



طبيعة المنازعات الضريبية وإجراءات التقاضي

ياسين كحلي

مستشار قانوني وباحث في العلوم القانونية

المغرب

ملخص:

تتفاوت التفسيرات والتطبيقات الخاصة بقوانين الضرائب، مما يؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية التي تحتاج مسطرة التقاضي كآلية أساسية لحل هذه المنازعات، حيث تمنح لأطرافها الحق في الاعتراض على القرارات الضريبية وحق الدفاع عن حقوقهم القانونية. الشيء الذي يتطلب معرفة متبصرة بالقوانين والإجراءات المعمول بها أمام المحاكم الإدارية بغية ضمان تحقيق العدالة الضريبية وتطبيق القانون بإنصاف ومساواة بين جميع الأطراف المعنية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة؛ الملزم؛ إجراءات التقاضي؛ طرق الطعن؛ اللجان الضريبية.

The Nature of Tax Disputes and Litigation Procedures

Abstract:

Interpretations and applications of tax laws vary, which leads to the emergence of tax disputes that need the litigation procedure as a basic mechanism for resolving these disputes, as it gives its parties the right to object to tax decisions and the right to defend their legal rights. This requires an insightful knowledge of the laws and procedures in force before the administrative courts in order to ensure the achievement of tax justice and the fair and equal application of the law among all parties involved.

Keywords: Tax; Litigation procedure; Binding; Methods of Appeal; Tax commissions.



مقدمة:

تكتسب دراسة الظاهرة الضريبية أهمية كبيرة في فهم مالية الدولة، نظرا لأن الضريبة تمثل أحد أهم موارد ميزانية الدولة ومقوماتها الأساسية. بالإضافة إلى ذلك، تلعب الضريبة دورا أساسيا وحيويا في تحقيق أهداف السياسة المالية بشكل عام غالبا ما تثير المنازعات الجبائية أو الضريبية مجموعة من التساؤلات حول علاقة المواطن بمصالح الضرائب من جهة، وعلاقته بالقضاء من جهة أخرى، فالمنازعة الجبائية تعني من جهة الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيلها، ومن جهة أخرى تعني المسطرة الإدارية أو القضائية المقرر قانونا سلوكها لتسوية هذا الخلاف.

وأمام تنوع الدعاوى القضائية في المغرب — الدعوى المدنية، الدعوى التجارية، الدعوى الإدارية — و هو تنوع تفرضه طبيعة النظام القضائي بالمغرب الذي يتجاوزه القضاء العادي والقضاء الاستثنائي، وتدرج الدعوى الضريبية ضمن اختصاص القضاء الإداري وذلك بصريح المادة الثامنة من قانون إحداث المحاكم الإدارية رقم 41.90¹ و التي جاء في فقرتها الثانية "... 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 وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ونزع الملكية من أجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة والنزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، وذلك كله وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون".

في إطار تنظيم اختصاصات المحاكم الإدارية، قد خص المشرع المغربي مائلا لنظيره الفرنسي مجموعة من النزاعات في إطار دعوى القضاء الشامل، وذلك تمييزا لها عن دعوى الإلغاء التي تميزها مزايا خاصة. مع ذلك، يُعتبر هذا استثناءً من الأصل إذ يمكن رفع الدعوى الضريبية في شكل دعوى الإلغاء أمام المحاكم الإدارية.

ونشير إلى أن الملزم لا يجوز له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء الإداري، بل أن القانون اشترط صراحة لصفة الدعوى القضائية في مجال الجبائي أن يستنفذ الملزم طعنا سابقا أمام الإدارة الجبائية أو أمام اللجان الضريبية حسب الحالات، فتقديم المطالب بتسوية النزاع أمام الإدارة الجبائية في مجال المنازعات الضريبية هو إجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام انظار القضاء.

وقد عرفت النزاعات الضريبية أمام القضاء تطورات المتلاحقة، فإبان الحماية كان القضاء الجبائي يقوم به والي المظالم، أما خلال فترة الحماية أدخلت فرنسا بمقتضى بنود الحماية لسنة 1912 عدة اصلاحات همت النظام القضائي المغربي وذلك بإنشاء محاكم ابتدائية ومحاكم استئنافية وصدرت خلال هذه الفترة عدة نصوص ذات الطبيعة جبائية مثل ظهير 09 أكتوبر 1920 المتعلق بإحداث ضريبة على البحار وظهير 09 نونبر 1926 الذي يتعلق باستخلاص الديون البلدية.

أما بعد استقلال المغرب فإن المحاكم الابتدائية العادية هي التي كانت تنظر في القضايا أو النزاعات المتعلقة بالضرائب إلى أن تم إحداث المحاكم الإدارية سنة 1993، حيث أصبحت هذه الأخيرة هي المختصة نوعيا للبت في هذه القضايا والتي أصبحت أحكامها تستأنف أمام المحاكم الاستئنافية الإدارية الحديثة بموجب القانون رقم 80.03 بتاريخ 22 نونبر 2006.

و تتجلى أهمية الموضوع في إبراز خصوصية المنازعة الضريبية في شقها القضائي وذلك من مختلف القواعد التي تحكمها، وكذلك إبراز كيفية تعامل القضاء الإداري مع هذا الصنف من المنازعات، فالمنازعة الضريبية، هي منازعة متميزة وذلك بفعل



طبيعة النصوص الضريبية كونها نصوص تقنية وإجرائية، مما يجعلها أحيانا تنسم بالغموض والتشعب إضافة إلى كثرة التعديلات المستمرة التي يعرفها النظام الضريبي المغربي على غرار باقي التشريعات، كل هذا يجعل مجال المنازعات الضريبية يزداد تعقيدا حيث يصعب التوفيق بين موقف الإدارة الضريبية التي تسعى إلى الحفاظ على المال العام بالوظائف التي تقوم بها وبين موقف المزم الذي يجب أن يتمتع بمجموعة من الضمانات لحماية حقوقه من تعسفات الإدارة. وأمام كل هذا وذاك يتدخل القضاء الإداري للفصل في هذه المنازعات مستعملا في ذلك مجموعة من الوسائل التي يسعى من وراءها إلى البحث عن نقطة التوازن بين هاتين الغايتين المتناقضتين.

ومن خلال كل ما تم بسطه تثار الاشكالية التالية: إلى أي حد يمكن اعتبار الخصومة الجبائية من صميم المنازعات الإدارية في ظل بيان جوهر الإجراءات القضائية المقررة للنظر في هذا القسم من المنازعات؟

ولرصد مختلف الجوانب المتعلقة بطبيعة المنازعات الضريبية ومسطرة التقاضي الخاصة بها، لمقاربة الموضوع في انسجام تام مع الاشكالية المطروحة أعلاه، سيتم اعتماد المنهج التحليلي الوصفي بمقاربة منهجية قائمة على خطة التقسيم الثنائي، وفق الشكل التالي:

المبحث الأول: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

المبحث الثاني: مسطرة التقاضي في الدعوى الضريبية



المبحث الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

أصبحت المنازعات الضريبية بعد إحداث المحاكم الإدارية تندرج ضمن اختصاص القضاء الإداري وذلك بصريح المادة الثامنة من القانون 41.90، والتي يستفاد منها أن المحاكم الإدارية تختص كذلك بتطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب. إلا أن المنازعات الضريبية وبالرغم من إدراجها في ولاية القضاء الإداري، فتحديد طبيعتها القانونية آثار جدلا فقهيًا وقضائيا، يتمحور أساسا حول سلطات القاضي الإداري في الدعوى الضريبية، هل يقتصر فقط على إلغاء القرار الضريبي المشوب بعيوب الشرعية، أم يتعدى الأمر ذلك إلى تدخله في جوهر الضريبة عن طريق تعديلها أو إسقاطها كلاً. ومن خلال هذا الجدل الفقهي، سنحاول دراسة الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية من خلال البحث في اختصاص القضاء الشامل في المادة الضريبية (المطلب الأول) ثم سنحاول البحث في اختصاص قضاء الإلغاء (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المنازعات الضريبية في إطار دعوى القضاء الشامل

إن حق التقاضي أو اللجوء إلى القضاء حق مكفول للجميع ولا أدل على ذلك الدستور الذي هو أسمى قانون في البلاد، إلا أن اللجوء إلى القضاء لا يتم إلا عن طريق مجموعة من الأسس والضوابط التي ينص عليها القانون والتي تترجم في لفظ الدعوى². وفي إطار تنظيم اختصاص المحاكم الإدارية أفرد المشرع المغربي وعلى غرار نظيره الفرنسي مجموعة من النزاعات في إطار دعوى القضاء الشامل، وذلك تمييزاً لها عن دعوى الإلغاء التي لها مميزات خاصة بها. وتعتبر المنازعات الجبائية من جملة المنازعات التي ترفع في شكل دعوى القضاء الشامل أمام القاضي الإداري الذي يتعين عليه مراقبة مدى احترام هذه الصيغة تحت طائلة عدم قبول الدعوى. وعليه سنقارب في هذا المطلب، إلا أنه واستثناء من الأصل يمكن رفع الدعوى الضريبية في شكل دعوى الإلغاء أمام المحاكم الإدارية³. وعليه سنقارب في هذا المطلب المنازعة الضريبية كدعوى القضاء الشامل وذلك من ناحية مفهوم القضاء الشامل (الفقرة الأولى) ثم من ناحية القاضي الضريبي وضمانات الملزم (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مفهوم القضاء الشامل

منذ فترة الاستقلال والمغرب يسعى إلى تطوير نظامه القضائي ليتماشى والمتغيرات الجديدة التي طبعت مرحلة الاستقلال، حيث تم إنشاء المجلس الأعلى سنة 1957، وقضاء الإلغاء شهد عدة إصلاحات أفضت إلى إحداث المحاكم الإدارية سنة 1993، ومحاكم الاستئناف الإدارية سنة 2006، والتي تختص في القضايا الإدارية البحتة، و من نتائج ازدياد تدخل الدولة و توسيع نشاطها و احتكاكها المباشر بالأفراد وكثرة الأضرار التي يصاب بها الأشخاص من جراء هذا النشاط كان لابد من تعويض المتضررين. فالقضاء الشامل هو ذلك القضاء الذي يتيح للقاضي ليس فقط مجرد بحث مدى مشروعية العمل الإداري، ومن ثم إلغاء أو عدم إلغاء ذلك العمل، أو بمعنى آخر لا يتيح للقاضي فقط مجرد إدانة أعمال الدولة المخالفة للقانون، وإنما يتجاوز ذلك إلى تصحيح وحسم المرتكز القانوني الذاتي للطاعن وذلك بتعديل العمل الإداري أو تبديله إذا ثبت بطبيعة الحال عدم مشروعيته أو عدم صحته، والحكم له كذلك بالتعويض عن الأضرار الناجمة عنه⁴. كما يعرف القضاء الشامل أيضا على أنه المنازعة التي يفصل فيها القاضي الإداري بين طرفين غير متساويين يكون أحدهما شخصا عاما أو ذا نفع عام يساهم في سير مرفق عام، أو سلطة 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 أوسع، ودورا إيجابيا في توجيه إجراءات الدعوى الإدارية⁵. فالنزاع الضريبي بالأساس يعتبر قضاء شاملا يهدف من خلاله الملزم إما إلى الإسقاط



الكلي للضريبة أو إلى الإسقاط الجزئي لها، فهو يوجه دعواه في شكل مطالبة تتعلق بموضوع الضريبة لا في شكل دعوى إلغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي، فما يقصده الملزم هو أن يصبح مدعيا بكل معنى الكلمة لا مجرد طاعن.⁶

ودعوى القضاء الشامل فعالة في هذا الموضوع لحسم النزاع في جوهره على اعتبار أنها الدعوى الأصلح والأوفر جدوى بالنسبة إلى الملزم فهي ذات فاعلية في حسم النزاع من حيث الجوهر.⁷ وعليه فدعوى القضاء الشامل في المادة الضريبية تتميز بعدة خصائص، فهي من جهة دعوى شخصية ذلك أن الملزم غالبا ما يطالب بحق ذاتي مقرر له مباشرة من القانون، ومن ثم كان المشرع المغربي وجبها حينما فرض عليه أداء الرسوم القضائية تحت طائلة عدم قبول دعواه، وهو ما كرسه العمل القضائي بحيث ذهبت إدارية فاس في أحد أحكامها على "أنا المنازعة الضريبية منازعة ذاتية من قبيل دعاوى القضاء الشامل التي لم يشملها المشرع بالإعفاء من أداء الرسوم القضائية وبالتالي يترتب على عدم أدائها— الرسوم القضائية— رغم الإنذار عدم قبول الطلب".⁸

الفقرة الثانية: القاضي الضريبي وضمانات الملزم

إن القاضي في المجال الضريبي يبقى مطالبا بتحقيق المعادلة القائمة بين ضرورة حماية المال العام من جهة، وحماية المال الخاص من جهة أخرى، وحينها يتكرس في اعتقاد الملزم الاطمئنان إليه — القاضي الضريبي — مما يشجعه على الوفاء بالتزامه الضريبي. كما سيساعد ذلك على إجبار الإدارة الضريبية على الانصياع لمقتضيات القانون الضريبي إذا ما تعسفت في استعمال سلطتها في المجال الضريبي، عندها أيضا يتورع الملزم عن التهرب الضريبي، لأنه لا يخاف خسارة ماله بسبب إحجاف الإدارة.⁹ ولما كان الأمر كذلك فالمشرع كان واضحا حينما أقر مجموعة من الضمانات لفائدة الملزم على طول المنازعة الضريبية من مهدها إلى حين بسط القضاء اليد عليها، بحيث يعتبر هذا الأخير الحارس والضامن لتنزيل هذه الحقوق، بل الأكثر من ذلك فهو المراقب لعمل الإدارة من كل حيف أو تعسف قد يصدر منها ويمس بالمراكز القانونية وبالضمانات المحول للملزم. فالمشرع المغربي نص على جملة من الضمانات الملزم والتي تجدد في المسطرة الإدارية واللجائية مجال خصص لها، ومن ذلك إقراره في مسطرة التصحيح حق الملزم في الدفاع و المواجهة و ذلك بتبليغه برسالة أولى و ثانية تبين فيها أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه، ومن ثم كان لزاما على القضاء الإداري تكريس هذه الضمانات و تنزيلها وهو ما ذهبت إليه الغرفة الإدارية في إحدى قراراتها بإلغاء الضريبة المفروضة في إطار مسطرة التصحيح لكون النزاع لم يتم إحالته من طرف إدارة الضرائب على اللجنة المحلية، المطالبة الصريحة بذلك من طرف الملزم حيث جاء فيه "... وحيث إن إدارة الضرائب لم تعرض النزاع الضريبي على اللجنة المحلية، بالرغم من مطالبة المستأنف بذلك في رسالته الجوابية عن رسالة المفتش الثانية، الأمر الذي يجعل الفرض باطلا و بالتالي إلغاء الضريبة المفروضة..."¹⁰، وكذلك من حقوق الملزم في إطار مسطرة الإقرار الضريبي، خاصة في الحالة التي لا يعمد الملزم إلى تقديم إقراره بصفة تلقائية أو أنه قدم إقرار ناقص، فقد يتبادر إلى ذهن المطلع لأول مرة على حيثيات النظام الضريبي على أنه في حالة عدم إيداع الإقرار من طرف الملزم بالضريبة في الأوقات المحددة قانونا، في هذه الحالة تعمد الإدارة بصفة تلقائية إلى تقدير الضريبة التي يجب أدائها من طرف الملزم وفرضها عليه، إلا أن المشرع الضريبي وإعمالا بحسن نية الملزم وتمكينه من الوقت اللازم لتدارك عدم إقراره فقد مكنه من مجموعة من الضمانات¹¹. حيث أنه بالرجوع إلى المادة 228 من المدونة العامة للضرائب نجد أنها قد ألزمت الإدارة الضريبية بضرورة توجيه رسالة إلى الملزم وفق مجموعة من الإجراءات:

- يجب أن يتم تبليغ الرسالة المذكورة إلى الملزم وذلك للعنوان الذي سبق أن أدلى به إقراره أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة إما برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحليين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية.



- يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق.
- يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين. معطوع تقدمه الإدارة وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر.
- يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية: اسم العون المبلغ وصفته وتاريخ التبليغ.
- الشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه، وإذا لم يستطع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ التوقيع، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير فيها إلى ذلك، وفي جميع الحالات يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر.

إذا تعذر القيام بالتسليم المذكور نظراً لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو الشخص النائب عنه، وجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون وترجع إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر، بذلك تكون هذه الإجراءات ضمانات تحمي المزمع في حالة عدم توصله بالرسالة التبليغية أو في حالة وجود عائق منعه من ذلك التسلم.¹²

المطلب الثاني: المنازعات الضريبية كدعوى الإلغاء

سنعرض في هذا المطلب مفهوم دعوى الإلغاء والتعرف على القضاء المختص في هذه الدعاوى (الفقرة الأولى)، ثم الوقوف على تطبيقات دعوى الإلغاء (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مفهوم دعوى الإلغاء

باعتبار الرقابة القضائية لا يحركها القضاء من تلقاء نفسه وأن على من تضرر من القرار الإداري أن يلجأ إلى القضاء، فإنه كان من الضروري ابتكار وسيلة لضمان حقوق الأفراد وحمايتهم من التجاوز في استعمال السلطة حيث خلق ما يعرف بدعوى الإلغاء التي توجه ضد القرارات الإدارية والتي تتسم بتجاوز السلطة حتى يكون هناك نوع من التوازن بين الصلاحيات والامتيازات الكبرى الممنوحة للإدارة وبين حماية الأفراد ومصالحهم، إذ تعتبر دعوى الإلغاء دعوى قضائية ترفع للمطالبة بإلغاء قرار إداري لكونه معيباً أو مشوباً بعيب من عيوب عدم المشروعية ويمكن تعريف القرار الإداري بكونه التجسيد القانوني لسلطة الإدارة الذي قد يترتب إلزاماً وهو ما نستشفه من حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط حيث جاء فيه "لا يقبل الطعن بالإلغاء إلا في مواجهة القرارات الإدارية المستجوعة لشروط و مقومات القرار الإداري"¹³ وهو ما نجد في القرار الصادر عن المديرية العامة للضرائب وقد وصفت دعوى الإلغاء بأنها دعوى موضوعية يرمي رافعها إلى مناصرة قرار إداري وليست شخصية يستند رافعها إلى حق شخصي له،¹⁴ وعليه فقد اعتبر قضاء الإلغاء هو القضاء الذي بموجبه يكون للقاضي أن يفحص مشروعية القرار الإداري، فإن تبين له مجانبة القرار للقانون حكم بإلغائه، ولكن دون أن يعتد حكمه إلى أكثر من ذلك، فليس له تعديل القرار المطعون فيه أو استبدال غيره به¹⁵، ونجد أن المشرع نظم طلبات أو دعاوى الإلغاء في الباب الثالث من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، وتشكل هذه الدعوى أفضل أنواع الرقابة الإدارية على الإدارة وأكثرها ضماناً لحقوق المزمع.

ويشترط لقبول دعوى الإلغاء أمام القضاء انعدام الدعوى الموازية، فلا يقبل طلب الإلغاء الموجه ضد القرارات الإدارية إذا كان باستطاعة المعني بالأمر المطالبة بسلك طرق الطعن العادي أمام القضاء الشامل،¹⁶ كما يجب على قاضي الإلغاء التأكد من مشروعية القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية وبهدف التأسيس أو التحصيل، كما أن دعوى الإلغاء تتميز بالطبيعة الموضوعية فهي لا تخصم الإدارة العامة للضرائب وإنما يختصم فيها القرار الإداري، ويستفاد من هذا المبدأ أن دعوى الإلغاء لا تستهدف المصلحة الشخصية لرافع الدعوى في حد ذاتها، بل تستهدف بالأساس حماية مبدأ المشروعية.



وتتميز دعوى الإلغاء عن دعوى القضاء الشامل من حيث سلطات القاضي، ففي كل من الدعويين، تنحصر سلطة القاضي في دعوى الإلغاء بإلغاء القرار المعيب، بسبب ما يشوبه من تجاوز للسلطة، إذا لا يملك الحق في تعديل القرار المشوب بعيب أو تصحيحه أو استبداله بغيره، أو إصدار أمر للجهة الإدارية للقيام بعمل الامتناع عنه¹⁷، بالإضافة إلى كونها معفية من أداء الرسوم القضائية، وهو ما نصت عليه المادة 22 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية التي جاء فيها: "يعفى طلب الإلغاء بسبب تجاوز السلطة من أداء الرسم القضائي"، وأيضاً رافعها يتقيد بأجل ستين يوماً تبتدئ من نشر أو تبليغ القرار المطعون فيه أو تبليغ القرار المطلوب إلغاؤه إلى المعني بالأمر.¹⁸

الفقرة الثانية: تطبيقات دعوى الإلغاء

إن الطعن بالإلغاء في المنازعة الضريبية يعد مجالاً استثنائياً له ضوابطه وحالاته الخاصة، و التي تتأتى من كونه يثير الشرعية الجبائية، ذلك أن لا ضريبة بدون نص، ودعوى الإلغاء هي دعوى قضائية ترفع للمطالبة بإعدام قرار صدر عن الإدارة في حالة من الحالات التي بينها المشرع و حددها على سبيل الحصر، وبالرجوع للمادة 20 من القانون 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية فإنه يمكن حصر هذه الأسباب في الطعن بالإلغاء لعيب عدم الاختصاص أو الطعن بالإلغاء بسبب عيب في الشكل والإجراءات وكذلك بسبب مخالفة القانون أو عيب لإنحراف في استعمال السلطة أو العيب في السبب أو لانعدام التعليل، وبناءً على المادة 20 من القانون المذكور فإنه يتعين على الإدارة الضريبية أن تراعي عند إصدار أي قرار إداري الإجراءات التي حددها القانون في هذا المجال، وعليه فالقاعدة تقضي بأن كل مخالفة من جانب الإدارة للقواعد الشكلية والإجرائية يترتب عليها إلغاء القرار المطعون فيه.

إن دور القاضي الإداري بمناسبة فحص شرعية قرار الإدارة الضريبية يعتبر من بين أهم الضمانات التي حولها المشرع للملزم طالب الإلغاء لا سيما وأن دعوى الإلغاء تجد تطبيقاتها في مرحلتين الأولى تتعلق بالمقررات العامة المرتبطة بتنظيم الضريبة كالمراسيم والثانية تتعلق بالمقررات الفردية المرتبطة بتطبيق الضريبة والصادرة على إثر طعن نزاعي أو استعطائي، حيث يمكن الطعن في القرارات المتعلقة بالطلبات الاستعطائية عن طريق دعوى الإلغاء، وذلك حينما ينشأ عن هذه الطلبات رفض غير مرير من طرف الإدارة الضريبية حينما يكون القرار غير مستند على وقائع مادية صحيحة أو يتضمن تفسيراً خاطئاً للقانون، وبصيغة أخرى النظر في الطعون المقدمة ضد القرارات التي تصدر بمعزل عن عملية فرض الضريبة وهذا ما أكدته محكمة النقض في إحدى قراراتها الذي جاء فيه ما يلي "... لكن حيث أن الطاعنين المستأنف عليهم أثبتوا بوثائق لا نزاع فيها أنهم باعوا العقار الذي كان في ملكيتهم فكان من حقهم أن يطلبوا تسليمهم بشهادة البراءة أو الاعفاء من الضريبة التي يخضع لها الريح العقاري وأن رفض منح إحدى الشهادات المذكورتين يشكل قراراً إدارياً منفصلاً عن المنازعة في الضريبة و يقبل الطعن بالإلغاء وكان ما أثير بدون أساس"¹⁹، بالإضافة إلى المقررات الصادرة عن اللجان المختصة بالمنازعات الضريبية كما أنه يمكن تصور أعمال دعوى الإلغاء بالنسبة للقرارات المنفصلة عن عملية فرض الضريبة وخاصة في حالة القرار الراض لطلب الملزم الضريبي بتأجيل الأداء أو القرار الراض لطلب الإعفاء و كذا عملية تحديد أساس الضريبة.²⁰

ونشير هنا إلى أن دعوى الإلغاء لا يترتب عليها وقف تنفيذ القرار الصادر عن الإدارة الضريبية غير أنه يمكن استثناءً بموجب المادة 20 من القانون 41.90 للملزم الضريبي أن يلتمس من المحكمة الإدارية أن تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ قرار إداري رفع إليها طلب يرمي إلى إلغائه إذا إلتمس منها طالب الادعاء صراحة، كما أن المحكمة الإدارية غير ملزمة بإلغاء القرار الإداري بكامله بل قد تكتفي بإلغاء جزئي.

المبحث الثاني: مسطرة التقاضي في الدعوى الضريبية



إن الحديث عن المنازعات الضريبية تتطلب وضع آليات حمائية لحقوق الأطراف وتساعدتهم بذلك إلى الحق في اللجوء إلى القضاء كحق دستوري، لذلك فطبيعة هذه الدعاوى تتأسس على ضوابط يجب احترامها وفقاً للآجال والوثيرة التي حددها القانون ولا سيما ما تعلق الأمر منها بدعاوى جباية تجدد نفسها ثارت إمام نزاع متعلق بإلغاء قرارات متجاوزة للسلطة في مقابل دعاوى متعلقة بالتعويض إن صح الكلام، وعليه فالمشرع أقر مجموعة من الإجراءات المخصصة لرفع دعوى الإلغاء بسبب تجاوز في استعمال السلطة ودعوى القضاء الشامل كقاعدة عامة، يتعين على ذوي المصلحة احترامها والعمل بها وفي حال مخالفتها تتسبب في إبطال الدعوى لأنها تكتسي طابع النظام العام، حيث تخضع دعوى الإلغاء كباقي الدعاوى المدنية لنفس القواعد الإجرائية المقررة في قانون المسطرة المدنية، وقد أشارت المادة السابعة من القانون رقم 41.90 المغربي المحدث بموجبه المحاكم الإدارية إلى أنه : تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك، الشيء الذي يدفعنا لدراسة الإجراءات المتبعة لرفع الدعوى الضريبية أمام قضاء الغاء وقضاء الشامل (المطلب الأول) في حين سنبين الإجراءات الشكلية لصدور الحكم والطعن فيه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إجراءات تقديم الدعوى الضريبية

تحيل قواعد التقاضي في المنازعة الضريبية على مجموع القواعد التي تحكم مسار دعوى المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية وكذا الإجراءات المتبعة أمامها بدءاً بتحديد مختلف الشكليات الواجب إتباعها عند رفع النزاع بين الملتزم والإدارة الضريبية أمام القضاء بالإضافة إلى بيان حقوق أطراف الدعوى وصفاتهم بدءاً بالبحث في شروط تقديم الدعوى الضريبية سواء المتعلقة بأطراف الدعوى الضريبية (الفقرة الأولى) أو المتعلقة بعريضة الدعوى الضريبية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الشروط المرتبطة بأطراف الدعوى الضريبية

يقصد بإجراءات تقديم الدعوى الضريبية مجموع الشكليات الواجب توفرها في طرفي المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية (الإدارة الضريبية والملتزم) وعريضة الدعوى لرفع النزاع أمام القضاء الإداري طالما من حق هاذين الطرفين عرض نزاعهما أمام المحاكم الإدارية يبقى قائماً متى استوفيا الشروط الجوهرية والشكلية المطلوبة في تقديم الطعن القضائي. وقد أخضع المشرع المغربي مسطرة التقاضي أمام المحكمة الإدارية للقانون المنظم للمسطرة المدنية الذي يحدد الشروط المتعلقة بأطرافها وعريضة دعوى المنازعة الضريبية.²¹

تحيل الشروط المتعلقة بأطراف دعوى المنازعة الضريبية على الإجراءات الشكلية الواجب توافرها في من يرغب في عرض نزاعه على القضاء من طرفي المنازعة الضريبية سواء أكان ملزماً أم إدارة الضريبية.

أولاً : الشروط المتعلقة بالملتزم

إذا كان المشرع المغربي قد منح للملتزم الحق في اللجوء إلى المحاكم الإدارية قصد متابعة المسطرة التنازعية أمام القضاء. فإن ممارسة هذا الحق لا يقبل إلا من قبل الملتزم الذي فرضت عليه الضريبة شخصياً. على اعتبار أن الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية ينص على أنه: "لا يصح التقاضي إلا لمن له الصفة والأهلية والمصلحة . لإثبات حقوقه و تثير المحكمة تلقائياً انعدام الصفة أو الأهلية أو المصلحة أو الإذن بالتقاضي إن كان ضرورياً وتندرج الطرف بتصحيح المسطرة داخل أجل يحدده". ويفرض التحديد السالف الذكر توضيح رؤية المشرع المغربي للملتزم الذي يريد رفع منازعته الضريبية أمام القضاء الإداري. من خلال توفره على الشروط المسطرية التالية:



- **الأهلية:** يعتبر أول شرط يجب توافره في الطاعن وهو تمتعه بأهلية التقاضي فالملزم يجب أن يكون بالغاً سن ثمانية عشر سنة شمسية كاملة²² مع عدم وجود عارض من عوارض الأهلية كالجنون و العته و السفه.
- **الصفة:** أي أن الدعوى هنا لا تقبل إلا إذا كان رافعها يدعي حقاً أو مركزاً قانونياً لنفسه أما إذا كان الطاعن شخصاً معنوياً كالشركات فإن الطعن لا يمكن رفعه إلا باسم من يمثلها قانوناً أي باسم من يمثلها قانوناً أي باسم رئيس مجلس إدارة الشركة أو مديرها العام.
- **المصلحة:** إذا كان مفهوم المصلحة من المفاهيم الغامضة التي لا يمكن تعريفها بسهولة، بل وتثير إشكالات كبيرة خصوصاً على مستوى المنازعات الإدارية، فإن هذا الشرط يسهل الاهتداء إليه نسبياً في إطار المنازعات الضريبية، نظراً لما تتميز به هذه الأخيرة من صبغة مادية صرفة. وذلك بمحاولة الإجابة عن السؤال الآتي: ما هي الفائدة الفعلية إلى سيحصل عليها المدعي من رفع الدعوى؟
- فمن غير المعقول أن يعمد الشخص إلى رفع الدعوى أمام القضاء دون أن يكون له غرض جدي يسعى إليه ويتمثل هذا الغرض في غالب الأحيان في تخفيض رسم معين أو إلغائه كلياً.
- إنما ينبغي الإشارة إليه هو أن المشرع المغربي في المادة الثالثة من القانون رقم 41.90 قد ألزم الملزم الذي يرفع دعواه أمام المحاكم الإدارية وتنصيب محامي مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب كما ألزمه بأداء الرسوم القضائية وهو ما يرفضه أو يجهله نسبة هامة من المتقاضين على أساس أن دعواهم تدخلوا ضمن دعاوى التجاوز في استعمال السلطة.

ثانياً : الشروط المتعلقة بالإدارة الضريبية

- قد تكون الإدارة الضريبية في دعوى المنازعة الضريبية طرفاً مدعياً وقد تكون طرفاً مدعى عليه ولكنها في غالب الأحيان تكون المدعي عليه وتكون الإدارة طرفاً مدعياً في حالات قليلة نذكر منها:
- الحالة التي تتجح الإدارة الضريبية إلى المحكمة الإدارية على إثر مقرر صادر عن لجان التحكيم الضريبية إذا بثت بغير وجه حق في مسائل قانونية.
 - على إثر منازعة زجرية ضد الملزم، خاصة في ميدان الجمارك أو في جريمة الغش الضريبي.
 - إذا رأت الإدارة أن الخلاف مع الملزم عميق ومعقد في هذه الحالة تحيل تلقائياً ملف الشكاية على المحكمة المختصة مع إعلام الملزم المالي بالأمر.
- وترتبط الشروط المتعلقة بالإدارة الضريبية بعنصر الجهة أو الأشخاص الذين يملكون الصفة لتمثيل إدارة الضرائب بمختلف مكوناتها أمام القضاء وبالتالي لا يملكون الصلاحية لتوجيه الدعوى ضدهم لأنه في غالب الأحيان ما يقع التباس لدى عدد كبير من المجرمين أو من يكلفهم بالنيابة عنهم أمام القضاء حول الجهة التي يقيمون الدعوى ضدها بحيث لا يفرقون بين:
- المنازعة في تحصيل الضريبة، فقد يدخل المدعي في مقاله الخازن العام في دعوى تتعلق بالمنازعة في تأسيس الضريبة فيطلب الخازن العام إخراجه من الدعوى، بحيث إذا لم يتم إدخال مديرية الضرائب يكون مآل الدعوى هو عدم القبول نظراً لتوجيهها ضد غير ذي صفة.
 - قد يحصل العكس ويكون النزاع على التحصيل المدعي في الدعوى عن طريق خطأ ويغفل عن إدخال الخازن العام فيكون مآل الدعوى هو عدم القبول أيضاً لنفس العلة.



كما أن الواقع العملي يثبت أن معظم المُلزمين أو وكلاءهم لا ينتبهون إلى الجهة التي يجب رفع الدعوى في مواجهتها، فنجد غالبية المقالات الإفتتاحية وفي جل الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية توجه ضد أطراف متعددة نذكر منها على سبيل المثال: الدولة المغربية في شخص رئيس الحكومة، وزير الاقتصاد والمالية، مدير الضرائب، الخازن العام للمملكة، الوكيل القضائي للمملكة وقابض الضرائب ...

في حين أن مشكلتهم الحقيقية ونزاعهم الحقيقي يتمثل في القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية والمنفذ من طرف القابض، خاصة وأن العديد من الدعاوى المرفوعة في السنوات الأولى من إنشاء المحاكم الإدارية اصطدمت برفضها شكلا لكونها مرفوعة على غير ذي صفة. وهو الإشكال الذي سيتم حله من خلال الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية الذي يجيل على أن الدعوى التي تستهدف المنازعة في أساس فرض الضريبة ترفع ضد مديرية الضرائب في شخص مديرها. ومسايرة لهذا التوجه فقد عمد المشرع المغربي إلى توضيح هذه الجهة بالضبط عندما أكد على أنه تمثل المديرية العامة للضرائب بكيفية صحيحة أمام القضاء، مطالبة كانت أو مطلوبة ضدها بالمدير العام للضرائب أو الشخص الذي يعينه لهذا الغرض والذي يمكنه إن اقتضى الحال توكيل محام، و نذكر في هذا الصدد قرار لمحكمة النقض جاء فيه ما يلي: " بناء على الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص : على أن الدعوى ضد مدير الضرائب في شخص مديرها، و بناء على مقال الاستئناف المقدم من طرف... و من معها بتاريخ 5005/3/7 بواسطة دفاعهم الأستاذ... والذي بمقتضاه استأنفوا الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 4/2/2004 في الملف عدد 47842.

وحيث إن الاستئناف المذكور وجه ضد المدير الجهوي للضرائب بطنجة وبذلك جاء مخالف للمقتضيات الفصل المذكور أعلاه مما يتعين معه عدم قبوله²³

ثالثا : الشروط المتعلقة بالآجال

إن حق المُلزم في ممارسة الدعوى القضائية أمام المحاكم الإدارية فيما يخص المنازعات الضريبية مشروط باحترام الآجال المنصوص عليها في كل من المدونة العامة للضرائب ومدونة التحصيل الديون العمومية.

وبالرجوع للمادة 242 من المدونة العامة للضرائب نجد أن المشرع قد أجاز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل الستين ستين يوماً وهو أجل موحدًا في مجموعة من القرارات الصادرة عن هذه اللجان كما حددتها المادة المذكورة أعلاه.

أما المادة 243 من المدونة العامة للضرائب قد حددت أجل الطعن في ثلاثين يوماً بالنسبة للمُلزم إذا لم يقبل القرار الصادر عن الإدارة الضريبية عقب بحث المطالبة، ويتدأ الأجل من تاريخ تبليغ القرار المذكور وإذا لم تجب الإدارة الضريبية داخل أجل ثلاث أشهر الموالية لتاريخ تقديم الطعن الإداري، يمكن كذلك للخاضع للضريبة رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة داخل أجل ثلاثين يوماً الموالية من تاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه.

وتعتبر الآجال المحددة للطعن آجال كاملة، بحيث لا يعتبر في الحساب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الآجال، وإذا صادفت الآجال المحددة أعلاه يوم عيد أو عطلة قانونية تم إرجاع حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل التالية.

و بخصوص أجل الثاني في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية فإنه يطرح الإشكال: ما مدى قابلية المقررات الصادرة عن اللجنة إلى الطعن فيها قبل وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ؟



ويرى أحد الباحثين في هذا الصدد أن حرمان الملزم من هذا الحق فيه إهدار للوقت بالنسبة للملزم والإدارة على حد سواء

لذلك يجب على المشرع معالجة هذه الإشكالية والأخذ بالاتجاه الذي صارت عليه الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، حيث أجازت الطعن في مقررات اللجنة الوطنية قبل وضع الأمر حولها موضوع التنفيذ، معللة موقفها من أن الأصل في الطعون هو الإباحة وأن هدف المشرع وضع توازن بين سلطة الإدارة وحقوق الملزم وتمكين هذا الأخير من عرض مقررات اللجنة الوطنية في جميع الأحوال على مراقبة القضاء لأن إدارة الضرائب يمكنها أن تحول تلك المقررات إلى أوامر قابلة للتنفيذ المعجل بقوة القانون مما يعني أن المقررات المذكورة تشكل في حد ذاتها تهديدا للملزم بالضريبة ومن مصلحة الطعن فيها، ولا شيء في القانون يلزمه بانتظار تحويل المقرر اللجنة الوطنية إلى أمر للاستخلاص.

وتجدر الإشارة إلى أن أجل الطعن في المنازعات الضريبية على غرار باقي المنازعات الإدارية فهو يعتبر من النظام العام، وللقاضي الإداري أن يتمسك به ويشير به من تلقاء نفسه وبدون طلب من الخصوم، وبالتالي فإن عدم احترام الملزم لهذا الآجال سيؤدي إلى عدم قبول دعواه.²⁴

الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بعريضة الدعوى الضريبية

ألزم المشرع المغربي المدعي في المنازعة الضريبية رفع دعواه أمام المحاكم الإدارية بواسطة مقال مكتوب يوقعه محامي مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، وهو شرط يميز الدعوى الإدارية عن باقي الدعاوى، حيث ألزم المشرع²⁵ رافع المقال الافتتاحي أمام المحكمة الإدارية بأن يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب ويتضمن، ما لم يرد نص خاص يخالف ذلك، للبيانات والمعلومات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية.

إلا أن هذا الشرط - توقيع المقال من طرف المحامي - يؤدي بالملزم في غالب الأحيان التفكير في عدم اللجوء إلى القضاء الإداري نظرا لما يتطلب ذلك من مصاريف كثيرة تشكل فيها أتعاب المحامين الجزء الكبير. خصوصاً عندما يكون المبالغ المنازع فيه زهيدا.

ويجب أن يتضمن هذا المقال الافتتاحي للدعوى²⁶ مجموعة البيانات الرئيسة :

- الأسماء العائلية والشخصية.
- صفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعي والمدعى عليه.
- إذا تعلق الأمر بشركة فيجب أن يتضمن المقال اسمها ونوعها ومركزها.
- موجز عن موضوع الدعوى وكذا الوقائع والوسائل المثارة.

أضف إلى ذلك أنه يتم إرفاقه بجميع الوثائق والمستندات التي يستند إليها المدعي في تدعيم دعوى، أو التي ينوي استعمالها. ويجب أن تقتصر طلبات الملزم على الحدود التي تضمنها تظلمه أمام الإدارة الضريبية والتي لم تستجب لها هذه الأخيرة، ويسلم كاتب ضبط المحكمة الإدارية وصلا بإيداع المقال يتكون من نسخة منه يوضع عليها خاتم كتابة الضبط وتاريخ الإيداع مع بيان ووثائق المرفقة.²⁷

المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بصدر الحكم والطعن فيه



إن النطق بالحكم في المنازعات الجبائية يمر بمجموعة من الإجراءات قبل صدوره، إلا أن صدوره لا يجعل منه حكماً نهائياً غير قابل لأي طريق من طرق الطعن.

الفقرة الأولى: إجراءات صدور الحكم

قبل صدور الحكم لا بد أن تلجأ المحكمة إلى إجراءات تمهيدية، من قبيل مرحلة التحقيق التي يقوم بها القاضي المقرر، ويشكل هذا الإجراء نقطة حاسمة في تكييف الدعوى، إذ يلجأ القاضي لمجموعة من الوسائل القانونية والإجراءات المسطرية بمهدف إستبيان حقيقة الالتزام الضريبي وتطبيقها على أطراف الدعوى. وهي وفقاً للإجراءات التحقيق المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، كإجراء الخبرة وتبادل المذكرات واستدعاء الأطراف. ومن المعلوم أن؛ مسطرة التقاضي أمام المحكمة الإدارية تكون مسطرة كتابية يتم خلالها تبادل المذكرات بين الخصوم على مستوى الأوراق والمستندات حتى يتمكن كل طرف من الرد عليها. والقاعدة أن تكون الجلسة علنية، إلا إذا قرر القانون خلاف ذلك، ويمكن عقد جلسات سرية حفاظاً على أسرار الملمزمين.

وتجدر الإشارة كذلك إلى أن حضور المفوض الملكي للدفاع عن الحق والقانون إلزامي كما هو الحال بالنسبة للنيابة العامة في المحاكم العادية، إذ يقوم بعرض مستنتاجاته المكتوبة أو الشفوية على هيئة الحكم بإستقلالية كاملة سواء فيما يتعلق بالجوانب الواقعية للقضية أو بالجوانب المطبقة عليها. غير أنه لا يشارك في إصدار الأحكام. وعندما تصبح القضية جاهزة للبت فيها يتم غلق باب المرافعة ليدخل ملف القضية مرحلة المداولة قصد إصدار الحكم.

والمعلوم أن الدعاوى الجبائية المقامة أمام القضاء الإداري تبت فيها هيئة قضائية جماعية مشكلة من ثلاث قضاة، وأول ما تقوم به الهيئة في مداولتها هو التأكد من إستيفاء الدعوى الأركان الشكلية المنصوص عليها قبل النظر في جوهرها. وغني عن التعريف أن للمحكمة سلطات واسعة بناء على قاعدة القضاء الشامل، لا على مستوى تفسير النصوص الجبائية يجعلنا أمام الاعتراف بسلطة منشأة للقاضي في المجال الضريبي. ويتوجب أن يشمل الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية في ظل الدعاوى الجبائية البيانات الإلزامية من وقائع وتعليل ومنطوق وفق روح الفصل 50 من قانون المسطرة المدنية، مع تبليغ الأطراف. وعملاً بمبدأ التقاضي على درجتين يمكن لأطراف الدعوى استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أمام محكمة الاستئناف الإدارية داخل أجل ثلاثين يوماً يبدأ من تاريخ التبليغ.

الفقرة الثانية: طرق الطعن العادية في الدعاوى الضريبية

تخضع المنازعات الضريبية لنفس طرق الطعن التي نجدها في النزاعات العادية، وهو أمر إيجابي بالنسبة للملمزمين، خاصة أن فتح طرق مختلفة لمراجعة الأحكام ستمكنهم من إيجاد الوسائل الملائمة للإصلاح الخطأ ورفع الضرر الحاصل لهم.

أولاً : طرق الطعن العادية

ويمكن الحديث هنا عن كل من التعرض والاستئناف.

← **التعرض** : هو طريق من طرق الطعن في الأحكام الغيابية الصادرة عن المحكمة الإدارية، إذا لم تكن قابلة للاستئناف. ويعتبد الحكم غيابياً عندما لا يقدم الملمزم مذكراته بعد ان تم تبليغه من قبل المحكمة بالطعن المقدم من طرف الإدارة الجبائية. وبالعودة إلى الفصل 130 من قانون المسطرة المدنية نجد نص على عدم جواز التعرض عن الأحكام الغيابية، ومن جهة أخرى تنص المادة 45 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية على ان الأحكام الصادرة عن هذه المحاكم قابلة للاستئناف. ومن هنا



نستنتج أن الأحكام الصادرة عن هذه المحاكم غير قابلة للطعن بالتعرض لعدم جواز الجمع بين التعرض والاستئناف. باستثناء ما جاء به القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية والذي نص على أن الأحكام الصادرة في إطار فحص شرعية القرارات الإدارية أو المنازعات الإدارية الصادرة عن المحاكم الإدارية ابتدائياً وإنتهائياً، وبالتالي فهي غير قابلة للطعن بالتعرض داخل أجل عشرة أيام من تاريخ التبليغ.²⁸

← **الاستئناف** : فيلتمس فيه الطاعن من محكمة أعلى درجة من المحكمة التي أصدرت الحكم الابتدائي موضوع الطعن بإبطال هذا الحكم كلاً أو جزءاً، والفصل في الدعوى من جديد للتدقيق في النزاع والحكم فيه من جديد على نحو يصحح معه الخطأ الذي تضرر منه الطاعن، والأحكام القابلة للاستئناف في النزاع هي الأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية الفاصلة في الجوهر بصورة غير إنتهائية.

ثانياً : طرق الطعن غير العادية

← **الطعن بالتماس إعادة النظر** : هو طعن استئنائي يقدم من أحد أطراف الدعوى للوصول إلى إلغاء حكم قضائي لم يعد قابلاً بالطرق العادية كالتعرض والاستئناف، وهو طعن يوجه إلى نفس المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه إذا تحقق شرط من الشروط المنصوص عليها في الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية، كأن يبت القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر مما طلب أو إذا أغفل البت في إحدى الطلبات²⁹ وإذا لم يقع الدفاع بطريقة صحيحة على حقوق إدارة عمومية.²⁹

ولا بد من الإشارة إلى أن المشرع لم يدرج في القانون المحدث للمحاكم الإدارية مكانية اللجوء إلى هذا الأسلوب فكل ما أشار إليه هو أسلوب الاستئناف المنصوص عليه في المواد من 134 إلى 139 من قانون المسطرة المدنية.³⁰

← **تعرض الغير الخارج عن الخصومة** : يعتبر الطعن بتعرض الغير الخارج عن الخصومة سبيلاً استثنائياً وضعه المشرع لمصلحة الأشخاص الذين لم يكونوا أطرافاً ولا ممثلين في دعوى صدر فيها حكم أضر بمصالحهم وحقوقهم متى توفرت الشروط المنصوص عليها في الفصول من 303 إلى 305 من قانون المسطرة المدنية ما دامت المادة السابعة من قانون المحاكم الإدارية أحالت على تطبيق قواعد هذه المسطرة. وبالتالي فالمنازعات التحصيل تعد أهم مجال لتعرض الغير الخارج عن الخصومة ويشكل هذا الطريق أهم وسيلة لحماية حقوق وامتيازات الخزينة العامة، التي قد تتأثر على إثر صدور حكم قضائي لم يكن القابض طرف فيه، وفيه مس أو تهديد لحقوقها.

← **الطعن بالنقض** : طريق غير عادي يهدف إلى عرض الحكم المطعون فيه على محكمة النقض من أجل إلغائه، نظراً لما يشوبه من عيوب قانونية سواء من حيث الشكل أم الموضوع³¹. وقد حدد الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية أسباب نقض أحكام³². وقد تم الاعتراف لأطراف النزاع الجبائي³³ مكانية الطعن بالنقض. بمقتضى المادة 16 من القانون 80.03 المحدث للمحاكم الإدارية الاستئنافية، حيث نادراً ما تتوقف المنازعة عند حدود طرق الطعن العادية، إلا أن اختصاص المجلس الأعلى في هذا الشأن لا يجب أن يفهم منه على أنه محكمة موضوع يبت في جوهر النزاع وإنما هو محكمة قانون يراقب مدى احترام الحكم المطعون فيه للنصوص القانونية الجاري بها العمل. وللإشارة فإن الطعن في القرارات الإدارية الضريبية أمام الجهة القضائية يتم اللجوء إليه بعد استيفاء مرحلة التظلم الإداري.



خاتمة :

لقد حاول المشرع المغربي من خلال سنه مجموعة من النصوص القانونية المتعلقة بالجال الجبائي، تحقيق مجموعة من الأهداف والغايات لعل أهمها جعل هذه النصوص تواكب المستجدات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، بغية خلق مناخ جديد من الثقة في العلاقة بين الإدارة والملمزم بالضريبة.

غير أن هذه الجهود لم تفلح في تحقيق الأهداف المتوخاة بشكل يضمن تحقيق التوازن الأمثل بين حقوق الإدارة والملمزم بالضريبة من جهة أخرى، ولعل ذلك يعزي أو يرجع في نظرنا إلى كون جل نصوص مدونة التحصيل أو مدونة الضرائب غير مستمدة من الواقع المغربي المعاش وإنما استوحت من القانون الفرنسي، وبالتالي فهي لا تستجيب للبيئة الجبائية المغربية التي تمتاز بخصوصيات تجعلها تنفرد عن باقي البيئات.

لقد تأكد بالملموس من خلال الواقع العملي كون النصوص القانونية المتعلقة بالجال الجبائي تشكو من عده ثغرات ونقاط لا تصب في صالح الملمزم باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة لذا نقترح أن يتدخل المشرع المغربي لسن نصوص قانونية تستمد روحها من الواقع المغربي المعاش تتضمن روح التشجيع والتحفيز بالنسبة للملمزم حسن النية وأن يعمل على جعل قضاء متخصص في القضاء الضريبي لا يركز قضاياه على الجانب القانوني فقط وإنما يجب أن تكون له دراية وإلمام بالجانب المحاسباتي والضريبي.

وحدير بالذكر أن القضاء الإداري (القضاة المكلفين بالضرائب) لا يقوم بدوره على النحو المنشود إلا بتأهيل باقي مساعديه من محامين وخبراء عن طريق تكوينهم في الميدان الضريبي.

وأمام تنامي وتزايد المنازعات الضريبية أمام القضاء الشامل وقضاء الإلغاء، هل عمل المشرع المغربي على إيجاد حلول بديلة تتجلى في اتفاقية الصلح المبرمة مع الملمزمين بالضريبة في إطار ما يسمى ببروتوكول الصلح؟ مع ضرورة تدخل المشرع المغربي الإقرار مسطرة التحكيم في المنازعات الضريبية الممنوعة حالياً بمقتضى المدونة العامة للضرائب.

وهكذا وبإعمالنا لهذه المقترحات أو الحلول سنعمل على توفير ضمانات أكبر للملمزمين بالضريبة من جهة، وكذا مواكبة التطورات التي يعرفها مجال المنازعات الجبائية في الدول المتقدمة من جهة أخرى، وبالتالي تكريس دولة الحق والقانون والحكامة الجيدة في المجال الضريبي.

الهوامش:

- ¹ ظهير شريف 1.91.225 صادر بتاريخ: 22 من ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993) بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 1993/11/03، ص 2168
- ² المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مقال منشور بموقع universitylifestyle.net تاريخ الزيارة 2021/05/26 على الساعة 18h37
- ³ حنان بوتوميت، المنازعات الضريبية، في مرحلة تأسيس الضريبة بين القضاء الشامل وقضاء الإلغاء، مقال منشور بموقع www.droitentreprise.com تاريخ الزيارة 2021/05/26 على الساعة 22h48
- ⁴ القضاء الشامل بالمملكة، مقال منشور بموقع baytma3rifablog.blogspot.com تاريخ الزيارة 2021/05/27 على الساعة 09h12
- ⁵ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مطبعة الرشاد سطات، طبعة 2013، ص 97
- ⁶ عبد القادر التبعلائي، الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19 أبريل - يونيو 1997 ص 24
- ⁷ جعفر حسون الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون 41.90 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، 1996، عدد 4 ص 48
- ⁸ قرار صادر عن المحكمة الابتدائية بفاس، رقم 95/35 بتاريخ 1955/03/22 ملف رقم 19/17.
- ⁹ دعم ودور القضاء الجبائي في المجال الضريبي، مقال منشور بموقع maraje3.com تاريخ الزيارة 2021/05/27 على الساعة 17h41



- 10 قرار الغرفة الإدارية عدد 614 بتاريخ 2003/07/03 بالملف الإداري عدد 99/1/5/40
- 11 ايت الشيخ محمد كريم- ايت حمو أيوب، حقوق المزم في المسطرة الضريبية، مقال منشور بموقع www.aljami3a.com تاريخ الزيارة 2021/05/27 على الساعة 17h26
- 12 ايت الشيخ محمد كريم- ايت حمو أيوب، المرجع السابق، تاريخ الزيارة 2021/05/27 على الساعة 19h52
- 13 القرار الإداري عدد 2284 الصادر بتاريخ 2017/06/09 في الملف الإداري عدد 2017/7110/272، غير منشور
- 14 محمد المرغيني، المبادئ العامة للقانون الإداري المغربي، مطبعة الساحل بالرباط، الطبعة الثالثة 1982، ص 403
- 15 سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، 1986، ص 315
- 16 الفقرة السادسة من المادة 23 من قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، وكذلك الفقرة السادسة من الفصل 360 من قانون المسطرة المدنية.
- 17 يونس مليح، الضمانات المسطرية للمزم في مواجهة الإدارة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 9، مطبعة الامنية بالرباط، 2015، ص 158
- 18 الفقرة الثامنة من المادة 23 من قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، وكذلك الفقرة الأولى من الفصل 360 من قانون المسطرة المدنية.
- 19 القرار عدد 44 الصادر بتاريخ 2000/10/12 في الملف الإداري عدد 1999/1/4/14
- 20 حياة البجداني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، مطبعة الامنية بالرباط، الطبعة الثانية 2010، ص 17
- 21 كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مطبعة الرشاد سطات، الطبعة 2013، ص 109 وما بعدها
- 22 بموجب منطوق المادة 209 من مدونة الأسرة بالمغربية
- 23 القرار عدد 632 المؤرخ بتاريخ 27/6/2007 ملف إداري عدد 931/4/2/2005
- 24 شروط التقاضي في دعوى المنازعة الضريبية منشور بموقع universityLifestyl.net تم الإطلاع عليه بتاريخ 2021/02/24 على الساعة 14h22
- 25 أنظر لمنطوق المادة الثالثة من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية
- 26 أنظر الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية
- 27 كريم لحرش، مرجع سابق، ص 113
- 28 كريم لحمين، طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي : محاولة في التحليل، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، جامعة مولاي إسماعيل، مكناس، الموسم الجامعي 2008-2009 ص 154
- 29 قضى قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالجلس الأعلى بتاريخ 10 غشت 1989 في الملف الإداري عدد 58/7/86 على أن .وحيث يعيب الطاعن كذلك على القرار المطعون بنقضه خرقه لمقتضيات مسطرة منصوص عليها في الفصل 172 ق م ذلك أنه لا يمكن الحكم بشيء لم يسبق لطرف في الدعوى أن طلب القضاء له به وأن من المعلوم أن الشركة المطعون ضدها ادعت في مقالها الاستئنائي أنها أدت الديون التي ترتبت عليها، كما التمس اجراء خيرة لتحديد الوعاء الضريبي للشركة والمبالغ المؤداة لإدارة الضرائب في حين أن الحكم بأكثر مما طلب ليس بسبب من أسباب النقص ولكنه يدخل ضمن أسباب التماس إعادة النظر كما نص على ذلك الفصل 400 من قانون م م مما يجب معه عدم قبول هذه الوسيلة.
- 30 يونس معاط، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية، الطبعة الأولى، مطبعة طوب بريس الرباط 2012، ص 73
- 31 الطيب الفصايلي، الوجيز في القانون القضائي الخاص، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة سنة 1992، ص 62
- 32 الفصل 359 من ق م م ينص : " يجب أن تكون طلبات نقض الأحكام المعروضة على محكمة النقض مبنية على أحد الأسباب التالية :
- 1) خرق القانون الداخلي
 - 2) خرق قاعدة مسطرية أضرب بأحد الأطراف
 - 3) عدم الاختصاص
 - 4) التجاوز في استعمال السلطة 5- عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل."