



ماستر الوسائل البديلة لفض المنازعات - الفوج السادس -

رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون
الخاص تحت عنوان:

مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية

تحت إشراف الأستاذ:

د. ادريس طاهري

من إعداد الطالب:

محجوب الحمزاوي

لجنة المناقشة:

الدكتور ادريس طاهري: أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس: رئيسا ومشرفا

الدكتور احمد الحميوي: أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس : عضوا

الدكتور بدر الخلدي: أستاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس : عضوا

السنة الجامعية:

2021-2022



إهداء



إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب والدي
العزیزین أطل الله في عمرهم؛

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
إخواني وأخواتي حفظهم الله؛
إلى كل الأصدقاء والزملاء والمقربين على الدعم
والمساندة ؛
إلى كل من نسيه القلم وحفظه القلب؛

أهدي ثمرة جهدي





شكر وامتنان

اعترافاً بالفضل وبالجميل، كل الشكر والعرفان ووافر الامتنان لفضيلة الدكتور
"إدريس طاهري" الذي كان لي خير موجه في إعداد هذا العمل بما هو أفضل وأهم،

سأطاب. فجزاه الله عني خير الجزاء

لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر وعميق التقدير لأساتذتي الإفاضل، أعضاء
لجنة المناقشة الدكتور "بدر الخلدوي" والدكتور "أحمد الحميوي" على قبول مناقشة
هذا البحث وتصويبه.



لائحة المختصرات:

م.ت: مدونة التجارة

ق.م.م: قانون المسطرة المدنية

م.ع.ض: المدونة العامة للضرائب

ق.م.ج: قانون المسطرة الجنائية

ق.ل.ع: قانون الالتزامات والعقود

ق.إ.م.ت: قانون إحداث المحاكم التجارية

ق.إ.م.د: قانون إحداث المحاكم الإدارية

م.ت.د.ع: مدونة تحصيل الديون العمومية

ق.إ.م.س.د: قانون إحداث محاكم الاستئناف الإدارية

مقدمة:

تحتاج الدولة لكي تقوم بوظائفها وأدوارها وتحقيق الأهداف المتوخاة منها إلى المال اللازم لإشباع الحاجات العامة بمختلف أنواعها وتمويل الخدمات العامة المتزايدة.¹

وتعتبر الضرائب من أهم مصادر التمويل لميزانية الدولة²، حيث تعد وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية، وآلية مهمة لتحقيق التوازن الإقتصادي والاجتماعي من خلال التدبير الأمثل لعملية توظيف المداخل، وفق ما تقتضيه متطلبات الحاجيات العامة والاستقرار الإقتصادي والاجتماعي بالبلاد.³

وقد عهد المشرع للسلطة العامة ممثلة في إدارة الضرائب والخزينة العامة أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات بما يكفي لأداء وظيفتها، وسن لها قواعد إجرائية تقنن مجال تدخلها للمحافظة على حقوق الإدارة الضريبية⁴.

بالمقابل أصبح النظام الضريبي الحديث يتوخى السعي نحو تحقيق العدالة الضريبية، ويولي أهمية قصوى للمدين باعتباره شريكا في تمويل النفقات العامة ويتخذ الإجراءات اللازمة لكسب ثقته وتعزيز موافقته، وحماية عملية الأداء الطوعي للضريبة، دون غش أو تهرب ضريبي تفاديا للإنعكاسات السلبية على التنمية الإقتصادية والاجتماعية للبلاد⁵، وذلك استنادا على مضمون الدستور المغربي لسنة 2011⁶ الذي جاء في الفصل 39 منه ما يلي: "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها و توزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور ."

¹ حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2016-2017، ص 1.

² مريم زان، منازعات وعاء الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية أمام القضاء الإداري، مؤلف جماعي تحت عنوان: " دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي"، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، م. الأمانة، الرباط، ط الأولى 2022، ص: 185.

³ محمد قصري، منازعات تحصيل الديون العمومية وإشكالية العدالة الضريبية والتهرب الضريبي م. rprint، ط. الأولى 2020، ص: 1.

⁴ محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م. أبي رقرق، ط. الثالثة 2011، ص: 7.

⁵ محمد قصري، منازعات تحصيل الديون العمومية وإشكالية العدالة الضريبية والتهرب الضريبي، م، س، ص: 1.

⁶ دستور 2011 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 27 شعبان 1432 الموافق ل 29 يوليو 2011، ج.ر، عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، ص: 3600.

ومن ثمة فمساهمة الخاضعين للضريبة في تمويل ميزانية الدولة، وتحقيق الإلتزام الضريبي بفرض الضرائب واستخلاصها، يجب أن يتم وفقاً لمقتضيات الدستور ومن خلال احترام الحقوق والحريات بشكل عام.

والأصل في تحديد الضريبة، أنها تعرف انطلاقاً من التصريح التلقائي الصادر عن الخاضع للضريبة داخل الآجال القانونية المحددة، إذ يكتسي هذا التصريح أهمية بالغة، بحيث يعبر عن امتثال الخاضع للضريبة لواجب المساهمة في تمويل النفقات العامة، كواجب وطني، كما أنه يعبر عن حسن نية الخاضع للضريبة.⁷

غير أن الملزم قد لا يقدم إقراره داخل الأجل القانوني المخول له، أو أنه لا يضمنه كل البيانات والمعلومات التي تمكن الإدارة الضريبية من تحديد وعاء الضريبة، الأمر الذي يفتح المجال أمام الإدارة الضريبية للتدخل لتطبيق القواعد المسطرية لتحقيق الإلتزام الضريبي بطريقة أحادية بواسطة مسطرة الفرض التلقائي.⁸

غير أن الإدارة الضريبية بدورها قد تخل ببعض الضمانات الممنوحة للملزمين، سواء فيما يتعلق بالتبليغ بفرض الضريبة، أو احترام الإجراءات المسطرية المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي، لها وكذا الإعفاءات الجبائية⁹ وإجراءات تحصيل الضريبة.

حيث إنه، إذا كان النظام القانوني للضريبة المتمثل في م.ع.ض، والنصوص القانونية ذات الصلة، يحدد ضوابط تدخل الإدارة في مجال فرض الضريبة وتصحيح وعاءها، بداية من تحديده للواقعة المنشئة للضريبة وللأشخاص المخاطبين بها وآليات المراقبة الجبائية ومسطرة المنازعة في الوعاء الضريبي، إلا أن هذه المقتضيات لا تسعف الإدارة في حمل كل المدينين على الوفاء طواعية بالدين الضريبي، الأمر الذي فرض اللجوء إلى تنظيم

⁷ مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: "دور القضاء الإداري في المادة الضريبية"، م.س، ص:185.

⁸ ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 2013-2014، ص:3.

⁹ حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص:2.

مسطرة تحصيل الضرائب بواسطة إجراءات التحصيل الجبري¹⁰، المنصوص عليها في م.ت.د.ع، مما قد يؤدي إلى نشوء منازعة بين أطراف العلاقة الضريبية.

وتعتبر المنازعة الضريبية الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المدين الملزم بالضريبة والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيلها، وتعني من جهة أخرى المسطرة الإدارية أو القضائية المقررة قانونا سلوكها لتسوية هذا الخلاف¹¹.

وبذلك فالمنازعات الجبائية تنحصر بصفة عامة في صنفين هامين: المنازعة في الوعاء والمنازعة في التحصيل، إذ أن النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، إلا أنه في بعض الأحيان لا ينازع الملزم في عمليات الوعاء بمفهومها الدقيق بل يشمل نزاعه كذلك عملية تصفية الضريبة، أي احتسابها، ولهذا يبدو أن التسمية الحقيقية الدقيقة هي النزاعات في أساس الضريبة واحتسابها، بينما ينصب النزاع في التحصيل على إجراءات التحصيل، حيث أن الملزم في ظل النزاع المذكور لا ينازع في أساس الضريبة أو احتسابها وإنما يعترض على إلزامية أداء الضريبة¹².

وتتميز المنازعة الضريبية بكونها منازعة على مراحل، أي أنها لا ترفع مباشرة وبشكل مبدئي إلى القضاء، بل لابد من المرور من مرحلة الطعن الإداري، وذلك بعلّة تخفيف العبء على القضاء وتصفية المنازعات في مهدها وتوفير وقت وجهد للملزم.

وبذلك يعد حق اللجوء إلى القضاء ميزة منحها القانون للأشخاص طبيعية كانت أو معنوية، ولا يجوز حرمانهم منها على اعتبار أن المشرع الدستوري قد جعل حق التقاضي مكفول لكل شخص للدفاع عن حقوقه ومصالحه التي يحميها القانون¹³، وذلك عن طريق المنازعة الضريبية أمام القضاء.

¹⁰ محمد قصري، منازعات تحصيل الديون العمومية وإشكالية العدالة الضريبية والتهرب الضريبي. م.س، ص1.

¹¹ عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2005 - 2006، ص150.

¹² مهدي خروج، الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية بالمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية: 2017-2018، ص3.

¹³ -الفقرة الأولى من الفصل 118 من الدستور المغربي لسنة 2011.

من هنا فالمنازعة الضريبية في مفهومها الضيق تعني ذلك الخلاف بين الإدارة الضريبية من جهة والملزم من جهة أخرى، بحيث يدفع كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم¹⁴، والذي يمثل ثمرة دعوى المنازعة الضريبية.

ويقصد بدعوى المنازعة الضريبية السلطة التي خولها القانون للمكلف والإدارة الضريبية لعرض النزاع القائم بينهما على القضاء، وهذه السلطة ذات طبيعة إجرائية، أي أن الدعوى الضريبية هي مجموع الإجراءات التي يجب التقيد بها قصد عرض النزاع أمام القضاء المختص.¹⁵

وتعد هذه الإجراءات مرحلة حاسمة في المنازعة الضريبية، كونها تطرح على القضاء عبء التوفيق بين مصلحتين متعارضتين، تتمثلان في ضمان حقوق الأفراد تجاه الإدارة الضريبية التي تتمتع بسلطات واسعة، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة في استيفاء الحقوق الضريبية لفائدة خزينة الدولة.¹⁶

وكسائر الدعاوى، تتخذ الدعوى الضريبية مساراً إجرائياً عبر تتبع مسطرة التقاضي أمام المحاكم المختصة انطلاقاً من أجل رفع الدعوى إلى غاية البت فيها بشكل يضمن حقوق الأطراف.

حيث تهدف هذه المسطرة إلى تحقيق أهداف من شأنها الرقابة على قرارات الإدارة الضريبية وحماية الخاضعين للضريبة وتحقيق استقرار مركزهم الضريبي والمبادئ القانونية في المنازعات الضريبية.

وتتميز مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية بكونها مسطرة كتابية، إذ لا يتصور أن تتم دعوى المنازعة الضريبية بطريقة شفوية، لما تتميز به المادة الضريبية من حسابات وأرقام ومستندات، كما أن الإدارة الضريبية لا تعترف إلا بما هو مكتوب، حيث الكتابة هي

¹⁴ عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م. س. ص 151.

¹⁵ عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً- أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، السنة الجامعية 2012/2013، ص 408.

¹⁶ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، العدد 21، ص 89.

وسيلة تعبيرها، فالمذكرات الجوابية والتعقيبية وكل إجراءات تحضير الدعوى تتم بشكل مكتوب، وهو ما تؤكد مقتضيات كل من المادة 3 من ق.إ.م.د تنص على أن: "القضايا ترفع إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب .."، كما تنص المادة 4 من نفس القانون على أن: "المذكرات الجوابية والتعقيبية تتم كتابة".

كما تمتاز بكونها مسطرة تواجدية أن تتم عن طريق تبادل المذكرات بين المتقاضين في جميع أطوار المحاكمة إلى أن يقلل باب المرافعة، حيث يجوز للمكلف الاطلاع على كافة المستندات المودعة من الإدارة في ملف المنازعة مع إمكانية تقديم مذكرات بعد الميعاد المحدد، وجل الأحكام والقرارات القضائية تشير في حيثياتها إلى الالتزام بها.

هذا فضلا عن كونها دعوى تفتيشية، إذ يتجلى الطابع التفتيشي للدعوى الضريبية في أن أطراف الدعوى هم الذين يتكفون بسير الإجراءات عن طريق عملية تبادل المذكرات، حيث يعمل القاضي على توجيه أطراف القضية وتنظيم الدعوى الضريبية، من تقديمها إلى التقرير في موضوعها .

وتماشيا مع ذلك، فإن المنازعة الضريبية أمام القضاء عرفت مجموعة من التطورات المتلاحقة، فقبل الحماية كان النزاع الجبائي يقدم إلى وزير الشكايات، الذي يسجله ويخلصه ويعرضه على السلطان، وبالفعل تقدم العديد من المواطنين بتظلماتهم بخصوص الحيف والظلم الذي كان يمارس عليهم من طرف بعض جباة الضرائب إلى السلطان الذي كان ينظر بنفسه في بعضها¹⁷ .

ذلك أن النظام الجبائي كان دائما أداة في يد السلاطين المغاربة يستخدمونه عن عمد أو غير عمد، من أجل قضايا اجتماعية و سياسية مرتبطة أساسا بالآزمات، حيث نجد مثلا السلطان سيدي محمد توجه نحو الجباية الجمركية بهدف إنعاش الاقتصاد الداخلي، عن طريق رفع الثقل الجبائي¹⁸، وتسمى ضرائب ذات أصل ديني كالعشر والخراج والزكاة،

¹⁷ حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية و دوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2017-2018، ص7.

¹⁸ عبد الغني خالد، تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب القرن التاسع عشر، بدون ذكر المطبعة والطبعة والسنة، ص9.

في عهد الخلفاء، لها امتياز تحقيق التكافل الإجتماعي بين أفراد الأمة وتحمل تسيير الدولة ونفقاتها¹⁹.

وعلى إثر بؤادر الحماية جاء ظهير 10 شتنبر 1901، الذي أكد على نظام البطاقات لأداء ضريبة الترتيب بشكل يضمن العدل في الاستخلاص، مثلما أكد اتفاق 23 نونبر 1903 على نظام الغرامات عند إخفاء المادة الخاضعة للضريبة، وكذلك نظام المنازعات وما إلى غير ذلك من الإصلاحات التي فشلت رغم إيجابياتها الكثيرة بسبب استمرار تضيق الخناق على المغرب من أجل احتلاله²⁰.

أما خلال فترة الحماية، فقد أدخلت فرنسا بمقتضى بنود الحماية لسنة 1912 عدة إصلاحات همت النظام القضائي المغربي، وذلك بإنشاء محاكم صلحية ومحاكم ابتدائية ومحاكم استئنافية.

وصدرت خلال هذه الفترة عدة نصوص ذات طبيعة جنائية مثل ظهير 9 أكتوبر 1920 بإحداث ضريبة على البحار، وظهير 9 نونبر 1926 الذي يتعلق باستخلاص الديون البلدية...، وحددت هذه النصوص المحاكم المختصة والإجراءات التي يجب القيام بها لرفع النزاع أمامها²¹.

ورغم محدودية هذه الإجراءات، لا يمكن أن ننكر تطور القضاء الإداري المغربي عما كان عليه الوضع قبل الحماية، كما يمكن القول أن هذا التطور شكل تمهيدا للتطور الذي سيعرفه القضاء الإداري بعد الاستقلال²².

حيث شكلت المحاكم الفرنسية لبنة أساسية لاستمرارية القضاء الإداري بالمغرب بعد إصلاح 12 غشت 1913 الذي تم بموجبه إحداث محاكم الصلح والمحاكم الابتدائية، بينما تم إحداث محكمة استئناف وحيدة بالرباط في 1913/10/15.

¹⁹ نفس المرجع، ص 175.

²⁰ نفس المرجع، ص 176.

²¹ حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص 4.

²² مريم محجوبي، اجتهادات محكمة النقض في المنازعات الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، السنة الجامعية 2019-2020، ص 5.

أما بعد الاستقلال، فالمنازعة الضريبية ستدخل مرحلة نوعية، حيث سيتم إنشاء المجلس الأعلى بمقتضى ظهير شريف بتاريخ 27 شتنبر 1957²³، وفي سنة 1993 سيتم إنشاء المحاكم الإدارية بمقتضى القانون رقم 90.41²⁴، ثم إصدار القانون رقم 80.03²⁵ المتعلق بإحداث محاكم الاستئناف الإدارية سنة 2006، وذلك تأكيدا لرغبة المغرب في بناء دولة الحق والقانون القائمة على احترام المشروعية ومبادئ حقوق الإنسان.

إلى جانب صدور م.ت.د.ع²⁶ سنة 2000 التي عوضت ظهير 1935/08/21 المتعلق بالمتابعات في ميدان الضرائب وم.ع.ض المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2007²⁷، وقوانين أخرى تهدف إلى تحديد المساطر الواجب إتباعها والنصوص القانونية المنظمة لها بمناسبة دعوى المنازعة الضريبية.

وتعتبر مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية من أهم المساطر التي يجب دراستها ومعرفتها، لارتباطها الوثيق وتأثيرها المباشرة على حقوق الملتزم الخاضع للضريبة ومصالح الإدارة الضريبية.

فهذا الموضوع يحتل أهمية بالغة سواء من الناحية النظرية أو العملية، إذ تنبع أهميته النظرية من أنه يشكل مساهمة في الدراسات المنجزة في المادة الضريبية عامة، والإجراءات المسطرية الجارية لإنهاء المنازعة الضريبية المطروحة بين طرفي العلاقة الضريبية المعقدة بطبيعتها، فرغم كثرة الدراسات العلمية في المنازعات الضريبية وفي حدود ما اطلع عليه، قليلة هي الأبحاث التي تعالج المسطرة في دعوى المنازعة الضريبية أمام القضاء ابتداء من أجل تقديمها إلى حين صدور حكم نهائي حائز لقوة الشيء المقضي

²³ ظهير شريف رقم 1.57.223 يتعلق بالمجلس الأعلى، ج.ر عدد 2347 الصادرة بتاريخ 23 ربيع الأول 1377 (18 أكتوبر 1957).
إن إيراد لمصطلح محكمة النقض في القرارات الصادرة قبل تاريخ تغيير اسم المجلس الأعلى إلى محكمة النقض سنة 2011، هو من باب توحيد المصطلحات فقط وتجاوز تكرار عبارة (محكمة النقض حاليا) في كل نقطة أشرنا فيها إلى المجلس الأعلى.
²⁴ القانون رقم 41.90 المحدث بموجب المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.255 بتاريخ 22 ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993)، ج.ر عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 (3 نونبر 1993)، ص: 2168.
²⁵ القانون رقم 80.03 المحدث بموجب محاكم استئناف إدارية، القاضي بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 الصادر في 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006)، ج.ر عدد 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 (23 فبراير 2006)، ص: 490.
²⁶ القانون رقم 97.15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، ص: 1256.
²⁷ القانون رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، ج.ر، ع 5487، بتاريخ 11 ذو الحجة 1427 (فاتح يناير 2007)، ص: 3.

به²⁸ وتنفيذه، بما يكفل للمكاف حقوقه ويحافظ على مصالح الإدارة الضريبية في نفس الوقت، وهو منحنى تحتاجه الدراسات المتعلقة بالمادة الضريبية في الجامعة المغربية، كما يعتبر تجسيدا للمبدأ الدستوري الحق في التقاضي، باعتبار الطعن أمام القضاء والمسطرة المتبعة أمامه لها ارتباط بحقوق الأطراف في دعوى المنازعة الضريبية.

ويأخذ البحث أهمية عملية كذلك على اعتبار أن هذا الموضوع مناسبة لإبراز الدور الذي يلعبه القضاء الإداري في التعامل مع مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية من خلال تحريكه للقاعدة القانونية وفق مقتضيات النزاع المعروض عليه، مما يساعد في دراسة وتحليل المعادلة الجبائية على ضوء الأحكام والقرارات القضائية الصادرة في هذا الشأن. ولهذا فإن اختيار هذا الموضوع لم يأت بمحض الصدفة، وإنما بناء على دوافع يمكن عرضها فيما يلي :

❖ الفضول المعرفي كطالب مسلك القانون الخاص، للبحث في أهم مواضيع القانون العام المتمثل في المنازعات الضريبية ،والذي يزاوج بين قواعد القانون الخاص وقواعد القانون العام ،متجاوزا هذا التقسيم التقليدي إلى قانون عام وقانون خاص فيما يتعلق بمسطرة التقاضي في هذه المنازعات، كما أن المجال الضريبي يبقى حكرا على ذوي الخبرة؛

❖ الطبيعة التقنية والإجرائية للنصوص الضريبية المنظمة لمسطرة التقاضي في المنازعة الضريبية، وحاجة هذه الأخيرة للقواعد العامة لسير الدعوى فيها؛

❖ محاولة إبراز التداخل بين المساطر العامة والمساطر الخاصة ومدى إمكانية تصور مسطرة جبائية مستقلة في دعوى المنازعة الضريبية؛

❖ إعداد موضوع يفيد السادة المحامين والقضاة والباحثين في ربح وقت تصفح النصوص الإجرائية الخاصة والعامة قصد تقديم الدعوى الضريبية والسير في إجراءاتها وتجنب عدم قبولها شكلا ؛

❖ استقرار الضمانات المسطرية للملزم خلال دعوى المنازعة الضريبية ومدى خصوصية هذه الأخيرة.

²⁸ حكم حائز لقوة الشيء المقضي به يعني عدم قابليته للطعن بالطرق العادية ويصبح صالحا للتنفيذ ونقل الحقوق وإقرارها.

يواجه إنجاز هذا الموضوع صعوبات في البحث تتمثل أساسا في كون البحث العلمي يحتاج الى القدر الكافي من المراجع العلمية التي من خلالها يستطيع الباحث معالجة الموضوع ،خاصة إذا كان موضوعا متشعبا ومعقدا كموضوع مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية.

وعلى الرغم من كثرة المراجع التي تناولت المنازعات الضريبية ،إلا أنها اتسمت في طرحها وتحليلها بنوع من التعميم وعدم التخصيص ،حيث تتناول المنازعات الضريبية في المرحلة القضائية من دون التركيز على الشق المسطري في دعوى المنازعة الضريبية، وإبراز النصوص القانونية المؤطرة لهذه المسطرة.

هذا بالإضافة إلى صعوبة الولوج إلى المعلومة القضائية، فضلا على العدد المحدود من الأوامر والأحكام والقرارات القضائية التي تم الحصول عليها من المحاكم الإدارية بفاس ومكناس والرباط، ومحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، وكذلك كثرة التعديلات والتغييرات التي يخضع لها القانون الضريبي بشكل مستمر بمناسبة كل سنة مالية جديدة، مما يطرح صعوبة الإحاطة بالمستجدات التي تخضع لها الإجراءات المسطرية في دعوى المنازعة الضريبية.

وبناء عليه، فإن موضوع مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية يطرح إشكالية حول مدى خصوصية الإجراءات المسطرية في دعوى المنازعة الضريبية والدور الذي يلعبه القضاء في توفير الحماية اللازمة للمكلفين أثناء سريان الدعوى في المنازعة الضريبية، وذلك في غياب مسطرة خاصة بهذا النوع من المنازعات.

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية، هي كالتالي:

- ما هي الطبيعة القانونية لدعوى المنازعة الضريبية؟
- ما هي شروط تقديم دعوى المنازعة الضريبية؟
- ما هي الجهة أو الجهات المختصة بالنظر في دعوى المنازعة الضريبية؟
- ما هي الإجراءات المسطرية للحكم في دعوى المنازعة الضريبية؟

تقتضي طبيعة الموضوع المسطرية معالجته وفق مقارنة منهجية، تعتمد المنهج الاستقرائي وفق مقارنة تحليلية نقدية، حيث تقتضي رصد مختلف النصوص القانونية المنظمة لمسطرة التقاضي في المنازعة الضريبية وتحليلها ونقدها، عبر كشف الثغرات القانونية التي تعتريها، ثم تحليل الأوامر والأحكام والقرارات القضائية التطبيقية لهذه النصوص مع استحضار المنهج المقارن ولو بشكل جزئي من أجل مقارنة التجربة المغربية بنظيرتها الفرنسية نظرا للتقارب بين التشريعين المغربي والفرنسي، إضافة إلى التشريع المصري.

وللإجابة عن إشكالية الموضوع المؤطرة للأسئلة المتفرعة عنها، يمكن تقسيمه إلى فصلين، في محاولة للوقوف على طبيعة دعوى المنازعة الضريبية وشروط رفعها والجهة المختصة للبت فيها استعجاليا وموضوعيا (الفصل الأول).

إضافة إلى القواعد المنظمة للإثبات والتحقيق في دعوى المنازعة الضريبية، وكذا إجراءات الجلسة وصدور الحكم وتبليغه وتنفيذه وإجراءات الطعن في الحكم أو القرار (الفصل الثاني).

هذا مع استحضار العمل والاجتهاد القضائي كتطبيقات لهذه المسطرة من أجل بيان دور القضاء في توفير الحماية للملزم بأداء الضريبة باعتباره طرفا ضعيفا في المنازعة الضريبية.

الفصل الأول : مسطرة تقديم دعوى المنازعة الضريبية

الفصل الثاني: مسطرة الحكم في دعوى المنازعة الضريبية

الفصل الأول : مسطرة تقديم دعوى المنازعة الضريبية

تعد المسطرة القضائية المرحلة الحاسمة في المنازعة الضريبية ،كونها تطرح على القضاء عبء التوفيق بين مصلحتين متعارضتين، تتمثلان في ضمان حقوق الأفراد اتجاه الإدارة الضريبية التي تتمتع بسلطات واسعة بدءا من فرض الضريبة إلى التنفيذ الجبري، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة في استيفاء الحقوق الضريبية لفائدة خزينة الدولة.

إن المنازعة الضريبية تحكمها مجموعة من الإجراءات المسطرية التي يتعين على الطاعن احترامها، حيث يلتزم بسلوكها طرفي العلاقة الجبائية في حالة رغبتهم لرفع الدعوى الضريبية ،والتي تعتبر المحرك الذي تتحرك به قواعد الموضوع.

وتتجلى مسطرة تقديم دعوى المنازعة الضريبية ابتداء بإجراءات هذه الدعوى والتي سيتم تناولها كمرحلة أولى في (المبحث الأول)، وذلك بعد تحديد الجهة المختصة في دعوى المنازعة الضريبية في (المبحث الثاني).

المبحث الأول: إجراءات رفع دعوى المنازعة الضريبية

إن إجراءات تقديم الدعوى الضريبية أمام القضاء يستلزم احترام مجموعة من الشكليات من طرف رافع الدعوى سواء تعلق الأمر بالملزم أو الإدارة الضريبية، تحت طائلة سقوط حقه في ممارسة الدعوى القضائية الضريبية، والتي يعبر عنها بشروط التقاضي في المنازعات الضريبية، والتي سيتم معالجتها في (المطلب الثاني)، وذلك بعد تحديد الطبيعة القانونية لدعوى المنازعة الضريبية (المطلب الأول).

المطلب الأول : الطبيعة القانونية لدعوى المنازعة الضريبية

على الرغم من الطابع الإداري للمنازعة الضريبية، فإن مشكل تحديد جهة القضاء الإداري المختص يظل مثارا، عند رفع المدعي دعوى المنازعة الضريبية، يطرح صعوبة تحديد طبيعة هذه الدعوى، فهل يوجه المحامي الذي ينوب عن الملزم دعواه في شكل طعن ينصب على جوهر النزاع الضريبي أي على أساس الضريبة واحتسابها، أم يوجهه في صيغة إلغاء تأثير فقط مشروعية القرار الضريبي؟

وبعبارة أدق هل تقام الدعوى في النزاع الضريبي في شكل دعوى قضاء شامل (الفقرة الأولى) أم في شكل دعوى إلغاء²⁹؟ (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : دعوى القضاء الشامل في المنازعة الضريبية

تعرف دعوى القضاء الشامل بالمنازعة التي يفصل فيها القاضي الإداري 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 المشروعية أو إلى الأمرين معا أو إلى أي هدف آخر من المصلحة العامة، بشكل يتطلب قيام القاضي بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات واسعة ودورا ايجابيا في توجيه إجراءات الدعوى³⁰.

ويعتبر النزاع الضريبي بالأساس قضاء شاملا، يهدف من خلاله الملزم إما إلى الإسقاط الكلي للضريبة أو إلى الإسقاط الجزئي لها، فهو هنا يوجه دعواه في شكل مطالبة تتعلق بموضوع الضريبة لا في شكل دعوى إلغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي، فما يقصده الملزم هو أن يصبح مدعيا بكل معنى الكلمة لا مجرد طاعن.

ودعوى القضاء الشامل فعالة في حسم النزاع في جوهره، على اعتبار أنها الدعوى الأصلح بالنسبة للملزم، حيث يتمتع القاضي الإداري في إطار هذه الدعوى بسلطة تقديرية واسعة في مجال الواقع كما في مجال القانون، وهذه السلطات لا تتوقف عند الحكم بالإلغاء، بل تتعداها إلى تعديل قرارات الإدارة الضريبية وإدخال تغييرات تستهدف حماية أوسع لحقوق الملزمين، فالقاضي الضريبي حينما يبت في النزاع الضريبي في إطار دعوى القضاء الشامل فإنه يراقب شرعية القرار الإداري المؤسس عليه الضريبة، لا لإلغائه فحسب ولكن لترتيب الآثار القانونية الناتجة عن عدم شرعية القرار، فهو هنا يتجاوز إلغاء القرار الذي فرض الضريبة لكونها غير مشروعة، إلى إحلال قرار آخر محله يتضمن

²⁹ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة)، مطبعة الأمنية بالرباط، الطبعة الأولى، 2021، ص 358.

³⁰ نجيب جيري، المنازعات الضريبية في التشريع المغربي والمقارن – خصوصيات المسطرة وإشكالات التطبيق، مؤلف جماعي: " المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية"، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الأول، م. الأمنية، الرباط، 2018، ص 63.

المبلغ الضريبي المعدل أو إعطاء أمر للإدارة بإرجاع المبلغ الضريبي المعدل أو إعطاء أمر للإدارة بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق³¹.

والملاحظ مما سبق ذكره أن القاضي الإداري عندما يعرض عليه نزاع ضريبي في إطار القضاء الشامل، فإنه يتحرك في مساحة كبيرة أثناء فصله في المنازعة الضريبية، بحيث يمكن له أن يحل محل الإدارة الضريبية عن طريق إعادة تقدير المبلغ الضريبي المستحق على الملزم أو مطالبتها بإرجاع المبالغ الضريبية التي تم تحصيلها بدون حق لفائدة الملزم³².

فسلطات القاضي في المجال الضريبي، لا تختلف عن تلك التي يتمتع بها نظيره الفرنسي، إذ قال Jean Michelle Berre بأن: "القاضي الضريبي يتوفر على سلطة مشابهة لتلك التي تنعم بها الإدارة وهي تفرض الضريبة المتنازع بشأنها، فالقاضي لا يلغي الضريبة فقط، بل يعيد تحديد مبلغها الواجب دفعه من قبل الملزم³³.

كما يعتبر الفقيه Lafférière، أن الدعوى الضريبية تدخل في إطار دعاوى القضاء الشامل، أو من الدعاوى الشخصية، وكان أنصار هذا الرأي الذي ساد في القرن الماضي، يستندون في تصنيفهم للدعوى الضريبية إلى كون فرض وتحصيل الضرائب يعتبر عملية إدارية تنتهي بصدور رد رسمي بخلاف الضرائب غير المباشرة، وأن الدعاوى المتعلقة بالعمليات الإدارية بصفة عامة تعتبر من دعاوى القضاء الشامل، أما مجموعة أخرى من أنصار هذا التيار الفقهي، فقد كانت تستند إلى أن الدعاوى الضريبية تتناول دين الضريبة المستحق للخرينة العامة في ذمة الملزم، وهو كأي علاقة مديونية عادية، يعتبر من الحقوق الشخصية، فحسب أنصار هذا الاتجاه الفقهي، فإنه لتحديد طبيعة المنازعة يجب الارتكاز على معرفة مضمون الحق الذي تنصب عليه الدعوى³⁴.

³¹ حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص 27.

³² محمد موفيد، منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2013/2014، ص 54.

³³ أورده: نجيب جيري، مؤلف جماعي تحت عنوان: "المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية"، م.س، ص 64.

³⁴ أورده: عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، م.س، ص 417.

وقد تكرست الصبغة العملية لما تقدم، فيما ذهبت إليه كل من المحكمة الإدارية بفاس وإدارية مراكش وإدارية الرباط والمحكمة الإدارية بأكادير .

فقد ذهبت المحكمة الإدارية بفاس مثلا في حكم صادر عنها إلى أن: " الشكايات والطعون المرفوعة في موضوع الضريبة هي من صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة، وهي منظمة في باب خاص مستقل عن الباب المتعلق بطعون الإلغاء"³⁵، وقد تبنت نفس الموقف في حكم آخر حينما أكدت فيه على أن: " المنازعة في مادة الضريبة سواء ما ارتبط منها بالمطالبات والمتابعات التي قد تثور بمناسبة الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو بالأساس القانوني المعتمد في فرض الضريبة هي منازعة ذاتية صرفة تخول للمحكمة دورا تحكيميا كاملا للنزاع بفحص الواقع والقانون، وتمكنها من إعادة المراكز القانونية إلى الحالة التي كانت عليها أو بتغيير الاقتطاعات الضريبية التي قامت بها الإدارة الجبائية، ومن ثمة فهي من صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة الإدارية بدليل أن المشرع أفرد لها بابا خاصا في القانون المحدث للمحاكم الإدارية"³⁶.

وقد نحت المحكمة الإدارية بمراكش نفس المنحى، إذ ذهبت إلى أن المنازعة الضريبية هي منازعة تابعة للقضاء الشامل وتقبل حتى لو قدمت على شكل طعن بالإلغاء كضمانة مهمة للملزم، وقد بررت موقفها بأنه: " مادامت المحكمة الإدارية هي المختصة بالنظر في كلا الدعوتين (دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل)، فإن تكييف دعوى النازلة بكونها دعوى قضاء شامل وترتيب الآثار القانونية عن ذلك لا يرفع يد المحكمة عن البت فيها"³⁷.

وقد كرسست المحكمة الإدارية بأكادير هذا المبدأ في مجموعة من الاحكام الصادرة عنها، من بينها: الحكم الذي ظهر للمحكمة فيه بأن " الدعوى الضريبية تندرج ضمن الدعاوى التي أدخلها المشرع في القضاء الإداري الشامل وأن طلب المدعي المتعلق بإيقاف التنفيذ المقدم بشأن الدعوى الضريبية لا يمكن قبوله في نطاق مقتضيات المادة 24 من

³⁵ حكم صادر بتاريخ 1994/06/9، ملف عدد 95/17، أورده، نفس المرجع، ص 423.

³⁶ حكم عدد 95/35 بتاريخ 1995/03/22، ملف عدد 95/17، أورده نجيب جيري، مؤلف جماعي تحت عنوان: " المنازعات الضريبية بين

القانون والعمل القضائي، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية "، م.س، ص 65.

³⁷ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 1995/04/25، ملف عدد 94/29، أورده عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا-، م.س، ص 423-424.

القانون رقم 41.90 التي تتعلق بإيقاف تنفيذ قرار يتعلق بدعوى الإلغاء وليس دعوى القضاء الشامل³⁸.

أما بخصوص المحكمة الإدارية بالرباط، فموقفها يطبعه التردد، فبينما نجدها في أحد الأحكام الصادرة عنها تتخذ موقفا حاسما بإدراج المنازعة الضريبية ضمن القضاء الشامل، حيث جاء في حيثياته: "حيث إن ما استقر عليه عمل المحاكم الإدارية هو أن الطعون الضريبية وما يدخل في حكمها من استخلاص ديون الدولة وبيان التصفية -كما في النازلة- يدخل ضمن القضاء الشامل ولا يدخل ضمن قضاء الإلغاء، وحيث وبناء على ما ذكر، فإن دعوى الإلغاء تكون غير مقبولة لوجود دعوى موازية"³⁹.

إلا أن نفس المحكمة عدلت عن هذا الموقف بالقول بإمكانية قبول دعوى الغاء مقرر إداري ضريبي وذلك بشرط أن يكون: "موضوع الطلب ينص على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة نفسه، أو إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامية إلى استخلاص رسم لصالح الجماعات المحلية..."⁴⁰، غير أنها ستعدل عن هذا الاتجاه وتعود مرة أخرى للموقف الأول مؤكدة أن المنازعة الضريبية تدخل في إطار القضاء الشامل، وبالتالي لا يجوز الطعن في الضريبة عن طريق دعوى موازية استنادا إلى مقتضيات المادة 23 من ق.إ.م.د.

وبذلك يمكن القول بأن الأسس القانونية التي استند إليها الإجتهد القضائي للمحاكم الإدارية بفاس والرباط وأكادير ومراكش، هو أن المشرع خصص لدعوى الإلغاء بابا خاصا هو الباب الثاني، وخصص الباب الخامس لدعوى الضريبة وتحصيل الديون المستحقة للخرينة، وهي دعاوى تدخل ضمن ولاية القضاء الشامل التي تخول للمحكمة بموجبها دورا تحكيميا كاملا للنزاع بفحص الواقع والقانون، وذلك عملا بما جاء في المادة 23 من ق.إ.م.د، الذي ينص على أنه: "لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء القرارات الإدارية

³⁸ حكم عدد 94/11 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، بتاريخ 1994/09/22، ملف عدد 94/33، أورده عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب - الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا -، م.س، ص 424.

³⁹ حكم عدد 98 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 1995/04/13، ملف عدد 94/146، أورده نفس المرجع، ص 424.

⁴⁰ حكم عدد 186 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 1995/06/16، ملف عدد 94/145، أورده نفس المرجع، ص 425.

إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريقة الطعن العادي أمام القضاء الشامل⁴¹.

إن كنتيجة لهذا الاتجاه فإن هذه المحاكم ترفض البت في الدعوى الجبائية إذا ما قدمت في صيغة دعوى إلغاء دون أداء الرسوم القضائية، لأن هذه الشكلية تتعلق بدعوى الإلغاء المعفاة -قانونا- من أداء الرسوم القضائية بحكم المادة 22⁴² من ق.إ.م.د، أما إذا تم أداء الرسم القضائي فإن اجتهداها استقر على أن تكييف الدعوى يعود إلى سلطة المحكمة ولا يهملها في شيء إذا ما صيغت في شكل مطالبة بإلغاء القرار الإداري المعيب لسبب عدم المشروعية أو تم رفعه للمحكمة في صورة دعوى قضاء شامل⁴³.

وتجب الإشارة إلى أن هذا التوجه القضائي، يستند على اجتهد محكمة النقض الذي اعتبر أن المنازعة الضريبية لا تدخل في دعوى الإلغاء إلا استثناء في حالة انعدام الصلة بين الضريبة والشخص المخاطب بها، فتبقى خاضعة في غير ذلك وبوجه عام لولاية القضاء الشامل⁴⁴.

إضافة إلى ذلك، نجد القضاء الفرنسي اعتبر المنازعة الضريبية منازعة قضاء شامل من حيث المبدأ، حيث لا يحظر على قاضي الضريبة النظر في مشروعية القرارات المؤسسة بموجبها الضريبة، ولكن دائما كقضاء شامل، أي ليس بقصد إلغاء القرارات غير

⁴¹ تنص المادة 23 من القانون رقم 41.90 على ما يلي: "يجب أن تقدم طلبات إلغاء القرارات الصادرة عن السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة داخل أجل سنتين يوما يبتدئ من نشر أو تبليغ القرار المطلوب إلغاؤه إلى المعني بالأمر. ويجوز للمعنيين بالأمر أن يقدموا، قبل انقضاء الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة، تظلمًا من القرار إلى مصدره أو إلى رئيسه، وفي هذه الصورة يمكن رفع طلب الإلغاء إلى المحكمة الإدارية داخل أجل سنتين يوما يبتدئ من تبليغ القرار الصادر صراحة برفض التظلم الإداري كليًا أو جزئيًا. إذا التزمت السلطة الإدارية المرفوع إليها التظلم الصمت في شأنه طوال سنتين يوما اعتبر سكوتها عنه بمثابة رفض له، وإذا كانت السلطة الإدارية هيئة تصدر قراراتها بتصويت أعضائها فإن أجل سنتين يوما يمد، إن اقتضى الحال ذلك، إلى نهاية أول دورة قانونية لها تلي إيداع التظلم. إذا كان نظام من الأنظمة ينص على إجراء خاص في شأن بعض الطعون الإدارية فإن طلب الإلغاء القضائي لا يكون مقبولا إلا إذا رفع إلى المحكمة بعد استنفاد هذا الإجراء وداخل نفس الأجل المشار إليها أعلاه. إذا التزمت الإدارة الصمت طوال سنتين يوما في شأن طلب قدم إليها اعتبر سكوتها عنه ما لم ينص قانون على خلاف ذلك بمثابة رفض له، وللمعني بالأمر حينئذ أن يطعن في ذلك أمام المحكمة الإدارية داخل أجل 60 يوما يبتدئ من انقضاء مدة السنتين يوما المشار إليها أعلاه. إذا التزمت الإدارة الصمت طوال سنتين يوما في شأن طلب قدم إليها اعتبر سكوتها عنه ما لم ينص قانون على خلاف ذلك بمثابة رفض له، وللمعني بالأمر حينئذ أن يطعن في ذلك أمام المحكمة الإدارية داخل أجل 60 يوما يبتدئ من انقضاء مدة السنتين يوما المشار إليها أعلاه. لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات إدارية إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريق الطعن العادي أمام القضاء الشامل".

⁴² تنص المادة 22 من القانون رقم 41.90 على ما يلي: "يعفى طلب الإلغاء بسبب تجاوز السلطة من أداء الرسم القضائي".

⁴³ عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، م.س، ص 426.

⁴⁴ قرار الغرفة الإدارية عدد 248، بتاريخ 2001/04/5، أورده محمد القصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م.س، ص 275-276.

المشروعة وإنما فقط لترتيب الآثار القانونية لعدم مشروعية القرار بتقرير عدم مشروعية الضريبة المؤسسة بموجبه.

وهو توجه أكدته مجلس الدولة الفرنسي، عندما اعتبرت أن المحكمة الإدارية وهي تنظر في منازعة ضريبية باعتبارها جهة الولاية العامة بالنسبة للضرائب المباشرة المختصة بفحص مشروعية القرارات الإدارية المؤسسة بموجبها هذه الضرائب⁴⁵.

وإذا كان جل ما سبق فقها وقضاء يقرون بأن المنازعة الضريبية هي من صميم اختصاص القضاء الشامل، والذي يمثل ضماناً حقيقية للملزمين، فإن هناك من ينكر ذلك على القاضي الشامل، ويكيفها في إطار قضاء الإلغاء في حالات معينة، وهذا ما سيتم توضيحه في الفقرة الموالية.

الفرقة الثانية: دعوى الإلغاء في المنازعة الضريبية

إن الغاية من دعوى الإلغاء هي المطالبة بإلغاء قرار إداري صدر مشوباً بإحدى عيوب المشروعية المنصوص عليها في المادة 20 من ق.إ.م.د، كأن يصدر من جهة غير مختصة أو لعبب الشكل أو الانحراف في السلطة أو لانعدام التعليل أو لمخالفة القانون.⁴⁶

وتعتبر المنازعات الضريبية من بين النزاعات التي حصرها المشرع المغربي في نطاق القضاء الشامل، إلا أنه استثناء من الأصل يمكن رفع هذا النوع من المنازعات في إطار قضاء الإلغاء أمام القضاء الإداري⁴⁷.

حيث تعرف دعوى الإلغاء بأنها الدعوى التي يرفعها أحد الأطراف إلى الجهة القضائية المختصة يطلب منها إلغاء القرار الإداري⁴⁸.

⁴⁵ جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، 1996، ص 50.

⁴⁶ تنص المادة 20 من القانون رقم 41.90 على ما يلي: " كل قرار إداري صدر من جهة غير مختصة أو لعبب في شكله أو لانحراف في السلطة أو لانعدام التعليل أو لمخالفة القانون، يشكل تجاوزاً في استعمال السلطة، يحق للمتضرر الطعن فيه أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة".

⁴⁷ حسن المير، دور القضاء الإداري في تطوير وتكريس أسس العدالة الضريبية بالمغرب، مؤلف جماعي تحت عنوان: " دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 77.

⁴⁸ Rousset et Garagnon, Le droit administratif marocain, 3^{ème} édition, Rabat, 1979, p 474

أورده حسن المير، مؤلف جماعي تحت عنوان : دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي، نفس المرجع، ص 77.

في هذا الصدد، نجد توجه فقهي وقضائي يعتبر أن الدعوى الضريبية من الدعاوى الموضوعية، ومن ذلك نجد الفقيه Trotabaz و الفقيه Albert حيث يستندون في تحديد طبيعة الدعوى الضريبية إلى تحديد المركز القانوني للملزم، فالملزم يكون إزاء الإدارة الضريبية في مركز موضوعي وليس في مركز شخصي تظهر فيه علاقة المدين بالدائن، وموضوع هذا القضاء هو رقابة نشاط الإدارة الضريبية واحترام الشرعية الجبائية، ودور القاضي فيها إنما يرمي إلى البحث فيما إذا كان القانون الضريبي قد تم تطبيقه تطبيقاً سليماً على النازلة المعروضة أمامه⁴⁹.

كما أوضحوا أنه من الخطأ الجزم بانتماء المنازعة إلى القضاء الشامل، على اعتبار أن العلاقة التي تربط الملزم بالإدارة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، بل علاقة يحددها القانون المنشئ للضريبة وقوانين المالية السنوية، التي تعطي الترخيص بجبايتها، والقرارات الإدارية التي تطبق الضريبة تطبيقاً فردياً، ومن هنا يكون مركز الملزم دائماً مركزاً موضوعياً، الشيء الذي يجعل مهمة القاضي تقتصر على تقدير المشروعية الضريبية وليس تقدير حق شخصي للملزم⁵⁰.

غير أن هذا الرأي قد تم استدراكه من طرف هؤلاء، من خلال اعتبار أن هذا التحديد يبقى صحيحاً على المستوى النظري، أما على المستوى التقني أو التطبيقي فمن الصعب ممارسة دعوى الإلغاء بشأنها، وذلك ما يجعل فكرة المركز الموضوعي العام للمكلف غير مسلم بها تماماً من طرف الفقه الفرنسي المعاصر⁵¹.

أما بخصوص الفقه المغربي، نجد رأي بعض رجال القانون يفيد بإمكانية رفع الدعوى الضريبية في إطار قضاء الإلغاء بصفة عامة، منهم الاستاذ "محمد السماحي" الذي قال: "ولا نشاط رأي المحكمة الإدارية بأكادير رغم دقته فيما ذهب إليه من استثناء دعوى الإلغاء في المادة الضريبية من هذه الولاية معتمدين في ذلك على عمومية مقتضيات المادة

⁴⁹أورده: عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً.

، م.س، ص418.

⁵⁰نفس المرجع، ص 418.

⁵¹نفس المرجع، ص419.

20 من ق.إ.م.د التي تناولت إمكانية الطعن لتجاوز السلطة في كل قرار إداري دون تخصيص⁵².

وكذلك الشأن بالنسبة للأستاذ " جعفر حسون" الذي أبدى تحفظه إزاء المبدأ القاضي باعتبار المنازعات الضريبية على إطلاقها منازعة قضاء شامل، حيث قال: " تبقى دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة حاضرة بشكل ملموس كأساس للمنازعة الضريبية وإن كانت دعوى القضاء الشامل أكثر ملاءمة لطبيعة المنازعة الضريبية التي تهدف إلى حل خلاف جدي بين الملزم والإدارة وليس مجرد الدفاع عن المشروعية⁵³."

كما يرى الاستاذ عبد الله حداد أن هناك بعض القرارات المنفصلة مثل القرارات التنظيمية أو التنفيذية للتشريع الضريبي يمكن أن يمارس بشأنها الطعن بطريق دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة، وذلك دون التقيد بالمسطرة والآجال المنصوص عليها في القوانين المنظمة للمنازعات الضريبية، لأن القرار صادر عن سلطة إدارية لا بصفتها إدارة الضرائب⁵⁴.

بينما الاستاذ عبد القادر التعلاتي فقد صرح بإمكانية الطعن بالإلغاء في ميدان الضرائب، إلا أنه يرفض أن يشكل هذا الطعن قضاء جبائيا بالمعنى الكامل للكلمة، لكونه لا يختلف في مبادئه ومسطرته عن قضاء الإلغاء الذي يباشر ضد قرارات إدارية تصدر في مجالات إدارية أخرى⁵⁵.

ومن ثمة فإن دعوى الإلغاء في المادة الضريبية تستند إلى تجاوز الإدارة لسلطتها كأن يتعلق الأمر بفرض ضريبة لا ينص عليها القانون، أو أن قانون آخر قد ألغاه، أو أن

⁵² محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، ط. الأولى، 1997، ص 193، أوردته عزيزة آيت قاد، سلطات القاضي الضريبي خلال إجراءات التحقيق والاثبات في المادة الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 67.

⁵³ جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في قانون المحاكم الإدارية، م.س، ص 68.

⁵⁴ عبد الله حداد، تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، منشورات عكاظ، الطبعة الثانية، 2002، ص 5، أوردته عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجًا، م.س، ص 421.

⁵⁵ عبد القادر التعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها، م. العمدة، الدار البيضاء، ط. الثانية، 2001، ص 9، أوردته عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجًا، م.س، ص 422.

تفرض ضريبة على شخص ما بعيد كل البعد عن الوعاء الضريبي المفروض عليه الضريبة⁵⁶.

وبالعودة إلى النصوص التشريعية سواء ق.إ.م.د أو م.ع.ض، لا نعثر على أي نص صريح يمنع المحاكم الإدارية من النظر بالإلغاء في الدعوى الضريبية، كما أن القانون رقم 41.90 خصص الباب الثالث المكون من المواد من 20 إلى 25 لطلبات الإلغاء مستقلا عن القضايا المتعلقة بالضرائب الواردة في الباب الخامس من المادة 28 إلى 36 تمييزا لها عن دعوى الإلغاء، وبالتالي يمكن القول أن المنازعات الجبائية لا تدخل من حيث المبدأ في اختصاص قضاء الإلغاء، لكن مع ذلك دأب القضاء الإداري المغربي على قبول دعوى الإلغاء في المجال الضريبي في حالات محددة⁵⁷.

يسمح للقاضي ان يفصل في دعوى المنازعة الضريبية في إطار دعوى الإلغاء في حالتين:

- الحالة الأولى: كلما تعلق النزاع بمبدأ فرض الضريبة؛

- الحالة الثانية: إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لإحدى الجماعات الترابية⁵⁸.

وقد أضاف الاجتهاد القضائي إلى هاتين الحالتين بعض الحالات الأخرى، تم على إثرها تقديم دعوى تجاوز السلطة في حالة انتفاء الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها، حيث قضت محكمة النقض في قرار لها جاء فيه ما يلي: " إذا كانت المنازعة الضريبية تندرج مبدئيا ضمن القضاء الشامل إلا أنه يمكن استثناء رفعها في إطار دعوى الإلغاء المعفاة من الرسوم كلما انتفت الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها⁵⁹".

⁵⁶ أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليميني، م. دار السلام، الرباط، ط الأولى، 2019، ص 270.

⁵⁷ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين التأسيس والتحصيل والمنازعة)، م.س، ص 357.

⁵⁸ نجيب جيري، مؤلف جماعي تحت عنوان: " المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 66-67.

⁵⁹ قرار المجلس الأعلى عدد 1583 بتاريخ 1999/12/9، ملف عدد 1999/1/5/887، منشور في قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 9، 2005، ص 28-30، أورده، أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليميني، م.س، ص 271.

كما تعد أيضا القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية من الحالات الموجبة لإعمال دعوى الإلغاء، وفي هذا الإطار قضت المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها، أن قرارات اللجنة الوطنية الصادرة في مواجهة إدارة الضرائب هي قرارات إدارية تتوفر فيها جميع شروط ومقومات القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء⁶⁰.

وإلى جانب إدارية وجدة، نجد إدارية مكناس اتخذت موقفا مرنا من تكييف المنازعة الضريبية، فهي وإن كانت تسلم من الناحية المبدئية بانتفاء الدعوى الضريبية للقضاء الإداري الشامل، فإنها تفتح إمكانية الطعن بالإلغاء في المنازعة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال مجموعة من الأحكام الصادرة عن هذه المحاكم، حيث نجدها قبلت بممارسة دعوى الإلغاء في ميدان التحصيل عندما اعتبرت في دعوى مقامة من لدن وزارة الأوقاف ضد الخازن العام، أن الحجز المباشر من طرف القابض في غياب احترام إجراءات الإنذار يجعلها موسومة بعبث مخالفة القانون ويعرضها للإلغاء⁶¹.

أما بالنسبة لموقف المحكمة الإدارية بوجدة في حكم آخر أكدت " اعتبار المنازعة الضريبية دعوى إلغاء تقتضي أن يكون القرار متعلقا بالمنازعة في الأساس الضريبي ومتوفرا على مقومات القرار الإداري⁶² .

ويستنتج من هذه الحيثية أن المحكمة الإدارية بوجدة قد وضعت مبدأ جديدا أساسه أن تكون الدعوى الجبائية منصبة على قرار له مقومات القرار الإداري ويتعلق بالمنازعة في الأساس الضريبي لتكون المحكمة المختصة باعتبارها جهة مراقبة المشروعية عن طريق دعوى الإلغاء .

إلا أن إدارية مكناس لم تكتف بقبول دعوى الإلغاء المتعلقة بالأساس الضريبي، بل تعدته إلى منازعات تحصيل الضرائب، لكن ما يحمي لهذه المحكمة هو اعتبارها للمقرر

⁶⁰ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة عدد 2001/194 بتاريخ 2001/10/19، ملف عدد 2001/40 قسم الإلغاء، أورده إسماعيل العامري، نفس المرجع، ص 272.

⁶¹ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بكناس عدد 99/8/7 بتاريخ 1999/07/1 أورده عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا-، م.س، ص 427.

⁶² حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة عدد 95/34، بتاريخ 1995/04/12، أورده عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا-، نفس المرجع، ص 427.

الصادر عن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية قرارا إداريا بالنسبة لإدارة الضرائب التي يمكنها الطعن فيه في إطار دعوى الإلغاء⁶³.

وتجب الإشارة إلى أن مجلس الدولة الفرنسي كان لا يقبل دعوى الإلغاء ضد القرارات الإدارية التي تصدر في المجال الضريبي وذلك إعمالا لنظرية الدعوى الموازية. إلا أنه مع تطور الاجتهاد القضائي أصبح يأخذ بدعوى الإلغاء في بعض الحالات، لتقتحم فيما بعد جميع مجالات المنازعة الضريبية، وهو نفس التوجه الذي تبناه العمل القضائي المغربي منذ إحداث المجلس الأعلى، حيث اعتبر المنازعات الضريبية مجالا لدعوى القضاء الشامل، إلا أنه لم يستقر على معيار واضح ومحدد لتحديدها، ومن ثم تراجع عن هذا التوجه، ليقبل بتطبيق دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية، لكنه حافظ على مبدأ اعتبار المنازعات الضريبية منازعات القضاء الشامل، مع إمكانية أن تكون مجالا لقضاء الإلغاء في حالات استثنائية⁶⁴.

والملاحظ أنه رغم أهمية دعوى الإلغاء في المادة الضريبية، إلا أن سلطات القاضي الإداري في هذا الإطار تظل محدودة، يكتفي فيها بالإلغاء ولا يستطيع أن يحكم بتخفيض جزئي أو كلي للضريبة، وإلا أصبحت المنازعة مندرجة في إطار القضاء الشامل، وهي دعوى عينية توجه ضد القرارات الإدارية الضريبية⁶⁵، ومعفاة من الرسوم القضائية طبقا لأحكام المادة 22 من القانون رقم 41.90، وهذا هو السبب الذي يدفع الكثير من الخاضعين إلى توجيه منازعاتهم الضريبية عن طريق دعوى الإلغاء، بالاستناد على المادة 20 من ق.إ.م.د، لكن هذه الدعوى تتعرض للرفض من طرف القضاء الإداري لوجود الدعوى الموازية التي تتجلى في دعوى القضاء الشامل، ومن هنا يتضح أن الملزم قد يخسر حقه في

⁶³ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة عدد 126، بتاريخ 2000/06/7، أورده عبد الرحيم التجاني، نفس المرجع، ص 427.
⁶⁴ حفيظة بوط، أزمة القاضي الضريبي في ضوء القانون المغربي والمقارن، مؤلف جماعي تحت عنوان: " المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، دراسات وأبحاث في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، الجزء الثاني، سلسلة دراسات وأبحاث، مجلة القضاء المدني، م. الأمنية، الرباط، ط. 2021، ص 67.
⁶⁵ الحسن المير، مؤلف جماعي تحت عنوان: " دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 81.

المطالبة إذا صدر حكم بعدم قبول الدعوى⁶⁶، حيث يتعذر عليه حينئذ القيام بدعوى قضاء شامل لانقضاء أجل تقديم الدعوى⁶⁷.

إلا أنه رغم هذا التضارب الفقهي والقضائي حول الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية، فإنه يمكن التأكيد على طبيعتها المزدوجة أو المختلطة، حيث تعتبر باستمرار مجالا لعدد من القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية بشأن تأسيس الوعاء الضريبي أو مراجعته أو تحصيل مبالغه، ناهيك عن قرارات اللجان المتعددة التي تدخل بدورها في صميم العملية الضريبية، وهي كلها قرارات قابلة لأن تكون موضوع طعن بالإلغاء بسبب تجاوز السلطة، أو بحكم مضمونها المادي وتأثيرها على الوضعية المادية للملزم، موضوع دعوى أمام القضاء الشامل، بما تخوله للقاضي من سلطات البت في موضوع المنازعة الضريبية⁶⁸.

وبالتالي فإن تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية، لا تنحصر أهميته فقط في معرفة مدى سلطات القاضي بشأن هذا النوع من المنازعات، ولكنه ضروري أيضا لتحديد نظامها الاجرائي والشكلي من حيث إن دعوى الإلغاء إلى جانب كونها دعوى مجانية، فهي تتميز بنظام إجرائي خاص يجعل ممارستها مرتبطة بآجال محددة، كما أنها مقيدة بشرط عدم إمكانية سلوك الدعوى الموازية، والتي هي بالضبط دعوى القضاء الشامل، هذه الأخيرة التي تتميز بخضوعها للرسم القضائي، كما أن الآجال فيها تختلف باختلاف نوع الضريبة وأيضا بموضوع المنازعة، ومجموعة من الشروط والخصائص الأخرى، كما يتضح في المحور الموالي.

المطلب الثاني: شروط التقاضي في دعوى المنازعة الضريبية

إن مباشرة أي دعوى أمام القضاء، تكون مرتبطة بتوفر شروط معينة ومحددة سواء من حيث الشكل أو من حيث المضمون، وأن شروط قبول الدعوى القضائية هي تلك الشروط الضرورية التي يجب توفرها لعرض نزاع ما على القاضي الإداري، والتي تلزمه

⁶⁶ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية، م.س، ص 101.

⁶⁷ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين التأسيس والتحصيل والمنازعة)، م.س، ص 357.

⁶⁸ عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا-، م.س، ص 419-420.

وتسمح له في نفس الوقت بأن يفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه، حيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى⁶⁹.

وتتمثل هذه الشروط في إلزامية استنفاد المرحلة ما قبل القضائية (الفقرة الأولى) والشروط الشكلية والشروط الموضوعية لرفع الدعوى الضريبية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إلزامية استنفاد التظلم الإداري

تتميز المنازعة الضريبية بكونها منازعة على مراحل، بحيث لا يمكن للملزم اللجوء إلى القضاء بمجرد عدم قبوله لمقرر إداري يفرض عليه أداء مبلغ معين من الضرائب، ذلك أن المشرع ربط سلوك مسطرة الطعن الضريبي بضرورة استيفاء مرحلة التظلم الإداري،⁷⁰ وهو ما جاء في مقتضيات المادة 36 من القانون رقم 41.90 التي تنص على وجوب احترام مضمون جميع النصوص التي تستوجب التظلم الإداري قبل الدعوى القضائية.

وفي هذا الإطار تنص المادة 235 من م.ع.ض على أنه: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض..."

والمادة 243 من م.ع.ض التي تنص على ما يلي: "يمنح للخاضع للضريبة حق الطعن أمام المحكمة المختصة عند عدم قبوله للقرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية بشأن تظلمه..."⁷¹.

وبالتالي يتضح أن الطعن أمام المحكمة المختصة يكون لاحقاً على مطالبة الخاضع للضريبة أمام إدارة الضرائب⁷²، كما أنه من خلال المادة 242 من م.ع.ض يتضح أن

⁶⁹ عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً-، م.س، ص 431.

⁷⁰ الزهرة الذهبي، الحماية القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدديتها، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء- المحمدية، السنة الجامعية 2012-2013، ص 22.

⁷¹ المواد 36 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية والمواد 235 و243 من م.ع.ض.

⁷² أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 290.

الدعوى الضريبية تأتي بعد الطعن أمام اللجنة المحلية واللجنة الوطنية⁷³، هذا بالإضافة إلى مقتضيات المادة 120 من م.ت.د.ع.⁷⁴

وفي هذا الإطار استقر القضاء المغربي على إلزامية المطالبة الإدارية في المنازعة الضريبية في الحالة العادية التي يصدر فيها أمر بالتحصيل في مواجهة الملزم وتوصله به قبل رفع الطعن أمام القضاء، وذلك تأكيداً لما قرره المشرع⁷⁵، ومن هذه الأحكام حكم المحكمة الإدارية بفاس الذي قضى بما يلي: "وحيث إن المدعي لم يدل بما يفيد سلوكه مسطرة المطالبة الإدارية أمام الجهة المكلفة بالتحصيل طبقاً لمقتضيات المادة 120 السالفة الذكر، وبالتالي فإنه يتعين الحكم بعدم قبول الطلب في شقه المتعلق بالمنازعة في مسطرة التدرج في تحصيل الدين محل الطعن".⁷⁶

وكذا حكم المحكمة الإدارية بالرباط الذي جاء فيه: "حيث بخصوص الطلب المتعلق بالمنازعة في مبلغ الضريبة التكميلية، فإن المدعي لم يدل بما يثبت سلوكه مسطرة المطالبة الإدارية داخل الآجال المحددة قانوناً في المادتين 235 و243 من م.ع.ض باعتبارها آلية إجرائية آمرة متى همت المطالبة المنازعة في مبلغ الضريبة المفروضة من طرف الإدارة الضريبية دون أن يكون لذلك علاقة بصحة أو عدم صحة مسطرة الفرض، مما يتعين معه التصريح بعدم قبول هذا الشق من الطلب".⁷⁷

ويمكن التمييز بين حالتين في المنازعة الضريبية:

الحالة الأولى: إذا كان الملزم ينازع في الضريبة نفسها فيجب عليه سلوك التظلم الإداري .

⁷³ تنص الفقرة الأولى من المادة 242 من م.ع.ض على ما يلي: "يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازعا عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو الصادرة عن اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المذكور".

⁷⁴ تنص المادة 120 من م.ت.د.ع على ما يلي: "ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله، داخل أجل ستين يوماً الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعمة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات، طبقاً لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه .

عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوماً الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة".

⁷⁵ أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 290.

⁷⁶ حكم صادر عن إدارية فاس عدد 1176 بتاريخ 2020/12/16، ملف عدد 2020/7109/16، غير منشور.

⁷⁷ حكم إدارية الرباط عدد 419 بتاريخ 2022/02/15، ملف عدد 2021/7113/273، غير منشور.

انظر أيضاً حكم إدارية مكناس عدد 2022/7113/43، بتاريخ 2022/03/22، ملف عدد 2022/7113/43، غير منشور.

الحالة الثانية: إذا كان الملزم لا ينازع في الضريبة، بل ينازع في شرعية الضريبة ومبدأ فرضها، في هذه الحالة سلوك مسطرة التظلم الإداري تعتبر غير إلزامية .

وفي إطار الحالة الأولى استقر العمل القضائي على اشتراط مسطرة الطعن الإداري المسبق بينما لم يشترطها في الحالة الثانية، حيث قضت المحكمة الإدارية بالرباط برد دفع الإدارة الضريبية وأعفت الملزم من سلوك المسطرة الإدارية المسبقة نظرا لمنازعه بشكل جدي في صفته كملزم،⁷⁸ وفي هذا الاتجاه ذهبت إدارية فاس في حكم لها جاء فيه ما يلي: " ... وإن كان المدعي لم يسلك مسطرة المطالبة الإدارية المنصوص عليها في المادة 120 من القانون رقم 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية ما دام أن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض قد استقرت من خلال العديد من القرارات الصادرة عنها ومنها القرار عدد... الصادر بتاريخ 2014\04\3 في الملف الإداري عدد 2012\1\4\777 على أن المعني بالأمر يبقى غير ملزم بسلوك هذه المسطرة أو التقيد بأجالها في الحالة التي ينازع فيها في إجراءات التحصيل الجبري للتقادم، الأمر الذي يتعين معه التصريح بقبول الطلب في هذا الشق منه."⁷⁹

وهو ما ورد في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، جاء فيه ما يلي: "لكن، حيث إن محكمة الاستئناف لما عللت قرارها استنادا إلى ما استقر عليه العمل القضائي من عدم إلزامية سلوك مسطرة المطالبة الإدارية المنصوص عليها في المقتضى القانوني المحتج بخرقه في حالة المنازعة بتقادم إجراءات التحصيل ، معتبرة هذه الحالة لا تندرج ضمن الحالتين المنصوص عليهما في المادة 119 من نفس المدونة، تكون قد أسست قضاءها على سند من القانون، والوسيلة على غير أساس."⁸⁰

وهذا ما أكدته محكمة النقض في قرار لها جاء فيه ما يلي: " وحيث إنه لئن كان الفصل 114 من القانون رقم 17.89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، المادة 235 من المدونة العامة للضرائب حاليا، يوجب على الملزم بتلك الضريبة قبل أن يرفع دعواه

⁷⁸ حكم عدد 2963 بتاريخ 2010/10/20، ملف عدد 08/1234، أورده أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 291- ص292.

⁷⁹ حكم إدارية فاس عدد 1051 بتاريخ 2021/06/29، ملف عدد 2021/7113/62، غير منشور.

⁸⁰ قرار عدد 1/1138 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/07/21، ملف عدد 203/4/1/2016، غير منشور. انظر أيضا: القرار عدد 1/1436 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/10/13، ملف عدد 491/4/1/2016، غير منشور.

إلى المحكمة أن يتظلم وفقا للإجراءات التي حددها النص المذكور، فإن المستأنف ينازع في صفته كملزم بالضريبة بخصوص السنوات من 1991 إلى 1993 ولم تدل إدارة الضرائب بأي نسخة من التصريح أو التصريحات التي تزعم بأنها قدمت إليها ولا بما يفيد سلوكها مسطرة الفرض التلقائي للضريبة في إطار الفصل 103 من القانون المشار إليه، المادة 228 من المدونة العامة للضرائب حاليا، أما التظلم المحتج به من طرف إدارة الضرائب فيهم ضريبة الربح المهني ذات الجدول الضريبي(...)، فكانت صفة الملزم بالضريبة منازعا فيها جديا ولا محل في مثل هذه الحالة لاعتبار التظلم لدى إدارة الضرائب شرطا لقبول الطعن أمام المحكمة...⁸¹.

كما يمكن قبول الطعن القضائي دون أن يكون مسبقا بتظلم إداري في حالة خرق الإدارة لمسطرة الفرض الضريبي، حيث جاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش ما يلي: " حيث تعيب إدارة الضرائب على محكمة الدرجة الأولى كونها قبلت الدعوى رغم أن المدعي لم يسلك مسطرة المطالبة الإدارية مخالفة بذلك مقتضيات المادة 235 من القانون أعلاه .

وحيث لئن كانت المطالبة الإدارية تعتبر شرطا أساسيا وجوهريا لقبول دعوى المنازعة الضريبية فإن الاجتهاد القضائي استقر على تجاوز هذا الشرط كلما ثبت أن الإدارة الجبائية لم تحترم المسطرة المنصوص عليها بالمادة 219 من المدونة العامة للضرائب كما هو عليه الأمر في نازلة الحال، وهذا ما أكدته قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 97\2197 بتاريخ 1999\07\22 وعليه يبقى ما اثير بالوسيلة غير جدير بالاعتبار ويتعين رده⁸²."

⁸¹ قرار الغرفة الإدارية عدد 22 بتاريخ 2000/10/5، ملف عدد 1999/1/4/1289، أورده إسماعيل فوزي، الضمانات القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي- مقاربات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة الجبائية- منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، م. النجاح الجديدة، الدار البيضاء، العدد الخامس والسادس، يونيو 2020، ص 129.

⁸² قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 233 بتاريخ 2013/02/20، ملف عدد 2012/1915/357، ورد في نفس المرجع السابق، ص 130.

بالإضافة إلى أنه "بثبوت واقعة الأداء الضريبي للرسوم المنازع فيها - كما سيأتي بيانه أدناه- يجعل المدعي غير مخاطب بهذه الرسوم لسبقية أدائها، وبالتالي متحلا من سلوك مسطرة التظلم الإداري أو حتى التقيد بأجلها".⁸³

وهناك حالة رفع الملزم لطعنه أمام المحكمة المختصة قبل توصله بجواب الإدارة أو قبل انصرام أجل ستة أشهر على تقديم التظلم، حيث لا تأثير له على سلامة الوضعية الشكالية للطعن، لأن ذلك الأجل استغرقته إجراءات الدعوى وأن الإدارة عبرت عن موقفها بالرفض في جوابها أمام المحكمة، وهو الأمر الذي ذهب إليه حكم إدارية الدار البيضاء الذي جاء فيه: " في الشكل: حيث تمسكت مديرية الضرائب بخرق المدعي لمقتضيات المادة 243 من المدونة العامة للضرائب وذلك بعدم احترامه للأجال القانونية الفاصلة بين تاريخ وضع الشكاية لدى الإدارة وتاريخ تسجيل الدعوى لدى هذه المحكمة.

وحيث إن الثابت قانونا من مقتضيات المادة 243 أعلاه أنه لم تجب الإدارة داخل أجل الستة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز للخاضع أعلاه رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه .

وحيث لئن كان المدعي رفع تظلمه إلى المدير العام لإدارة الضرائب بتاريخ 26 غشت 2010 وتقدم بدعواه أمام هذه المحكمة بتاريخ 30 غشت 2010 دون انتظار الأجل القانوني المحدد أعلاه، فإن الدعوى تبقى سليمة رغم ذلك لأن الأجل المذكور قد استغرقته إجراءاتها وأن مديرية الضرائب المدعى عليها عبرت عن موقفها بالرفض في جوابها أمام المحكمة، مما يتعين معه رد الدفع المثار.

وحيث إن الطلب تبعا لذلك يبقى مقدما في شقيه المتعلقين بالوعاء والتحصيل من ذي صفة ومصلحة للتقاضي، وجاء مستوفيا لكافة الشروط المتطلبة قانونا، فهو بذلك مقبولا شكلا".⁸⁴

⁸³ حكم إدارية مكناس عدد 2020/7113/56 بتاريخ 2020/07/14، ملف عدد 2020/7113/40، غير منشور.
⁸⁴ حكم إدارية الدار البيضاء عدد 3480 بتاريخ 2012/12/11، ملف عدد 2010/9/438، أورده يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة)، م.س، ص333-ص334.

وعموما فإن مسطرة التظلم الإداري في المغرب تعرف نقصا كبيرا على مستوى التشريع الضريبي، حيث تتميز النصوص المؤطرة لهذه المرحلة على قلتها بالاقتراب والغموض، كما تحتمل التأويل، مما فسح المجال أمام القضاء الإداري لتكريس اجتهادات قضائية تنسم بالمرونة، حيث اعفت الملزم من سلوك مسطرة التظلم الإداري في حالات متعددة.

كما يرى بعض الفقه⁸⁵ أن اللجوء إلى الإدارة قبل القضاء يؤدي إلى إهدار وتقويت عدة حقوق على الخاضعين، لذلك ينبغي أن يكون هناك تدخل تشريعي بشأن اختيارية اللجوء إلى الإدارة قبل الوصول إلى القضاء، ولا ينتج عن مخالفتها أي جزاء، وذلك يعد حماية لحقوق الافراد وصيانة لها وإعلانا لمبدأ حق اللجوء إلى القضاء وتيسيرا له.

إلا أن المشرع ربط سلوك مسطرة الطعن الضريبي بضرورة استيفاء مسطرة التظلم الإداري، تفاديا لتضخم القضايا الضريبية أمام المحاكم المختصة، وإتاحة الفرصة للطرفين لمحاولة إيجاد تسوية ودية لنزاعهما دون ضرورة اللجوء إلى القضاء، وما يعيب ذلك من طول الإجراءات وتعدد المساطر المتناثرة بين القواعد العامة والخاصة.

الفقرة الثانية : الشروط الشكلية لتقديم دعوى المنازعة الضريبية

إن رفع الدعوى معناه تمكين القضاء من النظر في النزاع، ويكون ذلك باحترام شروط شكلية ترتبط أساسا بالأجل القانوني الخاص برفع دعوى المنازعة الضريبية (أولا)، وبأطراف الدعوى (ثانيا) وبمضمون عريضتها (ثالثا).

أولا: أجل رفع دعوى المنازعة الضريبية

إن المشرع المغربي حدد آجالا مضبوطة للملزمين بالضريبة لمنازعة الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري،⁸⁶ حيث حددها في منازعات الوعاء الضريبي داخل أجل 60 يوما من تاريخ تبليغ مقرر اللجان الضريبية عندما تكون المسطرة القضائية المطبقة

⁸⁵ أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 293.

⁸⁶ وذلك من خلال المواد 242 و 243 من م.ع.ض والمادة 121 من م.ب.د.ع والمادة 28 من ق.إ.م.د.

على إثر مراقبة ضريبية⁸⁷، و30 يوما الموالية لتاريخ تبليغ الإدارة أو انقضاء أجل الرد المحدد في 3 أشهر⁸⁸ عندما نكون أمام المسطرة القضائية المطبقة على إثر مطالبة، حيث يتعين على المعني بالأمر، أي الملزم الطعن داخل هذه الآجال تحت طائلة عدم القبول⁸⁹.

وكرست محكمة النقض⁹⁰ هذا بتأييدها للقرار الاستئنافي الذي قضى بتأييد الحكم المستأنف بعدم قبول الطعن لكون إدارة الضرائب طعنت فيه خارج أجل 60 يوما.

وفي هذا الصدد صدر حكم عن إدارية الرباط، جاء فيه: " وحيث إنه بالرجوع لوثائق الملف يتضح أن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة قامت بتوجيه المقرر المطعون فيه للمدعية بتاريخ 2020\03\9 وأن طي التبليغ رجع بعبارة "غير مطالب به" بتاريخ 2020\03\14 والذي يعتبر تبليغا صحيحا بعد مرور 10 أيام من تاريخ التعذر أي بتاريخ 2020\03\4 كما تنص على ذلك المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

وحيث إن ما تمسكت به المدعية كونها كانت من ضمن المغاربة العالقين بالخارج أثناء إعلان حالة الطوارئ غير مؤسس، على اعتبار أن المغاربة كانوا يتواجدون آنذاك في دول أجنبية تم تمكينهم من الدخول إلى المغرب بشهر يوليوز 2020 وبالتالي يبتدأ احتساب أجل الطعن في المقرر المشار إليه من ذلك التاريخ إلا أنها لم تتقدم بدعواها إلا بتاريخ 2021\02\4 مما يكون مقدما خارج الآجال .

وحيث إنه استنادا للحجيات أعلاه، يكون الطلب المقدم إلى المحكمة معيبا شكلا ويتعين الحكم بعدم قبوله⁹¹.

كما يمكن الطعن في عمليات تصحيح الضرائب المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المادتين 221 و224 من م.ع.ض داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار الصادر حسب الحالة إما عن اللجان المحلية أو عن اللجنة الوطنية .

⁸⁷ هذا وفقا للتعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2011، حيث كان سابقا يحسب الأجل من تاريخ الأمر بالتحصيل أو من تاريخ التبليغ بالقرار حسب حالة ما إن ترتب عن إصدار المقرر صدور أمر بالتحصيل أم لا.

⁸⁸ كان الأجل 6 أشهر سابقا قبل أن تعدل بموجب قانون المالية لسنة 2016.

⁸⁹ إسماعيل فوزي، مؤلف جماعي تحت عنوان : الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 126.

⁹⁰ قرار محكمة النقض عدد 187 بتاريخ 2009/03/8، ملف عدد 2008/2/4/339، أورده أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين

للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 295.

⁹¹ حكم إدارية الرباط عدد 2413 بتاريخ 2021/06/9، ملف رقم 2021/7113/02، غير منشور.

وأجل الستين يوما هو نفسه الذي اعتمده المشرع في القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية⁹² بمقتضى المادة⁹³ 164، والذي من خلاله سمح للملزم والإدارة بالمنازعة عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة.

أما الدعوى المتعلقة بالتحصيل فإن أجل الطعن في إجراءات التحصيل حسب المادة 28 من القانون رقم 41.90 والمواد 120 و121 من م.ت.د.ع محدد في 30 يوما تحتسب من تاريخ تبليغ مقرر الإدارة جوابا على مطالبة المدين ومن تاريخ انقضاء أجل الرد الممنوح للإدارة والمحدد في 60 يوما الموالية لتاريخ توصلها بالمطالبة.

إن ما يميز الآجال السالفة الذكر هو أنها آجال كاملة، بمعنى لا يحتسب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل، وإذا صادف اليوم الأخير يوم عطلة تم إرجاء الأجل إلى اليوم الموالي.⁹⁴

وتطبيقا لمسألة الآجال الكاملة، جاء في حكم إدارية مكناس ما يلي: "... وهذا الأخير تقدم بطعنه أمام المحكمة بتاريخ 2019\12\2، وأنه باحتساب الأجل بشكل دقيق ثبت للمحكمة بأن أجل الطعن الممنوحة للمدعى عليه انتهت بتاريخ 2019\11\30 الذي صادف يوم السبت وهو يوم عطلة مما يتعين معه طبقا لمقتضيات ق.م.م تمديد الأجل إلى يوم العمل الموالي الذي يوافق يوم الإثنين 2019\12\2 وهو التاريخ الذي قدم فيه الطعن. وحيث إنه تبعا لذلك يكون الطعن قدم داخل الأجل القانوني ويتعين تبعا لذلك التصريح بقبوله⁹⁵".

⁹² القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 الموافق ل 30 نوفمبر 2007، ج.ر عدد 5583 بتاريخ 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل 3 ديسمبر 2007، ص 3734.

⁹³ تنص المادة 164 من القانون رقم 47.06 على ما يلي: "يجوز للملزم أن ينازع عن طريق المحاكم في الرسوم المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو الرسوم التي تفرضها الإدارة تلقائيا باعتبار الأساس الذي بلغه بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها وذلك داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ وضع الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل إذا لم يترتب على المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إصدار أمر بالاستخلاص، جاز تقديم الطعن القضائي داخل ستين يوما لتاريخ تبليغ مقررات اللجنة المذكورة . يمكن للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المذكور...".

⁹⁴ انظر المادة 245 من م.ع.ض والفصل 512 من ق.م.م.

⁹⁵ حكم إدارية مكناس عدد 2020/7113/55 بتاريخ 2020/07/14، ملف عدد 2019/7113/215، ضم له الملف عدد 2019/7113/219، غير منشور.

ومن ثمة يلاحظ أن بعض المحاكم الإدارية قامت بالتطبيق الحرفي للنصوص المؤطرة للأجال، ورفضت الدعاوى القضائية المقدمة قبل أو خارج الأجل المحدد لها، وهكذا جاء في حكم إدارية الرباط ما يلي: "وحيث إن المدعية التي قدمت شكايتها بتاريخ 1994\06\1 وسجلت دعواها في 94-07-12 تكون لم تحترم أجل ستة أشهر المنصوص عليه في مقتضيات المادة 52 من ظهير 86-2-31 المتعلق بالضرائب على الشركات، مما تكون دعواها سابقة لأوانها ويتعين تبعا لذلك التصريح بعدم قبولها".⁹⁶

غير أن العمل القضائي كرس مجموعة من المبادئ القانونية التي خففت من التطبيق الصارم لشروط الآجال الخاصة برفع الدعوى الضريبية على نحو يحاول تجاوز الشكليات ومناقشة الدفوع الموضوعية للملزمين، لما يمثله التشبث الحرفي بالنصوص في بعض الأحيان من إهدار لحقوق الملزمين بالضريبة وضياع مصالحهم وعدم مناقشة جوهر النزاع.⁹⁷

وبذلك استقر القضاء الإداري من خلال اجتهاداته على أنه يمكن في بعض الحالات التساهل مع الملزم بخصوص آجال رفع الدعوى، حتى ولو قدمت هذه الدعوى قبل أو بعد الأجل المحدد، نذكر منها على وجه الخصوص ما يلي:

• حالة قبول دعوى المنازعة الضريبية ولو قدمت قبل حلول الأجل:

لقد استقر القضاء الإداري على أن لجوء الملزم إلى الطعن القضائي قبل جواب الإدارة على مطالبته، وقبل انتهاء أجل ثلاثة أشهر المحددة لها للجواب، يبقى مقبولا طالما أن الإدارة يمكنها أن تحدد موقفها من تظلم الملزم أمام القضاء .

وقد أكدت محكمة النقض هذه القاعدة في قرار للغرفة الإدارية جاء فيه ما يلي: "رفع الملزم طعنه أمام القضاء قبل توصله بجواب الإدارة أو انصرام أجل 6 أشهر على تقديم التظلم، وفقا لما تنص عليه المادة 235 من م.ع.ب. لا تأثير له على سلامة الوضعية الشكالية للطعن، طالما أن الإدارة عبرت عن موقفها في جوابها أمام المحكمة الإدارية

⁹⁶ حكم إدارية الرباط عدد 106 بتاريخ 1994/04/25، أورده ياسين بطاح، خصوصيات الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 81.

⁹⁷ إسماعيل فوزي، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، مقاربات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة الجبائية، م.س، ص 126.

بمشروعية الضرائب المتنازع فيها وحددت ذلك في المرحلة الاستئنافية فيكون المدعي قد سلك مسطرة التظلم الإداري وفقا للقانون زيادة على توفر دعواه على كل الشروط القانونية لقبولها".⁹⁸

• حالة قبول دعوى المنازعة ولو قدمت خارج الأجل:

هذه الحالة قررها حكم المحكمة الإدارية بالرباط، باستبعادها دفع الإدارة الضريبية بشأن عدم قبول الطلب لتقديمه خارج الأجل القانوني، واستندت المحكمة في ردها للدفع كون النزاع متعلق ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة مما يجعل المدعي متحلا من شكليات الطعن المتعلق بالمطالبة الإدارية وآجالها، ومن ثم قضت المحكمة بقبول الطلب.⁹⁹

وجاء في حكم آخر صادر عن إدارية مكناس ما يلي: "حيث قدم الطلب مستوفيا جميع الشروط الشكلية المتطلبة قانونا، مما تصرح معه المحكمة بقبوله شكلا، وذلك بصرف النظر عن عدم تقيد رافعه بأجل الطعن القضائي... وبالتالي متحلا من سلوك مسطرة التظلم الإداري أو حتى التقيد بآجالها"¹⁰⁰.

ومن بين القرارات التي قبلت الطعن القضائي خارج الآجال القانونية، نجد قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش الذي جاء فيه: "حيث يعيب المستأنف على محكمة الدرجة الأولى كونها قبلت الدعوى رغم أنها قدمت خارج الأجل المحدد بموجب التشريع الضريبي باعتبار أن المدعي رفع تظلما إداريا بتاريخ 2008\10\24 في حين لم يقدم طعنه القضائي إلا بتاريخ 2009\04\7.

لكن حيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتبين أن السيد ... تقدم بتظلم سجل لدى مكتب الاستقبال والتنسيق التابع للمديرية الجهوية للضرائب بأكادير بتاريخ 2008\10\24 ورفع دعواه أمام المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2009\03\9 في مواجهة المديرية الجهوية للضرائب بأكادير قبل أن يتقدم بمقال إصلاحي بتاريخ 2009\04\7 أدخل بموجبه السيد المدير العام للضرائب وفقا لمقتضيات الفصل 515 من ق.م.م وذلك قبل

⁹⁸قرار الغرفة الإدارية عدد 21 بتاريخ 2015/03/20، ملف عدد 2012/4/608، غير منشور.

⁹⁹حكم إدارية الرباط عدد 2140 بتاريخ 2010/07/8، ملف عدد 08-134، أورده أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 296.

¹⁰⁰حكم إدارية مكناس عدد 2020/7113/56 بتاريخ 2020/07/14، ملف عدد 2020/7113/40، غير منشور.

انصرام أجل 6 أشهر الممنوحة للإدارة قصد الجواب والذي كان من المفروض أن ينتهي بتاريخ 20\04\2009 أي بعد أقل من شهر من تاريخ المقال الإصلاحي ومعلوم أن هذه الوضعية لا تؤدي حتما لقبول الدعوى حسبما استقر عليه العمل القضائي في المادة الضريبية ما دام أن الإدارة التزمت الصمت حيال المطالبة الإدارية المرفوعة إليها بل ولم تدل بأي جواب حتى على المقالين الافتتاحي والإصلاحي بعد تبليغها إليها الشيء الذي يبقى معه ما ورد بالوسيلة غير جدير بالاعتبار ومآله الرد".¹⁰¹

من كل ما سبق يمكن استخلاص أن الاجتهاد القضائي الضريبي من خلال قبوله الطعن القضائي في المنازعات الضريبية ولو قدم قبل أو خارج الأجل القانوني المحدد في نصوص المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية وفي نصوص أخرى، يكون قد أعطى للملزم ضمانا شكلية عند تقديم الدعوى أمام القضاء وذلك بهدف حماية حقوقه من الضياع.

إلا أن اختلاف هذه الآجال وعدم توحيدها من شأنه أن يؤدي إلى ضياع حقوق الملزمين أيضا .

ثانيا: مضمون عريضة دعوى المنازعة الضريبية

من أهم مميزات القضاء الإداري اعتماده على إجراءات كتابية، وفي هذا الإطار نصت المادة 3 من القانون رقم 41.90 على أنه: " ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب ويوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب ".¹⁰²

وبالتالي فالمحكمة الإدارية تختص اجباريا في الدعاوى إذا قدمت لها عن طريق عريضة مكتوبة وموقعة من طرف محام مسجل في لائحة إحدى الهيئات بالمغرب.

وتجب الإشارة إلى أن الإدارة غير معفية من إجبارية تنصيب محام أمام المحاكم الإدارية، سيما وأن المادة 3 أعلاه تنص على كون العريضة مكتوبة وموقعة من طرف محام، وذلك رغم تأكيد الفصل 354 من ق.م.م على إعفاء الإدارة من تنصيب محام، حيث

¹⁰¹ قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 152 بتاريخ 2004/01/15، ملف عدد 2002/1/4/1638، أورده إسماعيل فوزي، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 128.
¹⁰² الزهرة الذهبي، الحماية القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، م.س، ص 26.

أن هذا التعارض تم تجاوزه من خلال المادة 244 من م.ع.ض بالتأكيد على أن إدارة الضرائب تمثل أمام المحاكم الإدارية سواء كانت مدعية أو مدعى عليها بواسطة مدير الضرائب أو الأشخاص المفوض إليهم هذا الأمر¹⁰³.

ومن شروط عريضة الدعوى الضريبية أن تكون موقعة من طرف محامي مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، حسب المادة 3 من القانون رقم 41.90، وفي هذا الإطار تؤكد الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرار لها على ضرورة توقيع المحامي على المقالات الصادرة عنه، حيث جاء في القرار ما يلي: "رفع المقال بواسطة محامية مقبولة للترافع أمام المجلس الأعلى غير موقع يؤدي إلى التصريح بعدم قبوله"¹⁰⁴.

وعلاوة على شرط تنصيب محامي وما يعنيه ذلك من كون المسطرة كتابية وضرورة توقيع عريضة الدعوى، يشترط في هذه الأخيرة كذلك استيفاء البيانات المنصوص عليها في الفصل 32 من ق.م.م طبقا للإحالة المنصوص عليها في المادة 7 من ق.إ.م.د بشكل عام، والمادة 3¹⁰⁵ من القانون 41.90 بشكل خاص، والذي يشترط أن يتضمن المقال الأسماء العائلية والشخصية¹⁰⁶، وصفة أو مهنة أو موطن أو محل إقامة المدعي والمدعى عليه، أما إذا تعلق الأمر بشركة، فيجب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها ونوعها ومركزها، إضافة إلى ملخص لموضوع الدعوى وكذا الوقائع والوسائل المثارة وإرفاقها بجميع الوثائق والمستندات التي يستند إليها المدعي أو التي ينوي استعمالها، حيث تتطلب المحاكم أن تكون هذه المستندات والوثائق أصلية مقابل أن يتسلم المعني بالأمر وصلا من كتابة الضبط يحدد هذه الوثائق ونوعها¹⁰⁷، ويتعين على المدعي أن يرفق بالعريضة العدد الكافي من النسخ المساوي لعدد الخصوم في الدعوى.

¹⁰³ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة)، م.س، ص 361-362.
¹⁰⁴ قرار الغرفة الإدارية عدد 67641 بتاريخ 13/11/1993، ملف عدد 139/5/14/1995، أورده أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 301.
¹⁰⁵ تنص المادة 3 من القانون رقم 41.90 على ما يلي: "... ويتضمن ما لم ينص على خلاف ذلك، البيانات والمعلومات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية."
¹⁰⁶ وبهذا قضى المجلس الأعلى بعدم قبول عريضة الطعن المقدمة من طرف قابض سيدي إفني لعدم تضمين العريضة الأسماء العائلية والشخصية للمطوبين في عريضة الطعن، قرار الغرفة الإدارية عدد 322 بتاريخ 26/04/2006، ملف عدد 2228/4/2/2005، أورده الزهرة الدهبي، الحماية القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، م.س، ص 27.
¹⁰⁷ انظر الفصل 32 من ق.م.م سابق الذكر.

وفي هذا الصدد، نجد أن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تصر على أن الإدلاء بالوثائق الأصلية أو مصادق عليها بطريقة صحيحة شرط أساسي لقبول الدعوى، وذلك قصد تمكين المحكمة من التأكد من البيانات التي تتضمنها تلك الوثائق، ومن ما جاء في حكمها: " وحيث إن المدعي لم يبين في معرض مقاله نوعية الضريبة موضوع الدعوى، وكلف بالإدلاء بالإعلام بأداء الضريبة، أي الأمر بالتحصيل، حتى تكون المحكمة على بينة من نوعها ومراقبة آجال الطعن الإداري فيها، غير أنه لم يدل إلا بصورة مصادق عليها للإعلام بضريبة عامة على الدخّل لسنة 1996، غير مصورة من الجهة الخلفية الحاملة لتاريخ وضعه موضع التنفيذ.

وحيث اعتبارا لذلك، يكون المدعي قد قدم طلبه مجردا من الوثائق المتعلقة بالدعوى، مما يتعين معه التصريح بعدم قبوله...".¹⁰⁸

وقد استقر العمل القضائي في هذا الشأن إلى وجوب تضمين عريضة الدعوى الضريبية جميع البيانات المذكورة أعلاه، حيث جاء في قرار للغرفة الإدارية ما يلي: "يجب تحت طائلة عدم القبول أن يتوفر مقال الدعوى على بيان أسماء الأطراف الشخصية والعائلية معا، وبالتالي لا يمكن الاكتفاء بالأسماء العائلية أو بالأسماء الشخصية فقط".¹⁰⁹

وتجدر الإشارة إلى عدم الجمع في عريضة واحدة لضرائب مختلفة من حيث الفرض والتحصيل، حيث ذهبت إدارية الرباط في حكم لها جاء فيه: "وحيث إن تقديم الطلب الحالي للطعن في ضرائب تم فرضها تأسيسا على عقود بيع مختلفة من حيث التاريخ ومسطرة الفرض والتحصيل، وذلك بمقتضى مقال مشترك لا يستقيم وطبيعة الدعوى التي يجب أن تنصب على كل أمر ضريبي على حدة ولا يتصور الجمع بينهما في سياق دعوى مشتركة، مما يكون معه الطلب معيبا شكلا ويتعين التصريح بعدم قبوله".¹¹⁰

ومن جهة أخرى، فإن الملزم لا يمكن أن ينازع في ضرائب أخرى لم تكن موضوع تظلمه أو يطلب تخفيضا أعلى من الذي طلبه في المرحلة الإدارية، وهو شرط متعلق

¹⁰⁸ حكم إدارية الدار البيضاء عدد 305 بتاريخ 1998/06/24، ملف عدد 97/1771، أورده الزوهره الذهبي، الحماية القضائية للملزم في

منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، م.س، ص 27.

¹⁰⁹ قرار الغرفة الإدارية عدد 71 بتاريخ 2006/01/25، أورده أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة

بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 304.

¹¹⁰ حكم إدارية الرباط عدد 2895 بتاريخ 2021/07/6، ملف عدد 2021/7113/5، غير منشور.

بالنظام العام، لكن يمكن تدارك هذا الشرط بتقديم طعن إداري أمام المصلحة المختصة ما دام الأجل القانوني لم ينصرم بعد، وبذلك تنقيد المحكمة بأن لا تقضي بأكثر مما طلب أمام الإدارة¹¹¹.

وبعد كل هذه الإجراءات، يلزم المدعي بأداء الرسوم القضائية للدعوى بصندوق المحكمة، إلا ما استثنى بنص قانوني صريح تحت طائلة عدم قبول الدعوى؛ وبالنسبة للمنازعات الإدارية أمام المحاكم الإدارية فإن المشرع المغربي يعفي طلبات إلغاء القرارات الإدارية بسبب تجاوز السلطة من أداء الرسوم القضائية، وفقا لنص المادة 32 من القانون رقم 41.90، بينما دعاوى القضاء الشامل تظل خاضعة لأداء الرسوم القضائية، إلا أنه يتم منح المساعدة القضائية¹¹² للمتقاضين وفقا للشروط القانونية لمنحها¹¹³.

هذا بالنسبة للمنازعات أمام المحاكم الإدارية، أما بالنسبة للمنازعات أمام محاكم الاستئناف الإدارية، فإن المادة 10 من القانون رقم 80.03، تنص على إعفاء الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية من أداء الرسوم القضائية سواء صدرت في إطار دعوى الإلغاء أو في إطار دعوى القضاء الشامل.

وختاما، يمكن القول أن المقتضيات المنظمة لعريضة الدعوى الضريبية على رأسهم الكتابة، تعد ضمانا للمتقاضين والتي تمكنه من بيان وقائع دعواه وشرح الوسائل المستعملة لبيان أوجه دفاعه دون مخافة أن يلحقها أي تغيير أو تبديل من شأنه الإضرار بحقوق المتقاضين خاصة الملزم.

ثالثا: الشروط المرتبطة بأطراف دعوى المنازعة الضريبية

تتمثل الشروط المرتبطة بالمكلف والإدارة الضريبية في الأهلية والصفة والمصلحة، سيتم تحليل هذه الشروط على النحو الآتي:

¹¹¹ الزوهره الذهبي، الحماية القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، م.س، ص 28.
¹¹² مرسوم ملكي رقم 65/514، بتاريخ 17 رجب 1386 الموافق ل 1966/1/1 بمثابة قانون للمساعدة القضائية، ج.ر، عدد 2820، وطبقا للفصل الأول منه: "تمنح المساعدة القضائية لمن كان غير قادر على ممارسة حقوقه أو الدفاع عنها أمام القضاء بسبب عدم كفاية مواردهم."
¹¹³ أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 304.

1- الشروط المتعلقة بالملزم

يشترط المشرع المغربي توافر الصفة والمصلحة والأهلية للمتقاضى لإثبات حقوقه تطبيقاً لنص الفصل الأول من ق. م. م، ويطبق هذا الفصل للتحقق من توافر الشروط على مستوى الدعوى الضريبية وذلك بموجب إحالة المادة 7 من ق. إ. م. د.

أ- شرط الصفة

لا تقبل الدعوى الضريبية إلا إذا كان رافعها يدعي حقاً أو مركزاً قانونياً لنفسه والصفة في منازعة الإدارة الضريبية يستمدّها المدين من كونه ملزماً بأداء الدين الضريبي من خلال السند التنفيذي المحال على المحاسب من أجل التنفيذ، كما يملك الصفة وكيل المدين وكل من تضرر من إجراءات التحصيل الجبري¹¹⁴.

ولا تقبل إلا من الخاضع شخصياً الذي ربطت عليه الضريبة، أو بوكالة أو الشريك على أن يقتصر أثرها عليه وحده، واستثناء أقر القضاء الفرنسي دعوى الغير بدون وكالة بالنسبة للزوجة نيابة عن زوجها بشرط الإقامة معه¹¹⁵، ودعوى الأم باسم ابنتها الميئة.

هذا بالنسبة للشخص الطبيعي، أما إذا كان شخصاً معنوياً فلا صفة إلا لمن يمثله قانوناً ويجب على ممثل الشخص المعنوي إثبات أنه ذو صلاحية في تمثيل ذلك الشخص، وإلا اعتبر عديم الصفة في الدعوى المرفوعة أمام القضاء¹¹⁶، وبذلك ترفع الدعوى باسم رئيس مجلس إدارة الشركة أو مديرها العام¹¹⁷.

وقد كرس ذلك المحاكم الإدارية، حيث جاء في حكم إدارية مكناس ما يلي: "وحيث تبين للمحكمة من خلال وثائق الملف، أن الضرائب المسطرة في الوضعية الجبائية ذات التعريف الضريبي عدد.... هي صادرة باسم شركة "...." وبالتالي ليست للطرف المدعي الصفة لمباشرة الطعن فيها طبقاً لمقتضيات الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، مما

¹¹⁴ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة) م س، ص 365.

¹¹⁵ قرار مجلس الدولة بتاريخ 17-03-1972، أورده يونس مليح، مسطرة المنازعة أمام القضاء الإداري وسؤال ضمانات الملزم، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، منشورات مجلة العلوم القانونية، العدد الخامس، م. الأمنية، الرباط، 2018، ص 37.

¹¹⁶ أحمد اسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م س، ص 310.

¹¹⁷ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م س، ص 109.

يتعين معه التصريح بعدم قبول الطلب بخصوص المنازعة في الضرائب ذات التعريف المذكور¹¹⁸.

وهذا تماشيا مع توجه الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرار لها¹¹⁹ جاء فيه: "بناء على الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية فإنه لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة... لإثبات حقوقه ويثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة... ومؤدي شرط الصفة أن ترفع الدعوى من ذي صفة على ذي صفة.

وحيث إن الطرف المستأنف عليه في القرار المطلوب نقضه هو السيد.... وهو المعني في النزاع، في حين أن طلب النقض الذي تقدم به خازن العمالة بطنجة مقدم في مواجهة... والذي لا علاقة له بالنزاع ولا صفة له في الدعوى مما يعرضه لعدم القبول".

كما جاء في قرار آخر صادر عنها ما يلي: "حيث دفع المطلوب ضدهم بعدم قبول الطلب لكونه مقدم من طرف قابض قباضة الوازيس في حين تم توقيعه من طرف السيد محمد شكراني رئيس المصلحة المكلفة بمتابعة المداخل والنشاط والشؤون القانونية، فالذي يمثل الخزينة العامة للمملكة هو الخازن العام أو الخازن الجهوي أو الإقليمي والمعين من طرف وزير المالية باقتراح من الخازن العام.

لكن، حيث يتبين من مقال النقض انه موقع من طرف ممثل الخزينة الجهوية للدار البيضاء التي لها الصفة في ذلك ويبقى ما أثير غير جدير بالاعتبار.¹²⁰

ب- المصلحة

يعتبر شرط المصلحة ركنا أساسيا لقيام الحق في الدعوى، والتي تفيد تلك الفائدة القانونية التي يسعى المدعي لتحقيقها في الدعوى التي يقيمها، فهي لا تعتبر شرطا قانونيا خالصا كما هو الشأن في القانون المدني، بقدر ما هي مطلوبة باعتبارها وسيلة لضمان

¹¹⁸ حكم عدد 2022/7113/43 ، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2022/3/22 في الملف رقم 2021/7113/116، غير منشور.

¹¹⁹ قرار عدد 880 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، مؤرخ في 2017/06/08 ملف إداري عدد 2016/1/4/111، أورده أحمد أجعون، المستحدث في قضاء محكمة النقض في تحديد شروط وحالات -الطعن بالنقض والطعن بإعادة النظر (الغرفة الإدارية)، منشورات المجلة المغربية للأنظمة القانونية والسياسية، م.الأمنية، الرباط، ط.الأولى 2019، ص 59.

¹²⁰ قرار عدد 1/938 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/06/22، ملف إداري عدد 2016/1/4/205، غير منشور.

جدية الدعوى، فحيث لا دعوى بدون مصلحة، وهو ما يعني أنه لا يقبل طلب أو دفع أو دعوى لا يكون لصاحبها مصلحة يقرها القانون، وهو التوجه الذي تبناه المشرع المغربي في الفصل الأول من ق. م. م.¹²¹.

وتتجلى المصلحة في منازعات الوعاء في طلب الإلغاء الكلي أو الجزئي للضريبة¹²²، بينما في منازعات الاستخلاص الضريبي تبقى المصلحة قائمة مادامت الدعوى مرفوعة من قبل الشخص موضوع إجراءات الاستخلاص الضريبي، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى لانعدام شرط المصلحة¹²³.

وبذلك قضت المحكمة الإدارية بمكناس بأنه: "وحيث أن الذي له الصفة والمصلحة في المنازعة في صحة الضريبة أو في صحة إجراءات تحصيلها هو المخاطب بها وليس مصدرها أو المتحمل بتحصيلها (...)"، وحيث أن قابض مكناس الرياض ليس له أي مصلحة في إقامة هذه الدعوى، ويكون مآلها تبعاً لذلك عدم القبول¹²⁴.

هذا وقد قضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في نفس الاتجاه بما يلي: "حيث قدم الاستئناف ممن لهم الصفة والمصلحة طبقاً لمقتضيات الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية ومستوفياً لجميع الشروط الشكلية المنصوص عليها في الفصل 142 من نفس القانون المشار إليه أعلاه، والمادة 10 من القانون رقم 80.03 المحدثه بموجبه محاكم استئناف إدارية، وقدم داخل الأجل القانوني المحدد في المادة 3 من القانون 80.03 السالف الذكر مما يتعين الحكم بقبوله شكلاً"¹²⁵.

وذلك تماشياً مع توجه محكمة النقض التي قضت في أحد قراراتها¹²⁶ بما يلي:

"من القواعد الحاكمة لطرق الطعن أنها لا تجوز إلا لمن تضررت مصلحته.

¹²¹ رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2014/2015، ص 274.

¹²² أحمد اسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م س، ص 309.

¹²³ رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 274.

¹²⁴ حكم عدد 455 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2005/12/15 في الملف رقم 5/2005/85، أورده رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، نفس المرجع، ص 275.

¹²⁵ قرار عدد 4451 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/10/18، ملف عدد 2021/7209/120، غير منشور.

¹²⁶ قرار عدد 5/791 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2015/11/052، ملف إداري عدد 2014/2/1851، أورده أحمد أجعون، المستحدث في قضاء محكمة النقض في تحديد شروط وحالات الطعن بالنقض والطعن بإعادة النظر، م س، ص 116.

إن مفهوم المصلحة في الطعن بالنقض في القرارات الاستئنافية يتحدد بالنسبة للمستأنف في رد استئنائه وبالنسبة للمستأنف عليه في تقييم مركزه القانوني نحو الأسوء.

مادامت الطالبة لم تستأنف الحكم الابتدائي المؤيد استئنافيا أي أنها لم تضرر مصلحتها من القرار الاستئنافي وبالتالي فلا مصلحة لها في الطعن بالنقض... عدم قبول الطعن... نعم."

وتجب الإشارة إلى أن المجلس الأعلى¹²⁷ قد توسع في قبول الدعوى الضريبية بناء على توفر المصلحة منذ السنوات الأولى لإحداثه، وفي هذا الإطار يقبل القاضي الإداري الدعوى المرفوعة من قبل الغير للطعن في إجراءات الاستخلاص الجبائي متى توفرت مصلحته في ذلك كأن ينصب الإجراء التنفيذي على أمواله الخاصة¹²⁸، أو أن يتعلق الأمر بأموال غير قابلة للحجز بموجب نصوص قانونية أو أحكام قضائية¹²⁹.

ج- شرط الأهلية

يشترط في الخاضع أن يكون متوفرا على الأهلية بأن يكون عاقلا راشدا، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وأن يكون موجودا مستوفيا لشروطه القانونية بالنسبة للأشخاص المعنوية¹³⁰، وتشكل أهلية التقاضي الشرط الأول الذي يتعين توفره في المدعي في المنازعة بصفة عامة، باعتبارها صلاحية الشخص لأن يباشر بنفسه التصرفات القانونية التي يكون من شأنها أن تكتسبه حقا أو أن تحمله التزاما، وهي بذلك صفة تقوم بشخص تجعله صالحا لاستعمال الحق¹³¹.

¹²⁷ القرار عدد 60 بتاريخ 16 يوليوز 1959، مجموعة السنوات الثلاث الأولى، ط الرابعة، 1984، ص 71، أورده رضوان اعميمي، م.س،

275

¹²⁸ حكم عدد 2977، إدارية الرباط 20-10-2011، في الملف عدد 2010/7/515، أورده رضوان اعميمي، نفس المرجع، ص 275.

¹²⁹ حكم ع 4766 بالرباط 2013/12/30 م عدد 572/7112/2013، أورده رضوان اعميمي، نفس المرجع، ص 276 .

¹³⁰ أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م س، ص 311.

¹³¹ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، مصادر الالتزام دار النشر للجامعات المصرية، ط الأولى، سنة 1952، ص 221.

هذا وتخضع الأهلية إلى القواعد العامة أي ببلوغ الشخص سن الرشد القانوني¹³² مع عدم التعرض إلى أحد عوارض الأهلية¹³³، حيث يعتبر الإنسان كامل الأهلية مالم يثبت خلاف ذلك، ولا يمكن الاتفاق على ما يخالف ما نص عليه القانون في هذا الموضوع.

وإذا كان شرط الأهلية لا يطرح عموما صعوبات كثيرة في المنازعات الضريبية على اعتبار أن خضوع الملزم للضريبة ومتابعته بإجراءات التحصيل الجبري، من حيث المبدأ تقتضي توفره على الأهلية في ممارسة الأنشطة الاقتصادية والمهنية، كما أن م.ت.د.ع قد منعت على الإدارة الضريبية صراحة متابعة المدين بإجراءات الإكراه البدني متى قل سنه عن 20 سنة، فإن مجلس الدولة الفرنسي¹³⁴ قد قبل الدعوى المقامة من قبل شخص تم إيداعه قصرا بمستشفى الأمراض العقلية، وذلك استنادا إلى المبدأ الأساسي للحرية الشخصية.

وفي هذا الإطار ذهبت محكمة النقض في قرار صادر عنها إلى اعتبار الأهلية شرطا لصحة إجراءات التقاضي برمتها، وليس فقط شرطا لقبول الدعوى، حيث جاء في قرار¹³⁵ صادر عن محكمة النقض ما يلي: "شرط التقاضي بالنسبة للطالب أو المطلوب أن يكون متمتعا بالأهلية".

وبالتالي، هذه الشروط السابقة الذكر تعتبر من النظام العام يمكن إثارتها في جميع مراحل الدعوى، وللقاضي إثارتها تلقائيا وينذر الطرف بتصحيح المسطرة داخل أجل يحدده، وإذا تم تصحيحها اعتبرت الدعوى كأنها أقيمت بصفة صحيحة وإلا صرح القاضي بعدم قبول الدعوى عند عدم توفرها.

2- الشروط المرتبطة بالإدارة الضريبية

تكون الإدارة الجبائية في المنازعات الضريبية إما طرفا مدعيا أو مدعى عليها، إلا أنه من خلال العمل القضائي، يلاحظ أن هذه الإدارة بمختلف تخصصاتها غالبا ما تكون في

¹³² تنص المادة 209 من مدونة الأسرة على ما يلي: "سن الرشد القانوني 18 سنة شمسية كاملة".

¹³³ انظر المادة 213 من مدونة الأسرة سابقة الذكر.

¹³⁴ Conseil d'Etat, 10 juin 1959, dame poujol, requête numéro 42760 rec, page 355.

¹³⁵ أورده رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 270. قرار عدد 822، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 1994/02/29، ملف مدني عدد 89/2087، أورده أحمد اسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م س، ص 311.

موقع المدعى عليه، وتملك الإدارة إمكانية اتخاذ مبادرة اللجوء إلى القضاء وفي هذا الإطار فإن إمكانية الإدارة في رفع دعوى ضد المكلف تتمحور أساسا حول ثلاث مجالات:

-إما اللجوء إلى المحكمة على إثر مقرر صادر عن لجان الطعن الضريبية إذا بتت بغير وجه حق في مسائل قانونية؛

-أو على إثر منازعة زجرية ضد الملزم خاصة في ميدان الجمارك أو في جريمة الغش الضريبي؛

-إذا رأت الإدارة أن الخلاف مع الملزم عميق ومعقد، في هذه الحالة تحيل هذه الشكاية إلى المحكمة المختصة مع إعلام المعني بالأمر¹³⁶، ونجد تطبيقات لهذه الحالة في القانون الفرنسي (المواد 199 و 700 من كتاب المساطر الجبائية)¹³⁷.

وإذا كانت مسألة إلزامية توفر الصفة في الملزم وكشروط إلزامي لمباشرة دعوى المنازعة الضريبية طبقا للفصل الأول من ق.م.م فإن المشرع المغربي اشترط توفر الصفة كذلك في الإدارة الضريبية أيضا تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

ومن ثمة نجده منح المدير العام للضرائب صفة تمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء عندما يتعلق الأمر بمنازعات الوعاء الضريبي، طبقا للفصل 515 من ق.م.م¹³⁸ والمادة 244 من م.ع.ض، التي تخول مدير إدارة الضرائب أو الشخص الذي يعنيه والذي يمكنه توكيل محامي وذلك لتمثيل مديرية الضرائب بكيفية صحيحة أمام القضاء سواء كانت طاعنة أو مطعوننا ضدها.

وبالتالي يجب على الطاعن أن يحدد طعنه ضد ممثل إدارة الضرائب ونفس الشيء بالنسبة لإدارة الضرائب عندما تكون هي الجهة الطاعنة، فيرفع الطعن من ممثلها ويكرس

¹³⁶يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: "المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، سلسلة فقه القضاء الإداري"، ص 38-ص 39.

¹³⁷عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب -الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجًا-، م س، ص 435.

¹³⁸تم تغيير وتنظيم الفصل 515 من ق.م.م بموجب المادة الأولى من القانون رقم 100.12 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.03.53 بتاريخ 29 من جمادى الآخرة 1434 (10 ماي 2013)، ج. ر عدد 6156 بتاريخ 19 رجب 1434 (30 ماي 2013) ص 4362.

قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش¹³⁹ تطبيق المادة 244 من م.ع.ض حيث قضى: " بعدم قبول استئناف المديرية الجهوية للضرائب نيابة عن المديرية العامة للضرائب، وذلك كونها لم تدل بما يفيد التفويض بالنيابة."

كما صدر قرار¹⁴⁰ عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط تطبيقا للفصل 515 من ق.م.م جاء فيه: "حيث تمسكت المستأنف عليها بعدم قبول الاستئناف لتقديمه حيادا على مقتضيات الفصلين 142 و 515 من قانون المسطرة المدنية بسبب أن المدير العام للضرائب لا يتوفر على الصفة في تقديم الطعن.

لكن حيث أن مقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية تنص على أنه: "ترفع الدعوى ضد... مديرية الضرائب في شخص مدير الضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصاتها" أي أنه بمفهوم المخالفة فإن مدير الضرائب هو الممثل القانوني للمديرية العامة للضرائب والذي له صفة التقاضي باسمها، مما يكون معه السبب المثار بهذا الصدد غير جدير بالاعتبار والاستئناف تبعا لذلك مقدما ممن لهم الصفة والمصلحة طبقا لمقتضيات الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، ومستوفيا لجميع الشروط الشكلية المنصوص عليها في الفصل 142 من نفس القانون المشار إليه أعلاه، والمادة 10 من القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية وقدم داخل الأجل القانوني المحدد في المادة 3 من القانون رقم 80.03 السالف الذكر مما يتعين الحكم بقبوله شكلا".

وفي نفس السياق قضت محكمة النقض¹⁴¹ بعدم قبول الاستئناف، وسببت قرارها بأن المقال الاستئنافي تم رفعه من طرف وزير المالية والخصوصية بالمخالفة للفصل 515 من ق.م.م الذي ينص على أن الدعاوى المتعلقة بالمنازعة الضريبية في الوعاء ترفع من وإلى المدير العام للضرائب، هذا فيما يتعلق بمنازعات الوعاء.

¹³⁹ قرار عدد 270، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش بتاريخ 2011/04/07، ملف عدد 2010/09/304، أورده أحمد اسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م س، ص 314.

¹⁴⁰ قرار عدد 5599، صادر محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/11/22، ملف عدد 2021/7209/509 غير منشور.

¹⁴¹ قرار عدد 670 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2007/7/4 ملف إداري عدد 2005/2/4/1713، أورده أحمد اسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م س، ص 314.

أما فيما يتعلق بمنازعات تحصيل الضرائب نجد المشرع من خلال الفصل 515 من ق. م. م منح الخازن العام للمملكة الصفة التمثيلية للدولة أمام القضاء، حيث ورد في أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس ما يلي: "لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه وتعرض لعدم القبول الدعوى التي وجهت ضد مدير الضرائب الذي لا صفة له في تمثيل الخزينة"¹⁴²، كما ورد في قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث الاستئناف المقدم من طرف الخازن العام والقباض ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس جاء مستوفيا للشروط الشكلية القانونية مما يتعين قبوله"¹⁴³.

غير أن الإشكال الأساسي في هذا الإطار، هو مدى إمكانية قبول الدعوى الموجهة من قبل المدين في مواجهة المحاسب المكلف بالتحصيل محليا، ودون إدخال الخازن العام للمملكة على اعتبار أنه يعمل بناء على ترخيص هذا الأخير وتحت سلطته حسب المادة 3 م.ت.د.ع.

وعمل المشرع على تجاوز هذا الإشكال من خلال المواد 120 و 121 من م.ت.د.ع التي تنص على أن الممثل سيتم تعيينه من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل.

إلا أنه بقراءة هاتين المادتين نجد أن ممثل الخازن العام يختص فقط في البت بالنيابة في المطالبات التي لها صبغة إدارية، أي التظلمات الإدارية، ولا تعطي للممثل الخازن العام الأهلية لتمثيل الخزينة العامة أمام المحاكم في الدعاوى المرفوعة من طرف الملزمين¹⁴⁴.

وبذلك، فإن نزع المحاسب المكلف بالتحصيل صفة تمثيل الخازن العام للمملكة اتجاه غير سليم، لكونه لا يراعي طبيعة المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسب المكلف بالتحصيل سواء من حيث استخلاص الديون الضريبية أو من حيث النتائج والآثار المالية

¹⁴² الأمر عدد 2003/31 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2003/06/25 في الملف عدد 03/478، أورده رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 285.

¹⁴³ قرار عدد 4612 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2021/10/28، ملف عدد 2021/7213/368، غير منشور

¹⁴⁴ عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 175-176.

والشخصية نتيجة التقاعس في أداء هذه المهمة¹⁴⁵ والتي يتعين عليه الدفاع عليها باللجوء إلى القضاء أو إبداء دفاعه في إطار المسطرة التوجيهية.

وهكذا، وفي إطار حماية الضمانات المقررة للمدنيين في منازعات الاستخلاص الجبائي، فقد دأب القضاء الإداري على اعتبار الدعوى المرفوعة ضد المحاسب المعني دون الخازن العام، مقامة على ذي صفة، حيث جاء في قرار¹⁴⁶ لمحكمة النقض أن: "القابض حسبما تنص عليه المادة الثالثة من مدونة تحصيل الديون العمومية من بين الموكول إليهم تحصيل الديون ومباشرة إجراءاتها لهذا فهو يعتبر طرفا رئيسيا في هذه الإجراءات وما يترتب عنها دعاوى كمدعي أو مدعى عليه".

إلا أنه في الحالة التي تكون فيها الإدارة الضريبية مدعية أو مستأنفة لحكم قضائي صادر في مواجهتها، فإن القضاء الإداري تشدد في قبول الطعن الذي تم رفعه نيابة عن الخازن العام للمملكة، حيث اعتبرت محكمة النقض في قرار لها أنه: "لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة.... لإثبات حقوقه ومؤدى هذا الشرط أن ترفع الدعوى من ذي صفة على ذي صفة¹⁴⁷".

ويمكن تفسير هذا بكون الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، يقابلها تشدد من القضاء المختص لضمان نوع من التوازن بين طرفي الدعوى، وعدم المساس بالقواعد الآمرة.

المبحث الثاني: الاختصاص القضائي في دعوى المنازعة الضريبية

يعتبر اللجوء إلى القضاء الإداري من بين أهم الضمانات التي يتوفر عليها الملزم لحماية مصالحه المالية والجبائية، سواء كان شخصا ذاتيا أو اعتباريا، وذلك من أجل تحقيق العدالة الجبائية بما يحافظ على حقوق الملزم الضريبي والخزينة العامة للدولة¹⁴⁸.

¹⁴⁵ رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 286
¹⁴⁶ قرار عدد 61 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2004/01/28، ملف عدد 2003/2/4/1616، أورده نفس المرجع، ص 286.

¹⁴⁷ قرار عدد 1/880 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2017-06-08، ملف عدد 2016/10/4/111، أورده أحمد أجعون المستحدث في قضاء محكمة النقض في تحديد شروط الطعن بالنقض والطعن بإعادة النظر، م س، ص 59.

¹⁴⁸ حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية ودوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2017-2018 ص 7.

ولا جدال في أن الحماية القضائية للحقوق في المجال الإداري لا تكتمل بمجرد إقرار اختصاص من جهة القضاء الإداري الموضوعي للبت في المنازعة الضريبية وتنظيمه **(المطلب الثاني)**، بل يتوقف على توفير الحماية المستعجلة للحق، إذ أن كثير من الحقوق تتطلب مساطر سريعة وفعالة، وإن كانت لا تفضي سوى إلى حماية مؤقتة¹⁴⁹ **(المطلب الأول)**

المطلب الأول: الاختصاص الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية

يعد القضاء الاستعجالي ضماناً أساسية للملزمين باعتباره مسلكاً قضائياً يتخذ لصالحهم إجراءات وقتية، بشكل يمنح لهم الوقت لتقديم كافة الحجج في الموضوع التي من الممكن أن تعفيهم أو تخفف عنهم مبالغ الرسوم، والمحافظة على الأوضاع واحترام الظروف الظاهرة وصيانة مصالح الطرفين المتنازعين¹⁵⁰.

وبالتالي فإن تدخل القاضي الإداري في المنازعة الجبائية لا يقتصر على البت في الشروط الموضوعية للدعوى الجبائية، بل يتعداه ليشمل حماية الملزم من الأضرار الممكن ترتبها في حالة تنفيذ الضريبة واقتضاؤها جبراً من المدين¹⁵¹.

ولصعوبة تدارك هذا التنفيذ، تم إقرار حق الملزم في طلب توقيف تنفيذ الضريبة من خلال الإجراءات الوقتية التي يختص بها قاضي المستعجلات **(الفقرة الأولى)** وذلك بتوفر شروط معينة **(الفقرة الأولى)**.

الفقرة الأولى: الجهة المختصة استعجالياً في دعوى المنازعة الضريبية

نظم المشرع المغربي القضاء الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية من خلال الفصول 148 إلى 154 من ق.م.م، استناداً إلى الإحالة المنصوص عليها في المادة 7 من القانون 41.90، وكذا المادة 19 من نفس القانون المذكور والمادة 6 من القانون رقم

¹⁴⁹ عبد الفتاح الوردميثي، منازعات الوعاء والتحصيل بالمغرب، دراسة قانونية وقضائية مقارنة، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة سيدي محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، السنة الجامعية 2017-2018، ص 87.

¹⁵⁰ المحجوب الدربالي، المنازعات الجبائية المحلية في ضوء المستجدات القانونية وآخر الاجتهادات القضائية، ط. الأولى، نشر وتوزيع إماليف 2015، ص 109.

¹⁵¹ كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي"، م. النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ط. الثالثة، 2019، ص 311.

80.03 المتعلق بإحداث محاكم الاستئناف الإدارية والمواد 56 و68 و75 من قانون التنظيم القضائي الجديد رقم 38.15.¹⁵²

وعليه، يسند القانون رقم 41.90 ممارسة مهام قاضي الأمور المستعجلة لرئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه (أولاً)، وهو الاختصاص الذي كان سارياً إلى حين صدور القانون رقم 80.03 والذي عمل على توزيع الاختصاص في القضاء الاستعجالي المتعلق بالقضايا التي تختص بها هذه المحاكم (ثانياً).

أولاً: اختصاص رئيس المحكمة الإدارية في دعوى المنازعة الضريبية

يمارس رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه مهام قاضي المستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفيزية¹⁵³، أي أن المشرع قد خول للقاضي الاستعجالي بالمحكمة الإدارية نفس الاختصاصات التي كان يزاولها القاضي الاستعجالي بالمحاكم العادية قبل إحداث المحاكم الإدارية.

وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في أمر لرئيسها¹⁵⁴، جاء في حيثياته: "وحيث إنه قبل الشروع في تنفيذ الظهير الشريف المؤرخ في 93/09/10 المحدث بموجبه محاكم إدارية كان القاضي الاستعجالي هو المختص بالنظر في طلبات إيقاف تنفيذ الأمر باستخلاص الضرائب المرفوعة ضد إدارة الضرائب أو الخزينة العامة للمملكة، وحيث إنه بحكم تطبيق المادة 19 من القانون المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، أصبح القاضي الاستعجالي الإداري في وضعية الوريث الشرعي للاختصاصات التي كان يمارسها القاضي الاستعجالي العادي في مجال الضرائب وتحصيل الديون".

¹⁵² القانون رقم 38.15 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.38 الصادر في 30 ذو القعدة 1443 الموافق ل 30 يونيو 2022، ج. ر. ع 71.08 بتاريخ 14 ذو الحجة 1443 الموافق 14 يوليو 2022، ص 4586.

¹⁵³ المادة 19 من القانون رقم 41.09 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية سابق الذكر.

¹⁵⁴ أمر استعجالي عدد 8-94 صادر رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 1995/05/31، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة عدد 4 سنة 1996، ص 165.

إلا أنه لم يشترط في القاضي الذي ينوب عن رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضيا للمستعجلات، أن يكون أقدم القضاة كما هو الحال في القضاء الاستعجالي العادي¹⁵⁵، وإنما منحه صلاحية اختيار من يراه أقدر على مباشرة الاختصاص الاستعجالي نيابة عنه¹⁵⁶.

وفي هذا الصدد نصت المادة 19 من القانون رقم 41.90 على أنه "يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية".

والملاحظ أنه لم يعدد حالات اختصاص قاضي المستعجلات، وإنما اكتفى بإيراد صيغة عامة وهي النظر في الطلبات الوقتية والتحفظية، حيث يدخل فيها جميع الطلبات من هذا النوع والتي تكتسي طابع الاستعجال والتوقيت، وله ارتباط بمنازعة إدارية وفقا للتعداد الوارد في المادة 8 من ق.إ.م.د، خلافا لمقتضيات الفصل 149 من ق.م.م الذي عدد بعض حالات¹⁵⁷ اختصاص قاضي المستعجلات، قبل أن يورد لفظا عاما هو عبارة "...أو أي إجراء آخر تحفظي".

ومن ثمة فصياعة المادة 19 أعلاه تفيد إدخال جميع الطلبات المتعلقة بالضرائب مادامت هذه الطلبات تتسم بطابع التوقيت والتحفظ، بهدف اتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة¹⁵⁸، حيث يكون الملزم مهددا بالتنفيذ على أمواله وعقاره وجسده أحيانا، وهو ما يستتشف من خلال الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط: "حيث جرى عمل قضاء هذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال، وحيادا على ضوابط إيقاف الأداء والتنفيذ المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، متى كانت مبنية على أسباب جدية من قبيل خرق مسطرة فرض أو تحصيل هذا الدين

¹⁵⁵ ينص الفصل 149 من ق.م.م على أنه: "... إذا عاق الرئيس مانع قانوني أسندت مهام قاضي المستعجلات إلى أقدم القضاة".

¹⁵⁶ عبد الكريم الطالب "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، م.م. والورقة الوطنية، مراكش، ط. أبريل 2013، ص 125.

¹⁵⁷ ينص الفصل 149 من ق.م.م على ما يلي: "يختص رئيس المحكمة الابتدائية وحده بالبت بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو الأمر بالحراسة القضائية...".

¹⁵⁸ عبد الكريم الطالب، الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، م.م.س، ص 970.

فضلا عن حالة الاستعجال المتجلية في الأضرار المتعذر تدارك نتائجها فيما لو تم التنفيذ¹⁵⁹.

ويشمل اختصاص رئيس المحكمة الإدارية البت في الأوامر الولائية التي يصدرها بناء على طلب من الأطراف كما أشير إلى ذلك في الفصل 149 من ق.م.م، والبت في طلبات وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي، كما يتدخل في إيقاف إجراءات بيع المنقولات المحجوزة ويوقف مفعول الإنذار القانوني، وكذلك الإشعار للغير الحائز¹⁶⁰، والإكراه البدني، وكل إجراء لا يحترم مبدأ تدرج إجراءات التحصيل إخلالا بأحكام المادتين 36 و 41 من م. ت. د. ع.

وتجسيد لذلك، أصدرت محكمة النقض قرارا جاء فيه: "إجراءات التحصيل الجبري موضوع المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي يقوم بها القابض، لا يمكن إيقافها إلا بأمر استعجالي من رئيس المحكمة الإدارية، أو بتكوين ضمانات تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها، ويسري ما ذكر على دعوى البيع الإجمالي للأصل التجاري للملزم بالضريبة المقامة أمام المحكمة التجارية والتي تعد بدورها من وسائل التحصيل التي يلجأ إليها القابض¹⁶¹".

كما أصدر رئيس المحكمة الإدارية بفاس أمرا استعجاليا جاء فيه: "تأمر برفع الحجز المضروب على حساب الطالب رقم المفتوح لدى وكالة بنك إفريقيا الكائنة بشارع الحسن الثاني بتازة بمقتضى الإشعار للغير الحائز عدد 2022/27 المؤرخ في 2022/01/6 مع النفاذ المعجل وتحميل المطلوب ضدهم الصائر"¹⁶².

إلا أن المشرع قيد هذا الاختصاص بشروط، وهي ضرورة احترامه للقواعد العامة التي تحدد مجال تدخله¹⁶³، وهذا ما تم تأكيده في قرار¹⁶⁴ لمحكمة النقض جاء فيه: "إذا كان

¹⁵⁹ أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 08/02/2012 ملف عدد 29/1/2012، أوردته رشيدة عدي، مدى سلطة القضاء في منازعات إيقاف تنفي الدين الضريبي، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، م. س، ص 97.

¹⁶⁰ رشيدة عدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، نفس المرجع، ص 98-99.
¹⁶¹ قرار عدد 1096، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 7/11/2007، ملف تجاري عدد 04/1/3/1448، أوردته محمد بفقير، مدونة تحصيل الديون العمومية والعمل القضائي المغربي، م. النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ط. الأولى 2016، ص 36.

¹⁶² أمر رقم 2022/103 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2022/04/27 ملف عدد 2022/7101/105، غير منشور.
¹⁶³ الفصول من 151 إلى 154 من قانون المسطرة المدنية

القاضي الاستعجالي الإداري يختص بالبت في كافة الإجراءات المؤقتة والتدابير التحفظية التي تقتضيها حالة الاستعجال، فإن ذلك يبقى رهينا بعدم المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر، ومحكمة الاستئناف الإدارية لما استجابت لطلب المطلوبين في النقض، وقضت بإلغاء الأمر المستأنف... فإنها تكون قد مست جوهر النزاع وهو الأمر المحظور على القضاء الاستعجالي المقدم الطلب في إطاره، وذلك بصريح الفصل 152 من قانون المسطرة المدنية".

إن التوجه السالف الذكر، يجعل رئيس المحكمة الإدارية باعتباره قاضيا للمستعجلات يلعب دورا حاسما وفعالا في مجال المنازعات الضريبية، ذلك أنه يتفحص ظاهر الوثائق المدلى بها للوقوف على مدى جدية المنازعات الموضوعية، بل أحيانا يعتمد على أسباب موضوعية، وهو ما تم تأكيده في قرار صادر عن محكمة النقض: "حيث إن تأسيس الطلب الاستعجالي على أسباب موضوعية لا يعني المساس بالموضوع ولا يعد منازعة في الجوهر، مادام المطلوب هو اتخاذ إجراء وقتي ليس إلا.

وعليه فإن تعرض قاضي المستعجلات في تعليل أمره إلى ما ورد في الطلب المرفوع إليه بكون الطالب لم يسبق له أن توصل بأي إنذار بالإداء من طرف قابض الضرائب قبل إيقاع الحجز على حسابه البنكي، الغاية منه استخلاص مدى جدية المنازعة استنادا إلى تلك الأسباب الموضوعية توصلا إلى البت في الطلب الأصلي¹⁶⁵."

كما أنه يساعد قاضي الموضوع من خلال الإجراء الوقتي المأمور به على البحث عن مواطن الخلل التي تشوب مسطرة فرض الضريبة وتحصيلها، حيث إذا أمر القاضي الاستعجالي الإداري بوقف الأمر بالتحصيل، فهذا دليل على جدية المنازعة التي يتعين على قاضي الموضوع الاهتداء إلى مكانها وتفاصيل موضوعها.

¹⁶⁴ قرار عدد 1/193، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2017/02/16 ملف عدد 14/1/4/1977، أورده محمد بفقير، قواعد المسطرة المدنية في قضاء الغرفة الإدارية بمحكمة النقض من بداية سنة 2013 إلى النصف الأول من سنة 2017، العدد السادس، م. النجاح الجديدة بالدار البيضاء، ط. 2019، ص 288.

¹⁶⁵ قرار محكمة النقض عدد 223، بتاريخ 09/04/08 ملف عدد 085/762، أورده محمد بفقير، مدونة تحصيل الديون العمومية والعمل القضائي المغربي، م س، ص 36-37.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي قد أسند الاختصاصات المخولة لرئيس المحكمة الابتدائية الإدارية إلى رئيس القسم المتخصص في القضاء الإداري بالمحكمة الابتدائية أو من ينوب عنه وذلك استنادا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 56 من قانون التنظيم القضائي الجديد التي تنص على ما يلي: "مع مراعاة الاختصاصات المخولة لرئيس المحكمة بمقتضى الفقرة الثانية من المادة 54 أعلاه، يمارس رئيس القسم المتخصص في القضاء الإداري أو من ينوب عنه الاختصاصات المخولة قانونا لرئيس المحكمة الابتدائية الإدارية فيما له صلة باختصاصات هذا القسم."

ثانيا: اختصاص الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية في دعوى المنازعة الضريبية

الأصل أن رئيس المحكمة الإدارية هو المختص في المسطرة الاستعجالية المرتبطة بالمنازعة الضريبية، إلا أن المشرع خول للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية أو نائبه صفة قاضي الأمور المستعجلة متى كان النزاع معروضا على محكمة الاستئناف الإدارية¹⁶⁶، ومن ثمة يكون المشرع المغربي قد ساوى بخصوص الاختصاص بين الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية وبين الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف العادية¹⁶⁷، مع فارق بسيط يتعلق بإمكانية إسناد مهام الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية إلى نائبه، الأمر الذي لا نجده بالنسبة للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف العادية، مع الإشارة إلى أن إسناد مهام قاضي المستعجلات للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية أو نائبه، يكون قد عمل على حل إشكالية مهمة، بتحديد الجهة القضائية على وجه الدقة والوضوح التي يمكن اللجوء إليها كقضاء استعجالي حينما يكون النزاع معروضا أمام محكمة الاستئناف الإدارية¹⁶⁸.

مما يعني أن المدين لم يصبح مهددا بعمليات التحصيل، إلا بعد إحالة ملف الموضوع بشأن الأسس أو الوعاء على مرجع الدرجة الثانية، وأن وضعية الخطر الداهم هذه اضطرتة

¹⁶⁶ تنص المادة 6 من القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية على ما يلي: " يمارس الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية أو نائبه مهام قاضي المستعجلات إذا كان النزاع معروضا عليها".

¹⁶⁷ ينص الفصل 149 من م.ق.م. على أنه: "...إذا كان النزاع معروضا على محكمة الاستئناف مارس هذه المهام رئيسا الأول...."

¹⁶⁸ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 318.

إلى مراجعة الرئيس الأول ولأول مرة في هذه المرحلة المتقدمة من النزاع، ليس باعتباره مرجعا استئنافيا وإنما في إطار ولايته كقاضي للمستعجلات يبت في النازلة ابتدائيا¹⁶⁹.

وتطبيقا لذلك، أصدر رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بصفته قاضيا للمستعجلات أمرا قضائيا جاء فيه: "حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر بإيقاف إجراءات تحصيل الدين المتعلق برسوم التسجيل موضوع الأمر بالاستخلاص عدد 2004 الصادر عن المديرية الإقليمية للضرائب بمكناس بتاريخ 2021/02/05 وذلك إلى غاية البت في استئناف الحكم الابتدائي عدد 2020/7113/37 الصادر بتاريخ 2020/03/10 مع تحميل إدارة الضرائب الصائر.

وحيث دفعت إدارة الضرائب المدعى عليها بعدم الاختصاص للبت في الطلب لعل أن دعوى الموضوع صدر بشأنها حكم، وأنه تم الطعن فيه بالاستئناف الملف معروض أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط.

وحيث إنه طبقا لأحكام الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة 7 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية إذا كان النزاع معروضا أمام محكمة الاستئناف فإن الاختصاص للنظر في الدعوى الاستئنافية يبقى من اختصاص رئيسها الأول.

وحيث إن للعللة أعلاه يتعين التصريح بعدم اختصاصنا للبت في الطلب¹⁷⁰.

كما جاء في أمر استعجالي صادر عن الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط: "... لكن حيث إنه من جهة فقاضي المستعجلات يكون مختصا في إيقاف إجراءات التحصيل عند توفر شرطيه وفي رفع الحجز إذا كانت مراكز الأطراف واضحة وذلك بالحفاظ على هذه المراكز.

¹⁶⁹ رشيدة عدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي م. س، ص 101-102.

¹⁷⁰ أمر عدد 2021/7101/22 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2021/03/23 ملف عدد 2021/7101/22، غير منشور.

وحيث إنه في نازلة الحال فطلب إيقاف إجراءات التحصيل تقتضي توافر شرطين
جدية الطلب وحالة الاستعجال.

وحيث إن طلب إيقاف إجراءات التحصيل هو طلب استعجالي بطبيعته لما قد ينطوي
عليه من أخطار في حالة الاستمرار في إجراءات التحصيل¹⁷¹.

وتجب الإشارة إلى أن القضاء الاستعجالي أمام محاكم الاستئناف الإدارية يتميز
بخصوصيات مهمة تقتضي التمييز بين الاختصاص بالبت في الطلبات الاستعجالية المقدمة
أول مرة بصفة أصيلة أمام محكمة الاستئناف الإدارية وبين تلك التي تفرضها طبيعتها
كمراجع استئنافية للأوامر القضائية الصادرة عن قضاة المستعجلات بالمحاكم الإدارية.

وهكذا بالنسبة للاختصاص الأول، يمارس الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية
مهام قضاة المستعجلات¹⁷²، دون الأوامر القضائية التي يزوج بينها وبين الأمور
المستعجلة رئيس المحكمة الإدارية¹⁷³، ويشترط لانعقاد هذا الاختصاص أن يكون النزاع
في الموضوع معروضا على محكمة الاستئناف الإدارية، كما أن للرئيس الأول لمحكمة
الاستئناف الإدارية اختيار المستشار الذي ينييه عنه في ممارسة مهام قاضي المستعجلات،
ولم يشترط في هذه النيابة أن تكون لأقدم القضاة، إذ ترك المشرع المغربي الحرية له في
تقدير من يراه قادرا ومؤهلا لذلك من دون أن يكون بالضرورة من أقدم المستشارين، أما
بالنسبة لاختصاص محكمة الاستئناف الإدارية كجهة استئنافية، فهو أشمل للأوامر الصادرة
عن رؤساء المحاكم الإدارية سواء بالنسبة للأوامر المبنية على طلب¹⁷⁴ أو الأوامر
الاستعجالية¹⁷⁵.

كما أن هناك اعتقادا كان سائدا قبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية، هو أن رئيس
الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، يمارس مهام قاضي المستعجلات

¹⁷¹ أمر استعجالي عدد 89 صادر عن الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2011/11/28، ملف عدد 2/2010/222،
أورده عبد الله بونيت، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم
القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2018/2017 ص 64 - ص 65.

¹⁷² المادة 6 من القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية سابق الذكر.

¹⁷³ المادة 19 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية سابق الذكر.

¹⁷⁴ الفصل 148 من ق.م.م سابق الذكر.

¹⁷⁵ الفصل 149 من ق.م.م سابق الذكر.

عندما يكون النزاع معروضا أمام هذه المحكمة، استنادا إلى المادة 46 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية¹⁷⁶.

إلا أن هذا لا يستقيم بمفهوم المادة 46¹⁷⁷ أعلاه نفسها، التي تحدثت فقط عن الصلاحيات المخولة إلى الرئيس الأول فيما يتعلق بتعيين المستشار المقرر، وبصلاحيات هذا الأخير فيما يتعلق بمسطرة التحقيق في القضية وتجهيز الملف إلى حين إصدار الأمر بالتخلي، بحيث أن هذه الصلاحيات هي التي نقلت بمقتضى المادة المذكورة إلى رئيس الغرفة الإدارية بمحكمة النقض والمستشار المقرر بها وليس مهام قاضي المستعجلات.

وهذا ما تم تأكيده من طرف القاضي الإداري في عدة مناسبات عندما نفى عن رئيس الغرفة الإدارية بمحكمة النقض صفة قاضي المستعجلات من خلال عدة قرارات والتي نجد على رأسها القرار القاضي بما يلي: "لا يوجد أي نص في قانون المسطرة المدنية أو في القانون رقم 41.09 المحدث للمحاكم الإدارية ينقل اختصاص قاضي المستعجلات إلى الرئيس الأول للمجلس الأعلى أو إلى رئيس الغرفة الإدارية به، مما يجعل الطلب الرامي إلى الترخيص للطالب في الحصول على نسخة تنفيذية طبقا للفصل 435 من قانون المسطرة المدنية المقدم مباشرة أمام المجلس الأعلى غير مقبول"¹⁷⁸.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن المشرع المغربي لم يكن حريصا على تنظيم اللجوء إلى القضاء الاستعجالي صراحة في دعوى المنازعة الضريبية، إذ ليس في القانون الجبائي ما يشير إلى اعتبار هذه الدعوى استعجالية، أما قانون المحاكم الإدارية فقد نص بشكل عام في المادة 19 منه على اختصاص رئيس المحكمة الإدارية بالنظر في الأمور المستعجلة،

¹⁷⁶ نجيب جيري، القضاء الإداري المغربي وغموض الاختصاص الاستعجالي في المادة الضريبية: مسطرة وقف أداء وتنفيذ الدين العمومي الضريبي نموذجا مؤلف جماعي، المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانون والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، م. المعارف الجديدة الرباط، ط. الأولى، 2021، ص 249.

¹⁷⁷ تنص المادة 46 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية على ما يلي: "يمارس المجلس الأعلى عندما ينظر في أحكام المحاكم الإدارية المستأنفة لديه كامل الاختصاصات المخولة لمحاكم الاستئناف عملا بأحكام الفصل 329 وما يليه إلى الفصل 336 من قانون المسطرة المدنية، ويزاول رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى والمستشار المقرر المعين من قبله الصلاحيات الموكولة بالفصول المذكورة أعلاه إلى الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف والمستشار المقرر بها".

¹⁷⁸ قرار عدد 428 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2006/05/24، ملف عدد 787/4/2/2006، أورده نجيب جيري، مؤلف جماعي تحت عنوان: المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية م س، ص 249 - ص 250.

ولم تتم الإشارة فيه سوى بشكل محدود في المادة 38¹⁷⁹ المتعلقة بنزع الملكية، ليأتي ق.إ.م.س.د. مكرسا لنفس الوضع من خلال المادة 6 منه، لكن بالرغم من هذا الفراغ التشريعي فإن القضاء الاستعجالي الضريبي قبل النظر في الدعوى الضريبية باعتبارها منازعة إدارية بناء على المادة 8 ق.إ.م.د. والمادة 7 التي تحيل على ق.م.م فيما يتعلق بالقواعد العامة للاستعجال من الفصل 148 إلى 154.

إلا أن نص على إمكانية إحداث قسم متخصص في القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف العادية حسب المادة 68 من قانون التنظيم القضائي الجديد، كما تنص المادة 75 من القانون المذكور على ما يلي: "مراعاة الاختصاصات المخولة للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف بمقتضى الفقرة الثانية من المادة 73 أعلاه، يمارس رئيس القسم المتخصص في القضاء الإداري أو من ينوب عنه الاختصاصات المخولة قانونا للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية، فيما له صلة باختصاصات هذا القسم."

وعلى هذا الأساس فإن تحليل مجال اختصاص القاضي الاستعجالي في المادة الضريبية يستلزم منا إبراز شروط اختصاصه.

الفقرة الثانية: شروط اختصاص القضاء الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية

تعتبر الدعوى الاستعجالية دعوى استثنائية، غايتها الرئيسية إسعاف الخصوم وتمكينهم من أحكام قضائية سريعة واستعجالية¹⁸⁰، ومن المعلوم أن المشرع المغربي لم يحدد شروط انعقاد الاختصاص لقاضي المستعجلات، حيث اكتفى من خلال الفصل 149¹⁸¹ و الفصل 152¹⁸² من ق.م.م بالإشارة إلى ذلك، وبما أن المادة 7 من القانون رقم 41.09 تحيل على تطبيق مقتضيات ق.م.م، فإن القاضي الإداري لم يتردد في تطبيق هذه المقتضيات العامة لقبول طلبات إيقاف الدين الضريبي، متى توفرت فيها شروط عامة (أولا) وشروط خاصة (ثانيا).

¹⁷⁹ تنص المادة 38 من القانون رقم 41.90 على أنه: "تطبيق أمام المحاكم الإدارية في قضايا نزع الملكية القواعد الإجرائية المنصوص عليها في القانون المثار إليه أعلاه رقم 81.7 ويتولى اختصاصات قاضي المستعجلات رئيس المحكمة الإدارية الذي ينبه عنه لهذه الغاية."

¹⁸⁰ عبد الله بونيت، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية- دراسة تحليلية- م.س، ص 31.

¹⁸¹ تنص الفقرة الأولى من الفصل 149 من ق.م.م على أنه: "يختص رئيس المحكمة الابتدائية وحده بالبحث بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفّر عنصر الاستعجال."

¹⁸² ينص الفصل 152 من ق.م.م على أنه "لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر."

أولاً: الشروط العامة لاختصاص القضاء الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية

بالرجوع إلى الفصلين 149 و152 من ق.م.م، نجد أن هناك شرطين عامين لقيام الاختصاص لقاضي المستعجلات وهما شرط الاستعجال وشرط عدم المساس بالجواهر وقد أضاف الاجتهاد القضائي شرطاً ثالثاً يتعلق بجدية الطلب، ولتوضيح كل ما سلف سيتم الوقوف عند شرط الاستعجال ثم بعد ذلك شرط عدم المساس بالجواهر وأخيراً شرط الجدية.

1- شرط الاستعجال في دعوى المنازعة الضريبية

إذا كان المشرع المغربي لم يعرف مفهوم الاستعجال، وترك ذلك للفقهاء القضاء، نجد بعض التشريعات مثل التشريع المصري الذي عرفه في المادة 49 من قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 بأنه يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذ قرار إداري إذا رأت أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها¹⁸³.

أما المشرع الفرنسي فقد عرف الاستعجال بأنه الحالة التي يكون تنفيذ القرار من شأنه أن تترتب عنه نتائج يصعب تداركها¹⁸⁴.

وقد عرفه الفقه المغربي¹⁸⁵، بأنه الخطر الذي يمكن أن ينتج بسبب طول المدة التي تستغرقها إجراءات الدعوى قبل صدور حكم بات فيها، ويكون من شأن هذا الخطر المساس ببعض الحقوق أو المصالح المراد حمايتها، فلا بد أن يتخذ القاضي على الفور التدابير اللازمة لدرء أي خطر حال يهدد الحق بالضياع.

وهذا ما أقرته المحكمة الإدارية بفاس في أمر¹⁸⁶ لها جاء فيه: "وحيث تبين من ظاهر وثائق الملف كون حالة الاستعجال قائمة بالنظر لكون هذا الصنف من الطلبات يبقى استعجالاً بطبيعته ولا يمكن نفي هذه الصفة عنه، ولأن الطالب مواجه بإجراءات التحصيل الجبري حسبما يستفاد من الأوامر بالاستخلاص المدلى بها في ملف الموضوع... الأمر

¹⁸³ عبد الكريم الطالب "الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية"، م س، ص 104.

¹⁸⁴ المادة 54 من المرسوم رقم 766-36 الصادر بتاريخ 1963/7/3 بشأن مجلس الدولة الفرنسي، أوردها عبد الله بونيت، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية- دراسة تحليلية- م س، ص 53.

¹⁸⁵ نجيب جيري، مؤلف جماعي تحت عنوان: المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني والقضاء الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، م س، ص 245.

¹⁸⁶ أمر عدد 108/2022 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2022/05/18، ملف عدد 2022/7101/102، غير منشور.

الذي يستوجب الاستجابة لطلبه الرامي إلى الإيقاف المؤقت لإجراءات تحصيل الضريبة موضوعه إلى حين انتهاء المنازعة القضائية."

وجاء في أمر آخر لنفس المحكمة ما يلي¹⁸⁷: "وحيث إنه على ضوء ما ذكر يكون طلب إيقاف إجراءات التحصيل لغاية البت النهائي في دعوى الموضوع مبررا، سيما وأن حالة الاستعجال قائمة بالنظر لما قد يترتب عن مواصلة إجراءات التنفيذ الجبري من أضرار قد يصعب تداركها بعد التنفيذ، مما يبقى معه الطلب مؤسسا ويتعين الاستجابة له".

كما أكدت المحكمة الإدارية بالرباط في أحد أحكامها على أن¹⁸⁸: توفر حالة الاستعجال في النازلة ووجود منازعة جدية في الدين موضوع الأمر بالاستخلاص الصادر عن محصل الضرائب يبرر الحكم بإيقاف تنفيذ الأمر المذكور وذلك إلى غاية البت النهائي في دعوى الموضوع".

وعلى هذا الأساس قضت المحكمة الإدارية بمكناس¹⁸⁹ على أنه: "وحيث إن الطلب يروم إلى إيقاف إجراءات تحصيل الضريبة على الأرباح العقارية المفروضة على الطالب (....) أصلا وزيادات إلى حين الفصل في الجوهر (....) حيث إن الاستمرار في مباشرة التحصيل الجبري قد يؤدي إلى إلحاق خسارة مادية بالطالب يصعب تداركها كتطبيق الإكراه البدني في حقه، مما يدل على قيام عنصر الاستعجال".

ومن ثمة فإن شرط الاستعجال يعد عنصرا أساسيا يبرز اختصاص قاضي المستعجلات في إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبرية، التي تعتبر بحكم طبيعتها مبررا من مبررات قيام حالة الاستعجال، حيث يعمل القاضي الإداري على إظهار حالة الاستعجال وتبيان تجلياتها، وهو بذلك يخضع إلى السلطة التقديرية لقاضي المستعجلات، حيث قضت

¹⁸⁷ أمر عدد 2021/2301، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2021/074/07، ملف عدد 2021/7101/2294، غير منشور.

¹⁸⁸ حكم عدد 607 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 15 يوليوز 1999، ملف 99/229، أورده نجيب جيري، مؤلف جماعي تحت عنوان: المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، م.س، ص 245.

¹⁸⁹ أمر عدد 1/2009/6 صادر عن رئيس لمحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2009/1/27 أورده رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارية الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 340.

المحكمة الإدارية بالرباط بأن¹⁹⁰: " للمحكمة سلطة تقديرية في الاستجابة أو عدمها لطلب إيقاف تنفيذ قرار إداري تبعا لظروف القضية وملايساتها".

وقد أثبتت الممارسة القضائية الاتجاه نحو التخلي عن شرط الاستعجال، فالتطور الذي عرفه العمل القضائي في المادة الضريبية دفع القاضي الإداري إلى التأكيد على افتراض الاستعجال، حيث تحول القاضي الإداري من مناقشة عنصر الاستعجال إلى الحديث عن شرط تعذر إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه والذي تقتضيه مجريات العدالة، وبالتالي فقد أصبح القاضي الإداري يأمر بوقف إجراءات استخلاص الدين الضريبي متى تبين له في هذه الإجراءات خرق لمبادئ سير العدالة، خاصة إذا تعلق الأمر بصور حكم قضائي سابق ألغى السند التنفيذي الذي تقوم عليه إجراءات الاستخلاص من قبل الإدارة الضريبية¹⁹¹.

وكمثال على هذا الاتجاه، الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، حيث وردت فيه أن: "من باب حسن العدالة الأمر بإيقاف إجراءات الحجز التنفيذي المنصب على منقولات المدعي إلى غاية البت في دعوى الموضوع، تفاديا لتعذر إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه في حالة صدور حكم في هذه الدعوى يقضي ببطلان تلك الإجراءات"¹⁹²، ومن ذلك ما سارت عليه المحكمة الإدارية بوجدة، معتبرة أن "طلب تأجيل تنفيذ الأمر بالاستخلاص هو طلب استعجالي بطبيعته مادام أنه يشكل تهديدا للزمة المالية للملزم (...). لذا فإنه مادامت الشركة الطالبة قد استصدرت بتاريخ 2006/06/15 حكما تحت عدد 150 في الملف رقم 2005/254 ش ض يقضي بإلغاء الضريبة موضوع النزاع المفروضة برسم سنة 2003 فيما زاد على نسبة 50% المستحقة كما استصدرت قبل ذلك الحكم عدد 196 في الملف رقم 04/315 ش.ض يقضي بإلغاء الضريبة المفروضة برسم سنة 2001 مما تكون معه مشروعية فرض الضريبة هي محل منازعة جدية وقد صدر فيها الحكمين المذكوران اللذان لم يتم استئنافهما بعد أمام محكمة الاستئناف حسب ما يستشف من الوثائق المرفقة بالطلب، وتبقى المدعية في ضوء ما ذكر غير ملزمة بتقديم أي

¹⁹⁰ حكم عدد 816 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2000/07/28، ملف عدد 00/214، أورده عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م س، ص 222-ص 223.

¹⁹¹ رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 360.

¹⁹² حكم عدد 318 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 1998/05/28، ملف عدد 99/357 س، أورده عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م س، ص 222.

ضمانة وفقا لما استقر عليه اجتهاد الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في العديد من قراراتها نذكر من ذلك القرار عدد 897 الصادر بتاريخ 2004/12/29 وكذلك القرار عدد 163 المؤرخ في 2006/02/22 الصادر في الملف عدد 3253 /2005/2/4.

وحيث إنه أمام ثبوت جميع الشروط اللازمة لتأجيل تنفيذ الأمر بالاستخلاص ومن باب حسن سير العدالة يتعين الأمر بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة موضوع النزاع مؤقتا إلى حين صيرورة الحكم الصادر بشأنها نهائيا¹⁹³.

وما يؤكد هذا التوجه، تأكيد محكمة النقض¹⁹⁴ على أنه: "مادام الطلب يرمي إلى الأمر بإجراء تدبير وقتي وهو إيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البت في دعوى الموضوع، فهو طلب يفترض فيه الاستعجال، وأن المحكمة ولو لم تتعرض له في تحليلها للقرار المطعون فيه فإنها بتقريرها لجدية المنازعة المثارة في الطلب تكون قد تبنته ضمنا ويكون ما أثير بدون أساس مما يتعين معه رفض الطلب".

وبالتالي فعنصر الاستعجال ينشأ من طبيعة الخصومة أو الحق المتنازع بشأنه أو الظروف المحيطة به لا من إرادة الأطراف، أو رغبتهم في الحصول على حكم سريع، فهذا العنصر له اتصال مباشر بالواقع ويخضع للسلطة التقديرية لقاضي المستعجلات في تفسير النصوص الضريبية والمقتضيات العامة، حماية للضمانات المشروعة التي يتمتع بها المدين، إلا أن ذلك يتطلب شرطا آخر يتعلق بعدم البت بما يمكن أن يقضي به في موضوع المنازعة الضريبية.

2- شرط عدم المساس بأصل الحق

إن قبول الدعوى الاستعجالية يقتضي توفر شرط موضوعي إلى جانب شرط الاستعجال، ويتعلق الأمر بشرط عدم المساس بأصل الحق وكل ما يمكن أن يقضي به في الموضوع والذي نص عليه المشرع في الفصل 152 من ق.م.م.

¹⁹³ أمر عدد 46 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2006/10/04، ملف عدد 06/41 س، أورده رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 360.

¹⁹⁴ القرار عدد 102 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2009/02/10، ملف عدد 2/4/648 2008، أورده رضوان اعيمي، نفس المرجع، ص 361.

والملاحظ أن المشرع المغربي لم يعرف شرط عدم المساس بموضوع الحق، واكتفى بالإشارة فقط إلى اعتباره شرطا من شروط قيام اختصاص قاضي الأمور المستعجلة¹⁹⁵.

ومن ثمة، فمعنى جوهر الدعوى أو أصل الحق، كل ما يتعلق بموضوع الدعوى ويرتبط بها وجودا وعدما، ويندرج فيه كل ما يمس صحته أو يؤثر فيه سلبا أو إيجابا أو يغير من معالمه، وكذا من آثاره القانونية.

فكلما رأى قاضي المستعجلات أن ملامسته لجوهر الحق أمرا ضروريا لقضائه إلا وصرح بعدم اختصاصه، فلا يحق له بمفهوم الفصل 152 من ق.م.م المذكور إثبات الحق أو نفيه بل يقتصر على ترجيح الاحتمالات دون أن يقطع برأي في أصل الحق وإلا بني حكمه على أساس غير قانوني¹⁹⁶.

فلا يسوغ له أن يغير أو يعدل من المركز القانوني لأحد الطرفين أو يتوغل في اختصاصه إلى جوهر النزاع، والمراد بجوهر النزاع السبب القانوني الذي يبين الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الطرفين، وإذا ما ثبت للقاضي الاستعجالي أن الأمر يتعلق بالفصل في قضية تمس أصل النزاع، صرح بعدم اختصاصه¹⁹⁷.

وهكذا قضت المحكمة الإدارية بمكناس على أن¹⁹⁸: "مباشرة إجراءات التحصيل للإشعار للغير الحائز في مواجهة طالبة قد يؤدي إلى إلحاقها أضرارا يصعب تداركها فيما بعد كإعلان إعسارها أو تطبيق الإكراه البدني في مواجهتها (.....) مما يفيد قيام عنصر الاستعجال، حيث إن طلب رفع الإشعار للغير الحائز عن الحساب البنكي المذكور له مساس بمناقشة جوهر النزاع، ويقتضي البحث في حقيقة الدين الضريبي واستحقاقه والملمزم به وعلاقة طالبة بهذا الدين والوسائل المثارة في دعوى الموضوع المشار إليها وعلاقة طالبة بهذا الدين وقاضي المستعجلات الإداري غير مختص بالبت في الطلب".

¹⁹⁵ عبد الكريم الطالب، الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، م س، ص 106.

¹⁹⁶ رضوان اعممي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارية الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 342.

¹⁹⁷ نجيب جيري، مؤلف جماعي تحت عنوان: المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، م س، ص 246.

¹⁹⁸ أمر عدد 1/2009/48، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2009/04/28، ملف عدد 2009/46/1، س، أورده رضوان اعممي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارية الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 342.

وقد نجد أن بعض العمل القضائي الإداري على مستوى القضاء الاستعجالي، حاول أن يضع مفهوما لهذا العنصر، نذكر من ذلك ما ذهب إليه قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بمراكش¹⁹⁹: "وحيث إن المقصود فقها وقضاء بأصل الحق الممنوع على القضاء المستعجل المساس به السبب القانوني الذي يحدد حقوق كل واحد من الطرفين إذ يحظر عليه تناوله بالتفسير والتأويل الذي من شأنه المساس بأصل الحق، كما ليس له أن يغير أو يعدل من المركز القانوني لأحد الطرفين أو التعرض لقيمة المستندات المدلى بها من أحدهما.

وحيث إنه بصرف النظر عن قيام حالة الاستعجال، فإن البت في الطلب الحالي يقتضي فحص الوثائق والمستندات المدلى بها من قبل الطالب وليس فقط الإطلاع على ظاهرها الشيء الذي من شأنه التأثير في المركز القانوني للمطلوب ضده، والمساس بأصل الحق وجوهره وهو ما يجعل قاضي المستعجلات غير مختص بالبت في الطلب...."

وقد سبق لمحكمة النقض أن أكدت على ضرورة احترام هذا الشرط حينما ألغت الأمر المستأنف متصدية لعدم اختصاص قاضي المستعجلات للبت في الطلب، حيث²⁰⁰ اعتبرت أنه: "بناء على الفصلين 149 و 152 من قانون المسطرة المدنية والمادتين 19 و 47 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، حيث أن مناط انعقاد اختصاص قاضي المستعجلات هو توفر عنصر الاستعجال في النازلة وعدم المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر.

وحيث إن الطلب يهدف إلى رفع الإشعار للغير الحائز وهو طلب يشكل منازعة جوهرية تقتضي النظر في مشروعية إجراء التحصيل المتخذ وهو يخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات ويكون الأمر لما قضى بخلاف ذلك واجب الإلغاء".

¹⁹⁹ أمر استعجالي عدد 394، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمراكش، بتاريخ 2015/09/14، ملف عدد 2015/71011/384، أورده عبد الله بونيت، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية م.س، ص 72.

²⁰⁰ قرار عدد 5320 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2006/06/21، ملف عدد 2003/2/4/258، أورده، رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م س، ص 343.

كما جاء في قرار آخر لنفس المحكمة²⁰¹ ما يلي: "يحظر على قاضي الأمور المستعجلة أن يقضي في أصل الحقوق والالتزامات والاتفاقات مهما أحاط بها من استعجال أو ترتب عن امتناعه من القضاء فيها من ضرر بالخصوم ما لم تكن المراكز القانونية للأطراف ثابتة وغير منازع فيها".

ومن تطبيقات هذا القرار في المحاكم الأدنى درجة الذي يشترط وضوح المراكز القانونية للأطراف وعدم المنازعة فيها نجد قاضي المستعجلات الإداري رفع الرهن الجبري المضروب على عقار الملزم من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، وإن كان الطلب المذكور يدخل ضمن منازعات الموضوع لما فيه من مساس بجوهر النزاع الناتج عن وجوب النظر في صحة الحجز وموجبات رفعه، وهي حالات استثنائية يشترط فيها وضوح المراكز القانونية للأطراف اتجاه الحجز على نحو يجعل استمراره فيه نوع من التعسف غير المبرر، كما في حالة إلغاء سند الدين الضريبي موضوع الحجز بمقتضى حكم قضائي نهائي.

إذ جاء في الأمر الاستعجالي الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس²⁰²:
"....حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر برفع الرهن الجبري المفروض على العقار (....) وذلك لإلغاء سند الدين بمقتضى قرار قضائي نهائي.

وحيث دفع القابض بعدم اختصاص قاضي المستعجلات للبت في الطلب نظرا لما فيه من مساس بجوهر الموضوع ولانعدام عنصر الجدية.

لكن حيث إنه ولئن كان العمل القضائي يعتبر أن الطلبات الرامية إلى رفع الحجزات والتعرضات أو غيرها من التقييدات التي تحد من حرية التصرف في الحقوق من صميم اختصاص قضاء الموضوع، وذلك لما يتطلب البت فيها من ضرورة التأكد من صحة إجراءات الحجز أو التعرض، ومدى توافر موجبات رفعه، وهي أمور لها مساس بالجوهر، فإنه بالمقابل من ذلك استثنى العمل القضائي إمكانية قاضي المستعجلات النظر في مثل هذه

²⁰¹ قرار عدد 1/1296 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2015/06/25، ملف عدد 14/1/4/1584، أورده محمد بفقير، قواعد المسطرة المدنية في قضاء الغرفة الإدارية بمحكمة النقض من سنة 2013 إلى 2017، م س، ص 135.

²⁰² أمر استعجالي عدد 2016/7101/48 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2015/6/3، ملف عدد 2015/7101/48، أورده عبد الله بونيت، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية م.س، ص 73-74.

الطلبات وذلك في حالات استثنائية، متى كانت مراكز الأطراف واضحة، إما اتجاه الدين العمومي بالنظر إلى الإعفاء الظاهر من الدين، أو لسبقية إلغائه من طرف القضاء بمقتضى أحكام نهائية مما يكون معه الدفع المثار غير مؤسس.

وحيث إنه في نازلة الحال فالظاهر من أوراق الملف ومستنداته، أن مبلغ الدين الضريبي والذي على إثره تم إيقاع الرهن الجبري على عقار المدعي قد صدر بشأنه حكم نهائي وهو القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 5205 بتاريخ 2012/12/31 في الملف عدد 9/11/582.

وحيث إنه ومادام أن الأسباب التي من أجلها تم إيقاع الرهن الجبري على عقار المدعي موضوع الرسم (....) لم تعد قائمة، مما يجعل المطالبة برفع الرهن المذكور مؤسسا قانونا ويتعين الاستجابة إليه".

إلا أن الأصل يبقى تماشيا²⁰³ مع ما استقر عليه فقها وقضاء أن طلب إيقاف التنفيذ هو طلب وقتي لكونه محدد في الزمان وتستدعيه الضرورة الملحة لحل قانوني مؤقت يحافظ على مصالح الخصوم ولا يمس موضوع المنازعة ولا تسعف فيه إجراءات التقاضي العادية، كما أنه يجنب أخطار مواصلة التنفيذ التي قد تصيب أموال الطالب بحبسها وحجزها كما هو الحال في المنازعة، وبالتالي تأثيرها على مركزه المالي.

وهكذا فإن السلطة التقديرية التي يتمتع بها قاضي المستعجلات تساعد على ملامسة الدعوى دون الدخول في جوهرها، وبذلك يظهر له مدى جدية الطلب من عدمه.

3- شرط الجدية:

يعتبر شرط الجدية أو شرط الأسباب الجدية شرطا موضوعيا لاختصاص القاضي الاستعجالي في المادة الضريبية، والمقصود بالأسباب الجدية كأحد شروط وقف التنفيذ، هي تلك الأسباب التي يقدمها طالب الإيقاف، والتي من شأنها وقف تنفيذ الإجراء المطعون فيه.

²⁰³ أمر عدد 2021/2301، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2021-07-07، ملف عدد 2021/2294، غير منشور.

وبالرغم من غموض مفهوم الجدية في المنازعات الجبائية، فقد عمل الاجتهاد القضائي الإداري المغربي²⁰⁴ على تحديد هذا المفهوم في الحالة التي ينازع فيها الملزم في صفته كملزم، مثل الدفع بعدم الخضوع للضريبة أو الاستفادة من الإعفاء منها أصلاً أو حالة المنازعة في قانونية فرض الضريبة، أو في حالة عدم احترام فرض الضريبة وفق القواعد المسطرية المحددة.

ومنه فلا يمكن تحديد جدية منازعة طالب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري بمعزل عن القرارات والأحكام القضائية، ولذلك يمكن توضيح مفهوم هذا الشرط على ضوء الأوامر الاستعجالية الصادرة في هذا الإطار²⁰⁵.

وفي هذا السياق جاء في أمر صادر²⁰⁶ عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس جاء فيه: "وحيث جرى عمل قضاء هذه المحكمة على قبول طلب إيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة 7 من القانون 41.90 من غير اشتراط تكوين الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاص الدين العمومي المنصوص عليهما بالمادتين 117 و 118 من القانون 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية إذا ما قرن ذلك بتحقيق شرطين هما جدية السبب بمفهوم المنازعة الجدية في مبدأ الخضوع للدين العمومي وحالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تداركه أو تقويم نتائجه في حالة مواصلة إجراءات التحصيل.

وحيث إنه مادام كون الطالب قد استصدر حكماً عن هذه المحكمة (....) قضى بإلغاء واجبات التسجيل التكميلية موضوع الأوامر بالاستخلاص من محل الطعن، فإن شرط المنازعة الجدية في مشروعية فرضها يبقى قائماً....".

كما جاء في أمر²⁰⁷ صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس أنه : " وحيث جرى عمل قضاة هذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي في

²⁰⁴ القرار عدد 10 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، 2002/01/03، ملف عدد 1/2002/4/1528، أورده مصطفى بونجة، خصوصيات القضاء الاستعجالي في المادة الإدارية، المنازعات الضريبية نموذجاً، مجلة المحاكم المغربية، عدد 156، 2017 ص 67-68.

²⁰⁵ عريضة تآبتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعة الضريبية بين التأسيس والتحصيل، م. الأمانة الرباط، ط. الأولى 2020، ص 110.

²⁰⁶ أمر عدد 2022/108، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2022/05/18، ملف عدد 2022/7101/102، غير منشور.

²⁰⁷ أمر عدد 2021/7101/07 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2021/03/02، ملف عدد 2021/7101/08، غير منشور.

إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها بالفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليها بموجب المادة 7 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية (..) متى توافرت في الطلب جدية السبب بمفهوم المنازعة في مبدأ الخضوع للفرض الضريبي أو في مسطرة فرضه (....) وحيث بعد الإطلاع على ظاهر أوراق الملف ومستنداته تبين أن دعوى الموضوع صدر بشأنها حكم (...) والتي يمكن من خلالها لقاضي المستعجلات أن يستشف عنصر الجدية المبرر للإيقاف".

كما أصدرت في أمر آخر²⁰⁸ : " وحيث استقر العمل القضائي بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي (...) متى توافرت في الطلب جدية السبب بمفهوم المنازعة الجدية في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي، أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء الدين العمومي موضوعا (...) وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته ، خاصة دعوى الموضوع أن المدعي ينازع بصفة جدية حول إجراءات تحصيل الضرائب موضوع النزاع متمسكا بخرق المسطرة المنصوص عليها بالمادة 228 من المدونة العامة للضرائب وأن مسطرة الفرض التلقائي كانت معيبة، وأنه تقدم بدعوى في الموضوع حول ذلك، وأن المحكمة استجابت لطلبه وقضت بإلغاء الضريبة على الدخل (الأرباح العقارية) المفروضة عليه والأمر برفع الرهن الجبري المقيد على عقاره، مما يجعل شرط جدية المنازعة حسب المفهوم المستقر عليه قضاء متوفر في نازلة الحال وهو ما يبرر الاستجابة لطلب إيقاف التحصيل الجبري إلى غاية البت النهائي في دعوى الموضوع ...".

وبذلك فإن تحديد مفهوم الجدية في المنازعة الجبائية يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري، حيث يستخلصها قاضي المستعجلات من وقائع النازلة، ولا رقابة للمجلس الأعلى عليه، متى كان الاستخلاص مستمدا من ظاهر الوثائق.

كما أن شرط الجدية يستغرق شرط الاستعجال، وهذا ما ذهبت إليه محكمة النقض حيث اعتبرت بأنه: "مادام الطلب يرمي إلى الأمر بإجراء تدبير وقتي وهو إيقاف إجراءات

²⁰⁸أمر عدد 7101/50 / 2022 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2022/04/02 ملف عدد 2022/7101/53، غير منشور .

التحصيل إلى حين البت في دعوى الموضوع، فهو طلب يفترض فيه الاستعجال، وإن المحكمة ولو لم تتعرض له في تعليلها للقرار المطعون فيه فإنها بتقريرها لجدية المنازعة المثارة في الطلب تكون قد تبنته ضمناً ويكون ما أثير بدون أساس، مما يتعين معه رفض الطلب²⁰⁹.

وتجب الإشارة إلى أنه ليس مجرد إثارة وسائل تبدو في ظاهرها جدية دون تدعيمها بحجج وإثباتات قوية لا تكفي لوحدها لاعتبار المنازعة ذات طبيعة جدية، حيث يمكن للمحكمة أن تقدرها تبعاً لسلطانها التقديرية²¹⁰.

ثانياً : الشروط الخاصة باختصاص القضاء الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية

لقد حاول المشرع المغربي وضع شروط خاصة إضافية لتقنين عملية إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبائي، من خلال مقتضيات المادتين 117 و 118 من م.ت.دع المتعلقة بتدعيم الضرورة تكوين ضمانات تؤمن حقوق الخزينة في حالة المنازعة في الدين، وكذا مقتضيات المادة 120 من نفس المدونة والتي تحدد مسطر المطالبة الإدارية كأساس للتعرض على إجراءات التحصيل الجبري.

1-مدى إلزامية تقديم الضمانة أمام القضاء الاستعجالي

يشكل إيقاف إجراءات الاستخلاص الجبائي من منظور المشرع الضريبي إجراء استثنائياً لا يمكن اللجوء إليه إلا عند منازعة المدين في الدين الضريبي، ولا يمكن الاستجابة إليه إلا بتوفير الضمانة الكافية لتأمين أداء الدين الضريبي وهو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بفاس، حيث ورد في حكم صدر عنها جاء فيه : "أن المنازعة الجدية في

²⁰⁹ قرار عدد 102 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2009/02/11، ملف عدد 2008/4/648، أورده مصطفى بونجة، خصوصيات القضاء الاستعجالي في المادة الإدارية - المنازعات الضريبية نموذجاً -، م.س، ص 69.

²¹⁰ أمر رئيس المحكمة الإدارية عدد 95 بتاريخ 2009/11/22، ملف عدد 2009/1/1، أورده عزيزة ثابتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعة الضريبية بين التأسيس والتحصيل، م.س، ص 211.

الأساس الخاضع للضريبة وفي مسطرة فرضتها، يقتضي التقيد بمقتضيات المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية²¹¹.

وبذلك يلاحظ أن المحكمة اشترطت توفر عنصر الجدية إلى جانب الضمانات لإيقاف إجراءات التحصيل، فيما المحكمة الإدارية بالرباط في حكم لها نجدها اقتصرت على الضمانة كشرط لإيقاف التحصيل، ومن حيثيات الحكم: "الاستجابة لطلب إيقاف تنفيذ الأمر بالتحصيل الصادر بشأن استخلاص الضريبة على القيمة المضافة تستوجب الإدلاء بما يفيد إيداع ضمانة طبقا لمقتضيات الفصل 15 من ²¹²ظهير 1935/08/21 المتعلق بالمتابعات في الضرائب و ما في حكمها²¹³.

إلا أن قاضي المستعجلات وانطلاقا من قناعته بأن مقتضيات المادتين 117 و 118 من م.ت.د.ع لا تخاطب سوى الإدارة الضريبية، فإنه حاول تبسيط الشروط التي حددتها هذه الأخيرة والتلطيف من حدتها متى ارتأى، من خلال أعمال سلطته التقديرية، أن طلب إيقاف الدين الضريبي ينطوي على جدية كافية لقبوله، أما في غياب هذه الجدية فإن القاضي الإداري لا يتوانى في الاستجابة أيضا إلى هذه الطلبات شريطة تقديم الضمانة الكافية حسب تقديره لتأمين أداء الدين الضريبي²¹⁴.

ومن التطبيقات القضائية لهذا التوجه، نجد المحكمة الإدارية بفاس عملت على: "قبول إيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعمال المنصوص عليها بالفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة 7 من القانون 41.90 من غير اشتراط تكوين الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاص الدين العمومي المنصوص عليها بالفصلين 117 و 118 من القانون 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية إذا ما قرن ذلك بتحقق شرطين هما جدية السبب بمفهوم المنازعة الجدية في مبدأ الخضوع

²¹¹ حكم عدد 603 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2001/07/4، ملف عدد 01/39-س أورده عبد الحميد الجنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 221.

²¹² الفصل 15 من ظهير 81 / 8 / 1935 تقابله المادة 117 من م.ت.د.ع.

²¹³ حكم عدد 383 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 1997/05/06 ، ملف عدد 97/214 غ، أورده عبد الحميد الجنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 222.

²¹⁴ رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 345.

للدین العمومي وحالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تداركه أو تقويم نتائجه في حالة مواصلة إجراءات التحصيل".²¹⁵

كما جاء في أمر²¹⁶ لرئيس المحكمة الإدارية بمكناس: "وحيث استقر العمل القضائي بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال وذلك حيادا على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ كما هي منصوص عليها بالمادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية والمادة 242 من المدونة العامة للضرائب متى توافرت في الطلب جدية السبب بمفهوم المنازعة الجدية في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله...".

وهذا تماشيا مع توجه محكمة النقض التي أقرت بأن توفر الأسباب الجدية خاصة المرتبطة بالمنازعة في صفة الإلزام، أي مدى خضوع المدين إلى الدين الضريبي، وكذا الطعن في مسطرة تأسيسها تعفي المدين من التقيد بالزامية تقديم الضمانة معتبرة في نفس الاتجاه أنه: "لكن حيث إنه بالرجوع إلى نص المادة 117 من مدونة التحصيل المحتج بها، يتبين أن الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة (الضمانة) هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المذكورة في حين أن الطلب المعروض يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ بشأن ضريبة منازع فيها كليا بناء على أن طالب إيقاف التنفيذ ينازع في صفته كملزم ولا يتعلق الطلب بمجرد إيقاف الأداء ولا محل في هاته الحالة للتمسك بأن طلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات المادة 117 المحتج بها مما يجعل ما أثير بدون أساس"²¹⁷.

وتجدر الإشارة على تدخل المشرع الضريبي بموجب القانون المالي لسنة 2009، حيث اشترط تقديم الضمانة الكافية لتأمين الدين، وذلك من خلال تعديل مقتضيات المادة

²¹⁵أمر عدد 2022 /108 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2022/05/18 ملف عدد 2022/7101/102. غير منشور.

²¹⁶أمر عدد 2021/7101/02 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2021/01/26، ملف عدد 2021/7101/01 غير منشور.

²¹⁷قرار عدد 272 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2003/04/24 ملف عدد 2021-4-4-70 أورده رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 347.

242 من م.ع.ض.²¹⁸ مما يبرر هاجس المشرع الضريبي نحو تأمين الدين الضريبي أولاً رغم تواتر الاجتهاد القضائي على استبعادها بمجرد توفر عنصر الجدية والاستعجال.

وهكذا، فإن تطبيقات القضاء الإداري لإيقاف استخلاص الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من م.ع.ض. تتجه نحو حصر مجال تطبيقها فقط في الضريبة المبنية على مراقبة قانونية غير متنازع في إجراءاتها والمحتسبة استناداً إلى تقديرات اللجنة الضريبية، حيث أن: "تقديم الضمانة طبقاً لمقتضيات المادة 242 المشار إليها أعلاه، يتعين أن يكون أولاً أمام المحاسب المختص، وحين رفضه لذلك يمكن تقديم دعوى إيقاف التنفيذ أمام القضاء الاستعجالي".²¹⁹

وهذا يوحي باستمرار القاضي الإداري في أعمال سلطته التقديرية بغض النظر عن إرادة المشرع، متى كان في ذلك تقييد لصلاحياته أو مساس بالضمانات المشروعة للمدينين، وبالتالي أعمال قاعدة القراءة الضيقة للنص الضريبي، ومثال ذلك، ما سارت عليه إدارية الرباط في حكمها الذي جاء فيه: "وحيث إن المدعية تنازع في صفتها كملزمة غير خاضعة للرسم الضريبي لوجود موانع قانونية وواقعية تحول دون فرضها طبقاً للمادتين 39 و 42 من القانون 47.06، وبالتالي لا مجال للتمسك بالمادة 117 من مدونة التحصيل، كما أن قاعدة وجوب أداء الضريبة رغم كل تظلم أو طعن قضائي ليست قاعدة مطلقة بل يمكن لكل من ينازع في أساس الضريبة أو يدعي إعفائه منها طلب إيقاف تنفيذها دون كفالة".²²⁰

2-مدى إلزامية التظلم الإداري أمام القاضي الاستعجالي

علاوة على ما تم التفصيل فيه بخصوص إلزامية التظلم الإداري لقبول الدعوى في المنازعة الضريبية الموضوعية، يلاحظ أن مقتضيات المادة 120 من م.ت.د.ع. جاءت

²¹⁸تنص المادة 242 من م.ع.ض. على أنه: "(...) بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية ما هو منصوص عليه في المادة 118 من ...".

²¹⁹أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2011/03/16، ملف عدد 2010/01/ 97، أورده رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س. ص 351.

²²⁰حكم عدد 3368 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/09/02، ملف عدد 57 – 7113 -2021، غير منشور.

صياغتها مبنية للمجهول، ليكون بذلك توجه المشرع نحو مخاطبة الجميع بمقتضياتها، بما فيهم القضاء الاستعجالي الإداري.

فضلا على ذلك، فإن المشرع المغربي أخضع هذا التظلم إلى مقتضيات المادتين 117 و 118 المتعلقتين بتكوين الضمانة من أجل قبول الطعن الإداري، ونلاحظ في هذا الصدد تشدد من طرف المشرع اتجاه شروط صحة هذا التظلم، حيث طالما لم ينازع المدين في صحة الدين وخضوعه له، فإن تقديم الضمانة يبقى غير مبرر²²¹.

وقد استقر العمل القضائي الإداري في مجال تطبيق المقتضيات السابقة أمام القضاء الاستعجالي، على عدم جعل التظلم الإداري شرطا أساسيا لقبول الطعن أمامه، وذلك تماشيا مع ما قضت به محكمة النقض في شأن إلزامية التظلم الإداري في منازعات التحصيل الجبري.

حيث جاء في قرار²²² لها : "حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بالنقض بانعدام التعليل وخرق القانون المتمثل في خرق المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية، الذي ألزم كل منازع في إجراءات التحصيل المتخذة ضده، أن يمارس المسطرة الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، وذلك بتقديم تظلم إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل تحت طائلة عدم القبول مما يناسب نقض القرار المطعون.

لكن، حيث إن محكمة الاستئناف لما عللت قرارها استنادا إلى ما استقر عليه العمل القضائي من عدم إلزامية سلوك مسطرة المطالبة الإدارية المنصوص عليها في المقتضى القانوني المحتج بخرقه في حالة المنازعة بتقادم إجراءات التحصيل، معتبرة هذه الحالة لا تندرج ضمن الحالتين المنصوص عليهما في المادة 119 من المدونة، تكون قد أسست قضائها على سند من القانون، والوسيلة على غير أساس".

²²¹ رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 353.
²²² قرار عدد 1/ 1138 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/07/21، ملف إداري عدد 2016/1/4/203، غير منشور.

والتوجهات التي تبنت عدم إلزامية التظلم الإداري لقبول طلب إيقاف التنفيذ، نجد توجه المحكمة الإدارية بفاس في أمر²²³ لرئيسها، جاء فيه : "وحيث تكون بذلك منازعة الطالب حولها جدية ويترتب عنها عدم إلزامية سلوك مسطرة الطعن الإداري، وسواء المتعلقة بتقديم التظلم المنصوص عليه بالفصل 120 من القانون 15.97 أو تقديم الضمانة الكفيلة بإيقاف الأداء لدى القابض المالي طبقا للفصلين 117 و 118 من نفس القانون، أو أمام القضاء الاستعجالي بمناسبة تقديم طلب إيقاف التنفيذ".

هذا، وقد أكدت المحكمة الإدارية بالرباط في أمر²²⁴ لرئيسها على أن: "عمل القضاء المستعجل متواتر بمختلف درجاته على أن المساطر الأولية وأجالاتها (التظلمات) لا تنسجم مع الطبيعة المستعجلة للطلبات الوقتية التي لا تنصب على أصل الحق، وإنها تهدف إلى توفير حماية مؤقتة إلى حين بت قضاء الموضوع في النزاع، مما يتعين معه استبعاد الدفع بمختلف مقتضيات المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية".

وقد سبق للمحكمة الإدارية بمكناس أن تبنت نفس التوجه حينما أمرت بإيقاف مسطرة الإشعار للغير الحائز معتبرة أن العمل القضائي قد درج على الاستغناء عن مسطرة المطالبة الإدارية المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية وذلك في المادة الاستعجالية نظرا للخطر المحدق بالملزم والذي يداهمه التحصيل الجبري²²⁵.

هذا ويرى بعض الباحثين أن التوجه الذي صاغه القضاء الإداري، والمتعلق بعدم تطبيق قاعدة جوهرية متعلقة بالتظلم الإداري يعتبر خرقا لقاعدة آمرة تعتبر من النظام العام²²⁶، إلا أن هذا الرأي لا يمكن التسليم به، ذلك أن قاعدة التظلم الإداري وعلى الرغم من عمومية المادة 120 من م.ت.د.ع، فإنها تخاطب الإدارة المكلفة بالتحصيل، وهو ما تؤكد المادة 119 من نفس القانون، وهو أيضا ما استقر عليه قاضي الموضوع الإداري

²²³ أمر عدد 204 / 2008 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2008/12/31، ملف عدد 168 / 2008/1، أورده رضوان أعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 353-354.

²²⁴ أمر عدد 508، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2008/04/08، ملف عدد 09/1/260 أورده رضوان أعميمي، نفس المرجع، ص 354.

²²⁵ أمر عدد 164 / 2008 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2008/11/11، ملف عدد 1/2008/161 س، أورده رضوان أعميمي، نفس المرجع، ص 354.

²²⁶ عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 227.

متى تحققت الغاية من وجود المطالبة الإدارية، أو كان من شأن التثبت بها الإضرار بالضمانات المشروعة للمدين.

لذلك يمكن القول أن استبعاد قاضي المستعجلات الإداري لمقتضيات التظلم الإداري، لا يشكل خرقاً لقاعدة أمر، ما دامت أن هذا الأخيرة غير موجهة إليه صراحة، وعلى فرض ذلك، فإن سلطات القاضي الإداري، تتعدى الوقوف عند التشريع الضريبي، نحو إعمال كافة المقتضيات العامة التي تحكم عمله، بالإضافة إلى المبادئ القانونية المستقرة، في اتجاه إقرار عدالة إدارية وضريبية ترجح كفة المشروعية على باقي الاعتبارات التقنية والمالية المحضة، وهو ما كرسه القاضي الاستعجالي من خلال استبعاده للمطالبة الإدارية كشرط لإيقاف إجراءات الاستخلاص الضريبي، والأمر برفعها وفق شروط قضائية آخذة في الترسخ²²⁷.

وبناء على كل ما سبق، يمكن التأكيد على أن المنهج الذي سلكه القضاء الاستعجالي عموماً، من خلال وقف إجراءات تحصيل الدين الضريبي على ضوء القواعد العامة خاصة الفصلين 149 و 152 من ق.م.م، وكذلك المادتين 7 و 19 من القانون رقم 41.90 والمادة 6 من القانون رقم 80.03 ينسجم مع الفلسفة من وجود القضاء الإداري خاصة القضاء الاستعجالي، حفاظاً على الحقوق والمراكز القانونية بشكل وقتي واستباقي يمكن المدين من الاطمئنان على حقوقه المالية والشخصية إلى غاية صدور حكم في الموضوع، والذي يكون قابل للتنفيذ بشكل فعال، في حماية تامة لحقوق المدين ولحقوق الإدارية الضريبية.

المطلب الثاني : الاختصاص الموضوعي في دعوى المنازعة الضريبية

لقد أدت الطبيعة المختلطة للمنازعات الضريبية إلى اختلاف في توجهات الأنظمة الضريبية حول القضاء المختص في البت في هذا النوع من المنازعات، حيث لازالت الأنظمة القضائية غير متفقة على إخضاع الدعوى الضريبية لاختصاص القضاء الإداري،

²²⁷ رضوان أعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 355.

وذلك نظرا لعلاقة هذه المنازعات بالمعاملات المدنية والتجارية، فالنظام الفرنسي يتردد في إخضاع هذه المنازعات للقضاء الإداري²²⁸.

أما في المغرب، فقبل إحداث المحاكم الإدارية كان الاختصاص بالبت في جميع المنازعات موكول للمحاكم العادية بما فيها المنازعات الضريبية باستثناء دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة التي كانت تندرج ضمن اختصاص المجلس الأعلى آنذاك.

وبعد إحداث المحاكم الإدارية بموجب القانون 41.90 أسند المشرع الولاية العامة للبت في المنازعات الضريبية للمحاكم الإدارية، حيث انتقلت إليها الاختصاصات التي كانت تمارسها المحاكم العادية (الفقرة الأولى)، إلا أن جزءا هاما من منازعات التحصيل، لا زال يعرف غموضا على مستوى الاختصاص القضائي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : قواعد الاختصاص الموضوعي في دعوى المنازعة الضريبية

إن ميلاد المحاكم الإدارية وتخويلها صلاحية البت في مختلف المنازعات الضريبية قد أرفقه تنظيم قانوني لاختصاصها النوعي والمحلي حتى تقوم بوظيفتها في هذا الباب، وعليه أصبحت المحاكم الإدارية ذات ولاية عامة للنظر في المنازعات الضريبية كدرجة ابتدائية واستئنافية، الشيء الذي يستدعي دراسة الاختصاص المحلي (أولا) والاختصاص النوعي لهذه المحاكم (ثانيا).

أولا : الاختصاص المحلي في دعوى المنازعة الضريبية

يعرف الاختصاص المحلي بأنه المعيار الذي يعطي للمحكمة صلاحية الفصل في الدعوى بناء على أساس جغرافي تحقيقا لمصالح الخصوم ولتقريب القضاء من المتقاضين²²⁹، كما يقصد به أيضا توزيع القضايا توزيعا جغرافيا بين المحاكم على أساس الموقع أو المكان الجغرافي، فقواعده هي التي تحدد المنازعات الداخلة في الدائرة الإقليمية

²²⁸ حفيظة بوط، مؤلف جماعي، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، دراسات وأبحاث في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري الجزء الثاني، م.س، ص 61.

²²⁹ مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 197.

لكل محكمة، أي معرفة المحكمة التي سترفع إليها الدعوى من الناحية المكانية أو الجغرافية، ومن هنا جاءت تسميته بالاختصاص المحلي أو الإقليمي، لأن قواعده تنبني في الغالب على اعتبارات محلية أو إقليمية كموطن الخصوم، أو محل الأموال موضوع النزاع²³⁰.

وبالنظر إلى التجربة الفرنسية فنجدها تميز بين طعون ربط الضريبة وطعون تحصيل الضريبة، ففي الأولى تختص المحكمة التي يوجد في دائرتها مقر المدير الإقليمي التابع له محل ربط الضريبة، وفي الثانية تختص المحكمة التي تبشر في دائرتها إجراءات التحصيل الجبري²³¹.

أما في المغرب فإن المحكمة المختصة مكانيا في المنازعات الضريبية نستشفها من خلال المادة 10 من القانون رقم 41.90 التي تنص على أنه: "تطبق أمام المحاكم الإدارية قواعد الاختصاص المحلي، المنصوص عليها في الفصل 27²³² وما يليها إلى الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية ما لم ينص على خلاف ذلك في هذا القانون أو في نصوص أخرى خاصة".

ومن خلال هذه المادة، يتضح بأن قواعد الاختصاص المحلي المطبقة أمام المحاكم الإدارية هي نفسها المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، إلا أن ذلك معلق على شرطين أساسيين :

- أن لا ينص في صلب ق.إ.م.د على ما يخالف المبدأ العام الذي يحدد الاختصاص المحلي وفق قواعد ق.م.م؛
- أن لا يوجد نص خاص ببعض المنازعات ينظم الاختصاص المحلي في موضوع يخالف المبادئ العامة التي تحكمه²³³.

²³⁰ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 104.

²³¹ حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية ودوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم، م.س، ص 34.

²³² ينص الفصل 27 من ق.م.م على ما يلي: " يكون الاختصاص المحلي لمحكمة الموطن الحقيقي أو المختار للمدعى عليه.

إذا لم يكن لهذا الأخير موطن في المغرب ولكن يتوفر على محل إقامة كان الاختصاص لمحكمة هذا المحل.

²³³ ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 33.

وبالرجوع إلى محتوى الفصل 28 من ق.م.م، نجده ينص في فقرته العاشرة على أن دعاوى الضرائب المباشرة والضرائب البلدية تقدم أمام محكمة المكان الذي يجب فيه تأدية الضريبة، وهو ما عبر عليه المشرع في المادة 32 من القانون 41.90 عندما أسند هذا الاختصاص إلى المحكمة الإدارية الواقعة في دائرة اختصاصها المكان المستحق فيه الضريبة²³⁴.

بينما يعود اختصاص النظر في الطعون المتعلقة بقرار لجنة العمالة أو الإقليم والمرتبطة بالضرائب المستحقة للجماعات الترابية وهيئاتها إلى المحكمة الإدارية الواقعة في دائرة اختصاصها مقر اللجنة (لجنة العمالة أو الإقليم)²³⁵.

إلا أن هناك استثناء من قواعد الاختصاص المحلي المشار إليه أعلاه، كون طلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة التي ترفع إلى المحكمة الإدارية التي يوجد موطن طالب الإلغاء داخل دائرة اختصاصها أو الذي صدر القرار بدائرة اختصاصها²³⁶.

كما تظل محكمة النقض محكمة مختصة بالبت ابتدائياً وانتهائياً في طلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة إذا تعلق الأمر بالمقررات التنظيمية والفردية الصادرة عن رئيس الحكومة وقرارات السلطات الإدارية التي يتعدى نطاق تنفيذها دائرة الاختصاص المحلي لمحكمة إدارية حسب المادة 9 من القانون رقم 41.90²³⁷.

وبالرجوع إلى المادة 11 من ق.إ.م.د نجدها تنص على أن المحكمة الإدارية بالرباط هي صاحبة الاختصاص المحلي بالنظر في النزاعات الراجعة إلى اختصاص المحاكم الإدارية التي تنشأ خارج دوائر اختصاص جميع هذه المحاكم.

²³⁴ المادة 32 من القانون 41.90 السابق الذكر.

²³⁵ المادة 39 من نفس القانون.

²³⁶ الفقرة الثانية من المادة 10 من نفس القانون.

²³⁷ مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 198.

ويجب التأكيد على أن كل خرق لهذه القواعد المنظمة للاختصاص المحلي يواجه بالحكم بعدم الاختصاص المكاني وإحالة القضية على المحكمة المختصة مكانيا، وهذا ما جاء في حكم المحكمة الإدارية بالرباط، الذي جاء فيه :²³⁸

"وحيث دفعت الجهة المدعى عليها بعدم الاختصاص المحلي لهذه المحكمة للبت في الطلب طبقا للمادة 10 من قانون 41.90 والتي تحيل على الفصل 27 وما يليه من قانون المسطرة المدنية وخاصة أن المكان الذي يجب فيه تأدية الضريبة محل النزاع هو مدينة الدار البيضاء لأنه مكان فرض الضريبة.

وحيث تنص المادة 28 من قانون المسطرة المدنية المحال عليها بمقتضى قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية والقانون 97 – 15 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية على أنه "تقام الدعاوى خلافا لمقتضيات الفصل السابق أمام المحاكم التالية :
-....في دعاوى الضرائب المباشرة والضرائب البلدية، أمام محكمة المكان الذي تجب في تأدية الضريبة".

وحيث إنه وبالإطلاع على عناصر المنازعة وما تم الإدلاء به من وثائق ومستندات وبصفة خاصة مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه، يتبين بأن مكان فرض وتأدية الضريبة محل النزاع راجع لمدينة الدار البيضاء باعتبارها مقر نشاط المدعي، والخارجة عن دائرة نفوذ هذه المحكمة، الأمر الذي يتعين معه التصريح بعدم اختصاص هذه الأخيرة مكانيا للبت في الطلب، وبإحالة الملف ومستنداته على المحكمة الإدارية بالدار البيضاء باعتبارها المختصة مكانيا للبت فيه".

كما أن هناك إشكالا يتعلق بإقدام المشرع المغربي على إقدام النصوص الخاصة بتقييدا للمبدأ العام، أي أنه تقدم الطعون المتعلقة باختصاص المحاكم الإدارية فيما يتعلق بالضرائب وتحصيل الديون المستحقة للخرينة والديون التي في حكمها ويبت فيها وفق الإجراءات

²³⁸ حكم عدد 3452 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2019/10/07، ملف عدد 243 – 7113 – 2019، غير منشور.

المقررة في النصوص المتعلقة بالضرائب والرسوم والديون المعنية²³⁹، ثم إقدامه على تفصيل الاختصاص المحلي للمحكمة الإدارية بالنسبة لكل ضريبة على حدة²⁴⁰.

بالإضافة إلى أن النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية تعرض على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق في الديون العمومية²⁴¹.

وهو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها جاء فيه : في الدفع بعدم الاختصاص المحلي²⁴² " حيث دفعت إدارة الضرائب بموجب مذكرتها لجلسة 17-04-2018 بعدم اختصاص هذه المحكمة محليا للبت في النزاع على أساس أن مكان تحصيل الضريبة هو مدينة أكادير.

وحيث إنه وبعد إطلاع المحكمة على الوثائق المدلى بها بالملف فإنه ولئن كانت عملية الفحص أجريت على مستوى مدينة وجدة فإنه بالرجوع إلى آخر إشعار دون صوائر المدلى بصورة منه يتضح أن الضرائب المتنازع بشأنها جار تحصيلها عن طريق قابض الإدارة الجبائية بأكادير بالنظر إلى تواجد مقر الشركة المدعية بها.

وحيث إنه لما كانت مقتضيات المادة 29 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية نصت صراحة على أن الاختصاص للبت في النزاعات المتعلقة بالضرائب ينعقد للمحكمة التي يوجد داخل دائرة اختصاصها المكاني الذي يجب أن يتم فيه تحصيل الدين المستحق للدولة، وأن مقتضيات المادة 141 من م.ب.د.ع نصت على النزاعات الي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون تعرض على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان التي تستحق فيه الديون العمومية.

وحيث إنه وتطبيقا للمقتضيات القانونية الأنفة الذكر يتعين التصريح بعدم انعقاد الاختصاص المكاني للبت في الطلب وإحالة ملف القضية على المحكمة الإدارية بأكادير مع الاحتفاظ بالبت في الصائر".

²³⁹المادة 36 من القانون رقم 90-41 السابق الذكر.

²⁴⁰المواد من 28 إلى 35 من نفس القانون.

²⁴¹المادة 141 من القانون 97.15 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية.

²⁴²حكم عدد 955 صار عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 22 - 03 - 2018، ملف عدد 7113 / 110 / 2017، أورده نبيل تقني، الدفع بعدم الاختصاص المكاني أمام المحاكم الإدارية المغربية في المنازعات الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي مقارنات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة الجبائية، م.س، ص 245-246.

ويلاحظ من خلال هذا الحكم أنه طبق آلية مسطرية تتعلق بالدفع بعدم الاختصاص المكاني، تتيح للأطراف نقل نزاع معروض على محكمة معينة إلى محكمة أخرى من نفس النوع والدرجة تكون مختصة مكانيا في البت فيه.

هذه الآلية التي نظمها المشرع بموجب مقتضيات الفصل 16²⁴³ والفصل 17²⁴⁴ من ق.م.م. وكذا المادة 14²⁴⁵ من القانون رقم 41.90 التي تحيل على أحكام هذه المقتضيات من ق.م.م. المنظمة لهذا الدفع.

والملاحظ أن التناغم بين المقتضيات الواردة في ق.م.م. وتلك الواردة في القانون رقم 41.90 يبقى غير كامل نظرا للخصوصية المنازعات الإدارية وكذا الطبيعة الاستثنائية لق.م.م. ومدى إمكانية استيعابها لهذه المنازعات، على اعتبار أن تنزيل هذه المقتضيات على المنازعات الإدارية قد يطرح إشكال عدم التمييز بين الاختصاص النوعي والمحلي أو الدفع بعدم الاختصاص كما هو الحال بالنسبة للحكم أعلاه.

حيث جاء في تعليق²⁴⁶ للأستاذ نبيل تقني على حكم إدارية وجدة ما يلي : "مادام النزاع المعروض أمام المحكمة الإدارية بين الشركة المدعية وإدارة الضرائب المدعى عليها يتعلق بالتصحيحات التي طالت رقم الأعمال المصرح به من طرف الشركة أي متعلق بالوعاء الضريبي، وبالتالي فالدفع بعدم انعقاد الاختصاص المحلي للمحكمة الإدارية لفائدة محكمة أخرى من نفس الدرجة يكون مآله عدم القبول بقوة القانون، من جهة لأن هذا الدفع تم إثارته بعد استنفاد كل الدفوع مخالفا بذلك مقتضيات المسطرة المدنية ومقتضيات القانون 41. 90 المحدث للمحاكم الإدارية، ومن جهة أخرى، يتعلق النزاع بالوعاء الضريبي الخاضع للمدونة العامة للضرائب وعليه الاستناد على مكان التحصيل لتحديد

²⁴³ ينص الفصل 16 من ق.م.م. على ما يلي: " يجب على الأطراف الدفع بعدم الاختصاص النوعي أو المكاني قبل كل دفع أو دفاع .

لا يمكن إثارة هذا الدفع في طور الاستئناف إلا بالنسبة للأحكام الغيابية.

يجب على من يثير الدفع أن يبين المحكمة التي ترفع إليها القضية وإلا كان الطلب غير مقبول .

إذا قبل الدفع رفع الملف إلى المحكمة المختصة التي تكون الإحالة عليها بقوة القانون وبدون صائر.

يمكن الحكم بعدم الاختصاص النوعي تلقائيا من لدن محكمة الدرجة الأولى.".

²⁴⁴ ينص الفصل 17 من ق.م.م. على ما يلي: " يجب على المحكمة التي اثير أمامها الدفع بعدم الاختصاص أن تبين فيه بموجب حكم مستقل أو

بإضافة الطلب العارض إلى الجهر.".

²⁴⁵ تنص المادة 14 من القانون 41. 90 على ما يلي : " تطبق أحكام الفقرات الأولى من الفصل 16 وأحكام الفصل 17 من قانون المسطرة

المدنية على الدفوع بعدم الاختصاص المحلي المثارة أمام المحاكم الإدارية".

²⁴⁶ نبيل تقني، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، مقاربات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة

الجبائية، م.س، ص 243.

الجهة المختصة للبت في هذا النزاع طبقا لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية جاء في غير محله ."

فضلا على أن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قررت إلغاء الحكم المستأنف وتصديا بعدم قبول الاختصاص المكاني، وإرجاع ملف القضية للمحكمة الإدارية بوجدة لمواصلة البت فيه طبقا للقانون²⁴⁷.

ومن ثمة يمكن التأكيد على أن قواعد الاختصاص المحلي ليست من النظام العام، وبهذا يجب على الأطراف إثارتها قبل كل دفع أو دفاع، ولا يمكن إثارة الدفع بعدم الاختصاص في طور الاستئناف إلا في الأحكام الغيابية، مع بيان وتعزيز الدفع بحجج أمام المحكمة الإدارية وإلا كان الدفع غير مقبول، وهو ما يوجب عليها أن تبت في الدفع بعدم الاختصاص المحلي بحكم مستقل أو بإضافة الطلب العارض إلى الجوهر، على أنه إذا قضت بعدم اختصاصها المحلي أحيل الملف إلى المحكمة الإدارية المختصة بقوة القانون، وبدون صائر، وتكون هذه المحكمة مختصة أيضا بالنظر في جميع الطلبات التابعة للدعوى الأصلية أو المرتبطة بها ولو كانت داخلة قانونا في دائرة الاختصاص المحلي لمحكمة إدارية أخرى²⁴⁸.

وتجب الإشارة أيضا إلى كون التنظيم القضائي لا يضمن عدالة القرب، مع تسجيل اختلالات على مستوى الخريطة القضائية للمملكة، حيث بعد إحداث المحاكم الإدارية بموجب القانون 41.90 صدر مرسومين على التوالي ليحدد توزيع المحاكم الإدارية، حددها الأول وهو المرسوم رقم 2.92.59 سنة 1993 (في سبع محاكم)²⁴⁹، الذي تم تغييره وتتميمه بمقتضى المرسوم رقم 2.63.22 الذي أضاف محكمتين إداريتين بكل من العيون والداخلة.

²⁴⁷ قرار عدد 5150، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، 2018/11/26، أورده نبيل تقني، نفس المرجع، ص 251.

²⁴⁸ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 105.

²⁴⁹ تم تحديد عدد المحاكم الإدارية في سبع (7) محاكم توجد مقراتها في المدن الآتية : الرباط، فاس، الدار البيضاء، مراكش، مكناس، أكادير، وجدة بمقتضى المادة الأولى من المرسوم رقم 2.92.99 الصادر في 18 من جمادى الأولى 1414 (نونبر 1993) تطبيقا لأحكام القانون رقم 41.90 المحدثة بموجبه محاكم إدارية ج.ر.ع 4229 بتاريخ 2 جمادى الآخرة 1414 (17 نونبر 1993) ص 2261، الذي تم تغييره وتتميمه بمقتضى المرسوم رقم 2.22.63، ج.ر.ع عدد 7079 بتاريخ 2 رمضان 1443 الموافق ل 4 أبريل 2022، ص 2278.

وفي السابق كان يطرح إشكال عدم وجود محاكم استئناف إدارية وإسناد الاختصاص للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى كمرجع استئنافي، وهو ما تداركه المشرع من خلال المرسوم رقم 2.06.187 ليحصرها في محكمتين للاستئناف هما محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ومحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش.

ورغم ذلك فالخريطة القضائية في هذا الصدد لا تسعف في الولوج المرن للعدالة، حيث عدد المحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية لا تغطي بشكل كافٍ جهات التراب الوطني، حيث إن تواجدتها بالمدن الكبرى وعلى قلتها تجعل العديد من المزمين غير قادرين على التقدم بالطعن أمام المحاكم الإدارية، الشيء الذي يؤثر على حركية المنازعة الجبائية من خلال تخلي العديد من المزمين عن منازعة الإدارة بصفة اضطرارية²⁵⁰.

كما عمل المشرع على إحداث أقسام متخصصة في القضاء الإداري لدى المحاكم الابتدائية والتي تستأنف أحكامها أمام أقسام متخصصة في القضاء الإداري لدى محاكم الاستئناف بهدف تيسير ولوج أطراف العلاقة الضريبية إلى القضاء الإداري.

ويبدو أن إحداث محاكم خاصة بالنزاعات الضريبية سيحدث نقلة نوعية سرعة وجودة في الأحكام وتحقيق العدالة الضريبية، أو على الأقل توسعة تغطية المحاكم الإدارية شأنها شأن المحاكم العادية، رغم أن الأقسام الخاصة بالنزاعات الضريبية داخل المحاكم الإدارية لن تسعف في إحداث وتطوير قضاء جبائي متخصص.

ثانياً: الاختصاص النوعي في دعوى المنازعة الضريبية

يقصد بالاختصاص النوعي تحديد اختصاص المحكمة بدعوى معنية بالنظر إلى طبيعة الرابطة القانونية محل الحماية بصرف النظر عن قيمتها²⁵¹، ويجد هذا التحديد سنده في منطوق المادة 8²⁵² من ق.إ.م.د التي تجعل هذه الأخيرة مختصة بالنظر في النزاعات

²⁵⁰ هشام بلخنفر، آثار التنظيم القضائي على نجاعة القضاء الجبائي، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، مقاربات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة الجبائية، م.س، ص 226-227.

²⁵¹ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 106.

²⁵² - تنص المادة 8 من القانون 41.90 على ما يلي على أنه: " تختص المحاكم الإدارية ، مع مراعاة أحكام المادتين 9 و 11 من هذا القانون، بالبت ابتدائياً في طلبات إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة وفي النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية ودعوى التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ماعدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام.

الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة ب... والضرائب... والبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخرينة²⁵³.

وبذلك، فالمحاكم الإدارية هي صاحبة الولاية العامة للنظر في المنازعات الضريبية، وتخضع أحكامها للطعن بالاستئناف أمام محاكم الاستئناف الإدارية، في حين تختص الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بالطعن بالنقض في القرارات القضائية الصادرة في المجال الإداري بما فيها القرارات الصادرة في المجال الضريبي.

وبالرجوع إلى قانون التنظيم القضائي الجديد، نجد الفقرة الأولى من المادة 56 تنص على أنه يختص القسم المتخصص في القضاء الإداري بالمحكمة الابتدائية دون غيره بالبت في القضايا الإدارية المسندة للمحاكم الابتدائية الإدارية بمقتضى القانون، وفي القضايا الإدارية الأخرى التي تدخل في اختصاص المحاكم الابتدائية.

كما يختص القسم المتخصص في القضاء الإداري بمحكمة الاستئناف دون غيره، بالبت في استئناف الأحكام الصادرة عن الأقسام المتخصصة في القضاء الإداري بالمحاكم الابتدائية التابعة لمحكمة الاستئناف وكذا الأحكام الصادرة في القضايا الأخرى التي تدخل في اختصاص المحاكم الابتدائية المذكورة حسب منطوق المادة 75 من نفس القانون.

فعلى خلاف النظام الفرنسي الذي قام بتوزيع الاختصاص بين المحاكم العادية والمحاكم الإدارية، فإن المشرع المغربي لم يقم بتوزيع الاختصاص بين المحاكم، بل قام بتعداد أنواع الضرائب التي تدخل ضمن اختصاص المحاكم الإدارية، حيث حددها المشرع في المواد من 28 إلى 36 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية²⁵⁴.

وتختص المحاكم الإدارية كذلك بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة المستحقة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي إدارة مجلس المستشارين وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخرينة العامة والنزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي مجلس المستشارين، وذلك كله وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

²⁵³ - تختص المحاكم الإدارية أيضا بفحص شرعية القرارات الإدارية وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 44 من هذا القانون.

²⁵³ - كريم لحرش المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 107.

²⁵⁴ - حفيظة بوطه، مؤلف جماعي تحت عنوان، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية دراسات وأبحاث في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 64.

وبالاطلاع على هذه المواد أعلاه، نجدها تحدد اختصاص المحاكم الإدارية في الضرائب الرئيسية دون غيرها، أي الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الشركات، الضريبة العامة على الدخل، رسوم التسجيل والدمغة، الضرائب المستحقة للجماعات المحلية أو الضريبة الحضرية التي أصبحت تحمل اسم رسم السكن والخدمات الجماعية بمقتضى القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

وباستقراء المواد المذكورة، نستنتج أن الضريبة على الأرباح العقارية لا تدخل ضمن التعداد الوارد في اختصاص المحاكم الإدارية، الشيء الذي أثار مجموعة من الأسئلة حول المحكمة المختصة نوعيا في مثل هذه القضايا إلى حين إدماجها ضمن الضريبة على الدخل منذ سنة 2001²⁵⁵.

وبذلك يكون هذا التعداد لا يتضمن مجموعة من الضرائب، مما أثار جدلا حول هذا التحديد، هل جاء على سبيل الحصر أو على سبيل المثال، وإن كان غالبية الفقه يتجه نحو اعتبار هذا التعداد جاء على سبيل المثال وليس الحصر وأن إرادة المشرع تتجه نحو منح الاختصاص العام والأصيل للقضاء الإداري في المنازعات الضريبية، وذلك استنادا على مضمون المادة الثامنة من القانون 41.90²⁵⁶.

وقد استندوا على عدة اعتبارات أخرى من بينها:

- تحقيق الوحدة والانسجام في المادة الضريبية يتطلب إخضاع منازعاتها لنفس الجهة القضائية التي ستعمل على توحيد اجتهاداتها وموقفها من بعض القضايا؛
- عدم إرهاب الخاضع بتحديد جهة واحدة يتجه إليها من أجل مقاضاة الإدارة الضريبية التي أصدرت الضريبة؛

²⁵⁵ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي، م.س، ص 197.

²⁵⁶ - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، مقاربات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة الجبائية، م.س، ص 228.

- القول بخلاف ذلك، يعني تجزئة الاختصاص في المنازعات الضريبية بين المحاكم العادية من جهة والمحاكم الإدارية من جهة أخرى باعتبارها صاحبة الولاية العامة، حتى يستطيع القاضي مناقشة جميع ملتمسات المدعي²⁵⁷.

بالإضافة إلى ذلك، نرى أن المحاكم الابتدائية وإن كانت هي صاحبة الولاية العامة، فإنه لا يتصور أن نجد من بين اختصاصاتها المنازعات المتعلقة بالمادة الجبائية تأسيساً وتحصيلاً إلا فيما يتعلق باختصاصها في التنفيذ المتعلق بميدان التحصيل الجبائي والذي ظل متأرجحاً بين المحاكم²⁵⁸.

وفي هذا الصدد نجد العمل القضائي الحديث قد اتجه إلى اعتبار المادة الثامنة من ق.إ.م.د تشمل جميع المنازعات المتعلقة بالضرائب، حيث جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "... وحيث دفعت الجهة المدعى عليها بعدم انعقاد الاختصاص النوعي للبت في الطلب بعله أن الطلب يرمي إلى إلغاء عقد صلح، وأن مقتضيات المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية قد حددت على سبيل الحصر مجال اختصاص المحكمة الإدارية وبالتالي لا يمكن إقحام عقد مدني ضمن هذه الدائرة واعتبار إلغاء عقد الصلح كعقد إداري وإن كان أحد أطرافه شخص من أشخاص القانون العام "إدارة الضرائب".

... وحيث بالرجوع إلى وثائق الملف ومستنداته، يتبين أن الطلب قد انصب أساساً على المنازعة في أساس فرض ضريبي وإرجاع مبالغ مستخلصة بغير وجه حق، ... وهو ما يدخل في الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية حسب مقتضيات المادة السالفة الذكر، مما يبقى معه الدفع المثار غير مرتكز على أساس ويتعين رده والحكم تبعاً لذلك بانعقاد الاختصاص النوعي لهذه المحكمة للبت في الطلب"²⁵⁹.

²⁵⁷ - حفيظة بوط، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 65.

²⁵⁸ - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي - مقاربات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة الجبائية، م.س، ص 228.

²⁵⁹ - حكم عدد 3762 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2019/10/23، ملف عدد 2018-7113-249، أوردته حفيظة بوط، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 66.

وذلك تماشيا مع قرار لمحكمة النقض يجسد مضمون المادة الثامنة المذكورة، الذي جاء فيه²⁶⁰: وحيث أن مادة الضرائب والمنازعات المتعلقة بها تدخل في طائفة المادة الثامنة المذكورة، وحيث أنه لا جدال في أن موضوع الدعوى هو المنازعة في الضريبة الشيء الذي يعني أن المحكمة الإدارية كانت مختصة بالبت في الطلب المذكور".

والواضح من خلال نص المادة الثامنة من القانون رقم 41.90 وحكم إدارية الرباط وقرار محكمة النقض أعلاه أن المحاكم الإدارية لها الاختصاص الشامل وهذا ما لا نجده في بعض التجارب المقارنة، ففي فرنسا مثلاً يتولى القضاء العادي البت في منازعات المتابعة، وهي جزء من منازعات التحصيل، وبالضرائب غير المباشرة والرسوم المشابهة ورسوم التسجيل، بينما يتولى القضاء الإداري الضرائب المباشرة والضرائب على رقم المعاملات نظراً لارتباطها بمساطر الفحص الجبائي، في حين المشرع المصري سكت عن اختصاص منازعات الأساس الضريبي²⁶¹.

بقي أن نؤكد على أن القواعد المتعلقة بالاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية تعتبر من قبيل النظام العام، وللأطراف أن يدفعوا بعدم الاختصاص النوعي في جميع مراحل إجراءات الدعوى، وعلى الجهة القضائية المعروضة عليها القضية أن تثيره تلقائياً²⁶².

وهذا بخلاف ما هو معمول به في قانون المسطرة المدنية حيث سوى المشرع بين الاختصاص النوعي والمحلي بحيث أوجب على الأطراف الدفع به في كل دفع أو دفاع، كما أعطى لقاضي الدرجة الأولى إمكانية الحكم بعدم الاختصاص النوعي بشكل تلقائي²⁶³.

ويعتبر الدفع بعدم الاختصاص النوعي وسيلة مسطرية ينكر بها أحد الأطراف على المحكمة اختصاصها بالنظر في الدعوى نوعياً، ويعتبر هذا الإجراء شرطاً شكلياً وجوهرياً لصحة الدعوى ويمكن أن يثار تلقائياً أمام المحكمة ولو لم يتمسك به الأطراف²⁶⁴.

²⁶⁰ - قرار عدد 188 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 1997/7/24، ملف إداري عدد 1997/1/5/573. أورده يسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرة في المنازعات الضريبية، م.س، ص 36.

²⁶¹ - حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية ودوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم م.س، ص 37.

²⁶² - المادة 12 من القانون رقم 41.90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية.

²⁶³ - الفصل 16 من ق.م.م.

²⁶⁴ - محمد موفيد، منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء الإداري، م.س، ص 60.

وإذا أثير دفع بعدم الاختصاص النوعي أمام جهة قضائية عادية أو إدارية وجب عليها أن تثبت فيه بحكم مستقل ولا يجوز لها أن تضمه إلى الجوهر، وللأطراف أن يستأنفوا الحكم المتعلق بالاختصاص النوعي أيا كانت الجهة الصادرة عنها أمام محكمة النقض، التي يجب عليها أن تثبت في الأمر داخل أجل ثلاثين يوما تبتدئ من تاريخ تسلم كتابة الضبط ملف الاستئناف²⁶⁵.

وبالرجوع إلى م.ت.د.ع نجد أن المشرع لم يكن دقيقا فيما يتعلق بإسناد الاختصاص للمحاكم الإدارية، إذ نجده تارة يحيل على ق.م.م، وتارة أخرى يكتفي بالنص على المحكمة المختصة دون تحديد كما هو الشأن في الفقرة الأخيرة من المادة 120 من م.ت.د.ع، هذا في الوقت الذي ينص نفس القانون في المادة 141 منه على عرض جميع النزاعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية²⁶⁶. وإذا كان الاختصاص النوعي لا يطرح إشكالات على مستوى المنازعات في الوعاء، فإنه يعرف تعقيدا في منازعات التحصيل، حيث يختلف حسب موضوع التحصيل، كأصل تجاري أو عقاري أو في طلبات وعقوبات الإكراه البدني، فتصبح محاكم أخرى مختصة تتقاسم الاختصاص النوعي مع المحكمة الإدارية.

الفقرة الثانية: غموض الاختصاص في منازعات تحصيل الضرائب

رغم أن المشرع منح اختصاصا موسعا للقضاء بالنظر في الإشكالات المتعلقة بالتحصيل وذلك من أجل توطيد التوازن بين امتيازات الإدارة وضمانات الملزم، فإنه يعاب على م.ت.د.ع عدم الوضوح فيما يخص إسناد الاختصاص للمحاكم²⁶⁷.

حيث من جهة نجد المحاكم الإدارية التي انتقل إليها الاختصاص في المنازعات الضريبية بمقتضى ق.إ.م.د، ومن جهة أخرى نجد القضاء العادي والقضاء التجاري الذي يختص بالبت في بعض المنازعات الفرعية الناتجة عن التحصيل الجبري، حيث لم يتدخل

²⁶⁵ - المادة 13 من القانون رقم 41.90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية.

²⁶⁶ - محمد موفيد، منازعات التحصيل أمام القضاء الإداري، م.س، ص 60.

²⁶⁷ - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 236.

المشرع بشكل واضح لتوزيع الاختصاص بين هذه الجهات القضائية، مما جعل الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية يشوبه نوع من الغموض وعدم الاستقرار²⁶⁸.

وبذلك فالمشرع المغربي من خلال نصوص قانون المسطرة المدنية ومدونة التجارة ومدونة تحصيل الديون العمومية والمدونة العامة للضرائب، أعطى للقاضي الحق في التدخل في مسطرة تنفيذ الدين الضريبي للمحاكم التجارية والمحاكم الابتدائية إلى جانب المحكمة الإدارية²⁶⁹.

فإذا كان الأمر يتعلق بالمنازعة في مسطرة التحصيل فالمحكمة الإدارية هي المختصة بالبت فيها، لكن إذا تعلق الأمر بالمنازعات التي لها علاقة بالقانون الخاص فإن الاختصاص ينتقل إلى المحاكم العادية، حسب الحالات.

أولاً: الاختصاص القضائي في منازعات حجز وبيع العقار وكذا مسطرة الإكراه البدني

لقد أفرز تطبيق م.ت.د.ع من حيث الاختصاص القضائي إشكالات عملية تتعلق بحجز العقارات وبيعها وكذا مسطرة الإكراه البدني.

1- الاختصاص القضائي في حجز وبيع العقارات في منازعات الضرائب

إن الاختصاص في تنفيذ إجراءات البيع الناتج عن التحصيل الجبري للدين الجبائي ظلت متأرجحة بين المحاكم، كما هو الحال في النزاع المتعلق بحجز العقارات في حالة عدم كفاية المنقول، حيث ينص الفصل 67 من م.ت.د.ع على أن يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية طبقاً لأحكام ق.م.م.

ومن ثمة فإن عدم تحديد النص للجهة القضائية المختصة بشكل واضح سيخلق تنازع الاختصاص بين القضاء العادي والإداري²⁷⁰.

إذ يرى البعض أن الاختصاص يعود إلى القضاء العادي بالإحالة على ق.م.م، وباعتبار أن المحكمة الابتدائية هي المجال الطبيعي للمنازعات حول العقار، بينما يرى

²⁶⁸ - حفيظة بوطبة، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 66.

²⁶⁹ - رشيدة عدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي م.س، ص 102.

²⁷⁰ - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 237.

البعض أن الاختصاص في ذلك يعود إلى المحاكم الإدارية بدليل المادة 8 من ق.إ.م.د، التي تنص على اختصاصها في جميع المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، وأن الدين الضريبي هو المستهدف بالإجراء وليس العقار، خصوصاً وأن المادة 141 من م.ت.د.ع تنص علماً أنه تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق هذا القانون على المحاكم الإدارية²⁷¹.

إن الرأي القائل باختصاص المحاكم الابتدائية في حجز العقارات وبيعها هو الصواب، لأن الأمر هنا يتعلق بمنح الإذن من طرف القضاء بحجز وبيع العقار المملوك للمدين بالضريبة، بعد التأكد من عدم وجود منقولات أو عدم كفايتها، والشروط المتطلبة في تطبيق هذا الإجراء، وأن المنازعة في مشروعية هذا الإجراء تكون أمام المحكمة الإدارية، لأن المنازعة نشأت بمناسبة تطبيق إحدى إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في م.ت.د.ع.

فهناك حالات تفرض فيها م.ت.د.ع ضرورة اللجوء إلى المحاكم الابتدائية، كما هو الشأن مثلاً بالنسبة للمادة 52 من م.ت.د.ع التي تعتبر أنه إذا تعذر على المأمور بالتبليغ القيام بمأموريته لكون الأبواب مغلقة أو نظراً لعدم فتحها له، يرخص له بفتحها بواسطة أمر صادر بناء على طلب وفق شروط الفصل 148 من ق.م.م ومن الملاحظ أن هذا الفصل ينص صراحة على اختصاص المحاكم الابتدائية²⁷²، والذي جاء فيه "يختص رؤساء المحاكم الابتدائية وحدهم بالبت في كل مقال يستهدف الحصول على أمر بإثبات حال أو توجيه إنذار..."²⁷³.

لقد قيد المشرع من خلال هذا الإجراء المحاسب المكلف بالتحصيل بضرورة استصداره لأمر من القضاء الرئاسي الذي يكون بمثابة ترخيص، يعتبر ضماناً للمدين أثناء التنفيذ على أمواله، ويتجلى في تدخل القاضي الاستعجالي العادي من خلال الحجز التحفظي

²⁷¹ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 244.

²⁷² - أمر عدد 99/7، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 99/03/24، في الملف عدد 99/7، أورده عبد الفتاح الوردميشي،

منازعات الوعاء والتحصيل بالمغرب- دراسة قانونية وقضائية، م.س، ص 164.

²⁷³ - الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية سابق الذكر.

الذي يعتبر إجراء احترازا يجرى تقييده على صحيفة العقار، وكذا الشأن بالنسبة للبيوعات العقارية التي تتخللها جملة من الأوامر حسب الأحوال²⁷⁴.

كما أن الرأي القائل باختصاص القضاء الإداري في حجز العقار وبيعه، لا يستقيم ولا يصمد في ضوء الإشكاليات التي يمكن أن تطرح على المستوى العملي، ذلك أنه في حالة حجز العقار من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية لدى المحاكم الإدارية، قد ترفع من جهة، دعوى استحقاق فرعية من طرف الغير أمام المحكمة العادية طبقا للمادة 482 و483 من ق.م.م، وفي هذه الحالة يترتب على دعوى الاستحقاق وقف التنفيذ من طرف القضاء العادي، طبقا للمادة 483 من ق.م.م، وقد يقام من جهة أخرى طعن بالبطالان في إجراءات الحجز العقاري طبقا للمادة 484 من ق.م.م وتترتب عنه نفس الآثار القانونية السابقة، وهي إيقاف تنفيذ بيع العقار من طرف القضاء العادي²⁷⁵.

وبالرجوع إلى وقائع وحيثيات قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، يتبين من خلاله مدى تداخل الاختصاص بين المحكمة الإدارية والمحكمة الابتدائية، حيث تعذر على القابض مباشرة الإجراءات السلمية المتعلقة بتحصيل دين ضريبي، كما استعصى على المدين تتبع ملفه أمام القضاء، ففي الوقت الذي كان يعتقد هذا الأخير أنه كسب قضيته أمام المحكمة الإدارية في مواجهة الخزينة العامة للمملكة، كانت مصالح هذه الأخيرة قد باشرت مجموعة من الإجراءات- لم يكن المدين على علم بها لاعتقاده أن النزاع قد انتهى- أمام المحكمة الابتدائية، لينتهي النزاع بإلغاء إجراءات التحصيل من طرف محكمة الاستئناف الإدارية²⁷⁶.

وعلى اعتبار أن دعوى الاستحقاق الفرعية منظمة أمام قضاء الموضوع المختص خارج مدونة التحصيل بموجب المادة 482 من ق.م.م²⁷⁷، كما أن المشرع من خلال المادة 121 من م.ت.د.ع، وبشكل دقيق ومفصل، نص على أن دعوى استحقاق المنقولات ترفع

²⁷⁴ - رشيدة عدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 106.

²⁷⁵ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 245.

²⁷⁶ - قرار عدد 1404، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2008/12/01 ملف عدد 2/08/172، أورده عبد الفتاح الوردميشي، منازعات الوعاء والتحصيل بالمغرب -دراسة قانونية وقضائية-، م.س، ص 163.

²⁷⁷ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 2001-05-00، ملف عدد 01/54، أورده عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 245.

أمام القضاء الإداري، مستثنيا بذلك دعوى استحقاق العقار، مما يعني حتماً، أن الاختصاص القضائي في مجال حجز وبيع العقار، يعد من اختصاص القضاء العادي، أمام المحكمة الابتدائية²⁷⁸.

إلا أن المطلوب هو إسناد الاختصاص للمحاكم الإدارية بشكل صريح، لتفادي حالات تنازع الاختصاص، وإهدار حقوق المتقاضين وتعقيد المسطرة وإطالتها.

2- المنازعة في مسطرة الإكراه البدني في تحصيل الضرائب

إن مسطرة الإكراه البدني في إطار مسطرة التحصيل الجبري للضريبة تطرح مشكل تداخل الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري²⁷⁹، حيث على الرغم من أن المادة 8 من ق.إ.م.د، تنص على أن المحاكم الإدارية تختص بالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخرينة، فإنها غير مختصة بالنظر في بطلان إجراءات الإكراه البدني²⁸⁰، على اعتبار أن المادة 80 من م.ت.د.ع قد أناطت الاختصاص به لرئيس المحكمة الابتدائية، إذ يكفي أن يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بطلب، بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع له، ويوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية، باعتباره قاضياً للأمور المستعجلة، الذي يبت في الطلب المعروض عليه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين يوماً، ويحدد مدة الحبس، ثم يحيله على وكيل الملك لدى المحكمة المختصة قصد التنفيذ²⁸¹، إلا أن المادة 141 من م.ت.د.ع تنص على ما معناه أنه تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية، وبذلك يثار إشكال حول إيقاف مسطرة الإكراه البدني بين رئيس المحكمة الإدارية ورئيس المحكمة الابتدائية؟

كما ذهبت المحكمة الإدارية بالرباط في حكم لها بتاريخ (1996/06/29) جاء فيه²⁸²: "حيث أن الفصل 238 من قانون المسطرة الجنائية يسند الاختصاص في طلب

²⁷⁸ - عبد الحميد الحنودي، نفس المرجع، ص 245.

²⁷⁹ - عبد الفتاح الوردمشي، منازعات الوعاء والتحصيل بالمغرب- دراسة قانونية وقضائية-، م.س، ص 163.

²⁸⁰ - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 241.

²⁸¹ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي م.س، ص 247.

²⁸² - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 241.

التصريح ببطلان إجراءات الإكراه البدني إلى السيد رئيس المحكمة الابتدائية، لذلك تكون المحكمة الإدارية غير مختصة صراحة بنص القانون للبت في مثل هذا الطلب وحيث يتعين حفظ البت في الصائر إلى حين البت في دعوى الموضوع".

بينما ذهبت محاكم أخرى إلى القول بأن الاختصاص بإيقاف مسطرة الإكراه البدني يعود إلى رؤساء المحاكم الإدارية، وهكذا جاء في أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس²⁸³ وهو يقضي بالإيقاف المؤقت لتنفيذ مسطرة الإكراه البدني الجاري ضد الطالب ملف الإكراه البدني المفتوح لدى النيابة العامة بابتدائية فاس رقم 98/224، إلى حين صدور حكم نهائي في موضوع بطلان مسطرة الإكراه البدني.

"حيث إنه أمام المنازعة الجدية في مسطرة التبليغ وأمام عدم وضوح سلامة هذه المسطرة بشكل لا غبار عليه وتفاديا لتنفيذ الإكراه البدني رغم ما قد يشوبها من عيوب تؤدي بقضاء الموضوع إلى التصريح ببطلانها وما قد ينتج عن ذلك من صعوبة تدارك الأضرار الناتجة عن تنفيذ هذه المسطرة خاصة وأن الأمر يتعلق بحرية الإنسان فإننا قدرنا أن طلب تأجيل تنفيذ مسطرة الإكراه البدني مبررا علما بأن تأجيل هذه المسطرة لا يغل يد القابض عن سلوك مساطر التنفيذ الأخرى كالحجز والبيع من أجل تحصيل الديون العمومية في إطار الشروط القانونية المعمول بها".

وفي هذا الاتجاه ذهبت محكمة النقض في قرار لها جاء فيه²⁸⁴: "المنازعات المتعلقة بالتحصيل طبقا للمادة 8 من القانون 41.90 ينعقد الاختصاص بشأنها للمحكمة الإدارية، وبالتالي فإن الطلبات الرامية إلى إيقاف إجراءات التحصيل على وجه الاستعجال ينظر فيها رئيس هذه المحكمة وإن صدور قرار وكيل الملك بإيداع طالب الإيقاف في السجن لا ينزع عن رئيس المحكمة الإدارية هذا الاختصاص طالما أن النزاع لا ينصب على القرار الصادر عن النيابة العامة وإنما يرتبط بإيقاف إجراءات التحصيل".

²⁸³ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2-6-2002، ملف عدد 2001/91. أورده، محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، مقال منشور بمجلة المحاكم المغربية، العدد الثالث، ماي 2008، ص 65.

²⁸⁴ - قرار عدد 141، صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 9 نونبر 2000، ملف عدد 2000/1/4/835، أورده عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 248.

ومن بين الإشكالات التي أثارها تطبيق مسطرة الإكراه البدني أمام المحاكم الإدارية، ما ذهبت إليه بعض المحاكم تمييزها في اختصاصها النوعي للبت في طلبات إيقاف التنفيذ، بين الحالة التي يكون فيها المدين معتقلا، حيث يصرح رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضيا للمستعجلات بعدم اختصاصه للبت في الطلب استنادا إلى مقتضيات الفصل 683 من ق.م.ج.²⁸⁵، التي تسند الاختصاص إلى رئيس المحكمة الابتدائية، والحالة الثانية التي يكون فيها في غير حالة اعتقال وكانت منازعته تنصب على عدم خضوعه للضريبة موضوع المتابعة بالإكراه البدني أو خرق مسطرة التحصيل، في هذه الحالة يبقى رئيس المحكمة الإدارية هو المختص بالبت في طلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني في ضوء السبب المذكور لغاية البت في جوهر النزاع²⁸⁶.

وفي هذا الإطار صدر أمر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة قضى بعدم اختصاصه نوعيا بالبت في طلب إيقاف مسطرة تنفيذ الإكراه البدني وأن النص الواجب التطبيق هو الفصل 683 من ق.م.ج. الذي يعطي الاختصاص في هذا الشأن لرئيس المحكمة الابتدائية جاء فيه²⁸⁷: "حيث لئن كان الفصل 69 من القانون المتعلق بمسطرة تحصيل الضرائب والرسوم التي في حكمها كما وقع تعديله بالمادة 30 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية يعطي الولاية العامة للمحاكم الإدارية بالبت في جميع النزاعات الناشئة عن تطبيق الظهير المذكور سواء كانت موضوعية أو استعجالية فقد ظل قيد الفصل 683 من ق.م.ج. الذي لم يطله أي تعديل أو نسخ وارد وكاستثناء من تلك الولاية حينما يكون الملزم بالضريبة أو الرسوم التي في حكمها معتقلا عن طريق تنفيذ الإكراه البدني حيث يختص رئيس المحكمة الابتدائية بالبت في الطلبات الرامية إلى إيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني والتصريح بعدم صحتها ومرد ذلك أن الأمر يتعلق بالحرية الشخصية للمعني بالاعتقال عن طريق تنفيذ الإكراه البدني وتواجد النيابة العامة بمقر هاته المحاكم المنفذة

²⁸⁵ القانون رقم 22.01 المتعلق بالمسطرة الجنائية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.255 بتاريخ 5 رجب 1423 (3 أكتوبر 2002)،

ج.ر. عدد 5078 بتاريخ 30 يناير 2003، ص 315.

²⁸⁶ عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 248.

²⁸⁷ أمر عدد 2001/12 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2001/10/24، ملف عدد 2000/100 س، أورده محمد القصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م.س، ص 169.

للإجراء المذكور والمؤهلة لرفع حالة الاعتقال في حالة الاستجابة للطلب حول إيقاف مسطرة الإكراه البدني.

وحيث أنه لما كان الطالب معتقلا في إطار تنفيذ الإكراه البدني في ظل مقتضيات ظهير 1935/08/21 تبقى مقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية هي الواجبة التطبيق في النازلة ويكون معها رئيس المحكمة الابتدائية هو المختص بالبت في الطلب ووكيل الملك لها هو المؤهل قانونا لرفع حالة الاعتقال وإطلاق سراح الطالب في إطار تنفيذ أمر رئيس المحكمة حالة الاستجابة للطلب دون القضاء الاستعجالي لهاته المحكمة".

وعلى خلاف ذلك ذهب رئيس المحكمة الإدارية بفاس²⁸⁸ إلى القول باختصاص رئيس المحكمة الإدارية للبت في طلب إيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني ولو كان المعني بالأمر في حالة اعتقال تنفيذا للإكراه البدني، معللا موقفه بما يلي: "حيث إن هذا الطلب وإن كان يتعلق بالنظر في مشروعية الاعتقال التي يرجع فيها الأمر صراحة إلى رئيس المحكمة الابتدائية بمقتضى المادة 683 من قانون المسطرة الجنائية فإن أسباب الطلب تبنى على ما نسب إلى الخزينة العامة من خرق المقتضيات ظهير 1935/08/21.

وحيث إنه من المعلوم أن لقاضي المستعجلات إمكانية تحويل الطلبات الوقتية بالتحرير والتعديل.

وحيث إنه في هذا الإطار قدرنا أن الأمر يتعلق بطلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني. وحيث ذلك يعني أن الطرف الرئيسي في هاته المنازعة هي الخزينة العامة أو من يمثلها من القباض وأن عدم إدخال السيد وكيل الملك المؤشر على الأمر بالاعتقال لا يعيب المسطرة مادام أن هذا الأخير لا يعتبر طرفا رئيسيا إلا عندما يتعلق الأمر بمقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية".

²⁸⁸ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2000-04-28، ملف عدد 2000/17، أورده، محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، م.س، ص 67.

في حين ذهب قضاء المحكمة الإدارية بالرباط²⁸⁹، إلى القول باختصاص رئيس المحكمة الابتدائية بالبت في طلب إيقاف تنفيذ الإكراه البدني كلما كان المتابع معتقلا في إطار تنفيذ الإكراه البدني عملا بمقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية.

وقد حسمت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في موضوع الخلاف المذكور، وجاء في قرارها²⁹⁰ وهي تجيب عن الوسيلة المتعلقة بعدم اختصاص رئيس المحكمة الإدارية نوعيا بالبت في الطلب تأسيسا على مقتضيات الفصل 683 من ق.م.ج. "لكن حيث إن اختصاص قاضي المستعجلات يستمد من اختصاص محكمته وأن المحكمة الإدارية تختص نوعيا بالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخرينة العامة وعلى رأسها الضرائب حسب نص الفصل 8 من القانون رقم 41.90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية ويؤكد هذا الاختصاص الفصل 69 من ظهير 1935-08-21 كما عدلته المادة 30 من القانون رقم 41.90 المذكور".

ولتجاوز هذه الازدواجية في الاختصاص، يمكن اللجوء إلى رئيس المحكمة الابتدائية، في إطار مقتضيات الفصل 683 من ق.م.ج، لرفع حالة الاعتقال استنادا على الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية، مع إبقاء الاختصاص النوعي لهذا الأخير للبت في طلبات إيقاف التنفيذ.

وفي جميع الحالات، فإن طلب بطلان مسطرة الإكراه البدني يدخل ضمن اختصاص المحكمة الإدارية، باعتبارها محكمة موضوع، وتبعا لذلك يكون رئيسها، بصفته قاضيا للمستعجلات، مختصا للبت في طلب الإيقاف، باعتباره إجراء وقتيا، وذلك إلى حين البت في دعوى الموضوع، على أساس أن اختصاصه يستمد من الاختصاص النوعي للمحكمة²⁹¹.

²⁸⁹ - أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بالملف عدد 198، أورده، محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، م.س، ص 68.

- أمر عدد 360 صادر عن نفس المحكمة بتاريخ 25 يونيو 1999، قضي بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني، رغم أن المدين كان في حالة اعتقال أورده، عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 248.

²⁹⁰ - قرار صادر عن محكمة النقض، 2000/11/5، ملف ع 2000/1/4/635، أورده محمد قصري، أورده، محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، م.س، ص 68.

²⁹¹ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 249.

ثانيا: الاختصاص القضائي في حجز المنقولات في منازعات تحصيل الضرائب

بالإضافة إلى الإشكالات العملية التي يطرحها تطبيق م.ت.د.ع فيما يتعلق بحجز العقارات وبيعها، وكذا الطعن في مسطرة الإكراه البدني، نجد إشكالات أخرى عملية، فيما يتعلق بحجز وبيع الأصل التجاري، وكذا حجز المنقولات في إطار المادة 47 من م.ت.د.ع وذلك لما تطرحه هذه المنازعات من غموض على مستوى الاختصاص.

1- الاختصاص القضائي في حجز وبيع الأصل التجاري في منازعات تحصيل

الضرائب

تنص المادة 68 من م.ت.د.ع على أنه يتم تنفيذ حجز الأموال التجارية وبيعها وفقا للشروط والأحكام المنصوص عليها في م.ت، وقد تم تعديل هذا الفصل بمقتضى قانون المالية لسنة 2005 الذي نص بما معناه أنه يتم حجز الأصول التجارية طبقا لأحكام الفقرة الثالثة من الفصل 455 من ق.م.م من لدن مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة²⁹²، بعد الترخيص المشار إليه بالمادة 37 من نفس القانون بناء على طلب من المحاسب المكلف بالتحصيل، وينفذ بيع الأصول التجارية وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في م.ت²⁹³.

وباستقراء المادة 68 من م.ت.د.ع المنظمة للتنفيذ على الأصل التجاري، يتضح أن المشرع قد اكتفى بالإحالة فقط على القوانين العامة المؤطرة لهذه المسطرة، وكذا القانون التجاري فيما يخص بيع هذا الأصل²⁹⁴.

وبمقتضى هذا التعديل الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من 2005/1/1 أصبح القابض المالي في غنى عن استصدار أمر قضائي بحجز الأصل التجاري، إذ يجوز له إيقاع الحجز مباشرة على الأصل التجاري، وذلك تبعا للامتياز المقرر له بالنسبة للمنقولات حسب ما هو مقرر في المادة 47 من م.ت.د.ع²⁹⁵، غير أن طلب البيع لا يتأتى إلا في إطار م.ت.

²⁹² - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 238.

²⁹³ - محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، م.س، ص 57.

²⁹⁴ - رضوان أعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 166.

²⁹⁵ - عبد الفتاح الوردمشي، منازعات الوعاء والتحصيل بالمغرب- دراسة قانونية وقضائية. م.س، ص 164 -ص 165.

وخاصة المواد 111 و 112 و 113 منها²⁹⁶، حيث أن بيع الأصل التجاري يمر عبر الترخيص القضائي لما له من آثار وخيمة على الملزم، وهي من حسنات إحالة المشرع على م.ت في هذا الباب²⁹⁷، وذلك بتوجيه طلب البيع إلى رئيس المحكمة التجارية باعتباره قاضيا للمستعجلات، كما أقرت ذلك محكمة النقض، التي اعتبرت أن المحكمة التجارية هي المختصة نوعيا بالبت في تقدير مدى لزوم بيع الأصل التجاري²⁹⁸، وذلك استنادا إلى المادة الخامسة من ق.إ.م.ت²⁹⁹، التي تسند الاختصاص لهذه المحاكم كلما تعلق الأمر بالنزاعات المتعلقة بالأصول التجارية، حيث جاءت هذه المادة شاملة لكل النزاعات المتعلقة بالأصول التجارية³⁰⁰.

وإذا كان الأصل التجاري هو مجموعة من العناصر المادية والمعنوية، فكما يجوز للقبض المالي أن يوقع حزا على منقولات الأصل التجاري لتأمين استخلاص الدين الضريبي يجوز له كذلك أن يوقع حزا على الأصل التجاري برمته تبعا لمقدار الدين الضريبي المعني بالتنفيذ، غير أن الإشكال قد يطرح في الحالة التي يقوم فيها العون المكلف بالحصول بحجز بعض منقولات الأصل التجاري، ولما يعتبر المدين صاحب الأصل التجاري أن بيع هاته المنقولات بمعزل عن الأصل التجاري سوف يضر به وينقص من قيمته لبيادر برفع دعوى أمام المحكمة التجارية في إطار ق.إ.م.ت للمطالبة ببيع الأصل التجاري ككل ويتقدم بطلب إيقاف إجراءات بيع المحجوز أمام القضاء الإداري، فهل يكون رئيس المحكمة الإدارية مختص بالبت في طلب إيقاف إجراءات تنفيذ بيع الأصل مع وجود دعوى أمام المحكمة التجارية تتعلق ببيع الأصل التجاري ككل أم أن المحكمة التجارية هي المختصة بذلك في إطار اختصاصها بالنزاع برمته³⁰¹؟

²⁹⁶ - محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، م.س، ص 57.

²⁹⁷ - رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص 166.

²⁹⁸ - قرار عدد 186 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2003/03/27، ملف عدد 2003/1/4/281، أوردته رشيدة عدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 104 - ص 105.

²⁹⁹ - القانون رقم 53.95 القاضي بإحداث المحاكم التجارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.65 بتاريخ 4 شوال 1413 (12 فبراير 1997)، ج.ر عدد 4482 بتاريخ 8 محرم 1418 (15 ماي 1997)، ص 1141.

³⁰⁰ - أحمد البقالي، حجز وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، دون ذكر المطبعة، ط. الأولى، 2014، ص 74.

³⁰¹ - محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، م.س، ص 57.

للإجابة عن هذا السؤال، فإن القضاء التجاري وإن تمسك بالاختصاص في طلب البيع الإجمالي بالإجراءات، فإنه ولو بصفة ضمنية وبمفهوم المخالفة اشترط أن لا يكون المطلوب قد سلك إجراءات الطعن في إجراءات التحصيل أمام المحكمة الإدارية، وهو ما جاء في قرار محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء: "لكن، حيث أن الدين الذي على أساسه تمت المطالبة ببيع الأصل التجاري هو دين عمومي، وأن المنازعة بشأنه وكذا الإجراءات المتعلقة بتحصيله يتعين أن تكون أمام الجهة المختصة وهي المحكمة الإدارية وليس أمام المحكمة التجارية بمناسبة المطالبة ببيع الأصل التجاري.

وحيث أنه في غياب ما يفيد أن الإجراءات التي سلكها القابض قد تم إلغاؤها أو إيقاف تنفيذها من طرف الجهة المختصة، فإن طلب البيع الإجمالي للأصل التجاري من طرف القابض طبقاً لمقتضيات المادة 113 من مدونة التجارة يكون في محله، ومن ثمة فإن الاستئناف يبقى غير مبرر وينبغي رده وتأيد الحكم المستأنف"³⁰².

وتبعاً لذلك، يمكن القول أنه لا يمكن في مثل هذه الحالة إنكار الاختصاص عن المحكمة التجارية للبت في طلب بيع الأصل التجاري³⁰³ في إطار تطبيقها للمادة 68 من القانون 15.97 والمواد 111 و112 و113 من القانون رقم 15.95، كما لا يمكن القول بأن بت المحكمة التجارية في طلب بيع الأصل التجاري يحجب الاختصاص عن القضاء الإداري سواء كمحكمة موضوع أو كقضاء استعجالي مادام أن الإجراءات التي كانت سابقة لعملية حجز الأصل التجاري والتي تمت من طرف القابض المالي التي تختص بتقييمها المحكمة الإدارية، ثم إنه إذا كانت تلك الإجراءات السابقة على الحجز مشوبة بالبطلان لعدم تبليغ الإنذار القانوني الذي يسبق الحجز، فمؤدى ذلك أن إجراءات حجز الأصل التجاري الجارية مسطرة بيعه أمام المحكمة التجارية سوف تكون مشوبة بالبطلان³⁰⁴.

³⁰² - قرار عدد 3575/02 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2002/12/26، أورده هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 238 - ص 239.

³⁰³ - حكم عدد 1449، صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2021/07/12، ملف عدد 2021/8205/5500، غير منشور.

- حكم عدد 1960، صادر عن نفس المحكمة، بتاريخ 2021/10/21، ملف عدد 21/8205/7869 غير منشور.

- حكم عدد 11478، صادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2021/11/25، ملف عدد 8205/7868، 2021، غير منشور.

³⁰⁴ - محمد قصري، إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي، م.س، ص 57 - ص 58.

وبالتالي، نعتقد أنه في حالة بطلان مسطرة الحجز الواقعة على الأصل التجاري، يجب إيقاف البت في النازلة من طرف المحكمة التجارية إلى غاية البت النهائي في نزاع الموضوع المتعلق ببطلان مسطرة الحجز من طرف القضاء الإداري.

وتجب الإشارة كذلك إلى كون إحالة المادة 68 على م.ت.طرحت صعوبة من له الاختصاص للنظر في طلبات إيقاف حجز الأصل التجاري موضوع المتابعة الضريبية، في ظل نص المادة 11 من ق.إ.م.ت. التي تنص على أن المنازعات المتعلقة بالإجراءات التحفظية تعرض على المحاكم التجارية، فهل يفيد ذلك أن المحاكم الإدارية ممنوعة من البت في النزاعات التي تنشأ عن إجراءات حجز الأصل التجاري لاستخلاص الدين الضريبي³⁰⁵، والقول بعدم اختصاصها تبعاً لذلك، أم الأمر هو خلاف ذلك، مادامت المادة 141 من م.ت.د.ع تمنحها اختصاصاً عاماً للبت في النزاعات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون طالما أن المستهدف هو الدين العمومي وليس الأصل التجاري؟³⁰⁶.

لقد تمت الإشارة في معرض الحديث عن هذه الإحالة، إلى اختصاص المحكمة التجارية في مختلف المنازعات المتعلقة بالأصل التجاري، وتأكيداً على ذلك نجد بعض الفقه يؤكد على أن المحاكم التجارية هي صاحبة الولاية العامة في هذا الصنف من النزاعات ويعود إلى رئيسها بصفته قاضياً استعجالياً اختصاص البت في الطلبات المتعلقة بإيقاف تنفيذ إجراءات حجز الأصل التجاري بسند المادتين الخامسة من ق.إ.م.ت. والمادة 149 من ق.م.م، وتأسيساً على ذلك تكون الإحالة الواردة في المادة 68 من م.ت.د.ع التي توجب تطبيق مقتضيات م.ت.إحالة ضمنية على المادة الخامسة التي تحدثت عن الاختصاص النوعي³⁰⁷.

³⁰⁵ - الحسن المير، المنازعة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي لدراسة قانونية- قضائية في علاقة الملزم بالإدارة الضريبية- ط. 2019، ص 89.

³⁰⁶ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي م.س، ص 250.

³⁰⁷ - أحمد البقالي، حجز وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجار وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة القانون المغربي، العدد 2، سنة 2002، ص 9.

خلافا لذلك، أقرت بعض المحاكم الإدارية باختصاصها في الطلبات المتعلقة بإيقاف إجراء حجز الأصل التجاري التي يجريها القابض³⁰⁸.

ولا مانع من إسناد الاختصاص إلى القضاء التجاري، باعتباره يرجع المصلحة الاقتصادية والاجتماعية للأصل التجاري، والتي يختلف النظر إليها بين نظرة القاضي الإداري الذي يسعى إلى حماية أموال الخزينة وتحقيق التوازن بين الإدارة والملزم وبين القاضي التجاري الذي يهدف إلى حماية النشاط الاقتصادي استجابة لفلسفة القضاء التجاري³⁰⁹.

وهذا الطرح معتدل ومقبول بالشروط التالية:

- أن يسند الاختصاص الحصري للقاضي التجاري في مسألة بيع الأصل التجاري مع التحفظ بشأن صلاحياته لمراقبة مشروعية الإجراءات المتعلقة به؛
- أن يأمر بإيقاف الدعوى إلى حين بت القاضي الإداري في مشروعية إجراءات التحصيل إذا ما أثارها، إلى حين صيرورة الحكم نهائيا.

وبقي أن نشير إلى إمكانية تصور وجود دعوى موازية أمام القضاء العادي تتعلق بإفراغ المحل التجاري للأسباب الواردة بالفصل 692 من ق.ل.ع³¹⁰، بين المالك ومكتسب الحق التجاري، فإن ذلك من شأنه أن يطرح تنازعا ثلاثيا في الاختصاص بين القضاء العادي والتجاري والإداري³¹¹.

هذا بالنسبة للاختصاص المتعلق بمنازعة حجز وبيع الأصل التجاري، فماذا عن المنازعة المتعلقة بحجز المنقولات في إطار المادة 47 من م.ت.د.ع؟

³⁰⁸ - أمر عدد 31، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2012/01/19، ملف استعجالي عدد 1/11/483، أورده زكرياء العماري، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية - الجزء الأول، منشورات مجلة القضاء المدني، العدد 7، 2015، ص 400.

- أمر عدد 944 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 1996/12/17، ملف عدد 96/446، أورده الحسن الميز، المنازعة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي، م.س، ص 90.

³⁰⁹ - هشام بلخنفر، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 239.

³¹⁰ قانون الالتزامات والعقود الصادر بتنفيذه الظهير الشريف الصادر بتاريخ 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913).

³¹¹ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م.س، ص 158.

2- الاختصاص القضائي في حجز المنقولات في منازعات تحصيل الضرائب

يتمتع المحاسب المكلف بالتحصيل بسلطة مباشرة في إيقاع الحجز على منقولات المدين دون حاجة إلى استصدار أمر من المحكمة المختصة³¹²، حيث في إطار إجراءات التحصيل المتعلقة بحجز المنقولات، فإن العون المكلف بالتبليغ والتنفيذ التابع للخزينة، إذا وجد أن حجرا سابقا قد انصب على أمتعة المدين القابلة للحجز، فإنه يكتفي بجرد المحجوزات، بعد الاطلاع على محضر الحجز السابق، ويجب أن يبلغ التدخل في الحجز إلى الحاجز الأول والمدين المحجوز عليه أو المحجوز لديه، ويعتبر هذا التبليغ بمثابة تعرض على حصيلة البيع، ويخول المشاركة في التوزيع، وإذا لم يشمل الحجز السابق جميع الأشياء القابلة للحجز، يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة بإجراء حجز أوفر، ويتم آنذاك الجمع بين الحجزين معا، عدا إذا تم الشروع في بيع الأشياء المحجوزة سابقا³¹³.

وإذا كانت أموال المدين تعتبر ضمانا عاما لدين الدائنين، فإنه يجوز للمحاسب المكلف بالتحصيل، في إطار تحصيل الديون العمومية، إيقاع حجز على هذه الأموال لضمان تحصيل الديون العمومية، كما يجوز للدائن المالك المكري أن يوقع حجرا ارتهانيا³¹⁴ على الأمتعة والمنقولات الموجودة بالعقار المكتري لضمان استخلاص الأكرية المستحقة³¹⁵، وذلك بموجب طلب إلى رئيس المحكمة الابتدائية³¹⁶، وأن هذه المنقولات المحجوزة تباع بعد تحول للحجز الارتهاني إلى حجز تنفيذي في إطار تصحيح الحجز الارتهاني من المحكمة الابتدائية للمحل الذي أقيم فيه الحجز بعد استدعاء المدين بصفة قانونية³¹⁷.

³¹² - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 246.

³¹³ - المادة 47 من م.ت.د.ع.

³¹⁴ لم يعرف المشرع المغربي الحجز الارتهاني بل ترك ذلك للفقه والقضاء وخصص له ثلاثة فصول فقط 497 و 498 و 499 من ق.م.م حيث عرفه في الفصل 497 : "يمكن للمكري بصفته مالكا أو بأية صفة أخرى لعقار أو أرض فالحية كال أو بعضا أن يعمل بإذن من رئيس المحكمة الابتدائية على إيقاع حجز ارتهاني لضمان الأكرية المستحقة والأمتعة والمنقولات والثمار الكائنة في ذلك العقار المكري أو الموجودة بهذه الأرض .

يمكن أن يمتد هذا الحجز بنفس الإذن إلى المنقولات التي كانت أثاثا للدار أو مستعملة في الاستغلال الزراعي إذا كانت قد نقلت بدون رضى المكري الذي يحتفظ إزاءها بحق الامتياز الذي يقرره القانون الواجب التطبيق في النازلة".

³¹⁵ - الفصل 497 من ق.م.م.

³¹⁶ - الفصل 148 من ق.م.م.

³¹⁷ - الفصل 499 من ق.م.م.

ولنفترض هنا أن القابض المذكور في إطار ضمان استخلاص الدين العمومي في مواجهة الدائن تدخل في إطار حجز ارتهاني طبقا للمادة 47 أعلاه أمام المحكمة الابتدائية، ولما اعتبر المدين أن تدخل القابض في عملية الحجز لا يركز على أساس قانوني اعتبارا لكون الدين الضريبي غير مستحق في ذمته لإعفاء ضريبي ما، وتقدم بدعوى تتعلق بإلغاء الدين الضريبي أمام المحكمة الإدارية وفي نفس الوقت تقدم بطلب أمام رئيس المحكمة الإدارية يتعلق بإيقاف التنفيذ لغاية البت في جوهر النزاع، وفي نفس الوقت كانت الدعوى المتعلقة بتصحيح الحجز الارتهاني معروضة أمام القضاء العادي، إن هذا لمن شأنه أن يطرح تنازعا جديا في الاختصاص بين القضاء الإداري والقضاء العادي³¹⁸.

بالرغم من التعديلات التي أدخلت على بعض مقتضيات م.ت.د.ع، فإنها لم تأت بعد بحل واضح من شأنه رفع اللبس عن مسألة توزيع الاختصاص بين المحاكم العادية والمحاكم الإدارية فيما يخص البت في المنازعات المرتبطة بمسطرة التحصيل.

³¹⁸ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، م.س، ص 159.

إن مسطرة تقديم دعوى المنازعة الضريبية كمرحلة أولى من مراحل المسطرة أمام القضاء في المادة الضريبية، تبتدى من جهة بإجراءات رفع دعوى المنازعة الضريبية من خلال دراسة طبيعتها القانونية التي تنقسم إلى دعوى الإلغاء و دعوى القضاء الشامل، وكذا شروط تقديم دعوى المنازعة الضريبية، المتمثلة في شرط استنفاد التظلم الإداري ورفع الدعوى داخل الأجل القانوني و البيانات الواجب توفرها في مضمون عريضة الدعوى في المنازعة الضريبية، ثم الشروط المرتبطة بالملزم والإدارة الضريبية، مع استحضار العمل القضائي لبيان كيف يتعامل القاضي الإداري مع هذه الإجراءات، ومن جهة أخرى، الإختصاص القضائي في دعوى المنازعة الضريبية، بدءا بالإختصاص الاستعجالي، عبر تحديد الجهة المختصة استعجاليا في دعوى المنازعة الضريبية، والمتمثلة في رئيس المحكمة الإدارية والرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية، وذلك بشروط، منها الشروط العامة التي تتمثل أساسا في شرط الاستعجال و شرط عدم المساس بالجوهر و شرط الجدية الذي أقره العمل القضائي، والشروط الخاصة المتعلقة بمدى إلزامية سلوك التظلم الإداري وتقديم الضمانة لينعقد الإختصاص الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية.

هذا بالإضافة إلى الإختصاص الموضوعي في هذه المنازعة والقواعد المنظمة له، سواء تعلق الأمر بالإختصاص المحلي في دعوى المنازعة الضريبية أو الإختصاص النوعي الذي أفرز فيما يتعلق بمنازعات التحصيل بعض الاختلافات جراء عدم وضوح القواعد المؤطرة له، حيث نجد هذا الإختصاص يتوزع بين المحاكم الإدارية والمحاكم العادية حسب نوع الإجراء، هل يتعلق الأمر بالتنفيذ على العقارات أم الطعن في مسطرة الإكراه البدني أو التنفيذ على الأصل التجاري أم حجز المنقولات، فضلا عن الإشارة إلى الدفع بعدم الإختصاص المحلي و النوعي في المنازعة الضريبية.

الفصل الثاني: مسطرة الحكم في دعوى المنازعة الضريبية

تمر المنازعة الضريبية أمام القضاء بمرحلتين، وتتميز بإجراءات مسطرية متعددة، الهدف منها تحقيق ثمرة رفع الدعوى الضريبية بصدور الحكم في موضوعها³¹⁹، وبعد أن تم التطرق في مرحلة أولى لمسطرة تقديم الدعوى ومختلف شروطها وكذا الاختصاص القضائي للنظر فيها، حيث تراقب المحكمة المختصة مدى استيفاء شروط رفع الدعوى، فمتى كانت الشروط مستوفية وكانت مختصة للنظر فيها، فإنه يخول لها في مرحلة أخرى حق السير في إجراءاتها، ومنح الفرصة لكل الأطراف للإدلاء بما لديهم من وثائق ومستندات، ثم إصدار الحكم فيها، حيث يخول لكل من الخاضعين والإدارة الضريبية حق الطعن في الأحكام الضريبية.

وسيتم دراسة وتحليل الإجراءات المسطرية للحكم في الدعوى الضريبية من خلال الإجراءات المسطرية للسير في الدعوى الضريبية في (المبحث الأول) وكذا إجراءات البت والطعن فيها (المبحث الثاني).

المبحث الأول: سير مسطرة التقاضي في دعوى المنازعة الضريبية

تتوقف مصداقية الحقوق المدعى بها على قوة الحجج المثبتة لها، لذلك فإن الحق يكون عديم الفائدة إذا عجز صاحبه عن إثبات وجوده.

ويعتبر الإثبات مرحلة أساسية في سير كل دعوى أمام القضاء، وعلى هذا الأساس فإن كل طرف يعمل من جانبه على تدعيم مقاله بالحجج والمستندات اللازمة لتأكيد ادعاءاته أمام القضاء³²⁰، إلا أن ما يقدمه الأطراف من وسائل إثبات قد لا يقتنع به القضاء، فيلجأ إلى إجراءات التحقيق والخبرة لتكوين قناعته³²¹.

³¹⁹ - حفيفة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، م. النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ط. الأولى، 2018، ص 155.

³²⁰ - احميدوش، مدني، إشكالية الإثبات والتبليغ في المنازعات الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني، م. الأمنية الرباط، نونبر 2018، ص 185.

³²¹ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 114.

وبناء عليه، سيتم الحديث في ما يلي عن الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية
(المطلب الأول) بالإضافة إلى إجراءات التحقيق فيها، مع التركيز على الخبرة القضائية
(المطلب الثاني).

المطلب الأول: الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية

يعتبر الإثبات مرحلة أساسية من مراحل سير كل دعوى قضائية، حيث يعمل كل طرف من أطراف الخصومة القضائية على تدعيم عريضته بالحجج والمستندات اللازمة لتأكيد ادعاءاته أمام القضاء، وصيانة حقوقه مادام أن الحق المدعى به لا قيمة له ولا نفع بالنسبة لصاحبه ما لم يقر عليه الدليل³²².

ويراد بالإثبات في الميدان الجبائي مجموعة من التقنيات التي من خلالها يتوصل الملزم والإدارة إلى تقدير حقيقي للمادة الضريبية³²³، وتتضمن هذه التقنيات ضوابط تتعلق بتحديد الجهة التي تتحمل عبء الإثبات (الفقرة الأولى)، والوسائل المتاحة لطرفي المنازعة الضريبية للدفاع عن موقفه وتأكيد في مواجهة الطرف الآخر (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: عبء الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية

تعتبر القاعدة العامة لتوزيع عبء الإثبات في القواعد العامة، المبدأ العام المعتمد أمام القضاء، مع مراعاة الاستثناءات، حسب الأحوال، حيث يتحمل المدعي عبء الإثبات باعتباره هو من بادر لتحريك مسطرة المنازعة، وبالتالي يتناوب كلا الخصمين في تحمل عبء الإثبات تبعا لطبيعة ما يدعيه كل منهما أثناء سير الدعوى³²⁴.

وهذا ما يؤكد الفصل 399 من ق.ل.ع الذي ينص على أن إثبات الالتزام على من يدعيه، والذي يستشف منه أن الطرف رافع الدعوى الجبائية ملزم بتدعيم ادعائه.

³²² - حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، م.س، ص 156.

³²³ - وهيبه مرمالي، دور القضاء في حماية حقوق الخزينة وحقوق الملزم، دار النشر المغربية عين السبع، الدار البيضاء، 2020، ص 321.

³²⁴ - سارة الحميدي، خصوصيات الإثبات في المادة الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية، ط. 2017، ص 42.

وهو ما يصعب تطبيقه في المادة الجبائية بسبب عدم تكافؤ الإدارة مع الملزم، خصوصا أن القانون الضريبي جد معقد وتقني، والواقع أن أغلب الدعاوى الجبائية يرفعها الملزم في مواجهة الإدارة الضريبية³²⁵.

وتكمن غاية الإثبات في المادة الضريبية بالنسبة للإدارة في إعطائها صلاحيات وإمكانات إثبات توفر شروط أعمال النص الجبائي خاصة ما يتعلق بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة أو إثبات المادة الضريبية بصفة عامة، والإجراءات المرتبطة بفرضها أو تصحيحها وتحصيلها، وأيضا إثبات المخالفة للنظام الجبائي³²⁶.

أما بالنسبة للملزم بالضريبة فالهدف منه تمكينه من إثبات انعدام صفته كملزم بالفرض الضريبي أو إثبات انعدام الواقعة المنشئة للضريبة، كما تكون غايته إثبات تحقيق دخل أو ربح أقل أو استفادته من إعفاء ضريبي³²⁷، أو الادعاء بعدم احترام القابض لتراتبية أو تدرج إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39 من م.ت.د.ع³²⁸.

وبالتالي فإن عبء الإثبات يوزع بين الطرفين تبعا لطبيعة المسطرة المتبعة في تحديد وعاء وتصفية الضريبة، لذلك عمل القضاء المغربي على التلطيف والتلين من تطبيق القاعدة العامة في الإثبات المنصوص عليها في الفصل 399 من ق.ل.ع من خلال توزيع عبء الإثبات بين طرفي العلاقة الجبائية لجعل الخاضع على قدم المساواة مع الإدارة الضريبية فعمل على تكريس مجموعة من المعايير³²⁹، والتي سيتم تقسيمها إلى مبادئ ذات صبغة موضوعية (أولا) وأخرى إجرائية (ثانيا)، من شأنها إعادة التوازن في علاقة الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية في مجال توزيع عبء الإثبات.

أولا: المبادئ ذات الصبغة الموضوعية

تتمثل المعايير الموضوعية لتوزيع عبء الإثبات بين الملزم والإدارة الضريبية فيما يلي:

يلي:

³²⁵ - يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة) م.س، ص 385.
³²⁶ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 40.
³²⁷ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 209.
³²⁸ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 182.
³²⁹ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 322.

1- يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف الأصل أو الثابت

فهي قاعدة فقهية تشكل مرجعا لمقتضيات الفصل 399 من ق.ل.ع، فمن يدعي خلاف الثابت أصلا أو عرفا عليه الإثبات، وبناء على هذه الفكرة يتحدد عبء الإثبات على من يقع³³⁰، وتبعا له، فإن الأصل هو براءة الذمة وخلافه هو الخضوع للضريبة، الذي يجسد وجود الواقعة المنشئة للضريبة، وبما أن الإدارة الضريبية هي التي تدعي وجود واقعة موجبة للضريبة، فهي التي تتحمل عبء الإثبات³³¹.

وقد جاء في حكم لإدارية الرباط أنه³³²: "وحيث إنه بالرجوع إلى شهادة الملكية المتعلقة بالعقار المذكور يتبين أن الأمر يتعلق بأرض فلاحية، وأنه في ظل عدم إدلاء الجماعة المدعى عليها بما يثبت العكس، باعتبار أن عبء الإثبات في هذه الحالة يقع على عاتقها، وهو ما أكدته محكمة النقض بموجب قرارها عدد 02 المؤرخ في 2005/1/04 ملف إداري رقم 2004/2/4/1148 فإن الفرض الضريبي يبقى غير مشروع، مما يتعين معه الاستجابة للطلب".

وتبعا لذلك فإن:

- الأصل في التضريب في حالة الواقعة المنشئة للضريبة هو الخضوع الكلي للضريبة وخلافه الاستفادة من إعفاء أو تخفيض أو امتياز جبائي استثنائي، ويتحمل الخاضع للضريبة عبء إثبات استفادته من أحدهما، ويسمى الإثبات السلبي، إلا أن المشكل المطروح هو جهل عدد كبير من الخاضعين للضريبة لمختلف هذه الإعفاءات والامتيازات المخولة لهم قانونا، وقد يتهاون بعضهم في إثارة الحجج والإثباتات المتوفرة لديهم أمام الإدارة خلال المسطرة التوجيهية³³³؛

- الأصل هو استمرارية مزاولة النشاط المهني الخاضع للرسم المهني، بما فيها الأنشطة الموسمية، وخلافه التوقف عن مزاولة هذا النشاط سواء بصفة دائمة أو بصفة مؤقتة، بما يعني انتفاء الواقعة المنشئة لهذا الرسم، وكذلك عدم تحقق دخل مهني موجب

³³⁰ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 209.

³³¹ - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 43.

³³² - حكم عدد 3368، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2021/09/02 ملف عدد 2021/7113/57، غير منشور.

³³³ - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 44.

لأداء الضريبة على الدخل، فالملزم هو من له المصلحة في أن يدعي خلاف الأصل، وبالتالي هو من يتحمل عبء الإثبات، وإثبات ذلك لا يكون بمجرد التصريح عن الانقطاع أو التوقف، بل لابد من إرفاق هذا التصريح بما يفيد التشطيب عليه من السجل التجاري أو صدور حكم بالتصفية القضائية³³⁴.

في هذا الإطار ورد حكم الإدارية وجدة جاء فيه³³⁵: "إغلاق المحل يقتضي إخبار الإدارة بذلك طبقاً لأحكام المادة 31 من القانون المتعلق بالضريبة على الدخل الذي يوجب على الخاضعين للضريبة العامة على الدخل الذين ينقطعون عن مزاولة النشاط المهني أن يدلوا داخل أجل 45 يوماً التالي لتاريخ الانقطاع بإقرار وجود للممتلكات يكونان مطابقين للنموذج الذي تعده الإدارة، فضلاً عن كون المادة 51 من مدونة التجارة تنص على أنه لا يمكن شطب الملزم من جدول الضريبة المهنية الخاصة بالنشاط الذي سجل من أجله إلا بإثبات شطبه من السجل التجاري مسبقاً...";

- فيما يتعلق بتقادم الفرض الضريبي، فيكفي الملزم أن يثيره حتى ينتقل عبء الإثبات إلى إدارة الضرائب التي عليها إثبات أن الفرض المذكور تم داخل أمد التقادم أو داخل المدة اللاحقة على انقطاعه، لأن الأصل في التقادم هو براءة الذمة وعلى من يدعي خلاف ذلك أن يثبته.

وهذا ما جاء في حكم الإدارية الدار البيضاء³³⁶: حيث دفع... السيد القابض بأداء مبالغ طالها التقادم لكونها تتعلق بسنوات 83-86-87-88-89 وحيث أجابت مصلحة الضرائب بالدار البيضاء بأنها وجهت له عدة إنذارات من غير أن تعزز ادعائها ذلك... وحيث إن إدارة الضرائب لم تدل كذلك بما يفيد أنها قطعت التقادم الشيء الذي يظل معه دفعها بغير أساس ويتعين بالتالي رده";

- الأصل في الإقرار أو التصريح الضريبي المحاسبة الصدق والأمانة فيما تتضمنه من بيانات عن الحصيلة الخاضعة للضريبة، وخلافه هو وجود نقصان في الأرقام المصرح

³³⁴ - ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 91.

³³⁵ - حكم عدد 99/77 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 1999/06/06، ملف عدد 177-98، نفس المرجع، ص 91.

³³⁶ - حكم عدد 157، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 95/09/25، 1995، ملف عدد 95/57، أوردته حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص 39.

بها، أو إخلالات خطيرة تشكك في القيمة الإثباتية التي يكتسبها الإقرار أو المحاسبة، والإدارة الضريبية هي من يدعي خلاف الأصل، وبالتالي هي من يتحمل عبء الإثبات، فعليها إثبات أن ما صرح به الخاضع لا يعكس حقيقة الدخل أو رقم أعماله المحقق، وفي حالة وجود محاسبة منتظمة فإن الإدارة تتحمل عبء إثبات وجود نقصان في الأرقام المصرح بها كما تتحمل عبء إثبات سوء نية الملتزم³³⁷.

والملاحظ أنه من السهل تحديد الطرف الذي يتحمل عبء الإثبات بالاعتماد على هذا المبدأ، إلا أن الإشكال المطروح هو كيفية تحديد الأصل أولاً، لنتمكن من معرفة خلافه، وفي هذا الصدد قد اعتمد القضاء في تحديد الأصل أو الثابت على مقتضيات قانونية في حالات معينة وفي حالات أخرى على الاجتهاد القضائي، مما قد يطرح مشكل تضارب الاجتهادات القضائية³³⁸.

2- يعفى من عبء الإثبات من كانت القرينة لصالحه

ومؤداه جعل عبء الإثبات على الطرف الذي لم تقرر القرينة لصالحه، سواء كانت قرينة بسيطة أو قرينة قانونية أو قضائية³³⁹، ونحدث هنا عن الإدارة أو الملتزم فكل منهما يمكن أن يقع عليه عبء الإثبات³⁴⁰.

3- يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف تقدير اللجان الضريبية

وذلك سواء تعلق الأمر باللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية أو اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، أي من خالفت ملتمساته أمام القضاء بتقديرات اللجان³⁴¹ سواء كان الخاضع للضريبة أو الإدارة الضريبية، من خلال تقديم الحجج الكافية لإثبات عدم واقعية أو قانونية مقررات اللجان المذكورة³⁴².

³³⁷ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 324.

³³⁸ - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان : منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 44.

³³⁹ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 116.

³⁴⁰ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 210.

³⁴¹ - الحبيب ناصف، الضمانات المسطرية للملتزم الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2017/2018، ص 156.

³⁴² - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 45.

يتحمل الملمزم عبء إثبات وجود تعسف في التقدير وكذا عبء إثبات دخله الحقيقي في هذا الإطار جاء في حكم لإدارية وجدة ما يلي³⁴³: "... وحيث إنه بالإضافة إلى ذلك فإن المدعي اكتفى في مقاله على مجرد عموميات للقول بأن الضرائب المفروضة لم يعتمد فيها على حسابات مدققة ومستندات أو حسابات كيف ما كان نوعها لإثبات ما يخالف ما جاء في مسطرة الطعن أمام اللجان المذكورة.

وحيث إنه أيضا لم يدل المدعي أمام هذه المحكمة بأية وثيقة من شأنها أن تشكك فيما توصلت إليه اللجنة الوطنية في قرارها ولا بأية حجة للتدليل على ما يدعيه..."

ثانيا: المبادئ ذات الصبغة الإجرائية

تتمثل المبادئ الإجرائية لتوزيع عبء الإثبات بين الملمزم والإدارة الضريبية فيما يلي:

1- يتحمل عبء الإثبات من كلفه المشرع باحترام التزام إجرائي

القاعدة أنه من يتحمل عبء القيام بإجراء معين يتحمل عبء إثبات قيامه بهذا الإجراء على الوجه القانوني المطلوب، بينما يتحمل الطرف الآخر إثبات العكس، وهذه قاعدة منطقية ومقبولة باعتبار أنه يجب تحميل عبء الإثبات للطرف الذي يحوز وسيلته، وكل إخفاق من جانب هذا الطرف يعطي الفرصة للطرف الآخر لتغليب موقفه³⁴⁴، ومن تطبيقات هذا المعيار في الميدان الجبائي: أن الجهة التي تتحمل عبء الإثبات هي الإدارة في مسطرة الفرض التلقائي، ومسطرتي الفحص والتصحيح باعتبارها الجهة التي بادرت إلى مباشرتها³⁴⁵، بينما تتحمل الإدارة أو الخاضع للضريبة عبء الإثبات، حسب من يباشر مسطرة التبليغ في مواجهة الطرف الآخر، سواء كانت الإدارة أو اللجان الضريبية في مواجهة الخاضع للضريبة أو العكس حسب مقتضيات المنصوص عليها بمقتضى القانون³⁴⁶.

³⁴³ - حكم عدد 98/18 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 28-01-1998، ملف عدد 92-702، أورده، ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات في المنازعات الضريبية، م.س، ص 94.

³⁴⁴ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليميني، م.س، ص 325.

³⁴⁵ - ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية م.س، ص 92.

³⁴⁶ - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 46.

وهذا ما أكدته إدارية وجدة في أحد أحكامها الذي جاء فيه³⁴⁷: "حيث قدم الطلب مستوفيا لكافة شروطه الشكالية المتطلبة قانونا لذلك فهو مقبول علما أن القرار الصادر عن الإدارة الجبائية كان بتاريخ 20-04-2009 وأنه ليس بالملف ما يفيد تبليغه للجهة المدعية بتاريخ ثابت لأن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة وليس على المدعي الشيء الذي يجعل الدعوى الحالية مقدمة داخل أجل مفتوح".

2- لا يجب تحميل المتقاضي أكثر مما في وسعه

بمعنى أن الواقعة يجب أن تكون جائزة القبول وغير مستحيلة الإثبات³⁴⁸، وذلك لا اعتبار أن الخاضع للضريبة يظل الطرف الأكثر ضعفا من الناحية المعرفية بكل التفاصيل المسطرية، بينما تملك الإدارة كل الوسائل التي تمكنها من تحمل عبء الإثبات في هذا الصدد، نظرا لوظيفتها التي تخولها الإلمام بكل المقتضيات القانونية والتقنية والواقعية التي تساعد على القيام بذلك سواء تعلق الأمر بمسطرة المنازعة أمام اللجان الضريبية أو أمام القضاء³⁴⁹.

وبالنظر إلى القضاء الفرنسي³⁵⁰ نجد أن تحمل عبء الإثبات محدد بوضوح حسب الاتجاه العام للاجتهاد القضائي في الحالات التالية:

بالنسبة للملزم:

- حالة التقدير الجزافي للضريبة يتحمل الملزم عبء إثبات غلو التقدير؛
- حالات تحديد الأساس الضريبي على إثر مسطرة التصحيح؛
- حالات خروقات تشوب المحاسبة.

بالنسبة للإدارة:

- حالة الخروقات المسطرية التي ارتكبها أثناء الإجراءات أمام اللجان الضريبية؛
- إثبات سوء نية الملزم والأعمال الاحتيالية؛

³⁴⁷ - حكم عدد 523 صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 06-10-2011، ملف عدد 02-10-09. أورده ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 92.

³⁴⁸ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 116.

³⁴⁹ - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 47.

³⁵⁰ - أحمد دوش مدني، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، م.س، ص 190.

• وقوع التبليغ الصحيح؛

• إثبات عدم انتظام محاسبة الملزم.

إن الاجتهاد القضائي الفرنسي حدد الحالات التي يتحمل الملزم والإدارة عبء الإثبات بشكل دقيق، في أفق أن ينحو الاجتهاد القضائي المغربي على هذا المنوال، وذلك للحسم في هذه الحالات لكي يستقر العمل القضائي في هذا الإطار.

الفقرة الثانية: وسائل الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية

إن وسائل الإثبات في الخصومة الضريبية لم يتم تحديدها أو تجميعها في القانون الضريبي المغربي، لذلك فوسائل الإثبات المعروضة أمام القضاء في المنازعة الضريبية، تشمل جميع الوسائل المعمول بها في إطار الخصومة العادية باستثناء اليمين وشهادة الشهود³⁵¹، نظرا للطبيعة الكتابية للمسطرة القضائية، من جهة ولعدم جدواها، وكونها غير كافية لإثبات الحق المدعى به من جهة أخرى، فيبقى للقاضي الجبائي سلطة تقديرية في تقدير طرق الإثبات المقدمة أمامه، فيأخذ بالراجح فيها ويستبعد الضعيف منها، وقد يكفي بإعمال القرائن القوية الخالية من اللبس³⁵².

ويمكن تقسيم وسائل الإثبات إلى وسائل إثبات محاسبية (أولا) ووسائل إثبات عادية أو غير محاسبية (ثانيا).

أولا: الإثبات عن طريق الوسائل المحاسبية

تعتبر الوسائل المحاسبية وسائل إثبات خاصة قررها النظام الجبائي، تتمثل في:

1- التصريح بالضريبة

التصريح أو الإقرار هو مبادرة إجبارية من قبل الملزم في العملية الضريبية تهدف إلى الإخبار بواقعة معينة لها آثار جبائية³⁵³، ويعد التزاما مقررًا بموجب النصوص القانونية يكشف عن الواقعة المنشئة للضريبة³⁵⁴، فهو إجراء مباشر لتقدير المادة الجبائية

³⁵¹ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 117.

³⁵² - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليميني، م.س، ص 328.

³⁵³ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 40.

³⁵⁴ - كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، م.س، ص 217.

من قبل الخاضع لها نفسه، وعليه فإنه يكون ملزماً بالبيانات والمعلومات التي يتضمنها تصريحه طبقاً للمواد 148 المتعلقة بالتصريح بالتأسيس، والمادة 149 المتعلقة بتحويل المقر الاجتماعي والمادة 150 المتعلقة بتوقف المنشأة عن مزاولة نشاطها، والمواد 152 و153 و154 المتعلقة بالإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة من م.ع.ض.³⁵⁵، كما أن التصريح يفترض فيه أنه صادق إذا قدم مستوفياً للبيانات القانونية وداخل الأجل القانوني وبالتالي على الإدارة إثبات العكس³⁵⁶.

وإلى جانب هذه البيانات هناك شروط موضوعية ترتبط بصدق الإقرار، والتي تتمثل في ما يلي³⁵⁷:

- شرط الإيضاح: أن يكون التصريح واضحاً في مضمونه، غير متناقض في المعلومات التي يتضمنها؛
- شرط التبرير: بمعنى أن كل ما ورد في التصريح يجب أن يكون مبرراً، وذلك بالشكل الذي يجعل الإدارة تقتنع به ولا تضطر إلى مباشرة مسطرة تصحيحه فيما بعد، وهكذا فإنه يتعين تبرير المداخل بفاتورات والمصاريف المصرح بها بالوثيقة المنصوص عليها قانوناً؛
- شرط الإبلاغ: أي سعي الملزم إلى إحاطة الإدارة علماً بكل ما له علاقة بالمادة الضريبية، فالإبلاغ يجب أن يكون عاماً وشاملاً وألا يخفي أي معطى قد يكون له تأثير مباشر على الضريبة الملزم بأدائها.

فإذا استجمع الإقرار هذه الشروط الشكلية والموضوعية فإنه ينبني على قرينة الصدق، ويكون حجة قوية لصالح الملزم تبرئه من عبء الإثبات وتفتح له المجال لمواجهة الإدارة به، والتي لا يمكنها التشكيك في قيمته الثبوتية أو استبعاده إلا بعد أن تتحمل عبء إثبات مبررات استبعاده³⁵⁸.

³⁵⁵ - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 48.

³⁵⁶ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 41.

³⁵⁷ - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، ط. 2013، ص 335.

³⁵⁸ - ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 98.

وهكذا، جاء في قرار لمحكمة النقض ما يلي: "لا تشترط القوانين الضريبية وجوب توقيع الإقرار من قبل الملزم، بل إن صحة البيانات الواردة فيه من رقم البطاقة الوطنية ورقم الخضوع للضريبة وغيرها من البيانات الأساسية تشكل قرينة على نسبته للملزم، وأن المحكمة لا تكون ملزمة للتحقق من صحة التوقيع المذيل به في حالة إنكاره تطبيقاً للفصل 89 من قانون المسطرة المدنية إذا تبين لها بأن لا فائدة في ذلك"³⁵⁹.

وبمفهوم المخالفة، الذي في إمكانه إثبات عكس هذه القرينة ليس من خلال مسطرة إنكار التوقيع، ولكن من خلال مثلاً تقديم الحجة على تقديمه لإقرار غير ذلك الذي تتمسك به الإدارة.

وقد حاول المشرع الضريبي أن يواكب المستجدات الإلكترونية الحديثة، وما يسمى بالإدارة الإلكترونية، فأقر بإمكانية إدلاء الخاضعين للضريبة بالإقرارات المنصوص عليها في م.ع.ض للإدارة الضريبية بطريقة إلكترونية³⁶⁰، معتبراً أن الإقرارات الإلكترونية لها نفس الآثار القانونية للإقرارات المحررة على ورق أو وفق المطبوع النموذجي الذي تعدّه الإدارة³⁶¹.

وبالتالي فالتصريح المدلى به، يعد قرينة بسيطة أقرت لفائدة الملزم، إلا أنه قابل لإثبات خلاف ما جاء فيه، حيث يسوغ للإدارة الضريبية إثبات عدم صحة التصريحات أو وجود نقصان في رقم الأعمال...³⁶².

2- المحاسبة والوثائق المحاسبية

تعتبر المحاسبة أهم وسيلة تجسد خصوصية الإثبات في النظام الجبائي، فهي إذا كانت حقا لفائدة الملزم تمكنه من مواجهة الإدارة الضريبية بمجموعة من الأرقام والوقائع المفيدة في تحديد المادة الضريبية والتي هي من صنعه، ومن نقل عبء الإثبات عليها، فإنها في نفس الوقت واجب عليه، هذا الواجب الذي حرص المشرع على النص عليه، وتأطيره

³⁵⁹ - قرار عدد 497 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2006/6/14، ملف عدد 1091-2-4-2002 أورده عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، م.س، ص 333.

³⁶⁰ - المادة 155 من المدونة العامة للضرائب السابقة الذكر.

³⁶¹ - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على الممارسة والاجتهاد القضائي، م.س، ص 334.

³⁶² - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 48.

بمجموعة من الضوابط التي تجعل من المحاسبة تترجم الصورة المالية الصادقة لوضعية الملزم، وترك المجال واسعا أمام الإدارة لمراقبة انتظام وصدق هذه المحاسبة تحت مراقبة مباشرة للجان الضريبية ولل قضاء فيما بعد³⁶³.

وقد حرص المشرع على النص صراحة على مبدأ مسك محاسبة في أكثر من نص قانوني، وذلك تأكيداً لأهمية هذه الوسيلة في الإثبات، وهكذا نص البند الأول من المادة 145 من م.ع.ض³⁶⁴ على أنه: "يجب على الخاضعين للضريبة مسك محاسبة طبقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في المدونة".

كما أن المادة 19 من م.ت تنص على أنه: "يتعين على التاجر أن يمسك محاسبة طبقاً لأحكام القانون رقم 9.88³⁶⁵ المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التاجر العمل بها..."

ونصت المادة الأولى من القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التاجر العمل بها كما تم تعديله بموجب القانون رقم 44.03³⁶⁶ على أنه: "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر بمدلول هذه الكلمة في قانون التجارة أن يمسك محاسبته وفق القواعد التي ينص عليها هذا القانون والبيانات الواردة في الجداول الملحقة به".

وبذلك وضع المشرع من خلال هذه القوانين مجموعة من الضوابط الشكلية والموضوعية حدد بموجبها منهجية مسك المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون

³⁶³ عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، م.س، ص 344.

³⁶⁴ وردت المادة ضمن المقترضات المشتركة المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

³⁶⁵ القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التاجر العمل بها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 جمادى الآخرة 1413 الموافق ل 25 ديسمبر 1992، ج.ر عدد 4183 بتاريخ 30 ديسمبر 1992، ص 1867.

³⁶⁶ القانون رقم 44.03 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.05.211 بتاريخ 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006)، ج.ر عدد 5399 بتاريخ 28 محرم 1427 (27 فبراير 2006)، ص 522.

وذلك بالشكل الذي تعطي فيه صورة صادقة عن نشاط المقاوله وعن نتائجها المحاسبية والجبائية³⁶⁷.

وبذلك، فإن المشرع الضريبي قد اعتمد مبدئيا بالدفاتر المحاسبية المنتظمة واعتبرها حجة كاملة أمام الإدارة الضريبية، وألقى عبء إثبات عكس ما جاء في هذه الدفاتر على هذه الإدارة، لأن هذه الأخيرة قد لا تعتبر أن المحاسبة الممسوكة بصورة منتظمة أنها في جميع الحالات صادقة على مستوى النتيجة الجبائية ورقم الأعمال المصرح به³⁶⁸.

ومن تطبيقات الإثبات عن طريق المحاسبة، نجد تأييد محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط لحكم استئنافي بقولها: "وحيث من جهة ثانية بالنسبة لسبب الاستئناف المتصل بما عابته المستأنف على الخبرة بخصوص الإخلالات الملاحظة على محاسبة الشركة المستأنف عليها، فإنه بالرجوع إلى تقرير الخبرة يتضح بأن الخبير المنتدب لئن أفاد بكون جل الإخلالات تقريبا التي نسبها مفتش الضرائب إلى محاسبة المستأنف عليها غير فاعلة في القول باستبعاد المحاسبة إما لكون لا وجود لها في الأصل كما هو الشأن بالنسبة لعدم تكوين مخصصات المؤونة عن الديون المشكوك في استرجاعها، أو عدم كفاية الهامش الخام المصرح به... أو لأنه لا ينطبق عليها وصف الإخلال الجسيم المشروط بموجب المادة 213 من المدونة العامة للضرائب كما هو الأمر بالنسبة لعدم مسك محاسبة وفقا لأحكام المادة 145 من المدونة أو خرق مقتضيات المادة الأولى من القانون رقم 9.88 المشار إليه أعلاه... لا تؤثر على الحصيلة الجبائية الخاضعة للضريبة حتى يمكن وصفها بالإخلالات الجسيمة، وهو ما لم تستطع الإدارة المستأنفة دحضه بمبررات مقبولة ويكون ما أثارته في الاستئناف بهذا الشأن غير جدير بالاعتبار..."³⁶⁹.

وفي الأخير، تجب الإشارة إلى كون العصر الحالي قد أحدث تطورا هائلا في مفاهيم وسائل الإثبات، إذ أن التقدم العلمي في مجال وسائل الاتصال أدى إلى الكشف عن أدلة جديدة تصلح لإثبات مختلف التصرفات القانونية، وذلك عن طريق السندات الإلكترونية

³⁶⁷ - عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، م.س، ص 345.

³⁶⁸ - محمد الغازي، الإثبات بالمحاسبة في التشريع المغربي، ط 2020، ص 107.

³⁶⁹ - قرار عدد 984، محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، 2021/3/29، ملف عدد 2020/7209/845، غير منشور.

المستخرجة من هذه الوسائل، مما يفرض على المشرع تكييف المادة 213 من م.ع.ض، مع هذه التطورات التقنية التي أفضت إلى ما يسمى بالمحاسبة الإلكترونية³⁷⁰.

ثانيا: الإثبات عن طريق الوسائل غير المحاسبية

هذه الوسائل نص عليها المشرع المغربي في الفصل 404 من ق.ل.ع وتتمثل في الحجة الكتابية، الإقرار والقرائن، أما بالنسبة لشهادة الشهود واليمين كما أسلفنا مستبعدة في المنازعة الضريبية نظرا لخصوصية الإجراءات الكتابية المتبعة في الطعون الضريبية أمام القضاء.

1- الحجة الكتابية

يتضمن القانون الضريبي مقتضيات قانونية تخول معاينة بعض الوثائق المادية من خلال محاضر كتابية، تسمح الإدارة الضريبية بإثبات هذه الوقائع بالاعتماد على هذه الوسيلة حيث تستعمل المحاضر خاصة في معاينة المخالفات والجرائم الجبائية³⁷¹، وفي إثبات حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل في المادتين المحاسبية والجبائية³⁷².

وبذلك تعتبر الكتابة من أهم وسائل الإثبات لما توفره من ضمانات لطرفي العلاقة الجبائية- خصوصا الخاضع للضريبة- والتي لا تتوفر في غيرها، حيث تعتمد معظم القوانين قاعدة أن "الأصل في الإثبات الكتابة"³⁷³ وتأخذ الحجة الكتابية -الدليل الكتابي- حيزا مهما في مجال الالتزامات عموما، فيمكن للخاضع للضريبة وللإدارة الضريبية أن يحتجا بأي دليل كتابي سواء جاء في شكل ورقة رسمية أو عرفية³⁷⁴، فلا إدارة الضريبية

³⁷⁰ - حياة النهيضي، الإثبات في المادة الضريبية عن طريق المحاسبة أنواعها وبعض الإشكالات المرتبطة بها، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص 2016، م. دار السلام للطباعة والنشر، الرباط، ص125.

³⁷¹ - نصت الفقرة الأولى من المادة 231 من م.ع من على أنه: "تثبت المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه بمحضر يحرره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلفين وفقا للتشريع الجاري به العمل".

³⁷² - تنص الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 210 من م.ع.ض على أنه "يحرر محضرا بالإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين يوما المالية للانصرام للأجل السابق ذكره، وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل ثمانية أيام المالية لتاريخ تسلم المحضر".

³⁷³ - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة م.س، ص 405.

³⁷⁴ لقد نظم المشرع المغربي الورقة الرسمية في الفصول من 418 إلى 423 من ق.ل.ع حيث عرفها في الفصل 418 منه بما يلي: "الورقة الرسمية هي التي يتلقاها الموظفون العموميون الذين لهم صلاحية التوثيق في مكان تحرير العقد، وذلك في الشكل الذي يحدده القانون" ومن ذلك الأحكام المخاطب عليها من القضاة في محاكمهم، الأحكام الصادرة عن المحاكم المغربية والأجنبية. وليس من الضروري أن تكون مكتوبة بخط يده، بل يكفي أن يكون تحريرها صادرا باسمه بشرط أن يوقعها بإمضائه

الحق في أن تحتج بالوثائق التي تحوزها بمناسبة ممارسة سلطاتها في المراقبة، فيمكنها من مواجهة الخاضع بالبيانات الواردة في محضر المعاينة، ويحق لها الاحتجاج ببياناتها كدليل كتابي متى استجمع أركانها الشكلية والموضوعية (الصفة، الكتابة، التاريخ)، كما تعتبر الوثائق التي حصلت عليها الإدارة من مصادرها مثل الصفقات والبيوعات والتحويلات حجة في الإثبات متى استوفت شروط المحررات الكتابية من تاريخ وتوقيع، وأن تكون الإدارة راعية السبل القانونية للاطلاع للحصول على تلك الأدلة بأن لا تكون قد حصلت عليها بطرق احتيالية أو تدليسية³⁷⁵.

تتعدد صور وسائل الإثبات الكتابية في المادة الضريبية وتتباين في قوتها في الإثبات، سنعمل على بيانها على النحو التالي:

أ- الكتابة الصادرة عن الخاضع

تتمثل في الوثائق المحررة على ورق أو المحررة على دعائم إلكترونية:

- بالنسبة للوثائق المحررة على ورق: هي الوثائق التي يكون الخاضع طرفاً فيها أو التي تصدر عنه، وتعتبر دليلاً كاملاً ضده، ووسيلة للإدارة للإثبات مجموعة من التصرفات القانونية أو الوقائع المادية والتي لها علاقة بالوقائع المنشئة للضريبة أو بوعائها، ومن أمثلة ذلك العقود الرسمية والعرفية التي تتضمن تصرفات قام بها الخاضع، ومن الأمثلة رسائل الخاضع الجوابية للإدارة في إطار مسطرة التصحيح، والشكايات الكتابية للطعن في وعاء الضريبة³⁷⁶ وكذا إجراءات تحصيلها؛

حيث يشترط فيها أيضاً:

- أن يقوم بكتابة الورقة موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة.
- أن يكون الموظف الذي قام بتحرير الورقة مختصاً بتحريرها وله صلاحية التوثيق.
- أن يراعي الموظف الشكل الذي حدده القانون في تحرير الورقة.
- ومن هؤلاء الموظفين الموثقين العصريين والعدول والمحامين المقبولين الترافع أمام محكمة النقض... ويمكن القول إن تخلف أحد هذه الشروط يجعل الورقة باطلة باعتبارها ورقة رسمية.
- بينما الورقة العرفية نجد الفصل 423 من ق.ل.ع ينص على أن: "الورقة التي لا تصلح لتكون رسمية بسبب عدم الاختصاص أو عدم أهلية الموظف أو بسبب عيب في الشكل تصلح لاعتبارها محرراً عرفياً إذا كان موقعاً عليها من الأطراف الذين يلزم رضاهم لصحة الورقة". وهي ورقة غير محددة اللغة، ولا نجد في فصول ق.ل.ع ما يحدد شكل هذه الورقة ولا ما يتعلق بالكشط أو المحو أو الإضافات، بل إن الشرط الوحيد الذي تم الحديث بشأنه هو التوقيع بخط اليد، والذي ألزم المشرع المغربي بتصحيح هذا التوقيع من طرف الجهات المختصة قانوناً، كما يشترط أن يرد التوقيع في أسفل الورقة حسب الفصل (426 ق.ل.ع).

وهذه المحررات هي كل العقود التي لم يتدخل في إنجازها موثق أو عدل أو موظف رسمي له صلاحية إنجازها.

³⁷⁵ - كريم لحريش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 119.

³⁷⁶ - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، م.س، ص 406-407.

-وبالنسبة للوثائق المحررة إلكترونياً: فإنها تتمتع بنفس قوة الإثبات التي تتمتع بها الوثائق المحررة على ورق، طبقاً للفصل 417 من ق.ل.ع، وقد قامت الإدارة العامة للضرائب بتحويل الخاضع إمكانية تقديم التصريح بطريقة إلكترونية، وتفكر الإدارة في مخاطبة الخاضعين بنفس الوسيلة وتبليغهم بمختلف الإشعارات من خلال عنوانهم الإلكتروني³⁷⁷.

ب- الكتابات الصادرة عن الإدارة

تتعلق بالمراسلات والإشعارات التي تبلغها الإدارة الضريبية للخاضع، وتعتبر هذه المراسلات دليلاً كاملاً ضد الإدارة ما لم تثبت وقوع خطأ مادي فيها أو إغفال وما لم تثبت تداركها للخطأ وإصلاحه³⁷⁸، كما تتعلق بالمحاضر الكتابية التي يمسكها المأمورون المحلفون بالإدارة طبقاً للمادة 210 من م.ع.ض السالفة الذكر، وهذا ما جاء في قرار لمحكمة النقض³⁷⁹ أكد على أن المحاضر التي يحررها مأمورو التبليغ والتنفيذ التابعين لإدارة الضرائب تصلح كحجة لإثبات الوقائع التي يعاينونها، ومن حيثياته: "لأن كان المستأنف قد أدلى بشهادة من الطبيب البيطري مؤرخة في 19/03/1997 تفيد توقفه عن الذبح بالمجزرة العمومية، فهي لا تنفي عنه بيع تلك المادة التي عاينت المصالح الجبائية ممارستها بواسطة أحد أعوانها الذي حرر محضراً في هذا الشأن بتاريخ 12-01-2001، أثبت فيه أن المستأنف يبيع بمحل سكنه مادة الخليع بثمن السوق بالتقسيط والجملة، وأنه في مدة عشرين دقيقة استقبل فيها عشرين زبونا تكلفت بهم زوجته، وأن المستأنف لم يدل بما يخالف ما جاء في المحضر المذكور مما يبقى معه الفرض الضريبي قائماً على أساس".

ج- محررات صادرة عن الغير (الشواهد الإدارية، إشعارات بالتوصل- المحاضر)

هي محررات مصدرها الغير ممن يتعامل معهم الخاضع، تستعمل للإثبات لصالح الخاضع ومنها ضده.

³⁷⁷ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 332.

³⁷⁸ - عبد الرحمن أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، م.س، ص 409.

³⁷⁹ - قرار عدد 720 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 08/01/2008، ملف عدد 2006/2/4/1671 أورده حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص 46.

وبالنسبة للمحركات المستعملة لصالح الخاضع مثل واقعة شغله لعقار على سبيل السكنى الرئيسي لمدة محددة، أو واقعة توقفه عن مزاولة نشاط مهني من تاريخ معين فإنه يلجأ إلى بعض الجهات العمومية لمنحه شواهد مكتوبة لهذا الغرض³⁸⁰.

وهذا ما تم تكريسه من طرف محكمة النقض، حيث جاء في أحد قراراتها³⁸¹ ما يلي: "لكن حيث إن الوثائق الرسمية التي تصلح لإثبات السكنى هي تلك التي تسلمها السلطة الإدارية المختصة والمستأنف عليه أدلى بشهادة السكنى صادرة عن الأمن الوطني وشهادة صادرة عن السلطة الإدارية مؤرخة في 1997/01/20 تثبت سكناه بالعقار المباع".

وجاء في قرار آخر³⁸² أن القاضي الإداري لا يأخذ بالشواهد الإدارية الصادرة عن السلطة المحلية أو الإدارية أو غيرها لإثبات واقعة الانقطاع عن مزاولة النشاط المهني، ما لم يخطر الملزم الإدارة الجبائية، وهذا ما درج عليه في جملة من القرارات الأخرى المتعلقة بالإثبات عن طريق الشواهد الإدارية، حيث نجد في قرار صادر عن محكمة النقض اعتبر أن الشهادات الإدارية غير مقبولة في غياب إقرار بالانقطاع عن ممارسة النشاط المهني الممارس من طرفه³⁸³، وفي قرار آخر صادر عنها، بأن القاضي الإداري يرجع الشواهد الإدارية سواء الصادرة عن قائد المقاطعة- الملحقة الإدارية- أو الصادرة عن الأمن الوطني من أجل الإعفاء من الضريبة على الدخل صنف الربح العقاري³⁸⁴.

لكن نجد في قرارات أخرى لمحكمة النقض ترفض الإثبات بالشواهد الإدارية فيما يخص نفقات الاستثمار، حيث جاء في أحد قراراتها ما يلي³⁸⁵: "وبخصوص الشهادة الإدارية المستدل بها لإثبات نفقات الاستثمار والتي استبعدتها المحكمة عن صواب معللة قرارها بما جاءت به: " إن الشهادة الإدارية المستدل بها لا يمكن اعتبارها وثيقة تثبت

³⁸⁰ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيني، م.س، ص 333.

³⁸¹ - قرار عدد 667 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2004/09/29، ملف عدد 2003/2/4/833، أورده عزيز بوعلام، حجية الإثبات بالشواهد الإدارية في المجال الضريبي، مؤلف جماعي تحت عنوان: الاتجاهات الحديثة للقضاء الإداري في المادة الضريبية، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد 3-4، م. الأمنية، الرباط، نونبر 2019، ص 91.

³⁸² - قرار عدد 23، محكمة النقض، بتاريخ 2007/01/17، ملف ع 2004/2/4/2369، وارد في نفس المرجع، ص 90.

³⁸³ - قرار عدد 215 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2007/2/28، ملف عدد 2005/2/4/2246 وارد في نفس المرجع، ص 91.

³⁸⁴ - قرار عدد 263 صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2007/03/14، ملف عدد 2005/2/4/637، أورده أ عزيز بوعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: الاتجاهات الحديثة للقضاء الإداري في المادة الضريبية، ص 91.

³⁸⁵ - قرار عدد 02/91، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2015/01/29، ملف عدد 2014/02/04/508، أورده، المرابط محسن، الإثبات في المادة الضريبية بين قانون الالتزامات والعقود والقانون الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، السنة الجامعية 2016-2017، ص 54.

مصاريف الاستثمار لكونها لا تبين حجم وقيمة تلك المصاريف من جهة فضلا عن كونها جاءت لتشهد على واقعة سابقة لتاريخ تسليمها بما يقرب العشرين سنة، وهو تحليل يطابق واقع الملف والذي بالرجوع إليه ينفي بأن الشهادة الإدارية المذكورة أنجزت بتاريخ 2012/06/19 ويشهد موقعها ممثل السلطة المحلية بباشوية رأس الماء بإقليم الناظور على واقعة تتعلق بسنة 1993 مما يكون معه القرار المطعون فيه غير مرتكز على أساس".

وذلك راجع إلى عدم احترام الأشخاص الخاضعين للضريبة لما تنص عليه مقتضيات المادتين 114³⁸⁶ و 150³⁸⁷ من م.ع.ض التي تلزمهم بتقديم إخطار للإدارة الضريبية بالمستجدات التي لها علاقة بالضريبة المفروضة، وغياب نص قانوني ينظم هذه الوسيلة المهمة³⁸⁸، رغم تذبذب توجهات محكمة النقض حسب نوع النزاع.

أما بالنسبة للمحررات التي تستعملها الإدارة ضد الخاضع كما هو الشأن بإشعارات التوصل والمحاضر التي ينجزها أعوان السلطة العمومية أو أعوان مكاتب التبليغ التابعين للمحاكم أو الأعوان القضائيون، وهذه المحررات تتمتع بقوة إثبات غير قابلة للنقاش، وهناك البعض من المحررات لا تتمتع بنفس القوة في الإثبات، وتحصل الإدارة على هذه المعلومات من ممارستها لحق الاطلاع طبقا لنص المادة 214 من م.ع.ض، ولا تعدو أن تكون قرائن بسيطة قابلة لإثبات العكس من طرف الملزم³⁸⁹.

³⁸⁶ - تنص الفقرة الأولى المادة 114 م.ع.ض على ما يلي: "إذا طرأ تغيير على شخص خاضع للضريبة لأي سبب من الأسباب أو وقع نقل المنشأة أو انتهى عملها، وجب على الخلف أو المفوت إليه أن يدلي بإقرار مماثل للإقرار المنصوص عليه في المادة 109 أعلاه داخل الأجل نفسه".

³⁸⁷ - تنص المادة 150 من م.ع.ض على ما يلي: "- يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو المعفيين منهما أن يقدموا خلال أجل الخمس والأربعين يوما يبتدئ من تاريخ إنجاز أحد التغييرات التالية :

- في حالة توقفها الكلي عن مزاولة نشاطها أو اندماجها أو انقسامها أو تغيير لشكلها القانوني يؤدي إلى إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو إلى إحداث شخص معنوي جديد، الإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة لفترة النشاط الأخيرة وكذا، إن اقتضى الحال، الإقرار المتعلق بالسنة المحاسبية السابقة للفترة المذكورة بالنسبة للمقاولات الخاضعة للضريبة على الشركات؛

- في حالة الانقطاع عن مزاولة نشاط مهني أو فلاحي أو هما معا أو التخلي جزئيا أو كليا عن مؤسستهم أو زبائنهم أو مستغلاتهم الفلاحية أو جعلها كحصة اشتراك في شركة خاضعة للضريبة على الشركات أو غير خاضعة لها، جردا للممتلكات مشفوعا بالإقرار المتعلق بمجموع الدخل مطابق للمطبوع النموذجي الذي تعده الإدارة بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم نشاط مهني أو فلاحي أو هما معا...".

³⁸⁸ - المربط محسن، الإثبات في المادة الضريبية بين قانون الالتزامات والعقود والقانون الضريبي، م.س، ص 51.

³⁸⁹ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 333.

2- الإقرار أو القبول الضمني

نشير في البداية أن الإقرار المنصوص عليه في م.ع.ض يختلف عن الإقرار المنصوص عليه في ق.ل.ع من حيث أن الأول يتم أمام الإدارة الضريبية باعتباره أحد الالتزامات المفروضة على الخاضعين للضريبة³⁹⁰، حيث نص المشرع على ضرورة تقديم الملزمين للإقرار في جميع الضرائب³⁹¹، ولا يمكن أن يكتسى إلا الصبغة غير القضائية، في حين أن الثاني حسب ق.ل.ع يتم بمناسبة حدوث نزاع بين شخصين، وهو نوعين قضائي وغير قضائي.³⁹²

ويعرف الإقرار بأنه اعتراف المكلف بدين الضريبة³⁹³، والذي ينقسم إلى إقرار قضائي وإقرار غير قضائي، فالإقرار القضائي منصوص عليه في الفصل 406 من ق.ل.ع والذي بموجبه تقرر بعض الأحكام أن عدم جواب الإدارة على مقال أو مذكرة الملزم هو إقرار من قبل الإدارة بما ورد فيها³⁹⁴، ويمكن استنتاجه من سكوت الخصم حينما يدعوه القاضي صراحة إلى الإجابة عن الدعوى الموجهة إليه فيلوز بالصمت ولا يطلب أجلا للجواب عنها.

والإقرار في الدعوى الضريبية قد يكون شفويا أمام الهيئة القضائية أو خلال جلسة بحث في مكتب القاضي المقرر أو أمام الخبير المعين من طرف المحكمة، وغالبا ما يكون كتابيا، وأغلب الإقرارات أمام القضاء تأتي من الإدارة، وهي صريحة كإقرارها خلال سير الدعوى بمشروعية ملتزمات الخاضع أو إقرار ضمني لعدم جوابها على الدعوى المرفوعة من الخاضع رغم استدعائها، وإمهالها من المحكمة³⁹⁵.

³⁹⁰ - الم رابط محسن، الإثبات في المادة الضريبية بين قانون الالتزامات والعقود والقانون الضريبي، م.س، ص 39.

³⁹¹ - الضريبة على الشركات حسب المادة 20 من م.ع.ض واجبات التسجيل من 149 إلى 155، الضريبة على القيمة المضافة: من 107 على 114 من م.ع.ض، الضريبة على الدخل: من المادة 7 إلى المادة 86 من م.ع.ض.

³⁹² - الفصل 405 من ق.ل.ع على ما يلي : " الإقرار قضائي أو غير قضائي. فالإقرار القضائي هو الاعتراف الذي يقوم به أمام المحكمة الخصم أو نائبه المأذون له في ذلك إننا خاصا.

والإقرار الحاصل أمام قاض غير مختص، أو الصادر في دعوى أخرى، يكون له نفس أثر الإقرار القضائي".

³⁹³ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيمني، م.س، ص 333.

³⁹⁴ - حكم صادر المحكمة الإدارية بوجدة، بتاريخ 1999/10/20، ملف عدد 99/98، أورده يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 386.

³⁹⁵ - عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، م.س، ص 422.

في حين الإقرار غير القضائي منصوص عليه في الفصل 407 من ق.ل.ع، والذي يتعلق باعترافات تقدم في المساطر الغير القضائية، إما خلال مسطرة الفحص كالاتفاق الموقع بين الملزم والإدارة على أدائه مجموعة من المستحقات التكميلية وعدم مباشرة أي طعن لاحقاً في مقابل تنازل الإدارة عن مطالبته بمستحقات أو نسب من الغرامات والزيادات أو مقدم خلال مسطرة التصحيح، حيث يقر طرف بحجج الطرف الآخر، فيصبح هذا الطرف معفياً من تحمل عبء الإثبات، فقبول الخاضع للتصحيحات يعفي الإدارة من عبء إثبات مشروعية هذه التصريحات³⁹⁶.

في حين أن القبول الضمني المتمثل في عدم جواب أحد الطرفين على ملاحظات الطرف الآخر داخل الأجل الذي يحدده المشرع، يعد قبولاً ضمناً بهذه الملاحظات، وأكثر الحالات إثارة في هذا الصدد تتعلق بعدم جواب الملزم على جميع ملاحظات الإدارة في إطار المسطرة التوجيهية³⁹⁷.

3- الإثبات بواسطة القرائن

ينص الفصل 449 من ق.ل.ع على أن: "القرائن دلائل يستخلص منها القاضي أو القانون وقائع مجهولة"، بمعنى أن القرينة هي ما يستنبط من أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول، سواء كان الاستنباط من المشرع أو من القاضي، أو من حرفي الإدارة أو الخاضع للضريبة³⁹⁸ وتستعمل القرينة كوسيلة للإثبات بشكل واسع من قبل الإدارة الضريبية³⁹⁹.

وقد نظم المشرع الإثبات بالقرائن في الفصول من 449 إلى 454 من ق.ل.ع وهي على نوعين: قرائن قانونية وقرائن قضائية.

أ- القرينة القانونية:

ترتبط القرينة القانونية بنص قانوني قائم، وتقوم على فكرة الاحتمال والترجيح، بحيث أن المشرع هو من يقوم باستنباط واقعة معروفة عن واقعة غير معروفة، وليس لأحد

³⁹⁶ - نفس المرجع، ص 418، ص 419، ص 421.

³⁹⁷ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 41-42.

³⁹⁸ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيمني، م.س، ص 335.

³⁹⁹ - المرابط محسن، الإثبات في المادة الضريبية بين قانون الالتزامات والعقود والقانون الجنائي، م.س، ص 49.

حق التصرف فيها حتى القاضي نفسه، بمعنى أنه ليس لأحد حق تقديم عكس هذه القرائن⁴⁰⁰، وهذا ما جاء في الفصل 453 من ق.ل.ع: "القرينة تعفي من تقرر لمصلحته من كل إثبات ولا يقبل أي إثبات يخالف القرينة القانونية"، والتي تنقسم إلى نوعين:

- **القرينة القانونية القاطعة:** هي التي تعفي من تقرر لمصلحته من كل إثبات، ولا يقبل أي إثبات يخالفها، وتمتاز بكون المشرع جعل حجيتها قاطعة في الإثبات، ومنع عنها قبول أي دليل لنقضها، ومن أمثلتها ما استخلصه المشرع بنص قانوني فيما يخص آجال تقادم الدين الضريبي، فالمشرع هنا استخلص أن مرور مدة التقادم هذه قرينة على انقضاء الدين⁴⁰¹، وبذلك فالمشرع المغربي لا يعتبرها وسيلة إثبات وإنما تعفي من تقرر لمصلحته من كل إثبات حسب الفصل 453 من ق.ل.ع، ومن الأمثلة في المادة الضريبية أيضا نص المادة 141 من م.ع.ض⁴⁰²؛

- **القرينة القانونية البسيطة:** تعفي من أقرت لصالحه من تحمل عبء الإثبات، غير أنه يمكن للطرف الآخر إثبات عكسها، كما هو الشأن في التقيد في السجل التجاري وفي قوائم الضريبة المهنية، حيث يعتبران قرينة على بداية مزاولة النشاط المهني ويسوغ للخاضع للضريبة إثبات عكس القرينة، وكذلك الشأن بالنسبة لوجود فرق بين دخل الخاضع للضريبة ومستواه المعيشي، حيث يعد هذا الفرق قرينة على إخفائه لدخل معين، ومن الممكن للخاضع للضريبة إثبات أن ذلك الفرق راجع لإرث أو اقتراض...⁴⁰³.

ب- القرينة القضائية:

هي القرينة التي يستمدّها القاضي من واقع الحال أو من واقعة معلومة ليصل إلى واقعة غير معلومة، وقد أقر الاجتهاد القضائي بعض القرائن مثل: قرينة وجود إخفاء الأسس الضريبية ناجم عن التصرف غير العادي في التسيير (التخلي عن قروض أو عن فوائد،

⁴⁰⁰ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 335.

⁴⁰¹ - يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 386.

⁴⁰² - تنص المادة 141 من م.ع.ض: "يثبت تفويت العقارات والحقوق العينية العقارية ثبوتا كافيا للمطالبة بواجبات التسجيل، إما بإدراج اسم الحائز الجديد في جداول رسم السكن و رسم الخدمات الجماعية، والأداءات التي يقوم بها الحائز المذكور بمقتضى الجداول المشار إليها، وإما عن طريق عقود الإيجار وغيرها من العقود التي يبرمها، والمثبتة لحقوقه في العقارات المعنية . وثبتت الاتفاقات المتعلقة بتفويت الأصول التجارية ثبوتا كافيا للمطالبة بواجبات التسجيل والذعيرة والزيادات، بجميع المحررات والإعلانات التي تكشف عن وجودها أو ترمي إلى إشهارها للعموم، أو بأداء الحائز الجديد لكل ضريبة مترتبة عليه من طرف الدولة أو الجماعات المحلية وهيئاتها...".

⁴⁰³ - سارة الحميدي، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 49.

منح قرض بدون فائدة، وجود مصاريف مبالغ فيها، منح تعويضات تفوق قيمة العمل المنجز)⁴⁰⁴.

- يعتبر دخول الملزم في حوار مع إدارة الضرائب ومباشرة إجراءات لاحقة قرينة على علمه اليقيني بالإجراءات السابقة، وهذا ما جاء في حكم⁴⁰⁵ صادر عن إدارية فاس: "... وإنه وخلافا لما ادعاه المدعي من عدم توصله بأي إشعار من إدارة الضرائب بشأن الضريبة المفروضة عليه بصورة تلقائية والتي هي موضوع الطعن فإنه يتضح من خلال مقاله أنه دخل في حوار مع إدارة الضرائب بخصوص هذه الضريبة بدليل إقراره بكونه حضر جميع المعاينات التي أجرتها مصلحة الضرائب على المحل موضوع الضريبة للتأكد من مدى شغله للمحل المذكور من عدمه وهو ما يؤكد علمه بالإجراءات السابقة على فرض الضريبة عليه..."

فمن خلال هذا الحكم يتضح أن دخول الملزم في حوار مع إدارة الضرائب ومباشرة إجراءات لاحقة قرينة على علمه اليقيني بالإجراءات السابقة.

وعلى اعتبار أن الخاضع للضريبة ملزم بالإثبات بالوسائل التي حددها المشرع، في حين أن الإدارة الضريبية حرة في اللجوء إلى أي وسيلة، فإنه يكون من واجب القضاء إعادة التوازن بين الطرفين دون الإخلال بضمانات الخاضع للضريبة وحقوق الإدارة الضريبية التي تمول خزينة الدولة، وهذا ما يجعل القاضي لا يكون قناعته في الغالب إلا بعد إجراء تحقيق في المنازعة⁴⁰⁶، وهذا ما سنتحدث عنه في المحور الموالي المتعلق بإجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في دعوى المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية بتشعبها، حيث يتداخل في تحديد وتصفية وعاء الضريبة، مجموعة من المعطيات القانونية والواقعية، والتي تترجم عمليا في صورة إصدار ضريبي،

⁴⁰⁴ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 42.

⁴⁰⁵ - حكم عدد 9531 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 1995/03/8، ملف عدد 77-94، أورده باسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعة الضريبية، م.س، ص 105.

⁴⁰⁶ - توفيق براهيم، مراقبة الوعاء الضريبي بين واقع النص وسؤال الفعالية دراسة وفق آخر تعديلات قانون المالية لسنة 2018، ط. الأولى 2018، ص 316.

هذا الإصدار الذي قد يكون محل منازعة أمام القاضي الإداري الذي يملك ولاية الفصل في المنازعة بناء على الوقائع والوثائق الإثباتية المعروضة عليه⁴⁰⁷.

إلا أنه إذا تبين أن هذه الوقائع والحجج والإثباتات المقدمة من طرف الأطراف لا تؤدي إلى حل القضية، فإن القاضي بإمكانه أن يتخذ ما يراه صالحاً لإزالة الغموض والإبهام عن النزاع، ويضطر القاضي بهذه السلطة استناداً إلى دوره الإيجابي في الدعوى بحيث يتحتم عليه اتخاذ كل إجراء مناسب لحماية الحقوق والقانون⁴⁰⁸.

ونظراً للطبيعة التقنية للمادة الجبائية وعدم وفاء الإثباتات المقدمة لوحدها في تكوين فكرة كاملة لدى القاضي في موضوع المنازعة، فإنه يلجأ إلى التحقيق في المنازعة، حيث يعتبر التحقيق في المنازعة الجبائية من أكثر الإجراءات صعوبة وتشعباً، حيث يتعين على القاضي المفروض عليه النزاع، أن يبذل أقصى جهده للتعرف على كافة ملابسات القضية لما تتسم به القوانين الضريبية من ذاتية ولصلتها بعلم المحاسبة⁴⁰⁹، ولتداخل مجموعة من المعطيات القانونية والواقعية في تحديد وتصفية وعاء الضريبة⁴¹⁰.

وأمام هذا الوضع يجوز للقاضي المخول له النظر في الدعوى أو القاضي المقرر تلقائياً أو بناء على طلب أحد الطرفين تعميق التحقيق في الدعوى، إما بإجراء خبرة أو تنظيم جلسة بحث بمواجهة أطراف الدعوى، أو إجراء المعاينة بمقر المنشأة، حيث سنقتصر على معالجة الخبرة كأهم إجراء من إجراءات التحقيق بإسهاب، والاكتفاء بالإشارة إلى المعاينة وجلسات البحث في آخر المحور المدروس.

وبالنظر لأهمية الخبرة وتأثيرها على قناعة القاضي، من الضروري بيان طبيعتها القانونية ومبررات اللجوء إليها **(الفقرة الأولى)** ثم تحديد السلطة التقديرية للقاضي من تقرير الخبرة **(الفقرة الثانية)**.

⁴⁰⁷ - جواد العسري، التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، مجلة القانون المغربي العدد 20، سنة 2013، ص 88.

⁴⁰⁸ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س.، ص 183.

⁴⁰⁹ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيني، م.س.، ص 337.

⁴¹⁰ - السعدية جمانى، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الخامس، م. الأمنية، الرباط، 2014، ص 62.

الفقرة الأولى: لجوء القاضي إلى الخبرة في دعوى المنازعة الضريبية

تلعب الخبرة القضائية في المادة الضريبية دوراً مهماً في إحاطة المحكمة بالمعطيات التقنية والواقعية المعتمدة في تحديد وعاء الضريبة وتصنيفاتها⁴¹¹، حيث تعد الخبرة الوسيلة الأكثر استعمالاً للتحقيق في المنازعات الضريبية نظراً لطبيعة النزاع الضريبي الذي يكتسي صبغة تقنية، فيصعب على القاضي الجبائي البت في الدعوى، لعدم استيعابه مزاعم الأطراف حول نظام المحاسبة وقوتها الثبوتية، ولعدم إسعاف وسائل الإثبات التي استندوا عليها في تكوين عقيدة القاضي لحسم النزاع الذي لا يمكن إلا بالاستعانة بخبير⁴¹².

فقد صدر القانون رقم 85.00⁴¹³، الرامي لتعديل الفصول 59 و 61 و 63 و 64 و 65 و 66 من ق.م.م، المنظمة للخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق، ليعقبه بعد ذلك القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين⁴¹⁴ والذي ينظم مهنة الخبير القضائي.

هذا بالإضافة إلى المادة 242 من م.ع.ض، والمادة 59 من م.ت.د.ع⁴¹⁵، والتي حاول فيها المشرع معالجة بعض خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية⁴¹⁶.

لقد اختلفت التشريعات في تحديد الطبيعة القانونية للخبرة، فالتشريع المغربي ينطلق من كون الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق التي تلجأ إليها المحكمة حيث أدرج الخبرة في الباب الثالث من ق.م.م. الذي عنوانته بإجراءات التحقيق⁴¹⁷ (أولاً)، وذلك بناء على مبررات وأسباب (ثانياً).

⁴¹¹ - جواد العسري، إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مقال منشور بمجلتي القسطاس والزيتونة، عدد 4-5 خاص بالمنازعات الضريبية، م. سلسيل، ط الأولى 2010، ص 146.

⁴¹² - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريع المغربي والبيمني، م.س، ص 338.

⁴¹³ - القانون رقم 85.00 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.345 المؤرخ في 29 رمضان 1421 (26 دجنبر 2000)، ج.ر، عدد 4866 بتاريخ 23 شوال 1421 (18 يناير 2001) ص 233.

⁴¹⁴ - القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.01.126 المؤرخ بـ 29 ربيع الأول 1422 (2001/06/22) ج.ر، عدد 4918 بتاريخ 19/07/2001، ص 1868.

⁴¹⁵ - تنص المادة 59 من م.ت.د.ع. على ما يلي: " لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية أيام ابتداء من تاريخ الحجز.

إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لا سيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها. يمكن بعد موافقة الملزم إجراء خبرة حسب ما تفرضه طبيعة الشيء المحجوز من أجل تقدير قيمته وذلك طبقاً لمدونة المسطرة المدنية.

⁴¹⁶ - إلياس بالعلام، حجية الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 162.

⁴¹⁷ - جواد العسري، إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م.س، ص 146.

أولاً: الخبرة كوسيلة تحقيق في دعوى المنازعة الضريبية

عملت معظم التشريعات على اعتبار الخبرة وسيلة من وسائل الإثبات وأدرجتها ضمن الأبواب المخصصة لهذه الوسائل⁴¹⁸، وقد أيد هذا الاتجاه بعض الفقه، كالفقيه الإيطالي Ranieri والذي اعتبر الخبرة بأنها إقرارات علمية أو فنية يدلي بها شخص خارج العلاقة الإجرائية لما له من أهمية خاصة، يتمثل في رأي خبير أو تقديره للدليل محل البحث، وهذا الرأي بدوره يعد موضوع إثبات، وفي نفس الاتجاه اعتبر الفقيه SABATINI أن الخبرة وسيلة إثبات من شأنها إظهار عناصر النزاع وهي من وسائل الإثبات المباشرة⁴¹⁹.

وفي المقابل نجد من التشريعات من ذهب خلافاً لهذا، كالمشروع المغربي الذي اعتبر الخبرة القضائية وسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى⁴²⁰ قد تلجأ إليها المحكمة للوصول إلى حل للنزاع.

وبالرجوع إلى القانون المغربي، وبالضبط ل.ق.م.م نجد أن المشروع قد خص الخبرة بالفصول من 55 إلى 66، ضمن الباب الثالث والمعنون بإجراءات التحقيق، وبذلك اعتبر الخبرة بمثابة إجراء يرمي إلى الإحاطة بمعطيات القضية والتي تتطلب معرفة فنية علمية لا علاقة لها بالقانون⁴²¹.

وهكذا نص الفصل 55 من ق.م.م في فقرته الأولى على أنه: " يمكن للقاضي بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائياً أن يأمر قبل البت في جوهر الدعوى بإجراء خبرة أو وقوف على عين المكان أو بحث تحقيق خطوط أو أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق".

⁴¹⁸ - كالمشروع الفرنسي الذي أدخل الخبرة ضمن القواعد الإجرائية التي نص عليها قانون المرافعات الفرنسي الصادر في 1975، والمشروع المصري الذي أوردها في الباب الثامن من قانون الإثبات المصري، والمشروع اللبناني الذي أوردها في الباب الثالث المخصص للإثبات من قانون أصول المحاكمات المدنية.

⁴¹⁹ - أورده: إلياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 163.

⁴²⁰ - تعتبر الخبرة في التشريع المغربي، وكاستثناء على ما سبق ذكره وسيلة من وسائل الإثبات ومن ذلك إثبات النسب، دعاوى القسمة، حوادث الشغل والأمراض المهنية.

⁴²¹ - جواد العسري، التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، م.س، ص 89.

ومن خلال هذا النص يتضح أن القاضي يأمر بإجراء خبرة تلقائيا أو باقتراح الأطراف أو اتفاقهم، حيث يعمل القاضي على إصدار حكم تمهيدي لإجراء خبرة، يعين فيه خبيرا أو أكثر حسب الحالة⁴²²، وهذا ما أكدته حكم إدارية مكناس الذي جاء فيه: "وحيث إنه أمام المنازعة الجدية للمدعين في نفقات الاستثمار المصرح بها وتمسك الإدارة الضريبية بعدم وجود تلك الاستثمارات على أرض الواقع وبالنظر لاتصال هاته المسألة بمعطى تقني صرف لا يمكن الحسم فيه إلا بواسطة خبرة فنية في سبيل التأكد من الأساس الضريبي الخاضع للضريبة التكميلية على الربح العقاري، فقد سبق للمحكمة أن أمرت بمقتضى حكمها التمهيدي عدد 2020/7113/56 الصادر بتاريخ 2020/03/05 بانتداب الخبيرين ... و... للقيام المهمة المحددة لهما بمنطوقه..."⁴²³.

وبالرجوع إلى المادة الأولى من القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين نجدها تنص على أن: "الخبراء القضائيين من مساعدي القضاء ويمارسون مهامهم وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون وفي النصوص الصادرة تطبيقا له".

فالخبراء القضائيون يعتبرون من مساعدي القضاء، وعليه يكون المشرع المغربي قد اعتبر الخبرة إجراء مساعدا للقاضي من أجل الوصول إلى حقيقة تتطلب معرفة تقنية أو علمية لا علاقة لها بالقانون تحت طائلة بطلان إجراءات الخبرة⁴²⁴.

وإذا كان الفصل 59 من ق.م.م ينص على أن القاضي يقوم بتعيين خبيرا أو عدة خبراء حسب النزاع المطروح أمام المحكمة، فإن المشرع من خلال المادة 242 من م.ع.ض اشترط أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين⁴²⁵.

يتضح أن المشرع يهدف إلى تحقيق الفعالية في عمل الخبير لاشتراطه صنف الخبراء من ذوي الاختصاص في المجال المحاسبي، إلا أن التقييد الحرفي للنص من شأنه أن يفرغه من الأهداف التي توخاها المشرع، لأن المشرع قيدها في الخبرة المحاسبية فقط،

⁴²² - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريع المغربي واليمني، م.س، ص 339.

⁴²³ حكم عدد 2020/7113/94 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2020/07/02، ملف عدد 19/7113/189، غير منشور.

⁴²⁴ - إلياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 164.

⁴²⁵ - حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية ودوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم، م.س، ص 59.

بينما قد يحتاج القاضي إلى خبرة في قطاع النسيج أو الكهرباء أو الطب إلى غير ذلك من الخبراء⁴²⁶.

وتبعاً لذلك فإنه لا يجوز الأمر بالخبرة في مجال يتعلق بالإثبات باعتبار أن عمل الخبير يجب أن ينحصر في التقدير الفني، وأن عناصر الإثبات هي التي يقدمها الخصم⁴²⁷. وفي المادة الجبائية فإن التزامات الخاضع للضريبة والمنصوص عليها بموجب نصوص م.ع.ض، حددت وسائل الإثبات إلى جانب القواعد العامة، التي برر بها كل طرف ادعاءاته، والتي تستند إلى العمليات المقيدة في الإقرارات والتصاريح والوثائق المعززة لها وفقاً لما هو منصوص عليه في القانون⁴²⁸.

وهكذا فإن البحث في قانونية الوثائق المعروضة على المحاكم هي اختصاص طبيعي للقاضي الإداري، بيد أنه لا يمكن إنكار أن هناك بعض الوقائع التي يستحيل قانوناً إثبات الوجود المادي لها دون اللجوء إلى الخبرة التي تبقى وسيلة استثنائية للإثبات⁴²⁹، والتي يستند اللجوء إليها على عدة مبررات.

ثانياً: مبررات اللجوء للخبرة في الدعوى الضريبية

استناداً إلى الفصل 55 من ق.م.م فإن القاضي حر في اللجوء إلى الخبرة، وذلك إما تلقائياً أو بناء على طلب، وبالتالي ليس هناك أي نص قانوني في المادة الجبائية يلزم القاضي بالأمر بإجراء خبرة، وهو ملزم بتعليل رفضه الاستجابة لمتلمس إجراء خبرة المقدم من أحد الأطراف⁴³⁰.

غير أن ذلك لا يجب أن يؤخذ على إطلاقه، فالمحكمة تكون ملزمة باللجوء لطريقة التحقيق المتناسبة مع الواقعة المحقق فيها، وهذا ما ذهب إليه الفصل 403 من ق.ل.ع حين نص على أنه: "لا يجوز إثبات وقائع غير منتجة".

⁴²⁶ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 340.

⁴²⁷ - جواد العسري، إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م.س، ص 147.

⁴²⁸ - جواد العسري، التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، م.س، ص 89.

⁴²⁹ - جواد العسري، إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م.س، ص 147.

⁴³⁰ - حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص 49.

واشترط كون الواقعة منتجة في الإثبات معناه أنه يلزم في كل واقعة حتى تكون مقبولة في الإثبات أمام القضاء أن تؤدي إلى إثبات ادعاء من يطلب إقامة الدليل عليها⁴³¹، ولجوء القاضي لإجراء الخبرة⁴³² لا يخرج عن قاعدة السعي لإنتاج الإثبات، كليا أو جزئيا، وهو ما يجعل هذا الإجراء مقيد بموجبات ومبررات، وخاصة في المنازعة الضريبية.

فهناك مجموعة من الأسباب تدفع القاضي للجزء إلى الخبرة في النزاعات الضريبية، والتي نذكر منها كثرة القضايا المعروضة عليه، وعدم وجود وقت كافٍ من أجل البحث بنفسه في الأمور التقنية، مما يطرح صعوبات على مستوى استيعاب وفهم بعض وسائل الإثبات المقدمة، خاصة الوثائق المحاسبة لاحتوائها مسائل تقنية تتطلب دراية واسعة بالتقنيات المحاسبية، دون نسيان الأهمية التي تحظى بها مستنتاجات الخبرة من طرف القضاء⁴³³.

وفي هذا الإطار نجد حكم المحكمة الإدارية بالرباط: "بين الملزم ومديرية الضرائب حول القيمة الحقيقية للعقار موضوع الضريبة المطعون فيها، يمكن الاستعانة بخبير مختص قصد الاسترشاد برأيه..."⁴³⁴.

وفي حكم آخر⁴³⁵ لنفس المحكمة جاء فيه: حيث أن المحكمة وأمام عدم توفرها على العناصر والمعطيات الضرورية والكافية التي من شأنها أن تساعد على البت في موضوع النزاع، ولاسيما ما يتعلق بمواصفات العقار المبيع وقيمته التجارية الحقيقية بتاريخ تفويته، فقد أمرت تمهيديا بمقتضى الحكم التمهيدي... بإجراء خبرة حسابية عهد للقيام بها للخبير "...".

وفي حكم إدارية فاس جاء فيه⁴³⁶: "وحيث إنه بحكم اتصال هذه النقطة الخلافية بمعطى تقني صرف يتعلق بتحديد قيمة القطعة الأرضية محل المراجعة، فإن هذه المحكمة

⁴³¹ - يونس الشامي وإبراهيم اللوك، مدى إلزامية الخبرة للقاضي، مجلة القضاء المدني، العدد 14، صيف/ خريف 2016، ص 32-33.

⁴³² - الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية.

⁴³³ - إلياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 165.

⁴³⁴ - حكم عدد 1816، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2014/04/7، ملف عدد 2011/7/676، أوردته حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص 50.

⁴³⁵ - حكم عدد 3774 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 15 شتنبر 2015، ملف عدد 2015/7113/18، أورده إلياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 165.

⁴³⁶ - حكم عدد 3244 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2021/11/02 ملف عدد 2021/7113/92، غير منشور.

سبق لها أن انتدبت الخبرة (...) التي أنجزت تقريراً (...) وحيث إنه يعد دراسة المحكمة لتقرير الخبرة المنتدبة من طرفها، تبين لها أنه جاء مستوفياً لجميع الشروط الشكلية المتطلبة قانوناً، وأجابت الخبرة من خلالها بدقة على النقاط المحددة بالحكم التمهيدي (...) مما تكون معه الخبرة قد بنيت على عناصر موضوعية، وبالتالي فإن المحكمة ارتأت اعتماد تقرير الخبير واتخاذ كآساس للبت في النزاع...".

وعليه، فإنه من العناصر الأساسية في الخبرة أن تكون هناك صعوبات تقنية تتجاوز معرفة القاضي وثقافته العلمية، بحيث يكون للخبير الكفاءة العلمية والفنية المتخصصة ليكون قادراً على إيضاح الصعوبات التي تعترض القاضي، بينما يبقى هذا الأخير صاحب الولاية وحده في المسائل القانونية، ذلك أنه يمنع عليه أن يفوض للخبير اختصاصه بشأنها، لأن تفويض السلطة القضائية يخالف النظام العام⁴³⁷.

وهذا ما تم تأكيده في قرار لمحكمة النقض المصرية بتاريخ 24-3-1974 حيث جاء فيه "... يجوز للقاضي أن يستعين بخبير في المسائل التي يستلزم الفصل فيها استيعاب النقاط الفنية دون الوسائل القانونية التي يفترض فيه العلم بها..."⁴³⁸.

إلا أنه قد يطرح إشكال التمييز بين المسائل القانونية والمسائل التقنية أو الواقعية، مما قد يفضي إلى خروج الخبير عن مجاله التقني وأحياناً إبداء رأيه في مسائل قانونية من اختصاص القاضي⁴³⁹، حيث قد يقترح إلغاء الضريبة موضوع النزاع وهذا خارج عن اختصاصه، ويكمن السبب في تشعب المادة الضريبية وتعقدها فيصعب الفصل في المسائل الواقعية والقانونية⁴⁴⁰، فيصبح الخبير هو المكلف بالبحث عن النص القانوني الواجب التطبيق في مادة النزاع، الأمر الذي يدفعنا للبحث في سلطة القاضي الإداري في رسم حدود مهمة الخبير بعد تعيينه وإمكانية اعتماد تقرير الخبرة من عدمه.

⁴³⁷ - الياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 165.

⁴³⁸ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري م.س، ص 47.

⁴³⁹ - الياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 165.

⁴⁴⁰ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيمني، م.س، ص 342.

الفقرة الثانية: سلطة القاضي الإداري في التعامل مع إجراءات الخبرة

لقد تدخل المشرع من خلال ق.م.م.وم.ع.ض لتنظيم الشروط المتطلبة في الخبير ومجال تدخله، والذي يخضع لسلطة القاضي الإداري في المنازعات الضريبية كما أسفنا، ولدراسة وتحليل مهمة القاضي الإداري في تدبير إجراءات الخبرة في المنازعة الضريبية سيتم بيان سلطته في تعيين الخبير وتحديد مهمته (أولاً)، ثم مدى إلزامية الأخذ بتقرير الخبير (ثانياً).

أولاً: سلطة القاضي الإداري في تعيين الخبير وتحديد مهمته

يعمل القاضي الإداري في إطار سلطته التقديرية على تعيين الخبير وتحديد مهمته، وفق ما يلي:

1- سلطة القاضي الإداري في تعيين الخبير

تطرح صعوبات أحيانا في تعيين الخبير في المنازعات الضريبية، وخاصة إذا علمنا أن مقتضيات ق.م.م.لم تنص على وجوب أن يكون الخبير مختصا في الحسابات أو في الميدان الذي أنيطت الخبرة من أجله، بخلاف المادة 242 من م.ع.ض التي قيدت القاضي في هذا المجال وفرضت على الخبير المعين أن يكون مسجلا بهيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين⁴⁴¹، حيث أن تعيين الخبير في غير مجال اختصاصه يعد سببا لتقديم طلب التجريح طبقا لمقتضيات الفصل 62 من ق.م.م.⁴⁴².

إلا أنه رغم وضوح المقتضيات القانونية السالفة الذكر، فإن معظم الأحكام تقضي برفض طلب التجريح الذي يتقدم به أحد أطراف الخصومة، رغم أن الخبير غير مسجل بلائحة المحاسبين المعتمدين.

⁴⁴¹ - السعدية جمانى، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م.سن ص 82.

⁴⁴² - جواد العسري، إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م.سن ص 148.

في هذا السياق جاء في حكم إدارية مكناس أنه⁴⁴³: وبناء على طلب التجريح المقدم من طرف إدارة الضرائب والمسجل بتاريخ 2009/07/08 بعلّة أن الخبير غير مسجل باللائحة المتعلقة بالمحاسبين المعتمدين لجهة مكناس تافيلالت.

وحيث إن الخبير مسجل بجدول الخبراء القضائيين المقبولين مما يتعين معه رفض طلب التجريح".

وحيث يبدو أن الحكم حين استدلّ بق.م.م رغم عدم الإشارة إلى ذلك صراحة باعتباره قانونا عاما ينظم جميع الإجراءات المطبقة على المحاكم المغربية باختلاف نوع الدعاوى، فإنه أغفل مقتضيات الإحالة المنصوص عليها في المادة 7 من ق.إ.م.د،⁴⁴⁴ وهو توجه كرسه الحكم التمهيدي الصادر عن إدارية الرباط حيث قضت برفض طلب التجريح في الخبير، وإن كانت عريضة الطلب قد تضمنت ما يفيد بأن الخبير غير مسجل في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين⁴⁴⁵.

إلا أن محكمة النقض في قرار⁴⁴⁶ لها ذهبت خلاف ذلك كلما تعلق الأمر بفرض الضريبة على إثر فحص أو مراقبة محاسبية للملزم، ومن حيثياته: حيث تعيب الطالبة القرار المطعون فيه بخرق القانون خاصة المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، ذلك أن المحكمة مصدرته اعتمدت للفصل في قضية على خبرة عهّدت بها إلى السيد ... المسجل تحت صفة خبير محلف لدى المحاكم في الشؤون العقارية خلافا لما تنص عليه المادة 242 المذكور والتي تنص على أنه "... يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين"، وبذلك تكون الخبرة المنجزة في الموضوع هي خبرة باطلة مما يستوجب استبعادها وعدم تبني مستنتاجاتها".

⁴⁴³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بكناس، بتاريخ 2009/07/13، ملف عدد 5/2008/448 ش، أورده، جواد العسري، إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية م.س، ص 149.

⁴⁴⁴ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 48.

⁴⁴⁵ - حكم عدد 1654 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2010/11/02، ملف عدد 07/869 ش، أورده، جواد العسري، التحقيق والإثبات في المنازعة الضريبية م.س، ص 92.

⁴⁴⁶ - قرار عدد 2/59 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2017/1/26 ملف عدد 2015/2/4/3108، غير منشور.

وهكذا فإن إدارة الضرائب غالبا ما تدفع بتجريح الخبير إذا رأت فيه سببا من الأسباب التي تدعو لذلك خصوصا إذا كان هو الذي يمسك محاسبة الخاضع أو كان نزاع قائم بين الإدارة والخبير⁴⁴⁷، كما يمكن تجريحه من طرف أحد الأطراف في حالة عدم تبليغه بالأمر التمهيدي القاضي بإجراء الخبرة، وهذا ما جاء في قرار لمحكمة النقض جاء فيه: "إن المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أن عدم التوصل بالأمر التمهيدي لإجراء الخبرة يبقي الباب مفتوحا أمام الطرف الذي لم يبلغ به لإجراء التجريح إلى حين تبليغه بهذا القرار"⁴⁴⁸.

إلى جانب ضمانات تجريح الخبير من قبل الأطراف، ولضمان حسن سير أعمال الخبرة وتحقيق الغرض المتوخى منها، نجد المشرع ينص على أنه⁴⁴⁹: يقوم الخبير بمهمته تحت رقابة القاضي والذي يمكن له حضور عمليات الخبرة إذا كان يعتبر ذلك مفيدا.

وبالتالي فإن للقاضي حرية اختيار خبير واحد أو أكثر تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف أو أحدهم⁴⁵⁰، وفي حالة عدم قيام الخبير بمهمته داخل الأجل المحدد له أو لم يقبل القيام بها، عين القاضي بدون استدعاء الأطراف خبيرا آخر بدلا منه وأشعر الأطراف فورا بهذا التغيير⁴⁵¹.

فالخبير رغم استقلاله الفني أو العلمي يبقى دائما تابعا للسلطة القضائية التي انتدبته لمساعدتها⁴⁵².

2- سلطة القاضي الإداري في تحديد مهمة الخبير

مما لا شك فيه أن مهمة الخبير تختلف باختلاف الواقعة المنشئة للضريبة، حيث تكون إما خبرة عقارية لتحديد قيمة العقار أو تقديرية لتقدير المحاسبة، أو خبرة تقديرية

⁴⁴⁷ - حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، م.س، ص 51.

⁴⁴⁸ - قرار عدد 2/619 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/10/20، ملف عدد 13/1/4/3686 غير منشور.

⁴⁴⁹ - الفقرة الرابعة من الفصل 63 من ق.م.م.

⁴⁵⁰ - الفصل 55 من ق.م.م.

⁴⁵¹ - الفصل 61 من ق.م.م.

⁴⁵² - يونس الشامي وإبراهيم اللوك، مدعى إلزامية الخبرة للقاضي، م.س، ص 36.

لتقدير دخل الملزم، وبعد اختيار الخبير الذي يراه القاضي مناسباً لإجراء التحقيق في القضية المعروضة، يتم تحديد مهمته أو المهام التي سيقوم بها⁴⁵³.

وفي إطار السلطة التي يتمتع بها القاضي في تحديد مهمة الخبير، يحدد القاضي النقط التي تجري الخبرة فيها في شكل أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقاً بالقانون حسب الفصل 59 من ق.م.م.

كما نصت الفقرة الرابعة من نفس الفصل على أنه: "يجب على الخبير أن يقدم جواب محدداً وواضحاً على كل سؤال فني كما يمنع عليه الجواب على أي سؤال يخرج عن اختصاصه الفني وله علاقة بالقانون".

ومن ثم، فسلطة القاضي الإداري على القضية لا تنتهي بصدور الحكم التمهيدي القاضي بإجراء خبرة فيها، بل إنه يبقى واضعاً يده عليها إلى حين الفصل النهائي في النزاع، ومن هنا وجب على الخبير أن يبقى على اتصال بالقاضي أثناء عمليات الخبرة وإطلاعاً على الصعوبات التي قد تحول دون أدائه لمهمته المسندة إليه.

وللقاضي حق استدعاء الخبير لاستفساره عما قام به من إجراءات وما غمض في تقريره وإعادة المأمورية إليه لتدارك النقص فيها، ويخضع الخبير لإشرافه طيلة مدة تنفيذه لمأموريته، ويلزم بإبلاغ القاضي بالتقدم الذي يحققه في مأموريته في تقرير يرفعه إليه خصوصاً إذا ما صدفته صعوبات في عمله أو أثناء مقابلاته التي يطلبها منه، كما تحدد له آجال يجب عليه أن يتم فيه المأمورية المسندة إليه⁴⁵⁴.

وإذا كان المشرع قد أجاز لأطراف النزاع كذلك حق تقديم ملتمس بإجراء خبرة، فإن هذا الطلب لا يجب تقديمه كطلب أصلي، بل ينبغي أن يكون معللاً مع ضرورة تحديد النقاط موضوع الملمس حسب قرار لمجلس الدولة الفرنسي⁴⁵⁵.

⁴⁵³ - حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبي، م.س، ص 51.

⁴⁵⁴ - يونس الشامي وإبراهيم اللوك، مدى إلزامية الخبرة للقاضي، م.س، ص 36.37.

⁴⁵⁵ - قرار عدد 2679، صادر عن مجلس الدولة الفرنسي، بتاريخ 1978/06/28 أورده جواد العسري، التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، م.س ص 93 عن: Georges LATIL, Contentieux Fiscal, Edition FRANCIS le Febre 5, 2002, p 340.

وهو نفس الاتجاه الذي ذهبت إليه المحكمة الإدارية بالرباط، حيث جاء في حكم لها⁴⁵⁶: " بعد دراسة المحكمة لمعطيات القضية تبين لها أن مقال المدعي تنقصه الدقة في تحديد الطلبات ذلك أنه اقتصر في ملتمساته على طلب إجراء خبرة والحال أن طلب إجراء خبرة لا يمكن أن يكون طلب أصلي".

وإذا كان هذا التوجه القضائي مقبولا من الناحية القانونية والمنطقية، فإن هذا لا ينفي وجود أحكام تستجيب لملمتس الخبرة رغم تقديم الطلب بشأنها بصفة أصلية⁴⁵⁷.

ونظرا لتشعب المادة الضريبية وتعقدها، قد يحدث تداخل في الاختصاص بين القاضي الإداري المنوطة به المسائل القانونية، والخبير الذي تتعلق مهمته بالمسائل الواقعية والتقنية حصرا، حيث سيصبح هذا الأخير يبدى رأيه في مسائل قانونية محضة، كالبحت في سلامة مساطر الفرض أو التصحيح مثلا.

وبالرجوع إلى المادة 242 من م.ع.ض نجدها قد نصت في فقرتها الخامسة على أن الخبير: "لا يمكنه أن يبدى رأيه في مسائل قانونية غير تلك التي تهم مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها".

ولهذا فرأى الخبير المتعلق بمطابقة الوثائق، يشكل استثناء على القاعدة العامة المنصوص عليها في الفصل 59 من ق.م.م استنادا إلى قاعدة النص الخاص يقيد النص العام⁴⁵⁸.

وبغض النظر عن هذا التوجه التشريعي الذي وضع حدا لتضارب الأحكام القضائية، نجد حكم قضائي لإدارية الرباط أسند للخبير الانتقال إلى مصلحة إدارة الضرائب بسوق الأربعاء الغرب والاطلاع على الملف الجبائي للمدعي، وتحديد شكل الشركة والمختصة في استيراد وتصدير الحبوب وذلك عن طريق الاطلاع على سجلها التجاري، إضافة إلى

⁴⁵⁶ - حكم عدد 297 صادر عن إدارية الرباط بتاريخ 17/03/1998، ملف عدد 97/99 غ. أورده جواد العسري، إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م.س، ص 150.

⁴⁵⁷ - حكم عدد 1670 صادر عن إدارية الرباط بتاريخ 2008/11/5، ملف عدد 07/79 ش.ض وحكم عدد 1578 صادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2008/10/22، ملف عدد 07/30 ش.ض، نفس المرجع، ص 150.

⁴⁵⁸ - الياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 166.

تحديد نوعية النشاط المزاوّل من طرف الشركة وكذا تمرّكه وذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 1993 إلى حدود سنة 1998⁴⁵⁹.

وبناء عليه، يلاحظ أن مهمة الخبير تجاوزت المسائل الفنية إلى البحث في مسائل قانونية، وبالتالي فالخبرة في المنازعات الضريبية لم تعد وسيلة يستأنس بها القاضي وإنما أصبح الخبير يحل محل هذا الأخير أحياناً في الفصل في مسائل قانونية⁴⁶⁰، الأمر الذي يجعل الخبير ينافس القاضي الإداري في حل النزاع، مما قد يضر بحقوق الأطراف وعلى اعتبار أن اللجوء للخبرة اختياريًا، وبالنظر إلى أهميتها في المنازعات الضريبية، يمكننا التساؤل عن مدى إمكانية الأخذ بتقرير الخبرة من عدمه من طرف القاضي الإداري.

ثانياً: السلطة التقديرية للقاضي الإداري من الخبرة في دعوى المنازعة الضريبية

القاعدة العامة أن محكمة الموضوع غير ملزمة مطلقاً، باتباع ما جاء في تقرير الخبير الذي انتدبه، وهذا ما نص عليه الفصل 66 من ق.م.م⁴⁶¹، حيث لها أن تقضي بما يخالفه وذلك لأن المحكمة لا يمكنها في هذا الصدد أن تقضي بغير ما اقتنعت به ويرتاح إليه ضميرها كلية⁴⁶²، وذلك تحقيقاً للتوازن المنشود بين المصلحة العامة للخرينة وحماية الملكية الخاصة، وهذا يتطلب منه أن يتوفر على تكوين متميز ودراية وإلمام بتقنيات المجال الضريبي والمحاسبي، يجنبه اللجوء المفرط للخبرة⁴⁶³.

ومن هنا فالسلطة التقديرية للمحكمة في تقييم تقرير الخبرة قد يجعلها تتبنى عدة مواقف، مما يستوجب معالجة سلطة القاضي في إمكانية المصادقة على تقرير الخبير واعتماده كلياً أو جزئياً أو استبعاده.

⁴⁵⁹ - حكم تمهيدي عدد 73 صادر عن إدارية الرباط، بتاريخ 2007/01/18، ملف عدد 5/3/1427، أورده جواد العسري، التحقيق والإثبات في المادة الضريبية، م.س، ص 96.

⁴⁶⁰ - نوال بنائم، مدى حلول الخبير محل القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 271.

⁴⁶¹ - تنص الفقرة الثالثة من الفصل 66 من ق.م.م على أنه: "لا يلزم القاضي بالأخذ برأي الخبير المعين ويبقى له الحق في تعيين أي خبير آخر من أجل استيضاح الجوانب التقنية في النزاع".

⁴⁶² - يونس الشامي وإبراهيم اللوك، مدى إلزامية الخبرة للقاضي، م.س، ص 38.

⁴⁶³ - الياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 166.

1- اعتماد المحكمة لتقرير الخبرة في دعوى المنازعة الضريبية

يلاحظ من خلال أغلبية القضايا المتعلقة بالمجال الضريبي والتي تم اللجوء فيها إلى اعتماد الخبرة، أن القاضي يكتفي بالمصادقة أو التصديق على تقرير الخبير دون أن يكلف نفسه عناء تعليل الأحكام الذي يعتبر ديناً عليه، ومن ذلك ما جاء به الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط حيث جاء فيه: "وحيث إن الخبير المنتدب احترام في تقريره كافة الشروط الشكلية المطلوبة قانوناً، وضمنه جميع المعطيات والعناصر التي من شأنها أن تساعد المحكمة على البت في الطلب، مما يتعين التصريح بالمصادقة عليه واتخاذ كإسناد للبت في الطلب وتصفية الحكم التمهيدي موضوعه..."⁴⁶⁴.

وبذلك تملك المحكمة إزاء تقرير الخبير سلطة الأخذ به في حكمها ويعتبر أخذ المحكمة بالنتيجة التي انتهى إليها الخبير أخذ بالأسس التي استخلص منها هاته النتيجة، مادام أن المحكمة لم توضح أسباب أخرى لهذه النتيجة، ومحكمة الموضوع غير ملزمة بالرد على الطعون التي يوجهها الخصم إلى التقرير المعين في الدعوى، مادام أنها أخذت بما جاء في هذا التقرير، إذن أخذها بما ورد فيه دليل كافي على أنها لم تجد في تلك الطعون ما يستحق التفاتها إليه، وإذا أخذت محكمة الموضوع بتقرير الخبير وأحالت إليه للأسباب التي استند عليها فتعد نتيجة التقرير وأسبابه جزءاً مكملًا لأسباب الحكم⁴⁶⁵.

وهذا ما تبنته المحكمة الإدارية بمكناس في حكم لها جاء فيه: "حيث إنه بالترتيب على ما ذكر ومادام أن الخبير قد بين عناصر المحاسبة التي اعتمدها في تقريره من خلال الوثائق المدلى بها أمامه وكذلك من خلال أعمال المنهجية المحاسبية التي يجب أن تخضع لها المحاسبة المدينة، إن تقريره قد جاء واضحاً وفعالاً في النزاع وأن ما عابه الطرف المدعي على الخبرة لا يجد أساس له في القانون" وبذلك حكمت المحكمة بالمصادقة على تقرير خبرة الخبير⁴⁶⁶.

⁴⁶⁴ - حكم عدد 4448 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2015/10/20، ملف عدد 2015/10/05، أورده نفس المرجع، ص 167.

⁴⁶⁵ - يونس الشامي وإبراهيم اللوك، مدى إلزامية الخبرة للقاضي، م.س، ص 38-39.

⁴⁶⁶ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس صادر بتاريخ 2012/12/11 ملف عدد 9/2011/94، نفس المرجع، ص 39.

وجاء في قرار آخر لنفس المحكمة ما يلي: "إن تقرير الخبير جاء واضحا ومحددا القيمة العقار (...) ويتعين تبعا لذلك المصادقة على تقرير الخبير"⁴⁶⁷.

لكن ما يعاب على الأحكام التي تقضي بالمصادقة على تقرير الخبرة، هو غياب المناقشة الموضوعية للتقرير والإفصاح على المبررات التي دفعت بهيئة الحكم إلى المصادقة على التقرير المذكور، بحيث تكاد حيثيات جميع الأحكام تتشابه ولا تختلف عن إحدى العبارات التالية:

"حيث إن تقرير الخبرة جاء مطابقا لمقتضيات الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية مما يتعين المصادقة على مضمونه"، أو "بما أن الخبرة المستوفية لسائر الشروط الشكلية والموضوعية والمؤسسة على معطيات موضوعية لا يسع المحكمة إلا المصادقة عليها"... إلى غير ذلك من العبارات التي توحى بأن دور المحكمة لم يتعدى مجرد المصادقة على تقرير الخبير⁴⁶⁸.

هذا الاعتماد قد يكون بدون قيد أو شرط حينما لا تكون هنالك طعون جدية في تقرير الخبرة، أما إذا كانت هناك طعون جدية على تقرير الخبير ومؤيدا بحجج، فإنه يتوجب على المحكمة في حالة الأخذ بتقرير الخبير، أن ترد على هذا الطعن وإلا كان حكمها مشوبا بقصور يبطله، لكن الإشكال الذي يثار هو جدية الطعون، بحيث يخضع بدوره لتقدير المحكمة⁴⁶⁹.

في هذا الصدد نجد قرار لمحكمة النقض يوجب الرد على الدفوع الجدية ضد تقرير الخبرة، والذي جاء فيه: "... وأن المحكمة لما صادقت على هذه الخبرة بالرغم من التناقض المذكور دون أن تعلل ذلك كان حكمها مجانباً للصواب وواجب الإلغاء"⁴⁷⁰.

إلا أنها ذهبت في قرار آخر⁴⁷¹ للقول بأنه: "... حيث أن المحكمة غير ملزمة بمتابعة الخصوم في جميع مناحي أقوالهم وبالجواب على الدفوع المثارة استقلالا، كما أنها لا تكون

⁴⁶⁷ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس، صادر بتاريخ 2013/01/22، ملف عدد 2011/1910/26، نفس المرجع، ص 39.

⁴⁶⁸ - جواد العسري، التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، م.س، ص 97.

⁴⁶⁹ - الياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 168.

⁴⁷⁰ - قرار عدد 520 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2007/05/30، ملف عدد 2004/2/4/2025، نفس المرجع، ص 168.

⁴⁷¹ - قرار عدد 2/20، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2017/01/12، ملف عدد 2015/2/4/3533، غير منشور.

ملزمة بإجراء تحقيق إضافي أو مضاد متى توفرت العناصر الكافية والكفيلة بالبت في النزاع وأنها تملك السلطة التقديرية للأخذ برأي الخبير من عدمه وتقييم نتيجة تقريره ولا رقابة عليها في ذلك من طرف محكمة النقض..."

وعلى اعتبار أن للمحكمة سلطة لاعتماد تقرير الخبير كلياً، فإنها في إطار المراقبة التي تباشرها على الخبرة، الأخذ والمصادقة على التقرير جزئياً واستبعاد الجزء الآخر⁴⁷²، كما يمكنها أيضاً استبعاده كاملاً.

2- استبعاد تقرير الخبرة في دعوى المنازعة الضريبية

إن تقرير الخبير لا يقيد المحكمة ولا يلزمها، وإنما يقصد منه تمكينها للوصول إلى الحقيقة وهي غير ملزمة بذكر الأسباب التي صرفتها عن الأخذ بتقرير الخبير، ويكفي أن نشير إلى أنها تعارض الحقيقة التي وصلت بها باقتناعها، مادام هذا الاقتناع له أسس مقبولة⁴⁷³.

ومن هذه الأسباب، إذا تبين للقاضي عدم دقة الخبرة، أو عدم قيامها على أسس علمية سليمة، أو لوجود تقصير في عمل الخبير أو في بحثه، حيث يعمل على إرجاع التقرير لكي يسمح العيوب ويكمل النقص الذي جاء فيه أو يلجأ إلى خبرة مضادة، كما له الحق في إجراء خبرة جديدة إذا ثبت بطلان الخبرة الأولى لأي سبب من الأسباب التي نص عليها المشرع⁴⁷⁴.

لكن هل القاضي ملزم عند استبعاد التقرير بإيراد الأسباب والمبررات التي جعلته يستبعده؟

في هذا السياق، نسوق لقرار⁴⁷⁵ صادر عن محكمة النقض جاء فيه: "لئن كانت المحكمة تملك السلطة التقديرية في تقييم نتيجة الخبرة والأخذ بها كلاً أو بعضاً أو استبعادها فإن هذه السلطة التقديرية يجب أن تكون معلة تعليلاً سائغاً، وأن استبعاد نتائج الخبرة يتعين

⁴⁷² - حكم عدد 1169 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2012/11/7، ملف عدد 2012/6/39، أورده، يونس الشامي وإبراهيم اللوك، مدى إلزامية الخبرة للقاضي، م.س، ص 40.

⁴⁷³ - يونس الشامي وإبراهيم اللوك، مدى إلزامية الخبرة للقاضي، م.س، ص 40.

⁴⁷⁴ - السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م.س، ص 93.

⁴⁷⁵ - قرار عدد 2/350 صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2017/05/04، ملف عدد 16/2/4/2601، غير منشور.

أن يكون مبررا ومعارضا ببيانات ومعطيات تقنية وفنية تبرر هذا الاستبعاد الصريح أو الضمني...".

وفي جميع الحالات فمبادئ العدالة تقتضي أن لا تلجأ المحكمة إلى إعادة إجراء الخبرة، إلا إذا لم تكن أمامها حل آخر، منعا من تأخير الفصل في الدعوى وتفاديا للنفقات الزائدة، حيث يقدر القاضي أن يراقب مختلف عناصر ومضامين الخبرة، وكذا واقعيتها ودرجة ثبوتها لكي يكون قضاؤه معللا تعليلا سليما⁴⁷⁶.

وبذلك يلاحظ أن الخبير غالبا يرفض القيام بإعادة الخبرة أو بتراخي في القيام بذلك، فتعمل المحكمة على توجيه عدة إنذارات أو تستبد له بخبير آخر بدلا منه دون توقيع جزاءات عليه، وهذا له أثرا سلبيا في تسريع وثيرة الملف والبت فيه في أقرب الآجال⁴⁷⁷.

فالخبير من خلال الواقع العملي نجده بتقاسم أو يعدم سلطة القاضي التقديرية لأنه في جل الأحكام والقرارات القضائية نجد القاضي لا يستغني عن الخبير إلا في حالات محدودة جدا⁴⁷⁸، الأمر الذي يفسر أهمية الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، وعدم إمام القاضي الضريبي بمختلف التقنيات والإجراءات الجبائية.

وإلى جانب الخبرة كإجراء تحقيق، يمكن للقاضي الجبائي أن يلجأ إلى جلسات البحث أو المعاينة، فبالنسبة لجلسات البحث التي تجريها المحاكم الإدارية بالمغرب تختلف من حيث المضمون عن إجراءات البحث المنصوص عليها في ق.م.م، لكون هذه المسطرة تستعمل عادة أمام المحاكم العادية من أجل الاستماع إلى الشهود قصد استكمال التحقيق وجمع أكبر قدر من المعلومات المفيدة في سبر أغوار القضايا المعقدة⁴⁷⁹، بينما استبعدت أقوال الشهود واليمين في المادة الجبائية، كوسائل تحقيق حسب المادة 140 من م.ع.ض.

إلا أن القضاء في فرنسا يجيز للخبير دون نص، سماع أقوال الأشخاص ذوي الصلة بالنزاع إذا كان سماعهم ضروريا لإنجاز المهمة الفنية التي وضعت على عاتقهم، حيث

⁴⁷⁶ - الياس بالعلام، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، م.س، ص 169.

⁴⁷⁷ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 342.

⁴⁷⁸ - توفيق برايج، مراقبة الوعاء الضريبي بين واقع النص وسؤال الفعالية دراسة وفق آخر تعديلات قانونية المالية لسنة 2018، م.س، ص 319.

⁴⁷⁹ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 49.

قضت محكمة النقض الفرنسية بأن: "سماع الخبير لأقوال الشهود ومجرد إجراء ليس الغرض منه إلا أن يستهدي به الخبير في أداء مأموريته"⁴⁸⁰.

وعملياً، فإن القاضي يأمر بمقتضى حكم تمهيدي بإجراء بحث في مكتبة بمواجهة طرفي النزاع الملزم مع محاميه والإدارة الضريبية ممثلة بأحد المفتشين التابعين لمصلحة المنازعات الضريبية.

خلال البحث يعطي القاضي المقرر الكلمة للخصوم لشرح موقفهم والإدلاء بالوثائق المفيدة في الإثبات إذا اقتضى الأمر ذلك، ويطرح عليهم الأسئلة لفك الإشكالات التي واجهته أثناء دراسة ملف القضية، ويمنح القاضي المقرر مهلة بعد البحث للتعقيب على المطالب التي تقدم بها كل طرف والحجج المعتمدة⁴⁸¹.

وإذا كان المبدأ هو أن تكون هذه الجلسات علنية، فإن خصوصية المنازعة المتعلقة بالتحصيل، تفرض على المحكمة وبأمر قضائي، جعلها سرية، وذلك من أجل الحفاظ على الأسرار المهنية للملزمين، وقد نتج عن الطابع السري للجلسات في أغلب الخصومات الضريبية أن القضاء لا يقبل بتدخل الغير، إلا أنه، مع دخول قانون المحاكم الإدارية حيز التنفيذ فإن المفوض الملكي للدفاع عن الحق والقانون، هو الذي يتولى اختصاص النيابة العامة، بالنسبة للمنازعات التي يعود اختصاص البت فيها إلى هذه المحاكم⁴⁸².

ومن التطبيقات القضائية لهذه الجلسات حكم إدارية فاس⁴⁸³ الذي جاء فيه: "قررت المحكمة الإدارية وهي تقضي علنيا وحضوريا وتمهيدياً: بإجراء بحث في النازلة بمكتب السيد القاضي المقرر بتاريخ 2014/6/17 على الساعة العاشرة صباحاً يستدعى له المدعي ودفاعه والمدير الجهوي لإدارة الضرائب للتحقق من صحة الوسائل والدفع المثارة من جانب الطرفين خاصة ما يتعلق بمدى احترام الإدارة لمسطرة التصحيح

⁴⁸⁰ - قرار محكمة النقض الفرنسية مؤرخ في 14 ماي 1942 مجموعة أحكام النقض، جزء 3 رقم 159، ص 445، أورده خالد الشرقاوي السموني، الخبرة القضائية في ضوء قانون المسطرة المدنية والاجتهاد القضائي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية العدد 7، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1997، ص 34.

⁴⁸¹ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيني، م.س، ص 343.

⁴⁸² - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 186.

⁴⁸³ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2014/5/14، ملف عدد 2014/7113/35 غير منشور.

الضريبي وتكليف هذه الأخيرة بالإدلاء برسالة التصحيح وطي تبليغها من أجل الاطلاع عليها مع إرجاء البت في الحق والصائر".

وذهبت في هذا الاتجاه أحكام أخرى⁴⁸⁴، اعتمدت على جلسات البحث للبت في المنازعة الضريبية.

أما بالنسبة للمعاينة فهي كذلك أحد إجراءات التحقيق التي يلجأ إليها القاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الأطراف، وتختلف المعاينة عن الخبرة في أن الأولى تهدف إلى إثبات الوجود المادي لحالة الأشياء، في حين أن الثانية تعتبر استشارة فنية للقاضي لمساعدته في تكوين عقيدته، والمعاينة تتم بمعرفة القاضي نفسه ومشاهدته الشخصية للواقع بينما الخبرة تتم بمعرفة آخرين متخصصين في المجال الذي يحتاج فيه القاضي إلى استشارة فنية⁴⁸⁵.

وتجدر الإشارة أن المشرع المغربي لم ينص في قانون المحاكم الإدارية على المعاينة، لكن بموجب المادة 7 منه يتم تطبيق نصوص ق.م.م. وبذلك للقاضي الإداري حق اللجوء إلى المعاينة طبقاً لذلك ووفقاً للفصول من 67 إلى 70 من ق.م.م.

وبعد توصل القاضي إلى قناعة كاملة في الدعوى الجبائية للحكم في النزاع من خلال المستندات المعروضة أمامه، أو أدلة الإثبات المقدمة من طرفي الدعوى، أو من خلال إجراءات التحقيق فيها، تبدأ مرحلة جديدة تعد ثمرة للمرحلة السابقة وهي مرحلة إصدار الحكم في النزاع والطعن فيه.

المبحث الثاني: الإجراءات المسطرية للبت والطعن في دعوى المنازعة الضريبية

بعد إجراءات سير مسطرة التقاضي من خلال بسط مختلف وسائل الإثبات والتحقيق التي تتماشى مع المنازعة الضريبية حتى تصبح جاهزة للحكم فيها، حيث يعتبر إصدار الحكم المرحلة الأخيرة للتقاضي في دعوى المنازعة الضريبية، إلا أن المشرع المغربي

⁴⁸⁴ - حكم المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2014/04/02، ملف عدد 2013/9/199، غير منشور.

- حكم المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2014/04/02، ملف عدد 2013/9/227، غير منشور.

- قرار عدد 2356، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/06/07، ملف عدد 2021/7209/88، غير منشور.

- حكم عدد 3496، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2021/11/30، ملف عدد 2021/7313/159، غير منشور.

⁴⁸⁵ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليميني، م.س، ص 343 - ص344.

أوجب على المحكمة الإدارية قبل إصدارها الحكم اللجوء إلى مجموعة من الإجراءات التمهيدية حتى تصبح القضية جاهزة للبت فيها **(المطلب الأول)**.

وعلى إثر صدور الحكم في الدعوى الضريبية، يمكن لكل طرف الطعن فيه بمختلف طرق الطعن، سواء طرق الطعن العادية أو غير العادية، وفق الشروط التي تناولها المشرع في القانون رقم 80.03 إ.م.س.د.⁴⁸⁶، وإحالة المادة 7 من ق.إ.م.د **(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول: إجراءات البت في دعوى المنازعة الضريبية

يعد الحكم الضريبي الغاية من الدعوى المرفوعة أمام القضاء الإداري، والذي يأتي نتيجة لمسطرة قضائية تبدأ من قبول الدعوى للنظر فيها، وتنتهي بإصدار الحكم وتبليغه لأطراف الدعوى وتنفيذه، وهو ما يعبر عنه بإجراءات صدور الحكم **(الفقرة الأولى)** ليتم بعد ذلك تبليغ الحكم وتنفيذه **(الفقرة الثانية)**.

الفقرة الأولى: إجراءات صدور الحكم في دعوى المنازعة الضريبية

تعتبر الأحكام ثمرة التقاضي، وما المحاكم والإجراءات القضائية إلا أدوات ووسائل للوصول إلى هذه الثمرة التي تعد الهدف الأخير، والحكم القضائي بالمعنى الفني أحد الأعمال القضائية، والعمل القضائي هو العمل الذي يقوم به القاضي إعمالاً لسلطته المستمدة من طبيعة وظيفته⁴⁸⁷، وذلك عبر تحضير الدعوى لجلسة الحكم **(أولاً)** وذلك وفق إجراءات لصدوره **(ثانياً)**.

أولاً: دور القاضي الإداري في تحضير جلسة الحكم

يتبين مما تقدم أن المسطرة في المنازعات الضريبية هي مسطرة كتابية سواء في رفع الدعوى أو في المرافعات، وتتجسد في عملية تبادل المذكرات بين الملمزم والإدارة، وينصب هذا التبادل على كافة الأوراق والمستندات التي يتكون منها ملف الدعوى حتى

⁴⁸⁶ - ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، و.س، ص 113.

⁴⁸⁷ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 344.

يمكن كل طرف من الرد عليها، وقد تمنح أحيانا إمكانية تقديم مذكرات بعد الميعاد المحدد⁴⁸⁸.

وهكذا، فبعد تقديم المقال الافتتاحي للدعوى، يقوم القاضي المقرر بتبليغه إلى الطرف المدعى عليه، وإشعاره بالجواب مرة أولى، وإنذاره بالجواب مرة ثانية، ليكون بذلك الطرف المدعى عليه ملزما هو الآخر بالإجابة والإدلاء بحججه داخل الأجل الممنوح إليه، وتبقى عملية تبادل المذكرات مستمرة إلى حين انتهاء كل وسائل الدفاع لدى الأطراف وصدر الأمر بالتخلي من لدن القاضي المقرر⁴⁸⁹.

والقاعدة أن جلسات المحكمة تكون علنية⁴⁹⁰، حيث تشكل ضمانات إضافية للمكلف الذي يوجد في وضعية غير متوازنة مع الإدارة الجبائية، والتي تستأثر بقوة القانون بامتيازات متعددة أمام القضاء، فهي مناسبة بالنسبة للمكلف للدفاع عن طلباته أو دفعاته وللرد على ملاحظات ومستنتجات الإدارة الجبائية⁴⁹¹، واستثناء تكون سرية إما بنص قانوني أو أمر قضائي، حفاظا على سرية الخاضعين للضريبة، أما حضورهما فليس ضروريا لأن المسطرة كتابية⁴⁹².

وتودع جميع المذكرات لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، وتنسخ بعدد الأطراف، وتبلغ هذه المذكرات، ويتم استدعاء الأطراف إلى الجلسة، ويجب أن تتضمن البيانات المتعلقة بالاستدعاء:

- الاسم العائلي والشخصي ومهنة وموطن أو محل إقامة المدعي أو المدعى عليه؛
- موضوع الطلب؛
- المحكمة التي يجب أن تبت فيه؛
- يوم وساعة الحضور؛

⁴⁸⁸ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 187.

⁴⁸⁹ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 124.

⁴⁹⁰ - حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية ودوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم، م.س، ص 63.

⁴⁹¹ - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا، م.س، ص 466.

⁴⁹² - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيمني، م.س، ص 350.

• التنبيه إلى وجوب اختيار موطن في مقر المحكمة عند الاقتضاء⁴⁹³.

ولضمان توصل الخصوم بالاستدعاء يشترط القانون أن تتم عملية التبليغ بواسطة كتابة الضبط⁴⁹⁴، حيث إذا اعتبر القاضي المقرر أن الدعوى جاهزة للحكم فيها يصدر أمرا بالتخلي عن ملف الدعوى ويحدد تاريخ الجلسة للنظر فيها ويبلغه للأطراف لحضور الجلسة عملا بنص الفصل 335 من ق.م.م.⁴⁹⁵.

وهذا ما تم تأكيده من طرف محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في قرار لها جاء⁴⁹⁶ فيه: "التبليغ من المهام الأصلية للمحاكم أناطه المشرع بكتابة الضبط وليس بأطراف الدعوى.

عدم التزام المدعي بالسهر على التبليغ يجعل المحكمة ملزمة بالقيام بمهامها الأصلية عن طريق إعادة التبليغ.

التبليغ التزام وظيفي يقع على كاهل المحكمة المعروضة عليها القضية التي تأمر بتبليغ المقال ويقوم جهاز كتابة الضبط بتنفيذ هذا الأمر".

يتضح من خلال هذا القرار أن المحكمة هي المسؤولة على تبليغ الأطراف عن طريق كتابة الضبط، باعتباره التزام وظيفي يقع على عاتقها، وذلك بالنظر إلى أهميته في ضمان حقوق المتقاضين.

وإذا كان يبدو في ظاهر سير مسطرة التقاضي، أن أطراف الدعوى هم الذين يتكفون بسير الإجراءات عن طريق عملية تبادل المذكرات، فالقاضي في هذه الحالة هو قاضي مقرر إذ لا يتدخل إلا في نهاية العملية ليقرر في موضوع المنازعة.

فإنه من الناحية العملية، يلعب القاضي دورا إيجابيا في سير الخصومة، حيث لا يقتصر على مجرد إصدار الأحكام، بل يتدخل لينظم المسطرة، فهو الذي يوجهها ويكلف الخصوم فيها بما يراه لازما لاستيفاء تحضيرها وتحقيقها وتهيئتها للفصل فيها، وذلك لكون

⁴⁹³ - الفصل 39 من ق.م.م.

⁴⁹⁴ - حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية ودوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم، م.س، ص 63.

⁴⁹⁵ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيني، م.س، ص 349.

⁴⁹⁶ - قرار عدد 595 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2021/03/15، ملف عدد 1104/72/05/2020 غير منشور.

المنازعة الضريبية ملك للمحكمة وأمانة في يد القاضي يشرف عليها وعلى سيرها وتحضيرها، من خلال تحديد الآجال والمواعيد المتعلقة بإيداع المستندات وتقديم الملاحظات ومواعيد الجلسات، وموعد أي إجراء يتعلق باستيفاء الملف وكذا من خلال التزامه بالفصل في الدعوى على كافة المستندات والوقائع، وهذا يتطلب تعاوناً صادقاً وتجرداً حقيقياً عن الخصومات لتحقيق سيادة المشروعية.

وكل ذلك لحماية المكلف تجاه ما تتمتع به إدارة الضرائب من امتيازات وسلطات، وتحقيق نوع من التوازن بينهما، خاصة أن ضوابط القانون الجبائي من النظام العام⁴⁹⁷.

ثانياً: صدور الحكم في دعوى المنازعة الضريبية

تعتبر مرحلة النطق بالحكم من المراحل الحاسمة في المسار الإجرائي للدعوى الضريبية، وذلك أنه بعدما تستوفي جميع مراحلها من دفعات شكلية وموضوعية، وتبادل المذكرات والتعقيب عليها من كلا الطرفين- الملزم والإدارة الجبائية- يصدر القاضي المقرر أمراً بالتخلي وتبدأ إجراءات شروع الجلسة⁴⁹⁸.

ومع الشروع في الجلسة يتولى المفوض الملكي للدفاع عن القانون والحق عرض مستنتاجاتهم الشفوية والكتابية على هيئة المحكمة⁴⁹⁹، باستقلالية تامة سواء فيما يتعلق بالجوانب الواقعية للقضية أو الجوانب القانونية المطبقة عليها⁵⁰⁰ تماشياً مع ما تقوم به النيابة العامة أمام المحاكم العادية، على اعتبار أن حضوره إلزامي في الجلسة العامة، وإن كان لا يشارك في المداولة التي تعقدها الهيئة لإصدار الحكم⁵⁰¹، ولكن تستأنس المحكمة بالتقرير المقدم منه خاصة حينما يكون معززا بالقانون.

الجدير بالذكر أن الكثير من المفوضين الملكيين بتقاريرهم الجريئة، قد حمل الكثير منهم مشعل الابتكار والابداع، حيث تركوا بصماتهم واضحة على القضاء الإداري، إلا أن

⁴⁹⁷ - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب م.س، ص 446 ص 447 ص 448.

⁴⁹⁸ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 214.

⁴⁹⁹ - الفقرة الثالثة من المادة 6 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية سابق الذكر.

⁵⁰⁰ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 51.

⁵⁰¹ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 214.

دورهم يظل محدودا مقارنة مع الدور الأساسي والفعال والمؤثر الذي يقوم به مفوض الحكومة في مصر والذي يمكنه الطعن في الأحكام الإدارية⁵⁰².

وبعد المناقشات التي تجري في الجلسة، وتلاوة المفوض الملكي لتقريره، تصبح القضية جاهزة للبت فيها، تقرر المحكمة قفل باب المرافعة وتحجزها للمداولة لجلسة تحددها للنطق بالحكم عملا بنص الفصل 434 من ق.م.م⁵⁰³.

ومن ثم تبت في الدعوى الجبائية هيئة قضائية مكونة من ثلاثة قضاة، كما هو الشأن في أغلب الدعاوى المقامة أمام القضاء الإداري، وأول ما تبدأ به المحكمة هو التأكد من استيفاء الدعوى لجميع الشروط الشكلية وعند استيفائها يتم النظر في جوهر الدعوى⁵⁰⁴.

فيصدر الحكم متضمنا البيانات الإلزامية، الوقائع، والتعليل والمنطوق، حيث لا يصدر إلا بعد المداولة، أي التشاور في منطوقه وأسبابه بين أعضاء الهيئة التي عقدت الجلسات واستمعت إلى المرافعات، ويشترط في المداولة أن تكون سرية، حتى يتمكن السادة القضاة من إبداء رأيهم بكل حرية واستقلال⁵⁰⁵.

ومما ينبغي الإشارة إليه، أن الاعتبارات الشكلية في صدور الأحكام في القضايا الضريبية أمام القضاء الإداري تعتبر بالغة الأهمية في الفصل في النزاع⁵⁰⁶.

حيث خص المشرع المغربي الأحكام والقرارات بشكل محدد، تجسده مجموعة من البيانات الإلزامية، هذه الأخيرة ينص عليها الفصل 50 من ق.م.م.

بالنسبة للأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية، والفصل 345 من ق.م.م. بالنسبة لقرارات محاكم الاستئناف، وكل ذلك بناء على المادة 7 من ق.إ.م.د التي تحيل على ق.م.م.

وما يلاحظ في هذا الصدد، هو التوسع في تفسير النصوص الجبائية أكثر من المحاكم العادية، وذلك باستعمال القياس لتأثره بفقهاء القانون العام الذي يعترف بالسلطة المنشئة للقاضي في المجال الضريبي، فتبقى للمحكمة الإدارية سلطات واسعة في

502 - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 350.

503 - الفصل 343 من ق.م.م سابق الذكر

504 - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 51.

505 - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، م.س، ص 449.

506 - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 215.

المنازعات الضريبية، فلها سلطة إسقاط مبلغ الضريبة أو الرسم كلياً أو جزئياً أو إبقائه على ما هو عليه، كما نجد بأن لها سلطة إيقاف قرار الإدارة الضريبية القاضي بالمتابعات أو الإكراه البدني بمناسبة تحصيل الضرائب⁵⁰⁷.

وإذا تم النطق بالحكم لا تستطيع المحكمة التراجع عنه أو تعديله أو تغييره، إلا إذا قدم طلب بتصحيح خطأ مادي عالق به.

ولا ينبغي أن يشمل الحكم العناصر التي لم يطلبها الخصوم إعمالاً لقاعدة "القاضي لا يمكن أن يحكم بأكثر مما طلب منه"⁵⁰⁸، وهو ما يتضح من خلال قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، جاء فيه⁵⁰⁹: "... وأن هذا القرار الاستئنافي كان محل طعن بالنقض من طرف إدارة الضرائب أمام محكمة النقض والتي قضت بنقض القرار المطعون فيه وبإحالة الملف على نفس المحكمة للبت فيه من جديد طبقاً للقانون وبتحديد نقطة الإحالة بعلّة: حيث صح ما عابت به الطاعنة القرار المطعون فيه ذلك أن المطلوب في النقض اقتصر في مقاله الاستئنافي على المنازعة في مراجعة إدارة الضرائب للقيمة التجارية للمعيار موضوع النزاع ولم ينازع في قيمة التملك التي حددتها الإدارة في مبلغ ...، والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما قضت بإلغاء الحكم المستأنف والحكم تصدياً بإلغاء الفرض الضريبي المطعون فيه دون أن يكون شق النزاع المتعلق بقيمة التملك موضوع مناقشة أو طلب صريح من لدن المطلوب في النقض، تكون قد قضت بأكثر مما طلب منها وخرقت بذلك مقتضيات الفصل 3 من ق.م.م فجاء قرارها فاسد التعليل عرضة للنقض".

وتصدر الأحكام علانية والمحكمة مركبة من ثلاث قضاة مستشارين يساعدهم كاتب الضبط ويتولى رئاسة الجلسة رئيس المحكمة أو قاضي معين من لدن الجمعية العامة السنوية لقضاة المحكمة⁵¹⁰.

ويتم تبليغ الأحكام وتنفيذها كما سيتم توضيحه في الفقرة الموالية.

⁵⁰⁷ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 51.

⁵⁰⁸ - عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب م.س، ص 449.

⁵⁰⁹ - قرار عدد 2356، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/06/07، ملف عدد 2021/7209/88، غير منشور.

⁵¹⁰ - الفقرة الأولى من الفصل 5 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية سابق الذكر.

الفقرة الثانية: تبليغ الحكم وتنفيذه في دعوى المنازعة الضريبية

بعد الانتهاء مباشرة من إجراءات صدور الحكم، وبعد تلاوة الحكم من طرف القاضي الإداري، يدخل مرحلة مهمة، ومصيرية في سير الدعوى في المنازعة الضريبية، حيث يحتاج الحكم إلى تبليغه من جهة (أولا) وتنفيذه من جهة أخرى (ثانيا) وذلك بهدف وصول ثمرة الدعوى والحكم الصادر فيها إلى المتقاضين.

أولا: تبليغ الحكم الضريبي

تطبيقا للقواعد العامة التي تحكم المجال الضريبي في هذا الإجراء، يتم تبليغ الأحكام الصادرة في النزاعات الضريبية وفقا لمقتضيات الفصول 50 و 54 من ق.م.م.⁵¹¹، حيث نجد الفقرة الثامنة من الفصل 50 والتي تنص على أنه: "... يبلغ كاتب الضبط حالا عند صدور الحكم حضوريا ومعاينة حضور الأطراف أو وكلائهم بجلسة الحكم الذي صدر ويسلم لهم نسخة من منطوق الحكم ويشار في آخره إلى أن التبليغ والتسليم قد وقعا..."

ويتضح أن المشرع قصد بمنطوق الحكم، الحكم ذاته، ذلك أنه من غير المعقول تسليم نسخة من المنطوق كجزء أخير في الحكم، مادام أنه من شأن ذلك الفصل بين منطوق الحكم والأسباب التي بني عليها من جهة وبين الوقائع المعروضة من قبل الأطراف من جهة ثانية⁵¹².

وبناء على ذلك، يتم تبليغ أطراف النزاع الملزم والإدارة الضريبية، بالحكم من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية⁵¹³، مباشرة في حالة حضورهم، وتجب الإشارة هاهنا إلى أن كتابة الضبط تشكل عنصرا مهما ورئيسيا في تكوين المحاكم الإدارية على غرار باقي المحاكم، فهي تعتبر أهم مساعد قضائي، حيث تعد من أهم طرق التبليغ⁵¹⁴.

⁵¹¹ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 216.

⁵¹² - حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، م.س، ص 173.

⁵¹³ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 216.

⁵¹⁴ - حسب مقتضيات المادة 219 من م.ع.ض فإن التبليغ في المادة الضريبية يتم إما: برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسليم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين، أو بالطريقة الإدارية.

وفي حالة إذا تعذر على كاتب الضبط تسليم نسخة من منطوق الحكم مباشرة إلى الأطراف المعنية بالنزاع الضريبي⁵¹⁵، تقوم كتابة الضبط بإرسالية بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، أو عن طريق أحد أعوان كتابة الضبط أو أحد المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية.

وإذا كان المرسل إليه يقيم خارج المغرب، يوجه نسخة من الحكم الضريبي بواسطة السلم الإداري على الطريقة الدبلوماسية أو بواسطة البريد المضمون عدا إذا كانت مقتضيات الاتفاقيات الدولية تقضي بغير ذلك⁵¹⁶.

كما تسلم نسخة من الحكم المذكور إلى الشخص نفسه أو في موطنه إلى أقاربه أو خدمه أو لكل شخص آخر يسكن معه، أو في محل عمله أو في أي مكان آخر يوجد فيه ويجوز أن يتم التسليم في الموطن المختار، ويعتبر محل الإقامة موطنًا بالنسبة لمن لا موطن له بالمغرب⁵¹⁷.

إلا أن هذا التحديد قد طرح عدة إشكالات منها على الخصوص مفهوم الموطن الأصلي أو الموطن المختار إذا كان التبليغ بمكتب وكيله مثل المحامي أو الموثق أو أي شخص آخر مكلف بأعماله كالمحاسب⁵¹⁸، هذا من جهة.

أما من جهة أخرى نجد إشكالية التوصل بواسطة الأقارب، حيث المشرع اعتبر التوصل بواسطة الأقارب إحدى وسائل التبليغ إلا أنه لم يعط تعريفًا للقرابة، وهنا يطرح السؤال هل لابد من ذكر الصفة والهوية للتأكد من درجة القرابة؟ وما هي درجة هذه القرابة؟

أولا يفترض في القريب المتوصل أن يكون على درجة تجعله حريصا على مصلحة القريب المراد تبليغه، وبالتالي لا يعتبر الزائر أو الصديق من هذه الدرجة، أحيانا يكفي ذكر الصفة دون الهوية كتسلم الأب أو الأم، أما غيرهما فلا بد من ذكر الهوية والصفة للتأكد من صفة المتسلم، وهذا ما ورد في حكم إدارية الرباط: "إن التبليغ لأحد أقارب الملزم لكي يعتد

⁵¹⁵ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 216.

⁵¹⁶ - الفصل 37 من ق.م.م المحال عليه في الفصل 54 من نفس القانون.

⁵¹⁷ - الفقرتين 1 و 2 من الفصل 38 من ق.م.م سابق الذكر.

⁵¹⁸ - مدني احميدوش، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، م.س، ص 193.

به وينتج آثاره القانونية، يتعين أن يتضمن الهوية الكاملة للطرف الذي تسلم طي التبليغ وأن ذكر أن متسلم طي التبليغ هو ابنته دون بيان اسمها الكامل يجعل التسليم غير قانوني.⁵¹⁹

أما بالنسبة للمساكنة أو المستخدم أو العامل: لابد من التأكد من المساكنة، لأن من يسكن بالجوار لا يعتبر توصله صحيحا، ومن ذلك الساكن بعمارة واحدة أو مجمع سكني أو كل واحد يسكن بغرفة في منزل واحد، أما بالنسبة لمن يعمل معه أو مستخدمه، هنا المشرع قصد علاقة التبعية⁵²⁰.

إضافة إلى مشكلة التبليغ إلى القاصر أو المحجوز أو من حكمهما، فبالرجوع إلى الفصل 38 من ق.م.م والمادة 219 من م.ع.ض، نلاحظ أن المشرع أشار إلى توصل الشخص بنفسه أو بواسطة الخدم والأقارب والتابع فقط، من ذلك يفهم، أنه قصد الشخص العادي، إذ لم ترد الإشارة إلى التوصل عن طريق النائب القانوني ولا إلى الموطن القانوني، فماذا لو كان الملزم بالضريبة قاصرا أو محجوزا عليه لسفاهه أو جنونه؟

فالنائب القانوني قد يكون الولي الشرعي وقد يكون قريبا وغالبا ما يسكن مع الملزم، ولكن إذا غيره، فأين ومتى يعتبر التسليم صحيحا؟

في هذه الحالة إذا كان المرسل إليه قاصرا أو محجوزا عليه، فإن التبليغ يجب أن يتم بموطن النائب القانوني الذي قد يكون هو الولي وإما المقدم أو الوصي⁵²¹.

كما يجب أن تسلم نسخة من الحكم إلى المعني بالأمر في غلاف مختوم لا يحمل إلا الاسم الشخصي والعائلي وعنوان سكنى الطرف وتاريخ التبليغ متبوعا بتوقيع العون وطابع المحكمة وفقا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من الفصل 38 من ق.م.م.

إلى جانب ذلك، ترفق بنسخة الحكم شهادة بين فيها من سلمت له وفي أي تاريخ، كما يجب أن توقع الشهادة من الطرف أو من الشخص الذي سلمها في موطنه، وإذا عجز من

⁵¹⁹ حكم عدد 151 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2007/04/04، ملف عدد 9/06/50، غير منشور.
⁵²⁰ - يونس مليح، مسطرة التبليغ في المادة الضريبية دراسة مقارنة-، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 115.
⁵²¹ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، م.س، ص 116.

تسلم الحكم عن التوقيع أو رفضه أشار إلى ذلك العون أو السلطة المكلفة بالتبليغ ويوقع العون أو السلطة على الشهادة المرفقة به ويرسلها إلى كتابة الضبط⁵²².

وقد جاء في قرار لمحكمة النقض⁵²³ ما يلي: "لا يعتبر تسليم طي التبليغ لشخص بعنوان المبلغ إليه صحيحاً إلا إذا كان التبليغ متوفراً على الشروط المطلوبة في الفصلين 39 و516 من قانون المسطرة المدنية، وأن النقص في بيانات التسليم بعدم ذكر الاسم الشخصي والعائلي للمتسلم لا يعتبر تبليغاً صحيحاً".

وقضت في قرار آخر أكثر تفصيلاً جاء فيه: "بمقتضى الفقرة الأولى من الفصل 39 من قانون المسطرة المدنية فإنه ترفق بالاستدعاء شهادة يبين فيها من سلم له الاستدعاء وفي أي تاريخ ويجب أن توقع هذه الشهادة من الطرف أو من الشخص الذي تسلمها في موطنه وإذا عجز من تسلم الاستدعاء من التوقيع أو رفضه أشار إلى ذلك العون أو السلطة المكلفة بالتبليغ ويوقع العون أو السلطة على هذه الشهادة في جميع الأحوال... وبذلك فإن شهادتي التبليغ المسلمة لكل من الوكيل القضائي للمملكة ورئيس الحكومة اللتان لا تتضمنان توقيع من تسلم الاستدعاء واكتفاء العون المبلغ إلى أن التسليم تم بمكتب ضبط الإدارتين المذكورتين واللتان اعتمدت عليهما المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه دون أن تتأكد من توفرهما على البيانات الأساسية المنصوص عليها في الفصل 39 أعلاه تكون قد خرقت هذه المقتضيات القانونية"⁵²⁴.

إضافة إلى ذلك، إذا تعذر على كتابة الضبط أو السلطة الإدارية تسليم نسخة الحكم لعدم العثور على الطرف أو على أي شخص في موطنه أو محل إقامته، أشار إلى ذلك في الشهادة التي ترجع إلى كتابة ضبط المحكمة المختصة⁵²⁵.

حينئذ توجه كتابة الضبط الاستدعاء- نسخة الحكم- بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل إذا رفض الطرف أو الشخص الذي له الصفة، تسلم الاستدعاء أشير إلى ذلك في الشهادة.

⁵²² - نفس المرجع، ص 217.

⁵²³ - قرار عدد 1/36 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2017/01/12، ملف إداري عدد 14/1/4/3407، غير منشور.

⁵²⁴ - قرار عدد 3/739 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2017/06/15، ملف عدد 2015/3/4/3844، غير منشور.

⁵²⁵ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 217.

ويعتبر التسليم صحيحا في اليوم العاشر الموالي للرفض الصادر من الطرف أو الشخص الذي له الصفة في تسلم نسخة الحكم⁵²⁶، وعلى هذا المنوال صار المشرع في الفقرة الأخيرة من المادة 219 من م.ع.ض.

ومن ما قضت به محكمة النقض في هذا الصدد، نجد قرار صادر عنها جاء فيه⁵²⁷: "بعد توجيه رسالة (...) بواسطة البريد المضمون رجعت بملاحظة غير مطالب به، فإن الطرف يعتبر مسلما تسليما صحيحا طبقا للمقتضيات القانونية الواردة في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب التي تنص صراحة على اعتبار تلك العبارة بمثابة تسليم صحيح بعد انصرام 10 أيام... تكون قد سايرت مقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على أن رجوع الطي بعبارة غير مطالب به يعتبر تبليغا صحيحا بعد مرور 10 أيام الموالية لتاريخ تعذر التبليغ، مما يجعل قرارها معللا تعليلا سليما ومرتكزا على أساس قانوني والوسيلة على غير أساس".

واعتبرت أيضا في قرار آخر⁵²⁸ جاء فيه: "أن تعذر التبليغ الذي يعتبر فيه الظروف مسلما بعد انصرام عشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم يتعلق بالحالات التي يذيل فيها رجوع وثيقة التبليغ بعبارة "غير مطالب به"، أو انتقل من العنوان"، أو "عنوان غير معروف"، أو "غير تام"، أو "أماكن مغلقة"، أو "خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان".

وفي حالة جهل موطن، أو محل إقامة المبلغ إليه، يعين القاضي عونا من كتابة الضبط بصفته قيما يبلغ إليه الحكم، حيث يبحث هذا القيم عن المراد تبليغه بمساعدة النيابة العامة والسلطات الإدارية ويقدم كل المستندات والمعلومات المفيدة للدفاع عنه دون أن يكون الحكم الصادر نتيجة القيام بهذه الإجراءات حضوريا.

⁵²⁶ - الفقرتين 3 و4 من الفصل 39 من ق.م.م المحال عليه بمقتضى الفصل 54 من نفس القانون.

⁵²⁷ - قرار عدد 36 صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 15 يناير 2015، ملف عدد 1590 / 2013/2/4، أورده، محمد قصري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات المتعلقة بفرض وتصحيح الوعاء الضريبي، ط 2019، ص 24.

⁵²⁸ - قرار عدد 2/572 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2015/7/2، ملف عدد 2896 / 2014/2/4، أورده محمد قصري، نفس المرجع، ص 26.

إذا عرف فيها بعد موطن أو محل إقامته فإن القيم يخبر بذلك القاضي الذي عينه ويخطر الطرف برسالة مضمونة عن حالة المسطرة وتنتهي نيابته عنه بمجرد القيام بذلك⁵²⁹.

وإذا تم التبليغ إلى القيم فإن آجال الاستئناف أو النقص في تبليغ الأحكام أو القرارات المبلغة إليه لا تسري إلا بعد تعليقها في لوحة معدة لذلك الغرض بالمحكمة التي أصدرت الحكم أو القرار بكل وسائل الإشهار حسب أهمية القضية وفقا لمقتضيات الفصل 441 من ق.م.م الذي أحال عليه الفصل 54 من نفس القانون والمتعلق بتبليغ الأحكام⁵³⁰.

والغاية من تبليغ الأحكام الإدارية لأطراف الدعوى هو إشعارهم بأن لهم 30 يوما من تاريخ تبليغ الحكم للطعن فيه بالاستئناف.

وإذا كانت الدعوى هي الوسيلة القانونية للمطالبة القضائية من قبل المكلفين أو الإدارة فإن الحكم القضائي الصادر فيها هو ثمرتها ولا يمكن قطفها إلا بتنفيذ ذلك الحكم.

ثانيا: تنفيذ الحكم الضريبي

إن القيمة الحقيقية للأحكام القضائية تكمن في تنفيذها، حيث تخضع الأحكام القضائية في تنفيذها إلى القواعد العامة لتنفيذ الأحكام القضائية، حيث المشرع المغربي أحال في المادة 7 من ق.إ.م.د على ق.م.م⁵³¹.

واكتفى في ق.إ.م.د بوضع مادة فريدة في ميدان التنفيذ وهي المادة 49 التي تنص على أن: "التنفيذ يتم بواسطة كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم، ويمكن لمحكمة النقض أن تعهد بتنفيذ قراراتها إلى المحكمة الإدارية".

والمادة 49 أعلاه، لم توضح بشكل مفصل كيفية تنفيذ الأحكام الإدارية، مما جعلها متسمة بالقصور، حيث اكتفت بتحديد الجهة التي أوكل لها المشرع تنفيذ أحكام المحاكم الإدارية، وهي كتابة الضبط بها بالنسبة للأحكام الصادرة عن كل محكمة إدارية على حدة

⁵²⁹ - الفقرتين الأخيرتين من الفصل 39 من ق.م.م سابق الذكر.

⁵³⁰ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 217.

⁵³¹ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيمني، م.س، ص 331.

في حدود اختصاصها المكاني، بالإضافة إلى إمكانية تنفيذ القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض⁵³².

ومقتضيات هذه المادة هي تأكيد لما جاء في الفقرة الثانية من الفصل 429 من ق.م.م التي تنص كذلك على أنه: "يتم التنفيذ بواسطة كتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم...".

ومقتضيات هذه المادة هي تأكيد لما جاء في الفقرة الثانية من الفصل 429 من ق.م.م التي تنص كذلك على أنه: "يتم التنفيذ بواسطة كتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم...".

ومن المعلوم إذا صدر الحكم في مواجهة الملزم بالضريبة، فإن الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات تمكنها من استيفاء الديون المترتبة لفائدة الخزينة العامة، إذا لم تكن قد استخلصتها⁵³³.

إلا أنه في المقابل إذا صدر الحكم ضد الإدارة الضريبية تطرح إمكانية عدم تنفيذ هذه الأخيرة لهذه الأحكام، في ظل غياب وسائل قانونية إلزامية تجبر الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية، أو ما يجيز لكتابة الضبط بالمحكمة الإدارية المعايينة والتأكد من تنفيذ الأحكام.

كما أن القانون 41.90، لم يحدد أي طريقة لإجبار الإدارة على تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها ولم يرتب أي جزاء على الإدارة في حالة امتناعها عن التنفيذ⁵³⁴، وهذا يحول دون الحديث عن قضاء إداري فعال، حيث مهما اجتهد القاضي لفض النزاع الضريبي يبقى هذا المجهود دون جدوى إذا لم تعرف أحكامه وقراراته طريقها للتنفيذ⁵³⁵.

فهل يعني هذا أن المحاكم الإدارية مدعوة لتذليل أحكامها بالصيغة التنفيذية الواردة في ق.م.م بناء على إحالة المادة 7 من القانون رقم 41.90؟

⁵³² - الحسن المير، المنازعة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي، م.س، ص 100.

⁵³³ - مريم زان، مؤلف جماعي تحت عنوان: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، م.س، ص 217.

⁵³⁴ - الحسن المير، المنازعة الضريبية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي، م.س ص 100.

⁵³⁵ - إسماعيل فوزي، الضمانات القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، مؤلف جماعي تحت عنوان: الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي، م.س، ص 138.

لقد كانت كتابة ضبط المحاكم الإدارية تتردد في اعتماد الصيغة التنفيذية حسب الفصل 433 من ق.م.م.⁵³⁶، وكذا وضع طابع يحمل عبارة "نسخة تنفيذية سلمت طبق الأصل ولأجل التنفيذ" كما ينص على ذلك الفصل 428 من نفس القانون⁵³⁷، ويمكن تفسير هذا التردد بعدم تلاؤم الصيغة التنفيذية الخاصة بالأحكام المدنية مع طبيعة الأحكام الإدارية، كون هذه الصيغة تحتوي على الإجبار والاستعانة بالقوة العمومية لتنفيذ الأحكام، وذلك غير ممكن عمليا استخدامه ضد الإدارة⁵³⁸، ومع ذلك تم الاتفاق بين جميع المحاكم الإدارية على وضع الصيغة التنفيذية المذكورة على النسخ التنفيذية المتعلقة بالأحكام الإدارية مثل ما هو معمول به في القانون المقارن⁵³⁹.

وفي ظل استفحال ظاهرة عدم تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية الصادرة ضد الإدارة الضريبية، عمل القاضي الإداري استنادا على الإحالة المنصوص عليها في المادة 7 من ق. إ.م.د، اعتماد الغرامة التهديدية والحجز على الأموال الخاصة بالإدارة الضريبية لحملها على التنفيذ. فبالنسبة للغرامة التهديدية تجد أساسها القانوني في المادة 7 المذكورة أعلاه والفصل 448 من ق.م.م.⁵⁴⁰، فالغرامة التهديدية تختلف عن التعويض كما وضحت محكمة النقض في قرار لها، حيث تبنت مبدأ يقضي: "بأن دعوى تصفية الغرامة التهديدية ليست هي دعوى المسؤولية الإدارية أو دعوى التعويض عن عدم تنفيذ حكم قضائي، وبالتالي فهي تتعلق بمسؤولية موضوعية لا تحتاج إلى إثبات الضرر، بالمفهوم المتعارف عليه في دعوى المسؤولية الإدارية مادام أن الضرر مفترض ومصاحب للامتناع الذي يكون في شكل مماطلة ينتج عنها حرمان المحكوم له من الاستفادة من الحق الذي كشف عنه الحكم القضائي، وعليه فإن تقدير تصفية الغرامة التهديدية يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة أخذا بعين الاعتبار مدة الممطالة وطبيعة الحق موضوع التنفيذ"⁵⁴¹.

⁵³⁶ - ينص الفصل 433 من ق.م.م. على ما يلي: "وبناء على ذلك يأمر جلالة الملك.... منهم ذلك قانونا".

⁵³⁷ - ينص الفصل 428 من ق.م.م. على ما يلي: "تتخذ الأحكام الصادرة من محاكم المملكة في مجموع التراب الوطني بناء على طلب من المستفيد من الحكم أو من ينوب عنه".

⁵³⁸ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيني، م.س، ص 354.

⁵³⁹ - الحسن المير، المنازعة الضريبية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي م.س، ص 101.

⁵⁴⁰ - نفس المرجع، م.س، ص 105.

⁵⁴¹ - قرار عدد 175، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 31 مارس 2016، ملف عدد 2014/2/4/3597، أورده عبد الرحمان فضلاوي، نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2021/2020، ص 421 - ص 422.

وهذا الاجتهاد يتمشى مع توجه محكمة النقض الفرنسية التي عرفت الغرامة التهديدية بأنها وسيلة إكراه مختلفة كل الاختلاف عن التعويض، وهي ليست في الأخير إلا وسيلة لردع الامتناع عن تنفيذ حكم قضائي وليس من أهدافها تعويض الأضرار أو التماطل في التنفيذ، وقد عمل القضاء العادي في كل من فرنسا ومصر على وضع قواعد الغرامة التهديدية قبل أن يتم تقنينها من المشرع⁵⁴².

أما بالنسبة للحجز كوسيلة لتنفيذ الحكم أو القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به، على الأموال الخاصة للإدارة الضريبية، نجد المشرع المغربي نظم هذه المسطرة في الفصول من 488 إلى 496 من ق.م.م، واعتبرها إحدى وسائل التنفيذ الجبري حيث وضع لذلك أحكام وضوابط لحمل المحكوم وعليه على تنفيذ الالتزام الذي في ذمته، متى ثبت امتناعه عن تنفيذ الحكم أو القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به ضده ما لم يرتبط ذلك بوجود مانع قانوني أو واقعي يبرر ذلك الخطأ المتمثل في الامتناع⁵⁴³.

ويعتبر الحجز على الأموال صورة من صور التنفيذ الجبري المعمول بها في إطار القانون الخاص، وإذا كان المبدأ العام يقضي بعدم جواز الحجز على الأموال العمومية للدولة ومؤسساتها حفاظا على مبدأ سير المرفق العام بانتظام واضطراد من جهة ولكون هذه الأموال محاطة بحماية قانونية تمنع التصرف فيها من جهة ثانية⁵⁴⁴.

لقد تم إعمال هذا المبدأ القانوني كاجتهاد قضائي، حيث أسس القاضي الإداري لمبدأ عام يروم جواز إعماله في مواجهة الإدارة الضريبية، وذلك استنادا على إحالة المادة 7 من ق.إ.م.د.

في هذا الصدد نجد محكمة النقض، قضت في قرار لها⁵⁴⁵، جاء فيه: "لئن كانت القاعدة أنه لا يجوز الحجز على الأموال العامة للدولة والأشخاص الاعتبارية العامة سواء كان هذا الحجز تحفظيا أو تنفيذيا، على اعتبار أن هذا الإجراء يتعارض مع مبدأ تخصيص تلك الأموال للمصلحة العامة ومن شأنه بهذا الشكل، تعطيل سير المرافق العامة، فإن هذا

⁵⁴² - الحسن المير، المنازعة الضريبية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي، م.س، ص 106.

⁵⁴³ - عبد الرحمن فضلاوي، نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي، م.س، ص 421-422.

⁵⁴⁴ - الحسن المير، المنازعة الضريبية بين النص القانوني والاجتهاد القضائي، م.س، ص 107.

⁵⁴⁵ - قرار عدد 1/2491 صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 10-12-2015، في الملف عدد 15/1/4/4268، غير منشور.

المنع قاصر على ما يلزم لسير المرفق العام، أما إذا كانت هناك بعض الأموال غير مخصصة لإدارته، فإنه لا مانع يمنع من حجزها ولو كانت في حوزة الغير طبقاً للمادة 7 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، التي تحيل على قانون المسطرة المدنية في تنفيذ الأحكام الإدارية ومن بينها الحجز لدى الغير".

لكن هذا التوجه عرف تحولاً قضائياً جديداً اعتمد تأويلاً جديداً يتبع إمكانية توقيع مجموعة من الحجزات، منها مبدأ الحجز على الحسابات الخصوصية، حيث اعتبر القاضي الإداري أنه: "إذا كان لا يجوز الحجز على أموال المؤسسات العمومية لكونها مليئة الذمة ولا يخشى عسرها، فإنه إذا ثبت امتناعها فملائة الذمة تصبح غير مجدية، علماً أنه يجوز القيام بالتنفيذ الجبري في مواجهتها نظراً لصفة الإلزام التي تفرضها بحكم القانون الأحكام القضائية القابلة للتنفيذ مادام لم يثبت أن له تأثير على سير المرفق العام"⁵⁴⁶.

كما انتقل القاضي الإداري إلى إمكانية الحجز على الميزانية العامة وهو ما عبر عليه القضاء الإداري في بعض القرارات بأحقاقه في إجراء الحجز في ظل سكوت المشرع عن إيقاع الحجز وامتناع الإدارة عن التنفيذ"⁵⁴⁷.

وكان أكثر جرأة عندما سار في العديد من الأوامر إلى الحكم بتصحيح الحجز على حساب الخزينة العامة للمملكة المفتوح لدى بنك المغرب واعتبار الخازن العام منفذاً عليه وإمكانية مساءلته شخصياً والحكم عليه بغرامة تهديدية شخصية⁵⁴⁸، إلا أنه تراجع عن هذا التوجه فيما بعد، بالنظر إلى القيد التشريعي المتمثل في المادة 9 من قانون مالية⁵⁴⁹ 2020، لكن ظل التوجه القضائي على مستوى المحاكم الإدارية وفيها لمبدأ الحجز على أموال الإدارة الضريبية التي لا تعيق استمرارية أداء المرفق لخدماته بانتظام واضطراد، وذلك بعد دخول القانون المالي لسنة 2020 حيز التنفيذ"⁵⁵⁰.

⁵⁴⁶ - قرار عدد 413، صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 07 ماي 2008، ملف ع 06/756 أورده عبد الرحمان فضلاوي، نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي، م.س، ص 427.

⁵⁴⁷ - قرار عدد 483 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 30 ماي 2016، في الملفين عدد 2016/7202/447 و 2016/7202/491 بعد ضمهما، نفس المرجع، ص 429.

⁵⁴⁸ - قرار عدد 53، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 17/01/2013، ملف عدد 2010/1/4/115، نفس المرجع، ص 432.

⁵⁴⁹ قانون المالية رقم 70.19 للسنة المالية 2020 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.19.125 بتاريخ 16 ربيع الآخر 1441 (13 ديسمبر 2019)، ج.ر عدد 6838.

⁵⁵⁰ - عبد الرحمان فضلاوي، المرجع نفسه، ص 438.

المطلب الثاني: طرق الطعن في دعوى المنازعة الضريبية

لما كان الهدف الأسمى الذي ترمي إليه جل التشريعات والقوانين هو تحقيق العدالة والإنصاف، وضمان احترام المتقاضين لمؤسسة القضاء، فإن المشرع المغربي، وعلى غرار باقي التشريعات الحديثة، أوجد عدة وسائل كفيلة بتحقيق هذا الهدف ومن هذه الوسائل طبعا طرق الطعن في الأحكام والقرارات⁵⁵¹.

ويقصد بطرق الطعن، الوسائل التي من خلالها يمكن للأفراد الدفاع عن حقوقهم أمام القضاء، إذ بموجبها يمكنهم المطالبة بمراجعة الأحكام الصادرة عن محاكم دنيا، أمام محاكم أعلى درجة، أو بمراجعة المحاكم للأحكام التي سبق أن أصدرتها ضدهم⁵⁵².

وهكذا ففيما يتعلق مثلا بالطعون في المادة الضريبية، نجد أن المشرع من خلال ق.إ.م.د. لم ينص سوى على طريقة وحيدة للطعن في الأحكام ويتعلق الأمر بطريقة الطعن بالاستئناف⁵⁵³.

وباعتبار ق.م.م. الشريعة العامة للإجراءات القضائية واستنادا على إحالة المادة 7 من ق.إ.م.د، يمكن اعتماد وسائل الطعن الأخرى سواء كانت عادية أو غير عادية، وهو أمر إيجابي الأطراف الدعوى. حيث أن فتح طرق مختلفة للطعن، ستمكنهم من إيجاد الوسائل الملائمة لإصلاح الخطأ ورفع الضرر⁵⁵⁴.

وقد ميز المشرع بين طريقتين للطعن العادية (الفقرة الأولى) وغير العادية (الفقرة الثانية).

⁵⁵¹ - يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 388.

⁵⁵² - عبد الكريم الطالب، الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، م.س، ص 255.

⁵⁵³ - حياة البجديني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، م.س، ص 73.

⁵⁵⁴ - يونس مليح، إجراءات الطعن في الأحكام القضائية في المنازعات الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: النظام الضريبي المغربي بين التاريخ والتشريع والقضاء، منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص، م. دار القلم للطباعة، ط 2011، ص 373.

الفقرة الأولى: طرق الطعن العادية في دعوى المنازعة الضريبية

طرق الطعن العادية هي الطرق التي لا تتطلب إجراءات استثنائية وبموجب هذه الطرق يمكن الطعن في الأحكام بناء على أي سبب سواء كان متعلقا بالواقع أو بالقانون⁵⁵⁵، وتتجلى طرق الطعن العادية في الطعن بالاستئناف (أولا) والطعن بالتعرض (ثانيا).

أولا: الطعن بالاستئناف في دعوى المنازعة الضريبية

يعتبر الاستئناف وسيلة من وسائل الطعن العادية، يلتمس فيه الطاعن من محكمة أعلى درجة من المحكمة التي أصدرت الحكم الابتدائي محل الطعن، إبطال هذا الحكم كلاً أو بعضاً أو الفصل في الدعوى من جديد ابتغاء تدقيق النزاع ثانية⁵⁵⁶.

ودراسة هذا الطعن في المادة الضريبية، تقتضي بيان الجهة المختصة بالنظر في الأحكام الضريبية المستأنفة وشروط رفع الطعن والمسطرة القضائية للنظر فيه.

1- الجهة المختصة بالنظر في استئناف الأحكام الضريبية

إن استئناف الأحكام الضريبية مر بمرحلتين: مرحلة ما قبل إحداث محاكم استئناف إدارية ومرحلة ما بعد إحداثها.

أ- مرحلة قبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية

في هذه المرحلة كان الاختصاص مخول للمجلس الأعلى، وكان ينظر فيها كهيئة استئنافية وفقاً للفصول من 329 إلى 336 من ق.م.م⁵⁵⁷، والباب التاسع من القانون رقم 41.90، وذلك من خلال المواد 15 و 46 و 47 و 48 منه، والتي تم نسخها بموجب القانون رقم 80.03، مع استثناء اختصاصين تم تركهما للمجلس الأعلى⁵⁵⁸.

⁵⁵⁵ - عبد الكريم الطالب الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، م.س، ص 259.

⁵⁵⁶ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 126.

⁵⁵⁷ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعي المغربي واليميني م.س، ص 359.

⁵⁵⁸ - يتعلق الأمر باستئناف الأحكام المتعلقة بالاختصاص النوعي التي يختص بها المجلس الأعلى كدرجة استئنافية، وذلك استناداً على المادة 12 من ق.إ.م.س.د، التي تحيل على المادة 13 من ق.إ.م.د.

- اختصاص المجلس الأعلى بالنظر في القضايا المرفوعة أمامه قبل دخول القانون رقم 80.03 حيز التنفيذ، وذلك استناداً على المادة 19 من نفس القانون.

ب- مرحلة ما بعد إحداث محاكم الاستئناف الإدارية

في هذه المرحلة عمل المشرع المغربي على إحداث محاكم الاستئناف الإدارية بموجب القانون رقم 80.03، حولها اختصاص النظر في استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية⁵⁵⁹، وألغى اختصاص المجلس الأعلى الذي كان مخول له وفقا لـق.إ.م.د. كدرجة استئنافية للأحكام الإدارية، وذلك كما هو الشأن في فرنسا حيث تم إحداث محاكم الاستئناف الإدارية في يناير 1990، وبالتالي فهذه المحاكم هي المختصة في النزاعات الضريبية، وإن كان عددها قليلا مما يؤثر على فعاليتها دورها⁵⁶⁰.

ويأتي سعي المشرع في ذلك بهدف الأخذ بالقضاء المزدوج لتكريس دولة الحق والقانون، والذي سيتحقق باستكمال بناء هرم القضاء الإداري عند إنشاء مجلس العولمة⁵⁶¹.

وقد أكدت محكمة النقض هذا في قرار لها⁵⁶²، جاء فيه: "بناء على المادة 21 من الظهير الشريف... بتنفيذ القانون رقم 80.03 المحدثه بموجبه محاكم استئناف إدارية التي تنص على: "تدخل أحكام هذا القانون حيز التنفيذ بعد مرور شهر من تاريخ نشر المرسوم المنصوص عليه في الفقرة 1 أعلاه بالجريدة الرسمية.

وحيث إن المرسوم المذكور تم نشره بتاريخ 2006/08/14 مما يكون معه القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية قد دخل حيز التطبيق ابتداء من 2006/09/14، وبناء على المقال الاستئنافي المقدم... بتاريخ 2001/03/27 الذي تستأنف بمقتضاه الحكم رقم 1318... بتاريخ 2006/10/30 في الملف 05/1038.

وحيث تبين من ما ذكر أعلاه أن الاستئناف قدم إلى المجلس الأعلى في الوقت الذي كان فيه قانون إحداث محاكم الاستئناف الإدارية ساري المفعول الشيء الذي يجعل الاستئناف غير مقبول".

⁵⁵⁹ - تنص المادة 5 من القانون رقم 80.03 على أنه: "تختص محاكم الاستئناف الإدارية بالنظر في استئناف أحكام المحاكم الإدارية وأوامر رؤسائها ما عدا إذا كانت هناك مقتضيات مخالفة".

⁵⁶⁰ - يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س.ص 392-393.

⁵⁶¹ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيني، م.س.ص 360.

⁵⁶² - قرار عدد 611، صادر عن محكمة النقض بتاريخ 12 يونيو 2007، ملف عدد 2007/2/4/149 أوردته، حياة البجايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، م.س.ص 75.

2- شروط تقديم الاستئناف في الأحكام الضريبية

لتقديم الاستئناف في الأحكام الضريبية، يتعين توفر بعض الشروط والتمثلة في:

أ- شرط الأجل

يعتبر شرط الأجل من الشروط الجوهرية والأساسية التي تفرضها التشريعات الضريبية لقبول الاستئناف ضد الأحكام الضريبية تحت طائلة عدم قبولها، ويحدد المشرع المغربي الأجل للطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في ثلاثين يوما طبقا للمادة 9 من ق.إ.م.س.د، التي تحيل على الفصول من 34 إلى 141 من ق.م.م.⁵⁶³.

وهذا ما أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرار لها⁵⁶⁴ جاء فيه: "حيث إن الإدارة المستأنفة تبلفت بالحكم المستأنف بتاريخ 15 شتنبر 2020 حسب طي التبليغ المرفق بالمقال، فيكون استئنافها المتقدم بتاريخ 2 أكتوبر 2020 واقعا داخل الأجل القانوني، كما استوفى باقي الشروط الشكلية المتطلبة قانونا، مما يتعين معه التصريح بقبوله".

وإذا كان أجل الطعن بالاستئناف في الأحكام الضريبية هو ثلاثين يوما كاملة، ويعد الأجل كاملا بعدم احتساب اليوم الأول الذي يتم فيه التبليغ ولا اليوم الأخير طبقا للفصل 512 من ق.م.م، ويجب تمديده إلى اليوم الموالي إذا صادف اليوم الأخير عطلة⁵⁶⁵.

فإن أجل استئناف الأوامر الصادرة عن رؤساء المحاكم الإدارية هو أجل 15 يوما بالنسبة للأوامر المبنية على طلب و8 أيام بالنسبة لأوامر الأداء، ويعتبر هذا الأجل أجل سقوط يؤدي تجاوزه إلى عدم قبول الطعن بالاستئناف، وهو من النظام العام⁵⁶⁶.

ب- شروط مرتبطة بعريضة الاستئناف

طبقا لمقتضيات الفصلين 141 و142 من ق.م.م يجب أن يقدم طلب الاستئناف في شكل مقال أمام كتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه⁵⁶⁷، وبثبت وصفه

⁵⁶³ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 360.

⁵⁶⁴ - قرار عدد 984، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/03/29، ملف عدد 2020/7209/845، غير منشور.

⁵⁶⁵ - الفصل 512 من ق.م.م.

⁵⁶⁶ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 127.

في سجل خاص قبل توجيهه مع المستندات المرفقة بدون مصاريف إلى كتابة ضبط محكمة الاستئناف الإدارية، ويسلم وصل للأطراف بوضع مقالهم لكن بشرط أن يطلبوا ذلك⁵⁶⁸، ويتعين مراعاة الشروط التالية في هذه العريضة:

- اسم المستأنف والمستأنف عليه الشخصي والعائلي ومهنته أو صفته وموطنه أو محل إقامته، وكذلك اسم وصفة الوكيل عند الاقتضاء، وإذا تعلق الأمر بشركة وجب ذكر اسمها الكامل وعنوانها ومركزها؛
 - موضوع طعن المستأنف وتاريخه مع تحديد وقائعه باختصار؛
 - الوسائل القانونية التي يعتمد عليها المستأنف بتحديد مواقع الخطأ في الحكم؛ ويمكن بيان هذه الوسائل في مذكرة لاحقة بمقال بعد تقديم طلب الاستئناف على أن تكون داخل الأجل القانوني؛
 - المستندات المرافقة التي يريد المستأنف تأييد استئنافه بها؛
 - إرفاق المقال الاستئنافي بنسخ مصادق عليها بعدد الأطراف المستأنف عليهم قصد تبليغهم بها، وإذا كان العدد غير كافٍ طلبت كتابة الضبط من المستأنف الإدلاء بالعدد المساوي للأطراف داخل أجل عشرة أيام، وفي حالة انصرام الأجل المذكور دون الإدلاء بهذه النسخ أدرج الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف القضية في الجلسة التي يعينها، وتصدر المحكمة قرار بالتشطيب على القضية؛
 - ينبغي إرفاق المقال بنسخة من الحكم المطعون فيه، لكن مع ذلك لا يترتب على عدم الإدلاء بها عدم قبول الاستئناف مادام المشرع يلزم كتابة الضبط بمحكمة الاستئناف أن تطلبها من المحكمة التي أصدرته⁵⁶⁹.
- ويعفى طلب الاستئناف من أداء الرسوم القضائية⁵⁷⁰، مع ضرورة توقيع العريضة من قبل محامي⁵⁷¹.

⁵⁶⁷ تنص المادة 141 من ق.م.م على ما يلي: "يقدم الاستئناف أمام كتابة ضبط المحكمة الابتدائية التي أصدرت الحكم المطعون فيه.

يثبت وضع المقال بكتابة الضبط في سجل خاص ويوجه مع المستندات المرفقة به دون مصاريف حسب الأحوال إلى:

- غرفة الاستئنافات بالمحكمة الابتدائية إذا كان الحكم المستأنف يدخل في نطاق أحكام البند الأول من الفصل 19 أعلاه؛

- كتابة ضبط محكمة الاستئناف المختصة إذا كان الحكم يدخل في نطاق أحكام البندين الثاني والثالث من الفصل 19 أعلاه.

يسلم كاتب الضبط وصل للأطراف الذين يطلبونه وتعتبر النسخة الحاملة لطابع كتابة الضبط بمثابة وصل".

⁵⁶⁸ - يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 395.

⁵⁶⁹ - الفصل 142 من ق.م.م سابق الذكر.

ج- شروط مرتبطة بالمستأنف

يجب توفر الصفة والمصلحة في المستأنف لقبول استئنائه، وهذا ما أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرار لها⁵⁷² جاء فيه: "حيث تمسكت المستأنف عليها بعدم قبول الاستئناف لتقديمه حيادا على مقتضيات الفصلين 142 و 515 من قانون المسطرة المدنية بسبب أن المدير العام للضرائب لا يتوفر على الصفة في تقدير الطعن.

لكن حيث إن مقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية تنص على أنه ترفع الدعوى ضج (...) مديرية الضرائب في شخص مدير الضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصاتها، "أي أنه بمفهوم المخالفة فإن مدير الضرائب هو الممثل القانوني للمديرية العامة للضرائب والذي له صفة التقاضي باسمها، مما يكون معه السبب المثار بهذا الصدد غير جدير بالاعتبار، والاستئناف تبعا لذلك مقدما ممن لهم الصفة والمصلحة طبقا لمقتضيات الفصل 1 من قانون المسطرة المدنية، ومستوفيا لجميع الشروط الشكلية المنصوص عليها في الفصل 142 من نفس القانون المشار إليه أعلاه، والمادة 10 من القانون رقم 80.03 المحدثه بموجبه محاكم استئناف إدارية، وقدم داخل الأجل القانوني المحدد في المادة 3 من القانون رقم 80.03 السالف الذكر، مما يتعين قبوله شكلا".

كما يجب توافر في مقدم الاستئناف بالنسبة للملزم المستأنف، وبالنسبة لمصلحة الضرائب فالاستئناف يجب رفعه من ممثلها القانوني وهو رئيس المصلحة أو من يفرضه من موظفي المصلحة المختصين⁵⁷³.

كما يشترط عدم تقديم طلبات جديدة أمام محكمة الاستئناف⁵⁷⁴، وذلك حفاظا على مبدأ ثبات النزاع ومبدأ سيادة الخصوم وحریتهم في الدفاع.

⁵⁷⁰ - المادة 10 من ق.إ.م.س.د سابق الذكر.

⁵⁷¹ - على اعتبار أن المادة 15 من ق.إ.م.س.د أقرت بتطبيق القواعد المسطرية المنصوص عليها في ق.إ.م.د.و.ق.م.م.

⁵⁷² - قرار عدد 559 صادر عن محكمة الاستئناف بالرباط، بتاريخ 2021/11/22، ملف عدد 2021/7209/509، غير منشور.

⁵⁷³ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 362

⁵⁷⁴ - ينص الفصل 143 من ق.م. على أنه: "لا يمكن تقديم أي طلب جديد أثناء النظر في الاستئناف".

3- مسطرة استئناف الأحكام الضريبية

يرفع مقال الاستئناف مع المستندات إلى كتابة ضبط محكمة الاستئناف الإدارية داخل أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما من تاريخ إيداعه بكتابة ضبط المحكمة الإدارية⁵⁷⁵.

وبعد توصل محكمة الاستئناف بمقال الاستئناف، يعين الرئيس الأول للمحكمة مستشارا مقرر، يسلم إليه الملف في ظرف أربع وعشرين (24) ساعة، يصدر المستشار المقرر على الفور أمرا بتبليغ مقال الاستئناف للمستأنف عليه ويعين تاريخ النظر في القضية أخذا بالاعتبار ظروف القضية والأجال المحددة في الفصلين 40 و41 من ق.م.م⁵⁷⁶.

ويشعره بوجوب تقديم مذكرات الدفاع والمستندات المؤيدة قبل الجلسة في أجل يحدده، وتستمر عملية تبادل المذكرات والتي يدب أن تودع لدى كتابة ضبط محكمة الاستئناف الإدارية ويجب أن تكون عدد نسخ المذكرات مساويا لعدد الأطراف، وتبلغ لهم جميعا، ومتى ما رأى المستشار القضية جاهزة للحكم فيها، يصدر أمر بالتخلي عن الملف ويحدد الجلسة تدرج فيها القضية ويبلغ ذلك لجميع الأطراف⁵⁷⁷.

وتجب الإشارة إلى أنه لا اختلاف في إجراءات صدور القرار أمام محكمة الاستئناف الإدارية عن إجراءات صدور الحكم الضريبي.

ويترتب على تقديم طعن الاستئناف أثران، أثر موقف لتنفيذ الحكم المطعون فيه⁵⁷⁸، حيث يجعل الحكم غير قابل للتنفيذ ما لم يكن مشمولاً بالنفاذ المعجل القانوني أو القضائي الذي لا يؤثر عليه تقديم الاستئناف، وأثر ناقل للنزاع أمام المرجع الاستئنافي، أي انتقال النزاع إلى محكمة الدرجة الثانية لتقوم بإعادة نشره عبر فحصه وتحقيقه من جديد⁵⁷⁹، وقد عبرت عنه محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرار لها⁵⁸⁰، جاء فيه: "وفي إطار الأثر

⁵⁷⁵ - المادة 11 من القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية سابق الذكر.

⁵⁷⁶ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: النظام الضريبي المغربي بين التاريخ والتشريع والقضاء، م.س، ص 383.

⁵⁷⁷ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيمني، م.س، ص 364.

⁵⁷⁸ - تنص الفقرة الأخيرة من الفصل 134 من ق.م.م (المغير والمتمم بالقانون 35.10 رقم) على أنه: "يوقف أجل الاستئناف، والاستئناف نفسه داخل الأجل القانوني للتنفيذ إذا أمر بالتنفيذ المعجل ضمن الشروط المنصوص عليها في الفصل 147".

⁵⁷⁹ - ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 121 - ص 122.

⁵⁸⁰ - قرار عدد 7208، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 23-12-2021، ملف عدد 2021/7213/1063 غير منشور.

الناشر والناقل للاستئناف الذي يعيد نشر ونقل العناصر القانونية والواقعية للنزاع أمام محكمة الدرجة الثانية...".

وتطبيقا لمقتضيات الفصل 40 من ق.م.م، نجد نفس المحكمة أكدت في قرار لها⁵⁸¹ أن: "الطعن بالاستئناف ضد الحكم البات لا يكون مقبولا إذا لم يقرن بالطعن في الحكم التمهيدي".

وفي ختام الحديث عن الطعن بالاستئناف في الأحكام الضريبية نلفت الانتباه إلى أنه يمكن تسجيل التنازل عن الاستئناف انسجاما مع مقتضيات الفصل 119 وما يليه من ق.م.م⁵⁸²، وتسوية النزاع بشكل ودي.

ثانيا: الطعن بالتعرض في دعوى المنازعة الضريبية

التعرض هو وسيلة الطعن في الأحكام الغيابية الصادرة عن المحكمة الابتدائية إذا لم تكن قابلة للاستئناف، وقد تعرض المشرع لنظام التعرض في الفصول من 130 إلى 133 من ق.م.م، فالأحكام الغيابية الصادرة عن المحاكم الإدارية لا يمكن الطعن فيها بالتعرض إلا إذا كانت غير قابلة للاستئناف، فلا يمكن الجمع بين التعرض والاستئناف⁵⁸³.

إلا أن قراءة الفصل 344 من ق.م.م يبعث على الفهم بأن مجال الطعن بالتعرض في المادة الضريبية بصفة عامة ضيق جدا، ذلك أن هذا النص يعتبر بمثابة حكم حضوري كل الأحكام التي تصدر بناء على مقالات الأطراف أو مذكراتهم، ولم يقدم هؤلاء الأطراف ملاحظات شفوية في الجلسة، وبالتالي فهذه الأحكام غير قابلة للطعن بالتعرض، لكن إذا كان هذا الفهم صحيحا من الناحية القانونية على اعتبار أن المسطرة في غالبية الطعون الضريبية، مسطرة كتابية، فإنه لا يجب أن يمتد إلى كل القرارات والأحكام، لوجود حيز مهم من هذه القرارات، تتم بصده مواجهة شفوية إضافة إلى تبادل مذكرات كتابية، كما لا

⁵⁸¹ - قرار عدد 5407، صادر عن نفس المحكمة بـ 15-11-2021، ملف عدد 2021/7209/610 غير منشور.

⁵⁸² - قرار عدد 6584، صادر عن نفس المحكمة، بـ 13-12-2021، ملف عدد 2021/7209/126، غير منشور.

⁵⁸³ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 190.

يجب أن يمتد إلى جميع الأشخاص الذين لهم علاقة بموضوع المنازعة، ولم يكونوا على علم بالمذكرات أو الطلبات المقدمة⁵⁸⁴.

وإذا كانت الأحكام الضريبية لا تقبل التعرض، لأنها تقبل الاستئناف وفق ما نصت عليه المادة 5 من ق.إ.م.س.د⁵⁸⁵، فإن القرارات الغيابية الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية تقبل التعرض، وذلك بنص المادة 14 من ق.إ.م.س.د وبالتالي هذا تأكيد صريح من قبل المشرع على جواز التعرض ضد قرارات محاكم الاستئناف الإدارية⁵⁸⁶.

ويخضع التعرض أمام محاكم الاستئناف الإدارية لنفس المقتضيات التي تخص التعرض في ق.م.م، سواء فيما يخص إجراءات التعرض أو آثاره، وذلك بموجب المادة 15 من ق.إ.م.س.د، التي تحيل على كل من ق.م.م وكذا ق.إ.م.د ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁵⁸⁷.

فتبعاً لذلك، فالقرارات الغيابية القابلة للتعرض هي القرارات الانتهائية، وقرارات محاكم الاستئناف الإدارية انتهائية بطبيعتها، وذلك في أجل عشرة أيام من تاريخ التبليغ، وبانقضاء هذا الأجل يسقط الحق في التعرض⁵⁸⁸.

ويقدم مقال التعرض وفق القواعد المتعلقة بالمقال الافتتاحي للدعوى، طبقاً للفصول 31-37-38-39 من ق.م.م⁵⁸⁹.

ويلحظ أن المشرع أحال على الفصل 31 دون الفصل 32 من ق.م.م، مما يوضح أن التعرض على الأحكام والقرارات الغيابية لا تشترط فيه شكليات خاصة وذلك بالنسبة لبيان أسباب التعرض⁵⁹⁰، وإذا تعدد الأطراف المدعى عليهم، وجب إرفاق المقال بعدد النسخ المساوية لهم، ويترتب عن عدم الالتزام بهذا الإجراء عدم قبول الطلب، وإن كان المشرع لا ينص صراحة على ذلك.

⁵⁸⁴ - حياة البجديني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، م.س، ص 76.

⁵⁸⁵ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 357.

⁵⁸⁶ - يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة م.س، ص 391.

⁵⁸⁷ - المادة 15 من القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية.

⁵⁸⁸ - الفصل 130 من ق.م.م السابق الذكر.

⁵⁸⁹ - الفصل 131 من ق.م.م السابق الذكر.

⁵⁹⁰ - يونس مليح، العدالة الضريبية بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 391.

ويودع المقال بكتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم أو القرار النهائي، ليسجل في سجل خاص حسب وصوله وتاريخه وبيان أسماء الأطراف وكذا تاريخ الاستدعاءات ثم يطبع عليه وعلى الأوراق التي تصاحبه بطابع يشير إلى تاريخ وصوله وأداء الرسوم القضائية، وتبلغ التعرض حسب الفصول 37 و38 و39 من ق.م.م. وإلا عد التعرض غير مقبول⁵⁹¹.

ويترتب على التعرض بعض الآثار تتمثل في إرجاع القضية من جديد إلى نفس المحكمة وإعادة الأطراف إلى الوضعية التي كانوا عليها قبل صدور القرار أو الحكم الغيابي⁵⁹²، بالإضافة إلى وقف تنفيذه ما لم يؤمر بغير ذلك في الحكم الغيابي، وفي هذه الحالة فإذا قدم المحكوم عليه الطلب بإيقاف التنفيذ بتت غرفة المشورة مسبقا في طلب إيقاف التنفيذ المعجل طبقا لمقتضيات الفصل 147 من ق.م.م.⁵⁹³

ولا يقبل تعرض جديد من الشخص المتعرض الذي حكم عليه غيابيا للمرة الثانية⁵⁹⁴.

ومن ثم فمجال الطعن بالتعرض جد ضيق في المنازعة الضريبية، لكون المسطرة حضورية وكتابية تستلزم تنصيب محامي.

الفقرة الثانية: طرق الطعن غير العادية في دعوى المنازعة الضريبية

الطرق غير العادية للطعن هي التي تتم وفق إجراءات استثنائية وسلطات إضافية، وتستعمل للطعن بالأحكام الحائزة لحدية الشيء المقضي به، التي لا يمكن الطعن فيها بالطرق العادية⁵⁹⁵.

ومن خلال دراسة التشريع الضريبي المغربي يتبين أنه لا يوجد نص يحث الملزم أو الإدارة على عدم سلوك طرق الطعن غير العادية، والتي لا يتعين سلوكها قبل استنفاد طرق الطعن العادية⁵⁹⁶.

⁵⁹¹ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 57.

⁵⁹² - ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 119.

⁵⁹³ - الفصل 132 من ق.م.م سابق الذكر.

⁵⁹⁴ - الفصل 133 من ق.م.م سابق الذكر.

⁵⁹⁵ - عبد الكريم الطالب، الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، م.س، ص 256.

وبذلك، فإن طرق الطعن غير العادية حسب ق.م.م هي: الطعن بالتماس إعادة النظر وتعرض الغير الخارج عن الخصومة (أولاً)، وكذا الطعن بالنقض (ثانياً).

أولاً: التماس إعادة النظر وتعرض الغير الخارج عن الخصومة في دعوى المنازعة الضريبية

في هذا الصدد، سيتم الحديث من جهة عن الطعن بالتماس إعادة النظر ومن جهة أخرى عن تعرض الغير الخارج عن الخصومة كطعون غير عادية في دعوى المنازعة الضريبية.

1- الطعن بالتماس إعادة النظر

بالرجوع إلى ق.إ.م.د وق.إ.م.س.إ لا تجد نص يمكن بموجبه ممارسة الطعن بإعادة النظر، وفي هذه الحالة يمكن إعمال نص المادة 7 من ق.إ.م.د والمادة 15 من ق.إ.م.س.د اللتان أحالتا على نصوص ق.م.م، والتي نظمت الطعن بإعادة النظر فيما يخص الأحكام الصادرة عن محاكم الموضوع من خلال الفصول من 402 إلى 410، بينما الطعن بإعادة النظر في القرارات الصادرة عن محكمة النقض في الفصل 379 من ق.م.م⁵⁹⁷.

وبذلك، فالطعن بإعادة النظر طعن عادي يستطيع أحد الخصوم في الدعوى أن يسلكه في حالات معينة للطعن في الأحكام النهائية غير القابلة للتعرض أو الاستئناف وذلك أمام نفس المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه ابتغاء رجوع هذه المحكمة عنه والقيام بالتحقيق في القضية من جديد، تفادياً لأي خطأ غير مقصود كان يشوب الحكم المطلوب إعادة النظر فيه⁵⁹⁸، وهو طعن يوجه إلى نفس المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه إذا تحقق شرط من الشروط التي حددها القانون على سبيل الحصر⁵⁹⁹.

⁵⁹⁶ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: النظام الضريبي المغربي بين التاريخ والتشريع والقضاء م.س، ص 385.

⁵⁹⁷ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 376.

⁵⁹⁸ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 64 و 65.

⁵⁹⁹ - ينص الفصل 402 على ما يلي: " يمكن أن تكون الأحكام التي لا تقبل الطعن بالتعرض والاستئناف موضوع إعادة النظر ممن كان طرفاً في الدعوى أو ممن استدعى بصفة قانونية للمشاركة فيها وذلك في الأحوال الآتية مع مراعاة مقتضيات الخاصة المنصوص عليها في الفصل 379 المتعلقة بمحكمة النقض

1- إذا بت القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر مما طلب أو إذا أغفل البت في أحد الطلبات؛

2- إذا وقع تدليس أثناء تحقيق الدعوى؛

3- إذا بني الحكم على مستندات اعترف أو صرح بأنها مزورة وذلك بعد صدور الحكم؛

وعليه فإن أحكام المحاكم الإدارية في المادة الجبائية تكون غير قابلة للطعن بالتماس إعادة النظر باعتبارها أولاً صادرة عن محكمة أول درجة، وثانياً لقابليتها للاستئناف أمام محاكم الاستئناف الإدارية⁶⁰⁰.

إلا أنه لا يوجد ما يمنع الملزم والإدارة من ممارسة الطعن بإعادة النظر استناداً على الحالة الأولى المتمثلة في بت القاضي فيما لم يطلب منه أو الحكم بأكثر مما طلب أو إذا أغفل البت في أحد الطلبات، والحالة الأخيرة إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارات عمومية أو حقوق قاصرين⁶⁰¹.

هذا التوجه استند على قرار صادر عن محكمة النقض جاء في حيثياته: "في حين أن الحكم بأكثر مما طلب ليس سبباً من أسباب النقض، ولكنه يدخل ضمن أسباب التماس إعادة النظر كما نص على ذلك الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية مما يوجب معه عدم قبول هذه الوسيلة"⁶⁰².

والواقع أن القرار يناقش الوسيلة بمناسبة الطعن بالنقض وليس بمناسبة تقديم الطعن بإعادة النظر، حيث استبعدا لأنها ليست إلا من صميم أسباب الطعن بإعادة النظر، والحال أن أسباب النقض مشار إليها في الفصل 359 من ق.م.م⁶⁰³.

وتبقى إمكانية ممارسة هذا الطعن أمراً مقبولا في ظل عدم منعه قانوناً.

-
- 4- إذا اكتشفت بعد الحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الطرف الآخر؛
 - 5- إذا وجد تناقض بين أجزاء نفس الحكم؛
 - 6- إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف واستناداً لنفس الوسائل بحكمين انتهائيين ومتناقضين وذلك لعلّة عدم الإطلاع على حكم سابق أو خطأ واقعي؛
 - 7- إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارات عمومية أو حقوق قاصرين.
- ينص الفصل 379 من ق.م.م على ما يلي: " لا يمكن الطعن في القرارات التي تصدرها محكمة النقض إلا في الأحوال الآتية:
- (أ) يجوز الطعن بإعادة النظر:
 - 1- ضد القرارات الصادرة استناداً على وثائق صرح أو اعترف بزوريتها؛
 - 2- ضد القرارات الصادرة بعدم القبول أو السقوط لأسباب ناشئة عن بيانات ذات صبغة رسمية وضعت على مستندات الدعوى ثم تبين عدم صحتها عن طريق وثائق رسمية جديدة وقع الاستظهار بها فيما بعد؛
 - 3- إذا صدر القرار على أحد الطرفين لعدم إدلائه بمستند حاسم احتكره خصمه؛
 - 4- إذا صدر القرار دون مراعاة لمقتضيات الفصول 371 و372 و375.
- (ب) يمكن أن يطعن من أجل طلب تصحيح القرارات التي لحقها خطأ مادي من شأنه أن يكون قد أثر فيها .
- (ج) يقل تعرض الخارج عن الخصومة ضد القرارات الصادرة عن محكمة النقض في طعون إلغاء مقررات السلطات الإدارية.
- 600 - حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب م.س، ص 177.
- 601 - أحمد إسماعيل العامري ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليميني، م.س، ص 377.
- 602 - قرار صادر عن المحكمة الإدارية في 1989/08/10، ملف عدد 86/7158، أوردته حياة البيجدايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، م.س، ص 77.
- 603 - نفس المرجع، ص 78.

يشترط على الطاعن بإعادة النظر بالإضافة إلى إيداع الرسوم القضائية إيداع غرامة، والتي تتراوح بين (1000) درهم لمحاكم الدرجة الأولى، و(2500) درهم لمحاكم الدرجة الثانية و(5000) درهم بالنسبة للطعن أمام الغرفة الإدارية لدى محكمة النقض⁶⁰⁴، وأن يرفع عريضة الطعن مصحوبة بوصل الأداء، وذلك خلال أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه⁶⁰⁵، ولا يوقف الطلب بتنفيذ الحكم⁶⁰⁶، وما إلى غير ذلك من المقتضيات الأخرى⁶⁰⁷.

2- تعرض الغير الخارج عن الخصومة

هو طريق غير عادي يخول لمصلحة كل شخص مس حكم قضائي بحقوقه إذا كان لم يستدع هو أو من ينوب عنه في الدعوى حسب الفصل 303 من ق.م.م. ومن خلال هذا النص يتعين توفر ثلاثة شروط لقبول تعرض الغير الخارج عن الخصومة وهي:

- يجب أن يمس الحكم المطعون فيه بحقوق الطاعن؛
- يجب أن لا يستدع الطاعن أو من ينوب عنه في الدعوى التي صدر بشأنها الحكم؛
- إرفاق مقال الطعن بوصل يثبت إيداع مبلغ الغرامة التي يمكن الحكم بها حسب الفصل 304 من نفس القانون.

يجب أن يقدم أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المطعون فيه⁶⁰⁸ وذلك وفق مقال تراعى فيه بيانات المقال الافتتاحي للدعوى، ولم يقيد المشرع بأجل معين⁶⁰⁹ ويحكم على الطرف الذي لا يقبل تعرضه بغرامة لا تتجاوز مائة درهم بالنسبة للمحاكم الابتدائية وثلاثمائة درهم بالنسبة لمحاكم الاستئناف وخمسمائة درهم بالنسبة لمحكمة النقض دون مساس بتعويض الطرف الآخر عند الاقتضاء⁶¹⁰.

⁶⁰⁴ - الفصل 407 من ق.م.م سابق الذكر.

⁶⁰⁵ - الفصل 403 من نفس القانون.

⁶⁰⁶ - الفصل 406 من نفس القانون.

⁶⁰⁷ - الفصول 404 و405 و408 و409 و410 من نفس القانون.

⁶⁰⁸ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي والبيني، م.س، ص 378.

⁶⁰⁹ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: النظام الضريبي المغربي بين التاريخ والتشريع والقضاء، م.س، ص 387.

⁶¹⁰ - الفصل 305 من ق.م.م السابق الذكر.

إن المقتضيات العامة المنظمة للطعن بتعرض الغير الخارج عن الخصومة تجد سندها في الدعوى الضريبية في الإحالة المنصوص عليها في المادة 7 من ق.إ.م.د، والمادة 15 من ق.إ.م.س.د، مادام أنه لا يوجد نص قانوني يمنع تطبيق تعرض الغير الخارج عن الخصومة.

غير أنه من النادر إثارة هذا الطعن في النزاعات الجبائية، لكون الإجراءات الجبائية تتميز بالدقة في تعيين الشخص المعني بالضريبة أو الرسم، بالإضافة إلى أن المحكمة تصدر حكمها إما بالإلغاء الكلي للضريبة، أو الرسم أو الاحتفاظ بهما، وبالتالي لا يتم تحميل الغير أية تبعات⁶¹¹.

لكن يمكن اعتبار منازعات التحصيل أهم مجال لتعرض الغير الخارج عن الخصومة، بحيث يمكن للخازن العام أو مدير إدارة الضرائب أن يعترض على حكم أضر بامتيازات الإدارة المكلفة بالتحصيل لم يكن طرفا فيه، أو في حالة صدور حكم يقضي بالحجز أو البيع لفائدة أطراف أخرى، والتي من شأن تنفيذها الإضرار بحقوق إدارة التحصيل بسبب المتأخرات الضريبية التي في ذمة المحجوز عليهم⁶¹².

ومن الأمثلة الحالة التي تصدر فيها محكمة ما حكما يقضي بإفراغ المكثري من المحل مع كون المحل موضوع النزاع هو عبارة عن أصل تجاري مثقل بديون ضريبية لفائدة الإدارة المكلفة بالتحصيل.

وبالتالي يشكل ضمانات لحماية حقوق وامتيازات هذه الإدارة التي قد تتأثر بصور حكم قضائي، لم تكن طرفا فيه وفيه مس أو تهديد لحقوقها⁶¹³.

وتجب الإشارة إلى أن هذا الطعن ليس له أي أثر موقف للتنفيذ، أي أن الحكم المطعون فيه ينفذ إذا كان قابلا للتنفيذ المادي أو المعجل، وذلك ما لم تقرر المحكمة المرفوع إليها طلب التعرض خلاف ذلك بناء على طلب المتعرض⁶¹⁴.

⁶¹¹ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 67.

⁶¹² - حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، م.س، ص 178.

⁶¹³ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 194.

⁶¹⁴ - حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية ودوره في تحقيقه التوازن بين الإدارة والملزم، م.س، ص 71.

ثانيا: الطعن بالنقض في دعوى المنازعة الضريبية

الطعن بالنقض هو طريق غير عادي يهدف إلى عرض الحكم المطعون فيه على محكمة النقض قصد نقضه لمخالفته أحكام القانون⁶¹⁵، ومحكمة النقض في هذه الحالة لا تعتبر درجة ثالثة من درجات التقاضي، وإنما محكمة قانون فسلطتها تنحصر من الناحية المبدئية في البحث عن موافقة الحكم المطعون فيه لأحكام القانون⁶¹⁶.

فإذا وجدت أن الحكم المطعون فيه متفق وأصول القانون شكلا ومضمونا قضت ببرد الطعن، وفي حالة العكس، قضت بنقض الحكم أو القرار وإعادة الملف إلى المحكمة مصدرة الحكم أو القرار إلى محكمة أخرى من نفس الدرجة لتتظفر فيه من جديد وفق المبادئ والأسس التي قررتها محكمة النقض⁶¹⁷.

ويعتبر هذا الطريق من أكثر الطرق استعمالا من طرف المزمين والإدارة الضريبية، إذ نادرا ما تتوقف المنازعة الجبائية عند حدود الدرجة الأولى أو الثانية للتقاضي⁶¹⁸.

ويخضع الطعن بالنقض للمقتضيات العامة الواردة في الفصول من 353 إلى 385 من ق.م.م، وذلك استنادا على الإحالة المنصوص عليها في المواد 7 من ق.إ.م.د و المادة 16 من ق.إ.م.س.د.

ودراسة الطعن بالنقض في المنازعات الضريبية يقتضي بيان أسبابه وشروطه وإجراءات النظر فيه.

1- أسباب الطعن بالنقض

طبقا للفصل 359 من ق.م.م يجب أن يكون الطعن بالنقض في الأحكام الضريبية أمام محكمة النقض مبنيا على الأسباب التالية: خرق القانون الداخلي؛ خرق قاعدة مسطرية

⁶¹⁵ - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 130.

⁶¹⁶ - يونس مليح، مؤلف جماعي تحت عنوان: المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، م.س، ص 67.

⁶¹⁷ - حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، م.س، ص 178 - ص 179.

⁶¹⁸ - عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية، في التشريع والقضاء المغربي، م.س، ص 192.

أضرت بأحد الأطراف: عدم الاختصاص؛ الشطط في استعمال السلطة؛ عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل.

في حين أن المشرع الفرنسي من خلال الفصل 604 من ق.م.م الفرنسي لم يقيم بتعداد أسباب الطعن بالنقض، وإنما جعلها سببا واحدا فقط وهو مخالفة الحكم أو القرار المطعون فيه لقواعد القانون⁶¹⁹.

في هذا الصدد، قضت محكمة النقض في قرار لها بضرورة بيان طالب النقض لأسباب طعنه بشكل واضح تحت طائلة رفض الطلب، حيث جاء في حيثياته: "لكن حيث إن الطرف الطالب لم يبين بمقال النقض ما هي الدفوع التي أثارها أثناء مرحلة الاستئناف ولم تجب عنها المحكمة، ولا العيوب التي ينسبها للقرار المطعون فيه، وبالتالي فإن الوسيلة جاءت غامضة وغير مقبولة ... رفض الطلب....نعم"⁶²⁰.

2- شروط الطعن بالنقض

تتعدد شروط رفع الطعن بالنقض، والتي يمكن تقسيمها إلى شروط عامة تتمثل في الصفة والمصلحة، وشروط خاصة مرتبطة بالأجل وبعريضة الطعن، حيث يجب رفعه خلال مدة الطعن المسموح بها قانونا، وأن تتوفر البيانات والشروط المرتبطة بعريضة الطعن، سنعمل على بيان هذه الشروط على النحو التالي:

- الصفة

يشترط في الطاعن أن يكون ذا صفة تخوله تقديم الطعن بالنقض، بحيث يرفع الطعن بذات الصفة التي اتصف بها أمام المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه⁶²¹، وهذا ما أكدته محكمة النقض في قرار لها جاء فيه: "لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة... لإثبات حقوقه، ومؤدى هذا الشرط أن ترفع الدعوى من ذي صفة على ذي صفة"⁶²².

⁶¹⁹ - ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، م.س، ص 126.

⁶²⁰ - قرار عدد 1/1499 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2017/12/14، ملف عدد 2016/1/4/36، غير منشور.

⁶²¹ - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، م.س، ص 369.

⁶²² - قرار عدد 1/880 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2017/06/08، ملف عدد 2016/1/4/111، أورده أحمد أجعون، م.س، ص 59.

- المصلحة:

المصلحة هي مناط الدعوى، وتتجلى في المنازعة الضريبية، في إلحاق الحكم الضريبي بالطاعن المكلف أو الإدارة الضريبية ضرر معين، في حالة قضى بشيء ضد أحدهما أو كليهما أو لم يحكم بالطلبات كلها.

وقد أكدت محكمة النقض في قرار لها على أنه: "من القواعد الحاكمة لطرق الطعن أنها إلا لمن تضررت مصلحته.

إن مفهوم المصلحة في الطعن بالنقض في القرارات الاستئنافية يتحدد بالنسبة للمستأنف في رد استئنافه وبالنسبة للمستأنف عليه في تقييم مركزه نحو الأسوء.

مادامت للطالبة لم تستأنف الحكم الابتدائي المؤيد استئنافا أي أنها لم تتضرر مصلحتها من القرارات الاستئنافية وبالتالي فلا مصلحة لها في الطعن بالنقض"⁶²³.

- شرط الأجل:

تنص المادة 16 من ق.إ.م.س.د على أنه: "يحدد أجل الطعن بالنقض في ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه..."، وهو نفس الأجل المنصوص عليه في الفصل 358 من ق.م.م، والذي يضيف: "... لا يسري الأجل بالنسبة للقرارات الغيابية إلا من اليوم الذي يصبح فيه التعرض غير مقبول...."، وهذا ما كرسته محكمة النقض في قرار جاء فيه⁶²⁴: "لا يسري الأجل بالنسبة للقرارات الغيابية إلا من اليوم الذي يصبح فيه التعرض غير مقبول.

تقديم الطعن بالنقض في تاريخ كان لازال فيه القرار قابلا للتعرض وبالتالي غير انتهائي... عدم قبول الطلب".

⁶²³ - قرار عدد 2/791 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2015/11/05، ملف إداري عدد 2014/2/4/1811، أورده، أحمد أجعون، م.س، ص 116.

⁶²⁴ - قرار عدد 2/706 صادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2015/10/01، ملف إداري عدد 2014/4/3054، نفس المرجع، ص 117.

- شروط متعلقة بعريضة الطعن بالنقض

يقدم طلب النقض بمقال مكتوب، وموقع من طرف أحد المحامين المقبولين للترافع أمام محكمة النقض بالنسبة للملزم، بينما تعفى الإدارة الضريبية من مساعدة المحامي طالبة كانت أو مطلوباً ضدها⁶²⁵.

كما يشترط في عريضة النقض حسب الفصل 355 من ق.م.م توفر مجموعة من البيانات الإلزامية تحت طائلة عدم قبول الطعن بالنقض.

وتتمثل في ما يلي:

- بيان أسماء الأطراف العائلية والشخصية، وفي هذا الإطار قضت محكمة النقض في قرار لها جاء فيه⁶²⁶: "وحيث تبين من عريضة النقض أنها قدمت في مواجهة ورثة... ومن معه دون الإشارة إلى أسمائهم الشخصية والعائلية مما يعد خرقاً لمقتضيات الفصل 355 أعلاه ويستلزم معه التصريح بعدم قبول طلب النقض"؛

- بيان موطنهم الحقيقي، في هذا الإطار كذلك، قضت نفس المحكمة في قرار لها جاء فيه⁶²⁷: "يجب أن تتضمن المقالات المرفوعة أمام محكمة النقض أسماء الأطراف العائلية والشخصية وموطنهم الحقيقي وملخص للوسائل تحت طائلة عدم القبول.

مقال الطعن بالنقض المقدم من طرف الخازن العام للمملكة لم يتضمن الموطن الحقيقي للمطوبين في النقض، فجاء بذلك خارقاً للمقتضى المذكور، مما يعرضه لعدم القبول".

- ملخص الوقائع والوسائل وكذا المستنتاجات؛ كما أوضح القرار أعلاه.

هذا بالإضافة إلى إرفاق العريضة ببعض الوثائق:

- نسخة من العريضة أو المقال بما يساوي عدد الأطراف؛

⁶²⁵ - الفصل 354 من ق.م.م السابق الذكر

⁶²⁶ - قرار عدد 322، صادر عن محكمة النقض، بتاريخ 2006/04/26، ملف عدد 2005/2/2228 أورده أحمد إسماعيل العامري، م.س،

ص 371.

⁶²⁷ - قرار عدد 1/198 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2016/05/12، ملف عدد 2016/1/4/426. أورده أحمد أجعون، م.س، ص 92.

- نسخة من الحكم النهائي المطعون فيه؛
- وكالة المحامي عن الطاعن والمستندات والوثائق المؤيدة لها؛
- مذكرة تفصيلية حسب مقتضيات الفصل 364 من ق.م.م؛
- إرفاق غلاف التبليغ بعريضة الطعن بالنقض بالنسبة للقرارات الصادرة غيابيا طبقا للفصل 358 من ق.م.م حتى تتمكن محكمة النقض من بسط رقابتها على تقديم الطعن داخل الأجل⁶²⁸.

إلى جانب هذه الشروط، هناك بعض الضوابط التي يتعين الالتزام بها:

- عدم سبقية الطعن بالنقض في نفس القرار؛ وهو ما عبرت عليه محكمة النقض في قرار لها⁶²⁹، جاء فيه: "طرق الطعن في الأحكام لا تمارس إلا مرة واحدة، سبقية الطعن بالنقض في نفس القرار... عدم قبول الطلب بعد استنفاد الحق في الطعن"؛ كما جاء في قرار آخر ما يلي: "حيث انه من المبادئ القانونية القارة ان طرق الطعن في الاحكام لا تمارس الا مرة واحدة.

حيث سبق للطالبين ان مارسوا الطعن بالنقض ضد نفس القرار عدد 45 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2013/01/07 في الملف رقم 9/11/528، وذلك حسب الملف المسجل بمحكمة النقض تحت عدد 2014/1/4/2891 والذي تم البت فيه بتاريخ 2015/04/30 بمقتضى القرار عدد 1/815 بنقض القرار وبإحالة القضية إلى نفس المحكمة للبت فيها من جديد، وبذلك يكون الطالبون قد استنفذوا حقهم في الطعن بالنقض ويبقى الطلب غير مقبول.⁶³⁰

- أداء المصاريف القضائية، حسب الفصل 357 من ق.م.م.

⁶²⁸ - أحمد إسماعيل العامري، م.س، ص 372.

⁶²⁹ - قرار عدد 1/585 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2018/05/31، ملف عدد 2018/1/4/133، غير منشور.

⁶³⁰ - قرار عدد 1/1038 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2019/09/05، ملف عدد 72/4/2/2019، غير منشور.

انظر أيضا: - القرار عدد 1/1095 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2018/10/18، ملف 1223/4/1/2017، غير منشور.

- القرار عدد 1/864 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/06/8، ملف عدد 7456/4/1/2015، غير منشور.

- القرار عدد 1/1605 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/12/28، ملف عدد 4126/4/1/2016، غير منشور.

في هذا الإطار أكدت نفس المحكمة في قرار لها⁶³¹ على أنه "بناء على الفصل 357 من ق.م.م الذي ينص على ما يلي: "يتعين على طالب النقض أمام محكمة النقض أن يؤدي الوجيبة القضائية في نفس الوقت الذي يقدم فيه مقاله تحت طائلة عدم القبول".

وحيث يتضح من الاطلاع على مقال الطعن المقدم في النازلة، أنه لا يتضمن أية إشارة تؤكد أدائه للوجيبة القضائية المنصوص عليها في الفصل المذكور، مما يجعله غير مقبول لخرقه المقتضيات المشار إليها".

3- إجراءات النظر في الطعن بالنقض

بعد استيفاء شروط رفع الطعن بالنقض، تبدأ مرحلة النظر في الطعون أمام محكمة النقض، وذلك وفق مجموعة من الإجراءات القانونية للطعن.

حيث بعد إيداع المقال بكتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم أو القرار المطعون فيه، يسجل في سجل خاص، ويوجه دون مصاريف إلى كتابة ضبط محكمة النقض، مع المستندات المرفقة به وملف الدعوى⁶³².

يقوم الرئيس الأول بمجرد تقديم طلب النقض بتسليم الملف إلى رئيس الغرفة الإدارية المختصة، الذي يعين مستشارا مقررا يكلف بإجراء المسطرة⁶³³ وللطاعن الحق في تقديم مذكرة تفصيلية خلال (30) ثلاثين يوما من تاريخ تقديم مقال الطعن بالنقض، يبلغ المقال والمذكرة التفصيلية عند الاقتضاء بعد انصرام الأجل إلى المعنيين بالأمر بواسطة كتابة الضبط⁶³⁴، وإذا ظهر من المقال الافتتاحي أو من المذكرة التفصيلية أن حل القضية معروف مقدما بصفة يقينية أمكن لرئيس الغرفة أن يقرر عدم إجراء البحث، يسلم الملف مباشرة إلى النيابة العامة وتدرج القضية في الجلسة من طرف الرئيس⁶³⁵، وذلك بعدم

⁶³¹ - قرار عدد 1/1033 صادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2015/05/28، ملف عدد 2014/1/4/3387، أورده أحمد أجعون، م.س، ص

⁶³² - الفصل 356 من ق.م.م سابق الذكر.

⁶³³ - الفصل 362 من نفس القانون.

⁶³⁴ - الفصل 364 من نفس القانون.

⁶³⁵ - الفصل 363 من نفس القانون.

انصرام أجل ثلاثين يوما من أمر التبليغ، حيث يحدد الرئيس تاريخ إدراج القضية بالجلسة عند انصرام هذا الأجل سواء قدمت النيابة العامة مستنتاجاتها أم لا⁶³⁶.

وفي حالة عدم يقينية حل للقضية، تأخذ المسطرة طريقا مغايرا، حيث يجب على الأطراف المعنية بالأمر أن يقدموا مذكرات جوابهم وكذا المستندات التي يريدون استعمالها في ظرف ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ، مع إمكانية تمديد هذا الأجل من طرف المستشار المقرر، ويجب أن تكون هذه المذكرات موقعة ممن له الصفة⁶³⁷، في الطعن بالنقض مع مراعاة الفقرتين 4 و5 من الفصل 354 من ق.م.م.

إذا رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة أصدر أمرا بالتخلي عنها وتبليغها إلى النيابة العامة مع وضع تقريره، ويحدد الرئيس تاريخ إدراج القضية بالجلسة لإصدار قرار بشأنها...⁶³⁸.

وذلك في جلسة علنية ما لم تقرر المحكمة إدراجها في جلسة سرية⁶³⁹، حيث تكون قراراتها معللة وتتضمن مجموعة من البيانات الإلزامية⁶⁴⁰.

ولا يترتب على الطعن بالنقض أي أثر موقف للتنفيذ، باستثناء بعض القرارات والأحكام الصادرة في القضايا الإدارية، التي يمكن إيقاف تنفيذها بناء على طلب صريح من رافع الدعوى وبصفة استثنائية⁶⁴¹.

يتبين إذن أن أطراف دعوى المنازعة الضريبية مكنهم المشرع المغربي من خلال القانون 41.90 والقانون 80.03 ومقتضيات ق.م.م من الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة في المنازعة الضريبية سواء بطرق الطعن العادية أو بطرق الطعن غير العادية، وهو ما يزكي من مبدأ المشروعية الضريبية ويقرر الضمانات المسطرية للملزم الضريبي.

⁶³⁶ - الفصل 366 من نفس القانون.

⁶³⁷ - الفصل 365 من نفس القانون.

⁶³⁸ - الفصل 366 من ق.م.م سابق الذكر.

⁶³⁹ - الفصل 372 من نفس القانون.

⁶⁴⁰ - الفصل 375 من نفس القانون.

⁶⁴¹ - الفصل 361 من نفس القانون.

تتمثل الإجراءات المسطرية للحكم في دعوى المنازعة الضريبية في إثباتها، حيث هذا الأخير توطئه مبادئ عامة في توزيع عبء الإثبات و التي تنقسم إلى مبادئ ذات صبغة موضوعية تتمثل في تحميل عبء الإثبات على من يدعي خلاف الأصل أو الثابت، و من يدعي خلاف تقدير اللجان الضريبية، و يعفى منه من كانت القرينة لصالحه، ومبادئ ذات صبغة إجرائية تتجلى في تحمل عبء الإثبات من طرف من كلفه المشرع باحترام التزام إجرائي، كما لا يجب تحميل المتقاضى أكثر مما في وسعه.

بالإضافة إلى هذه المبادئ العامة، هناك وسائل من داخل القانون الجبائي لإثبات دعوى المنازعة الضريبية و التي تنقسم بدورها إلى وسائل محاسبية وأخرى غير محاسبية. بالنسبة للأولى تتمثل في التصريح بالضريبة والإثبات عن طريق المحاسبة والوثائق المثبتة لها، أما الثانية تتجلى في الحجة الكتابية سواء الكتابة الصادرة عن الملمزم أو عن الإدارة الضريبية، و المحررات الصادرة عن الغير كالشواهد الإدارية و المحاضر و الإشعارات بالتواصل...، و كذا الإقرار و القبول الضمني، ثم الإثبات بواسطة القرائن القانونية و القضائي.

هذا، إلى جانب إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية والتي تسيطر عليها الخبرة القضائية التي تم تحديد طبيعتها و مبررات اعتمادها، حيث تعد أهم وسائل التحقيق يلجأ إليها القاضي كلما تعلق الأمر بعدم كفاية وسائل الإثبات ووجود مسائل فنية و تقنية وواقعية، يعمل الخبير المعين على توضيحها في تقرير الخبرة، و التي تخضع لسلطة القاضي الإداري المتمثلة في تعيين الخبير وتحديد مهمته و كذا سلطته في اعتماد أو عدم اعتماد تقرير الخبرة، مع الإشارة ولو بشكل بسيط إلى إجراءات التحقيق الأخرى التي يمكن اعتمادها كجلسات البحث و المعاينة لتكوين قناعة القاضي الإداري من النزاع الضريبي، إضافة إلى الإجراءات المسطرية للبث و الطعن في دعوى المنازعة الضريبية، حيث يتخلل إجراءات البث في الدعوى الضريبية إجراءات تحضير الجلسة من طرف القاضي المقرر و صدور الحكم فيها ثم تبليغ الحكم و تنفيذه إذا كان غير قابل للطعن أو كان الطعن لا يوقف التنفيذ.

أما طرق الطعن في الأحكام والقرارات القضائية تنقسم إلى طرق الطعن العادية، و طرق الطعن غير العادية.

فبالنسبة لطرق الطعن العادية نجد الطعن بالاستئناف وشروط تقديمه وكذا الآجال المرتبطة به بالإضافة إلى المسطرة المتبعة في ذلك، فضلا على الطعن بالتعرض في المنازعة الضريبية.

أما بالنسبة لطرق الطعن غير العادية فتتجلى في الطعن بالتماس إعادة النظر وتعرض الغير الخارج عن الخصومة، وأخيرا الطعن بالنقض الذي يعد أهم طرق الطعن غير العادية في المنازعة الضريبية.

وقد تم تعزيز كل هذه الإجراءات بأحكام وقرارات كتطبيقات قضائية في دعوى المنازعة الضريبية.

خاتمة:

في ختام هذا البحث، يمكن عرض أهم الاستنتاجات المتوصل إليها، وبناء على هذه الأخيرة يمكن عرض بعض الإقتراحات التي من شأنها تعزيز التوازن في علاقة الملزم بالإدارة الضريبية وتحقيق الأمن القضائي للملزمين.

• الاستنتاجات:

- دعوى المنازعة الضريبية هي من صميم ولاية القضاء الشامل، لكون النزاع الضريبي يستلزم الحسم في تقنيات بالغة التعقيد ومفاهيم ذات محتوى فني دقيق يهدف إلى حل الخلاف المتعلق بفرض الضريبة أو احتسابها أو تحصيلها، وليس إلى مجرد الدفاع عن مشروعية القرار الضريبي، أما فيما يتعلق بدعوى الإلغاء للشطط في استعمال السلطة فلا تقبل في المجال الضريبي إلا إذا تعلق الأمر بالقرارات الإدارية المنفصلة عن عملية تأسيس وتحصيل الضرائب؛

- تكتسي مسطرة التقاضي في مجال المنازعات الضريبية طابع التعدد والتشتت، حيث تتوزع القواعد المنظمة لها بين تلك المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، وبين تلك المنصوص عليها في القانون رقم 41.90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية، وتلك المنصوص عليها في القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية، وتلك المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، ومدونة تحصيل الديون العمومية والقوانين الضريبية الأخرى، وكذا بعض النصوص القانونية الأخرى بشكل أقل مقارنة مع السالفة الذكر، والتي تتمثل في مدونة التجارة فيما يتعلق بالتنفيذ على الأصول التجارية، وقانون المسطرة الجنائية فيما يتعلق بالإكراه البدني كإجراء استثنائي من إجراءات تحصيل الضرائب، وكذا نصوص قانون الالتزامات والعقود المغربي؛

- إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية تنفرد بذاتية متميزة واستقلالية خاصة، رغم اعتمادها على القواعد العامة في حالة عدم وجود نص خاص يقيدتها، وذلك من تقديم دعوى المنازعة الضريبية إلى غاية صدور حكم فيها حائز لقوة الشيء المقضي به، حيث هي مسطرة إيجابية بطبيعتها يوجهها القاضي في إطار دوره الإيجابي في تحضير الدعوى

الضريبية والسير فيها، خلافا لإجراءات الدعوى المدنية التي يهيمن الخصوم على تسيير الجانب الأعم منها؛

-من خلال العمل والاجتهاد القضائي الذي تم الاعتماد عليه كتطبيقات لمسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية، نستنتج أن القضاء الإداري ليس مجرد قضاء تطبيقي كالقضاء المدني، بل هو في الأغلب الأعم قضاء إنشائي يبتدع الحلول المناسبة للروابط القانونية التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والملزم، وهي تختلف بطبيعتها عن روابط القانون الخاص، كما يتحمل عبء وهاجس تحقيق التوازن بين المحافظة على المال العام وعدم إهداره، والمحافظة على حقوق الخاضع للضريبة وتكريس الضمانات المخولة له، وذلك بفرض رقابة بعدية على قرارات الإدارة الضريبية فيما يتعلق بإجراءات فرض الضريبة وتحصيلها في ظل السلطات والامتيازات التي حولها المشرع إياها، وبذلك فهو دعامة قوية لتكريس المبادئ المؤسسة للعدالة الضريبية؛

-رغم ذلك فإن الإختصاص القضائي في المنازعات الضريبية يفتقر إلى الوحدة والتخصص القضائي، حيث يبقى النزاع مشتتا بين عدة جهات قضائية، فرغم أن المشرع قد أسند الولاية العامة للبت في المنازعات الضريبية للمحاكم الإدارية، فقد أبقى على بعض الاختصاصات للمحكمة الابتدائية وبعض الاختصاصات الأخرى للمحكمة التجارية، خاصة فيما يخص بعض المساطر الفرعية للتحصيل، مما يخلق نوع من التنازع والتداخل وصعوبة لدى المتقاضين خاصة الملزم في تحديد الجهة القضائية المختصة؛

-إن الإثبات في المادة الضريبية لا زال يعرف فراغا تشريعيا، بحيث لم يتم تنظيمه بموجب المدونة العامة للضرائب باستثناء المادة 140 التي تطرقت لوسائل الإثبات التي لا يجوز للقاضي أن يقضي بها في النزاعات المتعلقة بواجبات التسجيل، الأمر الذي جعل مقتضيات قانون الالتزامات والعقود هي الواجبة التطبيق، مع تسجيل خصوصية على مستوى وسائل الإثبات من داخل القانون الجبائي، وخاصة الوسائل المحاسبية، إلا أن هذه الأخيرة ترهق الملزم في إثبات صحة البيانات التي تطلبها الإدارة الضريبية للتأكد من سلامة وصدق الدفاتر المحاسبية.

-منح القضاء الإداري دورا رئيسيا للخبرة القضائية في المنازعات الضريبية مقارنة مع جلسات البحث والمعاينة كإجراءات التحقيق، وذلك من خلال اعتماد مستنتاجاتها والمصادقة عليها أحيانا دون التحقيق في مدى صحتها، مما قد يضر بضمانات الملزم والإدارة الضريبية على حد سواء ؛

-صعوبة تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية ضد الإدارة الضريبية.

المقترحات:

وبناء على هذه الاستنتاجات التي سبق ذكرها يمكن إبداء المقترحات التالية:

-تكتسي الإجراءات المسطرية أهمية بالغة، إذ أنها المحرك الذي تتحرك به قواعد الموضوع في المنازعات الضريبية، ونظرا للتشتت التشريعي الذي تعرفه هذه الأخيرة، ونظرا لخصوصية هذه المنازعة وعدم ملاءمتها بالشكل المطلوب، للقواعد المسطرية المعتمدة في الأصل أمام القضاء العادي، يمكن أن نقترح على المشرع المغربي ضرورة وضع إجراءات مسطرية تتبع عند اللجوء إلى المحاكم الإدارية، تكون مستقلة عن المسطرة المدنية، تيسيرا لعمل القضاء الإداري في الدفاع عن المشروعية وعن حقوق الملزمين وحمايتهم من أي تجاوز من طرف الإدارة الضريبية؛

-توسيع تطبيق دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية كلما كانت دعوى القضاء الشامل لا تحقق نفس النتائج التي تحققها دعوى الإلغاء ؛

-توزيع عبء الإثبات على غرار التصنيف الذي استقر عليه العمل القضائي الفرنسي كما تمت الإشارة إلى ذلك، في أفق تخصيص نظام الإثبات الضريبي بنصوص قانونية مستقلة تتعرض لأهم جوانبه وتراعي الطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية، وذلك بشكل يوفق بين أطراف الدعوى الضريبية؛

- جعل تقرير الخبرة استشاري وليس تقرير، وذلك عبر تمكين القضاة من التكوين المستمر في المسائل الفنية والمحاسبية على الأقل دون المسائل التقنية التي تحتاج إلى خبير مختص؛

-توحيد الاختصاص القضائي في دعوى المنازعة الضريبية بإسناد الولاية العامة للمحاكم الإدارية بشكل واضح ،في أفق إقرار مبدأ التخصص القضائي، من خلال تكوين قضاة متخصصين في المنازعات الإدارية كمرحلة أولى ،ثم في المنازعات الضريبية في المرحلة الثانية ،تمهيدا لخلق غرف متخصصة على مستوى كل محكمة، بعد تعميم هذه الأخيرة على التراب الوطني بما يضمن عدالة القرب ؛

-العمل على إنشاء مجلس الدولة كأعلى هيئة قضائية تعلو القضاء الإداري للدخول في عهد ازدواجية القانون والقضاء من بابہ الواسع ،ومن ثم توحيد الرؤيا والاجتهاد القضائي الجبائي بالمغرب، والسير على خطى مجلس الدولة الفرنسي ومجلس الدولة المصري اللذان أصبحا مرجعين على مستوى الاجتهاد القضائي؛

-إحداث محكمة التنازع للنظر في قضايا تنازع الاختصاص بين المحاكم تزامنا مع إحداث مجلس الدولة؛

-لضمان تنفيذ الأحكام والقرارات الصادرة ضد الإدارة الضريبية لا بد من العمل على إخراج قانون يضبط ويؤطر تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية الإدارية ،وموازاة مع ذلك لا مناص من إنشاء وتفعيل مؤسسة قاضي التنفيذ الإداري وجعلها تتبوأ مكانة ذات طابع استشاري وتنفيذي، الشيء الذي يعمل على تتبع ومواكبة عمل المصالح الضريبية ،والوقوف على احترام الضمانات القانونية والقضائية التي أقرها القضاء الإداري والحائزة لقوة الشيء المقضي به.

ويمكن الإشارة أخيرا إلى أن إمكانية توسيع مجال البحث في هذا الموضوع تبقى متاحة عبر إجراء دراسة مقارنة بين مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية بالمغرب، ومسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية بكل من فرنسا ومصر على سبيل المثال، وذلك عبر الاستشهاد بقرارات قضائية لمجلسي الدولة الفرنسي والمصري ، نظرا لشساعة موضوع مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية، خاصة مع التشتت التشريعي الذي يعرفه .

❖ لائحة المراجع:

🇲🇦 مراجع باللغة العربية

➤ الكتب:

■ الكتب العامة:

- حفيظة بوطمة، أزمة القاضي الضريبي في ضوء القانون المغربي والمقارن، مؤلف جماعي تحت عنوان: " المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية"، دراسات وابحات في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري، الجزء الثاني، سلسلة دراسات وأبحاث، مجلة القضاء المدني، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة 2021.
- محمد بفقير، مدونة تحصيل الديون العمومية و العمل القضائي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2016.
- محمد بفقير، قواعد المسطرة المدنية في قضاء الغرفة الإدارية بمحكمة النقض من بداية سنة 2013 إلى النصف الأول من سنة 2017، العدد السادس، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، طبعة 2019.
- أحمد البقالي، حجز وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، دون ذكر المطبعة، الطبعة الأولى، 2014.
- توفيق برباج، مراقبة الوعاء الضريبي بين واقع النص وسؤال الفعالية دراسة وفق آخر تعديلات قانون المالية لسنة 2018، بدون دار النشر، الطبعة الأولى، 2018.
- المحجوب الدربالي، المنازعات الجبائية المحلية في ضوء المستجدات القانونية وآخر الاجتهادات القضائية، الطبعة الأولى، نشر وتوزيع إماليف 2015.
- مريم زان وآخرون، منازعات وعاء الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية أمام القضاء الإداري، مؤلف جماعي تحت عنوان: " دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، دراسة تحليلية وتطبيقية في ضوء القانون المغربي والاجتهاد القضائي"،

- سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى، 2022.
- عبد الكريم الطالب، الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، مطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، الطبعة الرابعة، 2009.
 - كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة الترايبية، العدد 21.
 - كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الثالثة، 2019.
 - يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب (بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة)، مطبعة الأمنية بالرباط، الطبعة الأولى، 2021.
 - وهيبة مرصالي، دور القضاء في حماية حقوق الخزينة وحقوق الملزم، دار النشر المغربية عين السبع، الدار البيضاء، 2020.
 - عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، مصادر الالتزام دار النشر للجامعات المصرية، ط الأولى، سنة 1952.
 - أحمد إسماعيل العامري، ضمانات الخاضعين للضريبة في المنازعات المتعلقة بالوعاء وفق التشريعين المغربي واليمني، مطبعة دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى، 2019.
 - زكرياء العمري، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية – الجزء الأول، منشورات مجلة القضاء المدني، العدد 7، 2015.
 - إسماعيل فوزي، الضمانات القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، مؤلف جماعي تحت عنوان: "الأمن القانوني والقضائي في المجال الضريبي- مقاربات في توافق السياسات الضريبية مع العدالة الجبائية-"، منشورات

مجلة المهن القانونية والقضائية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، العدد الخامس والسادس، يونيو 2020.

- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مطبعة أبي رقراق، الطبعة الثالثة 2011.
- محمد قصري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات المتعلقة بفرض وتصحيح الوعاء الضريبي، طبعة 2019.
- محمد قصري، منازعات تحصيل الديون العمومية وإشكالية العدالة الضريبية والتهرب الضريبي، مطبعة rprint الطبعة الأولى، 2020.
- عزيزة تابتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعة الضريبية بين التأسيس والتحصيل، مطبعة الأمانة الرباط، الطبعة الأولى، 2020.
- عبد الغني خالد، تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب القرن التاسع عشر، بدون ذكر المطبعة والطبعة والسنة.
- حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2018.

■ الكتب الخاصة:

- أحمد أجعون، المستحدث في قضاء محكمة النقض في تحديد شروط وحالات -الطعن بالنقض والطعن بإعادة النظر (الغرفة الإدارية)، منشورات المجلة المغربية للأنظمة القانونية والسياسية، مطبعة الأمانة، الرباط، الطبعة الأولى، 2019.
- حياة البجدايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، منشورات مجلة الحقوق المغربية "سلسلة دراسات قضائية" الإصدارات الثالثة، مطبعة الأمانة الرباط، الطبعة الأولى، 2009.
- عزيز بوعلام وآخرون، حجية الإثبات بالشواهد الإدارية في المجال الضريبي، مؤلف جماعي تحت عنوان: "الاتجاهات الحديثة للقضاء الإداري في المادة

الضريبية"، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد 3-4، مطبعة الأمنية، الرباط، نونبر 2019.

● نجيب جيري وآخرون، المنازعات الضريبية في التشريع المغربي والمقارن- خصوصيات المسطرة وإشكالات التطبيق-، مؤلف جماعي: " المنازعات الضريبية بين القانون والعمل القضائي، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية"، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الأول، مطبعة الأمنية، الرباط، 2018.

● نجيب جيري، القضاء الإداري المغربي وغموض الاختصاص الاستعجالي في المادة الضريبية: مسطرة وقف أداء وتنفيذ الدين العمومي الضريبي نموذجا مؤلف جماعي، المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانون والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، الطبعة الأولى، 2021.

● السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الخامس، مطبعة الأمنية، الرباط، 2014.

● سارة الحميدي وآخرون، خصوصيات الإثبات في المادة الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: منازعات الأعمال بين القانون والعمل القضائي، سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية، طبعة 2017.

● خالد الشرقاوي السموني، الخبرة القضائية في ضوء قانون المسطرة المدنية والاجتهاد القضائي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية العدد 7، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1997.

● احميدوش مدني، إشكالية الإثبات والتبليغ في المنازعات الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: "المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة"، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني، مطبعة الأمنية الرباط، نونبر 2018.

• يونس مليح وآخرون، إجراءات الطعن في الأحكام القضائية في المنازعات الضريبية، مؤلف جماعي تحت عنوان: "النظام الضريبي المغربي بين التاريخ والتشريع والقضاء"، منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص، مطبعة دار القلم للطباعة، طبعة 2011.

• يونس مليح، مسطرة المنازعة أمام القضاء الإداري وسؤال ضمانات الملزم، مؤلف جماعي تحت عنوان: "المنازعات الإدارية على ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري"، منشورات مجلة العلوم القانونية، العدد الخامس، مطبعة الأمنية، الرباط، 2018.

• محمد الغازي، الإثبات بالمحاسبة في التشريع المغربي، طبعة 2020.

➤ الاطروحات والرسائل:

▪ الاطروحات الجامعية:

• رضوان اعيمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارية الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2014-2015.

• عبد الله بونيت، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2017/2018.

• عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، السنة الجامعية: 2005-2006.

● عبد الرحمان فضلاوي، نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2020-2021.

● عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب- الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجاً-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، السنة الجامعية: 2012/2013.

● مهدي خرجوج، الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية بالمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية: 2017-2018.

■ الرسائل الجامعية:

● حنان بوتوميت، حدود تدخل القضاء الإداري في تأسيس الضريبة، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية: 2016-2017.

● ياسين بطاح، خصوصية الإجراءات المسطرية في المنازعات الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية : 2013-2014.

● عبد الفتاح الوردميشي، منازعات الوعاء والتحصيل بالمغرب، دراسة قانونية وقضائية مقارنة رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، السنة الجامعية : 2017-2018.

● حميد حماني، القضاء الإداري في المادة الضريبية و دوره في تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم ،رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية : 2017-2018.

- محمد موفيد، منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية : 2013-2014.
- محسن المرابط، الإثبات في المادة الضريبية بين قانون الالتزامات والعقود والقانون الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، السنة الجامعية : 2016-2017.
- مريم محجوبي، اجتهادات محكمة النقض في المنازعات الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، السنة الجامعية : 2019-2020.
- الحبيب ناصف، الضمانات المسطرية للملزم الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية : 2017-2018.
- الزوهره الذهبي، الحماية القضائية للملزم في منازعات الوعاء الضريبي ومحدوديتها، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق الدار البيضاء- المحمدية، السنة الجامعية : 2012-2013.

➤ المجلات والمقالات :

■ المقالات:

- مصطفى بونجة، "خصوصيات القضاء الاستعجالي في المادة الإدارية، المنازعات الضريبية نموذجاً"، مجلة المحاكم المغربية، عدد 156، 2017.
- جعفر حسون، "الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4، 1996.

- حياة النهيمني، "الإثبات في المادة الضريبية عن طريق المحاسبة أنواعها وبعض الإشكالات المرتبطة بها"، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص 2016، مطبعة دار السلام للطباعة والنشر، الرباط.
- جواد العسري، "إشكالية الخبرة القضائية في المادة الضريبية"، مجلتي القسطاس والزيتونة، عدد 4-5 خاص بالمنازعات الضريبية، مطبعة سلسيل، الطبعة الأولى 2010.
- جواد العسري، "التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية"، مجلة القانون المغربي العدد 20، سنة 2013.
- محمد قصري، "إيقاف التنفيذ للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي"، مجلة المحاكم المغربية، العدد الثالث، ماي 2008.

➤ النصوص القانونية:

▪ الداستير:

- دستور 2011 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 27 شعبان 1432 الموافق ل 29 يوليو 2011، ج.ر، عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، ص3600.

▪ الظهائر:

- ظهير شريف رقم 1.57.223 يتعلق بالمجلس الأعلى، ج.ر عدد 2347 الصادرة بتاريخ 23 ربيع الأول 1377 (18 أكتوبر 1957)، دون ذكر الصفحة.

▪ القوانين:

- قانون الالتزامات والعقود الصادر بتنفيذه الظهير الشريف الصادر بتاريخ 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913).

- القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 جمادى الآخرة 1413 الموافق ل 25 ديسمبر 1992.
- القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.255 بتاريخ 22 ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993).
- القانون رقم 53.95 القاضي بإحداث المحاكم التجارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.65 بتاريخ في 4 شوال، 1413 (12 فبراير 1997).
- القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000).
- القانون رقم 85.00 المعدل للنصوص المنظمة للخبرة في قانون المسطرة المدنية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.345 المؤرخ في 29 رمضان 1421 (26 دجنبر 2000).
- القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.01.126 المؤرخ بـ 29 ربيع الأول 1422 (2001/06/22).
- القانون رقم 22.01 المتعلق بالمسطرة الجنائية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.255 بتاريخ 5 رجب 1423 (3 أكتوبر 2002).
- القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 بتاريخ 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006).
- القانون رقم 44.03 المعدل للقانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.05.211 بتاريخ 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006).
- قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).

• القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 الموافق ل 30 نوفمبر 2007.

• القانون رقم 100.12 المغير والمتمم لأحكام الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.03.53 بتاريخ 29 من جمادى الآخرة 1434 (10 ماي 2013).

• القانون رقم 38.15 المتعلق بالتنظيم القضائي الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.22.38 الصادر في 30 ذو القعدة 1443 الموافق ل 30 يونيو 2022.

■ مراسيم:

• مرسوم ملكي رقم 65/514، بتاريخ 17 رجب 1386 الموافق ل 1966/1/1 بمثابة قانون للمساعدة القضائية.

• مرسوم رقم 2.92.59 الصادر في 18 جمادى الأولى 1414 (3 نونبر 1993) تطبيقا لأحكام القانون رقم 41.90 المحدث المحاكم الإدارية.

• مرسوم رقم 2.06.187 الصادر في 29 من جمادى الآخرة 1427 (25 يوليو 2006) بتحديد عدد محاكم الاستئناف الإدارية ومقارها ودوائر اختصاصها.

• المرسوم رقم 2.22.63 الصادر في 23 رجب 1443 الموافق ل 25 فبراير 2022، بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2.92.59 الصادر في 18 جمادى الأولى 1414 (3 نونبر 1993) تطبيقا لأحكام القانون رقم 41.90 المحدث المحاكم الإدارية.

➤ اجتهادات قضائية:

■ قرارات قضائية:

• قرار عدد 1672، صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، بتاريخ 2010/11/25، ملف عدد 2019/1359، غير منشور.

- قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض عدد 21 بتاريخ 2015/03/20، ملف عدد 2012/4/608، غير منشور.
- قرار عدد 1/2491 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2015/12/10، في الملف عدد 15/1/4/4268، غير منشور.
- قرار عدد 1138 / 1 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/07/21، ملف إداري عدد 2016/1/4/203، غير منشور.
- قرار عدد 1/1436 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/10/13، ملف عدد 491/4/1/2016، غير منشور.
- قرار عدد 2/619 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/10/20، ملف عدد 13/1/4/3686 غير منشور.
- قرار عدد 2/20، صادر عن الغرفة الإدارية محكمة النقض بتاريخ 2017/01/12، ملف عدد 2015/2/4/3533، غير منشور.
- قرار عدد 1/36 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2017/01/12، ملف إداري عدد 14/1/4/3407، غير منشور.
- قرار عدد 2/59 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2017/1/26، ملف عدد 2015/2/4/3108، غير منشور.
- قرار عدد 2/350 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بتاريخ 2017/05/04، ملف عدد 16/2/4/2601، غير منشور.
- القرار عدد 1/864 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/06/8، ملف عدد 7456/4/1/2015، غير منشور.
- قرار عدد 3/739 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/06/15، ملف عدد 2015/3/4/3844، غير منشور.

- قرار عدد 1/938 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/06/22، ملف إداري عدد 2016/1/4/205، غير منشور.
- قرار عدد 1/1499 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/12/14، ملف عدد 2016/1/4/36، غير منشور.
- قرار عدد 1/1605 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2017/12/28، ملف عدد 4126/4/1/2016، غير منشور.
- قرار عدد 1/585 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2018/05/31، ملف عدد 2018/1/4/133، غير منشور.
- القرار عدد 1/1095 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2018/10/18، ملف 1223/4/1/2017، غير منشور.
- قرار عدد 1/1038 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2019/09/05، ملف عدد 72/4/2/2019، غير منشور.
- قرار عدد 595 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، بتاريخ 2021/03/15، ملف عدد 1104/72/05/2020 غير منشور.
- قرار عدد 984، محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، 2021/3/29، ملف عدد 2020/7209/845، غير منشور.
- قرار عدد 2356، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/06/07، ملف عدد 2021/7209/88، غير منشور.
- قرار عدد 4451 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021/10/18، ملف عدد 2021/7209 /120، غير منشور.
- قرار عدد 4612 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2021/10/28، ملف عدد 2021/7213/368، غير منشور.

- قرار عدد 5407، صادر محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2021-11-15، ملف عدد 2021/7209/610 غير منشور.
- قرار عدد 559 صادر عن محكمة الاستئناف بالرباط، بتاريخ 2021/11/22، ملف عدد 2021/7209/509، غير منشور.
- قرار عدد 6584، محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2021-12-13، ملف عدد 2021/7209/126، غير منشور.
- قرار عدد 7208، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، بتاريخ 2021-12-23، ملف عدد 2021/7213/1063 غير منشور.

■ أحكام قضائية:

- حكم عدد 151 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 2007/04/04، ملف عدد 9/06/50 غير منشور
- حكم المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2014/04/02، ملف عدد 2013/9/199، غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2014/04/02، ملف عدد 2013/9/227، غير منشور.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2014/5/14، ملف عدد 2014/7113/35 غير منشور.
- حكم عدد 3452 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2019/10/07، ملف عدد 2019/ 7113 /243، غير منشور.
- حكم عدد 2020/7113/94 صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2020/07/02، ملف عدد 19/7113/189، غير منشور.

- حكم إدارية مكناس عدد 2020/7113/56 بتاريخ 2020/07/14، ملف عدد 2020/7113/40، غير منشور.
- حكم صادر عن إدارية فاس عدد 1176 بتاريخ 2020/12/16، ملف عدد 2020/7109/16، غير منشور.
- حكم إدارية الرباط عدد 2413 بتاريخ 2021/06/9، ملف عدد 2021/7113/02، غير منشور.
- حكم إدارية الرباط عدد 2895 بتاريخ 2021/07/6، ملف عدد 2021/7113/5، غير منشور.
- حكم عدد 1449، صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، بتاريخ 2021/07/12، ملف عدد 2021/8205/5500، غير منشور.
- حكم عدد 3368، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2021/09/02، ملف عدد 2021/7113/57، غير منشور.
- حكم عدد 1960، صادر عن نفس المحكمة، بتاريخ 2021/10/21، ملف عدد 21/8205/7869، غير منشور.
- حكم عدد 3244 صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2021/11/02، ملف عدد 2021/7113/92، غير منشور.
- حكم عدد 11478، صادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2021/11/25، ملف عدد 8205/7868، 2021، غير منشور.
- حكم عدد 3496، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2021/11/30، ملف عدد 2021/7313/159، غير منشور.
- حكم إدارية الرباط عدد 419 بتاريخ 2022/02/15، ملف عدد 2021/7113/273، غير منشور.

- حكم عدد 2022/7113/43 ، صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2022/3/22 في الملف رقم 2021/7113/116، غير منشور.

▪ أوامر قضائية:

- أمر عدد 2021/7101/02 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2021/01/26، ملف عدد 2021/7101/01 غير منشور .
- أمر عدد 2021/7101/07 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2021/03/02، ملف عدد 2021/7101/08، غير منشور .
- أمر عدد 2021/7101/22 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2021/03/23 ملف عدد 2021/7101/22، غير منشور.
- أمر عدد 2021/2301، صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2021/07/07، ملف عدد 2021/7101/2294، غير منشور.
- أمر عدد 2022 / 7101/50 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمكناس، بتاريخ 2022/04/02 ملف عدد 2022/7101/53، غير منشور .
- أمر عدد 2022/103 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2022/04/27 ملف عدد 2022/7101/105، غير منشور.
- أمر عدد 2022 / 108 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 2022/05/18 ملف عدد 2022/7101/102. غير منشور .

1	مقدمة:
12	الفصل الأول : مسطرة تقديم دعوى المنازعة الضريبية
12	المبحث الأول: إجراءات رفع دعوى المنازعة الضريبية
12	المطلب الأول : الطبيعة القانونية لدعوى المنازعة الضريبية
13	الفقرة الأولى : دعوى القضاء الشامل في المنازعة الضريبية
18	الفقرة الثاني : دعوى الإلغاء في المنازعة الضريبية
24	المطلب الثاني: شروط التقاضي في دعوى المنازعة الضريبية
25	الفقرة الأولى: إلزامية استنفاد التظلم الإداري
30	الفقرة الثانية: الشروط الشكلية لدعوى المنازعة الضريبية
30	أولاً: أجل رفع دعوى المنازعة الضريبية
35	ثانياً: مضمون عريضة دعوى المنازعة الضريبية
39	ثالثاً: الشروط المرتبطة بأطراف دعوى المنازعة الضريبية
48	المبحث الثاني: الاختصاص القضائي في دعوى المنازعة الضريبية
48	المطلب الأول: الاختصاص الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية
48	الفقرة الأولى: الجهة المختصة استعجالاً في دعوى المنازعة الضريبية
48	أولاً: اختصاص رئيس المحكمة الإدارية في دعوى المنازعة الضريبية
54	ثانياً: اختصاص الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية في دعوى المنازعة الضريبية
58	الفقرة الثانية: شروط اختصاص القضاء الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية
58	أولاً: الشروط العامة لاختصاص القضاء الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية
69	ثانياً: الشروط الخاصة لاختصاص القضاء الاستعجالي في دعوى المنازعة الضريبية

المطلب الثاني : الاختصاص الموضوعي في دعوى المنازعة الضريبية.....	75
الفقرة الأولى : قواعد الاختصاص الموضوعي في دعوى المنازعة الضريبية	75
أولاً: الاختصاص المحلي في دعوى المنازعة الضريبية.....	76
ثانياً: الاختصاص النوعي في دعوى المنازعة الضريبية.....	84
الفقرة الثانية: غموض الاختصاص في منازعات تحصيل الضرائب.....	89
أولاً: الاختصاص القضائي في منازعات حجز وبيع العقار وكذا مسطرة الإكراه البدني.....	89
ثانياً: الاختصاص القضائي في حجز المنقولات في منازعات تحصيل الضرائب	96
الفصل الثاني: مسطرة الحكم في دعوى المنازعة الضريبية	104
المبحث الأول: سير مسطرة التقاضي في دعوى المنازعة الضريبية.....	104
المطلب الأول: الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية.....	105
الفقرة الأولى عبء الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية.....	106
أولاً: المبادئ ذات الصبغة الموضوعية.....	108
ثانياً: المبادئ ذات الصبغة الإجرائية.....	111
الفقرة الثانية: وسائل الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية.....	113
أولاً: الإثبات عن طريق الوسائل المحاسبية.....	114
ثانياً: الإثبات عن طريق الوسائل غير المحاسبية.....	118
المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في دعوى المنازعة الضريبية.....	127
الفقرة الأولى: لجوء القاضي إلى الخبرة القضائية في دعوى المنازعة الضريبية.....	129
أولاً: الخبرة كوسيلة تحقيق في دعوى المنازعة الضريبية.....	130
ثانياً: مبررات اللجوء للخبرة في الدعوى الضريبية.....	132
الفقرة الثانية: سلطة القاضي الإداري في التعامل مع إجراءات الخبرة.....	135
أولاً: سلطة القاضي الإداري في تعيين الخبير وتحديد مهمته.....	135
ثانياً: السلطة التقديرية للقاضي الإداري من الخبرة في دعوى المنازعة الضريبية.....	140
المبحث الثاني: الإجراءات المسطرية للبت والطعن في دعوى المنازعة الضريبية.....	147

المطلب الأول: إجراءات البت في دعوى المنازعة الضريبية.....	148
الفقرة الأولى: إجراءات صدور الحكم في دعوى المنازعة الضريبية.....	148
أولاً: دور القاضي الإداري في تحضير جلسة الحكم.....	148
ثانياً: صدور الحكم في دعوى المنازعة الضريبية.....	151
الفقرة الثانية: تبليغ الحكم وتنفيذه في دعوى المنازعة الضريبية.....	154
أولاً: تبليغ الحكم الضريبي.....	154
ثانياً: تنفيذ الحكم الضريبي.....	159
المطلب الثاني: طرق الطعن في دعوى المنازعة الضريبية.....	164
الفقرة الأولى: طرق الطعن العادية في دعوى المنازعة الضريبية.....	165
أولاً: الطعن بالاستئناف في دعوى المنازعة الضريبية.....	165
ثانياً: الطعن بالتعرض في دعوى المنازعة الضريبية.....	172
الفقرة الثانية: طرق الطعن غير العادية في دعوى المنازعة الضريبية.....	174
أولاً: التماس إعادة النظر وتعرض الغير الخارج عن الخصومة في دعوى المنازعة الضريبية.....	174
ثانياً: الطعن بالنقض في دعوى المنازعة الضريبية.....	179
خاتمة:.....	184
لائحة المراجع:.....	188