

دور اللجان الضريبية وسلطة القضاء خلال النزاع الضريبي

The role of tax commissions and the judiciary during the conflict

توفيق دحو Taoufik DAHHOU

دكتور في القانون العام والعلوم السياسية

المركز الجهوي لمهن التربية والتكوين الدار البيضاء-سطات

ملخص:

القانون الضريبي هو مجموعة من القواعد المشكلة للعلاقة المالية بين السلطة والمكلف، على هذا الأساس تعتبر منفذا مهما لفهم المالية العمومية. على اعتبار أنها أهم الموارد الأساسية في ميزانية الدولة. حيث إن الضريبة في إطار علاقة مركبة ومعقدة تحتاج إلى تحليل عناصرها.

في نفس السياق، ففرض وتحصيل الضرائب هو من اختصاص الإدارة الضريبية بحكم وظيفتها، هذا التكليف قد يجعلها تقفز على الضمانات المخولة للمكلفين، الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى خلق نزاع بين طرفي العلاقة الضريبية. في حالة عدم تمكن الأطراف إلى الوصول إلى حل يفضي النزاع في المرحلة الإدارية، يصبح النزاع القضائي أمرا حتميا وضروريا، حيث يعد اللجوء إليه أمرا مهما لتعزيز الضمانات التي يتمتع بها المكلف لضمان مصالحه المادية والضريبية.

Abstract:

Taxation is considered a set of rules that govern the financial relationship between the authority and the debtor, so it is considered an essential input to the understanding of public finances as it is one of the basic resources of the State budget.

Therefore, taxation reflects a historical series that has been challenged by the interests of the rulers and the governed at the point of conflict, as part of a complex and complex relationship that must analyze its elements and dismantle its structures, not according to the methodology of tax theory adopted by many scholars in the history of taxation, and the arrangement of its results, but according to a modern theory characterized by importance and modernity, which is still in the process of formation and crystallization.

مقدمة:

تنظم العلاقة المالية بين السلطة والملزمين من خلال مجموعة القواعد التشريعية التي تهم المجال الضريبي، من هذا المنطلق تعتبر الضريبة مدخلا أساسيا لفهم المالية العمومية على أساس أنها أهم الموارد الأساسية لميزانية الدولة.

في نفس السياق، تعتبر الضريبة في إطار علاقة مركبة ومعقدة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، بحيث يمكن اعتبارها علاقة تضاد وتنازع، تحتاج إلى تحليل عناصرها وتفكيك بنائها، ليس وفق منهجية نظرية الضريبة التي يعتمد عليها العديد من الباحثين في قراءة التاريخ الجبائي، وترتيب، نتائج، بل وفق نظرية حديثة تتميز بالأهمية والحداثة، لا زالت في طور التشكل والتبلور.

ينشأ النزاع بين الملزم والإدارة الضريبية من خلال استمرارية تدخل الإدارة، على أساس أنها من تفرض وتحصل الضريبة، مما يجعلها تنتهك الضمانات الممنوحة للطرف الآخر. وتعد المنازعة الجبائية جملة من القواعد القانونية التي تدبر النزاعات الناشئة بين الملزم والإدارة الضريبية، إما في مراحل فرض أو تحصيل الضريبة من خلال الطعون الإدارية أو القضائية.

في نفس السياق، وبعد عدم تمكن الطرفين من الوصول إلى حل يفضي النزاع بينهما، يمكن اللجوء إلى القضاء بعد استنفاد جميع المراحل الإدارية، على أساس أن اللجوء إليه يعد من أقوى الضمانات المخولة للملزم من أجل حماية المصالح المالية والضريبية، وذلك لضمان تحقيق العدالة¹ الضريبية وضمان حق كل الأطراف.

انطلاقا مما سبق، فإن الحماية القانونية لطرفي النزاع في المجال الضريبي² هو مسؤولية اللجان الضريبية المكلفة بمعالجة الطعون المقدمة لها بسبب شطط الإدارة الضريبية، على أساس أنها المرحلة الإدارية الأولى التي يستفيد منها المكلف (الجزء الأول)، وذلك قبل عرض النزاع على القضاء الإداري بنوعيه قضاء الإلغاء والقضاء الشامل، الذي تبقى له الصلاحية في تعزيز الضمانات الحماية التي كرستها اللجان الضريبية أو العمل على ضمان التوازن بين الطرفين (الجزء الثاني).

الجزء الأول: اللجان الضريبية والضمانات المخولة لطرفي النزاع الضريبي

تتم اللجان الضريبية محل النزاع الناشئ بين المكلف والإدارة الضريبية، هذا التدخل يكون بشكل ودي قبل أن يتم عرض النزاع أمام القضاء، على اعتبار أنها هي السلطة التي تباشر هذا الاختصاص الأصلي لهذه الجهة (الفقرة الثانية) قبل ذلك يجب الوقوف على ضمانات تعددية اللجان الضريبية استنباطا لمبأي التقاضي على درجتين المقرر في المجال التنظيم القضائي المغربي (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: ضمانات تنوع اللجان الضريبية التي يعرض عليها النزاع

¹ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، 2013، ص 72.

² محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بفرض الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2004/2005، ص 194.

يتطلب حل المنازعات الضريبية اتخاذ إجراءات خاصة حددها المشرع الجبائي. وتعتبر المرحلة الإدارية أولى الخطوات التي يسلكها النزاع الجبائي قبل عرضه على القضاء. فإذا لم يفض التصحيح في إطار المسطرة التوجيهية إلى تسوية النزاع، يتم الانتقال إلى الضمانات الأخرى التي أقرها المشرع الضريبي، بهدف تحقيق توازن بين حماية حقوق الملتزم من جهة، وضمان مصالح الدولة من جهة أخرى. وتتمثل هذه الضمانة في آلية التحكيم التي تتولاها اللجان الضريبية¹.

عمل المشرع الضريبي، من خلال قواعد المدونة العامة للضرائب، على إحداث اللجان الضريبية، تتكون هذه الأخيرة من تمثيلية مختلطة تضم ممثلين عن الإدارة، والقضاء، وكذا عن الملتزمين. وقد جاءت هذه اللجان كضمانة لفائدة المكلف بالضريبة، تتيح له عرض نزاعه أمام جهة مختصة بهدف إيجاد تسوية. وتنقسم هذه اللجان إلى مستويين: لجان محلية لتقدير الضريبة، ولجان وطنية تهتم بالطعون المرتبطة بالضرائب.

تعد لجان تقدير الضريبة من أبرز الضمانات التي يمنحها التشريع الضريبي المغربي للملتزم، في مواجهة السلطات والامتيازات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة خلال عمليات المراقبة وتصحيح الإقرارات. وتشكل هذه اللجنة مرحلة محورية في مسار النزاع الضريبي، حيث تتيح للملتزم فرصة لعرض وجهة نظره بشأن التقديرات التي تعتمدها الإدارة، وذلك في إطار حوار غير مباشر بين الطرفين، مما يجعل منها حلقة أساسية ضمن المراحل الإجرائية لحل النزاع².

وتتمثل اللجان المكلفة بالنظر في تقدير الضريبة والطعون المقدمة حولها حسب المدونة العامة للضرائب في ثلاث مستويات وهي:

اللجان المحلية: نصت المادة 225 من مدونة الضرائب على:

- تحدث الإدارة لجانا محلية لتقدير الضريبة وتحدد مقراتها ودائرة اختصاصها.

تنصب هذه اللجان على معالجة الطلبات المعروضة عليها في شكل عرائض من طرف الملتزمين بالضريبة، والتي تكون داخل دائرة اختصاصها والمتعلقة بالتصحيحات المتعلقة بالدخول المهنية المحددة حسب نظام المساهمة المهنية الموحدة والأرباح العقارية وواجبات التسجيل والتمبر. تقر هذه الأخيرة في النزاعات التي تعرض عليها، حيث تقوم بالتصريح بعدم الاختصاص في المسائل التي ترى أنها تحتاج لتفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية.

اللجان الجهوية: نصت المادة 225 المكررة من مدونة الضرائب على أنه:

¹ فتحي ابراهيم، طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة بالرباط، السنة الدراسية 1991-1992، ص 38.

² محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بفرض الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، المرجع السابق، ص 208.

تحدث لجان جهوية من أجل النظر في الطعون المرتبطة بالضريبة. يتم تحديد عدد هذه اللجان ومقارها ودائرة اختصاصها بنصوص تنظيمية. حيث تنظر اللجان المذكورة في الطلبات التي يتم تقديمها على شكل عرائض الملزمين بالضريبة¹ التي يوجد مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاص هذه اللجان في الحالات التالية:

-التصحيحات المتعلقة بالدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

-التدقيق المحاسباتي للملزمين الذين لا يصل بالنسبة لكل سنة محاسبية رقم معاملاتهم بعد التصريح في حساب الحاصلات والتكاليف، عن الفترة التي لم تتقادم أثناء الفحص، عن عشرة (10) ملايين درهم.

تقرر اللجان الجان الضريبية في الخلافات المعروضة عليها، مع مراعاة مجال اختصاصها فيما يخص الطلبات التي ترى أنها تحتاج لتفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية.

اللجنة الوطنية: حيث تنص المادة 226² من مدونة الضرائب على أنه:

يتم إحداث لجنة دائمة تحت اسم "اللجنة الوطنية المكلفة بالطعون المتعلقة بالضريبة" تقدم أمامها الطعون المتعلقة:

-بالتدقيق في الوضعية الضريبية للملزمين المضمنة في المادة 216 أعلاه، بالغض النظر عن رقم المعاملات المصرح به.

-بالتدقيق المحاسباتي للملزمين بالضريبة برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص، والذين يساوي أو يفوق رقم المعاملات عند التصريح في حساب الحاصلات و التكاليف، عشرة (10) ملايين درهم.

-بالتصحيحات المرتبط بأسس الضريبة التي تخلق الإدارة خلال هذا التصحيح تعسفا في استخدام حق يمنحه القانون من خلال المادة V 213 - أعلاه.

ويعرض أيضا على اللجنة الوطنية الطعون المتعلقة بالضريبة، الطعون التي لم تتوصل اللجان المحلية المكلفة بتقدير الضريبة واللجان الجهوية المكلفة بالطعون المتعلقة بالضريبة إلى إيجاد حل لها داخل أجل اثني عشر (12). حيث تقرر في النزاعات التي تعرض عليها، مع مراعاة اختصاصاتها في الطلبات التي تحتاج لتفسير النصوص القانونية أو التنظيمية، ماعدا المسائل المرتبطة بالتعسف في استخدام حق يمنحه القانون.

¹ محمد الشريقي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، مداخلة بصفته المدير الجهوي للضرائب بمكناس، الندوة الوطنية المنظمة من طرف المجلس الأعلى للقضاء والمديرية العامة للضرائب، حول موضوع "الإشكالات العملية في حل النزاعات الضريبية عن طريق الوسائل البديلة"، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس بتاريخ 6 مارس 2019.

² جاء في المادة 226 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها الأولى: "تحدث لجنة عائدة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ... وثبت في النزاعات المعروضة عليها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير أو تأويل نصوص تشريعية أو تنظيمية."

لا يمكن تصنيف قرارات اللجنة الوطنية كأحكام تحكيمية للاعتبارات التالية:

- التحكيم يعتبر قضاء خاصا إذ يختار الأطراف قضاة للفصل بينهم.

- التحكيم هو اتفاق الأطراف على اللجوء إلى التحكيم إما بمقتضى شرط يضمن في العقد الرابط بين الطرفين أو بمقتضى

عقد يبرم بين الطرفين باللجوء إلى التحكيم عند نشوب نزاع بينهما ويختار الطرفان القواعد.

كما أن مختلف أعضاء اللجنة أعلاه يمنع عليهم أن تبتوا في المسائل المتعلقة بتفسير المقتضيات التشريعية أو التنظيمية، ذلك أن النصوص التشريعية كيفما كان مصدرها لا بد لها من تفسير من أجل تدقيق هدف المشرع، وهذه المهمة يضطلع بها القضاء سواء كان التفسير¹ للنص الضريبي ضيقا أو واسعا، فكلما تبين للجنة أن البث في أمر يتطلب تفسير النص التشريعي أو التنظيمي لغموضه إلا ويتعين عليها أن تصرح بعدم اختصاصها للنظر في ذلك، أما إذا كان النص صريحا² ولا يحتاج إلى تفسير فيمكنها تطبيقه.

وهكذا، فتدخل اللجان الضريبية في الميدان الجبائي والقضاء كما سنرى لاحقا، يروم تحقيق هدفين متلازمين:

أولا: الحرص على تفادي الشطط في استخدام السلطة من طرف الإدارة.

وثانيا: تحصين موارد الدولة من كل أساليب الغش والتهرب الضريبيين، باعتبار أن هذه الأساليب تتطور بسرعة فائقة، وأن القضاء وحده الكفيل بتطوير القاعدة القانونية، واستباق التشريع الذي يتميز بطبيعته بالبطء وتعقيد مسطرته، وعدم إمكانية تغطيته لجميع الحالات. وبالتالي، فإن دور القضاء أساسي جدا في ملاحقة كل الأساليب التي من شأنها إلحاق الضرر بالمصالح العليا للبلاد.

الفقرة الثانية: الضمانات القضائية المخولة لطرفي النزاع الضريبي أمام اللجان الضريبية

أتاح المشرع الضريبي للمكلفين بالضريبة فرصة عرض نزاعاتهم³ على لجان مختصة، كاستجابة لواقع اختلال التوازن بين مركز الإدارة القوي مقارنة بمركز الملزم، وهو ما قد يؤدي في غالب الأحيان إلى تجاوز الإدارة حقها في استخدام السلطة التي يمنحها لها القانون. ومن هذا المنطلق، سعى المشرع الضريبي إلى حماية حقوق الملزمين من خلال إرساء آلية التحكيم الضريبي، التي تمنح فرصة للملزم من أجل فتح حوار مع الإدارة الضريبية قبل عرض النزاع على القضاء. وتتكون هذه اللجان، وفقا للنصوص القانونية، من أعضاء ذوي خبرة في المجالات القانونية والضريبية والإدارية، وتسند رئاستها إلى قاضي. ورغم ذلك، تظل قراراتها ذات طبيعة إدارية، ويمكن الطعن فيها أمام القضاء.

¹ حسن البجاوي، المسطرة الإدارية أمام اللجان الضريبية والطعن القضائي في مقرراتها، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-المحمدية، جامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2019 و2018، ص 90.

² عجالى خالد، دور الاجتهاد القضائي في تحقيق الأمن القانوني، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد الثالث، 2014، ص: 381.

³ حسن العفوي: المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 70، سنة 2009، ص 12.

قبل الجوء إلى هذه اللجان لابد من المرور عبر مرحلة أولية، وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات ينجزها مفتشو الضرائب.

ينبغي على الإدارة الضريبية قبل اتخاذ أي مسطرة في مواجهة الملتزم الذي يراد التحقق من محاسبته بقراراتها لابد لها من إشعاره. حيث يعتبر التبليغ من أبرز الضمانات¹ التي نص عليها النظام الجبائي المغربي، إذ يحق للملتزم التوصل رسمياً بالقرارات والمراسلات الصادرة عن الإدارة الجبائية، ولا يمكن لهذه الأخيرة الادعاء بتحقيق التبليغ إلا وفقاً للشروط والإجراءات التي أقرها المشرع. وقد كرس القضاء الإداري هذا المبدأ في العديد من أحكامه، التي قضت ببطالان عدد من الإجراءات والمساطر بسبب وجود خلل أو عيب في عملية التبليغ².

الأمر الذي دفع بالمشرع خلال الفترة الأخيرة إلى إقرار مساطر خاصة بالتبليغ، على أساس أن تبليغ المكلف يعد إجراء إلزامياً، وعدم التقيد به يحيل على إلغاء مسطرة التصحيح بناء على مقتضيات المادة 219 من مدونة الضرائب. عند تحديد خلل ما في المحاسبة خلال التحقيق الجبائي، ينبغي أن يكون التصحيح حسب إجراءات تتبع من خلال مرحلتين: مرحلة التبليغ الأول، ومرحلة التبليغ الثاني.

لا يمكن للجان التحكيم تحديد الأساس الضريبي، إلا في الحالة التي تستنفذ كل المراحل الحلول الحبية، على أساس أن اللجوء إلى لجان التحكيم ليس متاحاً لجميع المكلفين، لأن هذه المرحلة تندرج في خانة العملية المكتملة والتي تحترم فيها إجراءات المسطرة في جميع مراحلها.

وتنظر اللجان المحلية في النزاع أو الخلاف الناشئ بين المكلفين والإدارة الضريبية، حيث يمكن للمكلف رفض القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية في خطاب التبليغ الثاني، ويطعن فيه أمام أنظار اللجنة المحلية، على أساس احترام الآجال القانونية للاستفادة من هذا الحق والمحدد في 30 يوماً بعد تسلم التبليغ الثاني. لا يمكن للجنة المحلية التدخل في النزاع إلا تأسيساً على طلب كتابي للمكلف الذي قدم طعن في أسس التصحيح الضريبي.

ولا تنظر هذه اللجان سواء المحلية أو الوطنية إلا في المسائل الواقعية³، أي التي ترتبط بأسس تقدير الضريبة، على أن أهم خاصية لها كونها تتعلق بالوعاء الضريبي لا بالتحصيل، وتباشر عملها قبل صدور الأمر بالتحصيل أو بيان التصفية وأن مسطرتها تحركها الإدارة.

¹ الستاتي سعيد، اللجان الضريبية بالمغرب، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 17، 2017.

² يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 1، طوب بريس، الرباط، 2012، ص 58.

³ تنص المادة 121 من قانون رقم 91 لسنة 2005 المتعلق بإجراءات الطعن على الضرائب على الدخل المصري على أنه: تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القانون.

وزيادة في الضمانات الضريبية، كفل المشرع المغربي للمكلف وكذا الإدارة الضريبية حق الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية أمام اللجنة الوطنية، التي يمكن الطعن في مقرراتها كذلك أمام المحاكم الإدارية اعتماداً على أحكام المادتين 32 و 33 من قانون المحاكم الإدارية ويتعين على اللجنة أن تبث في الطعن الموجه إليها في ظرف سنة، تبتدئ من تاريخ رفع الطعن إليها من طرف الإدارة.

وهكذا يتبين أن المشرع عندما أسس المرحلة الإدارية ما قبل القضائية، كان يهدف من وراء ذلك إلى الرقي بالمنظومة الجبائية خاصة على مستوى الضمانات الممنوحة للملزمين، حيث يجد الملزم نفسه في هذه المرحلة في حوار مع الإدارة لحل مشاكله، وبالتالي تأسيس ثقة متبادلة بين الطرفين لكسب ثقة الملزم الذي يعتبر شريكها وزبونها.

الجزء الثاني: الضمانات القضائية المخولة لطرفي النزاع الضريبي بين قضاء الإلغاء والقضاء الشامل

في سياق تنظيم المحاكم الإدارية، أدخل المشرع المغربي العديد من المنازعات تحت مسمى دعاوى القضاء الشامل، لكي يميزها عن دعاوى الإلغاء والتي تتميز بخصوصية، وتدخل النزاعات الجبائية من خلال نزاعات القضاء الشامل أمام القاضي الإداري (الفقرة الأولى)، في سياق مختلف، يمكن تقديم الدعوى الضريبية على شكل قضاء الإلغاء على أنظار المحاكم الإدارية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: قضاء الإلغاء

يميل توجه القضاء الإداري في المغرب إلى اعتبار المنازعات الجبائية ضمن مجال القضاء الشامل، كما أشرنا سابقاً، هذا لا يلغي مركز دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استخدام السلطة، على اعتبار أنها ميكانيزم قضائي يمنح للقاضي الضريبي إمكانية التحقق من مدى قانونية القرارات والمساطر الإدارية في الحقل الجبائي، وإلغاء ما ثبت خلافه للمشروعية. ويختلف قضاء الإلغاء عن القضاء الشامل في الدعوى بمحدود سلطة القاضي، ففي دعوى الإلغاء، تبقى سلطة القاضي محصورة في إلغاء القرار محل النزاع لتجاوز حدود السلطة دون تعديله، أو إصدار أوامر للإدارة بالقيام بعمل معين أو الامتناع عنه¹.

خصص القانون رقم 90/41 في بابه الثالث في المواد 20 إلى 25 لطلبات الإلغاء تمييزاً عن القضايا المرتبطة بالضرائب المضمنة في المواد 28 إلى 36، وعليه فإن المنازعات الجبائية²، لا تدخل في نطاق اختصاص دعوى الإلغاء. لكن رغم هذا التأصيل كرس القضاء الإداري عبر الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بقبول دعاوى الإلغاء في المادة الضريبية في حالتين:

- عندما يتعلق النزاع بمبدأ فرض الضريبة بشكل مباشر.

¹ لبي بوشنتوف: حماية المكلف في المنازعات الجبائية بين مقتضيات النص وتوجهات العمل القضائي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية الحقوق طنجة، 2009-2010 ص 78.

² محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 50، السنة 2005، ص 602.

- في حالة قرار السلطة الإدارية الذي يهدف إلى جباية رسم لفائدة إحدى الجماعات الترابية.

إضافة إلى أن المكلفين يرغبون في تقديم الدعوى الضريبية من خلال قضاء الإلغاء بناء على المادة 20 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، إلا أن هذه الأخيرة تواجه بالرفض من قبل القضاء الإداري لأن هناك دعوى توازيها، والمتمثلة في دعوى القضاء الشامل، رغم أن هناك دعوى الإلغاء في النزاعات الجبائية، لكن على مستوى الشق العملي تقابل بشيء من التحفظ.

بناء على قانون المسطرة المدنية في فصله الأول نجد: "لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة، والمصلحة، لإثبات حقوقه، وأصحاب الصفة والمصلحة في المنازعات الجبائية، مع الملزم كطرف أول للدعوى، والإدارة الجبائية كطرف ثاني فيها، وكلاهما يجب أن تتوفر فيه الشروط القانونية اللازمة لرفع الدعوى"¹.

1 - الشروط المتعلقة بالملزم

تقدم النزاعات الضريبية أمام القضاء من طرف الملزم بالضريبة، أو من طرف الورثة في حالة الوفاة، أو من ينوب عليه في إطار القانون، أما الطعن فيقدم بصفة شخصية في حالة إذا كان المكلف شخصا طبيعيا، وفي حالة الشخص المعنوي فيقدمه الممثل القانوني.

2 - الشروط المتعلقة بالإدارة الضريبية

في حالة النزاع الضريبي يمكن أن تكون الإدارة الضريبية مدعى عليها أو مدعى، لكن من خلال الممارسة القضائية، نجد أن الإدارة تكون في أغلب الأحيان في مركز المدعى عليه. لكن يبقى الإشكال المطروح والمرتبط بالجهة أو لأشخاص الذين يملكون السلطة لرفع الدعوى، في غالب الأحيان يلتبس على الملزمين الحسم حول الجهة التي يجب توجيه الدعوى ضدها، فيمكن أن يقحم المكلف في مقاله الخازن العام، في الدعوى المرتبطة بالأساس الضريبي، فيقابل بطلب الخازن العام بعدم إدراجه، على أساس عدم إدراج مديرية الضرائب فيكون مآل الدعوى الرفض بناء على رفعها ضد غير ذي صفة، على العكس قد يكون النزاع مرتبطا بالتحصيل فيدرج المكلف في الدعوى مديرية الضرائب دون إدراج الخازن العام، فتتوقف الدعوى بنفس العلة.

ويرى بعض الفقهاء أن معالجة هذا الأمر هو إدراج كل الأطراف في الدعوى، بغض النظر عن اختصاصهم بعمليات المرتبطة بالضريبة.

كيفما كان الأمر، فالقاضي الضريبي يميل إلى تيسير المسطرة المرتبطة بالطعن القضائي في المادة الضريبية وتجاوز التطبيق الحرفي لنصوص القانونية.

¹ الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 الموافق ل 28 شتنبر 1974 الجريدة الرسمية عدد 3230، بتاريخ 13 رمضان 1974، الموافق ل 30 شتنبر 1974، ص 2741.

الفقرة الثانية: القضاء الشامل

دعوى القضاء الشامل هي المنازعة التي يفصل فيها القاضي بين طرفين غير متساويين¹، يكون أحدهما شخصا عاما، أو في إطار النفع عام يساهم في سير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة، سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أو إلى إقرار المشروعية، أو إلى الأمرين معا، أو إلى أي هدف آخر من المصلحة العامة بشكل يتطلب قيام القاضي بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات واسعة، ودورا إيجابيا في توجيه إجراءات الدعوى.

تعتبر دعوى القضاء الشامل نوعا من النزاعات التي يحكم فيها القاضي بين طرفين غير متساويين من حيث المركز، حيث أحدهما جهة عامة يمثل سلطة إدارية، ترفع هذه الدعوى لحماية حق شخصي، أو لإقرار مبدأ المشروعية، أو لتحقيقهما معا، أو لهدف آخر يصب في خدمة المصلحة العامة. ويعد النزاع الجبائي في الأصل قضاء شاملا، يرغب من خلاله المكلف إلى:

*إسقاط الضريبة بشكل كلي.

*إسقاط الضريبة بشكل الجزئي.

يرفع المكلف في النزاع الضريبي الدعوى على شكل مطالبة ترتبط بأصل الضريبة، وليس دعوى إلغاء تنحصر في تداول مدى مشروعية القرار الجبائي. اعتمد المشرع دعوى القضاء الشامل كمحدد للنزاعات الجبائية، على أساس أنها الأصلح وتتميز بالفاعلية بالنسبة للمكلف، إذ يتم الفصل في النزاع على مستوى المضمون، وتعديل الوضعية الجبائية بشكل كامل. ويمتلك القاضي في هذا الدعاوى سلطات تقديرية على مستوى الوقائع وعلى مستوى القانون، لا تنحصر في عملية الإلغاء، بل تتعدى ذلك إلى تصويب القرارات لضمان حماية حقوق الأطراف المتنازعة². فعندما يبت القاضي في الخلاف الجبائي في إطار القضاء الشامل، لا ينحصر عمله في فحص مشروعية القرار الإداري، بقدر ما يتخذ من إجراءات قانونية تتعدى الإلغاء، كتعديل الضرائب المطعون في شأنها، أو تغيير القرار غير المشروع بقرار آخر يحدد المبلغ المعدل، بل وحتى أمر الإدارة بإرجاع المبالغ التي تم تحصيلها بدون وجه حق، وذلك بعد الإلغاء.

في إطار القضاء الشامل، فالقاضي الضريبي أثناء فحصه للنزاع الجبائي عن طريق السلطات الواسعة التي يتمتع بها، يقوم مقام هذه الأخيرة في فرض الجباية وتحصيلها.

¹ عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاجتماعية جامعة محمد الخامس، اكدال الرباط، السنة الجامعية 2013/2014، ص: 209.

² مليح، هشام. 2021. قاضي الضريبة بالمغرب: المبررات، المسارات، والرهانات. المنارة للدراسات القانونية والإدارية السنة 2021، ص 175.

يعتبر رفع الدعوى الجبائية من خلال القضاء الشامل شكلية أساسية، ينبغي على المدعي ومعه المحامي أخذها بعين الاعتبار في مرحلة الدعوى أمام المحكمة الإدارية، لا تكون هذه الشكلية¹ مكتملة إلا بعد أداء الرسوم القضائية تحت طائلة عدم القبول، حيث أكدت المحكمة الإدارية بفاس من خلال حكمها الذي جاء فيه أن "المنازعة الضريبية منازعة ذاتية من قبيل دعاوي القضاء الشامل التي لم يشملها المشرع بالإعفاء من أداء الرسوم القضائية، وبالتالي يترتب عن عدم أداء الرسوم القضائية، رغم الإنذار عدم قبول الطلب".

على مستوى القضاء الشامل، وخلال النظر في النزاع الجبائي منح المشرع للقاضي الضريبي سلطات واسعة تمكنه من أخذ مركز الإدارة في مسطرة فرض الضريبة وتحصيلها، حينما تبين له أن هناك خلافا في القرار الإداري المطعون فيه. وجدير بالذكر أن تقديم الدعوى الجبائية في هذا الإطار يعتبر شكلا إجرائيا يجب على المدعي كيفما كان مركزه أن يراعيه عند التقدم إلى المحكمة الإدارية. إلا أن هذا الشكل لا يعد مكتملا إلا بعد أداء الرسوم القضائية المفروضة، إذ يعتبر أداء الرسوم شرطا لقبول الدعوى.

خاتمة:

وبناء على ما سبق، يتضح أن المنازعة الضريبية قطعت أشواط مهمة في مختلف التشريعات المتقدمة، بحيث أصبحت الإدارة الضريبية تتساوى مع الملزم في مجال المنازعة الضريبية متى تم اللجوء إلى القضاء لأجل فض النزاع الضريبي، وذلك من خلال إقرارها صراحة إمكانية اللجوء إليه بعد استنفاد الطرق الإدارية، بحيث أن التشريع الضريبي المغربي قطع أشواط مهمة كحال الولايات المتحدة الأمريكية التي تعد رائدة في هذا المجال، وأستراليا وبريطانيا والصين والبرتغال وغيرها من الأنظمة.

¹ الراوي علي، دور القاضي الجبائي في حماية المشروعية الجبائية بالمغرب، المرجع السابق، ص: 21.

المراجع:

- كريم لحرش، المنازعات ضريبية في القانون المغربي، مطبعة طوب بريس، الطبعة الأولى، 2013.
- محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بفرض الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2004/2005.
- فتحي ابراهيم، طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة بالرباط، السنة الدراسية 1991-1992.
- محمد بيصة، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بفرض الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، المرجع السابق.
- محمد الشريقي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، مداخلة بصفتها المدير الجهوي للضرائب بمكناس، الندوة الوطنية المنظمة من طرف المجلس الأعلى للقضاء والمديرية العامة للضرائب، حول موضوع "الإشكالات
- حسن البحياوي، المسطرة الإدارية أمام اللجان الضريبية والطعن القضائي في مقرراتها، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-المحمدية، جامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2018/ 2019.
- عجالي خالد، دور الاجتهاد القضائي في تحقيق الأمن القانوني، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد الثالث، 2014.
- حسن العفوي: المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 70، سنة 2009.
- الستاتي سعيد، اللجان الضريبية بالمغرب، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 17، السنة 2017.
- يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 1، طوب بريس، الرباط، 2012.
- لبنى بوشنتوف: حماية المكلف في المنازعات الجبائية بين مقتضيات النص وتوجهات العمل القضائي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية الحقوق طنجة، 2009-2010.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 50، السنة 2005.

- الظهير الشريف 1-91-225 الصادر بتاريخ 22 ربيع الأول 1414، الموافق ل 10 شتنبر 1993. بتنفيذ القانون رقم 90-41 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية عدد 4227، بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414، الموافق ل 03 نونبر 1993.
- أنس السبتي، إشكاليات أجل الطعن في المادة الضريبية (الفصل 242 من المدونة نموذجاً)، وارد في دفاتر المجلس الأعلى، ع 16، 2011.
- عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاجتماعية جامعة محمد الخامس، اكادال الرباط، السنة الجامعية 2013/2014.
- مليح هشام. 2021. قاضي الضريبة بالمغرب: المبررات، المسارات، والرهانات. المنارة للدراسات القانونية والإدارية السنة 2021.