

الحوار الوطني حول الإصلاح العميق والتأمل لمنظومة العدالة

الندوة الجهوية بتاريخ 1 و 2 فبراير 2013

تأهيل قضاء الأعمال

موضوع المداخلة:

التشريع الجبائي
وإشكاليات تطبيقه على مناخ الأعمال

من إعداد:

الاستاذ محمد انتك
محام بهيئة الدار البيضاء

مقدمة:

يشهد العالم الآن تحولات اقتصادية جذرية تتسم بطابع التنافسية الحادة في استقطاب الإستثمار ورؤوس الأموال الأجنبية. ونظرا لأهمية وتشعب مجال

الأعمال المرتبط بكل القطاعات الإنتاجية والخدماتية وتعدد الأطراف العاملين في هذا الميدان، ووعيا من المشرع بدور المقاوله وحفاظا على استمرارية نشاطها، تدخل بمقتضى القانون 15/95، المتعلق بمدونة التجارة، ليخصص الكتاب الخامس منه لصعوبة المقاوله من أجل إنقاذها ومساعدتها على تخطي الصعوبات المالية التي قد تواجهها، مع الاعتماد على مبدأ المعالجة والتصحيح.

وقد عرف التشريع الجبائي هو الآخر إصلاحا ضريبييا هاما سنة 1984 بناء على القانون الإطار رقم 3-83.

وقد تميز هذا الإصلاح بتكثيف الضمانات المخولة للملزم بخصوص مسطرة الفحص والمراقبة وعلاقة الإدارة بالملزم.

وابتداء من فاتح يناير 2007، أصبح المغرب يتوفر على منظومة ضريبية موحدة "المدونة العامة للضرائب" المحدثة بمقتضى قانون المالية لسنة 2007 والتي خصت الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وواجبات التسجيل.

وقبل الخوض في مناقشة مدى تأثير هذه المنظومة على مناخ الأعمال، سوف نتطرق بعجالة إلى تعريف النظام الجبائي المغربي.

فنظامنا الجبائي، إسوة بالأنظمة الجبائية المعاصرة، يعتمد بالأساس على مبدأ الإقرار (Principe déclaratif) ومفاد هذا المبدأ أن التصريحات المدلى بها من طرف الملزم تكتسي قرينة الصحة والمصادقية إلى أن تثبت الإدارة العكس وفق مسطرة تواجيهة أحاطها المشرع بسياج من الضمانات للحد مما تتمتع به الإدارة من إمتيازات وسلطات القانون العام.

فهل توفق المشرع في ضمان حقوق الملزم والحرص على مصالحه بناء على التوجيهات الملكية السامية الرامية إلى تحسين مناخ الأعمال عن طريق العناية بالمقاولات وتشجيع الإستثمار الوطني والأجنبي؟ وللجواب على هذا التساؤل ارتأينا تقسيم الموضوع إلى فصلين:

- نتطرق في الفصل الأول إلى مدى ملائمة النصوص الجبائية لمناخ الأعمال.

- وفي الفصل الثاني إلى مدى نجاعة وفعالية الضمانات المخولة للملزم بمقتضى المدونة العامة للضرائب.

الفصل الأول: ملائمة النصوص الجبائية لمناخ الأعمال:

سنتناول في هذا الفصل:

- مدى تأثير التشريع الجبائي على استقرار الأوضاع والمراكز القانونية.
- أهمية عنصر الزمن في إطار المدونة العامة للضرائب.

1- التشريع الجبائي وتأثيره على استقرار الأوضاع والمراكز القانونية:

غني عن البيان أن مشاريع القوانين المتعلقة بالمجال الضريبي يتم إعدادها من قبل الإدارة العامة للضرائب قبل عرضها في آخر المطاف على البرلمان بغرفتيه لمناقشتها والموافقة عليها.

من الملاحظ أن المدونة العامة للضرائب الجاري بها العمل قد تمت مناقشتها والمصادقة عليها من طرف البرلمان في إطار قانون المالية لسنة 2007.

وقد أثير جدل حاد حول مدى مشروعية إدماج هذه المدونة ضمن قانون المالية وذلك استنادا إلى المادة 3 والمواد 32 إلى 40 من القانون التنظيمي للمالية.

ونعتقد في نظرنا أن تضمين المدونة العامة للضرائب بقانون المالية يتنافى وخصائص مسطرة صنع القانون بوجه عام وذلك نظرا من جهة لأن قانون المالية يعتبر بمثابة وثيقة محاسبية (document comptable) تناقش بمناسبة قضايا مالية الدولة، من موارد ونفقات على درجة عالية من الأهمية، وفي وقت وجيز لا يتعدى سبعة أيام، وتحت إكراهات المادة 51 من الدستور السابق التي تقابلها المادة 77 من الدستور الحالي، ونظرا من جهة ثانية لأن المدونة العامة للضرائب لها تأثير بالغ على الحقوق الأساسية التي لها صلة وطيدة بتوجيه النشاط الاقتصادي والتي تضمنت حقوق ومصالح الملزمين وخزينة الدولة على حد سواء.

ومن تم بات ضروريا ألا يقم نص تشريعي من هذه الأهمية ضمن قانون مالية السنة، بل يجب أن يناقش في إطار عادي طبقا للنصوص الواردة في الدستور والنظامين الداخليين لكل من مجلس النواب ومجلس المستشارين، وذلك حتى يتأتى

لممثلي الأمة أن يناقشوا مناقشة مستفيضة النصوص الجبائية باعتبارها قاعدة قانونية عامة مجردة وملزمة تنظم العلاقة ما بين الإدارة والملزم.

وتبين التجربة، أن إقحام المدونة العامة للضرائب ضمن قانون مالية السنة ترتبت عنه عدة أخطاء وشابت مقتضياتها بعض الغموض والقصور، وخير دليل على ذلك، حجم التعديلات التي طرأت على المدونة العامة للضرائب منذ دخولها حيز التنفيذ سنة 2007، إذ بلغ مجموع هذه التعديلات، إلى غاية قانون المالية 2013، أكثر من 250 تعديلا، علما أن عدد المواد المضمن بالمدونة سنة 2007 لا يتعدى 248 مادة.

وأن هذه الوضعية من شأنها أن تؤثر بصفة بالغة على استقرار أوضاع المستثمرين ورجال الأعمال الذين يفقدون الرؤية والثقة في وضعية النصوص الجاري بها العمل، مما يحول دون تشجيعهم على الاستثمار وإنجاز مشاريع مستقبلية ويؤدي بهم في بعض الأحيان إلى ترحيل نشاطهم إلى فضاءات أجنبية أخرى تتميز باستقرار نصوصها الجبائية وبأكثر جاذبية للاستثمار.

وفي نفس السياق، ونظرا لما شاب المدونة العامة من قصور وعيوب أظهرها التطبيق العملي للنصوص الجبائية، فقد تدخل القضاء لتفسير تلك النصوص على نحو يتفق ومبادئ العدالة، فنشأ بذلك اجتهاد قار متواتر بخصوص مسائل لم ترد بشأنها قاعدة قانونية أو كان حكم القانون فيها محل خلاف أو شك، وقد نتج هذا الاجتهاد عن ثمرة جهد طويل كرسه عمل المحاكم بمختلف درجاتها وترتب عنه ما يسمى بأحكام المبدأ «*Décisions de principe*»

وبدل أن يشكل هذا الاجتهاد مصدرا من مصادر القانون الجبائي نلاحظ أن المشرع أخذ بعكس ما توصل إليه الاجتهاد القضائي.

ونذكر على سبيل المثال لا الحصر، التعديل الذي طرأ على مسطرة التبليغ بمقتضى قانون المالية لسنة 2005 والذي اعتبر الرسالة غير المطلوبة مبلغة بصورة صحيحة، وكذلك الشأن بالنسبة لمسطرة وقف التنفيذ التي استقر القضاء على الاستجابة لطالبها كلما توفر عنصرا الجدية والاستعجال فتدخل المشرع بمقتضى قانون المالية لسنة 2009 ليقضي بعدم الاستجابة لطلب وقف التنفيذ ما لم يقدم المعني بالأمر ضمانا كافية لتسديد الدين موضوع النزاع.

ويلاحظ مما سبق أن تعامل المشرع مع الاجتهاد القضائي على هذا النحو من شأنه أن يزعزع استقرار الأوضاع القانونية للخاضعين للضريبة ويحول دون اطمئنانهم للعمل القضائي الذي يعتبر من مصادر القانون.

2- أهمية عنصر الزمن في إطار المدونة العامة للضرائب:

تتشابك وتتتابع العمليات التجارية بسرعة لا مثيل لها في الحياة المدنية، ومن تم كانت السرعة إحدى الدعائم التي يقوم عليها النشاط التجاري وأن رجال الأعمال هم خير من يفهم أن الوقت من ذهب وأن التأخير قد يتسبب لهم في ضياع العديد من الفرص المربحة، ولذلك فإنهم يقدمون على إبرام الصفقات بسرعة ودون ما تردد حتى ولو كانت الصفقة تتضمن هامشا من المخاطرة.

فنحن اليوم نعيش عصر الأنترنت، عصر السرعة الفائقة حيث أصبحت القرارات الهامة المتعلقة بالمقولة تتخذ في ظرف وجيز لا يتعدى بضعة أيام وفي بعض الأحيان ساعات أو دقائق معدودة.

إلا أننا نلاحظ باطلاعنا على المدونة العامة للضرائب، أن المشرع لم يعر أي اهتمام لعامل الزمن، حيث تستغرق بعض الإجراءات مدة زمنية تمتد إلى أكثر من خمس سنوات بخصوص المرحلة الإدارية لوحدها.

ونضرب مثلا بمسطرة الفحص المنصوص عليها في 212 من المدونة العامة للضرائب، أن هذه العملية تستغرق إما ستة أشهر أو اثنا عشر شهرا إذا تجاوز قدر المعاملات إحدى السنوات موضوع الفحص مبلغ 50.000.000,00 درهم.

ففي غياب نص قانوني يلزم الإدارة بتبليغ نتائج الفحص بالنسبة لجميع السنوات داخل أجل محدد، فإن الإدارة قد تعمد في بعض الأحيان إلى تبليغ نتائج كل سنة على حدة، مما مؤداه التأخير في اطلاع المعني بالأمر على نتائج الفحص لمدة قد تصل إلى 4 سنوات في حالة ما إذا شملت عملية الفحص الأربع سنوات غير المتقدمة.

ومن تم يجب تدخل المشرع من أجل وضع حد لهذا النوع من الممارسات المؤثرة على نشاط المقولة وذلك بسن مقتضيات واضحة تلزم الإدارة بتبليغ الخاضع للفحص بنتائج جميع السنوات المالية الخاضعة لهذه العملية داخل أجل معقول ابتداء من تاريخ انتهاء عملية الفحص.

وبعد اختتام عملية الفحص وتبليغ نتائجها إلى المعني بالأمر في إطار المسطرة التوجيهية المنصوص عليها في المادتين 220 و221 من المدونة العامة للضرائب، يحال النزاع على أنظار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 من نفس المدونة لتبت فيه داخل أجل لا يتعدى 24 شهرا.

وفي حالة عدم البت في النزاع داخل الأجل المضروب، يخبر المفتش الملزم بذلك مع إشعاره بإمكانية تقديم طعنه أمام اللجنة الوطنية المنصوص عليها في المادة 226 داخل أجل 60 يوما من تاريخ تبليغه برسالة المفتش.

ويتضح مما سبق أن الأجل المخول للجنة المحلية من أجل البت في النزاع المعروض عليها مبالغ فيه، خاصة إذا علمنا أن المشرع لم يقيد اللجنة المحلية بأي أجل لتبليغ الملزم بمقررها، الأمر الذي يمدد الأجل في غالب الأحيان إلى أكثر من أربعة وعشرين شهرا.

وبعد عرض النزاع على اللجنة الوطنية تبت هذه الأخيرة داخل أجل لا يتعدى اثني عشر شهرا، وتبلغ مقررات هذه اللجنة إلى المعني بالأمر داخل أجل ستة أشهر من تاريخ اتخاذ القرار مع الإشارة إلى أن المشرع لم يرتب أي جزاء على عدم احترام أجل تبليغ مقرر اللجنة للملزم.

ويتضح من خلال عرض الإجراءات المتعلقة بمسطرة الفحص والتصحيح التي قد تستغرق أكثر من خمس سنوات بخصوص المرحلة الإدارية تضاف إليها المدة الزمنية بعد عرض النزاع على أنظار القضاء والتي تستغرق هي الأخرى أكثر من أربعة سنوات عند صدور القرار الاستئنافي. وبذلك قد تصل المدة الإجمالية التي يستغرقها فض النزاع ما بين الإدارة والملزم إلى معدل 9 سنوات.

الفصل الثاني: مدى نجاعة وفعالية الضمانات المخولة للملزم بمقتضى المدونة العامة للضرائب:

سنعالج في هذا الفصل المسطرة الإدارية والمسطرة القضائية.

1) - المسطرة الإدارية:

تشمل هذه المسطرة، مسطرة التظلم الإداري، علاقة الملزم بالإدارة وعلاقة الملزم ومسطرة اللجن الضريبية.

أ- مسطرة التظلم:

في الحالات التي لا تستلزم سلوك المسطرة التواجهية المنصوص عليها في المادتين 220 و 221 من المدونة العامة للضرائب أو عند إخلال الخاضع للضريبة بإحدى التزاماته الجبائية، تفرض عليه الضريبة تلقائياً.

وفي هذه الحالات يجوز للمعني بالأمر أن ينازع في الضريبة المفروضة عليه عن طريق المطالبة المنصوص عليها في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب.

نص الفصل 243 من المدونة العامة للضرائب على أن ترفع الدعوى القضائية على إثر بمطالبة داخل أجل ثلاثين يوماً الموالية لتاريخ تبليغ جواب الإدارة الصريح، فإن لم تجب الإدارة داخل أجل ستة أشهر من تاريخ تقديم التظلم، يعتبر سكوتها بمثابة رفض ضمني للمطالبة ويمكن للمعني بالأمر رفع دعواه أمام القضاء داخل أجل ثلاثين يوماً الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب.

وإن رفع الدعوى دون سلوك مسطرة التظلم أو خارج الأجل القانوني يؤدي إلى الحكم بعدم قبولها.

فالحكمة من وراء إلزامية التظلم هو فض النزاع على مستوى الإدارة كحل بديل، في وقت وجيز، دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء مع ما يتضمنه ذلك من توفير الجهد والمال وللتخفيف من العبء عن كاهل القضاء بتقليل تضخم القضايا المطروحة أمامه، مما يؤدي إلى حسن سير العدالة.

إلا أنه من الملاحظ، على أرض الواقع، أن الإدارة لا تكلف نفسها عناء الجواب على تظلم الخاضع للضريبة معتبرة أنها غير ملزمة بأن تجيب على التظلم وبأن عدم جوابها داخل أجل ستة أشهر يعد رفضاً ضمناً، وبذلك تكون الإدارة قد أفرغت مسطرة التظلم من الغاية المتوخاة منها، وتسببت للمعني بالأمر في ضياع الوقت لمدة ستة أشهر وألزمته بسلوك المسطرة القضائية.

وبما أن المشرع لم يلزم الإدارة باتخاذ قرارها داخل أجل ستة أشهر فلماذا يلزم الخاضع للضريبة بسلوك هذه المسطرة قبل طرق باب القضاء؟

فالمنطق السليم يقتضي:

- إما إلزام الإدارة باتخاذ قرارها بخصوص التظلم المعروض عليها داخل أجل معين وإلا اعتبر سكوتها بمثابة استجابة للطلب وإقرارا بما ورد فيه.

- وإما عدم تقييد الطعن القضائي بأجل في حالة عدم الجواب كما هو الشأن بالنسبة لفرنسا.
- وإما جعل مسطرة التظلم اختيارية.

ب- علاقة الملزم بالإدارة الضريبية:

في علاقة الملزم بالإدارة خارج إطار مسطرة التظلم، نلاحظ أن هذه الأخيرة لا تقي بالالتزامات الملقة على عاتقها بخصوص احترام الآجال المخولة لها لتسوية وضعية الملزمين، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر مسطرة استرجاع الضريبة على القيمة المضافة وفق ما تقتضيه مقتضيات المادة 103 من المدونة العامة للضرائب، التي تلزم الإدارة بإرجاع مبلغ الضريبة على القيمة المضافة للمعنيين بالأمر داخل أجل لا يتعدى ثلاثة أشهر ابتداء من تاريخ إيداع طلب الإسترجاع.

فالإدارة بصفتها الجهة المخول لها الحرص على التطبيق السليم للقانون، يجب أن تكون مثلا يقتدى به من طرف الملزمين.

والملاحظ على أرض الواقع، أن الإدارة غالبا ما تفصح في هذه الحالة عن مقاومة عنيدة، لا مبرر لها تؤدي إلى استطالة أمد الإسترجاع سنوات عديدة، يظل فيها الملزم معلقا ومحروما من مبالغ مستحقة لو استرجعها في وقتها لمكنته من سيولة مالية تساعد على إنجاز مشاريعه دون اللجوء إلى القروض وما يترتب عنها من فوائد تثقل كاهل خزينة المقولة.

ومن تم يجب إلزام الإدارة بالاستجابة لطلب الاسترجاع داخل الأجل القانوني كلما توفرت الشروط المتطلبية قانونا حتى يتمكن الملزم من الاستفادة من مستحقاته دون تأخير.

ج- اللجنة المحلية لتقدير الضريبة:

بالإطلاع على الفصل 225 من المدونة العامة للضرائب يلاحظ أن هذه اللجنة المتواجدة بكل عمالة أو إقليم تحدث من طرف الإدارة للبت في النزاع المعروض عليها في إطار المسطرة التواجهية المنصوص عليها في المادتين 220 و 221 من المدونة العامة للضرائب، وذلك داخل أجل أربعة وعشرين شهرا من تاريخ تقديم الطعن.

فنزرا للأثر الواقف لمقررات اللجنة المحلية إذا ما تم الطعن فيها، فإن مقرراتها تبقى غير فاصلة في النزاع ولا ملزمة للأطراف. ومادام الأمر كذلك فإن اللجوء إلى هذه اللجن يجب أن يكون اختياريا وليس شرطا لازما لعرض النزاع أمام اللجنة الوطنية، الأمر الذي سوف يؤدي إلى السرعة في فض المنازعة بتوفير أربعة وعشرين شهرا على الأقل.

د-اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة:

هناك عدة مؤاخذات يمكن إثارتها بخصوص هذه اللجنة التي تصدر قرارات نهائية، إلزامية قابلة للتنفيذ، ونذكر منها:

*** عدم مشروعية ممثلي الإدارة في حظيرة اللجنة:**

تنص الفقرة الأولى من المادة 226 من المدونة العامة للضرائب على أن هذه اللجنة تتألف من موظفين يعينهم الوزير الأول (رئيس الحكومة حاليا) باقتراح من وزير المالية، يكونون حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب أو المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد....

ويؤخذ على ممثلي الإدارة أنهم ينتمون جميعا للمديرية العامة للضرائب ومن تم فإن العديد من الملزمين يتساءلون عن مدى حياد هذه اللجنة في اتخاذ مقرراتها الملزمة، سيما وأنها تتداول بصفة صحيحة بحضور الرئيس وعضوين فقط هما بالضرورة ممثلي الإدارة. ولهذا السبب وجب اختيار ممثلي الإدارة من ضمن الموظفين المتوفرة لديهم الشروط المطلوبة على ألا ينحدروا أو ينتموا إلى المديرية العامة للضرائب التي تكون دائما طرفا في النزاع المعروض على اللجنة الوطنية.

*** بخصوص تشكيلة اللجنة الفرعية:**

نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه اللجنة الوطنية في فض المنازعات الضريبية يتعين ألا تتعقد إلا وهي مؤلفة من جميع أعضائها ومن بينهم خبير حيسوبي مسجل بجدول الخبراء الحيسوبيين لمساعدة اللجنة على استجلاء المسائل الفنية المحاسبية المعقدة التي تستلزم دراية واسعة معمقة في المجال المحاسبي.

ونعتقد أن القرارات الصادرة عن هذه اللجنة المشكلة على النحو المقترح سوف تكتسي لا محالة طابع الجدية والمصداقية وتضع حدا للمنازعة داخل أجل معقول وتقلص من تراكم القضايا أمام المحاكم.

*** بخصوص أحقية الإدارة في الطعن في مقررات اللجنة الوطنية:**

إن جل المنازعات المعروضة على أنظار اللجنة الوطنية تتعلق بمسائل واقعية تدخل في صميم اختصاص اللجنة.

وإلى حدود سنة 2002 لم تكن الإدارة محقة في الطعن في مقررات اللجنة الوطنية بخصوص المسائل الواقعية إلا أنه ابتداء من فاتح يناير 2003 خول المشرع للإدارة بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 الحق في الطعن في مقررات اللجنة الوطنية ولو تعلق الأمر بمسائل واقعية.

وتبعاً لذلك، أصبح كل من طرفي النزاع (الملزم والادارة) محقا في الطعن في مقرر اللجنة الوطنية.

فالملزم يطعن في عناصر التصحيح التي لم تستجب له اللجنة الوطنية بشأنها والإدارة تطعن في عناصر التصحيح التي استبعدتها اللجنة لينشر النزاع برمته في آخر المطاف على أنظار القضاء المختص في إطار القضاء الشامل.

وتبعاً لما تم توضيحه، يتعين أن يتدخل المشرع في تحصين مقررات اللجنة الوطنية بالنسبة للإدارة وإلا فما الغاية من إحداث هذه اللجنة طالما أن مقرراتها غير ملزمة للإدارة وان الطعن فيها من قبل هذه الأخيرة من شأنه أن يؤبد النزاع الأمر الذي يؤثر على استقرار الأوضاع الملزمين مع ما يترتب عن ذلك من انعكاسات سلبية على السير العادي لنشاط المقاول.

*بخصوص فرض الضريبة في حالة تصريح اللجنة الوطنية بعدم اختصاصها:

تختص اللجنة الوطنية بالبت في النزاع المعروض عليها وتقضي بعدم اختصاصها كلما تعلق الأمر بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية.

وقد أجاز المشرع للإدارة فرض الضريبة وفق اقتراحها في حالة تصريح اللجنة الوطنية بعدم اختصاصها.

ويعتبر فرض الضريبة في هذه الحالة مجحفا في حق الملزم وخرقا سافرا لحقوق دفاعه، إذ كيف يعقل أن يمنع على اللجنة الوطنية الفصل في مسائل تتعلق بتفسير القانون وهي مؤلفة من موظفين وممثلي الخاضعين للضريبة برئاسة قاض محنك في المجال القانوني، ويجيز المشرع للإدارة فرض الضريبة وفق تفسيرها المتعارض مع تفسير الملزم.

(2) - المسطرة القضائية:

تعتبر المسطرة القضائية المحطة الحاسمة في النزاع الذي ينشا أمام القضاء في إطار دعوى القضاء الشامل حيث يتمتع القاضي الإداري بسلطات واسعة، ويملك حق فحص النزاع المعروض عليه من جميع جوانبه الواقعية والقانونية ويمكنه أن يحكم بعدم قانونية العمل الإداري أو يقضي بغيره أو استبداله.

وسوف نتطرق في هذا شق من المداخلة إلى الأثر غير الواقف للطعن القضائي، تكلفة الدعوى، أجل فض المنازعات وإشكالية تنفيذ الأحكام.

أ- الأثر غير الواقف للطعن القضائي:

لقد ذهب بعض الفقه إلى حد القول بأن القاضي الضريبي يعتبر بمثابة مفتش سامي للضرائب.

إلا أن هناك قاعدة مستقرة بالنسبة للطعون في القرارات الإدارية مفادها أن رفع الدعوى لا يترتب عليه وقف تنفيذ القرار موضوع الطعن وذلك راجع بالأساس على كون القرارات الإدارية تتمتع بقريئة السلامة والصحة من حيث المشروعية.

وأمام هذه القاعدة يكون المتقاضون محقين في التساؤل عن جدوى لجوئهم إلى القضاء طالما أن الإدارة تواصل إجراءات استخلاص الضرائب المنازع بشأنها مما يؤدي إلى تعرض المقاول لمضايقات مالية خانقة قد تشل نشاطها.

وأمام هذه الوضعية الشاذة وحفاظا على حقوق الملزمين من الضياع تدخل القضاء الإستعجالي قبل سنة 2003 ليستجيب لطلبات وقف تنفيذ إجراءات تحصيل الضرائب المنازع بشأنها إلى حين البث نهائيا في جوهر النزاع وذلك كلما توفر شرطا الجدية والإستعجال.

إلا أن المشرع تدخل بمقتضى قانون المالية لسنة 2009 ليضيف إلى الفصل 242 المتعلق بالمسطرة القضائية الفقرة الرابعة التي قضت صراحة على انه بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب إلا بعد وضع الضمانات الكافية المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة التحصيل. وأن مقتضيات من هذا القبيل تعتبر تدخلا سافرا في سلطة القضاء وإجحافا في حق الملزمين الذين لا تسعفهم وضعيتهم المالية لتقديم الضمانة الكافية لتسديد دين منازع فيه منازعة جدية يرجح معها الإسقاط الكلي للضرائب موضوع الطعن.

وفضلا عن هذه الوضعية المضرة بمصالح المقاوله فقد تلجأ الإدارة في غالب الأحيان إلى سلوك مسطرة الإشعار للغير الحائز (ATD) المنصوص عليها في المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تخول للمحاسب المكلف بالتحصيل حق التسلم الفوري لأموال الملزم الموجود بحوزة الأغيار، مما يتسبب للمقاوله في أزمة مالية تحول دون تمكينها من مزاولة نشاطها والوفاء بالتزاماتها تجاه الغير.

وتبعاً لما تم توضيحه بات ضروريا أن يتدخل المشرع ليعدل المادة 242 بحذف الفقرة التي جعلت من الضمانة شرطا لازما للحكم بوقف التنفيذ كما يتعين عليه أن يعدل مقتضيات المادة 102 من مدونة التحصيل بأن لا يجعلها قابلة للتطبيق إلا بخصوص الديون غير المنازع فيها وفق ما يقتضيه القانون.

ب- تكلفة الدعوى:

إلا أنه بالرغم من نجاعة المسطرة القضائية في حل المنازعات الجبائية، فإن كلفة الدعوى تشكل عائقا في وجه المتقاضين بالنظر إلى المصاريف التي

تتطلبها إجراءات الدعوى ونذكر منها بالخصوص الرسوم القضائية وأتعاب المحامي والخبير.

ونعتقد جازمين أنه لا موجب لإخضاع الدعوى الإدارية سواء ما تعلق منها بدعوى إلغاء أو دعوى القضاء الشامل لأداء الرسوم القضائية خاصة وأن مبلغ هذه الرسوم يحتسب بالنظر لمبلغ الضريبة الذي غالبا ما يكون مبالغاً فيه علماً أن عدم أداء الرسوم يترتب عنه عدم قبول الدعوى الأمر الذي يتنافى ومبدأ حق اللجوء إلى القضاء ومجانبة العدالة.

ج- أجل فض المنازعات:

لا أحد يجادل في الحصيلة الايجابية التي حققتها المحاكم الإدارية منذ إحداثها سنة 1994، فقد طرأ تطور هام في حماية حقوق ومصالح المزمين بمناسبة مقاضاتهم للإدارة الضريبية وان وفرة الاجتهاد القضائي في المجال الضريبي لخير شاهد على ذلك.

غير انه يؤخذ على هذه المحاكم البطء في فض المنازعات، ولعل ذلك راجع بالأساس إلى كثرة الملفات المعروضة على المحاكم الإدارية والاستئناف الإدارية، وقلة القضاة العاملين بها.

ومن تم وجب تدعيم هذه المحاكم بالعدد الكافي من قضاة مختصين في المجال الجبائي ولهم دراية واسعة بالمحاسبة حتى يتأتى البت في المنازعات داخل أجل معقول، ولا تبقى مشاريع المزمين ومصالحهم معلقة إلى حين فض المنازعة نهائياً.

د- إشكالية تنفيذ الأحكام:

إن احترام أحكام القضاء في الدولة يعبر عن مدى ارتباطها بحماية الشرعية وحتى لا تبقى الأحكام الإدارية الصادرة في حق الإدارة مجردة من فعاليتها وقوتها يتعين على هذه الأخيرة أن تنفذها على وجه السرعة بمجرد صيرورتها نهائياً، إلا أن الملاحظ على أرض الواقع، أن الإدارة تتماطل في تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها دون مبرر قانوني.

ولعل تعامل الإدارة مع مسطرة تنفيذ الأحكام الصادرة في حقها راجع بالأساس إلى عدم وجود نص قانوني صريح بشأن تنفيذ الأحكام في مواجهة أشخاص القانون العام.

لذا، نناشد المشرع المغربي أن يحدو حدو المشرع الفرنسي الذي خول الحق للمحاكم الإدارية والمحاكم الإستئنافية الإدارية بمقتضى القانون 125 لسنة 1995، سلطة توجيه أوامر إلى الإدارة من أجل إجبارها على تنفيذ الأحكام الإدارية تحت طائلة الحكم عليها بغرامة تهديدية إذا ما طلب المعني بالأمر ذلك مع انعقاد المسؤولية التأديبية للموظف الذي ثبتت مسؤوليته عن عدم تنفيذ أحكام القضاء.

وتجدر الإشارة إلى أن المجلس الدستوري الفرنسي قضى بدستورية القانون 125 لسنة 1995 مؤكداً على أن الإقرار لمجلس الدولة ومحاكم الاستئناف الإدارية والمحاكم الإدارية بالحق في إصدار أوامر للإدارة بتنفيذ الأحكام الإدارية لا يتعارض ومبدأ فصل السلط، وإنما هو أمر من الأمور التي يستلزمها مبدأ خضوع الدولة للقانون (قرار المجلس الدستوري الفرنسي عدد 1995/360 وتاريخ 2 فبراير 1995 المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 07 فبراير 1995).

الخاتمة: اقتراح توصيات:

في الختام نقترح التوصيات التالية:

- عدم إدراج منظومة الضرائب بكاملها في قانون المالية.
- العمل على استقرار الأوضاع بالحد من وفرة التعديلات المتتالية التي تطرأ سنوياً على المنظومة الضريبية.
- العمل على التقليل من الأجال المسطرية بجعلها ملائمة وسريعة.
- إلزام الإدارة بالإجابة على تظلمات الملزمين داخل أجل معقول تحت طائلة اعتبار سكوتها قبولاً ضمنياً بما ورد فيها.
- الاكتفاء بلجنة ضريبية جهوية واحدة تحل محل اللجنتين المحلية والوطنية مع تقليص من أجل البت في المنازعات المعروضة عليها.
- حذف المعطيات القانونية المدخلة على المادة 242 من المدونة العامة للضرائب مع جعل إيقاف تنفيذ تحصيل الضريبة غير معلق بتقديم ضمانات.
- إحداث هيئة قضائية خاصة بالسهر على تنفيذ الأحكام والقرارات الإدارية مع تخويلها الحق في إصدار أوامر للإدارة من أجل تنفيذ الأحكام الصادرة عليها.

- ضرورة عرض جميع مشاريع القوانين الضريبية والنصوص التنظيمية المتعلقة بها على أنظار المجلس الإقتصادي والإجتماعي والبيئ قصد إبداء الرأي القبلي بشأنها.