

دور الاسترداد الضريبي في إرساء الأمن القضائي:

قراءة في بعض الحالات

The rôle of tax refunds in establishing judicial Security:

A Reading of some cases

سناء نجاح Sanae Najah

دكتورة في القانون العام والعلوم السياسية

جامعة محمد الخامس بالرباط

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا

رئيسة مصلحة الشكايات والمنازعات بوزارة النقل واللوجيستيك

ملخص

أثناء مباشرة الإدارة الضريبية سلطتها في ربط الضريبة وتحصيلها، تنشأ علاقة متبادلة بين هذه الهيئة والمكلف بالضريبة، فتتمتع الإدارة الجبائية في هذه العلاقة بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة، ونظرا لتشعب مجالات التشريع الضريبي وخضوعه للعديد من التعديلات يجعل الإدارة الضريبية تقع في أخطاء في حساب الضريبة، مما يدفع بالممول لرفض هذه الأعمال الإدارية، ويقاومها، الشيء الذي يترتب قيام نزاع ضريبي، إذ يرفع الملتزم الضريبي دعوى الاسترداد أمام المحكمة الإدارية المختصة مطالبا الإدارة الضريبية بإرجاعها إليه ما تفرضه وتحصيله دون وجه حق.

الكلمات المفتاحية

- الضرائب - القضاء - المحكمة الإدارية - دعوى استرداد.

Summary

During the tax administrations exercise of its authority to assess and collect the tax, a reciprocal relationship arises between this body and the taxpayer. In this relationship, the tax administration enjoys the powers and privileges of the public authority. Given the complexity of the areas of tax legislation and its subjection to many amendments, the tax administration makes mistakes in calculating the tax, which prompts the taxpayer to reject and resist these administrative actions, which results in a tax dispute, as the taxpayer files a recovery suit before the competent

administrative court, demanding that the tax administration return to him what it imposes and collects without justification.

Keywords :- Taxes – Judiciary – Administrative Court – Recovery Suit.

مقدمة:

تعد الضريبة موردا من الموارد الهامة لتمويل الميزانية العامة للدولة، ومظهرا من مظاهر سيادتها، فالضريبة في ظل الفكر المالي الحديث سلاح مهم، وأداة من أدوات التدخل لمواجهة العديد من المشكلات التي تواجه الدول؛ إذ يمكن استخدامها لحماية المنتجات الوطنية، أو لتشجيع الادخار والحد من الاستهلاك، أو لمكافحة التضخم أو الانكماش الاقتصادي، أو لتقليل التفاوت بين الدخل والثروات، أو لمحاربة أنواع الاستهلاك الضار، أو لتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية، أو لتحجيم وجودها، أو لإعادة توزيع الأعباء القومية بين أبناء المجتمع بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي...

وأثناء مباشرة الإدارة الضريبية سلطتها في ربط الضريبة وتحصيلها، تنشأ علاقة متبادلة بين هذه الهيئة والمكلف بالضريبة، فتتمتع الإدارة الجبائية في هذه العلاقة بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة، ونظرا لتشعب مجالات التشريع الضريبي وخضوعه للعديد من التعديلات يجعل الإدارة الضريبية تقع في أخطاء في حساب الضريبة أو تتعسف في استعمال إجراءات المتابعة والتحصيل، مما يدفع بالمولود لرفض هذه الأعمال الإدارية، ويقاومها، الشيء الذي يرتب قيام نزاع ضريبي.

فيعرف القاضي الإداري المنازعة الضريبية على جميع أشكالها، وهو مطالب بمراقبة مدى احترام إدارة الضرائب للقانون عند ممارستها لسلطاتها، أي مدى مشروعية القرارات الصادرة عنها في إطار فرضها للضريبة، وبالتالي عليه تحديد نوع المنازعة المعروضة عليه، والبحث عن النصوص الواجبة التطبيق.

وتشكل المرحلة القضائية في المساطر الضريبية، المفهوم الحقيقي للمنازعات المتعارف عليها، فإذا كانت سلطة الإدارة الجبائية مهيمنة في المنازعات الجبائية الإدارية، حيث تستأثر بمكانة متميزة لكونها الخصم والحكم في آن واحد، فإن الهيئات القضائية تظهر مستقلة ومحيدة، مما يجعل الرقابة القضائية على تصرفات الإدارة وأعمالها المادية مفضلة عن غيرها من الرقابات، لتوفرها على ضمانات الحياد، نظرا لاستقلالية القضاء عن الإدارة، فضلا عن التخصص القانوني، وأيضا حجية الشيء المقضي به وبالتالي إنهاء النزاع.

ويعتبر القضاء من خلال أحكامه المتعددة بمثابة الدرع الذي يقي من تجاوزات الإدارة وأخطائها، رغم أن مهمة القاضي في هذا الأمر ليست هينة، فهو مدعو للتوفيق بين المصلحة العامة التي تتجلى في ضمان انتقال الأموال إلى خزينة الدولة، وبين المصلحة الخاصة التي تتجلى في ضمان حقوق الأفراد اتجاه الإدارة الضريبية¹.

ويكتسي موضوع المنازعة الضريبية أهمية كبيرة على الصعيد العملي، نظرا للانتشار المتزايد لهذا النوع من المنازعات، لاسيما ما تعلق منها باسترجاع الضرائب أمام القضاء، وذلك نتيجة التدخل المستمر من قبل مصلحة الضرائب بحكم وظيفتها في تقييم الوعاء وتحصيل الضرائب.

¹ - مريم الجبلي، الأسس المسطرية لسير إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية، مجلة ابن خلدون للدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية، العدد: الثاني، نونبر 2021، ص: 109.

تثور المنازعة الضريبية عادة عندما تخطأ الإدارة المكلفة بتحديد الوعاء الضريبي، أو عدم التزام المكلف بواجباته القانونية سواء المحاسبية أو الجبائية، وله في هذا الإطار توجيه تظلم أمام الإدارة المصدرة للقرار، أو الطعن الإداري على مستوى لجان الطعن المختصة، كما له أن يسلك الطريق القضائي في حال رفض طعنه أمام لجان الطعن المختصة، وما يمثل هذا الخيار من حماية حقوق المكلف بالضريبة كونه الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية.

إلا أن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية إلى القضاء يعد ضمانا هامة منحها المشرع الجبائي له، وذلك بعد تجاوزه للمرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتظلم الإداري المسبق (الشكاية أمام الجهة الإدارية المختصة)، كما أن لجوئه لهذه الجهة القضائية الإدارية المختصة المهدف منه مخاصمة القرار الإداري الصادر عن الجهة الإدارية المختصة به، وذلك عندما يشعر المكلف بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية أو القانونية، ويتم ذلك بموجب رفع دعوى قضائية يطلب فيها إلغاء القرار الإداري الصادر في حقه، وأن يلتمس من القاضي الإداري الاستعجالي وقف تنفيذه مؤقتا لحين الفصل في دعوى الموضوع.

ونظرا للدور الذي يلعبه القاضي الإداري للفصل في النزاع القائم بين أطراف النزاع الضريبي، فالدعوى الضريبية هي السلطة التي منحها المشرع للملزم من أجل اللجوء للقضاء الإداري أو الاستعجالي للفصل في مشروعية دين الضريبة، وبالتالي فهذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم .

ومن هنا تبرز أهمية دراسة أوجه الاسترداد الضريبي، ذلك أن تسليط الضوء على ما راكمه الاجتهاد القضائي المغربي من أحكام وقرارات قضائية نهائية وباتة كفيلا بتعرف موقفه الوحيد والأوحد من هذا النوع من المنازعات التي لها صلة وثيقة بالجمال الضريبي، وهو ما يطرح إشكالية تحديد موقف الاجتهاد القضائي من طلبات استرداد بعض الضرائب وواجبات التسجيل؟

وهي الإشكالية التي تثور بشأنها مجموعة من الأسئلة الفرعية من قبيل:

- كيف تم تكييف طلبات استرداد الضريبة على الشركات وواجبات التسجيل من طرف الاجتهاد القضائي المغربي؟
- ما أوجه استرداد ما حصل بخطأ الإدارة أو الأطراف؟
- ما تداعيات الاسترداد نتيجة أحداث لاحقة على إبرام العقد؟
- ما أهم قواعد خصم الضرائب؟
- ما المقصود بنظام الدروباك في التشريعين المغربي والمقارن؟

إن الإجابة عن الأسئلة أعلاه، رهين بتفحص الاجتهاد القضائي الضريبي المغربي، ولم لا التعرّيج على القضاء المقارن، وذلك في سبيل تحديد موقفه من هذه المنازعة التي كثيرا ما تشكل ناقص القيمة من مالية الدولة، وذلك عبر تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين نتطرق في المبحث الأول لاسترداد الضريبة على الشركات وواجبات التسجيل على أن نعرض في المبحث الثاني على قواعد خصم الضرائب خاصة قاعدتي إوالية التسوية والمصدم.

المبحث الأول: استرداد الضريبة على الشركات وواجبات التسجيل

المبحث الثاني: قواعد خصم الضرائب

المبحث الأول: استرداد الضريبة على الشركات وواجبات التسجيل

إن الحديث عن أهم الصور المتعلقة بالاسترداد، يتطلب المرور عبر آلية استرداد الضريبة على الشركات (المطلب الأول)، ثم التعرّيج على استرداد ما يتعلق بواجبات التسجيل في مطلب ثان.

المطلب الأول: استرداد الضريبة على الشركات

لما كان كل من الأشخاص الخاصة والعامة يؤدون الديون العمومية¹ باعتبارها واجب² للدولة³، تحت ذريعة أن هذا الأمر من النظام العام⁴، فإنه مقابل ذلك تكون طلبات الرد نتيجة لقاعدة أساسية يعمل بها في القانون الضريبي وهي "ادفع ثم استرد"، وهي إمكانية وضعت رهن إشارة المكلفين، منهم الشركات الذين يعون أنهم دفعوا للإدارة مبالغ غير مستحقة⁵.

وهو ما أكدته الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁶ حينما قضى في منطوقه بإرجاع القابض الجماعي لجماعة مولاي عبد الله لشركة تراكترا مبلغ 139.050,00 درهم، وهو الحكم الذي قضى المجلس الأعلى بعدم قبول استئنافه شكلاً⁷. وبما أن طلب الرد المقدم من طرف الشركات يخضع كما هو الشأن لباقي طلبات الإرجاع لأحكام وقواعد دفع غير المستحق، كما هي منصوص عليها في ظهير الالتزامات والعقود، فالدولة مثلها من مثل الأفراد لا يسوغ لها أن تحتفظ بأموال ليس لها حق فيها، وإنما وقعت في حوزتها بسبب الغلط⁸.

ومنه، فإن المبالغ القابلة للإرجاع هي المبالغ التي سبق للملزم أن أداها على سبيل الضريبة، وأصبح له الحق في استرجاعها، أو أداها عن ضريبة غير مستحقة في الأصل، وهو ما أشار إليه الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، والذي أكد قاعدة مفادها أن استخلاص ضريبة من شركة عن طريق الخطأ نظراً للتشابه في الألقاب يعد دفعا غير مستحق، وهو الأمر الذي يمنح الحق للشركة في استرجاع ما استخلص منها بغير وجه حق.

وعلى النقيض من ذلك نستشهد بحكم آخر صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط¹ إذ رغم أن الشركة قامت بتظلم إداري، استجابة له المدعى عليها، لكنها لم تحول لها المبلغ المتنازع بشأنه.

¹ - Jacques Grosclaude , philipe Marclessen: droit fiscale général, dalloz,paris ;1997 p: 161.

² - حجبية جهد كان، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، الطبعة الأولى ماي 2006، المطبعة الوراقية، ص: 16.

³ - حميد النهري بن محمد، إشكالية التدخل الجبائي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكادال-الرباط، السنة الجامعية 2001/2000، ص: 14.

⁴ - أحمد جواهرى، اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية: الإشكالية القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1999-2000 ص: 2.

⁵ - عبد الحق عيممي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكادال-الرباط، علم السياسة والقانون الدستوري، السنة الجامعية 2012-2013، ص: 124.

⁶ - الحكم عدد 110، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2006/02/08، غير منشور.

⁷ - القرار عدد 481، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2007/05/16، غير منشور.

⁸ - محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمانة الرباط، الطبعة الثانية 1998، ص: 136.

ومن جهة أخرى، إذا تبين لمفتش الضريبة أن الدفعات التمويلية التي دفعتها الشركة المعنية يفوق مبلغ الضريبة عند تصفيتها النهائية، يجوز إما استنزال المبلغ الفائض من الدفعات الموالية، أو إذا بقي رغم ذلك الفائض لدى الإدارة، فإن المفتش يرد الباقي إلى الملزم داخل أجل شهر من تاريخ حلول آخر دفعة احتياطية للسنة².

وفي سياق آخر، فإنه في حالة مطالبة الشركة باسترجاع مبالغ مالية بعدما تم إلغاء الأمر بالتحصيل، وكان هناك اختلاف بين المبلغ المطلوب الحكم به عن المبلغ الوارد في الأمر بالتحصيل الملغى سابقا، فإن طلب الاسترجاع يكون غير مقبول، وهو نفس ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط.

وعموما، فقد سبق للمدير العام للضرائب عبد اللطيف زغنون، خلال أشغال يوم دراسي نظمته غرفة التجارة والصناعة والخدمات لأكادير والاتحاد العام لمقاولات المغرب لجهة سوس ماسة درعة أن أكد على عدة تدابير تم إنعاش المقاولات الصغرى والمتوسطة، لا سيما تبسيط مساطر استرجاع الضرائب لصياغة نظام جبائي منصف³.

المطلب الثاني: استرداد واجبات التسجيل

من أصول الشريعة العامة الالتزام برد أية قيمة يتم استلامها من الغير دون سبب⁴ وهو ما كرسته معظم التشريعات الضريبية⁵، ويتم ذلك على وجه الخصوص في ثلاث حالات، عندما تحصل تلك الواجبات نتيجة خطأ في تطبيق القانون على العمليات المقدمة للتسجيل، ثم عندما يكون تحصيل تلك الواجبات بالرغم من مطابقته للقانون مشوبا بخطأ مرتكب من لدن الأطراف المتعاقدين، ثم عندما تكون تلك الواجبات رغم قانونية تحصيلها غير مستحقة للخرينة نتيجة أحداث لاحقة على إبرام العقد.

الفقرة الأولى: استرداد ما حصل بخطأ الإدارة أو الأطراف

إذ كلما كانت المبالغ المالية المسلوقة من مالكيها قد سلبت دون موجب قانوني سليم، كان من حقه استردادها وهو ما سنعالجه في نقطة أولى، بل حتى إن كان الخطأ ثابت على أطراف العقد كان لهم رغم ذلك استردادها وهو ما سنخوض فيه في نقطة ثانية.

أولا: استرداد ما حصل دون موجب قانوني سليم

تعتبر واجبات التسجيل محصلة دون موجب قانون سليم حسب ما كرسته محكمة النقض الفرنسية، في كل الحالات التي يخطئ فيها العون المكلف بالتسجيل في تطبيق النصوص الجبائية على العمليات القانونية الخاضعة لإجراء هذه الضريبة.

¹ - الحكم عدد 712، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2012/02/29، غير منشور.

² - كتاب الوعاء والتحصيل، كتاب المساطر الجبائية، 2006، عن وزارة المالية والخصوصية، ص: 300.

³ - جريدة النهار المغربية، موضوع الاقتصاد، بتاريخ 2013/03/27، ص: 4.

⁴ - هو ما أكدته المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 45 الصادر بتاريخ 9/2/1995، المشار إليه في اجتهادات المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، ص 221-223، عندما أشار إلى أن بيعات المنتجات الغابوية غير مستثناة أداء رسوم التسجيل، وما دام الأمر كذلك فلا يمكن تأجيل الأداء لأي سبب كان، وإلا اعتبر الطلب سابقا لأوانه، إلا إذا تعلق باسترداد واجبات التسجيل التي سبق أداؤها فعلا.

⁵ - علي عوض الحرازي، " التشريع الضريبي اليمني "، توزيع مكتبة خالد بن الوليد للطباعة والنشر والتوزيع - الجمهورية اليمنية طبعة 2014، ص: 269.

وبما أن واجبات التسجيل تكون في حالة إن حصلت رغم انتفاء الواقعة المنشئة لحق الحزينة، فإنه يكون من الطبيعي إرجاع الواجبات المؤداة إلى أصحابها إما بناء على طلب يقدمه قابض التسجيل من تلقاء نفسه إلى الإدارة المركزية في هذا الشأن، أو من طرف المعنيين بالأمر، ويكتفي فقط بالإشارة فيه إلى الخطأ المرتكب.

ويجوز للملزمين بالأداء - سواء دون تقديم طلب مسبق للإدارة أو إثر رفضه - اللجوء إلى القضاء لاستصدار حكم برد تلك المبالغ، ولهذا الأخير أن يأمر برد تلك المبالغ فقط دون الفوائد التي قد يتم طلبها كتعويض¹.

وبالتالي، فهي إذن منازعة في مبدأ استحقاق الضريبة لانعدام أساسها القانوني الناتج عن تمسك الملزم بعدم خضوعه للضريبة المفروضة عليه، وعدم إمكان مواجهته بأحكامها ومقتضياتها نتيجة التطبيق الخاطئ للقانون²، ذلك أن مطالبة الملزم بضريبة التسجيل بالرغم من عدم إبرامه لأي عقد لا يعدوا أن يكون خطأ في فرضها، يجعل صفته في ذلك الدين غير ثابتة في غياب عقد يثبت الواقعة المنشئة لها، كما أن أداء الضريبة المترتبة على تصحيح الثمن مباشرة بعد رسالة التبليغ الأولى الصادرة عن المفتش في إطار مسطرة التصحيح، يجعل إصدارها لاحقاً عن طريق الأمر بالاستخلاص من قبيل الازدواج الضريبي، التي تجعل صفة الملزم منتفية بعد حصول واقعة الأداء³.

ثانياً: استرداد ما حصل نتيجة خطأ الأطراف

إلى جانب الفرضية السابقة يتعقد الحق للملزمين بالأداء في استرداد الواجبات التي پنجم تحصيلها كلياً أو جزئياً عن خطأ مرتكب من لدنهم أو من طرف المشرفين على تحرير عقودهم، وهو ما يكرس في نظرنا كون المغرب دولة حق وقانون، إذ نلاحظ أنه وبالرغم من أن الخطأ راجع لأطراف العقد، تتولى الدولة المغربية في شخص إحدى مرافقها العامة إرجاع المبالغ التي استخلصتها عن هذا الأخير، ويمكن تصور وقوع الخطأ في الثمن المتفق عليه، أو التحويلات المضافة إليه، أو في تعيين درجة النسب بين الواهب والموهوب له، أو بين الأشخاص القائمين بالجرد بعد وفاة مورثهم، أو في صياغة محل العقد، كأن يشار فيه إلى تفويت حق انتفاع بدل منح منفعة محل معين بموجب كراء.

الفقرة الثانية: الاسترداد نتيجة أحداث لاحقة على إبرام العقد

إن المبدأ في قانون التسجيل هو جواز استرداد الواجبات إذا انتفى سبب استحقاقها بأثر رجعي، شريطة أن يكون هذا الانتفاء ناتجاً عن نزاع حقيقي بين المتعاقدين، ومحسوماً بواسطة حكم أو قرار قضائي مكتسب لقوة الشيء المقضي به، ومؤدى ذلك أن الاسترداد لا يمكن أن ينجم عن مجرد إلغاء أو فسخ رضائيين، وإنما عما يتم منهما عن طريق القضاء اتقاء للغش، وضماناً لحقوق

¹ - يحي الصافي، الوجيز في نظرية وتطبيق ضريبة التسجيل بالمغرب، ص: 237-238.

² - جعفر حسون، " الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية "، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4-1996، ص: 35.

³ - إبراهيم أحطاب، " مسطرة تصحيح الثمن في العقود ضريبة التسجيل نموذجاً «، مكتبة الرشاد سطات، ص: 178.

الخزينة من الإلغاءات الصورية، والمشرع الجبائي بإجازته للاسترداد في حالة الإلغاء والفسخ الحقيقيين، يكون قد توخى صيانة مبدأ العدالة بين الملمزين بالأداء، وهو نفس الباعث الذي حمله على إحاطة هذا الاسترداد بشروط دقيقة من أهمها:

أ- أن يكون القرار القضائي مكتسبا لقوة الشيء المقضي به، وهو ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط¹ عندما ألزمت إدارة التسجيل والتمبر بسوق أرباء الغرب بإرجاعها للمدعين مبلغ 27.188.23 درهما²

ب - أن يكون هذا القرار حاسما للنزاع، وليس مجرد تسجيل لتراض المتعاقدين، عملا بالفصول (121-259-260-581-582-585)³ من قانون الالتزامات والعقود، وهو ما يظهر من خلال الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس⁴، الذي قضى برفض الطلب⁵ وأيدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط⁶.

ومنه فإن فرضت واجبات التسجيل بالرغم من عدم استحقاق الإدارة الجبائية لها يكون الحق لطالب الاسترداد في طلب إرجاعها، وهو ما تجسد من خلال حكم المحكمة الإدارية بفاس⁷، عندما ألزم الخزينة العامة بإرجاع مبلغ 221.656,00 درهم للمدعي، وهو الحكم الذي أيدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط⁸.

هذا إضافة إلى القرار الصادر عن المجلس الأعلى -محكمة النقض حاليا⁹ الذي قضى بتأييد إرجاع واجبات التسجيل المستخلصة وقدرها 52988.75 درهم" ، والحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس¹⁰ الذي رفض طلب الاستفادة من استرداد

¹ - حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 991، بتاريخ 20/3/2012، غير منشور.

² - وفي هذا الإطار نستشهد ببعض حيثيات هذا الحكم، والتي جاء فيها "... حيث أسس المدعيان طلبهما على كونهما قد استصدرا حكما قضائيا نهائيا قضى بإلغاء الرسوم التكميلية التي تم أدائها مما يجعلهما محقين في استرجاع المبلغ الذي تم دفعه بمناسبة نفس الرسوم التكميلية الملغاة قضائيا، لكن حيث إنه من جهة باطلاع المحكمة على وثائق الملف ومستنداته اتضح لها جليا أن المدعيان قد قاما فعلا بأداء الرسوم التكميلية الملغاة بحكم قضائي دون إدلائهما بما يثبت ذلك، مما يجعلهم محقين في المطالبة باسترجاع المبلغ الذي تم دفعه وبالتالي يظل الطلب حول ذلك مؤسسا ويتعين الاستجابة إليه.

³ - يحي الصافي، مرجع سابق، ص: 238-239.

⁴ - حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد 743، بتاريخ 12/10/2010، غير منشور.

⁵ - الذي جاء فيه "... بعد إحالة البائعة على أنظار العدالة وقع صلح بين الأطراف باقتسام العقار إلى 3 قطع وبما أن العقار تم تسجيله مرتين وألغى عقد البيع الأول وتم تعويضه بعقد آخر فإنه يلتمس الحكم على المدعي عليهم بإرجاعهم له رسوم التسجيل التي أدائها بمناسبة تحرير عقد البيع، وأجابت إدارة الضرائب بأن إجراء التسجيل يبقى إلزاميا متى تم تقديم عقد يتضمن اتفاقا لتفويت عقار ولو كان يتخلله عيب شكلي وأن العقد المؤدى عنه لرسوم التسجيل لم يصدر بشأنه حكم قضائي أو قرار قضائي بفسخه اكتسب قوة الشيء المقضي به والتمست رفض الطلب، وبعد إتمام الإجراءات المسطرية صدر الحكم القاضي برفض الطلب مع إبقاء الصائر على رافعه.

⁶ - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1845، المؤرخ في 06/6/2011، غير منشور.

⁷ - حكم المحكمة الإدارية بفاس، عند 528، بتاريخ 05/2009، غير منشور.

⁸ - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 2486، المؤرخ في 03/10/2011، غير منشور.

⁹ - قرار صادر عن الغرفة الإدارية، عند 925، المؤرخ في 21/11/2002، غير منشور.

¹⁰ - حكم عند 213/2007، بتاريخ 17/10/2007، في الملف رقم 371 غ/ 2007، عن المحكمة الإدارية بفاس، غير منشور.

رسوم التسجيل، في حين ألغته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط¹، وقضت بإلغاء قابض التسجيل بفاس مبلغ 72.450.00 درهم للمستأنف².

وعلى النقيض من التشريع الضريبي المغربي، نجد أن التشريع المصري تضمن مبدأ استحقاق الضريبة على المحررات دون النظر إلى صحتها³ ولذلك قضت الفقرة الأخيرة من المادة 3 من القانون بما يلي: "ولا ترد الضريبة مهما تكن الأسباب التي تجعل المحررات عديمة الأثر"⁴.

المبحث الثاني: قواعد خصم الضرائب

إن لتقرير مبدأ خصم الضرائب على القيمة المضافة مجموعة من القواعد في مقدمتها إوالية التسوية وقاعدة المصدم، وهي القواعد التي سيتم دراستها في المطلب الأول من هذا المبحث، على أن نعرض في المطلب الثاني من نفس المبحث على نظام الدروباك سواء في التشريع المغربي والمقارن.

المطلب الأول: قواعد حدود خصم الضريبة على القيمة المضافة

هناك طرق نحدد بها الضريبة المخصومة، وحدود الحق في الخصم، كقاعدة المعامل¹، وقاعدة الإسقاط وقاعدة التسوية وقاعدة المصدم

¹ - قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 869، المؤرخ في 28/3/2011، غير منشور.

² - جاء في حيثياته "... أن الذي يستفيد من حق الإعفاء هو العقد أو الاتفاق وليس أطرافه لذا قضت المحكمة بإلغاء الحكم المستأنف وتصدى بإلغاء الأمر بالتحويل عدد 5117/2006 المتعلق بواجبات التسجيل المفروضة على المستأنفة، وبإرجاع مديرية الضرائب - قابض التسجيل بفاس لها مبلغ 72.450.00 درهم مع تحميلها الصائر".

³ - يحي نور الدين، " الوسيط في ضريبة الدمغة «، مطبعة دار نوبار للطباعة، القاهرة، طبعة 1990، ص: 24-25.

⁴ - ولتفسير هذا النص فقد سبق أن أوضحنا أن ضريبة الدمغة تستحق على المحررات بمجرد التحرير أو الاستعمال، بصرف النظر عما يحتويه هذا المحرر أو العقد من اتفاق باطل أو صحيح، فإذا ظهر البطلان أو عدم صحة المحرر قبل سداد الضريبة استحققت هذه الضريبة بالفعل نظرا لعمومية النص، حيث أن الضريبة تستحق طبقا لمشمولات العقد أو المحرر بصرف النظر عن صحته، إذ أن استحقاق الضريبة يتولد من اللحظة التي تتوفر فيها الواقعة المنشئة لها. أما إذا ظهر البطلان بعد سداد الضريبة فلا مجال لردّها مهما تكن الأسباب التي أدت إلى البطلان، وجعل هذه المحررات عديمة الأثر، إذ من المعروف أن القوانين المالية وعلى الأخص تشريعات الدمغة تعتبر قوانين لها استقلالها عن باقي القوانين الأخرى، حيث تهدف إلى تدعيم حصيلة الدولة، فقد فرض المشرع ضريبة الدمغة على المحررات والعقود دون النظر إلى آثار هذه المحررات من الناحية المدنية أو التجارية، ومعنى ذلك أنه لا يشترط أن تنتج هذه المحررات آثارا التي قصد بها تحقيقها حتى يتم فرض الضريبة، إذ أنه لا محل لأن يربأ تحصيل الضريبة أو يعلق لحين تنفيذ العقد أو المحرر، حيث أن عملية التنفيذ قد تستغرق وقتا طويلا إلى جانب ما يسفر عنه التنفيذ من إشكالات قد يطول وقت الفصل فيها هذا بالإضافة إلى أن بعض العقود الباطلة شكلا يكون لها آثارها القانونية بين المتعاقدين وبالنسبة للغير - فالكميالة المسحوبة من الأهلية والتحاويل المضادة منهم وإن كانت باطلة بالنسبة لهم فإنها تنتج آثارا بالنسبة للغير، والحكمة من فرض الضريبة في مثل هذه الحالات أن ضريبة الدمغة الأصل فيها أنها ضريبة على المحررات، فما دام أن هناك محرر استحققت الضريبة ولو كان المحرر في حد ذاته يحوي اتفاقا باطلا أو مخالفا للنظام العام فتسري الضريبة على المحررات غير الصحيحة سواء أكانت باطلة بطلانا مطلقا أو قابلا للإبطال، وكذلك العقود والمحررات التي تصبح عديمة سبب من الأسباب.

الفقرة الأولى: إوالية التسوية Mécanismes Des Régulations

يطلق اسم "التسوية" على مراجعة الخصوم المقبولة أصلاً، وتفتح المجال إلى إرجاع الضريبة التي سقطت: ويعلن على قاعدة التسوية في الحالات التالية:

● التسوية في حالة تغير المعامل أو نسبة الخصم:

تحتسب نسبة الخصم عادة لسنة، ويمكن أن تخضع لتغيير من سنة إلى أخرى، ويخضع الخصم إلى قاعدة التسوية، وفي حالة الحصول على سلع الأصول الثابتة تبعاً لقاعدة المعامل للسنة الفارطة، إذا طرأ على نسبة الخصم تغيير إيجابي (زيادة) أو سلبي (نقصان) يفوق 5%.

وتتسم التسوية في حالة تغير المعامل بإسقاط متمم، أو بالعكس بإرجاع حسب طبيعة التغير (إيجابي أو سلبي). ففي حالة التغير الإيجابي، يقوم الحساب على الفرق بين مبلغ الخصم المحسوب على أساس قاعدة المعامل المحرر في آخر السنة المعنية، ومبلغ الخصم الأصلي، ويساوي الخصم التكميلي ثلث الفرق بين المعامل الأصلي والمعامل المحرر في آخر الحساب. أما في حالة التغير السلبي فيعدل الإرجاع ثلث الفرق بين الخصم الأصلي، والخصم المحسوب على أساس قاعدة النسبة للآخر السنة المعنية.

إذ يمكن إجراء تسوية في حالة تفويت Cession، تحويل السلع القابلة للاستهلاك Biens Amortissables أو التوقف عن النشاط التجاري.

يمكن القيام بتسوية في حالة توقف سلعة على إنجاز عمليات خاضعة للضريبة أو معفاة (المادتين 8 و 9 من القانون)، وتفتح التسوية المجال إلى إرجاع الضريبة حين وقوع تفويت أو تحويل السلع خلال الثلاث سنوات الموالية لتاريخ الحصول على السلع، ويحتسب الإسقاط تبعاً لعدد السنوات التي تفصل على إنهاء مدة الثلاث سنوات².

مثال:

تخلت شركة في 25 يونيو 1987 عن سلعة اشترتها في فاتح شتنبر 1986، والتي تحملت عند شرائها ضريبة قدرها 19.000,00 درهم، وكان المعامل الأصلي المطبق في سنة 1986 هو 85%، فقامت الشركة بخصم أصلي:

$$16.150,00 = \frac{85 \times 19.000,00}{100} \text{ درهم}$$

¹ - قاعدة المعامل règle du prorata تنطبق النسبة العامة للخصم المنصوص عليها في المادة 20 في حساب الخصومة القابلة للتطبيق من طرف المزمين- الدائنين- ويعتبر استعمالها عاماً، وتشمل سلعة غير مقيدة بأصول ثابتة، وتنشأ نسبة الخصم أو المعامل من العلاقة بين المبلغ السنوي للإيرادات المتعلقة بالعمليات القابلة للخصم، والمبلغ السنوي للمصروفات المتعلقة بمجموع العمليات المنجزة، وبعبارة أخرى رقم المعاملات الشامل للسنة.

² - سفيان أدريوش، جباية رقم أعمال الشركة (الضريبة على القيمة المضافة)، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 23، دار النشر المغربية الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2001، ص: 69.

طراً التفويت في 25 يونيو 1985، وبالتالي فعدد السنوات التي مرت منذ الحصول على السلعة هو سنتين (من شتنبر إلى دجنبر 1986 ومن يناير إلى يونيو 1987 فعلى الشركة أن ترجع إلى الخزينة مبلغ:

$$16.150 - 2 \times 16.150 = 5.383.35 \text{ درهم.}$$

3

ويعزل هذا الإرجاع إلى التسويتين اللتين ستقوم بهما الشركة للأخذ بعين الاعتبار تغير المعامل خلال سنتي 1986 و 1987.

الفقرة الثانية: إرجاع الضريبة على القيمة المضافة-قاعدة المصدم *règle du butoir*

يشكل الاستنزال النظام العادي في نظام الخصم، لكن تتوفر بعض الشركات على اعتماد ضريبي لا يسمح لها باستنزاله¹، وبالتالي تكون في حالة المصدم *le butoir permanent*²، وتنتج هذه الوضعية عن سببين أساسيين:

- أهمية الاستثمارات بالنسبة للشركات الجدد (حالة انتقالية).

- تفاوت في حالة إذا كان السعر المطبق عند البيع منخفضاً بالنسبة للسعر المطبق عند الشراء، وهذه الوضعية هي التي تشكل خطورة أكبر، إذ في ظلها يكون الاعتماد الضريبي دائم³.

وعموماً، فإنه من الممكن أن يشكل الإرجاع عبء على الدولة، ذلك أن بعض الشركات نفسها في وضعية المصدم الدائم، وما زالت بعض الشركات في فرنسا مثلاً تتوفر على اعتماد الضريبة على القيمة المضافة يرجع إلى ما قبل سنة 1972، والتي لم تتمكن من إرجاعه نتيجة صعوبات في ميزانية الدولة⁴.

ولما كان نظام رد الضرائب الجمركية-الدروباك- يعني به استرداد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم فضلاً عن ضريبة الاستهلاك أو الإنتاج بحسب الأحوال عند إعادة تصدير البضائع المستوردة أو عند إعادة استيراد البضائع المصدرة، فإنه تحتم علينا إيلاء أهمية بالغة له وهو ما سنخصص له المطلب الثاني.

¹ - أناس بن صالح الزمراني، الضريبة على القيمة المضافة، نشر وتوزيع المكتبة الشعبية، مطبعة المعارف الجديدة، ص: 49-50-51.

² - Jean-paul Gosta. L'exécution des décisions des juridictions administratives en Italie A.J 1994.p:438 et 443.

³ - وهو ما نصت عليه مجموعة من التشريعات نجد من بينها التشريع التونسي وذلك وفقاً للمادة 31 من القانون، التي أقرت أن للمكلف حق استرداد الضريبة السابق تحصيلها منه على السلع التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو دخلت في سلع أخرى، وكذلك الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ، وذلك بناء على طلب يقدمه وفقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ووفقاً للمادة 3/23 من القانون في حالات التصدير إذا كانت الضريبة الواجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على المبيعات المسجلة، كان على المصلحة رد الفرق وفقاً للشروط والأوضاع المحددة في اللائحة، وقد بينت المادتين 20-21 من اللائحة التنفيذية الشروط والإجراءات اللازمة لرد المبالغ المنصوص عليها في المادة 31 من القانون، وبينت الفقرتان الأخيرتان من المادة 18 من اللائحة الضوابط اللازمة لرد المبالغ المنصوص عليها في المادة 3/23 من القانون.

- أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة على المبيعات، الناشر مكتبة غريب، بدون طبعة، بدون سنة، ص: 46-47.

⁴ - Maurice cozian: précis de fixalité des entreprises. Librairies techniques. Collection droite et gestion. 1985-86. P: 463.

المطلب الثاني: نظام الدروباك في التشريع المغربي والمقارن

يحتل نظام الدروباك أهمية بالغة سواء في التشريع المصري (فقرة أولى) أو في التشريع المغربي (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: نظام الدروباك في التشريع المصري

مر نظام الدروباك في مصر بثلاث مراحل تاريخية مختلفة، نستعرضها فيما يلي:

- مرحلة نظام الدروباك قبل المرسوم بقانون رقم 325 الصادر بتاريخ 1952

إذ كان يحكم نظام الدروباك قرار مجلس الوزراء الصادر سنة 1925 الذي تلخص أحكامه وشروطه¹ في أن يكون المستورد الأصلي هو المصدر، وأن تكون البضاعة المستوردة هي ذات البضاعة التي أدخلت في البضاعة المصدرة، وألا ترد الرسوم بالكامل.

- مرحلة نظام الدروباك ما بعد المرسوم بقانون رقم 325 الصادر بتاريخ 1952

إذ أجاز المشرع رد جميع الرسوم والفوائد الجمركية السابق تحصيلها على المواد الأجنبية المستخدمة في صناعة المنتجات المحلية المصدرة، وساوى في الرد بين المستورد الأصلي والمصنع والمنتج، كما تقرر التمتع بالرد في حالة المواد التي تدخل عليها عمليات صناعية من شأنها تغيير طبيعتها.

- مرحلة نظام الدروباك في ظل القانون رقم 66 الصادر في سنة 1963²

إذ أصبح نظام الدروباك بموجب هذا القانون يشكل حقا قانونيا، فالرد شمل الضرائب الجمركية والرسوم كضريبة الاستهلاك وضريبة الإنتاج السابق تحصيلها على المصنوعات المحلية التي تصدر إلى الخارج³، وهو ما ذهب إلى تأكيده الطعن رقم 1237 سنة قضائية 72 جلسة بتاريخ 2004/06/24.

كما أشارت المادة 102⁴ من الفصل السابع من القانون رقم 88 الصادر في سنة 1976، والمواد 103 و104⁵ و106

للحق في الرد.

ومن خلال استقراء هذه النصوص يمكن تقسيم حالات رد الضريبة الجمركية إلى أربع حالات رئيسية نتناول كل منها فيما يلي¹:

¹ - صدر هذا القرار في 19 أغسطس سنة 1952.

² - القانون الجمركي رقم 66 لسنة 1963، منشور بالجريدة الرسمية عدد 142.

³ - فتحي عبد السلام إبراهيم، محمد عبد الرحمان سرور، التشريعات الجمركية في ضوء الفقه والقضاء، مطبعة أبناء وهبة، حسان القاهرة، سنة 1991، ص: 300-301.

⁴ - ترد الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم وضرائب الاستهلاك السابق تحصيلها على المواد الأجنبية التي استخدمت في صناعة المنتجات المحلية المصدرة إلى الخارج، كما ترد ضريبة الإنتاج السابق تحصيلها على المصنوعات المحلية التي تصدر إلى الخارج.

⁵ - نصت على أنه: "إذا كانت العمليات الصناعية قد غيرت معالمها بحيث يتعذر معها الاستدلال على عينيتها، فيجوز الاكتفاء بأن تكون المنتجات المصدرة مما يدخل في صنعها عادة الأصناف المستوردة بشرط سبق استيراد هذه الأصناف من الخارج.

- المواد الأجنبية التي استخدمت في صناعة المنتجات المحلية المصدرة إلى الخارج.
- البضائع الأجنبية التي لا يكون لها مثيل من المنتجات المحلية، كالمنتجات المحلية، البضائع الأجنبية التي يمكن بسهولة تمييزها عن هذه المنتجات².
- البضائع والمعدات والمهمات المستوردة إذا أعيد تصديرها بسبب رفض قبولها لأي سبب من الأسباب، ويشترط في هذه الحالة تمام إعادة التصدير خلال سنة من تاريخ دفع الضريبة عنها بعد التأكد من عينيته وعدم استعمالها داخل البلاد³.

الفقرة الثانية: نظام الدروباك في التشريع المغربي

لقد خصص المشرع المغربي للحدوث عن نظام الدروباك الفصول من 159 إلى 163 من مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة، كما تناوله الفصل 173 من القرار التطبيقي للمدونة.

ويتميز هذا النظام عن باقي الأنظمة الاقتصادية الخاصة بكونه يسمح للمستفيدين منه في أن يرجعوا على أساس مقادير جزافية بعض الرسوم والمكوس الخاصة أو المكوس الداخلية التي أدت عن صنع البضائع المصدرة أو المستهلكة خلال إنتاجها، كما يؤدي أيضا إلى إرجاع رسم التمبر الجمركي المحصل عند استيراد مواد أجنبية الأصل تدخل في صنع بضائع مصدرة.

وقد أشار الفصل 159 من مدونة الجمارك إلى أن البضائع التي تستفيد من هذا النظام ستحدد بمرسوم من وزير المالية بعد استشارة الوزراء المعنيين، وتطبيقا لذلك تناول الملحق رقم 3 من المرسوم الصادر بتاريخ 9 أكتوبر 1977 جدول البضائع التي يمكن أن تستفيد من هذا النظام الذي يستعمل في غالب الأحيان في المصبرات الحيوانية والنباتية⁴.

ومن ثم فإنه لا يستفاد من هذا النظام إذا انتفى حق المعني بالأمر في الاسترداد، إذ تقضي المحكمة برفض طلبه، وهو ما أشار إليه الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁵، الذي صدر بشأنه قرار استثنائي عن استثنائية الرباط⁶، والذي تضمن ما يلي: " حيث عرضت المدعية المستأنفة أنها قامت بعملية استيراد أحزمة السيارات إلا أن إدارة الجمارك فرضت عليها رسوما جمركية على أساس الوزن وليس على أساس قيمة الصفقة التجارية، وأن موقف الإدارة مخالف للمنظمة العالمية للتجارة واتفاقية الكات، ملتزمة بأن المبالغ الواجب استيفاؤها هي 579.454,68 درهما وإرجاع الضمانة البالغة 180.683,68 درهما.

¹ - زكرياء محمد بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات وحل المشكلات التي يثيرها تطبيق القانون، توزيع مكتبة شدى القاهرة والمكتبات الأخرى، دار قاصد كريم للطباعة، سنة 1991، ص: 103.

² - المادة 1/105 من القانون الجمركي رقم 66 الصادر في سنة 1963، مرجع سابق.

³ - المادة 2/105 من القانون الجمركي رقم 66 الصادر في سنة 1963، مرجع سابق.

⁴ - المحمّد برادة غزبول، التصدير والاستيراد والإشكاليات القانونية دراسة وتطبيق، سلسلة المعارف التجارية، الطبعة الثانية، دار النشر المعرفة، مطبعة المعارف الجديدة يعقوب المنصور الرباط، سنة 1997، ص: 227.

⁵ -الحكم عدد 476، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2006/05/29، غير منشور.

⁶ - القرار عدد 536، الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2008/04/17، غير منشور.

وأجابت إدارة الجمارك بأن السلع المستوردة من طرف المدعية تخضع عند التصريح لدى الجمارك إلى قواعد أساسية، إذ يتم تصنيف البضائع وفقا لتعريف الرسوم الجمركية، وأن أحزمة السيارات تصنف بقيمة 50 درهم للكيلو غرام الواحد، وبعد المناقشة صدر الحكم برفض الطلب" وهو ما أيدته محكمة الاستئناف الإدارية.

وبدوره أشار التشريع المغربي لتصفية المبالغ الواجب إرجاعها، حيث تتم اعتمادا على المعطيات التالية:

- تبعا للوزن الصافي الفعلي الناتج عن عملية المراقبة الجمركية فيما يخص الصناديق الخشبية أو المصنوعة من الكارطون.
- على أساس الأوزان المتوسطة المحددة في جداول منشورة، وذلك فيما يخص الزيت المحتمل إدماجه في المصبرات المصدرة، وفيما يخص أنواع الزنك والقصدير والألمنيوم المستعملة في صنع الصناديق المعدنية اللازمة لتعبئة المنتجات المصدرة.
- ودرءا لما يمكن أن يقع بين الإدارة الجمركية والمستفيد من خلاف حول وزن الزيت الإجمالي الواجب اعتباره بخصوص المصبرات المحضرة بالطماطم، فقد أشار الملحق رقم 3 إلى أن هذا الوزن يحدد في:

- 10% من الوزن الإجمالي المحدد للمصبرات بالزيت فيما يرجع لمصبرات الطماطم من النوع المتداول.
- 30% من الوزن الإجمالي المحدد للمصبرات بالزيت فيما يخص مصبرات الطماطم من النوع الممتاز والنوع النمطي الذي يحتوي على الأقل على 30% من الزيت.

أما بالنسبة للمدة التي تتم فيها عملية التصفية الخاصة بإرجاع المبالغ الواجب إرجاعها، فإنها تبشر في نهاية كل ثلاثة أشهر، وطبعا لا يتم ذلك إلا بناء على طلب الإرجاع الذي يتقدم به المستفيد من هذا النظام، داخل مدة زمنية لا تتعدى السنتين من تاريخ إيداع طلب الإرجاع.

ونشير أخيرا إلى أن المهتمين بدراسة الأنظمة الاقتصادية الجمركية الخاصة، يلحون على عدم اللجوء إلى هذا النظام، نظرا لبطء الإجراءات والاستعاضة عنه بنظام القبول المؤقت أو التصدير المسبق¹.

لكن، فحسب المدير العام للضرائب عبد اللطيف زغنون، فإن مبلغ 14 مليار درهم الذي سترجعه الدولة للمقاولات في إطار استرجاع الضريبة على القيمة المضافة المصرح بها قبل 31 دجنبر 2013 سيتم على مدى سنوات، لأن خزانة الدولة عاجزة عن إعادتها دفعة واحدة، وتبلغ قيمة الضريبة التي ستعاد لفائدة مؤسسات ومقاولات عمومية 10 ملايين درهم، فيما ستعاد إلى مؤسسات ومقاولات القطاع الخصوصي 4 ملايين درهم²، وبدوره المجلس الأعلى للحسابات فحص بعض عمليات الإرجاع التي قامت بها المديرية الجهوية بالرباط وخلص إلى الملاحظات التالية:

- مراقبة محدودة لطلبات الإرجاع: يتم اختزال هذه المراقبة في مراقبة بسيطة لصحة الوثائق المثبتة ولا تقوم مصالح الوعاء بأي مراقبة ولا تجري أية تقاطعات قصد التحقق من صحة المعطيات المتضمنة في الفواتير.

¹ -المُجد برادة، مرجع سابق، ص: 233.

² - جريدة الأخبار، موضوع " اقتصاد"، بتاريخ 2014/2/10، ص: 8.

- معالجة يدوية كلياً: تبقى المسطرة كلها يدوية (منذ إيداع الإقرار إلى الإرجاع) وبالأخص مرحلة التصفية بالرغم من أهمية المبالغ موضوع الإرجاع والمخاطر المرتبطة بطبيعة هذه العملية.
 - تحويل الإرجاع المقاولات لا يزال بدمتها مبالغ باقى استخلاصها: يعزى ذلك إلى النقص الحاصل في مراقبة بيانات الباقي استخلاصه الذي بدمم المستفيدين من طرف قباض الإدارة الجبائية¹.
- خاتمة:**

لقد وضع آدم سميث في كتابه المشهور ثروة الأمم الصادر في سنة 1776 عددا من القواعد التي تتضمن المبادئ التي يجب على المشرع أخذها بعين الاعتبار عند إصداره للقانون الضريبي، لدرجة أن هذه القواعد اعتبرت بمثابة الدستور العام الضمني الذي يخضع له أحكام القانون الضريبي، وأن احترام المشرع لهذه القواعد يخفف من حدة الضريبة، ويجعلها مقبولة ومستساغة من قبل المكلفين، ويعتبر مبدأي المساواة والعدالة الضريبية قاعدتين تشكلان ضمانتان هامتان في مجال الالتزام الضريبي، ويعتبر الإخلال بهما مدعاة للقول بتعسف المشرع في استعمال حقه في فرض الضريبة.

لكن عند الإمعان في العلاقة الجبائية، نجد أن المكلف بالضريبة هو الحلقة الأضعف في هذه العلاقة وفي المقابل الإدارة الضريبية تحكم من قبضتها من خلال ممارستها لسلطانها المخولة لها بمقتضى القانون، والمتمثلة في امتيازات السلطة العامة عن طريق تحديد وحصر وعاء الضريبة وتحصيلها، وبالتالي يقع التصادم بين هذين الطرفين مما يشكل نزاعاً ضريبياً.

تعرف المنازعة الضريبية نوعين أساسيين، منازعة الوعاء، وأخرى تتعلق بالتحصيل، ولكل منهما صور وأساس قانوني يخضعان له، كما تعدد أسباب قيام المنازعة الضريبية، فمنها ما هو متعلق بالتشريع الضريبي وأسباب ترتبط بالإدارة الضريبية، وأخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة في حد ذاته.

وقد تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب حينما تباشر هذه الأخيرة اختصاصها بسلطة ضريبية في تحديد وعاء الضريبة، أو تقدير قيمتها أو حرمان المكلف من حق من الحقوق الناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وتعتبر المنازعة الضريبية خاصة ما تعلق منها بطلبات استرداد الضرائب من أكثر المنازعات انتشاراً على الصعيد العملي، وذلك نظراً للدور الهام الذي تضطلع به الضرائب في تمويل النفقات العامة والتأثير في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، والتي أبدى بشأنها القضاء المغربي سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو محاكم الاستئناف الإدارية أو محكمة النقض موقفاً ومحموداً، مشكلاً بذلك اجتهداً رصيناً حاول الموازنة بين حقوق رافعي دعوى استرجاع ما حصل منهم دون موجب حق ولا قانون وبين حقوق الإدارة الضريبية.

¹ - التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات 2011، ص: 23.

لائحة المراجع:

1- الكتب:

- حجبية جهد كان، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، الطبعة الأولى ماي 2006، المطبعة الوراقية.
- محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمانة الرباط، الطبعة الثانية 1998.
- كتاب الوعاء والتحصيل، كتاب المساطر الجبائية، 2006، عن وزارة المالية والخصوصية.
- علي عوض الحرازي، " التشريع الضريبي اليمني "، توزيع مكتبة خالد بن الوليد للطباعة والنشر والتوزيع - الجمهورية اليمنية طبعة 2014.
- يحي الصافي، الوجيز في نظرية وتطبيق ضريبة التسجيل بالمغرب.
- إبراهيم أحطاب، " مسطرة تصحيح الثمن في العقود ضريبة التسجيل نموذجاً «، مكتبة الرشاد سطات.
- يحي نور الدين، " الوسيط في ضريبة الدمغة «، مطبعة دار نوبار للطباعة، القاهرة، طبعة 1990.
- أناس بن صالح الزمراني، الضريبة على القيمة المضافة، نشر وتوزيع المكتبة الشعبية، مطبعة المعارف الجديدة.
- أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة على المبيعات، الناشر مكتبة غريب، بدون طبعة، بدون سنة.
- فتحي عبد السلام إبراهيم، محمد عبد الرحمان سرور، التشريعات الجمركية في ضوء الفقه والقضاء، مطبعة أبناء وهبة، حسان القاهرة، سنة 1991.
- زكرياء محمد بيومي، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات وحل المشكلات التي يثيرها تطبيق القانون، توزيع مكتبة شدى القاهرة والمكتبات الأخرى، دار قاصد كريم للطباعة، سنة 1991.
- محمد برادة غزبول، التصدير والاستيراد والإشكاليات القانونية دراسة وتطبيق، سلسلة المعارف التجارية، الطبعة الثانية، دار النشر المعرفة، مطبعة المعارف الجديدة يعقوب المنصور الرباط، سنة 1997.

2- الأطروحات والرسائل الجامعية:

• الأطروحات:

- حميد النهري بن محمد، إشكالية التدخل الجبائي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكادال-الرباط، السنة الجامعية 2001/2000.
- عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس أكادال-الرباط، علم السياسة والقانون الدستوري، السنة الجامعية 2012-2013.

• الرسائل:

- أحمد جواهري، اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص الديون العمومية: الإشكالية القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1999-2000.

3- المقالات:

- مريم الجبلي، الأسس المسطرية لسير إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية، مجلة ابن خلدون للدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية، العدد: الثاني، نونبر 2021.
- جعفر حسون، " الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية "، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4-1996.
- سفيان أدريوش، جبائية رقم أعمال الشركة (الضريبة على القيمة المضافة)، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 23، دار النشر المغربية الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2001.

4- القرارات والأحكام القضائية

• القرارات:

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 1845، المؤرخ في 06/6/2011، غير منشور.
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 2486، المؤرخ في 03/10/2011، غير منشور.
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 869، المؤرخ في 28/3/2011، غير منشور.
- القرار عدد 536، الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2008/04/17، غير منشور.
- القرار عدد 481، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2007/05/16، غير منشور.
- قرار صادر عن الغرفة الإدارية، عند 925، المؤرخ في 21/11/2002، غير منشور.

• الأحكام:

- الحكم عدد 712، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2012/02/29، غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 991، بتاريخ 20/3/2012، غير منشور.
- الحكم عدد 110، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2006/02/08، غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية بفاس، عند 528، بتاريخ 05/2009، غير منشور.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 45 الصادر بتاريخ 9/2/1995، المشار إليه في اجتهادات المحاكم الإدارية في المادة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة.
- حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد 743، بتاريخ 12/10/2010، غير منشور.
- حكم عند 213/2007، بتاريخ 17/10/2007، في الملف رقم 371 غ/ 2007، عن المحكمة الإدارية بفاس، غير منشور.

منشور.

• الحكم عدد 476، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2006/05/29، غير منشور.

5- المراجع باللغة الفرنسية:

- Jacques Grosclaude , philipe Marclessen: droit fiscale général, dalloz, paris ;1997
- Jean-paul Gosta. L'exécution des décisions des juridictions administratives en Italie A.J 1994.
- Maurice cozia: précis de fiscalité des entreprises. Librairies techniques. Collection droite et gestion. 1985-86.