

دعوى إيقاف تحصيل الديون الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي بالمغرب

Action to Suspend the Collection of Tax Debts

Between Legal Text and Judicial Practice in Morocco

عبد العزيز موهيب Mouhib Abdelaziz

دكتور في الحقوق

أستاذ زائر بكلية العلوم القانونية والسياسية بسطات

ملخص:

إن الإيرادات الضريبية تشكل مصدرا هاما من مصادر الموارد المالية للدولة، عمل المشرع على تنظيمها بشكل يضمن حسن سير عملية تحصيلها وضخها بالخزينة العامة للملكة، كما تمتع إدارة الضرائب بالعديد من الحقوق والضمانات القانونية باعتبارها جهازا مكلفا بتأسيس وتحصيل هذه الموارد وخولها مجموعة من الامتيازات القانونية، فإلى جانب كونها تتمتع بسلطة الشخص العام، فهي تتوفر على العديد من الميكانيزمات القانونية التي تساعدها على القيام بدورها على الوجه المطلوب منها قاعدة الأداء الفوري للدين الضريبي وعدم التراجع بشأن ذلك، ولو كان هذا الدين محل مطالبة أو منازعة قضائية، غير أن التطبيق الحرفي والصارم لهذه القاعدة قد يضر بمصالح الملتزم المدين في بعض الحالات، وخاصة في الحالات التي تكون فيها حقوق الملتزم مهددة بسبب التنفيذ الجبري المعجل، مما دفع المشرع إلى إدخال نوع من التعديل على القاعدة العامة، فسمح برفع المطالبة النزاعية أمام القضاء المختص لإيقاف تنفيذ الديون العمومية شرطة توفر الشروط القانونية، كضمانة هامة من الضمانات القانونية الممنوحة للملتزم من أجل تحقيق عدالة جبائية تحافظ على الموارد الضريبية من جهة وحتى لا تضيق حقوق الملتزم.

Summary:

Tax revenues constitute an important source of financial resources for the state. The legislator has worked to organize them in a way that ensures the smooth running of the collection process and their injection into the Kingdom's public treasury. He has also granted the Tax Administration many legal rights, guarantees as an agency charged with establishing and collecting these resources, and has granted it a set of legal privileges. In addition to having the authority of a public person, it has many legal mechanisms that help it perform its role in the manner required of it, based on the principle of immediate payment of the tax debt and not

backing down from that, even if this debt is the subject of a claim or legal dispute. However, the literal and strict application of this rule may harm the interests of the obligated debtor in some cases, especially in cases where the obligated debtor's rights are threatened by urgent compulsory execution, which prompted the legislator to introduce a type of amendment to the general rule. It allowed the filing of a dispute claim before the competent court to stop the implementation of public debts, provided that the legal conditions are met, as an important guarantee of the legal guarantees granted to the obligated party in order to achieve tax justice that preserves tax resources on the one hand and so as not to waste the obligated party's rights.

المقدمة:

من المسلم به أن الضريبة تشكل أهم صور المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، وأداة فعالة في النهوض بالجانب السوسيو اقتصادي لكل بلد، حيث تسهم الإيرادات الجبائية في حسن تدبير الشؤون السياسية للدول على اختلاف مستويات نموها وتقدمها، لذلك اهتم المشرع المغربي بتأطيرها على غرار مجموعة من التشريعات المقارنة، وقد خول للإدارة الضريبية، كجهاز إداري مسؤول عن تطبيق السياسة الجبائية أمر فرضها وتحصيلها، وسن لها قواعد إجرائية، تقنن مجال تدخلها للمحافظة على هذه الموارد مزودة في ذلك بسلطات الشخص العام لتنظيم هذا القطاع وضبط مختلف الوقائع المنشئة للضرائب، وفي مقابل ذلك نص على مجموعة من الضمانات القانونية لحماية الملزم من كل تعسف أو شطط قد ترتكبه الإدارة الجبائية في حقه، غير أنه وبالنظر للتدخل المستمر لها في إطار ممارسة المهام المنوطة بها قانونا، وبالنظر أيضا للعديد من العوامل الموضوعية أهمها كثرة النصوص القانونية وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها وتشعب الإحالات الواردة بهذه النصوص، فقد تتسبب هذه العوامل مجتمعة في نشوب منازعات بين الطرفين، ولتسويتها أوجد المشرع المغربي مجموعة من الوسائل على المستوى الإداري، حيث أعطى الفرصة للملزم في طلب تصحيح الأخطاء والتجاوزات التي قد تقع فيها الإدارة باللجوء إلى الطعن الإداري، لحل الخلاف الذي بينه وبينها، كما فتح باب القضاء أمام الطرفين في الحالة التي تفشل فيها الآليات الإدارية في تسوية المنازعات بينهما¹.

وحرصا منه على حسن سير عملية تحصيل الديون الضريبية² وحماية الموارد المالية للدولة باعتبارها ديونا عمومية تخلدت بذمة الملزم المدين، أحاطها المشرع المغربي بالعديد من الحقوق والضمانات القانونية من أهمها قاعدة الأداء الفوري للدين الضريبي وعدم التراجع بشأن ذلك، ولو كان هذا الدين محل مطالبة أو منازعة قضائية³.

¹ - للتوسع أكثر في الموضوع يمكن الرجوع : عبد العزيز موهيب "خصوصية الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة الحسن الأول بسطات السنة الجامعية 2021-2022 ص5.

² - عرفت المادة 1 من م د ت ع عملية التحصيل بكونها "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات.

³ - تنص المادة 2 من م د ت ع على ما يلي: "تعتبر ديونا عمومية بمقتضى هذا القانون:

- الضرائب المباشرة للدولة والرسوم المماثلة وكذا الضريبة على القيمة المضافة، المشار إليها بعبارة "الضرائب والرسوم" فيما يلي من هذا القانون؛
- الحقوق والرسوم الجمركية؛
- حقوق التسجيل والتمير والرسوم المماثلة؛
- مداخيل وعائدات أملاك الدولة؛
- حصيلة الاستغلال والمساهمات المالية للدولة؛
- الغرامات والإدانات النقدية؛
- ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها؛
- سائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية التي يعهد بقبضها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل، باستثناء الديون ذات الطابع التجاري المستحقة لفائدة المؤسسات العمومية.

حيث نصت المادة 117 من م د ع على أنه بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدنيين أن يؤديوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقاً للشروط المحددة في هذا القانون، غير أنه وبغض النظر عن أهمية هذه القاعدة لما لها من طابع حمائي، ودور فعال في الحفاظ على الموارد العامة للدولة وذلك بقطع الطريق أمام جميع الحيل الهادفة للتخلص من أداء الضريبة، تبقى قاعدة قابلة للنقاش كما تبقى ضرورة إدخال بعض التعديلات أو الاستثناءات عليها مسألة ملحة سيما وأن التمسك بحرفية هذه القاعدة قد يجهز على الكثير من الحقوق التي أقرها المشرع لفائدة الملزم في حالات معينة، وهو الأمر الذي حدا به إلى إدخال بعض الاستثناءات على المبدأ العام حتى يتماشى وطبيعة المنازعات في المادة الجبائية، وما تتميز به من خصوصيات، فأجاز بذلك للمدين الذي ينازع كلا أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل¹، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها²، وبذلك يكون المشرع قد لطف من مبدأ الأداء الفوري للدين الضريبي وعدم التراجع بشأنه من خلال النص على إمكانية سلوك مسطرة إيقاف التنفيذ المؤقت التي تباشر أمام القضاء الاستعجالي بالمحاكم الإدارية إلى حين البث في جوهر النزاع، وأهمية مسطرة الإيقاف تبرز بشكل أساسي من حيث كونها تحمي الملزم المدين من التنفيذ الفوري على ممتلكاته وما يترتب على ذلك

¹ تنص المادة 117 من م د ع على ما يلي: " بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدنيين أن يؤديوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقاً للشروط المحددة في هذا القانون، إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل آجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها. عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين. "

² حددت المادة 118 من م د ع صور الضمانات المنصوص عليها في 117 أعلاه، حيث نصت على ما يلي: يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل:

- إيداع في حساب للخزينة؛
 - سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 94.35 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 3.95.1 بتاريخ 24 من شعبان 1415 / 26 يناير 1995،
 - سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة؛
 - كفالة بنكية،
 - ديون على الخزينة،
 - سند التخزين،
 - رهن أصل تجاري،
 - تخصيص عقار للرهن الرسمي.
- يمكن للمدين أن يعرض أشكال أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.
- يتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات.

من أضرار بليغة بها، كما تضمن نوعاً من الاستقرار النفسي والمادي للمنفذ عليه من خلال إصلاح ما يمكن أن يتسرب لمسطرة المتابعة والتحصيل من أخطاء¹.

إن معالجة موضوع إيقاف متابعة إجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبية تستمد أهميتها من الموضوع ذاته حيث يطرح العديد من الإشكالات الميدانية بين الإدارة كجهاز مكلف بتأسيس الضريبة وتحصيلها وبين الملمزم الذي يحاول الدفاع بقوة على حقوقه المالية، مما نجد معه أنفسنا ملزمين بالإجابة على إشكالية مركزية هي:

إلى أي حد استطاع المشرع المغربي وضع الإطار القانوني لتدخل قاضي المستعجلات في مسطرة إيقاف متابعة إجراءات التنفيذ الجبري للديون الضريبية بهدف تحقيق الحماية السريعة للمراكز القانونية لأطراف النزاع؟

وهي إشكالية تفرعت عنها العديد من الأسئلة الجزئية من قبيل:

• هل يمكن حماية حقوق أطراف النزاع في إيقاف متابعة إجراءات التنفيذ الجبري للديون الضريبية من خلال اللجوء إلى قضاء الموضوع؟

• هل يمكن الحديث عن وجود نصوص قانونية صريحة تخول الاختصاص للقضاء الاستعجالي في مسطرة إيقاف متابعة إجراءات التنفيذ الجبري للديون الضريبية؟

• ألا ينتج عن إيقاف تنفيذ الدين الضريبي إفراغ الأحكام القضائية بهذا الشأن من محتواها؟

للإجابة على الإشكالية المحورية وما تفرع عنها من أسئلة جزئية نرى تقسيم الموضوع إلى محورين إثنيين نتناول في أولهما شروط تدخل قاضي المستعجلات في مسطرة وقف تنفيذ الدين الضريبي، ونخصص المحور الثاني للحديث عن خصائص دعوى إيقاف التنفيذ الجبري للدين الضريبي أمام القضاء الاستعجالي.

المحور الأول: شروط تدخل قاضي المستعجلات في مسطرة وقف تنفيذ الدين الضريبي

أغفل المشرع المغربي التعريف بالقضاء الاستعجالي مكتفياً بتحديد اختصاصاته وخصائصه وذلك في القسم الرابع من قانون المسطرة المدنية المتعلق بمسطرة القضاء الاستعجالي بمقتضى الفصول من 149 إلى 154 ق. م. م بإسهاب، مقارنة بالقضاء الاستعجالي في المادة الإدارية، الذي خصه بمادة واحدة فقط وهي المادة 27 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، وكذلك نفس الشيء فيما يخص القانون 12.81 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية من خلال المادة السادسة، فهو قضاء استثنائي يختلف عن قضاء الموضوع في كونه لا يفصل في جوهر المنازعة، وإنما يعالج قضايا وقتية وتحفظية، ترتبط بمال الملمزم أو حريته، ونظراً كذلك لطبيعة

¹ - في الواقع تبقى نسبة الخطأ في مسطرة المتابعة وتحصيل الديون الضريبية واردة على المستوى العملي، غير أنه غالباً ما تتم معالجتها بين الإدارة والملمزم دون الوصول إلى المحكمة الإدارية.

الطلبات الموجهة إلى المحاكم في هذا الصدد¹، لكن الفقه تدارك هذا الفراغ محمدا المقصود به حيث اعتبره البعض "القضاء المختص بالفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس أصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين".² أو بكل ببساطة هو القضاء الذي يتخذ "إجراءات استثنائية سريعة ومختصرة تسمح للأطراف بالحصول على قرار قضائي وقي يكون معجل التنفيذ يصدره قاض فرد يسمى قاضي الأمور المستعجلة من شأن تأخره في البت أن يلحق أضرارا محققة، لكن دون أن يمس بموضوع النزاع"³.

وهو بذلك فرع متميز ومستقل عن العمل القضائي العادي وعن التنفيذ القضائي، يمتاز بمسطرته المختصرة وطابعه والاستثنائي كما يتميز بمصاريفه القليلة.⁴

إن منطلق القضاء الاستعجالي هو الحفاظ على الحقوق، وذلك بإسعاف الأطراف بأحكام سريعة في المنازعات التي قد لا تحتمل التأخير في الفصل فيها إذا ما تم تطبيق القواعد والإجراءات العادية، بحيث يخشى عليها من فوات الأوان بهدف تحقيق الحماية السريعة للمراكز القانونية للأطراف، إذ ينظر القاضي في الطلبات المستعجلة المقدمة إليه، ويبحث في مدى توفر الشروط المطلوبة فيها، ويتثبت من وجودها وهو في ذلك مقيد بآلا يمس جوهر الحق المتنازع فيه، وإنما يقتصر على ظاهره، وبذلك تتميز مسطرة المنازعات في المادة الضريبية بالسرعة والطابع الوقي، وفق مسطرة مختصرة واستثنائية وسريعة، فإلى جانب الشروط الأساسية المطلوبة في الدعوى الاستعجالية، والمنصوص عليها ضمن القواعد العامة، كعنصر الاستعجال وجدية الطلب الذي يستهدف موضوعه الحكم في إجراء وقي، والمحدد زمانا ومكانا ولا يمس جوهر هذا الحق لا بد من توافر شروط أخرى لقبول هذه الدعوى والمتمثلة في ضرورة، سلوك الملزم الراغب في تقديم الطعن مسطرة التظلم الإداري أولا، فلا تقبل المنازعة المرفوعة رأسا إلى القضاء.

ومن جهة أخرى يقصد بمسطرة التحصيل مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهياتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء وعن الاتفاقات⁵، أما مسطرة وقف أداء الدين الضريبي فهي تلك المسطرة الإدارية التي تباشر أمام القابض والتي بمقتضاها يطلب المدين من الجهة الإدارية المختصة أن توقف إجراءات المتابعة إلى حين البت في شكاياته المتعلقة بالدين موضوع

¹ - عبد الغني خالد، "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، مطبعة دار النشر المغربية عين السبع الدار البيضاء، 2002، ص. 37.

يراجع أيضا عبد العزيز موهيب "خصوصية الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب" م س ص: 83-84.

² - عبد الباسط جميعي: نظرية الاختصاص في قانون المرافعات الجديد وتعديلاته، دار الفكر العربي القاهرة ص، 123.

³ - الحسن المير: المنازعة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي، دراسة قانونية قضائية في علاقة الملزم بالإدارة الضريبية، مطبعة الأمنية الرباط ص. 82.

⁴ عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية. الطبعة الخامسة أبريل 2009 مطبوعات المعرفة مراكش، ص. 101.

⁵ - انظر المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية: "ويقصد بمسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي تلك المسطرة القضائية التي تتيح للقاضي أن يوقف تنفيذ استخلاص الضريبة في انتظار صدور حكم في جوهر النزاع، وتكون لهذا الحكم قوته الإلزامية وكافة آثاره القانونية.

الطلب، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها قانونا مع تقديم الضمانة الكفيلة بأداء الدين الضريبي المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية ضمن الباب السابع منها تحت عنوان المطالبات¹.

وقد حددت مدونة تحصيل الديون العمومية الحالات التي يمكن للمدين موضوع أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض على تحصيل تلك الديون²، كعدم قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل أو عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها المدين³ وعلى المستوى العملي تحصل العديد من المشاكل التي تترتب عنها صعوبات قانونية في التنفيذ، كأن تحرق الإدارة المكلفة بتحصيل الدين الضريبي بعض القواعد الشكلية، فتباشر مثلا إجراءات تنفيذ وتحصيل الديون الضريبية دون احترام تسلسل الإجراءات وتراتبيتها بغض النظر عن مراعاة القواعد المسطرية، من ذلك اللجوء إلى مسطرة التحصيل الجبري قبل مباشرة إجراءات التحصيل الرضائي من تبليغ المعني بالأمر وإنذاره بأداء ما بذمته عن طوعية.

كما بين الجهة التي ينبغي للمدين تقديم هذه الطلبات أمامها وذلك تحت طائلة عدم القبول حيث نصت المادة 120 منها 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" كما حددت نفس المادة الاجل القانوني الذي ترفع فيه هذه المطالبات وهو ستين يوما الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء مدعمة بجميع المستندات التي تثبت تكوين الضمانات طبق للقانون⁴.

وفي حالة المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز، يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله، مدعمة بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل.

عند عدم الرد داخل أجل ستين يوما (60) ابتداء من تاريخ التوصل بالمذكرة المشار إليها أعلاه، يمكن للمتمس أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

¹ - للتوسع يرجى مراجعة مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رفرق للطباعة والنشر، الرباط، 2003، الطبعة الثانية، ص 218.

² - يراجع القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الظهير الشريف رقم 1.21.115 بتاريخ 5 جمادى الأولى (1443) (10 ديسمبر 2021)، الجريدة الرسمية عدد 7049 مكرر بتاريخ 15 جمادى الأولى 1443 (20 ديسمبر 2021)، ص 10484.

³ - تنص المادة 119 من مدونة التحصيل العمومية: يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض عليه إذا تعلق مطالبته بما يلي:

- قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل؛

- عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها.

⁴ انظر المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية: "يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل:

- إيداع في حساب للخزينة؛

- سندات مثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ

24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995) ؛

يجب أن ترفع الدعوى أمام القاضي، تحت طائلة عدم القبول، داخل أجل ثلاثين يوما (30) الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها يمكن إيقاف تنفيذ بيع الأشياء المطالب بها إلى حين البت النهائي في المطالبة أو طلب الفصل¹.

وتعتبر المطالبة بإيقاف التحصيل كالمنازعات الضريبية ذات خصوصيات منها عدم قبول الطلبات التي ترفع رأسا إلى المحكمة الإدارية، إذ لا بد من المرور عبر المرحلة الإدارية تحت طائلة عدم القبول، وهنا نتساءل عن السند القانوني الذي يخول للقضاء الاستعجالي النظر في دعاوى إيقاف تنفيذ الأحكام الرامية إلى تحصيل الدين الضريبي؟

ويستند القضاء الاستعجالي للنظر في المنازعة الضريبية على مقتضيات المادة 19 من قانون 90-41 التي لم تحدد بشكل دقيق حالات اختصاص القضاء الاستعجالي، وجاءت بصيغة عامة تفيد شمول اختصاص القاضي الاستعجالي لكل الإجراءات التي تتصف بطابع التوقيت وليس لها مساس بالجوهر، خلافا لمقتضيات الفصل 149 من ق.م.م الذي عدد حالات اختصاص قاضي المستعجلات، قبل أن يورد لفظا عاما هو عبارة "أو أي إجراء آخر تحفظي"، والحالات التي أوردها ق.م.م المغربي هي الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو الأمر بالحراسة القضائية إضافة إلى الحالات المشار إليها في الفصل 148 من ق.م.م خاصة إثبات حال².

فصياغة المادة 19 من قانون 90.41 التي تفيد العموم تسمح بإدخال جميع الطلبات المتعلقة بالضرائب ما دامت هاته الطلبات تتسم بطابع التوقيت والتحفظ، سواء تعلقت بالإلزام القانوني أو مسطرة الحجز أو مسطرة البيع، ومنه ولمقاربة تدخل القضاء الاستعجالي في النزاع الضريبي يتطلب استحضار الشروط المحددة لاختصاص القاضي الاستعجالي ثم مظاهر تدخله في المادة الضريبية³.

والواقع أن غياب النص القانوني الصريح الذي يعطي الشرعية القانونية لاختصاص قاضي الأمور المستعجلة بالنظر في إيقاف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي، كمسطرة استثنائية طرح جملة من الإشكالات العملية، وأنتج العديد من التأويلات للنصوص القانونية، كما فتح باب الاجتهاد أمام القاضي الإداري، الذي أصبح يرى أن في القواعد العامة للمنازعات الاستعجالية، ما يسمح له بالتدخل لإيقاف تنفيذ الدين الضريبي⁴، كما نتج عن غموض النصوص القانونية إشكالات عملية تستدعي اجتهاد كل من القضاء

¹ - تنص المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية: "في حالة المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز، يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله، مدعمة بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل.

² - الحسن المير: المنازعة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي، دراسة قانونية قضائية في علاقة الملزم بالإدارة الضريبية م س ص: 82 وما بعدها.

³ - الحسن المير: المنازعة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي، دراسة قانونية قضائية في علاقة الملزم بالإدارة الضريبية م س ص: 82 وما بعدها.

⁴ - واستند القضاء الإداري في اجتهاده في البحث على أساس قانوني من خلال القواعد العامة للاستعجال على صريح نص المادة 2.

الإداري وإدارة الضرائب مع ما يتبع ذلك من إصدار دوريات تخدم مصلحة هذه الأخيرة وتدخلها بالتالي في نزاع مستمر مع الخاضع للضريبة.

إنه وأمام ضرورة تدخل القضاء الاستعجالي في مسطرة إيقاف تنفيذ الديون الضريبية لما توفره من حماية قانونية لفائدة الملمزم والحيلولة دون إلحاق الضرر بأمواله، وفي غياب نصوص قانونية خاصة وصريحة تمنح القاضي الاستعجالي حق النظر في الطلبات التي ترمي إلى إيقاف تنفيذ الديون الضريبية، التجأ القضاء الاستعجالي للبحث في القواعد العامة عليها تسعفه في قبول مثل هذه المطالبات التي تنازع في إيقاف مسطرة التنفيذ على ديون الملمزم المدين.

غير أنه لكي ينعقد الاختصاص للقضاء الاستعجالي في إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، كمسطرة استثنائية، يحتاج الأمر توفر مجموعة من الشروط الشكلية، التي تتصل بكيفية تقديم الدعوى ومسطرة سلوكها وكذا صفات أطراف المنازعة الجبائية (أولاً). كما يشترط بعض القواعد الموضوعية منها ضرورة توفر عنصر الاستعجال الذي يخول للقاضي شرعية النظر في النازلة المعروضة أمامه للفصل فيها، كما يمنع عليه أن يمس أصل النزاع، ويشترط في موضوع المنازعة أن يتسم بالجدية الكافية لتدخل القضاء الاستعجالي، وقد استقر الاجتهاد القضائي المغربي على ضرورة توفر هذه القواعد الجوهرية (ثانياً)، والتي تتعلق بالنظام العام بحيث لا يمكن الاتفاق على تجاوزها، وسوف نفصل في هذين النوعين من الشروط على الشكل التالي:

أولاً: الشروط الشكلية:

تتميز إجراءات الدعوى أمام القضاء الاستعجالي بالتشريع المغربي عن الإجراءات المسطرية أمام القضاء العادي بمجموعة من الخصائص ترتبط أساساً بطبيعته الاستعجالية التي تهدف الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلاً مؤقتاً لا يمس أصل الحق، والمحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين، فخلافاً لقضاء الموضوع الذي يتطلب جملة من الشروط الشكلية لقبول الدعوى، حيث يتقدم المدعي أو وكيله بمقال مكتوب موقع عليه أو بتصريح يدلي به المدعي شخصياً ويحرر به أحد أعوان كتابة الضبط المحلفين محضراً يوقع من طرف المدعي أو يشار في المحضر إلى أنه لا يمكن له التوقيع، وتقييد القضايا في سجل معد لذلك حسب الترتيب التسلسلي لتلقيها وتاريخها مع بيان أسماء الأطراف وكذا تاريخ الاستدعاء، ثم بعد تقييد المقال مباشرة يعين رئيس المحكمة بحسب الأحوال قاضياً مقررأ أو قاضياً مكلفاً بالقضية،¹ مع أداء الرسوم القانونية وما يتبع ذلك من ضرورة تحديد تاريخ الجلسة واستدعاء الأطراف طبقاً للفصول 37، 38 و 39 من ق.م.م، وباقي

من قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية والصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 225.91.1 في 10 شتنبر 1993، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 الصادرة 3 نونبر 1993 ص 2168 والتي تنص على أنه: "للمحكمة الإدارية أن تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يهدف إلى الغائه إذا التمس منه طالب الإلغاء صراحة".

¹ - تجدر الإشارة هنا أنه بدخول المحاكم الرقمية وجب على المشرع التدخل لتعديل الفصل 31 من ق م م حتى يتماشى واعتماد التقنية الرقمية بمحاكم المملكة، وأصبح الحديث عن السجلات الرقمية بالنظام المعلوماتي ساج بدل السجلات الورقية أمراً واقعياً.

الإجراءات المسطرية التي تسلكها المحكمة للفصل في الدعوى وهي إجراءات بقدر ماهي ضرورة لنظاميتها بقدر ما تكون معقدة تستغرق وقتا طويلا، فإن العكس يبقى صحيحا حيث فرض الطابع الاستعجالي على المشرع التزام المرونة انسجاما مع حالات الاستعجال التي تطبع هذا النوع من القضايا، حيث منح مشرع المسطرة المدنية بموجب الفصل 150 من ق.م.م للمعني بالأمر إمكانية تقديم دعواه أمام قاضي المستعجلات في سائر الأيام ولو في أيام العطل الأسبوعية أو العطل الرسمية وقبل تسجيل الدعوى بكتابة الضبط و أداء الرسوم القضائية المتعلقة بها، وقد تقدم الدعوى الاستعجالية إن اقتضى الحال في حالة الاستعجال القصوى في بيت الرئيس¹، وفي هذه الحالة يعمل الرئيس على استدعاء كاتب الضبط لمنزله² للبت في القضية على أن تؤدي الرسوم القضائية فيما بعد³، وبعد تقديم المقال يعين رئيس المحكمة المختص القضية في إحدى الجلسات ويستدعي لها الأطراف بالطرق العادية المنصوص عليها في الفصول القانونية المشار إليها أعلاه (37 و 38 و 39 من ق.م.م) وتبقى السلطة التقديرية في تحديد توفر حالة الاستعجال القصوى من عدمه لرئيس المحكمة الابتدائية الإدارية أو الرئيس الأول بمحكمة الاستئناف الإدارية بحسب الأحوال، وهكذا يعالج القضاء الاستعجالي الأمور التي تحتاج إلى بث سريع والتي لا تسمح به الإجراءات العادية للدعوى التي تتسم بالبطء وتعد الإجراءات المسطرية مما قد يفوت على المعني بالأمر حماية الحق موضوع الدعوى.

ثانيا: الشروط الموضوعية:

لكي ينعقد الاختصاص للقضاء الاستعجالي بالنظر في المنازعات الجبائية بصفة عامة ومنها بطبيعة الحال دعوى إيقاف إجراءات تنفيذ الدين الضريبي إلى حين البث في جوهر المنازعة المرفوعة أمام قضاء الموضوع، لابد أن تتوفر هذه الدعوى على شروط ثلاثة حددها قانون المسطرة المدنية بموجب الفصول 149-152-436 وهي:

- الشرط الذي يقضي بضرورة توفر عنصر الاستعجال

يمكن تعريف الاستعجال على أنه "ذلك الخطر الحقيقي المهدق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم وقفه بسرعة ولا يكون عادة في القضاء العادي ولو قصرت مواعيدته".

وبخلاف المشرع المغربي الذي لم يعرف بعنصر الاستعجال واكتفى بتأطيره قانونا، نجد بعض الأنظمة القانونية المقارنة قد أعطت تعريفا له كما هو الشأن بالنسبة لقانون المرافعات المصري في المادة 45 منه التي جاء فيها ما يلي: "يندب في مقر المحكمة

¹ - يمكن أن يقدم الطلب في غير الأيام والساعات المعينة للقضاء المستعجل في حالة الاستعجال القصوى سواء إلى قاضي المستعجلات أو إلى مقر المحكمة وقبل التقييد في سجل كتابة الضبط أو النظام المعلوماتي ساج، ويعين القاضي فورا اليوم والساعة التي ينظر فيها الطلب. يمكن له أن يبت حتى في أيام الأحاد وأيام العطل.

² - على المستوى العملي يتم تحديد كاتب الضبط الذي يؤمن جلسات القضاء الاستعجالي مسبقا سواء من طرف رئيس كتابة ضبط المحكمة الإدارية الابتدائية أو محكمة الاستئناف الإدارية في إطار التوزيع السنوي للمهام بين الموظفين وقد يتم تحيينه عند الضرورة.

³ - على المستوى العملي فإن تقديم الدعوى الاستعجالية ببيت رئيس المحكمة الابتدائية الإدارية أو الرئيس الأول بمحكمة الاستئناف الإدارية بحسب الأحوال لا يحصل إلا نادرا وإن كان القانون يسمح بذلك، وهذا يرجع في نظرنا إلى الثقافة المحدودة لدى بعض المتقاضين اللذين يجهلون مقتضيات التي تسمح بذلك، كما يترفع مجموعة من المحامين على مباشرة الدعوى أيام السبت والأحد وأيام العطل إلا ما كان منها مستعجلا للغاية لا يحتمل التأخير.

الابتدائية قاضي من قضاء الأمور المستعجلة ليحكم بصفة مؤقتة ومع عدم المساس بالحق في المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت"، ولا يكون عنصر الاستعجال متوفرا إلا باستجماع بعض الشروط منها:

✓ أن يكون ثمة خطر حقيقي يهدد حقا مشروعاً جديراً بالحماية السريعة، وبمفهوم المخالفة إذا لم يرق السبب إلى درجة الخطورة فإن الاختصاص لا ينعقد للقضاء الاستعجالي، أما شرط المشروعية في الحق فهو شرط أساسي لتدخل القضاء بصفة عامة، لأنه لا يتصور أن يحمي القضاء حقا غير مشروع.

✓ أن يكون الخطر مما لا يمكن تداركه، ومما يخشى تفاقم أمره إن لم تتم مواجهته على وجه السرعة، وعمل قاضي الأمور المستعجلة هنا تديراً فوراً لا يحسم جوهر النزاع بقدر ما يحمي الحق المستهدف مؤقتاً أي خطر قد لا تتم معالجته عند حدوثه.

✓ أن يكون هذا الخطر عاجلاً يقتضي تلافيه سلوك مسطرة استعجالية خاصة غير مساطر القضاء العادي، وإلا انعقد الاختصاص للقضاء العادي ووفق المساطر والإجراءات المتبعة أمام قضاء الموضوع، كما تجب الإشارة إلى أن عنصر الاستعجال الذي يعتبر مناط اختصاص القضاء الاستعجالي يشترط توفره في الدعوى منذ رفعها أمام الجهة المختصة وإلى حين الحكم فيها، بحيث أنه متى تخلف بأي مرحلة من مراحل الدعوى انتفى شرط من شروط انعقاد الاختصاص لقاضي المستعجلات وتعين عليه عدم النظر في هذه الدعوى¹، حيث يرجع الاختصاص إلى قاضي الموضوع الذي يباشر النظر في الدعوى وفق الإجراءات المسطرية العادية.

✓ الشرط الذي يقضي بعدم مساس قاضي المستعجلات بالجوهر.

يقصد بعدم المساس بالجوهر أن قاضي الأمور المستعجلة، لا ينبغي عليه بأي حال من الأحوال وتحت أي مسوغ، أن يصدر حكماً في أصل الحقوق والالتزامات والاتفاقات، مهما أحاط بها من استعجال أو ترتب على امتناعه عن القضاء من ضرر بالخصوم² لأن الاختصاص للنظر في الجوهر ينعقد لقاضي الموضوع وحده، ومعنى أصل الحق كل ما يتعلق بهذا الحق وجوداً أو عدماً، فيدخل في ذلك ما يمس صحته أو يؤثر في كيانه أو يغير فيه، وكذا في الأثر القانوني التي يرتب القانون لهذا الحق، وعلى هذا إذا رفعت الدعوى بطلبات موضوعية، فإنها لا تدخل في نطاق القضاء الاستعجالي، فاختصاص قاضي الأمور المستعجلة يقتضي ألا يكون في حكمه مساس بما يمكن أن يقضي به في موضوع الدعوى وجوهرها.

وللاعتداد بمبدأ عدم المساس بالجوهر، لا بد من توفر شرطين أساسيين وهما: أن يكون الإجراء وقتياً، وأن يبحث في ظاهر الأوراق والمستندات، حيث لا ينظر في جوهر الحق، فالشرط الأول يتمثل في قيام قاضي الأمور المستعجلة باتخاذ إجراء وقتي فحسب³، والمؤكد أن الأوامر الاستعجالية غير حاسمة، في الموضوع، ولكنها تبقى أوامر إسعاف تقوم أساساً بحماية مؤقتة للحق،

¹ - مصطفى مجدي هرجه، الجديد في القضاء المستعجل، دار الفكر والقانون، المنصورة، مصر، 2002، دون الإشارة إلى عدد الطبعة، ص 56.

² - امتناع قاضي الأمور المستعجلة عن البث في جوهر النزاع مهما كانت درجة الخطورة التي تلاحق هذا الحق، لا يمكن بأي حال اعتباره انكاراً للعدالة.

³ - والإجراء الوقتي هو الذي يرمي إلى حماية حق يخشى عليه من فوات الوقت وإبعاد خطر محقق الوقوع، أو المحافظة على حالة فعلية مشروعة 185 وصيانة مركز قانوني قائم.

ووقايتة بدفع الخطر عنه، كما أنه لا يجوز إلا حجية مؤقتة في حدود ما لم يستجد من الوقائع والأسباب التي كانت معروضة على أنظار قاضي المستعجلات¹.

- الشرط الذي يقضي بتوفر جدية الوسائل المرتكز عليها في الدعوى

ينص الفصل 436 ق.م.م على أنه " لكي يتم الأمر بإيقاف التنفيذ عند إثارة صعوبة واقعية أو قانونية، فإنه يجب أن تكون الصعوبة جدية، أما إذا كانت الادعاءات المتعلقة بالصعوبة مجرد وسيلة للمطالبة والتسويق ترمي إلى المساس بالشيء المقضي به فإنه يتعين صرف النظر عن ذلك."

أمام صراحة النص القانوني فإن مسطرة إيقاف التنفيذ لا تكون إلا عند إثارة صعوبة في هذا التنفيذ، والتي إما أن تكون واقعية أو قانونية، غير أن المشرع اشترط أن تتسم تلك الصعوبة بالجدية اللازمة لاعتبارها سببا مقنعا لإيقاف التنفيذ، وتبقى للسلطة التقديرية للقاضي أهميتها البالغة في التمييز المطلوب²، وهنا لابد من الإشارة أيضا أن القاضي الاستعجالي يدقق كثيرا في قياس مسألة جدية الوسائل المثارة أمامه للوقوف عند مدى انعقاد الاختصاص لقضاء الاستعجال من عدمه، بحيث باستطاعته الرجوع إلى ملف المنازعة لتقدير ما إذا كانت الوسائل المثارة جدية أم لا، والمحاكم المغربية عادة ما تقضي في حالات اختلال هذه الشروط أو إحداها بعدم قبول الطلب، كما أن الصعوبة يجب أن تتناول المسائل التي يتم فيها الفصل، ولا يمكن أن تكون وسيلة يتدرع بها المحكوم عليه للمس بالحجة التي يتمتع بها الحكم المطلوب تنفيذه الشيء الذي يكون سببا مباشرا في تضییع حقوق الغير.

وغني عن البيان أن التقييم الصادر عن القاضي الاستعجالي إنما الهدف منه حماية الحق بالفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس أصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقفي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين، ولا يرقى الوصف القانوني الذي تمنحه المحكمة لتلك الوسائل المثارة في دعوى الموضوع -في مرحلة الصعوبة - لدرجة القوة القانونية الكفيلة بحسم موضوع النزاع، وتبقى الغاية الأساسية منه كما قلنا العمل على تفادي الإضرار التي يمكن أن تترتب عن التنفيذ المعجل للحكم، وتفادي الضرر أو الخطر المحدق بمصالح الملمزم المدین، وهو تقدير غير ملزم لمحكمة الموضوع بطبيعة الحال في شيء، بحيث يمكن لهذه الأخيرة أن تصدر حكما أو قرارا مخالفا لما ذهب إليه قضاء الأمور المستعجلة.

المحور الثاني: دعوى إيقاف التنفيذ الجبري للدين الضريبي بين التشريع والعمل القضائي.

¹ - تجدر الإشارة إلى أن عدم المساس بأصل الحق يقع تحت رقابة محكمة النقض، كون حسن تطبيق القانون من طرف قاضي المستعجلات مسألة قانونية محضة.

² - معلوم أن مسطرة إيقاف التنفيذ هنا تشكل الاستثناء من القاعدة العامة التي هي وجوب تنفيذ جميع الأحكام الصادرة عن محاكم المملكة والتي تصدر باسم جلالة الملك وتحمل الصيغة التنفيذية، ومعلوم أيضا أن الاستثناء لا يتم التوسع فيه، لذلك نرى على المستوى العملي يتم تحييص طلبات إيقاف إجراءات التنفيذ ولا تتم الاستجابة إلا للتي تشكل بحق صعوبة إما قانونية أو واقعية.

مما لا شك فيه أن مشروع المسطرة المدنية قد حسم جهة الاختصاص بالنظر في النزاعات الضريبية، وذلك بإسناده إلى رئيس المحكمة الإدارية الابتدائية أو أقدم القضاة بنفس المحكمة بصفته نائبا عنه، كما انعقد الاختصاص أيضا إلى الرئيس الأول أو من ينوب عنه إذا كان النزاع معروضا على محكمة الاستئناف الإدارية¹. ويتضح ذلك من خلال مقتضيات الفصل 149 ق م م التي تنص على أنه "يختص رئيس المحكمة الإدارية وحده بالبت بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال في الصعوبات المتعلقة بتنفيذ حكم أو سند قابل للتنفيذ أو الأمر بالحراسة القضائية أو أي إجراء آخر تحفظي سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا، بالإضافة إلى الحالات المشار إليها في الفصل السابق والتي يمكن لرئيس المحكمة الابتدائية أن يبت فيها بصفته قاضيا للمستعجلات".

* إذا عاق الرئيس مانع قانوني أسندت مهام قاضي المستعجلات إلى أقدم القضاة.

* إذا كان النزاع معروضا على محكمة الاستئناف مارس هذه المهام رئيسها الأول.

* تعين أيام وساعات جلسات القضاء المستعجل من طرف الرئيس".

فمنطوق الفصل أعلاه كما هو واضح يؤكد صراحة على أن الأصل هو إسناد مهمة قاضي الأمور المستعجلة لرئيس المحكمة حصرا، إما رئيس المحكمة الابتدائية أو الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف حسب الأحوال، ولا يمكن التوسع في إسناد مهام قاضي الأمور المستعجلة لكونها واردة على وجه الحسم، وتبقى متعلقة بالنظام العام لا يجوز مخالفتها وإلا كان القرار الصادر باطلا.

والجدير بالذكر بهذا الصدد هو أنه و بعد إنشاء المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم 90-41² أسند الفصل 19 منه مهمة قاضي الأمور المستعجلة لرئيس المحكمة الإدارية³، الذي يعتبر قاضيا مرتبا بالدرجة الثانية ضمن درجات السلك القضائي على الأقل⁴، ويبقى خاضعا في مهمته هاته لإشراف و مراقبة الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية، بحيث يصدر بصفته قاضي المستعجلات أوامر قضائية تحفظية مؤقتة سواء تعلق الأمر بدعوى الإلغاء أو نزع الملكية للمنفعة العامة أو تلك النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات أو الانتخابات أو العقود أو المسؤولية الإدارية أو دعوى الضرائب وهو

¹ - وقد سار في ذلك وفق القواعد العامة في قانون المسطرة المدنية في مجال القضاء الاستعجالي في إطار المادة 149 من ق.م.م والتي تقابلها المادة 130 من قانون المحاكم الإدارية.

² - القانون رقم 90-41 المنشئ للمحاكم الإدارية والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 الموافق ل 3 نونبر 1993 ص: 69.

³ - تنص المادة 19 القانون المنشئ للمحاكم الإدارية على أنه "يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقفية والتحفظية".

⁴ - تنص المادة 19 من القانون التنظيمي رقم 13-106 المتعلق بالنظام الأساسي للقضاة على ما يلي: "يعين رؤساء محاكم أول درجة ووكلاء الملك لديها، من بين القضاة المرتبين في الدرجة الثانية على الأقل".

الموضوع الذي نحن بصدد تناوله من خلال هذه الدراسة، كما أحال على تطبيق نصوص قانون المسطرة المدنية كشرية عامة أمام هذا النوع الجديد من المحاكم و ذلك مالم ينص القانون على خلاف ذلك¹.

وهكذا ينظر رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضيا للأمور المستعجلة في جميع القضايا ذات الطابع الاستعجالي والتي تعرض عليه بشرط استيفائها للشروط القانونية المشار إليها أعلاه، ومهام القضاء الاستعجالي كواحدة من اختصاصات الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف أو رئيس المحكمة بحسب الأحوال تهدف المحافظة على حقوق المتقاضين وصيانتها من كل خطر حال أو محقق ومحقق لا محتمل، كما يهدف القاضي الاستعجالي من خلال قراره العمل على إيقاف تنفيذ حكم إداري لوجود صعوبة قانونية ولإثبات معالم لا يمكن أن تستمر على حالها مع امتداد الزمن، أو ما يسمى بإثبات حال، ومن ذلك دعوى إيقاف تنفيذ الدين الضريبي لوجود صعوبة قانونية أو واقعية، حيث يتقدم المدين بمطالبته أمام القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية المختصة التي يهدف من خلالها إيقاف تحصيل الديون الضريبية بشكل مؤقت إلى حين البث في جوهر النزاع، ولا تقبل هذه الدعوى إلا بعد استيفاء جميع الشروط القانونية ومنها المنازعة الإدارية.

ويقصد بدعوى إيقاف تنفيذ الدين الضريبي تلك المسطرة القضائية التي تتيح للقاضي أن يوقف تنفيذ استخلاص الضريبة في انتظار صدور حكم في جوهر النزاع، بحيث تكون لهذا الحكم قوته الإلزامية وكافة آثاره القانونية². وسعيا منا لبحث هذا الموضوع بشكل دقيق يستجيب لكافة عناصر البحث العلمي والأكاديمي نرى ضرورة تحديد الإطار القانوني لمسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي كدين عمومي (أولا) مع تحديد القيمة العملية وكذا الخصائص التي تميز هذه المسطرة (ثانيا) كإجراء وقي، محاولين في نفس الوقت مقارنة الواقع العملي بالمحاكم الإدارية من خلال الوقوف عند مجموعة من الأحكام والقرارات القضائية الحديثة كلما دعت ضرورة تعميم الفائدة ذلك.

أولاً: الإطار القانوني لمسطرة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي.

لقد أولى القانون المغربي على غرار التشريعات المقارنة أهمية قصوى للإيرادات الضريبية باعتبارها واحدة من أهم الموارد المالية، حيث أطرها بمجموعة من القواعد القانونية التي تهدف تحقيق الحماية اللازمة لها، ومنع بشكل صريح كل مطالبة أو دعوى تهدف

¹ - تنص المادة 7 القانون المنشئ للمحاكم الإدارية على أنه "تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك". كما تنص المادة 8 من نفس القانون على ما يلي: "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، وبالبث في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة 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.

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

² - للتوسع في هذا المعنى يراجع الدكتور محمد السماحي "مسطرة المنازعة الضريبية دار أبي رقراق للطباعة والنشر" الطبعة الثانية، ص 218.

الإخلال بقاعدة الأداء الفوري للدين الضريبي من خلال مجموعة من مواد مدونة تحصيل الديون العمومية، منها المادة 117 التي توجب على المدنيين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى طبقا للشروط المحددة في هذا القانون¹، غير أن التطبيق الحرفي والصارم لقاعدة التنفيذ الفوري للدين الضريبية رغم وجود مطالبات ترمي إلى إيقاف هذا التنفيذ لجود صعوبة قانونية أو واقعية إلى جانب خطورتها على حقوق وضمانات المدين، فهي تعترض بشكل صريح مع جميع المقتضيات القانونية التي تعطي لكل متضرر إمكانية اللجوء إلى القضاء لحماية حقه من أي اعتداء، لذلك أدخل المشرع بعض الاستثناءات على قاعدة الأداء الفوري وبغض النظر على أية مطالبة أو اعتراض كقاعدة عامة، وسمح بالتالي للمدين المتضرر أن يطلب من رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه بصفته قاضيا للأمر المستعجلة إيقاف إجراءات المتابعة إلى حين البث في النزاع موضوعيا لوقف الخطر المحقق به، متى كان ثمة خطر حقيقي يهدد حقه المشروع، أو كان الخطر مما لا يمكن تداركه ويتطلب سلوك مسطرة مستعجلة للحفاظ عليه، وقد فصلنا في شروط تدخل القضاء الاستعجالي في إيقاف تنفيذ الدين الضريبي أعلاه، والذي يهمننا في هذا المحور من الدراسة هو التفصيل في الأسس القانونية لتدخل القضاء الاستعجالي في مسطرة تنفيذ الدين الضريبي، مع التركيز قدر المستطاع على الشق العملي بهذا الشأن تكميما للفائدة.

وهكذا بعد إحداث المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم 90-41 دخلت المنازعات الضريبية ضمن الاختصاص الأصيل لهذه المحاكم بصريح المادة الثامنة من القانون المذكور، التي تسند لها اختصاص النظر في النزاعات المرتبطة بتطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب وتحصيل الديون المستحقة للخرينة العامة²، كما يرجع لها الاختصاص للنظر في كل الطلبات الرامية إلى وقف تنفيذ القرارات الإدارية شريطة أن يلتبس منها طالب الإلغاء بواسطة طلب كتابي صريح³ وهنا لا بد من الإشارة أن طلبات إيقاف تنفيذ الديون الضريبية تحل ضمن اختصاص القضاء الاستعجالي وذلك بالنظر إلى مجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من أهمها الطابع الوقي حيث يهدف من خلالها المدين حماية حقه من الاعتداء بشكل مؤقت في انتظار حسم قاضي الموضوع في

¹ - تنص الفقرة الأولى من المادة 117 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: " بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدنيين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون".

² - تنص المادة 8 من قانون 90-41 المنشئ للمحاكم الإدارية على ما يلي: " تختص المحاكم الإدارية، مع مراعاة أحكام المادتين 9 و 11 من هذا القانون، بالبت ابتدائيا في طلبات إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة وفي النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية ودعاوي التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ماعدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها بملكها شخص من أشخاص القانون العام.

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 الدعاوي 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.

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

³ - تنص المادة 24 من قانون 90-41 المنشئ للمحاكم الإدارية: " للمحكمة الإدارية أن تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يهدف إلى إلغائه إذا التمس ذلك منها طالب الإلغاء صراحة". مع الإشارة إلى كون المسطرة أمام المحاكم الإدارية كتابية وبالتالي لا بد من توكيل محام للترافع أمامها.

النزاع، وقرار قاضي الأمور المستعجلة يبقى ذي أثر قانوني محدود في الزمان والمكان، كما يظل مؤقتا بحيث لا يحوز قوة الشيء المقضي به بقدر ما يحفظ الحق موضوع النزاع.

وعلى الرغم من الاختلاف الذي طبع المرحلة الأولى لعمل المحاكم الإدارية بالمغرب حول النصوص القانونية التي تحول لقاضي الأمور المستعجلة - وهو هنا رئيس المحكمة الإدارية أو الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف بحسب الأحوال - النظر في الطلبات الاستعجالية الرامية إلى إيقاف إجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبية، لتفادي الأضرار التي يمكن أن تلحق بالملزم المدين لو تم تأجيل النظر فيها إلى حين الفصل في جوهر النزاع، فإننا نرى أن منطوق المادة 19 من قانون 90-41 جاء صريحا وواضحا لا يحتاج إلى كل هذا التردد في حسم الاختصاص لقضاء الاستعجال بالمحاكم الإدارية بالنظر إلى هذه الطلبات باعتبارها وقتية وتحفظية، والتي تنص على ما يلي: "يختص رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية".

وهذا الاختلاف في طبيعة القضاء المختص هل هو القضاء الاستعجالي أم القضاء الشامل لا شك أنه أثر بشكل كبير على حقوق الملزم المدين الذي وجد نفسه أمام قضاء يرفض النظر في طلباته المتعلقة بصعوبة التنفيذ مهما كان نوعها صعوبة واقعية أو قانونية ويحيل الاختصاص إلى قضاء الموضوع بوصفه قضاء شاملا على الرغم من وضوح المادة 19 أعلاه، مما فتح معه الباب أمام تأويلات إدارة الضرائب بواسطة دوريات تفسيرية والتي لن تكون في مصلحة الملزم.

ويرجع بعض الباحثين¹ في المادة الضريبية سبب هذا الاختلاف إلى مجموعة من العوامل، من أهمها الخلط وعدم التمييز الذي وقع فيه القضاء الإداري بين القرارات الإدارية وبين إجراءات تحصيل الديون الضريبية التي لا تشكل قرارات إدارية بالمفهوم الدقيق للكلمة على اعتبارها إجراءات ينحصر الغرض من القيام بها في تنفيذ أوامر تحصيل الإيرادات الضريبية لفائدة الخزينة العامة وفق مقتضيات المنصوص عليها بموجب النصوص القانونية، ومن هنا وجب التأكيد على نقطة قانونية غاية في الدقة وهي أن الإدارة الضريبية عندما تبشر إجراءات التحصيل الجبري، إنما تعمل على رصد المدينين قانونا بأداء الضريبة وحسب ما تقتضيه قواعد القانون الضريبي نفسه من التزامات في حق كل توفرت فيه الشروط التي حددها المشرع وذلك بتوفر الواقعة المنشئة للضريبة، فلا تحدث بهذه الإجراءات أي مركز قانوني بالنسبة للمدين.

ونحن نتفصح قرارات القضاء الاستعجالي بالمحاكم الإدارية بالملكية بخصوص مسطرة إيقاف تحصيل الدين الضريبي، نقف عند أمثلة عديدة رفض فيها القاضي الاستعجالي النظر في مثل هذه الطلبات بدعوى أن الاختصاص ينعقد لمحكمة الموضوع، من ذلك مثلا قرار القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية بالرباط الذي قضى بعدم اختصاصه واستند في قراره على الحثثات التالية:

¹ - انظر عبد الرحمان أبليللا ومحمد مرزا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمنية، الرباط، 1998، الطبعة الثانية، ص 309 وما بعدها.

"... وحيث إن المدعي تقدم بمقال للمنازعة في الضرائب أمام القضاء حسب ما هو ثابت في نسخة المقال المرفقة بالطلب الاستعجالي، فإن الاختصاص للبت في طلبات إيقاف تنفيذ المقررات الإدارية وكذا الأمر بتحصيل الضرائب ينعقد لمحكمة الموضوع وليس لقاضي المستعجلات، وذلك حسب مفهوم المادة 24 من القانون 41.90، وأن الهدف من ذلك هو تمكين المحكمة من الوقوف على مدى جدية طلب إيقاف التنفيذ من خلال دعوى الموضوع المرفوعة أمامها. وحيث إنه أمام هذه المعطيات يتعين التصريح بعدم اختصاصنا - بصفتنا قاضيا للمستعجلات - بالبت في الطلب..."¹.

يتضح من خلال الحثية التي ارتكز عليها قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط للدفع بعدم الاختصاص بالبت في الطلب الرامي إلى إيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي - وهو غالبا رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه عليه - ذلك الخلط الحاصل بين القرار الإداري الذي هو من صميم اختصاص قاضي الموضوع حيث يمكنه أن يبت في طلبات إيقاف تنفيذ المقررات الإدارية وكذا الأمر بتحصيل الضرائب استنادا لمنطوق المادة 24 من القانون 41.90 متى انعدمت العناصر الموجبة لتدخل قاضي المستعجلات وبين قرار الإدارة المكلفة بتحصيل الإيرادات الضريبية الذي قد يمس تنفيذه بمصلحة الملمزم المدين ويحمل عنصر الاستعجال والخطر المحقق بمصلحه، مما ينعقد الاختصاص فيه لقاضي المستعجلات.

إن صعوبة التمييز لدى جانب كبير من القضاء الاستعجالي بين القرار الإداري بمفهومه القانوني والذي يختص بالنظر فيه قضاء الموضوع بالمحاكم الإدارية - كما أشرنا أعلاه - وبين قرار تنفيذ إجراءات التحصيل المتخذ من طرف إدارة الضرائب وفق ما يلزمها القانون به، والذي قد تعترض تنفيذه صعوبة وقتية و تتوفر فيه جميع الشروط المطلوبة لانعقاد الاختصاص لقاضي الأمور المستعجلة بالنظر في طلبات إيقاف إجراءات المتابعة إلى حين البت في النزاع موضوعيا، أنتجت بكل تأكيد قرارات مختلفة بين المحاكم الإدارية الابتدائية ومحاكم الاستئناف الإدارية، وقد حسم المجلس الأعلى سابقا الموضوع حيث قضى: "... وحيث إنه من الواضح أن الأمر يتعلق بنزاع في الضرائب وأن هذه النزاعات تنظر فيها المحكمة الإدارية كمحكمة قضاء شامل لا كقضاء إلغاء، وتبعاً لذلك فإن المعني بأمر الضريبة المذكورة يمكنه أن يطعن في بيانات التصفية ويمكنه في نفس الوقت أن يطلب من رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضي المستعجلات إيقاف إجراءات المتابعة إلى حين البت في النزاع موضوعيا، وحيث إن مؤدى ذلك أن المحكمة الإدارية المطعون في حكمها قد أخطأت عندما بثت في الطلب في نطاق المادة 24 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية"².

ثانيا: موقف القضاء الاستعجالي بشأن مسطرة إيقاف تحصيل الدين الضريبي

¹ - من الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 40 في الملف عدد 95/33 س صادر بتاريخ 21 يونيو 1995. أورده عبد الرحمان أبليللا ونجيد مرزاق، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمنية، الرباط، 1998، الطبعة الثانية، ص 309.

² - قرار المجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا - عدد 193 في الملف الإداري عدد 98/5/913 صادر بتاريخ 18 فبراير 1999. أورده نجيد شكيري، آليات تأجيل الوفاء بالدين الضريبي بالمغرب بين إرادة المشرع واجتهاد القضاء، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 5، 2005، ص 105.

مما لا شك فيه أن منازعات التحصيل الضريبي تدخل في نطاق القضاء الشامل للمحكمة الإدارية ومن هنا يحق لقاضي المستعجلات أن يصدر أوامر وقتية للحفاظ على حقوق طرفين، خاصة وأن المادة 19 من 90-41 تمنح وبشكل صريح لرؤساء المحاكم الإدارية اختصاص البت في الطلبات الوقتية والتحفظية بشرط أن يكون النزاع معروضا على المحكمة.

ولدراسة هذا الموضوع بشكل مفصل لا بد من التطرق لكل الإجراءات التي تشكل في مجموعها عملية التنفيذ الجبري على الدين الضريبي كإيقاف مسطرة الإنذار (أ) وإيقاف إجراءات الحجز والبيع (ب) وهي ضمانات قانونية منحها المشرع لفائدة الملتزم المدين، الذي ينبغي عليه تقديم مطالبته إلى القضاء الاستعجالي في إطار المادة 16 من م ت د ع وفقا للشروط المحددة قانونا تحت طائلة عدم القبول.

أ: إيقاف مسطرة الإنذار

لم يعط المشرع تعريفا للإنذار كإجراء من إجراءات التنفيذ الجبري التي تباشر على المدين المستنكف عن أداء ما بذمته بشكل طوعي مكتفيا بالإشارة إلى كون عملية التحصيل تباشر بواسطة الإنذار في شكل قائمة أصلية¹، حيث وضعه على رأس إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية قبل اللجوء لمسطرتي الحجز والبيع²، غير أن بعض الفقه تصدى لذلك الفراغ واعتبره "إشعارا يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على مبلغ الدين المطالب به والجزاء المترتبة عنه كما يشمل على ما يفيد إجبار المدين على الوفاء حالا بما في ذمته تجاه الخزينة"³. أو هو بكل بساطة "إشعار يخبر الدائن بموجبه المدين بأداء الدين الذي بذمته والجزاء التي يمكن أن تترتب عليه إن لم يوف بديونه اختياريا داخل الأجل القانوني".

وإذا كان القضاء الاستعجالي كفرع من فروع القضاء بشكل عام تظهر إليه الحاجة في الحالات التي تتعرض فيها حقوق أحد المتقاضين إلى خطر محقق يمكن أن يؤدي إلى إلحاق الضرر بها نهائيا، إذا ترك أمر البت فيها لإجراءات التقاضي العادي، فإن الملاحظ في هذا الباب أن القضاء الإداري المغربي دأب على قبول الطلبات الرامية إلى إيقاف الإنذار إلى حين البت في الموضوع، ويظهر ذلك من خلال أمر قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بفاس والذي جاء فيه أن "إيقاف الإنذار الضريبي إلى حين البت في موضوعه، طلب وقتي لكونه محدد في الزمن وتستدعيه الضرورة الملحة لحل مؤقت يحافظ على مصالح الخصوم ولا تمس الموضوع، ولا تسعف فيه إجراءات التقاضي العادية، ويجنب أخطار مواصلة إجراءات التنفيذ التي قد تصيب أموال الطالب بحبسها وحجزها

¹ - تنص المادة 40 من م.د.ت.ع "يأشر التحصيل بواسطة الإنذار في شكل قائمة أصلية للإنذار".

² - كما يمكن اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى وفق للشروط المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83 من م ت د ع.

³ - عبد الرحيم الكينداري: تحصيل الديون الضريبية منشورات جلة الحقوق المغربية سلسلة المعارف القانونية والقضائية. الطبعة الأولى 2012 ص 38.

ويجنب بالتالي تأثيرها على مركزه المالي... وتلكم أضرار يصعب تداركها أو إزالة أثارها مما يرجع لقاضي المستعجلات اختصاص البت في الطلب¹

والملاحظ أن العمل القضائي الإداري المغربي قد استقر في السنوات الأخيرة على قبول الطلبات الرامية إلى إيقاف إجراءات التحصيل في إطار القضاء الاستعجالي وهو ما أكدته إدارية البيضاء بحيث اعتبرته الوريث الشرعي في هذا الاختصاص حكم رقم 8 بتاريخ 31 ماي 1995، وذلك نظرا لطابعه المؤقت ونظرا لما تستدعيه الضرورة الملحة كحل مؤقت للحفاظ على مصالح الإدارة والملزم المدين بالضريبة إلى حين البت في جوهر النزاع².

وقد دأب العمل القضائي الاستعجالي بالمحاكم الإدارية على عدم رفض المطالبات النزاعية التي تهدف إلى التدخل المؤقت لحماية الحق المتنازع بشأنه وإيقاف الإنذار إلى حين البت في الموضوع، ونموذج ذلك الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس بصفته قاضيا للمستعجلات الذي جاء فيه أن " إيقاف الإنذار الضريبي إلى حين البت في موضوعه، طلب وقتي لكونه محدد في الزمن وتستدعيه الضرورة الملحة لحل مؤقت يحافظ على مصالح الخصوم ولا تمس الموضوع، ولا تسعف فيه إجراءات التقاضي العادية، ويجنب أخطار مواصلة إجراءات التنفيذ التي قد تصيب أموال الطالب بحبسها وحجزها ويجنب بالتالي تأثيرها على مركزه المالي... وتلكم أضرار يصعب تداركها أو إزالة أثارها مما يرجع لقاضي المستعجلات اختصاص البت في الطلب".

والجدير بالذكر ونحن نعالج مسطرة الإنذار أن المشرع المغربي أطره بشكل دقيق وأحاطه بشكليات لا يمكن تجاوزها أو الاتفاق على مخالفتها لارتباطها بالنظام العام، وهكذا لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي أجل ثلاثين يوما (30) ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما (20) على الأقل بعد إرسال آخر إشعار³، كما يجب تحت طائلة بطلان مسطرة التحصيل أن يسلم الإنذار، حيث تنص المادة 43 م ت د ع على مايلي: "سلم الإنذار للمعني بالأمر الذي يشهد بالتوصل على القائمة الأصلية.

في حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه، يسلم في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه. ويشهد الشخص الذي تسلم الإنذار بالتوصل على الأصل".

ب: إيقاف إجراءات الحجز والبيع

¹ - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس موضوع الملف عدد 310 غ/96 بتاريخ 96/11/13 في قضية ميكو ضد وزير المالية، حكم أورده محمد قصري في كتاب المنازعات المتعلقة بربط وتحصيل دار أبي رقرق الرباط للطباعة والنشر طبعة 2011 ص 192.

² - عبد الحميد الخنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكاد - سنة 2006، ص 217.

³ - تنص المادة 41 من م.ت.د. ع على ما يلي: " لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي أجل ثلاثين يوما (30) ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما (20) على الأقل بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 أعلاه."

مما لا شك فيه أنه بعد صدور مدونة تحصيل الديون العمومية أصبح مفهوم التحصيل أكثر وضوحا كما أصبح عدد المكلفين به محدد بشكل دقيق، حيث تقوت الآليات القانونية لخدمة عملية التحصيل وبالتالي تحصين الوضعية القانونية للملزم كطرف أصيل في هذه العملية رغبة في تحقيق عدالة جبائية، تخلق ذلك التوازن بين هدفين متناقضين، حماية الإيرادات الضريبية كمال عام أساسي للتنمية الشاملة من جهة وتزويد الملزم بضمانات كافية حتى لا يتم التعسف على حقوقه تحت مسميات معينة من قبيل تطبيق مسطرة التنفيذ الجبري رغم وجود صعوبات قانونية أو واقعية، ومن هذا المنطلق يمكن القول إنه إذا كان الحجز كواحد من إجراءات التنفيذ الجبري للأحكام والسندات التنفيذية الأخرى، فإنه يشكل أيضا إحدى الأدوات التي وضعها القانون بيد الدائن كوسيلة هامة تمكنه من حجز أموال مدينه ووضعه تحت رقابة القضاء لحمايتها من أي نوع من أنواع التصرفات التي تضر بمصلحته وتضعف الضمان العام شريطة أن تطبق مسطرة الحجز بشكل قانوني ووفق الإجراءات المسطرية المعمول بها بهذا الشأن.

وقد نظمت مدونة تحصيل الديون العمومية مسطرة الحجز بموجب المواد من 44 إلى 57 منها، حيث يحجز المحاسب المكلف بالتحصيل بعد حصوله على الترخيص من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها أو الشخص المفوض من طرفه لذلك على ممتلكات المدين¹، ويشمل التحصيل الجبري للديون العمومية مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين²، فيتم بذلك -وكلما دعت ضرورة ضمان الدين- الحجز على الأثاث والأمتعة المنقولة والمحاصيل والثمار ولا يمكن إيقاف هذا التنفيذ كقاعدة عامة أي تعرض من المدين، لكن يمكن لهذا الأخير أن يرفع مطالبته أمام المحكمة المختصة متى تعلققت هذه المطالبة بعدم قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، أو لعدم اعتبار أدعاءات يكون قد قام بها المدين³، وهنا وضع المشرع بعض الشروط القانونية لقبول هذه المطالبة كاحترام الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها⁴.

¹ - تنص المادة 37 من م ت د ع على ما يلي: " باستثناء الإنذار، لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري، إلا بموجب قائمة إسمية بمثابة ترخيص تبين المدين أو المدينين المشار إليهم في المادة 29 أعلاه. يصدر هذا الترخيص عن رئيس الإدارة التي ينتمي لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو عن الشخص المفوض من طرفه لذلك".

² - تنص المادة 38 من م ت د ع على ما يلي " شمل التحصيل الجبري مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين".

³ - تنص المادة 119 من م ت د ع على ما يلي " يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض عليه إذا تعلققت مطالبته بما يلي:

- قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل؛

- عدم اعتبار أدعاءات يكون قد قام بها.

⁴ - تنص المادة 117 من م ت د ع على ما يلي " بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون.

إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها.

عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين."

والواقع أنه إذا كان الحجز والبيع وطلبات إيقافهما بخصوص المنقولات المشار إليهما أعلاه يعتبر أمرا واضحا ولا يثير أي لبس قانوني أو جدال فقهي بشأن جهة الاختصاص وهي بطبيعة الحال القضاء الإداري المختص بالنظر في النزعات المتعلقة بالمادة الضريبية¹، كما سبقت الإشارة إليه في المحور الأول من هذه الدراسة، فإن النقاش الفقهي والاختلاف القضائي محتدم بشأن الحجز والبيع الواقع على الأصل التجاري، هل يرفع أمام المحكمة التجارية في إطار ما يعرف بالتخصص "القضائي" أم تختص به المحكمة الإدارية التي تنظر في النزاع الضريبي على مستوى التحصيل، ونفس الإشكال يطرح حينما يتعلق الأمر بالحالة التي يكون فيها العقار موضوع حجز لاستفتاء ديون ضريبية، حيث تتدافع المحاكم النظر في مثل هذه القضايا بناء معطيات قد تكون مقنعة من القضاء العادي أو القضاء الإداري، فالأول يرى أن النزاع الضريبي موضوع الحجز يدخل في نطاق اختصاص المحكمة الإدارية بصريح نص المادة 141 من م ت د ع التي تنص على أن "النزعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون تعرض على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية"، فيما ترى المحكمة الإدارية أن الحجز الذي يقع على عقار تختص به المحاكم العادية ولو كان موضوع حجز ناتج عن تحصيل ديون ضريبية، ونكتفي بذكر بعض النماذج من هذا الخلاف القضائي لأن المجال لا يتسع لبسط الأحكام القضائية في هذا الباب.

ففي أمر صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء قضى بالاستجابة لمطالبة القابض الرامية إلى إيقاع حجز تحفظي على العقار ذي الرسم العقاري عدد 31447 لضمان أداء دين عمومي²، بينما ذهب أمر رئيس المحكمة الإدارية لمدينة الرباط في أمر صادر عنها بتاريخ 2 يونيو 1999 "أن طلب رفع الحجز يجب أن يقدم أمام نفس الجهة القضائية التي أمرت به، وأن تقديم المدعي طلبه أمام رئيس المحكمة الإدارية رغم أن الأمر بهذا الحجز صدر عن رئيس المحكمة الابتدائية بفاس يجعل الطلب قد قدم أمام جهة قضائية غير مختصة"³.

كما سبق للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بأن أقرت بأن الاختصاصات المخولة للمحكمة الإدارية نوعيا حسب مواد القانون رقم 41-90 لاسيما المادتين 8 و33 من القانون المذكور لا تضم النظر في المنازعة التي تثور بمناسبة الحجز الذي يقوم به موظفو إدارة الضرائب لاستخلاص دين ضريبي⁴.

¹ - تنص المادة 141 من م ت د ع على ما يلي: "عرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية."

² - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2009/10/14 موضوع ملف عدد 2006/219 أورده عمر أزوكار-المساطر الضريبية بين الفقه الإدارية الضريبية والعمل القضائي المغربي مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء طبعة 2016، ص 50.

³ - أمر رقم 1314 المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 5-6-1999، الملف الاستعجالي عدد 99/322 أورده أحمد الرفاعي مجلة المنازعة، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع الرباط عدد خاص على الضريبة 2019 ص 192.

⁴ - قرار رقم 328، المجلس الأعلى الغرفة الإدارية بتاريخ 27 يوليوز 1995. ورد في منشورات المجلس الأعلى في ذكره الأربعين 1997، ص: 323. أورده أحمد الرفاعي مجلة المنازعة، مرجع سابق ص 193.

والواقع أن عملية حجز وبيع عناصر الأصل التجاري في حد ذاتها تكون مطابقة تماما لمسطرة الحجز والبيع التي تقع على المنقولات باعتبار أن الأصل التجاري عبارة عن مجموعة من العناصر المادية والمعنوية، غير أن الإشكال الذي قد يطرح بهذا الشأن يتمثل في كون بيع المنقولات مع الأصل التجاري لاستفاء الدين الضريبي قد ينقص من قيمة هذا الأخير أو لا يعتد بقيمته الحقيقية، مما يعتبره المدين المنفذ عليه حيفا ممارسا في حقه، ويضطر معه إلى رفع مطالبته القضائية أمام القضاء الاستعجالي لإيقاف مسطرة التنفيذ إلى حين البث في موضوع النزاع المعروض على أنظار القضاء الشامل أو قضاء الموضوع.

ج- إيقاف مسطرة الإكراه البدني

غالبا ما يكتفي المشرع بتنظيم المساطر القانونية دون الاكتراث بمسألة التعريف، والتي تبقى من اختصاص الفقه والقضاء، حيث لم يعرف المشرع المغربي الإكراه البدني، مما جعل بعض المهتمين يعرفه على أنه " نظام يقصد به حبس المحكوم عليه مدة معينة يحددها الحكم الصادر به طبق لمقتضيات القانون المنظم لهذا الإجراء القهري لإجباره على أداء ما التزم أو الزم به قضاء"¹

وقد نظم المشرع المغربي بموجب ظهير 1935/8/21 نظام المتابعات بشأن الديون الضريبية المباشرة والأداءات المماثلة التي تولى تحصيلها الأعدان المحددين قانونا، كما حدد الفصل 635 قانون المسطرة الجنائية الإكراه البدني كطريق جبري لأداء الديون، حيث نص على أنه " يمكن تطبيق مسطرة الإكراه البدني في حالة عدم تنفيذ الأحكام الصادرة بالغرامة ورد ما يلزم رده والتعويضات والمصاريف، عن طريق الإكراه البدني، إذا تبين أن الإجراءات الرامية إلى الحصول على الأموال المنصوص عليها في المادة السابقة بقيت بدون جدوى أو أن نتائجها غير كافية.

فهو وسيلة من وسائل التنفيذ الجبري وتهديد جسماني للمحكوم عليه، من خلال حبسه مدة معينة تتناسب ومقدار مجموع المبالغ الناشئة عن الجريمة، سواء كانت تعويضات مالية أو رد ما يلزم رده أو غرامات مالية أو مصاريف قضائية. وهو بالتالي طريقة لضمان تنفيذ الأحكام والأوامر والقرارات الجزائية، حتى يتسنى للمحكوم لهم الحصول على حقوقهم.

يتم الإكراه البدني بإيداع المدين في السجن. وفي جميع الأحوال فإنه لا يسقط الالتزام الذي يمكن أن يكون محلا لإجراءات لاحقة بطرق التنفيذ العادية.

غير أنه لا يمكن تنفيذ الإكراه البدني على المحكوم عليه الذي يدلي لإثبات عسره بشهادة عوز يسلمها له الوالي أو العامل أو من ينوب عنه وبشهادة عدم الخضوع للضريبة تسلمها مصلحة الضرائب بموطن المحكوم عليه.²

ويجب على كل محكمة زجرية عندما تصدر مقررًا بالغرامة أو برد ما يلزم رده أو بالتعويضات أو المصاريف أن تحدد مدة الإكراه البدني.

¹ - تعريف الإكراه البدني، الدكتور حسن الرميد.

² - الفصل 635 من ق م ج.

في حالة الإغفال إما عن الحكم بالإكراه البدني أو عن تحديد مدته يرجع إلى المحكمة لتبت في الموضوع بغرفة المشورة وينفذ مقررهما رغم كل طعن.

غير أنه لا يمكن الحكم بالإكراه البدني أو تطبيقه:

1. في الجرائم السياسية؛

2. إذا صدر الحكم بعقوبة الإعدام أو بالسجن المؤبد؛

3. إذا كان عمر المحكوم عليه يقل عن 18 سنة يوم ارتكابه للجريمة؛

4. بمجرد ما يبلغ سن المحكوم عليه 60 عاما؛

5. ضد مدين لفائدة زوجه أو أصوله أو فروعه أو إخوته أو أخواته أو عمه أو خاله أو عمته أو خالته أو ابن أخيه أو ابن

أخته أو ابنة أخيه أو ابنة أخته أو من تربطه به مصاهرة من نفس الدرجة¹.

والملاحظ أن هناك إشكالية رئيسية تثار بشأن إيقاف مسطرة تنفيذ الإكراه البدني في الديون الضريبية على مستوى اختصاص المحاكم، حيث لم يحدد القانون طبيعة القضاء المختص بالنظر في منازعات تحصيل هذه الديون وتطبيق مسطرة الإكراه البدني لجبر الملمزم المدين على أداء ديونه، مما يحدث صعوبة في معرفة الجهة المختصة هل هي المحاكم الابتدائية أم المحاكم الإدارية، خاصة وأن لكل منهما السند القانوني الذي تعتمد لتأكيد اختصاصها، حيث تركز المحاكم الابتدائية على صريح نص المادة 80 من م ت د ع الذي ينص على أنه يتم اللجوء إلى الإكراه البدني بناء على طلب يعين المدين اسميا، ويوجه هذا الطلب إلى المحكمة الابتدائية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بعد التأشير عليه من طرف رئيس الإدارة التابع لها هذا المحاسب، ويبت قاضي المستعجلات في الطلب المعروض عليه داخل أجل لا يتجاوز (30) يوما، من هنا ينعقد الاختصاص لنفس المحكمة بالنظر في إيقاف تحصيل الديون الضريبية بمطالبة من المدين²، حيث تنص المادة 81 من نفس المدونة على ما يلي: "يمكن للمدينين الذين صدر في حقهم امر بالإكراه البدني أن يتجنبوا أو يوقفوا آثاره إما بأداء الكلي لديونهم، وإما بعد موافقة المحاسب المكلف بالتحصيل الذي طلب الاعتقال وفق الشروط المحددة أدناه. ويفرج عن المدين المعتقل بأمر من وكيل الملك، بعد إثبات انقضاء الديون أو بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل بعد أداء قسط يعادل على اقل نصف المبالغ الواجبة وتعهده المدين كتابة بدفع الباقي داخل أجل لا يتعدى ثلاثة أشهر (3) مع تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أدناه."

¹ -الفصل 636 من م ق م م.

² -نص المادة 80 من م ت د ع: "يتم اللجوء إلى الإكراه البدني بناء على طلب يعين المدين اسميا، ويوجه هذا الطلب إلى المحكمة 9 ابتدائية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوضه لذلك مع مراعاة أحكام المادة 141 أدناه. يبت قاضي المستعجلات في الطلب المعروض عليه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين يوما (30) ويحدد مدة الحبس وذلك طبقا لأحكام الواردة في هذا الفرع. يتم تطبيق الإكراه البدني فورا، ويعمل على تنفيذه بمجرد توصل وكيل الملك لدى المحكمة المختصة بالقرار المحدد لمدة الحبس."

وخلافا لهذا التوجه التشريعي نجد مقتضيات المادة الثامنة من القانون رقم 90-41 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية¹، تنص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بالنظر في جميع المنازعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب،² أي أنها تسند الاختصاص للمحاكم الإدارية للبت في النزاعات التي قد تنشأ عن تحصيل الديون الضريبية كديون عمومية، وتتطابق بذلك مع مقتضيات الواردة بمدونة تحصيل الديون العمومية، وقد نشأ خلاف فقهي حول طبيعة اختصاص المحاكم بالنظر في إيقاف تحصيل الديون الضريبية، وهي مناسبة نجد من خلالها مطالبة المشرع المغربي بالحسم في الجهة المختصة بالنظر في هذه المطالبات النزاعية صونا لحقوق الطرفين من جهة وتحقيق عدالة جبائية من جهة ثانية.

¹ - الجريدة الرسمية عدد 4277 بتاريخ جمادى الأولى 1414 الموافق ل 3 نوفمبر 1993 ص 2168.

² - تنص المادة 8 من القانون رقم 90-41 على ما يلي: تختص المحاكم الإدارية، مع مراعاة أحكام المادتين 9 و 11 من هذا القانون، بالبت ابتدائيا في طلبات إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة وفي النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية ودعاوي التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ماعدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها بملكها شخص من أشخاص القانون العام. 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 14 وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات 13 المستشارين والضرائب ونزع الملكية أجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة والنزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي 15 مجلس المستشارين، وذلك كله وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

قائمة المراجع:

- عبد العزيز موهيب "خصوصية الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة الحسن الأول بسطات السنة الجامعية 2021-2022.
- عبد الغني خالد، "المسطرة في القانون الضريبي المغربي"، مطبعة دار النشر المغربية عين السبع الدار البيضاء، 2002.
- عبد الباسط جميعي: نظرية الاختصاص في قانون المرافعات الجديد وتعديلاته، دار الفكر العربي القاهرة.
- الحسن المير: المنازعة الضريبية بين النص القانوني والعمل القضائي، دراسة قانونية قضائية في علاقة الملزم بالإدارة الضريبية، مطبعة الأمانة الرباط.
- عبد الرحيم الكينداري: تحصيل الديون الضريبية منشورات جلة الحقوق المغربية سلسلة المعاريف القانونية والقضائية. الطبعة الأولى 2012.
- عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية. مطبوعات المعرفة مراكش، الطبعة الخامسة أبريل 2009.
- مسطرة المنازعة في الضريبة، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الثانية، 2003.
- عبد الحميد الحنودي: تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكادال- سنة 2006.
- عبد الرحمان أبليللا ونجود مرزاق، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق مع تقييم لدور المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، مطبعة الأمانة، الرباط، الطبعة الثانية، 1998.
- مصطفى مجدي هرجه، الجديد في القضاء المستعجل، دار الفكر والقانون، المنصورة، مصر، 2002، دون الإشارة إلى عدد الطبعة.
- القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الظهير الشريف رقم 1.21.115 بتاريخ 5 جمادى الأولى 1443 (10 ديسمبر 2021)، الجريدة الرسمية عدد 7049 مكرر بتاريخ 15 جمادى الأولى 1443 (20 ديسمبر 2021)، ص 10484؛
- القانون رقم 94.35 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 3.95.1 بتاريخ 24 من شعبان 1415 / 26 يناير 1995.
- القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية والصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 225.91.1 في 10 شتنبر 1993، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 الصادرة 3 نونبر 1993 ص 2168
- الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 40 في الملف عدد 95/33 س صادر بتاريخ 21 يونيو 1995.

- قرار المجلس الأعلى – محكمة النقض حاليا – عدد 193 في الملف الإداري عدد 98/5/913 صادر بتاريخ 18 فبراير 1999.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس موضوع الملف عدد 310 غ/96 بتاريخ 96/11/13 في قضية ميكو ضد وزير المالية.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2009/10/14 موضوع ملف عدد 2006/219.
- أمر رقم 1314 المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 5-6-1999، الملف الاستعجالي عدد 99/322.
- قرار رقم 328، المجلس الأعلى الغرفة الإدارية بتاريخ 27 يوليوز 1995.