلاصة الخبر

يقال إنه حسب بعض المعطيات المتوافرة لدى الجهات الإدارية الجبائية أن الخبر هو القاضي الفعلي في المادة الضريبية 12 للجوء القضاء الإداري المغربي المفرط والميكانيكي للخبرة، كونه يثق في الخبرة أكثر مما يثق في الإدارة بل ويثق في رأي الخبر المحاسب أكثر من آراء لجان التقييم الضريبي التي يرأسها قاضي، لدرجة أن الخبرة القضائية لها حجية مطلقة بالنسبة إليه⁽¹⁹⁾ وأن المحاكم الإدارية تصادق على نتائج الخبرة دون مناقشة هذه النتائج ويدعون إلى أن يكون للقضاء الإداري صلاحيات موسعة لا تتأثر بخلاصة الخبر.

ونحن لا نساير هذا الرأي ولا نتفق معه كما قلنا من قبل، لأن هذا الاتجاه ينطوي على نوع من المغالطة لكون القاضي الإداري يمارس صلاحياته المخولة له قانونا فهو خبر الخبراء كما يقال عنه. وهو يقيم غالبا نتائج الخبرة ويناقشها في معرض حيثياته، وله الصلاحية الكاملة في إجراء خبرة مضادة أو خبرة ثانية إذا لم يقتنع بالأولى تكون أكثر دقة أو موضوعية ولو تلقائيا إذا لم يطلبها أحد الطرفين، وكم من مرة يطلب القاضي المقرر من نفس الخبر إعادة احتساب الأسس الضريبية من جديد أو بعض الاستدراكات الضريبية على ضوء بعض المعطيات الجديدة التي أسفر عنها البحث استنادا إلى بعض العناصر التي لم يكن قد تطرق إليها الخبر بتدقيق أو اغفل الحديث عنها وهي محورية في النزاع عن طريق تكليفه بالإدلاء بملحق الخبرة أو تقرير إضافي. كان تكون مثلا بعض الادمجات في المراجعة غير صحيحة ومع ذلك احتفظ بها الخبر في تقريره الأول مما يتعين إنجاز ملحق خبرة أو تقرير إضافي يوضح فيه الأسس أو الاستدراكات الجديدة... الخ.

(19) الدكتور عبد الرحمان ابليل، المرجع السابق، الصفحة 34.

فالقاضي الإداري يمارس صلاحياته في المنازعة الجبائية فهو لا يت في المسائل القانونية فحسب بل يقدر أيضا الأمور الواقعية أو التقنية ولو بالاستعانة بخبير حيسوبي مختص.

وللمحكمة أن تأخذ بتقرير الخبير كله كما لها أن تأخذ ببعض ما جاء فيه وتطرح بعضه إذ هي لا تقضي إلا على أساس ما تظمن إليه⁽²⁰⁾ وما يتوخى العدالة الجبائية والإنصاف وهو الاتجاه الذي تبنته المحكمة الإدارية بمكناس مثلا في استبعاد التكاليف في نفقات الاستثمار المتعلقة بعقد قرض بنكي لتجهيز قطع أرضية قبل بيعها دون الإدلاء بما يفيد أداء الفوائد واصل الدين للبنك رغم البحث في هذه النقطة مع الطرفين والخبير إذ رغم وجود عقد قرض صحيح مستجمع لشروط صحته وموقع ومصحح من طرف الملزم من جهة وإدارة البنك من جهة. إلا أن الملزم لم يدل بما يفيد سداد هدها القرض وأداء الفوائد عنه حتى يمكن خصمها أوضح الخبير في جلسة البحث انه ربما كان هناك نزاع بين الطرفين حول أداء القرض أو التحلل منه ولم يستطع الملزم الإدلاء بما يفيد أداء هذه النفقات لا مكان خصمها كنفقات الاستثمار من الضريبة على الربح العقاري⁽²¹⁾.

فالخبير يعتبر في حكم الموظف الفعلي العام⁽²²⁾ أو مكلف بخدمة عامة في حدود المأمورية المنوطة به تحت إشراف القضاء ورقابته.

الإدارة تقول انه لا حاجة أحيانا للجوء إلى الخبرة ويتعين الحسم في الملف تلقائيا ناسية أنها ارتكبت أخطاء منهجية في المحاسبة وفي إعادة تقدير رقم أعمال الملزم السنوي في أعمال سلطتها في الاستقصاء والاطلاع على كشوفات حساب بنكية للملزم. وللحسم في ذلك من طرف القضاء لا بد من الاستعانة بخبرة حسابية.

(20) نقض مصري مدني رقم 84 طبعة 23 جلسة 1957/1/31 طبعة 6 صفحة 18.

(21) قضية بوبكر بناني ضد ادارة الضرائب بمكناس صدر فيها حكم عن ادارية مكناس عدد 10/402 وتاريخ 2010/11/4 في الملف 5/08/387ش قضى بالالغاء الجزئي للضريبة التكميلية على الدخل الربح العقاري...

(22) الدكتور محمد حامد فهمي، الصفحة 350.

وفي الختام ندعو أن تتشكل خلية من بين القضاة والمسؤولين في الإدارة العامة للضرائب لانكباب السادة القضاة بالمحاكم الإدارية والمكلفين بالمنازعات لدى الإدارة على مسألة التكوين والتكوين المستمر في مادتي الجبايات والضرائب والمحاسبة. ويتعين الاعتراف أيضا أن الخبرة في القانون المغربي تعاني من صعوبات على مستوى القانون وإشكاليات في التطبيق.

فعلى مستوى القانون يتعين فتح الباب للترشيح ممن تتوفر لديهم المؤهلات العلمية والفنية المطلوبة في المحاسبة والضرائب وتفعيل المساطر التأديبية للخبراء⁽²³⁾ وعلى مستوى العمل ينبغي وضع رقابة قضائية فعالة على الخبرة سواء من حيث الاختيار وتحديد الأتعاب وتتبع عملهم وتحديد مهام الخبير بدقة ومراعاة التخصص بالابتعاد عن الانتداب العشوائي وعدم التأثير البين بخلاصة الخبير وإجراء الأبحاث على ضوء الخبرة بحضور الطرفين عند الاقتضاء لاستجلاء الأمور الغامضة في الخبرة والوقوف بدقة على الجوانب النزاعية.

(23) الأحكام التأديبية المنصوص عليها بالمواد 31 وما بعدها. الإنذار والتوبيخ أو المنع المؤقت من مزاولة الخبرة لمدة لا تزيد عن سنة ثم التشطيب عليه من الجدول في حالة إخلاله بواجبات المهنة أو بخصال المروءة والشرف والنزاهة أو عدم القيام المهمة المسندة إليه دون مبرر وتوقع من طرف اللجنة الوزارية الواردة بالمادة 8 من الظهير الشريف بتنفيذ القانون رقم 45-00 المتعلق بالخبراء القضائيين.

الإجراءات الشكائية في المنازعة الضريبية «المطالبة والضمانة نموذجا»

الأستاذ مصطفى زاهر

مستشار بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء

مقدمة :

لم يعرف المشرع المغربي الضريبة. وإن كان نظامه الدستوري ينص صراحة على تحمل المغاربة التكاليف العمومية⁽¹⁾ فدستور 1908 كان ينص صراحة على بعض الاستثناءات كقاعدة للإعفاء⁽²⁾، الأمر الذي يعني أن التحمل الضريبي كمبدأ دستوري قديم جدا قبل هذا التاريخ، إلا أنه مع تدخل الدولة وتطور أهدافها وأدوارها أصبحت الضريبة تبعا لذلك وسيلة لتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

المفهوم المتطور والحالي للضريبة يكتسي نوعا من النظم الواسعة تجاوزا للمفاهيم التقليدية التي أصبحت تضمحل بفعل التطور السريع للحياة الاجتماعية والاقتصادية فأصبحنا أمام نظام جبائي أو نظام ضريبي يضم مجموعة من

(1) ينص الفصل السابع عشر من الدستور المغربي «على الجميع أن يتحمل كل على قدرة استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور».

(2) المادة 20 من دستور 1908 «ان الفقراء والعواجز والعميان والذين لا عمل لهم يعيشون منه يعفون من كل تكاليف وضريبة على الإطلاق وكذلك خدام بيوت الله والمساجد والزوايا الذين يعيشون من الأوقاف».

المادة 21 : «ان موظفي المغرب من كبيرهم إلى صغيرهم كسائر الناس تلزمهم الضرائب والتكاليف المادية».

المادة 22 : «لا يجوز أبدا طرح ضرائب وتكاليف مالية على جهة من السلطة دون جهة ولا على مدينة دون مدينة ولا على قبيلة دون قبيلة وإنما يجب أن تكون التكاليف عامة على جميع الأمة في كل نواحي السلطة في وقت واحد».

الضرائب التي يحددها المشرع⁽³⁾.

إن وجود نظام ضريبي في الدول، ومن بينها المغرب يفرضه واقع تعدد الضرائب واختلافها، من حيث الشرائح المجتمعية التي تستهدفها، أو الواقعة المنشأة للضريبة في حد ذاتها باعتبار أنها تختلف من واقعة إلى أخرى، ومن طريقة فرض إلى أخرى، ومن ضريبة نوعية إلى أخرى.

إن النظام الضريبي المغربي كباقي الأنظمة العالمية تخضع الضريبة فيه إلى منظومة تراتبية. أولها الوعاء الضريبي، وثانيها تصفية الضريبة. وثالثها تحصيل الضريبة، فالأول يعتبر نقطة انطلاق التخصيص. أي تعيين المادة التي تقع عليها الضريبة. والمادة المقصودة قد تكون شخصا طبيعيا، أو معنويا، أو مالا، أو قيام بعمل نتج عنه دخل وربح، أو معاملة مالية. والثاني طريقة احتساب الضريبة بواسطة نسب معينة قانونا. والثالث استخلاصها عن طريق مجموعة من القواعد الرضائية أو الجبرية.

إذا كان الأصل في الضريبة أنها تنطلق بإقرار من الخاضع لها. فإن الاستثناء يجعل الإدارة الضريبية تحل محل الملزم عند تخليه لسبب من الأسباب في ممارسة واجبه وحقه في الإقرار وبالتالي يتحول التصريح إلى تصحيح بعد المراقبة أو الفحص. إلا أنه خلال هذه العملية قد تترتب بعض الأخطاء العفوية أو ذات التأويل الفضفاض لنص غير مفهوم مما يؤدي ذلك إلى هدر حق من الحقوق، سواء للإدارة أو الملزم. الأمر الذي دفع المشرع إلى إقرار نظام تواجهي دفاعي ينتهي بالوقوف أمام القضاء في حالة عدم الاتفاق بين الإدارة والملزم بالتخصيص.

(3) كاد مفهوم «النظام الضريبي» أن يظهر في المغرب مع عهد مولاي الحسن الأول حينما حاول إعطاء صورة للنظام الضريبي عبر إنشاء مجموعة من الضرائب والقواعد عن طريق إحداث الترتيب من حيث إمكانية صياغة بعض القواعد في مجال المراقبة والخلاف مع السلطة وهو ما عرف بالترتيب الحسني أو الترتيب العيززي في عهد السلطان عبدالعزیز. للمزيد من التفاصيل انظر عبد الغني خالد «السياسة الجبائية المغربية في القرن 19» رسالة دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق بالدار البيضاء سنة 1992.

إن عدم اتفاق طرفي العملية الضريبية يؤدي لا محالة إلى منازعة في الضريبة كحالة دالة على وجود الخلاف. واقعا أوقانونا من حيث مراحل العملية الثلاث تحديد الوعاء، أو التصفية أو التحصيل. وهي ما يعرف بالمنازعة الجبائية التي تعني المسطرة الإدارية أو القضائية المقررة قانونا سلوكها لتسوية الخلاف⁽⁴⁾. وهي ظاهرة صحية حفاظا على حقوق الطرفين ووضع حد لتعسف الإدارة في استعمال سلطتها التنفيذية بشكل يخالف النص القانوني تأويلا وفي ذلك إقرار بضمانات واسعة للملزم من أجل الدفاع عن مصالحه المشروعة ولضمان خلق توازن بين الإدارة والمكلف لإثبات شرعية الضريبة والإجراءات المرتبطة بها.

لكن إقرار الضمانات أوجب احترام بعض الشكليات الإجرائية خلال المنازعة الضريبية. أولها تقديم مطالبة أو شكاية أمام الإدارة الضريبية لبحث ما ينعاه الملزم على العملية. مع العلم أن هذه المطالبة لا توقف تحصيل الضريبة أو السعي لهذه الغاية. لكن أوحى المشرع إمكانية تقديم ضمانات من أجل إيقاف التحصيل إلى حين البت في المنازعة أو إيقاف التنفيذ ولو بدون ضمانات بأمر من القضاء.

وعليه فما هي المطالبة؟ وكيف يتم تقديمها؟ ولمن تقدم؟ وما هي الإجراءات المرتبطة بها وتجليات الحماية القضائية لها؟

هذه الأسئلة وأخرى نطرحها نجيب عنها من خلال تقسيمنا لهذه المداخلة إلى نقطتين أساسيتين كنموذج للإجراءات الشكلية في المنازعات الجبائية الأولى نخصصها للمطالبة والثانية للضمانة.

أولا - المطالبة

اختلف الفقه في تحديد مفهوم موحد لما يسمى بالمطالبة، فالبعض يعرفها أنها الشكاية أو الطلب المقدم من طرف الملزم، أو الممول للخزينة العامة، أو الخاضع للضريبة إلى الإدارة من أجل مراجعة، أو تخفيض، أو إلغاء الفرض

(4) محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل: النظام القانوني والمنازعات الجبائية بالمغرب، الطبعة الأولى 96، مطبعة الأمانة الرباط، ص 5.

الضريبي، أو إصلاح الأخطاء المادية التي يمكن أن ترتكب خلالها، والبعض الآخر يجعلها تسمى بالتظلم.

لكن ان اختلفت التسمية والمصطلحات فإن الهدف واحد إذا كان مضمونها ينطبق وحالها على الواقعة المنشأة للخلاف بين الملزم والإدارة الضريبية، فترى ما هو المفهوم الحقيقي للمطالبة ؟ وكيف يمكن تقديمها ؟ وما هو موضوعها ؟ وهل هناك آجال لتقديمها ؟ وكيف يتم البت فيها ؟ وما هو موقف القضاء الإداري من عللها.

1 - حق المطالبة :

إذا كانت المطالبة حق للملزم الذي ينازع في مجموع، أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليه⁽⁵⁾ هل يمكن له التنازل عن هذا الحق ؟ ولماذا اعتبرت حقا ؟ أليس من حال واقع الملزم أن يكون تجاوزها واجبا حينما يتسم الإقرار الضريبي بنوع من الجدية والشفافية.

فالمطالبة التي تعني في مفهومها العام التشكي، أو ما يجعل الإدارة تراجع موقفها بالإيجاب أو تظل متشبثة برأيها. وهي في ذلك حسب رأينا تختلف عن التظلم الذي قد تترتب عنه بعض الآثار الاستعطفية. وإذا ااعتبرت كذلك فهل يمكن للمطالبة أن تمتد إلى حين البت في التظلم الاستعطافي وهل هذا الأخير يمدد الأجل للطعن تبعا لما هو معمول به في دعوى الإلغاء.

إن قاعدة اللجوء إلى الإدارة قبل عرض النزاع أمام القضاء مألوفة في النزاع الإداري سواء تعلق الأمر في المنازعة الضريبية. أو دعوى الإلغاء عموما. إلا أن حتميتها وإلزاميتها تجد نقاشا بين مؤيد ورافض لها. على اعتبار أن جدورها تعود إلى نظرية تجاوزها التاريخ، وهي نظرية الوزير القاضي⁽⁶⁾ والتي أصبحت متجاوزة الآن واقعا وليس قانونا، على أساس أن الإدارة يمكنها أن تراجع تصرفاتها

(5) انظر المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

(6) Théorie du Ministre juge.

وقراراتها ما لم تتحصن بفوات الأجل. إلا أن هذه القاعدة المتعلقة بالتحصين قد لا تجد سنداً في المنازعة الضريبية لإتاحة إمكانية إجراء الصلح أو التسوية الودية بعيداً عن القضاء.

إن المطالبة في المجال الضريبي يمكن أن تكون كتابة أو شفوية. وإن عبارة توجيه المطالبة المنصوص عليها لا يمكن حصرها في الكتابة⁽⁷⁾ إذ يمكن أن يكون التصريح شفاهياً، وهو أمر جائز أمام القضاء بموجب الفصل 31 من قانون المسطرة المدنية الذي أجاز لأعوان كتابة الضبط تحرير محاضر تقوم مقام المقال إذا كانت الحالة من الحالات التي لا توجب تنصيب محام، وبالرغم من ذلك يجوز تحرير المحضر ويبقى للمحكمة إمكانية إنذاره بإصلاح المسطرة.

إلا أن جل النصوص القانونية لمختلف الضرائب تلزم توجيه المطالبة. وهو ما يعني أن الغاية التي قصدها المشرع أن تكون كتابة مع العلم أن كتابة هذه المطالبات لا تتم عن طريق الملزمين شخصياً بعدم إمامهم بعناصر النزاع الضريبي. وإن الأدهى من ذلك أن بعض الجهات التي تمتهن الكتابة العمومية تتخذ من المطالبات نماذج موحدة رغم اختلاف الموضوع والأسباب الداعية إلى الاختلاف بين الإدارة الضريبية والملزم. وهو ما يجعل إدارة الضرائب في حيرة من أمرها لاستخلاص العناصر الخلافية الأمر الذي يدعو إدارة الضرائب وفي إطار تواصلها مع الملزم أن تساعد على توضيح خلافة ولو شفوية⁽⁸⁾ لكون اللسان أبلغ من القلم لدى غالبية المواطنين الذين لا يحسنون القراءة والكتابة وليس في القانون ما يمنع ذلك، وإن كانت المادة 24 من قانون الضريبة المهنية

(7) المادة 114 من القانون رقم 17/89 بشأن الضريبة العامة على الدخل.

- المادة 47 من القانون رقم 30/85 بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

- المادة 25 من القانون رقم 24/86 بشأن الضريبة على الشركات.

- الفصل 24 من قانون الضريبة المهنية.

- المادة 19 من القانون 37/89 المتعلق بالضريبة الحضرية.

(8) عبد الغني خالد، «المسطرة في القانون الضريبي»، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة سنة 2002. «والحقيقة» أن تقديم الطلب كتابة إنما تمليه ظروف العمل البيروقراطي التي لا يعتبر فيها الإنسان إلا كوثيقة إدارية ذات تاريخ وتحمل بيانات وتوقعات وخواتم» ص 337.

والمادة 19 من قانون الضريبة الحضرية تتطلب الإشارة في المطالبة إلى بعض المعلومات كرقم اللائحة والعرض الموجز للوسائل لتبرير المطالب فإن ذلك لا يبرر حرفية النص للتثبت بالكتابة وإن تم التنصيص على عدم قبول التعرض أو المطالبة وفي ذلك تيسير لعمل الإدارة ولتحقيق مفهوم الحق المرتبط بالمطالبة.

تقدم المطالبة إلى مديرية الضرائب، أو الجهة الإقليمية، أو اللجنة المكلفة بذلك على اعتبار أن المركز لا يمكنه أن يكون في تواصل مستمر مع الملزم لإشكالية القرب أو البعد منه ويتم إيداعها لدى هذه المصالح دون مصاريف مسبقة أو مؤجلة⁽⁹⁾ وأمام التقنيات الجديدة للتعامل الإداري. يمكن تجاوز هذه الشكليات، وإذا كان هم الإدارة تحقيق العدالة الضريبية عن طريق تصحيح الخطأ إن كان واقعاً فعلاً.

أثبتت الممارسة أن مضمون الشكاية أو المطالبة قد لا يخرج عن الطلبات التالية:

- طلب التخفيض من الضريبة تبعاً للوسائل التي يراها الملزم هي الحقيقة.
- طلب استرجاع مبالغ نتيجة خطأ في التقدير والاحتساب، أو تم أداؤها عن غير استحقاق وهي واقعة يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بإرجاعها تلقائياً إذا ما تبث لديها الخطأ.
- طلب التخفيض للغلو في التقدير أو عدم المماثلة لنفس الواقعة المنشأة للضريبة من طرف ملزمين آخرين، وهي حالات يمكن أن نصادفها في النظام الجزائي، أو بعد تصحيح التصريح تلقائياً من طرف الإدارة.
- طلب إلغاء الفرض الضريبي للإعفاء.

(9) بعض قباض التسجيل يلزمون صاحب المطالبة بوضع طابع جبائية على الطلب وهو أمر لا نجد له سنداً في المادة 241 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالاسترداد. وأن تطبيق مقتضيات قانون 1984 المتعلق بالمصاريف القضائية والإجراءات أمام المحاكم لا يدخل ضمن ذات المطالبات.

2 - أجل تقديم المطالبة وأثارها

قبل نهاية سنة 2000 كانت تختلف آجال التشكي والمطالبة من ضريبة إلى أخرى⁽¹⁰⁾ إلا أن قانون المالية بتاريخ 2000/12/31 عدل بعض النصوص الضريبية من أجل توحيد هذه الآجال. وأصبحت في أغلبها 6 أشهر. وهي الفترة التي منحت لإدارة الضرائب لاتخاذ قرارها بالإيجاب. أو الرفض من لدن المفوض له بذلك. وهنا يثار أيضا مسألة الاختصاص بالنسبة لصاحب القرار. هل يتخذ على الصعيد المركزي، أو على الصعيد المحلي وفق إجراءات داخلية لمديرية الضرائب⁽¹¹⁾ وما هي معايير التمييز بين الجهات المتخذة للقرار بخصوص الضريبة النوعية الواحدة.

تعتبر الآثار السلبية للمطالبة أنها وإن كانت وسيلة لإثارة انتباه الملزم بإمكانية التسوية الحبية، قبل الوصول إلى القضاء. إلا أن عدم إلزام الإدارة بالجواب تحت ترتيب الجزاء يؤدي بنا إلى اعتبار المطالبة إجراء شكليا غير منتج لآثاره في مواجهة الإدارة. إذا ما استثنينا الآثار بالنسبة للملزم، التي لا يمكن لها أن تؤدي إلى إيقاف إجراءات التحصيل الجبري للمبالغ الضريبية المطالب بها⁽¹²⁾ مما تعتبر معه هذه المطالبة من وجهة نظر الملزم غير ذات جدوى لقبول مسطرة الاسترداد المقرونة بالمقاصة وفق المادة 237 من المدونة العامة للضرائب «وهناك من يعيب

(10) شهرين في الضريبة المهنية وأربعة أشهر في الضريبة العامة على الدخل وستة أشهر في الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة وأربعة أشهر في الضريبة الحضرية وفيما يخص واجب التضامن الوطني نميز فيما يخص الشركات داخل أجل 6 أشهر وشهرين لتاريخ عرض الجدول.

(11) بتاريخ 8 ماي 1998 اتخذ وزير الاقتصاد والمالية قرار ليتفويض بعض سلطه إلى بعض رؤوسه بخصوص النظر في وضعية هذه المطالبات محددا سقفا معيناً لكل فئة بحسب إذا ما كان الأمر يتعلق بالإلغاء التلقائي أو تخفيض مبلغ الضريبة والعلاوات أو رفض التخفيض أو اقتراح إلغاء ضرائب استحقال استخلاصها أو إعفاء الدعائر والعلاوات وهو سقف محدد لكل فئة من الموظفين بين مبلغ 50.000 درهم لرئيس مصلحة الوعاء ومبلغ 400.000 درهم للمدير الجهوي (انظر الجريدة الرسمية رقم 4596 بتاريخ 98/6/18).

(12) تنص المادة 235 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها الأخيرة على ما يلي: لا تحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور القرار أو الحكم.

على إدارة الضرائب تجاهلها للعديد من المطالبات والشكايات وعدم رغبتها في التراجع عن قراراتها أو على الأقل تعديلها خصوصاً بعد إلغاء المصالح المكلفة بالمنازعات الإدارية وإسناد مهامها واختصاصاتها إلى المصالح المكلفة بالوعاء أو المراقبة في إطار ما يسمى بوحدة الشخص وازدواجية المهام أي أن المفتش الذي قام بربط الضريبة أو مراقبتها هو من يقوم بالبت في كل منازعة تتعلق بها حتى تكون مسؤولية كاملة»⁽¹³⁾.

التساؤل الذي يطرح في إطار الآثار المترتبة. هل تعتبر المطالبة أو التشكي في حد ذاتها مطالبة للمنازعة أو انها تتحول إلى ذلك بعد مرور أجل جواب الإدارة بالرفض الضمني أو الصريح وهل النزاع في حد ذاته يبدأ من حيث تبدأ العملية القضائية أو الإدارية قبلها أو ان آثار المطالبة لا يمكن حصرها في الحالة النزاعية وإنما يمكن أن تبدأ من المطالبة للتسجيل في الجداول الضريبية - غير التصريحية - أو في حالة تغيير الفرض الضريبي، أو العنوان الضريبي، أو إدراج المطالبة في إطار الواجب الضريبي الذي يجب أن تنعت به الضريبة.

إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عقب بحث مطالبته جاز له رفع الأمر إلى المحكمة داخل أجل الثلاثين يوماً الموالية لتاريخ تبليغ المقرر. وإذا لم تجب الإدارة داخل أجل 6 أشهر الموالية لتاريخ المطالبة جاز له ذلك أي داخل أجل الثلاثين يوماً⁽¹⁴⁾ وهنا إشكالية التبليغ وما يستتبعها من آثار سلبية على العملية خاصة في حالة تعذر التبليغ وعدم إثبات ذلك من طرف الإدارة لكن هل عدم تقديم الدعوى خلال هذا الأجل المحدد يسقط الحق في إثارتها ولو بعد مرور الأجل⁽¹⁵⁾.

(13) المختار السريدي (مفتش للضرائب) الطعن القضائي في الأساس الضريبي لإرساء مفهوم جديد مقال منشور بجريدة الصباح.

(14) انظر المادة 243 من المدونة العامة للضرائب.

(15) الأجل المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب آجال كاملة ولا يعتبر في الحساب اليوم الأولي من الأجل ويوم حلول الأجل، وإذا صادفت الأجل المحددة للإجراءات يوم عيد أو عطلة قانونية تم أرجاء حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل التالية.

القضاء تعامل مع إثبات احتساب آجال التبليغ عن طريق وسائل الإثبات المنصوص عليها قانونا والتي تبقى على عاتق الإدارة الضريبية التي يجب أن تبرر تاريخ توصل الملزم بما يفيد جوابها عن المطالبة وإلا انتقل العبء على الملزم في حالة وحيدة وهي تبرير تاريخ إيداع المطالبة من أجل احتساب الأجل المطلوب .

3 - موقف القضاء الإداري من المطالبة :

تعامل القضاء الإداري مع إشكالية المطالبة بنوع من التطبيق الحرفي للنصوص فقد اعتبرت المحاكم الإدارية ان عدم سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل رفع المنازعة أمام القضاء يوجب الحكم بعدم قبول الدعوى⁽¹⁶⁾ وهو الاتجاه الذي سارت عليه في مجموعة من القضايا النزاعية في المجال الضريبي سواء تعلق الحال بالمنازعة في إجراءات التحصيل التي تستلزم تقديم مطالبة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله طبقا للمادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية ولا يعفي الملزم من المطالبة إلا إذا كانت منازعته القضائية على درجة من الجدية ولو انصبت على الدفع بتقادم مسطرة التحصيل على اعتبار ان مجرد تقديم هذا الدفع دون ان يكون مستندا على أسس صحيحة لا يكون مبررا لسلوك الملزم للمسطرة المذكورة⁽¹⁷⁾ وهو أمر يدعو إلى الوقوف على كيفية تحديد عنصر الجدية في إثارة التقادم إذا كان يظهر ذلك لأول وهلة من خلال إلقاء نظرة على الجدول الضريبي موضوع الضرائب المدعى فيها وبالتالي اعتبر المجلس الأعلى أن التقادم في التحصيل لا يندرج ضمن الحالتين المنصوص عليهما على سبيل الحصر في المادة 115 من مدونة الديون العمومية واللتان تلزمان وحدهما سلوك مسطرة المطالبة الإدارية المنصوص عليها في

(16) حكم عدد 839 بتاريخ 2001/10/18 في الملف رقم 01/78 عن المحكمة الإدارية بالرباط «حيث ان المدعية لم تدل بما يفيد سلوكها مسطرة التظلم الإداري المنصوص عليها في الفصل 16 من القانون رقم 89.30 المتعلق بالضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية مما يتعين معه الحكم بعدم قبول طلبها شكلا» .

(17) قرار عدد 9 بتاريخ 2007/1/10 ملف رقم 19/06/9 عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط .

المادة 120 من نفس القانون⁽¹⁸⁾. وقد سايرت المحكمة الإدارية بالرباط النص القانوني المانح للإدارة أجلا كاملا للجواب والبت في المطالبة. إذاعتبرت أن الدعوى المرفوعة قبل أجل 6 أشهر يجعلها سابقة لأوانها ويتعين التصريح بعدم قبول الطلب شكلا⁽¹⁹⁾ وهو الحال الذي سارت عليه المحكمة الإدارية بوجدة وكذلك إدارية فاس التي اعتبرت ان مراقبة الإجراءات الشككية للمنازعة تعد من النظام العام يمكن إثارته ولو تلقائيا. غير ان المجلس الأعلى سعى إلى أخذ المطالبة بنوع من المرونة من حيث الإلزامية وأكد أن المطالبة غير مشروطة إذا لم تحترم إدارة الضرائب من جهتها الإجراءات الشككية اللازمة بتمكين الملزم من إبداء رأيه وان عدم احترام إدارة الضرائب للمسطرة المذكورة يجعل الملزم غير مقيد باحترام مسطرة التظلم قبل رفع النزاع أمام القضاء⁽²⁰⁾ وهو التوجه الذي سارت عليه بعد ذلك المحاكم الإدارية واعتبر أن وجوب التظلم معلق على احترام حق الدفاع وان تقديم الطعن قبل انصرام الأجل لا تأثير له على سلامة الوضعية الشككية للطعن⁽²¹⁾.

بل أن المجلس الأعلى ذهب أبعد من ذلك حينما فتح المجال للملزم لتقديم دعواه خارج أجل الشهر الذي يلي 6 أشهر الممنوح للإدارة واعتبر أن الإدارة التي أجابت عن التظلم خارج أجل 6 أشهر تكون قد فتحت أجلا جديدا من تاريخ جوابها الشيء الذي يجعل الدعوى مقدمة داخل أجل وبالتالي تكون مقبولة

(18) قرار عدد 936 بتاريخ 2008/12/24 ملف إداري عدد 2006/2/4/25.

(19) حكم عدد 22 بتاريخ 95/7/26 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط.

(20) قرار عدد 264 بتاريخ 2002/4/18 في الملف الإداري عدد 2001/2/4/902.

(21) قرار عدد 21 بتاريخ 2000/10/5 ملف إداري عدد 1999/1/4/12263 «وحيث يستخلص من الرسالة المذكورة التي لم تنزع فيها إدارة الضرائب بقبول انها تشكل تظلما بالمفهوم القانوني المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، وهي تشير إلى تاريخ تحريرها في 99/3/22 وان خاتم إدارة الضرائب عليها كان في 1999/3/24 وقدم دعواه بتاريخ 99/4/20 ولا تأثير لعدم انتظاره مرور الأجل المحدد لجواب إدارة الضرائب طالما أنها تمسكت في جوابها أمام المحكمة الابتدائية بمشروعية الضرائب المنازع فيها وجددت ذلك في المرحلة الاستئنافية فيكون المدعي قد سلك مسطرة التظلم وفقا للقانون زيادة على توفر دعواه على كل الشروط القانونية لقبولها شكلا».

شكلا⁽²²⁾.

واعتبر القضاء أن الشخص الذي ينازع في صفته كملزم بأداء الضريبة بإمكانه الطعن مباشرة أمامه دون ضرورة سلوكه لمسطرة الطعن الإداري⁽²³⁾.

وفي مجال القضاء الاستعجالي أكد المجلس الأعلى أن سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء المستعجل تعتبر غير لازمة لتعارضها مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة وبالتالي فإن احترام هذه المسطرة يسري على الدعاوى الموضوعية دون الاستعجالية⁽²⁴⁾ وهو ما صارت عليه المحاكم الإدارية في هذا الباب مع قصر نظره على مدى توفر حالة الاستعجال وجدية المنازعة وعدم المساس بأصل الحق.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه بإلحاح بخصوص المطالبة. ألا تعد إشكالا للحد من حرية التقاضي وذلك بتعقيد المساطر بمجموعة من الشكليات، إذا كانت لا تلقى الجواب من طرف الإدارة وعدم ترتيب الجزاء على ذلك. وأن التجربة العملية للعمل القضائي الإداري المغربي أثبتت إقامة توازن بين أطراف الدعوى الجبائية، الحال الذي دفع بالإدارة إلى خلق تواصل ولو شبه مستمر مع الملزم كمنحه فرصة للمساهمة والمشاركة المباشرة في إعداد الدين الضريبي الواجب في حقه.

ثانيا - الضمانة

من الثابت قانونا أن الجداول الضريبية تصبح سارية النفاذ بمجرد تذييلها بالصيغة التنفيذية من طرف الجهة الموكول لها ذلك. ويتم تحصيلها وفق قواعد التحصيل المنصوص عليها في القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل

(22) قرار عدد 668 بتاريخ 2006/7/26 في الملف الإداري 2002/1/4/473.

(23) قرار عدد 588 بتاريخ 2006/7/4 في الملف الإداري 2003/2/4/904.

(24) قرار عدد 156 بتاريخ 2003/3/13 في الملف الإداري رقم 2002/2/4/2180.

الديون العمومية، والتي يمكن أن تتخلل مراحلها منازعات فرعية أو أصلية بشأن التحصيل، أو التحصيل المرتبط بالمنازعة في الأساس.

إن تجاوز التحصيل الرضائي إلى الاستخلاص الجبري يرجع إلى تعنت الملتزم المنازع في الدين أو إلى فشل الخزينة العامة أحيانا في استخلاص الديون العمومية بالطرق الرضائية، وتكون تبعا لذلك مجبرة في نهاية المطاف إلى اتباع وسائل استثنائية لإرغام المدين على الوفاء بدينه⁽²⁵⁾ الأمر الذي يؤدي به إلى طلب تأجيل الوفاء بالدين العمومي إلى حين البت قضائيا في النزاع، رغم أنه لا يمكن مبدئيا تأجيل تاريخ الاستحقاق من أجل سداد طبقا للمادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنزع الحق من أي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى. وهو ما يجعلنا نتساءل هل المادة المذكورة تخاطب القضاء أو تخاطب القابض المكلف بالتحصيل. غير أن القانون من خلال المادة تلك. أجاز للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة أن يقبل من المدين تبرئة ذمته على أقساط مقابل تقديم الضمانات، وهي حالة تدعو للإيضاح. هل الأداء على أقساط يعتبر تأجيلا للتنفيذ أو تسهيلا للأداء، مع العلم أيضا أن المادة 117 من ذات المدونة أقرت على أنه يمكن للمدين الدين ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه شريطة أن يكون قد قدم مطالبته داخل الآجال وأن يكون الضمانة.

فترى ماذا نعني بالضمانة الواجبة؟ ومتي يمكن تكوينها؟ ومن ماذا تتكون؟ ولمن يتم تقديمها؟ وما هي شروط قبولها؟ وكيف يتعامل القضاء الإداري مع هذه الضمانة وما هي آثارها على الملتزم والمنازعة على حد سواء؟ وهل إيقاف إجراءات التحصيل من طرف القضاء أمر مرفوع عنه بموجب المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

(25) عبد الرحمان أبليل: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة الأمنية،

1 - شروط تكوين الضمانة :

اختلف الفقه في تحديد معناها لغويا أو اصطلاحا، فالبعض يعرفها بالكفالة الضامنة للحق والبعض الآخر بالمقابل العيني، أو النقدي الكفيل بالدين. والبعض الآخر بمخصصات لتغطية الدين العمومي، كيفما تعددت النعوت واختلفت الوسائل فالهدف منها تكوين مخصصات نقدية، أو عينية لتغطية الدين العمومي المطالب به مقابل تأجيله إلى حين البت في النزاع، ويكون المحاسب المقدم أمامه الطلب ملزما للتأكد فعلا من وجود نزاع معروض أمام القضاء، ولم يتم البت فيه كشرط لطلب التأجيل ليتنقل بعد ذلك إلى فحص الضمانة المعروضة عليه وهل تدخل ضمن الحالات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وهل يمكن له أن يقبل طلبات التأجيل رغم ان النزاع لا زال معروضا أمام اللجان الضريبية ؟ أو أن يكون الحق مقتصرأ فيما يكون النزاع قضائيا ؟ وإذا كان القابض يتوفر على سلطة قبول أو رد الضمانات لعدم كفايتها حسب وجهة نظره هل يمكن للملزم أن يتقدم أمام القضاء لعرض ضماناته وتقييمها من طرف القضاء وما موقف القابض إزاء ذلك.

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية نجد أنها جاءت على سبيل المثال لا الحصر على اعتبار أنها حددت إمكانية تكوين بعض الضمانات وتركت للملزم إمكانية تكوين أخرى شرط أن يقبلها القابض المختص، وبالتالي فإن معطيات المادة المذكورة تركت الباب مفتوحا للاجتهد وفرض ضمانات أخرى.

هذا ومن بين الضمانات المنصوص عليها بمقتضى المادة المذكورة.

- إيداع في حساب الخزينة.
- سندات الدين القابل للتداول.
- سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة.
- كفالة بنكية.

- ديون على الخزينة.
- سند التخزين.
- رهن أصل تجاري.
- تخصيص عقار للرهن الرسمي.

وهكذا يلاحظ أن من بين بعض الضمانات ما يحتاج إلى تقدير أو تقويم للتأكد من مدى تغطية الدين وبالتالي يتوفر المحاسب على سلطة رهينة⁽²⁶⁾ لاتخاذ القرار المؤثر في وضعية الملتزم إذا ما تجاوز هامش الملائمة. وهو الحال الذي يمكن أن يطرح كإشكال لجواز القابض أن يقترح تعديلات للضمانة كالزيادة في بعض حالاتها، أو أن دوره يقتصر على شروط المادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية وفي ذلك قد تختلف معايير مسألة تقدير الضمانات من قابض إلى آخر. مما يجعلنا أمام تقديرات شخصية غير محددة وفق ضوابط قانونية، أو إجراءات داخلية للإدارة المكلفة بالتحصيل معلومة للجميع من أجل ضمان مبدأ الشفافية خاصة وأنا أصبحنا اليوم أمام جهتين مكلفتين بتحصيل الدين الضريبي⁽²⁷⁾ - قابض إدارة الضرائب والخزينة العامة للمملكة - وعندما نكون أمام ضمانات صعبة التقويم فهل في هذه الحالة يجوز للمحاسب المختص أن يلجأ إلى القضاء من أجل طلب التقويم في إطار الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية كإجراء خبرة تقويمية في هذا الباب أو يجعل من ذلك مرحلة تواجهية ويلتمسها في إطار الفصل 149 من المسطرة المذكورة أو يجبر الملتزم لتقويم الضمانة خاصة إذا كانت أصلاً تجارياً، أو رسماً عقارياً. فالأول يمكن أن يثير بشأنه بعض التحفظات بالنظر لطبيعته المادية والمعنوية. ويمكنه أن يستخلص ذلك أيضاً من خلال أرقام المعاملات المصرح بها لتكون أساس الاعتبار، وفي

(26) محمد بيصة «المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل أطروحة دكتوراه 2003-2004 جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء ص 332.

(27) المادة 3 من مدونة تحصيل الديون العمومية تحدد المحاسبين المكلفين بالتحصيل على سبيل الحصر في حين جاءت المادة 136 من المدونة العامة للضرائب بجهة أخرى لتحديد في قابض إدارة الضرائب الذي يقوم هو الآخر بالتحصيل طبقاً لقواعد مدونة تحصيل الديون العمومية.

هذه الحالة يمكن للملزم أن يقدم بعض المعطيات التي قد تخالف المصرح به ضريبيا من أجل تضخيم الأرقام غير المصرح بها، وهي حالة نادرة جدا أمام حرص الملزم من اتخاذ ذلك كموقف ضده وإتاحة الفرصة لإدارة الضرائب من أجل القيام بفحص أو بمراقبة حسابية. في حين أن الرسم العقاري يمكن له أن يستخلص فكرة عن التقويم من خلال إدارة التسجيل، واستنتاج فكرة ولو تقديرية عن الأثمان المتداولة بالحي المتواجد به، وكذا عن مكوناته ومميزاته، وما إذا كان مثقلا بالتكاليف المختلفة.

وبغض النظر عن هذين الشككين من الضمانات، فإن الأخرى تبقى سهلة التقييم وإن كانت بعض القيم المنقولة سواء المعروفة قيمتها بالسوق المالي فإن التقويم يكون بآخر سعر متداول حين التقييم، وإذا ما كانت سندات التخزين مؤمن عليها أم لا وذات بيانات كافية.

يمكن للملزم أن يقدم ضمانات أخرى غير مشار إليها بالمادة المذكورة كالعقارات غير المحفظة، أو العقارات الفلاحية، أو تقديم كفيل، أو ضامن ميسور، أو تقديم حصة في شركة أو رهن منقول آخر كالحافلات - الشاحنات - السيارات - السفن - سبائك الذهب - الرهن الحيازي رهن السفن والمراكب البحرية وفق إجراءاتها الخاصة.

وبعد تقييم الضمانة يمكن أن يكون رد المحاسب إما إيجابا أو سلبا، ففي حالته الأخيرة. هل يكون المحاسب مجبرا على الرد أو التغاضي عن ذلك ويعتبر رفضا ضمنيا. وفي هذه الحالة هل يعتبر قراره قرارا إداريا موجبا للطعن بالإلغاء أمام الجهة القضائية المختصة أو أن يختصر الطريق ويلجأ إلى قاضي المستعجلات الإداري في إطار الطلبات الاستعجالية لإيقاف إجراءات التحصيل.

الأصل في منازعة رفض المحاسب المكلف بالتحصيل قبول الضمانة، هو في حد ذاته قرارا إداريا قابلا للطعن بالإلغاء. لكن بالمقابل ليس في القانون ما يمنع الملزم من اللجوء إلى قضاء الاستعجال لوقف إجراءات تحصيل الدين العمومي مقابل الضمانة نفسها المرفوضة من طرف القابض.

عند تكوين الضمانة وقبولها يتمتع الملزم بالأثر الواقف للأداء ومن فوائد التأخير بالنسبة إليه أو الموجهة ضد أغياره الحائزين، أو المتضامنين كإجراء بالتبعية. ويجوز له طلب رفع اليد عن كل تلك الإجراءات لحلول الضمانة محل الإجراءات أو الحجز المجرة، وفي حالة الرفض يواصل إجراءات التحصيل الجبري.

2- توجهات القضاء الإداري بخصوص الضمانة :

استقر العمل القضائي الإداري على أن طلبات إيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الديون العمومية يتم في إطار الشروط العامة للاستعجال⁽²⁸⁾ من جدية السبب وعنصر الاستعجال وذلك وفق قواعد المسطرة المدنية بغض النظر عن شروط مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية⁽²⁹⁾. ولعل تدخل القضاء الاستعجالي هنا تفرضه شروط إقامة الدعوى الاستعجالية من تدارك الأضرار التي يصعب أو يستحيل تداركها وحماية الحقوق إن كانت درجة تقاضيتهم أو منازعتهم على نوع عالي من الجدية وألا يكون تدخل القاضي الاستعجالي من شأنه أن يمس حقا من الحقوق أو فصلا في النزاع مما تبقى إجراءاته وقتية وتحفظية الغاية منها الحفاظ على المراكز القانونية للأطراف.

إن الخلاف الفقهي المثار في مجال تدخل قاضي المستعجلات من أجل وقف إجراءات تحصيل الدين الضريبي كان مرده مدى إمكانية أو عدم استطاعته استيعاب هذا التدخل وفق نظرة ضيقة تبعا لقراءة غير مضبوطة للمادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية واعتبار أن الضمانة كشرط أساسي لا يمكن لأي جهة التدخل في الحد منها أو تجاوزها للمقتضيات المنصوص عليها في المادة 124 من ذات المدونة التي تخاطب صراحة المحاسب المختص بالتحصيل ولا يمكنها أن تخاطب بذلك القضاء الذي يعتبر جهة مستقلة لا تؤتمر بأوامر أي جهة

(28) محمد قصري: المنازعة الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي ط. 2 / 2009 دار

أبي رقراق ص. 111.

(29) وهي نفس المادة 11 من ظهير 1935/8/21.

كيفما كانت بل تبقى غايته تطبيق النصوص القانونية الواجبة التطبيق. الحال الذي يجعل القاضي الاستعجالي يرتبط أشد الارتباط بالاختصاصات الممنوحة للمحاكم الإدارية ويطبق القواعد العامة للاستعجال.

بغض النظر عن الشروط الشكلية الواجب توفرها في الطلبات الاستعجالية اعتبر القضاء بداية أنه للنظر في طلبات إيقاف التنفيذ يتعين أن تكون المنازعة مثارة في الموضوع لكي يتلمس القاضي الاستعجالي وهو ينظر في ذات الطلب المعروض امامه جدية المنازعة إما في اساس فرض الضريبة أو في تحصيلها من خلال اطلاعه على ظاهر المستندات التي يعتمدها الطالب تدعيما للطعن الضريبي المقدم من قبله أمام محكمة الموضوع وبالتالي فإن طلب إيقاف إجراءات التحصيل المقدم أمام قاضي المستعجلات الإداري رهين بتقديم الطعن المذكور تحت طائلة عدم القبول⁽³⁰⁾.

القانون رقم 41/90 المحدث للمحاكم الإدارية المحدد لكيفية الطعن بالإلغاء في القرارات الإدارية يشترط مجموعة من الإجراءات واجبة الاتباع، وباعتبار قرار الرفض الصادر عن المحاسب المختص قرارا إداريا يتعين الطعن فيه بالإلغاء، ولكون الدعوى الضريبية تبقى حضورها هامشية في دعوى الإلغاء على اعتبار أنها تدرج ضمن القضاء الشامل إلا أنه يمكن استثناء رفعها في هذا الإطار وتكون معفاة من الرسوم القضائية كلما انتفت الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها⁽³¹⁾.

اعتبر القضاء الإداري أن الضمانة التي تستلزمها مدونة تحصيل الديون العمومية تكون غير لازمة في مجموعة من الحالات كالتقادم وانعدام صفة الإلزام وخرق المسطرة إذ أكد المجلس الأعلى أن الضمانة التي يستلزمها الفصل 15 من ظهير 1935/8/21 تخص دعوى إيقاف إجراءات الاستخلاص أما الدعاوى الرامية إلى

(30) القرار عدد 12 بتاريخ 2006/12/4 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في الملف عدد 2/06/21.

(31) قرار المجلس الأعلى عدد 1583 بتاريخ 1999/12/9 في الملف الإداري عدد 1999/1/5/887.

سقوط التحصيل لتقادمه فلا تنطبق عليها مقتضيات الفصل المذكور⁽³²⁾ وأن قاعدة وجوب أداء الضريبة رغم كل تظلم أو طعن قضائي ليست قاعدة مطلقة بل يمكن لكل من ينازع في أساس الضريبة أو في مشروعيتها أو يدعي إعفائه منها طلب إيقاف تنفيذها دون كفالة⁽³³⁾.

تقديم الكفالة أو الضمانة التي تم رفضها من طرف المحاسب تجيز واقعتها للملزم أن يقيم دعوى استعجالية للإشهاد عليه بتقديم الكفالة من أجل إيقاف إجراءات التحصيل فضلا على أن القضاء الاستعجالي يمكنه أن يقيّمها ويتأكد من إجراءات استكمال الضمانة المقدمة من حيث التكوين وتوافر الشروط والالتزام بمستلزمات مصاريف التجديد وتسجيلها بالسجلات المرتبطة بها كالسجل التجاري بخصوص الأصول التجارية وبالتالي فإن عدم تقييد الضمانة المتمثلة في رهن الصل التجاري بالسجل المذكور رغم الإشهاد على تقديمها بمقتضى أمر استعجالي يجعل محصل الضرائب محقا للاستمرار في عملية الاستخلاص⁽³⁴⁾. واستلزم القضاء إيداع الضمانة لإيقاف إجراءات التحصيل في حالة انتفاء جدية النزاع أو إذا كانت المنازعة غير شاملة لجميع الضرائب موضوع الاستخلاص فشمولية هذه الأخيرة لا يمكن فصلها عن الجدية أو ما يظهر من انعدامها وبالتالي فلا استجابة جزئيا تجعل الجزء الغير المشمول موجبا لإيداع الضمانة⁽³⁵⁾.

يظهر مما سبق أن القضاء الاستعجالي تعامل مع شرط الضمانة من خلال الجدية في النزاع المتمثل في خرق المسطرة الواجبة الاتباع أو انعدام صفة الإلزام الضريبي أو الإعفاء المنصوص عليه.

(32) قرار المجلس الأعلى عدد 154 بتاريخ 2000/11/16 في الملف الإداري عدد 2000/1/4/528.

(33) قرار المجلس الأعلى عدد 1150 بتاريخ 1997/7/10 في الملف الإداري عدد 1997/1/5/483.

(34) قرار المجلس الأعلى عدد 98 بتاريخ 2000/10/26 في الملف الإداري عدد 2000/1/4/168.

(35) قرار المجلس الأعلى عدد 563 بتاريخ 2001/9/27 في الملف الإداري عدد 2150/4/1/2000.

ممارسة حق الشفعة في المادة الجبائية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي

الأستاذ حسن المولودي

قاضي بالمحكمة الإدارية بوجدة

مقدمة :

لقد خول المشرع الجبائي للإدارة الضريبية فيما يخص الرقابة الضريبية في مجال التسجيل إجراء موازيا للإجراءات التي تضمنتها المدونة العامة للضرائب والمتعلقة بالمسطرة العادية لتصحيح الضرائب يتمثل في إمكانية ممارسة حق الشفعة.

وقد أقر المشرع هذا الحق لفائدة الدولة بمقتضى قانون المالية لسنة 1973 الفصل 32 منه، ليضمن فيما بعد ضمن الصيغة الجديدة لمدونة التسجيل بمقتضى قانون المالية لسنة 2004، ثم بعد ذلك تم إدراجه ضمن المدونة الجديدة للضرائب في مادتها 146 من كتاب الوعاء والتحصيل، وتم تخصيص المادة 9 منه للإجراءات المتبعة لتطبيقها، كما تم الاحتفاظ به ضمن المدونة العامة للضرائب بمقتضى المادة 143 منها وخصصت المادة 218 منها للإجراءات التطبيقية له.

وبغض النظر عن الخوض في تحديد طبيعة حق الشفعة الممارس من طرف الإدارة الجبائية والاختلافات الفقهية والقضائية بشأن تكييفه سواء على مستوى الفقه والقضاء الفرنسيين أو لدى الفقه المغربي فإن الأمر يبقى واضحا طالما أن التشريع اعتبره حق شفعة مخول لفائدة الدولة له خصوصياته ومسطرته وإجراءات ضابطة له.

إلا أن الغاية من تقرير هذا الحق لفائدة الدولة تبقى في أساسها تهدف إلى تدارك النقصان في الأثمنة المصرح بها بمناسبة التفويتات العقارية، علما أن القاعدة العامة هي أن واجبات التسجيل تحدد وتستخلص حسب الأثمنة المتفق عليها بين المتعاقدين والمصرح بها في العقود، ويبقى للإدارة مراقبة هذه التفويتات والتحقق من القيمة الحقيقية المصرح بها.

فما هي السلطات المخولة للإدارة بهذا الشأن، وما هي المساطر الواجبة الاتباع والمحددة تشريعيا لممارسة حق الشفعة، وما هي الضمانات القانونية والقضائية المخولة للملزم، لضمان ممارسة الإدارة لهذا الحق وفق ضوابط معقولة تحقق ذلك التوازن المنشود في علاقتها بالملزم؟

إنها مختلف النقط التي سنحاول الإجابة عنها في هذه الدراسة من خلال مبحثين:

المبحث الأول : شروط ومسطرة ممارسة الدولة لحق الشفعة في المادة الجبائية .

المبحث الثاني : الحماية القانونية والقضائية للملزم عند ممارسة حق الشفعة .

المبحث الأول : شروط ومسطرة ممارسة الدولة لحق الشفعة في المادة الجبائية

لقد حدد المشرع المغربي مجموعة من الشروط الموضوعية اللازم توفرها لممارسة الدولة لحق الشفعة وذلك ما سنتعرض له في مطلب أول، على أن نخصص المطلب الثاني لتحديد الإجراءات المسطرية المفروض على الإدارة سلوكها اتجاه الملزم عند ممارستها لهذا الحق.

المطلب الأول : الشروط الواجب توفرها لممارسة الدولة لحق الشفعة

استنادا إلى مقتضيات المادة 143 من المدونة العامة للضرائب يتضح بأن المشرع المغربي حدد مجموعة من الشروط الواجب توفرها لإمكانية ممارسة الدولة لحق الشفعة ويمكن إجمالها فيما يلي:

- 1 - أن ينصب حق الشفعة على عقار أو حقوق عينية عقارية.
- 2 - أن يكون هذا العقار أو الحقوق العينية العقارية محل نقل ملكية رضائي بين الأحياء، بعوض أو بغير عوض، واستثنى من ذلك الهبات بين الأصول والفروع.
- 3 - أن يكون الثمن المصرح به أو التصريح التقديري لا يناسب القيمة التجارية للعقار وقت التفويت.
- 4 - استحالة أداء الواجبات المفروضة بناء على تقدير الإدارة من طرف الملزم رضائيا.

وبتمعن هذه الشروط يتبين بأن حق الشفعة لا يمكن أن يمارس إلا إذا تعلق الأمر بتفويت عقار أو حقوق عقارية سواء بعوض أو بغير عوض، وأن يكون هذا التفويت رضائيا، بمعنى أن المشرع استثنى بصريح نص المادة المذكورة ممارسة حق الشفعة على المنقولات وباقي الحقوق الأخرى وحصرها في العقارات والحقوق العقارية فقط، كما استثنى كذلك البيوع الجبرية، وهو أمر منطقي لأنه لا يمكن إخفاء ثمن البيع في البيوع الجبرية.

لكن بخصوص مدى تناسب القيمة التجارية للعقار مع الثمن المصرح به أو التصريح التقديري، فإن المشرع أعطى لوزير المالية أو الشخص المفوض له ذلك سلطة تقديرية واسعة ويتجلى ذلك من خلال استعماله لعبارة «إذا بدا له».

وهذا ما سيكون محل مناقشة في المبحث الثاني من هذه الدراسة بخصوص حدود السلطة التقديرية للإدارة في تقدير الثمن الحقيقي، ومدى خضوعها لرقابة القضاء بهذا الصدد.

وبخصوص الشرط الأخير المتمثل في ضرورة مطالبة الإدارة الملزم بأداء الواجبات على أساس الثمن التقديري المحدد من طرفها بشكل رضائي، فهو في جوهره يعتبر شرطا ذي طبيعة مسطرية وإجرائية، يتعين على الإدارة سلوكه قبل الانتقال لممارسة حق الشفعة وفقا للإجراءات المحددة في المادة 218 من المدونة العامة للضرائب وسنقف في المبحث الثاني عن الآثار التي يمكن أن تترتب عن

الإخلال بهذا الشرط، وكذا باقي الشروط الأخرى عند دراستنا للحماية القانونية والقضائية للملزم.

المطلب الثاني : الإجراءات المسطرية المتبعة في ممارسة حق الشفعة

لقد أحال المشرع الجبائي في المدونة العامة للضرائب بمقتضى المادة 143 على المادة 218 من ذات المدونة باعتبارها هي التي تحدد الإجراءات التي يتعين على الإدارة سلوكها، وهي إجراءات مسطرية يترتب عنها مجموعة من الآثار القانونية، كما يترتب عن الإخلال بها مجموعة من النتائج قد تؤدي إلى إبطال المسطرة، وسنقف عندها تباعا وفقا للترتيب المحدد في المادة المذكورة.

1 - ضرورة ممارسة حق الشفعة خلال أجل 6 أشهر كاملة ابتداء من يوم التسجيل، بمعنى أن المشرع أعطى للإدارة الجبائية الحق في ممارسة الشفعة خلال أجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ تسجيل التفويت بإدارة التسجيل، وقد أخذ المشرع بعين الاعتبار حالات نقل الملكية المبنية على شرط واقف، ونص على أن الأجل المذكور لا يسري إلا من تاريخ تسجيل تحقق هذا الشرط، والمشرع هنا كان دقيقا ذلك أن العبرة في احتساب الأجل هو تاريخ التسجيل سواء بالنسبة للتفويت التام أو التفويت المبني على شرط واقف، وليس بتاريخ تحقق التفويت أو تحقق الشرط، لأن الإدارة لن تكون على علم بذلك إلا بعد تسجيله لدى إدارة التسجيل.

لكن الإشكال الذي يبقى عالقا هو أن المشرع لم يحدد الجزاء المترتب عن عدم احترام الإدارة لهذا الأجل؟

إن الإجابة عن هذا التساؤل تقتضي الإمعان في مضمون النص وروحه ومغزاه فالمشرع أوردته بصيغة الوجوب، وبالتالي فإنه لا يجوز الإخلال به والتذرع بأن المشرع لم يرتب أثرا على ذلك، ليشكل بذلك على غرار باقي الآجال التي يحددها المشرع لممارسة حق معين، أجل سقوط، بمعنى أنه يقع تحت طائلة

سقوط حق الإدارة في ممارسة حق الشفعة إذا ما تجاوزت أجل 6 أشهر المحدد بمقتضى نص المادة المذكورة.

2 - ضرورة الالتزام بتبليغ مقرر الشفعة وفق الإجراءات المحددة في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب إلى أطراف العقد وكذا باقي الأشخاص القضاة والمحافظين المحددين بنص هذه المادة، علما أن المشرع قد أوضح العلة التي على أساسها أقر هذا المقتضى، وهي ضرورة إدراج حقوق الدولة في سجل التضمين الممسوك لدى قضاة التوثيق عندما يتعلق الأمر بعقار غير محفظ، وبسجلات المحافظة العقارية كلما تعلق الأمر بعقار محفظ أو في طور التحفيظ.

3 - ضرورة أداء الثمن من قبل الإدارة، ذلك أن المادة 218 المذكورة نصت على أن المفوت له المنزوعة منه الأملاك يتسلم خلال الشهر الموالي لتبليغه مقرر الشفعة مبلغ الثمن المصرح به أو القيمة التجارية المثبتة، إضافة إلى واجبات التسجيل المؤداة والرسوم المدفوعة إلى المحافظة العقارية، وكذا مبلغ يحتسب على أساس 5 % من الثمن المصرح به أو القيمة التجارية المثبتة يمثل تكاليف العقد والمصاريف، وما يلاحظ بخصوص هذا الإجراء هو أن المشرع لم يرتب جزاء البطلان على عدم التقيد بأجل الشهر المحدد في نص هذه المادة وإنما رتب عليه فوائد تحتسب على أساس المقدار القانوني المعمول به في القضايا المدنية تؤدي لفائدة المفوت له المنزوعة منه الأملاك بمجرد انصرام الأجل المذكور، وذلك بقوة القانون، وفي ذلك حماية لحق الإدارة في الشفعة ولو في حالة خرقها لهذا الإجراء البسيط وفي نفس الوقت حماية لوضعية المفوت به من تماطل الإدارة في أداء الثمن وباقي الواجبات الأخرى.

لكن ما ينبغي الإشارة إليه هو أن عدم التزام الإدارة بأداء الثمن بشكل مطلق، يؤدي لا محالة إلى بطلان المسطرة، لأنه يشكل التزاما جوهريا يقع على عاتقها.

إنها أهم الإجراءات الواجب التقي د بها وفقا لنص المادة السالفة الذكر، علما

أن باقي فقرات هذه المادة تشير إلى الآثار المترتبة عن مقرر الشفعة سواء منها تلك المتعلقة بحلول الدولة محل المفوت له فيما يخص المنافع والتحملات الخاصة بالعقد ابتداء من يوم نقل الملكية، ويشطب على كل الحقوق المسجلة لفائدته بالسجلات العقارية.

كما أن العقارات الصادر بشأنها مقرر الشفعة، نص المشرع على عدم إمكانية بيعها من جديد إلا عن طريق المزاد العلني.

إلا أن ما يلاحظ هو أن المشرع أغفل الإشارة إلى الجزاء القانوني الذي يتعين ترتيبه في حالة الإخلال بهذا المقتضى، ومدى إمكانية مطالبة المفوت له المنزوعة منه الأملاك بإلغاء مقرر الشفعة والمطالبة ببطان مسطرتها، لأنها تكون قد حادت عن الهدف والغاية المتوخاة منها.

المبحث الثاني : الحماية القانونية والقضائية للملزم أثناء ممارسة حق الشفعة

إن الحديث عن الحماية القانونية والقضائية للملزم، يبقى رهينا بالوقوف عند الضمانات الممنوحة له عند ممارسة الإدارة الجبائية لحق الشفعة، ومعلوم أن المخاطب الأول والأساسي بأحكام المواد السالفة الذكر، والمعني الرئيسي بهذه المسطرة هو الشخص (المفوت إليه) مشتري العقار أو الحقوق العقارية موضوع الشفعة، طالما أنه يعتبر هو الملزم بأداء واجبات التسجيل، لذلك فسأحاول الوقوف عند مختلف الضمانات القانونية والقضائية المخولة له، والتي عبرها يمكنه الدفاع عن مصالحه إزاء الإدارة الجبائية، بحكم ما تتميز به هذه المسطرة من نوعية في إجراءاتها، تختلف عن المسطرة التوجيهية المضمونة في باقي المساطر الأخرى.

وبحكم ما ذكر كان لزاما أن نتطرق في مطلب أول للضمانات القانونية مع الوقوف عند حسنات التشريع ورصد أوجه القصور، والثغرات التي تعترية بهذا الصدد، ثم نعرض على دراسة الضمانات القضائية في مبحث ثان، من خلال دراسة ما توصل إليه الاجتهاد القضائي بخصوص ممارسة مسطرة الشفعة رغم

ندرة الأحكام والقرارات القضائية الصادرة في هذا الشأن، بالنظر إلى عدم سلوك الإدارة لهذه المسطرة إلا لماما.

وستكون الدراسة في هذا المبحث منكبة على بعض الإشكالات القانونية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول : الحماية القانونية للملزم

إن الوقوف عند الحماية القانونية المقررة للملزم يقتضي بشكل أولي ومضبوط التحقق من الضمانات التي كرسها المشرع الجبائي للحفاظ على حقوقه - أي الملزم - وهو ما يمكن استخلاصه من النصوص القانونية الضابطة، والمنظمة لمسطرة ممارسة الشفعة وكذا النصوص المتضمنة للشروط المقررة لممارستها سواء من الناحية الشكلية أو الموضوعية، وكذا الوقوف عند الآثار المترتبة عن ممارستها، في ضوء العلاقة التي تربط الملزم بالإدارة.

فبالاطلاع على مقتضيات المادة 143 من المدونة العامة للضرائب، يلفى بأن المشرع المغربي قد أعطى للإدارة الجبائية بصيغة الجواز إمكانية ممارسة حق الشفعة بصرف النظر عن حق المراقبة المخول بها بمقتضى المادة 217 من ذات المدونة، لكن الإشكال الذي يطرح هل يمكن للإدارة الجبائية سلوك المسطرتين معا في آن واحد، بعلّة أن النص القانوني (المادة 143) جاءت غير واضحة، وأن المشرع استعمل عبارة «بصرف النظر عن حق المراقبة... يجوز للوزير... أن يمارس لفائدة الدولة حق الشفعة...»؟

إن الإجابة عن هذا التساؤل تقتضي تحديد الغاية من المسطرتين معا، والمتمثلة أساسا في مكافحة النقصان في الأثمنة المصرح بها عند عمليات التفويت، وأنه ما دامت الغاية واحدة، فإنه لا يسوغ مطلقا الجمع بين المسطرتين، وهي ضمانات أساسية يتعين مراعاتها لفائدة الملزم.

كما أن المشرع أعطى صلاحية ممارسة حق الشفعة إلى وزير المالية أو الشخص المفوض إليه ذلك، مما يدل على أن سلوك هذه المسطرة يقتضي أن يكون على مستوى أعلى، وأن أي ممارسة له خارج هذا الضابط القانوني قد

يجعل المقرر القاضي باستشفاع العقار أو الحق العيني العقاري مشوبا بعيب عدم الاختصاص، وهذا يدل على أن سلوك مسطرة الشفعة يقتضي وجود إرادة صريحة وتوفر شروط مبررة لممارستها كأهمية العقار المفوت، إذ أنه ليس من المستساغ اللجوء إلى هذه المسطرة بخصوص تفويتات بسيطة بشأن عقارات أو حقوق عينية لا تكتسي أهمية بالغة ويمكن للإدارة اللجوء بشأنها إلى مسطرة المراقبة والمراجعة.

ومن بين الضمانات القانونية كذلك أن المشرع الجبائي حصر ممارسة حق الشفعة بشأن العقارات والحقوق العينية العقارية التي تكون محل تفويت رضائي بين الأحياء، سواء بعوض أو بدون عوض مما يدل على أنه قصد حصر نطاقها من حيث العمليات المخاطبة بأحكام هذه المسطرة، وبالتالي فإنه لا يسوغ التوسع في ذلك أمام صراحة هذا النص، وهي ضمانات أخرى نص عليها التشريع الجبائي في هذا الشأن إذ أن المشرع بعدما حدد نطاقها اشترط أن تكون عملية التفويت - نقل الملكية - رضائية، أي أنه استثنى البيوع الجبرية، وقد سبق أن أوضحنا مبررات ذلك في أعلاه.

كما أضاف المشرع ضمانات أخرى تتمثل في ضرورة إشعار الإدارة الملزم - المشتري - بأداء الواجبات التكميلية المفروضة بناء على تقديرها وبالتالي فإنه لا يتأتى لها متابعة المسطرة إلا بعد إثبات تعذر الحصول على هذه الواجبات بالمرضاة، ورفض الملزم أدائها.

لكن ما يعاب في هذا الصدد هو أن المشرع المغربي لم يحدد الأجل الذي يتعين فيه على الملزم أداء الواجبات المقدرة من طرف الإدارة الجبائية مما يعني أن الأجل المذكور يبقى تحديده بيد هذه الأخيرة وقد يكون غير كاف بالنسبة للملزم، أو قد تتعسف الإدارة في ذلك بمنحه أجلا قصيرا يصعب معه توفير هذه الواجبات، وبالتالي اللجوء إلى متابعة مسطرة الشفعة، مما يؤدي إلى إفراغ ممارسة هذه المسطرة من محتواها المتمثل في محاربة ظاهرة النقصان في الثمن لتصبح نوعا من النزاع الجبري للملكية.

مما يتعين معه على التشريع الجبائي التدخل لتحديد أجل معقول ومناسب تراعى فيه مصلحة الملزم ومصالح الإدارة الجبائية.

ويبقى أمر السلطة التقديرية للإدارة بشأن تحديد القيمة التجارية للعقار أو الحق العيني العقاري المراد استشفاعه، أمراً غير مرحب به في نفسية الملزم، باعتبار أن حدودها غير واضحة المعالم علماً أن نص المادة 143 جاء بصيغة «... إذا بدا له أن ثمن البيع المصرح به أو التصريح التقديري لا يناسب القيمة التجارية للعقار وقت التفويت...» علماً أن حدود الرقابة القضائية بشأن سلطتها التقديرية بهذا الصدد تبقى متلاشية وغير متوفرة إطلاقاً بحكم عدد وجود نص قانوني يخول للقضاء أي رقابة عليها بهذا الشأن، وهو ما سار عليه كل من الاجتهادين القضائيين الفرنسي والمغربي وإن كانت أحكام هذا الأخير في هذا الصدد فريدة وقيمة بحكم قلة القضايا المعروضة عليه بهذا الصدد، وسنقف بشيء من التفصيل عند ذلك في المطلب الثاني من هذا البحث.

ومن بين الضمانات الإجرائية الأخرى التي متع بها المشرع الجبائي الملزم في هذا الإطار، ربط ممارسة حق الشفعة بأجل 6 أشهر، واعتباره أجل سقوط، إذ لا يمكن للإدارة اللجوء إليه بعد انصرام هذا الأجل ابتداء من تاريخ التسجيل، فضلاً عن إلزامه الإدارة بضرورة أداء الثمن وكذا واجبات التسجيل وتكاليف العقد على أساس 5% من الثمن المصرح به أو القيمة التجارية المثبتة داخل أجل شهر من تاريخ تبليغ مقرر الشفعة تحت طائلة ترتيب الفوائد القانونية، وهي ضمانات لفائدة الملزم لتفادي تماطل الإدارة في أداء ثمن التفويت وكذا باقي المصاريف الأخرى.

المطلب الثاني : الحماية القضائية للملزم

إن التفصيل بشأن الحماية القضائية المقررة للملزم أثناء ممارسة مسطرة الشفعة، تقتضي بشكل أولي تجسيد المساطر القضائية التي يكون من حق الملزم اللجوء إليها في هذا الإطار، وكذا تحديد طبيعة ونوعية الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم للمنازعة بشأن هذه المسطرة، ثم بعد ذلك محاولة استجلاء مختلف

الأسس والوسائل المعتمدة في بعض الدعاوى المثارة في ضوء الأحكام والقرارات المتوفرة ومحاولة استشراف بعض الوسائل الممكن اعتمادها من قبل المخاطبين بهذه المسطرة.

وتجدر الإشارة بشكل أولي على أن المشرع الضريبي كما سلف بيانه قد منح للإدارة الجبائية آليتين أساسيتين لمراقبة الأثمنة المصرح بها في العقود، الأولى تتعلق بحق المراقبة⁽¹⁾ المحدد في المواد من 217 وما يليه من المدونة العامة للضرائب، والثانية تتمثل في تخويلها الحق في ممارسة حق الشفعة طبقا لما تنص عليه المادة 143 من ذات المدونة وباقي النصوص ذات الصلة، إلا أنه إذا كان المشرع قد حدد آليات المنازعة القضائية بخصوص حق المراقبة، فإنه على العكس من ذلك بالنسبة لممارسة حق الشفعة لم يحدد المسطرة القانونية الواجبة الاتباع للمنازعة في قرار الشفعة المتخذ من طرف الإدارة الجبائية.

إلا أن المستقر قضاء هو أنه ما دام قرار الشفعة صادرا عن سلطة إدارية، ويتسم بالنفاذ ويؤثر في المركز القانوني للملزم، فإن إمكانية الطعن فيه عن طريق دعوى الإلغاء أمام القضاء تبقى متأتية وهو ما سلكته المحكمة الإدارية بوجدة في حكمها عدد 331 وتاريخ 2010/7/01 في الملف عدد 5/2009/32 في قضية شركة بروموالصنوبر ضد إدارة الضرائب، وكذا قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 342 وتاريخ 1978/8/11 ملف إداري عدد 47524 الذي قبل فيه الطعن الموجه ضد القرار الصادر عن وزير المالية بشفعة عقار، في قضية صالح الحسوني ضد وزير المالية.

وبذلك تبقى آلية الرقابة عن طريق دعوى الإلغاء المخولة للملزم للمنازعة في مقرر الشفعة المتخذ من طرف الإدارة الجبائية تشكل وبحق ضمانات أساسية يمكن اللجوء إليها كلما تبين له أن مقرر الشفعة المذكور مشوب بأي عيب من عيوب المشروعية المنصوص عليها في المادة 20 من قانون 90/41 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية.

(1) وهي آلية تعطي للإدارة الحق في مراقبة وتصحيح الأسس الضريبية استنادا إلى مسطرة تواجيهية بين الإدارة والملزم وفق مساطر معينة يتعين التقى د بها تحت طائلة ترتيب الآثار القانونية المقررة قانونا.

واستنادا إلى كل ما ذكر فإنه يبقى من حق المعني بالأمر اعتماد العيوب الخمسة المشار إليها في المادة 20 المذكورة كلمتين له أن مقرر الشفعة مشوب بإحداها والمطالبة بإلغائه على أساسها.

وفي نفس الإطار فإنه يتضح من القرارات والأحكام الصادرة بشأن المنازعة في مقرر الشفعة أن المساطر التي مورست تمت في إطار دعوى الإلغاء والتي يمكن إجمالها بحكم قلتها في :

- قضية المعهد الديني الكاثوليكي الإسباني بتطوان، والتي أسستها الجهة الطاعنة على وسيلة الانحراف في استعمال السلطة، على اعتبار أن الإدارة الجبائية كانت لها نية مسبقة في ممارسة الشفعة وذلك باتفاق بين إدارة التسجيل ووزارة التربية الوطنية من أجل تحويل المعهد إلى ثانوية وأنه كانت هناك رغبة من وزارة التربية الوطنية لاقتناء العقار، وبعد عرض النزاع أمام المجلس الأعلى الغرفة الإدارية أصدرت قرارها بوقف تنفيذ مقرر الشفعة إلا أن دعوى الموضوع لم يتم البت فيها لتقديم تنازل من طرف الجهة الطاعنة.

- قضية صالح الحسوني ضد وزير المالية والتي قدمت كذلك في إطار دعوى الإلغاء باعتماد وسيلتين: هما خرق القانون، والانحراف في استعمال السلطة، وقد بتت فيها الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالرفض.

- ثم قضية شركة برومو الصنوبر ضد وزير المالية والتي عرضت على المحكمة الإدارية بوجدة وصدر بشأنها الحكم عدد 331 بتاريخ 2010/7/01 وقد أسست الجهة الطاعنة طعنها في مقرر الشفعة على وسيلتين هما مخالفة الإدارة للقانون فيما يخص فرض الواجبات التكميلية والجزاءات المطبقة، وكذا الانحراف في استعمال السلطة بعلّة أن الإدارة قد بالغت في تقدير القيمة التجارية للعقار موضوع قرار الشفعة وأنها تعسفت في استعمال حقها طالما لها الحق في سلوك مسطرة التصحيح.

ومن جهة أخرى فإنه يمكن للجهة الطاعنة في مقرر الشفعة التمسك بوسائل أخرى من قبيل عدم اختصاص الجهة المصدرة له طالما أن المشرع أعطى صلاحية اتخاذ هذا القرار إلى السيد وزير المالية أو الشخص المفوض إليه ذلك وأن صدوره عن شخص غير وزير المالية ودون تفويض يجعل القرار موصوفاً بعيب عدم الاختصاص كما يمكن أن تعتريه باقي العيوب الأخرى كعيب الشكل أو عيب السبب.

وتبقى الوسيلة الأساسية التي أثرت أمام القضاء الإداري بخصوص ممارسة الإدارة لحق الشفعة مرتبطة أساساً سلطة الإدارة في تقدير القيمة التجارية للعقار محل الشفعة، ومن ثم يطرح التساؤل حول صدور هذه السلطة الممنوحة للإدارة وكذا مدى إمكانية مراقبتها في هذا الصدد؟

فبالرجوع إلى المادة 143 من المدونة العامة للضرائب يتضح بأن المشرع قد أعطى لإدارة الضرائب إمكانية ممارسة الشفعة كلما بدا لها أن ثمن البيع المصرح به أو التصريح التقديري لا يناسب القيمة التجارية للعقار محل التفويت وخولها بمقتضى نفس المادة أحقية تحديد الواجبات المفروضة بناء على تقديرها.

ومن ثم تتضح تلك السلطة التقديرية الواسعة الممنوحة للإدارة في هذا الصدد والتي لا يمكن بأي حال رسم حدودها طالما أن المشرع خولها الصلاحية الكاملة في ذلك وهو ما استقر عليها الاجتهاد القضائي المغربي في قراره عدد 342 المشار إليه سلفاً، وكرسته المحكمة الإدارية بوجدة في حكمها الأخير الموماً إليه أعلاه، والتي جاء في حيثيات حكمها أن أمر تقدير القيمة الحقيقية يبقى أمراً موكولاً للإدارة ولم يقيد المشرع بأي شروط معينة، كما لم يعط للقاضي الإداري أي رقابة على سلطتها التقديرية في هذا الشأن، عكس ما هو عليه الأمر في مسطرة التصحيح والمراجعة، وبالتالي فإن حق الإدارة بهذا الصدد يبقى مطلقاً كلما بدا لها أن ثمن البيع المصرح به أو التصريح التقديري لا يناسب قيمة العقار، وقد استبعدت المحكمة جميع عقود المقارنة المدلى بها من طرف الطاعنة.

وفي نفس الاتجاه سار القضاء الفرنسي في مجموعة من الأحكام والقرارات

الصادرة عن محاكمه والتي أسست على أن السلطة القضائية ليست لها الصلاحية لتأمر بإجراء خبرة لمراقبة النقصان في الثمن الذي يبرر ممارسة حق الشفعة.

وفي حكم آخر ذهبت إلى أن حق الشفعة يمكن أن يمارس تقديريا دون الرجوع إلى السلطة القضائية، التي لا تتوفر على القدرة في التقييم وإثبات وجود نقصان في الثمن، بمعنى آخر أن الإدارة لا ستعمل شيئا آخر عند ممارستها لحق الشفعة غير ضمان تنفيذ القوانين المالية، والتي هي الأخرى تعتبر من النظام العام

لكن تبقى صلاحية القضاء للبحث في الدوافع الخفية لممارسة حق الشفعة ممكنة باعتبار أن حياد الإدارة عن الغاية والهدف اللذين على أساسهما تم تقرير ممارسة هذا الحق يبقى أمرا ضروريا شريطة تمسك الطاعن بذلك وإثبات انحراف الإدارة في استعمال سلطتها بهذا الشأن، وإثبات أن هدفها لم يكن هو محاربة النقصان في الثمن المصرح به وإنما ينطوي على نزاع جبري للملكية.

خاتمة :

إن هذه المداخلة شكلت باختصار محاولة لرصد مختلف النقط التي ارتأينا أنها جديرة بالمناقشة في موضوع الشفعة في المجال الجبائي، والذي بقدر ما قلت ممارسته عمليا قلت الدعاوى بشأنه، وكذا الدراسات الفقهية، ونتمنى أن تكون هذه الدراسة بوابة لفتح باب النقاش لتجاوز جميع النقائص التي يعرفها التشريع بهذا الصدد، بهدف ضمان التوازن بين غريمين تقليديين هما الإدارة الجبائية والملزم.

كما يطرح التساؤل في هذا الإطار حول ما إذا كانت مسطرة المراقبة والتصحيح تضمن نفس النتائج للإدارة الجبائية، في إطار تواجهي مع الملزم، فهل لم يحن الوقت أمام هذا الوضع لإلغاء المقتضيات المتعلقة بممارسة حق الشفعة على غرار القانون الجبائي الفرنسي الذي ألغى الفصل 18 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي الموازي للفصل 143 من المدونة العامة للضرائب وذلك بمقتضى القانون 96-1081 وتاريخ 30-12-1996؟.

إشكاليات أجل الطعن في المادة الضريبية (الفصل 242 من المدونة نموذجاً)

الأستاذ أناس السبتي

مستشار مقرر بالمحكمة الإدارية بمكناس

تعتبر الضرائب في جميع الأنظمة الاقتصادية أهم مصدر لتمويل ميزانيات الدولة ولما تحتله الضرائب من مكانة مميزة باعتبارها العنصر الفعال في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد وضمان السير العادي لدواليب الدولة، فقد عهد المشرع الجبائي للسلطة العامة ممثلة في إدارة الضرائب والخزينة وبالمقابل سن ضمانات لها قواعد إجرائية تقنن مجال تدخلها للمحافظة على حقوق الخزينة وبالمقابل سن ضمانات قانونية للخاضعين للضريبة لحياتهم من كل تعسف أو شطط وهاته المعادلة بين الحقوق المالية للدولة والأفراد تهدف بالأساس إلى تحقيق عدالة ضريبية تقوم على الحفاظ على حقوق الخزينة والضمانات المخولة للملزمين في إطار التشريع الجبائي ومعلوم أن حدوث إخلال بهذه الضمانات تفتح الباب للمنازعة سواء الإدارية أو القضائية فحسب الحالات ويعتبر أجل الطعن في جميع الأنظمة القانونية مفتاح هذه المنازعة إذ أن جميع التشريعات بسنها لأجل الطعن بالنسبة لكثير من المجالات الهدف منه استقرار الأوضاع القانونية وحماية الحقوق المكتسبة ومن شأنها ضمان التوازن بين النشاطات الإدارية وحقوق الخواص الذين لا ينبغي أن يتركوا عرضة لأجوبة تماطلية من شأنها أن تنسيهم أجل الطعن بالإلغاء، وبالتالي سيعتبر ذلك بالنسبة إليهم عبثاً⁽¹⁾.

وبالتالي فإن تزايد المنازعات الضريبية وتلاحق القوانين المالية جعلت القاضي الإداري وهو بيت في النزاعات الجبائية يتعرض لإشكالية أجل المنازعة سواء

(1) الأستاذ عبد القادر باينة، تطبيقات القضاء الإداري بالمغرب، ص 53.

الإدارية أو القضائية خاصة من خلال قوانين المالية التي ما فتئت تعدل أجل الطعن القضائي بصفة خاصة إلى أن وصلت إلى تكريسه ضمن الفصل 242 من المدونة العامة للضرائب بل عملت على جمع شتات النصوص الضريبية ضمن هذه المدونة ومن هنا سوف تتعرض في إطار الإشكاليات التي تطرحها هاته المادة من خلال روافد تطبيقا خاصة الطعن في مقررات اللجنة المحلية والوطنية.

المبحث الأول : إشكالية الطعن في مقرر اللجنة الوطنية

باستقراء التطور الزمني لإشكالية الطعن في مقررات اللجنة الوطنية نجد أن الفصل 41 من قانون الضريبة على الشركات المحال عليه بموجب الفصل 107 من قانون 89/10 نجده ينص قبل تعديل قانون المالية لسنة 2001 على أنه يمكن للملزم أن ينازع أمام القضاء داخل أجل الستين يوما التالية لتاريخ وضع الأمر بالحصول موضع التنفيذ الناتج عن تطبيق مقرر اللجنة الوطنية كما خول للإدارة حق الطعن أمام المحاكم داخل أجل نفسه في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية متى بتت هاته الأخيرة بغير وجه حق في مسائل قانونية، وقد تم تعديل الفصل المذكور بقانون المالية لسنة 2001 الذي أضاف مقتضيات جديدة حين خول لكل من الإدارة والملزم حق الطعن في مقرر اللجنة الوطنية داخل أجل ستين يوما من تاريخ تبليغه إذا لم يترتب عن قرار اللجنة الوطنية إصدار أمر بالحصول وقد أخضعت المادة المذكورة من جديد للتعديل بموجب قانون المالية لسنة 2003 الذي نصت في فقرتها الأخيرة على أنه يمكن أن تنازع الإدارة أمام المحاكم داخل أجل نفسه (60 يوما) من مقررات اللجنة الوطنية المتعلقة بالضريبة سواء تعلق الأمر بمسائل قانونية أو واقعية وعندما لا يترتب على المقرر إصدار أمر بالحصول ثم بعد ذلك بتعديل آخر بمقتضى المادة 35 من كتاب المساطر الجبائية المحدث بموجب المادة 22 من قانون المالية رقم 04-26 لسنة 2005 عندما نصت عليه يمكن أن تنازع الإدارة عن طريق المحاكم داخل نفس الأجل في القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية أو

تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو فعلية وأن المشرع لم يقف عن هذه التعديلات بل كرس أجل الطعن مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب التي كانت تقابلها الفقرة الثالثة من المادة 35 من كتاب المساطر الجبائية التي نصت انه يمكن كذلك للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المذكور حسب الحالة في الفقرة الأولى أو الثانية أعلاه في القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة سواء تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو واقعة، فمن خلال هذه المحطات التي عرفت نظرية الأجل فيما يخص الطعن في مقررات اللجنة الوطنية يقتضي معرفة الطبيعة القانونية لمقرر اللجنة الوطنية في مواجهة الملزم قبل صدور الأمر بالتحصيل قبل التعديل وإشكالية الطعن فيه بالإلغاء.

1 - إشكالية إمكانية الطعن في قرار اللجنة بالإلغاء قبل صدور الأمر بالتحصيل :

إن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية تعتبر لجنة تحكيمية وضمانة فعلية للملزم الغاية من إحداثها منح الملزمين ضمانة إضافية تتمثل في تقدير نقط واقعية في إطار مسطرة سريعة ومجانية تساعد على تحديد أساس الضريبة، وبهذا المعنى لئن كان هيئة إدارية وعملها وصبغة إدارية تحكيمية فهي لا تصدر قرارات إدارية بمفهوم القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء في مواجهة الملزم كما أنها لا تصدر قرارات إدارية منفصلة عن عملية ربط الضريبة حتى تكون محلا للطعن بالإلغاء لذلك إذا أخذنا المنازعات الجبائية التي تندرج ضمن القضاء الشامل فإن هذا لا ينبغي عن بعض القرارات الجبائية صبغة القرار الإداري كالقرارات الصادرة عن المجلس في شكل مداولة التي من شأنها إحداث رسوم بلدية التي تعبر قرارات منفصلة من عملية ربط الضريبة يمكن الطعن فيها بالإلغاء لتجاوز السلطة لذلك فالقرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية التي من شأنها أن تترجم إلى أوامر بالتحصيل لا يمكن اعتبارها قرارا إداريا منفصلا عن عملية ربط الضريبة، حيث

يعتبر مقررها غير قابل للفصل عن مسطرة فرض الضريبة وهو مرحلة من مراحل تأسيسها في إطار مسطرة المراجعة هذا من جهة ومن جهة آخر لا يرقى إلى درجة القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء لكونه لا يكتسي أية صبغة تنفيذية في مواجهة الملزم ويعتبر غير قابل للتنفيذ في حقه وأن الذي يترجمه إلى قرار تنفيذي هو الأمر بالحصول بالنسبة للملزم وليس المقرر الصادر عن اللجنة الوطنية قبله.

ومن هنا فإن العمل القضائي على اعتبار أن مقرر اللجنة الوطنية الذي من شأنه أن يترجم إلى أمر بالحصول لاحقاً في مواجهة الملزم غير قابل للطعن بالإلغاء فلا هو بالقرار الإداري المستوف لجميع شروط ومقومات القرار الإداري ولا هو بالقرار المنفصل عن عملية ربط الضريبة وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بوجدة إلا القول بعدم قبول الطعن⁽²⁾.

غير أن المجلس الأعلى ذهب في منحنى آخر وأجازت الغرفة الإدارية الطعن في مقررات اللجنة الوطنية وقضت بقبولها وإرجاع الملف إلى المحكمة لتبت فيه من جديد وعللت قرارها بما يلي⁽³⁾: حيث إن النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة الفصل 46 أو الضريبة على الشركات الفصل 41 وإن كانت تخول الملزم بالضريبة إمكانية الطعن فيها أمام القضاء خلال أجل شهرين من تاريخ إصدار الأمر بتحصيلها تبعاً لمقرر اللجنة الوطنية الذي يوحي بأن هذا الطعن لا يمكن أن يقوم إلا إذا وضع مقرر اللجنة الوطنية موضع السكين إلا أن النصوص المذكورة تخول لإدارة الضرائب صلاحية الطعن أمام القضاء في مقررات اللجنة الوطنية سواء اقتضت على البت في مسائل قانونية أو واقعية غدت أن الأصل في الطعون هو الإباحة وقد أوجب المشرع أن تكون مقررات اللجنة الوطنية معللة وأن يتم تبليغها للطرفين برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل الفصل 46 من ق ص ق م.

(2) حكم إدارية وجدة بالملف 873/97 بتاريخ 3/6/1998.

(3) قرار الغرفة الإدارية عدد 25 بتاريخ 2000/10/7 أورده ذ. محمد القصري الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في مقال مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات (غير منشور).

وحيث إن هدف المشرع هو وضع توازن بين حقوق الإدارة وحقوق الملزم وتمكين هذا الأخير من عرض مقررات اللجنة الوطنية في جميع الأحوال على مراقبة القضاء لأن إدارة الضرائب يمكنها أن تحول على المقررات إلى أوامر قابلة للتنفيذ بقوة القانون مما يعني أن المقررات المذكورة تشكل في حد ذاتها تحديدا للملزم بالضريبة ومن مصلحة الطعن فيها ولا شيء في القانون يلزمه بانتظار تحويل مقرر اللجنة الوطنية إلى أمر بالاستخلاص.

ويلاحظ أن الغرفة الإدارية قد أجازت الطعن في مقرر اللجنة الوطنية قبل وضع الأمر بتحصيل الضريبة حوله لقرار إداري في إطار تحقيق مبدأ التوازن بين الملزم والإدارة

وقاعدة إجازة الطعن، إلا أن هذا الاتجاه الذي ذهبت إليه الغرفة الإدارية يمكن أن يتعارض ومقتضيات المادة 41 من قانون الضريبة على الشركات والإشكاليات التي يمكن أن تواجه الملزم حين مباشرته للطعن في قرار اللجنة الوطنية كقرار إداري وإمكانية إصدار الإدارة للأمر بالتحصيل الشيء الذي جعل جانب من الباحثين إلى ضرورة التمسك بحرفية نص المادة 41 و46 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن هذه الإشكاليات أجل الطعن سيعمل المشرع على تفاديها بمقتضى قانون المساطر الجبائية كما سبقت الإشارة إلى ذلك وأخيرا الفصل 242 من المدونة العامة للضرائب.

أجل الطعن في مقررات اللجان الضريبية طبقا للفصل 242 من المدونة العامة للضرائب وإشكاليته:

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على أنه يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في الضرائب المفروضة على إثر القرارات الصادرة من اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي الضرائب التي تفرضها الإدارة تلقائيا باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة

بعدم اختصاصها وذلك داخل أجل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة إيرادات أوامر بالاستخلاص جاز تقديم الطعن القضائي داخل 60 يوما الموالية لتاريخ تبليغ قرار اللجان المذكورة.

يمكن كذلك للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المذكور حسب الحالة في الفقرة الأولى والثانية أعلاه في القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة سواء تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو واقعية يتضح أن مقتضيات المادة 242 من المدونة عمدت إلى تعديل المادة 35 من كتاب المساطر الجبائية الذي كان يعتد باحتساب أجل الطعن بالنسبة للإدارة من تاريخ تبليغ قرار اللجنة الوطنية أو المحلية الذي أصبح نهائيا ولم يتم الإشارة إلى فقرات المادة 35 الشيء الذي كان معه العمل القضائي يعتمد تاريخ تبليغ قرار اللجنة الوطنية للإدارة دون التفات للأوامر بالتحصيل إذ أن المشرع في المادة 35 الفقرة الثالثة تحدث عن أجل ستين يوما المخول للإدارة للطعن إذ تبت اللجنة في مسائل قانونية أو فعلية وقد جرى نقاش فقهي واسع حول ما هو قانوني وفعلي إذ في بعض الأحيان يختلط الواقعي بالقانوني لذا عمد المشرع إلى توحيد أجل الطعن ضد مقرر اللجنة الوطنية بالنسبة للإدارة والملزوم وحدد هذا الأجل في ستين يوما التالية لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص إذا ترتب عن المقرر مستحقات ضريبية إلا أن العمل القضائي على مستوى الغرفة الإدارية في إطار قراءته لمقتضيات الفصل 35 اعتبر أن الأجل الممنوح للإدارة من أجل الطعن في مقرر اللجنة الوطنية هو أجل 60 يوما التالية لتبليغ مقرر اللجنة الوطنية سواء ترتب عنه أمر بالتحصيل أو لم يترتب عنه ذلك (قرار عدد 284 بتاريخ 2009/04/29 في الملف عدد 2008/2/4/141) الذي جاء فيه «حيث يستفاد من استقراء الفقرات الأربع للمادة 35 من كتاب المساطر الجبائية المحتج بها بأن الملزم يجوز له أن يطعن في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية أو الضرائب المفروضة عليه على إثر صدور المقرر المذكور، أما إدارة الضرائب فلا يجوز لها إلا الطعن في مقرر اللجنة الوطنية

للمطعون الضريبية سواء تعلقت بمسائل قانونية أو واقعية أو في عمليات تصحيح الضرائب المفروضة في إطار المساطر المنصوص عليها في المادتين 12 و15 من كتاب المساطر الجبائية وداخل أجل الستين يوما التالية لتاريخ تبليغ القرار الصادر عن اللجنة المذكورة وهو نفس الاتجاه الذي كرسته بعض المحاكم الإدارية عند نظرها لطعن الإدارة.

في حين نلاحظ أن قرار آخر صادر عن الغرفة الإدارية قد اعتبر لكل من الملزم والإدارة الحق في الطعن وفق أجلين إما من داخل أجل ستين يوما من تاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات أو الأوامر بالاستخلاص إذ ترتب عن المقرر المطعون فيه مستحقات ضريبية وإما داخل أجل ستين يوما التالية لتاريخ تبليغ مقرر اللجنة الوطنية إذا لم يترتب عن هذا المقرر أية مستحقات ضريبية والقرار عدد 52 مؤرخ في 2008/01/23 ملف عدد 2005/2/4/3173 الذي ورد في حثياته إذا كانت الفقرة الأولى من المادة 35 من كتاب المساطر الجبائية لسنة 2005 تجيز لإدارة الضرائب تقديم الطعن القضائي داخل الستين يوما فإن سريان هذا الأجل يبتدئ من تاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ، ولما كان من الثابت من وثائق الملف أن صدور الأمر بالتحصيل من طرف الإدارة كان بتاريخ 2005/02/28 والدعوى قدمت بتاريخ 2005/04/25 فإن الدعوى تكون قد قدمت داخل أجل الستين يوما المنصوص عليه في المادة 35 المذكورة، وأن المحكمة لما قضت بغير ذلك كان حكمها مجانباً للصواب ووجب الإلغاء.

من خلال هذين الموقفين للغرفة الإدارية للمجلس الأعلى في تفسير مقتضيات المادة 35 من كتاب المساطر الجبائية تدخل المشرع بمقتضى المادة 5 من قانون المالية لسنة 2007 ليعطي تفسيراً للمقتضيات المنظمة لأجل طعن الإدارة في مقرر اللجنة الوطنية وبذلك نص في الفقرة الثالثة من الفصل 242 المشار إليه أعلاه إلى أجل طعن الإدارة عندما نص على: «.... يمكن كذلك للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المذكور حسب الحالة في الفقرة الأولى أو الثالثة

أعلاه في القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية سواء تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو واقعية».

وهذا التغيير حسب رأينا يخدم مصلحة الغدارة التي تعمل في إطار إصدارها لقوانين المالية على مبدأ الفراغ الذي يمس مصالحها إذ أن الفقرة الثالثة من الفصل 242 من المدونة العامة للضرائب عمد إلى التقليل من الضمانات المخولة للملزم سواء على مستوى أجل الطعن إذ أنها تمتعت في إطار هذا الفصل بقاعدة الخصم والحكم فكيف نتصور أن اللجنة عند بتها في المنازعة الضريبية والتي ستترتب عنها أوامر بالتحصيل أن تمنح للإدارة الحق في الطعن إلى حين صدور هذه الأوامر ووضعها موضع التنفيذ وهي التي تصدر هذه الأوامر إذ أن الملزم حسب مقتضيات الفصل 242 ليس له الحق في هذه الحالة إلا بأن يطعن عند صدور الأمر بالتحصيل في حين أن الإدارة لها الحق في أن تطعن قبل وبعد صدور الأمر بالتحصيل، ثانياً أن الإدارة قضت مصالحها بالفقرة الثالثة من المادة 242 ذلك في حالة تبليغها بقرار اللجنة وفوات أجل الطعن فإنها تستفيد من صدور الأوامر بالتحصيل، ونظراً لما في الفصل 242 الفقرة الثالثة من عدم توازن بين الملزم والإدارة أن منحت لنفسها حق الاستفادة من أجل الطعن والتي هي آجال كاملة دون تحديد للمسائل القانونية والفعلية التي تعتبر مناط نقل الإدارة من آجال التبليغ بقرار اللجنة الوطنية إلى صدور الأوامر بالتحصيل، ولهذا فإن المنحى الأول الذي اعتمدته الغرفة الإدارية في تفسير أجل الطعن نرى أنه قريب إلى تحقيق العدالة الجبائية وخلق توازن بين مصلحة الملزم والإدارة في استقرار الأوضاع الإدارية.

إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي والتشريع الضريبي

الأستاذين حلمي نفطاطلة وسمير نور

قاضيات بالمحكمة الإدارية بمراكش

خول المشرع المغربي للخزينة العامة للمملكة صلاحية تحصيل الديون العمومية، ومن ضمنها الضرائب والرسوم. ومنحها سلطات واسعة لضمان استيفاء هذه الديون التي تمثل نسبة مهمة من مداخيل الدولة، ومن أهم الامتيازات المخولة لها في هذا الباب إصداره لمدونة خاصة بتحصيل الديون العمومية تضمنت طرق التحصيل الودي وطرق التحصيل الجبري لديون الخزينة، وقد عملت هذه المدونة على تجميع النصوص المتضمنة لعمليات استخلاص الديون العمومية التي كانت موزعة على الخصوص فيما بين ظهير 1935/08/21 بسن نظام للمتابعات في ميدان الضرائب والرسوم المماثلة والديون الأخرى التي يستوفىها مأمورو الخزينة، وظهير 1924/11/22 المتعلق بتحصيل ديون الدولة.

ويقصد بالتحصيل طبقاً لأحكام المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات.

والدين العمومي المعني بإجراءات التحصيل التي سنتها المدونة عرفته المادة الثانية منها بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والحقوق والرسوم الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر ومداخيل وعائدات أملاك الدولة، وحصيلة

الاستغلالات والمساهمات المالية للدولة، والغرامات والإدانات النقدية، وضرائب ورسوم الجماعات المحلية، وسائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية التي يعهد بقبضها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل باستثناء الديون ذات الطابع التجاري.

وتتمتع الخزينة العامة في إطار قيامها باستخلاص الديون العمومية بامتيازات السلطة العامة بما فيها التنفيذ المباشر، إذ تنص الفقرة الأولى من المادة 117 من المدونة على أنه «بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى طبقاً للشروط المحددة في هذا القانون»؛ كما تنص المادة 124 من نفس القانون على أنه «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 ظهير 2 أبريل 1955 بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين».

وقد خولت المدونة للخزينة العامة صلاحية اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الملتزمين بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر كتذكير لهم بميعاد الوفاء بالدين الضريبي، وحددت المادة 39 درجات التحصيل الجبري حسب الترتيب التالي: الإنذار، الحجز، البيع، الإكراه البدني.

ويحدث أن الملتزم عندما تباشر في مواجهته إجراءات التحصيل الجبري المذكورة أن يعمد إلى اللجوء إلى القضاء الإداري بغية إيقاف هذه الإجراءات استناداً إلى عدة وسائل منها عدم خضوعه أصلاً للضرائب المفروضة عليه، أو منازعته في القدر المفروض عليه واعتباره زائداً عن الحد الواجب والمقبول، أو منازعته في مسطرة فرض تلك الضرائب ومدى قانونيتها، أو في إجراءات تحصيلها إما لعدم احترام الإدارة تراتبية هذه الإجراءات أو لتقدمها...

وتثار بمناسبة لجوء الملتزم إلى القضاء الإداري من أجل إيقاف إجراءات التحصيل الجارية ضده عدة إشكاليات، منها ما هو مرتبط بالشروط الواجب توفرها فيها حتى تحظى بالقبول من طرف القضاء، وهل تسري نفس الشروط التي يستلزمها وقف الأداء المقدم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل على طلبات إيقاف التنفيذ المرفوعة إلى القضاء الاستعجالي؟ ومنها ما يتعلق ببعض الإجراءات الخاصة التي تسلكها الإدارة الجبائية بصنفيها (مصالح الوعاء والتحصيل) وما تثيره من إشكالات كالإشعار للغير الحائز والحجز الموقع على العقارات والبيوعات التي تنصب على الأصول التجارية...

لذا وللإحاطة بهذه الإشكاليات وغيرها ذات الصلة بالموضوع أعلاه، قررنا تناوله من خلال فصلين، سيخصص أولهما لدراسة شروط إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري، فيما سيتم التطرق في الفصل الثاني إلى التطبيقات القضائية والإشكالات القانونية التي تثيرها طلبات وقف التنفيذ أمام القضاء الإداري.

الفصل الأول : شروط إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري

تنص المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية في فقرتها الثانية على 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 الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها».

وإذا كانت هذه المقتضيات تتحدث عن طلبات إيقاف الأداء التي تقدم أمام المحاسب المكلف بالتحصيل، فقد يختار الملتزم طريقا آخر للحصول على إيقاف إجراءات التحصيل المباشرة ضده، حيث يلجأ إلى القضاء الإداري الاستعجالي من أجل استصدار حكم بوقف تنفيذ تلك الإجراءات إلى غاية البت في منازعته الموضوعية من طرف المحكمة الإدارية كمحكمة موضوع، سواء انصبت منازعته هذه على إجراءات الفرض أو على إجراءات التحصيل.

المبحث الأول : شروط إيقاف الأداء على ضوء أحكام مدونة التحصيل

اشترطت المادة 117 من المدونة توفر ثلاثة شروط من أجل إيقاف أداء الجزء المتنازع عليه من الدين العمومي، وهي الشروط التالية :

- 1 - أن يكون الدين متنازعا فيه إما كلاً أو بعضاً.
- 2 - أن يكون الطالب قد رفع مطالبته داخل الآجال المحددة قانوناً، وهي الآجال التي تختلف باختلاف طبيعة المنازعة، فإن كانت في أساس الدين وإجراءات فرضه، وجب على الملزم تقديم مطالبته إلى مصالح الوعاء الضريبي (إدارة الضرائب) داخل الأجل ووفق الشروط المحددة في المدونة العامة للضرائب، أما لو انصبت منازعته على إجراءات تحصيل الدين، فهو ملزم بسلوك مسطرة المطالبة المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة التحصيل.
- 3 - أن يكون ضمانات لتأمين تحصيل الدين المتنازع فيه، وقد حددت المادة 118 من المدونة بعض أشكال الضمانات الممكن عرضها على المحاسب المكلف بالتحصيل.

وقد رتبت الفقرة الأخيرة من المادة 117 الجزاء على الإخلال بأحد هذه الشروط ونصت على أنه «عند عدم تكوين ضمانات، أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين». وبذلك فالمحاسب مخول في إطار متابعة الإجراءات إلى اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39 أعلاه؛ ومن بين الضمانات المتطلبة لتأجيل أداء الدين العمومي والمحددة بالمادة 118 : السندات العمومية وغيرها من القيم المنقولة، الكفالة البنكية، سندات التخزين، رهن الأصل التجاري، تخصيص عقار للرهن الرسمي.

ويتعين على الملزم الراغب في إيقاف الأداء أن تكون الضمانة المعروضة على القابض كافية لتأمين استخلاص الدين المفروض عليه، وأن يكون العرض

واقعيًا إذ لا يكفي إبداء الملزم لاستعداده لعرض ضمانه معينة كأن يضع بين يدي المحاسب المكلف بالتحصيل كفالة بنكية أو سندات تخزين، أو أن يسجل لدى المحافظة العقارية رهنا رسميًا على عقاره المقدم كضمانة⁽¹⁾.

ولا تقبل الضمانة المقدمة لأول مرة ومباشرة أمام القضاء الاستعجالي بمناسبة بته في طلب إيقاف إجراءات التحصيل، لما في قبول ذلك من إفراغ للمادة 117 من محتواها. وفي هذا الإطار، اعتبر رئيس المحكمة الإدارية بفاس أن المطالبة بإيقاف التنفيذ مشروطة بسلوك مسطرة الطعن الإداري لدى القابض المالي لإيقاف الأداء بعد تكوين الضمانة الكفيلة باستخلاص الدين العمومي كما هي منصوص عليها في المادة 118 من القانون رقم 97-15 ما لم يكن الطالب ينازع جدًا في مبدأ الخضوع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه ومتى توافرت في الطلب حالة الاستعجال، وأن اعتبار الطالب خاضعًا للضريبة في إطار مسطرة سليمة على ضوء ظاهر أوراق الملف تجعله مقيدًا بسلوك مسطرة الطعن الإداري المسبق لدى القابض المالي وتكوين الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاصه تحت طائلة عدم القبول⁽²⁾.

وإذا رفض القابض تأجيل أداء الدين العمومي لإخلال الملزم بأحد الشروط المشار إليها في المادة 117 أعلاه، أو اعتبر أن الضمانة المقدمة إليه غير كافية لتأمين استخلاص الدين العمومي، آنذاك يتم اللجوء إلى القضاء الاستعجالي للمطالبة بإيقاف تنفيذ الدين المذكور، ويملك القاضي الاستعجالي صلاحية مراقبة مدى كفاية الضمانة المعروضة على المحاسب المكلف بالتحصيل ومدى صحة الطلب، وإما على ضوء الوسائل المثارة في دعوى الموضوع المرفوعة إلى المحكمة الإدارية كمحكمة موضوع، أو على ضوء العناصر المعتمد عليها

(1) في هذا الإطار نقض المجلس الأعلى قرارا لمحكمة الاستئناف بالدار البيضاء قضى بقبول الضمانة وإيقاف التنفيذ، واستند في نقضه إلى أن المطلوبة في النقض (الملزمة) لم تدل بما يثبت أنها سجلت رهنا للأصل التجاري في السجل التجاري، وأن هذه الضمانة كافية لتسديد الدين الضريبي المترتب بذمتها. القرار مشار إليه في مقال الأستاذ محمد قصري بعنوان: «إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي»، منشور بمجلة المحاكم الإدارية، العدد الثالث، ص. 43.

(2) الأمر عدد 04/654 الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس في الملف عدد 03/80، أورده الأستاذ محمد قصري في المرجع السابق، ص. 42.

في مسطرة الطعن الإداري الأولي إذا كان الملزم لم يلجأ إلى قضاء الموضوع بعد .

المبحث الثاني : شروط وقف التنفيذ على ضوء العمل القضائي

تمنح المادة 19 من القانون رقم 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية لرئيس المحكمة الإدارية صلاحيات واسعة للبت في الطلبات الوقتية والتحفظية كلما كانت المحكمة الإدارية مختصة بالنظر في أصل النزاع، على أساس أن رئيس المحكمة جزء منها ويستمد اختصاصه من اختصاصها. وفي هذا الإطار يختص رئيس المحكمة الإدارية بإصدار أوامر وقتية بإيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية طالما تختص المحكمة الإدارية بصريح المادة الثامنة من القانون المذكور بالبت في المنازعات المرتبطة بتحصيل تلك الديون.

وإذا كانت المادة 117 من مدونة التحصيل تشترط لقبول طلب وقف الأداء المرفوع إلى المحاسب المكلف بالتحصيل تقديم مطالبة إدارية وتكوين ضمانات كافية لتغطية الدين، فإن قاضي المستعجلات الإداري لا يشترط للاستجابة للطلب المقدم إليه هذين الشرطين، إذ يدرج الطلب في نطاق القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة السابعة من القانون رقم 90-41 أعلاه، وهو الفصل الذي يشترط توفر جدية المنازعة وعدم المساس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر، وتوفر عنصر الاستعجال.

وقد اعتبرت الغرفة الإدارية في قرارها عدد 272 بتاريخ 2003/04/24 في الملف الإداري عدد 2001/4/4/707 أن طلب وقف الأداء المقدم إلى المحاسب هو الذي يستلزم تقديم الكفالة، في حين أن الطلب المتعلق بإيقاف إجراءات تنفيذ ضريبة منازع فيها كليا لا يخضع لمقتضيات المادة 117 من مدونة التحصيل.

ويلاحظ أن تحديد مفهوم الجدية في المنازعة الجبائية يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري، وقد استقر العمل القضائي بالمحاكم الإدارية على

اعتبار المنازعة جدية كلما انصبت على صفة المدعي كملزم بالدين العمومي المتابع بأدائه من طرف القابض، أو على صحة وسلامة الفرض الضريبي؛ وعموما تتخذ المنازعة الجبائية طابع الجدية كلما تبين لقاضي المستعجلات الإداري من خلال تفحصه لظاهر الوثائق أنه يحتمل صدور الحكم في دعوى الموضوع لصالح الملزم، بمعنى آخر أن الوسائل المثارة من طرف هذا الأخير من شأنها التشكيك إلى حد كبير في صحة ما فرض عليه من ديون عمومية.

وبذلك فإن مجرد إثارة وسائل تبدو في ظاهرها جدية دون تدعيمها بحجج وإثباتات قوية لا تكفي لوحدها لاعتبار المنازعة ذات طبيعة جدية، وفي هذا الاتجاه لم يأخذ قاضي المستعجلات بادعاء الشركة المدعية بأنها غير ملزمة بأداء الضرائب المفروضة عليها ورفض طلبها الرامي إلى إيقاف استخلاص الضريبة بناء على الحثية التالية⁽³⁾:

«وحيث إن المراد بالمنازعة في صفة الملزم هي انعدام وجود الواقعة المنشئة للضريبة المفروضة أو انتفاء مسببات فرضها أو المطالبة بتحصيلها، وليس مجرد ادعاء ذلك والدفع به كوسيلة قانونية».

وقد حدد المجلس الأعلى مفهوم جدية المنازعة وربطها بإحدى الحالتين التاليتين :

- 1 - المنازعة في صفة الملزم، وذلك بتمسك المدعي بعدم خضوعه أصلا للضريبة المفروضة عليه.
- 2 - المنازعة في قانونية فرض الضريبة، أي في تعيب مسطرة فرضها أو مسطرة تحصيلها.

وجاء في قرار له مؤرخ في 2002/01/03 ما يلي :

«حيث إن الاجتهاد القضائي الذي كرسه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم في صفته كخاضع

(3) الأمر الاستعجالي الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمراكش عدد 15 بتاريخ 2002/01/22، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 44-45، ماي غشت 2002.

للضريبة أو في قانونية تأسيس فرض تلك الضريبة، وأنه بالرجوع إلى ظاهر أوراق الملف يتبين أن المستأنفة تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية المطالب بها ولا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة أو في مسطرة فرضها، فكان ما أثير بدون أساس».

وتنبغي الإشارة إلى أن ادعاء المفروضة عليه الضريبة إعفاءه منها بمقتضى القانون لا يمكن اعتباره بأي حال من الأحوال منازعة في صفته كملزم لاختلاف المنازعتين، فالذي ينازع في صفته كملزم يعتبر نفسه غير خاضع أصلاً للضريبة المفروضة عليه وغير مندرج ضمن زمرة الأشخاص الخاضعين لها والمحددin حصرياً بمقتضى القانون الضريبي، أما الذي يعتبر نفسه معفى من الضريبة فهو في الأصل خاضع لها ومن بين الأشخاص الواجبة عليهم تلك الضريبة، إنما يتمسك بكونه يتوفر على شروط تعفيه من أدائها إما بصفة وقتية (الإعفاء المؤقت) أو بصفة كلية (الإعفاء الكلي).

نخلص مما سبق إلى أن طلبات إيقاف الأداء التي تقدم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل في إطار مقتضيات المادة 117 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية تتوقف الاستجابة إليها من طرف المحاسب على توفر الشروط التالية :

- 1 - وجود منازعة في مبلغ الدين العمومي المطالب به من طرف القابض إما كلا أو بعضاً.
- 2 - تقديم الملزم لمطالبة إدارية إما لمصالح الوعاء الضريبي إذا كانت منازعته تنصب على إجراءات فرض الدين الضريبي المذكور، وإما إلى مصالح الخزينة العامة إذا كانت منازعته تتعلق بسلامة إجراءات التحصيل.
- 3 - تكوين إحدى الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة التحصيل والكافية لتأمين الدين العمومي المطالب به.

أما طلبات إيقاف التنفيذ المقدمة إلى القضاء الإداري الاستعجالي فتحكمها مقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بمقتضى المادة السابعة من القانون رقم 90-41، وتتوقف استجابة قاضي المستعجلات لها على توفر شرطين هما :

1 - حالة الاستعجال التي تتمثل في كون لجوء القابض إلى إجراءات التحصيل الجبري، وما يترتب عنها من حجز لمنقولاته وعقاراته وبيعها أو إكراهه بدنيا، من شأنه الإضرار بمصالح الملمزم وصعوبة تدارك آثار هذه الأضرار مستقبلا في حالة صدور حكم لصالحه في المنازعة المرفوعة أمام محكمة الموضوع .

2 - جدية المنازعة التي تكمن حسب الظاهر من وثائق الملف إما في المنازعة في صفة الملمزم كخاضع للضريبة، أو في قانونية فرضها.

الفصل الثاني : تفعيل سلطة القاضي الإداري في مجال إيقاف إجراءات التحصيل الجبري وتجلياتها على مستوى الاجتهاد القضائي

إذا كان العمل القضائي قد رسم من خلال مجموعة من الأحكام والقرارات المتواترة المعالم الكبرى لشروط قبول الدعاوى الرامية إلى إيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية وحرص على إرساء قواعد البت فيها وأهم المبادئ التي تؤطرها فإن تلك الصيرورة لم تحل دون عرض مجموعة من الحالات التي استوجبت توقف القضاء الإداري عندها ومحاولة تحديد سياقها القانوني وإيجاد الحلول الملائمة لها مع ما تمخض عن ذلك الوضع من توجهات قابلة للمناقشة والنقد .

وفي محاولة منا لرصد أهم الحالات الآتفة الذكر استرعت انتباهنا إشكاليتان أساسيتان سنتطرق لهما بالتحليل في ما يلي وسنسعى إلى دراستهما وتحليل كيفية تناولهما في سياق مسطرة إيقاف إجراءات التحصيل .

المبحث الأول : موقف القضاء الإداري الإستعجالي بخصوص الطلبات المتعلقة برفع الحجز

حدد المشرع بين طيات مدونة تحصيل الديون العمومية زمرة من الآليات القانونية المخولة للخزينة العامة للمملكة لتسهيل مهمة التحصيل المنوطة بها وقد أوردت المادة 39 من نفس المدونة تعدادا للدرجات التي تبأشر بها إجراءات التحصيل الجبري بدءا من الإنذار فالحجز ثم البيع وأخيرا الإكراه البدني .

وقد تطرق كذلك إلى جملة من التدابير الخاصة المتوفرة للخزينة فأتاح لها إمكانية اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز وكذا مساطر التحصيل الجبري الخاصة ببعض الأصناف من الأموال (حجز السفن والعقارات والأصول التجارية وبيعها وإجراءات التنفيذ على العربات السيارة).

ولعل الطلبات المتعلقة بإيقاف مسطرة الحجز تبقى من الحالات المعروضة بوفرة على القضاء الإستعجالي الإداري بحكم تراتبية مراحل التحصيل وتموقع الحجز كحلقة وسيطة بين الإنذار والبيع إذ تكون المنازعة فيه فرصة سانحة للملزم لتدارك الأضرار التي قد تلحقه في حال مواصلته وبلوغ مستوى البيع كما أن نفس الطلبات تتسم بتنوعها فتارة تنصب على الحجز على المنقولات وتارة ترتبط بأصناف الأموال المشار إليها آنفا وتارة أخرى تتعلق بمسطرة الإشعار للغير الحائز .

والإشكال الجوهرى الذى تطرحه الدعاوى الإستعجالية الرامية إلى إيقاف إجراءات التحصيل الجبري عندما تصل مستوى الحجز يتمثل في كون أغلبها تسعى إلى رفع الحجز مع ما تثيره الإستجابة لها من مساس بأصل الحق وبالطابع الوقتي للأوامر الإستعجالية .

فالتبيعة القانونية للحجز تتنافى مع قابليته للإيقاف ذلك أنه وسيلة لضمان ديون الخزينة والأمر بإيقافه يؤدي منطقيا إلى رفعه وتمكين الملزم من التصرف بحرية في ممتلكاته مع احتمال تملصه من أداء الديون المترتبة بذمته .

وعلاوة عن ذلك، فإن رفع الحجز من لدن قاضي المستعجلات يشكل مساساً بأصل الحق فليس له أن يقضي في أصل الحقوق والالتزامات والاتفاقات وأن يصدر أمراً له تأثير في موضوع الدعوى كما أنه يمس في الصميم الطابع الوقي للأوامر الإستعجالية.

وبالرغم من الإعترارات السابقة، حرص القاضي الإداري على تلطيف قيود تدخله في إجراءات التحصيل ولاسيما في مسطرة الإشعار للغير الحائز.

فالمواد 95، 100 و 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية أشارت إلى متابعة الغير الحائز للأموال المملوكة للمدين الأصلي باللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز وألزمت الغير المودعة لديه أموال المدين الأصلي بأداء الضرائب وباقي الديون العمومية بتسليمها فوراً تحت طائلة إلزامهم بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم.

وكون المشرع خصص لمسطرة الإشعار للغير الحائز مقتضيات منفردة جعل الخزينة العامة تتمسك بطبيعتها كإجراء استثنائي للتحصيل يجعلها في حل من احترام تراتبية إجراءات التحصيل المنصوص عليها بمقتضى المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية ويحولها حق اللجوء إليها للاستفادة من عنصر المباغثة لاسيما أنها ترتبط بتسليم أموال يغلب عليها طابع السيولة ويسهل التصرف فيها وتبديد الضمانة التي تشكلها وتمكنها من تلافي الأضرار التي تطلها جراء رفع ذلك الإجراء لما يكتسبه من مخالفة لقواعد المالية العمومية التي تحتم التحصيل السريع لموارد الدولة تفادياً للتأخير في تنفيذ الميزانيات المبرمجة.

وقد تصدى القضاء الإستعجالي لتوجه الإدارة فأقر بداية إمكانية إيقاف الإشعار للغير الحائز رغم ما قد يثور بخصوص المنازعة المنصبة عليه ومدى انتفاء الشروط المؤيدة للبت فيها استعجالياً واعتباره منازعة موضوعية فأكد المجلس الأعلى⁽⁴⁾ أن: «قاضي الأمور المستعجلة مختص للنظر في طلب رفع

(4) قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 2003/03/13 تحت عدد 156. ملف إداري عدد 2002/2/4/2180. منشور في كتاب: «قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل». ص 240. دفاتر المجلس الأعلى. عدد 2005/9.

الحجز على ما للمدين لدى الغير باعتباره طلبا يكتسي طابع الإستعجال ولا يتعلق بالمنازعة في الموضوع ويتمثل عنصر الإستعجال في الضرر الذي قد يلحق بالمحجوز عليه في حبس ماله بسبب منعه منه وعدم تمكنه من الانتفاع به أما عنصر عدم المساس بالموضوع فيتمثل في كون الدين المحجوز لا تتوفر فيه مبررات الحجز».

وسارت محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط بمقتضى قرارها الصادر في الملف عدد : 2/07/3 بتاريخ 30 أبريل 2007⁽⁵⁾ في نفس المنحى فاعتبرت أنه : «لا شيء في القانون يمنع قاضي المستعجلات الإداري من حماية المراكز القانونية للأطراف إذا كانت واضحة وذلك بالتدخل لإرجاع الأمور إلى نصابها متى تحقق عنصر الإستعجال وكان من شأن هذا التدخل الحد من الخطر الذي يهدد الحق المراد حمايته». وأشارت نفس المحكمة في قرارها إلى أن : «الإشعار للغير الحائز وإن كان إجراء موضوعيا لا يمكن لقاضي المستعجلات النظر في مدى تطابقه مع القانون باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل لمساس ذلك بجوهر الحق، إلا أنه مادام انصب على حساب بنكي لا يخص الملزم بصفة شخصية وإنما على ودائع زبنائه حسب الظاهر من الشهادة البنكية التي تشير إلى أن الحساب المحجوز يدخل في إطار الإتفاقية المبرمة بين هيآت المحامين والبنك المغربي للتجارة الخارجية فإن الإجراء الذي قام به القابض المتمثل في الإشعار للغير الحائز من شأنه أن يهدد مصلحة الزبناء التي تعتبر أموالهم مودعة بالحساب المحجوز والذين لا علاقة لهم بالدين الضريبي الذي بوشر هذا الإجراء بسببه (...)».

وقد سايرت المحاكم الإدارية نفس التوجه فجاء في أمر صادر عن رئيسة المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁽⁶⁾ أنه : «بعد الإطلاع على ظاهر وثائق الملف وخاصة شهادة نقيب هيئة المحامين بالدار البيضاء تبين أن الحجز المطلوب رفعه (الإشعار للغير الحائز) انصب على حساب بنكي ذي طبيعة مهنية استوجبته المادة

(5) قرار منشور بمجلة المحاكم الإدارية، العدد الثالث، ص 173، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، ماي 2008.

(6) أمر صادر بتاريخ 20/12/2007. ملف رقم 2007/508 س. منشور بالمرجع السابق. ص 235.

52 وما بعدها من قانون المحاماة، والتي توجب على كل محام بأن يضع المبالغ المودعة بمكتبه في نطاق ممارسة المهنة في الحساب العام المتضمن الحسابات الخاصة بمكتب كل محام على أساس أن مجلس الهيئة هو الذي يختار المؤسسة التي فتح فيها الحساب. لتخلص إلى الإستجابة لطلب رفع الحجز عن الحساب البنكي للطالب».

كما اعتبر رئيس المحكمة الإدارية بمراكش في أمره الصادر بتاريخ 08 دجنبر 2009 في الملف رقم 2009/1/124 بمناسبة بته في طلب استعجالي يرمي إلى رفع الإشعار للغير الحائز المنصب على حساب بنكي خاص بمحام أنه: « يتضح من خلال فحص ظاهري لوثائق الملف وخاصة شهادة نقيب هيئة المحامين بمراكش والشهادة الصادرة عن البنك المغربي للتجارة أن الحساب البنكي المضروب عليه الحجز خاص بودائع الزبناء الذين ينوب عنهم الطالب كمحام فهو إذن حساب ذو طبيعة مهنية تستوجب المادة 52 وما بعدها من القانون المنظم لمهنة المحاماة (...) الأمر الذي يثبت أن إجراء التحصيل المباشر في حق هذا الأخير في شكل الإشعار للغير على الحساب المذكور يطال حسابا للغير لا علاقة لهم نهائيا بالدين الضريبي موضوع التحصيل مما يجعل عنصر الجدية قائما ومحققا ويبرر بالتالي الإستجابة للطلب».

وقد كرس رئيس المحكمة الإدارية بمراكش نفس المبدأ بالنسبة لإجراء لإشعار للغير الحائز الموجه ضد الموثق فأكد في أمره الصادر بتاريخ 2010/07/14 في الملف رقم 2010/1/849 أنه : «إذا كان للقباض حسب مقتضيات المادة 101 من مدونة التحصيل حق اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز لضمان استخلاص الدين الضريبي فإنه يشترط لصحة هذا الإجراء أن ينصب على أموال خاصة بالمدين دون غيره (...) وحيث إن إيقاع الحجز على حساب بنكي ذو طبيعة مهنية، والحال أن الطالب يتوفر على حساب شخصي، يثبت أن إجراء التحصيل المباشر في حق هذا الأخير يطال حسابا للغير لا علاقة لهم بالدين الضريبي موضوع التحصيل».

وفي تطور لاحق وسع القضاء الإستعجالي مجال تدخله لمراقبة تطبيق الخزينة لمسطرة الإشعار للغير الحائز فأقر مبدأ حماية الملمزم في حالة عدم احترامها لتراتبية إجراءات التحصيل فذهب، على سبيل المثال، رئيس المحكمة الإدارية بالرباط في الأمر الإستعجالي عدد 701 بتاريخ 2006/09/27 أن : «الحجز بواسطة الإشعار للغير الحائز يعتبر في حد ذاته حجزاً تنفيذياً على أموال المدين ومن ثم يشترط أن ينصب على أموال خاصة بالمدين دون غيره وأن تحترم بشأنه قاعدة تدرج المتابعات كما هي منصوص عليها بالقانون 15-97 : من توجيه للإشعار بدون صائر وتبليغ قانوني للإنذار الضريبي قبل الحجز وأن كل إخلال لهاته الشروط يجعل إجراء الحجز غير مبرر».

المبحث الثاني : توجه القضاء الإداري الإستعجالي بخصوص اشتراط تقديم الضمانة لإيقاف إجراءات التحصيل

لئن كان العمل القضائي قد استقر على كون المطالبة بإيقاف التنفيذ مشروطة بسلوك مسطرة الطعن الإداري لدى القابض لإيقاف الأداء بعد تكوين الضمانة الكفيلة باستخلاص الدين العمومي وفق مقتضيات المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومي واستثنى الحالة التي تتوفر فيها منازعة جدية من طرف الملمزم في صفته كملمزم أو في مسطرة فرضه شريطة توفر حالة الإستعجال كما استثنى الحالة التي تكون فيها المنازعة جدية وشاملة لمبلغ الضريبة⁽⁷⁾ إلا أن رئيس المحكمة الإدارية بمراكش سلك منحى مغايراً في مجموعة من الأوامر نذكر منها الأمر الصادر بتاريخ 2009/12/22 تحت عدد 136 الذي ذهب فيه إلى أن : «ما جرى عليه العمل القضائي إلى الآن من إعطاء مؤسسة الرئيس بصفته قاضياً للأمر المستعجلة صلاحيات موسعة في إيقاف إجراءات التحصيل استناداً إلى مقتضيات المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية والمادة 149 من قانون المسطرة المدنية وتأسيساً فقط على الطابع الاستعجالي لهذه الإجراءات لا يسعفه المنطق القانوني الذي

(7) قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 2001/09/27 تحت عدد 563. ملف إداري عدد 2000/1/4/2155. منشور في كتاب : «قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل». ص 230. دفاتر المجلس الأعلى. عدد 2005/9.

يقتضي ترجيح القواعد والأنظمة الخاصة على المقتضى العام الذي يحكم فقط الأوضاع العامة. وحيث لا يجدي في ذلك القول بأن هذا النظام يمنح المحاسب المكلف بالتحصيل صلاحيات تقديرية موسعة في تقييم عناصر الإيقاف ما دام أن هذه الصلاحية مصدرها القانون وتتم بالضرورة تحت رقابة قضاء الموضوع الذي له صلاحية إلغاء قرار المحاسب في هذا الشأن وترتيب أثر الإيقاف بناء على ذلك، علما بأن المدونة تتضمن أيضا صلاحيات جبرية كالحجز والبيع بل وإكراه المدين وهي كلها إجراءات أخطر بكثير من مجرد فحص طلب إيقاف الأداء. وحيث إنه يمكن لقضاء الموضوع نفسه وهو ينظر في الطعن في قرارات المحاسب أن يضع في اعتباره الصبغة الاستعجالية للطلب كما هو الشأن بالنسبة لنفس محكمة الموضوع وهي تنظر في طلبات وقف تنفيذ القرارات الإدارية والتي تصبح بذلك محكمة استعجالية بحكم طبيعة المادة الموكول إليها النظر فيها كما يمكن بعد استنفاد هذه المساطر اللجوء بصفة احتياطية لمؤسسة الرئيس كقاضي للأمور المستعجلة إذا لم تف المسطرة الأصلية بالغرض». ليخلص في الختام إلى عدم قبول الطلب معللا موقفه بكون الطالب لا ينازع في صفته كملزم بالدين الضريبي، من الأساس، بقدر ما ينازع في الأسس المعتمدة في التقدير والربط وتقادم إجراءات التحصيل.

وفي الختام يستخلص أن القضاء الإستعجالي الإداري قد ابتكر مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنظم مسطرة إيقاف إجراءات التحصيل المستمدة أساسا من النصوص القانونية المحددة لإجراءات التحصيل مع مراعاة وضعية الملزمين على نحو مكن من خلق توازن بين حق الخزينة في استخلاص أموال الدولة وبين الأضرار الفورية والمستقبلية التي قد تطال المعنيين بتلك الإجراءات في حال إصدار القضاء لكلمة الفصل بخصوص انتفاء صفتهم كملزمين أو عدم قانونية إجراءات الفرض أو التحصيل المتخذة في حقهم.

قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية

الأستاذ محمد باهي

مفوض ملكي ومستشار بالمحكمة الإدارية بمراكش

إن استيفاء مداخل الجماعات المحلية لا يمكن أن يتم إلا بالاستناد إلى مرجعية قانونية، أي وجود نص صريح، عن طريق نص تشريعي أو تنظيمي أو بواسطة مقرر جماعي أو وثيقة الميزانية المحلية.

وبالنسبة لفرض ضريبة ما أو رسم معين من طرف الأمر بالصرف اتجاه ملزم معين، يجب التأكد من شرعيتها بوجود نص قانوني لكون فرض الضريبة ليس من اختصاص المجالس المحلية، بل إن الجهاز التشريعي هو المؤهل لخلق الضرائب سواء كانت وطنية أو محلية. لأجل ذلك استهدفت الجهود المتواصلة لإعادة هيكلة المالية المحلية وتحسينها ودعمها منذ إصلاح 1976 قبل كل شيء تحويل حصص من عائد ضرائب الدولة إلى الجماعات المحلية، وإصلاح جبايات الجماعات المحلية الذي يندرج ضمن مسلسل الإصلاحات المعتمدة من طرف الدولة والهادفة إلى تطوير وتعزيز نظام اللامركزية.

وهكذا يدرج القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية عهدا جديدا للجبايات المحلية بتجاوز النواقص والصعوبات التي كانت تعتري منظومة الجبايات المحلية، ويضع الأسس لعلاقة جبائية جديدة تقوم على المساهمة الفعالة للخاضعين للرسوم في مجال تطبيقها وتحسيسهم بالواجبات الملقة على عاتقهم كملزمين عبر تحديد قواعد الوعاء والتحصيل والجزاءات

وبالحقوق المضمونة لهم قانونا من خلال توضيح مساطر المراقبة المنازعات. ولتقريب مضمون هذا القانون الجديد من المهتمين ارتأينا تقسيم هذه المساهمة إلى محورين اثنين نعالج في المحور الأول الإطار القانوني لجبايات الجماعات المحلية ونخصص المحور الثاني لمنازعات جبايات الجماعات المحلية.

المحور الأول : الإطار القانوني لجبايات الجماعات المحلية

نص الفصل 17 من الدستور المغربي المراجع لسنة 1996 على انه : «على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية (والتكاليف الجبائية إحداها)، التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في الدستور».

ومن أجل الإحاطة بموارد الجماعات المحلية لابد من الإشارة إلى أن الفصل 30 من القانون رقم 08-45 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها ومن قبله الفصل 17 من ظهير 30 شتنبر 1976 (ولكنه اقل تحديدا من القانون الجديد)، ينص على أن «موارد الجماعات المحلية تشتمل على موارد وهي: الضرائب والرسوم المأذون للجماعة المحلية في تحصيلها طبقا للقوانين الجاري بها العمل، والأتاوى والأجور عن الخدمات المقدمة، والموارد الناتجة عن تحويل جزء من ضرائب ورسوم الدولة المخصصة لفائدة الجماعات المحلية، والإمدادات الممنوحة من طرف الدولة أو أشخاص معنوية يجري عليها القانون العام، وحصيلة الاقتراضات المرخص بها، ودخول الأملاك والمساهمات، وأموال المساعدات، والهبات والوصايا، ومداخيل مختلفة والموارد الأخرى المقررة في القوانين والأنظمة.....».

وقبل الحديث عن المستجدات التي اتى بها الاصلاح الجديد للجبايات المحلية الذي يؤطره القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 والنصوص المرتبطة به، فلا بد من الإشارة بإيجاز إلى الوضع الجبائي المحلي ما قبل القانون الجديد والذي كانت تحكمه مقتضيات القانون رقم 89-30 المؤرخ في 21-11-1989

والاختلالات التي كان يعرفها، باعتبار انه يشكل مدخلا لدراسة القانون الجديد للجبايات المحلية.

أ- الوضع الجبائي المحلي في ظل القانون رقم 30-89 الصادر بتاريخ

1989-11-21

شكل القانون رقم 30-89 الذي كان يوطر الوضع الجبائي المحلي ما قبل الإصلاح الجبائي الحالي، أهم إصلاح خضع له نظام الجبايات المحلية حيث يعتبر بمثابة مدونة تحتوي على مجموع القواعد المنظمة للجباية المحلية سواء تلك التي نص عليها ظهير 1962 المتعلق بالرسوم الجماعية والتي تم تعديلها أو ترميمها أو تلك المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تم إحداثها لأول مرة. وقد تضمن القانون رقم 30-89 ما مجموعه 40 نوعا من الضرائب والرسوم. وتوزعت هذه الضرائب والرسوم على مختلف أصناف الوحدات الترابية الإدارية المحلية وهي الجماعات الحضرية أو القروية، العمالات والأقاليم والجهات. ومن خلال توزيع الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية بمقتضى القانون 30-89، كما تم تعديله خاصة بمقتضى القانون رقم 47-96 المتعلق بالتنظيم الجهوي، يمكن أن نستنتج أن الحصة الكبيرة من الضرائب والرسوم المحلية تعود إلى الجماعات الحضرية والقروية، إذ بلغ عدد الضرائب والرسوم التي تعود للجماعات الحضرية والقروية 31 اقتطاعا. أما العمالات والأقاليم فتعود إليها 3 جبايات، فيما تعود للجهات موارد 6 ضرائب ورسوم. وانقسمت هذه الضرائب والرسوم ما بين جبايات محددة أسعارها بشكل ثابت، وجبايات محددة أسعارها في حدود قصوى يجب على المجالس المحلية أن تحدد أسعارها في إطارها، وجبايات مخول تحديد أسعارها للمجالس الجماعية عن طريق قرارات جبائية مستمرة خاصة بكل جماعة دون غيرها. كما يلاحظ أن نطاق تطبيق بعض الجبايات الجماعية ينحصر في مناطق معينة للجماعات القروية، بحيث أن هذه الجبايات لا تستحق خارج المناطق المذكورة ولو في حالة وجود المادة الجبائية. ويتعلق الأمر برسم النظافة والرسوم المرتبطة بالتعمير التي تشكل واحدا من أهم أصناف

الرسوم المحلية وهو ما يعطي بعض الامتياز النسبي وبدرجات متفاوتة للجماعات الحضرية.

وإضافة إلى أن الجماعات المحلية تستفيد من الضرائب والرسوم التي جاء بها القانون رقم 89-30، فإنها تستفيد من حصص متأتية من موارد مجموعة من الضرائب التي يتم تدبيرها من طرف المصالح الضريبية للدولة وهي كالتالي:

- الضريبة الحضرية وتخصص 90 في المائة من موارد الجماعات التي توجد بها العقارات الخاضعة لهذه الضريبة.

- الضريبة المهنية، وتستفيد منها الجماعات المحلية من 90 في المائة من المبلغ الأصلي للضريبة المهنية.

- الضريبة على القيمة المضافة، فتطبقا للقانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي لسنة 1984، تخصص نسبة 30 في المائة على الأقل من موارد الضريبة على القيمة المضافة لفائدة الجماعات المحلية والتي يتم توزيعها بناء على معايير محددة.

- منتوج ضرائب الدولة أو الحصص من ضرائب الدولة المخصصة للجهات في إطار قوانين المالية، وذلك وفقا لمقتضيات القانون رقم 96-47 المتعلق بالجهة. وهكذا تنص قوانين المالية منذ السنة المالية 1999-2000 على تخصيص نسبة 1 في المائة من موارد الضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات لفائدة الجهات.

وقد عرف القانون 89-30 مجموعة من التعديلات منها إلغاء الرسم على البروزات إلى الأملاك الجماعية العامة وإدماج وعائه ضمن وعاء الضريبة على عمليات البناء. وإلغاء العروض السينمائية من وعاء الضريبة على الملاهي ليتم إلغاء هذه الضريبة كليا بعد ذلك، وتحويل بعض الجبايات المحلية الموجودة وإنشاء جبايات جديدة لفائدة الجهات بمقتضى القانون رقم 96-47 المتعلق بالجهة السالف الذكر.

لكن، وكما أكدته جل الدراسات التي قامت بها وزارة الداخلية، فإن هذه المنظومة الجبائية التي كان يؤطرها القانون 89-30، شهدت، بالرغم من جرأتها بالمقارنة مع سابقتها، وجود مجموعة من الاختلالات والعيوب بمناسبة تطبيقها من طرف الجماعات المحلية، أضفت عليها نوعاً من التعقيد، وساهمت في إعاقة مردودية الجبايات المحلية. وتكمن هذه الاختلالات بالدرجة الأولى، في التعقيد الذي كان يطبع هذه المنظومة سواء على مستوى عدد الرسوم أو على مستوى المساطر. فوضعية النظام الجبائي المحلي السابق لما كان يحتوى عليه من عدد كبير من الرسوم والحقوق والواجبات شكلت إحدى الثغرات الأساسية له، وما اعتراه من غموض فيما يتعلق بالتفريق بين هذه الأنواع من الرسوم والحقوق والواجبات لم تسمح بتكريس التجاوب الإيجابي للملزمين مع الجبايات، إضافة إلى الصعوبات التي واجهت الإدارة المحلية أثناء التطبيق.

ومن جهة أخرى فإن الاختلالات على مستوى التحصيل كانت راجعة بالأساس إلى تداخل الاختصاص بين القابض والإدارة الجبائية المحلية، وعدم توفر الوسائل القانونية التي تمكن الإدارة الجبائية المحلية من تتبع عملية التحصيل، إضافة إلى غياب إدارة محلية مهيكلت تقوم بالوظائف المنوطة بها في مجال تدبير الجبايات.

ب- جبايات الجماعات المحلية على ضوء القانون الجديد رقم 47.06 الصادر

بتاريخ 30 نونبر 2007

ومواكبة للتطورات التي عرفت اللامركزية فقد تم إصلاح قانون الجبايات المحلية وذلك من خلال القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية والذي دخل حيز التطبيق منذ فاتح يناير 2008، ناسخاً النصوص السابقة وخاصة منها الظهير الشريف رقم 442-61-1 بتاريخ 30 دجنبر 1961 المنظم للضريبة المهنية، والقانون رقم 89-30 المتعلق بالجبايات المحلية المؤرخ في 21-11-1989، والقانون رقم 37-89 المتعلق بالضريبة الحضرية

الصادر بتاريخ 30-12-1989، والقانون رقم 22-97 الصادر بتاريخ 2 غشت 1997 المؤسس لرسم إضافي للضريبة المهنية لفائدة الغرف المهنية.

وبناء على هذا، فإن الموارد الجبائية الذاتية للجماعات المحلية تتضمن الضرائب والرسوم المنصوص عليها في القانون 06-47، وكذا الأتاوى والأجور عن الخدمات المقدمة والمستحقة لفائدة الجماعات المحلية والمنصوص عليها بمقتضى القانون رقم 07-39 الذي تظل بموجبه أحكام الأبواب 4 و5 و8 و9 و10 و11 و12 و13 و14 و32 و33 و34 سارية المفعول بصفة انتقالية والواردة في القانون رقم 89-30.

1 - أنواع الرسوم المحدثة لفائدة الجماعات المحلية بموجب القانون رقم 47.06

بلغ عدد الرسوم المحدثة لفائدة الجماعات المحلية 17 رسماً، في ظل القانون الجديد الذي دخل حيز التنفيذ في فاتح يناير 2008. وتتوزع هذه الرسوم ما بين رسوم مستحقة لفائدة الجماعات الحضرية والقروية وعددها 11 رسماً، وأخرى مستحقة لفائدة العمالات والأقاليم وعددها 3 جبائيات، ورسوم مستحقة لفائدة الجهات وعددها 3 اقتطاعات أيضاً.

فالرسوم المستحقة لفائدة الجماعات الحضرية والقروية هي :

- الرسم المهني
- رسم السكن
- رسم الخدمات الجماعية
- الرسم على الأراضى الغير المبنية
- الرسم على عمليات البناء
- الرسم على تجزئة الأراضى
- الرسم على محال بيع المشروبات

- الرسم على الإقامة في المؤسسات السياحية.
- الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين
- الرسم على استخراج مواد المقالع

غير انه فيما يتعلق بالجماعات القروية فإن رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والرسم على عمليات تجزئة الأراضي لا يفرض إلا بالمراكز المحددة والمناطق المحيطة بالجماعات الحضرية وكذلك بالمحطات الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية، ولا يفرض الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية إلا بالمراكز المحددة المتوفرة على وثيقة للتعمير.

الرسوم المستحقة لفائدة العمالات والأقاليم وهي:

- الرسم على رخص السياقة
- الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني
- الرسم على بيع الحاصلات الغابوية

الرسوم المستحقة لفائدة الجهات وهي:

- الرسم على رخص الصيد
- الرسم على استغلال المناجم
- الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ

2- إخراج الحقوق والمساهمات والأتاوى وأجور الخدمات الجماعية التي

ليست لها صبغة جبائية من القانون 47.06

وفيما يخص الحقوق والمساهمات والأتاوى وأجور الخدمات الجماعية التي ليست لها صبغة جبائية، فلقد تم سن أحكام انتقالية في شأنها وذلك بموجب القانون 39-07 والذي ينص على إبقاء العمل بالرسوم والحقوق والمساهمات والاتاوات المستحقة لفائدة الجماعات المحلية والمنصوص عليها بالقانون

89-30، والتي سيتم إدراجها في قانون خاص بها، ويتعلق الأمر بالرسوم والحقوق والمساهمات التالية :

- الرسم المترتب على إتلاف الطرق،
- رسم تصديق الإمضاء أو الإشهاد بالتطابق،
- الرسوم المفروضة على الذبح في المجازر،
- الرسم الإضافي المفروض لفائدة المشاريع الخيرية على الذبح في المجازر،
- الرسوم المقبوضة في الأسواق وأماكن البيع العامة،
- رسم المحجز،
- الرسم المفروض على وقوف العربات المعدة للنقل العام للمسافرين،
- رسم الحالة المدنية،
- مساهمة ارباب العقارات المجاورة للطرق العامة في نفقات تجهيزها وتهيتها،
- الرسم المفروض على البيع في أسواق البيع بالجملة وأسواق السمك،
- الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتاً لأغراض البناء،
- الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتاً لأغراض تجارية أو صناعية أو مهنية،
- الرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتاً بمنقولات وعقارات ترتبط بممارسة أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية.

لأجل ذلك ستواصل الجماعات المحلية تطبيق الحقوق والمساهمات والأتاوى السالفة الذكر طبقاً لأحكام القانون 89-30 إلى حين صدور المرسوم المنظم لبعض الأتاوى والأجور عن الخدمات المقدمة من طرف الجماعات المحلية. وقد توخى المشرع جمع بعض الأتاوى والأجور عن الخدمات المقدمة في إطار تنظيمي باعتبارها موارد مالية مهمة بغية التطبيق الموحد على الصعيد الوطني.

وبغض النظر عن الأتاوى والأجور عن الخدمات المقدمة التي سيتم تنظيمها بمرسوم، فإن المداخل الجبائية المقررة في قوانين وأنظمة أخرى والأتاوى والأجور عن الخدمات الأخرى التي تقدمها الجماعات المحلية في إطار المهام المنوطة بها، يتم استخلاصها عن طريق إعداد قرار جبائي من طرف الأمر بالصرف بعد مصادقة مجلس الجماعة المحلية المعنية.

3 - خاصيات ومكونات جبايات الجماعات المحلية

وقد ارتكز القانون الجديد على تبسيط الجبايات المحلية بتقليص عدد الرسوم عن طريق حذف الضرائب والرسوم ذات المردودية الضعيفة، ودمج تلك التي تؤسس على نفس المادة الضريبية أو التي تشمل نفس الميدان، بالإضافة إلي تحديد نسب وأسعار الرسوم المحلية باعتماد حد أدنى وحد أقصى من أجل تدعيم الاختصاصات الجبائية للجماعات المحلية عبر تحديد نسب وأسعار الرسوم. وبوضع رسوم سهلة في قواعد تأسيسها لضمان حسن تدبيرها من طرف الإدارة وانخراط الملزمين، من خلال تعميم نظام الإقرار وإحلاله محل نظام الإحصاء أو المزاوجة بينهما. ورفع كل غموض أو التباس يعتري موضوع تحصيل الرسوم المحلية ووضع حد لتداخل الاختصاصات ما بين القابض المكلف بتدبير الميزانية المحلية ووكيل المداخل. وبملاءمة المساطر الجبائية بالنسبة لكافة الرسوم المحلية مع المساطر المتبعة من طرف المصالح الجبائية للدولة وخاصة في مجالات التصفية والاستخلاص والجزاءات والعلاوات والمراقبة والمنازعات. وهكذا فلقد تم اعتماد التفريق بين الجزاءات والغرامات والعلاوات المتعلقة بمجال تأسيس الرسوم وتلك المتعلقة بمجال التحصيل وذلك لتمكين المصالح المهمة بكل ميدان من التدخل لتطبيق الجزاءات والعلاوات وتحديد المسؤوليات في هذا الباب، واعتماد نفس مبالغ ونسب الجزاءات والعلاوات المطبقة من طرف الدولة وذلك حفاظا على توحيد هذا المجال بين الدولة والجماعات المحلية، كما تم إقرار حق الاطلاع وفحص المحاسبة لتمكين الجماعات المحلية

من ممارسة سلطات واسعة في مجال الحصول على المعلومات والمعطيات الضرورية لتأسيس الرسوم المحلية، واعتماد مصالح الدولة والجماعات المحلية على نفس الإجراءات المسطرية للتبليغ ولتصحيح الرسوم، و الآجال القانونية بالنسبة للجنة الطعون الجبائية قصد البت في الملفات المعروضة على أنظارها وتبليغ قراراتها إلى الأطراف المعنية، وفرض الرسم بصورة تلقائية والمسطرة الإدارية والقضائية.....

3.1 - تحديد نسب وأسعار الرسوم المحلية بإعداد القرار الجبائي

فباستثناء الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والرسم على بيع الحاصلات الغابوية التي حدد سعرها في نسب ثابتة والرسم على رخص السياقة والرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني والسم على رخص الصيد التي تعتمد على أسعار ثابتة، اعتمد المشرع حدا أدنى وحدا أقصى في تحديد نسب وأسعار بقية الرسوم المحلية بهدف تدعيم الاختصاصات الجبائية للجماعات المحلية. وطبقا لأحكام المادة 168 من القانون رقم 47.06 فإن امر تحديد نسب وأسعار هذه الرسوم يتم عن طريق إعداد قرار جبائي من طرف الأمر بالصرف بعد مصادقة مجلس الجماعة المحلية المعنية في حدود الأسعار الدنيا والقصوى المحددة بالقانون. ويتم ذلك عمليا بأن يقترح رئيس المجلس أسعار وتعريفات الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى في حدود الأسعار الدنيا والقصوى وعرضها على مداوالات المجلس للمصادقة عليها، ثم إعداد القرار الجبائي طبقا لهذه المداوالات وإحالته على سلطات الوصاية قصد المصادقة عليه ليصبح قابلا للتنفيذ. لذلك فإن معرفة سعر بعض الرسوم المحلية تقتضي من المحكمة ان تستحضر عند المنازعة الجبائية القانون رقم 47-06 والقرار الجبائي للجماعة المحلية المعنية.

3.2 - أسلوب الفرض الجبائي المعتمد بالنسبة للرسوم المحلية

لقد تبنى القانون 47-06 المنظم لجبايات الجماعات المحلية اسلوبان لتحديد مبلغ الرسم أو لتقدير اساسه :

الأسلوب الأول هو أسلوب التصريح الذي يقدمه الملزم في اجال معينة مبينا فيه اساس الرسم وأحيانا مبلغه ويضعه رهن إشارة الإدارة لمراقبته ويشكل هذا الأسلوب كما سلف الذكر القاعدة في تقدير الرسوم المحلية بالنسبة لجل الملزمين وهو يشمل جل الرسوم المحلية.

وبعتبر الإقرار كما هو معلوم وسيلة عملية وحضارية لإشراك الملزم في عملية ربط الضريبة حيث يقوم من تلقاء نفسه بتحديد العناصر الخاضعة للرسم واحتساب مقداره ويتقدم إلى الإدارة أو محصل المالية أو وكيل المداخل بالجماعة في الآجال المضروبة له ويضع بين ايديهم مبلغ الرسوم. وذلك لتجنب الجزاءات المنصوص عليها قانونا وفرض الضريبة بصورة تلقائية من طرف الإدارة، وهي مسطرة تؤدي في نهاية الأمر إلى تكليف الملزم في حالة المنازعة بإثبات خلاف ما قدرته الإدارة.

والأسلوب الثاني هو أسلوب التقدير بواسطة أعوان الإدارة الذين يكلفون بإحصاء المادة الخاضعة للضريبة في إطار لجن خاصة أو في إطار العمل الإداري وتقييمها وتقدير الرسم المناسب أو المزج بين الأسلوبين ويهم ذلك الرسم المهني بالنسبة للملزمين الذين يزاولون نشاطا مهنيا، ورسم السكن والرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية.

ويعتبر أسلوب الإحصاء بدوره أسلوبا ناجعا بالرغم من تكلفته هدره للوقت، لمحاربة التملص الضريبي وتجاوز النقصان الملحوظ في تقدير القدرات الجبائية للجماعات المحلية.

3.3 - تحصيل الرسوم المحلية

تستخلص الرسوم المستحقة لفائدة الجماعات المحلية اما تلقائيا بناء على إقرارات الملزمين بالنسبة للرسوم الاقرارية أو عن طريق الدفع نقدا بالنسبة للحقوق النقدية، والتي يتولى استخلاصها وكيل المداخل الجماعي المعني. واما

بناء على أوامر الاستخلاص فردية أو جماعية يتم إصدارها بصفة منتظمة من طرف إدارة الدولة بالنسبة للرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، ومن طرف الأمر بالصرف للجماعة المحلية المعنية بالنسبة لبقية الرسوم، والتي يتولى استخلاصها المحصل أو القابض الجماعي طبقاً لأحكام القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية والقانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية. وبهذا التمييز في عملية استخلاص الرسوم المحلية يكون المشرع قد عمل على رفع كل غموض أو التباس يعترى موضوع تحصيل الرسوم المحلية ووضع حد لتداخل الاختصاصات ما بين القابض المكلف بتدبير الميزانية المحلية ووكيل المداخل، حيث تم تحديد مسؤولية كل طرف فيما يتعلق باختصاصه في مجال تحصيل منتوج الرسوم المحلية.

ويرسل المحاسب المكلف بالتحصيل الإعلام بفرض الرسم إلى الملزمين المسجلين بالجداول عن طريق البريد في ظرف مغلق وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل، ويتم إخبار الملزمين بتاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق بجميع وسائل الإخبار. وتستحق الرسوم المستخلصة عن طريق الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها.

3.4 - الجزاءات المتعلقة بوعاء وتحصيل الرسوم المحلية

اعتمد المشرع في قانون جبايات الجماعات المحلية على التفريق بين الجزاءات والغرامات والعلاوات المتعلقة بمجال تأسيس الرسوم وتلك المتعلقة بمجال التحصيل وذلك لتمكين المصالح المهتمة بكل ميدان من التدخل لتطبيق الجزاءات والعلاوات وتحديد المسؤوليات في هذا الباب، واعتماد نفس مبالغ ونسب الجزاءات والعلاوات المطبقة من طرف الدولة وذلك حفاظاً على توحيد هذا المجال بين الدولة والجماعات المحلية. وهكذا نجد المشرع قد اكتفى بترتيب جزاءات جبائية فقط متمثلة في تطبيق نسبة زيادة على الرسم المستحق أو غرامة مالية عن عدم الإقرار أو وضعه خارج الأجل القانوني، أو عدم الإقرار

بتفويت النشاط أو توقفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة، أو عدم ايداع التصريح بالتأسيس بالنسبة لبعض الرسوم. كما نص القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على معاقبة المخالفات المتعلقة بحق الاطلاع وبعدم الإدلاء بالوثائق المحاسبية بغرامة مالية. ونص على عقوبات جنائية في بعض حالات الغش. لكن المشرع قد رتب فقدان الملزم الاستفادة من الإبراء من الرسم أو التخفيض منه، وكذا فرض الرسم بصورة تلقائية في الحالات التالية:

3.4.1 - فقدان الاستفادة من الإبراء من الرسم المهني أو التخفيض منه بسبب عطالة المؤسسة

في حالة العطالة الجزئية أو الكلية لمؤسسة طيلة سنة مدنية يمكن للملزم الحصول على تخفيض أو ابراء من الرسم المهني، لكن الملزم يفقد الاستفادة من الإبراء من الرسم المهني أو التخفيض منه بسبب عطالة المؤسسة في حالة عدم إدلائه بالإقرار لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقره الاجتماعي أو مؤسسته الرئيسية أو موطنه الضريبي بعطالة المؤسسة الجزئية أو الكلية داخل أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية لسنة العطالة.

3.4.2 - فقدان الاستفادة من الإبراء من رسم السكن

يمكن للملزم ان يحصل على ابراء من الرسم بسبب الشغور لكن الملزم يفقد الاستفادة من الإبراء من رسم السكن اذا لم يدل لمصلحة الضرائب التابع لها العقار باقرار بالشغور داخل أجل شهر يناير من السنة الموالية لسنة الشغور نع الإشارة إلى مكونات المحلات الشاغرة والمدة وأسباب الشغور مثبتا ذلك بجميع وسائل الإثبات أو اذا لم يستجب لاستدعاء المفتش الضرائب الذي هو عضو في لجنة الاحصاء من أجل اثبات الشغور اما بحضوره الى مصلحة الضرائب أو بارسال جوابه بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل وذلك خلال أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم الاستدعاء.

3.4.3 - فرض الرسم بصورة تلقائية جزاء عن عدم الإدلاء بالرخص

في حالة امتناع الملتزم عن تقديم التراخيص المسلمة إليه من طرف الإدارة عند كل عملية مراقبة رسم معين، توجه إليه رسالة تدعوه إلى الإدلاء بالرخص المذكورة داخل أجل 15 يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الإنذار. وفي حالة عدم إدلاء الملتزم بالوثائق المطلوبة بعد انصرام الأجل المذكور يفرض عليه الرسم بصفة تلقائية ودون سابق إعلام مع تطبيق الغرامة.

المحور الثاني : منازعات جبايات الجماعات المحلية على ضوء القانون رقم 47.06

تناولنا في المحور الأول الإطار القانوني لجبايات الجماعات المحلية، ومن خلاله تعرفنا على نوعية الرسوم التي تضمنها القانون رقم 47-06 وبقية الحقوق والمساهمات والأتاوى التي ستواصل الجماعات المحلية تطبيقها طبقا للقانون رقم 39-07 الذي يقضي بمواصلة تطبيق أحكام القانون رقم 89-30 إلى حين صدور المرسوم المنظم لبعض الأتاوى والأجور عن الخدمات المقدمة من طرف الجماعات المحلية. كما اشرنا إلى خاصيات ومكونات جبايات الجماعات المحلية المتمثلة في إعداد القرار الجبائي والاسلوب المتبع في فرض الرسوم والتحصيل الجبائي وترتيب الجزاءات. لكن هذه المرحلة ليست نهائية لكون المشرع منح للإدارة كما للملتزم، فرصة تدارك الأخطاء والاعفالات التي يمكن ان تقع في مرحلة الفرض الجبائي سواء كان السبب في ذلك هو عدم التصريح أو السهو من طرف الإدارة.

وفي هذا الإطار مكن المشرع، في ظل القانون رقم 47-06، الإدارة بأن تقوم من خلال وثائق الملف الجبائي وعبر الاطلاع وفحص المحاسبة، بمراقبة الإقرارات والوثائق المعتمدة لإصدار الرسوم التالية (المادة 149):

- الرسم على تجزئة الأراضي
- الرسم على محال بيع المشروبات

- الرسم على الإقامة في المؤسسات السياحية.
- الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين
- الرسم على استخراج مواد المقالع
- الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ
- الرسم على استغلال المناجم عن طريق الاطلاع (المادة 151) على جميع المعلومات التي من شأنها ان تفيدها في ربط ومراقبة الرسوم المستحقة على الغير.

وبعد ان تكون الإدارة قد اطلعت على الوثائق المفيدة في تصحيح ربط الضريبة أو حصلت على معلومات من خلال قنوات متعددة، فإنها تستعمل لكي تصحح وضع الإلزام الضريبي الذي بدا لها غير صحيح حقا آخر وهو حق مراقبة التصريحات المقدمة إليها من أجل ربط الضريبة عن طريق الفحص في عين المكان أو المراقبة المحاسبية التي لا تخلو من قيود مسطرية (المادة 153).

ومن الآثار المهمة لمسطرة المراقبة اكتشاف الاختلالات الخطيرة التي تشوب المحاسبة والتي تفقدها مصداقيتها. وقد عدد قانون جبايات الجماعات المحلية العمليات والاختلالات الجسيمة التي تثبت عدم مصداقية المحاسبة المقدمة (المادة 154). حيث يجوز للإدارة أن تحدد أساس فرض الرسوم المشار إليها أعلاه باعتبار العناصر المتوفرة لديها.

وتتميز مسطرة تصحيح الرسوم المحلية بوجود وسيلتين للتصحيح تؤديان إلى نتائج مسطرية مختلفة وهما: تصحيح الرسم عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف الملزم وهي مسطرة تواجدية بين هذا الأخير والإدارة توفر للطرفين إمكانية الحوار وتبادل الحجج من أجل الوصول إلى تقدير مناسب للإلزام (المادتان 155 و156). أما الوسيلة الثانية فهي الفرض التلقائي الذي تقوم به الإدارة بشكل

انفرادي إما بناء على مقتضيات قانونية أو بناء على توقف المسطرة التوجيهية في مرحلة من المراحل (المادتان 158 و159).

ولقد هيا نظام جبايات الجماعات المحلية، جميع السبل الإدارية والقضائية لتمكين الملزم من تعديل الفرض المبالغ فيه أو الربط الخاطئ للضريبة أو أي سلوك إداري منافي للقواعد المسطرية المنصوص عليها ضمن مقتضيات القانون رقم 47-06 والمتعلقة بفرض الضريبة أو استخلاصها. وجعل المرحلة الإدارية (المادة 161) ضرورة لحل المنازعات قبل اللجوء إلى المحاكم (المادة 164). هذا وتثير قراءة القانون رقم 47.06 عدة ملاحظات بخصوص المنازعات سنكتفي بمناقشة ما يتعلق منها بتمثيلية الإدارة بمناسبة المنازعة في الرسوم المحلية، وباستعراض حالات البطلان وبعض حالات القابلية للإبطال:

أ- حول تمثيل الإدارة بمناسبة المنازعات في الرسوم المحلية

أوجب القانون على الملزمين الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفروضة عليهم ان يوجهوا مطالباتهم إلى الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض. كما أجاز لهم المنازعة عن طريق المحاكم المختصة داخل أجل محددة. هذا وتثير تمثيلية الإدارة المكلفة بجبايات الجماعات المحلية أمام القضاء بعض الملاحظات حول مدى انسجام المقتضيات القانونية المحددة لهذه التمثيلية وواقع تدبير الجبايات المحلية الذي يتوزع بين إدارة الدولة ممثلة في مديرية الضرائب بوزارة المالية وبين إدارة الجماعات المحلية ممثلة في رئيس الجماعة والعامل والوالي عامل مركز الجهة. وقبل مناقشة موضوع تمثيلية الإدارة أمام القضاء لابد من التذكير بشروط سلوك المسطرة الإدارية والقضائية بمناسبة المنازعة في جبايات الجماعات المحلية.

1 - مسطرة المنازعة

1.1 - سلوك المسطرة الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء

أوجب قانون جبايات الجماعات المحلية على الملزمين الذين ينازعون في

مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض، في حالة فرض الرسم عن طريق جداول أو أوامر بالاستخلاص خلال 6 أشهر الموالية للشهر التي توضع فيه موضع تحصيل، وفي حالة أداء الرسم بصورة تلقائية خلال 6 أشهر الموالية لانصرام الآجال القانونية للإقرارات، وبعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة يتم البت في المطالبة من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض فيما يخص الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، والأمر بالصرف للجماعة المحلية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض بالنسبة للرسوم الأخرى. ويستخلص من مقتضيات المادة المذكورة أعلاه أن تمثيل الإدارة في تلقي المطالبات والبت فيها هو الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه فيما يخص الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، ورئيس الجماعة أو العامل أو الوالي أو الأشخاص المفوض لهم من لدنهم لهذا الغرض بالنسبة لبقية الرسوم المستحقة للجماعة المحلية المعنية التي يقومون فيها بمهمة الأمر بالصرف.

1.2 - سلوك المسطرة القضائية

1.2.1 - على اثر المطالبة

وإذا لم يقبل الملزم المقرر الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تبليغ المقرر المذكور وفي أجل شهرين فيما يخص الملزمين غير المقيمين. وإذا لم تجب الإدارة داخل أجل 6 أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للملزم المعني رفع طلب إلى المحكمة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه. ولا تحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور المقرر أو الحكم.

1.2.2 - على اثر المراقبة الجبائية

ويجوز للملزم كذلك أن ينازع قضائياً عن طريق المحاكم في الرسوم المفروضة على اثر المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية أو الرسوم التي تفرضها الإدارة تلقائياً باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها، وذلك داخل أجل 60 يوما الموالية لتاريخ وضع الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل. اذا لم يترتب على المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة إصدار أمر بالاستخلاص، جاز تقديم الطعن القضائي داخل 60 يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقرر اللجنة المذكورة. يمكن كذلك للإدارة ان تنازع عن طريق المحاكم داخل أجل المذكور أعلاه في المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو واقعية. ونص المشرع في اعقاب هذا النص على ان الدعوى ترفع ضد مدير الضرائب أو ضد الامر بالصرف للجماعة المحلية المعنية أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا الغرض. وإذا كان لا شك ان ذلك المقتضى يهم كلتا الحالتين سواء على اثر المطالبة أو على اثر المراقبة الجبائية، فإن الغموض يبقى قائماً حول صيغة الخيار بين مدير الضرائب والامر بالصرف للجماعة المحلية المعنية، الممنوحة للمتقاضين للقول بصحة الدعوى من الناحية الشكلية. بمعنى هل تعتبر الدعوى المرفوعة ضد مدير الضرائب مقبولة شكلاً بمناسبة المنازعة في الرسوم المحلية الأخرى غير الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية ؟ والعكس بالعكس صحيح: هل تعتبر الدعوى المرفوعة ضد رئيس الجماعة مقبولة شكلاً بمناسبة المنازعة في الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية علماً بأن المصالح التابعة للجماعة ليست مسؤولة عن تديرها؟ وهل تعتبر الدعوى المرفوعة ضد والي الجهة مقبولة شكلاً بمناسبة المنازعة في رسم الخدمات الجماعية على اعتبار ان الجهة تتلقى نسبة من عائد هذا الرسم مع العلم ان مصلح الجهة لا تدير هذا الرسم؟ اعتقد ان منطق معالجة القضايا لا يسمح بجواز ذلك، وان الأمر لا يتعلق بخيار وإنما يتعلق بدعوة للملاءمة.

2 - تمثيل الإدارة أمام القضاء بالنسبة للمنازعات الجبائية المحلية

2.1 - على مستوى الوعاء

فلقد نصت المادة 164 من قانون 47.06 في فقرتها ما قبل الأخيرة على انه بصرف النظر عن جميع المقتضيات المخالفة تمثل الإدارة بكيفية صحيحة أمام القضاء مطالبة كانت أو مطلوباً ضدها، بمدير الضرائب أو الأمر بالصرف للجماعة المحلية المعنية أو الأشخاص المفوضين من لدهما لهذا الغرض والذي يمكنه ان يقتضى الحال توكيل محام. بينما نصت المادة 161 من القانون أعلاه على انه يجب على الملزمين في مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفرضة عليهم ان يوجهوا مطالباتهم إلى الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لده لهذا الغرض. وبعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة يتم البت في المطالبة من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لده لهذا الغرض فيما يخص الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، والأمر بالصرف للجماعة المحلية أو الشخص المفوض من لده لهذا الغرض بالنسبة للرسوم الأخرى. وجاءت المادة 167 من ذات القانون لتوضح ان المقصود بمصطلح الإدارة الوارد في القانون رقم 47.06 هي المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، وهي المصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية بالنسبة لباقي الرسوم.

ولكي يتحقق الانسجام والملاءمة المطلوبة بين المقتضيات القانونية أعلاه والواقع العملي لتدبير الجبايات المحلية فانه ينبغي ان ترفع الدعاوى بمناسبة المنازعة في وعاء الرسوم المحلية ضد مدير الضرائب بالنسبة للرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، وان ترفع ضد رئيس الجماعة بالنسبة للرسوم الأخرى المستحقة لفائدة الجماعات، وأن ترفع ضد عامل العمالة أو الإقليم بالنسبة للرسوم المستحقة لفائدة العمالات والأقاليم، وان ترفع ضد الوالي عامل مركز الجهة بالنسبة للرسوم المستحقة للجهات.

2.2 - على مستوى التحصيل

لقد عهد المشرع إلى القباض والمحصيلين الجماعيين تحصيل الوجيبات والرسوم والأتاوى التي تكون الجماعات المحلية ومحموعات مؤهلة لاستيفائها عملا بالقوانين والأنظمة المعمول بها وذلك طبقا لأحكام القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية والقانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، لكن تمييز قانون الجبايات المحلية السالف الذكر ونظام محاسبة الجماعات المحلية، ما بين طبيعة الرسوم التي يستخلصها وكيل المداخل بالجماعة والمتمثلة في الرسوم المصرح بها والحقوق النقدية، وما بين الرسوم التي يستخلصها القباض أو المحصل الجماعي والتي تكون موضوع أوامر بالاستخلاص قد يطرح إشكالية فيما يخص توجيه الدعوى بمناسبة المنازعة الجبائية في التحصيل. وبالرجوع إلى النصين المذكورين يتضح ان وكيل المداخل يقوم بدفع ما استخلصه إلى صندوق القباض أو المحصل الجماعي وتحت مراقبتهما.

ويستخلص من ذلك ان الدعاوى بمناسبة المنازعة في تحصيل الرسوم المحلية ينبغي ان ترفع ضد الخازن الجماعي (القباض أو المحصل الجماعي) وليس ضد مدير الضرائب أو ضد الأمر بالصرف للجماعة المحلية.

ب- حالات بطلان والقابلية لإبطال فرض الرسوم المحلية

1 - كيفية التبليغ في فرض جبايات الجماعات المحلية

يترتب عن الإخلال بالإجراءات الممهدة لفرض الرسم بصورة أصلية في إطار الفرض التلقائي أو بصورة تكميلية في إطار مسطرة تصحيح وعائها البطلان، لارتباط ذلك بحق الدفاع الذي يعتبر من النظام العام. لاجل ذلك نصت المادة 152 من القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على كيفية التبليغ. وقبل استعراض حالات البطلان وبعض حالات القابلية للإبطال فيما يخص فرض الرسوم المحلية لابد من التذكير أولاً بمسطرة التبليغ الجبائي المنصوص

عليه في القانون رقم 06-47 لما تكتسيه من أهمية في فرض الرسوم المحلية، وان إغفالها أو عدم مراعاتها يؤدي حتما إلى قابلية تلك الرسوم للإبطال.

ويتم التبليغ طبقا لهذه المادة بالعنوان المحدد من قبل الملزم اما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه في ظرف مغلق بواسطة المأمورين المحلفين التابعين للإدارة أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الادارية. ويثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين تتضمن اسم العون المبلغ وصفته وتاريخ التبليغ والشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه.

واذا لم يستطع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ توقيع الشهادة، تسلم نسخة منها إلى المعني بالامر، أو اذا تعذر القيام بالتسليم المذكور نظرا لعدم العثور على الملزم أو الشخص النائب عنه، ووجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي ترجع إلى الإدارة.

وتعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة :

اذا وقع تسليمها فيما يخص الأشخاص الذاتيين، اما للشخص المعني واما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص اخر يسكن أو يعمل مع الملزم الموجهة إليه الوثيقة. وفيما يخص الشركات والهيئات الأخرى، إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميه أو أي شخص آخر يعمل مع الملزم الموجهة إليه الوثيقة. أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة بالنسبة للحالتين، بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ رفض التسليم.

وإذا تعذر التسليم إلى الملزم بالعنوان المدلى به إلى الإدارة سواء عن طريق الرسالة أو طريق الأعوان، يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم.

وبعد بيان كيفية التبليغ الجبائي، نستعرض فيما يلي بعض حالات القابلية للإبطال، وبعض حالات بطلان مسطرة فرض الرسم وتصحيح وعائه التي تناولها المشرع من خلال مقتضيات القانون السلف الذكر.

2 - حالات بطلان فرض الرسوم المحلية

2.1 - عدم التبليغ القانوني عن عملية فحص المحاسبة وتجاوز مدة الفحص

نص المشرع في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على ضرورة توجيه إشعار للخاضع للرسوم المحلية قصد إعلامه بعملية فحص المحاسبة لمراقبة صدق إقرارات الخاضع للرسم وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية، كما قيد مدة الفحص بأن جعلها بين ستة أشهر و12 شهرا حسب أهمية المؤسسة الخاضعة لعملية الفحص. وفي هذا الإطار تنص المادة 153 من القانون المذكور أعلاه في بندها الأول على انه يجب على الإدارة، عندما تقرر القيام بفحص محاسبة تتعلق بالرسوم المحلية الخاضعة للمراقبة، ان تقوم بتبليغ إشعار بذلك إلى الملزم وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 من القانون المشار إليه أعلاه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل. كما تنص نفس المادة في بندها الثاني على انه « لا يمكن بأي حال من الأحوال » ان تستغرق عملية الفحص اكثر من 6 اشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم اعمالها المصرح به 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة وأن لا تتعدى 12 شهرا بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم اعمالها المصرح به 50 مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة. وهذه الضمانات تعتبر أساسية بالنسبة للملزم لانها تجعله مستعدا للفحص والدفاع عن حقوقه وابتداء أوجه دفاعه وحججه قبل ان يقدم المفتش المحقق على اية عملية تصحيح وان لا تستمر عملية الفحص إلى زمن غير محدود. كما يعتبر هذا الإجراء إلزاميا وان كل إخلال بمقتضياته يؤدي إلى بطلان مسطرة التصحيح. وذلك ما أكدته الفقرة السادسة من المادة 155 من القانون رقم 47.06 حين نصت صراحة بأن مسطرة التصحيح تكون لا غية في حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق إلى المعنيين بالامر داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 153 المذكورة أعلاه.

2.2 - عدم تبليغ جواب الإدارة على ملاحظات الملمزمين داخل الأجل القانوني

أوجبت المادة 155 من قانون الجبايات في بندها الثاني على الإدارة اذا تلقت ملاحظات الملمزم داخل أجل 30 يوما المضروب له بمناسبة التبليغ الاول ورات ان جميعها أو بعضها لا يستند إلى اي أساس صحيح، ان تقوم خلال أجل 60 يوما من تاريخ تسلم الجواب، بتبليغه وفق نفس إجراءات التبليغ الجبائي، اسباب رفضها الجزئي أو الكلي واساس فرض الرسم الذي ترى من الواجب اعتماده مع اخباره بأن هذا الاساس سيصير نهائيا ان لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية. ويتوخى المشرع من الإجراءات المنصوص عليها بمسطرة الفرض التلقائي كما هي محددة في قانون الجبايات المحلية تمكين الملمزم من تقديم إقراره ومن التعرف على أساس الرسم ومناقشته قبل فرضه في حقة بشكل احادي وانفرادي وبصورة تلقائية ضمنا لمبدأ حق الدفاع. وكل إخلال من طرف الإدارة بإجراءات مسطرة الفرض التلقائي سواء المتعلقة منها بصحة التبليغ أو بالاجراءات المتطلبة في ذلك يرتب جزاء بطلان مسطرة فرض الرسم بصورة صحيحة. وذلك ما اكدته الفقرة السادسة من المادة 155 من القانون رقم 47.06 حين نصت صراحة بأن مسطرة التصحيح تكون لاغية في حالة عدم تبليغ جواب الادارة على ملاحظات الملمزمين داخل الأجل المنصوص عليه في المادة اعلاه .

3 - حالات القابلية للإبطال

3.1 - مخالفة شروط انعقاد اللجان المحلية لتقدير الضريبة وبتها في النزاعات المعروضة على أنظارها

نظرا لخصوصية الرسوم المحلية فلقد احدث لها المشرع لجنة محلية خاصة للنظر في المنازعات المتعلقة بها. وهكذا فانه طبقا للمادة 157 من القانون تنظر

اللجان المحلية لتقدير الضريبة في المطالبات المتعلقة بالرسوم المحلية التالية:

- الرسم على تجزئة الأراضي
- الرسم على محال بيع المشروبات
- الرسم على الإقامة في المؤسسات السياحية.
- الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين
- الرسم على استخراج مواد المقالع
- الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ
- الرسم على استغلال المناجم

التي يقدمها في شكل عرائض، الملزمون الكائن موطنهم الضريبي داخل دائرة اختصاصها. وقد حدد المشرع شروط تكوينها حيث تضم أربعة أشخاص: قاض رئيسا وممثلا لعامل العمالة أو الإقليم وممثلا للمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية وممثلا للملزمين. كما حدد شروط انعقادها حيث تبت اللجنة بصورة صحيحة إذا حضر اجتماعها ثلاثة على الأقل من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الملزمين عند الاستدعاء الأول، وبحضور الرئيس وعضوين آخرين عند الاستدعاء الثاني. وتداول بأغلبية الأصوات الحاضرين وعند التعادل يرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس. وحدد اختصاصاتها بأن ألزمها بالتصريح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، كما حدد نظام تسييرها حيث تستدعي ممثلي الملزم والإدارة في ان واحد وتستمع للطرفين، ونص المشرع على آجال النظر في القضايا المعروضة عليها. هذا بالإضافة إلى كون اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ملزمة بتفصيل وتعليل مقرراتها. ومن شأن مخالفة هذه الشروط ان يؤدي إلى قابلية مقرراتها للإبطال.

وفي هذا الإطار فانه لا يجوز عندما ينصرم أجل الأقصى المحدد في اثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ تقديم الطعن، إدخال أي تصحيح على إقرار الملزم أو

على أساس فرض الرسم المعتمد من لدن الإدارة في حالة فرض الرسم بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو بسبب إقرار غير تام.

3.2 - عدم تحديد القيمة الايجارية من طرف لجنة الإحصاء

نصت المادة 23 من القانون الجبائي المحلي على انه يفرض رسم السكن على أساس القيمة الايجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجنة الإحصاء باعتبار متوسط مبالغ اكرية المساكن المماثلة الواقعة بنفس الحي وتتم مراجعة القيمة الايجارية كل خمس سنوات بزيادة نسبتها 2 في المائة. ويفرض الرسم طبقا للمادة 25 من نفس القانون سنويا بموقع العقارات الخاضعة للرسم مع مراعاة مكوناتها والأغراض المخصصة لها في تاريخ الإحصاء. كما نصت المادة 35 من ذات القانون على أن رسم الخدمات بفرض فيما يتعلق بالعقارات الخاضعة لرسم السكن وللرسم المهني على أساس القيمة الايجارية المعتمدة لاحتساب الرسمين المذكورين.

ونظرا لأهمية النتائج المترتبة عن أعمال لجنة الإحصاء وأثارها على الملزم من حيث واقعية أو عدم واقعية تحديد القيمة الايجارية التي تشكل أساس فرض الضريبة، فإن الأمر يستدعي الحرص على تكوين لجنة الإحصاء بقرار من عامل العمالة أو الإقليم (وهي تضم وجوبا مفتش الضرائب وممثل عن المصالح الجبائية للجماعة)، وقيامها بإجراء الإحصاء السنوي الشامل للعقارات الخاضعة لرسم السكن في كل زنة حسب ترتيب موقعها في الأحياء السكنية بالجماعة المعنية، وان تنجز عند الانتهاء من أعمالها وهي مشكلة التشكيلة القانونية الصحيحة محضر انتهاء عملية الإحصاء موقع من طرف أعضاء اللجنة وجداول القيم الايجارية على أساس متوسط إيجارات العقارات المماثلة داخل الحي.

لأجل ذلك فإن حماية المشروعية وبالتالي انصاف الملزم تقتضي أن يقوم القضاء الإداري بمناسبة المنازعة بمراقبة وجود لجنة الإحصاء من خلال قرار تعيينها وتكوينها وقيامها الفعلي على ارض الواقع بعملية الإحصاء السنوي. وفي

هذا الإطار تجدر الإشارة إلى أن المادة 32 من القانون الجديد نصت على إشعار الملزمين بتاريخ ابتداء عملية الإحصاء 30 يوما على الأقل قبل بداية هذه العملية وذلك بواسطة الملصقات والنشر في الجرائد وغير ذلك من وسائل الإعلان المستعملة محليا.

ولقد انتبه المشرع إلى الحالة التي لم يتم فيه إحصاء عقار خلال سنة معينة لأي سبب من الأسباب، حيث قرر فرض رسم السكن المتعلق به على أساس آخر رسم تم إصداره، لكنه لم ينتبه إلى حالة الأحياء الجديدة والتي لم تخضع لأي إحصاء سابق، غير أنها أصبحت خاضعة لرسم السكن ورسم الخدمات الجماعية. الأمر الذي يجعل فرض رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية في هذه الحالة الأخيرة قابلا للإبطال من لدن القضاء الإداري بمناسبة المنازعة القضائية.

وفيما يخص فرض الرسم المهني فلقد نصت المادة 7 من القانون على أن القيمة الإيجارية المعتبرة أساسا لحساب الرسم المهني تحدد إما بواسطة عقود الإيجار أو الكراء وإما عن طريق المقارنة والتقييم المباشر، دون اللجوء إلى مسطرة التصحيح المنصوص عليها في نفس القانون.

وتثير صيغة تحديد القيمة الإيجارية المعتبرة أساسا لحساب الرسم المهني الرسم المهني دون اللجوء إلى مسطرة التصحيح المنصوص عليها في نفس القانون بعض الملاحظات :

فإذا كانت صيغة عدم اللجوء إلى مسطرة التصحيح الواردة في المادة أعلاه، تسري على عقود الإيجار والكراء وعلى عملية المقارنة والتقييم المباشر معاً فإن المادة المذكورة تحمل في طياتها إنصافاً سواء بالنسبة للملزمين الخاضعين للرسم المهني الذين يمسون محاسبة والذين يدلون بإقراراتهم فيما يخص العناصر الخاضعة للرسم، أو بالنسبة للملزمين الذين يزاولون نشاط مهني الذين يخبرون مفتش الضرائب، بمناسبة الإحصاء الذي تقوم به لجنة الإحصاء أو بمناسبة المعاينة التي يقوم بها مفتشو الضرائب، بطبيعة النشاط المعني المزاول وأهميته

والعناصر المميزة له، والموقع والقيمة الايجارية للمحلات المستغلة والغرض المخصص له وجميع المعلومات الأخرى الضرورية لتحديد القيمة الايجارية. ويجب أن يترتب عن ذلك ان لا تقوم الإدارة بأي تصحيح لأساس فرض الرسم المهني المقدم من طرف الملزم من خلال عقود الإيجار والكراء. وإذا قامت بعملية التصحيح لتلك العناصر فإن فرض الرسم المهني يكون عرضة للإبطال من طرف القضاء.

أما إذا كانت صيغة «دون اللجوء إلى مسطرة التصحيح» الواردة في المادة أعلاه، تسري فقط على عملية المقارنة والتقييم المباشر التي تقوم بها إدارة الضرائب فإن من شأن ذلك أن يحرم الملزمين من الاستفادة من الضمانات التي تعتبر أساسية بالنسبة للملزم، التي تجعله مستعداً للدفاع عن حقوقه وإبداء أوجه دفاعه وحججه قبل فرض الرسم المهني بناء على عملية المقارنة والتقييم المباشر. وفي مقابل هذا الإخلال بمبدأ حق الدفاع ينبغي للقضاء إنصاف الملزم بالتحقق من سلامة التقييم بكل وسائل التحقيق المتاحة له وبالتالي التصدي لعدم المشروعية.

3.3 - مسطرة تصحيح الرسوم

3.3.1 - عدم التبليغ القانوني في اطار المسطرة العادية لتصحيح الرسوم

تشكل المسطرة العادية لتصحيح الرسوم كما هو منصوص عليها بالمادة 155 من القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية ضمانات أساسية وحقيقية للملزم لما لها من ارتباط بحقوق الدفاع المخولة له في إطار هاته المسطرة التواجهية الحضورية التي تهدف إلى إشراكه في عملية تصحيح وعاء الرسم بمعرفة وسائله وحججه وإثباتاته، وموقفه من مشروع الأساس المراد اعتماده في تصفية الرسم في إطار المراجعة. وفي هذا الإطار أوجبت المادة المذكورة أعلاه في بندها الأول على الإدارة إذا لاحظت ما يستوجب القيام بتصحيح أسس فرض الرسم المحلي إما بناء على الإقرارات التي أدلى

بها الملزم وإما بصورة تلقائية، أن تبلغ هذا الأخير وفق إجراءات التبليغ الجبائي أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه وتدعوه إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ. وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، يتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل ولا يمكن ان ينازع فيها إلا وفقا للشروط المقررة لسلوك المسطرة الإدارية.

3.3.2 - عدم التبليغ القانوني في إطار المسطرة السريعة لتصحيح الرسوم

أوجبت المادة 156 من قانون الجبايات المحلية في بندها الأول على الإدارة إذا لاحظت ما يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الرسوم المحلية لآخر فترة نشاط غير مشمولة بالتقادم في حالة وفاة الملزم أو تفويت مقاوله أو انقطاع عن مزاولة النشاط أو تغيير شكلها القانوني أو تسوية أو تصفية قضائية، أن تبلغ إلى الملزم أسباب التصحيحات وتفاصيل مبلغها المزمع القيام به والأساس المعتمد لفرض الرسم وفق إجراءات التبليغ الجبائي ضمانا لحق الدفاع. وكل إخلال من طرف الإدارة باحترام هذه الإجراءات يمكن أن يعرض فرض الرسوم للقابلية للإبطال.

3.3.3 - عدم التبليغ القانوني لمقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

عندما ترفض الإدارة جزئيا أو كليا ملاحظات الملزم تبلغ هذا الأخير أسباب الرفض في أساس فرض الرسم الذي ترى من الواجب اعتماده، مع إخباره بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إذا لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة عن طريق الإدارة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة الثانية. وألزم المشرع الإدارة بأن تبلغ مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى المعنيين بالأمر وفق إجراءات التبليغ الجبائي وذلك لتمكينهم من الطعن فيها عند الاقتضاء أمام المحاكم المختصة بسلوك المسطرة القضائية المطبقة اتر المراقبة الجبائية. ويترتب عن كل إخلال من طرف الإدارة باحترام إجراءات تبليغ مقرر اللجنة قابلية فرض الرسوم للإبطال.

3.3.4 - تصحيح أسس فرض أو حساب الرسوم وتصفيته وفرضه خارج أجل التقادم

نصت المادة 160 من القانون رقم 47.06 على إمكانية قيام الإدارة بتصحيح أوجه النقصان والأخطاء والاعفالات الكلية والجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرض أو حساب الرسوم المحلية، أو في تصفيته وفرضها داخل أجل أربع سنوات ابتداء من سنة استحقاق الرسم. لأجل ذلك فإن كل عملية تصحيح في أساس فرض الرسم وحسابه وفي تصفيته وفرضه خارج أجل التقادم تكون قابلة للبطلان، مع مراعاة حالات انقطاع التقادم الذي يتم بالتبليغ الأول في مسطرة التصحيح والفرض التلقائي وبوضع الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل وحالات توقف التقادم الذي يتم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى غاية انصرام أجل الثلاثة أشهر الموالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجنة المذكورة، ويتم توقف التقادم كذلك خلال فترة التصفية للمقاولة الخاضعة للرسم.

3.4 - مخالفة شروط فرض الرسم بصورة تلقائية

3.4.1 - عدم التبليغ القانوني عن عدم الإدلاء بالإقرار.

لقد ألزم القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، من خلال مقتضياته ان يقدم الملزم إقراره وفقا للشروط والكيفية والآجال المحددة ضمن مواد ذات القانون، وفي حالة اخلاله بالتزامه القانوني المذكور (الذي لم ترتب عليه في غالب الحالات الاجراءات جبائية)، نصت تلك المقتضيات على ان تقوم الإدارة بدعوة الملزم وفق اجراءات التبليغ الجبائي المنصوص عليها قانونا، إلى ايداع إقراره أو اتمامه داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة الموجهة اليه، وإذا لم يقيم الملزم بإيداع أو تميم إقراره داخل أجل 30 يوما الأنف الذكر، أخبرته الإدارة وفق نفس اجراءات التبليغ المقررة في القنون الجبائي المحلي، بالأسس التي قدرتها والتي على أساسها سيفرض عليه

الرسم تلقائيا اذا لم يودع أو لم يتمم إقراره داخل أجل ثان مدته 30 يوما من تاريخ تسلم رسالة الإخبار الثانية، ويصدر أمر بتحصيله الذي لا يمكن ان يتازع فيه الا وفق الشروط المنصوص عليها قانونا فيما يخص حق واجل المطالبة التي تنظمها المادة 161 من قانون الجبايات المحلية.

3.4.2 - عدم التبليغ القانوني على مخالفة الأحكام المتعلقة بالإدلاء بالوثائق المحاسبية وبحق المراقبة

لقد اوجب القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية والذي دخل حيز التطبيق منذ فاتح يناير 2008، من خلال مقتضياته ان يدلي الملمزمون بجميع الإثباتات الضرورية وان يقدموا جميع الوثائق المحاسبية إلى المامورين المحلفين التابعين للإدارة المنتدبين للقيام بالمراقبة الجبائية، وفي حالة عدم تقديم الملمزمين للوثائق المذكورة أو اذا رفضوا الخضوع للمراقبة الجبائية نصت المادة 159 من القانون المشار إليه اعلاه على ان توجه الادارة إلى الملمزم وفق اجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 152، تدعوه فيه إلى التقيد بالالتزامات القانونية داخل أجل 15 يوما من تاريخ تسلم الرسالة. وإذا لم يقدم الملمزم الوثائق داخل الأجل المذكور أو اذا رفض الخضوع للمراقبة المذكور أخبرته الإدارة في رسالة وفق اجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 152 اعلاه، بتطبيق الغرامة وتمنحه أجلا اضافيا مدته 15 يوما من تاريخ تسلم الرسالة الثانية للتقيد بالالتزامات أو تبرير عدم وجود وثائق. وإذا لم يتقيد الملمزم بالتزاماته القانونية خلال الأجل الثاني فرضت عليه الادارة الرسم تلقائيا دون سابق تبليغ، ويصدر امر بتحصيله الذي يمكن ان يتازع فيه وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 161 من القانون رقم 47.06.

إشكالية الطرف المازم برفع الدعوى أمام المحكمة المختصة عند دفع القاضي المنتدب بعدم الاختصاص

السيد باريث الحسين
المدير الجهوي للضرائب بالناظور

تنص المادة 697 من القانون رقم 15-95 المتعلق بمدونة التجارة على أنه :
«إذا كان الموضوع من اختصاص المحكمة التي فتحت المسطرة، فإن الطعن
ضد أوامر القاضي المنتدب يعرض على أنظار محكمة الاستئناف، ويخول
الطعن للدائن والمدين والسنديك داخل أجل خمسة عشر يوما من تاريخ الإشعار
بالنسبة للدائن والمدين ومن تاريخ المقرر بالنسبة للسنديك.

غير أنه لا يمكن للدائن الذي وقع نزاع في دينه كلا أو بعضا والذي لم يرد
على السنديك داخل أجل القانوني، أن يطعن في أمر القاضي المنتدب المؤيد
لاقتراح السنديك.

حينما يكون الموضوع من اختصاص محكمة أخرى، يؤدي تبليغ المقرر
القاضي بعدم الاختصاص الصادر عن القاضي المنتدب إلى سريان أجل مدته
شهران يجب خلالهما على المدعي أن يرفع الدعوى إلى المحكمة المختصة
تحت طائلة السقوط»⁽¹⁾.

(1) وجدير بالذكر أن مقتضيات المادة 102 من القانون الفرنسي المتعلق بالتسوية القضائية والتصفية القضائية (قانون رقم 85-98 المؤرخ في 25 يناير 1985) تعد المصدر الرئيسي للمقتضيات المنصوص عليها في المادة 697 من مدونة التجارة؛ بحيث جاءت الفقرتان الأولى والثالثة من المادة 697 من مدونة التجارة متطابقتان حرفيا لنظيرتيهما (ف 1 و 3) من المادة 102 من القانون الفرنسي .
كما أن مقتضيات المادة 102 تم تدوينها تحت المادة 621-105 من قانون 10 يونيو 1994 وقد تم الإحتفاظ بها أيضا خلال التعديلات التي عرفها قانون صعوبات المقاوله سنة 2005 في المادة 624-3 من القانون رقم 2005-845 بتاريخ 26 يوليوز 2005.

تطرح الفقرة الأخيرة من هذه المادة إشكالية الطرف المجبر برفع دعوى إلى المحكمة المختصة تحت طائلة السقوط وذلك كلما دفع القاضي المنتدب بعدم اختصاصه في البت في منازعة تتعلق بدين ضريبي، خصوصا إذا علمنا أن الدائن هو القابض (قابض الخزينة العامة أو قابض الإدارة الجبائية).

فهل هذا يعني أن القابض مجبر برفع دعوى المنازعة في الدين أمام المحكمة الإدارية؟ فكيف يمكن إذن التسليم بوجاهة هذا الموقف على الرغم من غرابته؟

- الاجتهاد الفقهي

ذهب ذ. المهدي شبو في مؤلفه «مؤسسة القاضي المنتدب في مساطر معالجة صعوبات المقابلة» إلى أن الفقرة الثالثة من المادة 697 من مدونة التجارة «رسمت للدائن طريقا آخر للمحافظة على حقوقه، وهو رفع الدعوى إلى المحكمة المختصة داخل أجل شهرين من تاريخ تبليغه بمقرر عدم الاختصاص الصادر عن القاضي المنتدب تحت طائلة السقوط الذي يطال دينه ويؤدي إلى انقضائه»⁽²⁾.

وفي نظر ذ. شبو فإن القاعدة التي أرسنها المادة 697 تجعل الدائن هو الملزم برفع الدعوى أمام المحكمة المختصة⁽³⁾. ويستند هذا الرأي على كون الفقرة الثالثة من المادة 697 من مدونة التجارة المشار إليها أعلاه وكذا ذات الفقرة من المادة 102 من قانون 25 يناير 1985 الفرنسي⁽⁴⁾، تستعمل عبارة المدعي (le demandeur) فإن مقصودها ينصرف بمنطق الأشياء إلى الدائن⁽⁵⁾.

وجدير بالذكر أن مقتضيات المادة 102 من القانون الفرنسي المتعلق بالتسوية

(2) د. المهدي شبو، «مؤسسة القاضي المنتدب في مساطر معالجة صعوبات المقابلة»، ص 515-516.

(3) د. المهدي شبو، مرجع سابق، ص 516.

(4) Article 102 (alinéa 2) de la loi n°85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises : « Lorsque la matière est de la compétence d'une autre juridiction, la notification de la décision d'incompétence prononcée par le juge – commissaire fait courir un délai de deux mois, au cours duquel le demandeur doit saisir la juridiction compétente à peine de forclusion ».

(5) المهدي شبو، مرجع سابق، الإحالة رقم 7، ص 515.

القضائية والتصفية القضائية (قانون رقم 85-98 المؤرخ في 25 يناير 1985) تعد المصدر الرئيسي للمقتضيات المنصوص عليها في المادة 697 من مدونة التجارة؛ بحيث جاءت الفقرتان الأولى والثالثة من المادة 697 من مدونة التجارة متطابقتان حرفيا لنظيرتيهما (ف 1 و 3) من المادة 102 من القانون الفرنسي.

كما أن مقتضيات المادة 102 تم تدوينها تحت المادة 621-105 من قانون 10 يونيو 1994 وقد تم الاحتفاظ بها أيضا خلال التعديلات التي عرفها قانون صعوبات المقاوله سنة 2005 في المادة 624-3 من القانون رقم 2005-845 بتاريخ 26 يوليوز 2005.

إلا أنه من خلال تفحصنا للأحكام الصادرة عن محكمة النقض الفرنسية يتبين أن مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 102 لا يمكن تطبيقها على المنازعات الضريبية في مرحلة تحقيق الديون بمعزل عن مقتضيات المادة 106 من نفس القانون. وهذه المقتضيات تقتضي أن يكون المدين هو من ينازع في الديون الضريبية وفق الشروط التي تحددها المدونة العامة للضرائب.

- الإجتهااد القضائي المغربي

لم تساير محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش الإجتهااد الفقهي السالف الذكر كما أشار إلى ذلك ذ. المعطي القدوري في مداخلته⁽⁶⁾ خلال طرحه لهذه الإشكالية انطلاقا من القضية التي راجت أمام المحكمة الإدارية بأكادير، حيث قام القابض برفع دعوى أمام المحكمة الإدارية داخل أجل شهرين وذلك حتى لا يقع دينه تحت طائلة السقوط (الفقرة الثالثة من المادة 697 من مدونة التجارة).

وبعد استئناف حكم المحكمة الإدارية القاضي بعدم الاختصاص قضت محكمة الاستئناف برفض الطلب معللة قرارها بأنه مادام القابض يتوفر على

(6) ذ. المعطي القدوري: «الرقابة القضائية على العمل الضريبي (حالات للدراسة)»، أشغال الندوة الوطنية حول موضوع: «الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي». المنظمة من قبل المجلس الأعلى للقضاء بتنسيق مع المديرية العامة للضرائب يومي 4 و 5 فبراير 2011 بمراكش.

سند تنفيذي فإنه لا حاجة له إلى رفع دعوى المنازعة في صحة الدين الضريبي أمام المحكمة الإدارية. وعليه يكون المدين هو الملزم برفع هذه الدعوى وليس الدائن (القابض).

وقد جاءت مداخلة ذ. محمد القصري⁽⁷⁾ الغنية والمميزة لتعزز هذا الاجتهاد القضائي الجدير بالتنويه بمجموعة من الاجتهادات القضائية التي أوضحت ووضعت حدا للغموض الذي يكتنف الإشكالية التي تطرحها مقتضيات الفقرة الثالثة من المادة 697 من مدونة التجارة.

- القانون والعمل القضائي الفرنسي

لعل ما يثير الانتباه هو أن القضاء الفرنسي لم تطرح عليه هذه الإشكالية، ومرد ذلك أن المادة 106 من القانون رقم 98-85 الصادر بتاريخ 25 يناير 1985 قد نصت بشكل صريح على أن الديون الضريبية لا يمكن المنازعة فيها إلا بالرجوع إلى المقتضيات الواردة في المدونة العامة للضرائب وفق الشروط التي تنص عليها هذه الأخيرة:

«Les créances visées au code général des impôts ou au code des douanes ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues auxdits code. Elles sont, dans ce cas, admises par provision de plein droit. »

والجدير بالذكر أن هذه المقتضيات لا زالت سارية المفعول وذلك منذ إحداثها بموجب قانون 13 يوليوز 1967 (المادة 42)⁽⁸⁾ على الرغم من التعديلات

(7) ذ. محمد القصري : «الإشكاليات التي يثيرها قانون 97-15 المتعلقة بتحصيل الديون العمومية أمام القضاء الإستعجالي»، أشغال الندوة الوطنية حول موضوع : «الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي». المنظمة من قبل المجلس الأعلى للقضاء بتنسيق مع المديرية العامة للضرائب يومي 4 و5 فبراير 2011 بمراكش.

(8) أحدثت هذه المقتضيات بمقتضى المادة 42 من القانون رقم 67-563 المؤرخ 13 يوليوز 1967. وبعد إلغاء هذا القانون تم تدوين هذه المقتضيات بالمادة 106 من قانون رقم 85-98 المؤرخ 25 يناير 1985.

المتعاقبة على القانون المتعلق بصعوبات المقاوله خلال سنوات 1985 و 1994 و 2005.

وبخصوص موقف القضاء الفرنسي من ذات الموضوع نلاحظ أنه عالج إشكاليات مقررات قبول الدين أو رفضها ومقررات عدم الإختصاص التي تصدر عن القاضي المنتدب .

وقد جاء في قرار محكمة النقض الفرنسية : «... وبما أنه لم تثر من طرف المدين أية منازعة وفق مقتضيات المدونة العامة للضرائب ولم يتم خرق مقتضيات المادتين 106 و 50 (المادة L621-43 من مدونة التجارة)، فإن طلب استئناف الحكم القاضي بقبول دين قابض الضرائب غير مقبول» (Com. 17 oct. 2000, Bull. civ. IV, n° 106).

وفي قرار آخر لنفس المحكمة جاء فيه : «... بما أن المناقشة تنصب على أصل الدين فإنه لا تصح منازعته إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب؛ وأن مقرر قبول الدين لا يقبل استئنافه خصوصا أنه لم تباشر أية منازعة ولم يتم خرق المادتين 50 و 106 من قانون 25 يناير 1985. (Com. 24 sept. 2003, Bull. civ. IV, n° 141).

وهكذا نجد أن ملاءمة النصوص المتعلقة بصعوبات المقاوله وإحالتها على مقتضيات المدونة العامة للضرائب فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية لم تدع أي مجال للحديث عن الإشكالية المثارة أمام المحاكم المغربية.

ومن حسنات الاجتهاد القضائي المغربي أنه خفف من وطأة الفراغ التشريعي⁽⁹⁾ الذي لمسنه في مقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية إبان مسطرة تحقيق الديون.

(9) إن الفراغ التشريعي الذي نقصده بهم بالخصوص سكوت مدونة التجارة كلما تعلق الأمر بالديون العمومية وعدم الإحالة على المدونات التي تنظم هذه الديون (المدونة العامة للضرائب، مدونة تحصيل الديون ومدونة الجمارك).

وبناء عليه وفي إطار التعديلات المزمع إدخالها على الكتاب الخامس من مدونة التجارة، فإننا نقترح إضافة فقرة رابعة إلى المادة 697 من مدونة التجارة وذلك كما يلي: «كل نزاع يتعلق بالديون الضريبية لا يمكن أن يتم إلا وفق المقتضيات المنظمة لها.»

ويمكن أن تتسع هذه الفقرة لتشمل الديون الضريبية والديون الجمركية أيضاً، سواء فيما يتعلق بتأسيسها أو استخلاصها (إحالة على مدونة تحصيل الديون العمومية). وسيكون هذا التعديل المقترح حلاً ليس فقط للإشكالية التي يطرحها مصطلح «المدعي» المشار إليه في الفقرة الثالثة من المادة 697 من مدونة التجارة، بل سيصبح ضابطاً لكل أشكال المنازعات المثارة أثناء تحقيق الديون الضريبية والحقوق والرسوم الجمركية.

المطالبة التمهيدية: عبء ثقل على الملزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية

السيد بوبكر الأبيض

مفتش إقليمي بمصلحة الشؤون القضائية
بالمديرية العامة للضرائب

تمهيد

إن قيام الإدارة الجبائية، بحكم وظيفتها القانونية، بربط وتحصيل الضرائب من الطبيعي أن يثير العديد من الخلافات والمنازعات بين الملزمين والإدارة، بالرغم من أن هذه الأخيرة يفترض فيها أنها تمارس مهامها وفقا للقوانين والمراسيم التطبيقية لها.

هذه الخلافات والمنازعات وضع المشرع عدة مراحل من أجل حلها بدءا بالمرحلة الإدارية أو ما يصطلح عليه بالمطالبة التمهيدية ثم مرحلة الطعن أمام اللجان الضريبية وانتهاء بالمرحلة القضائية.

هكذا يبدو أن المنازعة الجبائية يمكن أن تقطع أشواطا كثيرة ويستغرق حلها وقتا طويلا، لذا فإنه قد يكون من المفيد بالنسبة للطرفين - الإدارة والملزم - حسم الخلاف القائم بينهما في مراحله الأولى.

من هنا تظهر أهمية المطالبة التمهيدية كأحد أشكال التسوية البديلة للمنازعة الجبائية أمام القضاء، وتكمن أهميتها في كونها تمكن إدارة الضرائب - في إطار حوارها مع الملزم - من تسوية معظم المنازعات من دون حاجة للجوء في

شأنها إلى القضاء، وذلك من خلال إيجاد حلول ملائمة لطبيعة النزاع الضريبي، وما يترتب عن ذلك من استقرار للمعاملات وغرس الطمأنينة الجبائية لدى الملزمين.

- مفهوم المطالبة التمهيدية وأساسها القانوني

يقصد بالمطالبة التمهيدية (التظلم الإداري المسبق) عموما الشكاية التي يتقدم بها الشخص (طبيعيا كان أو معنويا) إلى الإدارة مستهدفا إلغاء قرار إداري أو تعديله أو سحبه، ويقصد بها في الميدان الجبائي الطلب الذي يتقدم به الملزم أو المدين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية لإعادة النظر في قرار جبائي يدعي مخالفته للقانون أو بعده عن الواقع.

وتجد المطالبة التمهيدية في المنازعة الجبائية سندها القانوني في مقتضيات المنصوص عليها في:

في مجال منازعات الوعاء: المادة 235 من المدونة العامة للضرائب

في مجال منازعات التحصيل: المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية

وتعتبر المطالبة التمهيدية أداة فعالة لحل المنازعة الجبائية في مرحلتها الأولى، لذا فقد شددت معظم التشريعات الجبائية على إلزامية سلوكها أمام الإدارة قبل مباشرة أي طعن أمام القضاء، لما في ذلك من مزايا بالنسبة لكل من صاحب المطالبة والإدارة والقضاء.

وإذا كان المشرع المغربي قد شدد بدوره على إلزامية المطالبة التمهيدية أمام الإدارة قبل مباشرة أي طعن أمام القضاء، ففي المقابل فإن العمل القضائي في المغرب له بعض المواقف تسير في اتجاه عدم إلزامية المطالبة التمهيدية في بعض الحالات؛ كما أن له مواقف - قد تبدت ومخالفة لما أقره المشرع الجبائي - بخصوص احتساب أجل الطعن القضائي عقب سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية.

لذا، فقد ارتأينا أن نخصص هذا البحث لمناقشة مختلف المواقف القضائية بهذا الخصوص؛ مؤكدين على الغاية التي توخاها المشرع من إلزامية المطالبة التمهيدية، وذلك من خلال المحورين التاليين:

المحور الأول: التوجهات القضائية بخصوص مسطرة المطالبة التمهيدية.

المحور الثاني: الغايات التي توخاها المشرع من إلزامية المطالبة التمهيدية.

المحور الأول : التوجهات القضائية بخصوص مسطرة المطالبة التمهيدية

إذا كان العمل القضائي يؤكد - في معظم الحالات - على الطابع الإلزامي للمطالبة التمهيدية، ويعتبرها شرطاً أساسياً لقبول المنازعة الضريبية أمام القضاء، فإنه أجاز في بعض الحالات قبول المنازعة الضريبية من دون أن تكون مسبقة بأية مطالبة تمهيدية أمام إدارة الضرائب.

لذا يبدو من المفيد التعرض للكيفية التي تعامل بها القضاء مع مبدأ إلزامية المطالبة التمهيدية وكذا الاستثناءات الواردة عليه «الفرع الأول» قبل مناقشة موقف القضاء بخصوص تطبيق مسطرة المطالبة التمهيدية وخاصة ما تعلق منها باحتساب أجل الطعن القضائي «الفرع الثاني».

الفرع الأول: التوجهات القضائية بخصوص مدى إلزامية المطالبة التمهيدية

لا شك أن العمل القضائي بالمغرب يؤكد - كمبدأ عام - على إلزامية سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية قبل تقديم أي طعن أمام القضاء، وذلك تحت طائلة عدم قبول دعوى الملزم، إلا أنه وضع مجموعة من الاستثناءات على هذا المبدأ أجاز بموجبها قبول دعوى الملزم من دون أن تكون مسبقة بسلوك مسطرة المطالبة التمهيدية.

1 - عرض المبدأ القاضي بالزامية المطالبة التمهيدية

لاشك أن مختلف النصوص القانونية المنظمة للمنازعات الجبائية، تؤكد على ضرورة سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية قبل رفع الدعوى أمام القضاء، وهو نفس التوجه الذي دأب عليه العمل القضائي المغربي قبل وبعد إنشاء المحاكم الإدارية، حتى أصبحت أحكامه تتميز بالاستقرار في هذا الموضوع.

وهكذا، فقد سبق للمحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، منذ زمن بعيد، أن صرحت في حكم صادر لها بتاريخ 22 يناير 1923⁽¹⁾ بما يلي:

«إن الملزم الذي يريد المنازعة في ضريبة معينة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المشابهة لها، عليه أن يوجه تظلمه إلى الإدارة داخل أجل الستين يوما التي تلي نشر الجداول».

وقد أكدت هذه المحكمة نفس التوجه في حكم آخر صادر عنها بتاريخ 9 مارس 1955، عندما اعتبرت أن التظلم الإداري يجب أن يكون سابقا لأية مطالبة قضائية.

وبعد إحداث المحاكم الإدارية، استقرت أحكامها على اعتبار المطالبة التمهيدية بمثابة إجراء ابتدائي ضروري لمسطرة المنازعة الضريبية أمام القضاء، وهذا ما أكدته العديد من الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، وكذا القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية والغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، عندما صرحت بعدم قبول الدعاوى الغير مسبقة بمسطرة المطالبة التمهيدية.

وهكذا، فقد جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁽²⁾ ما يلي:

«وحيث من الثابت من وثائق الملف أن المدعية لم تدل للمحكمة بما يفيد سلوك مسطرة التظلم الإداري السابقة للمنازعة القضائية الأمر الذي يتعين معه التصريح بعدم قبول دعاوها شكلا».

(1) منشور بمجلة المحاكم المغربية بتاريخ 24 ماي 1923.

(2) حكم رقم 322 بتاريخ 2007/04/25 ملف عدد 2006/667 غ «غير منشور».

وقد جاء في الحكم رقم 134 الصادر عن المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 2007/05/07 في الملف رقم 2007/5/38 ش مايلي:

«وحيث إنه بذلك فإن المشرع قد أوجب على الملزم بالضريبة أن يتظلم لدى الإدارة المختصة قبل رفع منازعته أمام المحكمة، كما أن القضاء الإداري سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو على مستوى الغرفة الإدارية بالمجلس لم يخول اللجوء مباشرة إلى القضاء دون إلزامية الطعن الإداري..... وأن عدم استيفاء الإجراء المذكور يجعل الدعوى معيبة شكلا ويتعين تبعا لذلك التصريح بعدم قبولها».

كما اعتبرت المحكمة الإدارية بأكادير في أحد أحكامها⁽³⁾ أن الأصل في المنازعة الضريبية أنها منازعة على مراحل لا ترفع إلى القضاء ابتداءا.

وقد أكدت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى نفس التوجه حينما أصدرت قرارا⁽⁴⁾ أيدت بموجبه الحكم المستأنف لكون المستأنف لم يلجأ إلى مسطرة التظلم أمام إدارة الضرائب قبل رفع الدعوى أمام القضاء.

وفي مجال المنازعات المتعلقة بالتحصيل، فقد قرر القضاء الجبائي قاعدة مفادها عدم قبول أي دعوى في استخلاص ديون الدولة لم يسبقها تظلم أولي⁽⁵⁾.

2 - الاستثناءات التي أوردتها القضاء على مبدأ إلزامية المطالبة التمهيدية

إذا كان المبدأ العام - كما أسلفنا القول - هو عدم قبول الدعوى الضريبية أمام القضاء، إلا بعد استنفاد مسطرة المطالبة التمهيدية أمام إدارة الضرائب، إلا

(3) حكم رقم 96/2 بتاريخ 1996/01/12 ملف عدد 95/50 غ «غير منشور».

(4) القرار عدد 778 صادر بتاريخ 1996/11/14 غير منشور، أورده ذ. عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور في كتابهما المشترك «تحصيل الضرائب...»، ص 116.

(5) حكم رقم 68 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 1995/02/23 في الملف رقم 94/98 غ «غير منشور».

أن العمل القضائي قد شذ عن هذا المبدأ وقرر، في حالات معينة، قبول المنازعة الجبائية من دون أن تكون مسبقة بمطالبة تمهيدية، ومن بين هذه الحالات :

أ- حالة عدم احترام الإدارة لمسطرة الفرض الضريبي

لقد اعتبرت بعض المحاكم الإدارية⁽⁶⁾ أن سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية لا يكون إلزامياً إلا في الحالة التي تكون فيها الإدارة الضريبية قد احترمت مسطرة الفرض الضريبي، أما في حالة فرض الضريبة دون احترام لمسطرة تقديم الإقرار أو مسطرة التصحيح، فإن ذلك يعني الملزم من التقيد بمسطرة المطالبة التمهيدية.

وهكذا فقد جاء في حكم صادر عن إدارية فاس⁽⁷⁾ ما يلي:

«حيث دفعت الإدارة الجبائية بكون الدعوى غير مقبولة من الناحية الشكلية لتقديمها خرقاً للضوابط القانونية المنصوص عليها في البند 11 من الفصل 5 من قانون المالية لسنة 1978 المنظم للضريبة على الأرباح العقارية الموجب لضرورة سلوك مسطرة المطالبة الإدارية قبل عرض النزاع على أنظار القضاء.

وحيث إنه فعلاً إذا كان المدعي حسب الثابت من وثائق الملف عدم تقيده بالمقتضى القانوني الأنف الذكر، فإنه وما دام ينازع في قانونية مسطرة التصحيح الضريبي المواجه به وباعتبار ما استقر عليه الاجتهاد القضائي من كون المدعي لا يكون ملزماً بسلوك مسطرة المطالبة الإدارية حالة ما ثبت خرق الإدارة الضريبية لمسطرة فرض الضريبة أو تصحيحها».

وقد تم تأييد هذا التوجه الذي سارت عليه مختلف المحاكم الإدارية من طرف

(6) أنظر على سبيل المثال :

حكم المحكمة الإدارية بفاس رقم 95/23 الصادر بتاريخ 1995/02/13 في الملف رقم 94/49 غير منشور.
حكم المحكمة الإدارية بأكادير رقم 2005/406 الصادر بتاريخ 2005/09/22 في الملف رقم 2003/167 ش، غير منشور.

(7) حكم المحكمة الإدارية بفاس رقم 2005/563 الصادر بتاريخ 2005/09/28 في الملف رقم 94 غ / 2005 غير منشور.

الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى⁽⁸⁾.

ويبدو من خلال هذا التوجه الذي سلكه القضاء أنه ما دامت الإدارة قد خرقت مسطرة الفرض التلقائي، فإنه من حق الملزم أيضا عدم احترام مسطرة المطالبة التمهيديّة.

هذه المعادلة تبدو غير سليمة - في نظرنا - لكون خرق الإدارة لمسطرة فرض الضريبة يأتي نتيجة إخلال الملزم بواجباته الضريبية المتمثلة عادة في :

- عدم تقديم الملزم لإقراره الضريبي.
- عدم أدائه للضريبة الواجبة بناء على هذا التصريح.
- عدم تمكين إدارة الضرائب من عنوان صحيح للتخاطب معه.

وبذلك، يكون الملزم هو المتسبب الفعلي في خرق مسطرة الفرض، فاحترام الإدارة لمسطرة الفرض من عدمه يدخل في باب علاقة النتيجة بالمقدمة، أي بمدى قيام الملزم بواجباته الجبائية من عدمه.

ومن المفيد التأكيد على أن أغلب الحالات التي تقوم فيها الإدارة بخرق مسطرة الفرض تتعلق بالضرائب التصريحية، نظرا لكون الملزم لم يمكن الإدارة من عنوان صحيح للتخاطب معه، أو لأنه لم يمكنها أصلا من التصريح الضريبي الواجب الإدلاء به، الأمر الذي يفضي إلى استحالة مادية لمباشرة مسطرة الفرض التلقائي، وبالتالي فإنه ليس من العدل - والحالة هاته - مواجهة الإدارة بعدم احترام مسطرة الفرض أو التصحيح.

لذا فإننا نعتقد أن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى كانت على صواب حينما صرحت ضمن المبدأ الذي يتصدر قرارها عدد 79 المؤرخ في 2006/02/01 في الملف عدد 2004/2/4/559، بما يلي:

(8) قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى رقم 1348 الصادر بتاريخ 2001/12/27 في الملف رقم 99/1/4/627 غير منشور.

«بغض النظر عن مدى احترام الإدارة الجبائية للمسطرة التوجيهية (مسطرة التصحيح) المنصوص عليها في المادة 28 من القانون رقم 85-30 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة فإن الطعن في الضريبة المفروضة تلقائياً على المدعي تقتضي منه طبقاً للمادة 47 من نفس القانون تقديم مطالبة إلى مدير الضرائب قبل رفع الدعوى أمام المحكمة تحت طائلة عدم قبول الطلب».

ب- حالة تمسك المدين بتقادم إجراءات التحصيل

إن التقادم حالة موضوعية تتحقق بموجب المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية بمرور أربع سنوات على تاريخ الشروع في التحصيل دون أن تقطع بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري.

وقد استقر العمل القضائي على عدم إلزامية سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية في الحالة التي تكون فيها دعوى المدين مبنية على التقادم في التحصيل.

وقد صدر في هذا الصدد قرار عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تحت عدد 529 بتاريخ 2007/05/30 في الملف عدد 2005/2/4/485 أكدت بموجبه أن المدعي لا يكون ملزماً بسلوك مسطرة المطالبة التمهيدية إذ كانت دعواه مبنية على واقعة التقادم.

كما أنه وبالرغم من وضوح وصراحة المقتضيات الواردة في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تؤكد على إلزامية سلوك مسطرة المطالبة تحت طائلة عدم قبول الدعوى؛ فإن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء سكت توجهها مخالفاً حينما صرحت في حكم صادر لها بتاريخ 2007/04/25 تحت عدد 322 في الملف رقم 2006/667 غ، بأن الطرف المدعي غير ملزم بسلوك مسطرة المطالبة التمهيدية عند رفع دعوى لسقوط حق الخزينة العامة في الاستخلاص للتقادم.

ففضلاً عن كون هذا التوجه لم يتقيد بإرادة المشرع الصريحة والمتمثلة في إلزامية المطالبة التمهيدية، فإن التقادم ليس من النظام العام لذا يحبذ تكييف

وتفسير النصوص والوقائع المرتبطة به تفسيراً ضيقاً لصالح خزينة الدولة، لأن ضابط أعمالها وموجهها هو المصلحة العامة، كما يجب ألا يتعارض هذا التفسير أو التكيف مع نصوص قانونية صريحة.

ج- حالة المنازعة في مبدأ فرض الضريبة

لقد سارت بعض المحاكم الإدارية في اتجاه إعفاء الملزم من تقديم مطالبة تمهيدية أمام الإدارة الجبائية، إذا كان طعنه ينصب على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة.

ويمكن الاستشهاد في هذا الصدد بعدة أحكام قضائية صدرت حديثاً تؤكد هذا التوجه، نذكر منها على السبيل المثال لا الحصر الحكم رقم 5/2009/630 ش الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2009/10/01 ملف رقم 5/2009/278 ش الذي جاء فيه ما يلي:

«أن المدعي ينازع في مبدأ فرض الضريبة وفي الأساس الخاضع لها، وبالتالي وحسبما جرى عليه العمل القضائي يكون المدعي والحالة هاته غير ملزم بسلوك مسطرة التظلم الإداري».

وبالرغم من كون المقتضيات الواردة في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية واضحة وصريحة ولا تحتاج إلى أي اجتهاد أو تأويل حيث أكدت على وجوب رفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله وذلك تحت طائلة عدم قبول الطعن القضائي، إلا أن العمل القضائي لم يتقيد بهذه المقتضيات، إذ صرح في مجموعة من أحكامه بقبول الدعوى من دون أن تكون مسبقة بمطالبة تمهيدية إذا كان المدعي ينازع في مبدأ فرض الضريبة أو في صفته كملزم.

لكن وعلى خلاف الأمر بالنسبة للقضاء المغربي، فقد شدد القضاء الفرنسي على ضرورة سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية، فالملزم لا يحق له أن يقاضي

الإدارة الجبائية إلا بعد أن يكون قد استنفذ مسطرة المطالبة الإدارية، ومن ثم فإن العريضة التي يقدمها للمحكمة قبل توجيه مطالبته للإدارة تكون غير مقبولة، حتى وإن كان التاريخ الذي تبت فيه المحكمة موازيا لتاريخ تقديم المطالبة التمهيدية⁽⁹⁾، وذلك لأن هذه الأخيرة تشكل عنصرا جوهريا في مسطرة الطعن الجبائي في القانون الفرنسي، سواء في حالة دعوى الوعاء أو دعوى التحصيل طبقا لما هو منصوص عليه في الفصل 190 - R⁽¹⁰⁾ الذي يشترط لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستنفذ الملزم أولا مسطرة المطالبة أمام الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني : موقف القضاء بخصوص احتساب أجل الطعن القضائي على إثر مسطرة المطالبة التمهيدية

يعتبر تقديم المطالبة التمهيدية داخل الآجال التي حددها المشرع سواء في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب⁽¹¹⁾ أو المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁽¹²⁾ من الشروط الجوهرية لقبول هذه المطالبة.

وجدير بالذكر أن الآجال المنصوص عليها في هاتين المادتين لا ترتبط فقط بمسطرة المطالبة التمهيدية، وإنما يمتد أثرها إلى نوع آخر من الآجال تتعلق برفع الدعوى أمام المحاكم.

(9) CE. Plan. 26 AVRIL 1996 , « les grands arrêts de la jurisprudence fiscale » sirey 2^{ème} édition. P : 678.

(10) تنص الفقرة الأولى من هذا الفصل على ما يلي:

« Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne , doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas ; de l'administration des impôts ou de l'administration des douanes et droits indirects dont dépend le lieu d'imposition. »

(11) - الآجال المقررة بمقتضى هذه المادة هي :

- في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية خلال 6 أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة.
- في حالة فرض الضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص خلال 6 أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها.

(12) أجل المطالبة التمهيدية المحدد بمقتضى هذه المادة هو ستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبلغ إجراء التحصيل.

وقد حدد المشرع بمقتضى المادة 243 من المدونة العامة للضرائب المسطرة المطبقة على إثر المطالبة التمهيدية، التي تنص على ما يلي:

«إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته؛ جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور.

إذا لم تجب الإدارة داخل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للخاضع للضريبة الطالب رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه».

وعليه، فإن أجل رفع الدعوى أمام القضاء الجبائي، في حالة التقيد بالمطالبة التمهيدية، يختلف باختلاف القرار الصادر عن الإدارة، هل هو قرار صريح أم ضمني؟.

وهكذا، فإذا ما أجابت الإدارة على مطالبة الملزم داخل أجل المحدد لها، وجب على هذا الأخير رفع الدعوى داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تبليغ قرار الإدارة، أما في حالة سكوت الإدارة الجبائية وعدم جوابها، فيعتبر ذلك بمثابة قرار ضمني بالرفض؛ مما يتحتم معه على الملزم رفع الدعوى خلال 30 يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل جواب الإدارة.

وإذا كان المشرع الجبائي قد حدد بدقة ووضوح أجل الطعن القضائي ضد قرار الإدارة، الصريح أو الضمني، فإن القضاء الجبائي سلك توجهها مخالفًا، بفتح آجال جديدة - لم ينص عليها المشرع - في وجه الملزم، الأمر الذي أدى إلى إحداث توجه قضائي مخالف لنصوص صريحة مع خرق قواعد أمر لا يجوز القانون مخالفتها لتعلقها بالنظام العام.

وهكذا، ومن بين الحالات التي قرر فيها القضاء فتح آجال جديدة للطعن القضائي ضد قرار الإدارة الصادر على إثر مطالبة تمهيدية ما يلي:

• حالة قبول الطعن الذي قدمه الملزم قبل انصرام أجل جواب الإدارة على المطالبة التمهيدية

لقد استقر العمل القضائي على أن اللجوء إلى الطعن القضائي قبل جواب الإدارة أو قبل انقضاء الأجل المحدد لجوابها لا تأثير له على قبول الدعوى، ما دام أنه بإمكان الإدارة الجواب على المطالبة أثناء مرحلة المسطرة القضائية، وما دام أنه لم يلحقها أي ضرر، وما دام أيضا أن المشرع لم يرتب أي جزاء عن ذلك⁽¹³⁾.

لا شك أن هذا التوجه يتعارض مع الإرادة الصريحة للمشرع والمتمثلة في عدم جواز رفع الدعوى قبل معرفة رد الإدارة صراحة أو ضمنا، فالمشرع عندما نظم هذا الإجراء إنما كان يرمي إلى استقرار الأوضاع القانونية من خلال التمييز بين مرحلة المطالبة التمهيدية الإلزامية - حتى يعرف موقف الإدارة من النزاع - ومرحلة الطعن القضائي التي يمكن الاستغناء عنها إذا ما كان جواب إدارة الضرائب في صالح الملزم؛ أما السماح لهذا الأخير برفع دعواه أمام القضاء داخل الأجل الممنوح للإدارة من أجل الجواب، فذلك يعني استباق رد إدارة الضرائب والتعامل مع المطالبة وكأنها أمر اختياري غير إلزامي.

ولذلك، يعد الطعن قبل مرور المدة التي حددها المشرع للإدارة قصد الجواب بمثابة علم بالرفض، وهو أمر لا نعتقد أن المشرع قصده، إذ لو انصرفت نية المشرع إلى ذلك لنص عليه صراحة، ولما رتب على عدم احترام مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية عدم قبول المطالبة وبالتالي عدم قبول الدعوى أمام القضاء.

• حالة قبول الطعن الذي قدمه الملزم خارج الأجل المحدد لجواب الإدارة

(13) حكم عدد 96/28 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 14/02/1996 في الملف عدد 95/105، غير منشور.

في هذا الإطار، ذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها عدد 482 ملف عدد 04/4/635 إلى القول بأن مطالبة إدارة الضرائب للمشتكي بالإدلاء بالوثائق المثبتة لشكايته، يفتح له أجلا جديدا لاحتساب أجل الطعن القضائي، ويحظى بقبول المنازعة التي تقدم داخل الأجل القانوني انطلاقا من أجل المطالبة بالوثائق وتبليغها للملزم.

لتوضيح هذه الحالة نسوق المثال التالي:

- الملزم قدم مطالبة تمهيدية أمام الإدارة بتاريخ 2009/02/01.
- الإدارة لم تتمكن من البت في هذه المطالبة داخل أجل 6 أشهر (أي إلى غاية 2009/08/01).
- لكنها «الإدارة» قامت خلال مدة 6 أشهر المحددة لجوابها (مثلا بتاريخ 2009/04/15) بمطالبة الملزم بالإدلاء بالوثائق والحجج التي تدعم شكايته.
- بالنسبة لاحتساب أجل الطعن القضائي:
- موقف القضاء في هذه الحالة (قرار الغرفة الإدارية عدد 482 ملف إداري رقم 04/2/4/635).
- أجل الطعن القضائي يبدأ من تاريخ مطالبة الإدارة للملزم بالإدلاء بالوثائق والحجج أي من 2009/04/15.
- وينتهي هذا الأجل عند انقضاء الشهر السابع الموالي لتاريخ المطالبة بهذه الوثائق أي إلى غاية 2009/11/15.
- هذا الموقف يتعارض مع المقتضيات القانونية الواردة في المادة 243 من المدونة العامة للضرائب التي تنص صراحة على أن أجل الطعن القضائي يبدأ من تاريخ تقديم المطالبة.

جاء في الفقرة الثانية من المادة 243 المذكورة ما يلي:

«إذا لم تجب الإدارة داخل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للخاضع للضريبة الطالب رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه

أعلاه».

وعليه يكون أجل الطعن القانوني بالنسبة للمثال المذكور أعلاه هو:
أجل الطعن القضائي يبدأ من تاريخ تقديم الملزم لمطالبته التمهيدية أمام
الإدارة أي من 2009/02/01 وينتهي هذا الأجل عند انقضاء الشهر السابع
الموالي لتاريخ تقديم هذه المطالبة أي إلى غاية 2009/08/01.

المحور الثاني : الغايات التي توخاها المشرع من إلزامية المطالبة التمهيدية

لقد أكدت العديد من التشريعات الجبائية على إلزامية المطالبة التمهيدية، واعتبرتها واحدة من قواعد قبول الدعوى الضريبية، إذ أوجبت على الملزم أن يستنفذ هذه المسطرة قبل اللجوء إلى القضاء تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

ولاشك أن الغاية من إلزامية هذه المطالبة تكمن في تسوية الخلافات، التي قد تنشأ بين الإدارة والملزمين، في مراحلها الأولى كما أنها تؤدي إلى نتائج لا يمكن الوصول إليها عن طريق الطعن أمام المحاكم؛ ناهيك عن الاقتصاد في الوقت والتكاليف التي يستلزمها الطريق القضائي.

والمشرع الجبائي المغربي أكد بدوره - أسوة بباقي التشريعات - على إلزامية المطالبة التمهيدية، واعتبرها بمثابة حل وقائي بديل للمنازعة الضريبية أمام القضاء، لما في هذه المسطرة من مزايا بالنسبة للملزم والإدارة والقضاء.

الفرع الأول : المطالبة التمهيدية كحل بديل للمنازعة الضريبية

تعتبر المطالبة التمهيدية آلية فعالة لتسوية الخلافات التي قد تنشأ بين الإدارة والملزم، إذ عن طريقها يتم حسم نسبة هامة من المطالبات التي تقدم إلى إدارة الضرائب، وذلك في زمن لا يتجاوز في غالب الأحيان - 6 أشهر -؛ سيما إذا علمنا أن غالبية هذه المطالبات تهدف إما إلى تصحيح الأخطاء المادية التي قد تشوب وعاء أو طريقة حساب الضريبة، وإما أن الدافع الذي يكمن خلف تقديم

المطالبة لا يعدو أن يكون مجرد تعبير عن سخط وغضب الملزم كرد فعل على فرض الضريبة.

من هنا تظهر الغاية التي توخاها المشرع من إلزامية المطالبة التمهيدية وهي إحداث آلية خاصة لتسوية الخلافات بين الإدارة والملزم في الميدان الضريبي، يكمن دورها الأساسي في «غربة» الطعون؛ بحيث لا يصل منها إلى القضاء سوى تلك التي تتضمن خلافا بين الملزم والإدارة الضريبية بشأن فهم القاعدة القانونية الضريبية، وذلك حتى لا يبقى القاضي مجرد «موظف» يقضي وقته في تصحيح الأخطاء المادية التي قد ترتكبها الإدارة، ويحيد عن دوره الأساسي المتمثل في إبداع حلول خلاقة للصعوبات التي تطرحها المسائل القانونية الضريبية.

الفرع الثاني : مزايا المطالبة التمهيدية هي سبب إلزاميتها

لقد أوجب المشرع الجبائي المغربي - اقتداء بنظيره الفرنسي - مسطرة المطالبة التمهيدية أمام الإدارة الجبائية قبل سلوك الطعن القضائي، لما في هذه المسطرة من اقتصاد في الوقت والتكاليف التي يتطلبها الطعن أمام المحاكم، ولما فيها أيضا من فائدة في إنهاء الخلافات التي قد تثور بين الملزم والإدارة في مراحلها الأولى، ذلك فضلا على أن سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية يؤدي إلى نتائج لا يمكن الوصول إليها عن طريق الطعن القضائي، فالإدارة وهي تمارس مهامها يمكن أن ترتكب أخطاء قانونية أو واقعية أثناء تحديدها للوعاء أو أثناء تصفية واستخلاص الضرائب والديون المستحقة للخرينة، فالإلزامية المطالبة التمهيدية إذن تتيح لها إمكانية التراجع عن تلك الأخطاء في حالة تأكدها منها ووجود وسائل إثبات جديّة تدعم ذلك.

وقد لا نبالغ إذا قلنا بأن المطالبة التمهيدية تترتب عنها جملة من المزايا سواء بالنسبة للملزم أو الإدارة أو القضاء، ويمكن إجمال هذه المزايا في:

1 - بالنسبة للملزم

- يفضل غالبية الملزمين سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية أمام إدارة الضرائب

- مباشرة، إيماناً منهم بأن الحلول الملائمة هي التي تكون عن طريق الحوار المباشر مع الإدارة صاحبة القرار المتنازع فيه.
- مسطرة المطالبة التمهيدية غير مكلفة، عكس المنازعة أمام القضاء التي تستلزم أداء الرسوم القضائية وأتعاب الخبرة وضرورة المؤازرة من طرف محامي.
- يساهم الملزم إلى جانب الإدارة، في إطار المطالبة التمهيدية، في إيجاد تسوية ودية للخلاف، مما يؤدي إلى تحسين العلاقة وخلق حوار مباشر مع الإدارة.
- كسب الوقت، إذ غالباً ما يتم حسم الخلاف، في إطار المطالبة التمهيدية، داخل أجل معقول، بينما تبقى الدعوى رائية أمام القضاء لسنوات طويلة.
- تكفل المطالبة التمهيدية الحفاظ على خصوصية النزاع القائم بين الملزم والإدارة، على عكس المنازعة أمام القضاء، إذ يفتح النزاع على عدة متدخلين.

2 - بالنسبة للإدارة

- تمكن المطالبة التمهيدية الإدارة من الإلمام بجميع جوانب الخلل في فرض الضريبة وتقديرها أو في تصنيفها واستخلاصها.
- الإدارة وهي تمارس مهامها يمكن أن ترتكب أخطاء قانونية أو واقعية أثناء تحديدها للوعاء أو أثناء تصفية واستخلاص الضرائب والديون المستحقة للخصم، فالزامية المطالبة التمهيدية إذن تتيح لها إمكانية التراجع عن تلك الأخطاء في حالة تأكدها منها ووجود وسائل إثبات جديّة تدعم ذلك.
- المطالبة التمهيدية هي بمثابة فرصة للإدارة من أجل تفادي صدور أحكام قضائية ضدها في حالة وجود خلل في فرض الضريبة وتقديرها أو في تصنيفها واستخلاصها.

3 - بالنسبة للقضاء

- المطالبة التمهيدية بمثابة « مصفاة » للطعون، إذ لا يعرض غالبا - بموجبها - على القضاء سوى النزاعات التي تطرح مسائل قانونية دقيقة، مما يساهم في تقليل عدد الدعاوى التي تحال على القضاء، فقد أثبتت الإحصائيات أن آلية المطالبة التمهيدية ساهمت بشكل مباشر في تخفيف العبء على المحاكم.
- أن المطالبة التمهيدية تحدد للقاضي إطار الخلاف الذي لم تتمكن من حسمه، فهي إذا كانت لا تحدد الوسائل، فإنها على الأقل تحدد المستتجات، إذ تعطي صورة واضحة على جميع جوانب الخلاف بين الملزم والإدارة.

خاتمة

من المؤكد أن القضاء أصبح ينوء كاهله - الآن - بعدد من القضايا لم تعد المحاكم قادرة على التصدي لها بشكل منفرد، كما أن بطء إجراءات التقاضي وتعدد درجاته وارتفاع تكاليفه يجعل من المطالبة التمهيدية وسيلة ناجعة لحل المنازعات الجبائية.

انطلاقا من هنا، يمكن القول بأن المطالبة التمهيدية ليست - كما يعتقد البعض - عبء ثقیل على الملزم، وإنما هي بمثابة حل بديل للمنازعة أمام القضاء، وآلية لتسوية الخلاف، تقوم على أساس الحوار المباشر بين الإدارة والملزم من أجل إيجاد حل مناسب للخلاف الذي قد يثور بينهما.

ونظرا للمزايا التي تمنحها مسطرة المطالبة التمهيدية، فقد سعى المشرع إلى التأكيد على إلزاميتها، فأوجب على الملزم سلوك هذه المسطرة عن طريق توجيه مطالبة أولية إلى الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء، فإن رفضت الإدارة هذه المطالبة أو لم تبت فيها خلال الميعاد القانوني، حق له آنذاك اللجوء إلى طريق الطعن القضائي شريطة احترام آجاله القانونية.

التقرير العام للندوة الوطنية

حضرات السيدات والسادة،

نظم المجلس الأعلى بشراكة مع المديرية العامة للضرائب ندوة علمية حول موضوع: «الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي» يومي الرابع والخامس من شهر فبراير سنة 2011 بفندق رياض بارك بمراكش، شارك فيها رؤساء الغرف بالمجلس الأعلى ومسؤولو وقضاة مختلف محاكم المملكة وكبار أطر المديرية العامة للضرائب بحضور عدد من المهتمين من محامين وموثقين وخبراء وأساتذة جامعيين.

افتتحت الندوة بتلاوة آيات بينات من الذكر الحكيم ثم تلا الحاضرون الفاتحة ترحما على روح المغفور له عبد الاله بنبراهيم مدير الوعاء والتحصيل والشؤون القانونية ثم تناول الكلمة الأستاذ النقيب محمد الطيب الناصري وزير العدل، عبر عن سعادته واعتزازه بحضوره أشغال هذه التظاهرة العلمية الهامة، ثم تطرق لموضوع الندوة الذي يتجلى في خصوصية المنازعات الضريبية وفي طبيعة الصلاحيات التي يتوفر عليها القاضي الإداري وهو بصدد الفصل فيها. مما يستدعي التزامه بمنهجية رصينة قوامها التوفيق بين غاية ضمان حق الدولة في توفير الموارد المالية اللازمة، وغاية ضمان تحقيق مبدأي المساواة والإنصاف في تحمل العبء الضريبي لدى الملزم. وهو ما يجعل القاضي الإداري مساهما فعلا في استتباب الأمن القانوني والقضائي والعدالة الضريبية.

وقد ركز السيد وزير العدل في كلمته هذه على الطبيعة التقنية والإجرائية للنصوص الضريبية التي تجعل من المنازعات الجبائية منازعات متميزة بتشعبها

وغموضها أحيانا، الأمر الذي يطرح إشكالات قانونية وعملية في التطبيق يرجع أمر الفصل فيها للقضاء الإداري الذي أبان في هذا الصدد على كفاءة عالية في إطار ما تعرفه المادة الإدارية من ثوابت منها: التفسير الضيق للقانون الجبائي، تفسير الشك لصالح الملزم، تحميل الإدارة عبء إثبات الواقعة المنشئة للضريبة وصحة سلوك فرضها أو تصحيح وعائها، عدم رجعية القوانين، قاعدة لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص القانون، استبعاد أسلوب القياس في المجال الضريبي، وإيجابية دور القاضي في مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أو مسطرة مراجعتها.

ثم أشار إلى أن إحداث محاكم استئناف إدارية سنة 2006، واضطلاع هذه الأخيرة بدورها قد أغنى وسيغني الاجتهاد القضائي في المادة الجبائية باعتباره مرجعا تسترشد به إدارة الضرائب في الارتقاء بمستوى أدائها طبقا للنهج الذي رسمه صاحب الجلالة حفظه الله في خطابه بتاريخ 15 دجنبر 1999.

ثم تناول الكلمة السيد مصطفى فارس الرئيس الأول للمجلس الأعلى رحب فيها بالسيد وزير العدل وبجميع المشاركين في هذه الندوة التي اعتبرها ثمرة تعاون بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب منوها بالمناسبة بمديرها العام على ما أبداه من تعاون لتنظيم هذه الندوة التي تأتي استمرارا لندوات يعقدها المجلس الأعلى مع باقي الفاعلين في الحقل الوطني والدولي لترسيخ دولة الحق والقانون عملا بالتوجهات الملكية السامية.

وركز السيد الرئيس الأول في كلمته على أهمية الموضوع الذي تناوله هذه التظاهرة العلمية، انطلاقا من دور الضريبة كأهم مورد للخزينة العامة، خاصة في وقت تنفتح فيه بلادنا على العالم الخارجي. وفي هذا السياق أشار إلى كثرة التعديلات التي يعرفها التشريع الجبائي وتشتت نصوصه وغموض بعضها أحيانا، مما يجعل النزاعات بين الإدارة والملزمين في تزايد مستمر، حيث تجاوز عدد القضايا الراجعة أمام محاكم المملكة بهذا الخصوص 7000 قضية وهو ما يبرز

الدور الهام للقضاء الإداري في تجاوز ثغرات النصوص واستخراج المبادئ واستكشاف روح التشريع .

ثم أضاف السيد الرئيس الأول بأن لقاء اليوم مناسبة لتدليل الخلافات وتقريب وجهات النظر بشأن جملة من المواضيع البالغة الأهمية مستعرضا بهذا الخصوص محاور الندوة التي شملت العمل القضائي في المجال الضريبي أولا، والإثبات والتحقيق في المنازعات الجبائية ثانيا، ومسطرة فرض الضريبة وتصحيحها ثالثا، ثم منازعات التحصيل رابعا. وبالمناسبة دعا السيد الرئيس الأول إلى خلق لجنة مكونة من قضاة ومحامين ورجال إدارة وخبراء ومهتمين بهدف بلورة نتائج هذا اللقاء وإيجاد الحلول لما قد يستجد من إشكالات.

ثم تفضل السيد مصطفى مداح الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى بكلمة أبرز فيها أهمية الندوة من خلال صلتها بقضايا يعتبر القضاء الإداري مطالبا فيها بالتوفيق بين الحق العام والحق الخاص، واحترام فصل السلط من غير قطيعة مع باقي المكونات الإدارية للدولة. مما يدعو إلى الانفتاح على باقي الفاعلين رغبة في تكريس مبادئ العدل والإنصاف. معتبرا أن هذا الانفتاح يصبح ضروريا عندما يتعلق الأمر بإدارة كالمديرية العامة للضرائب، وذلك بالنظر إلى أهمية الضريبة كمورد أساسي لخزينة الدولة وكمادة دينامية بحكم كثرة التعديلات في تشريعاتها وتشتت نصوصها وقلة الأبحاث فيها بالمقارنة مع غيرها من المواد القانونية، إضافة إلى أن الأنظمة الضريبية يغلب عليها الطابع التقني الذي يجعلها حكرا على المتمرسين من قضاة وأطر إدارية. وخلص السيد الوكيل العام إلى أن هذا اللقاء سيفضي يقينا إلى نتائج مرضية تفي بالجواب عن كل التساؤلات والإشكالات المعروضة للمناقشة.

ثم تفضل السيد عبد اللطيف زغنون المدير العام للمديرية العامة للضرائب بإلقاء كلمة أشار في مستهلها إلى الحيز المهم الذي تحتله المنازعة الضريبية ضمن أشغال القضاء الإداري، وما تشكله من مجال خصب للنقاش الفقهي

والقضائي، وأن القضاء الإداري في بلادنا قد راكم مجموعة من الاجتهادات القضائية في مجال المنازعة الضريبية جعلت منه شريكا فعليا في صناعة القرار الضريبي وحاميا لحقوق الملزم ومصالح الخزينة. ثم أوضح أن التحديات التي يفرضها تمويل خزينة الدولة في سبيل تمويل المشاريع التنموية الكبرى التي تتم بمبادرة من صاحب الجلالة نصره الله وأيده، تتطلب مساهمة الجميع في تحمل التكاليف العامة علما بأن الوفاء بالالتزامات الضريبية أصبح من الركائز الأساسية للمواطنة الحقة. ولعل في اجتهاد المجلس الأعلى في المادة الضريبية ما يكشف عن الدور البيداغوجي للأحكام والقرارات. وأشار السيد المدير العام في هذا الصدد إلى أن حصول بعض الإخلالات في القرارات الضريبية لا يعني فسح المجال للملزم في الإفلات من الالتزام الضريبي الذي يعتبر من أهم التزامات المواطنة والتي يعمل القضاء على حمايتها طبقا للتوجيهات الملكية المستلهمة من الخطاب السامي بتاريخ 8 أكتوبر 2010 بمناسبة افتتاح الدورة الأولى للسنة التشريعية.

ثم أوضح السيد المدير العام أن تطوير المنظومة القانونية للضريبة انطلقا من سنة 2005 بإصدار كتاب المساطر الجبائية ثم كتاب الوعاء والتحصيل وإصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007 وضع حدا نسييا للشكوك الذي كان يعرفه تشريع الضريبة. وفي ذات السياق جاء قانون المالية لسنة 2011 ليزيح شيئا من الغموض في جملة من النقاط التي كانت في حاجة إلى التوضيح. كما تعمل الإدارة على إعداد دورية تفسيرية لجميع مقتضيات المدونة العامة للضرائب. ودعم التواصل مع مختلف الملزمين عن طريق فتح بوابتها الإلكترونية وتضمينها مختلف النصوص الضريبية والدوريات التفسيرية والأجوبة على مختلف أسئلة الملزمين. وفي ذات السياق تم إحداث نظامي الإقرار والأداء الإلكترونيين فضلا عن إعادة هيكلة الإدارة في إطار سياسة القرب وبلورة التواصل مع جميع الجهات المعنية وعلى رأسها القضاء الذي يحظى باحترام كبير من طرف إدارة الضرائب.

وفي الأخير عبر السيد المدير العام عن أمله في أن تحقق هذه الندوة الغايات المتوخاة منها وختم كلمته بتجديد الشكر لكل من السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى والسيد الوكيل العام الملك لديه.

وتطبيقا لبرنامج الندوة جرت مناقشة محور جلستها الصباحية لليوم الأول الخاصة بالعمل القضائي في المنازعات الجبائية برئاسة الأستاذة الباتول الناصري رئيسة غرفة بالمجلس الأعلى. وقد شمل هذا المحور المداخلات التالية :

(1) مداخلة الأستاذ محمد محجوبي المستشار بالمجلس الأعلى والتي عالجت بنوع من الدقة والتفصيل : «الأسباب المبررة للنقض في المنازعات الضريبية على ضوء قرارات المجلس الأعلى»، حيث تطرق المتدخل إلى أسباب النقض المبنية على انعدام التعليل أو نقصانه أو فساده مستدلا في ذلك بمجموعة من المبادئ التي كرسها المجلس الأعلى في هذا الموضوع. ثم إلى أسباب النقض المبنية على مخالفة القانون والتي تنصرف إلى الخطأ في تطبيق النص القانوني أو في تفسيره مستندا في ذلك إلى عدة قرارات قضائية صادرة في هذا الشأن ومثالها ما تعلق بسوء تطبيق الفصول 142، 134 و 512 من قانون المسطرة المدنية والمادتين 26 و 27 من القانون المتعلق بالضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، والمادتين 19 و 20 من القانون المنظم للضريبة الحضرية. ثم أشار في نهاية عرضه إلى أن المجلس الأعلى غالبا ما يثير سبب النقض بصورة تلقائية كلما تعلق الأمر بمخالفة القرار المطعون فيه لمسألة لها ارتباط بالنظام العام كما هو الحال في خرق قواعد الاختصاص النوعي.

(2) مداخلة الأستاذ محمد الشريفي المدير الجهوي للضرائب بمكناس تحت عنوان : «الطرق البديلة لتسوية المنازعات الجبائية» التي أبرز في مستهلها أهمية المنازعة الإدارية في حل النزاعات الجبائية سواء خلال مرحلة الطعن الإداري أو بمناسبة الطعن أمام اللجان الضريبية انطلاقا من خصائصها ومزاياها بالنسبة للإدارة والملزم على حد سواء، أوفي مركزها كدرجة من درجات الحوار

الفعال بين الفريقين، وكيفية تعامل القضاء معها. وقد استدعى البحث في هذه النقط تقسيمه إلى محورين اثنين، إذ تطرق المتدخل في المحور الأول للمطالبة الإدارية من حيث إطارها القانوني، ومن حيث نطاق تطبيقها، وكيفية تعامل القضاء معها وتعرض بهذا الخصوص لموقف القضاء من إلزامية المطالبة أمام الإدارة فأوضح أن العمل القضائي استقر على قبول الدعوى ولو لم تسبقها أية مطالبة وذلك في حالة عدم احترام الإدارة لمسطرة الفرض الضريبي، وعند المنازعة في مبدأ الضريبة، وفي حالة التمسك بالتقادم. وأبرز في ذات السياق توجهات القضاء بخصوص آجال المطالبة الإدارية مشيراً إلى استقراره حول مبدأ قبول الطعن ولو قبل انصرام أجل ستة أشهر الممنوح للإدارة، وحول قاعدة قبول الطعن خارج الأجل متى دخلت الإدارة في حوار مع الملزم من أجل البت في شكايته. وخلص في نهاية هذا المحور إلى عرض أهم مزايا المطالبة الإدارية بالنسبة للإدارة والملزم والمحكمة.

أما المحور الثاني فقد خصصه المتدخل للمنازعة أمام اللجان الضريبية، إذ أبرز الدور المهم للجان الضريبية الذي يتجلى في وساطتها لتسوية المنازعات الجبائية المتميزة بالسرعة في البت في النزاعات، وفي إشراكها لعدة فعاليات من قطاعات مهنية مختلفة، وفي الاستعانة بذوي الخبرة بغرض التوصل إلى حل عادل ومنصف للمنازعة المعروضة عليها مشيراً إلى أنها تختص بالبت في المسائل الواقعية دون القانونية في إطار مسطرة تهتم بتعليل المقررات وتسببها. وفي الختام استعرض المتدخل جملة من الأمثلة بين من خلالها وجه تعامل القضاء مع مقررات اللجان الضريبية ليخلص إلى أنه على الرغم من أهمية المنازعة الإدارية فإنها لا تشكل منافساً للقضاء الذي تبقى له الولاية العامة في البت في المنازعات الضريبية على نحو يحقق الضمانة المقررة لطرفيها.

(3) مداخلة الأستاذ عبد المعطي القدوري المستشار بالمحكمة الإدارية بأكا دير تحت عنوان : « الرقابة القضائية على العمل الضريبي ».

4) مداخلة الأستاذ محمد السباعي المدير الجهوي للضرائب بالرباط بعنوان: «مدى مساهمة العمل القضائي في خلق توازن بين حقوق الملزم وواجباته» والتي تسأل فيها حول أي حد استطاع القضاء أن يوازن بين حقوق الملزم وواجباته مع العلم أن هناك ملزماً يقوم بواجباته تجاه الإدارة وملزماً لا يقوم بواجباته وتسأل عمن يستحق الحماية.

فأما بالنسبة للملزم المخل بالتزاماته كلياً فقد استعرض المتدخل أمثلة حية تتعلق بملزمين لم يقدموا أي تصريح أو لم يعلموا الإدارة بمقر سكنهم، ومع ذلك قررت المحاكم إلغاء الضريبة بالتقادم في حقهم وفوتت على الإدارة فرصة إعادة الأمور إلى مجراها الطبيعي ومساءلة الملزم عن الإخلال بواجبه.

أما بالنسبة للملزم الذي يدلي بالإقرار ومع ذلك يرفض الخضوع للمراقبة فقد تطرق المتدخل إلى الفرض التلقائي للضريبة الذي يعتمد على ما تتوفر عليه الإدارة من معطيات في إطار المادة 229 من مدونة الضرائب مادام الملزم رفض تقديم وثائق محاسبية، وومن هذه المعطيات الحساب البنكي للملزم. غير أن القضاء ذهب إلى أنه لا يمكن إقامة الصلة بين الحساب البنكي الشخصي والنشاط المهني للملزم. وإن الإدارة هي التي يجب أن تتحمل عبء الإثبات.

وفي الأخير تطرق المتدخل إلى ظاهرة الإثراء بلا سبب على حساب الخزينة في الحالات التي لا تؤدي فيها المبالغ المقتطعة في المنع أو الضريبة على القيمة المضافة المستخلصة.

5) مداخلة الأستاذ الحسن الكاسم الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء بعنوان: «اختصاصات اللجنة الوطنية والمسطرة وطبيعة القرارات الصادرة عنها» وقد ارتأى المتدخل تقسيم عرضه إلى أربعة أقسام حيث تطرق في الأول لتركيب اللجنة الوطنية للطعون الضريبية. وتناول في الثاني اختصاص اللجنة الوطنية والمسطرة المتبعة أمامها. ثم عالج في الثالث قرارات اللجنة الوطنية وما ينبغي التقيد به من شروط في إصدارها انطلاقاً مما تقتضيه المادة 226 من المدونة

العامة للضرائب، وما كرسه القضاء الإداري بهذا الخصوص. وأما القسم الرابع والأخير فقد انفرد بالبحث في طبيعة القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية وخلص إلى أنها ذات طبيعة إدارية محضة وليست قضائية.

أما محور الجلسة المسائية الأولى من نفس اليوم فقد خصصت للإثبات والتحقيق في المنازعات الجبائية برئاسة الأستاذ عمر الريسوني نائب المدير المكلف بالمراقبة بالمديرية العامة للضرائب. وقد شمل هذا المحور:

(1) مداخلة الأستاذ بوشعيب البوعمرى رئيس غرفة بالمجلس الأعلى تحت عنوان: «الإثبات في الميدان الضريبي» حيث تطرق بنوع من التركيز إلى الوقائع التي يلزم إثباتها باعتبارها جوهر المنازعة الضريبية ومنها على سبيل المثال الواقعة المنشئة للضريبة، وتقادم حق الإدارة في الضريبة، ومسألة الإعفاء من الضريبة، ومسطرة تصحيح الفرض الضريبي، وتحديد الوعاء الضريبي. ثم عرض بشكل مفصل لعبء الإثبات في النزاعات الضريبية فأوضح بأنه يختلف باختلاف موضوع المنازعة وضرب لذلك أمثلة تعلقت بعبء إثبات الواقعة المنشئة للضريبة الذي يقع على عاتق الإدارة، وعبء إثبات الإعفاء من الضريبة الذي يتحمله الملمزم بها. أما عن وسائل الإثبات، فقد أوضح أن الإدارة حرة في تبرير ادعاءاتها بينما الملمزم مقيد بوسائل الإثبات المنصوص عليها قانوناً. وركز في هذا المجال على وسائل الإثبات في إطار المحاسبة ووسائل الإثبات خارج إطار المحاسبة والتي تشمل بعض المستندات الكتابية والمحاضر المنجزة من طرف الإدارة والقرائن.

(2) مداخلة الأستاذ عبد الرحمان أبليل رئيس مصلحة الشؤون القضائية بالمديرية العامة للضرائب وتتعلق بـ «خصوصيات الخبرة في الدعوى الضريبية» تميزت بتحليل مبني على إحصائيات أبانت أن اللجوء إلى الخبرة في قضايا الطعن في مقررات اللجان فاقت 95 بالمائة ولاحظ من خلال دراسته لهذه القضايا ما يلي:

- أن الخبرة غالبا ما تأخذ بوثائق قدمت لها لأول مرة .
- أن الخبرة أصبحت وسيلة للإثبات ذات أثر تقريري بدل أن تكون ذات طبيعة استشارية ، وسيلة للتحقيق .
- أن بعض الملزمين يلجئون إلى إنكار توقيعاتهم على التصريح فتأمر المحكمة بإجراء خبرة تفضي إلى إلغاء التصريح مما يشجع سيئي النية على إنكار توقيعاتهم بصورة كيدية .

أما في ما يتعلق بتعيين الخبير فقد أثار المتدخل بعض الملاحظات منها أن بعض الخبراء لا يستجيبون للمواصفات المطلوبة في المادة 242 من مدونة الضرائب . كما لاحظ أن بعض الخبراء هم أنفسهم موضوع منازعة جبائية ومع ذلك ترفض المحكمة التجريح فيهم .

وفي معرض ذكره لصلاحيات الخبير لا حظ المتدخل أنه غالبا ما تسند لهم صلاحيات واسعة أنه من الصعوبة بمكان التمييز بين المسائل القانونية والمسائل الواقعية لذا يجب تحديد مهمة الخبير بدقة .

ومن جهة ثانية لاحظ أن الخبير لا يلتزم بمبدأ التواضعية بحيث يقرر في وثائق دون إحالتها على الطرف الآخر لإبداء الرأي فيها ومع ذلك يتم اعتماد مستنتجات الخبرة جملة وتفصيلا على الرغم من عيوبها .

3) مداخلة الأستاذ خالد زعزوع المدير الإقليمي للضرائب بالدار البيضاء تحت عنوان: «إعادة تقدير أساس الضريبة» وقد شملت ثلاثة محاور المحور الأول عالج مراجعة القيمة الإيجارية (الرسم المهني) حيث عرض فيه المتدخل لتعريف القيمة الإيجارية كأساس لفرض الرسم المهني مبرزا صفاتها المحددة في أنها سنوية وإجمالية وعادية وحالية وطرق تحديدها إما بواسطة عقود الإيجار أو الكراء وإما عن طريق المقارنة أو عن طريق التقييم المباشر مركزا في كل ذلك على صفتي «العادية و»الحالية» .

أما المحور الثاني فتناول تقييم القيمة التجارية للعقار إذ إن للإدارة صلاحية تقييم القيمة التجارية للعقار كلما بدا لها أن القيمة المصرح بها لا تطابق القيمة الحقيقية في السوق يوم المعاملة. غير أن رفض الملزم لهذا التقييم ينقل النزاع إلى القضاء الذي غالبا ما يفصل في الأمر بعد الاستعانة بذوي الخبرة.

وفي المحور الثالث عالج المتدخل إعادة تقدير رقم الأعمال على إثر استبعاد المحاسبة، واستعرض حالات التشكيك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة. ثم تطرق في الأخير للمنازعات المتعلقة بإعادة تقدير رقم الأعمال.

وخصص محور الجلسة المسائية من نفس اليوم لمعالجة مساطر فرض وتصحيح الضريبة وترأسها الأستاذ أحمد حنين رئيس غرفة بالمجلس الأعلى وقد أحتوى هذا المحور على المداخلات التالية :

1) مداخلة الأستاذ حسن بيوض وكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية بكرسيف
في موضوع: «تجريم التهرب الضريبي» الذي اعتمد فيه منهجا تحليليا بين من خلاله البعد التاريخي لمبدأ فرض الضريبة، والبعد الأخلاقي للفرد في تحملها، وأبرز جملة من العوامل التي كانت وراء تحايل الفرد في أداء الضريبة موضحا وجه الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي. ثم أشار إلى المرجع التشريعي في تجريم التهرب الضريبي في المغرب الذي يعتبر قانون المالية لسنة 1996-1997 أهم مكوناته. وقد عرض المتدخل لمضمون هذا التشريع الذي عاب عليه في حصر تطبيقه على أنواع محددة من الضرائب (الضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة). ولاحظ أن الجزاء المقرر عن فعل التهرب الضريبي ينحصر في الغرامة ولا يرقى إلى العقوبة السالبة للحرية إلا في حالة العود بالنسبة للشخص الطبيعي. وفي الشق الثاني من الموضوع تطرق المتدخل للعناصر المكونة لجريمة التهرب الضريبي مشيرا إلى إشكالية عدم اعتبار حسن نية المتهم في الحالة الموجبة لتطبيق العقوبة السالبة للحرية. وفي الختام تقدم بعدة اقتراحات ترمي إلى دعم مبدأ الزجر الضريبي.

2) مداخلة الأستاذ إبراهيم الشيكرو نائب المدير المكلف بالتشريع والدراسات والتعاون الدولي بالمديرية العامة للضرائب تحت عنوان: «الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي» وقد شمل هذا البحث محورين أساسيين خصص أولهما للحديث عن الإخلالات ذات الأثر المنصوص عليه في القانون حيث تطرق إلى الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي وهي عدم التزام الإدارة بأجل 15 يوما قبل الشروع في فحص المحاسبة وعدم احترام أجل 60 يوما بالنسبة للرسالة الثانية المفروض تبليغها إلى الملتزم بعد رده على الرسالة الأولى في إطار المسطرة التوجيهية. وأشار إلى أن المشرع قد أكد على أن البطلان يطال مسطرة التصحيح ولا يطال فرض الضريبة. وفي ما يخص آثار إلغاء مسطرة التصحيح طرح تساؤلات حول كون الإلغاء مطلقاً أم نسبياً ورأى أن لا مانع من إعادة المسطرة، شريطة أن لا يترتب عليها تغيير أسس الضريبة المحددة في إطار المسطرة الأولى

وفي حالة إعادة المسطرة تساءل هل يصح الرجوع إلى كل السنوات التي شملتها عملية الفحص أم الاقتصار على السنوات التي لم يشملها التقادم ورأى أنه لا يوجد ما يمنع من إعادة المسطرة من جديد، شريطة تطبيق هذه المسطرة على السنوات التي لم يطلها التقادم أما بالنسبة للتقادم فتساءل هل يؤخذ بعين الاعتبار مدة انقطاعه وإيقافه تبعاً على التوالي لرسالة الفحص الأولى وطلب الطعن أمام اللجنة المحلية المقدم من طرف الملتزم واعتبر أن القانون الجبائي نفسه لما رتب بطلان المسطرة لم يربط بطلان الأثر القانوني لأي إجراء صحيح متعلق بها.

وخصص المحور الثاني للحديث عن الحالات التي لم يتم التنقيص على جزاء في شأنها ومن بينها :

1 - إلغاء الضريبة بعلة الشروع في فحص المحاسبة في تاريخ أتى بعد اليوم السادس عشر الموالي لتبليغ الإشعار بالفحص.

2 - إلغاء مسطرة التصحيح بعلة عدم إثبات الإدارة كونها شرعت في عملية الفحص بعد انصرام 15 يوما على تبليغ الإشعار بالفحص.

3 - إلغاء الضريبة بعلة عدم استدعاء الملتزم للدفاع عن نفسه أثناء جلسات اللجنة الوطنية للطعون الضريبية.

4 - بطلان الضريبة بعلة عدم سلوك مسطرة فحص المحاسبة عوض مسطرة الفرض التلقائي عندما يتبين للإدارة أن الملتزم حقق رقم معاملات يفوق مليون درهم والذي يجعله لا يخضع للضريبة حسب النظام الجزافي.

3) مداخلة الأستاذ رضى التايدي المستشار بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عنوانها: «دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011» وقد شمل هذا البحث محورين أساسيين خصص أولهما للحديث عن الآليات الجوهرية لعملية التصحيح والتي تتحدد في مسطرتي فحص المحاسبة وفحص مجموع الوضعية الجبائية للملتزم. بينما خصص ثانيهما لإشكالية الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من حيث المسطرة ومن حيث الآثار. وقد تخللت البحث تساؤلات وآراء وحلول انطلاقا من المقتضيات التشريعية المنظمة لمسطرة التصحيح الضريبي وما كرسه القضاء الإداري من اجتهادات في الموضوع.

أما اليوم الثاني للندوة فقد انفرد بمحور واحد في الجلسة الصباحية خصصت برئاسة الأستاذ إبراهيم الكتاني المدير المكلف بالتشريع والدراسات والتعاون الدولي لموضوع منازعات التحصيل واشتمل هذا المحور على المداخلات التالية:

1) مداخلة الأستاذ مصطفى التراب الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف بالدار البيضاء بموضوع تحت عنوان: «أي تطور للقضاء الاستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية» حيث تمحور عرضه حول مجموعة من النقاط همت على الخصوص مجال تدخل قاضي المستعجلات الإداري في المنازعات الجبائية،

وشروط انعقاد اختصاصه للنظر في طلب الإجراء الوقي المتعلق بإيقاف تنفيذ الأمر بالتحصيل، ومدى هذا الاختصاص في وقف مسطرة الإكراه البدني في حق الملزم، ثم تنفيذ الإدارة الجبائية للأمر الاستعجالي الصادر في مواجهتها.

(2) مداخلة الأستاذ محمد بنعزي رئيس مصلحة التحصيل بالمديرية العامة للضرائب حول: «وقف تنفيذ إجراءات استخلاص الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب» وقد تعرض فيها بشكل مركز ومفصل لجملة من الإشكالات حول مسطرة وقف تنفيذ إجراءات استخلاص الدين الضريبي وما إذا كانت تحكمها مقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية أو مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب مشيراً إلى أنه يرجح فكرة تطبيق مقتضيات الفصل 242 أعلاه باعتبارها ضماناً لحماية الدين الضريبي.

(3) مداخلة الأستاذ محمد القصري الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في موضوع: «نماذج من الإشكالات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي» وقد تعرضت هذه المداخلة بنوع من التفصيل للنقط التالية:

- حجز الأصل التجاري في إطار استخلاص الدين العمومي.
- حجز العقار في إطار استخلاص الدين الضريبي.
- الإشكالات المثارة مسطرة الإشعار للغير الحائز.
- الإشكالات القانونية والعملية المتعلقة بالإكراه البدني أمام القضاء الاستعجالي.
- الإشكالات المثارة بشأن تحصيل الدين العمومي في إطار صعوبة المقاول.
- طبيعة الامتياز المخول للخزينة العامة، حدوده ومجالاته، وهل يتعلق بالمنقول أم يمتد إلى العقار؟

(4) مداخلة الأستاذ محمد نميري الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش تحت عنوان: «الإشعار للغير الحائز أية فعالية» عالج المتدخل في هذا الموضوع جملة من الإشكالات توزعت على أربعة مباحث، تناول أولها مجال تطبيق إجراء الأمر بالإشعار للغير الحائز وما يعرفه من إشكالات ذات صلة بمفهوم الغير انطلاقاً من مقتضى المادة 101 من مدونة التحصيل مع عرض في ذات السياق لمميزات الديون موضع الإشعار للغير الحائز. وعالج ثانيهما شكليات هذا الإشعار مع قدر من التركيز حول إشكالية التبليغ وأنواعه وآثاره. أما البحث الثالث فقد تطرق فيه الباحث لمسألة الحجز على الحسابات البنكية ومنها الحسابات الجارية وحساب الودائع. وانفرد المبحث الرابع بمعالجة مسألة الطعن في الإشعار للغير الحائز حيث تطرق فيه المتدخل للمطالبة الإدارية والمطالبة القضائية بين القضاء الاستعجالي وقضاء الموضوع.

(5) مداخلة الأستاذ خالد عبد الغني رئيس المصلحة الجهوية للشؤون القضائية وتبع الطعون أمام اللجنة المحلية بالدار البيضاء حول: «ضمانات التحصيل» وقد تضمنت مبحثين اثنين تناول أولهما مكانة الدين الضريبي في القانون الجبائي، بينما عالج ثانيهما الوسائل الواقعية والقانونية لحماية الدين الضريبي. ولإبراز مركز الدين الضريبي في القانون الجبائي ركز المتدخل على القوة التنفيذية لهذا الدين باعتبارها مستمدة من عدة مصادر منها القانون ومنها الإجراءات المسطرية الإدارية التي تسبق التحصيل. كما ركز على مظاهر هذه المكانة في مسطرة الإشعار للغير الحائز وفي هذا الصدد أشار إلى جملة من أوجه الاختلاف بين هذا الإجراء والحجز لدى الغير من حيث صياغة النصوص المتعلقة بهما ومن حيث كيفية ممارسة كل منهما.

وبخصوص الوسائل الواقعية والقانونية لحماية الدين الضريبي تطرق المتدخل لمبدأ حماية الدين الضريبي من التقادم والإجراءات المختلفة لقطع التقادم ومبدأ إشراك الجميع في تحصيل الدين الضريبي والذي يتجلى من خلال اعتبار هذا

الدين واقعات تحت مسؤولية الجميع ومتابعة مسيري الشركات. وخلص المتدخل في نهاية عرضه إلى أن النصوص القانونية الخاصة بالتحصيل وما تتميز به من خصوصية تشكل في جوهرها ضمانا لتحصيل الدين الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى أن محاور هذه الندوة تميزت بالعديد من المداخلات والمناقشات والتعليقات المستفيضة.

وفي الجلسة الختامية استعرض المقرر العام خلاصات العروض والمناقشات وما أسفرت عنه الندوة من نتائج ومقترحات تم حصرها فيما يلي:

- إحداث لجنة مشتركة بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب تجتمع مرتين في السنة خلال شهري يناير ويونيو يعين أعضاؤها ويوم انعقادها بقرار مشترك للسيدان الرئيس الأول للمجلس الأعلى والمدير العام للضرائب تتولى مهمة رصد مختلف الصعوبات العملية في المادة الجبائية.

- إعداد اقتراح تشريعي من أجل جعل مقتضيات المدونة العامة للضرائب أكثر انسجاما وتكاملا بشكل يزيل ما قد يكتنف بنودها من قصور، ويضمن التوازن بين المركز المالي للملزم وحقوق الخزينة العامة.

- إعداد اقتراح تشريعي لجعل النصوص القانونية ذات الصلة بمدونة التحصيل منسجمة معها.

- العمل على استحداث إجراءات خاصة للتحقيق والإثبات في الدعاوى الجبائية وعاء وتحصيلا.

الكلمات الختامية

كلمة السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى

مصطفى فارس

بسم الله الرحمن الرحيم
والصلاة والسلام على سيد المرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين

السيد الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى؛
السيد المدير العام للمديرية العامة للضرائب؛
الحضور الكريم؛

لقد أوضح صاحب الجلالة أيده الله ونصره في خطابه يوم العشرين من غشت 2009، بأن العمل على توطيد الثقة والمصداقية في قضاء فعال ومنصف، باعتباره حصنا منيعا لدولة الحق، وعمادا للأمن القضائي، والحكمة الجيدة ومحفزا للتنمية، وتأهيله ليواكب التحولات الوطنية والدولية، ويستجيب لمتطلبات عدالة القرن الحادي والعشرين، ليشكل ورشا شاقا وطويلا يتطلب تعبئة شاملة لا تقتصر على أسرة القضاء والعدالة، وإنما تشمل كافة المؤسسات والفعاليات وكل المواطنين.

من هذا المنطلق، وسعيا وراء تحقيق هذه الطموحات الراقية والغايات النبيلة، يأتي تنظيم هذه الندوة الوطنية المشتركة بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب، لمعالجة جملة من الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي. إشكالات تمتد بصلاتها إلى الاقتصاد العام للبلاد، وإلى الذمة المالية للفرد على حد سواء، وتنطوي في مجملها على أبعاد اقتصادية، واجتماعية، وأمنية تولد

لدى المواطن حساسية خاصة تجاه المؤسسة الضريبية، فتتخذ في الواقع شكل منازعات متنوعة المواضيع ومتشعبة الإجراءات، مما يجعل مسؤولية القضاء في التصدي لها كبيرة وشاقة. فالحرص على المصلحة العامة للبلاد في إطار السياسة الضريبية المرسومة من جهة، وضمان حقوق الأفراد وحماية مصالحهم المالية من جهة أخرى، يتطلب حكمة فائقة، وبصيرة عالية للبت في هذا النوع من القضايا.

ولقد حرصنا بمشاركة إخواننا في المديرية العامة للضرائب على أن تتناول هذه الندوة بالبحث والتنقيب الإشكالات القانونية والعملية التي يبدو من خلال الممارسات العملية على مستوى قضاء الموضوع وقضاء القانون، لأنها في حاجة إلى تدليل الصعاب لمعالجتها، وتوحيد الرأي بشأنها. ولعل ندوتنا هاته قد تغلبت على الكثير منها، فالمداخلات كانت متميزة واقتрحت الحلول للعديد من الإشكالات المطروحة بشكل فعال، والمناقشات كانت غنية وبينت المستوى الرفيع الذي تميز به المشاركون في هذا اللقاء العلمي الرفيع.

نعم لقد حققت هذه الندوة هدفها، ويبقى أمامنا بلورة ما تمخضت عنه إلى الواقع العملي، وما مقترحنا بتشكيل لجنة للمتابعة مكونة من جميع المهتمين إلا لتحقيق ذلك.

أختتم كلمتي بتوجيه الشكر لكم جميعا على مشاركتكم القيمة وأملّي أن يزداد تعاون المجلس الأعلى والإدارة العامة للضرائب لما فيه خير الوطن والمواطنين حتى نكون عند حسن ظن عاهل البلاد المفدى جلاله الملك محمد السادس نصره الله وأيده.

والسلام عليكم ورحمة الله تبارك وتعالى

كلمة السيد المدير العام لإدارة الضرائب

عبد اللطيف زغنون

السيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى المحترم
السيد الوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى المحترم
السادة الرؤساء الأولين لمحاكم الاستئناف ورئيسي محكمتي الاستئناف الإدارية
المحترمين
السادة والسيدات رؤساء المحاكم الإدارية المحترمين
السيد رئيس اللجنة الوطنية المحترم
السادة والسيدات المستشارين والقضاة المحترمين
السادة والسيدات المحامون المحترمين
السادة والسيدات الموثقون المحترمين
السادة والسيدات الخبراء المحترمين .
أيها الحضور الكريم ،

لقد شكلت هذه الندوة، دون شك، فضاءا لتوسيع دائرة الحوار البناء والنقاش الجاد بين رجال القضاء من جهة، والعاملين بالإدارة الضريبية، وكذا بعض الهيئات المهمة بالقانون الضريبي من محامين وموثقين وخبراء من جهة أخرى، حول مجموعة من المواضيع القانونية التي يطرحها القانون الضريبي .

فعلى مدى يومين، توالى المداخلات والعروض المتميزة التي أعقبها نقاش علمي بناء يصبو إلى إعطاء النص التشريعي الخاص بالجبايات مدلوله الحقيقي الذي ينسجم مع إرادة المشرع .

إننا نعتبر أن القانون الضريبي في بلادنا التي اختارت الانفتاح على الخارج، وأبرمت عقود شراكة مع دول أخرى، وتراهن على جلب الاستثمار يجب أن يكون لها قانون ضريبي يبنى على نفس الأسس المعمول بها في الدول المتقدمة والديمقراطية، والمتسم بالحفاظ على التوازن بين حقوق الملزمين بالضريبة وحقوق الخزينة.

وهذا العمل يتطلب بالنظر لأهميته وجسامته، توسيع دائرة المشورة فيه، وتجميع كافة الجهود والطاقات، بالنظر لأبعاده المباشرة المتصلة بجميع دوايب الحركة الاقتصادية في البلاد من جهة أولى وبجميع فروع القانون الأخرى من قانون مدني وتجاري ومالي ومحاسباتي وقضائي من جهة ثانية.

إن التوصيات المهمة المنبثقة عن هذه الندوة المباركة والناجحة بكل المقاييس، لتحتاج منا جميعا السهر على تتبع تنفيذها وصياغتها لتكون جاهزة لاقتراح إدراجها في القوانين المالية المقبلة.

وقبل أن أختم هذه الكلمة، أود أن أجدد تشكراتي الصادقة للسيد الرئيس الأول للمجلس الأعلى والسيد الوكيل العام للملك لديه، والسادة المسؤولين القضائيين والسيدات والسادة المستشارين والقضاة الذين شرفوا هذه الندوة بحضورهم الكريم وإسهاماتهم القيمة.

كما أود أن أعرب عن عرفاني الكبير لأعضاء اللجنة المنظمة على انخراطها الكامل في إنجاح هذا اللقاء، وإلى جميع المشاركين وبصفة خاصة المتدخلين منهم عن طريق العروض أو الذين ساهموا في إثراء هذا النقاش الرصين والبناء.

وختاما أتمنى أن تتكرر مثل هذه التظاهرة لتصبح تقليدا نلتقي فيه لتبادل الرؤى وتوحيد المفاهيم.

وفقنا الله لما فيه خير هذه البلاد تحت القيادة الرشيدة لصاحب الجلالة محمد السادس نصره الله وأيده.

