جامعة مولاي إسماعيل
كلية العلوم القانونية والاقتصادية
والاجتماعية
مكناس

رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات

تحت عنوان:

طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي:محاولة في التحليل.

من إعداد الطالب الباحث:
كريم لحمين

تحت إشـــــــراف:
الدكتور: المصطفى معمر

أعضاء لجنة المناقشة :

الدكتور:المصطفى معمر..... رئيسا

الدكتور: خالد الغازي.....عضوا.

الدكتور: امحمد اقزيبر.....عضوا

السنة الجامعية
2009/2008

شكر خاص

إنه لمنا الشرف العظيم أن أتقدم بالشكر الخالص لأستاذي

الدكتور المصطفى معمر

الذي ساعدني كثيرا بتوجيهاته القيمة وتأطيره النوعي ودقة ملاحظاته ورحابة صدره وحسن معاملته في إنجاز هذا البحث المتواضع. له الشكر الجزيل.

وشكرا

كريم لحمين

كلمة شكر

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى السادة الأساتذة الأفاضل **أعضاء لجنة المناقشة:**

الدكتور خالد الغازي والدكتور امحمد اقزيبر

لقبولهما الدعوة من أجل الإسهام في مناقشة وتقويم

هذا العمل المتواضع الذي هو بداية البحث الحقيقي.

لهما الشكر الجزيل.

كريم لحمين

إهداء

☜ إلى الذين قال في حقهم سبحانه وتعالى:

(وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلا**هما** فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما **23** واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا**24**)

سورة الإسراء

والدي الكريمين،

☜ إلى إخواني وأخواتي الأعزاء كل واحد بإسمه

☜إلى كل من تعلمنا على أيديهم "أساتذتي الأعزاء"

☜ إلى أساتذتي الأعزاء بالمعهد العالي للقضاء

☜ إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع،

☜ إلى جميع الأصدقاء،

☜ إلى جميع الزملاء في ماستر قانون المنازعات،

كريم لحمين

قائمة فك الرموز

1- بالعربية

- **م م إ م ت:** المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية.
- **م س :** مرجع سابق.
- **ج ر :** جريدة رسمية.
- **ع :** عدد.
- **م ع ض** :المدونة العامة للضرائب.
- **م ت دع :** مدونة تحصيل الديون العمومية.
- **ج :** جزء.
- **ط:** الطبعة.
- **ض ع ق م:** الضريبة على القيمة المضافة.
- **ض ع ش:** الضريبة على الشركات.
- **ض ع د :**الضريبة على الدخل.
- **ق م م :** قانون المسطرة المدنية.
- **ق ل ع :** قانون الالتزامات والعقود.

2-En francais

1- R.E.J.E.S : revue des études juridiques économiques et sociales.

2- ED : édition.

3- OCT : octobre.

4- OP CIT : ouvrage. prêt cité.

6- B.O : bulletin officielle.

7- N°= : Némuro.

8- D.E.S : diplôme d'études séprieures.

9-L.P.F : Livre des procédures fiscales.

12-R.M.C :revue marocaine des contentieux.

13-T.V.A : taut sur la valeur ajoute.

17- L.G.D.J: librairie générale de droit et de jurisprudence.

18-P.U.F :presse universitaire de France.

مقدمة عامة

إن مقولة" الإنسان اجتماعي بطبعه"،هي الدافع الذي جعله يسعى باستمرار إلى العيش داخل مجتمعات منظمة. ولقد تعاقبت عل ذلك سلسلة من التطورات عبر الأحقاب والأزمان. فمن العشيرة إلى القبيلة إلى الدولة إلى مجتمع دولي.

هذا التنظيم هو الذي خول له الاستقرار والتقدم الفكري والمادي عبر مؤسسات مؤطرة من طرف سلطات سياسية، في المقابل استوجب منه هذا التنظيم نفقات مهمة للحفاظ على استقراره وأمنه مما جعله يفكر في موارد قارة وتابثة. حيث اهتدى إلى فرض الضريبة[1] كإحدى أهم المصادر المالية الدائمة التي أوجدتها الدولة الحديثة لتغطية حاجياتها وتنفيذ سياساتها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية، بحيث غدت الضريبة أداة ناجعة وفعالة من أدوات السياسة الاقتصادية، لأنها تشكل قطبا رئيسيا ومصدرا تمويليا أساسيا للميزانية العامة.

ففي التشريعات الجبائية الحديثة[2]. أصبحت الضريبة أداة حكم وإدارة وأداة إصلاح اجتماعي واقتصادي، لذا تعددت أنواعها وأشكالها وصور تطبيقها[3].

فالضريبة تقنية ليبرالية، وهي وسيلة لجعل المواطن يساهم في نفقات تتطلبها الحياة داخل مجتمع ما.

---

[1] - ارتبط مفهوم الضريبة بظهور أولى أشكال التنظيم الاجتماعي والسياسي وتطورهما. فالمجتمعات القبلية القديمة لم تعرف فكرة التنظيم الاجتماعي والسياسي ولم تكن لها،و بالتالي احتياجات مالية تستوجب فرض تكاليف مالية على أفراد الجماعة.

- يراجع في شأن التطور التاريخي للضريبة:

- A.NEURRISSE," Histoire de l'impôt"P U F, collection « que- s'ais je ?»,N=° 651/1975.

[2] - خالد عبد الله عيد،" العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المغربي"،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق الرباط، سنة 1972-1973،ص:3.

[3] - عن عبد المنعم بلوق،" وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري. المملكة المغربية وزارة تحديث القطاعات العامة، المدرسة الوطنية للإدارة, الرباط, السنة الدراسية 2003-2004،ص:1.

وفي هذا الصدد أكد مفكرو المدرسة الكلاسيكية على الدور التمويلي للضرائب، وفي مقدمتهم الأستاذ كاستون جيز الذي اشتهر بمقولته" هناك نفقات يجب تغطيتها"[4]، حيث كان يؤمن وبشدة بأن الضريبة يجب أن تشكل استجابة مباشرة وجيدة لتمويل الخدمات العامة التي تقدمها الدولة.

كما يجد الدور التمويلي للضرائب أساسه في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، حيث نص في المادة الثالثة عشر منه على ضرورة دفع الضرائب لتغطية الحاجات العامة والنفقات الإدارية[5].

لكن هذه الصورة الإيجابية سرعان ما أصابها الانهيار بسبب ارتفاع النفقات التي يتطلبها التسيير والأمن، بل الحفاظ على رفاهية المسؤولين السياسيين، جعلها تأخذ بعدا آخرا، حيث ارتفع الاقتطاع الضريبي مصحوبا باللامساواة بين المواطنين، مما أدى إلى ردود فعل سلبية متنوعة تجاه الاقتطاع الضريبي. إذ كثيرا ما كانت الضرائب وعدم العدالة في فرضها وتحصيلها سببا للثورات وتغيير الأنظمة السياسية والاقتصادية.

ويمكن اعتبار النظام الجبائي المتبع بطريقة علمية في بلد من بلدان العالم المعاصر، إحدى المؤشرات الإيجابية الدالة على سلامة الجهاز الضريبي في ذلك البلد، فضلا عما قد يوفره النظام الجبائي الصحيح من فوائد جمة ذات أبعاد حقيقية، تتجلى على الخصوص فيما نلمسه من تشجيعات في مجال زيادة الإنتاج الوطني عن طريق إذكاء روح المبادرات الخاصة والعامة، مع دفع عجلة التقدم والازدهار والتشييد والعمران والصحة والاستقرار والرخاء، فضلا عن انعكاساته الايجابية الأخرى، على عدد من الدواليب الحيوية ذات الارتباط المباشر والغير المباشر بالاقتصاد الوطني.

كل ذلك يمكن أن يتحقق بنجاح ويسر إذا ما أحسن المسؤولين إتباع سياسة سليمة مبنية على أسس علمية دقيقة مرتكزة بدورها على إحصائيات صادقة ومعطيات منطقية مضبوطة تساير مستوى البلد. سواء على مستوى الإمكانيات المتاحة لديه أو موازاة لخيراته الباطنة والظاهرة التي يتوفر

[4] - حميد النهري بن محمد،" إشكالية التدخل الجبائي في المغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس أكدال- الرباط السنة الجامعية 2001/2000.ص:14.

[5]- Philipe Augé," droit fiscale générale",éd éllipses, sa , 2002.P:6.

عليها ومراعاة كذلك لمقياس الدخل الفردي لمواطنيه ومقارنتهم مع بقية نظرائهم في البلدان ذات التقارب الاقتصادي إلى غير ذلك من المعطيات التي يتعين إدراجها في ميزان الحسابات دون إغفال التوقعات الاقتصادية والمناخية السائدة في فترة من الفترات، وغيرها من العوامل التي تتطلب هي الأخرى التفكير المتأني قبل الإقدام على رسم التخطيطات المطلوبة وتنفيذ ما يتعين تنفيذه من سياسات مالية واقتصادية وتحصيل ما يجب تحصيله من مدا خيل عامة التي من ضمنها الموارد الجبائية.

وهذا لا يتحقق إلا إذا كانت النظم الضريبية نابعة من واقعها، بحيث ألا يحدث تقليد في فرضها، لأن التقليد الضريبي كثيرا ما يقود إلى الطلاق بين التطلعات المستقبلية والنظام الضريبي[6]. وفي هذا الصدد يقول جبريال أردان." إن نظاما ضريبيا أحسن ملاءمة وأكثر واقعية وأكثر حيوية وأكثر عدالة يشكل إحدى وسائل التنمية[7].

وبالرغم من الأهمية المتزايدة للميدان الضريبي يوما بعد يوم، فإن هذا الميدان يظل أكثر الميادين إثارة لنفور وكراهية المواطنين عموما، والمكلفين على وجه الخصوص، حيث إن الفكرة السائدة أن الإدارة الجبائية لا تقنع وإذ صح التعبير إن لها شهية شرهة[8].وبالتالي فإن التدخل المستمر للإدارة الجبائية وهي تفحص أولا مدى التزام الممول بواجباتها التصريحية، ثم المالية المتمثلة في دفع الضريبة في الآجال القانونية ثم فحص التصريحات ومقاربتها مع المعطيات المتوفرة لديها وممارسة حق الإطلاع لدى الملزم لتكوين بنك المعلومات اللازمة حول تصريحات الملزمين، وتوقيع الجزاءات على المخلين بالتزاماتهم، قد يؤدي لا محالة إلى خلافات واصطدامات بينها وبين الملزم تتعلق أساسا بتصحيح الأساس الضريبي الذي ينطوي على حساسية مفرطة تنتج عنها نزاعات.

وإذا كانت الضريبة تمثل مسا حقيقيا بالذمة المالية للمكلفين، فإن الموافقة عليها تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها النظام الجبائي برمته. وهذا يفرض بدوره تعاونا وثيقا وبناء بين الملزم والإدارة، فمتى كان التعاون متبادلا ويستند إلى روح الشفافية والوضوح، كلما قلت بذلك أسباب

---

[6] - صباح نعوش،" الضرائب المباشرة في المغرب"، الجزء الأول، شركة التوزيع والنشر الدارس، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1986،ص:5.

[7] - أورده مصطفى الكثيري في مؤلفه،" النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985،ص:129.

[8] - عبد القادر التعلاتي،" النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1997،ص:5.

الخلافات والنزاعات التي تنشأ بين الملزمين وإدارة الضرائب، وبالتالي توفير طاقة مادية ومعنوية، ما أحوج المغرب إليها.

ومن المعلوم كذلك أن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين،بالتعديل والتغيير المستمرين(سنويا أحيانا بمقتضى قوانين المالية)، مما يؤدي إلى كثير من المستجدات القانونية المتعلقة بالملزمين بل وحتى موظفي إدارة الضرائب أحيانا، مما تضطر معه الإدارة إلى إصدار مناشير ودوريات وتعليمات تفسيرية، ومع ذلك لا يقتنع الملزمون بوجهة نظر الإدارة فتنشأ منازعة بينهم وبين الإدارة الضريبية.

ولهذا فالضريبة هي ذلك الاقتطاع المباشر ومن غير مقابل. هذا الاقتطاع يراعي فيه العدالة الضريبية أي أن كل شخص يساهم في مالية الدولة حسب الدخول والأرباح التي يجنيها من نشاطاته .

ففي المغرب يستمد الإلزام الضريبي مصدره من مضمون الدستور كقانون أسمى، حيث نص الدستور المغربي المعدل سنة 1996 في المادة 17 بأن" على الجميع أن يتحمل كل قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإ حداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في الدستور".

وبناء على ما تقدم يتضح جليا بأن موضوع النزاع الجبائي يكتسي أهمية بالغة، لذا كان من الضروري قبل طرح إشكالية الموضوع وأهميته الإشارة ولو بإيجاز إلى تعريفه وخصوصياته.

1- تعريف النزاع الضريبي.

إن تعريف النزاع الجبائي أو المنازعة الجبائية كان محل خلاف بين الفقه الضريبي، وذلك لغياب تعاريف دقيقة وواضحة سواء على صعيد التشريع الوطني أو التشريعات المقارنة. ففي الفقه الفرنسي، عرفه الأستاذL. Formery بأنه:" عدم التفاهم المصرح به بين الإدارة والمكلف"[9]،وأهم ما يلاحظ على هذا التعريف هو اعتبار كل عدم تفاهم يرقى إلى نزاع بين الإدارة والمكلف، وهذا ما

[9] - Mohamed Chekaoui," le contentieux fiscal au Maroc", D.E.S, faculté de science juridique, économique et social,Rabat,1982,P :7.

لا يكون متفقا عليه، لأنه قد يكون عدم التفاهم ناتج عن أخطاء حسابية بسيطة لا تصل إلى مستوى النزاع الجبائي، وعادة ما يتم تجاوزها وتصحيحها، دون أن يتطلب الأمر سلوك أية مسطرة نزاعية، إضافة إلى إغفال هذا التعريف للمسطرة الإدارية والقضائية، وهي أهم شيء في المنازعة الجبائية.

وعرفه الأستاذ Lerouge بأنه:" عملية إخضاع الوثائق التي تحدد وعاء وتصفية وتحصيل الضرائب للقضاء[10]. أهم ما يلاحظ على هذا التعريف، أنه رغم كونه يستغرق ويختزل أهم المراحل التي قد يشملها النزاع في الضريبة، فإنه ما يعاب عليه، هو اقتصاره على المرحلة القضائية لحل النزاع، وإهماله للمرحلة ما قبل القضائية والتي تشمل لجان التحكيم ومديرية الضرائب.

أما بالنسبة للفقه المغربي، فشأنه في ذلك شأن الفقه الفرنسي، حيث كان الاختلاف هو السائد أيضا فقد عرف الأستاذ عبد الله بودهرين النزاع الجبائي بأنه:" مجموع القواعد المطبقة على المنازعات التي يمكن أن تنشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة على مختلف أنواعها أو تصفيتها أو تحصيلها"[11]. وما يعاب على هذا التعريف هو عدم ذكره للوسيلة أو المسطرة التي عن طريقها يمكن تسوية هذا النزاع. وهو ما تداركه الأستاذ أبو هاجر بأنه:" مجموعة القواعد المسطرية اللازم إتباعها سواء إزاء الإدارة الضريبية أو إزاء الجهات القضائية لبت ودراسة التظلمات المتعلقة بسند الضريبة أو مبلغها أو الرامية إلى الحصول على حق أو امتياز أقره القانون[12].

فهذا التعريف أشار إلى الأهم في المنازعات الجبائية، ألا وهي القواعد المسطرية المقررة إداريا وقضائيا لتسويتها.

ومن جهتنا نؤكد على أن النزاع الجبائي "هو مجموع القواعد القانونية سواء الموضوعية أو الشكلية المقررة لتسوية الخلاف بسبب الضريبة، إداريا وقضائيا الناشئ بين المكلف والإدارة الضريبية".

---

[10] - Mohamed Chekaoui," le contentieux fiscal au Maroc", op. Cit, P : 7.

[11] - Abdellah Boudahrain," le contentieux fiscal," edmar, Casablanca, 1984,P :14.

[12] - أبو هاجر،" المنازعات الضريبية بين التطبيقات الإدارية والاجتهاد القضائي"، جريدة الاتحاد الإشتراكي، عدد 1994/05/01،ص:3.

2- خصوصية المنازعة الجبائية بالمغرب.

يتميز نظام المنازعات الجبائية بالمغرب عن نظيره في التشريع المقارن بما يلي:

إن القضاء الإداري هو القضاء المختص بالنظر في الطعون الضريبية في المغرب، على خلاف ما هو عليه الحال في فرنسا مثلا حيث يختص القضاء الإداري بالنظر في منازعات وعاء الضرائب المباشرة والضريبة على رقم المعاملات والرسوم المشابهة لها.في حين بالنسبة للمنازعات المتعلقة برسوم التسجيل والتنبر والضرائب غير المباشرة، فهي من اختصاص القضاء العادي(الفصل 199 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسية).

أما منازعات التحصيل فإن الاختصاص كذلك موزع بين القضاء العادي والإداري، وهكذا إذا كان الملزم ينازع في مشروعية الإجراءات المتخذة في تحصيل الضرائب، فإن القضاء العادي هو القضاء المختص.

لكن إذا كان الملزم ينازع في مبدأ الالتزام الضريبي، فإن القضاء الإداري هو القضاء المختص حسب المادة 199 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسية.

<u>- أهمية الموضوع:</u>

إن المنازعات الجبائية تهدف إلى تحقيق مجموعة من الغايات:

- ضمان حماية حقوق المكلف.

- ضمان تحقيق مراقبة الإدارة الجبائية.

- التتبث من مدى شرعية الضريبة ومدى شرعية إجراءات استخلاصها.

- التأكد من مدى فعالية الجهاز القائم على ربطها واستخلاصها واحترامها للضوابط القانونية المنظمة.

- ضبط رد فعل المكلف تجاه الضريبة.

- إشراك المكلف، خاصة الذي فاتته الفرصة في العمليات الجبائية.

ولهذا فإن اختيارنا لهذا الموضوع ينبع من محاولة تحليل هذه النقاط والكشف عنها. كما أن أهمية الموضوع تكمن أيضا في أن الحقل الضريبي المغربي عرف تحولات تكتسي طابعا متميزا يسير في اتجاه خلق نظرة حديثة تتعلق بمستوى العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية وكذا الدور الفعال للقضاء في هذا المجال.

فمن أهم التحولات صدور قانون الإصلاح الضريبي1984 [13], إنشاء المحاكم الإدارية مع قانون رقم 90-41 سنة 1993 [14], مدونة تحصيل الديون العمومية لسنة 2000 [15], كتاب المساطر الجبائية الجديدة سنة 2005 [16], صدور القانون المنظم لمحاكم الاستئناف الإدارية بتاريخ 23 فبراير 2006 [17], صدور كتاب الوعاء والتحصيل مع قانون مالية 2006 [18], المرسوم المحدد لعدد ومقار ودوائر اختصاص محاكم الاستئناف الإدارية[19], ثم صدور قانون مالية 2007 الذي تضمن المدونة العامة للضرائب[20] والتي تم تعديلها بموجب قانون مالية 2009.

هذه التحولات التي عرفها الحقل القانوني الضريبي من شأنها أن تطرح أراء فقهية جديدة واجتهادات قضائية مغايرة لسابقتها، ونأمل أن تكون هاته الرسالة المتواضعة مساهمة لتوضيح أهم المحطات الأساسية التي يمر منها النزاع الضريبي وما توفره من حقوق للملزمين خاصة وأن العديد منهم لا يتوفرون على المعرفة والإطلاع الكافيين الذي يمكنهم من الإستفاذة الكافية من الضمانات

[13] - ظهير شريف رقم 38-83 صادر بتاريخ21 رجب 23/1404 أبريل 1984 بتنفيذ القانون المتعلق يوضع الإصلاح الضريبي (جريدة رسمية عدد 3731بتاريخ ماي 1984).

[14] - القانون رقم 90-41 المصادق عليه في يوليوز 1991 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية، جريدة رسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993.

[15] - ظهير شريف رقم 175-00-1 صادر في 28 من محرم 1421(3ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية (جريدة رسمية بتاريخ فاتح يونيو 2000).

[16] - المساطر الجبائية الجديدة المحدث بقانون المالية لسنة 2005، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5278 بتاريخ 30 دجنبر 2004،ص:4162.

[17] - ظهير شريف رقم 07-06 صادر في 15 محرم 4/1427 فبراير 2006، بتنفيذ القانون رقم 03-08 المحدثة بموجبه محاكم استئناف إدارية(جريدة رسمية عدد 5398 في 23 فبراير 2006،ص:490.

[18] - ظهير شريف رقم 97-05 صادر بتاريخ 24 ذي القعدة 1426، (26 دجنبر 2006) بتنفيذ قانون مالية رقم 35-05 للسنة المالية 2006.

[19] - مرسوم رقم 187-06-2 صادر في 25 يوليوز 2006،جريدة رسمية عدد 5447 الصادر بتاريخ 14 غشت 2006.

[20] - ظهير شريف رقم 232-06-1 صادر 10 ذي الحجة 1427(31 دجنبر 2006) بتنفيذ قانون المالية رقم 06-43 للسنة المالية 2007(ج ر ع 5487 الصادر بتاريخ فاتح يناير 2007).

التي يخولها لهم القانون والتعامل مع الضريبة دون تخوف واستسلام. خاصة كذلك أن هناك تقصير كبير في مجال الإعلام والتوعية والتواصل من طرف الجهات المختصة.

كما أن أهمية الموضوع تكمن أيضا في بعض الصعوبات التي اعترضت سبيلنا خصوصا مع المديرية الجهوية للضرائب بمكناس والإدارة العامة للضرائب بالرباط، حيث رفضتا بشكل قاطع تزويدنا ببعض المعلومات والإحصائيات التي ولا شك أنها كانت ستطعم هذا البحث وتعطيه صبغة ميدانية من جهة أخرى.

كما أنه لا بد من الإشارة إلى أن هذه الرسالة تضمنت العديد من الأحكام والقرارات سواء التي وردت في طيات هذا البحث أو التي جاءت في الملحق.

- منهجية البحث.

إيمانا منا بأن موضوع طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي، يفرض الاستعانة بمناهج البحث العلمي والتي من شأنها تبسيط وتسهيل تحليل المراحل التي يمر منها النزاع الضريبي. ارتكزنا في دراسة هذا الموضوع على ثلاث مناهج وهي:

- المنهج التاريخي: اعتمدنا على هذا المنهج للتطرق لبعض تطورات فرض الضريبة، وكيفية أن الفرد باعتباره اجتماعي بطبعه استطاع أن يخضع لاتفاق الاقتطاع من دخوله مقابل الإستفاذة من خدمات غير مباشرة تقدم من طرف المجتمع المنظم الذي يعيش بداخله. ثم كذلك التطرق لمراحل تطور النظام الضريبي المغربي إلى حين صدور مدونة الضرائب لسنة2007 المعدلة بقانون المالية رقم08.40 لسنة 2008.

- المنهج الوصفي التحليلي: لمعالجة الإشكالات التي يطرحها موضوع المنازعات الضريبية ومستوى العلاقات بين الإدارة الضريبية والملزم.

- المنهج المقارن: اعتمدناه في بعض المناسبات من هذا التحليل من أجل التعرض لبعض التشريعات المقارنة سواء العربية بما فيها الجزائري والمصري أو التشريعات الأوربية خصوصا

التشريع الفرنسي باعتباره الموروث التاريخي ونظرا للتقارب الكبير بينه وبين التشريع المغربي من حيث المقتضيات والأحكام.

الشيء الذي يقتضي منا دراسة وتحليل هذا الموضوع بالمزاوجة بين هذه المناهج الثلاث من أجل تقريب وفهم مختلف محطات النزاع الضريبي وكيفية تسويته.

-إشكالية البحث:

إن المشرع وضع محطات قانونية مهمة بين يدي الملزم والإدارة الضريبية لتسوية الخلافات الناشئة بينهما أثناء تحديد الوعاء أو تحصيله.

وإذا كان القانون الضريبي قد خول للإدارة الضريبية عدة امتيازات لتأمين تحصيل الموارد الجبائية، فإنه كذلك منح الملزم عدة ضمانات لحماية حقوقه من تجاوزات وأخطاء الإدارة الضريبية، ولعل من أهم هذه الضمانات نجد نظام المنازعات الجبائية الذي هو اللبنة الأساسية لضمان توازن حقيقي وفعال بين الملزم والإدارة الضريبية.

ونظرا لأهمية نظام المنازعات الجبائية فإن في هذه الرسالة سنحاول الوقوف على الإشكالية التالية:مدى نجاعة مرحلتي النزاع الضريبي في تحقيق التوازن بين حماية حقوق الملزمين وضمان امتيازات الإدارة الضريبية في حماية الأموال العامة؟ إشكالية سنحاول معالجتها من خلال التعريج على الأسئلة التالية:

1- ما هو الدور الذي تلعبه الإدارة كسلطة تملك إمكانية حل النزاع الجبائي؟.

2- ما هي وسائل الدفاع المخولة للمكلف لحماية حقوقه أمام إدارة الضرائب؟.

3- مدى مساهمة وفعالية دور لجان التحكيم في فض المنازعات الجبائية؟.

4- وأخيرا ما هو دور القضاء ودرجة مساهمته في حل النزاعات الضريبية؟.

ـ خطة البحث:

إن الإجابة على التساؤلات المطروحة أعلاه، تقتضي منا تقسم محاور هذا البحث على الشكل التالي:

الفصل الأول: المرحلة ما قبل القضائية لتسوية المنازعات الضريبية.

وسوف نقسمه إلى مبحثين، نتناول في المبحث الأول الطعون أمام الإدارة الضريبية، أما المبحث الثاني فنخصصه للطعون أمام اللجان الضريبية.

الفصل الثاني: المرحلة القضائية لتسوية المنازعات الضريبية .

نتناول في المبحث الأول، المسار الإجرائي للدعوى الضريبية على أن نختم في المبحث الثاني بالتطرق لمؤسسة القضاء الإستعجالي وتنفيذ الأحكام القضائية.

الفصل الأول:
المرحلة ما قبل القضائية لتسوية المنازعات الضريبية

تعتبر المرحلة ما قبل القضائية أول مرحلة يمر منها النزاع الضريبي قبل أن يصل إلى القضاء. وسميت هذه المرحلة الأولى الإلزامية بالمرحلة ما قبل القضائية وليس بالمرحلة الإدارية لكون النزاع لا يطرح دوما أمام الإدارة وحدها ، بل قد يكون أحيانا أمام اللجان الضريبية وهي ليست إدارة أو امتداد لها بل لجان تحكيمية[21].وعلى هذا المستوى فهي تتكون من شقين: الأول يتمثل في الطعون أمام الإدارة الضريبية والتي تشمل الطعون النزاعية والطعون الاستعطافية والثاني، يشمل الطعون أمام اللجان الضريبية المتمثلة في اللجان المحلية واللجنة الوطنية.

وتجدر الإشارة إلى أن قاعدة اللجوء المسبق إلى الإدارة قبل طرق باب القضاء تجد جذورها في القانون الإداري العام، ومفادها أن القضاء قبل البت في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة وسند قرارها. وعلى مستوى القانون الضريبي الذي نشأ في أحضان القانون الإداري،فقد أجمع أغلب الفقه[22] ومعه التشريع[23] والقضاء[24] على فرض قاعدة التظلم التمهيدي سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام لجان خاصة[25] كما سيتم توضيحه إلى حينه .

ويعتبر التظلم التمهيدي محطة أساسية في النزاع الضريبي، حيث يستطيع الملزم الذي يرى أن المستحقات الضريبة متجاوزة لمداخله الحقيقية ولا تعكس بشكل جلي قدرته على المساهمة في تحمل التكاليف العمومية،أو أن الضريبة فرضت عليه وهي غير مطابقة لقاعدة

---

[21] -عبد القادر التيعلاتي ،"النزاع الضريبي في التشريع المغربي"،م س. ص:43.

[22] - Michel rousset , " contentieux administratif",édition la porte ,1992 .p:242.

-Rachid Lazrak, "fiscalité des entreprises ,le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc" , édition la porte , 1er édition 2007, p:349.

[23]-تنص المادة 120 من قانون 15/97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر في 3 ما ي 2000 على ضرورة تقديم المطالبة المتعلقة بالتحصيل تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب .

- كما تنص المادة 235 من المدونة العامة للضرائب المحدثة بموجب المادة 5 من القانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006) و المحينة بالطبعة الجديدة لسنة 2009 بإدراج التغييرات الواردة في القانون المالية رقم 04.08 للسنة المالية 2009 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.147 بتاريخ 30 دجنبر 2008 على ضرورة تقديم مطالبات أمام المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض إليه كما سنوضح لاحقا.

[24] - حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد 22بتاريخ 6-2-1995:السيد أمبارك ضد وزير المالية.منشورات م م إ م ت.سلسلة مواضيع الساعة . عدد 9 – 15 يونيو 1996 ،ص:296.

25- فريدة بنته،" المنازعات الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية"، المجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج 2007/6/5،ص:57.

قانونية أسمى،أو بوجود نص يعفيه من ذلك ؛أن يتقدم بطعون أمام الإدارة يتوخى منها دفع إدارة الضرائب إلى التراجع عن موقفها اتجاه الإلزام الضريبي المتعلق سواء بالإلغاء أو التخفيض أو منح حق[26]، وهو ما يسمى بالطعون النزاعية كما يمكنه أيضا التقدم إلى الإدارة بطلبات استعطافية حين يسعى إلى التخفيف من العبء الضريبي بسبب الظروف المعسرة وهو ما سيتم تناوله في المبحث الأول، كما نص المشرع في نصوص المدونة العامة للضرائب على مرحلة ثانية يمر منها النزاع الضريبي، وهي مرحلة الطعون أمام اللجان الضريبية والتي ستكون محور المبحث الثاني.

وتجدر الإشارة إلى أن الغاية من هذه المراحل هي تخويل الملزمين ضمانات مهمة، وإقرار توازن أكثر بين الواجبات المفروضة عليهم وبين السلطات التي يخولها القانون للإدارة.

[26] - محمد مرزاق وعبد الرحمان أبيلا ،"المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية "،الطبعة الثانية ،مطبعة الأمنية .الرباط 1998،ص:21 .

المبحث الأول: ا لطعون أمام الإدارة الضريبية .

غالبا ما تثير المنازعات الجبائية مجموعة من التساؤلات حول علاقة الملزمين بمصلحة الضرائب من جهة، وعلاقتهم بالقضاء من جهة أخرى[27]، وبحكم العلاقة التواجهية بين الإدارة الجبائية والملزم،فالخلاف أو النزاع يثار بمناسبة مختلف المراحل الضريبية وخلال كل العمليات من تأسيس وتصفية وتحصيل،وبالنظر إلى السلطات المخولة للإدارة الجبائية من مراقبة[28] وفحص المحاسبة[29] والإطلاع على الوثائق[30]. فإنها تكون في غالب الأحيان في موقف المدعى عليها القوي بينما يقف الملزم في موقف المدعي الضعيف الأمر الذي حدا بالمشرع من خلال المدونة العامة للضرائب وقانون الجبايات المحلية إلى سن مجموعة من الضمانات لحماية الملزم في مواجهة الإدارة الجبائية ، والتي تفتح له أبواب الطعن الإداري .

ولهذا تكون الغاية من المنازعات هي ممارسة نوع من الرقابة على أعمال الإدارة و ضمان احترام الشرعية الضريبية، فعن طريق هذا الطعن تقوم الإدارة بفحص معمق للملف المتعلق بالضريبة المطعون فيها[31] .

وفي هذا الإطار يمكن تفسير الأهداف التي كانت وراء وضع المشرع للقاعدة الإلزامية المتمثلة في ضرورة تقديم طعون أولية أمام الإدارة بنوعيها النزاعية والاستعطافية، في كون غالبية المكلفين (الملزمين) يفضلون اللجوء إلى الإدارة الجبائية مباشرة لأنها صاحبة القرار المتنازع فيه حيث نجد أغلبهم يقف عند هذا الحق ويقنعون بالحل الإداري وهو اعتقاد راجع لعدة أسباب:أولها كون المشرع المغربي على غرار باقي التشريعات يلزم الملزم بتقديم طعن إداري أولي قبل اللجوء إلى القضاء، ثم كون الحلول الملائمة هي تلك الصادرة عن الإدارة

---

[27] - سنتعرض في الفصل الثاني من هذا البحث إلى دور المرحلة القضائية في تسوية المنازعات الضريبية.

28 - المادة 210 من المدونة العامة للضرائب.م س.

29 - المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.م س.

30 - المادة 214 من المدونة العامة للضرائب.م س.

31 - ABDELHAMID ELGADI ,"TRAITE DE DROIT FISCAL MAROCAIN",IMPREMERIE DAR NACHR ALMAARIF ALJADIDA , RABAT, 1993.P:151.

صاحبة القرار المطعون فيه،وعدم اهتمام الملزمين بالحلول الصادرة عن القضاء لكونها تأتي متأخرة وبعد فوات الأوان على اعتبار أن أكثرية الخلافات يتم حلها عن طريق الحوار المباشر مع الإدارة الجبائية ، ثم كذالك التراكم الحاصل في الملفات المعروضة على القضاء. إضافة إلى أن سلطات الإدارة تكون أوسع من سلطات القاضي الإداري إن صح التعبير، بحيث غالبا ما تبت في طلبات الملزم حتى ولو قدمت خارج الآجال وبدون الإلتفات إلى الشكليات المسطرية المتطلبة بالنظر إلى توفر الإدارة على الملف الجبائي للملزمين وهو ما يمكنها من الإلمام بجميع جوانب الخلل في فرض الضريبة و الرسم و تقديرها.

وكما سبق القول إمكانية تدارك الأخطاء و الإغفالات التي تكون قد ارتكبت أثناء الفرض والتأسيس .

ونظرا لهذه الخصوصيات التي تميز النزاع الجبائي فقد سعى المشرع من خلال تأكيده على ضرورة مرور النزاع من المرحلة الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء[32] وبالتالي تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والملزم ومحاولة إصلاح الأخطاء المرتكبة في كل مرحلة من مراحل التحصيل الضريبي، وينطوي ذلك على تمكين الملزم من إمكانية تسوية المنازعة الجبائية سواء على مستوى التحصيل أو الوعاء، وذلك من خلال تقديم التظلمات الإدارية سواء الطعون النزاعية التي سنحاول التطرق إليها في المطلب الأول ،أو الطعون الإستعطافية في المطلب الثاني .

وتبرز أهمية الطعون في هذه المرحلة في كونها من أيسر وأسرع الطرق المتاحة أمام الملزم. بحيث يستفيد هذا الأخير من ربح الوقت والمصاريف من جهة، كما يخفف العبء عن القضاء من جهة أخرى، إلا أنه مع ذلك لم تسلم هذه الرقابة الذاتية التي تمارسها الإدارة من عيوب وهفوات،

32- وهو ما أكدت عليه المادة36 من قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية قبل رفع النزاع أمام القضاء.

-Louis Trotobas /Jean-Marie Cotteret," Droit fiscal", 7éme édition ©précis .dalloz. 1992, p:407.

إذ يظهر من خلال الوسيلتين السالفتين الذكر مشاكل أساسية لازالت عالقة[33] بالرغم من فعالية هذه الطعون و أهميتها التي تبرز أساسا في الضمانات التي يخولها المشرع للملزم اتجاه الإدارة[34].

المطلب الأول:الطعن النزاعي.

لقد فرض المشرع الضريبي على المكلف،وفي جميع التشريعات الضريبية في مختلف الدول سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى القضاء ،في حالة حدوث خلاف بين المكلف وبين الإدارة الضريبية، بخصوص القرار الضريبي الذي أصدرته[35].وفي هذا الإطار فإن المشرع الجبائي المغربي لم يسلك نفس الطريق الذي سلكه قانون المسطرة المدنية من خلال المادة 360 [36] حيث أصبح للطاعن الحق في اختيار مسطرة الطعن القضائي أوسلوك التظلم الإداري[37]،في حين بقي التظلم الإداري إجراء جوهريا في المنازعات الإدارية بما فيها المنازعات الجبائية[38] وهو ما كرسته الممارسة القضائية في هذا الاتجاه في عدة أحكام[39] وباقي القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب

---

33 - عبد الرحمان أبيلا، " المنازعات الجبائية بالمغرب ،دراسة مقارنة"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص ،جامعة القاضي عياض ، كلية العلوم القانونية و الإقتصادية والاجتماعية،شعبة القانون الخاص ،مراكش. السنة الجامعية 1994/1993 ،ص:102.

34 - راجع مداخلة عبد القادر التيعلاتي ،" الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء"، قدمت في اليوم الدراسي حول" القضاء الإداري و حماية النشاط الإقتصادي"، الذي نظمته مجموعة البحث و الدراسات حول القانون و المجتمع بكلية الشريعة بأكادير بتعاون مع غرفة التجارة و الصناعة للمدينة يوم 17 مارس 1996،وتم نشرها في كتاب "ندوة القضاء الإداري و حماية النشاط الاقتصادي" ضمن منشورات كلية الشريعة بأكادير سلسلة ندوات محاضرات . مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 1998، ص:97.

35- رجاء أحمد محمد خويلد ،"الطعن القضائي في منازعات الضريبة على الدخل في فلسطين "،أطروحة لنيل الدكتوراه في المنازعات الضريبية ،جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين1425ه 2004 م ،ص:26.

36- القانون رقم 1.74.447 بمثابة المسطرة المدنية المصادق عليه. بالظهير الشريف الصادر بتاريخ 11 رمضان1394 (28 شتنبر 1974) .
←حيث أن النهج الذي سلكه المشرع المغربي في المادة أعلاه هو جعله التظلم الإداري إجراء اختياريا باستعماله عبارة "يمكن"في حين في المنازعات الضريبية جعله إجراء جوهريا ولا يمكن للملزم رفع النزاع أمام القضاء إلا إذا لم يتم تسويته أمام السلطة الإدارية مصدرة القرار.

37- عبد الله حداد،" التظلم الإداري لماذا ؟ وكيف؟"، منشورات م م إ م ت (سلسلة مواضيع الساعة) ،عدد9/1999ص:156.
- أشار إلى ذلك عبد القادر باينة،"المدخل العام لدراسة القانون الإداري"،دار النشر المغربية.الطبعة الثانية.1990.ص:122.

38- جواد العسري ،" علاقة إدارة الضرائب المباشر بالملزمين وانعكاساتها "، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام (وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة) جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية- أكدال – الرباط – السنة الجامعة 2000 /2001 ص:235 .

39- حكم إدارية مكناس، قضية أنور بن مسعود ضد وزير المالية . م م إ م ت، عدد 14 و15 /1996، ص:219 .
- حكم إدارية الرباط رقم 60 في 2 / 4/ 1996 ملف 113 /95، مجلة المعيار، عدد 22/ 1996، ص:290 .
- حكم الغرفة الإدارية 778 ليوم 14 نونبر 1996 عدد 1996/1/5 قضية العلوي العبدلاوي ضد وزير المالية حكم غير منشور .
20 - منشورات remald. سلسلة نصوص ووثائق الطبعة الأولى 2004 ،عدد 113 .

الرئيسية[40] كما أكدت ذلك المادة 235 من المدونة العامة للضرائب[41] والمادة 161 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية [42] .

فكل ملزم يعتبر أن الضريبة أو الرسوم فرضت عليه خطأ[43] أو فرضت عليه زيادة على اللازم الذي يعتبر أساسا لها أو فرضت عليه وهي غير مطابقة لقاعدة قانونية أسمى أو فرضت عليه رغم تمتعه بحق الإعفاء من خلال المقتضيات القانونية ،ضمن حقه أن يطالب بإسقاط كلي للضريبة أو الرسم أو تخفيض مبلغها أو باستردادها إذا تم دفعها أمام الإدارة الضريبية وبالتالي محاولة إقبار المنازعة الجبائية في مهدها إضافة إلى ادخار الوقت وجهد الملزم[44] ،فهذه المرحلة ليست بمرحلة شكلية فهي بالغة الأهمية على المستوى العملي لفض النزاعات الضريبية حيث تعرف أكثر من 97% من النزاعات الضريبية خلالها في هذه المرحلة[45] .ولكي تكون الطعون النزاعية صحيحة يجب أن

- المادة 52 من القانون 86- 24 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.86.239 صادر في 28 ربيع الأول 1407(31 دجنبر 1986) المتعلق بالضريبة على الشركات.

-المادة 114 من قانون 89-17 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 116. 89. 1 صادر في 21 من ربيع الأول 1410 (21 نونبر 1989)المحدث بموجبه الضريبة ض ع د.

-المادة 47 من قانون 85 - 30الصلدر بتنفيذه الظهير الشريف رقم347 .85. 1صادر في 7 من ربيع الأول 1410 (20 دجنبر1985).المحدث بموجبه ض ق م.

[41]- المعدلة والمنقحة بموجب قانون المالية لسنة 2009 رقم 40.08، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.147 صادر في 2 محرم 1430 (30دجنبر 2008).ج ر،النشرة العامة،ع 5695 مكرر ،31 دجنبر 2008.

[42]-الظهير الشريف رقم 1.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نونبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية .ج ر .ع 5583 ،3 دجنبر 2007.

23-"le contentieux fiscal" http://www.alsabah.com/paper.php?source= AKBAR&/F=INTERPAGES ID =38860→ 04/04/2009.

[44] - محمد مرزاق ،عبد الرحيم أبيلا،"المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية و التطبيق مع تقييم تجربة المحاكم الإدارية في المادة الجبائية "،م س.ص:150.

25- عبد القادر التيعلاتي،"النزاع الضريبي في التشريع المغربي"،م س،ص:45.

- Yahya ZAHIRI,″ le règlement des litiges fiscaux par l'administration″, R.E.J.E.S , faculté de Droit Oujda .numéro spécial.colloque 6/7 avril 1995,pp:105 .123.

- تجدر الإشارة في هذا الصدد أننا قمنا بزيارة للمديرية الجهوية للضرائب بمكناس ،حيث طلبنا من المسؤلين تزويدنا بإحصائيات حول الشكايات و التظلمات التي يتقدم بها الملزمين أمام الإدارة ،إلا أنه لم يتم الاستجابة لطلبنا على اعتبار أن ذلك يدخل في السر المهني ،و أن أحد الموظفين طلب منا تضمين هذا الرفض في طيات بحثنا ،ونحن بدورنا اعتبرنا ذلك من بين الصعوبات التي لقيت هذا العمل المتواضع .

يتم احترام الشروط المفروضة فيها (الفقرة الأولى) كما أنه عند البت في المطالبة (الفقرة الثانية) يجب المرور بمراحل مهمة سنتطرق لها في هذه الفقرة.

كما يجب أن توجه هذه الطعون إلى الجهة المختصة التي تأمر بالتحقيق قبل أن يتم البت في حيثياتها.

الفقرة الأولى: شروط المطالبة النزاعية.

يقصد بالمطالبة النزاعية،الطلب الذي يتقدم به الملزم أمام الإدارة الضريبية يطلب منها مراجعة الضريبة المفروضة عليه،أوإصلاح الأخطاء التي تتعلق بتحديد أساس الضريبة أو بحسابها بقصد الاستفادة من مقتضيات تشريعية أو تنظيمية ترمي إلى تعديل الدين الضريبي.ونقصد بشروط المطالبة أهم الشكليات المتطلبة فيها من محل وشروط الكتابة (أولا) ثم تقديمها وآجال البت فيها (ثانيا).

أولا :محل وشكل المطالبة

تخضع الطعون النزاعية من الناحية القانونية في مسطرة رفعها أمام الإدارة الضريبية لجوانب شكلية و أخرى موضوعية ،إلا أن العمل الإداري في هذا الميدان يبين أن إدارة الضرائب تتعامل مع هذين الجانبين بمرونة كبيرة[46] .وفي هذا الإطار سنحاول التطرق لمحل المطالبة النزاعية (أ) ثم لشكلها في نقطة ثانية(ب).

أ-محل المطالبة النزاعية:

إن المطالبة النزاعية لا تكتسي صبغة واحدة بل تأخذ أشكالا متعددة تبعا في ذلك للمرحلة الضريبية التي تنصب عليها ،أو تبعا لتعقد الواقعة الجبائية؛وهكذا تصنف المنازعات الجبائية إلى منازعات في الوعاء ومنازعات في التحصيل .

[46] - عبد المنعم بلوق،" وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي "، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري ،المملكة المغربية وزارة تحديث القطاعات العامة المدرسة الوطنية للإدارة ،الرباط ،السنة الدراسية 2004/2003.

ففيما يتعلق بمنازعات الوعاء contentieux de l'assiette فقد عرف بعض الفقه[47]هذا الأخير بأنه"الواقعة التي يرتب عليها القانون حقا ضريبيا".وأيضا هو"العمليات الهادفة إلى تحديد المادة الضريبية"، وبعبارة أخرى فإن المنازعة في الوعاء الضريبي هي منازعة في تأسيس الضريبة و الأساس القانوني و الواقعي لهذا التأسيس،أو إن شئنا قلنا من زاوية أخرى إنها منازعة تنظر في مشروعية الضريبة.

أما فيما يتعلق بجبايات الجماعات المحلية فنشوء المطالبة النزاعية تكون ناتجة عن ضعف التعاون الأفقي و العمودي بين الهيآت المركزية و اللامركزية وما بين الوحدات اللامركزية فيما بينها[48] وما بين هذه الأخيرة و إدارات الضرائب و الملزمين من جهة أخرى.

وهكذا تعتبر عملية الوعاء من أهم العمليات التي ينبني عليها الاقتطاع الجبائي ،ففي هذه المرحلة بالذات يتم تحديد الأسس التي ستفرض عليها الضريبة ،وفي هذه المرحلة بالذات يمكن أن ترتكب أخطاء كثيرة في وعاء الضريبة ،وبالتالي فالمنازعة في الوعاء تشكل الجزء الهام في المنازعات الجبائية ،ينازع فيها الملزم أساس الضريبة و مبلغها*،ويستهدف من وراء مطالبته أو طعنه حسب ما تم التنصيص عليه في المدونة العامة للضرائب من خلال المادة 235:

- إما الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في حقه في مرحلة الوعاء و التصفية.
- إما الانتفاع بحق ناتج عن نص قانوني .
- إما استرداد ضريبة ثم تحصيلها وهي غير مطابقة لقاعدة قانونية أسمى كمعاهدة جبائية

لتفادي الإزدواج الضريبي[49]، فهذه المنازعة في الوعاء لا تخلو من أحد الاحتمالين:إما أن

---

[47] - عبد القادر التعلاتي ،"النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، م،س،ص:9 و 10.

[48] - أحمد الحضراني ،"تحصيل الجبايات العقارية المحلية"،م م.إ.م.ت سلسلة مواضيع الساعة ،العدد 4 ،1996،ص:138و139.

[49]-- عبد القادر التيعلاتي ،"النزاع الضريبي في التشريع المغربي "،م س .ص:13.

* "le contentieux fiscal" ,finance.gov.ma/et/impots.gov.ma.chapitre4.22/06/2009

تستهدف إسقاطا كاملا للضريبة dégrèvement total،وهو ما قضت به محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط[50] في أحد قراراتها[51]،و إما إسقاطا جزئيا dégrèvement partiel[52] .

أما ما يتعلق بمنازعات التحصيل contentieux de recouvrement فإن عملية التحصيل تعتبر بمثابة تتويج لعملية الوعاء الذي تضطلع به مصالح مديرية الضرائب .

والحقيقة أن مسؤولية التحصيل التي يقوم بها المحاسب المكلف بالتحصيل تعتبر من أجسم المهمات الملقاة على عاتقه ،فالملزم يدخل في علاقة مباشرة مع الملزمين غالبا ما يشوبها الاصطدام والتجابه،فهناك من يمتنع عن أداء المستحقات التي هي في ذمته لكون الضريبة لا تعكس قدرته على المساهمة ،وهناك من يؤدي ولكن يفاجأ مرة أخرى بنفس الدين[53] .

وعليه فإن المشرع الضريبي يهدف من خلال مقتضيات القانون رقم 97-15 إلى تحقيق معادلتين أساسيتين:

---

[50] -dahir №1.06.07 du 14 février 2006 portant promulgation de la 80-03 instituant des cours d'appel administratives belletin officiel №5400 du 2 mars 2006 R.M.C.N° : 5-6/2007.

[51] - القرار عدد 101 بتاريخ 2007/03/07 في الملف رقم 9/06/71. بإلغاء ضريبة واجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية المفروضة على المدعين من1993 إلى 2000.

[52]-ملف رقم 5/2001/44 ش حكم 5/2002/56 ش، بتاريخ 9 رمضان 1423 الموافق ل 2002/11/14، حيث قضت فيه المحكمة الإدارية بمكناس بإلغاء جزئي للفرض الضريبي نتيجة لتقرير الخبرة.

[53] - تنص المادة 119 من قانون 15/97 ،ج.ر عدد 4800 بتاريخ 2006/06/01 ص:1256 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية والضرائب .

" يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض عليه إذا تعلقت مطالبه بما يلي :

- قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل .....
- عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها .....

- محمد قصري ،"قراءة في المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية "،م م ا م ت ،سلسلة مواضيع الساعة ،ع 31 .2001 ص:51.

*المعادلة الأولى:تتعلق بالمحافظة على حقوق الخزينة و ذلك بواسطة الآليات القانونية من أجل خدمة تحصيل الديون العمومية،وكذلك من أجل خلق وعي ضريبي يرسخ الأداء الضريبي كواجب وطني و أخلاقي[54] .

*المعادلة الثانية:وتخص ضرورة مراعاة الحقوق المشروعة للملزم و ذلك من خلال تقوية الضمانات المخولة له.

و إذا كان هذا على مستوى محل المطالبة النزاعية فماذا عن الشكل القانوني الذي يجب أن تقدم فيه؟ .

ب- شكل المطالبة النزاعية :

توجه المطالبة إلى مدير الضرائب أو الخازن العام أو الآمر بالصرف حسب الأحوال [55]،والأصل أن تأتي المطالبة فردية غير أن الإدارة ذهبت إلى قبول المطالبة الجماعية في حالة ضياع المحاصيل الزراعية،وكذا قبولها من لدن رئيس الجماعة président de la commue باسم كافة الملزمين المتضررين من جماعته،ويجب أن يحمل التظلم توقيع المعني بالأمر لو تم تقديمه منه مباشرة ،كما يجوز تقديمه من لدن محام يعهد إليه بالنيابة عنه في موضوعه .

وعلى هذا الأساس تقدم المطالبة في شكل كتابي [56]، ولا تقبل الشكايات الشفوية إلا استثناء[57].وتوجه المطالبة على ورق عادي على أن تتضمن توقيع الملزم المعني بالنزاع أو من

---

[54] - عبد الرحيم حزيكر ،"إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب ،محاولة في التأصيل و البحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل و ضمانات الملزم" ،أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة البحث والتكوين ،المالية العامة ،جامعة الحسن الثاني ،كلية الحقوق عين الشق ،الدار البيضاء ،السنة الجامعية 2004/2003، ص:280.

[55] -محمد السماحي ،"مسطرة المنازعة في الضريبة"، مطبعة الصومعة، الطبعة الأولى 1997 ص:161 .

[56]- Emmanuel Disle /Jaque Saraf.DECF1 Manuel ©applications,"droit fiscal",Dunod 2004/2005 p:621.

-Aimé Chales .Marc Rochedy ,"aide mémoire ,droit fiscal ,Economie et gestion" ,Sirey édition Dalloz Sirey 1992p:128.

[57] -وذلك في حالتين اثنتين هما : تكرار فرض نفس الضريبة و الفرض الخاطئ للضريبة .وإذا قارنا ذلك مع نظام المنازعات في فرنسا نجد الإدارة الجبائية في هذا البلد تقبل الشكايات الشفوية réclamations verbales وتقوم بضبط ما يسمى بطاقة زيارة fiche de visite يسجل

ينوب عنه، ولكنه عمليا يصعب التأكد من هذا التوقيع طالما قد تصل المطالبة إلى المصالح الضريبية عن طريق رسالة بريدية.

وفي هذا الإطار يجب أن تتضمن المطالبة البيانات التالية:

1. تعيين الضريبة المتنازع في شأنها بمعنى البيانات التي ترتبط بالضريبة،في هذا الشأن يستحسن إرفاق المطالبة بنسخة من الإشعار الضريبي أو بيان التصفية أو على الأقل رقم القيد بجدول الضرائب.

2. ملخص الوقائع و الرسائل المستند إليها لتبرير الطلب .

3. الاستنتاجات التي توصل إليها الملزم[58].إن عدم اشتمال المطالبة على هذه البيانات يفضي إلى رفضها من طرف المصالح الضريبية ،على أنه يمكن تصحيح النقائص التي تشوب شكل المطالبة ،طالما أن الأجل قائم ،أو تقديم مطالبة جديدة من قبل الملزم أو من ينوب عنه ،أما إذا انصرم الأجل القانوني فالرفض يعتبر نهائيا .

والواقع أن إدارة الضرائب لم يسبق لها أن عبرت صراحة عن رفض النظر في مطالبة لا يستند أصحابها إلى الوسائل الواقعية أو القانونية وإنما تتجاوز هذا الإشكال لتنظر في المطالبة برمتها .

ونظرا للمشاكل المسطرية والموضوعية التي يمكن أن تنشأ من جراء التحرير الناقص أو الخاطئ للشكاية ،فان الإدارة الضريبية الفرنسية كما ذكرنا في الهامش السابق ابتدعت ما يسمى بورقة الزيارة " LA FICHE DE VISITE"تتكون من ثلاث نسخ يقوم مفتش الضريبة المكلف بالاستقبال بتعبئتها وتضمينها جميع المعلومات المتعلقة بالملزم والجدول الضريبي

فيها مضمون المطالبة و بعض العناصر المرتبطة بالضريبة المتنازع فيها.ولعل هذا الأسلوب أكثر ملاءمة بالنسبة للملزم في المغرب إذا جرى العمل به.

-أنظر في هذا الصدد دورية متعلقة بالضريبة الحضرية تحمل رقم 8/06857 بتاريخ 15 أكتوبر 1963 ،تنص على أن المديرية لن تتخذ قرارا في شكايات شفوية .

[58] - مدني احميدوش ،"الوجيز في القانون الجبائي وفق أخر التعديلات"،الطبعة الأولى 2008،ص:144.دون الإشارة إلى دار الطبع.

ومضمون المطالبة، ويقدمها للملزم للتوقيع ويضعها في ملفه الجبائي ،فتصبح هذه الورقة بمثابة شكاية مكتوبة ،ويتسلم الملزم إحدى النسخ .

وفي هذا الاتجاه ندعو الإدارة المغربية إلى الأخذ بهذا الأسلوب ،نظرا لكونه يجنب الإدارة والملزم معا ما من شانه أن يعرقل السير العادي للمنازعة . كما يجدر بنا التذكير بأن هذه المطالبة يجب أن تقدم من طرف الملزم إلى الإدارة المعنية وأن يتم ذلك داخل آجال قانونية كما سنوضح ذلك في النقطة الموالية .

ثانيا : تقديم المطالبة وآجالها .

من المعلوم أن المطالبة النزاعية تنصب على الضريبة ذاتها ،أي يكون موضوعها الضرائب،سواء تعلق ذلك بالوعاء الضريبي أو التحصيل، وبالتالي فهي تخضع لضوابط سواء من حيث تقديمها (أ) أو من حيث آجالها القانونية والتي لا تقبل إلا خلالها (ب) .

أ - تقديم المطالبة النزاعية .

لقد قرر المشرع الضريبي عدة ضوابط لتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الضريبية ،وقد يؤدي عدم احترامها إلى تفويت الفرصة على الملزم في المطالبة ، وبالتالي حرمانه من فرصة تعديل الضريبة المفروضة عليه .

ولابد من الإشارة إلى أن تقديم المطالبة النزاعية لايترتب عنه وقف أداء الضريبة وهذا ما نصت عليه المادة 238 من المدونة العامة للضرائب [59].

فمن خلال هذه المادة يتضح أن المشرع الضريبي قرر أن تقديم المطالبة لاينتج عنه وقف التحصيل الفوري ،إذ يجب أن تدفع الضريبة أولا وإذا ظهر فيها أن الملزم دفع بغير وجه حق فبإمكانه استرداد ما دفعه. وفقا لقاعدة "ادفع تم استرد".

59-تنص هذه المادة ،على أنه"لاتحول 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".

وفي مقابل هذه القاعدة خول القانون الضريبي للملزم باعتباره المعني الأول بالمنازعة الضريبية الحق في تقديم المطالبة أمام الإدارة الضريبية ،كما يمكنه أن ينيب عنه شخصا آخر شريطة توفره على وكالة قانونية[60]خول له القيام بهذا الأمر ويعفى من تقديم الوكالة من خول لهم القانون النيابة عن الغير[61] كالمحامين والموثقون ،كما جرت العادة في المجال الضريبي في قيام مكاتب الاستشارة المحاسبية والضريبية بالحلول محل الملزم في تقديم التظلمات لإدارة الضرائب بالإضافة إلى إيداع التصريحات الجبائية بالنتيجة الجبائية .

وفي هذا الإطار فقد عمل المشرع الفرنسي على مسايرة هذا الواقع وتوسيع دائرة الأشخاص الذين يعفون من تقديم وكالة ، حيث نصت المادة 1934 من مدونة الضرائب الفرنسية والتي تم نقلها إلى المادة 197 – 4 من كتاب المساطر الجبائية على إعفاء من تقديم الوكالة كل من :

- المحامين.
- الأشخاص الذين اعذروا شخصيا بأداء الضرائب المربوطة بإسم الغير.
- الموظفون العموميون المشار إليهم في البند 1 و2 و3 من المادة 1705 وهم الموثقون والأعوان القضائيين وكتاب الضبط وكل من له سلطة إبلاغ الإعلانات والمحاضر عن زبنائه .

وسلك نفس المسلك المشرع الجزائري في البند الخامس من المادة 3918 من القانون الضريبي. أما الاجتهاد القضائي المقارن ،فقد أكد هو الأخر على إعفاء بعض الأشخاص من تقديم وكالة حين الطعن في الضريبة أمام الإدارة الضريبية .

60- عبد العزيز توفيق ،سلسلة النصوص التشريعية المغربية،" قانون الالتزامات والعقود مع آخر التعديلات" ،الصادر بشأنه ظهير 1995/8/11 ،الفصول من 879 إلى 958 من نفس القانون ،المحدد للأحكام العامة المتعلقة بالوكالة.

61 - الطيب الفصايلي،" الوجيز في القانون القضائي الخاص"، الجزء الأول، الطبعة الثانية ،مطبعة النجاح الجديدة 1992 ص: 151.

وهكذا وفي ظل القضاء المصري يمكن قبول الطلب المقدم من شخص – خلاف المكلف - ،دون إثبات الوكالة القانونية؛إذا وجدت قوة قاهرة يستحيل معها بصورة مطلقة أن يرسل المكلف توكيلا إلى هذا الشخص الذي قدم طلبه إلى مدير الضرائب [62] .

ولابد من الإشارة هنا أن التشريع الضريبي المغربي لايتضمن أي نص يعفي أشخاص معينين من تقديم الوكالة.

وعموما فإنه في حالة الشركات وكل الأشخاص المعنوية يتم تقديم المطالبة من قبل متصرف الشركة أو مسيرها وكل من له الصفة القانونية لتمثيلها .

وتوجه المطالبات إلى الإدارة الضريبية ،أي إلى المدير العام للضرائب،كما نصت على ذلك المادة 235 من المدونة العامة للضرائب [63] وهو ما أكده الفقه المغربي[64] .

وعلى المستوى العملي لا تتشدد الإدارة في القيود الإجرائية بحيث يتم قبول التظلمات سواء وجهت في إسم مدير الضرائب أو مفتش الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو رئيس مصلحة المنازعات،والتي يجب أن توجه داخل أجال محددة .

---

[62] - زكرياء محمود بيومي ،" المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة" ،القاهرة 1991 ،ص:339 .دون الإشارة إلى دار الطبع.

63- تنص المادة 235 من مدونة الضرائب على ما يلي "يجب على الخاضعين للضريبة الذين يتنازعون ..... أن يوجهوا مطالبتهم إلى مدير الضرائب أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك .

64 - Anas Bensalah Zamrani ," Les Finance de l'état au Maroc" , " Tome" 2 L'entreprise FACE AU FISC , L'harmattan 2001 p :419 .

- Rachid Lazrak , '' Fiscalité des entreprises Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc '', op.cit, p: 350.

→ Les réclamations doivent être adresser au directeur général des impôt ou personne dèlèguèe par lui .

ب – آجال المطالبة النزاعية .

إن المشرع المغربي والمقارن أعطى أهمية كبيرة للآجال ،ذلك أن عدم تقديم الملزم لتظلمه داخل الأجل المحدد قانونا يؤدي إلى عدم قبوله .

ويعتبر عدم القبول من النظام العام[65] ، حيث يمكن للإدارة الضريبية أن تدفع به في أي وقت . والآجال محددة وفقا للقوانين الضريبية ،وهي غير موحدة الأمر الذي له أثار سلبية على الملزمين ،منها صعوبة معرفة الملزمين بهذه القواعد .

وهكذا فعلى مستوى المدونة العامة للضرائب فقد وحدت آجال المطالبة من خلال المادة 235 في مدة الستة أشهر.

- في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية خلال 6 أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة.

- في حالة فرض الضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أمر بالاستخلاص خلال الستة أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها.

وإذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة داخل أجل الستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة وجبت متابعة الإجراءات أمام القضاء .كما أشارت المدونة العامة للضرائب في الفرع الثاني من القسم الثاني المتعلق بالمنازعات المتعلقة بالضريبة إلى أحكام خاصة تتعلق بالضريبة على الدخل ،وهكذا فقد حددت مدة أجل المطالبة الخاصة بالخسائر اللاحقة بالمحاصيل الزراعية في 30 يوما الموالية لتاريخ وقوع الكارثة . في حين حددت أجل المطالبة بالنسبة للأكرية عند عدم استيفائها في مدة التقادم الضريبي في أربع سنوات حسب المادة (232 م.ع.ض) .

أما أجل الاسترداد فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة ،فإنه يتحدد عند انصرام السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم فيها دفع الضريبة المقدم طلب استرداد في شأنها،وهو نفس الأجل (4

65 - إبراهيم مهم ،"المنازعات الجبائية بالمغرب :محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم و الإدارة الضريبية "، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث : المالية العامة، جامعة الحسن الثاني-عين الشق-الدار البيضاء ،السنة الجامعية 2005 /2006 ص:131.

سنوات) فيما يخص واجبات التسجيل ابتداء من تاريخ التسجيل (المادة241 من م.ع.ض).أما فيما يتعلق بجبايات الجماعات المحلية فقد نصت المادة 161 من قانون 06-47 السابق الذكر على آجال موحدة أيضا في ستة أشهر[66] .

وقد أقر القضاء الفرنسي أن هذه الآجال تسري بالنسبة للأخطاء المرتكبة في جميع مراحل الضريبة سواء تعلقت بتحديد الوعاء أو تصفية الضريبة أو التحصيل [67] .ولهذا فإن تعدد الآجال يؤدي إلى تعقيد مسطرة المطالبة النزاعية و بالتالي تفويت الفرصة على الملزمين .خاصة وأن المحاكم المغربية تتعامل بصرامة مع مسألة الآجال[68]،فبالرغم من تقديم المطالبة فهي لا تحول دون التحصيل الفوري عملا بالقاعدة المفروضة في مجال المرافق العمومية " أد ثم اشتكي"[69].

ومع ذلك لابد من الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية من الناحية العملية لا تتشدد في التمسك بالآجال،وتقبل سائر المطالبات حتى ولو قدمت خارج الأجل المحدد[70] ،وتتعامل بكثير من الليونة و

---

[66] - وهكذا فقد نصت المادة أعلاه على أنه :

- في حالة فرض الرسم عن طريق جداول أو أوامر بالاستخلاص خلال ستة أشهر الموالية للشهر الذي توضع فيه موضع تحصيل.

- في حالة أداء الرسم في صورة تلقائية خلال الستة أشهر الموالية لا نصرام للآجال القانونية للإقرارات بعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة.

وفي هذا الإطار نبدي ملاحظتنا حول هذه المادة في كونها قد راعت مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب إن لم نقل اقتبست منها كما هي وفي ذلك ملاءمة للقوانين بعضها مع البعض لتسهيل احتوائها من طرف الملزمين كما أن المشرع من خلال القانون رقم 06-47 ضاعف من أجل الطعن بدل شهرين في ظل قانون30-89 66،كما نلاحظ انه تم توحيد الآجال على غرار باقي التشريعات الأخرى مثل المشرع الفرنسي و الجزائري.

-في فرنسا يتم تقديم الطعون الإدارية أمام مصلحة الضرا ئب إلى غاية 31من دجنبر من السنة الموالية لإصدار جدول الضريبة بالنسبة للضرائب المباشرة .

-في الجزائر نجد المادة 390 من القانون المتعلق بالضرائب المباشرة تنص في بندها الأول على"تقبل الشكاوي إلى غاية 31 دجنبر من السنة التي تلي سنة تحصيل السجل أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكاوي.

[67] - قرار صادر عن المحكمة الإدارية بباريس بتاريخ 1990/09/05 المصدر Droit fiscal N48 ,1991أورده إبراهيم مهم في أطروحته السابقة الذكر،الهامش 154، ص:135.

[68] -المحكمة الإدارية بمراكش ،حكم رقم 94/29 غ بتاريخ 1995/04/25 ملف عدد 94/29 أورده عبد العزيز يعقوبي" الإجراءات الإدارية لربط الضريبة ومسطرة الطعن فيها قضائيا"، م.م.إ.م.ت عدد 1996/9 ص:72.

[69] -أحمد حضراني،" قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية"، م.م.إ.م.ت عدد مزدوج. 79/78 .يناير.أبريل 2008 .ص:56.

[70] -Yahya Zahiri , " le règlement des litiges fiscaux par l’administration",op.cit. P:109.

المرونة مع هذه الطعون الضريبية ، بحيث لا يتم رفضها إلا إذا استحال على الإدارة الضريبية الوقوف على نية الملزم .وفي هذا الصدد حاولنا رصد جدول يتضمن آجال المطالبة ،وأجل رد الإدارة، وأجل رفع الدعوى.

جدول رقم1:المتعلق بالآجال التي تحكم المنازعة الضريبية:

الأجل	الحالات	النص القانوني
أجل المطالبة النزاعية الخاصة بالضرائب الثلاث الرئيسية.	-6أشهر حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية. -6أشهر حالة فرض الضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص من الشهر الموالي الذي يتم فيه صدور الأمر بالتحصيل.	المادة 235 من م.ع.ض.
أجل جواب الإدارة	-6 أشهر الموالية لتاريخ المطالبة.	243من م.ع.ض.المتعلقة بالطعن القضائي
أجل رفع الدعوى.	- 30 يوما الموالية لانصرام أجل جواب الإدارة. - 30 يوما الموالية لتاريخ تبليغ قرار الإدارة.	
أجل المطالبة المتعلقة بالخسائر اللاحقة بالمحاصيل الزراعية.	30 يوما الموالية لتاريخ وقوع الكارثة.	المادة 238 م.ع.ض.
أجل المطالبة عند عدم استيفاء الأكرية.	4 سنوات الخاصة بالتقادم	المادة 239 م.ع.ض.
أجل المطالبة المتعلقة ب TVA.	بعد انصرام السنة الرابعة الموالية للسنة التي يتم فيها دفع الضريبة المقدم شأنها طلب استرداد	المادة 240 م.ع.ض.
أجل المطالبة المتعلقة بواجبات التسجيل.	داخل أجل 4 سنوات ابتدءا من تاريخ التسجيل .	المادة 241 م.ع.ض.

المصدر:تركيبي شخصي بالاعتماد على المدونة العامة للضرائب [71].

-أجل المطالبة المتعلقة برسوم الجماعات المحلية.	-6 أشهر حالة فرض الرسم عن طريق جداول أو أوامر بالاستخلاص الموالية للشهر الذي توضع فيه موضع التحصيل. -6 أشهر حالة أداء الرسم بصورة تلقائية الموالية لانصرام الآجال القانونية.	المادة161 من قانون الجبايات المحلية 47/06.

[71]-

الفقرة الثانية : البت في المطالبة.

إن البت في المطالبات النزاعية المقدمة من طرف الملزمين بالضريبة أمام إدارة الضرائب ينقسم إلى ثلاثة مراحل إدارية أساسية :وهي مرحلة البحث والتحقيق(أولا) ثم مرحلة إجراء المقاصة(ثانيا) و أخيرا اتخاذا لقرار المناسب(ثالثا).

أولا :مرحلة البحث و التحقيق :

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في المنازعات الإدارية المتعلقة بالضرائب ،ولهذا فإن أمر تدبيرها يعود إلى اختصاص الإدارة وحدها التي تدبر الأمر بحسب الأجهزة المكلفة بذلك ،وحسب الإمكانيات المتاحة [72] .

وبعد الهيكلة الجديدة لمديرية الضرائب في صيف 1991 على المستوى المركزي و الجهوي،أصبحت كل المديريات تتوفر على ثلاثة مصالح رئيسية وهي: مصلحة الوعاء ومصلحة التحقيقات ومصلحة المنازعات.

وتختص مصلحة المنازعات بالتحقيق في التظلمات التي تتوصل بها من مدير الضرائب أو نائبه الجهوي.

وقد حدد قرار لوزير الاقتصاد و المالية بتاريخ 8 ماي 1998 مجال اختصاص المصالح الجهوية للضرائب كما سنبين في الجدول المقارن بفرنسا الذي نرفقه بهذه النقطة المتعلقة بالبحث والتحقيق[73].

وعلى كل حال فإن البحث والتحقيق في المطالبة النزاعية وتحضير القرار الواجب اتخاذه يبقى من اختصاص المفتش التابع لمصلحة المنازعة الجهوية،حيث يقوم بفحص المطالبة شكلا ومضمونا كما سبق ذكره ،مع العلم أن الإدارة تتشدد في ذلك، كما يبحث المفتش وسائل دفاع المتظلم القانونية

[72] -عبد الغني خالد، "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"،مطبعة دار النشر المغربية ،عين السبع ،الدار البيضاء،2002، ص:347 .

[73] -قرار لوزير الإقتصاد و المالية رقم1251/98 صادر في 11 محرم 1419 الموافق ل 8 ماي 1998 ج.ر عدد 4596 بتاريخ 18 نونبر 1998 .

،ويمكن أن يراسله أو يستدعيه للمزيد من التوضيح و الإدلاء بالوثائق التي يراها المفتش ضرورية للتحقيق في المطالبة،ثم يقوم بإجراء بحث في مصلحة الوعاء للإطلاع على الملف الضريبي و التحقق من كيفية تأسيس الضريبة المتنازع فيها و يطلب من مفتش الوعاء الإدلاء برأيه في بعض الحالات التي تتعلق بالتضريب الجزافي على مستوى الضريبة على الدخل أو بعبارة أصح الحد الأدنى الذي يحدده مفتش الوعاء بناء على سلطته التقديرية نظرا لأهمية النشاط المهني الذي يمارسه الملزم. وتجدرالإشارة هنا أن بعض المديريات الجهوية تعمد إلى إشراك مفتش الوعاء الذي أسس الضريبة في اتخاذ قرار تخفيضها أو رفض مطالب الملزم الذي يتشبث بعلو الحد الأدنى الذي فرض عليه ،لأنه يفوق مقدرته التكليفية.

ويرى بعض الباحثين أن هذا الإشراك[74] في اتخاذ القرار يعتبر مسا بالحياد الذي يجب أن يتمتع به المفتش المكلف بالتحقيق،زيادة أنه من غير المنطقي إشراك مفتش الوعاء في اتخاذ القرار ليصبح خصما وحكمها في نفس الوقت. بل المطلوب هو أن يتخذ المفتش المكلف بالتحقيق في المنازعة ،القرار الملائم من خلال بحث يقوم به بنفسه ،ومقارنة حجم دخل الملزم مع الواقع الاقتصادي وخصوصية النشاط المهني الذي يمارسه،وعموما فإن مفتش الضرائب يبدي رأيه في المطالبة من الوجهتين الشكلية والموضوعية، بالاستنتاج الذي خلص إليه بشأنها موضحا ما يراه مناسبا في شأنها[75]،وبالتالي إمكانية إجراء مقاصة بين الإدارة الضريبية والملزم حول استحقاق أداء الضريبة من عدمها.لكن قبل ذلك حاولنا رصد جدولين لكل من المغرب وفرنسا نبين فيهما تفويض البت في المطالبة النزاعية.

54- محمدشكيري، "القانون الضريبي المغربي"،دراسة تحليلية ونقدية. منشورات م.م.إ.م.ت. سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، طبعة 2004 ،العدد 49 ص: 525 .

[75] -عبد القادر التيعلاتي ،"النزاع الضريبي في التشريع المغربي "،م س ،ص:54.

جدول رقم2:تفويض البت في المطالبات في المغرب .

نوع التفويض	المدير الجهوي ولاية الدار البيضاء	نائب المدير الجهوي	رئيس مصلحة المنازعات	رئيس مصلحة الوعاء
الإلغاء التلقائي للضريبة	دون تحديد لأي مبلغ	في حدود 100000 د		في حدود 50000 د
تخفيض مبلغ الضريبة والعلاوات	في حدود 300000 د	في حدود 100000 د	في حدود 50000 د	
رفض التخفيض	في حدود 400000 د	في حدود 200000 د	في حدود 100000 د	
اقتراح إلغاء ضرائب لم يتأتى استخلاصها	في حدود 300000 د	في حدود 100000 د		في حدود 50000 د
إعفاء الدعائر و العلاوات	في حدود 200000 د			

في حين أن التجربة الفرنسية تذهب إلى أبعد من ذلك ،حيث منحت موظفيها في قسم الوعاء اختصاصات التحقيق والبت في الشكايات .

الجدول رقم3:تفويض البت في المطالبات في فرنسا .

المفوض لهم	البت في المطالبات (أصل الضريبة والغرامات).	البت في الطالبات الاستعطافية (أصل الضريبة).	البت في الطلبات الاستعطافية (الغرامات).
الاطر من صنف "ا" - مفتش رئيس. - رئيس مركز.	150000 فرنك	150000 فرنك	يترك تقدير السقف لمدير الضرائب
الاطر من صنف "ا" - رئيس مصلحة. - قابض التسجيل. - محافظ.	80000 فرنك	80000 فرنك	80000 فرنك
الاطر من صنف "ا" دون مسؤولية.	50000 فرنك	50000 فرنك	50000 فرنك
الاطر من صنف "ب"	30000 فرنك	30000 فرنك	30000 فرنك

المصدر:عبد الغني خالد،"المسطرة في القانون الضريبي المغربي"،مطبعة دار النشر المغربية عين السبع.الدار البيضاء2002،ص:350.

ثانيا:ملاحظة المقاصة وإمكانية إجرائها.

تعتبر المقاصة من الناحية القانونية إحدى الوسائل التي تنقضي بها الالتزامات[76] بين طرفين لكل واحد في ذمة الآخر دين معين .

أما على المستوى الضريبي،فقد نص المشرع المغربي في المادة 237 من المدونة العامة للضرائب[77] على أنه:"إذا طلب أحد الخاضعين للضريبة إسقاط ضريبة أو تخفيض مبلغها أو استردادها أو إرجاع رسم،جاز للإدارة خلال بحث الطلب المذكور أن تفرض على المعني بالأمر إجراء مقاصة فيما يتعلق بالضريبة أو الرسم المعني بين الإسقاط المبرر و الرسوم التي قد لا يزال الخاضع للضريبة مدينا بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد وعاء أو حساب نفس الضرائب المفروضة عليه وغير المتقادمة"[78].

وبالتالي فالإدارة تستعمل حقها في إجراء المقاصة لاستدراك مادة ضريبية فاتتها أو أن تأخذ في عين الاعتبار في حساب الضريبة موضوع النزاع ، عنصرا جديدا لم تكن أخذته في الحساب ، وذلك في مقابل التخفيض الثاني للخاضع للضريبة الذي له الحق فيه.

وإنه إعمالا لهذا المقتضى القانوني ،فإن الخاضع للضريبة إذا طلب إسقاط الضريبة أو التخفيض منها،جاز للإدارة خلال إجراء البحث والتحقيق الذي تحدثنا عنه سابقا أن تقرر إجراء المقاصة بين مبالغ الإسقاط أو الإرجاع و المبالغ التي ما زال الملزم مدينا بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها[79] .

---

[76] -انظر في هذا العدد المواد (257 إلى 368) من ق.ل.ع المغربي المنظمة للمقاصة.

[77] -انظر المادة بكاملها بالمدونة ع.ض القسم الثاني المنازعات المتعلقة بالضريبة.

[78] -انظر المادة 163 كاملة من قانون 06-47 / 30 نونبر 2007 . وهو نفس الشيء ،ينص عليه المشرع المغربي عندما يطلب أحد الملزمين إسقاط أحد الرسوم المنصوص عليها في هذا القانون أو تخفيض مبلغه أو استرداده.

- voir Mohamed Quarqori ," la T.V.A marocaine,assiette et contentieux", 2ème édition la première parue en 1999 impremerie omnia, Rabat p: 133 -134.

[79] -حسن العفوي ،"المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس و التحصيل"، م.م.إ.م.ت شتنبر-أكتوبر 2006 العدد70،ص:20 .

كما أنه تجب الإشارة إلى الحالة التي ينازع فيها الخاضع للضريبة في المبلغ المستحق عليه بسبب أوجه النقصان أو الإغفالات،حيث يستفيد من الإسقاط ويسمح للإدارة باللجوء إلى مسطرة التصحيح بنوعيها في المادتين 220و221 من المدونة العامة للضرائب.

لكن بالرجوع إلى القانون الفرنسي ،نجده ينص في المادة 203 من كتاب المساطر الجبائية على ما يلي: «عندما يطلب الخاضع للضريبة الإعفاء أو التخفيض من فرض ضريبي كيفما كان نوعه،يحق للإدارة خلال أي مرحلة من مراحل المسطرة و رغم مرور أجل التقادم أن تقوم أو تطلب المقاصة في حدود الفرض الضريبي المنازع فيه ، ما بين التخفيض الذي له الحق فيه و النقصان أو الإعفاء كيفما كانت طبيعته الملاحظ في وعاء أو حساب الضريبة خلال بحث طلبه».

وعلى خلاف ذلك ، نجد أن المشرع المغربي نظم فقط مسطرة المقاصة التي تقوم بها الإدارة حين البحث في شكاية الخاضع للضريبة ولم ينظم إمكانية دفع الإدارة بالمقاصة أثناء المنازعة أمام القضاء[80].لذا فإنه لا يوجد أي مانع قانوني يحول دون القيام بذلك طالما أن أوجه النقص أو الإغفالات لم يتم اكتشافها إلا بعد عرض النزاع أمام المحكمة ،علما بأن المنازعة القضائية تقطع التقادم.

ويشترط في المقاصة :

-أن لا يطال الفترة التي لوحظ فيها النقصان أو الإغفال التقادم الرباعي[81] .

-أن لا ينازع الطالب في الإغفال أو النقصان الملاحظ.

-يجب أن يتعلق الأمر بنفس الضريبة أو الرسم[82]

وقد سار العمل القضائي على تكريس نفس القاعدة .وفي هذا الإطار صدر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قرار غير منشور عدد 1046 بتاريخ 19 -11 -98 [83]

[80] -مصطفى التراب"القواعد الإجرائية أمام محاكم الإستئناف الإدارية" مجلة المحاكم الإدارية ،مجلة متخصصة ،العدد الثالث ،ماي 2008 ، ص: 88.

[81] -محمد القرقوري، "وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة و الشركات والدخل "،مطبعة المنية الرباط 2002، ص:290.

[82] -Rachid Lazrak¸" fiscalité des entreprises",op cit ,P:366

وهكذا نخلص إلى أن إمكانية إجراء المقاصة تعتبر أداة قانونية مهمة تؤمن حقوق الخزينة وحتى لا يستعمل جزاء البطلان كمطية للتهرب من أداء الضريبة التي هي من أوكد الواجبات الملقاة على عاتق المواطنين .ولكونها برهان قاطع على المواطنة الخالصة والهادفة لما تشكله الضرائب والرسوم من مداخل هامة وأساسية في تحقيق المصلحة العامة من خلال الإنفاق عل المشاريع العامة التي تحقق إشباعا لرغبات و حاجيات المواطنين في مختلف القطاعات سيما ذات الطابع الاجتماعي والاقتصادي .وفي هذا الإطار يكون القرار الذي تتخذه إدارة الضرائب قرارا حاسما في هذه المرحلة من النزاع .

64- عبد الرحمان أبيلا.رحيم الطور ،"تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون97 – 15)" .مطبعة الأمنية الرباط 2000 ص:111 و 112حيث جاء فيه :"...لكن حيث أن محكمة الإستئناف أجابت بعلل سليمة مستقاة من الملف أنه ما دام طالب النقص قام بخصم جزء من مبلغ الضريبة المؤذاة بدعوى أن الملزم مدين بمبلغ سابق عن الضريبتن78 و 79 والذي كان محل منازعة انتهت بصدور قرار يقضي بعدم استحقاق القابض للمبلغ المذكور فيكون بذلك القرار المطعون فيه قدعلل قضاء مما تكون مع الوسيلة على غير أساس ...".

← يراجع في هذا الصدد محمد شكيري ،" التشريع الضريبي المغربي "، الجزء الأول، الأحمدية،طبعة 1999،ص: 33 .

ثالثا :اتخاذ القرار .

بعد استكمال الإدارة الضريبية لكل التحريات،يتم إصدار القرار إما بشكل مباشر أو ضمني .

فيمكن أن تصدر إدارة الضرائب قرارا مباشرا تبلغ فيه الملزم إما بقبول تظلمه أو برفضه.أما القرار الضمني فيكون حينما لا تجيب الإدارة الضريبية الملزم لا بالإيجاب ولا بالنفي رغم انقضاء الأجل المحدد قانونا .

ولا بد من الإشارة أن المشرع الضريبي لم يلزم الإدارة الضريبية باتخاذ القرار داخل أجل معين ،ولكنه لم يترك الملزم في انتظار رد الإدارة ،بل نصت المادة 235 من المدونة العامة للضرائب على أن عدم رد الإدارة وسكوتها لمدة الستة أشهر التالية لتاريخ تقديم المطالبة يعطي الحق للملزم لرفع القضية أمام المحكمة الإدارية داخل ثلاثين يوما الذي يلي انصرام أجل ستة أشهر التالية لتاريخ المطالبة (المادة 243 من م.ع.ض) ،ويعتبر هذا الموقف (أي عدم الجواب) رفضا ضمنيا لمطالبة الملزم .

أما بالنسبة للتشريع الفرنسي ، فقد حدد أجل اتخاذ القرار في الستة أشهر قابلة للتمديد لفترة أخرى لا تزيد على ثلاث أشهر بشرط إخبار الملزم بذلك قبل انقضاء الميعاد الأصلي ،ولهذا فإنه من الناحية العملية، فإن إدارة الضرائب في فرنسا تقوم بتسوية ما يناهز 160 ألف شكاية أي بنسبة95٪ من الشكايات المعروضة عليها في أجل لا يتعدى ثلاث أشهر[84].

أما المشرع الجزائري فينص على أن نائب مدير الضرائب بالولاية يبت في الشكاوي خلال الأشهر الستة التي تلي تقديمها (المادة393) فيما يتعلق بمنازعات الوعاء ،و داخل أجل شهر فيما يخص منازعات التحصيل .

أما المغرب و نظرا للخصاص الذي تشهده مصالح الإدارة الضريبية من حيث الأطر المكلفة بالتحقيق ، فإن كثيرا من الشكايات لا يصدر بشأنها قرارا صريحا داخل الأجل المحدد قانونا .وإن

[84] - إبراهيم مهم،"المنازعات الجبائية بالمغرب"،م س،ص:143.

كان هذا التأخير في الرد على مطالبة الملزم يدخله في حيرة مع نفسه مما قد يفوت عليه فرصة الطعن في القرار أمام المحكمة.

كما يمكن للإدارة ألا تتخذ خلال الأجل المقرر قانونا أي قرار ،الشيء الذي يعني رفض مطالبة الملزم شكلا و مضمونا كما تم ذكره معنا سابقا .

أما إذا اتخذت الإدارة الضريبية القرار داخل الأجل المحدد قانونا ،فإنه إما أن تكون قد قبلت المطالبة شكلا و مضمونا أو شكلا فقط دون المضمون .

وعموما وحسب ما ذهب إليه بعض الفقه[85] ،فإن الإدارة الضريبية لا تكثرت بالشق الشكلي و تهتم أساسا بالجانب الموضوعي، بحيث يكون قرارها متضمنا إما التحقيق أو الإلغاء أو الرفض ،ومن جهة أخرى فبعد اتخاذ قرار الإدارة يتم تبليغه للملزم ويكون القرار معللا و مفصلا يجيب على رسائل دفاع الملزم القانونية و الواقعية.

ولابد من القول أن الإدارة المغربية و منها الإدارة الضريبية بدأت منذ مدة تقوم بتعليل قراراتها من الناحية القانونية خاصة بعد صدور القانون رقم 01-03 الذي يلزم الإدارات العمومية و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية بتعليل قراراتها[86] وهذا التوجه من شأنه أن يعزز الضمانات التي يوفرها تعليل الإدارة بقراراتها خاصة بعد إنشاء المحاكم الإدارية .ما دام التعليل يعتبر شرطا شكليا في القرار الإداري ،وذلك من أجل تسهيل الرقابة على أعمال الإدارة باعتبار أن رقابة الأسباب أحد الأسلحة الرئيسية للقضاء.

وهكذا على الرغم من الضمانات القليلة الممنوحة للملزم في مرحلة المطالبة النزاعية باعتبارها أحد الضمانات الخاصة التي كفلها المشرع له- كضرورة التعليل مثلا – فإن الإدارة الضريبية في هذه المرحلة تبقى هي صاحبة القرار ،حيث تعتبر خصما وحكما في نفس الوقت ،وما على الملزم الذي لم

---

[85] - عبد الغني خالد ،"المسطرة في القانون الضريبي المغربي "، م.س ،ص:354 .

[86] - ظهير شريف رقم 202-02-1 صادر في 12 جمادى الأولى 1423 (23 يونيو 2002) بتنفيذ القانون رقم 01-03 بشأن إلزام الإدارات العمومية و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية .

يقتنع بموقف الإدارة الضريبية وفي حالة عدم جواب هذه الأخيرة داخل أجل الستة أشهر إلا أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين يوما التالي لتاريخ تبليغ القرار للملزم .

والخلاصة الأساسية التي يمكن الخروج بها في هذا المطلب هو أن المطالبة النزاعية لها إيجابيات ولها سلبيات ، فمن إيجابياتها أنه غالبا ما يتم إحداث ضرائب جديدة ولا يمكن للملزمين فهمها إلا باللجوء إلى الإدارة الضريبية نظرا لكونهم كانوا يؤدون ضرائب ألفوها وهو ما يسميه البعض ب" ظاهرة التخدير الضريبي"[87] تم كذلك تساعد على خلق حوار بين الإدارة الضريبية و الملزم وبالتالي خلق فرصة إغناء الحوار و مد جسور التواصل بين الإدارة و الملزم ،وبالتالي تسوية القسط الأكبر من المنازعات (95٪)[88] إضافة إلى تمكين الإدارة من إجراء مراقبة ذاتية على مصالحها بحيث تقوم الإدارة بتدارك الأخطاء خصوصا في حالات الأخطاء الواضحة فكثيرا ما تفضل الإدارة الضريبية أن تنصف المكلفين من نفسها في هذا الشأن على أن يقوم بذلك القضاء[89] كما أن لها مزية أخرى وهي تخفيف العبء على القضاء بحيث أن إدارة الضرائب تتلقى سنويا أكثر من 70 ألف مطالبة ولا يصل إلى القضاء إلا القليل منها [90].أما سلبيات المطالبة فتكمن في طول وبطء إجراءات العمل الإداري وتعقيده بحيث أن تزايد عدد الشكايات والملتمسات الصادرة من الملزمين يؤدي إلى تكدس وتراكم ملفات المنازعات بدون تسوية؛ الشيء الذي يمس بمصالح المكلفين و يعرضها للضياع[91] كما أن الجهاز المكلف بالبت في المطالبة ينتمي إلى الإدارة الجبائية ،معنى ذلك

---

[87] -يشبه البعض الضرائب بالأحذية،فهي تسبب آلاما ضخمة في البداية،تم تقل الآلام تدريجيا مع مرور الزمن .

-P.M. GAUDMI,"finances publiques" ,emprunt et impôt,ed :Montchrestien,damat. paris 1981,p :132.

[88] -عن عبد المنعم بلوق،"وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي"،م س،ص:61 عن محمد مرزاق وعبد الرحمان أبيلا،"النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب"،م س،ص:181.

[89] - سليمان الطماوي، "القضاء الإداري ،قضاء التعويض و طرق الطعن"،القاهرة 1986 ص:108 .دون الإشارة إلى دار الطبع.

[90] -عن عبد المنعم بلوق،"وضعية المكلف....."،م س،ص:63.

[91] - وهذا ما أكداه منشورا السيد الوزير الأول ،منشور رقم 187/د المؤرخ في 13 رمضان 1435 الموافق ل 20 شتنبر 1975 و منشور رقم 503/د بتاريخ فاتح جمادى الأولى 1402 الموافق ل 26 فبراير 1982 ،حيث أوضح المنشوران أن الوزارات و المؤسسات لا تعير أي اهتمام للتظلمات الوافدة عليها ،الشيء الذي يمس بمصالح المواطنين ويعرضها للضياع ،وهذا ينطبق جملة و تفصيلا على الإدارة الضريبية .

-المنشوران أعلاه أشار إليهما محمد مرزاق و عبد الرحمان أبيلا ،"النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب"، م.س.ص:183 .

أن وجهة نظره تتأثر بمصلحة الإدارة[92] خاصة و أن النزاع الضريبي يطبعه التعقيد مما يتيح للإدارة فرصة القيام بتأويل النصوص بشكل يتوافق مع أهدافها[93] ،هذا و نشير كذلك إلى عدم إمكانية تأجيل دفع الضريبة موضوع النزاع إخلاصا لروح المبدأ،"ادفع ثم أشتكي " ولهذا يبقى عدم التأجيل هو الأصل و أن أداء الضريبة إلى وقت لاحق هو استثناء باعتبارها عملية ليست بالسهل لكونها أهم مورد بالنسبة للدولة.

ويبقى في الأخير أن نشير إلى أن هذه المرحلة تعتبر بمثابة ضمانة للمكلفين من أجل تسوية نزاعاتهم الضريبية أمام الإدارة من خلال إخبارها على مستوى جهاز إدارة الضرائب وبالتالي عدم تكليف الملزمين المزيد من ضياع الوقت و كثرة الإجراءات ،و في هذا الإطار حاولنا تطعيم هذا المطلب بجدول لتوضيح الجهات الإدارية التي توجه إليها المطالبة.

[92] -LOKAS the ocharo poulos ," la juridiction fiscale hellénique ,in le juge fiscale" , ouvrage collectif rédigé par une équipe d'universitaires sous la direction de robet-hertzeg,coll. finances publiques, mai 1988,p:226.

[93] Thierry Lambert," contrôle fiscal" , economica ,1988 ,p :217 cité par ABDLMONAIM Balok," la situation du contrubiable dans le contentieux fiscal Marocain" ,Op. cit. en arabe¸ p :71 .

جدول رقم4 يبين الجهات الإدارية التي توجه إليها الطعون الضريبية:[94]

نوع الضريبة	الجهة المستقبلة للمطالبة	الأساس القانوني
الضريبة ع.د الضريبة ع.ش الضريبة ع.ق.م	مدير الضرائب	114 52 47 } 235 م ع ض
مطالبة الغير بالشيء المحجوز .	الخازن العام	المادة 121 من م.ت.ح

المصدر:تركيب شخصي بالاعتماد على المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية.

[94] -أما فيما يخص رسوم الجبايات المحلية:

نوع الضريبة	الجهة المستقبلة للمطالبة	الأساس القانوني
-الرسم المهني -رسم السكن -رسم الخدمات الجماعية	الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه	161 من قانون 06-47
الرسوم الأخرى.	الأمر بالصرف للجماعة المحلية أو الشخص المفوض من لدنه بهذا العرض	161 من نفس القانون

-المصدر:تركيب شخصي بالاعتماد على قانون جبايات الجماعات المحلية 06-30/47نونبر2007.

المطلب الثاني :ا لطعون الاستعطافية.

تعتبر الطعون الإستعطافية (recours gracieux) أسلوبا من أساليب التسيير و الإدارة ،وطريقة لرفع الضرر وتصحيحه ،حيث يتظلم صاحب الشأن بذلك إلى مصدر القرار ،يبصره فيه بموجب الخطأ الذي ارتكبه ،فيطلب منه تبعا لذلك إعادة النظر في قراره ،وذلك إما بسحبه أو تعديله أو إلغائه بما يطابق القانون وقد يتولى الرئيس هذه المهمة من تلقاء نفسه[95] لأن التظلم الاستعطافي في المجال الضريبي الذي يقدمه الملزم أمام الإدارة الضريبية هو غير التظلم المشار إليه في المادة 23 من قانون المحاكم الإدارية الذي يعتبره مسطرة إعدادية تسبق الطعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة ،فالغاية منه استعطاف الإدارة من أجل تخفيض مبلغ الضريبة، أو إنقاص مبلغ الغرامات و الزيادات التي تباشرها الإدارة نتيجة عدم الأداء[96] ،وعلى هذا الأساس تختلف الطعون الإستعطافية عن الطعون النزاعية لكونها طعون لا تنازع في أساس الضريبة.

وهكذا فقد نظم المشرع المغربي الطعون الإستعطافية على مستوى المدونة العامة للضرائب ثم من خلال القانون المتعلق بجباية الجماعات المحلية .

إذن ما هي أنواعها و شروطها؟(الفقرة الأولى) وماهي المسطرة المتبعة فيها (الفقرة الثانية).

[95] -مليكة الصروخ ،" القانون الإداري ،دراسة مقارنة". طبعة .1992 ص373 .أشار إليه أحمد حضراني "النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن".م م إ م ت، سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية ،الطبعة الأولى2001 /22 دار النشر المغربية .الدار البيضاء .شوسبريس ، ص:54.

[96] -Emmanuel Disle /Dacques Daraf DECF1manuel ©,"applications droit fiscal ",op.cit.p: 619.

الفقرة الأولى : الطعون الإستعطافية : أنواعها ،شروطها .

إن القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية في مجال الطعون الإستعطافية التي تتعلق بإبراء الملزم أو تقسيط الدين الضريبي ينطلق من اعتبارات إنسانية تتبت الحالة الاقتصادية المعسرة للملزم .

ولا يستهدف الطعن الاستعطافي الإعفاء من أصل الضريبة وإنما التخفيف أو الإبراء الجزئي أو التقسيط من الغرامات و العلاوات و ليس أصل الضريبة .وحتى نتمكن من الإحاطة بهذه الطعون سوف نحاول التطرق إلى أنواعها (أولا) ثم شروطها (ثانيا) .

أولا : أنواع الطعون الإستعطافية.

إن الملزم الذي يريد أو يسعى إلى الحصول على عطف الإدارة يمكنه أن يقدم شخصيا طلبا استعطافيا(أ) ،كما يمكن تقديمه من طرف القابض المكلف بالاستخلاص (ب)[97].

أ- الطعن الاستعطافي المقدم من قبل الملزم .

يمكن للملزم سواء كان شخصا طبيعيا أومعنويا أن يتقدم بطعون استعطافية إلى الإدارة الضريبية بهدف إبرائه الجزئي من الدين أو تأجيل دفع الضريبة أو تقسيمها ، كما يمكن للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك الإبراء أو التخفيف من العلاوات و الغرامات و الذعائر[98] وهو ما تم تقريره في النصوص التشريعية الجاري بها العمل (المادة 236 البند الثاني من المدونة العامة للضرائب [99] ،ثم المادة 162[100] من قانون جبايات الجماعات المحلية).

---

[97] - المادة 125 من مدونة التحصيل الجديدة ،"حيث يمكن للقابض أن يتخلص بواسطة ذلك الطعن من المسؤولية الملقاة عليه في استخلاص الضريبة و إلا تمت متابعته بأداء المبالغ التي لم يقم بجبايتها من ماله الخاص".

[98] -Emmanuel Disle/Jacque Saraf ,"droit fiscal ",op. cit. p :621 .

-voir aussi Charle Aimé.Marc Rochedy, "droit fiscal ",4ème édition. Dalloz. 1996 p :175,176.

[99] -تنص المادة المذكورة على أنه:

¹- يجب على الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك ...إسقاط الضريبة جميعها أو بعضها إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق أو أن الأمر يتعلق بضريبة فرضت مرتين أو فرضت بغير موجب صحيح .

فإن الطعون الاستعطافية تعتبر من أهم الطعون التي تستقبلها الإدارة الضريبية .ولا سيما في دول العالم الثالث ،نظرا للظروف الاجتماعية و الاقتصادية الصعبة التي يعيشها السكان وارتفاع معدلات الفقر و التضخم ،الشيء الذي جعل القوانين الضريبية توليها اهتماما خاصا[101].

ولكن المؤسف له في المغرب أن هذه الطلبات تقتصر فقط على الغرامات و العلاوات و الدعائر ،وهو ما سبق ذكره معنا في المواد السابقة .

فمن وجهة نظرنا المتواضعة حبذا لو شملت هذه الطعون أصل الدين برمته ، وبالتالي تجاوز هذه الحالات الحصرية.و بالتالي فتح الباب أمام الملزم لتجاوز وضعيته الاقتصادية الصعبة و بالتالي تكريس المزيد من الضمانات لصالحه أمام جهاز إداري ضخم يملك امتيازات السلطة العامة تجعله طرفا قويا في العلاقة.

---

[2]-يجوز .....الإبراء أو التخفيف من الزيادات و الغرامات و الدعائر المقررة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل.

[100] -تنص هذه المادة :

[1] - على الوزير المكلف أو الأمر .....إسقاط الرسوم جميعها أو بعضها إذا تبت أنها زائدة ...أو تعلق الأمر برسم زائد أي فرض مرتين أو فرض بغير موجب حق .

[2]- .....الإبراء أو التخفيف من الزيادة و الدعائر و باقي الجزاءات المنصوص عليها....

[3]- حالة صدور الرسم في اسم شخص غير المالك.

[101] -إبراهيم مهم، "المنازعات الجبائية بالمغرب" ،أطروحة دكتوراه، م.س،ص:150.

ب – الطعن المقدم من قبل ا لقابض.

لقد حمل قانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية المسؤولية للمحاسبين المكلفين بالتحصيل إذا تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراء التحصيل أو إذا شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون (المادة 125 من م.ت.د.ع) ،فيتحملون من مالهم الخاص دفع المبالغ غير المحصلة إذا وصل عليها أجل التقادم .

فالأصل أن المبالغ التي تؤدى لفائدة الدولة سواء من مصدر جبائي أو غير جبائي ،يجب أن تدفع ،ولا يمكن للموظفين الذين ينوبون عن الإدارة أن يتنازلوا عن شيء منها لفائدة الأفراد و الهيئات الخاصة،لأن هؤلاء الموظفين ليسوا إلا وكلاء عن الإدارة ،ولا يحق لهم التنازل عن شيء من الحقوق مثل بقية المتصرفين بإسم غيرهم[102] ويمكن للمحاسبين دفع هذه المسؤولية من خلال تقديم طلب استعطافي يلتمسون فيه ذلك، وقد نصت المادة 126 من مدونة التحصيل على أنه"إذا لم تفض جميع طرق التنفيذ على أموال المدين و عند الاقتضاء على شخصه إلى تحصيل الديون العمومية،يقترح إلغاء هذه الأخيرة بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل ".

وتتعدد الأسباب التي تحول دون تمكين المحاسبين من الاستخلاص نذكر منها:

- عجز المدين عجزا تاما عن الوفاء بالدين الضريبي نظرا لظروفه المعسرة*[103].
- تمكين المدين من تهريب أمواله بشكل يحول دون الحجز عليها أو لعدم وجودها أصلا.
- فقدان أو وفاة الملزمين المعينين في جدول التحصيل.

[102] - عبد الله الهيلالي، "موجز التقاضي والاستخلاص في أداءات الدولة بتونس"، تونس 1982 ،ص:328 ورد عند إبراهيم مهم في أطروحته م.س.ص:151 وهي ما تسمى بجريمة الغذر المنصوص عليها في النظام العام للمحاسبة العمومية .

[103] - عبد القادر التيعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي "،م.س ص:60 .

*الظروف المعسرة مثل:الإفلاس ،المشاكل المالية العويصة ،الانخفاض الملحوظ في وثيرة النشاط الذي يمارسه الملزم.... الخ.

وقد نصت المادة 126 من مدونة التحصيل على شكليات الطعن الاستعطافي في هذه الحالة حيث قررت ضرورة إرفاق الطلب بالوثائق و الشواهد التي تتبث غياب الملزم المعني ،أو شهادة الوفاة ،إذا كان متوفى و شهادة العوز أو الاحتياج.

ولابد من الإشارة هنا إلى أن هذا الإعفاء يخول لمدة سنة واحدة .ويبقى الملزم مدينا بالمبلغ طيلة المدة القانونية قبل حلول آجل تقادم الضريبة،ويمكن للقابض أن يستخلصه منه إذا تحسنت وضعيته المالية.

كما قد يكون الهدف من طلب الإعفاء من المسؤولية التي قد ينتج عنها إعفاء المحاسب بتقديم طلب الإعفاء أو تقديم طلب تنزيل مبلغ الضريبة أو تقديمه للطلب دون وثائق وشواهد تسوغ استحالة التحصيل حتى حلول أجل التقادم [104] .

ثانيا:شروط الطعون الاستعطافية.

انطلاقا من الأساس الإنساني الذي يقوم عليه الطعن الاستعطافي وتحقيقا للمشروعية الجبائية المرتبطة بفكرة الاقتناع والقبول بمفهومها الواسع .آي اقتناع وقبول الملزمين لأسلوب الضريبة [105] .فإنه يمكن استخراج ثلاث شروط وهي :

أ-الشرط الأول:يتعلق بعسر الملزم بالوفاء بالدين الضريبي.

ب-الشرط الثاني:يتعلق بالفاقة أ و فقر الملزم[106].

وتجدر الإشارة إلى أن التشريع المغربي لايشير إلى هذه الشروط ويبقى المجال مفتوحا أمام التعليمات الإدارية لملأ هذا الفراغ.

81- عبد القادر التيعلاتي، " النزاع الضريبي في التشريع المغربي"،م س،ص:61.

82- عبد الفتاح بلخال،"المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام شعبة العلوم السياسية ، وحدة المالية العامة جامعة الحسن الثاني عين الشق ،كلية الحقوق الدار البيضاء السنة الجامعية 2000 -2001 ص: 3 .

106-Mohamed Charkaoui , " le contentieux fiscal au Maroc ",D.E.S,droit public, université Mohamed٧.AGDAL. RABAT,1982,P:29.

وعلى خلاف ذلك نجد أن المشرع الفرنسي نص على هذه الشروط في المادة1930البند الثاني من المدونة العامة للضرائب والتي تم نقلها إلى المادة247 من كتاب المساطر الجبائية.

ج-الشرط الثالث: التظلم الاستعطافي يقتصر على الضرائب المباشرة .فهو يقتصر على ذلك دون الضرائب غير المباشرة وهذا راجع حسب بعض الفقه [107] . إلى عدة أسباب نذكر من منها:

- إن الملزمين في الضرائب غير المباشرة فهم ليسوا إلا وسطاء عن الملزمين الحقيقيين والإدارة الضريبة .

- إن الضرائب المباشرة ضرائب شخصية وسنوية ومرتبطة بحياة الملزم الاجتماعية الاقتصادية المعرضة لمختلف التحولات والتغيرات ،مما يفرض على الإدارة الضريبية أن تأخذ بعين الاعتبار هذه التحولات وتمتع الملزم بتخفيضات .

وخلاصة القول فإن الملزم الذي يتوفر على أحد الشرطين الأولين وأن يتعلق الأمر بضريبة مباشرة أن يتقدم بطلب استعطافي وما عليه إلا أن يتبث العسر والعجز عن أداء الضريبة .

الفقرة الثانية : المسطرة في الطعون الاستعطافية .

يمكن الملزم أن يلجأ للتظلم الاستعطافي في أي وقت ،وكل ما يلزمه هو أن يحترم بعض الإجراءات المسطرية.فماهي إذن هذه الإجراءات ؟ وكيف يتم التحقيق فيها؟ ومن خلال هذه الفقرة سنحاول الوقوف في مستوى أول عند مضمون الطعون الاستعطافية وآجالها .وفي مستوى ثاني مرحلة التحقيق وإصدار القرار .

84- Abdellah Boudahain , " le contentieux fiscal ",édition edmar,1984.p:78 .

أولا:مضمون التظلم الاستعطافي وآجاله.

إن القانون الضريبي المغربي لم يضع ضوابط صارمة ينبغي التقيد بها عند سلوكه لمسطرة الطعون الاستعطافية على خلاف ما هو جاري به العمل في الطعون النزاعية هذا ما سنحاول التطرق إليه في النقط الآتية.

أ-مضمون الطعن الاستعطافي .

كما سبق معنا القول، فإن الطعن الاستعطافي ينصب على إسقاط الضريبة والإبراء منها وتخفيض مبلغها حسب ما نصت عليه المادة 236 من المدونة العامة للضرائب تم المادة 122 من مدونة التحصيل من خلال منح تخفيض أو عفو كلي أو جزئي من جزاءات التأخير وصوائر التحصيل ، وهو نفس المقتضى نصت عليه المادة 162 من قانون جبايات الجماعات المحلية .

وفي هذا الصدد نجد انه لايشترط أي شرط على مستوى الشكل في الطعون الإستعطافية ،حيث يتم كتابتها في ورق عادي غير متنبر بخلاف الطعون النزاعية التي لابد لها من ضوابط .

ولا يوجد نص قانوني يحدد الشروط التي يجب أن تتوفر في الطعن الاستعطافي ،وكل ما هناك أنه يجب أن يكون فرديا .

ومع ذلك يمكن تقديمه جماعيا في بعض الحالات التي تبرر ذلك . كما هو الحال في الطلبات المتعلقة بفقدان المحصول الزراعي بسبب حادث من الحوادث التي قد يكون المحصول ضحية لها كحريق،أو جفاف،أوهجوم الجراد (المادة 238 من م ع ض).

فهذه الطلبات يمكن أن يتم كتابتها من طرف قائد القرية أو رئيس المجلس القروي،الذي عليه أن يحرر طلبا جماعيا باسم كل سكان القرية يطلب فيه الإعفاء من الدين الضريبي إما كليا أوجزئيا [108].

85- تنص المادة 238. من م . ع . ض،" إذا شملت الخسائر اللاحقة بالمحاصيل الزراعية إحدى الجماعات جاز للسلطة المحلية أو رئيس مجلس الجماعة تقديم مطالبة في إسم جميع الخاضعين للضريبة بالجماعة المنكوبة ".

ويجب أن تكون هذه الطلبات مصحوبة بشهادة من القائد تتبث ضياع المحصول الزراعي وأن تتضمن هذه الشهادة أسماء الأراضي التي تعرضت للكارثة ومساحتها الكلية والمساحة الفعلية التي أصابها الضرر وكم تبلغ نسبتها المئوية .

وعموما فإن الطلب الاستعطافي يجب أن يتضمن العناصر الضرورية لمعرفة نوع الضريبة، ورقم قيدها بجدول الضرائب،والمصلحة التي فرضتها،وكل ما يساعد في الوصول إلى الملف الضريبي للملزم،وأن يتضمن المبلغ الذي يلتمس الملزم إعفائه منه.

وبالتالي فالخلاصة التي يمكن الخروج بها هو أن الطعن الاستعطافي لا يتطلب الشروط المفروضة في الطعن النزاعي فماذا عن أجله؟.

ب-أجل الطعن الاستعطافي .

نظرا لطبيعة الطعن الاستعطافي .فإن القانون لم يقرن هذه المسطرة بأي أجل إذ يمكن للملزم بالضريبة في أي مرحلة من مراحل مسطرة التضريب أن يعبر عن رغبته في استعطاف إدارة الضرائب لتمتيعه بالإعفاء الكلي أو الجزئي من الغرامات وفوائد التأخير[109]، ويمكن تقديم الطعن الاستعطافي كذلك حتى ولو تم أداء الدين الضريبي من طرف الملزم .ولابد من الإشارة هنا ،أن تقديم طلب الطعن الاستعطافي لايؤدي إلى إيقاف تحصيل الدين الضريبي .

ونفس الشيء أعده التشريع الفرنسي من خلال المادة 247 من كتاب المساطر الجبائية(LPF)[110] .

هذا فيما يخص مضمون وآجل الطعن الاستعطافي.فماذا عن مرحلة التحقيق وإصدار القرار؟.

[109] -Mohamed Cherkaoui ,"le contentieux fiscal au Maroc " ,op. .cit. p :161-162.

[110]-Rachid Lazrak , ″le contrôle et contentieux de l'impôt au Maroc ″ ,op. cit. ,p : 364 →″les recours gracieux ne sont soumis à aucune condition de fond ou de délai…″ .

ثانيا: مرحلة التحقيق وإصدار القرار.

سنحاول التطرق لمرحلة التحقيق (أ)،تم لمرحلة إصدار قرار إدارة الضرائب (ب).

أ- مرحلة التحقيق.

حينما تتوصل الإدارة الضريبية بالطعون الاستعطافية فإنه يتم تقسيمها إلى نوعين:

*النوع الأول يهم الأشخاص الطبيعيين.

*النوع الثاني يهم الأشخاص المعنويين.

فبخصوص النوع الأول ،فإن التحقيق يهتم خاصة بالحالة الاجتماعية والاقتصادية للملزم كعمره ومهنته والحالة العائلية والمالية له ولباقي أفراد العائلة الذين يقيمون معه،ودخلهم الشهري.

أما بخصوص الأشخاص المعنوية،فإنه بالإضافة إلى معرفة الحالة الاجتماعية والاقتصادية لأصحاب الشركة ، هناك الملف المحاسبي للشركة وكل ما يمكن أن يكشف عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة،وعلى المفتش أن يكون له معرفة دقيقة بالنظام القانوني للشركة كشكلها الاجتماعي ووضعية المدراء المسيرين ... ووضعها المالي هل سلبي أو إيجابي ورقم المعاملات والأرباح التي حققتها خلال آخر سنة محاسبية والقيمة المالية لأصول الشركة والديون المتراكمة عليها.

وتضيف الدوريات التي تصدرها الإدارة الضريبية في الموضوع،أنه إذا كان الدين الضريبي الذي سيشمله الإبراء كبيرا جدا، فإن المفتش الضريبي ملزم بتقرير يتضمن مسار الشركة ابتداء من تأسيسها حتى تاريخ الطعن، وتحلل فيه النتائج المالية التي حققتها الشركة خلال هذه الفترة والأسباب التي أدت إلى الوضعية المالية.

كما يجب عليه دراسة الوضعية التجارية والمالية، ووضعية خزينة الشركة من خلال الإطلاع على الوثائق المحاسبية للشركة وطلب الاستفسارات الضرورية من أصحابها.

ب-إصدار القرار.

يجب التذكير أن البت في الطلبات الإستعطافية يدخل في إطار السلطةالتقديرية للإدارة الجبائية ، فقد تصدر قرارا في شأنها إما بقبول الطلب فتخفض مبلغ الضريبة أو الجزاءات المرتبطة بها كليا أو جزئيا.وإما يرفض الطلب . وفي كل هذه الحالات فهي ليست ملزمة بتعليل قراراتها[111].

وهكذا فقد يتصور في هذه الحالة أن يكون مستندا إلى ظروف مادية عسيرة حقيقية فيصدم طلبه ،رغم المبررات التي احتج بها. برفض غير مبرر من قبل السلطة المختصة (مدير ضرائب وزير المالية ،الخزن العام...) فتثار هنا مشكلة ترتبط بمصير القرار الذي أصدرته الإدارة الجبائية. فهل يمكن للملزم أن يطعن فيه أمام القضاء ،أم أنه قرار محصن ضد أي مراقبة قضائية؟ . فبغض النظر عن إمكانية إعادة تقديم طلب استعطافي آخر أمام الإدارة الجبائية طالما الأجل القانوني قائم ، فإنه " أمام سكوت النص يتعين الرجوع إلى المبدأ العام للمشروعية الذي يأبى أن تكون هناك قرارات محصنة ضد أي مراقبة قضائية رغم مساسها بحق من الحقوق وتكون إذن في مجال قضاء المشروعية التي تعتبر دعوى الإلغاء صيغته الطبيعية ويحق بالتالي لمن قدم الطعن الإستعطافي أن يطالب عن طريق دعوى الإلغاء بإلغاء القرار السلبي لوزير المالية[112]. وهو ما أكده القضاء الفرنسي،حيث أجاز الطعن بالتجاوز في استعمال السلطة في هذه القرارات إذا استند إلى أحد الأسباب: الخطأ الفادح في التقدير، أو الانحراف في الشكل أو المسطرة، أو الانحراف في السلطة . لهدف غير المصلحة العامة ،أو عدم الاختصاص[113].

---

[111] - عبد القادر التيعلاتي:" النزاع الضريبي في التشريع المغربي "، م س ص: 63 .

[112]- جعفر حسون،"الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية"، منشورات م. م. إ. م. ت ، سلسلة مواضيع الساعة العدد 4. 1996 ،ص: 53.

113 - RACHID LAZRAK," le contrôle et le contentieux de l'impôt au MAROc ", OP. CIT.P:364

-CONSEIL D' ETAT DECISION DU 16 OCT ,1953 REQU N° 6316.

- CONSEIL D' ETAT DECISION DU 12 JUIN 1936 REQ N°= 640.

- CONSEIL D' ETAT DECISION DU 15 MARS 1961 REQ N°=38432.

فمسألة الطعن في قرار الإدارة أمام القضاء مسألة واردة وإن كان مآل نجاحه رهين بصلابة الأسباب التي يستند إليها الملزم في دعواه، فالأمر يتعلق بالسلطة التقديرية للوزيرأو المفوض إليه من لدنه، وبالتالي المراقبة القضائية تهدف إلى ترشيد هذه السلطة بعيدا عن كل تعسف أو انحراف.

ومن جانب أخر يتم تسوية الطعن الاستعطافي بإبرام صلح أو مصالحة بين الطرفين (الإدارة والملزم) وهو ما تطرق إليه المشرع المغربي في قانون الالتزامات والعقود من خلال الفصل 1098 باعتبار الصلح عقد يحسم النزاع.

إلا أنه من وجهة نظرنا نرى أن هذا الطعن هو ضمانة غير أكيدة .التي تتجلى في حرية الإدارة المطلقة في قبول الطلب من عدمه .هذا إذا لم تستعمل فيها الإدارة الجبائية حقها في تصحيح الأسس الضريبة أو إعادة تقويم الأثمنة والقيم التي أدلى بها الملزم في إقراره،أما إذا تبنت أسس جديدة أو شككت في تلك المصرح بها ودخلت في نزاع مع الملزم في هذه الحالة لايمكن تصور تقديم المطالبة أمام طرف يعتبر خصما وحكمها ** في نفس الوقت، لهذا أوجد المشرع مسطرة أخرى يرفع فيها الطعن أمام جهة منفصلة عن الإدارة، وهي اللجان الضريبية قبل طرح النزاع أمام القضاء .وهو ما سنحاول معالجته على مستوى المبحث الثاني. وقبل البدء في تحليل هذا الأخير قمنا بوضع أربع جداول رصدنا من خلالها العدد الإجمالي للمنازعات المعروضة على مديرية الضرائب والمديريات الجهوية كما هو مبين أسفله ثم عدد التظلمات التي تمت تصفيتها على المستوى المركزي، وأيضا عددالشكايات المودعة والمعالجة على مستوى المديريات الجهوية وأخيرا نسبة الشكايات المعالجة على مستوى المديريات الجهوية.

- في حين باقي الطعون الإدارية تكون الإدارة خصما وحكما ولكن ليس بحدة الحالة أعلاه.الأساس هنا هو أنه لا جدوى من تقديم مطالبة أمام إدارة ظلت هي صاحبة القرار طول مراحل المسطرة التواجهية.

الجدول رقم 5:العددالإجتمالي لملفات المنازعات التي توصلت بها مديرية الضرائب والمديريات الجهوية إلى غاية 30- 09- 1993(*)

السنوات	العدد الإجمالي للملفات المسجلة .
1990	37 .121
1991	41. 028
1992	50. 533
1993	28. 534

الجدول رقم 6:عدم التظلمات التي تمت تصفيتها على المستوى المركزي بالنسبة للسنوات 1998 -1999 - 2000 -2001 (*)

نوع الضريبة /السنة	1998	1999	2000	2001
الضرائب المباشرة	2،336	470	524	585
الضريبة على القيمة المضافة	515	266	337	289

(*):الجدولين أشار إليهما عبد المنعم بلوق في رسالته "وضعية الملزم في النزاع الضريبي المغربي" ومصدرها مديرية الضرائب ص66 وما يليها.

الجدول رقم 7:عددالشكايات المودعة والمعالجة على مستوى المديريات الجهوية (سنوات 1998- 2001) .

نوع الضريبة/ السنة	1998	1999	2000	2001
الضرائب المباشرة:				
عدد الشكايات المودعة	72.185	54.728	74.684	71.365
عدد الشكايات المعالجة(*)	53.738	60.044	70.449	71.702
ض. ق .م:				
عددالشكايات المودعة	1. 859	1.804	2.013	1.956
عدد الشكايات المعالجة	1.028	1 .426	1.694	1.783
حقوق التسجيل والتنبر:				
عدد الشكايات المودعة	737	786	969	1.198
عدد الشكايات المعجلة.	646	1392	670	877
مجموع الشكايات :				
المودعة	74.781	57.318	77.666	74.579
المعالجة	55 .412	62 .862	73.212	74.362

(*) أي التي صدر فيها قرار تم تبليغه للمتظلم .

ما يمكن ملاحظته على هذا الجدول وهو أنه بالنسبة للضرائب المباشرة تم تسجيل 72.185ألف شكاية. فيما يخص عدد الشكايات المودعة سنة 1998 فتمت معالجة 53.738 ألف شكاية. في نفس السنة ،في حين انخفضت الشكايات المودعة إلى 54.728 ألف شكاية. سنة 1999 ليقابل ذلك ارتفاع في عدد الشكايات التي صدر فيها قرار تم تبليغه للمتظلم ليصل إلى 60.044ألف شكاية. وفي سنتي 2000و2001 زاد عدد الشكايات المودعة ليصل إلى 74.684ألف شكاية. لكن انخفض بنسبة بعدد ثلاث شكايات سنة 2001 ليصل إلى 71.365. ألف شكاية عولجت منها 71.702ألف شكاية.

أما فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة،فإنه ثم تسجيل1.859 شكاية وعولجت منها 1.028 شكاية سنة 1998 لينخفض العدد إلى 1.804 سنة 1999 مع معالجة 1.426. لكن في سنة 2000 سجل ارتفاع في عدد الشكايات حيث وصل ذلك إلى 2013 في حين لم تتم معالجة سوى 1694 هذا مع تراجع العدد المسجل في الشكايات سنة 2001 إلى 1956 عولج منها 1783 شكاية .

لكن نجد في المقابل أن عدد الشكايات المسجلة بخصوص حقوق التسجيل والتنبر يقل عن عدد الشكايات المتعلقة بالضرائب المباشرة والضريبة على القيمة المضافة،وهي في تزايد مستمر حيث سجلت 737 شكاية سنة 1998 عولجت منها 646 شكاية ليصل العدد سنة 2001 إلى 1198 شكاية لم تعالج منها إلا877 شكاية .

وعلى العموم فان مجموع الشكايات المسجلة خلال السنوات الأربع الموجودة في الجدول تبين أن إدارة الضرائب تقوم تسوية عدد مهم من الشكايات خلال المرحلة الإدارية وبالتالي عدم إحالتها على القضاء.

الجدول رقم8: نسبة الشكايات المعالجة على مستوى المديريات الجهوية

(سنوات 1998 – 2001) [114]

السنة	مجموع الشكايات المودعة	مجموع الشكايات المعالجة	نسبة الشكايات المعالجة
1998	74.781	55.412	74.09%
1999	57.318	62.862	109.67% (*)
2000	77.666	73.213	94.26%
2001	74.579	74.362	99.7%

(*) يؤخذ بعين الاعتبار الباقي من الشكايات عن السنة السابقة .

[114] الجدول أعلاه ، أشار إليه محمد شكيري،"القانون الضريبي المغربي"،مرجع سابق ، ص :582 .

المبحث الثاني:الطعون أمام اللجان الضريبية.

من جملة الضمانات التي منحها المشرع المغربي للملزمين بالضريبة إمكانية عرض نزاعاتهم على لجان مختصة تحدث لهذا الغرض كنتيجة حتمية لانعدام المساواة بين الملزمين والإدارة الضريبية. ذلك أن هذه الأخيرة تتمتع بمركز أقوى مما يجعلها في بعض الأحيان تتخذ قرارات متعسفة تمس بحقوق الملزمين، لذلك حاول المشرع الضريبي بالخصوص حماية هؤلاء الأخيرين بوضعه لوسيلة التحكيم الضريبي التي تمكنهم من فتح حوار ديمقراطي مع الإدارية الضريبية. وذلك قبل اللجوء إلى القضاء. وهذه اللجان تؤلف من عدة أشخاص يتصفون بالخبرة في الميدان القانوني الضريبي ومنحت رئاستها إلى قاض.

وتعتبر لجان التحكيم من أهم الضمانات الفعلية المخولة للخاضعين للضريبة وهذا ما زكاه موقف المجلس الأعلى في قرار صادر بتاريخ 29 يناير 1969 [115]. وتأتي هذه الطعون على هذا المستوى في إطار مسطرة التصحيح الضريبي والتي تعتبر أساس الطعن أمام اللجان الضريبية وفق مسطرة محددة تسمى المسطرة التواجهية [116]،حيث يتم عرض كل من الطرفين موقفه وملاحظته بغية التوصل إلى اتفاق بالتراضي حول الأساس الضريبي الجديد.فإذا لم يتم التوصل إلى اتفاق فمن حق الملزم أن يرفع خلافه أمام أنظار اللجان الضريبية،ولهذا فلجوء الملزم إلى لجان ضريبية يعتبر حقا عاما خلال مسطرة التصحيح،لا تقيده إلا بعض الإجراءات المسطرية،يتوجب على الملزم احترامها من حيث الآجال وتعليل الطلب .

وفي الواقع فإن دراسة لجان التحكيم من حيث طبيعتها أثارت جدلا واسعا سواء على مستوى الفقه أو على مستوى الاجتهاد القضائي،كما أن دراستها تستحق أن يخصص لها موضوع خاص

---

[115]- حكم إداري عدد7 .قضاء المجلس الأعلى العدد12. السنة الثانية دجنبر 1969ص:86 حيث جاء فيه «... إن المقصود من إحداثها منح الملزمين بالضريبة المهنية ضمانات إضافية تتمثل في اختيار وتقدير نقط واقعية من شأنها أن تساعد على تحديد أسس الضريبة من قبل هيآت إدارية ذات سلطات تقديرية ».

[116]- عبد القادر التيعلاتي،"النزاع الضريبي في التشريع المغربي "، م س .ص:76.

تحت عنوان" الطبيعة القانونية للجان الضريبية"،ودون الدخول في هذا الجدل الواسع نحاول أن نعطي نظرة موجزة من جانب الفقه والقضاء حتى تتضح الصورة حول طبيعتها.

وهكذا فعلى مستوى الفقه نظرا لعدم وجود نص قانوني صريح يحدد هذه الطبيعة انقسم إلى عدة اتجاهات:

فالاتجاه الأول:[117] .يرى أنها ذات طابع تحكيمي .

في حين يرى الاتجاه الثاني[118] أنها عبارة عن هيآت قضائية نظرا لإسناد رئاستها إلى القضاة.

أما الاتجاه الثالث يرى أنها عبارة عن هيآت إدارية وتعتبر قراراتها من الأعمال الإدارية.وبالتالي فهي امتداد للأجهزة الإدارية للدولة رغم كونها مرؤوسة من طرف قاض

أما بخصوص موقف الاتجاه القضائي،ففي فرنسا قرر مجلس الدولة الفرنسي في قراره[119]الصادر في 21 فبراير1958:"أن اللجنة المركزية للضرائب المباشرة تعتبر هيئة إدارية...ليس لها أي طابع قضائي،وأن الطعن بالإلغاء هو الممكن في قراراتها".ونفس الشيء أكده قرار آخر في24نونبر1963[120] .نفس الاتجاه سار عليه القضاء المصري [121]،في حين أن القضاء المغربي لم يستقر على اتجاه واحد، تارة يعتبرها لجان إدارية كما جاء في الحكم رقم

[117]- محمد السماحي،"المسطرة في المنازعة في الضريبة "،دار أبي رقراق للطباعة والنشر،الرباط،2003،ص:73.

[118]- أمينة جبران،" القضاء الإداري ، دعوى القضاء الشامل "، المنشورات الجامعية المغربية . الرباط 1994 ص:206.

- أحمد محمد مليجي موسى ،" تحديد نطاق الولاية القضائية والاختصاص القضائي" ،أطروحة لنيل دكتوراه الدولة كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر .1979، ، ص: 449

[119] -جعفر حسون، "الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية"، م س،ص:30.

[120] -نفس المرجع أعلاه نفس الصفحة.

[121] -حكم المحكمة الإسكندرية بتاريخ 15ابريل1946.

-قرار محكمة النقض الصادر بتاريخ 23فبراير1950.

←هذا الحكم والقرار وردا عند عبد المنعم بلوق في رسالته السابقة الذكر،ص:82 وما يليها.

←في هذا الإطار أكد القضاء المصري على إدارية قرارات اللجان لكنها ذات طبيعة قضائية لوجوب تقيدها بالمبادئ العامة للتقاضي.

2000/126[122]،وتارة أخرى لا يقر بإداريتها كما جاء في حكم رقم 127/ 2006 [123].كما أن المجلس الأعلى سار على نفس الاتجاه في قرارات متعددة بخصوص الطبيعية القضائية لقرارات اللجان الضريبية[124].

إن وجود لجان الطعن الضريبي في المغرب أمر قديم، ذلك أنها كانت معروفة منذ القانون الصادرفي10يناير1908 الخاص بالضريبة الحضرية.[125]. وبالتالي فإنه كان آنذاك النظام النوعي للضرائب في المغرب كلما كان متنوعا كلما ازداد معها تنوع هذه اللجان.

إذن ماهي تشكيلة هذه اللجان وما هو نطاق اختصاصاتها؟ وما هي المسطرة المتبعة أمامها؟ أي شروط وإجراءات الطعن أمامها.وهل بالفعل تعتبر بحق ضمانة فعلية مخولة للملزمين؟ جل هذه التساؤلات سنحاول تحليلها على ضوء المطلبين التاليين نخصص (المطلب الأول) للطعون المحلية لتقدير الضريبة . و(المطلب الثاني) للطعون الوطنية لتقدير الضريبة.

المطلب الأول: الطعون أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

ويقصد بالطعون المحلية لتقدير الضريبة تلك اللجان المحلية المختصة بالنظر في المنازعات المتعلقة بالضريبة وجبايات الجماعات المحلية.

إذا كانت نية المشرع المغربي من خلال إحداثه للجان الضريبية تعتبر مساهمة منه في تقوية وتدعيم الضمانات الفعلية للخاضعين للضريبة وحماية لحقوقهم وكفالتها كما أنها تسير نحو إشراك

---

[122] -حكم المحكمة الإدارية بوجدة ،عدد2000/126 بتاريخ2000/6/7 .وزير الإ قتصاد والمالية ضد شركة ريما .أحمد بوعشيق منشورات م م إ ت.ع 16 ."الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية ".ج3 ط 1 ،2000 .ص:15

[123] - إدارية وجدة حكم عدد 127// 2000 بتاريخ 2000/6/7. محمد فوزي ضد وزير المالية.

[124] - القرار رقم 62/226 صادر بتاريخ 12.يوليوز 1962 ، ملف إداري عدد 7233/ 68 قرارات المجلس الأعلى المادة الإدارية 1958- 1997 . منشورات المجلس الأعلى في ذاكرته الأربعين 1997ص: 97.

- قرار آخر رقم 63/256 ملف إداري عدد 725 63/50 .قرارات المجلس الأعلى . المادة الإدارية ،منشورات المجلس الأعلى في ذاكرته الأربعين ،1997.ص:53.

[125] -J. Jouannet" l'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat ",tome 2 livre .1953.p.142.cité par Ibrahim Mohim.«les contentieux fiscalités au Maroc» op.cit.p: 189.

عدة فعاليات في فرض الضريبة وتصحيحها تنتمي إلى قطاعات مختلفة. بغية أن تحظى العملية الضريبية بمصداقية وأن يلف القرار الضريبي بأكثر ما يمكن من العدل.

وعلى هذا الأساس تعتبر اللجان المحلية درجة ابتدائية يتم تحريكها من طرف المكلف الذي يجب عليه صراحة المثول أمامها.وذلك خلافا لبعض التشريعات المقارنة كفرنسا ، حيث تحال النزاعات من هذا القبيل على اللجنة الإقليمية للضرائب المباشرة والضرائب على رقم الأعمال Commission départemental des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires كلجنة وحيدة قبل اللجوء إلى القضاء الإداري[126]،ثم تونس لجنة واحدة تسمى الجنة الخاصة[127]. COMMISSION SPECIALE DE TAXATIONونفس النهج نهجه المشرع المصري عن طريق إحداث لجان طعن ثم تليها من بعد ذلك مباشرة المرحلة القضائية .ولهذا فإن الضمانات التي يتمتع بها الملزم في أحضان هذه اللجان أخذت تتسع مع مرور السنوات شيئا فشيئا مع صدور كل قانون مالي ومع أي إصلاح ليصبح الملزم يتمتع حاليا بعدة ضمانات سواء فيما يخص تشكيل أعضائها والاختصاصات المنوطة بها(الفقرة الأولى)،أو فيما يخص المسطرة المتبعة أمامها(الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى:تشكيل واختصاصات اللجنة المحلية .

تقوم اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بدور مهم في فض النزاعات الضريبية وتقديم الحلول الكفيلة بإزالة العقبات والتوصل إلى قرارات قد ترضي طرفي العلاقة ،المكلف والإدارة الضريبية وبالتالي التقليل من المنازعات والدعاوى القضائية.الشيء الذي يجعل الحوار الضريبي الذي تخلقه هذه اللجنة يؤدي إلى فض كل مامن شأنه أن يؤدي إلى منازعة حقة[128].

---

[126]-ROLAND TOUREL ,"contentieux fiscal","les clés du contentieux fiscal ,par la jurisprudence " .MAXIMA .PARIS.1996.P :51.

[127] - مصطفى صخري،" النزاعات الجبائية والمالية ، نصوصها القانونية "،مكتبة دار الثقافة والنشر والتوزيع . عمان، بدون سنة.ص:17و18.

[128] - نجاة العماري،" المنازعات الضريبية "، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة التكوين والبحث المالية العامة .جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء .بدون سنة .ص: 162.

إذن كيف يا ترى تتشكل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة(أولا)؟وماهي اختصاصاتها؟(ثانيا)

أولا:تشكيل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

يدخل تشكيل اللجان المحلية لتقدير الضريبة ضمن إطار خلق نوع من التوازن بين أطراف المنازعة،المكلف ولإدارة الضريبية من خلال إقرار حياد الجهة المكلفة بتسوية هذا النزاع،وتعتبر العناصر التي تتشكل منها هذه اللجان من أهم شروط خلق هذا الحياد،ولهذا فهي تتشكل من أربعة أعضاء [129]. و هو ما نصت عليه المدونة العامة للضرائب[130] وقانون جبايات الجماعات المحلية[131]. وعلى ضوء هاتين المادتين سنحاول التطرق لهذه التركيبة بنوع التفصيل.

أ- رئيس اللجنة المحلية.

ذلك أنه بعدما كانت رئاسة اللجان المحلية،قبل الإصلاح الجبائي تعود إلى ممثل السلطة التنفيذية، ممثل عامل الإقليم أو العمالة وهو ما كان يحول دون تحقيق الغاية من هذه اللجان ،إذ يجعل المكلفين يفقدون الثقة في استقلالها عن الجهاز التنفيذي ، فطن المشرع الضريبي المغربي إلى هذا النقص الكبير الذي يعتري تكوين هذه اللجان خاصة أمام جسامة المسؤوليات التي يمارسها

---

[129] - بخلاف القانون 89- 30 المتعلق الجبايات المحلية حيث كانت المادة 14.منه تنص على أن هذه اللجنة تتكون من ثمانية أعضاء .(1) رئيس المحكمة الإبتدائية المختصة بنفوذ العمالة أو الإقليمية .(2) ثلاثة أعضاء ممثلين عن الإدارة الضريبية(3) اثنان يعنهما وزير الداخلية موظف بغينه وزير المالية.(4) أربع ممثلين عن الملزمين .ورد عند أمينة عيد " إصلاح النظام الجبائي المحلي" رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام . جامعة محمد الخامس كلية الحقوق السويسي . الرباط السنة الجامعية 2007.2008.ص:28.

[130] - لقدنص البند II من المادة 225 من م.ع.ض.المعدلة بقانون مالية 2009. حيث جاء فيه:

2- ألف – تضم كل لجنة .

1- قاضيا ،رئيسا .

2- ممثل لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقرا للجنة بدائرة اختصاصه ،

3- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثليه الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر؟

4- ممثل الخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر ثمتيلا للنشاط الذي يزاوله .

وتبت اللجنة في الأمر بصور صحيحة إذا حضرها ثلاثة على الأقل من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة . وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين فإن تعادلت رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس.

[131] -المادة 157. تنص على أنه«....استثناء من أحكام المادة 225من م.ع.ض... تضم كل لجنة(1) قاضيا رئيسا (2) ممثل لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقرا اللجنة بدائرة اختصاصيه (3) ممثل للمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية المعين من طرف العامل والذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر(4) ممثل للملزمين يكون تابعا للغرفة أو المنظمة المهنية الممثلة للنشاط الذي يزاوله الملزم الذي قدم الطعن.

الرئيس لذلك صار اختيار الرئيس يتم أساسا من الهيئة القضائية والتي لا يمكن أن يتسرب الشك إلى حيادها[132].

وإذا كان المشرع المغربي أسند الرئاسة للقاضي[133] فإنه لم يحدد مستوى هذا القاضي المعين في تسلسل النظام القضائي ولا الجهة التي تختاره. خلافا للمشرع الفرنسي الذي عين القاضي الذي يترأس اللجنة الإقليمية للضرائب بكونه رئيسا للمحكمة الإدارية أو أحد قضاتها أو قاض من محكمة الاستئناف الإدارية . في حين عين المشرع الجزائري رئيس الجمعية الشعبية بالولاية كرئيس الولاية commission de wilaya .

أما في المغرب. يترأس اللجنة المحلية رئيس المحكمة الإبتدائية أو أحد نوابه، وقد صدر مرسوم للوزير الأول بتاريخ 1996[134]عين رؤساء المحاكم الإبتدائية باستثناء لجنة الدار البيضاء أنفا.والتي تتوفر على لجنتين نظرا لكثرة ملفات المنازعات المحالة عليها.

لذلك نرى من وجهة نظرنا أن المحاكم الإدارية بمناسبة إحداثها تختص بالقضايا الضريبية،أصبح ضرورة لإسناد رئاسة هذه اللجان إلى قاض من قضاة المحاكم الإدارية كما يجري ذلك باللجان الإقليمية في فرنسا نظرا لتمرسهم ودرايتهم بالمنازعات الضريبية .

وعموما فإن إسناد رئاسة اللجنة إلى قضاة سواء بالمحاكم الإبتدائية أو الإدارية،يعتبر ضمانة كبيرة لحياد ونزاهة هذه اللجان ،نظرا لأن القاضي سيكون مالكا لجميع النصوص القانونية بما فيها النصوص الضريبية وهو ما من شأنه أن يخفف من صعوبة التمييز بين المسائل القانونية والواقعية ويضبط السير الحسن والأداء الجيد لهذه اللجان ويبث الثقة في نفوس الخاضعين للضريبة،هذا خلافا لما كان عليه الوضع قبل الإصلاح الجبائي لسنة 1984،حيث كانت تسند رئاسة اللجان المحلية إلى

---

[132] - محمد مرزاق عبد الرحمان أبيلا، "النظام القانوني للمنازعات الجبائية"،م س. ص:69.

[133]- ANAS Ben SAlaH Zamrani,″ les finances de l’état au Maroc "tome" 2 l’entreprise face au fisc",OP.CIT.p.413 .

[134] - نشر بالجريدة الرسمية .عدد4435. بتاريخ 2.دجنبر 1996.

ممثل السلطة التنفيذية كممثل عامل الإقليم أو العمالة الشيء الذي كان يفقد هذه اللجان المصداقية والنزاهة.

ب- ممثل عامل الإقليم أو العمالة الموجود بدائرة نفوذه مقر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة،وهي ظاهرة فريدة يختص بها التشريع الضريبي المغربي بالمقارنة مع التشريعات الفرنسية والمصرية والتونسية،التي لا تعترف بضرورة تمثيل السلطة المحلية أو أية سلطة إدارية أخرى باستثناء إدارة الضرائب المعنية مباشرة بتأسيس الضريبة ومراقبتها[135]. وبالتالي لا نرى من جهتنا أية فائدة أو مساهمة مفيدة ولو أن الموظف الذي سيمثل العامل غالبا ما يكون معينا في القسم الاقتصادي التابع للعمالة ذلك أن إدارة الضرائب كطرف في النزاع يمثلها الممثل الفاحص الذي يدافع عن التصريحات التي قام بها وممثل الخاضع للضريبة والذي يدافع على هذا الأخير من خلال إلمامه بالنشاط المهني ومعطياته الواقعية .إذن فأية جهة يدافع عنها ممثل العامل؟

ج- رئيس المصلحة المحلية لربط الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[136]

لها أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر ، وهذا التمثيل لمصلحة الضرائب في اللجان المحلية يستمد قوته من القانون نظرا لما تتوفر عليه مصلحة الضرائب من دراية وتجربة بالمسائل التقنية إضافة إلى أنها طرف أساسي في المنازعة ، تمكنها من الدفاع عن مصالح الإدارة الضريبية في اللجان المحلية ،ويتولى ممثل الإدارة الجبائية أيضا إشعار أعضاء اللجنة المحلية وخاصة ممثلي الملزمين بتاريخ انعقاد الجلسات وتبليغ أراء وقرارات اللجنة المحلية إلى كل أعضائها مع تهييئه لمحاضر الجلسات.

وما تجدر الإشارة إليه، أن المشرع المغربي لم يحدد الشروط الواجب توفرها في ممثل الإدارة الضريبية ،عكس بعض التشريعات المقارنة التي أشارت إلى ذلك.ففي فرنسا مثلا اشترط المشرع أن تكون إدارة الضرائب ممثلة في اللجان الإقليمية بعضوين ،وأن يكون كل منهما في درجة مفتش ممتاز.

---

[135] - محمد شكيري ،" القانون الضريبي المغربي"، م.س.ص:536.

[136] - محمد شكيري ،" التشريع الضريبي المغربي" ،الجزء الأول ، قانون الضريبة على القيمة المضافة – قانون الضريبة على الشركات– قانون الضريبة على الدخل الطبعة الثالثة 1999.ص:123.دون الإشارة إلى دار الطبع.

د- ممثل الخاضعين للضريبة على أن يكون من الفئة المهنية الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

ويقع تعيين هؤلاء الممثلين بالتساوي لمدة ثلاث سنوات من طرف عامل الإقليم أو العمالة من بين الأشخاص الطبيعيين لأعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا لفروع الأنشطة التجارية والصناعية والصناعة التقليدية،الواردة ضمن اللوائح المعروضة على العامل من طرف غرفة التجارة والصناعة والصناعة التقليدية قبل 31أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي يتم خلالها استدعاء الأعضاء المعنيين الاجتماع بمقر اللجنة المحلية.

ويعين العامل كذلك إلى جانب الأعضاء الرسميين مثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين،ونفس المسطرة يتم إتباعها في تعيين ممثلي المكلفين الذين يمارسون مهنا حرة.

ونشير هنا إلى أن المشرع سمح للجنة المحلية الاستعانة بخبير أو خبيرين على الأكثر.إضافة إلى أعضائها الأربعة الرسميين ويستوي في ذلك أن يكون الخبير من الموظفين أومن الملزمين ويكون لهما صوت استشاري لا تداولي ولم يشترط أن يكون الخبير محلفا لدى المحاكم . علما بأن موظف الإدارة الضريبية يؤدي اليمين أمام المحكمة فور تعيينه كمفتش فاحص.

وإذا تعذر تعيين ممثلين جدد،فإنه يتم تمديد انتداب الأعضاء المنتهية مهامهم لمدة ثلاثة أشهر كحد أقصى،وإذا استحال تمديد فترة انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب أو لم يتأت في فاتح أبريل تعيين الممثلين الجدد أخبر الخاضعون للضريبة بذلك في رسالة موصى بها مع الإشعار بالتوصل ويجوز للخاضعين للضريبة في هذه الحالة أن يقدموا إلى رئيس المصلحة المحلية للضرائب داخل أجل ثلاثين يوما التالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة طلبا يلتمسون فيه المثول أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مؤلفة من رئيسها وممثل عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المصلحة المحلية للضريبة المعنية، فإذا انصرم الأجل المذكورة من غير أن يقدم أي طلب،عرضت الإدارة الضريبية النزاع على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وأخبرت بذلك الملزم داخل جل لايتعدى عشرة(10) أيام من تاريخ توجيه الملف إلى اللجنة المحلية.

ويطرح أمامنا المقتضى الأخير مجموعة من الملاحظات والمؤاخذات. فالمشرع قد منح الطاعن الاختبار بين الاكتفاء بتركيبة اللجنة المحلية دون حضور ممثله أو بين أن يستغني عن تدخلها في النزاع والانتقال مباشرة إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة والاختياران معا فيهما حيف بالنسبة للمكلف ،إذ في الخيار الأول يفقد مساندا له وصوتا يدافع عنه أمام اللجنة .وفي الخيار الثاني حرمان للطاعن من درجة أولى أساسية في التحكيم وهذا بالطبع فيه فقدان لضمانة من أهم الضمانات المخولة للملزم وذلك خلافا للمشرع الفرنسي الذي نص في المادة 1951 من المدونة العامة للضرائب على أنه في إمكان المكلف في هذه الحالة أن يطلب تعويض أحد الممثلين للمكلفين بأحد ممثلي المنظمات المهنية التي ينتمي إليها .

ونعتقد أن وجود ممثل الملزم من نفس مهنته أو حرفته ضمن تشكيلة اللجنة المحلية من شأنه أن يعطيه ثقة كبيرة في أعمال اللجنة ومقرراتها ،وإن كان يعاب على الممثل انحيازه في غالب الأحيان إلى المكلف الذي اختاره .

ولذلك فإننا نرى أن يتدخل المشرع ويجبر الغرف أو الهيئات المهنية بتعيين ممثلين عن الملزمين تحت طائلة توقيع جزاءات أوأن يمنح للملزم إمكانية اختيار من يود تمثيله دون انتظار اللائحة التي تعدها الغرف أو كما يرى بعض الباحثين إمكانية الاتصال بالجهات المسؤولة والحصول منها على لائحة مختصرة بأسماء بعض مرشحيها .هذا ويبقى أن نشير إلى أن المشرع لم يشر إلى أي شروط معينة في المرشحين متعلقة بالكفاءة والمهارة من شأنه أن يضعف من مستوى عمل اللجنة .

ثانيا:اختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة .

لقد روعي في تحديد اختصاصات اللجان المحلية لتقدير الضريبة تدعيم ضمانات المكلف،وهو ما يتبين من خلال تقريبها للخاضعين للضريبة على مستوى الاختصاص الترابي أو المحلي وكذلك اتساع نطاق الطعن أمام اللجان المحلية لتوسيع اختصاصها النوعي وذلك من أجل تقريبها من الملزمين بمد اختصاصها المحلي ليشمل مكان فرض الضريبة .

ولقد أحدثت اللجان المحلية لفرض الضريبة في كل إقليم أوعمالة ويتولى وزير المالية بمرسوم يحدد فيه مقر ودائرة اختصاص كل منها، ويمكنه عند الاقتضاء تغيير مقر واختصاصات هذه اللجان.

وفي ظل إطار سياسة تقريب الإدارة من المواطنين التي أصبح ينهجها المغرب من خلال إصلاحاته الإدارية. عمل المشرع على توزيع هذه اللجان على تراب المملكة بشكل يدعم ضمانات الملزمين من خلال منحهم فرصة رفع نزاعاتهم الضريبية أمام هذه اللجان. وبهذا فقد تولى المشرع أيضا مهمة حصر اختصاصها النوعي (أ) كما عمل في نفس الوقت على تمديد اختصاصها ليشمل مكان فرض الضريبة (ب).

أ- الإختصاص النوعي للجن المحلية.

قبل الإصلاح الجبائي كان الإختصاص النوعي للجان المحلية في البداية غير شامل لكافة أنواع الضرائب، فقد كان يقتصر على ضريبتين فقط[137].وهما الضريبة المضافة للضريبة المهنية التي فرضت بمقتض ظهير 12 أبريل 1941[138] التي أصبحت تسمى بالضريبة على الأرباح المهنية ابتداء من سنة1951.والأخرى وهي الضريبة على رقم المعاملات التي تم تعويضها بالضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات ابتداء من سنة 1961.[139] وتوسع هذا الإختصاص بعد ذلك ليشمل جل الضرائب التي كانت سائدة في ظل ما كان يسمى بالنظام النوعي والنظام المختلف باتفاق بعض الفقه[140]. التي كانت تشمل:

- الضرائب على الأرباح المهنية التي حلت محل الضريبة المضافة للضريبة المهنية (المادة25من ظهير31دجنبر1959)[141] .

---

[137] - إبراهيم فتحي ،" طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف "، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي ، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية ،الرباط 1991-1992.ص: 31.

[138] - B.O.N°:1486.18/4/1941.P: 464.

[139]- ج.ر.عدد2566.بتاريخ 30□ 12□ 1961.

[140]- Mohamed Cherkaoui « ″ les contontieux fiscal au Maroc″ » op. .cit.p: 60.

[141] -DAHIR N°1.59.430.B O N:2472

- المساهمة التكميلية على الأشخاص الطبيعيين المادة 2 من قانون مالية 1972[142]. والذي يحيل على المادة 25 من القانون الضريبة على الأرباح المهنية .

-الضريبة على الأرباح العقارية[143]، المحدثة بقانون المالية لسنة 1978. وخاصة المادة 5الفقرة8،والتي تحيل بدورها على المادة 25من ظهير 31 دجنبر 1959 المتعلق بالضريبة على الأرباح المهنية .

- واجب التضامن الوطني المحدث بمقتضى قانون المالية لسنة 1980[144]،الفقرة 20 من المادة 1 والتي تحيل بدورها على المادة 25 من نفس الظهير أعلاه .

-الضريبة على المنتوجات والضريبة على الخدمات التي تطبق عليها كذلك الضريبة على مقدار المعاملات، وذلك بمقتضى المادة 54 من ظهير 30 دجنبر 1961 [145].

وبمقتضى تعديل سنة 1984،توسع الاختصاص النوعي للجان المحلية ليشمل الضرائب المحدثة والمعاد تصنيفها ، بحيث أصبح النظام الجبائي إثر ذلك يشمل الضرائب الآتية:

* الضرائب المباشرة وتضم:

- الضريبة على الشركات.

- الضريبة العامة على الدخل.

* الضرائب غير المباشرة.

-الضريبة على القيمة المضافة.

* الضرائب الرسوم المستحقة للجماعة المحلية.

---

[142] -ج ر عدد 3092 بتاريخ 23/12/1977.

[143] - ج.ر.عدد 3400مكرر ، بتاريخ 13 □02/1977.

[144] - ج.ر عدد 3504 مكرر بتاريخ 31 □12/1979.

[145] - ج.رعدد 2566. بتاريخ 30/12/1961 ←هذه القوانين وردت في رسالة عبد المنعم بلوق م س، ص:94.

وقد تم منح اللجان المحلية اختصاص النظر في المنازعات المثارة بشأن هذه الضرائب بمقتضى :

-المادة 40 من ظهير 31 دجنبر 1986 المتعلق بالضريبة على الشركات.

- المادة 107من ظهير 21دجنبر 1985 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل والتي تحيل على المادة 40 من قانون الضريبة على الشركات.

- المادة 45 من ظهير 20 دجنبر 1985 والخاص بالضريبة على القيمة المضافة .

أما فيما يتعلق بالضريبة والرسوم المستحقة للجماعات المحلية، فقد أحال المشرع النظر في نزاعها على لجنة خاصة للتحكيم وهي لجنة العمالة أو الإقليم .

إلا أنه في ظل صدور المدونة العامة للضرائب سنة 2007والقانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية أصبح اختصاص اللجنة المحلية على الشكل التالي.

- الضريبة على الشركات .

- الضريبة على الدخل.

- الضريبة على القيمة المضافة .

- واجبات التسجيل والتنبر.

ويتضح من خلال قراءة النصوص القانونية المنظمة لضوابط اللجان الضريبية بصفة عامة، أن اختصاصها ينحصر في البت في النزاعات المعروضة عليها من جميع جوانبها ماعدا الخوض في تفسير النصوص التشريعية والتنظيمية والتي يجب أن تصرح بعدم اختصاصات في حالة مواجهة حالات تفسير القانون[146]. وهكذا فإن المادة 40 من قانون الضريبة على الشركات تنص

[146] - لقد نصت المادة 225 من بندها الأول من المدونة ع ض.المحدثة بموجب قانون مالية سنة 2007. على مايلي:" وتبت اللجان في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية".

على أنه " في حالة عدم الاتفاق بين الإدارة والمكلفين حول تحديد أسس، في إطار المسطرة ذات الطابع المتناقض فإن اللجنة التابع لها مكان فرض الضريبة هي المختصة للبت في النزاع".

وقد ورد في الدورية التفسيرية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة[147]. تحت عنوان " اختصاصات اللجان المحلية لتقدير الضريبة" مايلي:" تقوم اللجان المحلية لتقدير الضريبة في حالة تقديم الملزمين لمطالبتهم وفق الإجراءات القانونية بتحديد أسس الضريبة الواجب اعتبارها في حالة وجود خلاف بين المفتش المحقق والملزم المعني بالأمر"، كما أن المادة 452 من قانون الضريبة على القيمة المضافة[148].تنص على أن "تبت كل لجنة في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية".

يتضح مما سبق، أن الاختصاص الموكول إلى اللجنة المحلية للضريبة، يتعلق بتحديد أساس فرض الضريبة أو معنى ذلك أن اختصاصها يستبعد في المسائل المتعلقة بالقانون[149]. التي تنظر فيها الهيئات القضائية.

في الواقع لقد كان هدف المشرع من خلق هذه اللجان المحلية هو إيجاد حلول لإشكالات الفحص الضريبي التي تتعلق أساسا بتقدير رقم الأعمال وتحديد الأرباح والمصاريف والفحص الضريبي القابلة للخصم ونسبة الاستهلاك[150].وكلها مسائل واقعية . أما البحث في أساس الضريبة وطريقة حسابها هي مسألة قانونية، فلا يجوز للجنة المحلية الخوض في المسائل المتعلقة بالقانون تحت طائلة بطلان القرار الذي تصدره في هذا الاتجاه .

---

147 - الدورية التفسيرية رقم305 المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة الصادرة بتاريخ 24/03/1986.ص:232. وردت في رسالة عبد النعم بلوق،"وضعية المكلف....." .م.س.ص:95.

148 - أناس بن صالح الزمراني ،" الضريبة على القيمة المضافة في المغرب "،مطبعة المعارف الجديدة الرباط.ط .1987.ص:76.

149- D.CYRIL .F.olivier –M.la tourererie –B.Plagnet.« les grands arrêts de la jurisprudence fiscale .Sirey paris. 2éme édition .1991.p.532.cite par Ibrahim Mohim» " les contentieux fiscals au Maroc" op.cit. p:194.

150- ABDELHAMID ELGADI,"Traite de droit fiscal Marocain ", OP .cit. p : 150.

- أيضا ما نصت عليه المادة 220.من م.ع.ض المتعلقة بالمسطرة العادية لتصحيح الضرائب.

←انتهى كلامنا في هذا الصدد.

ومن جهتنا نحن نشير إلى أن هناك ملاحظة أساسية لابد من الإشارة إليها وهي أن مسألة التمييز بين المسائل الواقعية والمسائل القانونية في الميدان الضريبي ليست بالأمر الهين بل هي من أشد القضايا تعقيدا أمام اللجان* بل حتى أمام المحكم الإدارية لاسيما في غياب نص صريح يميز بينهما على سبيل الحصر[151].

وقد قلد المشرع المغربي في هذا الاتجاه نظيره الفرنسي في إطار ما يعرف باللجنة الجهوية للضرائب ، كما أن هذه الوضعية كانت سائدة في مصر قبل أن يصدر القانون رقم 146 لسنة 1950 ومن بعده قانون رقم 97 لسنة 1952 الذي وسع اختصاصات هذه اللجان حيث نص على أن للجن الطعن الإدارية اختصاص قضائي حيث تختص بالفصل في جميع أوجه النزاع بين الملزم والإدارة الضريبية سواء ما يتعلق منها بالمسائل القانونية أو الواقعية. كما فرض عليها الالتزام بالمبادئ العامة للتقاضي[152].

ويرى الفقه[153]،أن حصر اختصاص هذه اللجان في النظر في المسائل الواقعية دون القانونية يعتبر ضمانة مهمة للملزم، نظرا لأنه يكفل اللجوء إلى القضاء الذي يختص بالبت في المسائل القانونية بينما تختص اللجان بالمسائل الواقعية، لاسيما وأن تشكيل هذه اللجان يحتم حصر اختصاصاتها في المسائل الواقعية فقط لكون أعضائها لم يشترط فيهم العلم بالقانون أو الأهلية لتفسيره .

ونشير أن الاجتهاد القضائي قد قال كلمته في هذا الصدد سواء المغربي أو المقارن.

ففي فرنسا فإن مجلس الدولة اعتبر أن لجان التحكيم المحلية لا تختص في تحديد الطبيعة القانونية للمهنة التي يمارسها الملزم[154].

---

[151]- جواد العسري ،" علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين ، وانعكاساتها "،م س.ص:221.

[152]- إبراهيم فتحي، " طبيعة لجان لتحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف "،مرجع سابق ص:37.

[153]- أبيلا ومرزاق، م.س.ص:74.

[154]- قرارات صادر عن مجلس الدولة الفر نسي بتاريخ 14/11/1973.و12□ 12□1969. أو ردها أبيلا ومرزاق في كتابهما "المنازعات الجبائية في المغرب بين النظرية والتطبيق" م. س. ص :74.

وفي المغرب نجد الاتجاه القضائي سار على نفس نهج نظيره الفرنسي حيث أكد المجلس الأعلى في عدة قرارات على اكتفاء اللجان المحلية بالنظر في المسائل الواقعية دون القانونية[155]وهو أكدته محاكم الموضوع في عدة قرارات متتابعة[156].

هذا فيما يخص الاختصاص النوعي فماذا عن الاختصاص المحلي؟.

ب- الاختصاص المحلي للجان الضريبية.

لقد عكف المشرع المغربي عموما على نهج سياسة الهدف منها تقريب الإدارة من المواطنين. فقبل الإصلاح الجبائي كان الاختصاص المكاني للجان المحلية متباينا،إذ أنه كان في الإمكان إحداثها في المدن أو أحياء المدن والنواحي وقد تم تحديد مقرر ودائرة اختصاص كل لجنة بمقتضى قرار وزير المالية صادر بتاريخ 15مارس1960.المتعلق بالضريبة على الأرباح المهنية وبقرار آخر لوزير المالية صادر بتاريخ 16 غشت 1962 بالنسبة للضريبة على رقم الأعمال أوتقدير المعاملات . والملاحظ أن عدد اللجان المحلية لتقدير الضريبة كان في هذه الفترة جد محدود.

أما بعد الإصلاح الجبائي فقد جعل المشرع إحداث اللجان المحلية وتحديد مقر ودائرة اختصاص كل منها من اختصاص الإدارة.وقد صدر مرسوم بتاريخ 8جمادى الأولى 1408 الموافق لـ 30 دجنبر 1987. ينص على إحداث لجنة محلية لتقدير الضريبة في كل عمالة أو إقليم[157] كما جعل مقرها بعاصمة العمالة أو الإقليم بغية توحيد اختصاصها الترابي.

---

[155]- قرار صادر بتاريخ 29/1969/01. حيث جاء في حيثياته « ... وحيث أن لجان تقدير الضرائب سواء المحلية منها أو المركزية ... أن مقصود المشرع من إحداثها منح الملزمين بالضريبة ضمانات إضافية تتمثل في اختيار وتقدير نقط واقعية من شأنها أن تساعد على تحديد الأسس الضريبية ...وحيث يؤخذ من أوراق الملف أن اللجنة المركزية لم تقتصر في هذه النازلة على أسس فرض الضريبة على الشركة ..... بل تعدتها إلى الفصل في مسائل قانونية خاصة بمبدأ ترتيب الضريبة وأن اتخاذ اللجنة المركزية مقررا خارجا عن تحديد أسس الضريبة على الأرباح المهنية . لا يمكن أن يؤثر في قواعد الإختصاص القضائية ولا أن يحرم الطاعنة من الحق المخول لها بمقتضى الفصل 48 من ظهير 30 دجنبر 1959. في أن يقع التحقيق والفصل في النزاع حسب القواعد المنصوص عليها في ظهير 22 نونبر 1924.....».

[156]- إدارية وجدة حكم عدد 109- 99 بتاريخ 29 □ 09□1999.وزير المالية ضد القضاوي ميمون المجلية المغربية الإدارة المحلية والتنمية عدد 31 مارس أبريل 2000ص:149.

- حكم عدد1026في 6/7/2000.عدد 696.□ 4□ 1□1999 نازلة وزير المالية ضد ورثة العمري مولاي عبد الله – حكم غير منشور.

[157] -وحسب التقسيم الإداري الجديد فإن عدد الأقاليم والعمالات ارتفع مما سيرتفع معه عدد اللجان المحلية .

كما أن الاختصاص المحلي يشمل مكان فرض الضريبة لكل الخاضعين للضريبة،الذين يملكون مقر الإقامة الرئيسية داخل حدود الإقليم المتواجدة فيه اللجنة المحلية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المقر الاجتماعي بالنسبة للأشخاص المعنوية. وقبل الانتقال إلى مناقشة المسطرة أمام اللجان المحلية (الفقرة الثانية) نبدي ملاحظاتنا حول ما ينص عليه المشرع في نصوص المدونة العامة للضرائب بخصوص منع اللجنة المحلية من النظر في المسائل القانونية .

بالنسبة للملاحظة الأولى وهي أن القول بترك المسائل القانونية للقضاء للفصل فيها معناه تجزئة النزاع إلى جزئين أحدهما وهو الخاص بالناحية الحسابية(الواقعية) يمكن عرضه على درجتين فقط اللجنة المحلية والوطنية، في حين المسائل القانونية تعرض على درجتين الدرجة الإبتدائية والدرجة الاستثنائية إضافة إلى رقابة نهائية يمارسها المجلس الأعلى، وبالتالي حرمان الطرفين من درجة من درجات التقاضي بالنسبة لبعض النزاع الأمر الذي يخالف المنطق والعدالة .

أما الملاحظة الثانية فتمثل في نظر بعض الفقه أن تكوين هذه اللجان يحتم حصر اختصاصها في المسائل الواقعية ذلك أنه قد يستعصى عليها حل المسائل القانونية بسبب طبيعة تكوينها لوجود أعضاء بتشكيلتها غير ملمين بالقانون .

ولهذا فإنه من وجهة نظرنا المتواضعة نرى أنه للخروج من هذا النفق الضيف يجب أخذ بعين الاعتبار الملاحظات التالية:

*ضرورة اشتراط المشرع في أعضاء تمثيلية اللجنة المحلية الإلمام بالقانون والأهلية في تفسيره وتطبيقه.

*بتوفر الشرط الأول نرى أنه ضرورة تمديد وتوسيع اختصاصات اللجنة للنظر في المسائل القانونية حتى يمكن اعتبار هذه الأخيرة ضمانة مهمة بالنسبة للملزمين على شاكلة باقي التشريعات المقارنة كمصر مثلا.وإذا كان هذا عن الاختصاص والتشكيلة فماذا عن المسطرة أمامها؟.

الفقرة الثانية : المسطرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

لقد حدد المشرع الضريبي المغربي مجموعة من الشروط لتحريك مسطرة الطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة . فهو لم يترك الباب مفتوحا حيث وضع لهذه المسطرة أجالا معينة وحدد كيفية سير عملها .

وبهذا فإن إلزام المشرع الإدارة الضريبية إحالة النزاع على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بعد طلب من قبل الملزم بالضريبة وإرغام هذا الأخير بدوره على احترام الشكليات المطلوبة في ذلك يعد تدعيما لموقف المكلفين تجاه الإدارة وإسهاما في نجاعة التحكيم الضريبي وفعاليته .

وعموما فإن المشرع، ما فتئ يدخل تعديلات على شروط الطعن حتى تكون في متناول الملزم ،كما أنه جعل كل طرف يتمتع بالقدر اللازم من وسائل الدفاع أثناء سير عمل المداولات. إذن ماهي شروط اللجوء إلى هذه اللجن ؟ (أولا) وماهي كيفية وطريقة سير جلساتها؟ (ثانيا)

أولا: شروط اللجوء إلى اللجن المحلية لتقدير الضريبة.

لقد كرست المدونة العامة للضرائب[158] نفس المقتضيات التي نص عليها قانون مالية سنة2001 فيما يخص شروط اللجوء إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة سواء تعلق الأمر بالأجل (أ) أو تعلق الأمر بشرط الكتابة(ب).

ولابد من الإشارة قبل التطرق إلى ذلك أن التنظيمات التي جاء بها قانون مالية سنة 2001 قد عملت على إطلاق الطعن أمام اللجن المحلية لتقدير الضريبة ولم يبق مرهونا بإدارة مفتش الضرائب، كما تم الرفع من الأجل من20يوما إلى 30 يوما [159].

[158]- المادة 243 من المدونة العامة للضرائب.

[159] -كان الأجل محدد في 20يوما بموجب قانون مالية 1982.

أ- شرط الأجل.

يتوفر الملزم الذي ينازع في الأساس المقترح عليه من مفتش الضرائب على أجل 30 يوما[160]. لتقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويبدأ احتساب هذا الآجل من تاريخ توصل الملزم برسالة التبليغ الثانية [161].

وقد كان الأجل قبل تعديلات قانون المالية لسنة 2001 يختلف بحسب ما إن كانت المسطرة العادية هي التي اتبعت في تغيير الأساس الضريبي أم المسطرة السريعة، ذلك أنه كان يتعين على الملزم في إطار المسطرة العادية طلب الطعن داخل آجل شهر، في حين أن أجل الطعن في المسطرة السريعة لايفتح أمام الملزم إلا بعد وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ داخل أجل شهرين من تاريخ عرض الجداول.

إلا أن قانون المالية لسنة 2001 قام بتوجيه النقد بالنسبة للمسطرتين، حيث أحدث الانسجام بين المسطرتين وحدد الأجل في 30 يوما ،كما وحد بينهما من حيث بدء سريان أجل الطعن. إذ أصبح يسري ابتداء من تاريخ تسلم الملزم رسالة التبليغ الثانية تسلما صحيحا[162]. ويرى بعض الفقه[163]،أنه من الأفضل توحيد الآجال بالنسبة للتظلمات الموجهة إلى الإدارة الضريبية أو اللجان المختصة بعد صدور الأمر بالتحصيل أو قبله في 60 يوما وذلك بالنسبة لجميع الضرائب لتيسير الأمر على الملزم أو وكيله.

وقد اختلف الفقه في الطبيعة القانونية لأجل 30 يوما هل هو أجل سقوط أم أجل تقادم؟.

---

[160] - RACHID LAZRAK,″ fiscalité des entreprises … le contrôle ….. de L'impôt au Maroc″, op. .cit. .p: 321.

[161] - YAHA AISSAOUI ,″ Le recours devant les commissions fiscales ″, revue Marocaine des contentieux N°:5⁄6 2007 p: 114.

[162]- انظر المواد 7و10و 13 من قانون مالية 2001 ورد عند إبراهيم مهم ،" المنازعات الجبائية بالمغرب" مرجع سابق ص:207.

[163]- عبد الغني خالد ،" المسطرة في القانون الضريبي المغربي "،م.س.ص:322.

فهناك من اعتبر[164] بأن قواعد المنطق والمبادئ العامة للقانون،تفرض أن تكون القوة القاهرة سبب موقف لسريان أجل الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مستندا في ذلك على قرار صادر بتاريخ 22 يناير 1962. عن المجلس الأعلى[165]. فإن كل من الأستاذين أبيلا ومرزاق قد قررا أن للقانون الضريبي ذاتية خاصة به، وبالتالي فهناك مجموعة من الحالات يستبعد فيها تطبيق القواعد العامة على النوازل الضريبية.وقد استندا في ذلك على قرار صادر عن محكمة استئناف بمصر صادر بتاريخ 14 يونيو1984[166].

أما القرار الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 22يناير 1962 الذي استند الأستاذ فتحي إبراهيم في هذا الإطار، فهو يتعلق بقول الأستاذين بأجل التظلم الإداري الأولي الذي يختلف عن أجل الطعن أمام لجان التحكيم[167].

ب- شرط الكتابة.

لقد نص المشرع الضريبي على أن الطلب الذي يعرض على اللجنة المحلية يجب أن يكون كتابيا، إلا أنه لم يحدد كيفية توجيه هذا الطلب لكن يجب أن يرسل عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل إلى مفتش الضريبة الذي يوجد المكلف بدائرة نفوذه الترابي،وليس هناك ما يمنع من تسليم الطلب مباشرة إلى المفتش نفسه أو من ينوب عنه على أن يحصل منه على ما يفيد تقديم الطلب المذكور.

ويؤدي تقديم الطلب إلى أن يصبح للمفتش دور الوسيط حيث يكون عليه أن يخطر رئيس اللجنة المحلية بهذا الطلب ويهيئ كافة الوثائق التي تستند إليها الإدارة.

---

[164]- إبراهيم فتحي . رسالته م .س ص:21.

[165] - أرده إبراهيم فتحي ، م.س.ص:21.

[166] - حيث جاء فيه ،"لايعتبر ميعاد الطعن مدة تقادم تتوقف بسبب قوة قاهرة وتستأنف سيرها بعد زوالها بمواعيد جديدة "، وإنما هو ميعاد من مواعيد الإجراءات..." ورد عند محمد مرزاق .عبد الرحمان أبيلا " المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق "م.س.ص:93.

[167] - المادة 19 من قانون الضريبة الحضرية ورد ذلك عند إبراهيم مهم،" المنازعات الضريبية..."، مرجع سابق، ص:208.

وعليه ،يجب على الملزم تضمين طلبه كافة البيانات الأساسية وجميع الوسائل التي تمكنه من تدعيم موقفه لدى اللجنة عند اجتماعها[168] مع تحديد لموضوع الخلاف،وبالتالي الإدارة تصبح ملزمة بإحالة الملف على اللجنة[169] تحت طائلة بطلان مسطرة التصحيح.

من خلال ماسبق يتضح لنا أن المكلف لايوجه طلبه إلى اللجنة المحلية بل يحال على هذه الأخيرة بواسطة مفتش الضرائب نفسه الذي قام بالتصحيح[170]. الأمر الذي أثار حفيظة بعض الفقه[171]، وأدى به إلى التساؤل عن سبب وجدوى هذه الوساطة، في الوقت الذي أصبح لكل لجنة مقر معلوم ، ورئاستها موكولة إلى رئيس المحكمة الابتدائية .

ولهذا من جانبها نرى أنه من الأحق والأجدى أن تحال الطعون في قرارات الإدارة الضريبية مباشرة إلى اللجنة المحلية دون وساطة الإدارة، خاصة وأننا أصبحنا نتحدث عن الاستقلالية وحياد اللجان الضريبية بصفة عامة تجاه الإدارة الضريبية بسبب التعديلات الأخيرة التي لحقتها.

بقي التساؤل المطروح في هذا الإطار هو مدى إلزامية المكلف بتوقيع طلب الطعن أمام اللجنة المحلية ؟ .

إن المشرع المغربي لم يشر إطلاقا إلى مسألة توقيع المكلف للعريضة من عدمها، لكن بالرجوع إلى الدورية المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة نجدها تشير إلى عدم قبول المطالبة غير الموقعة من قبل الملزم المعني بالأمر أو وكيله.

ولهذا فالتوقيع ضروري لكونه إجراء جوهري وهو الذي يوضح حرص وجدية الملزم بالضريبة في طلبه،الذي يجب أن يكون صحيحا مرفقا باسم صاحبه وإلا أصبح عرضة للطعن وباطلا شأنه في ذلك الإجراءات التي تكون أمام المحاكم [172].

---

[168] -نجاة العماري ،"المنازعات الضريبية"،أطروحة دكتوراه ،م س .ص:172.

[169]- قرار محكمة النقض الفرنسية بتاريخ 19□06□1990. ملف عدد852.أنظر.ABDALLAH BOUDAHRAIN." le contentieux fiscal"p.cit.op.:.83.

[170] -الدورية التفسيرية رقم 305 بتاريخ 03/24□1986. (ض.ق.م) ص:235.

[171]- عبد الرحمان أبيلا ومن مرجع سابق ص:112.

[172]- المادتان 31و32.من ق. م.م بمقتضى ظهير 10شتنبر 1993.

وكاستنتاج لذلك فإن التوقيع يعتبر أمرا مهما من الناحية العملية كما أنه يعتبر عنصرا جوهريا وضروريا،وإلا عدت العريضة معيبة شكلا، وبالتالي عديمة الأثر.

ثانيا:جلسات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

لقد حدد المشرع الضريبي عدة ضوابط لسير جلسات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لضمان السير الجيد لهذه اللجان،ولحفظ حق الملزم في الدفاع عن حقوقه تظم المسطرة استدعاء الأطراف وشروط صحة اجتماعات اللجنة(أ).وإصدار مقرراتها وكيفية تبليغها(ب).

أ- استدعاء الأطراف وشروط صحة اجتماعات اللجنة.

حينما تنتهي المسطرة التواجهية بين الإدارة الضريبية والملزم بطلب من هذا الأخير يتم الاحتكام إلى اللجنة المحلية للبت في نقط الخلاف العالقة.وبهذا يقوم الكاتب المقرر secrétaire rapporteur الذي هو رئيس مصلحة الضرائب أو ممثله بإعداد تقرير معلل ومفصل يبرز فيه جميع الأدلة والملاحظات التي تقدم بها الملزم والإدارة الضريبية على السواء ،وكذلك نقط الخلاف وكل مامن شأنه أن يسهل عمل اللجنة كما يمكنه أن يضيف نقط أومعلومات من شأنها التعريف بالمقاولة ونشاطها وشكلها القانوني[173].

وبأمر من رئيس اللجنة يقوم بتوجيه الاستدعاء لكل أعضاء اللجنة عن طريق البريد المضمون، ويرفق الاستدعاء بجدول يضم كل القضايا التي ستبت فيها اللجنة وبنسخ من التقارير المتعلقة بها[174].ويرى بعض الفقه[175]،أن تبليغ الاستدعاء بالطريقة القانونية ، إجراء جوهري لحفظ حق الأطراف في الدفاع عن موقفها وإلا خرقت اللجنة حق الدفاع.

ولقد أصبحت اللجان المحلية تعقد جلساتها في مقر المحكمة الإبتدائية عوض إدارة الضرائب أو مقر العمالة ،وانعقاد الجلسة بمقر المحكمة إجراء من شأنه أن يبعث نوعا من الطمأنينة والثقة في نفوس الملزمين.

---

[173]- محمد شكيري ،" القانون الضريبي المغربي "، م.س.ص:538.

[174]- ينجز التقرير في خمسة نسخ موقعة.

[175]- عبد الغني خالد،" المسطرة في القانون الضريبي المغربي "، م.س.ص:323.

إن المشرع الضريبي المغربي لم ينص على إمكانية إطلاع الملزم على ملفه قبل اجتماع اللجنة المحلية . ويرى بعض الفقه[176]. أن موقف المشرع الضريبي بعدم نصه على هذه الإمكانية يكون[177]قد جانب الصواب خاصة، وأن غيره من التشريعات الضريبية قد نصت على ذلك ، ويعتبر إخلالا بحق الدفاع . إذ سيترتب على ذلك عدم تمكن الملزم من تقديم حججه وأوجه دفاعه وبعد ذلك تعقد اللجنة جلساتها بحضور كافة أعضائها الرسميين.وبمبادة من رئيسها[178]. إلا أن البند الأول من المادة 225 من المدونة ع.ض نص على أنه يمكن للجنة المحلية أن تبت في القضايا المعروضة أمامها إذا حضرها ثلاثة من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة كما نصت كذلك على صحة المداولات في الاجتماع الثاني لكن بشرط حضور الرئيس وعضوين آخرين[179]وذلك لمواجهة حالات الغياب المتكررة لبعض ممثلي الملزمين.

ولا يشد عن هذه القاعدة إلا استثناء واحدا ورد في البند " ميم " من المادة 225 من المدونة العامة للضرائب،ويتمثل في إمكانية بت اللجنة في المنازعة في غياب ممثلي الملزمين وخاصة في الحالة التي يتأخر فيها تعيينه إذا قبل الملزم بأن تنظر اللجنة المحلية في التظلم دون حضور ممثله.

و ينص البند" دال " من نفس المادة على" أنه يمكن للجنة المحلية أن تضيف إليها خبيرين اثنين على الأكثر تعيينها من بين الموظفين أوالخاضعين للضريبة ويكون لهما صوت استشاري ويتم اللجوء إلى الخبرة متى كانت هناك مسائل تقنية معقدة استعصى على اللجنة فهمها".

كما نص البند " جيم " على أن "اللجنة المحلية أن تستمع للملزم أوممثله إذا طلب ذلك أو إذا رأت أن من اللازم الاستماع إليه"،والفائدة التي يحققها هذا الاستماع هو أنه يمكن للملزم أو من ينوب عنه أن يقدم إيضاحات أخرى يقوي بها موقفه.

---

[176]- أبيلا ومرزاق ،" المنازعات ..."،م س.ص:108

[177]- مثال التشريع الضريبي الفرنسي.

[178]- YAHIA AISAOUI ,″ le recours devant les commission fiscales″, op. cit.p:115.

→ la commission se réunit à l'initiative de son président qui charge le secrétaire rapporteur de la convocation des membres et de l'information du contribuable de la date de la réuni .

[179]- محمد أنتك ،" المنازعات الضريبية "، مجلة المحاكم المغربية، العدد 81 ،ص:55.

وتجدر الإشارة هنا أن تعيين ممثل ينوب عنه يعتبر، أساسا للملزمين ذلك أنه غالبا ما يجهلون طريقة اقتناع اللجنة.

وفي كلتا الحالتين تستدعي اللجنة في آن واحد ممثل الملزمين وممثل إدارة الضرائب المعينين من لدن الإدارة لهذا الغرض ، بهدف تقديم إضافات أو إضافات حول التقرير الذي قدم إلى اللجنة،كما يمكن للجنة أن تستمع إلى الطرفين كل على حدة أو هما معا إما بطلب من أحدهما أو إذا ارتأت أن هذه المواجهة ضرورية .

فبعد أن يصبح مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة جاهزا فما هو أجل إصدار هذا القرار؟وكيف يتم تبليغه؟.

ب-إصدار مقررات اللجنة وتبليغها .

لقد حدد البند الأول من المادة 225من المدونة العامة للضرائب من أجل مقرر اللجنة المحلية هو 24 شهرا كحد أقصى.ويرى بعض الفقه[180]. أن تحديد أجل معلوم للفصل في التظلم له عدة فوائد منها:

- إنه يعتبر ضمانة أساسية للإسراع في تسوية ملفات الملزمين.

- يمكن خزينة الدولة من سرعة تحصيل الدين الضريبي .

هذا وتتخذ مقررات اللجنة بأغلبية أصوات الأعضاء الخاضعين، فإن تعادلت رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس[181].

كما يجب أن تكون مقررات اللجان المحلية مفصلة détaillée ومعللة motivée [182].

ويعتبر هذا الشرط ضمانة أساسية للملزم ويبعث الطمأنينة في نفسه إضافة إلى أنه يمكن القضاء من مراقبة أعمالها والتأكد من شرعيتها[183].

---

[180]- أبيلا ومرزاق م.س.ص:110.

[181]- المادة 225 ، البند الأول من م.ع.ض.

[182] - محمد القرقوري،" وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة ....."،م س.ص:298.

وبعد أن تصبح مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة نهائية ، فإن قانون مالية سنة 2001.قد خول إلى مفتش الضريبة تبليغ مقرراتها إلى الملزم بالضريبة والإدارة .

وهذا يختلف عما كان معمولا به من قبل [184]. حيث كان التبليغ يقوم به رئيس اللجنة المحلية.

ويجب على مفتش الضريبة أن يبلغ الأطراف المعنية في رسالة موصى بها مع الإشعار بالتوصل على أن هذا التبليغ يجب أن يتضمن حتى يكون صحيحا التصحيحات التي قامت بها اللجنة وكذا الأساس الضريبي الذي توصلت به ،وكذلك النص القانوني المنظم لعملية الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية .

وقد نصت المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على أن للملزم أجل ستين يوما لتقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية ، كما نصت المادة 244 منه على أن الآجال المتعلقة باللجنة المحلية وغيرها من اللجان المذكورة في المساطر الجبائية الجديدة آجالا كاملة . بحيث لا يدخل في الحساب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل.

وإذا صادفت هذه الآجال يوم عيد أو عطلة قانونية ثم إرجاء حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل التالية.

وفي الأخير يمكن القول بأن قيام المشرع بتنظيم المسطرة المتبعة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من خلال منح الملزم أجل 30 يوما لتقديم طعنه على أنظار اللجنة، ونظم مسطرة استدعاء الأطراف الذين يجب تبليغهم بطريقة قانونية ،وجعل جلساتها تعقد بمقر المحكمة الإبتدائية . وإمكانية استماع اللجنة للملزم ، وقيد اللجنة المحلية بأجل 24 شهرا كحد أقصى لإصدار قراراتها، وضرورة أن تكون هذه الأخيرة مفصلة ومعللة حتى يسهل مراقبتها وحدد أجل 60 يوما للملزم لاستئناف مقرراتها أمام اللجنة الوطنية، يعتبر ضمانة مهمة للملزمين فماذا عن الضمانات التي توفرها اللجنة

---

[183]- البند الأول من المادة 225 م.ع.ض.

[184]- قانون المالية 1987-1998.الصادر بظهير رقم 153.-97. بتاريخ 30 يونيو 1997 في جريدة رسمية عدد 4495.

الوطنية للنظر في الطعون الضريبية للملزم؟ وماذا عن تشكلتها واختصاصاتها؟ وماذا عن المسطرة المتبعة أمامها؟.

وقبل ذلك حاولنا في هذا المقام وضع بعض الجداول لإعطاء نظرة حول فعالية اللجان المحلية من خلال معالجتها للقضايا المعروضة عليها ،ولو أن الإحصائيات هي في حدود سنة 2001 وهذا راجع إلى تمسك المديرية العامة للضرائب بالرباط وكذا المديريات الإقليمية بما يسمى بالسر المهني،وبالتالي الامتناع عن تزويدنا ببعض الإحصائيات في هذا الشأن.

الجدول رقم9: عدد الملفات المسجلة والمعالجة من طرف اللجان المحلية لتقدير الضريبة ببعض مدن المملكة[1].

المدن	عدد الطعون المسجلة	عدد الطعون المعالجة
الدار البيضاء	228	37
الرباط	38	10
فاس	170	85
مكناس	30	18
الخميسات	01	01
سلا	—	—
مراكش	11	08
وجدة	16	16
آسفي	02	02
المحمدية	15	—

[1]-المصدر"la VIE ECONOMIQUE"رقم 3660،بتاريخ 1992/05/15.

الجدول رقم10: إجمالي ملفات المنازعات المسجلة والمعالجة من طرف اللجان المحلية لتقدير الضريبة من سنة 1998 إلى2001[1].

السنة	الباقي في فاتح يناير (stock)	الطعون	
		المسجلة	المعالجة
1998	731	403	204
1999	930	68	198
2000	800	384	155
2001	1029	843	117

-المصدر:محمد شكيري،"القانون الضريبي المغربي"م س.ص:586.

المطلب الثاني: الطعون أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.

وعيا بما تكتسبه المنازعات الضريبية من أهمية في الحياة العملية ، وما تلعبه في تصحيح وتقويم الأنظمة الجبائية وما يترتب عنه من دعم وحماية لمصالح كلا الطرفين الإدارة والملزمين بالضريبة . عمد المشرع إلى إقامة درجة استئنافية للتحكيم الضريبي ، حيث أصبحت اللجان المحلية لتقدير الضريبة كدرجة أولى، ثم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة كدرجة ثانية أو استئنافية لأجل تحقيق نوع من الفعالية في التحكيم الضريبي والتمكن من مراقبة أعماله وقرارات اللجان المحلية ومدى مطابقتها للقانون واضعا بذلك الحد لما قد يشوبها من تجاوزات .

ويعتبر موقف المشرع الضريبي المغربي موقفا متقدما قياسا مع التشريعات والأنظمة الضريبة المغاربية والغربية[185].

وهذا ماكرسه المشرع في المادة 226 من المدونة العامة للضرائب[186]،بحيث أنها تعتبر درجة ثانية للتظلم.

ويمتد اختصاص اللجنة الوطنية للطعون الضريبية ليشمل التراب الوطني برمته ،وهي تضم عددا كبيرا من الأعضاء مما يجعلها تتفرع إلى خمس لجن فرعية[187]. وذلك من أجل الإسراع في معالجة الملفات المعروضة عليها ، واللجنة الوطنية للطعون الضريبة هي تابعة مباشرة للسلطة المباشرة للوزير الأول ويوجد مقرها بالرباط.

وعموما فإن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية ، تتميز بتعدد الضمانات التي توفرها للملزم سواء فيما يخص تركيبتها واتساع اختصاصاتها(الفقرة الأولى) أو من حيث إحاطة المشرع المسطرة المتبعة أمامها للنظر في الطعون التي تدخل في اختصاصات بضمانات مهمة(الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى: تركيبة اللجنة الوطنية واتساع اختصاصاتها.

كما سبق معنا القول عند حديثنا عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، فإن تشكيل اللجنة الوطنية يدخل أيضا ضمن إطار خلق توازن بين أطراف المنازعة المكلف والإدارة الضريبية من خلال إقرار حياد الجهة المكلفة بتسوية هذا النزاع(أولا) هذا إضافة إلى سعي المشرع إلى توسيع اختصاصاتها، بحيث أنها تمارس اختصاصات كلجنة استئنائية ثم كلجنة إبتدائية واستئنافية(ثانيا).

---

[185]- محمد مرزاق ومن معه، "النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب "،م.س.ص:66.

[186]- تنص المادة 226 من م.ع ض. في البند1 على أنه " تحدث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ترفع إلها الطعون في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة والنزاعات المشار إليها في جيم البند الثاني 2 من المادة 225أعلاه "

[187]- الفقرة الثامنة: من البند الأول من المادة 226.من م.ع.ض.

أولا: تركيبة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

تضم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية حسب المادة 226 من البند الأول من المدونة العامة للضرائب كل من :

أ-الرئيس. ب- القضاة.

ج- الموظفون. د- ممثلو الملزمين.

أ- رئيس اللجنة الوطنية.

نص البند الثاني من المادة 226 على أنه " يرأس اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية ويشرف على سيرها قاض يعينه الوزير الأول باقتراح من وزير العدل ."

ومن المؤكد أن انتماء الرئيس إلى هيأة غير منحازة ومستقلة عن الإدارة بقوة القانون[188]. سييسر لامحالة مسطرة التحكيم الضريبية ، وسيضمن نوعا من النزاهة والمساواة التي لاتوجد في الحالة التي ينتمي فيها الرئيس إلى الإدارة الضريبية . ومن المعلوم أن تواجد قاضي على رأس اللجنة الوطنية المحدثة في إطار الإصلاح الجبائي لم يكن أمرا جديدا على اعتبار أن اللجنة المركزية التي سبقتها كان يرأسها قاض[189].

والملاحظ أن المادة 226لم تحدد مستوى القاضي المعين في تسلسل النظام القضائي.

وهناك من يرى [190] أنه من الأفضل أن يكون الرئيس من قضاة المجلس الأعلى ولابد من الإشارة أن قانون المالية لسنة 1993أعطى الصلاحية لرئيس اللجنة لتعيين من ينوب عنه حالة غيابه لمدة طويلة أو في حالة تعذر حضوره لأسباب قاهرة[191].

---

[188]- وهو ما ينص عليه في إطار المبدأ الدستوري المعمول به في المغرب والقاضي بفصل السلطات التشريعية، القضائية ،التنفيذية (الفصل 82 من دستور المملكة المغربية ظهير شريف رقم 157. 96. 1 المؤرخ ب23 من جمادى الأولى 1417 (7 أكتوبر 1996)المتعلق بدستور المملكة.

[189]- DjImoudal Larangue Ngarita,"les réforme fiscales au Maroc",Mémère pour l'obtention du diplôme d'études Sépérieurs en droit public université Mohamed V .faculté des silences juridiques economiqes et sociales de rabat .décembre 1989.p:145.

[190]- محمد مرزاق عبد الرحمان أبيلا ،" المنازعات الجبائية بين النظرية والتطبيق "، م س. ص:85.

ب- القضاة كعنصر ثان في تكوين اللجنة الوطنية.

لقد نصت المادة 226 في البند الأول من المدونة العامة للضرائب على أن اللجنة الوطنية تضم خمسة 5 قضاة ينتمون إلى هيئة قضائية يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير العدل يتولون رئاسة اللجان الفرعية الخمسة مما يسمح للجنة الوطنية تعمل بشكل دائم[192].

والملاحظة أن هذه الفقرة لم تحدد مستوى القضاة المعينين، لهذا فمن المحبذ أن يكون هؤلاء الأخيرين ينتسبون إلى الغرف الإدارية بالمجلس الأعلى وتكون لهم خبرة طويلة في حل المنازعات الضريبية.

ج- الأعضاء الموظفون .

تنص الفقرة الرابعة من المادة 226 على أنه يتم تعيين ثلاثين(30)موظفا من طرف الوزير الأول باقتراح من وزير المالية يمثلون الإدارة الضريبية في اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.

وهناك من يعتقد[193] أن اشتراط تعيين الأعضاء الموظفين من طرف الوزير الأول إجراء يقصد منه توفير الضمانات اللازمة في اختيارهم ، واستقلالهم عن إدارة الضرائب حتى تتهيأ لهم حرية إبداء الرأي فيما ينظرونه من منازعات دون التقيد بما تصدره الإدارة الضريبية من تعليمات تفسيرية ودوريات [194].ومما يعزز هذه الضمانات أن المشرع الضريبي فرض على هؤلاء الممثلين مجموعة من الشروط حسب ما ورد في المادة 225 من المدونة العامة للضرائب:

* أن يكونوا حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب أو في المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد.

---

[191]- لقد نصت الفقرة الثانية من البند الثاني من المادة 226من م. ع. ض على أنه "إذا تغيب رئيس اللجنة أوحال دون حضوره عائق ناب عنه في القيام بمهامه رئيس لجنة فرعية يعينه كل سنة.

[192]- Rachid Lazrak ," fiscalité des entreprises" ,op.cit p:331.

- Note circulaire N°= 704 commentant les dispositions de la loi des finances pour l'année budgétaire 1997⁄98.

[193]- محمد مرزاق ومن معه ،" النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب "، م.س.ص:78.

[194]- قبل القانون المالي لسنة 1993 لم يكن يتعدى عدد ممثلي الإدارة الضريبية 12عضوا فقط وهو إجراء قد لاستجيب للأهمية العددية للطعون التي تبت فيها اللجنة.

* أن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلالم الأجور يعادل ذلك.

وهذه خطوة محمودة من طرف المشرع الضريبي المغربي،حبذا لو تم اختيار نفس النهج في لجان التحكيم المحلية ، لأن الاقتصار في اختيار ممثلي الإدارة الضريبية على الأطر المقتدرة التي تتوفر فيها مواصفات معينة من شأنه أن يرفع من مستوى عمل اللجنة كما وكيفا ، ويجعل مقرراتها أكثر إنصافا.

د- ممثلي الملزمين.

يمثل الملزمين في اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية مائة (100) شخص من عالم الأعمال يعينهم الوزير الأول لمدة ثلاث سنوات بناء على اقتراح مشترك لكل من الوزراء المكلفين بالتجارة والصناعة والصناعة التقليدية والصيد البحري والوزير المكلف بالمالية . ويتم اختيار هؤلاء الممثلين من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا المزاولين نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدماتيا أو حرفيا أو في الصيد البحري والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري وذلك قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعنيين في حظيرة اللجنة الوطنية [195].

الملاحظ من خلال النص:

1- بخصوص شروط التعيين في اللجنة الوطنية ،نرى ضرورة اشتراط شروط أخرى متعلقة بالكفاءة والمهارة والنزاهة، لأن عند غيابها سيتحول هذا الكم الهائل من ممثلي الملزمين مائة شخص إلى رقم لا فائدة منه بل يمكن أن يضر بحقوق الملزمين بسبب تغليب المصلحة الخاصة على مصلحة الملزمين والانقياد مع توجيهات الإدارة الضريبية.

2- ويلاحظ كذلك أن المادة 226 من المدونة العامة للضرائب قد نصت على أنه لايمكن لأي ممثل من الخاضعين للضريبة أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية عندما

[195]- المادة 226 البند الأول من م.ع.ص.

يعرض عليها نزاع سبق أن نظر فيه في حظيرة لجنة محلية لتقدير الضريبة . ويعتبر هذا الشرط ضمانة أساسية ، طالما طالب بها الملزمون بالضريبة ذلك أنه إذا كان يمنع على القاضي أن يبت في نفس الملف مرتين رغم ما يتمتع به من نزاهة . فإنه من باب أولى أن يمنع ممثلو الملزمين من ذلك ،نظرا لكونهم أكثر عرضة للحياد عن مبدأ النزاهة .

3- وكذلك نصت المادة226 من المدونة العامة للضرائب أنه في الحالة التي يطرأ فيها تأخير في تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك حائل ، وقع تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم تلقائيا لفترة لاتتجاوز 6 أشهر .

فبعد أن تعرفنا على تركيبة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. فما هي اختصاصاتها؟.

ثانيا: اختصاصات اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.

بالرجوع إلى المادة 226 البند الأول من المدونة العامة للضرائب . يتضح أن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة تتمتع بنوعين من الاختصاص كلجنة استثنائية واختصاص كلجنة ابتدائية واستئنافية.هذا التوسيع من الاختصاص يعتبر ضمانة للملزم بالضريبة . إذن كيف يتجلى ذلك؟.

أ- اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية كلجنة استثنائية .

تنص المادة 226 من بندها الأول من المدونة العامة للضرائب على مايلي." تحدث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ترفع إليها الطعون في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة".

من خلال الصياغة العامة التي جاءت بها هذه المادة يتضح أن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية تختص بالنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة التي ترفع إليها من طرف الملزم أو الإدارة

ضد المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة ،وللملزم حق الطعن في قرارات اللجان المحلية أمام اللجنة الوطنية كيفما كان مبلغ الأساس الضريبي المحدد أمامها[196].

كما يمنع على اللجنة الوطنية النظر في المسائل التي تتعلق بتفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية ،مثلها مثل اللجان المحلية [197]. وهو ما أكدته المادة 226 البند الأول من المدونة العامة للضرائب حيث نصت الفقرة الثانية على ما يلي:

" يجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية".

وفي هذا العدد صدرت عدة أحكام تؤيد اتجاه المشرع نذكر من بينها مايلي:

ففي حكم المحكمة الإدارية بوجدة[198] . حيث جاء فيه "أن قيام اللجنة الوطنية بإلغاء مسطرة التصحيح تبعا لما لاحظته من خرق المواد 42 من قانون الضريبة على القيمة المضافة و105 من قانون الضريبة العامة على الدخل معتبرة أن عدم احترام الإدارة لأجل خمسة عشر يوما قبل إجراء المراقبة يؤدي إلى بطلان مسطرة التصحيح فإن اللجنة بذلك تكون قد فسرت نصا قانونيا وأعطته تأويلا وفق منظورها مما تكون معه قد بتت في مسألة تتعلق بتفسير نص تشريعي.

نفس الاتجاه أكدته الغرفة الإدارية [199] "فالمشرع حصر اختصاص اللجنة الوطنية في المسائل الواقعية المتعلقة بتقدير قيمة العناصر التي تدخل في تكوين أساس الضريبة، ويمكنها في هذا الإطار مراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة للتوصل إلى تحديد أساس الضريبة فلا تكون مختصة في

---

[196]- Ahmed BABA ," le contentieux fiscale ", Mémoire pour L'obtention du diplôme d'études supérieures de l'université Mohamed V _ souissi Faculté des sciences juridiques E comiques et sociales. Rabat. Année universitaire.2008-2009,P:35 .

[197]- البشير وعدى ،" مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري "، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام جامعة محمد الخامس. كلية الحقوق السويسي ،السنة الجامعية نونبر 1991،ص:218.

[198]- إدارية وجدة حكم عدد 109-99 بتاريخ 29□ 09□ 1999. وزير المالية ضد القضاوي ميمون. المجلة المغربية للإدارة المحلية التنمية، عدد 31.مارس أبريل 2000، ص:149.

[199]- حكم عدد 1026 في 6□ 07□ 2000.عدد696/4/1/1999.نازلة وزير المالية ضد ورثة العمري مولاي عبد الله .حكم غير منشور ورد في أطروحة جواد العسري "علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها ..."،م.س.ص:222.

حالة غموض النص أو عندما يتعلق الأمر بمسألة إجراءات منفصلة عن تحديد أساس الضريبة ، لم يدخلها المشرع في العناصر المكونة للأساس المذكورة كما هو الشأن في مراعاة الآجل الذي يجب أن يعطي للملزم قبل الانتقال لمراقبة وثائقه المحاسبية، إذ يمكنه أن يلجأ في شأن ذلك مباشرة إلى المحكمة صاحبة الولاية العامة، وقد أضاف القاضي هنا أنه لاشيئ يمنع الملزم من ممارسة حقه في طرح المنازعات من جديد على اللجنة الوطنية داخل الأجل القانوني الذي لا تحسب منه مدة الطعن القضائي المعروض، مبينا في ذلك حق المكلف في متابعة دعواه، وأن هذه الإجراءات المتعلقة بعدم اختصاص اللجنة لن تؤثر على الأجل.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن اللجنة الوطنية تعتبر أيضا بمثابة مرحلة استئنافية بالنسبة للمقررات التي تتخذها اللجان المحلية على مستوى الجماعات المحلية والمنصوص عليها في المادة 157من قانون 06. 47 .وقد نصت على ذلك أيضا المادة 227 من المدونة العامة للضرائب[200].

ب- اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية ابتدائيا واستئنافيا.

وهو استثناء على كون اللجنة الوطنية لجنة استئناف ، فهي رخصة وضعها المشرع رهن إشارة الملزم اللجوء مباشرة إلى اللجنة الوطنية لعرض نزاعه مع الإدارة الضريبية حول تحديد الأساس الضريبي في الحالة التي يتعذر فيها على اللجنة المحلية الانعقاد لأحد الأسباب التي نصت عليها المادة 225 من المدونة العامة للضرائب وهي :

1-إذا استحال تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب .

2-إذا لم يتمكن عامل العمالة أو الإقليم من تعيين الممثلين الجدد الخاضعين للضريبة قبل فاتح أبريل .

[200]- تنص المادة 227من م.ع.ض.على مايلي،"يجوز لرئيس الغرفة الفلاحية أو لمدير الضرائب أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك لهذا الفرض أن يطعن في مقررات اللجنة المحلية على مستوى الجماعة المنصوص عليها في المادة 47 من القانون 89. 17. المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 47.أعلاه . وذلك خلال الستين(60) يوما الموالية لتاريخ تسلم تبليغ نسخة المحضر".

ولابد من الإشارة أن هذه الحالات ناذرة الوقوع،ورغم ذلك فإن الإمكانية التي جاء بها الإصلاح الضريبي الحالي تعتبر وسيلة للمحافظة على استمرارية الحوار المفتوح بين الملزمين والإدارة الضريبية،لاسيما في الحالة التي يتعذر فيها على اللجان المحلية القيام بمهمتها ،وهذا الأمر لانجده في باقي التشريعات المقارنة المتعلقة بالضريبة.

وعلى كل حال يجوز للملزم أن يلجأ إلي اللجنة الوطنية للطعون الضريبية ،إذا انصرم أجل ثلاثين(30) يوما التالية لتاريخ تسلم الرسالة التي تخبره فيها المصلحة المحلية للضرائب باستحالة تشكيلة اللجنة المحلية لأي سبب من الأسباب، حيث أن الإدارة الضريبية تعرض النزاع مباشرة على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة لتنظر فيها ابتدائيا واستئنافيا إذا رفض الملزم المثول أمام اللجنة المحلية مؤلفة فقط من رئيسها وممثل عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المصلحة المحلية للضرائب.

ويجب التنبيه هنا إلى أنه بالإضافة إلى الاختصاصات التي تمارسها اللجنة الوطنية في إطار الضرائب[201] فإنها تختص كذلك بالنظر في الطعون المقدمة من طرف رؤساء الغرف الفلاحية أو مدير الضرائب المحلية والتي تتعلق بالقرارات الصادرة عن اللجان المحلية[202].

ولابد من التذكير مرة ثانية أن المشرع على غرار اللجنة المحلية حصر اختصاص اللجنة الوطنية في المسائل الواقعية دون القانونية وهو ما بلوره القضاء الإداري من خلال عدة أحكام[203] .

وكخلاصة للقول لابد من الإشارة إلى أن عدم إمكانية اجتماع اللجنة المحلية للبت في النزاع الضريبي وترك ذلك بمرور أجل 24 شهرا دون النظر في ذلك ، ومن تم عرض النزاع مباشرة أمام

---

[201]- الضريبة على الدخل.- الضريبة على القيمة المضافة-.الضريبة على الشركات.

[202]- المادة 227 من م.ع.ض.

[203]- حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 99/109 في الملف عدد 25□ 99 الصادر بتاريخ 9/29□ 1999. أوردة سفيان أدريوس، "تصحيح الأساس الضريبي " ،دار القلم. الرباط 2002،ص: 186.

- حكم إدارية وجدة عدد 127/ 2000 الصادر بتاريخ 7/ 2000/6. منشورات م .م إ. م.ت عدد40 شتنبر أكتوبر صفحة 170 وقرار الغرفة الإدارية عدد 1026. في ملف عدد696/ 99 الصادر بتاريخ 6/ 2000/7 النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى العدد التاسع 2001 مطبعة الأمنية الرباط، ص: 42.

اللجنة الوطنية يحد من القول بكون اللجنة المحلية تشكل ضمانة أساسية للملزمين. وما يقال عنها يقال عن اللجنة الوطنية عند عدم بتها في النزاع الضريبي لسبب من الأسباب .

كما أن طول المسافة التي تربط الرباط (المقر الرئيسي للجنة) وباقي العمالات والأقاليم ، والتي تكون سببا في عزوف المكلفين عن الطعن أمام هذه اللجنة وأمام سياسة اللامركزية[204] التي أصبح ينهجها المغرب، إضافة إلى تزايد الملفات المرفوعة إليها كان من الأجدى أن تتخلى اللجنة عن فكرة مركزية الاجتماعات وتبادر إلى عقد اجتماعاتها للفصل في المنازعات على صعيد العمالات والأقاليم أو حتى على الصعيد الجهوي، وبالتالي عقد جلسات تنقلية داخل دائرة نفوذها أو بمقر المحاكم التابعة لدائرة نفوذها لكي تقترب من موطن المتقاضين[205].

هذا فيما يخص التشكيلة والاختصاص فماذا عن المسطرة أمام اللجنة الوطنية؟.

الفقرة الثانية: المسطرة أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة .

إن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية التي يوجد مقرها بالرباط تعتبر بمثابة استئناف لمقررات اللجنة المحلية.

وقد خول المشرع الضريبي للملزم أمامها عدة ضمانات سواء فيما يخص مسطرة تحريك الطعن (أولا) أو سير عمل اللجنة (ثانيا).

أولا: تحريك مسطرة الطعن أمام اللجنة الوطنية .

تتمثل الغاية من إحداث اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية - باعتبارها لجنة لاستئناف مقررات اللجن المحلية لتقدير الضريبة – في إقرار مراقبة فعالة على مقررات اللجان

[204]- عبد الحق عقلة، "مدخل لدراسة القانون الإداري وعلم الإدارة"، الجزء الأول، المبادئ الأساسية لدراسة القانون والعلم الإداريين. طبعة 1996 ،ص: 167.بدون دار النشر.

- أحمد الصنيهجي ،" الوجيز في القانون الإداري المغربي والمقارن "، مطبعة imprizar الطبعة الثانية 1998،ص: 70.

[205]- محمد السماحي وموسى عبود ،"المختصر في المسطرة المدنية و التنظيم الفضائي"، وفق تعديلات سنة 1995 مطبعة الصومعة الرباط ،1994، ص: 44.

المحلية لتقدير الضريبة، وتحقيقا لهذا الأمر فقد عمل المشرع الضريبي على تبسيط شروط اللجوء إلى هذه اللجنة على مستوى الأجل(أ) أو فيما يخص طريقة الطعن (ب).

أ- أجل الطعن.

لقد نص البند الرابع من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب على مايلي :" يجب أن يقدم الطعن الخاضع للضريبة أو الإدارة الضريبية أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل لايتجاوز ستين(60) يوما التالية للتاريخ الذي وقع فيه تبليغ مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى الخاضع للضريبة".

يلاحظ أن المشرع الضريبي أو جب أجل 60 يوما [206] لتقديم الطعن أمام اللجنة الوطنية سواء من طرف الملزم أو من طرف الإدارة .

ولابد من الإشارة إلى أن المشرع الضريبي المغربي أعاد النظر في أجل الطعن، فبعد أن كان لايتعدى 20 يوما أمام اللجنة المركزية ، أصبح أمام اللجنة الوطنية 60 يوما من التاريخ الذي وضع فيه تبليغ مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى الخاضع للضريبة.

وتحديد مدة 60 يوما لتقديم الطعن يشكل ضمانة أساسية منحتها المادة للملزم ، مما يسمح له بدراسة موقفه القانوني وتهييئ أوجه دفاعه كما يمكنه من تعليل عريضة الطعن التي سيتقدم بها أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

ب- عريضة الطعن.

لقد نص البند الرابع من المادة 220 من المدونة العامة للضرائب على أنه،" يجب أن يوجه الطعن الذي يقدمه الملزم في صورة عريضة إلى اللجنة الوطنية"، على خلاف ما هو عليه الوضع أمام اللجنة المحلية .

[206]- Mohamed Qarqori, " la T.V.A Marocaine: assiette et contentieux ",op. Cit. P:140.

وهذا هو الاتجاه الذي سار عليه القضاء الإداري[207]. وترسل هذه العريضة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم [208]،الشيء يمكن الملزم من إثبات تقديم الطعن في الأجل القانوني.

يجب أن تحدد العريضة موضوع الطعن(الخلاف) مع تضمينها الحجج المستند عليها. كما يجب على إدارة الضرائب الالتزام بهذه الضوابط وإن كان طعنا معرضا لعدم القبول، فكيف يتم سير عمل هذه اللجنة؟.

ثانيا : طريقة سير عمل اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.

إن المشرع الضريبي المغربي قد وضع ضوابط لطريقة عمل اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية سواء على مستوى التبليغ(أ) أو على مستوى انعقاد الجلسات(ب) أو بخصوص مقرراتها(ج). فما هي إذن هذه الضوابط؟

أ- التبليغ.

لقد نص البند الخامس من المادة 220من المدونة العامة للضرائب على أنه يجب على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية ممثلة في شخص القاضي رئيس اللجنة ، أن يخبر الطرف الآخر داخل ثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم الطعن مع تبليغه نسخة من العريضة المرفوعة.

ويجب عليه كذلك أن يطلب من الإدارة الضريبية أن تسلمه الملف الضريبي للملزم المتعلق بالفترة محل النزاع داخل أجل ثلاثين يوما الموالي تاريخ تسلم الطلب.

---

[207]- لقد جاء في حكم عدد 99/95 في الملف عدد 15/ 99. والصادر بتاريخ 1999/07/14. عن المحكمة الإدارية بوجدة.

مايلي:

" إن المدعي قد طلب في رسالة الموجهة إلى رئيس القسم الجهوي للضرائب عرض طعنه على اللجنة الوطنية فإن المادة 39 من قانون الضريبة على الشركات . تنص صراحة على أن تقدم الشركة طعنا في صورة عريضة توجه إلى اللجنة الوطنية في رسالة موصى بها مع تاريخ تبليغ قرار اللجنة المحلية ، وتحدد العريضة موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج التي تستند إليها الشركة ، ويعد عدم تقديم الطعن داخل الأجل المشار إليه أعلاه قبولا ضمينا لقرار اللجنة المحلية . وأن الطاعن لم يثبت سلوكه لهذه المسطرة وتقديمه الطعن المذكور داخل الأجل المحدد في 60 يوما... علما بأن وضعه لطعنه وفق ماسبق ذكره أمام المديرية الجهوية للضرائب ... لايجعله مقدما على الشكل وداخل الأجل المتطلب قانونا أورده إبراهيم مهم في أطروحته،" المنازعات الجبائية بالمغرب "، م. س.ص:227.

[208]- Mohamed Qarqori," la même référence op. Cit .P: 140. (par lettre recommandée avec accusé de réception)

ولابد من الإشارة إلى أن المشرع الضريبي قد قلص الفترة التي يجب أن تسلم فيها الإدارة الضريبية ملف الملزم.[209]

وإذا تقاعست الإدارة الضريبية عن إرسال الملف الضريبي إلى اللجنة الوطنية داخل أجل ثلاثين يوما ، فإن تحديد الضريبة يتم وفقا للأسس التي أقربها الملزم وقبلها إذا كان قد قدم طعنه أمام اللجنة الوطنية داخل الأجل القانوني . وفي حالة العكس فإن الضريبة محل المنازعة، تحدد وفقا للأسس التي حددتها اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة[210]، نظرا لأن عدم تقديم الطعن من قبل الملزم داخل الأجل المحدد يعتبر بمثابة قبول ضمني من قبله.

[209]- كان الأجل محددا في 3 أشهر وتم تعديله بمقتضى المادة11 من القانون المالي 1997- 1996 الجريدة الرسمية عدد 4391 بتاريخ فاتح يوليوز 1996.

[210]- البند الخامس من المادة 220المدونة العامة للضرائب.

ب- انعقاد الجلسة.

الجدول رقم11: عدد الطعون المقدمة إلى اللجنة المركزية ما بين سنة 1965 إلى 1981([1]).

السنة	عدد الملفات المقدمة
1965	40
1964	44
1976	27
1978	95
1979	100
1981	200

([1]) : Med cherkaoui " le contentieux fiscal au Maroc "p.op.cit.:.201

- الملاحظ من هذا الجدول أنه يتعلق بالطعون المقدمة إلى اللجنة الوطنية مابين سنة 1965 وسنة 1981. ففي سنة 1964 تمت إحالة 44 ملفا على اللجنة لينخفض العدد ب4 ملفات سنة 1965، في حين سجلت فقط 27 ملفا سنة 1976، وبتوالي السنوات سجل ارتفاع مستمر في عدد الملفات بتزايد عدد النزاعات، ثم كذلك بتزايد وعي الملزمين بأهمية الطعون أمام اللجنة وما توفره من ضمانات وحياد. وهكذا سجلت 95 قضية سنة1978 ليرتفع العدد سنة 1979 إلى 100 ليضاعف إلى 200 سنة 1981، وهذا راجع لوعي كما قلنا الملزمين بحقوقهم.

ويعهد القاضي رئيس اللجنة الوطنية بإعداد الملفات إلى موظف أو أكثر من الأعضاء المكونين للجنة الوطنية، ويتم بعد ذلك تقسيم اللجنة الوطنية إلى خمس لجان فرعية[211].

[211]- البند الأول من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب.

وتتداول هذه الأخيرة القضايا المعروضة عليها وتتكون كل لجنة فرعية [212] من:

- قاضي رئيس.

- موظفين يعينان بالقرعة من بين الموظفين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة الفرعية.

- ممثلين للخاضعين للضريبة يختارهما رئيس اللجنة من بين الممثلين المشار إليهم في البند الأول من هذه المادة[213].

ويعين القاضي رئيس اللجنة كاتبا مقررا من غير الموظفين العضويين في اللجنة الضريبية لحضور اجتماعاتها دون أن يكون له صوت تقريري.

وتعقد اللجان الخمس اجتماعاتها بطلب من رئيسها الذي يشرف على عملية سير هذه اللجان ، ويجب عليه أن يخبر ممثلي الملزمين الأعضاء وكذلك ممثلي الإدارة بتاريخ انعقاد اللجنة قبل حلول موعده بما لا يقل عن ثلاثين يوما[214]. بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو بواسطة المأمورين المحلفين التابعيين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية [215].

وتعقد كل لجنة فرعية العدد اللازم من الجلسات ويجب عليها استدعاء ممثلي الملزمين[216].وممثل الإدارة الضريبية الذي قام بتبليغ التصحيح أو من ينوب عنه.

وذلك بقصد الاستماع إليهما كل على حدة أو هما معا إما بطلب منهما أو بطلب من قبل اللجنة متى تبين لها أن هذه المواجهة ضرورية ، وهو ما يدعم الطابع التواجهي للمسطرة المتبعة أو يمكن أن تضيف اللجنة الفرعية إليها فيما يخص كل قضية خبيرين موظفين يكون لهما صوت استشاري .

---

[212]- البند الثاني من المادة 226 من م.ع.ض.

[213]- "ينص هذا البند على أن وزير المالية يعين 100 شخص لمدة ثلاث سنوات من ميدان الأعمال يمثلون الملزمين".

[214]- البند الخامس من المادة 220 من م. ع. ض.

[215]- المادة 219 من م. ع.ض.

[216]- البند الثالث من المادة 226 من م.ع.ض.

إلا أن المشكل الذي يطرح نفسه هنا هو من يقع عليه عبء أداء مصاريف الخبرة؟ [217].إلا أنه من الصحيح ومن العدل كذلك أن يتم تقسيم هذه المصاريف بين الملزم والإدارة.

ويمكن للملزم أن ينيب عنه من يمثله، بحيث يكون في إمكانه اللجوء إلى محام ينوب عنه أو خبير في الضرائب أو من يراه مناسبا.

تعقد اللجنة الوطنية إجماعاتها بصفة دائمة، وهو ما اعتبره بعض الفقه المغربي أمرا له أهمية من حيث أنه يوفر إمكانية التدقيق الجيد والبحث في المنازعة المعروضة عليها[218].

ويكون بإمكان الأطراف إضافة اقتراحات جديدة ووسائل وإتباثات جديدة بدون المس بموضوع الطلب الأصلي.

وبعد الاستماع إلى أقوال ودفوعات الطرفين تنفرد اللجان الفرعية بأعضائها الخمسة قصد التداول. وتكون مداولاتها صحيحة بحضور الرئيس وعضوين آخرين أحدهما يمثل الملزم والأخر يمثل الإدارة الضريبية .

وهذا ما نص عليه البند الثالث من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب وما سار عليه القضاء الإداري.

وتتداول اللجنة الفرعية خلال اجتماع ثان بصورة صحيحة بحضور الرئيس وعضوين آخرين، فإن تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس[219].

د- مقررات اللجنة الفرعية.

لقد اشترط المشرع المغربي وجوب صدور مقررات اللجان الفرعية مفصلة ومسببة [220]. بمعنى أنه يجب توضيح الأدلة الواقعية والحجج القانونية التي استندت إليها اللجان الفرعية في قراراتها، وإلا تعرضت مقرراتها للإبطال من قبل القضاء[221].

---

[217]- عبد الرحمان أبيلاومرزاق محمد،" المنازعات الجبائية بين النظرية والتطبيق"، م.س.ص:116.

[218]- إبراهيم فتحي،" في رسالته السابقة الذكر"،م.س.ص:110.

[219]- البند الثالث المادة 226 من م.ع.ض. م س.

وقد سار القضاء الإداري في هذا الاتجاه . حيث أكدت المحكمة الإدارية بوجدة إلى "أن إدعاء الطاعن بكون قرار اللجنة الوطنية جاء ناقص التعليل يرد عليه أن هذا المقرر جاء معللا بما فيه الكفاية وأن المدعي لم يشر إلى أي وسيلة من وسائل طعنه لم تناقشها اللجن المذكورة"[222].

ويجب على اللجنة الوطنية أن تفصل في الطعن المقدم أمامها بشكل نهائي داخل أجل أقصاه اثنا عشر شهرا.وعند انصرام هذا الأجل دون أن تتخذ اللجنة الوطنية مقررها لا يجوز لها – حسب البند الخامس من المادة 226 – إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة أو على أساس فرض الضريبة المتعمد من لدن الإدارة في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو بسبب إقرار غير تام .

غير أنه في حالة إعطاء الملزم موافقته على الأسس المبلغة من الإدارة أو في حالة عدم تقديمه لملاحظات على أسباب التصحيح المدخلة من قبل الإدارة الضريبية . يكون الأساس المعتمد لإصدار الضريبة هو الأساس الناتج عن تلك الموافقة الجزئية وأسباب التصحيح المذكورة وبهذا التوضيح الذي جاء به البند الرابع من المادة 226 يكون المشرع قد حصر النزاع الذي كان يثار بين الملزمين والإدارة الضريبية في الحالة التي لم تحترم فيها اللجنة الوطنية أجل اثنا عشر شهرا .

ويقوم القاضي المشرف على أعمال اللجان الوطنية بتبليغ مقررات اللجان الفرعية برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسليم خلال الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ صدور المقرر.

ويمكن للملزم الطعن في مقررات اللجان الوطنية قضائيا أمام المحاكم الإدارية سواء في المسائل الواقعية أو القانونية داخل أجل 60 يوما ، كما يمكن للإدارة الضريبية أن تنازع في

---

[220]- البند الثالث، المادة 226 من م.ع.ض. م س.

- Mohamed Qarqori," la T.V.A Marocaine",OP.cit.P: 142.

-Yahia Aissoui, " le recours devant les commissions fiscales ", OP. Cit. P: 116.

[221]- جاء في حكم صار عن المحكمة الإدارية بالبيضاء بتاريخ 13/5/ 2000 ملف رقم 233/ 99 ما يلي" يجب أن تكون مقررات اللجان الفرعية معللة ومسببة...".

[222]- ملف رقم 97/837. الصادر بتاريخ 13-10-1998، أورده سفيان أدريوس، "تصحيح الأساس الضريبي "،م س.ص: 193 .

المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة الوطنية داخل نفس الأجل سواء تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو واقعية[223].

وإن منح الإدارة الضريبية الصلاحية في المنازعة في مقررات اللجن الوطنية سواء تعلقت بالمسائل القانونية أو الواقعية ، يعتبر مستجدا جاءت به المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على خلاف ما كان معمولا به سابقا وبمقتضى هذا التعديل أصبح للإدارة الضريبية نفس الصلاحيات التي يتمتع بها الملزم في الطعون الموجهة للمحكمة الإدارية .

نستنتج مما سبق أن الملزم يتمتع بعدة ضمانات أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية سواء على مستوى الاختصاص ،حيث حصر اختصاصها في المسائل الواقعية، دون القانونية، ويجب أن تضم في عضويتها ممثلين عن الملزمين الذين يعتبرون صوتا لهم داخل تشكيلة هذه اللجنة. وقد حددت المادة 226 من المدونة العامة للضرائب عددهم في 100 ينتمون لأهم القطاعات الاقتصادية والتجارية ، ويمكن تمديد مدة انتدابهم لفترة لا تتجاوز 6 أشهر مما يعتبر ضمانة لضمان تمثيلية الملزم في تركيبتها، وأسند رئاستها لقاض لضمان استقلاليتها وحيادها. وزيادة في ضمان الاستقلالية والحياد فقد أسند رئاسة اللجان الفرعية التي تتكون منها اللجنة الوطنية إلى قضاة، ونصت المادة 226 على ضرورة كون مقرراتها معللة ومفصلة لاقتناع الملزمين بها. وضرورة إخبار الملزم في ظرف 30 يوما من تاريخ تسلم الطعن . وضرورة كذلك تسليم الإدارة ملف الملزم للجنة الوطنية داخل أجل شهر. ثم تخويل الملزم أجل 60 يوما للطعن في مقرراتها أمام القضاء .

فبعد أن تعرضنا في هذا المبحث على لجان الطعن بنوعيها المحلية والوطنية ، باعتبارهما من أهم الضمانات التي يتوفر عليها الملزم لحل النزاع الضريبي بقي لنا التطرق للشطر الثاني من هذا البحث وهو المتعلق بالمرحلة القضائية لحل النزاع الضريبي ، هذه الأخيرة تعتبر المرحلة الحاسمة والأخيرة في عمر النزاع الضريبي . وذلك من أجل تجاوز بعض الثغرات التي تشوب عمل اللجان الضريبية والتي تحول دون تحقيق التوازن المطلوب بين الملزم والإدارة الضريبية في هذه

[223]- المادة 242من المدونة العامة للضرائب.

المرحلة.إذن ماهي هذه المرحلة؟ وماهي مساطرها ؟ وهل استطاعت أن تنصف الملزمين؟ وبالتالي جسم العديد من الخلافات الضريبية؟.هذا ما سنحاول تناوله في الفصل الثاني.وقبل ذلك حاولنا رصد جدولين متضمنين للإحصائيات المتعلقة باللجنة الوطنية.

الجدول رقم12:الطعون المسجلة والمعالجة من طرف اللجنة الوطنية مابين سنة1989 و 1996 (²)

السنوات	عدد الطعون التي توصلت بها اللجنة الوطنية.	عدد الطعون التي تمت تصفيتها.
من فاتح أكتوبر إلى 31دجنبر1989	36	36
1990	71	71
1991	73	73
1992	162	162
1993	64	64
1994	364	329
1995	232	13
من96/01/01الى96/06/24	101	0

(²) مصدر هذه الإحصائيات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

الجدول رقم 13: عدد الملفات المسجلة والمحكومة عل مستوى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مابين سنة1998و 2001 (³)

السنة	الباقي من الملفات في فاتح يناير stock	الطعون	
		المسجلة	المحكومة
1998	430	240	371
1999	299	171	235
2000	235	112	228
2001	119	200	116

(³) أنظر محمد شكيري ،"التشريع الضريبي المغربي" مرجع سابق ،ص:586.

الفصل الثاني:

المرحلة القضائية لتسوية المنازعات الضريبية.

إذا كان النزاع الضريبي يمر عبر مراحل كما سبق أن ذكرنا من خلال تعرضنا للمرحلة الإدارية على اعتبار أن الجهاز الذي يفصل في النزاع الضريبي هو الإدارة نفسها،وبالتالي تجسيد عدم استقلاليته، بحيث تعتبر خصما وحكما في نفس الوقت،ثم كذلك مرحلة عرض النزاع على اللجان الضريبية بما فيها اللجنة المحلية واللجنة الوطنية ،فإنه قد لا يتم حسم النزاع بشكل نهائي خلال هاتين المرحلتين، فيبقى للملزم مرحلة أخيرة للفصل في نزاعه مع الإدارة الضريبية وهي المرحلة القضائية التي تعتبر بمثابة الوسيلة الأخيرة والحاسمة في الفصل في النزاع الضريبي، ولذلك فلا يحق للملزم الذي ينازع في أساس الضريبة أن يلجأ إلى القضاء إلا بعد أن يكون قد استنفذ المراحل السابقة الذكر دون أن تجيبه الإدارة الضريبية داخل الأجل القانوني(60 يوما) أوفي الحالة التي لا يقتنع فيها بجوابها.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإن مجال اللجوء للحقل القضائي بالنسبة لها كان يعتبر ضيقا، بحيث لا يسمح لها بالطعن في قرار اللجنة الوطنية إلا إذا بتت هذه الأخيرة في مسألة قانونية بما في ذلك تفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، وعندما لا يترتب على مقرر اللجنة الوطنية صدور أمر بالاستخلاص ، لكن مع صدور قانون المالية لسنة 2003، أصبح لها حق الطعن في مقررات اللجان سواء تعلقت بمسائل واقعية أو قانونية.

وتعرف مسطرة التقاضي الجبائية على أنها مجموعة من القواعد التي تحدد الاختصاص للنظر في الدعوى الجبائية، والمسطرة الواجب إتباعها للتقاضي وطرق الطعن، وتوضع الإجراءات التي يتعين إتباعها قبل رفع النزاع وبعده، بالإضافة إلى بيان حقوق أطراف الدعوى وصفتهم، ونعني بذلك الملزم أو المدين من جهة والدولة من جهة أخرى.

ولهذا فإن القضاء في أحكامه المتعددة، يعتبر محطة أساسية[224] ودرعا واقيا للمكلفين على وجه الخصوص، من تجاوزات الإدارة وأخطائها. وتجد هذه الفكرة سندها في كون الملزم هو الطرف الضعيف في المنازعة الضريبية،فهذا الأخيرة في حاجة إلى حماية قضائية وليس إلى حماية قانونية لاختلاف منطق كل منهما في التعامل مع القاعدة القانونية[225].

إلا أن مهمة القاضي في هذا الشأن ليست بالأمر الهين، فهو مدعو للتوفيق بين ضمان حقوق الأفراد تجاه إدارة الضرائب، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة من تمويل ميزانية الدولة بمجموعة من الضرائب.

وقد خضع العمل القضائي في المنازعات الضريبية لتطورات متلاحقة ومهمة، فقبل إحداث المحاكم الإدارية كانت الأحكام الصادرة في هذا المجال ذات طبيعة مدنية أكثر منها إدارية،وكان الخاضعون يفضلون اللجوء إلى مساطر الصلح مع الإدارة بدل التوجه إلى القضاء للطعن في القرارات الصادرة عنها[226]. لكن بعد إحداث المحاكم الإدارية أصبحت المنازعة الضريبية تدخل في اختصاص القضاء الإداري وأساسا القضاء الشامل باعتبار الملزم يهدف إلى حسم النزاع في جوهره[227].

وتأسيسا على ما سبق عن دور المرحلة القضائية في حسم الخلافات الضريبية بين الملزم والإدارة الضريبية نتساءل عن المسار الإجرائي للدعوى؟ وإلى أي حد كانت ضمانة مهمة بالنسبة للملزمين؟ المبحث الأول، تم نتساءل عن دور مؤسسة القضاء الإستعالي في حماية حقوق الملزمين

[224] - المصطفى معمر،" مظاهر حماية الحقوق المالية الملزمين في مسطرة تأسيس وتحصيل الديون الجبائية يوم دراسي حول موضوع "حقوق الإنسان بين العالمية والمحلية بمناسبة تخليد الذكري الستين لصدور الإعلان العالمي لحقوق الإنسان" بكلية الحقوق مكناس. الخميس 25 دجنبر 2008.

[225]- عبد المعطي القدوري،" الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية "،م.م.إ.م.ت عدد19 أبريل يوليوز. الرباط 1997، ص:45.

[226]- نجيب البقالي،" منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعقمة، وحدة البحث والتكوين القانوني والإداري والتدبير العمومي، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، المحمدية البيضاء. السنة الجامعية 2008/2007،ص:7.

[227]- مصطفى التراب،" المختصر العلمي في القضاء والقانون"، مقالات وأبحاث قانونية، الطبعة الأولى، مطبعة الأمنية الرباط 2008،ص:287.

وإشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة في حق الإدارة والأساليب الممكنة لإجبارها على ذلك؟ المبحث الثاني.

المبحث الأول: المسار الإجرائي للدعوى الضريبية.

يعد القضاء آخر وسيلة بيد الملزمين في مرحلة المنازعة الجبائية خاصة بعد ما تم عرض المنازعة على الإدارة الضريبية، وعلى لجن الطعن الضريبي، ومن أجل هذا ينظر إلى القضاء والقاضي على أنه الحامي الحقيقي لحقوق الملزم، وفي هذا الإطار يحتل الطعن أمام القاضي الإداري الجزء المهم في مجموعة النظام الجبائي.

وبهذا فهو أصبح يتدخل في أغلب الإجراءات التي تواكب عملية فرض الضرائب وعمليات التحصيل حفاظا على المشروعية والتوازن الواجب تحقيقه بين مصالح الخزينة العامة وحقوق الملزمين كممولين لتلك الخزينة[228]. وبين هؤلاء الأخرين والإدارة الضريبية.

ولقد أظهرت التجربة القضائية للمنازعات الجبائية أن القضاء الإداري قد لعب دورا إيجابيا في توفير الحماية اللازمة للملزمين بالضريبة من خلال تكريسه للضمانات والحقوق المخولة لهم في إطار النصوص الجبائية دون إهدار للمال العام.

كما أظهرت أن القضاء يعتبر من أهم الضمانات المخولة للملزمين لمواجهة تعسف الإدارة الضريبية في فرض الضريبة أو لدفع الإدارة لتصحيح الأخطاء التي تقع فيها. وبالتالي تحقيق الاطمئنان النفسي للملزمين بالحصول على حقهم، خاصة وأن العدالة تفرض أن لا يكون الحكم خصما في النزاع[229]. ثم كذلك القاضي هو ملزم بالنظر في كل دعوى مرفوعة ضد الإدارة

---

[228]- عزيز بودالي،" أهم محاور مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر في 2000/5/3(قانون 15/97) "، م م إ م ت عدد 50 ماي- يونيو 2003،ص:41.

[229]- مليكة الصروخ،" مدى مراقبة القضاء على السلطة المقيدة والسلطة التقديرية للإدارة "،مجلة القانون والاقتصاد العدد الثالث سنة 1987،ص:32.

الضريبية، وإلا ارتكب جريمة إنكار العدالة[230]. بخلاف الإدارة الضريبية،فهي غير ملزمة بالبث في تظلمات المكلفين.

ويقصد بالمسار الإجرائي للدعوى الضريبية تتبع مراحل مسطرة التقاضي الضريبي أمام المحاكم الإدارية بصورة كرنولوجية أو وفق تسلسل زمني انطلاقا من أطراف الدعوى، ولإجراءات المسطرية المتعلقة بها(المطلب الثاني)، هذا إضافة إلى أنواع الدعاوى التي يمكن أن تقدم ضد الإدارة الضريبة (المطلب الأول).

المطلب الأول:أنواع الدعوى الضريبية.

تتوزع أنواع الدعوى الضريبة بين دعوى القضاء الشامل ودعوى قضاء الإلغاء ثم كذلك دعوى القضاء الإستعجالي.ولهذا فإن أول إشكال يطرح في مجال المنازعات الضريبية يتعلق بتحديد الطبيعة القانونية لهذه المنازعات، التي تتنوع بتنوع تقسيماتها[231]. فإذا كان الاختصاص بالبت في المادة الضريبية قبل إحداث المحاكم الإدارية يرجع للمحاكم العادية، إلا أن ذلك لا يعني خضوعها لمقتضيات القانون الخاص[232]،على اعتبار أن هناك مبادئ خاصة يقوم عليها القانون الضريبي تجعله يكتسي طابعا إداريا.

وعلى الرغم من الطابع الإداري للمنازعة الضريبية، فإن مشكل تحديد جهة القضاء الإداري المختصة يظل مثارا بشأن الجهة المختصة، بمعنى هل تقام الدعوى الضريبية في شكل دعوى قضاء شامل؟ وبالتالي انصبابها على جوهر النزاع الضريبي أي على أساس الضريبة واحتسابها، أم في شكل دعوى الإلغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي؟إضافة إلى دعوى القضاء الاستعجالي المنصبة على إيقاف تنفيذ الدين الضريبي.

---

[230] - الفصل 240 من القانون الجنائي ظهير شريف رقم 413-59-1 بتنفيذ القانون 03 -07 ,عبد العزيز توفيق"القانون الجنائي "مع آخر التعديلات,سلسلة النصوص التشريعية المغربية ,دار الثقافة للنشر والتوزيع الدار البيضاء 2003.

[231] - حسن صحيب،" القضاء الإداري المغربي"، منشورات م م إ م ت، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد80-2008،ص:156.

[232] - عن نفس المرجع أعلا عن:

-Pujot(J), " L'application du droit privé en matière fiscale ", L G D J 1987,P: 22.

هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفقرات الثلاث الآتية:

الفقرة الأولى: دعوى القضاء الشامل.

إن النزاع الجبائي هو بالأساس قضاء شامل وجل مواضيع النزاعات الجبائية لا تخلو من أحد الاحتمالين :إما الإسقاط الكلي أو الإسقاط الجزئي للضريبة، فالملزم يوجه دعواه في شكل مطالبة تتعلق بموضوع الضريبة. وبالتالي فالقاضي يملك سلطة تعديل القرار المطعون فيه، وتصحيحه واستبداله بقرار آخر يحل محله عند الاقتضاء.

ويظهر هذا الأمر في المادة الضريبية من خلال تعديل مبلغ الضريبة وتخفيضه إلى القدر المعقول، أو بإعطاء أمر للإدارة بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق من الطاعن وذلك بعد إلغائه[233].

وبناء عليه فإن المنازعات التي تدخل في إطار دعوى القضاء الشامل بمفهومها الدقيق حسب الفصل 8 من قانون المحاكم الإدارية:

- إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة.

- النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية.

- دعاوى التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام.

- النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفين إدارة مجلس النواب.

- تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة.

[233] - أمينة جبران البخاري،" القضاء الإداري، دعوى القضاء الشامل "،المنشورات الجامعية المغربية بالدار البيضاء. لسنة1994،ص:211.

- البت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة والنزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وذلك كله وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

وفي هذا الإطار تتميز دعوى القضاء الشامل بالمميزات التالية:

- ضرورة التزام صاحب المصلحة أو الملزم بالإجراءات المتطلبة قانونا في الدعوى الضريبية.

- يعتبر أداء الرسوم القضائية أمرا ضروريا في دعوى القضاء الشامل وإلاعرض الملزم إلى عدم قبول دعواه لعدم احترامه للشروط الشكلية المتمثلة في عدم أداء الرسوم القضائية.

- سلطات القاضي في دعوى القضاء الشامل سلطات واسعة فعالة لحسم النزاع في جوهره وأوفر جدوى بالنسبة للملزم، وبالتالي إمكانية الحلول محل الإدارة، إذ يملك سلطة إيجابية تخوله أن يتصرف كإداري[234]. وهو ما يتطلب أن يضع نفسه كسلطة عليا بالنسبة للمفتش الضريبي صاحب القرار المشمول بالتعديل، فالمحكمة لا تكتفي بالنظر في القضايا المسطرية التي تحيط بالدعوى الضريبية،بل تتعداها أحيانا إلى النظر في موضوع الدعوى لتعيد تكييف الواقع قصد تصحيح الإلزام الضريبي وهو ما أشارت إليه المحكمة الإدارية لأكادير[235].وبهذا فالفقه المغربي في معظمه زكى هذا الاتجاه[236]. إضافة إلى أن العمل القضائي المغربي استقر في تكييفه للطبيعة القانونية للنزاع الضريبي على أنه نزاع ذاتي صرف وأن القضاء الشامل هو مجاله، وهو ما أكدت عليه عدة محاكم في هذا

---

[234] - Chapus," droit du contentieux administratif" , 5eme édition.Moutchrestien 1995, P: 172.

[235] - حكم عدد20 بتاريخ 1995/3/9، ملف عدد94/8،غ بين السيد الشراط ووزير المالية، حيث جاء فيه،"وحيث أن المحكمة بعد إبطال قرار اللجنة الوطنية، يجب عليها أن تبث في قرار اللجنة المحلية للتقييم المؤرخ في 1993/10/7، على ضوء الأسباب المذكورة في مذكرة الطعن المرفوعة إلى اللجنة الوطنية، ومذكرة أسباب الطعن المرفوعة على المحكمة المذكورة في وقائع النازلة أعلاه حسما للنزاع، باعتبار أن المحكمة لها الولاية الشاملة للبث في النزاع برمته".

[236] - نذكر في هذا المجال:

- أمينة جبران،" القضاء الإداري- دعوى القضاء الشامل"، م. س.ص:128.

- محمد السماحي،" مسطرة المنازعة في الضريبة"،م.س.ص:194.

عبد - القادر التعلاتي،" النزاع الضريبي في التشريع المغربي"،م.س.ص:125.

- عبد الرحيم آحزيكر،"إشكال تحصيل الضرائب بالمغرب"،م.س. ص:300.

الشأن، حيث جاء في حكم إدارية فاس[237]."أن المنازعة في مادة الضريبة سواء ما ارتبط منها بالمطالبات والمتابعات التي قد تثار بمناسبة الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو بالأساس القانوني المعتمد في فرض الضريبة هي منازعة ذاتية صرفة للمحكمة دورا تحكيميا كاملا للنزاع بفحص الواقعة والقانون وتمكينا من إعادة المراكز القانونية إلى الحالة التي كانت عليها أو بتغيير الاقتطاعات الضريبية التي قامت بها الإدارة الجبائية، ومن تم فهي في صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة الإدارية بدليل أن المشرع أفرد لها بابا خامسا في القانون المحدث للمحاكم الإدارية".

وفي نفس السياق اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط [238]. أن موضوع الطلب الذي يرمي إلى إلغاء قرار إداري صادر عن مديرية الضرائب"ينص على المنازعة في الضريبة على القيمة المضافة، وهذه الأخيرة تدخل ضمن القضاء الشامل لا قضاء الإلغاء". واعتبرت أنه لا يمكن اللجوء إلى إلغاء مقرر إداري تعلق بالضرائب إلا إذا كان موضوع الطلب ينصب على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة نفسه كما في قضية الشرايبي[239]. أو إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح إحدى الجماعات المحلية كما في قضية عبد الرحمان الكحلاوي[240].كما أنه يعتبر الإشعار للغير الحائز إجراء من إجراءات التحصيل وأن المطالبة برفعه تخرج عن نطاق اختصاص قاضي المستعجلات الإداري لمساسه بجوهر الحق،لأن البت في الطلب يقتضي فحص الحجج وتقييمها للقول بمدى مطابقة هذا الإجراء للقانون[241].

وبذلك فإن جل الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في الطعون الضريبة قدمت في إطار القضاء الشامل[242]. وإذا كان هذا عن دعوى القضاء الشامل فماذا عن دعوى الإلغاء؟.

---

[237] - حكم عدد 35. 95بتاريخ 22 مارس 1995. ملف رقم 95/17.غ. قضية الأزماتي الصديق ضد المجلس البلدي لمدينة الحسيمة.

[238] - حكم عدد 180 بتاريخ 8-8-1995.علي الصياد ضد وزير المالية.

[239] - الغرفة الإدارية بالرباط قرار رقم 340بتاريخ 28 يوليوز 1978 ملف إداري عدد 57823 منشور بمجلة القضاء القانون عدد 129 سنة 1979، ص:169.

[240] - الغرفة الإدارية قرار رقم 248 بتاريخ 26 يوليوز 1962 مجموعة قرارات المجلس الأعلى 1961-1965،ص:75.

[241] - القرار عدد 52 بتاريخ 2007/02/12 في الملف رقم 02/06/45 صادر عن محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط.

[242] - إدارة الرباط حكم رقم 215 بتاريخ 4 يوليوز 1995 ملف رقم 115-94 غ قضية الطيبي الوزاني صلاح الدين ضد الدولة المغربية.

الفقرة الثانية :دعوى قضاء الإلغاء.

المنازعات الجبائية مجموعة من القواعد المطبقة على الخلافات الناشئة عن عمليات تأسيس أو تصفية أو تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها، وباعتبار أن أحد أطراف الخصومة في الدعوى هي الإدارة كسلطة عامة، فإن المنازعات الجبائية هي منازعات إدارية بطبيعتها[243].

ولذلك فوجود الإدارة وما تمثله من سلطة صاحبة امتياز، يبرر ضرورة ومشروعية الحديث عن الحماية القضائية في المنازعات للطرف الثاني وهو الملزم بالضريبة، باعتباره طرفا عاديا مجردا من كل سلطة أو امتياز إلا سلطة القانون[244].

وإذا كان القضاء الشامل كما سبق الذكر يستطيع الحلول محل الإدارة لتصحيح جميع المعطيات المتعلقة بتلك الضريبة، وكأنه ينشئها من جديد بعد ما عجزت الإدارة في تحديدها، فإنه يبقى معنا أن نتساءل عما إذا كان هو الوحيد الذي يحتكر البت في هذه المنازعات؟ بمعنى أخر هل لقضاء الإلغاء مجال للتدخل في هذا النوع من الدعاوى؟.

تعرف دعوى الإلغاء بأنها الدعوى التي يرفعها أحد الأفراد إلى الجهة القضائية المختصة ليطلب منها إلغاء القرار الإداري غير المشروع[245].

وإذا كانت دعوى الإلغاء تعرف في فرنسا بدعوى تجاوز السلطة،فإنه في المغرب وقبل صدور قانون المحاكم الإدارية كانت هذه الدعوى تعرف بدعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة، أما بعد صدور هذا القانون فإن المشرع قد استعاض عن الشطط بمصطلح التجاوز، فأصبحت دعوى الإلغاء تعرف بمقتضى المادة 8 من القانون المذكور بدعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة.وهي أصبحت من اختصاص المحاكم الإدارية كدرجة أولى بعد ما كانت من اختصاص المجلس الأعلى

---

[243] - سمير احيذار،" دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية"، المجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد2007/6/5،ص:51.

[244] - نفس المرجع أعلاه نفس الصفحة.

[245] - عن محمد الأعرج،" القانون الإداري المغربي" ،الجزء الثاني م م إ م ت، مواضيع الساعة العدد61 مكرر2009، ص:200عن:

- Rousset et Garagnon," Le droit administratif Marocain " ,3ed Rabat.1979,P :474.

بمقتضى ظهير 27 شتنبر 1957.والتي كان ينظر فيها ابتدائيا وانتهائيا. والآن أصبحت تستأنف أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية[246].

وتجدر الإشارة مرة ثانية إلى أن هناك من عرف دعوى الإلغاء بأنها" تلك الدعوى التي ترفع لأجل المطالبة بإلغاء القرارات الصادرة عن السلطات الإدارية والمتسمة بعدم الشرعية"[247]. أو لكونها تلك الدعوى القضائية التي ترمي إلى المطالبة بإلغاء قرار إداري لكونه معيبا أو مشوبا بعيب من عيوب عدم المشروعية"[248].

وبهذا فقاضي الإلغاء للشطط استعمال السلطة يلعب دورا أساسيا في مراقبة شرعية المقررات الإدارية الصادرة عن الإدارة ومدى مطابقتها للقوانين الضريبية.

فدعوى الإلغاء في مادة الضرائب تستند إلى تجاوز الإدارة لسلطتها بشكل واضح، كأن يتعلق الأمر بفرض ضريبة لا ينص عليها القانون أو أن قانونا قد ألغاها أو أن تفرض ضريبة على شخص ما بعيدا كل البعد عن الوعاء الضريبي المفروضة عليه، كأن تفرض الضريبة المهنية على شخص لم يسبق له أن مارس بتاتا هذه المهنة.

وتجدر الإشارة إلى أن حالات دعوى الإلغاء تنحصر في نقطتين أساسيتين وهما:

1- القرارات المنفصلة للإدارة الضريبية: فيمكن تصور دعوى الإلغاء بالنسبة للقرارات المنفصلة عن عملية فرض الضريبة في حالات معينة،أبرزها القرار الرافض لطلب الملزم بتأجيل الأداء ،رفض طلب الإعفاء، وكذلك القرار المحدد لمبدأ فرض الضريبة وكذا عملية تحديد أساس الضريبة...

---

[246] -ظهير شريف رقم07-06-1 صادر في 14 فبراير 2006 بتنفيذ القانون رقم 80-03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية, الجريدة الرسمية رقم 5398 بتاريخ 23 فبراير 2006.

[247] - عبد الله حداد،" القضاء الإداري المغربي على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية"،مطابع منشورات عكاظ، الرباط الطبعة الثانية 1995ص:65.

- سليمان الطماوي،" قضاء الإلغاء"، دار الفكر الغربي، الطبعة الرابعة، سنة 1967،ص:181.

[248] - محمد المرغني،"المبادئ العامة للقانون الإداري المغربي"، مكتبة الطالب، الرباط، 1984، ص:402.

ففي قرار له[249],اعتبر المجلس الأعلى أن المنازعة في مبدأ فرض الضريبة تندرج في إطار دعوى الإلغاء. كما اعتبر المجلس الأعلى في قرار أخر[250].أن حق النظر في طلب إلغاء بخصوص عملية تحديد الأساس الضريبي يدخل ضمن اختصاص الغرفة الإدارية. أي في إطار دعوى الإلغاء.

وبذلك فإن القرار المبدئي بفرض الضريبة، وكذا القرار المحدد للأساس الضريبي،قد كيفها المجلس الأعلى على أساس أنها قرارات منفصلة عن عملية فرض الضريبة،فهي تقبل الطعن بالإلغاء لعدم مشروعيتها كمحاولة من المجلس الأعلى لتعميم الحماية القضائية للملزم من خلال جميع الجوانب التي يمكن أن تسبب له ضررا بخصوص وضعيته القانونية.

وقد تأثرت بعض المحاكم الإدارية بهذا التوجه الذي أخد به المجلس الأعلى، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس[251]. أن القرارات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية قرارات إدارية منفصلة عن عملية فرض الضريبة، وبذلك فإن عدم التقيد بضوابط الضريبة على الأرباح العقارية يؤدي إلى إمكانية الطعن بالإلغاء في موضوع الضريبة .

2-القرار الصادر عن اللجان الضريبية: خول المشرع للملزم ضمانات واسعة رغم تقييده بهذا الإجراء ، حينما منع على اللجان إمكانية تفسير القواعد القانونية. وفي هذا الاتجاه قبل المجلس الأعلى الطعن بالإلغاء في قرارات اللجنة الوطنية باعتبارها قرارات إدارية بالرغم من تقدم إدارة الضرائب

---

[249] - عن نجيب البقالي،"منازعات الوعاء الضريبة أمام القضاء الإداري "،م س.ص:60.

- قرار المجلس الأعلى،عدد 340 بتاريخ 28-07-1978 ملف57823 أحمد الشرايبي ضد مصلحة الضرائب الحضرية، أورده:إبراهيم زعيم الماسي ،" المرجع العلمي للاجتهادي القضائي"، مطبعة النجاح الجديدة. 1996، ص:635.

[250] - قرار المجلس الأعلى ، ملف 49415 بتلينيا فرانسيسكو ضد الوزير الأول بتاريخ 4 أبريل 1975أورده إبراهيم زعيم الماسي نفس المرجع، ص:634.

- يلاحظ أن المجلس الأعلى قد تأثر إلى حد كبير باجتهاد مجلس الدولة الفرنسي بخصوص نظرية القرارات المنفصلة والتي عممها في عدة مجالات ، كالعقود الإدارية العمليات الانتخابية... ملاحظة الدكتور سمير أحيذار المرجع السابق أعلاه الهامش ص:52.

[251] - حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 95/28 بتاريخ 1995/02/23.ملف عدد 94/88/غ.أورده زعيم إبراهيم الماسي، نفس المرجع ، ص: 686.

بدفوع لانتظار صدور أوامر بالتحصيل عن إدارة الضرائب للطعن فيها أمام القضاء عن طريق دعوى القضاء الشامل[252].

وقد تبنت المحاكم الإدارية نفس الموقف في العديد من الأحكام. وقد أكدت على ذلك المحكمة الإدارية بوجدة[253].

ولهذا فلكي تكون دعوى الإلغاء مقبولة يجب أن يقدم طعن إداري أولي حسب ما نص عليه الفصل 360من قانون المسطرة المدنية وهو ما يسمى بالتظلم الرئاسي أو تظلما استعطافيا إلى السلطة التي أصدرت القرار[254]. هذا إضافة إلى ضرورة انعدام دعوى موازية وهذا يعني أن الملزم الذي يتوفر على وسيلة قانونية تمكنه من الحصول على نتيجة لا تقبل دعوى الإلغاء التي يتقدم بها أمام القضاء.

وتجدر الإشارة في الأخير أنه رغم أهمية دعوى الإلغاء في المادة الجبائية إلا أن سلطات القاضي في هذا الإطار تظل محدودة، يكتفي فيها بالإلغاء ولا يستطيع أن يحكم بتخفيض كلي أو جزئي للضريبة،وإلا أصبحت المنازعة مندرجة في إطار القضاء الشامل وهي دعوى عينية توجه إلى القرارات الإدارية الضريبية, ومعفاة من الرسوم القضائية وهذا هو السبب الذي يدفع الكثير من

---

[252] - لقد استند المجلس الأعلى في هذا الحكم على أن :"النصوص القانونية المتعلقة سواء بالضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الشركات وإن كانت تخول الملزم بالضريبة المتنازع فيها أمام القضاء خلال أجل شهرين من تاريخ إصدار الأمر بالتحصيل تبعا لمقرر اللجنة الوطنية الشيء الذي يوحي بأن هذا الطعن لا يمكن أن يقدم إلا إذا وضع مقرر اللجنة موضع التنفيذ إلا أن النصوص المذكورة تخول إدارة الضرائب صلاحية الطعن أمام القضاء في مقررات اللجنة الوطنية إذا تبث بغير حق في مسائل قانونية وحتى الواقعية حسب التعديل الأخير مما يستخلص منه أن للملزم كذلك حق الطعن، إذ الأصل في الطعون هو الإباحة، وحيث أن هدف المشرع هو وضع توازن بين حق الإدارة وحقوق الملزم وتمكين هذا الأخير من عرض مقررات اللجنة الوطنية للضرائب في جميع الأحوال على مراقبة القضاء، لأن إدارة الضرائب يمكنها أن تحول تلك القرارات إلى أوامر قابلة للتنفيذ المعجل بقوة القانون،"انظر القرار الصادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 2000/15/04،ملف عدد 99/136 أورده المنتصر الداودي،" الإشكالات القانونية والواقعية في اختصاص القضاء الإداري" دار القلم للطباعة والنشر الطبعة الأولى،2005،ص:10.

[253] - حكم عدد2000/126، بتاريخ 2000/06/07، وزير المالية ضد شركة صوريما ،م م إ م ت عدد25نونبر- دجنبر 2000،ص:116.

← وقد ذهبت المحكمة الإدارية بمكناس إلا أنه، فضلا عن كون قرارات اللجان قابلة للطعن دون أي قيد أو شرط، فهي من الواجب تعليلها. حكم عدد95/1 بتاريخ 1995/03/30.ملف عدد 814/23.غ. غير منشور، وفي نفس الاتجاه الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمراكش تحت عدد 32 بتاريخ 1995/06/09، ملف عدد 94/41/غ. شارل الفاسي ضد وزير المالية، غير منشور.

[254] - بالنسبة للمشرع الجزائري فقد ألزم في منازعات الإلغاء ضرورة التظلم لجهة الإدارة قبل الالتجاء إلى القضاء وأطلق عليه اسم "الطعن الإداري التدريجي" ونظم مواعيده بالمواد 275-279-280 من قانون الإجراءات.

الملزمين إلى توجيه منازعاتهم الضريبية عن طريق دعوى الإلغاء ،كما أنها مرتبطة بآجال محددة، كما أنها مقيدة بشرط انعدام الدعوى الموازية كما سبق معنا ذكره.فماذا عن الدعوى الإستعجالية؟.

الفقرة الثانية: الدعوى الإستعجالية.

يقوم القضاء الإستعجالي على فكرة إسعاف الخصوم بأحكام سريعة في المنازعات التي لا تحتمل إجراءات المسطرة العادية والتي يخشى عليها من فوات الأوان فهو بمثابة حماية عاجلة تقتضيها الضرورة التي لا تقبل التأخير، الذي قد يلحق ضررا بذمة المتقاضي أو حق من حقوقه، فإن الأمر في غاية الحساسية بالنسبة للمجال الضريبي.

ذلك أن هذا المجال هو من بين أكثر الميادين احتمالا للتعرض للضرر في غياب وجود مسطرة من نوع التدخل الإستعجالي للقضاء وأيضا لخصوصية المنازعة الضريبية وللحساسية المفرطة التي تشوب علاقة الملزم بالالتزام الضريبي، فإن وجود هذا الإجراء الاستثنائي يبعث هذا الأخير على الانخراط بسرعة في القرار الضريبي سواء طبقا لما تم تقديره من طرف الإدارة الضريبية في حالة تأكيد القاضي الضريبي لمزاعمها التقديرية أو فيما يقضي به القضاء من تصحيح لذلك التقدير.

ميزة هذا التدخل في المجال الضريبي تكمن – كما سبقت الإشارة- في عنصر الاستعجال الذي يطبع المنازعة بشكل من السرعة في البت وإن كان القرار القضائي لا يقوم الخصومة الضريبية في جوهرها، وإنما الحل الوقتي في حماية ذمم الملزمين التي من المفترض أنها مستمرة ولا تتوقف عند مجرد اقتناص الإدارة الضريبية لها[255].

والترخيص القانوني للللجوء للمسطرة الإستعجالية يجد سند وجوده في اعتبار واقعي حول منح ضمانات أساسية للملزم لمواجهة الامتيازات القانونية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مواجهته. فهي رخصة تتجلى أهميتها لدى عينة ليست باليسيرة من الملزمين حسني النية حين تضطرهم الضرورة إلى الاعتراض على إجراء من إجراءات التنفيذ الساهر عليها قباض الخزينة. إذ يجد الملزم نفسه أمام صعوبة إقناع هؤلاء بدفوعاته التي يمكن على أساسها على الأقل تأجيل دفعه

[255] - نجاة العماري،" المنازعات الضريبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه م س، ص:214.

للمستحق باعتقاد الإدارة الضريبية. وهو أمر غالب الحدوث نظرا وبشكل أساسي للالتزامات التي تقع على عاتق المكلفين بالتحصيل والتنفيذ في المجال الضريبي، ونظرا على الخصوص للمسؤولية التضامنية عن الأداء التي تقتضي الاقتطاع من ذممهم.

وإذا كان القضاء الإستعجالي بالمزايا التي يقدمها للملزم الضريبي الذي بطبيعة الأمور يكون هو المدعي في مثل هذه الدعاوى،لا يقدم شيئا جديدا من حيث لجوء هذا الأخير إلى هذه المسطرة، فإن التعديل الحالي الأساسي يتجلى وخلافا لما كان معمولا به، أنه أوكل كذلك إلى المحاكم الإدارية المكتسب الجديد للمتقاضي، وللمتضررين على الخصوص من أعمال الإدارة.

وقد لايخفى على أحد ما للمحاكم الإدارية من أهمية كبيرة بعد إنشائها بعد أن أصبحت صاحبة الإختصاص بالنظر في جوهر الدعوى وموضوعها، وهو ما يعد نهجا نحو التيسير والتبسيط الانشغال الأكبر لأي إصلاح.

وتبعا لذلك وعلى غرار الأمر في المجال المدني، فإن التشريع المغربي في القانون المنظم للمحاكم الإدارية وخاصة المادتين23و24 منه أناطتا النظر في القضايا الوقتية إلى رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه، ثم كذلك المادة السادسة من قانون 80-03 المحدث للمحاكم الإدارية على اعتبار أن الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف أو نائبه يقوم بمهام قاضي المستعجلات إذا كان النزاع معروضا عليها.

وإذا كانت القوانين الخاصة والعامة لم تقم في المجال الضريبي بأي تحديد لنوعية الاختصاص الإستعجالي المعهود به إلى المحاكم الإدارية، مكتفية بإثارة أمر الصعوبات القانونية والواقعية في تنفيذ سند الضريبة، فإن المحاكم الإدارية منذ نشأتها اعترف رؤسائها لأنفسهم ولنوابهم بإمكانية إيقاف التنفيذ لوجود مثل هذه الصعوبات مستندين لسلطتهم التقديرية في تكوين قناعتهم.

ولهذا اتجهت المحاكم الإدارية بالتسليم باختصاصاتها بقبول طلبات الإيقاف المؤقت لمجرد أنه طلب وقتي محدود في الزمن وتستدعيه الضرورة الملحة كحل مؤقت للحفاظ على مصالح الخصوم

إلى حين البت في جوهر النزاع[256]. وهكذا أيضا اعتبرت المحكمة الإدارية بمراكش[257].أن طلب إيقاف إجراءات التحصيل هو إجراء مؤقت وطلب استعجالي بطبيعته الشيء الذي يكون معه القضاء الإستعجالي هو المختص للبت فيها لا قضاء الموضوع.

وهو ما أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط[258]." بحيث أن قاضي المستعجلات لا يبث إلا في الإجراءات الوقتية دون المساس بما يمكن أن يقضي به الجوهر".

غيرأن الذي يبد ومن اختصاص هذا الجهاز الإداري هو التأجيل أو الإرجاء لدفع المستحق ضريبيا وهو فقط مسطرة إدارية[259].يتكلف بها القاضي أو الخازن للبت في كفاية الضمانات المتقدم بها من قبل الملزم الضريبي الراغب في الحصول على إيقاف للتنفيذ الذي يضطره في نهاية المطاف إلى رفع أمره إلى قاضي المستعجلات.

والخلاصة أن القضاء الإداري يعترف لنفسه بالتدخل في المنازعة الضريبية على سبيل الاستعجال وما يبرر ذلك عند تفحصنا لسجلات المحكمة الإدارية بمكناس خلال فترة تدريبنا التي قضيناها فيها وجدنا هذه الأخيرة حافلة بالقضايا التي تم البت فيها على سبيل الاستعجال.

بل إن القضايا المعروضة على المحكمة الإدارية بالبيضاء تثبت بشكل لا يدع مجالا للشك، أنها منذ أولى سنوات اشتغالها حسمت أمر انعقاد الاختصاص في الدعوى الإستعجالية.

إذ لم تتوانى هذه المحكمة عن جعل أحيانا 43,59% من القضايا المسجلة بها دعاوى استعجالية، وهو ما يتضح من خلال الجدول التالي للثلاث السنوات الأولى لبدء العمل بها:

---

256 - المحكمة الإدارية بمدينة مكناس أمر عدد 1-95 بتاريخ 1995/1/17 بين السيد مهداوي محمد ومدير الضرائب منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 4-1996،ص:233.

257 - حكم عدد 74بتاريخ 2002/7/17.شركة بيمجيكشو ضد رئيس مصلحة كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية بمراكش منشورات.م م إ ت م سلسلة«دلائل التسيير» العدد16،"الدليل العلمي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية "،أحمد بوعشيق الجزءIII الطبعة الأولى 2004،ص:83.

258 - قرار عدد 10بتاريخ 2006/12/04 في الملف رقم 2/06/16.

259 - محمد مرزاق وعبد الرحمان أبيلا،" النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب"، م س،ص:192.

الجدول رقم14: تطور عدد القضايا الإستعجالية مقارنة بدعاوى الإلغاء والتعويض بالمحكمة الإدارية لمدينة الدار البيضاء.

السنة	1994	1995	1996
مجموع القضايا المسجلة	394	1335	1653
قضايا دعاوى الإلغاء	190	370	985
قضايا دعاوى التعويض	75	383	284
القضايا الإستعجالية والأوامر الإستعجالية	129	582	384

المصدر:النشرة السنوية للنشاط العام للمحكمة الإدارية بالبيضاء(المنطقة الوسطى)احتساب شخصي نجاة العماري" المنازعات الضريبية،" أطروحة دكتوراه م.س ص:216.

وخلاصة قولنا في هذا المطلب هو أن تنوع الدعاوى الضريبية بما فيها دعوى القضاء الشامل ودعوى الإلغاء والدعوى الإستعجالية قررهم المشرع لتثبيت مبادئ دولة الحق والقانون والارتقاء بحقوق المواطنين وردها إلى أصحابها حينما يتم خرقها بدون موجب قانون أو حق ، كما أن هذه الدعاوى قررها المشرع لصالح الملزمين كضمانة من الضمانات الأساسية الممنوحة لهم باعتبارهم طرفا ضعيفا في العلاقة التي تربطهم بالإدارة الضريبية ،هذه الأخيرة تتمتع بامتيازات السلطة العامة، كما أن القانون الضريبي المغربي أعطاها سلطات واسعة في مواجهة الملزم نذكر من بينها حق المراقبة (المادة 210 م ع ض)، فحص المحاسبة(المادة212م ع ض) إضافة إلى سلطات الإدارة التقديرية(213م ع ض) وحق الإطلاع (المادة214م ع ض) وهي نفس السلطات التي نص

عليها القانون 06-47 المتعلق بالجبايات المحلية السابق معنا ذكره في الجزءΠ المتعلق بمساطر المراقبة والمنازعات(المادة 149وما يليها)،على الرغم من بعض النقائص والعيوب التي تحد من فعالية الطريق القضائي[260].

هذا ما يتعلق بأنواع الدعاوى الضريبية فماذا عن أطرافها؟. وقبل التطرف لذلك حاولنا رصد بعض الجداول الإحصائية تبين دور كل من الدعاوى الضريبية الثلاث في حسم النزاعات الضريبة بين الملزمين والإدارة الضريبية.

[260] - فتحية لمعاشي،"وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام . جامعة محمد الخامس كلية الحقوق السويسي أكدال الرباط السنة الجامعية .2000-2001،ص:171.

جدول رقم15:**يوضح تطور المنازعات الجبائية المعروضة على كل من المحاكم الإدارية والمجلس الأعلى***.

المنازعات	2000	2001	2002	2003
المحاكم الإدارية	631	771	883	1063
المجلس الأعلى	175	132	229	227
النسبة التي تمثلها الطعون المستأنفة	27%	17%	25%	21%

* عن إبراهيم مهم,"المنازعات الجبائية بالمغرب"، م س،ص:414, عن مديرية الضرائب بتصرف.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن هناك تطور ملموس فيما يخص المنازعات الجبائية المعروضة على المحاكم الإدارية,حيث كان عدد المنازعات 631 منازعة ليرتفع العدد إلى 771 سنة 2001 و 833 سنة 2003,وهو ما ساهم كذلك في ارتفاع المنازعات الجبائيى أمام المجلس الأعلى بشكل تدريجي ,حيث وصل العدد سنة 2001 إلى 175 ليصل إلى 227 منازعة سنة 2003.

الجدول رقم16:يبين نشاط المحاكم الإدارية خلال سنوات1994-1995-1996-1997-1998-1999-2000-2001.

يتبين من خلال الجدول أسفله أن عدد القضايا المسجلة بالمحاكم الإدارية سنة1994 هي ضعيفة(الدار البيضاء,الرباط,فاس,مكناس,مراكش,وجدة),ما عدا محكمة أكادير التي سجلت بها 5436 منازعة,وهذا أمر طبيعي راجع لبداية عمل المحاكم الإدارية بحيث أن أغلب المواطنين لم يكونوا على علم بها.إلا أنه مع توالي السنوات عرف عدد النزاعات المعروضة على هذه المحاكم تطورا ملموسا نظرا لوعي المواطنين بأهمية القضاء الإداري في حماية حقوقهم.والجدول أسفله يبين بدقة تطورعدد المنازعات الضريبية بالمحاكم الإدارية.

الجدول رقم 17: يبين النشاط العام لمحكمة الإستئناف الإدارية ما بين 14 شتنبر 2006 إلى متم شهر غشت 2008.

الملاحظة التي يمكن إبداؤها من خلال الجدول الآتي، وهو أن إصدار الأحكام على مستوى محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط يستغرق بعض السنوات على الأقل سنة حتى سنتين فأكثر وهذا ما يستشف من خلال مجموع القضايا الذي وصل إلى 5765 منازعة حكمت 2182 والباقي هو 3583.وذللك راجع لما تتطلبه المنازعات من بحث وتحقيق وإجراء خبرات.

المطلب الثاني:أطراف الدعوى وإجراءاتها.

بعد ما تعرفنا في المطلب الأول على أنواع الدعاوى التي يتعين على الملزمين رفعها أمام القضاء المختص نحاول التطرق في هذا المطلب لكل من أطراف الدعوى الضريبية باعتبارهم العمود الفقري لهذه الأخيرة(الفقرة الأولى)، ثم ننتقل إلى مناقشة الإجراءات والشروط التي تحكم المنازعة الجبائية أمام القضاء، والتي تشكل المرحلة المهمة في مسطرة المنازعة بشكل عام، لما توفره من حياد واستقلالية في إطار قواعد مسطرية تحقيقية وتواجهية كفيلة بجعل الملزم يصل إلى اقتضاء حقوقه بأكثر من ضمانة ممكنة (الفقرة الثانية). فمن هم أطراف المنازعة الضريبية؟ وماهي الإجراءات المسطرية التي يوفرها المسلك القضائي لحفظ وصيانة حقوق الملزمين؟.

الفقرة الأولى: أطراف الدعوى الضريبية

لعل من البديهي القول بأن دعاوى المنازعات الضريبية كغيرها من الدعاوي تتوفر على طرفين:طرف مدعي وطرف مدعى عليه، وإذا كانت الإدارة في أغلب هاته الدعاوي تكون مدعى عليها باعتبار أن لها سلطة التنفيذ المباشر[261].فإن هناك حالات تكون فيها الإدارة هي المدعية[262].فما هي إذن الشروط الواجب توفرها لدى كل طرف من أطراف المنازعة في الدعوى الضريبة؟.هذا ما سنحاول معالجته في النقطتين التاليتين.

[261] -محمد النجاري،" نظرات في بعض جوانب مسطرة المنازعة في الوعاء الضريبي"، م م إ م ت عدد18 يناير مارس 1997،ص:127.

[262] - وكمثال على ذلك الطعن الذي يمكن أن تتقدم به إدارة الضرائب ضد مقررات اللجان الضريبية.

أولا: الشروط المتعلقة بالملزم

تجدر الإشارة إلى أن الملزم غير الراضي بقرار الإدارة يمكنه متابعة المسطرة التنازعية أمام القضاء[263]. ثم كذلك بالنسبة للخاضعين للضريبة العامة في حالة رفض مطالباتهم من طرف وزير المالية ومن ينوب عنه أو عدم الجواب عليها خلال الستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة أن يرفعوا القضية إلى المحكمة المختصة للنظر والفصل فيها[264].

وفي هذا الصدد إن الطعن أمام القضاء لا يقبل إلا من الملزم الذي فرضت عليه الضريبة شخصيا ،ولهذا تنص المادة الأولى من قانون المسطرة المدنية على أنه:" لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه،" وقد اعتبر المشرع هذه الشروط من النظام العام يمكن للقاضي أن يثيرها تلقائيا في حالة انعدامها، ويحكم بالتالي بعدم قبول الطعن.إن هذه الشروط كلها غالبا ما تتوفر في الملزم بالضريبة لأنه قليلا ما يتصف بصفة الإلزام الضريبي دون أن يكون أهلا للقيام بالأنشطة الخاضعة لها.

فالدعوى الضريبية لا تقبل إلا إذا كان للمدعي حقا أو مركزا قانونيا لنفسه. هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما إذا كان الطاعن شخصا معنويا كالشركات مثلا، فإن الطعن لا يمكن أن يرفع إلا باسم من يمثلها قانونا أي باسم رئيس مجلس إدارة الشركة أو مديرها العام .

كما يجب أن يتوفر المدعي على الأهلية القانونية لممارسة حقه في الطعن القضائي، وذلك ببلوغه سن الرشد القانوني[265]. أما بالنسبة للشخص المعنوي فالأهلية تقتضي أن يكون متمتعا بالشخصية المعنوية.

---

[263] - Mohamed Mahdun , "L'audit fiscal au Maroc cas des impôts directs" ,Mémoire pour l'obtention du diplôme du cycle supérieur de l'ENA ,école nationale d'administration , rabat décembre 1995,P: 124.

[264] - منصور عسوا،" المالية العامة"، طبعة 1995،ص:265.دون الإشارة الطبع.

[265] - المملكة المغربية، وزارة العدل:"دليل عملي لمدونة الأسرة"، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية سلسلة الشروح والدلائل العدد 1-2004،ص:127.

وعلى غرار الشروط الآنفة الذكر، يعتبر شرط المصلحة ركنا أساسيا لقيام الحق في الدعوى،وقد أكد الفقهاء على أن المصلحة هي مناط الدعوى وجوهرها[266]. "حيث لا مصلحة لا دعوى "، فهي الفائدة الفعلية التي تعود على المدعي من عرض ادعائه على القضاء، وحيث تنعدم المصلحة تنعدم الدعوى، فمن غير المعقول أن يعمد الملزم بالضريبة إلى رفع الدعوى دون أن يكون له غرض جدي يسعي إليه، أي طلب الإلغاء الكلي أو الجزئي للضريبة المتنازع بشأنها. وفي نفس المقتضى صدر، قرار عن المجلس الأعلى[267].جاء فيه ما يلي:

«... حيث يؤخذ من أوراق الملف ومن فحوى الحكم المستأنف المشار إليه أنه بناء على مقال مؤرخ في 1996/02/26، عرضت الشركة الصناعية المغربية للتطبيقات الكيماوية أنها توصلت بأمر عدد 1180 بتاريخ 1995/12/18. لأداء مبلغ 62. 327. 148. 2 درهم الناتج عن ضريبة المباني والإنذارات القانونية الناتجة عنها وضريبة مدخر الاستثمار والضريبة على الشركات والإنذارات القانونية الناتجة عنها، وضريبة التضامن الوطني وضريبة الأرباح المهنية والضريبية على القيمة المضافة والضريبة على المساهمة الإبرائية والضريبة على قدر المعاملات والإنذارات القانونية الناتجة عن كل ذلك عن السنوات الواردة في الكشف المرفق، وأنه لنشوء خلافات بين المساهمين في الشركة وضعت تحت الحراسة القضائية بأمر استعجال صادر بتاريخ 85/6- تحت عدد 49 في الملف 84/453.وأنه منذ صدوره ستستمر، وأن ملفات نشاطها التجاري يوجد بين يدي رئيس كتابة الضبط لدى ابتدائية وجدة، وأنها لم تحقق أي ربح طوال هذه المدة، ولذلك التمس إلغاء الأمر المطعون فيه، واحتياطيا تعيين خبيرين على الأقل ، وبعد المناقشة وتمسك الإدارة بمشروعية الأمر المطعون فيه، وإجراء بحث بمكتب القاضي المقرر والأمر تمهيديا بإجراء خبرة أسندت للخبير محمد بناني صدر الحكم المطعون فيه القاضي بإلغاء الخبرتين لجداول الضريبة موضوع أمر التحصيل عدد 1180 فيما زاد على مبلغ مليون ومائة وتسعة وخمسون ألف درهم وخمسة وتسعون درهم موضوع النزاع، فاستأنف وزير المالية الحكم المذكور، وحيث تمسك في مقال الاستئناف

[266] - عبد العزيز حضري،" القانون القضائي الخاص"، دار النشر الجسور 40، الطبعة الأولى 1999وجدة، ص:174.

[267] - قرار عدد 733 بتاريخ 2001/05/31. ملف إداري عدد99/01/01/04/105. السيد وزير المالية ضد الشركة الصناعية المغربية، أشار إليه عبد المنعم بلوق،" وضعية المكلف النزاع الضريبي المغربي"،م.س،ص:190.

بانعدام صفة التقاضي عن الشركة المستأنف عليها، ما دامت موضوعة تحث الحراسة القضائية وعدم ارتكاز الحكم على أساس عندما لاحظت المحكمة أن رفع الدعوى قبل الأوان لم تتضرر منه الإدارة لأن ذلك مخالفة ظاهرة وصريحة للمادة 52من القانون رقم 24/86.والمادة 47 من القانون رقم 85-30...

حيث أنه فيما يرجع للصفة، فإن من الواضح أن الأمر بالتحصيل صدر في مواجهة الشركة المستأنف عليها فكان من حقها أن تطعن فيه لأنه مس بمركزها وأضر بمصالحها. مما تكون معه متوفرة على الصفة للتقاضي...».

وهو ما أكدته محاكم الموضوع الإدارية، ونذكر من بينها الأمرين الصادرين عن المحكمة الإدارية بمراكش، حيث جاء في الأول[268]." أن المنازعة الجدية في صفة ملزم بالضرائب يتم معها استبعاد تطبيق الفصل 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية. والثاني[269]. أكد أن المنازعة في صفة الملزم... الدفع بها كوسيلة لا يقاف استخلاص الضريبة... لا يكفي وإن المراد بالمنازعة في صفة الملزم كشرط للإعفاء من الضمانات قبل المطالبة بإيقاف استخلاص الضريبة هي انعدام وجود الواقعة المنشئة للضريبة المفروضة أو انتفاء مسببات فرضها أو المطالبة بتحصيلها وليس مجرد الإدعاء فقط والدفع به كوسيلة قانونية. والأصل أن يقدم الطعن أمام القضاء شخصيا من طرف الخاضع للضريبة لكن لا مانع من مباشرة إجراءات الدعوى من قبل الغير إما بوكالة أو بدون وكالة[270]. وقد أكد القضاء الفرنسي هذا الإتجاه في حالات متعددة نذكر منها:

- القضاء الفرنسي لا يرى مانعا في قبول دعوى الزوجية المرفوعة نيابة عن زوجها بشرط أن تكون مقيمة معه في نفس البيت.

[268] - أمر استعجالي عدد 31 بتاريخ 2002/04/23.البلغيتي ضد الخازن العام للمملكة.

[269] - أمر استعجالي رقم 15 بتاريخ 2002/01/22.شركة لا بيكولا ضد الخازن العام للمملكة.

[270] - إن عيب الشكل الناتج عن عدم وجود وكالة لا يمكن تصحيحه ويؤدي إلى بطلان الطلب وهو بطلان من النظام العام.

●ويسير القضاء الفرنسي على قبول – بدون وكالة- الدعوى المرفوعة من أم باسم إبنتها الميتة ، ولكنه رفض الدعوى المقامة من طرف الابن باسم أحد والديه[271].

وضمن هذا السياق، تجبر المادة 3من القانون رقم90-41. الملزم الذي يرفع دعواه أمام المحاكم الإدارية تنصيب محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، كما ألزم نفس القانون أداء الرسوم القضائية، وهو ما يرفضه أو يجهله نسبة هامة من المتقاضين على أساس أن دعواهم تدخل ضمن دعاوي الشطط في استعمال السلطة[272].

ثانيا:ا لشروط المتعلقة بالإدارة الضريبية.

نظرا لكون الإدارة الضريبية تتمتع بمجموعة من الامتيازات والسلطات والصلاحيات الواسعة لكونها جهاز إداري يخضع للقانون العام يجعل منها في موقع غير متكافئ مع الملزمين باعتبار هؤلاء الأخيرين طرفا ضعيفا في العلاقة. الشئ الذي يجعلها في غالب الأحيان في موقف المدعى عليها وبالتالي إعفائها من واجب الإثبات.

وبالرغم من ذلك تملك الإدارة إمكانية اتخاذ مبادرة اللجوء إلى المحكمة. وفي هذا الإطار يرى بعض الفقه أن إمكانية الإدارة في رفع دعوى ضد المكلف تتمحور أساسا حول ثلاث مجالات:

●إما اللجوء إلى المحكمة على إثر مقرر صادر عن لجان التحكيم الضريبية إذا بتت بغير وجه حق في مسائل قانونية.

●أو على إثر منازعة زجرية ضد الملزم، خاصة في ميدان الجمارك أوفي جريمة الغش الضريبي.

●إذا رأت الإدارة أن الخلاف مع الملزم عميق ومعقد في هذه الحالة تحيل تلقائيا ملف الشكاية إلى المحكمة المختصة مع إعلام الملزم المعني بالأمر.

---

[271] - عن عبد المنعم بلوق،" وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي"،م س عن :

-Guy Willy," la jurisprudence fiscale de la juridiction administrative ,librairie générale de droit et de jurisprudence (LGDJ) 1988P: 120.

[272] - محمد مرزاق و عبد الرحمان أبيلا،" النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب"، م س، ص:214.

والإشكال المطروح في هذا الإطار يتعلق بالجهة أو الأشخاص الذين يملكون الصفة لتمثيل إدارة الضرائب بمختلف مكوناتها أمام القضاء. وبالتالي يملكون الصلاحية لتوجيه الدعوى ضدهم؟ ذلك أنه غالبا مايقع التباس لدى عدد كبير من المكلفين أو من يكلفوهم بالنيابة عنهم أمام القضاء، حول الجهة التي يقيمون الدعوى ضدها بحيث لا يفرقون بين المنازعة في تحصيل الضريبة، فقد يدخل المدعي في مقاله الخازن العام في دعوى تتعلق بالمنازعة في تأسيس الضريبة فيطلب الخازن العام إخراجه من الدعوى، بحيث إذا لم يتم إدخال مديرية الضرائب يكون مآل الدعوى هو عدم القبول نظرا لتوجيهها ضد غير ذي صفة. وقد يحصل العكس فيكون النزاع منصبا على التحصيل فيدخل المدعي في الدعوى مديرية الضرائب خطأ ويغفل عن إدخال الخازن العام فيكون مآل الدعوى هو عدم القبول أيضا لنفس العلة ، وفي هذا الإطار جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 1995/04/25.ما يلي." يتعين التمييز في إطار المنازعات بين المنازعة في مقرر فرض الضريبة، وبين المنازعة في إجراءات تحصيل هذه الضرائب التي أو كل ظهير1935/8/21 مهمة القيام بها الخازن العام والقباضات الجهوية، إذ ينبغي الطعن في مبدأ فرض الضريبة في مواجهة مصلحة الضرائب، ولا تقبل الدعاوى الموجهة ضد الخازن العام إلا إذا تعلقت بالطعن في إجراء من إجراءات التحصيل ...».

كما أن جل الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية توجه ضد أطراف متعددة نذكر منها على سبيل المثال:

1- الدولة المغربية في شخص الوزير الأول.

2- وزير المالية.

3- مدير الضرائب.

4- الخازن العام للمملكة.

5-الوكيل القضائي للمملكة.

6- قابض الضرائب... الخ.

ويعود سبب ذكر كل هذه الأطراف إلى خوف المتقاضين من رفض دعواهم شكلا نظرا اللبس الذي كان يكتنف المادة 515 من قانون المسطرة المدنية التي كانت تنص على ما يلي:ترفع الدعوى ضد:

1- في شخص الوزير الأول، وله أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عن الاقتضاء.

2- الخزينة في شخص الخازن العام...".

في حين أن مشكلتهم الحقيقية ونزاعهم الحقيقي يتمثل في القرار المتخذ من طرف إدارة الضرائب والمنفذ من طرف القابض ،خاصة أن العديد من الدعاوي المرفوعة في السنوات الأولى من إنشاء المحاكم الإدارية اصطدمت برفضها شكلا لكونها مرفوعة على غير ذي صفة،وهكذا فإن عددا من الأحكام بنيت على القاعدة التالية:"لا يصح التقاضي إلا لمن له الصفة والأهلية والمصلحة لإتباث حقوقه" (المادة1من ق م م)،تتعرض لعدم قبول الدعوى التي وجهت مباشرة ضد وزير المالية الذي لا صفة له في تمثيل الدولة،وضد القابض الذي لا صفة له في تمثيل الخزينة العامة .

غير أن هذا اللبس ارتفع بمجرد صدور القانون رقم 01-48[273]. المعدل للمادة 514 من ق.م.م والذي جعل الدعوى الضريبية ترفع ضد مدير الضرائب، وهو نفس اتجاه الذي سبق أن تبنته المحكمة الإدارية بفاس[274].إذ اشترطت اختصاص المدير الجهوي للضرائب، تحت طائلة عدم قبول الدعوى، رغم كون هاته الأخيرة موجهة ضد وزير المالية ومن معه، وكان الأمر يتعلق بالوعاء الضريبي، كما قبلت المحكمة الإدارية بوجده[275] في أحد أحكامها دعوى موجهة فقط ضد مدير الضرائب. لكن ما الحكم إذا وجهت الدعوى ضد القابض باعتباره المكلف بالتحصيل إذا كان الأمر يتعلق بمنازعة في التحصيل؟.

القاعدة التي تتفق عليها سائر محاكم المملكة هو ضرورة توجيه الدعوى المتعلقة بمنازعة في التحصيل ضد الخازن العام وحده تحت طائلة عدم القبول، وهو ما سارت عليه المحكمة الإدارية

[273] - انظر الجريدة الرسمية عدد 4977، الصادر بتاريخ 2002/2/11، ص:249.

[274] - حكم عدد 94/48. بتاريخ 19 دجنبر 1994.

[275] - حكم عدد 95/20، بتاريخ 1995/3/1، في الملف رقم 94/44.غ.

بالبيضاء[276]. عندما أكدت على أن كل دعوى تتعلق بدين مستحق للخزينة العامة، ينبغي رفعها ضد الخازن العام الذي له وحده الصفة في التقاضي أمام المحكمة طبقا لما هو منصوص عليه في المادة515 من ق.م.م، ويتعرض لعدم القبول الطلب المقدم ضد القابض ، لأن هذا الأخير ليس له الصفة في تمثيل الخزينة العامة للمملكة، وهو نفس ما أكدته المحكمة الإدارية بالرباط[277]. عندما صرحت:

«... وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها من طرف قابض سيدي يحيى المدينة التي توجب مقاضاة الخازن العام تحت طائلة عدم القبول ملتمسا من المحكمة عدم قبول الدعوى شكلا، وعدم قبول اعتبار دفوعات الشركة المدعية والحكم بإلغاء الدعوى....

وحيث تقدم العون القضائي بدفع يرمي إلى قبول الدعوى لعدم إدخال الخازن العام.

وحيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات الفصل 515 قانون المسطرة المدنية نجدها تنص على أن الدعوى ترفع ضد الخزينة في شخص الخازن العام مما يكون المدعي الذي لم يدخل الخازن العام في دعواه، قد خالف المقتضيات المذكورة ويتعين معه تبعا لذلك التصريح بعد قبول الطلب».

هذا ما يتعلق بأطراف الدعوى الضريبية فماذا عن المسطرة المتعلقة بها؟

[276] -حكم عدد 95/345غ.صادر بتاريخ 1996/01/24.

[277] - حكم عدد 56 بتاريخ 1994/02/21، شركة بيوسام ضد مدير الدومين مجلة Remald عدد 1996/04،ص:218.

الفقرة الثانية: الإجراءات المسطرية للدعوى الضريبية .

تجدر الإشارة إلى أن المسطرة القضائية هي مسطرة كتابية وحضورية تواجهية إضافة إلى أنها مسطرة تفتيشية. و حق الملزم في نشر النزاع الضريبي أمام المحاكم الإدارية قائم طالما أنه استوفى الشروط الجوهرية والشكلية المطلوبة في تقديم الطعن القضائي. وبعد تقديم الطعن وفق الشرط المنصوص عليها تباشر المحكمة إجراءات الإثبات أو التحقيق في شأن النزاع الضريبي المطروح أمام أنظارها إذا ارتأت ذلك ضروريا. هذا ما سنحاول التطرق إليه في النقط التالية.

أولا: أجال الطعن وعريضة الدعوى.

بصرف النظر عن أول شرط جوهري لرفع النزاع الضريبي المتعلق بأسس فرض الضريبة أو احتسابها، والذي يتمثل في إلزامية استنفاذ الملزم للمرحلة السابقة على المرحلة القضائية، يتعين على الملزم كشرط ثاني لرفع دعوى قضائية، أن يحترم الآجال المنصوص عليها في القوانين الضريبة(المدونة العامة للضرائب) لممارسة الطعن القضائي . وبعد ذلك يستوجب عليه احترام الشروط المرتبطة برفع الدعوى ذاتها.

أ- آجال تقديم ا لطعن أمام القضاء.

يتضح مما تقدم ذكره أن حق الملزم في ممارسة الدعوى القضائية مشروط باحترام الآجال القانونية القانونية التي تفرضها القوانين الضريبية ، فإذا أخل بها ترتب على ذلك سقوط هذا الحق، بمعنى آخر أن الملزم إذا رفع الدعوى بعد فوات الأجل فإنها ستكون معرضة للرفض من طرف المحكمة وهو نفس المصير الذي تعرفه الدعوى التي يرفعها الملزم قبل تبليغه قرار الإدارة الجبائية أو مقرر اللجنة الضريبية، أو قبل انتهاء المدة المرخص بها للإدارة للرد على المطالبة التي تقدم بها. ويتعين على الملزم أن يرفع الدعوى القضائية في غضون الأجل المحدد لذلك في قانون الضريبة المتنازع بشأنها. وبالرجوع إلى المدونة العامة الضريبة جاءت الآجال كما يلي:

لقد نصت المادة242 من المدونة العامة للضرائب على "أنه يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن 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 آجل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإجراءات أو الأمر بالاستخلاص.

إذا لم يترتب على المقرر الصادر عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة الذي أصبح نهائيا أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إصدار جدول تحصيل أو قائمة إرادات أو أمر بالاستخلاص، جاز تقديم الطعن داخل الستين(60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ قرار اللجان المذكور.

ويمكن للإدارة كذلك أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المذكور حسب الحالة في الفقرة الأولى أو الثانية أعلاه في القرارات الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، سواء تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو واقعية.

يمكن أن تنازع عن طريق المحاكم في عمليات تصحيح الضرائب المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المادتين221 أو 224من (م.ع.ض) داخل آجل ستين(60)يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

أما الآجال المتعلقة بالمطالبة فقد نصت المادة 243 من المدونة العامة للضرائب على" أنه في حالة عدم قبول الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل تلاثين(30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار المذكور".

وإذا لم تجب الإدارة داخل الستة(6)أشهر الموالية لتاريخ المطالبة ،جاز كذلك للخاضع للضريبة الطالب رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل ثلاثين (30)يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه.

أما الدعوى المتعلقة بالتحصيل فإن أجل الطعن في إجراءات التحصيل حسب المادة28 من القانون رقم 41-90 المنظم للمحاكم الإدارية والمادتين 120و121 من مدونة التحصيل محددة في 30 يوما تحتسب:

- من تاريخ تبليغ مقرر الإدارة (الخزينة العامة) جوابا على مطالبة المدين.

- من تاريخ انقضاء أجل الرد الممنوح للإدارة(الخزينة العامة) والمحدد في ستين(60) يوما الموالية لتاريخ توصلها بالمطالبة.

وقد نصت المدونة العامة للضرائب على أن هذه الآجال هي أجال كاملة[278].بحيث لا يعتبر في الحساب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل، كما أنها تعتبر من النظام العام يترتب على فواتها عدم قبول طلبات الطعون.

وتثمينا للفكرة أعلاه أكدت ذلك المحاكم المغربية في عدة أحكام نذكر منها حكم المحكمة الإدارية بالرباط[279] حيث قضت بأن"الطعن في مقرر اللجنة الوطنية بخصوص الضريبة على القيمة المضافة قبل وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ يعتبر سابقا لأوانه، ويترتب عنه عدم قبول الدعوى" في حين قبلت المحكمة الإدارية بمكناس والمحكمة الإدارية بمراكش الطعن المقدم ضد مقرر اللجنة الوطنية في مادة التسجيل قبل صدور بيان التصفية[280].

بقي أن نشير على أن مسألة الآجال على المستوى القضائي تعتبر من النظام العام، ولذلك فإن أي تقديم لدعوى قضائية من طرف الملزم خارج الأجل المحدد لذلك، يؤدي إلى رفض الدعوى، وهذا ما ذهبت إليه كثير من الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية[281].

ب- عريضة الدعوى.

---

[278] - المادة 245 من م.ع.ض.

[279] - ملف رقم 95/124، بتاريخ 1996/3/28، مجلة الإشعاع، العدد 14. السنة الثامنة يونيو 1996،ص:187.

[280] - حكم عدد 95/1.صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 1995/03/30.في الملف 23-94-8غ.

-حكم رقم 32 الصادر عن المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 1995/6/9.في الملف 94/41غ.

[281] -المحكم الإدارية بمكناس في حكم عدد 95/10 بتاريخ 1995/3/30، حمودة إبراهيم ضد وزير المالية.- حكم عدد 52 بتاريخ 1996/2/7، ملف عدد 95/252غ. قضية نواري حليمة ضد وزارة المالية.

من أهم مميزات القضاء الإداري اعتماده على إجراءات كتابية خلافا لبعض الدعاوي التي تعتمد على المرافعة الشفوية، وبالتالي المحكمة الإدارية تختص إجباريا في الدعاوى إذا قدمت لها عريضة مكتوبة وموقعة من طرف محام مسجل في لائحة إحدى النقابات بالمغرب[282].

فالإدارة غير معفية من إجبارية تنصيب محام أمام المحاكم الإدارية لا سيما وأن الفصل الثالث(3) من قانون 41-90يجبر على كون العريضة مكتوبة وموقعه من طرف محام.

في حين يرى البعض الآخر[283], أن الإدارة يمكن ألا تكون ممثلة بواسطة محامي وهو ما أكده المشرع المغربي في قانون المسطرة المدينة في الفصل 354 بإعفاء الإدارة من تنصيب محام.

لكن هذا الإشكال تم حله من خلال الفصل 244 من المدونة العامة للضرائب وهو أن إدارة الضرائب تمثل أمام المحاكم الإدارية سواء كانت مدعية أو مدعى عليها بواسطة مدير الضرائب أو الأشخاص المفوض إليهم هذا الأمر.

أما في فرنسا فإن مساعدة المحامي ليست ضرورية والملزم يمكنه نفسه تقديم العريضة مع تأدية رسم الطابع البريدي يقدر بـ 150 أورو أي(1.650درهم).

ونجد من الناحية العلمية أن الإدارات تتعاقد مع محامين يدا فعون عن مصالحها والترافع بشأنها.

أما من حيث مضمون العريضة فيجب أن تتضمن عموما البيانات اللازمة وفقا للمادة 7 من قانون 41-90 الذي أحال على المادة 32 من ق.م.م أي الاسم العائلي والشخصي. وإذا تعلق الأمر بشخص معنوي اسمه وشكله القانوني ومركزه الاجتماعي، ذلك أن المادة الأولى من قانون المسطرة المدنية تؤكد على أنه« لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه».

[282] - Rachid Lazrak ," fiscalité des entreprises le contrôle et le contentieux de l’impôt au Maroc ",op.cit.P :397.

[283]- EL Moustafa charafeddine ," Les droit d’enregistrement au Maroc", Casablanca éditions Afrique orient 2005,P: 286.

ويجب أن تتضمن العريضة علاوة على ذلك تعيين الجهة المدعى عليها أي مدير الضرائب بالنسبة للطعن في أساس الضريبة أو الخازن العام والمحصل بالنسبة لنزاعات التحصيل، وقد اجتهدت جل المحاكم الإدارية في السنوات الأولى لنشاطها في الجانب الشكلي للعريضة حيث فرضت إدخال الوزير الأول بصفته يمثل الدولة المغربية ما دام وزير المالية لا يمثلها. مما دفع أغلب المحامين خوفا من رفض دعواهم إلى إقحام الوزير الأول ووزير المالية ومدير الضرائب والمدير الجهوي للضرائب وفي بعض الأحيان يتم إضافة الخازن العام والقابض (ستة أطراف) مما ينتج عنه وضع عدد نسخ العريضة بعدد الأطراف وضياع الوقت في تبليغهم جميعا، بحيث لا يجيب على عريضة الملزم في نهاية المطاف إلا مديرية الضرائب أو توكل مهمة الجواب للمدير الجهوي كما يتقدم الخازن العام في هذه الحالات بمذكرة جوابية يطلب فيها إخراجه من الدعوى لعدم ارتباطها بمنازعة في إجراءات التحصيل[284].

ومن جهة أخرى يجب أن يتضمن المقال الافتتاحي للدعوى الضريبية موضوع النزاع بإيجاز والوسائل والأدلة التي يستند إليها فلا يكفي إبداء الملزم لرغبته في نشر النزاع أمام القضاء أو تكتفي بالقول برفض قرار الإدارة أو مقرر اللجنة بل لابد من عرض موجز للوقائع وعرض مفصل لوسائل الدفاع مع الإشارة إلى احترام الملزم لإجراءات التظلم التمهيدي ولا يمكن أن ينازع في ضرائب أخرى لم تكن موضوع تظلمه أو يطلب تخفيضا أكثرمن الذي طلبه في المرحلة الإدارية ولكن بإمكانه أن يحتج بأساس قانوني أو وسيلة دفاع جديدة . أما مرفقات العريضة، فتكمن في نسخة من قرار الإدارة أو مقرر اللجنة الوطنية أو اللجن الأخرى السالفة الذكر ونسخة من الأمر بالتحصيل وأية وثيقة تدعيم وسائل دفاعه المثارة في صلب العريضة.

وبعد وضع العريضة بكتابة الضبط تسلم إلى الشخص المعني نسخة تحمل خاتم كتابة الضبط وتاريخ الإيداع مع الإشارة إلى الوثائق المرفقة. وبعد ذلك يحيل رئيس المحكمة الملف على قاضي مقرر وإلى المفوض الملكي.

---

[284] - محمد شكيري:،" القانون الضريبي المغربي"،م س،ص:570.

وعلى كل حال فإن القاضي المقرر يحتاج لتكوين قناعته والوصول إلى حكم ملائم إلى بحث وسائل الإثبات والتحقيق في مزاعم كل طرف.

ثانيا: الإثبات وا لتحقيق في الدعوى الضريبية.

يحتل الإثبات أهمية قصوى لدى القاضي بل أساس ومحور تشكل قناعة القاضي ،لأنه لا يوجد حق بدون إثبات، والتحقيق باعتباره آلية تسهل وتساهم في إثبات الحقوق أو تقييدها ذا أهمية بالغة في جميع الدعاوى وخاصة في المجال الضريبي.

وقد نظم ق.ل.ع المغربي في فصوله من 399إلى 460 قواعد الإثبات، وقانون المسطرة المدنية قواعد التحقيق في فصوله من 55إلى 102 .وهكذا فبالرغم من أن النزاعات الضريبية تنتمي إلى القانون الإداري فإن القواعد المسطرية هي نفسها المنصوص عليها في القانون الخاص وخاصة قواعد المسطرة المدنية .إلا أن هناك خصوصيات في المسطرة من بينها استبعاد اليمين والشهود كوسيلتي إثبات كما هو تابت قانونا وقضاء. وهكذا سنتطرق لمسألتي الإثبات والتحقيق بنوع من التفصيل فيما يلي:

أ- الإثبات في النزاع الضريبي.

يعتبر الإثبات مرحة أساسية في سير كل دعوى أمام القضاء، وعلى هذا الأساس فإن كل طرف يعمل من جانبه على تدعيم ملفه بالحجج والمستندات اللازمة لتأكيد ادعاءاته أمام القضاء.

إن عنصر الإثبات في المادة الضريبية، هو الكفيل وحده بتسيير فهم الخصائص التقنية للقانون الضريبي، ويجعل المواطنين سواسية أمام الجباية ،وبتحقيق عنصر العدالة الضريبية[285].

[285] - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبيلا،" النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب"، م.س،ص:225.

لكن مسألة الإثبات في المجال الضريبي لم يتم تنظيمها من طرف المشرع المغربي بقانون خاص خلافا لتشريعات أخرى كالمشرع الفرنسي مثلا والتي أفردت له حيزا خاصا في قوانينها، لذلك تكون القواعد العامة الواردة في قانون الالتزامات والعقود (المادة 399)هي المرجعية التشريعية في هذا المجال غير أن القواعد العامة المنصوص عليها في هذا القانون وخاصة قاعدة " إثبات الحق يقع على مدعيه" وقاعدة لا يجبر الشخص على تقديم دليل ضد نفسه لصالح الغير". لا يمكن الأخذ بهما في المنازعة الضريبية، بل حتى في المنازعة الإدارية بشكل عام. وهاتين القاعدتين تطبق بشكل أساسي في الدعوى المدنية ذات الطرفين المتساويين[286]. أي الخصومات الشخصية.

وإذا كان عبء الإثبات يقع على المدعي في المنازعات المدنية أمر مقبول، فإن الأمر في المنازعة الإدارية والجبائية على الخصوص يختلف،بحيث أن المنازعة في ظل القانون الإداري ليست منازعة مع شخص عادي بل هي منازعة مع مؤسسة عمومية وبالتالي تمت خصوصيات تحكم هذا النوع من المنازعة إذا تقوم على القوة العمومية والعمل الانفرادي، وبذلك يصبح القانون الإداري أكثر إكراها للملزم، وعلى افتراض أن الإدارة هي المدعية، فهل سينزل عليها عبء الإثبات؟ أم أن مبدأ القوة العمومية والمصلحة العامة تخل بمبدأ المساواة في إطار المنازعات الجبائية وعندها يتحول الإثبات على كاهل الملزم الشخص الطبيعي الخاضع لإبراء الذمة. ومن هذا المنطلق نلاحظ أن الإدارة تتمتع بسلطة مقيدة في الميدان الجبائي فعليها أن تثبت أمام القضاء أن تطبيقها للمقتضيات الجبائية جاء مطابقا للنصوص الضريبية. وفي هذا الإطار نجد عبء الإثبات يستقر أحيانا على طرف دون الآخر وأحيانا يستقر على كلا الطرفين، وذلك تبعا للمسطرة المتبعة في وعاء وتصفية الضريبة.

وهكذا الضرائب التي يتم تحديد أسسها عن طرق تشاورية بين الملزم والإدارة، فعبئ الإثبات فيها يقع على الطرف الذي لا يقبل الأسس المتشاور بشأنها.

[286] - عن عبد المنعم بلوق،" وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي"، م س، ص :206 .عن عبد العزيز يعكوبي." الإجراءات الإدارية لربط الضريبة ومسطرة الطعن فيها قضائيا "م س ،ص:78.

أما بالنسبة للضرائب التي تفرض بصفة انفرادية، باستثناء التي لها طابع جزافي، فالإدارة الجبائية هي التي تتحمل عبء الإثبات.

وأحيانا هناك قرائن قانونية لا يمكن إزالتها إلا إذا أثبت الملزم عكسها. فهنا نجد المشرع قد ترك عبء الإثبات على الملزم الذي فرضت عليه الضريبة بصورة تلقائية بسبب إهماله أو ارتكابه مخالفات خطيرة، وفي هذه الحالة يقع على عاتق الإدارة كذلك إثبات أن تقييمها للأسس الضريبة تقييم مقبول وفي حدود المعقول، وما يعكس في نهاية المطاف اقتسام عبء الإثبات على الطرفين في النزاع.

وبصيغة أدق نجد في فقه القضاء المقارن (فرنسا)أن الملزم يتحمل عبء الإثبات في الحالات التالية:

- حالة التقدير الجزافي للضريبة من طرف الإدارة؛

- حالة تحديد الأساس الضريبي على أساس مسطرة التصحيح؛

- حالات خروقات تشوب المحاسبة الممسوكة. وأن الإدارة تتحمل عبء الإثبات في الأوضاع الآتية:

- حالة الخروقات التي حصلت في المسطرة أمام اللجان؛

- سوء نية الملزم وإثبات الأعمال الاحتيالية؛

- وقوع التبليغ الصحيح؛

- عدم انتظام محاسبية الملزم.

فمن حق القاضي أن يخفف تطبيق هذه القواعد بحكم الطبيعة التواجهية لمسطرة النزاع الضريبي وبإمكانه أن يقلب عبء الإثبات تماما في حالة ما إذا أساء طرف في استعمال حقه بغية تعطيل المسطرة النزاعية[287].

[287] - عبد القادر التعلاتي،" النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، م س ،ص:150.

وأخيرا نشير إلى أن حرية الإثبات يستثنى منها اليمين وشهادة الشهود وهكذا يمكن إرجاع مجمل وسائل الإثبات إلى الوسائل المحاسبية وغير المحاسبية[288].

وقد زكت هذا الطرح عدة أحكام نذكر من بينها حكم المحكمة الابتدائية بالرباط بتاريخ 11مارس 1983. حيث جاء فيه "لا تكون الدولة بصفتها دائنا ممتازا في قضية إفلاس ملزمة بأن يتم التثبت من دينها وقبوله،" وفي المقابل حملت إدارية أكادير من حكم صادر عنها بتاريخ 2 فبراير 1995 عبء الإتباث ونصت على أن تقاعس المدعى عليه عن المنازعة في الأساس الجديد الذي اعتمدته كوعاء للضريبة وداخل أجل شهر من تاريخ تبليغه له، لا يعني أن الإدارة غير ملزمة بالإثبات.

ب- التحقيق في ا لنزاع الضريبي.

تتسم المنازعات الضريبية عادة بطابعها التقني والمحاسبي والذي يطغى على الجانب القانوني[289].ولهذا فمرحلة التحقيق في الدعوى التي يقوم بها القاضي المقرر تبدو مرحلة حاسمة في تكييف هذه الأخيرة وتوجيهها، بحيث عليه استعمال جميع الوسائل القانونية المسطرية المتوفرة لديه لكي يظهر حقيقة الالتزام الضريبي ويطبقها على أطراف الدعوى، ومن ضمن الوسائل المتوفرة لديه،هناك بالإضافة إلى استدعاء الأطراف وتبادل المذكرات، وسيلتي البحث وإجراء الخبرة ،وذلك طبقا لمقتضيات إجراءات التحقيق المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية[290]. فللمحكمة أن تأمر من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد طرفي النزاع أو هما معا بالقيام بإحدى إجراءات التحقيق متى رأت ذلك ضروريا وتتمتع المحكمة في ذلك بسلطة تقديرية في اختيار طريقة التحقيق، كما للمحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم بالانتقال بكامل هيأتها أو انتداب واحد من

[288] - يقصد بالوسائل المحاسبية: الوثائق المحاسبية التي يمسكها الملزم والتي ألزمه المشرع بالاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات.

- ويقصد بالوسائل غير المحاسبية: الخبرة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية (الفصل 59 وما يليه) والقرائن والاعتراف.

[289] - محمد القرقوري،" وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل"،م س، ص:309.

[290] - كما تنص عليها المادة 55من ق م م.

أعضائها إلى محل النزاع لإجراء التحقيقات التي قررها حكم إجراء عملية التحقيق وذلك لمعرفة الحقائق الدقيقة للنزاع الجبائي[291].

وبهذا تعد الخبرة من إجراءات التحقيق التي قررها المشرع لمساعدة القاضي، بمناسبة إثبات وقائع معينة لتكوين قناعته لاتخاذ القرار الملائم؛ وبالتالي إعطاء الفرصة للأطراف للإدلاء بحججهم، ولهذا فالقاضي في بعض القضايا ذات الطابع المحاسبي لا يملك الخبرة والدراية الكافيين في علم المحاسبة، مما جعل المحكمة تلجأ إلى الخبرة كما هو منصوص عليها في قانون المسطرة المدنية. وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بالبيضاء[292].

وطبقا للمادتين 59-60. من قانون المسطرة المدنية أنه يجب على الخبير أن يتقيد بحدود المهمة المسندة إليه وأن لا يتعداها. فالخبير لا يحل محل القاضي، بل الغرض من ذلك هو أخذ رأيه في مسألة تقنية لا صلة لها بالقانون يتعذر على القاضي استجلاء الغموض التي يعتريها وهو مازكته محكمة النقض المصرية[293].

فالقاضي غير ملزم بأقوال الخبير أو الخبراء فهي على سبيل الاستئناس حسب الفصل66 من قانون المسطرة المدنية. ولكن لا يخفى على أحد الدور المهم للخبرة في حسم النزاع بل إن القضاة غالبا ما يبنون أحكامهم في المجال الضريبي على مضمون الخبرة لتصبح هذه الأخيرة تقديرية بكل ما في الكلمة من معنى، فقد جاء في حكم المحكمة الإدارية بالبيضاء[294].ما يلي:" وحيث أن الخبرة التي أمرت بها المحكمة ابتدائيا، حددت القيمة التجارية للعقار موضوع الخبرة في مبلغ أربعة وأربعين ألف درهم وذلك بتاريخ التفويت.

---

[291] - عبد العزيز امبيخرة،"المنازعات الجبائية المحلية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، جامعة المولى إسماعيل كلية الحقوق مكناس. السنة الجامعية 2007-2008،ص: 151.

[292] - حكم عدد 231، بتاريخ 1995/11/22، ملف عدد 95/166غ." وحيث أن المنازعة بين الطرفين تنصب حول تحديد القيمة الحقيقية للعقار وأن المحكمة لا تتوفر على العناصر الكافية والأساسية لتحديد قيمة العقار موضوع النزاع، مما يتعين معه اللجوء إلى الخبرة العقارية قصد تحديدها".

[293] - في تاريخ 1976/3/24:" يجوز للقاضي أن يستعين بالخبير في المسائل التي يستلزم الفصل فيها استيعاب النقاط الفنية التي لا يشملها معارفه. والوقائع المادية التي قد يشق عليه الوصول إليها دون المسائل القانونية التي يفترض فيه العلم بها..."

[294] - حكم عدد 755، بتاريخ 1996/11/13، ملف رقم 95/166.

وحيث ارتأت المحكمة المصادقة على تقدير الخبرة والحكم... واعتبار أن الثمن الحقيقي للعقار هو أربعة وأربعين ألف درهم." وعلى كل حال وبعد أن تصبح القضية جاهزة يحجز الملف من أجل المداولة لاصدار الحكم .

ثالثا:إجراءات صدور الحكم.

إن إجراءات صدور الأحكام في النزاعات الإدارية لا تختلف عن إجراءات النزاعات العادية، فقبل صدور الحكم لا بد في أي نزاع ،يجب أن تلجأ المحكمة إلى إجراءات تمهيدية، كما سبقت الإشارة إلى ذلك، حتى تصبح القضية جاهزة للحكم، أي بعد أن يكون كل طرف قد استنفذ جميع وسائل دفاعه وعقب على دفوعات الطرف الأخر، ليتم على إثر ذلك إصدار القاضي المقرر للأمر بالتخلي، ويبلغ إلى الطرفين استدعاء هما إلى الجلسة .إلا أن حضورهما ليس ضروريا[295].

والقاعدة أن تكون الجلسات علنية[296]. ويمكن في حالات خاصة، إما بنص قانوني أو بأمر من المحكمة جعلها سرية، أو تعتبر الخصومات الضريبية بصفة خاصة المجال الأوسع لإعمال هذا الاستثناء حفاظا على الأسرار المهنية للمكلفين.

وبداية الجلسة يتولى المفوض الملكي للدفاع عن الحق والقانون عرض مستنتجاته المكتوبة والشفوية على هيئة المحكمة بكامل الاستقلال سواء من الناحية القانونية أو الواقعية، لذلك فحضوره إلزامي في الجلسة العامة، ولكنه مع ذلك لا يشارك في إصدار الحكم.

وعند ما تصبح القضية جاهزة للحكم فيها، يقرر الرئيس قفل باب المرافعة، وحجز ملف النازلة للمداولة قبل النطق بالحكم وأول ما تقوم به الهيئة في مداولتها التأكد من استفاء الدعوى للأركان الشكلية المنصوص عليها قبل البت في مضمون الدعوى.

أما من ناحية سلطات المحكمة فهي واسعة بناء على قاعدة القضاء الشامل، يمكنها إسقاط المبلغ الضريبي كليا أو جزئيا أو الاحتفاظ بمبلغه كما صدر في الجدول. كما يمكن إيقاف تنفيذ قرار الإدارة.

---

[295] - محمد شكيري،" القانون الضريبي المغربي"،م س،ص:576.

[296] - الطيب الفصايلي،" الوجيز في القانون القضائية الخاص"، الجزء الثاني الطبعة الثالثة سنة 1999،ص:25.

وعلى كل حال فإن القرارات تصدر متضمنة للبيانات الإلزامية من وقائع وتعليل ومنطوق، ويتم تبليغها وفق للقواعد العامة الواردة في ق.م.م،(المواد من 50إلى 54)، مع إشعار الأطراف بأن لهم أجل 30 يوم من تبليغ الحكم لممارسة الطعن بالإستئناف[297].

وتجدر الإشارة إلى أن طرق الطعن في هذه الأحكام نوعان طرق عادية وطرق غير عادية.

الفقرة الثالثة:طرق الطعن.

تقتضي اعتبارات العدالة ضرورة فسح المجال للطعن في الأحكام ، بتنظيم المشرع لوسائل وطرق تمكن المتقاضين من التظلم من الأحكام الصادرة عليهم.

وتقوم فكرة الطعن في الأحكام على اعتبارات وجود احتمال خطأ القاضي في فهم أو تطبيق القانون، وبالتالي لا بد من وجود وسائل لإصلاح أخطاء القضاء، ثم كذلك معالجة سلوك المحكوم الذي لا يقبل الأحكام الصادرة ضده[298].

والمستجد المهم هو إحداث المحاكم الإدارية الإستئنافية[299]. التي أصبح يستأنف أمامها أحكام المحاكم الإبتدئية التي كانت من قبل من اختصاص الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى.

ولقد أكد المشرع على أن المنازعات الجبائية بصفة عامة تخضع لنفس طرق الطعن التي تخضع لها المنازعات العادية المنصوص عليها في ق.م.م، ولهذا فهي تتوزع بين طرق الطعن العادية و طرق الطعن غيرالعادية.

أولا: طرق الطعن العادية.

توفر هذه الطرق ضمانات هامة للملزمين[300]. والتي تمنحهم إمكانية:

---

[297] - طبقا للمادة 136من ق.م.م، يضاعف هذا الأجل ثلاث مرات لمصلحة الأطراف الذين ليس لهم موطن ولا محل إقامة بالمملكة.

[298] - عبد العزيز حضري،" القانون القضائي الخاص"، م س، ص:315.

[299] - قانون رقم 03-80 بتاريخ 14 فبراير 2006 جريدة رسمية 5400لـ 2 مارس 2006.

[300] - Rachid Lazra , " fiscalité des entreprises le contrôle et... " ,op.cit.P :410.

- منازعة الأحكام في الجوهر والشكل.

- إخضاع النزاع أمام محكمة مختصة.

وهي تتجلى في طعنين:

أ- الطعن بالإستئناف.

الإستئناف وسيلة من طرق الطعن العادية يلتمس فيه الطاعن من محكمة أعلى درجة من المحكمة التي أصدرت الحكم الابتدائي مجال الطعن، إبطال هذا الحكم كلا أو جزءا أو الفصل في الدعوى من جديد ابتغاء تدقيق النزاع ثانية والحكم فيه من جديد على نحو يصحح معه الخطأ التي تضرر منه الفريق الطاعن[301].

وقد أصبحت المحاكم الإدارية الإستئنافية بدخول القانون رقم 03-80 المحدث لها حيز التنفيذ تتظرفي الأحكام الإبتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية[302]. وذلك داخل أجل ثلاثين(30) يوما من تاريخ تبليغ الحكم الإداري الابتدائي[303].

كما أنه يجب أن يرفع الإستئناف بواسطة مقال مكتوب موقع عليه من طرف محام مع إعفاء من الرسوم القضائية، ويودع بكتابة ضبط المحكمة الإدارية مصدرة الحكم التي تتولى رفعه إلى كتابة ضبط محكمة الإستئناف داخل أجل 15 يوما من تاريخ الإيداع.

وفي غياب مسطرة خاصة بالمحاكم الإدارية سواء الإستئنافية أو الابتدائية، فإن هذه الأخيرة تحيل على ق.م.م[304].

ب- الطعن بالتعرض.

[301] - عن عبد العزيز امبيخرة،" المنازعات الجبائية المحلية"، م س ،ص:157 عن إدريس العلوي العبدلاوي،" الوسيط في شرح المسطرة المدنية" ،الجزء الأول، الطبعة الأولى سنة 1998،ص:229.

[302] - المادة 5 من قانون 03-80 المحدث للمحاكم الإستئنافية الإدارية.

[303] -المادة 9 من نفس القانون أعلاه.

[304] - المادة 15 من نفس القانون.

الطعن بالتعرض هو طريق من طرق الطعن العادية في الأحكام الغيابية الصادرة عن المحكمة الإدارية إذا لم تكن قابلة للإستئناف.

ويعتبر الحكم غيابيا في المنازعات الجبائية عندما لا يقدم الملزم مذكراته بعد أن تم تبليغه من قبل المحكمة بالطعن المقدم من طرف الإدارة الجبائية، ولكن مع ذلك يبقى مجال الطعن بالتعرض جد ضيق خاصة بعد أن أصبحت إقامة الدعوى أمام المحاكم الإدارية تقتضي إلزاما أن تكون بواسطة محام.

غير أنه بالرجوع إلى الفصل 130 من ق.م.م، نجده ينص على عدم جواز التعرض على الأحكام الغيابية إذا كانت قابلة للإستئناف واستناد إلى المادة 45 من القانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية التي تنص على أن أحكام المحاكم الإدارية قابلة للإستئناف، نستنتج أن الأحكام الصادرة عن هذه المحاكم غير قابلة الطعن بالتعرض لعدم جواز الجمع بين التعرض والاستئناف، باستثناء ما جاء به القانون المحدث للمحاكم الإدارية الإستئنافية والذي نص على أن الأحكام الصادرة في إطار فحص شرعية القرارات الإدارية أو المنازعات الإدارية، الصادرة عن المحاكم الإدارية وابتدائيا وانتهائنا وبالتالي فهي غير قابلة للطعن بالتعرض[305].داخل أجل عشرة (10) أيام من تاريخ تبليغ الحكم.

ثانيا: طرق الطعن غير العادية.

بالرجوع إلى التشريع الجبائي المغربي لا نجد أي نص يمنع الملزم أو الإدارة الضريبية من اللجوء إلى طرق الطعن غير العادية وتتجلى هذه الأخيرة في تعرض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر والطعن بالنقض. وسنعالج كل حالة على حدى في النقط التالية:

أ- تعرض غير الخارج عن الخصومة.

[305] - المادة 10 من القانون رقم 03-80(المحاكم الإدارية الإستئنافية).

هو طريق استثنائي وضعه المشرع في متناول الأشخاص الذين لم يكونوا أطرافا ولا ممثلين في دعوى صدر فيها حكم أضر بمصالحهم وحقوقهم[306]. فهل يجوز سلوك هذا الطعن أمام المحكمة الإدارية؟ .

باعتبار أن مواد القانون رقم 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية تحيل على فصول المسطرة المدنية فلا شيء يمنع من اللجوء إلى هذه الوسيلة للطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، إلا أنه فيما يخص المنازعات الجبائية نادرا ما يتم اللجوء إلى هذا النوع من الطعن بالنظر لكون الإجراءات الجبائية الخاصة بالمادة الخاضعة للضريبة تتميز بالدقة في تعيين الشخص المعني بالضريبة أو الرسوم المحلية، إضافة إلى كون المحكمة تقتصر في حكمها إما على إلغاء الضريبة أو الرسم أو الاحتفاظ بهما وبالتالي لا تحمل الغير أية تبعات.

ب-التماس إعادة النظر.

هو طريق من طرق الطعن غير العادية في الأحكام الإنتهائية يرفع أمام المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه، ويرمي من خلاله الطاعن إلغاء حكم قضائي لم يعد قابلا للطعن فيه بالطرق العادية كالتعرض أو الاستئناف وذلك استنادا للأسباب الواردة في الفصل 402من ق.م.م،[307].

ونشير على أنه بخصوص هذا الطعن عدم الإشارة إليه من طرف المشرع سواء في القانون رقم 90-41 أو القانون رقم 80/03 غير أنه لا يوجد أي نص يمنع اللجوء إليه أمام القضاء الإداري،

[306] - Rachid Lazrak, " fiscalité des entreprises …" ,op.cit.P :412.

[307] - وهذه الأسباب هي:

1- إذا بثت المحكمة فيها لم يطلب منها أو حكمت بأكثر مما طلب منها أو إذا أغلفت البث في أحد الطلبات.

2- إذا وقع تدليس أثناء التحقيق في الدعوى.

3- إذا بني الحكم على مستندات اعترف أو صرح بأنها مزورة ذلك بعد صدور الحكم.

4- إذا اكتشفت بعد صدور الحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الطرف الآخر.

5-إذا وجد تناقص بين أجزاء نفس الحكم.

6- إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف واستنادا لنفس الوسائل بحكمين انتهائيين ومتناقضين وذلك لعلة عدم الإطلاع على حكم سابق أو خطأ واقعي.

7- إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارة عمومية أو قاصرين.

وبالنظر إلى انعدام مسطرة خاصة للتقاضي الإداري فإن الفصل 303من ق.م.م،المحال عليه ينص على إمكانية الطعن بالتماس إعادة النظر في حالة مس الحكم بحقوق الغير، وفي المجال الجبائي غالبا ما تدعي الإدارة أن المحكمة قضت بما لايطلب منها محاولة منها لتحرف مسار الدعوى الجبائية[308].

والتماس إعادة النظر يقدم في شكل طلب إلى المحكمة التي أصدرت الحكم داخل أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه، مع ضرورة إرفاقه بوصل يثبت إيداع مبلغ لكتابة الضبط يساوي الحد الأقصى للغرامة التي يمكن الحكم بها على الطرف الذي يخسر طلب إعادة النظر[309]

[308] - عبد العزيز امبيخرة،" المنازعات المحلية"، م.س،ص:160.

[309] - المادة 407من ق.م.م.

ج- الطعن بالنقض.

طلب النقض هو طريق غير عادي يهدف إلى عرض الحكم المطعون فيه على المجلس الأعلى قصد نقضه لما يشوبه من عيوب قانونية سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية.

وحسب الفصل 359 من ق.م.م، فإن طلب النقض يجب أن يستند إلى أحد الأسباب التالية.

- خرق القانون الداخلي.
- خرق قاعدة مسطرية أضرت بأحد الأطراف.
- عدم الاختصاص.
- عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل.

وقد ثم الاعتراف لأطراف النزاع الجبائي بإمكانية توجيه طعن بالنقض بمقتضى المادة16 من القانون رقم 03-80 المحدث للمحاكم الإدارية الإستئنافية، حيث نادرا ما تتوقف المنازعة عند حدود طرق الطعن العادية ،إلا أن اختصاص المجلس الأعلى في هذا الشأن لا يجب أن يفهم منه على أنه محكمة موضوع يبت في جوهر النزاع .إنما هو محكمة قانون يراقب مدى احترام الحكم المطعون فيه للنصوص القانونية الجاري بها العمل.

وفي معرض بته في طلب النقض يكون الحكم الصادر عن المجلس الأعلى إما بقبول النقض أو رفضه، فإذا رفض النقض اكتسب الحكم المطعون فيه مناعة مطلقة وأصبح في منأى عن أي طعن، أما إذا قبل طلب النقض فإن الحكم المنقوض يجرد من كافة أثاره ويعتبر كأنه لم يكن ويعاد بالأطراف إلى الوضع الذي كانوا عليه قبل صدوره ويترتب عن ذلك بطلان جميع الأعمال التنفيذية التي اتخذت من أجل تنفيذ الحكم المنقوض وترجع القضية نتيجة إلى ذلك إلى المحكمة التي أصدرت الحكم[310].

أما على مستوى التشريع المقارن ففي فرنسا مثلا فإن مجلس الدولة الفرنسي هو المختص بالنظر في إلغاء جميع القرارات الصادرة عن محاكم الإستئناف الإدارية[311] .

---

[310] - الطيب الفصايلي،" القانون القضائي الخاص"، م س،ص:188.

[311] - Roland Torrel," contentieux fiscale " ,op.cit.P :198.

المبحث الثاني:القضاء الإستعجالي وتنفيذ الأحكام القضائية.

يعتبر موضوعي القضاء الاستعجالي وتنفيذ الأحكام القضائية من بين المواضيع التي تكتسي أهمية على المستوى الفقهي والقضائي والقانوني. فقد ازدادت أهمية اللجوء إلى القضاء المستعجل بقدر ازدياد التقدم الاقتصادي والصناعي واتساع نطاق المعاملات وسرعتها، ولمسايرة ذلك فإن هذا القضاء يمكن للخصوم من استصدار قرارات أو أوامر مؤقتة وسريعة مما يتحقق بفضله التوفيق بين طريقة التروي التي يقتضيها حسن سير العدالة، وبين نتيجة هاته الطريقة التي قد يتسبب طولها في إحداث أضرار لبعض المتقاضين.

وإذا كان القضاء المستعجل بما له من أهمية قصوى في النزاعات التي تثور بين الأفراد يمارس بنفس الشكل أمام المحاكم العادية والتجارية، فهل يمارس بنفس الوثيرة أمام المحاكم الإدارية؟, أم أنه بالنظر إلى كون أحد طرفي المنازعة الإدارية شخص عام قوي في حين أن الطرف الثاني الذي هو الطرف الضعيف يستوجب على القاضي الإداري مراعاة هاته الخصوصية وما يترتب عنها إحداث توازن صحيح بين الطرفين؟.

هذا يحيلنا على فكرة أخرى وهي مسألة تنفيذ الأحكام القضائية. خصوصا تلك الصادرة ضد الإدارة، إذ أن عدم تنفيذ الأحكام الإدارية هي ظاهرة قديمة. بحيث سبق مثلا للرئيس الأمريكي جاكسون أن قال سنة1832في قولته المشهورة،" قد أصدر القاضي مارشال رئيس المحكمة العليا حكما، فلينفذه إن استطاع". إن مبدأ المشروعية ـ الذي هو أقدس من الإدارة نفسها وما تقوم عليه- يفرض إخضاع التصرفات الإدارية للقانون، إلا أن المبدأ لن يكون له أي معنى إذا لم تلتزم الإدارة بتنفيذ الأحكام الصادرة ضدها لتعطي مثالا يحتدى به تجسيدا لمبدأ سمو القانون[312].

فالأحكام القضائية ليست توصيات ولا هي قرارات استشارية أو ملتمسات، بل أعمالا لها حجية وقوة تنفيذية تستمدها من روح القانون ومما تقتضيه مبادئ العدل والإنصاف، وبالتالي فإن عدم

[312] ـ محمد آيت المكي،" تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة بيت تحمس المحاكم الإدارية وتردد المجلس الأعلى"، نص المداخلة التي شارك بها المؤلف في الندوة الوطنية حول:" المحاكم الإدارية بالمغرب: حصيلة وآفاق"، المنظمة من طرف شعبة القانون العام بكلية الحقوق بطنجة يومي 5و6 مارس 2004. المجلة المغربية للمنازعات القانونية، العدد 2004/2،ص:11.

تنفيذها من طرف الإدارة الصادرة ضدها ينم عن سلوكات غير حضارية وغير لائقة، ولا ينسجم مع مفهوم الدولة الحديثة والدولة الديمقراطية ودولة الحق والقانون ويجعل سلوكها يقترب من العصيان والتمرد منه إلى الإنضباط والانصياع[313].

وقد تكون هناك مبررات يمكن أن تستند إليها الإدارة استثناء لتبرير عدم التنفيذ من جانبها، إلا أنه لا يمكن مع ذلك الإعتذار بها إلا إذا وافقها القاضي الإداري على ذلك، هذا الأخير الذي يجب أن يظل وأخيرا صاحب الشأن في هذا الباب وصاحب الكلمة الأخيرة.

ومع الأسف، فإن ظاهرة عدم تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة في المجال الإداري أخذت تتزايد، من خلال تماطلها وبعض المواقف الشخصية لبعض المسؤولين الإداريين المتنكرين بشكل صارخ ومستفز لا يخلو من نبرة التحدي لمبادئ العدالة والإنصاف[314].

فما هو السبيل إلى تجاوز هذه المعضلة وحل هذه الإشكالية؟ وكيف كانت مقاربة المحاكم الإدارية لهذا الوضع الشائك والمعقد؟ وهل استطاعت أن تقر حلولا ساهمت في ثني الإدارة عن مواقفها السلبية والامتثال للمشروعية؟ ومن جانب آخر كيف كانت مساهمة المجلس الأعلى في الجهد المبدول لمعالجة هذه الظاهرة؟.

هذا ما سنحاول معالجته من خلال المطلب الثاني الذي خصصناه لتنفيذ الأحكام القضائية؟ على أن نعالج في المطلب الأول مؤسسة القضاء الإستعجالي ودورها في إيقاف تنفيذ القرار الإداري.

المطلب الأول:القضاء الإستعجالي في المادة الضريبية.

إذا كان المشرع الجبائي قد أناط بإدارة الضرائب أمر تأسيس الضريبة والرسوم التي في حكمها فقد أناط بالخزينة أمر تحصيل الديون العمومية ومكنها من السلطات والامتيازات بما يضمن لها استيفاء تلك الديون كما خول للملزم ضمانات التقاضي بشأن المنازعة في تطبيق إجراءات تحصيل تلك الديون كلما شابتها عيوب في تطبيق تلك المسطرة. لقد كانت هذه الإجراءات تخضع

313 ـ محمد آيت المكي،" تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة بين تحمس المحاكم الإدارية وتردد المجلس الأعلى"، نفس المرجع أعلاه ، نفس الصفحة.

314 ـ ـ محمد آيت المكي،" نفس المرجع أعلا ه"، نفس الصفحة.

لظهير 1935/08/21. إلى أن صدرت مدونة التحصيل الجديدة بالقانون رقم 15/97[315]. والقاعدة في الدين العمومي هو الأداء الفوري والاستثناء هو إمكانية إيقاف الأداء والتنفيذ باعتبار أن كل تقاعس عن الأداء من طرف الملزم يعرض حقوق الدولة إلى الخطر المتمثل في تعطيل تنفيذ برامجها التنموية، والدين العمومي الذي يناط بالخزينة أمر تحصيله[316].

ولهذا فالمادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها أن يوقف أداء الجزء المنازع 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 الدين المنازع فيه.

لذلك وفي إطار استخلاص الدين العمومي الذي تتمتع به الخزينة بامتياز التنفيذ المباشر على أموال المدين المنقولة دون العقار وحينما يداهم الملزم بمسطرة التحصيل الجبري المتمثلة في الإنذار القانوني أو الحجز أو البيع أو الإكراه يلجأ إلى القضاء للمطالبة بإيقاف التنفيذ للإعفاء من الخضوع للضريبة لخرق مسطرة فرض الضريبة أو لبطلان إجراءات تحصيلها أو سقوط حق القابض في استخلاص الدين العمومي للتقادم، فمن الجهة القضائية المختصة بطلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي ومن هم أطراف هاته الدعوى سواء من حيث مالك الصفة والمصلحة في تقديم مثل هاته الطلبات أو صفة المدعى عليه في ؟ وما هي كذلك شروط إيقاف تنفيذ الدين العمومي؟ .هذا ما سنحاول التطرق إليه في الفقرات الثلاث التالية:

[315] - مدونة تحصيل الديون الجديدة قانون رقم 15/97 التي سنت مقتضيات جديدة تتمثل في تجميع النصوص المتضمنة لعمليات استخلاص الديون العمومية وجعلها تواكب المستجدات القانونية والاجتماعية والاقتصادية والتزام المغرب في مجال حقوق الإنسان بالإثفاقيات الدولية في مجال الإكراه البدني.

[316] - راجع الفصل2 من القانون 97-15 مرجع سابق.

الفقرة الأولى: الجهة المختصة بالبت في إيقاف تنفيذ الدين العمومي.

القاعدة في وظيفة القضاء أنه يضع حدا للنزاعات بإصدار أحكام فاصلة مقررة أو منشئة لحقوق المتقاضي، غير أن إصدار هذه الأحكام تحتاج إلى وقت طويل للتحقيق والبحث وتمحيص الوثائق المدلى بها من الأطراف والاستماع إلى دفاعهم ودفوعاتهم.

هذا إضافة إلى تطور المؤسسة القضائية كما وكيفا وطبيعة القضايا المعروضة عليها وحجمها ومدى أهمية كل منها، فرض بطبيعته إعطاء أهمية زمنية لقضية دون أخرى، وذلك خشية فوات الأوان، وصعوبة إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه خاصة إذا تعلق الأمر بهدم أو ضياع مال أو شيء من هذا القبيل.

وعلى هذا الأساس أخذ المشرع بعين الاعتبار عند إحداثه للمحاكم الإدارية مجموعة من الاختصاصات خص بها رئيس المحكمة الإدارية أو من يقوم مقامه، مع الإشارة ـ هنا ـ إلى أن طبيعة عمل المحاكم الإدارية والاختصاصات المنوطة بها، جعلت ميدان القضاء الاستعجالي ضيقا جدا[317]. فقد جاء في المادة 19 من قانون 90-41 ما يلي:"يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه عنه بوصفه قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفيظية" تم كذلك المادة 6 من قانون 80-03 التي نصت على أنه يمارس الرئيس الأول لمحكمة للاستئناف الإدارية أو نائبه مهام قاضي المستعجلات إذا كان النزاع معروضا عليها".

فطلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي طلبات وإجراءات وقتية يكشفها الطابع الاستعجالي باعتبار الملزم بها يكون مداهما بالتنفيذ على أمواله وعقاره وجسده أحيانا عن طريق الإكراه البدني. لذلك فالقضاء الاستعجالي هو المختص بالنظر في مثل هاته الطلبات لما يتوفر عليه من سرعة في البت وتقصير في المواعيد ويسر في الإجراءات مما يشكل امتيازا وضمانا للتقاضي في هذا الشأن وهذا ما

[317] ـ الشبيهي مشيش،" في القضاء الإداري المغربي"، دراسة عملية، مطبعة فضالة المحمدية 1997،ص: 33.

عبرت عنه أحد الأوامر الصادرة عن القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية بفاس[318]. حيث استقر قضاء هاته المحكمة على اعتبار " طلب إيقاف تنفيذ الإنذار الضريبي إجراءا وقتيا محددا في الزمن تستدعيه الضرورة الملحة لحل مؤقت لا تسعف فيه إجراءات التقاضي العادية وتجنب أخطار مواصلة إجراءات التنفيذ بحجز أموال الطالب أو بيعها وقد تصيبه في ذاته عن طرق إكراهه بدنيا وتلك أضرار يصعب تداركها أو إزالة أثرها ...".

وإذا كان الجميع متفق على أن طلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي كإجراء وقتي لغاية البت في النزاع المرتبط به إداريا أو قضائيا مما يختص به القضاء الإستعجالي ,فهل تجوز المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين أمام محكمة الموضوع حينما يكون النزاع معروضا عليها كما هو الشأن بالنسبة لطلبات إيقاف تنفيذ القرارات الإدارية التي تقدم أمام محكمة الموضوع باعتبار أن محكمة الأصل هي محكمة الفرع وأن محكمة الموضوع هي المؤهلة لا تخاذ الإجراء الملائم باعتبارها عارفة بموضوع النزاع والاتجاه القضائي في موضوعه؟.

في هذا الإطار ذهبت المحكمة الإدارية بفاس[319]. كمحكمة موضوع إلى الحكم بتأجيل تنفيذ الدين الضريبي إلى حين انتهاء المسطرة الإدارية.وإذا كان لهذا الاتجاه القضائي ما يبرره من كون محكمة الموضوع المعروض عليها النزاع في الجوهر هي المؤهلة لاتخاذ الإجراء المطلوب حوله، وأن الطالب بالتجائه لقضاء الموضوع يكون قد تنازل عن مزية الاستعجالي والسير في الإجراءات وما يترتب على ذلك من اقتران الحكم الصادر حول الإبراء بالنفاذ المعجل، فإنه في المقابل تكون محكمة الموضوع عارفة بموضوع النزاع ومؤهلة أكثر من غيرها من تقييمه واتخاذ الإجراء المناسب حوله فإن هذا الاتجاه لم تسايره الغرفة الإدارية التي اعتبرت أن القضاء الاستعجالي هو المختص باتخاذ كل إجراء وقتي يتعلق بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي دون محكمة الموضوع.

---

[318] - أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس بالملف رقم 95/224 بتاريخ 96/3/12 قضية حاجي إبراهيم ضد الخزينة العامة، ورد عند محمد قصري،" المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، منشورات م م إ م ت سلسلة،" مؤلفات أعمال جامعية"، العدد 62 الطبعة الأولى 2005،ص: 146.

[319] - حكم إدارية فاس بالملف 310غ/ 96 بتاريخ 96/11/13. في قضية ميكو ضد وزارة المالية.

ومن جهة أخرى ذهبت المحكمة الإدارية بمراكش[320].إلى اعتبار" إيقاف طلبات إجراءات التحصيل إجراءات مؤقتة وطلبات استعجالية بطبيعتها، الشيء الذي يكون معه القضاء الإستعجالي هو المختص للبت فيها لا قضاء الموضوع".

وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن القضاء الإستعجالي بما فيه رؤساء المحاكم الإدارية الابتدائية ورؤساء المحاكم الإدارية الإستئنافية أو من ينوب عنهم هو المؤهل لإيقاف دعوى طلبات إجراءات التحصيل. هذا ما يتعلق بالجهة المختصة بالبت في طلبات إيقاف تحصيل الديون العمومية. فماذا عن أطرافها؟.

الفقرة الثانية: أطراف دعوى إيقاف تنفيذ القرار.

إذا كان القضاء الإستعجالي هو المختص نوعيا بالبت في طلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي فمن هو صاحب الصفة والمصلحة في إقامة مثل هاته الطلبات؟.(أولا) وفي مواجهة من تقام هاته الدعوى ومتى تكون سليمة من الناحية الشكلية؟.(ثانيا).

أولا: الأشخاص المؤهلون لإقامة الدعوى.

إن الأشخاص الذين يملكون الصفة والمصلحة في إقامة الدعوى المتعلقة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي عموما هم الأشخاص الذين نص المشرع الجبائي على إمكانية متابعتهم لإجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليهم في الفصول29و93إلى 100 من القانون 97-15 وهم: المدينون الحقيقيون أو خلفهم الخاص أو العام أو الأشخاص الذين يمارسون مهام توثيقية والمودع لديهم والأغيار الحائزين المؤتمنين على أموال المدين.

وبالرجوع إلى المادة29 من القانونة97-15 في بابه التالث المتعلق بالأشخاص الذين يمكن القيام في حقهم بالتحصيل الجبري نجده ينص على تحديد هؤلاء الأشخاص في المدينين الذين لم يؤدوا

320 - حكم إدارية مراكش، عدد 74 بتاريخ 2002/7/17 شركة بيمجيكشو ضد رئيس مصلحة كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية بمراكش.

ما بذمتهم من ديون داخل الآجال المحدد والأشخاص المحددين بالفصول 93 إلى99 ،وبالرجوع إلى هاته المواد المذكورة المعنونة في الباب الرابع منه تحت عنوان" التزامات الأغيار المسؤولين أو المتضامنين"، نجد أنها تتعلق بالخلف العام أو الخاص للمدين الأصلي وبالأغيار المتضامنين وهم بصفة عامة ذوي الحقوق والأشخاص الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي بموافقتهم والخلق الخاص للمالك المفوت للعقار أو الأصل التجاري والأشخاص الذين يمارسون مهام توثيقية كالعدول أو الموثقين والشركات الضامنة أو التي تنبثق عن الإدماج أو الانفصال أو التحويل والمديرين والمتصرفين والمصفين القضائيين والموثقين والحارس ومصفي الشركات المنحلة والمؤتمنين على أموال المدين وكتاب الضبط والأعوان القضائيون والمحاسبين والمحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين لمبالغ تعود للمدين الأصلي ومسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها كل هؤلاء الأشخاص متى تمت متابعتهم من أجل استيفاء الديون العمومية عن طريق إجراءات التحصيل الجبري أو مسطرة الإشعار للغير الحائز يمكن لهم المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي متى كانت مصالحهم قد تضررت من جراء ذلك.

ثانيا: الخزينة العامة كمدعى عليها.

إذا كانت المنازعة المتعلقة بتأسيس الضريبة يمثلها مدير الضرائب بالرباط حسب مقتضيات الفصل 515 ق م م، وهو ما نصت عليه المدونة العامة للضرائب[321]. فإن المنازعة في التحصيل تمثلها الخزينة العامة في شخص الخازن العام بالرباط طبقا لأحكام نفس الفصل 515من ق م م. ومن هنا، يجب تحت طائلة عدم القبول لمقتضى الفصل 515 المذكور رفع طلب إيقاف تنفيذ الدين العمومي في مواجهة الخزينة العامة في شخص الخازن العام بالرباط.

وهذا ما ذهب إليه أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس[322]. حيث قضى بعدم قبول الطلب لعدم إدخال الخازن العام في الدعوى طبقا للفصل 515 ق م م. وكان الطلب قد أقيم في مواجهة مدير

[321] - تنص المادة 244 من المدونة العامة للضرائب مرجع سابق على أنه." تمثل مديرية الضرائب والتحكيم، بصرف النظر عن جميع المقتضيات المخالفة: سواء كانت مطالبة أو مطلوبا ضدها بمدير الضرائب أو الشخص الذي يعينه لهذا الغرض والذي يمكنه إن اقتضى الحال، توكيل محام".

[322] - أمر تحت رقم 31س، 2003 بتاريخ 2003/06/25، ملف استعجالي 03/478.

الضرائب بالرباط ويتعلق بالمطالبة بإيقاف إجراءات الحجز المنصبة على الأصل التجاري لسقوط حق القابض في استخلاص الضريبة بسبب التقادم المنصوص عليه في الفصل 123من القانون 97-15.

لكن ما الحكم إذا رفعت الدعوى في مواجهة القابض فقط دون الخازن العام؟ إن التطبيق الحرفي لمقتضيات الفصل123 من 97-15 . يجعلنا نقول[323] أن كل دعوى تتعلق بالمطالبة بإيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي يجب أن ترفع ضد الخزينة في شخص الخازن العام تحت طائلة عدم القبول ولو رفعت في مواجهة القابض غير أنه من الناحية العملية يلاحظ أن مثل هاته الطلبات إن كانت ترفع في مواجهة القابض أو الخازن الجهوي فقط دون الخازن العام فإن جواب القابض يعنون لفائدة الخزينة العامة بواسطة القابض المالي، وقد دأبت المحاكم الإدارية على اعتبار مثل هاته الطلبات مقامة على ذي صفة خصوصا وأن الأمر يتعلق فقط بالمطالبة بإجراءات وقتية وأن المعني بهاته المطالبات على وجه الخصوص هم القباض المكلفون بالتحصيل سيما وأن الفصل 3 من القانون 15-97 قد أتى بمقتضيات جديدة حينما نص على تحديد المحاسبين المكلفين بالتحصيل في جهة الخازن العام للمملكة والخزنة الجهويون. وخزنة العمالات والخزنة الإقليميون والقباض وقباض الجهة والقباض الجماعيون وقباض الجمارك وقباض التسجيل وكتاب الضبط لمحاكم المملكة بالنسبة إلى الغرامات والأدانات النقدية والصوائر القضائية والرسوم القضائية والأعوان العموميون بالمؤسسات العمومية الجارية عليها أحكام مدونة التحصيل، ثم إنه ما الحكم بالنسبة لطلبات إيقاف تنفيذ الديون العمومية التي ترفع ضد الخازن العام للمملكة والتي يرجع سبب المطالبة فيها إلى انتفاء الواقعة المنشئة للضريبة في حق الطالب أو إلى خرق مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها والتي يرتكب فيها القابض أي خرق لمسطرة تحصيل الدين العمومي. هل تكون مقبولة على ضوء مقتضيات الفصل 515أعلاه أم لا؟.

جوابا عن التساؤل المطروح ذهبت بعض أوامر رؤساء المحاكم الإدارية[324].

---

[323] - محمد قصري،" المنازعات المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، م.س،ص:149.

[324] - أمر إدارية فاس عدد 04/1076 قضية الشركة الوطنية لتوزيع الغاز ضد الخزينة العامة.

إلى القول بعدم قبول طلب إيقاف تنفيذ الدين العمومي متى كان يؤسس الطلب على منازعة في تأسيس الضريبة دون مسطرة استخلاصها ولم يتم إدخال إدارة الضرائب فيه للدفاع عن مركزها القانوني إزاء السبب المذكور لذلك يمكن القول أن المطالبات المتعلقة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي التي يرفعها الطالب على القابض المالي لخرق مسطرة إجراءات التحصيل الجبري للدين العمومي أو تقادم المطالبة به يجب أن ترفع ضد الخزينة العامة في شخص الخازن العام على مقتضى الفصل 515 من ق.م.م. وحتى إذا كانت تلك المطالبة تؤسس على منازعة في تأسيس الضريبة أو الرسوم التي في حكمها يجب علاوة على إدخال الخازن العام توجيه الطلب ضد مؤسس تلك الضريبة أو الرسوم للدفاع عن مركزه القانوني إزاء السبب المذكور إذ لا يعقل أن تقدر جدية السبب المذكور في غياب الجهة الإدارية المعنية به.

الفقرة الثالثة: شروط إيقاف تنفيذ القرار.

لإيقاف تنفيذ القرار الصادر في حق الملزم بتحصيل الدين العمومي فإنه لا بد من توفر شروط .هذه الأخيرة يمكن تقسيمها إلى شروط خاصة (أولا) شروط عامة (ثانيا).

أولا: الشروط الخاصة.

لقد اشترط المشرع في القانون97-15 من خلال الفصل 117 من القانون أعلاه في طلب تأجيل الدين العمومي شرطان: أو لهما أن يكون الطالب قد رفع تظلمه في المنازعة في الوعاء للإدارة المعنية[325]. بفرض الضريبة أو الديون التي في حكمها داخل الآجال المحدد قانونا[326]. وثانيهما أن يكون قد كون الضمانات التي من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها[327]. والقضاء الإداري

[325] - أمام المحاسب المكلف بالتحصيل متى تعلق الأمر بالمنازعة في إجراءات التحصيل.

- أمام إدارة الضرائب متى تعلق الأمر بالمنازعة في الوعاء.

[326] - حسب المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، فإنه يجب أن ترفع الدعوى أمام القاضي، تحت طائلة عدم القبول، داخل أجل ثلاثين(30) يوما الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أوانقضاء أجل الرد الممنوح.

* أجل الرد هو 60 يوما من تاريخ التوصل بالمذكرة.

[327] - محمد النجاري،" طلبات تنفيذ مسطرة استخلاص الديون العمومية على ضوء مدنه التحصيل الجديدة"، مجلة المعيار العدد الثامن والعشرون نونبر 2002، ص: 14. وما يليها.

يفرق بين طلبات تأجيل الدين العمومي التي تقدم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل وطلبات إيقاف التنفيذ التي تقدم إلى القضاء الإداري الاستعجالي، حيث يملك المحاسب المكلف بالتحصيل في الحالة الأولى تقدير مدى كفاية الضمانة للاستجابة لطلب تأجيل الأداء ويملك القضاء الإستعجالي في الحالة الثانية مراقبة موقف القابض حول كفاية أو عدم كفاية الضمانة المقدمة له في إطار تقريره لطلب إيقاف تنفيذ الدين العمومي.

وجزاء عدم احترام شرط التظلم مع تقديم الضمانة بين يدي المحاسب المكلف بالتحصيل هو استمرار المحاسب في إجراءات التحصيل ومتابعة المدين بإجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في الفصل 39 من القانون 97-15 حسب الترتيب الوارد في الفصل 39 من نفس القانون وهو الإنذار والحجز والبيع والإكراه البدني ،والجزاء المذكور مقرر بمقتضى القانون إذ نجد الفقرة الأخيرة من الفصل 117 من القانون أعلاه تنص على أنه عدم تكوين ضمانات أو عند ما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء المدين أو مواجهته بحكم يقضي بإيقاف تنفيذ الدين العمومي.

ونشير على أنه لا يكفي القول والاستعداد لعرض الضمانة المذكورة لدى القابض المالي للمطالبة بتأجيل أداء الدين العمومي من خلال إرفاق التظلم بالوثائق التي تؤكد وجود ملكية كضمانة, بل لا بد أن يكون العرض حقيقيا وكافيا لتأمين استخلاص الدين العمومي وهذا ما أكدته إدارية فاس في أمر رئيسها بالملف الإستعجالي عدد 2000/116، نفس الأمر أكدته نفس المحكمة في أمر عدد 04/654 ملف استعجالي عدد 03/80 في قضية لحلو ضد الخزينة، حيث جاء فيه" يختص القضاء الإستعجالي للمحكمة الإدارية التي يباشر في دائرتها مسطرة استخلاص الدين العمومي بالبت في كل مطالبة بإيقاف الدين العمومي"، تكون تلك 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 الفصل 117 من القانون 97-15 ما لم يكن الطالب ينازع جديا في مبدأ الخضوع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه ومتى توافرت في الطلب حالة الاستعجال".

ثانيا: ا لشروط العامة.

بما أن غاية القضاء المستعجل هي معالجة القضايا التي تحتاج إلى بت سريع لا تسمح به الإجراءات العادية للمسطرة، فإن المشرع قد وضع شروطا لا بد من توافرها حتى يمكن اللجوء إليه والاستفاذة من مزاياه، هذه الشروط هي ما يطلق عليها بالقواعد الموضوعية أو العادية للقضاء المستعجل وتتمثل في شرطين أساسيين.

أ- شرط الاستعجال:

فالمشرع المغربي لم يضع كغيره من المشرعين تعريفا أو ضابطا لعنصر الاستعجال لذلك استقر الفقه والقضاء على أن الاستعجال، هو "الخطر الحقيقي المحدق بالحق المراد المحافظة عليه باتخاذ إجراءات سريعة لا تحتمل الانتظار ولا يمكن أن تتحقق عن طريق القضاء العادي ولو قصرت مواعيده"[328].

وعلى هذا الأساس من الصعب تحديد الحالات التي تخلق حالة الاستعجال، ولذلك فالمشرع لم يحدد في الفصل149 من ق م م الحالات التي يتوفر فيها عنصر الاستعجال بل ترك ذلك للسلطة التقديرية للقضاة.ولهذا فكلما رأى القاضي أن القضية التي عرضت عليه يطبعها عنصر الاستعجال يجب البت فيها على وجه السرعة لوجود خطر يداهم الحق المراد المحافظة عليه.

وخلاصة القول، فإن شرط الاستعجال هو شرط قائم بذاته ومستقل عن شرط المنازعة الجدية، لذلك نرى أنه ولابد لمنح إيقاف التنفيذ من توافر الشرطين بالرغم من أن المجلس الأعلى دأب على اعتبار أن طلبات تأجيل التنفيذ هي طلبات استعجالية بطبيعتها[329]. في حين أن الاجتهاد النهائي الفرنسي على مستوى مجلس الدولة يتجه إلى مناقشة حالة بحالة أثناء إجراءات التحصيل الجبري

---

[328] - أشار إليه كل من:

- عبد الله حداد،" القضاء الإداري المغربي على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية"، م.س، ص:203.

- عبد العزيز حضري،" القانون القضائي الخاص"، م.س،ص:76-77.

[329] -القرار رقم 167 الصادر بتاريخ 1999/7/11.

وبالتالي لا يمنح إيقاف التنفيذ إلا إذا أثبت الملزم أن أداء الضريبة قد يسبب له أضرارا يصعب تداركها وذلك من خلال التحقيق في طبيعة الضرر ومداه.

وأنه بالرغم من كل هذا، يبقى تأجيل أو إيقاف التنفيذ مستحقا وعادلا في بعض الحالات بالنسبة للأشخاص والمقاولات متى ثبت أنهم مطالبين بديون ضريبية تفتقد إلى السند القانوني أو مر عليها أمد التقادم القانوني أو تحوم شكوك حول مشروعيتها.

لكن في مقابل ذلك، يجب أن لا يكون هذا التأجيل منحة مجانية ومكافأة للذين يسعون إلى عرقلة تحصيل ديون الخزينة العامة المخصصة للإنفاق العام في سبيل تحقيق المصلحة العامة للمواطنين وإشباع حاجيات الأفراد والجماعات في الميادين الاجتماعية والثقافية والاقتصادية، وهي غايات لاشك في أن جميع مكونات الإدارة العامة تسعى إلى تحقيقها بما يخدم الصالح العام.

ب- شرط الجدية.

فلقبول وقف التنفيذ يجب أن تكون حالة الاستعجال قصوى ومشروطة كذلك بالجدية حتى لا يتخذ طالب وقف التنفيذ من طلبه وسيلة لعرقلة تنفيذ القرارات الإدارية الأمر الذي يؤثر سلبا على فعالية العمل الإداري والذي يعد القرار الإداري وسيلته وأداته فإنه يتعين على أن يكون الطلب جديا، فالأسباب الجدية هي التي يؤسس عليها المدعي دعواه وتوحي لأول وهلة بإلغاء القرار المطلوب إيقافه بحيث لا يقصد منه مجرد عرقلة نشاط الإدارة[330].

وهكذا استقر العمل القضائي بالمحاكم الإدارية[331]، على قبول المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في الفصل 149 من ق م م. حالة توافر عنصر الجدية وحالة الاستعجال حيث جاء في أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس وهو يقضي" بإيقاف تنفيذ الغرامات موضوع أمر بالتحصيل لغاية استنفاذ المسطرة الإدارية للمنازعة حولها لوجود منازعة جدية حول الواقعة التي شكلت أساس تلك الغرامات وقيمة المعاملات التي كونت

---

[330] - حكم إدارية مكناس ملف رقم 2003/119 بتاريخ 2003/11/28.

- حكم المحكمة الإدارية العليا بمصر. طعن رقم 2742 لسنة 29 ق جلسة 1984/3/4.

[331] - أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس بالملف 31س/ 04 أمر عدد 04/1113 ، قضية الشركة الوطنية لتوزيع الغاز ضد الخزينة العامة.

وعائها علاوة على المسطرة الإدارية للمراجعة وتوافر حالة الاستعجال". كما أكد هذا قرار آخر لرئيس المحكمة الإدارية بفاس[332]. حيث قضى" بإيقاف تنفيذ الضريبة على القيمة المضافة بعد أن بدى له من ظاهرة أوراق الملف أن حق إدارة الضرائب في تأسيسها مطال بالسقوط للتقادم الرباعي المنصوص عليه في الفصل 54 من القانون 97-15معتبرا ذلك من قبيل المنازعة الجدية التي تبرر الاستجابة لطلب إيقاف التنفيذ مع توافر حالة الاستعجال".

هذا فيما يخص القضاء الإستعجالي فماذا عن إشكالية تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة الضريبية. هذا ما سنحاول معالجته في المطلب الموالي.

المطلب الثاني:تنفيذ الأحكام القضائية.

يعتبر القضاء سلطة من سلطات الدولة[333]. لا يستطيع ممارسة عمله وإعطاء أحكامه قوتها ومعناها إلا في مجتمع منظم تسود فيه دولة مبنية طبقا لأحكام قوانين تضعها وتعتبرها عنوانا للعدالة والحق. فخضوع الدولة بحكامها ومحكوميها لهذه القوانين هو أفضل الحلول الممكنة للتوفيق بين ما تتمتع به هيئات الدولة من سلطات لا غنى عنها لانتظام حياة الأفراد في المجتمع،وبين حرية الأفراد التي يحتفظون بها رغم وجود الدولة بسلطاتها التنفيذية والتشريعية والقضائية, مع ما يتضمن هذا من تقييد لجانب هذه الحريات.

إن تنفيذ الأحكام القضائية يشكل دعما أساسيا للعدالة سواء عن طريق التنفيذ الجبري أو الاختياري ،ويعتبر التنفيذ الغاية التي يتوخاها كل متقاضي سواء كان شخصا من أشخاص القانون

---

[332] - أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس عدد 04/1106 بتاريخ 2004/15/19 في الملف الاستعجالي عدد 04/17، قضية عبد الرحمان مكنيف ضد الخزينة.

[333] - أغلب التشريعات تنص في دساتيرها على أن الدولة تحكمها ثلاث سلطات: السلطة التشريعية ،السلطة التنفيذية، السلطة القضائية ،لكن الدستور المغربي لم ينص صراحة على أن القضاء سلطة، فقد جاء في المادة 82 منه على أن القضاء مستقل عن السلطتين التشريعية والتنفيذية ، فكثر الجدل حول هذه المادة والقراءة المختلفة لها ، وما إذا كان القول بأن القضاء ليس سلطة .وقد اعتبر البعض بأن عدم التنصيص على أن القضاء هو سلطة يجانب السلطتين الأخريتين هو للسمو بهذه المؤسسة واعتبارها تفوق في مركزها عن السلطتين الأخريتين لعدم توازيها مع ما تختص به من مهام بإقامة التوازن وتوزيع العدل وإنصاف المظلوم أيا كان الظالم أو موقعه في المجتمع.
وعلى كل حال فإن كل الاتجاهات تشير إلى أن القضاء هو سلطة من سلطات الدولة لا وظيفة من وظائفها، عن أحمد الصايغ،" إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية بالمغرب"، دراسة تطبيقية، مواضيع الساعة م م إ ت العدد 62 سنة 2009، ص:29.

الخاص أو شخصا من أشخاص القانون العام من الالتجاء إلى المحكمة لأخذ حقه بعد الحكم دون أدنى تلكؤ أو بطء.

فالقضاء هو الحصن الأخير لحماية الأمة وأفرادها في مواجهة بعضهم بعضا وفي مواجهة السلطة، وبقدرما يكون القضاء قويا ومستقلا راسخا، تكون حريات الناس وأموالهم وأرواحهم وأعراضهم مصونة، محصنة، كيان مستقل هدفهما الحماية المقررة للمواطنين في مواجهة السلطات غير المألوفة للإدارة، فالقانون يجب أن يعلو على كل مؤسسة، وكما قال الفيلسوف أفلا طون،" القانون فوق أتينا".

إن التنفيذ هو لحمة الحكم وسداه، وهو يمثل أهم مرحلة من مراحل التقاضي التي غالبا ما تكون عسيرة ومظنية وطويلة الأمد. فبدون التنفيذ تصير الأحكام عديمة الجدوى والفعالية، ويفقد الناس ثقتهم في القضاء، ويدب اليأس في نفوسهم وتعم الفوضى وينعدم الأمن والاستقرار في وسط المجتمع... فالتنفيذ إذن هو الذي يحول الحقوق من حالة السكون إلى حالة الحركة، عن طريق إجبار وإلزام من صدرت الأحكام في مواجهتهم على إرجاع تلك الحقوق إلى أصحابها ولو بالقوة[334].

وإذا كانت الأحكام القضائية الصادرة ضد الأفراد الحائزة لقوة الشيء المقضي به تتضمن في مواجهتهم إمكانية التنفيذ الجبري المنصوص عليها في الباب الثالث من قانون المسطرة المدنية، فإن هذه القواعد الجبرية المحال عليها بموجب المادة 7 من القانون 41-90 لا نجذ لها تطبيقا في مواجهة أشخاص القانون العام لاعتبارات خاصة تحظر التنفيذ الجبري ضد الإدارة والتي تستمد حذورها من نظرية القانون العام، كالفصل بين السلطات واستقلال الإدارة في مواجهة القاضي وامتياز التنفيذ المباشر واختلاف الصبغة التنفيذية للأحكام الإدارية عن الأحكام العادية القابلة للتنفيذ الجبري وحسن سير المرافق العامة والنظام الخاص بالأموال العامة للمرافق العمومية، وهنا يبقى تنفيذ الأحكام الإدارية مرتبط بحسن نية الإدارة وأخلاقياتها وامتثالها طواعية للتنفيذ.

[334] - مصطفى التراب،" المختصر العلمي في القضاء والقانون"، م س، ص:251.

وعملية التنفيذ في مواجهة الإدارة تبتدئ بصدور الحكم الحائز لقوة الشيء المقضى به حين يتم تبليغه وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية وتذييله بالصيغة التنفيذية، وقد ينفذ من طرف المحكمة المصدرة للحكم أو بواسطة إنابة لمحكمة إدارية أخرى، وبالنظر لما تتمتع به الإدارة من استقلال بسبب حظر طرق التنفيذ العادية ضدها قد تتما طل وتمتنع عن التنفيذ.

وقد توصل القضاء الإداري إلى حملها على التنفيذ عن طريق وسيلة الضغط المالي بفرض الغرامة التهديدية ضدها أو بالحجز على أموالها الخاصة غير اللازمة لسيرها في إطار ما يتمتع به من سلطة تقديرية لتمييزأموالها الخاصة عن العامة في إطار القواعد العامة، وقد تمتنع الإدارة عن التنفيذ أو تتماطل في ذلك، ويكون ذلك سندا لإقامة دعوى التعويض في مواجهتها عن الأضرار الناتجة من جراء الامتناع أو التماطل في التنفيذ، ومن تم سوف نقسم موضوع تنفيذ الأحكام القضائية إلى فقرتين نتناول في الأولى الأحكام القضائية القابلة للتنفيذ ونخصص الثانية لوسائل حمل الإدارة على تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها.

الفقرة الأولى: الأحكام القابلة للتنفيذ.

يقتضي تنفيذ الأحكام بصفة عامة والتي تصدر ضد الإدارة بصفة خاصة أن تكون حائزة لقوة الشيء المقضي به وأن يأخذ به الحكم صبغة نهائية كسند تنفيذي وأن يندرج في المراحل الأساسية لتنفيذه، فالأحكام الصادرة عن القضاء تعتبر من أهم السندات التنفيذية، لأنها السندات الأكثر شيوعا من الناحية العملية ولأنها الأكثر تأكيدا وتكريسا للحق[335]. مما جعل المشرع يضفي عليها حماية خاصة[336]. بالرغم من أن القوانين القديمة لا تعتبر الحكم سندا تنفيذيا[337].

إلا أن الحكم الذي يعتبر سندا تنفيذيا بمفهوم القانون والذي يلزم الجميع بتنفيذ مقتضياته هو الحكم المكتسب لقوة الشيء المقضي به، والحامل للصيغة التنفيذية.

ولهذا ومن خلال هذه الفقرة نحاول التمييز بين حجية وقوة الشيء المقتضي به (ألا). ثم كذلك الأحكام الحائز لقوة الشيء المقضي به(ثانيا).

أولا: التمييز بين حجية وقوة الشيء المقضي به.

مفهوم قوة الشيء المقضي به" Fore de la chose jugée" يجب تمييزه عن حجية الأمر المقضي به. "Autorité de la chose jugée" ،إذ أن مفهوم الحجية معناه أن الحكم يبقى حجة وتستمر آثاره بين الأطراف محلا وسببا في الحدود التي فصل فيها هذا الحكم، والذي يبقى قرينة قانونية قاطعة، بأن الإجراءات التي اتخذت لإصدار هذا الحكم وانتهت بصدوره هي إجراءات قانونية صحيحة، وبالتالي يبقى الحكم محتملا لقرينة الصحة وقرينة الحقيقة هذه القرينة تحتم على الجميع ضرورة احترامها والتقيد بها ويعبر عن هذه القاعدة في القانون بتعبيرات مختلفة فطبقا للصيغة، فإن

---

335 - أحمد الصايع،" إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية بالمغرب"، دراسة تطبيقية م س،ص:59.

336 - تجدر الإشارة إلى أن الأحكام القضائية هي الأحكام الصادرة عن المحاكم الوطنية المختصة والمشكلة تشكيلا قانونيا. ثم كذلك هي الأحكام الصادرة عن المحاكم الأجنبية بعد تذييلها بالصيغة التنفيذية، وكذلك الأحكام الصادرة عن المحكمين في القضايا التي يتفق فيما الأطراف على إسناد النظر في النزاعات الناشئة بينهم للمحكمين المعينين من طرفهم.

337 - محمود الطناجي،" المقومات الموضوعية والشكلية للسند التنفيذي"، شبكة المحامين العرب، المكتبة القانونية (www.altreatiés.com) بتاريخ 2009/10/25.

النزاع في القضية يخرج عن سلطة المحكمة ومن ولايتها بمجرد أن يصدر حكم في نزاع فصلت فيه[338].

وطبقا للصيغة الثانية، فإنه بمجرد صدور الحكم فإن المحكمة تستنفذ سلطتها في القضية التي فصلت فيها من خلال ما عرض عليها من نزاع.

وحجية الأمر المقضي به من المبادئ الأساسية في أي تنظيم قضائي، وهو مبدأ عدم جواز تكرار الإجراءات أمام نفس القاضي في خصومة نفس المسألة الواحدة بغرض التوصل إلى الحكم فيها مرتين، فالقاضي كمبدأ عام لا يباشر اختصاصه في النظر في المنازعة، إلا مرة واحدة فنظره في القضية برأي معين ينهي دوره فتنقضي سلطته ،وهذا المبدأ يعود في أصوله الأولى إلى القانون الروماني الذي ينص على أنه بمجرد صدور الحكم فإن القاضي يتوقف في أن يكون قاضيا" Undex desinit esse judex latasententie " ، ويعبر عن هذه القاعدة القانون الفرنسي" La sentence une fois rendu le juge cesse d'être juge".

وأن حجية الحكم تبقى قائمة ولا تزول إلا بالطعن فيه أمام محكمة الدرجة الثانية، وهكذا فإن كثيرا من الفقه يخلط بين الحجية والقوة[339],ومرجع هذا الخلط هو التعبير عن المفهومين في القانون الفرنسي فالحكم القطعيDéfinitif ، يجوز الحجية" Autorité" فوقع الخلط في استعمال عبارة Définitifلكل من المفهومين في وقت واحد.

ومن المعلوم أن قانون المسطرة المدنية المغربي يطبق على الدعاوى والأحكام الإدارية فقابلية أي حكم صادر عن القضاء الإداري لا يخرج عن هذه القاعدة فتنفيذه منوط بأن يحوز قوة الشيء المقضي به، أي عدم قابليته للطعن بالطريق العادي أو أنه تحصن بمرور أجل الطعن، وبذلك يأخذ صيغة الحكم النهائي لعدم الطعن فيه بالإستئناف.

---

[338] - أحمد الصايغ،" إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية بالمغرب"، دراسة تطبيقية م س،ص:62 ،عن عبد الحميد أبوهيف ،" المرافعات المدنية والتجارية والنظام القضائي في مصر"، طبعة 1921 بند 1106، وكذلك عبد الفتاح السيد،" الوجيز في قانون المرافعات"، الطبعة الثانية سنة 1954 بند 494 لم تتم الإشارة إلى دار الطبع والنشر.

[339] - عن أحمد الصايغ،" إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارة بالمغرب"، م س، ص: 62. عن حسن أبو زيد،" الحكم بالإلغاء، حجيته أثاره وتنفيذه "، مقال منشور بمجلة مجلس الدولة السنة الثالثة،ص:165و158.

وبصيغة أدق فالحجية هي قرينة قانونية لا تقبل إثبات العكس مقتضاها أن الحكم صدر صحيحا من ناحية الشكل وعلى حق من حيث الموضوع، وهي تثبت لسائر الأحكام التي تفصل في نزاع بين خصمين، أما قوة الأمر المقضي به، فهي درجة يصل إليها الحكم الذي لم يعد قابلا للطعن بالطرق العادية وهي التعرض والاستئناف.

وتتميز الأحكام الحائزة لقوة الأمر المقضى به في أنها وحدها قابلة للتنفيذ الجبري في الأحوال العادية، طبقا لم نصت عليه المادة428 من ق م م[340].

ثانيا: الأحكام الحائزة لقوة الشيء المقضي به.

حينما يصدر حكم إداري في موضوع قضية معينة لفائدة أحد الأطراف يكتسي في البداية حجية الشيء المقتضي به بين الأطراف، ولما يصبح نهائيا ومحصنا من أي طعن عاد يكتسي قوة الشيء المقضي به وتكون له قوة تنفيذية بعد تذييله بالصيغة التنفيذية ويضحى في النهاية قابلا للتنفيذ متى تعلق الأمر بأحكام الإلزام.

والأصل أن القوة التنفيذية للأحكام تثبت لمنطوقها،لكن قد تكمن في منطوقه أو في أسبابه أو في وقائعه أو في الحكم كله باعتباره وحدة لا تقبل التجزئة. ومن الأسباب التي تثبت لها الحجية تلك التي ترتبط بمنطوق الحكم ارتباطا وثيقا غير قابل للتجزئة إذ تكون لازمة للنتيجة التي انتهى إليها الحكم وضمنها بمنطوقه إذ تحدد معناه وتكمله ولا يتضح المقصود من المنطوق إلا بالرجوع إلى الأسباب.

أما الوقائع فلا حجية لها ولكن قد تكون مكملة للمنطوق كأن تقتضي المحكمة للمدعي بالمبلغ المبين بالمقال أو الحكم وفق الطلب لذلك قد تكون للوقائع حجية الأمر المقضي به.

إذن فمتى ظهر أنه لا يمكن الاستغناء عن الوقائع والأسباب لتحديد منطوق الحكم يكون لتلك الوقائع والأسباب معا القوة التنفيذية، ففي دعوى الإلغاء مثلا يكون للأسباب القوة التنفيذية التي للمنطوق إذ يجب على الإدارة في بعض الحالات أن تعيد إصدار القرار الإداري الذي يشوبه عيب من العيوب. لذلك فالتنفيذ هنا يجري طبقا لأسباب الحكم ، كما تجدر الإشارة إلى أن هناك من

[340] -عبد العزيز حضري،" القانون القضائي الخاص"،م س، ص: 279.

أضاف بأن الحجية تمتد إلى بعض الأحكام المتفرعة عن النزاع, كالنظر في الاختصاص أو عدم القبول أورد الدعوى لسبب شكلي معين، وبعبارة أخرى أن تستنفذ المحكمة ولايتها بشأن نزاع معين[341].

وفي مجال تنفيذ الأحكام الإدارية ينبغي التمييز بين أحكام الإلزام وأحكام التقرير، فالأحكام التقريرية هي التي تقر بوجود أو عدم وجود حق أو مركز قانوني دون إلزام المحكوم ضده بأداء معين أو إحداث تغيير، والأحكام المنشئة هي التي تقر مشروعية أو عدم مشروعية قرار إداري دون إلغائه، وهي لا تعتبر سندات تنفيذية.

أما الأحكام الصادرة في دعاوى القضاء الشامل أو الأحكام المالية تعتبر كلها من أحكام الإلزام وتعتبر سندات تنفيذية لأنها تتضمن قضايا بإلزام الإدارة بالأداء، وإذا كان مبدأ فصل السلطات الذي هو أحد عناصر الدولة القانونية لما يضمن من تخصيص عضو أو هيئة مستقلة لكل وظيفة من وظائف الدولة التنفيذية والتشريعية والقضائية ،ويمنع اعتداء كل منهما على الأخرى بمعنى استقلال القضاء والإدارة عن بعضهما فإن ذلك لا يعني أن يتجاهل كل منهما عمل الأخر وقراراته، وإذا كان القضاء ملزم بأن لا يسمح لنفسه، أن يحل محل الإدارة في إصدار قرارات يرجع إليها أمر اتخاذها ولا أن يصدر إليها الأوامر فإنه في المقابل ينبغي للإدارة أن تلتزم بالقرارات التي تصدر عن السلطة القضائية وبذلك يقع على عاتق الإدارة التزامين: أولهما عام ومضمونه احترام الأحكام عموما وقوة الأمر المقضي به والثاني خاص وهو الواجب الذي يقع على الإدارة بتنفيذ الأحكام الصادرة ضدها وأساس هذا الالتزام يكمن في النظرية الاجتماعية من جهة ومبناها أنه يقع على الإدارة واجب حفظ النظام العام الذي يعني تفادي وقوع اضطرابات اجتماعية[342].

وعدم التنفيذ قد يؤدي إلى إحداث اضطرابات وفوضى، فالحكم القضائي هو عنوان الحقيقة القانونية الملزمة بصورة نهائية وأن امتناع الإدارة عن تنفيذ حكم قضائي واجب النفاذ يعتبر مخالفة

---

[341] - Chales Desbasch," contentieux administratif ", édition Dalloz .paris 1995,P :549.

[342] - المملكة المغربية، وزارة العدل،" دليل المحاكم الإدارية"، جمعية نشر المعلومات القانونية و القضائية. مطبعة فضالة المحمدية العدد 3، 2004، ص:92.

قانونية وأنه في بلد ديمقراطي يؤمن بصون الحقوق والحريات وسيادة القانون ولا يليق به أن تمتنع إدارته عن تنفيذ الأحكام النهائية الصادرة ضدها بغير وجه حق، وأن الإدارة حين تخضع لتنفيذ الأحكام لا تخضع للقاضي ولكنها تخضع للقانون.

ولهذا فقوة الشيء المقضي به تفرض على الأفراد احترام الحكم وتنفيذه كما توجب على الإدارة أن تحترم الحكم وتعمل على تنفيذه ،سواء صدر الحكم في مواجهتها أوفي مواجهة الأفراد، فالإدارة في كلتا الحالتين ملزمة بتنفيذ الحكم. فإذا كان الأمر كذلك فما هي الوسائل القانونية لحمل الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة في مواجتها؟.

الفقرة الثانية: وسائل حمل الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية.

لقد أصبحت الدولة الحديثة تخضع بصورة متزايدة لحكم القانون الذي يقتضي التمسك باحترام مبدأ المشروعية، والإتجاه مستمر في توسيع مراقبة القضاء لأعمال الإدارة وتصرفاتها، وحماية حق المواطن في مواجهة السلطات غير المألوفة للإدارة. وإذا كانت بعض الدول تعي جيدا هذه المبادئ وتضعها أمام تصرفاتها متحاشية في ذلك تصحيحها من طرف القضاء، فإن الدول الأخرى لازالت متمادية في تصرفاتها الماضية. ولو أنها تحاول أن تظهر للعالم الخارجي تشبثها بمبادئ المشروعية، وفي نطاق هذه العلاقة، علاقة الفرد بإدارته، فهل هناك وسائل ناجعة وفعالة لتنفيذ الأحكام كجزء من هذه المشروعية؟ وهل للقضاء وسائل جبرية لإخضاع الإدارة إلى تنفيذ الأحكام وبلورة قوة الشيء المقضي به للحكم لواقع ملموس؟.

ولهذا فإن خير ما تم الاهتداء إليه لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة، الصيغة التنفيذية والإنابة القضائية(أولا)، الغرامة التهديدية والحجز(ثانيا).

أولا: الصيغة التنفيذية والإنابة القضائية.

من بين الوسائل التي تلجأ إليها المحاكم المغربية لتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة الصيغة التنفيذية(أ) والإنابة القضائية(ب).

أ- الصيغة التنفيذية.

هي عبارة توضع على نسخة الحكم وفق نص قانوني محدد تكون متصلة بنسخة من الحكم لا منفصلة عنه، وهي عادة خاتم مهيأ من طرف جهاز كتابة الضبط .

وهي كذلك الأمر الموجه إلى الجهات الإدارية على مختلف دراجاتها توضع على السند التنفيذي الذي هو الحكم الذي أخذ أوضاعه النهائية بعدم الطعن فيه بعد استنفاذ أجل الطعن أو البت في النزاع من طرف المحكمة الأعلى درجة.

وهذه الصيغة التنفيذية إذا كان مضمونها واحدا بالنسبة لجميع التشريعات فإنها تختلف في درجات التنصيص عليها في القوانين، حيث أن بعض التشريعات تجعلها مقتضى منصوص عليه في دساتيرها كما هو الحال في الدستور الجزائري عندما نص على الصيغة التنفيذية لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة. ونصت عليه المادة 54 من قانون مجلس الدولة المصري حيث جاء فيها، أن" الأحكام الصادرة بالإلغاء تكون صورتها التنفيذية مشمولة بالصيغة التالية "على الوزراء ورؤساء المصالح المختصين، تنفيذ هذا الحكم وإجراء مقتضاه"، وتنص الصيغة التنفيذية في القضايا الأخرى على ما يلي:" على الجهة التي يناط بها التنفيذ أن تبادر إليه متى طلب منها وعلى السلطات المختصة أن تعين على إجرائه ولو باستعمال القوة متى طلب إليها ذلك". والملاحظ أن القانون المغربي في الفصل 433 من ق.م.م. اشترط لتنفيذ الحكم صيغة واحدة سواء تعلق الأمر بحكم بين الأشخاص العاديين، أو بين شخص عادي وشخص من أشخاص القانون العام، أو حتى عندما يتعلق الأمر بتنفيذ أحكام بين إدارات عمومية.

وهكذا نصت المادة 433 من ق.م.م. على ما يلي:" بناء على ذلك يأمر جلالة الملك جميع الأعوان ويطلب منهم أن ينفذوا الحكم المذكور أو القرار ،كما يأمر الوكلاء العامين للملك، ووكلاء الملك لدى مختلف المحاكم، أن يمدوا يد المعونة لجميع قواد وضباط القوة العمومية وأن يشدوا أزرهم عندما يطلب منهم ذلك قانونا".

فالصيغة التنفيذية تعتبر عنصرا من عناصر التنفيذ وتخلفها يؤدي إلى بطلان السند(الحكم أو القرار) إلا في الحالات الإستعجالية، التي يجب على القاضي المصدر للأمر أن يضمن أمره التنفيذي على الأصل، فإذا لم يضمن ذلك اعتبر رفضا لها.

وحول تذييل الأحكام الإدارية القابلة للتنفيذ من طرف المحاكم فإن كتابة ضبط المحكمة الإدارية هي التي تذيل حكمها المؤيد أو الصادر حوله قرار بعدم قبول الاستئناف بالصيغة التنفيذية ويكتب في أسفل النسخة التنفيذية أن هذا الحكم قد تم تأييده من طرف محكمة الاستئناف الإدارية أو صدر قرار بعدم قبول الاستئناف حوله ويرفق طالب التنفيذ طلبه بنسخة عادية من قرار المجلس الأعلى يضاف إلى الملف التنفيذي.

أما الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية المكتسبة لقوة الأمر المقضي به المحصنة من الطعن العادي فتذيل من طرف كتابة ضبطها.

وأخيرا الخلاصة الأساسية التي يمكن الخروج بها وهي أن الصيغة التنفيذية الواردة في الفصل 433 من ق.م.م. هي خاصة بالأحكام المدنية تذيل بها وأن القانون رقم 41-90 والقانون رقم 03-80 لم يأتيا بصيغة تنفيذية خاصة بالأحكام الإدارية كما فعل المشرع المصري والفرنسي ،علما بأن الصيغة التنفيذية الخاصة بالأحكام المدنية لا تلائم الأحكام الإدارية باعتبار أنه لا يمكن تصور التنفيذ بواسطة السلطة العمومية ضد الإدارة لأنها هي التي تحتكر القوة العمومية.

وبهذا فإنه من وجهة نظرنا المتواضعة نقترح أن يتم إخراج صيغة تنفيذية تتماشى مع تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة[343].حتى لا يتم إفراغ الأحكام القضائية من محتواها والتي يعول عليها المواطن كثيرا في استرجاع حقوقه التي ضاعت أو ستضيع منه.

[343] - يمكن أن تكون الصيغة التنفيذية على هذا الشكل،" إن الأوامر والأحكام والقرارات التي تصدرها المحاكم الإدارية بالمملكة بمختلف مراتبها والتي لا تقبل أي طعن تلزم جميع الأجهزة الإدارية وتنفذ ضدها".

ب- الإنابة القضائية.

من الواضح أن القانون رقم 90-41 لا ينص على مسطرة خاصة بالإنابة لتنفيذ الأحكام الإدارية وقد أحال في ذلك من خلال المادة 7 منه على قواعد المسطرة المدنية، وبالرجوع إلى هاته القواعد وخاصة الفصل 439 منه نجده ينص على" أن لكتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم يمكن لها أن تنيب عنها كتابة ضبط المحكمة التي يجب أن يقع التنفيذ بدائرتها القضائية"، ومن هنا يجوز توجيه إنابة قضائية إلى محكمة إدارية أخرى- كمحكمة الرباط- دون أن ينتقل عون التنفيذ التابع للمحكمة المصدرة إلى المحكمة المنيبة التي يتم فيها التنفيذ.

وإذا كانت الإنابة لا تطرح أي إشكال لأنها موجهة في إطار القانون من محكمة إدارية إلى أخرى فإن الإشكال يطرح بحدة حالة توجيه إنابة قضائية إلى محكمة عادية بالنظر لمحدودية المحاكم الإدارية إذ هنا يطرح إشكال لهاته المحكمة حول طريقة تنفيذ الأحكام الإدارية التي تختلف بطبيعتها عن الأحكام العادية من جهة ومن جهة أخرى إذا أثيرت صعوبة في التنفيذ أمام هاته المحكمة سواء كانت واقعية أو قانونية في إطار مقتضيات الفصل436من ق.م.م. باعتبارها محكمة التنفيذ فإنه يتعذر عليها إبداء وجة نظرها في صياغة منطوق حكم إداري أو في تعليله وحتى إذا بتت في تلك الصعوبة لسبب أو آخر فإن قرارها يكون قابلا للاستئناف أمام محكمة الاستئناف العادية وهنا يزيد الأمر تعقيدا اعتبارا للاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية ودرجات التقاضي فيه واختلافه عن الاختصاص النوعي للمحاكم العادية ودرجات التقاضي بها.

ولقد تم حل هذا الإشكال بالطريقة التي أو جدها العمل القضائي بالمحاكم الإدارية التي تكمن في توجيه الملف التنفيذي مباشرة إلى العون القضائي الذي يتم اختياره من طرف طالب التنفيذ بالمحكمة التي سيقع بدائرتها التنفيذ وتتفادى بذلك إشكال الإنابة القضائية إلى المحكمة العادية التي يعمل بدائرتها العون القضائي المذكور ومن هنا إذا أثيرت صعوبة في التنفيذ طبقا لأحكام الفصل 436 من ق.م.م. فالمحكمة المصدرة للحكم تبقى هي محكمة التنفيذ وتبقى ذات الصلاحية للبت في تلك الصعوبة وليس المحكمة الإبتدائية ما دام أن الإنابة القضائية لم توجه إليها.

وقد ذهب بعض العمل القضائي إلى مباشرة التنفيذ تلقائيا ضد الإدارة لتنفيذ أمر استعجالي بإرجاع الحالة إلى ما كانت عليه إذ قام مأمور التنفيذ في هذا الإطار بفتح المحل المعني بالأمر بالتنفيذ، وقد أسس هذا الاتجاه على كون تنفيذ الأمر المذكور لا يتوقف مباشرة على تدخل الإدارة. وهو ما لجأت إليه المحكمة الإدارية[344] بفاس في أول سابقة من نوعها إلى التنفيذ المباشر حيث سمحت لمأمور التنفيذ بإرجاع الحالة إلى ما كانت عليه قبل صدور القرار الإداري الملغى معتبرة أن هذا الأمر ممكن "عندما يصل امتناع الإدارة عن تنفيذ الحكم الصادر ضدها إلى الضررالمتفاقم والمتزايد الذي يلحق بالغير وفي الحالة التي لا يكون فيها التنفيذ متوقفا مباشرة على تدخل الإدارة".

وانطلاقا من هاته المبادرة يجوز للمحكمة أن تعمل على تنفيذ القرارات الصادرة ضد الإدارة كلما كان الأمر لا يتوقف في التنفيذ على تدخلها، وقد لقي هذا التنفيذ التلقائي استحسانا من طرف الفقه وتشجيعا لماله من أهمية عملية في مقاومة ظاهرة امتناع الإدارة غير المبرر عن التنفيذ وإن كان تنفيذ الأحكام الإدارية يشكل نقطة الضعف في القضاء الإداري عموما انطلاقا من مبدأ حظر التنفيذ الجبري في مواجهة الإدارة لأسباب مرتبطة بالقانون العام.

ثانيا: وسيلتي ا لغرامة التهديدية والحجز.

من بين كذلك الوسائل القانونية التي تعتمدها المحاكم الإدارية لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة نجد هناك الغرامة التهديدية التي تعتمدها المحاكم كمبلغ يفرض على الإدارة الممتنعة عن التنفيذ عن كل يوم تأخير(أ) إضافة الحجز سواء التنفيذي أو الحجز لدى الغير وهما وسيلتين ناجعتين تحمست لهما أغلب المحاكم الإدارية الابتدائية(ب).

أ- وسيلة ا لغرامة التهديدية.

الغرامة التهديدية وسيلة قانونية منحها المشرع بمقتضى الفصل448 من قانون المسطرة المدنية للدائن لتمكينه من الحصول على التنفيذ العيني متى كان الأمر يتعلق بالقيام بعمل أو الامتناع عنه

[344] - الأمر القضائي عدد97/299 بتاريخ 23 شتنبر 1997محمد العراقي ضد الجماعة الحضرية لأكدال فاس.

لصيق بشخص المنفذ عليه، ممكن وجائز قانونا وتلزم إرادته في تنفيذه ولا تسعف فيه إجراءات التنفيذ الجبري.

ومن خصائص الغرامة التهديدية أنها تهديدية وتحذيرية وتحكيمية ولا يقضى بها إلا بناء على طلب[345]. وهي تحديرية تهديدية لكونها تنبه المحكوم عليه إلى الجزاءات المالية التي سوف يتعرض لها إن هو استمر في مقاومة تنفيذ الحكم الصادر ضده وهي تحدر المحكوم عليه من المبالغ المالية التي ستثقل كاهله حالة عدم تنفيذه للحكم الحائز لقوة الشيء المقضي به. إذن ما هو الأساس القانوني لتحديدها في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها؟.

بمراجعة القانون المحدث للمحاكمة الإدارية لا نجد ه ينص على مقتضيات خاصة لمواجهة امتناع الإدارة عن تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها لذا فالمرجع القانوني في حل الإشكال المطروح هو المادة السابعة من قانون رقم 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية التي تحيل مقتضياتها على قواعد المسطرة المدنية.

لذا فالقاضي الإداري المغربي يعتمد في فرض الغرامة التهديدية على نظام وحدة القضاء من جهة التي تقتضي تطبيق قواعد المسطرة المدنية على المنازعات الإدارية والمدنية على حد سواء ذلك أن وحدة مسطرة التقاضي تؤدي منطقيا إلى وحدة مسطرة التنفيذ خصوصا وأن المحاكم الإدارية تعتبر محاكم عادية مندرجة في النظام القضائي للمملكة مع تخصصها في المادة الإدارية. ومن جهة أخرى، بالرجوع إلى قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة 7من القانون 90-41 نجده ينص في الباب الثالث المتعلق بالقواعد العامة للتنفيذ من خلال الفصل 448 على الغرامة التهديدية كوسيلة من وسائل إجبار المكوم عليه بالتنفيذ في غياب أي نص قانوني يستثني الإدارة من هاته الوسيلة ،والملاحظ أن كلمة المنفذ عليه الواردة في الفصل المذكور جاءت عامة مما يعني جواز تحديدها سواء ضد أشخاص القانون العام أو الخاص كلما تعلق الأمر بامتناع عن تنفيذ حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به، لذلك فكلما تعلق الأمر بالقيام بعمل أو الامتناع عنه جائز وممكن ولا

[345] - محمد قصري،" تنفيذ الأحكام الإدارية"، الغرامة التهديدية "الحجز "، على شبكة الأرنترنيت.Google ،" إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية"، ثم إطلاع عليه بتاريخ 2009/11/11.

تسعف فيه وسائل التنفيذ الجبري متوقف على إرادة المحكوم عليه جاز تحديد الغرامة التهديدية في مواجهة الإدارة أو المسؤول عن التنفيذ خصوصا وأنه لا يوجد نص مخالف لذلك.

وأن هاته المبررات القانونية هي التي استقر عليها العمل القضائي الإداري في تحديد الغرامة التهديدية[346].

إلا أن تردد المجلس الأعلى في مسايرة تحمس المحاكم الإدارية في ميدان تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة، شكل موقفا سلبيا للفقه والمحاكم الإدارية نفسها خصوصا في قضية العطاوي التي باتث مشهورة[347] والتي رفض فيها فرض الغرامة التهديدية على رئيس جماعة تونفيث بصفته الشخصية لإرغامه على تنفيذ حكم قضى بإلغاء قرار الفصل من العمل الشيء الذي أدى إلى انتقاد هذا المجلس [348].

وفي هذا الإطار فإنه في سنة 2001 بلغ عدد الأحكام 3169 حكما لم ينفذ منها سوى 712 حكما في نفس السنة، في حين بقي بدون تنفيذ2457 حكما أي أن نسبة الأحكام المنفذة يشكل فقط 22.47% بينما النسبة غير المنفذة هي 77.53% [349].

وهذا ينم عن تعنت الإدارة في تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها خصوصا وأن المجلس الأعلى لم يساير اجتهادات المحاكم الإدارية في إحداث وسائل للتنفيذ.

وقد قمنا بزيارة للمحكمة الإدارية بمكناس خلال شهر يونيو فأطلعتنا على وضعية التنفيذ المتعلقة بالأحكام التي تصدرها من خلال الإحصائيات التالية:

---

[346] - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 134 بتاريخ 1997/3/6 (ورثة العشيري)

- حكم إدارية وجدة بالملف رقم 00/10 بتاريخ 00/5/11 غير منشور، وحكم بالملف 97/11 بتاريخ 1997/7/21.غير منشور.

[347] - قرار رقم 325بتاريخ 11مارس 1999 منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية، عدد31مارس أبريل 2000،ص:208.

[348]- Michel Rousset et Mohammed amine benabdelah," le refus de l’astreinte et le privilege de l’administration de ne pas respecter l’autorité de la chose jugée" , remald n=° 31.2000p :127.

[349] - محمد محجوبي،" الغرامة التهيدية وتصفيتها في ضوء اجتهادات المحاكم الإدارية"، دار القلم ، الرباط 2002،ص:44.

ما يمكن القول عن وضعية التنفيذ من خلال هذه الجداول هو أن المحكمة الإدارية بمكناس تجتهد كثيرا في تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة خصوصا وأنها أول محكمة تقضي بالمسؤولية الشخصية للموظف عندما يرفض تنفيد الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة التي يعمل بها.

ب- الحجز كوسيلة لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة.

إذا كانت القاعدة العامة أنه لا يجوز الحجز تحفظيا أو تنفيذيا على الأموال العامة على اعتبار أن هذا الإجراء يتعارض مع مبدأ تخصيص الأموال للمصلحة العامة وأن الحجز بهذا الشكل يعطل سير المرافق العمومية ويحول دون تنفيذها لوظيفة النفع العام الملقاة على عاتقها، فإنه يكاد يتفق الفقه والقضاء على أن عدم جواز الحجز هذا قاصر على ما يلزم لسير المرفق العام. فإذا كانت هناك بعض الأموال أو العقارات غير مخصصة لإدارة المرفق ولا يتعارض الحجز مع سيره بانتظام تعتبر أموالا خاصة فيجوز الحجز عليها وبيعها قضاء، وهذا الاتجاه هو الذي يأخذ به العمل القضائي الإداري ومناطه في ذلك تقدير ما إذا كان حجزها يعطل سير المرفق والانتفاع بخدماته جمهور الناس.

وبهذا الصدد نشير أنه إذا كان يجوز حجز إحدى سيارات المرفق غير الضرورية لسيره فإنه لا يكمن مباشرة الحجز التنفيذي على ناقلات النفايات للمجلس لما يترتب عنه تعطيل لخدماته ، ويرجع تقدير ذلك إلى رئيس المحكمة باعتباره المشرف على كيفية تنفيذ الأحكام الإدارية.

وهذا ما أكدت عليه المحكمة الإدارية بفاس[350]. حيث لجأت لأسلوب الحجز لضمان تنفيذ أحكامها معتبرة عدم الحجز على أموال الأشخاص العامة لا يشمل إلا الأموال العامة وليس الأموال الخاصة الشيء الذي يدفع المعني بالأمر إلى المسارعة إلى تنفيذ الأحكام الحائزة لقوة الشيء المقضي به والوفاء بالتزاماته تفاديا لبيع المحجوز. هذا الأمردأبت عليه باقي المحاكم الإدارية الأخرى من خلال حجز الأدوات التي هي في ملكية أشخاص عامة كمكيفات الهواء وأجهزة التلفاز[351]. كما لجأت بعض المحاكم إلى الحجز لدى الغير[352] لتنفيذ أحكامها ضد الإدارة.

---

[350] - حكم عدد 833 في الملف الإداري عدد130غ/ 2002.

[351] - ملف التنفيذ عدد 98/14 ضد بلدية بني درار، المحكمة الإدارية بوجدة.

- ملف تنفيذي عدد 1050-97 ملكية بنت الحاج ومن معها ضد الجماعة الحضرية لزواعة (المحكمة الإدارية بفاس)

وبالتالي فإنه في غياب كل نص قانوني فلا مانع من الحجز على هذه الأموال وبيعها لا ستيفاء حق المحكوم عليه وإثبات المشروعية وفعالية السلطة القضائية التي تتمثل في تنفيذ الأحكام[353].

والخلاصة الأخيرة التي يمكن الخروج بها في الأخير وهو أن المحاكم الإدارية بالرغم مما أبدعدته من وسائل لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة. فإن ذلك يحتاج إلى إرادة سياسة تستجيب لهذا العمل القضائي بحيث أن هذه الأخيرة لها دور فعال وأساسي في تنفيذ أحكام القضاء، وهكذا حث وزير العدل أمام مجلس النواب في جلسة 07-7-2004 على ضرورة تكثيف التفتيش الجهوي والمركزي لأقسام تنفيذ الأحكام على اعتبار أن هذه الأخيرة تعتبر نقطة سوداء في تاريخ القضاء. كما أن جلالة الملك في الخطاب السامي بمناسبة الذكرى 56 لثورة الملك والشعب سنة 2009 أكد على جودة الأحكام وضرورة تسريع وثيرة تنفيذها. وبهذا يكون للإرادة السياسية دور مهم في المساعدة على تنفيذ الأحكام القضائية.

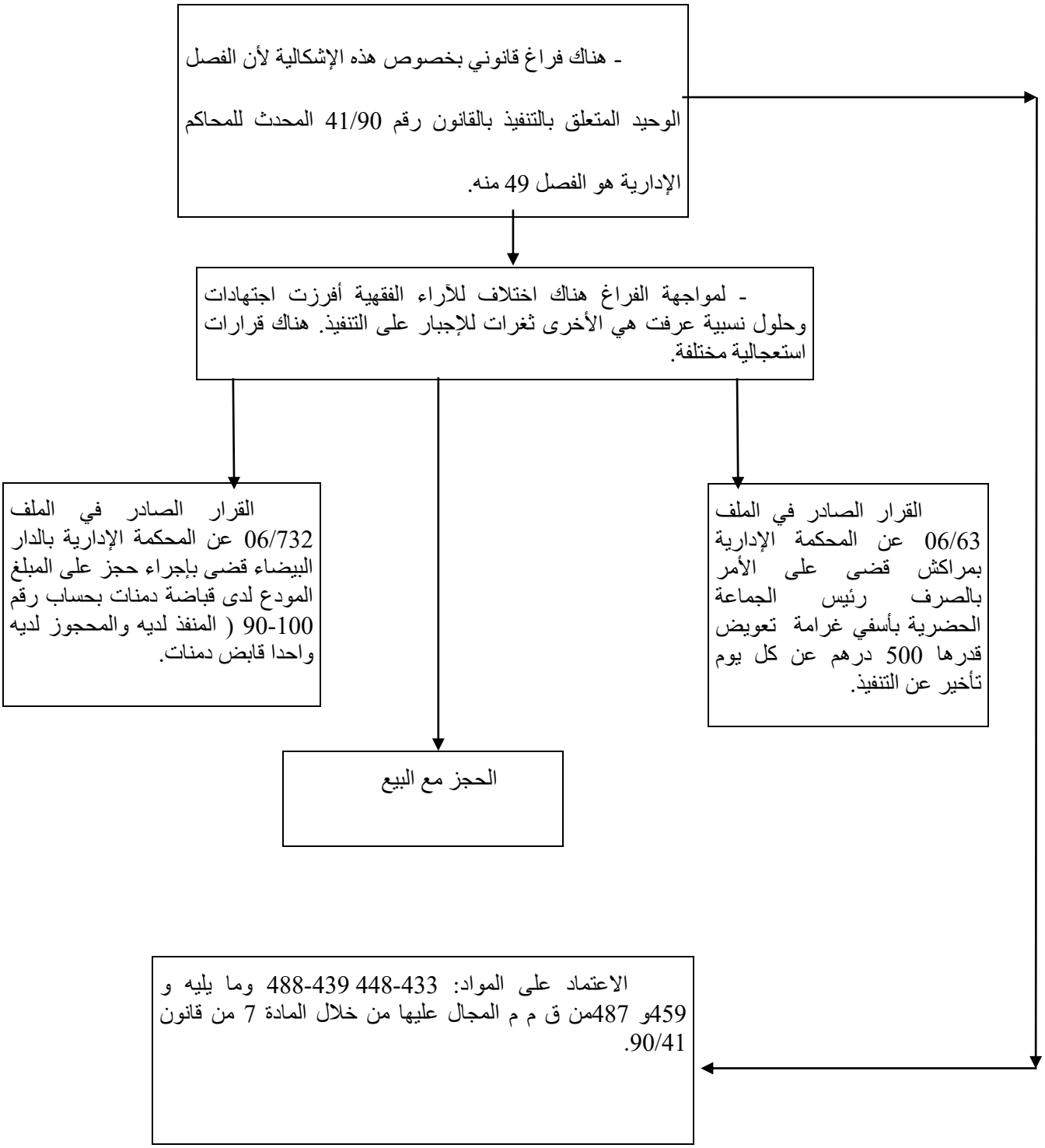
وفي الأخير حاولنا وضع رسمين تخطيطيين الأول يبين أساس الإشكال في التنفيذ.والثاني يبين مختلف المحطات التي يمر منها النزاع الضريبي المغربي.

- الملف التنفيذي عدد 642ت/96 عبد الله العلمي ضد نفس الجماعة.

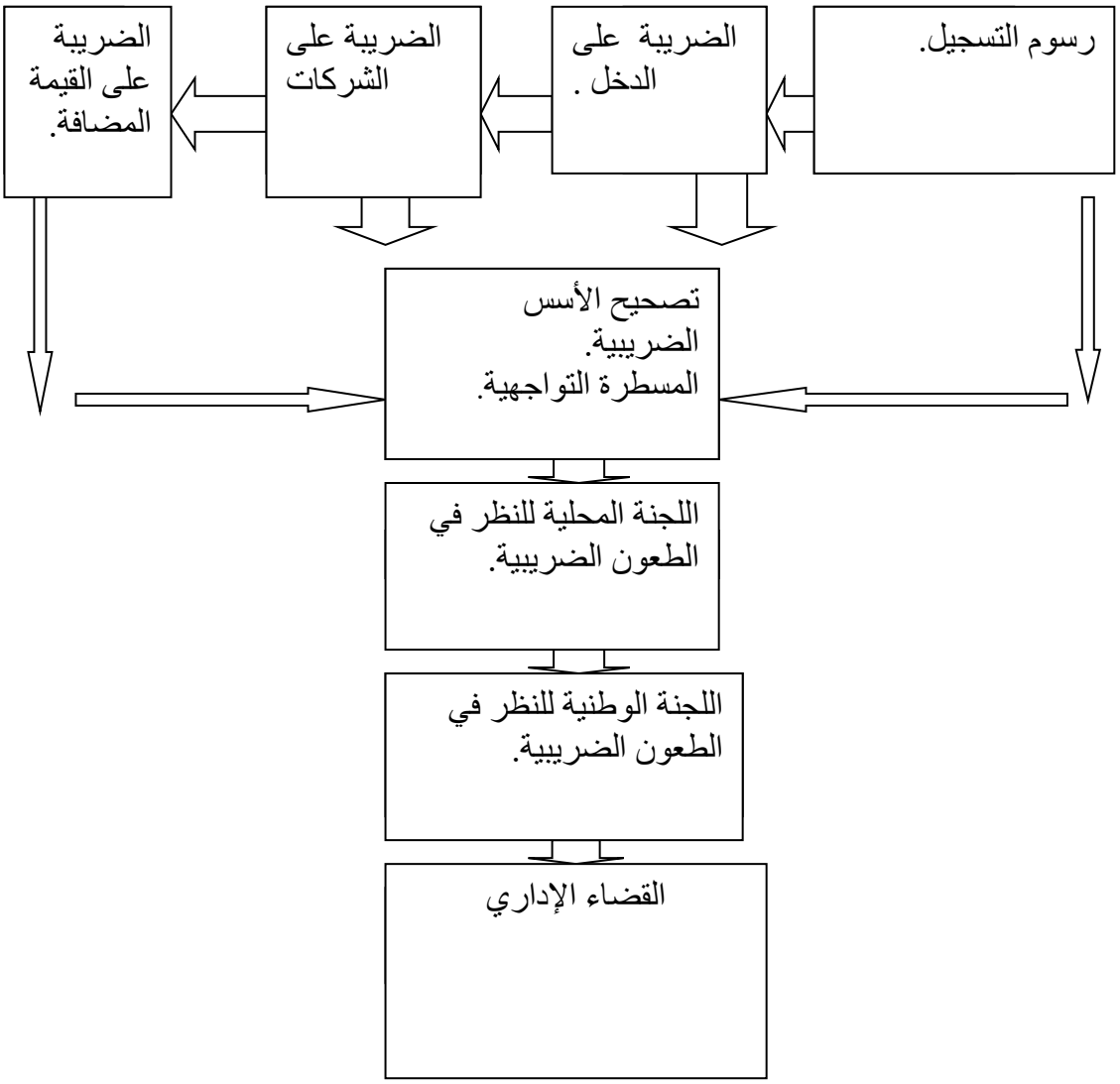
[352] - أمر رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد 99بتاريخ 23أبريل 1997.

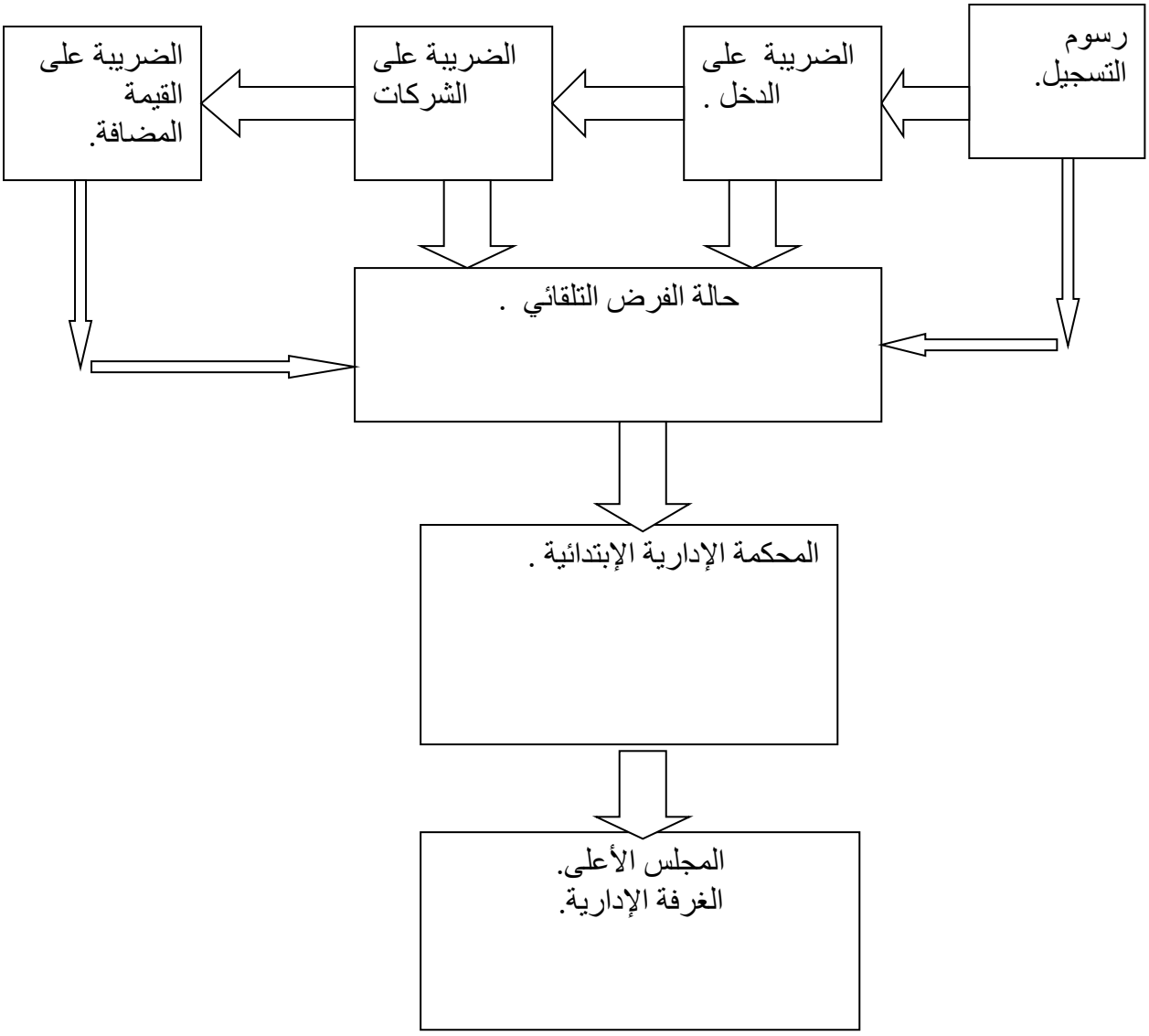
[353] - عبد العزيز لزهري،" الاجتهاد والإبداع القضائي المغربي في مجال تنفيذ الأحكام الإدارية"، الندوة الجهوية الثالثة مراكش 21و22 مارس 2007 احتفاء بالذكرى الخمسين لتأسيس المجلس الأعلى قضايا العقود الإدارية ونزع الملكية للمنفعة العامة وتنفيذ الأحكام من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، ص:358.

1)رسم تخطيطي يبين أ ساس الإشكال في ا لتنفيذ.



2)رسم توضيحي لطرق تسوية المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي المغربي بين حالة الفرض التلقائي و تصحيح الأسس الضريبية.




رسوم التسجيل.
الضريبة على الدخل .
الضريبة على الشركات
الضريبة على القيمة المضافة.
حالة الفرض التلقائي .
المحكمة الإدارية الإبتدائية .
المجلس الأعلى.
الغرفة الإدارية.

خاتمة عامة

إذا كانت المنازعات الجبائية هي المقياس الحقيقي لمصداقية أي نظام ضريبي، فإن وجود أحكام ومقتضيات قانونية تحكم النزاع الضريبي في المغرب،يعتبرأمرا ضروريا، وذلك لحماية حقوق الملزمين من الأخطاء والهفوات التي تحصل سواء أثناء تحديد المادة الضريبية الخاضعة للضريبة واحتسابها أو أثناء تحصيل الضريبة كعدم احترام إجراءات المتابعة المنصوص عليها قانونا.

وإذا كانت المنازعات الجبائية هي تلك الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين الملزم والإدارة الضريبية، فإنه خلال تحليل موضوعنا ثم الوقوف على وسائل تسوية تلك الخلافات سواء إداريا من خلال التعرض لمراحل المنازعة الجبائية في طورها الإداري حيث,ثم التطرق للمطالبات النزاعية والطلبات الاستعطافية، حيث كانت الإدارة الضريبية هي المهيمنة خلال هذه المرحلة ,في حين أن الملزم يجد نفسه ملزما بسلك مسطرة التظلم الإداري والقبول بما تقرر الإدارة الضريبية بالإضافة إلى أن شروط التظلم الإدارية قاسية ومعقدة ولا يمكن الإلمام بها إلا من لدن فئة قليلة من المتمرسين في هذا المجال، الأمر الذي يترتب عنه رفض العديد من الشكايات، بسبب نسيان أو إهمال الملزمين لأحد الشروط المطلوبة مما يفقد هذه المرحلة التوازن الذي يجب أن تتسم به العلاقة بين الأخيرين والإدارة الضريبية.

وبالتالي فإن الأمر أصبح يتطلب أن تكون هذه المرحلة اختيارية وليس إلزامية، خاصة وأنه من المنتظر أن يصبح اختصاص البت في تظلم الملزم من قبل المفتش الذي يعمل على تأسيس الضريبة مما سيجعل منه طرفا وحكما في نفس الوقت وبالتالي ضياع الاستقلالية الضرورية التي يجب أن تتوفر في أي جهاز يوكل له أمر الفض في النزاعات.

بالإضافة إلى الطعون أمام لجان الطعن الضريبي باعتبارها مرحلة أساسية ومهمة للملزم، وبالتالي توفير ضمانات لهذا الأخير على هذا المستوى باعتباره طرفا ضعيفا في العلاقة,سواء على

مستوى الاختصاص, حيث اشترط ضرورة تعليل وتفصيل مقررات اللجان الضريبية، أو فيما يخص تشكيلتها التي يجب أن تضم في عضويتها ممثلا عن الملزمين، وأسند رئاستها لقاض يمكنه الاستعانة بخبراء إذا دعت الضرورة إلى ذلك واشترط لصحة جلساتها ضرورة حضور ممثلي الملزمين فيها ومشاركتهم في اتخاذ المقررات التي تصدر عنها.

كما تم تنصيص المشرع على ضرورة تبليغ الملزم بمقررات هذه اللجن، وعمل على تقريبها منه من خلال اللجان المحلية، كما تم تحديد حد أقصى 24 شهرا بالنسبة لهذه الأخيرة و12 شهرا بالنسبة للجنة الوطنية للفصل في تظلم الملزم.

وهذه الضمانات التي يتمتع بها الملزم أمام لجن الطعن الضريبي تعمل على إحداث نوع من التوازن في هذه المرحلة بين الملزم والإدارة الضريبية.إلا أن هذا لا يخلو من صعوبات مثل:

*طول وبطء الإجراءات، حيث قد يستغرق البحث عدة شهور لا يستطيع الملزم تحملها، فهو يريد حلا سريعا لنزاعه مع الإدارة الضريبية.

* خطورة الآثار المترتبة عن عدم احترام إجبارية التظلم الإداري، حيث ينتج عن تجاهله أو نسيانه حرمان الملزمين من اللجوء إلى القضاء للاستفادة من ضماناته.

*كثرة وتنوع الجهات التي يوجه إليها التظلم (مدير الضرائب، الخازن العام، وزير المالية ومن ينوب عنه...).

وإذا كانت هذه بعض الإرتسامات التي تكشف عن واقع نظامنا الضريبي المغربي في مرحلته الإدارية لتسوية النزاع الضريبي بين طرفيه,فإن التجربة القضائية للمنازعات قد أظهرت أن القضاء يلعب دورا إيجابيا كمحطة حاسمة في النزاع الجبائي وضمان مصداقية نظام المنازعات، فتعرضنا خلال تحليل المرحلة القضائية لتسوية المنازعات الضريبية إلى مختلف الإجراءات المتبعة في رفع الدعوى وطرق البحث وعملية إصدار الأحكام وطرق الطعن فيها, إضافة إلى دور القضاء الاستعجالي في المادة الضريبية خصوصا ما يتعلق بحالة إيقاف القرار الإداري القاضي بالتحصيل، ثم كذلك تعرضنا إلى مسألة تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارية والتي قلنا بأنها من أعقد

الأمور التي تواجه القضاء, بحيث تعتبر نقطة سوداء في تاريخ العمل القضائي بالرغم من مجهوداته وابتكار وسائل قانونية لتنفيذ أحكامه.إلا أنه بالرغم من هذا التعتر اللاحق بالعمل القضائي على هذا المستوى,فإنه تبقى فعالية القضاء حاضرة في المنازعات الضريبية .

وهذا ما حولنا استشفافه من خلال تدريبنا بالمحكمة الإدارية بمكناس، لا سيما على مستوى تحقيق التوازن والتوفيق بين الحفاظ على مداخيل الدولة باعتبارها المحرك الأساسي لتنمية الإقتصاد الوطني وضمان العدالة الضريبية للملزمين من خلال إصدار أحكام تهدف إلى ضبط هذه المعادلة ,هذا إضافة إلى عمل محاكم الإستئناف والمجلس الأعلى هما بدورهما يقومان بتقويم عمل المحاكم الإدارية الإبتدائية وبالتالي تحقيق غاية المشروعية الضريبية.

وفي هذا الإطار فإننا خرجنا بمجموعة من الخلاصات تتعلق بموضوع الدراسة وهي على الشكل الآتي:

1- يجب خلق قنوات لمد جسور التواصل بين الإدارة الضريبية والملزمين خصوصا وأن هؤلاء الأخرين البعض منهم أميين ولا يعرفون كيف يدبرون نزاعاتهم، ولازال يسود اعتقادهم بأنه لا يمكن الاعتراض على قرارات الدولة وبالتالي لا يمكن مقاضاتها وإذا ما تم ذلك فإنه لا محالة سيتم خسران الدعوى أمامها.

2- يجب خلق أطر مؤهلة داخل إدارة الضرائب لمعالجة مشاكل الملزمين، كما أنه يجب تحسين جهاز الإستقبال لدى هذه الإدارات بتوجيه المواطنين وشرح كل مشاكلهم وإعانتهم على حلها.

3- يجب الاعتناء بالمرحلة الإدارية في المنازعة الضريبية، لأن من شأن ذلك تحسين صورة الإدارة، خصوصا حينما يتعلق الأمر بإصلاح خطأ مادي قامت به الإدارة الضريبية أو مجالات استرداد الضريبة، فإنه لا يعقل أن ينتظر الملزم مدة طويلة للحصول على حقه والتردد على الإدارة مرارا.

4- على مستوى اللجان لا بد من تحسيس أعضائها ممثلي الملزمين بأهمية عملها وأهمية دورهم وعدم التغيب وبالتالي تعطيل عملها.

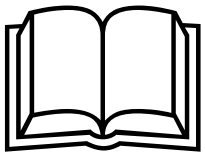
أما على مستوى تنفيذ الأحكام القضائية فإن الإشكال لا زال مطروحا على هذا المستوى بالنسبة للمحاكم المغربية بالرغم من إجتهادها في هذا المجال ولذلك نعطي بعض الاقتراحات حتى يتم حل هذا المشكل أو على الأقل التقليل من الرفض المتزايد للأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة:

1- تقرير المسؤولية الجنائية للموظفين الممتنعين الذين يستعملون صلاحياتهم لإعاقة تنفيذ أحكام القوانين والأنظمة والأحكام القضائية، وبالتالي حث الموظف على احترام ذلك ،وذلك لصيانة المشروعية التي هي عماد دولة الحق والقانون.

2- إدراج بند في ميزانية الوزارات والجماعات المحلية بخصوص تنفيذ الأحكام القضائية.

3- ضرورة اعتماد قاضي للإشراف على تنفيذ الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري لكون أن هذا المجال يعرف بطئا وعوائقا تؤثر سلبا على قوة الأحكام القضائية وتمس بسمعة القضاء. لذا فإنه أصبح من الضروري اعتماد مؤسسة قاضي التنفيذ بالنظر إلى النتائج الإيجابية التي حققتها في البلدان التي اعتمدتها.

ولهذا وفي الأخير وبأقصى قدر ممكن من الكلمات، فإنه يمكن القول بأن نظام المنازعة الجبائية في المغرب هو في تطور مستمر,ولهذا فهو يحاول خلق المزيد من الضمانات للملزمين، الشيء الذي يؤدي أوتماتيكيا إلى تحسين العلاقة بين الملزمين والإدارة الضريبية من خلال مد جسور التواصل بينهما من خلال خلق حوار بناء وفاعل لحل الخلافات النزاعية في منبعها. وهذا سيسفر عن جودة أحسن في الأداء بإعطاء اهتمام للملاحظات والنقاط التي أشرنا إليها أعلاه مع تحديث الإدارة بالوسائل الحديثة لتمكينها من القيام بمهامها على أحسن وجه،أي باعتماد الإدارة الإلكترونية.



لائحة المراجع:BIBLIOGRAPHIE

لائحة المراجع المعتمدة باللغة العربية.

1- الكتب العامة:

- أحمد الصنيهجي،" الوجيز في القانون الإداري المغربي والمقارن"، مطبعة imprizar ، الطبعة الثانية، 1998.
- أمينة جبران البخاري،" القضاء الإداري، دعوى القضاء الشامل"، المنشورات الجامعية المغربية الدار البيضاء لسنة 1994.(دون دار النشر).
- إدريس العلوي العبدلاوي،" الوسيط شرح المسطرة المدنية،الجزء الأول، الطبعة الأولى سنة 1998.(دون دار النشر).
- -الطيب الفصايلي،" الوجيز في القانون القضائي الخاص"، الجزء الأول الطبعة الثانية ، مطبعة النجاح الجديدة،1992.
- -الطيب الفصايلي،" الوجيز في القانون القضائي الخاص"، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة ، مطبعة النجاح الجديدة،1992.
- الداودي المنتصر،" الإشكالات القانونية والواقعية في اختصاص القضاء الإداري"، دار القلم للطباعة والنشر الطبعة الأولى، 2005.
- الشبيهي مشيش،" في القضاء الإداري المغربي"، دراسة عملية، مطبعة فضالة المحمدية1997.
- عبد القادر باينة،" المدخل العام لدراسة القانون الإداري"، دار النشر المغربية. الطبعة الثانية الرباط, 1990.

- -عبد العزيز توفيق،" سلسلة النصوص التشريعية المغربية، قانون الالتزامات والعقود"، مع آخر التعديلات الصادر بشأنه ظهير 1995/8/11،دار الثقافة للنشر،البيضاء، 1999.
- - عبد الحق عقلة،" مدخل لدراسات القانون الإداري وعلم الإدارة"، الجزء الأول، "المبادئ لدارسة الإدارة والعلم الإداريين." طبعة1996.(دون دار النشر).
- - عبد الفتاح السيد،" الوجيز في قانون المرافعات"، بدون دار النشر الطبعة الثانية سنة 1954.
- -عبد الحميد أبوهيف،" المرافعات المدنية والتجارية والنظام القضائي في مصر"، بدون دار النشر. طبعة 1921.
- -عبد الله حداد،" القضاء الإداري المغربي على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية"، مطابع منشورات عكاظ, الرباط،الطبعة1995،П.
- -عبد العزيز حضري،" القانون القضائي الخاص"، دار النشر الجسور 40، الطبعة الأولى. وجدة. 1999.
- -عبد الفتاح السيد،"الوجيز في قانون المرافعات" بدون دار النشر،الطبعة الثانية, 1954.
- - المملكة المغربية. وزارة العدل،" دليل عملي لمدونة الأسرة"، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة الشروح والدلائل العدد1-2004.
- - المملكة المغربية،" وزارة العدل"، دليل المحاكم الإدارية" ،جمعية نشر المعلومات القانونية والقضائية. مطبعة فضالة. المحمدية، العدد 3-.2004.
- - سليمان الطماوي،" القضاء الإداري، قضاء التعويض وطرق الطعن"، القاهرة 1986.(دون دار الطبع).
- - مليكة الصروخ،" القانون الإداري"، دراسة مقارنة, " بدون دار النشر, طبعة، 1992.

- محمد السماحي وموسى عبود،" المختصر في المسطرة المدنية والتنظيم القضائي"، وفق تعديلات سنة 1995 مطبعة الصومعة،الرباط1994.

- مصطفى التراب،" المختص العلمي في القضاء والقانون"، مقالات وأبحاث قانونية، الطبعة الأولى، مطبعة الأمنية، الرباط 2008.

- محمد المرغيني،" المبادئ العامة للقانون الإداري المغربي"، مكتبة الطالب ,الرباط،1984.

- منصور عسو،" المالية العامة"، دون دار النشر, طبعة, 1995.

- محمد المحجوبي،" الغرامة التهديدية وتصفيتها في ضوء اجتهادات المحاكم الإدارية"، دار القلم. الرباط.2002.

- مصطفى الكثيري ،" النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985.

📖-الكتب الخاصة.

-أناس بنصالح الزمراني،" الضريبة على القيمة المضافة في المغرب"، مطبعة المعارف الجديدة. الرباط 1987.

- صباح نعوش،" الضرائب المباشرة في المغرب"، الجزء الأول، شركة التوزيع والنشر الدارس، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1986.

-عبد القادر التعلاتي،" النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار الأحمدية للنشر، الدار البيضاء ،الطبعة الثانية، 2001.

-عبد الغني خالد،"المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع الدار البيضاء،2002.

- عبد الرحمان أبيلا، رحيم الطور،" تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة. (قانون 97/15).مطبعة الأمنية. الرباط 2000.

- عبد الله الهلالي،" موجز التقاضي والاستخلاص في أداءات الدولة بتونس"، دون دار النشر, تونس 1982.

- سفيان أدرويش،" تصحيح الأساس الضريبي"، دار القلم، الرباط،2002.

-محمد مرزاق وعبد الرحمان أبيلا، " المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية ". الطبعة الثانية، مطبعة الأمنية، الرباط1998.

- مدني احميدوش،" الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات"، دون الإشارة إلى دار الطبع. الطبعة الأولى ،2008.

- محمد القرقوري،" وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة والشركات والدخل"، مطبعة الأمنية، الرباط،2002.

- محمد شكيري،" التشريع الضريبي المغربي"،(الجزء الأول). الطبعة الثانية مطبعة الجناح ،الجديدة.الدار البيضاء 1996.

- مصطفى صخري،" المنازعات الجبائية والمالية، نصوصها القانونية"، مكتبة دار الثقافة والنشر والتوزيع. عمان، بدون سنة.

- محمد السماحي،" مسطرة المنازعة في الضريبة"، مطبعة الصومعة، الطبعة الأولى ,الرباط,1997.

- مصطفى الكثيري ،" النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب"، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985.

- زكرياء محمود بيومي،" المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة"، دون الإشارة إلى دار الطبع, القاهرة 1991.

3-الأطروحات و الرسائل

3 -1 الأطروحات.

* أحمد حضراني،" النظام الجبائي المحلي عل ضوء التشريع المغربي والمقارن"، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والإجماعية. الدار البيضاء. المرسم الجامعي 1999- 2000.

* أحمد محمد مليجي موسى،" تحديد نطاق الولاية القضائية والاختصاص القضائي،" أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، كلية الحقوق. جامعة عين شمس. مصر 1979.

* إبراهيم مهم،" المنازعات الجبائية بالمغرب محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الضريبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق. جامعة الحسن ٢٦ عين الشق، الدار البيضاء 2005/ 2006.

* جواد العسري،" علاقة إدارية الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها". أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام (وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة).جامعة محمد الخامس. كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال- الرباط السنة الجامعة 2001/2000.

* حميد النهري بن محمد،" إشكالية التدخل الجبائي في المغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام. جامعة محمد الخامس أكدال- الرباط السنة الجامعية 2001/2000.

* رجاء أحمد محمد خويلة،" الطعن القضائي في منازعات الضريبة على الدخل في فلسطين"، أطروحة لنيل الدكتوراه في المنازعات الضريبة جامعة النجاح الوطنية .نابلس. فلسطين 1425 هـ 2004م .

* عبد الرحيم حزيكر،" إشكاليه تحصيل الضرائب بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق لوحدة البحث والتكوين. المالية العامة. جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق، عين الشق. الدار البيضاء. 2003. 2004.

* عبد الفتاح بلخال،" المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام. شعبة العلوم السياسية.، جامعة الحسن ٢٦ عين الشق ،كلية الحقوق .الدار البيضاء. السنة الجامعية 2000/ 2001.

* فتيحة المعاشي،" وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة"،أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية الحقوق السويسي،أكدال، الرباط،السنة الجامعة2001/2000.

* نجاة العماري،" المنازعات الضريبية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة التكوين والبحث المالية العامة، جامعة الحسن ٢٦ كلية الحقوق ، عين الشق الدار البيضاء بدون سنة.

2- الرسائل

- **أمينة عياد،"** إصلاح النظام الجبائي المحلي"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام . جامعة محمد الخامس كلية الحقوق السويسي . الرباط السنة الجامعية 2007.2008.

- **إبراهيم فتحي،"** طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي. المدرسة الوطنية للإدارة العمومية. الرباط 1991- 1992.

- **البشير وعدى،"** مديرية الضرائب من الإصلاح الجبائي إلى الإصلاح الإداري"، مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام . جامعة محمد الخامس ، كلية الحقوق السويسي. السنة الجامعية نونبر 1991.

- **خالد عبد الله عيد،**" العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المغربي"،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق الرباط، سنة 1972-1973.

- **عبد الرحمان أبيلا،**" المنازعات الجبائية بالمغرب"، دراسة مقارنة . رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص جامعة القاضي عياض، كلية القانون مراكش ، السنة الجامعة 1993. 1994.

- **عبد المنعم بلوق،**" وضعية المكلف في النزاع الضريبي المغربي"، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري. المملكة المغربية وزارة تحديد القطاعات العامة، المدرسة الوطنية للإدارة ،الرباط. السنة الدراسية 2003- 2004.

- **عبد العزيز امبيخرة،**" المنازعات الجبائية المحلية"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات. جامعة المولى إسماعيل كلية الحقوق مكناس، السنة الجامعية 2007-2008.

- **نجب بقالي،**" منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة التكوين والبحث القانوني والإداري والتدبير العمومي جامعة الحسنΠ،كلية الحقوق. المحمدية. البيضاء، السنة الجامعية 2007-2008.

4-المقالات

- **أحمد حضراني،**" تحصيل الجبايات العقارية المحلية"، م.م.إ.م.ت .سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4. 1996.

- **أحمد حضراني،**" قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية" م.م.إ.م.ت عدد مزدوج. 79/78 يناير أبريل 2008 .

- **أحمد حضراني،**" النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن." م.م.إ.ت. سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية الطبعة الأولى. دار النشر المغربية. سويسي . الدار البيضاء العدد 2001/22.

- **أحمد بوعشيق**،"الدليل العلمي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية"ج 3.ط 1.م .م .إ .م.ت،ع2004،16.

- **أحمد الصايغ**،" إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية بالمغرب"، دراسة تطبيقية، مواضيع الساعة. م م إ ت. العدد 62 سنة 2009.

- **جعفر حسون**،" الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية" منشورات م.م.إ.م.ت .سلسلة مواضيع الساعة. العدد4. 1996.

- **حسن العفوي**،" المنازعات الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل" م.م.إ.ت .العدد 70 شتنبر أكتوبر 2006.

- **حسن صحيب**،" القضاء الإداري المغربي"، م م إ م ت، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد80. 2008.

- **سمير أحيذار**،" دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية"، المجلة المغربية للمنازعات القانونية .عدد5-2007/6.

- **عبد الله حداد**،" التظلم الإداري لماذا؟ وكيف؟ ".منشورات م.م.إ.م.ت (سلسلة مواضيع الساعة) .عدد 9-1999.

- **عبد العزيز يعقوبي**،"الإجراءات الإدارية لربط الضريبة ومسطرة الطعن فيها قضائيا." م.م.إ.م.ت .عدد 9/ 1996.

-**عبد المعطي القدوري**،"الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية"،م .م.إ.م.ت.عدد19ابريل يونيو.الرباط 1997.

- **عزيز بودالي**،" أهم محاور مدونة تحصيل الديون العمومية الصادرة في 2000/5/3(قانون 15-97)"، م م إ م ت عدد 50 ماي يونيو 2003.

– **فريدة بنته،**" المنازعات الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية" المجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج.5-2007/6

– **مصطفى التراب،**" القواعد الإجرائية أمام محاكم الاستئناف الإدارية." مجلة المحاكم الإدارية ،مجلة متخصصة ، العدد الثالث. ماي 2008.

– **محمد قصري،**" قراءة في المدونة الجديدة لتحصيل الديون العمومية" م.م.إ.م.ت. سلسلة مواضيع الساعة عدد31/ 2001.

– **محمد شكيري،**" القانون الضريبي المغربي." دراسة تحليلية ونقدية منشورات م.م.إ.م.ت سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية. العدد 49. طبعة 2004.

– **محمد أنتك،**" المنازعات الضريبية." مجلة المحاكم المغربية العدد81.مارس أبريل 2000.

– **محمد الأعرج،**" القانون الإداري المغربي"، الجزء الثاني. م م إ م ت، مواضيع الساعة، العدد61 مكرر2009.

– **محمد النجاري،**" نظرات في بعض جوانب مسطرة المنازعة في الوعاء الضريبي"، م م إ م ت عدد18 يناير- مارس 1997.

- **محمد النجاري،**" طلبات تنفيذ مسطرة استخلاص الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة"، مجلة المعيار العدد الثامن والعشرون نونبر 2002.

– **مليكة الصروخ،**" مدى مراقبة القضاء على السلطة المقيدة والسلطة التقديرية للإدارة"، مجلة القانون والاقتصاد العدد3،سنة1987.

5- المجلات

- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد14-15-1996 حكم عدد 9 /1996 ص:219.

- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد31 مارس أبريل 2000، حكم عدد 1026 - 7/6/ 2000عدد1999/4/696. وزير المالية ضد القضاوي ميمون ص:149.

- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 40 شتنبر أكتوبر 1999 . حكم إدارية وجدة عدد127/ 2000 بتاريخ2000/6/7.ص:168.

- النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى مطبعة الأمنية للرباط. العدد 9./2001 قرار الغرفة الإدارية عدد 1026. ملف عدد 99/696 بتاريخ 2000/7/9.ص:211.

- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 52نونبر- دجنبر 2000. حكم عدد 2000/126 بتاريخ 2000/06/07، وزير الملية ضد شركة صوريهما.ص:213.

- مجلة القضاء والقانون عدد 129 سنة 1979 قرار رقم 28/340 يوليوز 1978 . ملف عدد 57823.ص:136.

6-الندوات والأيام الدراسية

- **المصطفى معمر**،" مظاهر حماية الحقوق المالية للملزمين في مسطرة تأسيس وتحصيل الديون الجبائية"، يوم دارسي حول موضوع حقوق الإنسان بين العالمية والمحلية بمناسبة تخليد الذكرى الستين لصدور الإعلان العالمي بحقوق الإنسان بكلية الحقوق مكناس. الخميس 25 دجنبر 2008.00.

- **عبد العزيز لزهري**،" الاجتهاد والإبداع القضائي المغربي في مجال تنفيذ الأحكام الإدارية"، الندوة الجهوية الثالثة مراكش 21-22 مارس 2007 احتفاء بالذكرى الخمسين لتأسيس المجلس الأعلى،" قضايا العقود الإدارية ونزع الملكية للمنفعة العامة وتنفيذ الأحكام من خلال اجتهادات المجلس الأعلى".

عبد القادر التيعلاتي ،" الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء"، قدمت في اليوم الدراسي حول القضاء الإداري و حماية النشاط الإقتصادي الذي نظمته مجموعة البحث و

الدراسات حول القانون و المجتمع بكلية الشريعة بأكادير بتعاون مع غرفة التجارة و الصناعة للمدينة يوم 17 مارس 1996،وتم نشرها في كتاب "ندوة القضاء الإداري و حماية النشاط الاقتصادي" ضمن منشورات كلية الشريعة بأكادير سلسلة ندوات محاضرات . مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 1998، ص:97.

- **محمد آيت المكي،**" تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة بين تحمس المحاكم الإدارية وتردد المجلس الأعلى"، نص المداخلة التي شارك بها المؤلف في الندوة الوطنية حول:" المحاكم الإدارية بالمغرب: حصيلة وآفاق"، المنظمة من طرف شعبة القانون العام بكلية الحقوق بطنجة يومي 5و6 مارس 2004. المجلة المغربية للمنازعات القانونية، العدد 2004/2.

7-الظهائر والقوانين والمراسيم والقرارات.

- قانون رقم 08. 40 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 147. 08. 1 صادر في 2 محرم 1430 (30 دجنبر2008). المتعلق بمالية سنة 2009.

- قانون المالية رقم 08. 04. للسنة المالية 2009. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 08.147. 1 بتاريخ 30 دجنبر 2008.

- الظهير الشريف رقم 195. 07. 1 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نونبر 2007) بتنفيذ القانون 06. 47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

- قانون المالية رقم 06- 43 سنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 232 . 06. 1 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427(31 دجنبر 2006).المحدث للمدونة العامة للضرائب.

- الظهير الشرف رقم 07. 06. 1/ 14 فبراير 2006. رقم 03- 80 المؤسس لمحاكم الاستئناف الإدارية ج ر. عدد 2/5400 مارس 2006 .

- قانون 97. 15 ج ر عدد 4800 بتاريخ 1/ 6/ 2006 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية والضرائب.

- المساطر الجبائية الجديدة المحدث بقانون المالية لسنة 2005، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5278 بتاريخ 30 دجنبر 2004،ص:4162.

- ظهير شريف رقم 202- 02- 1 صادر في 12 جمادى الأولى 1423 (23 يونيو 2002) بتنفيذ القانون 01. 03 المتعلق بإلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل قراراتها الإدارية السلبية.

- قانون 15/97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 175. 00. 1 الصادر في 3 ماي 2000.

- قرار لوزير الاقتصاد والمالية رقم 98/ 1251 صادر في 11 من محرم

1419 الموافق لـ 18 ماي 1998 ج ر عدد 4596/ 18 نونبر 1998.

- قانون مالية 1987- 1988. الصادر بظهير رقم 153/ 97 بتاريخ 30 يونيو 1997 ج ر عدد 4495.

- قانون مالية سنة 1996- 1997 ج ر عدد 4391 بتاريخ فاتح يوليوز 1996.

- ظهير شريف رقم 157. 96. 1 المؤرخ ب23 من جمادى الأولى 1417 (7 أكتوبر 1996) المتعلق بدستور المملكة.

- مرسوم الوزير الأول بتاريخ 1996 يحدد فيه رؤساء اللجان، نشر بالجريدة الرسمية. عدد 4435 بتاريخ 2 دجنبر 1996.

- ظهيررقم239. 86. 1. 31 دجنبر 1986 المتعلق بالضريبة على الشركات(قانون86-24).

- مرسوم 8 جمادى الأولى 1408 الموافق لـ 30 دجنبر 1987. المتعلق بإحداث لجنة محلية لتقدير الضريبة.

- الظهير الشريف رقم 187. 89. 1 الصادر بتاريخ 21 نونبر 1989 القاضي بتنفيذ القانون رقم 89- 30 الموافق لـ 29 ربيع الأول 1410 الذي يحدد الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية وهيأتها. ج ر عدد4023

- قانون 89- 17 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 116. 89. 1 صادر في 21 من ربيع الأول 1410 (21 نونبر 1989) المتعلق بالضريبة العامة على الدخل.

- القانون 90. 41. المحدث للمحاكم الإدارية. الصادر بشأنه الظهير الشريف رقم 225 .91.1 صادر في 22من ربيع الأول 1414(10شتنبر 1993).ج.رعدد4227.

- قانون 85- 30 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 347. 85. 1 صادر بتاريخ في 7 من ربيع الأول 1410 (20 دجنبر 1985).المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

- ظهير شريف رقم 38-83 صادر بتاريخ21 رجب 23/1404 أبريل 1984 بتنفيذ القانون المتعلق يوضع الإصلاح الضريبي (جريدة رسمية عدد 3731بتاريخ ماي 1984).

- قانون مالية 1980 جريدة رسمية عدد 3504 مكرر، بتاريخ 1979/12/31.

- القانون رقم 447. 74. 1. بمثابة المسطرة المدنية المصادق عليه بالظهير الشريف الصادر بتاريخ 11 رمضان 1394(28 شتنبر1974).

- قانون مالية 1978 جريدة رسمية عدد 3400 مكرر، بتاريخ 1977/12/31.

- ظهير 12/30/ 1961 ج ر عدد2566 المتعلق بالضريبة على المنتوجات والضريبية على الخدمات.

- القانون الصادر في 10 يناير 1908 المتعلق بالضريبة الحضرية.

8- الدوريات والمناشير

- الدورية رقم 704 المتعلقة بمقتضيات قانون مالية لسنة 1997/ 98.

-الدورية التفسيرية رقم 305 المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة الصادرة

بتاريخ 24/ 03/ 1986

- دورية رقم 06857 / 8 بتاريخ 15 أكتوبر 1963 المتعلق بالضريبة الحضرية.

- منشور الوزير الأول رقم 503/ د بتاريخ فاتح جمادى الأولى 1402 الموافق لـ 26 فبراير 1982. المتعلق بأعضاء اللجنة الوطنية.

- منشور الوزير الأول ، رقم 187/ د المؤرخ في 13 رمضان 1935 الموافق لـ 20 شتنبر 1975.

9-العناوين الإلكترونية

- **محمود الطناجي،**" المقومات الموضوعية والشكلية للسند التنفيذي"، شبكة المحامين العرب، المكتبة القانونية.(www.altreatiés.com) .اطلع عليه بتاريخ 2009/10/25.

محمد قصري،" تنفيذ الأحكام الإدارية"، الغرامة التهديدية "الحجز "، على شبكة الأرنترنيت.Google " إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية"، ثم الإطلاع عليه بتاريخ 2009/11/11.

***Les ouvrages en français*:**

1-Les ouvrages généraux:

- **-Anas Bensalh Zamrani**, ″ les finances de l'état au Maroc." tome 2 " l'entreprise face au fisc .l'harmatten 2001.
- - **Aime Charles Marc Rochedy,** "Aide mémoire droit fiscal. Economie et gestion". Sirey édition d'alloz- Sirey PARIS .1992.
- - **Chpus J**," droit du contentieux administratif", 5éme édition. Montchrestien, 1995.
- - **Charles Desbasch**," contentieux administratif", édition Dalloz, PARIS, 1995.
- -D.Cyril .F.Olivier –M.LA TOURERIE –B PLAGNET" les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. "Sirey 2éme édition PARIS. 1991.
- **-EL Moustafa chrafedine** ," les droit d'enregistrement au Maroc, Casablanca ; ed, Afrique orient, 2005.
- - **Guy Willy** ," la jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, librairie générale de droit et de jurisprudence (L.G.D.),1998.
- **-Loukas Thé Ocharopoulos**, ″ la juridiction fiscale. hellénique in le juge fiscal ."ouvrage collectif rédigé une

équipe d'universitaire sous la direction de rabat hertzeg .coll.finances publiques mai 1988.

- -**Michel Rousset**, " contentions administratif". Edition. La porte, RABAT 1994.
- -P M.GAUDMI,″ finances publiques,″ emprunt et impôt″ . Ed. Monych restien damat Paris. 1981.
- - **Rousset et Garagnon**," le droit administratif Marocain", 3éd . rabat. 1979.

2-Les ouvrages spécieux:

- **-Abdelhamid Elgadi**, "traite droit fiscal Marocain″. imprimerie dar nachr almararif aljadida, rabat 1992.
- **-Abdellah Boudahrain,″** le contentieux fiscal"édition édmar .1984.
- - **A.NEURRISSE**," Histoire de l'impôt"P U F, collection « que- s'ais- je ?»,N=° 651/1975.
- – **Emmanuel Disle/Jaque Soref.manuel C applications**, " droit fiscal" dumod PARIS 2004/2005.
- **-J .Jounnet**," l'évolution de la fiscalité marocain depuis l'instauration du protectorat. "tome 2 livre 1953 .

- -**Mohamed Qarqori**," la TVA marocain . assiette et contentieux" , 2éme édition la première parue en 1999imprimerie omnia Rabat.
- - **Pujot(J**)," L'application du droit privé en matière fiscale". L.G.D.J,1987.
- -**Philipe Augé**," droit fiscal général",éd éllipes, sa, 2002.
- .-**Rachid lazrak** ," fiscalité des entre prises le contrôle et le contention de l'impoli au Maroc." Edition la porte.1éme édition CASABLANCA 2007.
- -**Roland Tourel**, "contentieux fiscal, les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence " .maxima .paris .1996
- - **Trotobas Touis**," Marie Cotteret." Droit fiscaL"l7éme édition(c) précis dallez 1992.
- -**Thiery Lambert**, "contrôle fiscale économica " .1988.

3 - mémoires:

- **Ahmed Baba** :" le contention fiscale." mémoire pour l'obtention du diplôme de D.E.S. de l'Inivérsité Mohamed٧. souissi, faculté de droit.Rabat Année iniversitaie, 2008/2009.

- **Djimoudal Narangue Ngarita**,"les réformes fiscale au Maroc" mémoire pour l'obtention du diplôme d'études supérieure en droit public. Université Mohamed٧. Fiscalité des sciences juridique économique et sociale. De rabat, décembre.1989.

-**Mohamed charkaoui** ," le contentions fiscal au Maroc" ,université Mohamed٧**.** D.E.S droit public agdal, rabat, **1982.**

- **Mohamed Mahdun** :" L'audit fiscal au Maroc cas des impôts directs." Mémoire pour l'obtention du diplôme du cycle supérieur de l'ENA ,école nationale d'administration , rabat décembre 1995.

4- les articles

- **yahya zahiri**:" le règlement des litiges fiscaux par l'administration" R.E.J.E.S faculté droit oujido.numéro spécial. Colloque 6.7 avril1995.

- **yahya aissaoui**." Les recours devant les commissions fiscales." Revue marocaine des contentieux. N°= 5/6/2007.

5-Les sites webe

- **le contentieux fiscal**," http://www.alsabah.com/papes. php? source= Akbar§/F.interpages ID= 38860-.visite de 04/04/2009.
- **le contentieux fiscal**," finance. gov.ma/et/ impôts. gov.ma. chapitre Π. visite de 22/06/2009.
- **Le contention, finance**. gov.ma. ét./ importe. gov. ma. chapitre 2 visite de 20/4/2007.

فهرس البحث

- قائمة فك الرموز 1
- مقدمةعامة..... 3
- تعريف النزاع الضريبي..... 6
- خصوصية المنازعة الجبائية بالمغرب..... 8
- أهمية الموضوع..... 8
- منهجية البحث..... 10
- إشكالية البحث..... 11
- خطة البحث..... 12

-الفصل الأول:المرحلة ما قبل

القضائية لتسوية المنازعات الضريبية..... 13

- المبحث الأول:الطعون أمام الإدارة الضريبية..... 16
- المطلب الأول:الطعن النزاعي..... 18
- الفقرة الأولى: شروط المطالبة النزاعية. 20
- **أولا:**محل وشكل المطالبة..... 20
أ-محل المطالبة النزاعية..... 20
ب- شكل المطالبة النزاعية 23
- **ثانيا:** تقديم المطالبة وآجالها..... 25
أ – تقديم المطالبة النزاعية..... 25
ب – آجال المطالبة النزاعية 28
- الفقرة الثانية: البت في المطالبة..... 32

- **أولا:** مرحلة البث والتحقيق.....32

- ثانيا:ملاحظة المقاصة وإمكانية إجرائها.....36

- **ثالثا:** اتخاذ القرار.....39

- المطلب الثاني: الطعون الاستعطافية.....44

- الفقرة الأولى: الطعون الإستعطافية:أنواعها وشروطها.....45

- **أولا:** أنواع الطعون الاستعطافية.....45

أ- الطعن الاستعطافي المقدم من قبل الملزم **45**

ب-الطعن المقدم من قبل ا لقابض.....47.

ثانيا:شروط الطعون الاستعطافية.....48

- الفقرة الثانية: المسطرة في الطعون الاستعطافية.....49

- **أولا:** مضمون التظلم الاستعطافي وآجاله.....50

أ-مضمون الطعن الاستعطافي 50

ب-أجل الطعن الاستعطافي 51

- **ثانيا:** مرحلة التحقيق وإصدار القرار.....52

أ- مرحلة التحقيق.....52

ب-إصدار القرار..... 53

- **المبحث الثاني:**الطعون أمام اللجان الضريبية.....59

- المطلب الأول:الطعون أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة.....61

- الفقرة الأولى: تشكيل واختصاص اللجنة المحلية.....62

- أولا:تشكيل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....63

أ- رئيس اللجنة المحلية.....63

ب- ممثل عامل الإقليم أو العمالة الموجود بدائرة

نفوذه مقر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....65

ج- رئيس المصلحة المحلية لربط

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....65

د- ممثل الخاضعين للضريبة على أن يكون من الفئة المهنية الأكثر

تمثيلا للنشاط الذي يزاوله المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا..... 66

ثانيا:اختصاص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة 67

أ- الإختصاص النوعي للجن المحلية.....68

ب- الاختصاص المحلي للجان الضريبية.....73

-الفقرة الثانية: المسطرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....75

- **أولا:**شروط اللجوء إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....75

أ: شرط الأجل.....76

ب- شرط الكتابة.....77

- **ثانيا:** جلسات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....79

أ- استدعاء الأطراف وشروط صحة اجتماعات اللجنة.....79

ب-إصدار مقررات اللجنة وتبليغها..... 81

- المطلب الثاني:الطعون أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبية.....85

- الفقرة الأولى: تركيبة اللجنة الوطنية واتساع اختصاصاتها.....86

أولا: تركيبة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.....87

أ- رئيس اللجنة الوطنية. 87

ب- القضاة كعنصر ثان في تكوين اللجنة الوطنية.....88

ج- الأعضاء الموظفون.....88

د- ممثلي الملزمين.....89

ثانيا: اختصاصات اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.....90

أ- اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية

كلجنة استئنائية.....90

ب- اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون

الضريبية ابتدائيا واستئنافيا.....92

- الفقرة الثانية:المسطرة أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.....94

- **أولا: تحريك مسطرة الطعن أمام اللجنة الوطنية**.....94

أ- أجل الطعن. 95

ب-عريضة الطعن.....**95**

- **ثانيا: سير عملة اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة**.....96

أ- التبليغ.....96

ب- انعقاد الجلسة.....98

د- مقررات اللجنة الفرعية.....100

- **الفصل الثاني:المرحلة القضائية لتسوية المنازعات الضريبية.....105**

- **المبحث الأول:** المسار الإجرائي للدعوى الضريبية.....108.

- المطلب الأول: أنواع الدعوى الضريبية.....109

- الفقرة الأولى: دعوى القضاء الشامل.....110

- الفقرة الثانية: دعوى قضاء الإلغاء.....113

- الفقرة الثالثة: الدعوى الاستعجالية.....117

- المطلب الثاني: أطراف الدعوى وإجراءاتها.....127

- الفقرة الأولى: أطراف الدعوى الضريبية.....127

أولا: الشروط المتعلقة بالملزم.....128

ثانيا:ا لشروط المتعلقة بالإدارة الضريبية.....131

- الفقرة الثانية: الإجراءات المسطرية للدعوى الضريبية.....137

- **أولا:** آجال الطعن وعريضة الدعوى.....137

أ- آجال تقديم ا لطعن أمام القضاء.....137

ب- عريضة الدعوى.....139

- **ثانيا:**الإثبات والتحقيق في الدعوى الضريبية.....142

أ- الإثبات في النزاع الضريبي.....142

ب- التحقيق في ا لنزاع الضريبي.....145

- **ثالثا:** إجراءات صدور الحكم.....146

- الفقرة الثالثة: طرق الطعن.....148

- **أولا:** طرق الطعن العادية.....148

أ- الطعن بالاستئناف.....148

ب- الطعن بالتعرض.....149

- **ثانيا:** طرق الطعن غير العادية.....150

أ- تعرض غير الخارج عن الخصومة.....150

ب-التماس إعادة النظر.....151

ج- الطعن بالنقض.....152

المبحث الثاني: القضاء الإستعجالي وتنفيذ الأحكام القضائية.....153

- المطلب الأول:القضاء الاستعجالي في المادة الضريبية.....154

- الفقرة الأولى:الجهة المختصة بالبت

في إيقاف تنفيذ الدين العمومي.....156

- الفقرة الثانية:أطراف دعوى إيقاف تنفيذ القرار.....158

أولا: الأشخاص المؤهلون لإقامة الدعوى.....158

ثانيا: الخزينة العامة كمدعى عليها.....159

- الفقرة الثالثة:شروط إيقاف تنفيذ القرار.....161

أولا: الشروط ا لخاصة.....161

ثانيا: ا لشروط العامة.....163

أ- شرط الإستعجال.....163

ب- شرط الجدية.....164

المطلب الثاني: تنفيذ الأحكام القضائية.....165

- الفقرة الأولى:الأحكام القضائية القابلة للتنفيذ.....168

- **أولا:**التمييزبين حجية وقوة الشئ المقضي به.....168

- **ثانيا:**الأحكام القضائية الحائزة لقوة الشئ المقضي به.....170

- الفقرة الثانية:وسائل حمل الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية.....172

- **أولا:**الصيغة التنفيذية والإنابة القضائية.....172

أ- الصيغة التنفيذية.....173

ب- الإنابة القضائية.....175

- **ثانيا:** وسيلتي الغرامة التهديدية والحجز لدى الغير.....176

أ- الغرامة التهديدية.....176

ب- الحجز كوسيلة لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة 182

- خاتمة عامة.....187

المراجع.....191

- الملاحق.....210

ملحق خاص بالأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بمكناس