

تقرير

عن أفعال ندوة علمية حول موضوع :

دور القضاء الإداري في المادة

الضريبية

المنعقدة بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية
مراكش

يومي 27 و 28 أبريل 2018

إعداد طلبة ماستر المالية العامة والضرائب

الفوج الأول

كلية الحقوق الحمديّة

المحتوى

- تقرير عن مداخلة الاستاذ عبد اللطيف العطروز حول موضوع Le rescrit fiscal au Maroc : enjeux et modalités
- و تقرير عن مداخلة الأستاذ جيلالي شبيه حول موضوع Le contentieux fiscal
- " اعداد سفيان مزان : طالب باحث بسلك الماستر تخصص المالية العامة والضرائب "
- تقرير عن مداخلة الاستاذ هشام المراكشي حول موضوع الصورية في القانون الضريبي
- و تقرير عن مداخلة الأستاذة نجاة العماري حول موضوع الإثبات في المادة الضريبية
- " اعداد عائشة ركيب : طالبة باحثة بسلك الماستر تخصص المالية العام والضرائب "
- تقرير عن مداخلة الاستاذ الباحث عبد اللطيف الهلالي حول موضوع القرار الجبائي بين سؤال المشروعية و تعدد رهانات السياسة الجبائية
- و تقرير عن مداخلة الباحث عصام القرني حول موضوع تدبير الادارة الضريبية للمنازعات الجبائية و اشكالية ضمان التوازن بين حقوق الملزمين و حماية المال العام
- " اعداد اسماعيل حلاوة طالب باحث بسلك الماستر تخصص المالية العامة والضرائب "
- تقرير عن مداخلة الأستاذة السعدية بواريت حول موضوع الاستنزال الضريبي و اشكالاته
- و تقرير عن مداخلة الأستاذ عبد النبي اضريف و الأستاذ مكايي نصير حول موضوع بعض الجوانب من إشكالات القانون و الاجتهاد القضائي في المادة الضريبية
- " اعداد أميمة مرزاق طالبة باحثة بسلك الماستر تخصص المالية العامة والضرائب "
- تقرير عن مداخلة حياة حجي (متصرفة بالمديرية العامة للضرائب) حول موضوع الخبرة في المجال الضريبي
- و تقرير عن مداخلة أحمد بلا (قاض بالمحكمة الإدارية) حول موضوع قيمة الاستثمارات في إطار الضريبة على الأرباح العقارية

" اعداد نجوى مداد طالبة باحثة بسلك الماستر تخصص المالية العامة و الضرائب "

• تقرير عن مداخلة الأستاذ نجيب جيري حول موضوع القضاء الإداري المغربي و غموض الاختصاص الاستعجالي في المادة الضريبية

و تقرير عن مداخلة سفيان صابر (متصرف بوزارة الصحة) حول موضوع الشفعة في المجال الضريبي

" اعداد زينب البركيبي طالبة باحثة بسلك الماستر تخصص المالية العامة و الضرائب "

• تقرير عن مداخلة الاستاذ عمر السكتاني حول موضوع حدود اعمال مبدأ التواجهية كالية لتحقيق الامن القانوني في المادة الضريبية

و تقرير عن مداخلة خليل بنمزال (إطار في الخزينة العامة للملكة) حول موضوع مسؤولية المحاسب عن تقادم تحصيل الديون الضريبية على ضوء توجه القضاء الإداري و قضاء المجلس الأعلى للحسابات

" اعداد عبد المغيث مديح طالب باحث بسلك الماستر تخصص المالية العامة و الضرائب "

• تقرير عن مداخلة الاستاذ جواد لعسري حول موضوع دور القضاء الدستوري في حماية الخاضع للضريبة

" اعداد عبد المنعم مجد طالب باحث بسلك الماستر تخصص المالية العامة و الضرائب "

• تقرير عن مداخلة الأستاذ حسن صحيب حول موضوع دعوى ايقاف التنفيذ في المنازعة الضريبية

و تقرير عن مداخلة المهدي خرجوج (إطار بالخزينة العامة للمملكة) حول موضوع اشكالية الاشعار بدون صائر على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية

" اعداد يوسف بوزيدي طالب باحث بسلك الماستر تخصص المالية العامة و الضرائب "

• تقرير عن مداخلة بهيجة مشكور (مفتشة اقليمية رئيسة بالخزينة الجهوية بمراكش) حول موضوع مسطرة الاشعار لغير الحائز كالية للتحصيل الجبري

و تقرير عن مداخلة الاستاذ محمد صدوقي حول موضوع La pratique de l'avis a tiers détenteur étendue et limite

" اعداد اميمة السباعي طالبة باحثة بسلك الماستر تخصص المالية العامة و الضرائب "

تقديم :

تشكل الضرائب والرسوم التي في حكمها أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات المحلية، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية، وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد.

وقد عهد المشرع لإدارة الضرائب والخزينة العامة، أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحمايةهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية.

ويستمد الإلزام الضريبي مصدره من مضمون الدستور كقانون أسمى، حيث نص الدستور المغربي المعدل سنة 2011 في المادة 39 بأن " على الجميع أن يتحمل كل قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في الدستور. "

و يقوم النظام الضريبي بالمغرب على الثلاثية الجبائية المعروفة لدى أغلب الدول، في إطار عولمة الأنظمة الضريبية أي إخضاع الشركات لضريبة خاصة، والأشخاص الذاتيين وشركات الأشخاص لضريبة عامة على الدخل بالنسبة لمجموع دخولهم، ثم ضريبة عامة على الإنفاق وبعض الضرائب النوعية كالضريبة المهنية أو الحضرية إلى جانب النظام الجبائي المحلي.

غير أن الإدارة الضريبية التي منحها المشرع عدة صلاحيات تتعلق بتأسيس الوعاء الضريبي، قد تخل ببعض الضمانات القانونية المخولة للملزمين من مثل : التبليغ بفرض الضريبة، احترام الإجراءات المسطرية المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي لها، الإعفاءات الجبائية... مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين الإدارة والملزم.

والنزاع الضريبي في مفهومه الضيق، كخلاف بين طرفين، هما الإدارة والملزم، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم.

وفي مفهوم أوسع يعرف النزاع الجبائي بأنه "مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملزم".
وينحصر النزاع الجبائي في صنفين هامين هما المنازعات في الوعاء والمنازعات في التحصيل.

وفي هذا الإطار نظمت جامعة القاضي عياض وكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش ومجموعة الدراسات والأبحاث في الإدارة والقانون وماستر القانون الإداري وعلم الإدارة بشراكة مع المرصد الدولي للأبحاث الجنائية والحكمة الأمنية والمركز الدوري للدراسات والبحث العلمي المتعددي التخصصات والمجلس الجماعي لمدينة مراكش ندوة علمية حول موضوع "دور القضاء الإداري في المادة الضريبية" يومي 27 و28 أبريل 2018.

سياق الندوة :

يكتسي موضوع المنازعات الضريبية أهمية بالغة داخل منظومة القضاء الإداري، حيث يجد سنده في المادة 8 من القانون 41.90 التي تحدد الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بالمغرب و تبرز أهمية هذا الأمر من خلال اعتبار النظام الضريبي العمود الفقري للتنظيم المالي للدولة .

فالمنازعات المثارة في المادة الضريبية، لا يختلف الدارسون والممارسون في الحقل القانوني والقضائي، أنها تعرف مجموعة من الاشكاليات منها ما عمل القضاء الإداري على وضع مبادئ عامة بشأن حلها أو تم تكريسها بموجب نصوص قانونية في المدونة العامة للضرائب، ومنها التي ما زال توجه محكمة النقض متذبذبا بشأنها، ومنها التي عاكس فيها المشرع توجه محكمة النقض .

عموما تنحصر مختلف هذه الاشكاليات في ثلاث محددات يمكن أن نصلح على تسميتها بالمثلث الضريبي :

المحدد الأول : هو الملزم بالضريبة أو الخاضع للضريبة والذي يفترض فيه أن يكون متحلياً بثقافة جبائية مؤمنا بضرورة مساهمته في تغطية نفقات الدولة وفي تمويل الخزينة، مبتعدا عن كل ما من شأنه أن يكرس للتهرب أو التملص الضريبي، وحقيقة الأمر أن الخاضع للضريبة يبقى العنصر الأساس في المعادلة الجبائية لذلك نحاول من خلال هذه الندوة العمل على بلورة طرق لمصالحة الملزم بالإدارة الضريبية، وفي نفس الوقت توضيح الحقوق والضمانات المكفولة له قانونا وقضاء، الشيء الذي سيعمل على تشبع المواطن بثقافة التقاضي أمام المحاكم المختصة .

المحدد الثاني: يتمثل في الإدارة الضريبية والتي لها من الإمكانيات ما يجعلها في موقع قوة بدون منازع و ذلك بفضل الموارد البشرية المؤهلة والتي تعمل على الدفاع على حق الإدارة من خلال النصوص القانونية المؤطرة للمجال الجبائي .

أضف إلى ذلك العلاقات التي تقيمها الإدارة الضريبية مع مجموعة من المؤسسات الأخرى التي تعمل على تسهيل عمل الإدارة الضريبية، وتجدر الإشارة أيضا للإستراتيجية التي تبنتها الإدارة الضريبية ابتداء من 2010 إلى 2017 والمتمثلة في تعميم مفهوم الإدارة الضريبية الرقمية، والتي ستعمل بحق على إدخال آليات تساهم في محاربة مجموعة من الممارسات التي تعرقل عمل الإدارة الضريبية، لذلك كان لزاما العمل على توضيح أهداف رقمنة الإدارة الضريبية، وآليات وسبل الاشتغال الجديدة أضف لذلك أن هذا التوجه يثير منازعات وجب التطرق إليها .

المحدد الثالث : يظهر في النصوص الضريبية التي تعرف نوعا من التعدد من جهة وتخضع لتعديلات بموجب قوانين المالية السنوية من جهة ثانية، ولا شك أنها تتأثر إشكالات عميقة لدى موظفي إدارة الضرائب أو بالنسبة للقضاة. ويظهر هذا من خلال طرق تفسير النصوص الضريبية والاستعانة بالقواعد العامة، وهذا الأمر يختلف تارة، ويتوافق تارة أخرى، بين الإدارة الضريبية والقضاء الإداري .

وبالتالي، من خلال تحديد العناصر المتدخلة في العملية الضريبية، يتضح لنا أن العلاقة التي تربط بين الملزم و الإدارة الضريبية هي علاقة غير متكافئة، لذلك كان لزاما البحث في المؤسسة الضامنة للتوازن بين هذين الطرفين وهي مؤسسة القضاء الإداري .فالقاضي الإداري يتوخى من خلالها العمل على حراسة المشروعية في أعمال الإدارة أولا، والعمل من ناحية ثانية على الموازنة بين حفظ حقوق وحرقات والضمانات الموكولة للمواطنين، ثم حفظ حق الخزينة وحماية المال العام، وذلك من خلال تحديد الأساس الضريبي، تعديله وتصفيته، ثم تحصيله.

هذه الندوة التي عرفت حضور ثلة من الأساتذة الجامعيين والأطر الإداريين وقضاة إداريين إضافة إلى مجموعة من المختصين والمحاسبين وطلب باحثين في مختلف الأسلاك الجامعية.

ونظرا لتفاوت مستوى المداخلات موضوع الجلسات لا من حيث الكم ولا الكيف إرتأت اللجنة المكلفة لإعداد هذا التقرير بناء على تعليمات الأستاذ جواد لعسري الاقتصار على بعض المداخلات التي كانت موضوع تفاعل أكاديمي هادف وبناء.

Le contentieux fiscal المنازعات الجبائية

الجيلالي شبیه

أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية -مراكش-

كلمة "منازعة" لغة تعني نزاع او دعوى او خصومة تهدف الى كل شيء منازع فيه.

Contentieux qui est contesté litigieux ou qui peut être contentieuse,

فهي تعتبر المرحلة النهائية في مسار الضريبة من التأسيس الى تحديد الوعاء لتصل بعد ذلك الى مرحلة التحصيل ثم المنازعة، فعبارة منازعة لها مفهوم محدد وشامل حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها.

فالمنازعات الضريبية تنشأ بين الملزم والإدارة اي بين أطراف غير متكافئة، يحكمها نظام القانون العام مما يضي عليها صبغة منازعة إدارية تدخل بحكم هذه الطبيعة النوعية ضمن اختصاص القضاء الإداري الذي يتعدى في هذه المنازعات قضاء الإلغاء ليشمل أبعد منه الى القضاء الشامل كونها المنازعة التي يفصل فيها القاضي بين طرفين غير متساويين، يكون أحدهما شخصا عاما أو ذا نفع عام يساهم في سير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة، سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أو إلى إقرار الشرعية أو إلى الأمرين معا، أو إلى أي هدف آخر . فإدراج المنازعة الضريبية في مجال دعوى القضاء الشامل يعني أن للقاضي الضريبي سلطات أوسع من سلطات قاضي الإلغاء في استعمال السلطة، إذ بإمكانه أن يغير الضريبة زيادة ونقصانا، بل تتعدى سلطاته الإدارة الضريبية، وهو بذلك يبين ما يجب على الإدارة عمله أو الامتناع عنه، وأحيانا الحكم عليها بدفع مبلغ من المال.

فهنا الرقابة القضائية لا يحركها القضاء من تلقاء نفسه وأن على من تضرر من القرار الإداري أن يلجأ إلى القضاء بتحريك الدعوى.

إلا ان الإشكال الذي تعاني منها المنازعات هو إشكالية الإثبات وعدم احترام الأجل ما قد يعرضها للتقادم.

وسندرج هنا بعض الأرقام المتعلقة بالمنازعات في المغرب بحيث وصلت الى 4 ملايين من طلبات النزاع منها 3700000 طلب تم حله أمام الإدارة في المقابل 30000 منها هي من ولجت القضاء للحسم فيها، بمعدل 10 بالمئة أمام القضاء فقط و90 بالمئة تم البث فيه أمام الإدارة.

وتجدر الإشارة إلى ان اغلب المنازعات التي يتم البث فيها بالمغرب تتعلق بالوعاء فيما يخص الفرض التلقائي والتصحيح كون النظام الضريبي المغربي يقوم بناء على نظام الإقرار أو التصاريح.

الاستشارة الضريبية المسبقة Le rescrit fiscal

عبد اللطيف العطروز

أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بجامعة ابن زهر
أكادير

من المستجدات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2018 تضمنين مسطرة الاستشارة القبلية المسبقة قبل تصرف الملزم وقيامه بأي اجراء، وقد نظمها المشرع في المادة 234 من المدونة العامة للضرائب.

هذه المسطرة معروفة ومعمول بها في القانون المقارن ونجد فرنسا من بين الدول التي تعمل بها منذ 1978 وسنة 2012 بالجزائر فهي اجراء مفتوح للجميع قبل التصريح من أجل الاتصال والاستفسار المسبق حول النظام الجبائي المطبق على وضعيتهم، وقد جاءت هذه المسطرة من خلال توصيات مناظرة الصخيرات سنة 2013.

ففي فرنسا تعد هذه المسطرة مفتوحة في وجه جميع الملزمين بالضريبة الا ان الاستثناء الذي جاء به المشرع المغربي هو حصره لهذه المسطرة لفائدة الشركات الكبرى وكبار المستثمرين وليس للأشخاص الطبيعيين.

وتعمل هذه المسطرة بناء على طلب يتم توجيهه الى المدير العام للضرائب وفق نموذج تعده الإدارة يتضمن معلومات الملزم، على ان يكون جواب الإدارة مكتوبا ومعللا يرسل للمعني بالأمر خلال أجل لا يتعدى 3 أشهر، ولا يمكن بعدها تقديم طلب جديد على نفس الواقعة عكس المشرع الفرنسي الذي ترك الباب مفتوحا امام الملزمين لكي يقوموا بطلب الاستشارة مرة أخرى في نفس الواقعة وملاحظة فهذه المسطرة المتعلقة بالاستشارة القبلية لا تدخل في الملفات المتعلقة بالمنازعات كونها قبلية أي قبل أي اجراء.

وسنرد مجموعة من الاحصائيات حول نسبة طلبات الاستشارة الضريبية المسبقة بفرنسا كالتالي:

20687 طلب استشارة

40% ضريبة على الدخل

29% ضريبة على الشركات

18% ضريبة على القيمة المضافة.

وهذا في أفق أن يتم أن يتم تعميمها مستقبلا بالمغرب لكي تشمل جميع الملزمين.

الصورية في القانون الضريبي : قراءة في المادة 142 من المدونة العامة للضرائب

هشام المراكشي

إطار في المحافظة العقارية، محامي بهيئة الرباط سابقاً

تعريف الصورية في القانون المغربي :

صورية العقد : هي اتفاق الطرفين المتعاقدين على إخفاء عقد ما تحت ستار عقد آخر . أو هي اصطلاح مظهر كاذب لإخفاء تصرف حقيقي. فقد يلجأ المتعاقدان إلى إخفاء حقيقة تصرف قانوني تم إبرامه بهدف الاحتيال على أحكام القانون ، مثل إخفاء الهبة تحت ستار البيع ، لأن رسوم الهبة أعلى من رسوم البيع. فمثلاً زيد يريد أن يهب عقاراً لعمر ، يتظاهر في السجل العقاري أنه باعه إياه (عقد بيع) ليتخلص من رسوم الهبة ، و لكن في الحقيقة هو عقد هبة... ففي هذا المثال ، التصرف الظاهر (عقد البيع) يكون صورياً ، أما التصرف المستتر (عقد الهبة) فيكون حقيقياً. والصورية قد تتم بقصد الاحتيال على أحكام القانون و قد تتم بقصد الإضرار بالدائنين. و بما أننا نبحث في وسائل المحافظة على الضمان العام فإن ما يهمنا هو الصورية التي يقصد بها الإضرار بالدائنين ، حيث يلجأ إليها المدين لإبعاد أمواله عن متناول دائنيه، و ذلك من خلال التظاهر بإبرام تصرفات تؤدي لإخراج هذه الأموال من ذمته، بينما في الحقيقة لا تخرج أمواله من ذمته، لأن التصرف لم يكن حقيقياً وغالباً ما يسجل التصرف الحقيقي في ورقة يحتفظ بها المدين و تسمى ورقة الضد ، لأنها تثبت عكس ما يبدو في الظاهر من وجود للتصرف .

يعتبر القانون الضريبي قانون متميز بأحكامه ومبادئه القانونية فهو قانون ذو طبيعة خاصة وهناك علاقة وطيدة بين القانون الضريبي وقواعد القانون الخاص بصفة عامة ولاسيما القانون المدني وتتجلى هاته العلاقة بكون القانون الضريبي يقوم بين الفينة والأخرى باقتباس إحدى القواعد والمبادئ القانونية من القانون المدني وان كان إلى حد الآن ليس هناك أي إشكال في الاقتباس مادام أن القوانين تكمل بعضهما البعض.

فإن خصوصية القانون الضريبي تجعله لا يحتفظ لتلك القواعد المقتبسة بنفس الإطار القانوني ونفس الأحكام، حيث يعمد دائماً المشرع الضريبي إلى إعطاء تلك القواعد المقتبسة أحكام أخرى تتناغم وفلسفة التشريع الضريبي القائم على جدلية العلاقة بين الملزم والإدارة

الضريبية، ومن بين هاته القواعد المقتبسة من رحم القانون المدني نجد الشفعة، الصورية وسائل الإثبات، وغيرها كثير.

وقد تم مناقشة في موضوع الصورية في العقود هاته الأخيرة التي تعتبر من القواعد المقررة في القانون المدني حيث ينص عليها المشرع في الفصل 22 من ق ل ع و قد قام المشرع الضريبي باقتباسهما وإحماهما في المدونة الضريبية وبالضبط في المادة 142.

وقد كانت خارطة طريق هاته المداخلة على الشكل التالي :

تطرق في المبحث الأول إلى احكام الصورية في الفصل 22 من ق ل ع و العلاقة التي تجمعهما مع المادة 142 من المدونة العامة للضرائب، وذلك من خلال تحديد مفهومها وتمييزها عن بعض النظم المشابهة من قبيل التذليس والتزوير وكذلك الغش الضريبي .

كما تطرق للأشكال التي يأخذها العقد الصوري والتي تتنوع مظاهره بين الصورية المطلقة والصورية النسبية .

و أيضا لشروط تحقق الصورية والتي لا بد لتحقيقها من ثلاث شروط وهي اتحاد العاقدان موضوع العقد بالإضافة إلى ضرورة العقد بالإضافة إلى ضرورة وجود عقدين احدها حقيقي والأخر صوري فضلا عن ضرورة تزامن وقت صدور العقدين.

كما عالج نطاق الصورية في القانون الضريبي من خلال المادة 142 من المدونة العامة للضرائب. حيث وجدنا المشرع يعدد التصرفات المشمولة بمنطوق المادة 142 من المدونة والتي تدخل ضمن طائفتي التفويتات المنصبة إما على العقارات أو الأصول التجارية باعتبارها الميدان الخصب لمجال الصورية وإخفاء جزء من الثمن .

وسجل ملاحظتين على المادة 142 من المدونة العامة للضرائب وهما :

الملاحظة الأولى : أن المشرع قد اختار بدقة المجالات التي يمكن أن تطالها الصورية وهي التفويتات المتعلقة بالعقار والتصرفات الواردة على الأصل التجاري، وهو اختيار دقيق لكون هاته المجالات تعتبر الميدان الخصب للصورية وذلك نظرا لقيمتها التجارية المالية.

الملاحظة الثانية : أن المشرع قد حصر هاته التصرفات التي قد تكون محل إبطال للصورية في مجال العقار والأصل التجاري مما يعني انه لا يمكن التوسع من طرف الإدارة الضريبية في تطبيق أحكام هذا الفصل على أشياء أخرى قد تكون محل تفويت كالسفن مثلا .

كما تطرق لنطاق البطلان المنصوص عليه في المادة 142 والتي اجمع الفقه والقضاء على انه يجب أن يتم تفسيره تفسيراً ضيقاً ليشمل العقد السوري فقط ويشمل المجالات المنصوص عليها في المادة 142 من م ع ض وذلك تناغماً مع فلسفة التشريع الضريبي القائمة على التفسير الضيق وتطبيق القانون الأصلح للملزم .

أما المبحث الثاني فتطرق فيه للسلطة التقديرية الواسعة التي منحها المشرع للإدارة الضريبية من أجل محاربة العقود السورية وذلك من خلال تمكينها من مجموعة من المساطر لعل أبرزها إبطال العقد، إعادة تكييف العقود استعمال الشفعة الضريبية المنصوص عليها في المادة 143 من المدونة العامة للضرائب فضلاً عن أن قانون 16/73 المتعلق بقانون المالية 2017 جاء بمستجد مهم وهو تمكين الإدارة الضريبية من إحدى مبادئ القانون المدني في استعمال الحق إذا كان ذلك العقد قد أبرم من أجل التهرب من أداء الواجبات الضريبية ولو كان العقد أبرم طبقاً للقانون والتنظيمات الجاري بها العمل في إطار ما اسمها المشرع الضريبي ضرورة تحقيق العدالة الجبائية.

الإثبات في المادة الضريبية

نجاة العماري

أستاذة التعليم العالي بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بمراكش

يعتبر الإثبات في المادة الجبائية، الأداة الأساسية التي تساعد القاضي للوصول إلى كنه حقيقة النزاع، فمسار الدعوى من بدايته يقوم على مجموعة من الأسس يأتي في مقدمتها تقديم مجموعة من الأدلة التي تثبت صحة الادعاءات، ولاشك أن دراسة موضوع الإثبات أثناء المنازعة الضريبية، يثير العديد من الإشكاليات نظرا لخصوصية هذا النوع من النزاعات ويرجع ذلك إلى طبيعة القانون الضريبي الذي يعرف نوعا من الذاتية في علاقته بالقانون المدني والتجاري من جهة أولى ولطبيعة العلاقة التي تربط الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية والتي تتسم بالتكافؤ من جهة ثانية ولطبيعة الوسائل المستعملة في الإثبات الضريبي من جهة ثالثة .

إن أساس الإثبات في المنازعة الضريبية هو البحث في حقيقة الالتزام الضريبي أي تلك العلاقة التي تربط الخاضع للضريبة، وتصفيته مروراً باليات المراقبة واليقي الفرض الضريبي إلى حدود صدور السند التنفيذي المتمثل في الأمر بالأداء، وبداية تحصيل هذا النوع من الديون العمومية، وهنا تبرز بجلاء إشكالية مهمة تتمحور حول من يقع عليه عبء الإثبات في المادة الضريبية؟ لكي نخلص في الأخير إلى الخصوصية التي تميز الإثبات في النزاعات الضريبية من غيرها من النزاعات الأخرى مدنية كانت أو تجارية أو غيرها من المنازعات الإدارية.

فقد تطرقت الأستاذة إلى أن القاضي الضريبي يقتصر على القواعد العامة ونظراً لتشعب المادة لاحظ أن هناك صعوبة وضع قاعدة موحدة لمعيار توزيع العبء من الملزم والإدارة الضريبية .

فالفاعل بالدرجة الأولى هو الميدان الذي تتنوع فيه الواقعة المنشئة لضريبة وهو ما يؤدي إلى أن المسألة لا يمكن أن ترتبط بمفهوم البيئة على المدعى بل أكثر من ذلك فالمدعي والمدعى عليه في المجال الضريبي يتميزون بنوع من الخصوصية والمدعي هو من يقع عليه عبء إثبات الواقعة المنشئة فالمنازعة الضريبية تعمل على الوقائع وتنبني على القانون والمغرب يأخذ كيفية الإثبات من النموذج الفرنسي، وان الملزم بالضريبة ليس ملزماً عادياً.

والواقعة المنشئة للضرية يختلف فيها واقع الإثبات سواء بالنسبة للملزمين أو بالنسبة للإدارة وكذلك وفي ما يتعلق بالتقادم يختلف الإثبات من حالة لأخرى وفي ما يخص الواقعة المنشئة للضرية فالإثبات يقع على عاتق الإدارة بمعنى انه لا يمكن لعبء الإثبات أن يقع على عاتق الملزم في حالة المنازعة لأننا نتصور بأن هذا الملزم قد يدفع بعدم مزاولته لهذا النشاط لذلك على الإدارة في ما يخص التقادم أن تخضع الملزم بشكل طبيعي للضرية فالمنطق يقتضي بان الإثبات يقع على الإدارة لان هي من لا بد لها إثبات أنها قطعت التقادم بالإشعار أما في موضوع الإعفاء فالعبء يقع على الملزم فالملزم هو من يجب عليه أن يثبت هذا الإعفاء أما مسطرة الفرض التلقائي فالعبء يقع على عاتق الملزم وفي ما يخص الوعاء فالإثبات هنا يقع على الملزم والإدارة معا.

يتوزع الإثبات بخصوص الوعاء بناء على أن كل الضرائب تنبني على مبدأ التصريح فالإدارة لا بد من أن تتأكد من صحة ما صرح به الملزم.

وخلاصة القول يلاحظ أن قراءة في المدونة العامة للضرائب تقضي إلى أن الملزم له وسائل مسموح له باستعمالها لكن لا يسمح له إلا بالوسائل المنصوص عليها قانونا مقابل تعامل المشرع بنوع من الليبرالية مع الملزم وبالتالي اعتبر تدخل الإدارة يجب أن يكون متسعا سواء كانت مدعية أو مدعى عليها.

القرار الجبائي بين سؤال المشروعية وتعدد رهانات السياسة الجبائية

عبد اللطيف الهلالي

أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بجامعة

ابن زهر أكادير

يعد القرار سيرورة متواصلة الفكر في وسائلها ونتائجها وتم الحسم فيها من طرف هيئات أو أشخاص يملكون من القدرة المعرفية والخبرة التقنية ما يؤهلهم لاتخاذهم وهو كذلك ذلك النشاط العام للجهازين الإداري والسياسي المؤسس على تصور لهؤلاء الفاعلين كنتيجة لمطالب مجتمعية في مجالات مختلفة يتحكم فيه الزمان الإداري والسياسي.

أما القرار الجبائي فهو تلك الآلية لتنزيل وتفعيل السياسة العامة كلما تعلق الأمر بإعادة توزيع الدخل وتمويل البرامج والمشاريع العامة ، والقرار الجبائي هو قرار يتميز بتعدد الفاعلين والمتدخلين الشيء الذي يجعل البحث فيه ضروريا على مستوى حصر رهانات السياسة الجبائية وكذا التساؤل حول مدى مشروعية هذا القرار على مستوى قدرته على تحقيق العدالة الجبائية ما بين الملزمين.

فالجباية أو الضريبة حسب رواد العقد الاجتماعي خاصة كتابات جون لوك و جون جاك روسو هي رضا العامة بالتخلي عن جزء من أموالهم مقابل خدمات عامة.

وبالتالي فالضريبة يحكمها مبدئين أساسيين :

- ✓ العدالة في الضريبة كأعباء عامة.
- ✓ العدالة عن طريق الضريبة أي الاستفادة من النفقات العامة.

من خلال هذين المبدئين تم طرح مجموعة من الأسئلة من بينها : هل الضريبة تحقق العدالة الاجتماعية بشكل أساسي ؟ تم هل الضريبة تحقق العدالة التوزيعية من خلال إعادة ترتيب الثروة فيما يتعلق بالملزمين ، نتيجة اللامساواة الذي يعرفه هذا التوزيع للثروات مع استحضار مبدأ الدفع حسب الاستحقاق ، وهذا ما يجب أن يستحضره واضعي القرار الجبائي ويحكم بشكل أو بآخر المعالم الأساسية للنظام الجبائي بشكل عام.

من هنا نتساءل عن ما هي تحديات مشروعية القرار الجبائي ؟ وما هي رهانات السياسة الجبائية بشكل عام ؟

يمكن حصر هذه التحديات المتعلقة بمشروعية القرار الجبائي في أربعة تحديات :

1. الرضى الجبائي : أي كيف يمكن اقناع الخاضع أو الملزم للضريبة بتحمل جزء من النفقات العامة.
2. مقاومة القرار الجبائي : دائما نلاحظ أن هناك مقاومة تطبع العلاقة بين الإدارة والخاضع فيما يتعلق بالأداء، هذا التحدي يأتي في مستويات متعددة منها، تآكل السلطة الجبائية لصالح فئات مهيمنة على القرار الجبائي، هذه الفئات هي التي تنتج الضريبة من خلال مجموعة من المصالح الفاعلة والضاغطة على مستوى إنتاج القانون الضريبي بشكل عام.
3. ضعف المقاربة التشاركية في صناعة القرار الجبائي : ليس هناك تشاور على مستوى صناعة القرار أي ليس هناك تفاعل بين الأجهزة والمجتمع المدني أو ممثلي المواطنين على مستوى المجالس التداولية المحلية منها والوطنية.
4. محدودية دور البرلمان : نلاحظ أن الدور البرلماني على مستوى إخراج القرار الجبائي أو الضريبي يتسم بنوع من المحدودية وذلك يتضح من خلال التدخل القوي للجهاز التنفيذي و كذلك ضعف الكفاءة بالنسبة للبرلمانيين خاصة في مجال التكوين الضريبي.

أما بخصوص الرهانات فهي متعددة بطبيعة الحال نذكر منها :

1. الرهان المالي : هذا الرهان الذي يروم إلى ضمان موارد مالية لخزينة الدولة.
2. الرهان الاقتصادي : الذي يركز على تعزيز الاستثمار.
3. الرهان الاجتماعي : يتمثل من خلال سياسة جبائية تعمل على دعم الشرائح الاجتماعية من أجل توزيع الأعباء الضريبية.
4. الرهان السياسي : يتمثل في ضمان الولاء للنظام السياسي وكذلك العمل على ترقية روح المواطنة.

وختاما فإن رهانات السياسة الجبائية هي رهانات متعددة ومتداخلة لكن يغلب عليها الطابع المالي والاقتصادي بالإضافة إلى الرهان السياسي والاجتماعي مما يجعل من الرهان المالي كأساس للسياسة الجبائية رهانا مهيمننا ، الشيء الذي يؤثر بشكل أو بآخر على العدالة الجبائية بحكم ارتهان السياسة الجبائية إلى مجموعة من المؤثرات الداخلية والخارجية الشيء الذي تنعكس نتائجه على برامج التنمية والاستثمار.

تدبير الإدارة الضريبية للمنازعات الجبائية و إشكالية ضمان التوازن بين حقوق الملزمين وحماية المال العام

عصام القرني

باحث في المالية العمومية بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية
-سلطات-

إذا كان اللجوء إلى منازعة الإدارة الجبائية حول المستحقات الضريبية يمثل أحد أهم الضمانات الأساسية المخولة للملزم في مواجهته للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية ، فإن حكمة تدبير هذه المنازعات من قبل الإدارة يشكل أحد المداخل الأساسية لتحسين علاقتها مع الخاضعين للضريبة ، ذلك أنه بالإضافة إلى كون تدبير المنازعات الجبائية هي آلية تمكن الإدارة من ضمان حقوق الخزينة وإقرار أحقيتها في تحصيل المداخل الجبائية التي كثيرا ما تكون محل غش أو تهرب فهي أيضا وسيلة لاسترجاع ثقة الملزم في الإدارة وتكريس سيادة القانون وإعلاء سلطة القضاء في الفصل في النزاعات الضريبية وإحقاق الحقوق لمستحقيها ، وبالتالي فمن المفترض أن يكون هناك توافق في أمرين أساسيين هما :

- أولا : حماية حقوق و ضمانات الملزمين.
- ثانيا : حماية الأموال العامة عن طريق تحصيل الضرائب.

من خلال ذلك بدأ الباحث مداخلته بتحديد المصالح الإدارية المكلفة بتدبير المنازعات الجبائية بشكل عام وهي : 1- المديرية العامة للضرائب 2- إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة 3- الخزينة العامة للمملكة.

حيث ركز الباحث في مداخلته على المديرية العامة للضرائب كنموذج ، فبخصوص هذه الأخيرة يمكن التمييز بين مرحلتين أساسيتين وهما مرحلة ما قبل سنة 2011 ، ومرحلة ما بعد سنة 2013.

1. ما قبل سنة 2011 : كانت المصالح المركزية لهذه المديرية هي التي تحتكر تدبير كافة المنازعات الضريبية وبذلك انحصر اختصاص المصالح الجهوية في ما تحيله المصالح المركزية عليها ، إلا أنه من سنة 2011 إلى غاية سنة 2013 بدأ تحويل هذا الاختصاص على الصعيد الجهوي بشكل تدريجي.
2. مرحلة ما بعد سنة 2013 : منذ سنة 2013 وإلى حدود اليوم أصبحت المصالح الجهوية مكلفة بتدبير كافة مراحل المنازعة الجبائية.

مسألة نقل الاختصاصات من المستوى المركزي إلى المستوى الجهوي كانت له إيجابيات وسلبات.

فبخصوص الإيجابيات ، لوحظ أنه أصبح يتم ربح الوقت بالنظر في القضايا بالإضافة إلى جعل الأطر المكلفة بالتدبير قريبة من المادة الجبائية وبالتالي قريبهم من المفتشين المكلفين بالقضايا مما يتيح تواصل جيد داخل الإدارة.

أما على مستوى السلبات ، فقد ظهرت هاته السلبات في المرحلة الانتقالية وذلك ناتج عن ضعف مستوى وكفاءة المصالح الجهوية في تدبير المنازعات الجبائية نظرا لكون هذه المديرية الجهوية حديثة العهد ، أي أن هذا الاختصاص هو حديث بالنسبة لها على خلاف المصالح المركزية التي راکمت تجربة طويلة لتدبير مختلف المنازعات ، هذا الضعف أدى إلى وقوع المصالح الجهوية في مجموعة من الأخطاء البدائية في بعض الأحيان مما أثر سلبا على أداء الإدارة في تدبير المنازعات الضريبية.

هذه السلبات تجعل الإدارة تخسر مجموعة من القضايا ، لكن هناك بعض المعطيات غير الرسمية التي تشير إلى أن الإدارة تخسر بشكل كبير ملفات المنازعات الجبائية من ناحية العدد ، لكنها تربح بشكل أكبر من حيث القيمة المالية لهذه الملفات ، وهذا ما يجعل الإدارة تركز على المنازعات ذات المبالغ المالية الكبيرة.

بالإضافة إلى عدم ضبط الإدارة الميكانزمات المتعلقة بالجانب الشكلي للقضايا وبالتالي تسقط في مجموعة من العيوب الشكلية التي تكون سببا في خسارتها لمجموعة من القضايا بالإضافة إلى المنازعات التي تكون محل خبرة غالبا ما تخسرها الإدارة نظرا لمجموعة من الأسباب.

بشكل عام يلاحظ على أن النشاط المتعلق بتدبير المنازعات الجبائية وكأنه نشاط فرض على الإدارة هذا التعامل نتيجة طغيان هاجز المردودية المالية على الجوانب الأخرى ، في هذا الإطار فالمديرية العامة للضرائب تقول بأنه عدد القضايا التي تصل إلى مرحلة المنازعات القضائية هي ضئيلة جدا حيث أن مجموع القضايا المعروضة أمام المحاكم الوطنية لا يتعدى 14 ألف ملف مقارنة مع مئات الآلاف أو الملايين من الملفات التي تقوم بتدبيرها وبذلك تعتبر المديرية العامة للضرائب بأن تدبيرها هو تدبير سليم ولا يطرح أي إشكالات خاصة و أن أغلب المنازعات يتم البث فيها في المرحلة ما قبل القضائية أي في المرحلة الإدارية ، مما يجعل أن المنازعة في المرحلة الإدارية هي الأصل والمنازعة في المرحلة القضائية هي الاستثناء من وجهة نظر المديرية العامة للضرائب.

وبالتالي يلاحظ بشكل عام أنه هناك رؤية واضحة لتدبير الإدارة الضريبية للمنازعات الجبائية ، هذه الرؤية يجب أن تتأسس على أمرين :

1. تأسيس ثقافة مساندة وإنصاف الملزم الخاضع للضريبة ، حينما تحس الإدارة بأن هذا الملزم على أنه على حق ، ولو وصلت المنازعة إلى المرحلة القضائية.
2. حينما تكون الإدارة على حق فيجب تكاتف جميع الجهود على مستوى المديرية العامة للضرائب من أجل تحصيل الموارد الضريبية المستحقة لفائدة خزينة الدولة.

الاستنزال الضريبي

السعودية بورايت

أستاذة التعليم العالي بكلية الحقوق مراكش جامعة القاضي عياض

للراضي الإداري مسؤولية جسيمة في تحقيق الحق و العدالة التي فرضها عليه الدستور و منحه الاستقلال لتعزيز هذه المبادئ بالمفهوم الدستوري، فالإدارة و الملزم كل منهما له حقوق و عليه واجبات ، وبالتالي فإن الضريبة أصبحت مؤسسة للقانون، و لا بد من مواصلة الجهود بخصوص حل الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي و دراسة المشروعية القانونية للضريبة بناء على ما جاء به الدستور .

ولا يخفى دور الراضي الإداري في الفصل في القضايا الضريبية و أعمال الاجتهاد اللازم لتجاوز ثغرات النصوص واستخراج المبادئ القانونية التي تنبني عليها الأحكام و القرارات القضائية، وذلك بحسب ما يتطلبه الفصل في المنازعات الجبائية وإشاعة الأمن المالي من خلال التطبيق السليم للقانون ومعاملة أشخاص الحق العام و الخاص على قدم المساواة.

في هذا السياق تأتي مداخلة الأستاذة السعودية بورايت في موضوع " الاستنزال الضريبي " كشق أساسي في المنازعات الضريبية، هذه الأخيرة التي تحل حيزا مهما ضمن المنازعات المعروضة على القضاء الإداري، فما المقصود من الاستنزال الضريبي ؟

إن ما ينبغي الإشارة إليه بداية، هو أن استنزال الضريبة La restitution de L'impôt يعد آلية أساسية لمراعاة مبدأ أساسي للضريبة وهو تحقيق العدالة الجبائية و محاربة الازدواج الضريبي، هذا الأخير الذي يعني حصول تنازع بين سيادتين ضريبتين أو أكثر بمناسبة إخضاع شخص طبيعي أو معنوي لأكثر من ضريبة واحدة على نفس الدخل ، و بهذا الاتجاه يتم إبرام إتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف لتفادي الازدواج الضريبي من خلال توظيف آليات محددة و هي بالأساس :

- ❖ آلية الإعفاء : و تقتضي قيام إحدى الدولتين بالتنازل لصالح الدولة الأخرى عن سلطة التصريب .
- ❖ آلية الاستنزال : و تنبني على إعطاء دولة المنبع سلطة تصريب الخاضع للضريبة مع إعطائه الحق في استنزال مبلغ الضريبة من المبلغ الكلي للضريبة الذي يتوجب على أدائه في دولة الإقامة .
- ❖ آلية اقتسام الوعاء الضريبي على أساس المساواة .

و بما أن الاسترداد الضريبي يندرج ضمن المواضيع التي يهتم بها التشريع الجبائي ، فإن القانون الضريبي يسمح للملزم باسترداد الضريبة في الحالات التي نظمها التشريع بهذا الخصوص كاسترداد الضريبة على القيمة المضافة لفائدة المصدرين أو بعض القطاعات الأخرى أو إمكانية استئزال الفائض المعمول به على مستوى الضريبة على الشركات ، أو الضريبة على الدخل .

كما يمكن للملزم أن يسترد ما دفعه بغير حق في حالات الخطأ المادي أو الاستعمال المزدوج أو بعد صدور حكم نهائي .

و نظرا لشساعة موضوع " الاستئزال الضريبي " وتشعبه لأنه يهم كلا من الضرائب المباشرة و غير مباشرة ، ارتأت الأستاذة السعدية بورايت في مداخلتها القيمة تقريب الاشكاليات و دراسته ضمن الإصلاحات التي تعرفها فلسفة التشريع، و التي بإمكان القاضي الإداري توظيفها في اجتهادته الرامية إلى إقرار التوازن بين الجهة الدائنة وهي الخزينة العامة للمملكة، و الجهة المدينة المتمثلة في المدين بالضريبة ، هذا الأخير الذي يتعين أن ينظر إليه، ليس كرقم يحتسب في عملية التحصيل فقط ، بل يجب أن ينظر إليه كشريك وكفاعل أساسي في عملية التحصيل و التمويل لخزينة الدولة .

و نظرا لما تثيره الضريبة على القيمة المضافة من إشكاليات خاصة بالاستئزال الضريبي والتي لازالت المحاكم الإدارية تعالجها في إطار المنازعات المعروضة عليها بهذا الخصوص ، ارتأينا احتواء الإشكالية الأساسية للموضوع من خلال تداعيات الاستئزال الضريبي على المقاوله و على جاذبية الاستثمار في الوقت الذي يبحث فيه المغرب عن سبل إنقاذ المقاوله من الإفلاس وهذا مطلب لا يتحقق إلا بتنزيل المبدأ الدستوري المتمثل في العدالة التي تم التنصيص عليها في الفصول من 1 إلى 40 من الدستور و هكذا عالجت الأستاذة مداخلتها و إشكالياتها من خلال محورين أساسيين:

المحور الأول : الضريبة على القيمة المضافة وآلية الاستئزال الضريبي :

حيث تناولت الأستاذة هذا المحور عن طريق فقرتين فرعيتين :

الفقرة الأولى عنوانتها بالاستئزال الضريبي كقاعدة جوهرية للخصم ، بحيث يعد هذا الأخير قاعدة جوهرية في الخصم بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة ويتمثل في الفرق بين الضريبة المدفوعة و الضريبة المخصومة عن كل شهر .

أما بالنسبة للفقرة الثانية فعنوانتها بالشروط التقيدية لحق الاستئزال ، فبمقتضى قانون المالية لسنة 2018 عرفت المادة الثالثة من المدونة العامة للضرائب مجموعة من التعديلات بحيث

لا يمكن أن يترتب عن عدم إمكانية استنزال الضريبة، إرجاع ولو جزئي للضريبة المدفوعة عن عملية معينة، ما عدا الحالات المبينة في النقط 1 و 2 و 3 و 4 و 5 من المادة 103.

المحور الثاني: استنزال الضريبة على القيمة المضافة من خلال إجراءات الجمارك :

و بدوره هذا المحور من مداخلتها قسمته إلى فقرتين :

حيث تناولت في الفقرة الأولى خصوصية الاقتراع للضرائب غير المباشرة على مستوى الجمارك، حيث تشرف إدارة الجمارك على تحصيل الضريبة على القيمة المضافة بخصوصيات تختلف بها عن الإدارة العامة للضرائب، ذلك أن إدارة الجمارك تعمل بمقرب محدد يسمى تحليل المخاطر.

أما الفقرة الثانية فقد تناولت فيها طبيعة المنازعات حول الاستنزال الضريبي و قد أشارت إلى أن المنازعات الجمركية تتميز في طبيعتها عن باقي أنواع المنازعات الضريبية، و هو ما يتضح من تعريفها و دور القاضي الإداري على مستوى النزاعات الخاصة بالجمارك التي موضوعها الضريبة يبقى محدود في مناحي محددة.

أما على مستوى الإشكالات التي يطرحها الاستنزال الضريبي فتتمثل وذلك اعتمادا على الاحصائيات ما يناهز 70% من المنازعات المعروضة على المحاكم الإدارية يرفض فيها القضاء للإدارة طلباتها و يؤيد الملزم.

فوعاء الضريبة على القيمة المضافة تتدخل فيه الإدارة بشكل كبير ويكون ذلك دائما موضوع نزاع أمام القضاء الإداري بالرغم من أن الضريبة تؤسس بقانون.

بعض الجوانب من القانون و الاجتهاد القضائي في المادة الضريبية

عبد النبي اضريف أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و
الاجتماعية بعين السبع -الدار البيضاء-

نصير مكاوي أستاذ باحث بكلية الحقوق السويسي

هناك ارتباط عضوي بين الضريبة و القانون ،الذي يعبر عن واقع سياسي أفرزه التطور التاريخي،من خلال عدة صراعات وتطورات أدت إلى إرساء دعائم المؤسسات السياسية الحديثة، وبذلك فالمسألة الضريبية هي التي كانت وراء نشوء وإرساء دعائم الأنظمة البرلمانية.

يعرف المجال الضريبي مفارقة وتناقضا حاصلين بين مبدأ الرضى بالضريبة، ومبدأ ضرورة الضريبة اتغطية النفقات العمومية،وهو ما يتضح من خلال مقولة أندري باريلاري Andri Barilari: "لا يوجد شخص يجب أداء الضريبة ،لكن لا يوجد شخص يمكنه تصور ممارسة الدولة لوظائفها دون أموال " وهذه المسألة طبيعية نظرا لطبيعة الضريبة نفسها باعتبارها اقتطاعا إجباريا من طرف الدولة، يستهدف ثروة وتصرفات المواطن لتغطية التكاليف العمومية، وبذلك فهي تستهدف تلازم الأفراد و المؤسسات، كما تعد أهم مورد للخزينة، وأبرز آلية لتوجيه السياسات الاقتصادية و الاجتماعية، حيث تعبر عن فعل سياسي و اقتصادي و اجتماعي في الآن نفسه .

إن الالتزام الضريبي يعد من أهم الالتزامات الشخصية لصالح الدولة، باعتباره التزاما تضامنيا تستوجبه المجتمعات، لكن بالمقابل ينبغي على الدولة أن تفرض الضريبة بشكل عادل، وتكفل للخاضع للضمانات القانونية المخولة من طرف المشرع، إلا أنه من الطبيعي أن تفرز الضريبة عدة نزاعات بين طرفي العلاقة الضريبية، نظرا لطبيعة القانون الضريبي المركبة من جه، ولتضارب مصلحة الخزينة وحق الملكية الفردية من جهة أخرى.

تعمل كل من الإدارة الجبائية و القاضي الإداري على تطبيق القانون الضريبي، فإذا كانت الإدارة الجبائية أثناء تطبيق النصوص الجبائية تعمد إلى تأويل وتفسير قواعد القانون الجبائي بواسطة كل من الدوريات و المذكرات و التوجيهات، فإن القضاء الإداري يعتبر من أهم

المتدخلين في مجال تأويل النصوص الجبائية، حيث يكون ملزما عند تأويله للنص الجبائي بالتوفيق بين المحافظة على المال العام و حماية الحقوق و الحريات، مما يولد صعوبة كبيرة عند محاولة معرفة إرادة المشرع، خصوصا أن الإدارة الضريبية تلعب جورا محوريا في صناعة القانون الضريبي، وهو ما يزكي وجهة نظرها مقابل ضعف الجهاز التشريعي، مما يفرض على القاضي تحقيق التوازن المنشود و الصعب، في ظل هيمنة الإدارة على تعديل قواعد القانون الضريبي .

من هذا المنطلق، يبرز الاعتماد المتبادل بين القانون و القضاء في المادة الضريبية، لارتباط الضريبة بمجال الحقوق و الحريات، باعتباره مجالا حيويا وركيزة لدولة القانون، فما هي مظاهر التأثير و التأثير بين القانون و القضاء في المجال الضريبي ؟
فبعد هذه التوطئة البسيطة لموضوع هذه المداخلة تجب الإشارة أنه تم تقسيمها إلى مداخلتين فرعيتين :

فالمداخلة الأولى كانت من طرف **د. عبد النبي أضريف** الذي أثار إشكاليات أساسية يعاني منها القانون الضريبي المغربي وأهمها تتمثل في إصدار قانون ضريبي من خلال قوانين المالية، فإذا كانت الضرائب هي التعبير الصريح و المباشر عن السياسات العمومية للدولة فكيف يعقل تعديلها و إحداثها و إلغاؤها في مدة لا تتجاوز 70 يوما ؟ وكيف يعقل إدراجها مع قانون المالية ؟ حيث نعلم أن هذا الأخير يضم قسمين، فالقسم الأول يهتم التعديلات الخاصة بالترسانة المالية من تعديل لضريبة أو إلغائها أو الرفع منها، أو تعديل شروط تحصيل الدين العمومي، أما القسم الثاني فيهم الميزانية العامة أي الموارد و النفقات، ومن هنا يتبين أن كل شطر من هذا المشروع يتطلب تهيئ مشروع قانون مستقل بذاته، فمثلا تعديل ضريبة أو إلغائها يفرض إعطاء السلطة التشريعية الوقت الكافي للدراسة و المصادقة، فالضريبة لها ارتباط كبير بالمجالين الاقتصادي والاجتماعي بل حتى السياسي، فكل تغيير محتمل لها يستوجب توخي الحذر و الدقة، فالرفع مثلا من الضريبة المفروضة على المواد الأكثر استهلاكاً من طرف الطبقات الدنيا من المجتمع قد يكون له وقع سيء على المجال الاجتماعي، وعلى توزيع الدخل، مما قد يتسبب في آفات اجتماعية، وهذه التحولات بإمكانها أن تمس بالاستقرار السياسي، وزعزعة هذا الاستقرار من شأنه هو الآخر أن يؤثر

على الاستثمار، لأن المستثمر بطبيعته حذر لا يمكنه أن يستثمر في بلد لا يتوفر فيه حد أوفر من الاستقرار السياسي والاجتماعي، وكذلك الأمر بالنسبة للميزانية. و من بين الإشكالات أيضا التي أثارها الأستاذ، من المشرع الحقيقي للضريبة؟ البرلمان؟ أم الإدارة الضريبية (و ذلك من خلال قوانين المالية)؟

أما بالنسبة للمداخلة الثانية للأستاذ نصير مكاوي فبدوره أثار عدة إشكالات التي تهم ترصد هيمنة الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي و التي يمكن تلخيصها في :

- الإدارة تصنع و تشرع الضريبة
 - الإدارة هي التي تطبق القانون الضريبي
 - الإدارة الضريبية تعد قوية من خلال اللجن
 - عدم الأمن الجبائي الناتج عن قوة تشريع التي تتمتع بها الإدارة في المجال الضريبي .
 - المشرع لا يساعد القاضي الجبائي للقيام بوظائفه، و ذلك انطلاقا من سنه لقوانين غير واضحة في المادة الضريبية و عدم إعطائه أهمية كبرى لمجال التعريف، مما يساعد الإدارة الضريبية و يفتح لها الباب لتوظيف وجهات نظرها، مما تحد و تسد من باب الاجتهاد القضائي، انطلاقا من سن قواعد صريحة لا تقبل التأويل، لأنها الصانع الحقيقي لقواعد القانون الضريبي.
- و قد اقترح الأستاذ نصير عدة اقتراحات للإصلاحات و التي تهم 3 مستويات رئيسية :

المستوى الأول : القانون

- ❖ إبعاد التشريع الجبائي عن قانون المالية .
- ❖ إعطاء أهمية كبرى لمجال التعريف، فضعف التعريف يفتح المجال للإدارة للتدخل من خلال الدوريات .

المستوى الثاني : الإدارة الجبائية

- ✓ يجب أن تتسم بالحياد أي الابتعاد عن التشريع الجبائي لأنها الصانع له .
- ✓ التعامل مع الملزم حسب المواقع فمثلا فرنسا هناك تشديد مع الملزم الأكثر دخلا

المستوى الثالث : القضاء الإداري

- استعمال القواميس المتخصصة في المجال الجبائي لأنها تمكن من تفصيل بعض المقتضيات و معرفة أصولها.
- الابتعاد عن الممارسات الغير مشروعة.

الخبرة في المجال الضريبي

حياة حجي

متصرفة من الدرجة الأولى بالمديرية العامة للضرائب بمصلحة تتبع الشؤون القضائية بالرباط

تلعب الخبرة القضائية في المادة الضريبية دورا كبيرا في احاطة المحكمة بالمعطيات التقنية و الواقعية المعتمدة في تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها، اذ يستعصي على القاضي الفصل في المنازعة المفروضة عليهم وفهم جوانبها الفنية دون تدخل الخبرة باعتبارها وسيلة سنها المشرع لمساعدة القاضي في الميادين التي تحتاج الى خبراء، حيث تم التطرق للخبرة باعتبارها طريقة من طرق التحقيق التي قد يلجأ اليها القاضي.

إلا أنه بالنظر الى عدم وجود قاضي جبائي متخصص قادر على حل الاشكالات المرتبطة بالمنازعات الجبائية، فان القاضي غالبا ما يلجأ الى الخبرة كوسيلة لفض النزاع، باعتبارها تعد احدى اجراءات التحقيق التي نص عليها المشرع بموجب المادة 59 من قانون المسطرة المدنية، والتي تمكن القاضي من الاحاطة بجميع الجوانب التقنية المتعلقة بتحديد أساس وتصفية الضريبة المفروضة في مواجهة الملزم.

وإذا كانت الخبرة من بين أهم اجراءات التحقيق التي تساعد القاضي في فهم المنازعة الضريبية، فان الممارسة العملية أثبتت بأن أغلب المحاكم تصادق على الخبرات المنجزة بغض النظر عن المؤاخذات و العيوب التي قد تشوب هذه الخبرة مما يدفعنا الى طرح تساؤل أساسي يتمحور حول:

ما مدى تأثير الخبرة المصادق عليها على حقوق الادارة الجبائية في ظل العيوب و المؤاخذات التي تشوبها؟

لذلك سوف نحاول التطرق الى كل الاشكالات العملية المرتبطة بالخبرة في المجال الضريبي، وذلك من خلال الخبرة العقارية، والخبرة المحاسبية.

على مستوى الخبرة العقارية:

يتم اللجوء الى خبير عقاري لتحديد القيمة الحقيقية للعقار موضوع الضريبة التكميلية على الدخل، صنف الأرباح العقارية وتتراوح المدة الزمنية لإجراء خبرة عقارية بين 3 أشهر و 8 أشهر، وهي مدة طويلة اذا ما قورنت مع طبيعة المهمة.

- ✓ اعتماد الخبرة في غالب الحالات على عقود المقارنة المقدمة من لدن الملزم، والتي تكون فيه كثير من الأحيان غير مماثلة للعقار المبيع سواء من حيث المساحة، أو الخصائص، أو سنة التقويت.
- ✓ تقديم الخبير في بعض الحالات لمعطيات خاطئة و مغلوطة بخصوص وصف العقار وصفا دقيقا حسب خصائصه ومواصفاته ومميزاته موقعا ومساحة و مشتملات.
- ✓ تحديد الخبير ثمن العقار موضوع التقويت بشكل جزافي، مما ينعكس سلبا على تحديد القيمة الحقيقية للعقار.
- ✓ عدم قيام الخبير بإجراء أبحاث لدى المحافظة العقارية لبعض البيوعات التي تمت في نفس المنطقة وتجاهل الاتصال بمصلحة التسجيل و التتمبر من أجل موافاته بعناصر المقارنة المماثلة و المشابهة، التي تعتمد عليها الادارة عند تصحيح القيمة التجارية للعقار موضوع النزاع.
- ✓ عدم قيام الخبير بانجاز المهام المسندة اليه بموجب الأمر التمهيدي من قبل تبيان مراكز المقارنة المعتمدة عليها من لدنه، وعدم اعتماده على عناصر المقارنة المقدمة له من لدن الادارة، وعدم البحث على أي عنصر من العناصر التي من شأنها أن تمكنه من القيام بتحديد القيمة التجارية الحقيقية للعقار موضوع النزاع.
- ✓ تضمن الخبرة المصادق عليها من لدن المحكمة معطيات متناقضة، كأن يقر الخبير بكون العقار يحظى بمواصفات جد ايجابية، ليخلص في الأخير الى نفس القيمة المصرح بها من لدن الملزم .

على مستوى الخبرة المحاسبية :

- تهم هذه الخبرة المنازعات الضريبية على إثر مراقبة لمحاسبة الملزم شخصا طبيعيا كان أم معنويا في حال تبت للإدارة الضريبية وجود الاختلالات الجسيمة المنصوص عليها فالمصادقة المطلقة على الخبرات المحاسبية تنعكس سلبا على قيمة التصحيحات الضريبية و المبالغ المستحقة في مواجهة الملزم .
- ✓ عدم مناقشة المحكمة للدفوعات المثارة من لدن الادارة بخصوص الخبرة المنجزة مما يجعل قراراتها مشوبة بانعدام التعليل .
- ✓ في أغلب الحالات يكون الخبير المعين - في المنازعة الضريبية- غير مؤهل لانجاز المهمة المسندة اليه ،مما ينعكس بشكل سلبي على مستنتجات الخبرة ،سيما و أن المشرع الجبائي نص على الزامية أن يكون الخبير المعين في النزاعات الضريبية الناجمة على اثر المراقبة مسجل في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين ،وذلك طبقا للفقرة الأخيرة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب كما تم تنميتها بمقتضى قانون المالية 2009.

- ✓ أغلب مستنتجات الخبرة المنجزة تتميز بعدم الاحترافية وعدم الموضوعية.
- ✓ عدم استجابة القضاء لطلبات التجريح التي تقدمها الادارة ضد الخبراء اما لخرق مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، أو لوجود نزاع قضائي بين الخبير المعين و الادارة.
- ✓ في بعض الحالات يقوم الخبير بالبث في مسألة قانونية تخرج عن اختصاصه وفقا لمقتضيات المادة 59 من قانون المسطرة المدنية.
- ✓ قيام الخبير باستبعاد التصحيحات التي تقوم بها الادارة بدون أي تفصيل أو تبرير لسبب الاستبعاد.
- ✓ غياب التحليل الرقمي في الكثير من الخبرات المصادق عليها من لدن المحاكم.
- ✓ كون خلاصات بعض الخبرات المنجزة جد مقتضبة و لا تتجاوز بعض الصفحات، ولا تعكس أهمية المبالغ الضريبية موضوع المنازعة.
- ✓ عدم قيام الخبير بمناقشة الاخلالات المحاسبية التي تعانيها الادارة الجبائية، وإعطائها وصفا اخر غير الذي أعطاه اياها المشرع.
- ✓ اكتفاء الخبير بالاطلاع على الوثائق المقدمة اليه من طرف الملزم وعدم الاطلاع على الاطلاع على الوثائق ومعلومات التقصي المحصل عليها من طرف الادارة.
- ✓ عدم قيام الخبير في بعض الحالات بإرفاق تقريره بجميع الوثائق التي يزعم أنه اعتمد عليها مما لا يمكن الادارة من مناقشتها، والإدلاء بعناصر الاثبات التي في حوزتها.

قيمة الاستثمارات في اطار الضريبة على الأرباح العقارية

أحمد بلا

قاض بالمحكمة الادارية بأكادير

تشكل نفقات الاستثمار (Les dépenses d'investissement) مجالا خصبا لمجموعة من المنازعات الضريبية التي تعرض على المحاكم الإدارية بالمغرب ذلك أن تحديد مفهومها وتطبيقاتها العملية وكذا على من يقع عبئ إثباتها كلها إشكاليات تثار أثناء عرض النزاع أمام القضاء بحيث إن إدارة الضرائب تعتمد في بعض الحالات إلى رفض اعتماد مبلغ نفقات الاستثمار المصرح بها من طرف الملمزم أثناء تقديم إقراره بعملية بيع عقاره الخاضعة للضريبة على الدخل (الأرباح العقارية)، وذلك إما بشكل جزئي أو كلي وهي العملية التي تسمى إعادة تقدير نفقات الاستثمار غير المبررة وتؤسس إدارة الضرائب رفضها اعتماد هذه النفقات في بعض الحالات على كون الوثائق المدلى بها لإثبات نفقات الاستثمار لا تتعلق بالنفقات المصرح بها فعلا بل تتعلق بنفقات أخرى غير مستثمرة في العقار المبيع، وفي أحوال أخرى تستند على أن المدعي لم يثبت النفقات المصرح بها بأي وثيقة معتبرة قانونا وتستبعد تبعا لذلك الأخذ بها وتحرم الملمزم من الاستفادة من طرح مبلغ نفقات الاستثمار من ثمن التقويت.

فما المقصود إذن بنفقات الاستثمار وعلى من يقع عبء إثباتها وما هي مختلف التطبيقات العملية التي ترتبط بها؟

مفهوم نفقات الاستثمار :

عرفت المادة 65 من المدونة العامة للضرائب في بندها الثاني نفقات الاستثمار بأنها النفقات المثبتة في تجهيز الأرض والبناء وإعادة البناء والتوسيع والتجديد والتحسين المثبتة بصفة قانونية. وتشمل نفقات الاستثمار أيضا الفوائد البنكية الناتجة عن القروض الممولة للاستثمارات المنجزة بالعقار.

هكذا تمثل نفقات الاستثمار جميع ما أنفقه البائع على العقار المبيع من أجل بناءه وإصلاحه فعلا والتي تم التأكد منها وتقديرها أما المبالغ التي يمكن استنتاجها مما استفاد منه البائع من خصم من الضريبة على القيمة المفروضة على العقار لا يقوم حجة على مبلغ النفقات الحقيقية لما استثمره فعلا في العقار.

إثبات نفقات الاستثمار المصرح بها :

كانت محكمة النقض تذهب في العديد من قراراتها إلى إلقاء عبئ إثبات كون المرفقات والأبنية التي يدعي البائع أنه شيدها قبل بيع العقار يقع على عاتق إدارة الضرائب التي تكون ملزمة بإثبات كون هذه المنشآت أنجزت بعد عملية البيع، وبالتالي استبعادها من دائرة نفقات الاستثمار. وتجب الإشارة إلى أن اللجان الضريبية سواء اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للطعون الضريبية عندما تقوم بالرفع من مبلغ نفقات الاستثمار أو التخفيض منها وذلك في ضوء ما عرض عليها من وثائق مطالبة بتبيان الأسس المعتمدة في هذا الرفع أو التخفيض وتضمن هذه الأسس في صلب القرار الصادر عنها.

وفي هذا الاتجاه جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي : " حيث إن الخبرة التي أمرت بها المحكمة حددت قيمة الاستثمارات المنجزة من طرف المدعي في الملك موضوع قرار اللجنة الوطنية للطعون الضريبية فيه في (173.909,47) درهما دون احتساب اليد العاملة التي قامت بإقامة وإنجاز الاستثمار المذكور.

وحيث إن قرار اللجنة الوطنية للطعون الضريبية المطعون فيه حدد قيمة الاستثمار في (120.000,00) درهما عوض (175.000,00) درهما المحددة من طرف الطاعن.

وحيث إن الخبير اعتمد في تقييمه للاستثمارات موضوع القرار الطعين على فواتير المواد المستعملة في البناء وكذلك على البناء المنجز بعد أن قام بمعاينته وتحديد قيمته.

وحيث إنه اعتبارا لما تم بسطه أعلاه واعتمادا على المعطيات والعناصر الواردة في الخبرة تبين للمحكمة أن قرار اللجنة الوطنية للطعون الضريبية في شقه القاضي بتخفيض نفقات الاستثمار من (175.000,00) درهم إلى (120.000,00) درهم مشوب بعيبي السبب ونقصان التعليل ما دامت اللجنة لم تبين في صلب القرار الأسس التي اعتمدها لتخفيض الاستثمارات من (175.000,00) درهما إلى (120.000,00) درهما والتي سمتها في قرارها بمتوسط الأسعار التي كانت متداولة إبان القيام بأشغال البناء مما يتعين معه الحكم بإلغاء قرار اللجنة الوطنية للطعون الضريبية رقم 04/11/04/28 المؤرخ في 04/07/28¹.

تقدير وتقييم الوثائق المثبتة لنفقات الاستثمار :

يعتد في إثبات نفقات الاستثمار أمام إدارة الضرائب بأي وثيقة أو حجة قانونية من أجل تبرير نفقات الاستثمار المدلى بها من طرف الملزم بإقراراه الضريبي وهو ما نصت عليه

¹ حكم المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 2007/233، الصادر بتاريخ 2007/06/28، في الملف عدد 2006/455 ش، (غير منشور).

مقتضيات البند II الفقرة الثالثة من المادة 65 من المدونة العامة للضرائب، سواء تلك الوثائق المدلى بها سابقا من طرف نفس الملزم أمام إدارة الضرائب (إقرار بالضريبة على القيمة المضافة لما يسلمه الشخص لنفسه- خضوعه للضريبة على السكن والخدمات الجماعية...) أو الوثائق المثبتة للقروض المسلمة من هيئات الائتمان المرصودة للاستثمارات المنجزة على العقار والشواهد المسلمة من الجهات المختصة قانونا لتسليمها (رخصة البناء، رخصة المطابقة، شواهد تزويد العقار بالماء والكهرباء، الشواهد المسلمة على سبيل المثال من طرف الغرف الفلاحية أو وكالة الحوض المائي المتعلقة بتجهيز الأرض، أو حفر الآبار..)، وإثبات مصاريف اليد العاملة الخاضعة للرسم المهني بفاتورة قانونية أو أية ورقة أخرى لها قوة الإثبات تحرر في اسم الملزم من طرف منجز الأشغال.

وأنه في إطار المراقبة المخول قانونا للمحاكم الإدارية على عمل الإدارة تتمتع المحكمة المعروض عليها النزاع الضريبي، في إطار مساطر تحقيق الدعوى، بسلطة التثبت من وجود الاستثمارات المصرح بها من طرف الملزم.

وعليه، إذا نازعت إدارة الضرائب في مبلغ نفقات الاستثمار المصرح بها يمكن للمحكمة الاستعانة بخبرة في حالة المنازعة في حجية الوثائق المرفوضة من طرف الإدارة جزئيا أو كليا، وذلك لتحديد قيمة العقار ونفقات الاستثمار.

وتبقى العبرة في قبول إدارة الضرائب لنفقات الاستثمار المصرح بها من طرف الملزم بتلك المضمنة بعقد البيع، في غياب وثائق قانونية مقبولة من طرف الإدارة وذلك انطلاقا من حالة وتخصيص العقار بتاريخ شرائه من طرف الملزم لكون الأمر يتعلق بكل ما هو مادي وملمس مجسد على الأرض والذي يكسبها صفة عقار بالتخصيص (محرك، مضخة...) باستثناء العمليات التي قام بها الملزم وتهم منتوج العقار (التسميد، التنقيط، الأدوات المستعملة في الصيانة...) وهي عمليات تبتدئ وتنتهي بتحصيل منتوج وغلة العقار، بحيث يمكن إدراج هذه النفقات ضمن تكلفة اليد العاملة فقط.

كما لا يمكن للملزم أن يصنع حجة لنفسه لتبرير الاستثمارات المدعى إنجازها وذلك من خلال الإدلاء بخبرة استشارية ولو كانت قضائية بناء على طلبه.

ففي نازلة عرضت على المحكمة الإدارية بأكادير، قبلت إدارة الضرائب الاستثمار المصرح بها جزئيا في حدود مبلغ مالي معين، وأسست موقفها انطلاقا من أن العبرة بنفقات الاستثمار المضمنة صراحة في عقد البيع إذ أن أغلب الفواتير المدلى بها من طرف الملزم تمثل لوازم وتجهيزات الري بالتنقيط وبعض مواد البناء والخشب، في حين أن مضمون العقد المدلى به في الملف لا يتضمن سوى أرض فلاحية بها أشجار الليمون والاسطبل والدار والبئر ومحطة

للضخ، في حين تمسك الملزم بأنه أدلى بالوثائق التي تثبت الاستثمارات، وأنه إذا كان من حق الإدارة تقدير هذه الاستثمارات فإن ذلك يكون في حالة عدم إثباتها، والحال أنه أدلى بوثائق لها قوة ثبوتية، وأن الشهادة الإدارية المدلى بها تقيد الوجود الفعلي للاستثمارات. وبعد إجراء خبرة قضت المحكمة بإبطال الضريبة التكميلية على الأرباح العقارية فيما زاد على مبلغ 5.597,00 درهم المستحق على الملزم استناداً إلى العلة الآتية:

" وحيث حدد تقرير الخبير قيمة الاستثمارات المنجزة في الملك موضوع المعاينة في مبلغ 432.250,00 درهم ويدخل ضمنها غرس وصيانة ما يقرب من 725 شجرة ليمون بالإضافة لمصاريف التسميد والوقاية من الأمراض والسقي، وحفر البئر واقتناء المحرك والمضخة وتجهيز ما يقرب من أربعة هكتارات للسقي بالتنقيط.

وحيث إنه بالنظر للقيمة التجارية للعقار موضوع التفويت وكذا قيمة الاستثمارات المنجزة استناداً للمعطيات الواردة بتقرير الخبرة وكذا ثمن الاقتناء فإن مبلغ الضريبة المستحق يحدد كما يلي:

- ثمن البيع: 800.000,00.
- ثمن التكلفة: (ثمن الاقتناء + قيمة الاستثمارات المنجزة) : $432.250,00 + 219.765,40 = 652.015,00$ درهم.
- الربح الخاضع للضريبة : $562.015,00 - 800.000,00 = 147.985,00$ درهم.
- مبلغ الضريبة الواجب على الربح: $147.985,00 \times 20\% = 29.597,00$ ²

وقد اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أن الخبرة المدلى بها من طرف الملزم والتي تثبت مبلغ الاستثمارات المنجزة في العقار المبيع وإن كانت قضائية وبناء على أمر استعجالي قاضي بها فلا يمكن الأخذ بها ما دام أنها تبقى حجة من صنعه. (حكم المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 4758، الصادر بتاريخ 2012/12/25، في الملف عدد 2012/7/176، (غير منشور).

وقضت في حكم آخر صادر بتاريخ 2014/07/03 بأن خلو عقد البيع من أي بيان يفيد الاستثمارات المزعومة من طرف الشركة المدعية، وتخلف هذه الأخيرة عن أداء صائر الخبرة المأمور بها من طرف المحكمة للتثبت من وجود هذه الاستثمارات يجعل دعوى الشركة المدعية غير مؤسسة قانوناً، حيث جاء في حيثيات هذا الحكم ما يلي: " حيث أجابت المديرية العامة للضرائب بخصوص ذلك بأنها عمدت حين مراجعتها لقرار المدعية بتحديد الأساس الجديد للضريبة من خلال إعادة إدماج مبلغ الاستثمارات غير المبرر ضمن

² حكم المحكمة الإدارية بأكادير، عدد 346، الصادر بتاريخ 2006/10/12، في الملف عدد 2004-732 ش، (غير منشور).

أساس فرض الضريبة دون مراجعة الثمن المصرح به خاصة أن المدعية لم تدل بأي وثيقة تفيد تلك الاستثمارات.

وحيث لما كان البت في النازلة يتوقف على بيان معطى تقني يتمثل في التبين من نفقات الاستثمار المزعومة من قبل المدعية، فقد أمرت المحكمة بإجراء خبرة بشأن ذلك.

وحيث أنذر نائب المدعية من أجل أداء مصاريف الخبرة ، وأمهل الأجل الكافي لذلك، غير أنه لم يف بالمطلوب منه، مما يوجب صرف النظر عن الإجراء المذكور، والبت في الطلب على حالته.

وحيث إنه في ظل خلو عقد البيع من أي بيان يفيد الاستثمارات المزعومة من قبل المدعية، يبقى طلبها غير مؤسس ومآله الرفض.³

العبرة في وجود الاستثمارات بتلك المصرح بها في الإقرار والمطابقة لما هو مضمن بعقد البيع

يجب التأكيد على أن الملزم مطالب دائما بتعزيز إقراره بالوثائق المثبتة للاستثمارات التي أنفقها على عقاره المفوت، من خلال إدلائه بالتراخيص والفواتير وما يفيد انجاز هذه الاستثمارات، بحيث إن الإدارة في هذه الحالة إذا لم تقتنع بالوثائق المدلى بها من طرف الملزم حق لها أن تستبعدا إما جزئيا أو كليا، والمحكمة تملك إزاء ذلك صلاحية القيام بجميع إجراءات التحقيق للوقوف على جدية الوثائق المعبرة عن الاستثمارات المدعى إنجازها. غير أن تقاعس الملزم عن الادلاء بالوثائق المذكورة المبررة لهذه الاستثمارات يعفي المحكمة من التثبت من صحة النفقات المصرح بها، ولا تكون بالتالي في حاجة للأمر تمهيدا بإجراء خبرة للتحقق من وجود الاستثمارات المدعى بها من عدمه.

وتجب الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أن مبلغ قيمة الاستثمارات الواردة في الإقرار المودع من طرف الملزم لدى إدارة الضرائب (والمضمنة بعقد البيع) هي التي يعتد بها عند المنازعة، ومن تم فإن الملزم غير محق في ادعاء وجود مصاريف أخرى لم يصرح بها في إقراره، إذ يجب تحقق علم الإدارة بهذه النفقات من خلال الإقرار المقدم لها وعدم الاقتصار على عقد البيع لإثبات وجودها.

³ حكم المحكمة الإدارية بالرباط، الصادر بتاريخ 2014/07/03، في الملف عدد 2013/7/197، (غير منشور).

المسطرة المعمول بها عند تعذر إثبات نفقات الاستثمار:

تقوم إدارة الضرائب عند تعذر إثبات نفقات الاستثمار المصرح بها من طرف الملزم إلى إعادة تقدير هذه النفقات وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 224 من المدونة العامة للضرائب، وذلك بسلوك المسطرة التواجهية في مواجهة الملزم، بحيث يكون مفتش الضرائب ملزما بأن يبلغ للخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز التسعين يوما (90) الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور، وتتابع الإجراءات وفقا لمقتضيات المادة 224 من المدونة العامة للضرائب. ويعتبر أجل 90 يوما المخول لإدارة الضرائب وأجل 30 يوما من تاريخ التوصل بالنسبة للملزم- مع الأخذ بعين الاعتبار ما تضمنته الفقرة من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب- كلها آجالا من النظام العام وفق ما استقر عليه القضاء الإداري.

تجب الإشارة إلى أن العبرة بشأن الإخلالات المسطرية كقاعدة عامة هو وجود ضرر لحق الطرف المتمسك بالخرق المسطري المذكور تطبيقا للفصل 49 من قانون المسطرة المدنية، وعليه فإن إحالة الملف على اللجان الضريبية بناء على طلب الملزم - المتمسك بالخرق المسطري- يعفي من البحث عن احترام إدارة الضرائب لأجل 90 يوما، أمام عدم وجود ضرر يمنع الملزم في الحالتين من عرض ملفه أمام اللجنتين المحلية والوطنية، ومن ثم فإن تجاوز الإدارة لأجل 90 يوما من إيداع الإقرار لا يؤثر على سلامة مسطرة التصحيح في حالة عرض ملف الملزم على اللجان بناء على طلبه.

وبالإطلاع على مجموعة من المنازعات المتعلقة بهذه النقطة، وجدنا أن إدارة الضرائب تتمسك بأن الملزم لم يدل بالفاتورات المثبتة لقيمة الاستثمارات خلال المسطرة التواجهية، استنادا إلى المادة 210 من المدونة العامة للضرائب، في حين أن الملزم ولئن كان محقا بالإدلاء بها -أي الوثائق المثبتة للاستثمارات- أمام القضاء، على اعتبار أن الطعن أمام المحكمة ينشر النزاع الضريبي في مجموعه (سواء في الشق الاجرائي أو الموضوعي) مما يتيح لكل طرف أن يدلي بما يراه مناسبا لإثبات دعواه خلال هذه المرحلة، وأن القول بأن النزاع قد مر بمراحل متعددة (مسطرة الفحص، المسطرة التواجهية، اللجان الضريبية) وبالتالي أن تقديم الوثائق الحاسمة لأول مرة أمام القضاء محذور قانونا مردود عليه، طالما أن إدارة الضرائب لم تناقش هذه الوثائق، إذ جاء في قرار صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2014/02/06 أنه " لكن، حيث إنه وخلافا لما أثارته الطاعنة فإن محكمة الاستئناف بلغت لها نسخة من المقال الاستئنافي المرفق بالفاتورات المعتمدة من طرفها (المحكمة) حسب شهادتي التبليغ المؤرختين على التوالي في 2010/04/07 و 2010/05/24 دون أن تدلي بأي جواب وبالتالي فإن المحكمة باعتمادها الفاتورات المذكورة فإنها لم تخرق حقوق الدفاع،

علما بأن الاستئناف ينشر الدعوى مما يتيح لكل طرف أن يدلي بما يراه مناسباً لإثبات دعواه خلال هذه المرحلة، وأن المحكمة المطعون في قرارها علته تعليلاً كافياً من خلال تقييمها لتلك الفاتورات في إطار سلطتها التقديرية لتقييم الحجج والتي لا رقابة عليها في ذلك إلا من حيث التعليل الذي كان سائغاً والوسيلة غير مرتكزة على أساس إلا ما كان منها خلاف الواقع فهو غير مقبول.⁴

ومؤدى ذلك، أن الإدلاء بالوثائق لأول مرة أمام القضاء بشأن التصحيحات المتعلقة بنفقات الاستثمار لا يعتد به طالما لم تعرض هذه الوثائق على إدارة الضرائب في إطار المسطرة التوجيهية أو المسطرة أمام اللجان، وأن المحكمة ذهبت في اتجاه القول باستبعاد تلك الوثائق لعللة عدم الاستظهار بها أثناء المسطرة الإدارية، ولا يمكن القول بقبولها إلا في حالة عدم مناقشتها من طرف إدارة الضرائب أمام القضاء، وفي هذا الاتجاه، ذهبت محكمة النقض في قرارها الصادر بتاريخ 2014/02/13 إلى أنه لا يحق للخبير⁵ تطبيقاً للمادة 242 من المدونة العامة للضرائب أن يعتمد في إنجاز الخبرة المأمور بها من طرف المحكمة على وثائق لم تعرض على إدارة الضرائب أو اللجان الضريبية خاصة إذا أدت هذه الوثائق إلى إعادة تصحيح الأساس الضريبي، حيث جاء في القرار المذكور ما يليك

" حيث إن المقترضات المنصوص عليها في المادة 242 ولا سيما منها تلك الواردة بالفقرة السابعة والتي تنص على أنه " يجب على الخبير المعين من طرف القاضي ... ولا يمكن له أن يستند في خلاصاته على دفع أو وثائق لم يتم إطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها خلال المسطرة التوجيهية. أن يبدي رأيه في مسائل قانونية غير تلك التي تهم مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة لها للتشريع المنظم لها) هي مقترضات إجرائية تسري بأثر فوري ولما كانت الخبرة المنجزة في النازلة قد تمت انطلاقاً من 2010/06/22 حسب محضر الحضور لدى الخبير المنتدب محمد السريغيني فإن هذا الأخير يكون مخاطباً بهذه المقترضات وهو لما اعتمد الوثائق المدلى بها أمامه لأول مرة والمتعلقة بالبيوعات غير المصرح بها التي اعتمدها الإدارة واللجنة الوطنية للطعون الجبائية والتي أدت به إلى اقتراح إرجاع مبالغ

⁴ قرار محكمة النقض عدد 120، الصادر بتاريخ 2014/02/06، في الملف الإداري رقم 2012/2/4/1760، منشور بسلسلة "دراسات وأبحاث" المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الأول- ص 249 وما بعدها.

⁵ تجب الإشارة إلى أن المشرع عند نصه على وجوب انتداب خبراء حيسوبيين بمقتضى المادة 242 من المدونة العامة للضرائب لم يميز بين أي نوع من أنواع الضرائب ولا بين ما يتعلق بالتقييم العقاري والتقدير المحاسبي، بما يعنيه ذلك أنه في إطار المنازعات المتعلقة بثمن التكلفة ومن ضمنها نفقات الاستثمار تكون المحكمة ملزمة بانتداب خبير محاسبي. إذ جاء في قرار صادر عن محكمة النقض ما يلي: "... بما يعنيه ذلك أن المشرع عندما نص على وجوب انتداب خبراء حيسوبيين من طرف المحكمة فإنه لم يميز بين أي نوع من أنواع الضرائب ولا بين ما يتعلق بالتقييم العقاري والتقدير المحاسبي وأن المحكمة لما أيدت الحكم المستأنف المعتمد على خبرة منجزة من طرف خبير قضائي وليس خبير محاسبي كما تقضي بذلك المادة 242 من المدونة العامة للضرائب وفي مجال ضريبي مشمول بمقتضى المادة المذكورة فإنها تكون قد خرقت القانون وعرضت قرارها للنقض.

- قرار محكمة النقض، عدد 592، الصادر بتاريخ 2012/12/06، في الملف الإداري عدد 2012/2/4/86، (غير منشور).

فواتير الخصم (factures d'avoir) لبيع سلع مرفوضة من طرف زبناء المطلوبة (...)
فإنه يكون قد خالف المقتضيات الآنفة الذكر... " وبناء على هذه الحثيات قضت محكمة
النقض بنقض القرار المطعون فيه جزئيا فيما قضى به من الأخذ بالفاتورات المدلى بها لأول
مرة أمام الخبير⁶.

وعليه، فإن مجال تحديد نفقات الاستثمار تتدخل فيه عوامل ومساطر متعددة منطلقها في ذلك
ما تضمنه العقد موضوع التصريح، والخاضع للمراقبة من طرف إدارة الضرائب تحت
رقابة القضاء، وأن المدونة العامة للضرائب تستلزم ضرورة إثبات نفقات الاستثمار
موضوع الإقرار وذلك خلال جميع مراحل المسطرة التواجهية.

⁶ قرار محكمة النقض، عدد 2/136، الصادر بتاريخ 2014/02/13، في الملف الإداري عدد 2012/2/4/1926، (غير منشور).

القضاء الإداري المغربي وغموض الاختصاص الاستعجالي في المادة الضريبية

مسطرة وقف أداء وتنفيذ الدين العمومي الضريبي نموذجاً

نجيب جيري

أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – الجديدة.

كما هو معلوم أن تحصيل الدين الضريبي يفرض رهانات مالية وله تأثير اقتصادي وحتى سيكولوجي على الملتزمين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، من هنا يكتسي هذا الموضوع خصوصية فريدة على اعتبار أنه غالباً ما يكلف المحاسب العمومي بتحصيل مبالغ ضريبية لم يساهم في تحديد مقدارها ولا وعائها ولا يستطيع بالتالي إقناع الملتزم بقانونية الضرائب خصوصاً الملتزمين الصغار الذين يمثلون الأغلبية وغير قادرين على التمييز بين مصالح الوعاء والمصالح المكلفة بالتحصيل، لهذا نجد أن قانون المسطرة المدنية أقر حق المتقاضين للجوء إلى القضاء الاستعجالي كلما توفرت شروط الاستعجال ونظمها في الفصول من 148 إلى 154. والفصل 361 في فقرته الأخيرة يخول لمحكمة النقد إمكانية إيقاف القرارات والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، هنا لم ينظم لنا المشرع القضاء الاستعجالي الإداري بحيث اكتفى فقط بالإحالة على المسطرة المدنية، كما هو الحال بالنسبة للقضاء الاستعجالي الضريبي بصفته جزء من القضاء الاستعجالي الإداري، وهذا ما يجعله يعرف نوع من الغموض لعدم تمتع رئيس المحكمة الإدارية بالاختصاص الاستعجالي في المادة الضريبية، لكن رغم هذا الفراغ التشريعي فقد تم النظر في القضية الاستعجالية الضريبية كلما تعلق الأمر بدعوى التحصيل في حالات ضيقة وفي حدود معينة في كل من مسطرة وقف الأداء ومسطرة إيقاف التنفيذ.

المحور الأول: مسطرة وقف الأداء على ضوء أحكام مدونة التحصيل

هذه المسطرة هي الحق المخول بمقتضى القانون لكل شخص مطالب بدين ضريبي أن يلجأ إلى المحاسب العمومي من إيقاف إجراءات المتابعة إلى حين البث في شكايته المتعلقة بموضوع الدين أو صدور حكم في الدعوى المقدمة في نفس الدين شريطة تقديم ضمانات تؤمن هذا الدين أي أن وقف الأداء له شروط أساسية هي:

الشرط 1: ضرورة المنازعة كلياً أو جزئياً في موضوع نفس الدين سواء في مسألة تحديد الوعاء أو إجراءات التحصيل

الشرط 2: أن ينصب طلب وقف الأداء على الجزء المتنازع فيه فقط

الشرط 3: تقديم ضمانات لأداء هذه الضريبة

ومنه نستنتج أن مسطرة وقف الأداء هي استعطاف للمحاسب من أجل وقف إجراءات المتابعة في حق المدين دون الحاجة إلى مطالبة قضائية، والمحاسب هو الوحيد الذي له الحق في تقدير مدى كفاية الضمانات المقدمة من طرف الملزم حسب المادتين 117 و 118 من مدونة التحصيل والقواعد العامة، وعمليا فإن أغلب المحاسبين يستجيبون لهذه الطلبات والسؤال المطروح هنا هو إمكانية اللجوء إلى القضاء الإداري للطعن في قرار المحاسب بالرفض؟ الجواب هو نعم باعتبار أن حق اللجوء إلى القضاء هو حق دستوري، لكن المناعة في قرار المحاسب في رفض الطلب لا يدخل في باب القضاء الاستعجالي رغم أن أنه بين سنة 1993 إلى حدود 2004 كان قاضي الاستعجال يتقاضي الحكم في عدم الاختصاص في النظر لقرار المحاسب من خلال تكييف المنازعة على أنها طلب وقف تنفيذ الضريبة وفق المادة 19 من قانون المحاكم الادارية و المادة 149 من قانون المسطرة المدنية عوض دراستها على ضوء المادة 117 و 118 من مدونة التحصيل وبذلك كان ينظر إلى جدية المنازعة، في حين أن المشرع الفرنسي قد أتاح للملزم إمكانية اللجوء إلى قاضي المستعجلات بالمحكمة الادارية داخل أجل 15 يوم من تاريخ التوصل بموقف الرفض الصادر عن المحاسب العمومي، وبالتالي هناك فرق شاسع بين مسطرة وقف الأداء الذي لا يشترط لقبولها سوى وجود منازعة مقبولة من حيث الشكل و بين مسطرة وقف التنفيذ التي يشترط لقبولها شرط المنازعة الجدية في شرعية الضريبة.

المحور الثاني : مسطرة وقف التنفيذ على ضوء القانون الضريبي والعمل القضائي

إن إيقاف تنفيذ إجراءات استخلاص دين ضريبي هو ذلك الحكم الذي بموجبه يرى القاضي أن يوقف إجراءات التحصيل مؤقتا إلى حين البث في منازعة الملزم في موضوع نفس الدين نهائيا، أي أنها مسطرة قضائية تقرر بناء على حكم أو قرار قضائي في إطار ضوابط موضوعية عكس ما هو معمول به في مسطرة مكملة وليست منافسة لمسطرة وقف الأداء.

ولفهم ذلك يجب البث في أسس شرعية وقف التنفيذ على مستوى القواعد الخاصة وحتى على مستوى القواعد العامة.

- على مستوى القواعد الخاصة : حسب المادة 36 من قانون المحاكم الادارية التي تنص على أنه تقدم الطعون المنصوص عليها في الباب الخامس وبيث فيها وفق الإجراءات المقررة في النصوص الخاصة المتعلقة بالضرائب والرسوم بحيث يتضح الإحالة الصريحة على النصوص الخاصة المتعلقة بالضرائب بالنظر إلى خصوصية المنازعة الضريبية وهم المادتين 117 و 118 من مدونة التحصيل، وهذه المسطرة تفضي في النهاية إلى نتيجة مماثلة لنتيجة وقف تنفيذ الضريبة وبالتالي يمكن الاعتماد على قاعدة الدعوى الموازية إذا كانت في النهاية نفس النتيجة، وبالعودة إلى النصوص الجبائية نرى أنها لا تؤدي إلى استبعاد وقف التنفيذ الضريبية بشكل مطلق لكن تترك المجال ضيق التطبيق لمسطرة وقف التنفيذ كمسطرة مكملة لمسطرة وقف الأداء وبذلك يمكن أن نخلص إلى أن وقف الأداء لا يمكن أن يحول دون وقف التنفيذ.

- على مستوى القواعد العامة : حسب المادة 24 من قانون المحاكم الادارية في إطار دعوى الالغاء يتضح من خلال تتبع عمل القضاء في هذا المجال الطابع الهامشي لدعوى الالغاء في المادة الضريبية بحيث نادرا ما يقدم طلب وقف التنفيذ في هذه الدعوى، وقد انقسمت المحاكم الادارية لاتجاهين.

الاتجاه الأول: يؤسس لوقف التنفيذ على أساس المادة 24 من قانون المحاكم الادارية.

الاتجاه الثاني: يؤسس لوقف التنفيذ على أساس المادة 19 من قانون المحاكم الادارية وهنا لا بد من التمييز بين حالتين الأولى تتعلق بالملزم الذي ينازع في أساس فرض الضريبة والثانية تتعلق بالملزم الذي ينازع في إجراءات تحصيل الضريبة دون المنازعة في قانونية الضريبة أو وعائها.

والملاحظ أن المجلس الأعلى، محكمة النقد حاليا كان يخلط بين المنازعة في قانونية إجراءات التحصيل المنضمة بالمادة 120 من مدونة التحصيل وبين طلب وقف التنفيذ الضريبي الذي لا يعتبر سوى جزء فرعي للمنازعة في قانونية قرار فرض الضريبة والذي يدخل في اختصاص قاضي المستعجلات.

وبالتالي فإن قاضي المستعجلات الاداري لا يشترط في الاستجابة إلى الطلب المقدم إليه توفر الشرطين المنصوص عليها في مسطرة وقف الأداء بل يعمل على إدراج الطلب في نطاق القواعد العامة المنصوص عليها في الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية الذي يشترط فقط شرط جدية المنازعة وتوفر عنصر الاستعجال.

الشفعة في المجال الضريبي

سفيان صابر

متصرف بوزارة الصحة، مديرية التنظيم والمنازعات - الرباط-

يعد حق الملكية من الحقوق التي اهتمت بها الاتفاقيات الدولية وكذلك التشريعات الوطنية حيث نص المشرع في الفصل 35 من دستور 2011 على أنه " يضمن القانون حق الملكية. ويمكن الحد من نطاقها وممارستها بموجب القانون، إذا اقتضت ذلك متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، ولا يمكن نزع الملكية إلا في الحالات ووفق الإجراءات التي ينص عليها القانون."

ويمكن تعريف الشفعة الضريبية حق أولوية الدولة في تملك العقار أو الحق العيني العقاري المبيع، متى بدا للمفتش المحقق المكلف بالمراقبة أن الثمن المصرح به أو المعبر عنه في العقد أو الاتفاق لا يتناسب والقيمة التجارية الحقيقية للأموال في تاريخ التفويت، مع رفض الملزم الأداء الطوعي للواجبات التكميلية المفروضة عليه بناء على الفارق الذي تقدره الإدارة الضريبية.

ولعل الفكرة التي على أساسها تم تقرير حق الشفعة تكمن في غايتين:

أولاً: إعمال رقابة جبائية فعالة على الأثمان والتصريحات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقيات تحسبا لما يمكن أن يضيفه الأفراد على عقودهم من أوصاف تخالف تلك التي يقتضيه القانون وبالتالي تؤدي بهم إلى تخفيض مبلغ رسوم التسجيل.

ثانياً: تدارك أوجه النقصان البارزة على مستوى العمليات المصرح بها.

إشكالية الموضوع:

إلى أي مدى تمكن التشريع الضريبي والاجتهاد القضائي الإداري من ضمان المراكز القانونية المتعارضة في منازعات الشفعة الضريبية وبالتبعية التوفيق في حماية الملكية الخاصة وواجب تحصيل الضرائب ورسوم التسجيل؟

المبحث الأول: الضمانات القانونية بين حسنات التشريع ومظاهر القصور

وستنطرق فيه للمزايا التشريعية وكذلك الثغرات التشريعية، فعلى مستوى المزايا التشريعية يمكن تلخيصها في 5 نقاط:

أولاً: لا يمكن للإدارة الجبائية سلوك مسطرتي المراقبة و الشفعة الضريبية في آن واحد لأن تقريرا غايتها تكون واحدة فلا يسوغ الجمع بينهما.

ثانياً: أعطى المشرع صلاحية ممارسة حق الشفعة للوزير المكلف بالمالية أو لمن فوض له ذلك فقط.

ثالثاً: حصر المشرع نطاق ممارسة حق الشفعة على العقارات والحقوق العينية العقارية التي تكون محل تفويت رضائي بين الأحياء بعوض أو بغير عوض.

رابعاً: ضرورة إشعار الإدارة للملزم المشتري بأداء الواجبات التكميلية المفروضة عليه بناء على تقييمها، ولا يجوز ممارسة حق الشفعة إلا بعد إثبات تعثر الحصول على الواجبات التكميلية من الملزم.

خامساً: متع المشرع الخاضع للضريبة بضمانة إجرائية حينما ربط ممارسة حق الشفعة في ستة أشهر ابتداء من تاريخ التسجيل وبفوات هذا الأجل يسقط حق الإدارة في تحريك مسطرة الشفعة.

أما فيما يخص الثغرات التشريعية فهو حاله كباقي النصوص التشريعية الوضعية تعتري نصوصه جملة من الثغرات أهمها:

أولاً: المادة 208 من المدونة العامة للضرائب لم يحدد لنا المشرع الأجل الذي يتعين فيه على الملزم أداء الواجبات التكميلية، وهنا يمكن للإدارة أن تتعسف في تحديد هذا الأجل في وقت قصير ويصعب على الملزم توفير الواجبات التكميلية التي تطالبه بها.

ثانياً: كون التعويض المفترض أن يحصل عليه الخاضع للضريبة هو تعويض مشرف بامتياز، لأنه لا يفقد فقط أملاكه وإنما من المحتمل ألا يتسلم مبلغ التعويض لفترة زمنية غير محددة، وبذلك لا هو يحتفظ بأملاكه ولا يستفيد من ثمن التملك.

ثالثاً: الآثار المترتبة عن مقرر الشفعة التي تتعدى المنزوعة منه أملاكه لكي تطال الأعيان وهو ما يمكن معاينته من البند الخامس من المادة 218 من المدونة العامة للضرائب والتي مفادها إعدام جميع الحقوق المنقل بها العقار موضوع الشفعة وهو ما يتعارض مع مبدأ القوة الثبوتية للرسم العقاري.

المبحث الثاني: الضمانات القضائية فعالة أم محدودة

على مستوى مسطرة المنازعة في مقرر الشفعة يجب التفكير أولاً أن المشرع لم يحدد المسطرة الواجب سلوكها بالنسبة للخاضع للضريبة الذي صدر في حقه قرار الشفعة، وأمام هذا الفراغ التشريعي انقسمت اجتهادات القضاء الإداري إلى 3 اتجاهات.

الاتجاه الأول: أدرج الطعن في مقرر الشفعة ضمن طلبات الإلغاء حسب ما نصت عليه المادة 20 من مدونة المحاكم الإدارية.

الاتجاه الثاني: أدخلها في إطار القضاء الشامل.

الاتجاه الثالث: صار في منحنى الازدواجية فمزج بين دعوى الالغاء ودعوى القضاء الشامل، حيث اعتبر أن الطعن في مقرر الشفعة يدخل في إطار دعوى الالغاء والآثار المترتبة عن هذا المقرر تندرج ضمن طعون القضاء الشامل.

ويبقى الاتجاه الأول هو الأكثر عدالة لأن له ضمانات أساسية حقيقية وهي دعوى الالغاء وإلى جانبها يمكن للملزم أن يرفع دعوى الاعتداء المادي عند عدم احترام الإجراءات القانونية اللازمة لمسطرة الشفعة أو مباشرتها دون استكمالها إلى منتهاها أو وضع اليد على عقار غير ذلك الذي تم تقديم التصريح بشأنه، حتى ولو كان الهدف هو تحقيق المصلحة العامة، وبذلك نستنتج أن قرارات الشفعة شأنها شأن القرارات الإدارية تخضع لنظامين للبطلان، الأول يترتب عنه الجزاء البسيط وهو الالغاء والثاني يترتب عنه الجزاء المتشدد وهو الانعدام ويصبح للملزم الحق في المنازعة في مقرر الشفعة.

أما فيما يخص مدى خضوع السلطة التقديرية للإدارة للرقابة القضائية، يوجد تساؤل جوهري هو إذا كانت الرقابة القضائية لمختلف تصرفات الإدارة تعد المظهر العلمي لمبدأ الشرعية في دولة القانون، فهل امتدت هذه الرقابة على السلطة التقديرية للإدارة في تقييم القيمة التجارية للعقار من حيث الشفعة أم تم تقليص هذه الرقابة وترك حرية أوسع للإدارة وفي هذا الشأن نلاحظ أن المحاكم الإدارية تبسط رقابتها بشكل كامل على أوجه اللامشروعية المتمسك بها من طرف الملزم.

حدود أعمال مبدأ التواجهية كآلية لتحقيق الأمن القانوني في المادة الضريبية - قراءة تحليلية في تطور الاجتهاد القضائي-

عمر السكتاني

أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية - سطات-

تتخذ الإدارة مجموعة من القرارات المختلفة لإصدار الضريبة تختلف حسب طبيعة الملزم و طبيعة النظام الضريبي المعتمد من قبله و حسب وضعيته القانونية تجاه ما يفرضه القانون الضريبي من التزامات، غير أنه مهما اختلفت المسطرة المتبعة من طرف الإدارة فإنها لا بد أن تحترم مقتضيات مبدأ التواجهية و الحوار بين الملزم و الإدارة عن طريق النقاش و تبادل المبررات و الوسائل بين كلا الطرفين حتى يأتي الفرض الضريبي أو التصحيحات المعتمدة من قبل الإدارة وفقا للقانون. و كذلك مشروعة تأمينا للحماية التي يوفرها القانون للملزمين بالضريبة.

و إذا كانت القاعدة في النظام الضريبي هي منح الحق للملزم للتصريح بالوعاء الضريبي و الأرباح و الدخول...، فإن القانون الضريبي و بالموازاة مع ذلك يقوم على تحديد مختلف الآليات القانونية التي يمكن للإدارة من خلالها تحصيل الموارد الضريبية اللازمة لمواجهة النفقات و التكاليف العامة و تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، لأجل ذلك فإن القانون وضع بيد الإدارة الضريبية مجموعة من الامتيازات و السلطات الكفيلة بالقيام بمهامها بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية و المساواة بين جميع الملزمين بالضريبة، بيد أن الإدارة تكون ملزمة باحترام مبدأ المشروعية الضريبية الذي يوطر مسار الالتزام الضريبي منذ إنشائه إلى غاية انتهائه، كما عليها تفتح قنوات الحوار و النقاش مع الملزم حتى يتأتى له ابداء ما له من دفوع و مبررات قد تدعم موقفه كليا أو جزئيا وفق مسطرة تواجيهية محددة من طرف المشرع حفاظا على حقوق الملزمين من جهة و ضمانا لحماية المال من جهة أخرى.

• أهمية مبدأ التواجهية في مسطرة الفحص الضريبي :

هذا المبدأ يتيح الفرصة للملزم لمناقشة كافة الدفوعات التي واجهته بها الإدارة، كما يمكن من تأجيل الوفاء، بالتالي إمهال الملزم إلى حين انتهاء المنازعة، و أيضا إشراك الملزم في عملية ربط و فرض الضريبة، و بصفة عامة فإنه يتيح للملزم الدفاع عن حقوقه و عن مركزه القانوني.

• مرتكزات هذا المبدأ :

الحرص على سلامة مسطرة التبليغ، فالتبليغ يجب أن يكون في العنوان الوارد في اقراره الضريبي، كما يجب أن يتم وفقا للآليات التي حددها المشرع.

• الآثار المترتبة عن الإخلال بهذا المبدأ :

إذا كان الإخلال من طرف الإدارة، فإن جانبا من الفقه يذهب إلى أنه في الحالات التي لم يرتب عليها المشرع حالة البطلان فإنها لا تطرح أي إشكال، أما إذا كان الإخلال من طرف الملزم فيتم تحويل مسطرة التصحيح إلى مسطرة الفرض التلقائي.

مسؤولية المحاسب العمومي عن تقادم الديون الضريبية على ضوء توجه القضاء الإداري و قضاء المجلس الاعلى للحسابات

خليل بن تمزال

مكلف بالشؤون القانونية و المنازعات بالخرزينة العامة للمملكة

يعتبر التقادم في ميدان تحصيل الديون الضريبية سببا لانقضاء الحقوق المتعلقة بالذمة المالية للملزمين، إذا تقاعس المحاسب أو أهمل المطالبة بها داخل المدة التي حددها القانون، و ذلك طبقا لمقتضيات المواد 123 و 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

و لما كان التقادم، وفقا للقواعد العامة، يؤدي بشكل طبيعي إلى انقضاء دين الدائن تجاه المدين، إلا أنه في مجال تحصيل الديون الضريبية له طبيعة استثنائية خاصة من حيث الأثر المترتب عليه، ذلك أنه و إن كان يؤدي إلى انقضاء الدين تجاه الملزم ضريبيا، إلا أنه لا يؤدي إلى انقضاء دين الدولة الضريبي، بل إن هذا الأخير يتحول من ذمة الملزم إلى ذمة المحاسب العمومي المكلف بتحصيله لأنه يتحمل مسؤولية شخصية و مالية عن عدم تحصيله دون مبررات قانونية.

و لقد حاول المتدخل من خلال هاته المداخلة البحث في اشكالية مسؤولية المحاسب العمومي عن تقادم تحصيل الديون الضريبية. و كيفية تفعيل هذه المسؤولية من طرف الادارة على ضوء توجه القضاء الإداري كقضاء يكتفي بالتصريح بسقوط الحق في التحصيل للتقادم و المجلس الاعلى للحسابات كقضاء يمزج بين اثبات التقادم و اقرار المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي المكلف بالتحصيل.

• الصيغة القانونية لمسؤولية المحاسب العمومي عن تقادم الديون الضريبية :

من حيث المبدأ فإن المحاسب يتحمل مسؤولية تأديبية و جنائية و مدنية (المادة الأولى من القانون المتعلق بتحديد مسؤولية الأمرين بالصرف و المراقبين و المحاسبين العموميين رقم 99-61) لكن ما يميز المسؤولية في هذا المجال هو أنها مسؤولية محاسبية من نوع خاص عن عدم التحصيل داخل الأجل و هو ما اشارت اليه كل من المواد 37 من مدونة المحاكم المالية، المواد 124 التي تشكل أساس عام لهاته المسؤولية التي تنص على أنه لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تأجل تحصيل الضرائب أو الرسوم أو الديون الأخرى أو تعطل سيرها العادي تحت طائلة إثارة مسؤولية شخصية مالية، و كذلك المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي حددت الأساس الخاص لهذه المسؤولية حيث أن المحاسبين العموميين المكلفين بالتحصيل الذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل أو الذين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم

بتحصيلها، تسقط حقوقهم تجاه المدينين، غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الهيئات العمومية المعنية، ثم المادة 6 من القانون المتعلق بمسؤولية الامرين بالصرف و المراقبين و المحاسبين العموميين، التي تحمل هاته المسؤولية للمحاسب العمومي.

• كيف تعامل القضاء الإداري مع هذه المسؤولية :

بخصوص القضاء الإداري فهو لا يحكم بمسؤولية المحاسب بقدر ما يحكم بسقوط حقه في التحصيل، و بذلك يكون هذا هو حدود اختصاصه، إضافة إلى أن الملزم ليس له أية مصلحة في تحميل المسؤولية للمحاسب العمومي، فالمهم بالنسبة إليه إعفاؤه من الدين الضريبي بحكم التقادم، أي أن القاضي الإداري يحكم فقط بسقوط الحق بفعل التقادم و لا يقرر المسؤولية. كما أنه لا يقضي بتقادم الدين الضريبي من تلقاء نفسه.

• توجه قضاء المجلس الأعلى للحسابات لإقرار مسؤولية المحاسب العمومي عن تقادم تحصيل الديون الضريبية :

قاضي المجلس الأعلى للحسابات كقاضي متخصص، يلاحظ فقط القيام بالإجراءات، لا يراقب مدى صحة تنفيذها على عكس القاضي الإداري.

بخصوص إثبات واقعة التقادم مع الحكم بمسؤولية المحاسب الشخصية و المالية و هذا أهم ما يميز قاضي المجلس الأعلى للحسابات و الذي يمكن له أن يثير المسؤولية من تلقاء نفسه بناء على نصوص خاصة تخول له ذلك، و كذلك يمكن أن يتعامل بنوع من المرونة حيث يمكن أن يعفي المحاسب العمومي لظروف موضوعية.

دور القضاء الدستوري في حماية الخاضع للضريبة -دراسة حالات-

جواد لعسري

أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بالمحمدية

لقد تم التطرق الى مجموعة من الحالات و المقترضات الضريبية لكل من قوانين المالية لسنة 2013 و سنة 2016 و سنة 2018 والتي كانت في معزل عن رقابة المحكمة الدستورية و ذلك من خلال عرضه للحالات التالية:

الحالة الأولى: مدى قدرة جميع الملزمين في تقديم الاقرارات الالكترونية (قانون المالية لسنة 2018)

أكد الاستاذ جواد لعسري أن المقتضى الذي جاء به قانون المالية لسنة 2018 و الذي يقضي بالزامية الإيداع السنوي بالنسبة للملزمين ذوي الدخول العقارية و دخول الأجور بالطريقة الإلكترونية لم يراعي المستوى التعليمي لعموم الخاضعين و بالأخص في الجانب المعلوماتي إضافة الى ضعف أو غياب تغطية شبكة الانترنت في بعض المناطق الشئ الذي سيجعل من هذا الإجراء الجديد ثقلا على الملزم و مصدر تكلفة إضافية، كما أشار الاستاذ الى انه في ظل البداية المتعثرة لتنفيذ هذا الاجراء عمل وزير الاقتصاد و المالية على اصدار قرار مفاده منح اجل اضافي لهذا الاجراء الى غاية نهاية شهر يونيو 2018 الشئ الذي يعتبر حسب الاستاذ تدخلا في اختصاصات المؤسسة التشريعية التي يناط لها تعديل القوانين و بذلك يكون هذا القرار اجراء غير دستوري.

الحالة الثانية: سن امتيازات ضريبية لصنف فقط من الخاضعين لمسطرة التصحيح (قانون المالية لسنة 2016)

تطرق الاستاذ الى ان ادراج المادة 221 مكرر من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالاقرار التكميلي او التصحيحي بناء على الرسالة الاعلامية التي توجهها ادارة الضرائب الى المعني بالامر و التي تستأنف بعد عدم اجابة الملزم في اجل 30 يوما من تاريخ التوصل وفق الاحالة الى الفقرة 2 من المادة 228 من المدونة العامة للضرائب حيث ان الملزم الذي قام بايداع هذا الاقرار التصحيحي من تلقاء نفسه و دون تدخل الادارة تفرض عليه الغرامات و الزيادات المتعلقة بالاقرار خارج الاجال، الشئ الذي اعتبره الاستاذ معاملة تفضيلية بين ملزمين يتمتعان بنفس الوضع القانوني بل ان المشرع قد غرم الملزم سيئ النية و أبرء الملزم الذي تمت مباشرة مسطرة المادة 221 مكرر من المدونة العامة للضرائب تجاهه وفي ذلك حسب الاستاذ خرق واضح لمقتضيات الفصل 6 من دستور 2011.

الحالة الثالثة: تطبيق مقتضيات باثر رجعي بخصوص ثمن تملك العقارات (قانون المالية لسنة 2013)

و تتعلق هذه الحالة بالمادة 65 في فقرتها الثانية من المدونة العامة للضرائب و التي تؤطر للتفويطات العقارية التي موضوعها عقارات اكتسبت عن طريق الارث، اشار الاستاذ الى ان الضريبة على الارباح العقارية أحدثت طبقا لمقتضيات البند الخامس من قانون المالية لسنة 1978 و التي كانت تنص في حالة تملك عقار عن طريق الارث، في حالة بيعه ان الثمن الواجب اعتماده هو الثمن الذي ضمنه الورثة في جرد المتروك شريطة تقييد هذا الجرد باجل 12 شهرا من تاريخ وفاة الهالك، الا ان تدخل المشرع عبر قانون المالية لسنة 2013 اعتبر بان ثمن التملك هو ثمن التملك بعوض من طرف الهالك و اعتبر الاستاذ ان الاشكال لا يكمن في موضوع التعديل و انما في تنزيله حيث تم تطبيق هذا المقتضى باثر رجعي بالنسبة للجرود المنجزة قبل سنة 2013 حيث قامت الادارة بمراجعة واجبات التسجيل لتلك الجرود الشيء الذي يعتبر حسب الاستاذ جواد لعسري مخالفا للمقتضيات الدستورية.

الحالة الرابعة: التمييز بنظام الاعفاءات المقررة للتعاونيات و الجمعيات السكنية (قانون المالية سنة 2018)

أكد الأستاذ على ان المحكمة الدستورية عندما صادقت على قانون المالية لسنة 2018 اعتبرت ان فصل الذمم المالية ليس مبدأ دستوريا حيث ان المادة 8 من نفس قانون المالية اعتبرت ان الاخلال بالشروط الواردة في المادة 7 من نفس القانون كعدم الخضوع لرسم السكن و رسم الخدمات الجماعية و شرط عدم الانضمام لتعاونيات او جمعيات سكنية قبل 2018 اكثر من مرة، وفي هذه الحالة يعتبر المتعاون المنخرط مسؤولا على وجه التضامن مع التعاونية و الجمعية السكنية في اداء الضريبة على الشركات و الغرامات المترتبة عنها حيث اكد الاستاذ على ان الانضمام لا يولد الحق وانما الاستفادة هي التي تولده، الشيء الذي يجعل هذا المقتضى حسب الاستاذ جواد لعسري اجراء يضرب عرض الحائط مبدأ استقلالية الذمم المالية و بالتالي يعتبر تعديلا مخالف للدستور.

دعوى إيقاف التنفيذ في المنازعة الضريبية

حسن صحيب

أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية مراكش

يعتبر إيقاف التنفيذ مسطرة في المادة الإدارية ويمكن الرجوع إليها فترة إحداث المجلس الأعلى لاسيما إحداث الطعن بالإلغاء بسبب التجاوز في استعمال السلطة، على أساس أن جميع القرارات منذ 1959 المتعلقة بالتجاوز في استعمال السلطة يمكن إيقافها. و إيقاف التنفيذ في المادة الضريبية يثير مجموعة من الإشكالات و التي تتعلق بتحديد الأساس القانوني لمسطرة إيقاف تنفيذ الديون العمومية

فهل يتعلق الأمر بدعوى الإلغاء الشامل أو بدعوى الإلغاء ؟

وهذا الإشكال يجد حديثه من جهة في ظهير 21 غشت 1935 المتعلق بتحصيل و استخلاص الضرائب من خلال المادتين 11 و 15 و التي حلت محلها المادة 124 و 117 من مدونة تحصيل الدين العمومية و من جهة أخرى نجد المادة 242 من م ع ض كما نجد الأساس القانوني مرة أخرى فيما يخص القواعد المتعلقة بالاستعجال في المادة 19 من القانون 41.90 و ما يقابلها من نفس القانون المادة 24 و التي تخول هذه الإمكانية لإيقاف التنفيذ لمحكمة الموضوع .

فهناك زخم كبير من النصوص القانونية و لكن مع ذلك يلاحظ أن أغلبية الفقه يناقش هل هناك أساس قانوني لهذه المسطرة ؟

والدليل على هذا هو الأحكام التي تبث فيها مختلف المحاكم حتى عند إحداث المحاكم الإدارية ، و هموا ما يبرز أن هناك تناقض بين الأحكام حوا ما هو الأساس الذي يبنني عليه إيقاف تنفيذ الديون العمومية ، و إلى ماذا يحتكم القاضي في إيقاف تنفيذ الدين العمومي.

فعندما نتحدث مسطرة الاستعجال في إيقاف التنفيذ يمكن القول أن هذا الإشكال الناتج عن تضارب الأحكام و الناتج عن وجود مادتين أساسيتين.

أولاً : المادة 24 من القانون 41.90

فجل المحاكم في بداية عهدها حاولت أن تركز على المادة 24 أي أن الأمر يتعلق بإيقاف تنفيذ قرار إداري مرتبط بدعوى الإلغاء

وفي هذا الصدد ذهبت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى إلى أن إيقاف تنفيذ الديون العمومية يدخل ضمن اختصاص قضاء الموضوع و ليس اختصاص القضاء الإستعجالي

كذلك قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط بحكم صادر ب 1995 إعتبر أن طلب المدعي لإيقاف تنفي أوامر التحصيل الضريبي ينعقد الاختصاص محكمة الموضوع و ليس لقاضي المستعجلات و ذلك حسب مفهوم المادة 24 من القانون 41.90 وأن الهدف من ذلك هو الوقوف على مدى جدية إيقاف التنفيذ للموضوع المرفوع أما المحكمة .

ونجد في نفس الصدد أن هناك تضارب حول ما إذا ما كان هذا القرار إداري

ونحن نعلم أن ما تقوم به الإدارة الضريبية هي قرارات إدارية لكن إدخالها في إطار القضاء الشامل يجعل دور القاضي الإداري يكون متسع و شاسع بحيث يتجاوز حدود إلغاء القرار الإداري إلى إمكانية تعديل مجموعة من التدابير المرتبطة بالدور الذي يقوم به القاضي الإستعجالي ولكن دون أن يعطي أوامر للإدارة.

ثانياً : المادة 19 من القانون 41.90

فقد أصبح للقاضي بمقتضى مجموعة من الأحكام بعد تعديل المدونة العامة للضرائب في سنة 2009 حيث تمت إضافة مقتضى جديد للمادة 242 حيث أصبح القاضي الإستعجالي يجد شرعية التدخل.

وهو ما يمكن أن نستنتج أن تطور التشريع الضريبي و عدم استقراره وتعقيده، جعلت القاضي هو الآخر يجد نفسه غير متشبت بوقف واحد بل يخضع لتشويش في إيقاف تنفيذ الدين العمومي، مع علم إن دور القاضي الإداري أي يكون خلاق حيث أنه إذا كانت المقتضيات القانونية التي على أساسها يمكن حماية حقوق الأفراد، فالقاضي الجبائي بقدر ما يسعى لحماية المال العام من خلال الحرص على أداء الضرائب و ممارسة محاربة التملص الضريبي، بقدر ما يكون حامياً للحقوق و الحريات و من ضمنها حقوق الملزم، إذ دور القاضي هنا يجب أن يحقق التوازن بين حماية المال العام و حماية حقوق المواطنين.

إشكالية آخر إشعار بدون صائر على ضوء

مدونة تحصيل الديون العمومية

المهدي خرجوج

إطار بالخرينة العامة للمملكة-الرباط-

خول المشرع للإدارة الضريبية سلطات كثيرة لتحصيل الديون العمومية هذا الأخير الذي تم تعريفه بمقتضى المادة الأولى من القانون 15.97 بأنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف على حمل مديني الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين و الأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاق.

ولا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر بمقتضى المادة 36 من نفس القانون وعليه فإن إرسال آخر إشعار بدون صائر آخر فرصة للخاضع للضريبة من أجل أداء ديونه بطريقة حبية و إلى مباشر بمسطرة التحصيل الجبري وعليه نتساءل :

- ما هو أصل الإشعار بدون صائر ؟
- هل اشترط المشرع شكلا معين له ؟
- ما هو واقع القضاء و الإدارة الضريبية فيما يخص هذا الإجراء ؟

أولا : أصل الإشعار بدون صائر

من المعلوم أن المشرع المغربي يستسقي دائما نصوصه من المشرع الفرنسي هذا الأخير يسمى الإشعار بدون صائر بالإنذار السابق وتم التنصيص عليه سنة 1839 في المادة 21 و المادة 21 مكرر والتي تنص أن "القابض لا يستطيع أن يشرع في المتابعة بصائر إلا بعد أن يخبر الملزم بالإنذار بدون صائر" (وهي نفس الصياغة الموجودة في القانون 15.97 من خلال المادة 15.97).

وما يلاحظ أن هذا النص بقي مستعملا إلى حدود سنة 1973 والتي من خلال المادة 14 تم تغيير مصطلح الإنذار بدون صائر إلى مصطلح تذكير.

في المغرب أول مرة تم التنصيص على هذا المصطلح كان سنة 1916 في الظهير المتعلق بتنظيم المتابعات من أجل تحصيل ديون الدولة معبرا عنه بالإعلام الشخصي المعفي من الأداء، ولم يتم التنصيص عليه إلا بظهير 1935/08/21 و التي جاءت بعده مدونة التحصيل وهكذا جاء في المادة 21 و المادة 21 مكرر و هو نفس التبني الفرنسي.

إلا أن المغرب تميز بخاصية تفيد أن تقييد هذا التاريخ بالسند التنفيذي لا يمكن الطعن فيه إلا بالزور.

و عموما يجب أن يتضمن هذا الإشعار مجموعة من الشكليات كالتالي :

- معلومات عن المدين و عنوانه
- معطيات تفيد نوع الضريبة
- تاريخ الاستحقاق
- اسم القابض المكلف بالتحصيل
- مبلغ الدين
- الحساب البنكي

ثانيا : و اقع القضاء و الإدارة الضريبية

دأبت مجموعة من الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية و محاكم الاستئناف الإدارية و محاكم النقض من أن هذا الإجراء يقطع التقادم -

و بالرجوع للمادة 391 من ق ل ع نجد انه ينقطع التقادم بأي مطالبة قضائية أو غير قضائية

لكن بالرجوع للمادة 36 من م ت د ع نجد موقفين واحد يتقيد بحرفية النص أي بالإرسال دون التبليغ (الإدارة) و اتجاه آخر نجد التمسك بالتبليغ فقط .(توجه القضاء) و في حالة ما لم يبلغ الملزم فإن جميع الإجراءات اللاحقة عليه تكون باطلة.

ونشير أخيرا أن المعارضة قدمت مقترح التبليغ بهذه المادة إلا أنه لم يتم التنصيص عليها ليبقى السؤال لماذا؟

مسطرة الإشعار للغير الحائز كآلية للتحصيل الجبري

بهيجة مشكور

مفتشية إقليمية رئيسة بالخرينة الجهوية بمراكش

تتمتع الخزينة العامة بمجموعة من السلطات تخولها القيام بمجموعة من الإجراءات القانونية من أجل حمل الملمزمين على تسديد ما بذمتهم من ديون و ذلك بمقتضى القانون. فإذا كان الأصل أن يتم أداء الضرائب طواعية من طرف الملمزمين، فإنه في حالة تملصهم من أداء ما بذمتهم و فشل إدارة التحصيل في استخلاص الديون العمومية بالطرق الرضائية، فإنها تصبح مجبرة على اتباع وسائل التحصيل الجبري.

و تتخذ إدارة التحصيل في ذلك مجموعة من الوسائل الجبرية لمواجهة الملمزمين الممتنعين عن الأداء، و تتمثل في اجراءات التحصيل الجبري، الذي يدفع بعض الملمزمين إلى عرض النزاع أمام القضاء بقصد الطعن ببطلان و سلامة هذه الإجراءات.

و لقد اقتصرت المداخلة على التطرق إلى "الإشعار للغير الحائز" كمسطرة يباشرها القباض التابعون للخزينة العامة كإجراء من اجراءات التحصيل الجبري.

■ الأساس القانوني لمسطرة الإشعار للغير الحائز :

لقد تم تأطير هذا الإجراء بالمواد 100/101/102/103/104 من قانون 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، و نلاحظ أنه انطلاقا من هذه المواد فالمشرع قيد سلطة القباض بمجموعة من الشروط، حيث يجب أن يكون الدين عموميا، مستحقا و ثابتا في ذمة المدين، بناء على سند تنفيذي (الجدول الضريبي الذي يعتبر وثيقة رسمية و مزيل بالصيغة التنفيذية و لا يمكن الطعن فيه إلا بالزور)، و أن يكون هذا الغير(سواء كان هذا الغير من المحاسبين العموميين، أو المقتصدين أو المكترين، و كل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملمزمين بالضرائب و الرسوم و الديون الأخرى) حائزا لأموال المدين.

■ القيمة القانونية لمسطرة الإشعار للغير الحائز :

تتسم هذه المسطرة بالطابع التنفيذي باعتبارها وسيلة قانونية تمكن المحاسب من تحصيل الديون العمومية، حيث يترتب عنها التحصيل الفوري للأموال العمومية.

و تجدر الإشارة إلى أن هذه المسطرة لا تتطلب نفس الاجراءات المتبعة في مسطرة الحجز لدى الغير، باعتبار أن هذا الإجراء أي الإشعار للغير الحائز، تنفيذا فإن مباشرته من طرف المحاسب لا يتوقف على استصدار حكم قضائي، و هذا ما يميزه عن الحجز لدى الغير.

بخصوص مبدأ التدرج في المعاملات، فالمشرع لم يقيد المسطرة بضرورة احترام تراتبية الاجراءات لتوسيع دائرة الضمان، غير أن التوجهات القضائية اختلفت في هذه المسألة حيث نجد أن هناك اتجاه قضائي يقول بمبدأ التدرج في المعاملات، في حين نجد أن هناك اتجاها قضائيا ذهب إلى القول بالعكس.

■ المنازعة في مسطرة الإشعار للغير الحائز :

يتبين أن المشرع لم يدرج الإشعار للغير الحائز ضمن تراتبية التحصيل الجبري (المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية)، الأمر الذي جعل القضاء و هو يفصل في الطعون المفروضة أمامه يتشدد في طبيعة المنازعة، و ما إذا كانت منازعة موضوعية أم منازعة يعود اختصاصها إلى قاضي المستعجلات.

■ الآثار المترتبة عن سلوك هذه المسطرة :

حسب المادة 100 و 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فالمشرع ألزم الأغيار الحائزين لأموال المدين بدفعها مباشرة بعد توصلهم بهذا الإشعار، و في حالة رفضهم لذلك فإن المشرع خول الحق بمباشرة الاجراءات الجبرية، حسب مقتضيات المادة الرابعة من نفس المدونة، كما يمكن متابعتهم بجنحة تعطيل تحصيل الديون العمومية.

و لكون هذه المسطرة تتم في مواجهة الغير و مطالبته بالتسليم الفوري للمبالغ موضوع الحجز و ما يترتب عن ذلك من قيام المحجوز عليه بالطعن في

مشروعية هذا الإجراء و طلب إيقاف أو ارجاع المبالغ المقتطعة من حسابه، الأمر الذي يؤدي إلى هدم الضمان العام للخزينة، مما يستدعي تدخل المشرع لتمتع الخزينة العامة للمملكة بالضمانات الكافية للقيام بهذا الإجراء على أحسن وجه.

La pratique de l'avis à tiers détenteur ; étendue et limite

Saddougui Mohammed

Enseignant chercheur Université Cadi Ayyad

Si généralement, les créanciers sont censés acquitter de leurs dettes il n'est pas toujours le cas pour plusieurs raisons.

En pareille situation, ces créanciers se trouvent dans l'obligation de recourir au juge pour obtenir un titre exécutoire qui leurs permettra, en cas de résistance du débiteur, de recourir aux voies d'exécution.

Ainsi, sans ce titre exécutoire, ils ne peuvent avoir recours à la saisie comme moyen légal pour recouvrer leur créances.

En ce qui concerne les créances publiques, le comptable public dispose d'un arsenal de mesures contraignantes pour recouvrer la dette publique, dont la plus efficace est la saisie des biens du redevable.

Dans ce cadre, le législateur adopte une mesure toute particulière, par sa rapidité et son efficacité, cette procédure est peu coercitive par rapport à d'autres formes de contrainte judiciaire, mais il se trouve fort dissuasive : au lieu d'emprisonner la personne, elle emprisonne l'argent : C'est l'avis à tiers détenteur (les articles 100/101/102/103/104 du code de recouvrement des créances publiques).

Cette voie permet le recouvrement des créances publiques entre les mains des tiers des sommes d'argent dont ces derniers sont débiteurs à l'égard des contribuables, c'est une procédure de saisie simplifiée dont dispose l'administration pour recouvrer les impositions exigibles assorties du privilège du trésor.

L'intérêt de l'utilisation de l'avis à tiers détenteur pour le recouvrement des impôts privilégiés par rapport aux voies d'exécution de droit commun réside dans la rapidité de sa mise en œuvre, la simplicité de son formalisme.