



كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية
FACULTÉ DES SCIENCES JURIDIQUES, ECONOMIQUES ET SOCIALES



ماستر التقنيات الجبائية

□ الفوج الرابع

□ الفصل الثالث

□ وحدة: المنازعات الجبائية والجمركية

□ عرض تحت عنوان

القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية

تحت إشراف الدكتور

المهدي خرجوج

من إنجاز الطلبة:

الموسم الجامعي

2023-2022

مقدمة

أصبح القضاء يتسم بالبطء وتنوع الإجراءات وتعدددها، فبقدر ما تزداد الحضارة الانسانية تطورا، تتباطأ خطى القضاء الذي أضحي لا يقوى على مسايرة هذا التطور وهذه السرعة بنفس الوتيرة وعلى نفس الإيقاع. وقد تمت معالجة هذا الإشكال بأن قام رجال القانون بالبحث عن السبل الكفيلة لاستنباط الطرق الإجرائية الهادفة إلى تحقيق الانسجام بين سير قضاء وسير المعاملات، وفي هذا الإطار ظهرت الحاجة إلى خلق قضاء من نوع آخر سمي «القضاء المستعجل»، وهي آلية فرضتها الظروف الاقتصادية والاجتماعية لحماية الحقوق من يد العابثين بها الذين يستغلون بطء القضاء لتحقيق أغراضهم غير المشروعة، وتتجلى هذه لحماية من خلال صد كل محاولة يائسة لعرقلة حق أو إهداره عن طريق الأمر بكيفية فاعلة و ناجحة باتخاذ الإجراء الوقي والتحفطي المناسب، ريثما يتم البت في جوهر النزاع المتعلق به وذلك من خلال إسناد هذه المهمة إلى رئيس المؤسسة القضائية بحكم تجربته وقدرته على تلمس حالة الاستعجال دون المساس بالجوهر¹.

ولقد نظم المشرع القضاء الاستعجالي في الفصول من 149 الى 154 من قانون المسطرة المدنية، كما نص في المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية 41.90 على اختصاص رئيس المحكمة الادارية بصفته قاضيا للمستعجلات و المادة 6 من القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية 80.03 بشأن اختصاصات الرئيس الاول لمحكمة الاستئناف الإدارية

ولقد اعتبر القضاء المستعجل "بمثابة الاسعافات الاولى التي تقدم للمريض الذي يوجد في حالة خطيرة جدا قبل ممارسة الفحوصات الطبية أو اجراء عملية جراحية عليه" والقضاء استعجالي الإداري يخضع لنفس الشروط والقواعد التي تحكم القضاء المستعجل بصفة عامة، كما أنه يتوفر على نفس الصلاحيات والسلطات الموكولة لقاضي المستعجلات العادي طبقا لمقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية، وهو يبت في القضايا الادارية التي لا تقبل الانتظار أنه يخشى أن يتسبب تأخير البت فيها الى الحاق أضرار يصعب تلافيا أو تداركها مستقبلا.

¹ ذ نجيب جيري، القضاء الإداري المغربي و غموض الاختصاص الاستعجالي في المادة الضريبة: مسطرة وقف أداء و تنفيذ الذي العمومي الضريبي نموذجا، مقال منشور بكتاب "المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني والقضائي الضريبي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية"، مؤلف جماعي، ص 239

ويعد قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية جزءا من هذه المحكمة يستمد اختصاصه من اختصاصها ، وقد أسند المشرع مهمة قاضي الأمور المستعجلة بالمحكمة الإدارية الى رئيس المحكمة وخوله صلاحية اختيار نائب عنه للقيام بهذه المهمة خلافا للقاعدة العامة².

فالقضاء الاستعجالي الإداري كما سبق القول يتميز بخصوصيات عن القضاء الاستعجالي العادي نظرا لطبيعة القضايا من جهة، ومن جهة أخرى لكون أحد طرفي المنازعة الإدارية شخص من أشخاص القانون العام يملك امتيازات السلطة العامة، في حين ان الطرف الثاني وهو المتقاضي طرف ضعيف مما يستوجب على القاضي الاستعجالي في المادة الإدارية مراعاة هاته الخصوصيات وما يترتب عنها من أجل احداث توازن صحيح بين الطرفين و من بين أشخاص القانون العام المذكورة أعلاه نجد مصالح الدولة المكلفة بإدارة و تدبير الضرائب و الرسوم التي أوكل المشرع المغربي فرضها و تحصيلها لكل من إدارة الضرائب والخزينة العامة للمملكة ، وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي مقابل هذه الضمانات والامتيازات التي خولها المشرع للإدارة فقد كفل للملزمين المدينين مجموعة من الحقوق والضمانات الموازية وذلك لخلق نوع من التوازن النسبي بين الطرفين. إلا أن الواقع العملي أبان عن قصور بعض الآليات القانونية في حماية المدينين من تعسف الإدارة الجبائية.

ولأجل ضمان فعالية الآليات القانونية في حماية المدينين من تعسف الإدارة الجبائية ابتكر القضاء الإداري مجموعة من الآليات والحلول القانونية، ليستجيب بذلك لتطلعات المدينين بالديون العمومية ولعل من أهم هذه الآليات المسطرة أمام القضاء الاستعجالي والتي ترمي إلى الحد من الآثار السلبية التي يمكن أن تلحق المدين الممتنع عن الأداء بسبب وجود مانع قانوني أو واقعي يثيره في المنازعة المقدمة أمام القضاء الاستعجالي.

يعرف النزاع الجبائي بأنه مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة على الملزم³. فالنازعات الجبائية إذن تعرب عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الجبائية و الخاضع للضريبة بمناسبة قيامها بوظائفها المتعلقة بفرض الضريبة واحتسابها أو جبايتها

² المشرع لم يشترط أقدمية القضية لمباشرة الأمر الاستعجالي نيابة عن الرئيس، خلافا لما جاء به الفصل 149 ق.م.م، بل منحه الاختيار عن يراه مناسبا على مباشرة الاختصاص الاستعجالي (المادة 19 من القانون 41.90)

³ مصطفى التراب "المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان النزاعات الجبائية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، سلسلة مواضيع الساعة، عدد. 4، 1996،

وتنحصر المنازعات الجبائية في صنفين أساسيين و هما : المنازعات في الوعاء de contentieux de l'assiette ، و المنازعات في التحصيل Contentieux de recouvrement

فالمنازعة الجبائية تعد ضمانا قانونية مكفولة لمديني الإدارة الجبائية، ويمثل جوهر هذه الآلية في حيلولة القضاء دون تنفيذ بعض الديون الضريبية أو عدم توفر عنصر الخطر من نتيجة فهمه للوقائع والتي تحوم حول قانونيتها شكوك جدية، لكن دون أن يؤدي الحكم بإيقاف التنفيذ إلى تأكيد أو نفي وجود الدين المنازع فيه و إنما إلى الحكم بإيقاف إجراءات استخلاص ذلك الدين إلى غاية البث في قانونيته. عموما فإن آلية اللجوء إلى القضاء الاستعجالي إجراء وقائي لإيقاف تنفيذ الدين العمومي والحد من أثار قاعدة انعدام الأثر الموقوف للطعون التي تؤثر المنازعات الإدارية بصفة عامة والتي يمكن القول عنها أنها قاعدة الأداء الفوري للدين أو ذلك تطبيقا للقاعدة المنصوص عليها في م. 117 من قانون تحصيل الديون العمومية.

أهمية الموضوع

يعتبر موضوع القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية ضمانا أساسية يخولها المشرع في المجال الضريبي للملزم للدفاع عن حقوقه أمام إدارة ضريبية تتوفر على السلطة والامتياز العموميين، فالملزم الضريبي ينازع أمام الإدارة الضريبية أولا ثم أمام القضاء في مرحلة ثانية، سواء أمام محكمة الموضوع أو أمام قاضي المستعجلات من أجل إقامة توازن نسبي بين ما عليه من التزامات وما له من حقوق.

وتكمن أهمية الموضوع فيما هو قانوني واقتصادي وكذا اجتماعي تتمثل في الشكل التالي:

الأهمية القانونية: يفرض مبدأ قانونية الضريبة ومبدأ المساواة، على الإدارة الضريبية وأثناء ممارستها مهامها المتعلقة بمجال الوعاء والتحصيل وفق الإجراءات القانونية المقررة لذلك احترام الحقوق الأساسية المقررة لفائدة الملزم باعتباره الطرف الضعيف في المعادلة، وبالتالي التأكيد على حقوق وواجبات كل طرف في العلاقة الضريبية، من خلال الإجراءات الوقتية التي تصدر عن القضاء.

الأهمية الاقتصادية : يعتبر موضوع المنازعات الضريبية بصفة عامة ذا أهمية بالغة على المستوى الاقتصادي ، على اعتبار أن المداخل الضريبية تشكل جزءا كبيرا من مداخل الدولة المالية وبالتالي فإن النزاع حول التحصيل الضريبي قد يكون حاجزا أمام هذه المداخل وبالتالي وجب على الإدارة الضريبية احترام المساطر القانونية ، و تكمن الأهمية الاقتصادية في مجال القضاء الاستعجالي على وجه الخصوص في حماية الدمة المالية للملزمين و تمكينهم من مواصلة ممارسة انشطتهم الاقتصادية و المعاملات المالية تنفيذا لباقي التزاماتهم الأخرى المتعلقة بمجال نشاطهم.

الأهمية الاجتماعية

أن القضاء الاستعجالي يحقق الأمن والاستقرار الاجتماعيين، لكونه يضمن احترام مبادئ العدالة الضريبية وكذا الحيلولة دون المساس بالحقوق والحريات الفرضية، من خلال ضبط رد فعل الملمزمين اتجاه الضريبة .
وتكمن دوافع تطرقنا لهذا الموضوع في محاولتنا معرفة خصوصية القضاء الاستعجالي في هذا المجال (المنازعات الجبائية)

دواعي اختيار الموضوع

تكمن دوافع تطرقنا لهذا الموضوع في محاولة منا إلى دراسة إحدى الحلقات أو المراحل المشكلة لمسلسل المنازعة الضريبية الذي يتشكل من مرحلتين أساسيتين. مرحلة ما قبل قضائية (التظلم و الاستعطف لدى الإدارة ثم التظلم لدى اللجن 4 المختصة) و أخرى قضائية .

الاشكالية

يهدف القضاء الاستعجالي في المادة الضريبية إلى إقامة التوازن ما بين حماية الموارد الضريبية للدولة وحققها في استخلاصها وفقا لتوقعاتها، والتي لها تأثير على توقعات الميزانية، وبين حق الأشخاص في الحماية المستعجلة لأموالهم وحرياتهم، في انتظار بت قضاء الموضوع في النزاعات المعروضة عليه.
فإلى مدى ساهمت هذه المؤسسة (القضاء الاستعجالي) في إقامة هذا التوازن، باستعمال الياتها لبلوغ هذه الغاية. وما هي حدود تدخل هذه المؤسسة لدرء الخطر المحدق بالحق المراد حمايته؟

مناهج البحث

سيتم الاعتماد في هذا العرض على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، بتناول النصوص المنظمة لمجال المنازعات الجبائية كالمدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية وقانون المسطرة المدنية وكذا بعض أحكام الاجتهاد القضائي في هذه المادة.

⁴ المادة 225 مكرر ، تم ادراجها بمقتضى البند II من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2022 (تم التنصيب على احدث لجان جهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. تنظر اللجان المذكورة في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعون للضريبة الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسساتهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها .

خطة البحث

سيتم تقسيم العرض الى مبحثين اثنين، نتناولهما كما يلي :

المبحث الأول: نطاق المنازعات الضريبية والقواعد العامة للاستعجال .

المبحث الثاني: نطاق اختصاص القاضي الإداري الاستعجالي في المنازعة الجبائية .

المبحث الأول: نطاق المنازعات الضريبية والقواعد العامة للاستعجال

يقوم النظام الضريبي بالمغرب على الثلاثية الضريبية أي إخضاع الشركات خاصة للضريبة على الشركات والأشخاص الذاتيين وشركات الأشخاص للضريبة على الدخل بالنسبة لمجموع دخولهم، ثم ضريبة عامة على الإنفاق وبعض الضرائب النوعية كالضريبة المهنية أو ضريبة السكن...

ومن المعروف أنه للوصول إلى ربط الضريبة ينبغي توافر الواقعة المنشئة لها، وتقدير وعائها و تطبيق السعر المناسب المنصوص عليه قانونا، و بعد الانتهاء من إجراءات ربط الضريبة تعتمد الإدارة الجبائية لتحصيلها، و في حالة تخلف المزمع عن أداء الضريبة المستحقة تقوم الإدارة الجبائية بإتباع إجراءات المتابعة والتنفيذ على أموال المتخلفين بمقتضى طرق خاصة منصوص عليها قانونا.

وبالتالي فإن تنفيذ أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم المختلفة قد يؤدي إلى خلق خلاف يكون أطرافه "الإدارة من جهة و المزمع من جهة أخرى"، و هذا ما يصطلح عليه بالمنازعات الجبائية (نتناولها بالمطلب الأول) و التي تعني المسطرة الإدارية أو القضائية المقررة قانونا سلوكها لتسوية هذا الخلاف. على أن هذه المنازعات تتنوع بين ما هو معروض على قضاء الموضوع، وأخرى بالنظر الى طبيعتها الوقتية تعرض على القضاء الاستعجالي (نتناول هذا الأخير بالمطلب الثاني).

المطلب الأول: المنازعات الضريبية

الإدارة الجبائية تختلف باختلاف الاختصاص أو الوظيفة التي تقوم بها، فقد تعني المديرية العامة للضرائب فيما يتعلق بعمليات تحديد وعاء الضرائب وتصفياتها وتحصيل بعضها، و قد تعني الخزينة العامة فيما يتعلق بعملية تحصيل الضرائب التي لا تتكلف المديرية العامة للضرائب بتحصيلها، كما قد تعني إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة فيما يرتبط بالمنازعات التي تنشأ عند ارتكاب المكلفين مخالفات للمقتضيات القانونية أو التنظيمية المنصوص عليها في التشريع الجمركي.

وبفضل ما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات وسلطات، فإنها تكون في غالب الأحيان في موقف المدعى عليه القوي، بينما يقف المكلف في موقف المدعي الضعيف.

وهذا ما حدا بالمشرع المغربي إلى سن مجموعة من الضمانات تفتح للمكلف أبوابا للطعن الإداري والقضائي حتى يوازي الامتيازات والسلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

وعليه فإن أهم ما تتميز به المنازعات الجبائية أنها تمر عبر مرحلتين: ما قبل القضائية في النزاع الجبائي وهي المرحلة الإدارية (التظلم والاستعطاف الإداريين والتظلم أمام اللجن المختصة) ثم تليها المرحلة القضائية.

إن قاعدة اللجوء المسبق إلى الإدارة قبل طرق باب القضاء تجد جذورها في القانون الإداري العام ومفادها أن القضاء قبل البث في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة وسند قرارها. وعلى مستوى القانون الضريبي الذي نشأ في أحضان القانون الإداري بطبيعة الحال، فقد أجمعت أغلب التشريعات الجبائية على فرض قاعدة التظلم التمهيدي سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام لجن خاصة قبل اللجوء إلى القضاء. كما أن القضاء المغربي سواء العادي أو الإداري بعد إنشاء المحاكم الإدارية قد حسم في هذا الأمر بعدة أحكام وقرارات بعدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

إلا أن الإدارة الضريبية التي منحها المشرع عدة صلاحيات متعلقة بربط الضريبة وتحصيلها قد تخل ببعض الضمانات القانونية المخولة للملزمين مما يؤدي إلى نشوب نزاع بين الإدارة والملزم. هذا النزاع الذي يعرف بانه"، "مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملزم"، وكما سبقت الإشارة إلى ذلك أعلاه فإن المنازعات الضريبية نوعان و هما: المنازعات في الوعاء de contentieux de l'assiette، و المنازعات في التحصيل Contentieux de recouvrement نوردتهما في الفقرتين الآتيتين.

الفقرة الأولى: منازعات الوعاء الضريبي.

منازعات الوعاء هي تلك المنازعات المرتبطة بأساس الضريبة والتي بمناسبتها يخول للجهات المعنية البت في مدى مطابقة هذا الأساس للقواعد والمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وتجدر الإشارة إلى أن الملزم لا يحق له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء الإداري بل إن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستنفذ الملزم سابقا أمام الإدارة الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي وهذا أمر إلزامي قبل نشر الخلاف أمام أنظار القضاء.

ولما كانت العلاقة الرابطة بين الإدارة والملزم علاقة غير متوازنة ومتكافئة فإن غالبية النظم التشريعية حاولت تبني ذلك البعد التوفيقي من خلال جعل الإلتزام الضريبي ناشئ بمبادرة من الملزم ، بحيث يقوم الملزم بالتصريح أو الإقرار بالضريبة المفروضة عليه تلقائيا دون لجوء الإدارة إلى فرض الضريبة تلقائيا عليه. إلا أن النظام الإقراري الذي صار القاعدة العامة في النظام الضريبي المغربي بحيث يقوم الملزمون بتقديم إقرارات دورية يصرحون من خلالها بالأسس الضريبية الخاصة بهم تحت مراقبة الإدارة، لا يخلو بدوره من منازعات لاسيما وأن غالبية الإقرارات الضريبية تنطوي على غش أو إخفاء أو كذب مما دفع المشرع إلى اتخاذ آليات بديلة من قبيل مسطرة التصحيح الضريبي أو الفرض التلقائي للضريبة والتي قد تشكل بدورها مجالا خصبا للمنازعات في حالة الإخلال بالضمانات الممنوحة للملزمين.

ولقد شهدت المنازعات الضريبية ومنازعات الوعاء بصفة خاصة تطورا هاما امتد لسنوات حملت في طياتها جملة من التطورات التي مست هذا النوع من المنازعات فبعد حصول المغرب على استقلاله وإنشاء المجلس الأعلى بمقتضى الظهير الشريف الصادر في 1957/9/27 كان الاختصاص بصدد هذه المنازعات موكول للمحاكم الابتدائية التي اختصت بالبحث في منازعات الوعاء الضريبي، بالنظر للولاية العامة التي تتمتع بها، وبعد الإصلاحات التي همت التنظيم القضائي المغربي بإحداث محاكم إدارية أصبحت هذه الأخيرة هي المختصة بالمنازعات الإدارية ومنها الجبائية بموجب القانون 41.90 فشكل هذا التحول مرحلة نوعية في تاريخ المنازعة الجبائية المرتبطة بالوعاء الضريبي مما أثر على طبيعة المنازعة الجبائية .

والنزاع في الوعاء يتخذ أحد الشكلين التاليين⁵ :

- 1- الملزم ينزع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة أو اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة ولا ينزع في مبدأ خضوعه للضريبة وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع
- 2 - الملزم ينزع في مبدأ خضوعه للضريبة، أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب بإسقاطها كليا، ونكون أمام نزاع قانوني.

ويجب التذكير إلى أن الملزم لا يحق له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء الإداري، بل إن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الضريبي أن يستنفذ الملزم طعنا سابقا أمام الإدارة الضريبية، أو أمام اللجنة الضريبية بحسب الحالات، فتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الضريبية في مجال منازعات الوعاءات الضريبية إجراء الزامي قبل نشر الخلاف أمام انظار القضاء كما سبقت الإشارة إلى ذلك لكن إذا باشرت الإدارة الضريبية فحصا جبائيا في حق الملزم، او اعادت النظر في العناصر التي صرح بها، فيحق للملزم التقدم بالطعن مباشرة أمام اللجن الضريبية المختصة وبعد استنفاد الطعن خلال المرحلة الإدارية يحق له التقدم بالمنازعة امام القضاء الإداري طبقا للمادة الثامنة من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية .

وعلى العموم فاهم مجالات وصور منازعات الوعاء الضريبي يمكن حصرها فيما يلي :

⁵ أحكام اجتهاد القضاء المغربي في مادة المنازعات الضريبية، عبد الحق عميمي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، ص : 120، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط، 2012- 2013

أولاً: عدم التبليغ القانوني بالدعوة إلى تقديم الإقرار وبالإخبار المتعلق بالأساس المنوي اعتماده مسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

فعدم التبليغ القانوني بالإندارين المنصوص عليهما - مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المتعلقين بالدعوة إلى تقديم الإقرار أو إتمامه والإخبار بالأساس المنوي اعتماده لفرض الضريبة يرتبان أثر بطلان مسطرة فرض الضريبة. يستوي في ذلك أن تكون الإدارة قد قامت بهما على وجه سيء حينما لم تبلغهما بشكل قانوني للملزم أو اكتفت بتبليغ أحدهما فقط أو لم تباشر أي منهما، هذا وإذا كانت الإدارة تفرض الضريبة بصورة تلقائية وبطريقة منفردة حق للملزم الذي لم يقدم إقراره أو قدمه ناقصاً من البيانات اللازمة لربط الضريبة، فالملاحظ أنها تؤسس تلك الضريبة انطلاقاً من المعلومات المتوفرة لديها التي تعذر على الملزم مناقشتها في ذلك، علماً بأن المشرع الضريبي وحتى من خلال كتاب المساطر الجبائية الصادر سابقاً بموجب قانون المالية لسنة 2005 أو الملحق فيما بعد بالمدونة العامة للضرائب لم يكلفها بإثبات العناصر المعتمد عليها في تضريب الملزم بشكل تلقائي، و في ذلك إرهاب للمدين الملزم .

ثانياً: عدم التبليغ بالإشعار بالفحص في مسطرة تصحيح الأساس الضريبي.

فالإدارة الضريبية ملزمة قبل كل عملية مراقبة بتبليغ الملزم المراد التحقيق في إقراراته بالإشعار بالفحص وكل إخلال بمقتضياته يؤدي إلى بطلان مسطرة التصحيح عملاً بمقتضيات الفصل 42 من قانون الضريبة على القيمة المضافة الذي ينص صراحة على أنه إذا تقرر القيام بالتحقيق من محاسبة وجب أن يوجه إلى الخاضعين للضريبة إعلاماً بذلك في رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل قبل التاريخ المحدد لإجراء المراقبة بما لا يقل عن 15 يوماً، وفي حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق داخل الأجل المقرر فإن مسطرة التصويب تكون لاغية، وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى حيث جاء في إحدى قراراتها ما يلي "العبارة بتبليغ الإشعار بالفحص واحترام أجاله وليس بواقعة التوجيه⁶".

ثالثاً: عدم ذكر أسباب التصحيح

تنص المادة 224 من مدونة الضرائب على أنه "إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على القرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار الغير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 الأساس الجديد المصحح و كذا أسباب ومبلغ التصحيحات الملزم القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوماً الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور... " إذن

⁶ قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، محكمة النقض حالياً، عدد 579 بتاريخ 20/4/2000، في ملف إداري 527/1/1999

فمقتضيات المادة 224 المذكورة أنفا توجب على المفتش إذا قرر التصحيح أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها وهو الاتجاه الذي سار عليه الاجتهاد القضائي المغربي مثل الحكم عدد 324/2010 الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير الذي جاء فيه: "إدخال تعديلات على إقرار المدعية يجب أن يستند على أسس قانونية وواقعية والتي تتمثل في الاستناد على عقود المقارنة للعقارات التي تتميز بنفس المواصفات والمميزات للعقار موضوع مسطرة التصحيح الضريبي، والتي يتعين على الإدارة تضمينها في الرسالة المبعثة إلى الملزم."

وذكر أسباب التصحيح في صلب الرسالة الأولى أو الثانية لا يتعارض مع مقتضيات المادة 246 المتعلقة بالسر المهني والتي تنص على أنه "يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل، بمناسبة مزاوّل مهامه او اختصاصه في تحديد الضرائب والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد 50 و225 و226 غير انه لا يجوز لمفتشي إدارة الضرائب ان يسلموا المعلومات أو نسخ من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم الأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب امر صادر عن القاضي المختص

رابعاً: الطلبات الرامية إلى تصحيح اغلاط

القائمون بالأعمال الإدارية داخل الإدارة الضريبية هم بشر معرضون للأغلاط في حساب مبلغ الضريبة أو الرسوم المستحقة، الأمر الذي يذهب ضحيته في غالب الأحيان المكلفين وتتخذ المنازعة الضريبية في هذا الإطار أشكالاً مختلفة حسب موضوع الطلب، وعموماً فهي تتعلق بطلبات التحفيظ وطلبات الاعفاء وطلبات الرد⁷.

خامساً: الطلبات الرامية إلى الحصول على امتياز.

المشرع المغربي قد نص على مجموعة من الامتيازات إما بنصوص قانونية أو عن طريق قانون تنظيمي كالتمتع بتخفيضات أو الاستفادة من حق الخصم أو من إعفاءات معينة، فيلجأ الملزم إلى هذا النوع من الطلبات قصد الاستفادة من هذه الامتيازات، ولي هذا الإطار يجب الإشارة إلى أن الملزم لا يستفيد من الامتيازات التي جاءت بها المناشير والدوريات الضريبية لأن هذه الأخير تعتبر أحد أوجه ممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية، وبالتالي لا يمكن للملزم أن يطالب الإدارة بتطبيق مناشيرها * جميع الحالات مادامت هذه المناشير لا تكتسي صبغة تنظيمية، كما لا يمكن للإدارة أن تحتج بهذه الدوريات أو المناشير في مواجهة الملزمين، فمن الثابت أن إدارة الضرائب ليس لها الحق في تفسير القانون بإدخال إضافة أو تغيير على ما ورد 4 نصوصه لأن ذلك لا يكون إلا بقانون تعديلي، بينما

⁷ كتاب المنازعات المالية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، الدكتور مرزاق والأستاذ عبد الرحمان لبليلا، مطبعة الأمانة بالرباط الطبعة الثانية 1998، ص 136 و137

يبقى لها الحق في تفسير القانون في حدود ما جاء في النص التشريعي والمرسوم الصادر بشأن تطبيقه، وأي تفسير يتجاوزهما لا يمكن الاعتداد به أو الاحتجاج به من طرفها أو طرف الغير.

الفقرة الثانية: المنازعات في التحصيل الضريبي و نطاقها

المنازعات في التحصيل وإن كانت ترتبط بالنزاع الجبائي في مفهومه الواسع فهي تنصب في حقيقة الأمر على إجراءات التحصيل فقط، فالملزم في إطار هذه المنازعات لا ينازع أساس الضريبة أو احتسابها بل ينازع فقط الشرعية الشكلية للقرار المتعلق بالتحصيل فهو يعترض قانونا على إلزامية الضريبة ويعترض على أداها.

لذلك، وعند الطعن أمام القضاء يتعين التمييز بين اختصاصات المديرية العامة للضرائب⁸ المتمثلة في فرض الضريبة واحتسابها ومراجعتها وإلغاءها وإصدار الجداول المتعلقة بها والخزينة العامة التي يرجع إليها الاختصاص في كل ما يتعلق بتحمل هذه الجداول وتحصيلها⁹

وبخصوص نطاق هذا النوع من المنازعات فقد عملت مدونة تحصيل الديون العمومية على تحديد مجالات المنازعة المتعلقة بالتحصيل من أجل ضبط تدخل القاضي في المجال الجبائي وتفعيل

التخصص داخل العمل القضائي، بحيث نصت المادة 119 من المدونة على أنه: "يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض عليه إذا تعلقت مطالبتة بما يلي:

- قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل.

- عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها.

لكن وبالرغم من ذلك فإننا نلاحظ من خلال مواد أخرى من نفس المدونة، و من خلال تجربة تطبيق هذه المدونة و كذا إفراغات العمل القضائي المتعلق بالتحصيل أن مجالات المنازعة متعددة و متنوعة تتعدى ما نصت عليه المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وللوقوف على الإطار العام لنطاق المنازعات المتعلقة بالتحصيل سنتطرق للمنازعات ضد أعمال المتابعة (أولا) و المنازعات في وجود الالتزام بالأداء و حول الامتياز (ثانيا).

⁸ المرسوم رقم 2.07.995 الصادر في 23 شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية.
⁹ يونس معاطا : المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والنقليات الضريبية، العدد الأول يناير 2012، ص:19

أولاً: المنازعات ضد أعمال المتابعة .

تأخذ هذه المنازعة حيزاً هاماً في المنازعات المرتبطة بالتحصيل، حيث تهم الطعن في إجراء من إجراءات التحصيل الجبري كالطعن في الإنذار القانوني، الحجز¹⁰، البيع¹¹، الإكراه البدني، الإشعار للغير الحائز¹² وغيرها من الإجراءات التي يباشرها القابض ضد المدينين من أجل استخلاص الديون الضريبية المترتبة في ذمتهم. وتنشأ معظم النزاعات المتعلقة بهذا الباب، إما في حالة عدم احترام القابض للترتيب الوارد في المدونة أثناء مباشرته لهذه الإجراءات¹³، كتبليغ الإنذار القانوني قبل إرسال آخر إشعار بدون صائر مثلاً، أو الانتقال مباشرة إلى مسطرة الحجز على مال المدين قبل تبليغ الإنذار القانوني، أو دون الحصول على ترخيص مسبق من لدن الرئيس الذي ينتهي إليه المحاسب المكلف بالتحصيل، أو عدم احترام الآجال و الشكليات المسطرية الواجب تطبيقها أثناء مباشرة كل إجراء، كتبليغ الإنذار القانوني قبل انصرام أجل 30 يوماً من تاريخ الاستحقاق و 20 يوماً على الأقل بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر أو مباشرة الحجز قبل انصرام أجل 30 يوماً من تبليغ الإنذار، إلى غيرها من الإجراءات التي يباشرها القابض دون احترام الشكليات و الآجال المنصوص عليها في القانون رقم 15.97 إن عدم قانونية أي إجراء من إجراءات التحصيل إذن يفضي إلى إلغاء هذا الإجراء والإجراءات اللاحقة له، دون إلغاء الإجراءات السابقة متى كانت صحيحة وقانونية. فما بني على باطل فهو باطل، وذلك نظراً للترابط المنطقي والزمني بين مختلف إجراءات التحصيل إلا أن إلغاء المحكمة للإجراء المطعون فيه، لا يمنع المحاسب المكلف بالتحصيل من إعادته وتصحيحه داخل الآجال القانونية و وفق الشكليات المتطلبة قانوناً¹⁴ لذلك تبقى الدعاوى الرامية إلى إبطال إجراءات التحصيل هي الأهم من خلال وجود جميع الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم، والقصد منها الطعن في صحة الإجراءات التي يقوم بها القابض من أجل استخلاص الديون الضريبية و ذلك بسبب الخروقات المسطرية التي قد تشوبها و تعتبر هذه الدعاوى الموجهة ضد القابض من أجل بطلان إجراءات التحصيل بسبب هذه الخروقات دعاوى صعبة و معقدة سواء بالنسبة للمدين المنازع أو الإدارة، لأنها تتطلب إثباتات مختلفة.

ونظراً لأن الإدارة المكلفة بالتحصيل لم تكن تعير اهتماماً أكبر لمسألة إخطار المدينين واحترام حقوقهم في الدفاع، فإن التحقيق في ادعاءات الملمزمين بالخروقات التي تشوب مسطرة التحصيل غالباً ما يدفع القضاء إلى مطالبة

¹⁰ المواد من 44 إلى 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية

¹¹ المواد من 58 إلى 65 من نفس المدونة

¹² المواد من 100 إلى 104

¹³ عبد الرحيم الكندواي، تحصيل الديون الضريبية، مقارنة قانونية وقضائية، سلسلة المعارف القانونية والقضائية منشورات مجلة الحقوق المغربية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط الطبعة الأولى 2012، ص 35

¹⁴ عبد الرحيم أحزيكر "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق لوحدة البحث و التكوين المالية العامة، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003، 2004 - ص 358

القباض المكلفين بالتحصيل بإحضار الملف الجبائي للملزم، قصد التأكد من صحة او عدم صحة ادعاءات الملزم، الشيء الذي يجعل مصير هذا الأخير بيد القابض المتوفر على الوثائق التي تؤكد صحة الإجراءات موضوع النزاع.

ثانيا: المنازعات في وجود الالتزام بالأداء و حول الامتياز

كما سبقت الإشارة يمكن للمدين المتضرر من سلطة الإدارة في مجال التحصيل أن ينازع في إجراءات التحصيل المتخذة في حقه، وفي هذا الجزء سنتناول المنازعات في وجود الالتزام بالأداء، ثم النزاع حول الامتياز.

1 - المنازعات في وجود الالتزام بالأداء

قد لا ينازع المكلف في أصل وأساس الضريبة ولا في صحة الإعلام بها، وإنما يدعي أن الإدارة لا حق لها في تنفيذ الجدول الضريبي أي سند الدين لسبب حدث بعد الإعلام به، كأن يدعي أنه دفع ما عليه و أن حق الإدارة في الاستخلاص قد انقضى بأحد الأسباب القانونية التي ينقضي بها الحق في المادة الجبائية كالتقادم، أو الإبراء الكلي أو الجزئي من الدين الضريبي المتضمنة لأسباب انقضاء الدين الضريبي، و في هذا الإطار ينص الفصل 319 من ق ل ع على أنه: "تنقضي الالتزامات بما يلي:

- الوفاء
- استحالة التنفيذ
- الإبراء الاختياري
- التجديد
- المقاصد
- اتحاد الذمة
- التقادم
- الإقالة الاختيارية".

والملاحظ أن أسباب انتهاء الالتزام بالأداء الأكثر إثارة من طرف الملزمين تتعلق بتقادم الدين الضريبي بحيث جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية 15 "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل و التمير بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها".

وهذا يطرح تساؤلات حول كفاءة الجهاز القائم على عمليات الاستخلاص و مدى حرصه على صيانة حقوق الخزينة.

و تتعلق هذه الحالة بوجود الالتزام بالأداء من عدمه، ذلك أنه قد يحدث أن يقوم المدين بأداء نفس الدين، إما جزئيا أو كليا مع ذلك يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بمطالبة بنفس الدين المؤدى، لأجل ذلك سمح المشرع

¹⁵ ورد عن عبد الرحمان أبليل و رحيم الطور، مرجع سابق 207

لهذا المدين أن ينازع المحاسب من أجل ما سبق أم أداه من واجبات، شريطة توافر ما يثبت واقعة الأداء، لذلك فإن المنازعة في هذا الإطار لا تنصب على صحة إجراءات التحصيل ولكنها تتعلق بعدم أحقية المحاسب في المطالبة بدين ضريبي سبق أدائه.

2- النزاع حول الإمتياز.

الامتياز هو حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين حسب الفصل 1243 من ق ل ع، ويقتضي أن ينشأ بواسطة المشرع حيث لا يوجد بدون نص، حيث أن القواعد العامة المعمول بها في القانون المدني نجد أنه ينص على أنه "لا امتياز بدون نص قانوني" إذا حيث لا يوجد نص لا يوجد امتياز، وهو حق يعطي صاحبه الأولوية على باقي الدائنين في استيفاء دينه، وقد جاء الفصل 1244 من ق ل ع ينص على أن "الدين الممتاز مقدم على كافة الديون الأخرى و لو كانت مضمونة برهون رسمية".

وسبب منح الامتياز لديون دون أخرى يرجع إلى صفة الدين وأسبابه، فديون الدولة اعتبرت ممتازة نظرا للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة، كما أن بعض الديون جعلت ممتازة نظرا لاعتبارات إنسانية كما هو الحال بالنسبة للمبالغ المستحقة للخدم و العمال لأنها لازمة لمعيشتهم¹⁶.

وقد جاءت الامتيازات المخولة للخزينة في الباب السادس تحت عنوان الضمانات والامتيازات، و ذلك في المواد من 105 إلى 112.

وانطلاقا من هذه الفصول و في إطار تحصيل الديون العمومية و الضرائب و الرسوم تتمتع الخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في التحصيل بامتياز على الأمتعة و غيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، و كذا المعدات و السلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة و المخصصة لاستغلالها، كما تتمتع الخزينة علاوة على ذلك بامتياز خاص يمارس على المحاصيل و الثمار و الأكرية و عائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكيها.

و يمارس امتياز الخزينة بالنسبة للضرائب و الرسوم قبل جميع الامتيازات العامة أو الخاصة الأخرى باستثناء:

• الامتيازات الأربعة الأولى المنصوص عليها في الفصل 1248 من ق ل ع وهي كالتالي:

مصرفات الجنائز أي نفقات غسل الجثة وتكفينها ونقلها ودفنها مع مراعاة المركز المالي للمدين.

الديون الناشئة عن مصرفات مرض الموت.

الديون الناشئة عن مهر الزوجة وامتعتها.

المصرفات القضائية كمصرفات وضع الأختام وإجراء الإحصاء والبيع وغيرها.

• الامتياز المخول للمأجورين بمقتضى الفقرة الرابعة من الفصل 1248 من ق ل ع.

¹⁶ سيدي غالي الزبوكاي، "إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2013-2014، ص 84

- الامتياز الناجم عن المادة 490 لفائدة عمال و موردي الأشغال العمومية من قانون المسطرة المدنية.
 - الامتياز المخول لحامل سند التخزين بموجب المادة 349 من مدونة التجارة.
- و هكذا و في حالة تزامن امتياز الخزينة لتحصيل الضرائب و الرسوم مع امتيازات أخرى تعطى الأسبقية لامتياز الخزينة على جميع تلك الامتيازات ما عدا الاستثناءات التي سبق الإشارة إليها أعلاه¹⁷.

المطلب الثاني: الشروط العامة للقضاء الاستعجالي.

لا جدال في أن الحماية القضائية للحقوق في المجال الإداري لا تكتمل بمجرد إقرار اختصاص جهة القضاء الإداري بالبت في المنازعة الإدارية (الموضوعية) وتنظيم ذلك الاختصاص ومسطرة التقاضي، بل يتوقف على توفير الحماية المستعجلة للحق؛ إذ أن كثيرا من الحقوق تتطلب مساطر سريعة، فعالة وإن كانت لا تفضي سوى إلى حماية مؤقتة؛ تلکم إذن هي الدوافع التي أدت إلى تبني اختصاص القضاء الاستعجالي في المنازعات الإدارية.

وتعتبر المنازعات الضريبية أهم مجال يستدعي تفعيل اختصاص القضاء المستعجل نظرا لمساسها بالأشخاص في أموالهم بل وفي حرياتهم (الأشخاص الطبيعيين) في بعض الحالات، لذلك تكاثر اللجوء إلى القضاء المستعجل الإداري بخصوص كل إجراء وقفي لتفادي الآثار الناتجة عن استخلاص الضرائب وذلك في ضوء شروط عمل الاجتهاد القضائي على بلورتها و تفعيلها .

ويمكن تعريف القضاء المستعجل الضريبي بأنه ذلك القضاء الذي يختص بالبت في الطلبات الوقتية بمناسبة المنازعات التي يكون محط النقاش فيها الجوانب المتعلقة بأساس ووعاء الضريبة على مستوى تأسيس الضريبة وربطها وتحصيلها؛ وذلك وفق المسطرة الاستعجالية العامة التي أرساها المشرع من خلال المادتين 19 و 7 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية والفصل 149 وما يليه من قانون المسطرة المدنية والمادة 6 من القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية.

يلعب قاضي المستعجلات الإداري دورا حاسما وفعالا في المنازعات الجبائية، حيث يقوم بتفحص ظاهر الوثائق المدلى بها للوقوف على مدى جدية موضوع النزاع، كما يساعد القاضي الاستعجالي قاضي الموضوع من خلال الإجراء الوقفي الصادر عنه للبحث عن نقط الخلل التي تشوب مسطرة تحصيل الضريبة أو فرضها¹⁸. و لممارسته

¹⁷ غير أنه غالبا ما تحدث منازعات حول ترتيب الامتيازات المنصوص عليها في المادة 107 من مدونة التحصيل، بحيث لا يكون النزاع بين الإدارة المكلفة بالتحصيل والملمزم وإنما ينتقل بين دائني هذا الملمزم، حينما يتدخلون بواسطة التعرض على أمواله، لذلك فغالبا ما يثور النزاع حول من له الأسبقية في استيفاء ديونه هل الخزينة العامة للمملكة أم باقي الدائنين؟
و إذا كان هذا الأمر لا يطرح أي إشكال بالنسبة للخزينة فيما يتعلق بقواعد الامتياز المطبقة على المنقولات، مادام أن المشرع كان واضحا بخصوص هذه المسألة فإن الإشكال الذي يظل عالقا هو مصير الديون الضريبية المترتبة على عقار مملوك لمدين بضرائب لفائدة الخزينة.
متع المشرع في مدونة تحصيل الديون العمومية، الخزينة العامة بحق الامتياز في استيفاء ديونها بالنسبة للمنقولات دون العقارات وهو الأمر الذي أكدته الاجتهاد القضائي في عدة مناسبات.

¹⁸ مصطفى التراب ، دفاتر المجلس الأعلى عدد 11 ،اي تطور للقضاء الاستعجالي الاداري في مجال المنازعات الجبائية ، ص :181

لمهامه القضائية تلك يتعين توفر شروط لانعقاد اختصاص القاضي الإداري الاستعجالي في المنازعة الجبائية. و هي شروط شكلية خاصة (الفقرة الأولى) وأخرى موضوعية (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: الشروط الشكلية .

سيتم الإشارة هنا للشروط الشكلية الخاصة التي تستأثر وتفرد بها طلبات إيقاف التنفيذ في المادة الضريبية علاوة على وجوب توفر شروط شكلية عامة متعلقة بكتابة المقال والاستعانة بالمحامي ، إضافة إلى توفر شرط المصلحة والصفة والأهلية¹⁹ .

نخص بالذكر الشروط الخاصة والمتمثلة في ضيق مجال تدخل القاضي الاستعجالي (أولا) و تمثيل الإدارة الضريبية (ثانيا).

أولا : مجال تدخل القاضي الاستعجالي

إن القضاء الاستعجالي قضاء استثنائي متميز عن القضاء العادي، ذو اختصاص ضيق ومقيد، فمن حيث الجهة الموكل إليها بالبت في الأمور المستعجلة، نجد بأن المشرع المغربي قد أسند لرئيس المحكمة الابتدائية أو لرئيس المحكمة الإدارية أو للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف بحسب الأحوال الاختصاص بالبت في الأمور المستعجلة . أما من حيث ضيق الاختصاص، فلا ينعقد اختصاص قاضي الأمور المستعجلة إلا عند الضرورة التي لا تحتمل الانتظار ومن حيث القيد الوارد على اختصاص قاضي الأمور المستعجلة فهو الناتج عن عدم جواز المساس بالموضوع، فعلى الرغم من توفر عنصر الاستعجال يكون القاضي الاستعجالي غير مختص بالبت في الطلب إذا كان في ذلك مساس بجوهر النزاع .

وقد ميز المشرع القضاء الاستعجالي ببساطة الإجراءات، وقصر الآجال، وأعفى الخصوم من بعض الشكليات وجعل أوامر قاضي الأمور المستعجلة مشمولة بالنفاذ المعجل بقوة القانون. و لم يسمح بالطعن فيها عن طريق التعرض.

ويتميز القضاء الاستعجالي عن قضاء الموضوع بالخصائص التالية:

- 1 - إمكانية إصدار الأوامر الاستعجالية بالسرعة المناسبة.
- 2- الاستغناء عن إجراءات المسطرة الكتابية.
- 3 - مرونة شروط رفع الدعوى الاستعجالية.
- 4 - الأوامر الاستعجالية مشمولة بالنفاذ المعجل بقوة القانون.

¹⁹ لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة، والأهلية، المصلحة لإثبات حقوقه. تثير المحكمة تلقائيا انعدام الصفة أو الأهلية أو المصلحة أو الإذن بالتقاضي إن كان ضروريا وتنذر الطرف بتصحيح المسطرة داخل أجل تحدده

5 - الأوامر الاستعجالية لا تقبل الطعن بالتعرض، ولا الطعن بإعادة النظر، ويجوز الطعن ضدها بالاستئناف فقط.

ثانياً: تمثيل المدعى عليه .

إن المبدأ العام في تمثيل أشخاص القانون العام أمام القضاء هو رئيس الحكومة باعتباره الشخص المؤهل قانوناً لتمثيل الدولة أمام القضاء، وله الحق أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عند الاقتضاء. وترجع مرتكزات هذا المبدأ على نظرية الشخصية المعنوية التي لا تنصب إلا على الدولة فقط دون مرافقها، وعلى المقتضيات الدستورية التي تخول لرئيس الحكومة ممارسة السلطة التنظيمية وتجعل العمل التنفيذي للحكومة تحت مسؤوليته.

ويبدو أن القضاء المغربي يتشدد في التطبيق الحرفي للمقتضى القانوني السالف الذكر. حيث يشترط لقبول الدعوى أن توجه ضد الدولة باعتبارها الشخص القانوني المؤهل للتقاضي والمعنية بموضوع النزاع، وضد رئيس الحكومة باعتباره ممثلاً لها، وصاحب الصفة في التقاضي باسمها. وفي هذا الإطار، أكدت إدارية الرباط هذا المبدأ العام عندما قضت بأنه: " بعد إطلاع المحكمة على المقال والمذكرة التعقيبية تبين أن المدعين وجهوا دعواهم ضد الوزارة الأولى في شخص السيد الوزير الأول، ووزارة الداخلية ووزارة الفلاحة وحيث إن هذه الوزارات تعتبر من مرافق الدولة ولا ينبغي توجيه الدعوى ضدها مباشرة، وإنما يتعين توجيهها ضد الدولة في شخص السيد الوزير الأول وهو ما لم يسلكه المدعون رغم جوابهم على الدفع المثار بهذا الصدد "20

و إذا كان ما أوردناه أعلاه يشكل القاعدة العامة في تمثيل الدولة، فإنه من خلال الفصل 515 من ق.م.م، أن المشرع قد اورد استثناءات عن هذا المبدأ العام القاضي بتمثيل الدولة من قبل رئيس الحكومة، وذلك في ميادين الضرائب]، والملك الخاص للدولة. ..

إن كل دعوى وان كانت مستعجلة لابد من توفر طرفين أحدهما مدعي والآخر مدعى عليه. والطلبات المستعجلة في المجال الضريبي يجب أن توجه أساساً ضد المديرية العامة للضرائب في شخص مديرها العام²¹ في نزاعات أساس ووعاء الضريبة. أما حين يتعلق الأمر بطلبات تشمل تحصيل الضريبة فينبغي أن توجه الدعوى ضد الخزينة العامة في شخص الخازن العام ، وهذا ما أكدته الفقرة الخامسة من الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية²²

²⁰ الحكم عدد 1328 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 14 أكتوبر 1997، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 23، أبريل يونيو 1998، ص: 141، ورد بمقال منشور بموقع مغرب القانون www.marocdroit.com، تم الولوج لية يوم 18.11.2022 على الساعة 17:00

²¹ أورده نبيل تقني، "إجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية بالمغرب"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول بوجدة، السنة الجامعية 2016-2017، ص: 245.

²² تمم بالقانون رقم 48.11 الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.12.12 بتاريخ 22 يناير 2012، وقبل صدور هذا القانون كان وزير المالية هو من يمثل إدارة الضرائب هذا الخصوص .

وانطلاقاً من هذه المقتضيات السابقة، فإن جميع الدعاوى التي تستدعي تطبيق القانون الجبائي قواعد الأساس والوعاء الضريبي يجب أن توجه ضد مديرية الضرائب، أما بخصوص الطلبات المستعجلة في مجال التحصيل فينبغي أن توجه ضد الخزينة العامة للمملكة في شخص الخازن العام، وبالتالي يقع تحت طائلة عدم القبول.

ويجب التنبيه الى ان جانب مهم من التحصيل أصبح من اختصاص قابض إدارة الضرائب بمقتضى كتاب الوعاء والتحصيل المحدث بموجب قانون المالية رقم 36.15، خاصة بالنسبة للضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة... (مما يقتضي توجيه الطلبات المقدمة بشأنها ضد مديرية الضرائب وليس ضد الخزينة العامة رغم أنها اعتبرت بمثابة منازعة للتحصيل في أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس²³

²³ أورده محمد قصري، لمنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقراق للطباعة و النشر، الطبعة الثالثة 2011، ص 121

الفقرة الثانية : الشروط الموضوعية

يعتبر شرط الاستعجال²⁴ من بين الشروط العامة التي يجب أن تتوفر في كل دعوى استعجالية باعتباره ينطوي على خطر محقق أو ضرر تداركه لاحقا والذي قد ينتج عن تنفيذ الضريبة إضافة الى شرط عدم المساس بجوهر الحق²⁵. وإلى جانب هاذين الشرطين هناك شرط يتعلق في المنازعة الجدية في الضريبة .

أولا: مفهوم جدية المنازعة

تؤكد أغلب القرارات القضائية أن هذا الشرط يكون قائما متى كانت هناك منازعة جدية في مبدأ فرض الضريبة أو في صفة الملزم بها أو في شرعية الضريبة . وقد ورد في قرار للمجلس الأعلى "حيث ان الاجتهاد القضائي الذي كرسه الغرفة الادارية بالمجلس الاعلى قد استقر على ان جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم في وضعيته كخاضع للضريبة او في قانونية تأسيس وفرض الضريبة. وانه بالرجوع الى ظاهر اوراق الملف يتبين ان المستأنفة تستكثر تقديرات الادارة الجبائية المطالب بها ، ولا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة او في مسطرة فرضها"

²⁴ يحيل هذا العنصر على الخطر الحقيقي الذي يهدد الحق المراد المحافظة عليه باتخاذ إجراءات سريعة لا تحتل التأخير والانتظار ولا يمكن أن تحقق عن طريق قضاء المحاكم الإداري، أي تفادي ضرر مؤكد يصعب تداركه إذا حدث إثبات حالة يخشى من زوال معالمها مع مرور الوقت، فهو يتحدد بظروف كل دعوى وملاءمتها وظروف الحق المراد حمايته، وبالتالي يقصد بعنصر الاستعجال الخطر الحقيقي المحقق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم درئه عنه بسرعة لا تكون عادة في التقاضي ولو قصرت مواعيده.

فعنصر الاستعجال ينشأ من طبيعة الحق المطلوب صيانتة ولم يحدد المشرع المغربي الحالات التي يتوفر فيها الاستعجال بل ترك ذلك لتقدير القاضي ليصل اليه عن طريق ظروف وقائع الدعوى الواردة في المقال الافتتاحي، وسيكتشفه من مناقشة الطرفين بالجلسة ويستنبطه من عناصر الملف، فلا يمكن أن يكون الاستعجال من مجرد رغبة أحد الطرفين في الحصول على حكم في الدعوى بأسرع ما يمكن.

ومن الخصائص الأساسية لعنصر الاستعجال أنه ظرف أي أن صفة الاستعجال يجب أن ينظر إليها وقت الحكم في النزاع كأن يكون عنصر الاستعجال غير ملازم لإقامة الدعوى، ثم تظهر وقائع جديدة أثناء نظر الدعوى يستلهم القاضي توافر الخطر المحقق المطلوب حمايته، فإنه من واجب القاضي الحكم فيها، أما إن زالت صفة الاستعجال وتبددت مواطن الخطر أثناء نظر الدعوى وجب النطق بعدم الاختصاص.

إضافة إلى ذلك، فعنصر الاستعجال عنصر مدني يتغير بتغير الزمان والمكان والظروف، فما ليس استعجال في زمن ما قد يكون كذلك في زمن آخر، كما قد يتوفر في حالة محيطة بظروف خاصة دون أن يتوفر في الحالة ذاتها المحيطة بظروف مغايرة.

وتقدير عنصر الاستعجال أمر موكل للسلطة التقديرية للقاضي، لا يخضع فيه لرقابة محكمة النقض، إلا أنه ملزم بتوضيح أسباب قراره بمدى توفر أو عدم توفر الخطر من نتيجة فهمه للوقائع.

²⁵ الفصل 152 : لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية و لا تمس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر.

وكما هو معلوم أن الأوامر الاستعجالية غير حاسمة في الموضوع لكنها أوامر إسعاف تقوم أساسا بحماية مؤقتة للحق ووقايتها بدفع الخطر عنه، بمعنى أن الأوامر الاستعجالية لا تبحث إلا في إجراءات وقتية ولا يمكن أن تمس الجوهر ذلك أنها تكون قائمة على وقائع قابلة للتغيير والتعديل، كون القرار الاستعجالي يمس مراكز الخصوم مؤقتا، دون المساس بأصل الحق كما أنه لا يحوز إلا حجية مؤقتة، في حدود ما لم يستجد من الوقائع والأسباب التي كانت معروضة على أنظار قاضي المستعجلات.

إن هذا الشرط يقع تحت رقابة محكمة النقض، كون حسن تطبيق القانون من طرف قاضي المستعجلات مسألة قانونية محضة فحذف الفصل 152 سبب من أسباب النقض المنصوص عليها في الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية

وبالتالي: تظهر حالات الجدية في المنازعة في الوعاء والمتمثلة في :

1 : المنازعة في صفة الملزم

- فرض ضريبة على المداخيل الفلاحية المعفاة
- فرض ضريبة على جمعية الاعمال الاجتماعية بخوص نشاط معفى

2: المنازعة في مسطرة فرض الضريبة

كان ينازع الملزم في مسطرة الفرض التلقائي من خلال الطعن في الرسالة الأولى والثانية وما تثيرانه من اشكالات حول التبليغ .

3 : المنازعة في مسطرة المراقبة

كان ينازع الملزم في مسطرة الفحص والآجال المتعلقة به او كان ينازع في مسطرة التصحيح الآجال والتبليغات

فالقاضي الاستعجالي متى تبين له وجود منازعات جدية بالمفهوم المذكور، يعمل على ايقاف تنفيذ الضريبة بشكل محسوم غير انه لا يتم الحسم بصفة نهائية في مشروعية فرض او تصحيح تلك الضريبة ولكن يتم اعمال اليات القضاء المستعجل من خلال التشخيص الظاهر للوثائق واستنتاج الجدية من مواقف الادارة بشأن الادعاء ، وطريقة استنتاج هذه الجدية من طرف القاضي الاستعجالي في ما ستمت معالجتها بعده.

ثانيا : استنتاج القاضي لجدية النزاع.

يستمد قاضي المستعجلات الجدية من دعوى الموضوع²⁶ التي يقدمها الملزم، والتي يطعن من خلالها اما في مشروعية فرض الضريبة او تحصيلها، وبالتالي فان دعوى الموضوع تعتبر شرطا اضافاه القضاء الاداري ليستمد منها الجدية، بخلاف ما قضى به الفصل 142 من ق م م ، والذي يعطي الاختصاص لقاضي المستعجلات للبت في الاوامر الوقتية سواء كان النزاع في الجوهر قد احيل على المحكمة ام لاالخ .

وهكذا جاء في امر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة الادارية بالرباط بصفته قاضي المستعجلات ما يلي :
" يلتمس قاضي المستعجلات الاداري وهو ينظر في طلب ايقاف اجراءات التحصيل المعروضة امامه جدية المنازعة في اساس فرض الضريبة او في تحصيلها من خلال اطلاعه على ظاهر المستندات التي يعتمد عليها الطالب

²⁶ قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض) عدد 102 الصادر بتاريخ 11.02.2009 في الملف عدد 648 /4/2/2008، ورد بمقال منشور بالموقع الالكتروني "موقع العلوم القانونية www.marocdroit.com بمقال تحت عنوان "خصوصية القضاء الاستعجالي في المادة الإدارية، المنازعات الضريبية نموذجا، تم تصفح الموقع بتاريخ 20.11.2022 على الساعة 18:30 .

تدعيما للطعن الضريبي المقدم من قبله امام محكمة الموضوع ، وبالتالي فان طلب ايقاف إجراءات التحصيل المعروض امام قاضي المستعجلات الاداري رهين بتقديم الطعن المذكور تحت طائلة عدم القبول "...

لكن تبقى هذه القاعدة غير مطلقة ، وقد يقبل القاضي الاستعجالي طلب ايقاف اجراءات التحصيل مع تحديد اجل للطالب من أجل تقديم منازعته الموضوعية كما يمكن له ايقاف الامر بالتحصيل الى حين انتهاء مسطرة التظلم الإداري باعتبار هذه الاخيرة غير الزامية في الطلبات الوقتية الاستعجالية وهو ما اكده قرار صادر عن رئيس المحكمة الادارية بالدار البيضاء بتاريخ 2012 / 11 / 1

"سلوك مسطرة التظلم الاداري قبل الالتجاء الى القضاء المستعجل كرفع الحجز يعتبر غير لازم لتعارضه مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الاجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة

وبالرجوع الى الاسباب الجديدة التي يستنتجها القاضي الاداري من موضوع النزاع ، والذي كما سبق القول انه من قبيل الشروط التي اضافها القاضي الإداري ليستخلص منه هذه الجديدة ، حيث جاء في امر لرئيس المحكمة الادارية بالرباط بصفته قاضي المستعجلات "... وحيث إن البادي من اوراق الملف المقترنة بتخلف جهة الخزينة العامة عن الجواب رقم توصلها القانوني، وجود منازعة جديدة حول سقوط الدين الضريبي موضوعها التقادم ، اخذا بعين الاعتبار تاريخ الشروع في تحصيله المنسحب اخره الى 2011/ 13 / 31 وتاريخ البيان بالوضعية الجبائية الذي هو 2013 / 12 / 24 وعدم القيام بتبليغ قانوني خلال هذين التاريخين من شأنه قطع سريان اجل التقادم المنصوص عليه في المادة 123 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية . مما يبقى معه الطلب حول ايقاف إجراءات تحصيل هذا الدين الضريبي له ما يبرره من الناحية القانونية وحرى بالاستجابة إليه، سيما في ظل قيام حالة الاستعجال المستمدة من صعوبة إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه فيما لو تم التنفيذ".²⁷

²⁷ أمر استعجالي عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط، ملف رقم 34/111/2014، قضية عائشة بياز ضد الخزينة العامة للمملكة وقباضة الضرائب بالرباط

المبحث الثاني: نطاق ممارسة اختصاص القاضي الإداري الاستعجالي في المنازعة الجبائية

جاءت المادة 12 من القانون 41.90 من حيث اسناد الاختصاص الى رئيس المحكمة الادارية او من ينيبه عنه بالنظر في الطلبات الوقتية او التحفظية، دون إشارة الى اطار معين او مسطرة خاصة للنظر في هذه الطلبات، لذلك كان لزاما تطبيق مقتضيات المادة 7 من نفس القانون بالإحالة على الفصول 148 الى 154 من ق. م. م. كما يلاحظ أيضا أن المشرع المغربي لم يكن حريصا على تنظيم اللجوء الى القضاء الاستعجالي صراحة بالنسبة لبعض الدعاوى منها الضريبية²⁸.

و من جهة أخرى فإنه تثار بمناسبة لجوء الملزم إلى القضاء الإداري من أجل إيقاف إجراءات التحصيل الجارية ضده عدة إشكاليات، منها ما هو مرتبط بالشروط الواجب توفرها فيها حتى تحظى بالقبول من طرف القضاء، وهل تسري نفس الشروط التي يستلزمها وقف الأداء المقدم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل على طلبات إيقاف التنفيذ المرفوعة إلى القضاء الاستعجالي؟ ومنها ما يتعلق ببعض الإجراءات الخاصة التي تسلكها الإدارة الجبائية بصنفها مصالح الوعاء والتحصيل، وما تثيره من إشكالات كالإشعار للغير الحائز والحجز الموقع على العقارات والبيوعات التي تنصب على الأصول التجارية²⁹.

لذا سنتناول هذا المبحث من خلال مطلبين أولهما لدراسة إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل وفقا لمدونة تحصيل الديون العمومية و ما جرى به العمل القضائي، فيما نخصص المطلب الثاني لبعض أوجه تنازع الاختصاص في طلبات تنفيذ الدين العمومي بين القضاء الاستعجالي وقضاء الموضوع.

²⁸ الحبيب العطشان، القضاء الضريبي و الاكراهات الملازمة لحماية الملزم، م.م.إ.م.ت REMALD، عدد مزدوج 84-85 يناير/ أبريل 2009، ورد في مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية، عدد خاص حول دور القضاء و التحكيم، أكتوبر 2020.
²⁹ الأصل التجاري منظم ضمن المواد 79 و 80 و 81 و 158 من مدونة التجارة، لكتاب الثاني

المطلب الأول: شروط إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري وفق مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية وعمل القضاء .

تنص المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية في فقرتها الثانية على أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها.

وإذا كانت هذه المقتضيات تتحدث عن طلبات إيقاف الأداء التي تقدم أمام المحاسب المكلف بالتحصيل، فقد يختار الملزم طريقا آخر للحصول على إيقاف إجراءات التحصيل المباشرة ضده³⁰، حيث يلجأ إلى القضاء الإداري الاستعجالي من أجل استصدار حكم بوقف تنفيذ تلك الإجراءات إلى غاية البت في منازعته الموضوعية من طرف المحكمة الإدارية كمحكمة موضوع، سواء انصبت منازعته هذه على إجراءات الفرض أو على إجراءات التحصيل.

في هذا المطلب سنتناول شروط إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري (الفقرة الأولى)، فيما سيتم التطرق في الفقرة الثانية إلى التطبيقات القضائية والإشكاليات القانونية التي تثيرها طلبات وقف التنفيذ أمام القضاء الإداري.

الفقرة الأولى : شروط إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري.

تناولت م.ت.د.ع موضوع إيقاف تحصيل الديون العمومية³¹ التي يقدم الى المحاسب المكلف بالتحصيل ضمن المادة 117 من ذات المدونة، وحددت ل\لك شروط. وأن هذه الأخيرة تختلف شيئا ما عن الشروط الجارية ضمن عمل القضاء.

أولا : شروط إيقاف الأداء على ضوء أحكام مدونة التحصيل .

اشتطت المادة 117 من المدونة توفر ثلاثة شروط من أجل إيقاف أداء الجزء المتنازع عليه من الدين العمومي، وهي الشروط التالية:

³⁰ إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي والتشريع الجبائي، مقال منشور بالموقع الإلكتروني "مغرب القانون" www.maroclaw.com، للأستاذين حلمي نعطاطة وسمير نور قاضيان بالمحكمة الإدارية بمراكش. تم الولوج اليه يوم 19.11.2022 على الساعة 18:30

³¹ تنص المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية في فقرتها الثانية على أنه: " يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها أن : أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها."

1- أن يكون الدين متنازعا فيه إما كلا أو بعضاً.

2- أن يكون الطالب قد رفع مطالبته داخل الأجل المحددة قانوناً، وهي الأجل التي تختلف باختلاف طبيعة المنازعة. فإن كانت في أساس الدين وإجراءات فرضه وجب على الملمزم تقديم مطالبته إلى مصالح الوعاء الضريبي (إدارة الضرائب) داخل الأجل ووفق الشروط المحددة في المدونة العامة للضرائب، أما لو انصبت منازعته على إجراءات تحصيل الدين، فهو ملزم بسلوك مسطرة المطالبة المنصوص عليها في المادة 120 من م.ت.د.ع.

3- أن يكون ضمانات لتأمين تحصيل الدين المنازع فيه، وقد حددت المادة 118 من المدونة بعض أشكال الضمانات الممكن عرضها على المحاسب المكلف بالتحصيل.

وقد رتبت الفقرة الأخيرة من المادة 117 الجزاء على الإخلال بأحد هذه الشروط ونصت على أنه عند عدم تكوين ضمانات، أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين وبذلك فالمحاسب مخول في إطار متابعة الإجراءات إلى اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39 من المدونة ومن بين الضمانات المتطلبة لتأجيل أداء الدين العمومي والمحددة بالمادة 118 السندات العمومية وغيرها من القيم المنقولة، الكفالة البنكية، سندات التخزين رهن الأصل التجاري، تخصيص عقار للرهن الرسمي...

ويتعين على الملمزم الراغب في إيقاف الأداء أن تكون الضمانة المعروضة على القابض كافية لتأمين استخلاص الدين المفروض عليه، وأن يكون العرض واقعياً إذ لا يكفي إبداء الملمزم لاستعداده لعرض ضمانة معينة كأن يضع بين يدي المحاسب المكلف بالتحصيل كفالة بنكية أو سندات تخزين، أو أن يسجل لدى المحافظة العقارية رهناً رسمياً على عقاره المقدم كضمانة³².

ولا تقبل الضمانة المقدمة لأول مرة ومباشرة أمام القضاء الاستعجالي بمناسبة بته في طلب إيقاف إجراءات التحصيل، لما في قبول ذلك من إفراغ للمادة 117 من محتواها. وفي هذا الإطار، اعتبر رئيس المحكمة الإدارية بفاس أن المطالبة بإيقاف التنفيذ مشروطة بسلوك مسطرة الطعن الإداري لدى القابض المالي للإيقاف الأداء بعد تكوين الضمانة الكفيلة باستخلاص الدين العمومي كما هي منصوص عليها في المادة 118 من القانون رقم 15.97 ما لم يكن الطالب ينازع في مبدأ الخضوع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه ومتى توافرت في الطلب حالة الاستعجال وأن اعتبار الطالب خاضعاً للضريبة في إطار مسطرة سليمة على ضوء ظاهر أوراق الملف تجعله

³² في هذا الإطار نقض المجلس الأعلى قراراً لمحكمة الاستئناف بالدار البيضاء قضى بقبول الضمانة وإيقاف التنفيذ، واستند في نقض إلى أن المطلوبة في النقص (الملزمة) لم تدل بما يثبت أنها ستحدث ومنها الأصل التجاري في السجل التجاري، وأن هذه الضمانة كافية لتسديد الدين الضريبي المترتب بذمتها القرار مشار إليه في مقال الأستاذ محمد قصر في بعنوان : إيقاف التنقيط للدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي ، منشور بمجلة المحاكم الإدارية، العدد الثالث، ص: 43 .

مقيد بسلوك مسطرة الطعن الإداري المسبق لدى القابض المالي وتكوين الضمانة الكفيلة بتأمين استخلاصه تحت طائلة عدم القبول .

وإذا رفض القابض تأجيل أداء الدين العمومي لإخلال الملزم بأحد الشروط المشار إليها في المادة 117 أعلاه، أو اعتبر أن الضمانة المقدمة إليه غير كافية لتأمين استخلاص الدين العمومي آنذاك يتم اللجوء إلى القضاء الاستعجالي للمطالبة بإيقاف تنفيذ الدين المذكور. ويملك القاضي الاستعجالي صلاحية مراقبة مدى كفاية الضمانة المعروضة على المحاسب المكلف بالتحصيل ومدى صحة الطلب، وإما على ضوء الوسائل المثارة في دعوى الموضوع المرفوعة إلى المحكمة الإدارية كمحكمة موضوع، أو على ضوء العناصر المعتمد عليها في مسطرة الطعن الإداري الأولي إذا كان الملزم لم يلجأ إلى قضاء الموضوع بعد .

ثانيا : شروط وقف التنفيذ على ضوء العمل القضائي .

تمنح المادة 19 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية لرئيس المحكمة الإدارية صلاحيات واسعة للبت في الطلبات الوقفية والتحفظية كلما كانت المحكمة الإدارية مختصة بالنظر في أصل النزاع، على أساس أن رئيس المحكمة جزء منها ويستمد اختصاصه من اختصاصها وفي هذا الإطار يختص رئيس المحكمة الإدارية بإصدار أوامر وقفية بإيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية طالما تختص المحكمة الإدارية حسب القانون المذكور بالبت في المنازعات المرتبطة بتحصيل تلك الديون.

وإذا كانت المادة 117 من مدونة التحصيل تشترط لقبول طلب وقف الأداء المرفوع إلى المحاسب المكلف بالتحصيل تقديم مطالبة إدارية وتكوين ضمانة كافية لتغطية الدين، فإن قاضي المستعجلات الإداري لا يشترط للاستجابة للطلب المقدم إليه هذين الشرطين، إذ يدرج الطلب في نطاق القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في الفصل 149 من ق.م.م المحال عليه بموجب المادة السابعة من القانون رقم 9041 أعلاه، وهو الفصل الذي يشترط توفر جدية المنازعة وعدم المساس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر، وتوفر عنصر الاستعجال.

وقد اعتبرت الغرفة الإدارية في قرارها عدد 272 بتاريخ 24/04/2003 في الملف الإداري عدد 707/4/4/2001 أن طلب وقف الأداء المقدم إلى المحاسب هو الذي يستلزم تقديم الكفالة، في حين أن الطلب المتعلق بإيقاف إجراءات تنفيذ ضريبة منازع فيها كليا لا يخضع لمقتضيات المادة 117 من مدونة التحصيل.

ويلاحظ أن تحديد مفهوم الجدية في المنازعة الجبائية، كما سبقت الإشارة إلى ذلك أعلاه، يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الإداري، وقد استقر العمل القضائي بالمحاكم الإدارية على اعتبار المنازعة جدية كلما انصبت على صفة المدعي كملزم بالدين العمومي المتابع بأدائه من طرف القابض، أو على صحة وسلامة الفرض الضريبي.

وعموماً تتخذ المنازعة الجبائية طابع الجدية كلما تبين لقاضي المستعجلات الإداري من خلال تفحصه لظاهر الوثائق أنه يحتمل صدور الحكم في دعوى الموضوع من طرف هذا الأخير لصالح الملمزم ، بمعنى آخر التشكيك إلى حد كبير في صحة ما فرض عليه من ديون عمومية.

وبذلك فإن مجرد إثارة وسائل تبدو في ظاهرها جدية دون تدعيمها بحجج وإثباتات قوية لا تكفي لوحدها لاعتبار المنازعة ذات طبيعة جدية، وفي هذا الاتجاه لم يأخذ قاضي المستعجلات بادعاء الشركة المدعية بأنها غير ملزمة بأداء الضرائب المفروضة عليها وفرض طلبها الرامي إلى إيقاف استخلاص الضريبة بناء على الحثية التالية: " وحيث إن المراد بالمنازعة في صفة الملمزم هي انعدام وجود الواقعة المنشئة للضريبة المفروضة أو انتفاء مسببات فرضها أو المطالبة بتحصيلها، وليس مجرد ادعاء ذلك والدفع به كوسيلة قانونية. "

وقد حدد المجلس الأعلى مفهوم جدية المنازعة وربطها بإحدى الحالتين التاليتين:

1 - المنازعة في صفة الملمزم ، وذلك بتمسك المدعي بعدم خضوعه للضريبة المفروضة عليه.

2- المنازعة في قانونية فرض الضريبة، أي في تعيب مسطرة فرضها أو مسطرة تحصيلها.

وجاء في قرار له مؤرخ في 03/01/2002 ما يلي: "حيث إن الاجتهاد القضائي الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملمزم في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس فرض تلك الضريبة، وأنه بالرجوع إلى ظاهر أوراق الملف أن المستأنفة تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية المطالب بها ولا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة أو في مسطرة فرضها، فكان ما أثير بدون أساس."

وتنبغي الإشارة إلى أن ادعاء المفروضة عليه الضريبة إعفاءه منها بمقتضى القانون لا يمكن اعتباره بأي حال من الأحوال منازعة في صفته كملزم لاختلاف المنازعتين. فالذي ينزع في صفته كملزم يعتبر نفسه غير خاضع أصلاً للضريبة المفروضة عليه، وغير مندرج ضمن زمرة الأشخاص الخاضعين لها والمحددin حصرياً بمقتضى القانون الضريبي، أما الذي يعتبر نفسه معفى من الضريبة فهو في الأصل خاضع لها ومن بين الأشخاص الواجبة عليهم تلك الضريبة، إنما يتمسك بكونه يتوفر على شروط تعفيه من أدائها إما بصفة وقتية (الإعفاء المؤقت) أو بصفة كلية (الإعفاء الكلي) بحسب الحالة .

نستنتج مما سبق إلى أن طلبات إيقاف الأداء التي تقدم إلى المحاسب المكلف بالتحصيل في إطار مقتضيات المادة 117 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية تتوقف الاستجابة إليها من طرف المحاسب على توفر الشروط التالية:

- 1- وجود منازعة في مبلغ الدين العمومي المطالب به من طرف القابض إما كلاً أو بعضاً..
- 2- تقديم الملمزم لمطالبة إدارية إما لمصالح الوعاء الضريبي إذا كانت منازعته تنصب على إجراءات فرض الدين الضريبي المذكور، وإما إلى مصالح الخزينة العامة إذا كانت منازعته تتعلق بسلامة إجراءات التحصيل .
- 3- تكوين إحدى الضمانات المنصوص عليها المادة 118 من مدونة في التحصيل والكافية لتأمين الدين العمومي المطالب به .

أما طلبات إيقاف التنفيذ المقدمة إلى القضاء الإداري الاستعجالي، كما ذكر أعلاه، فتحكمها مقتضيات الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بمقتضى المادة السابعة من القانون رقم 41.90، وتتوقف استجابة قاضي المستعجلات لها على توفر شرطي الاستعجال و جدية المنازعة.

فالقضاء الإداري يبني موقفه على مبررين أساسيين هما الطابع الاستعجالي وحسن سير العدالة، الذي يقوم على أساس الطابع الحمائي للقاضي الإداري للحقوق والحريات وطابع الضمان لمصالح الأفراد، وأن القاضي الإداري لا يقتصر دوره على تطبيق القانون وإنما يتعداه إلى الاجتهاد لايجاد التوازن بين المصلحة العامة والمصالح الخاصة .

و إذا كان قاضي المستعجلات ليس ممنوعاً من مناقشة ظاهر ما هو معروض عليه للتأكد من جدية طلب إيقاف التنفيذ واستخلاصه من ظاهر معطيات النزاع مما يفيد هذه الجدية لا يشكل مساساً بجوهر النزاع، إلا أنه أحياناً يبت في بعض الأمور في ميدان التحصيل و التي تبدو أنها من اختصاصات قاضي الموضوع³³، مما يمكن اعتباره تنازعا في الاختصاص بين هاتين المؤسستين .

³³ إيقاف تنفيذ الديون العمومية، فالة ويس باحثة بسلك الدكتوراه بجامعة محمد الخامس بالرباط، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، مقال منشور بمجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية، عدد خاص حول القضاء و التحكيم، أكتوبر 2020 .

المطلب الثاني: تنازع الاختصاص في طلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي بين القضاء الاستعجالي وقضاء الموضوع .

رغم أن المشرع منح اختصاصا موسعا للقضاء النظر في الإشكالات المتعلقة بإجراءات التحصيل، وذلك من أجل توطيد التوازن بين امتيازات الإدارة وضمانات الملتزم وجعل المتابعات المتعلقة باستخلاص الدين العمومي أكثر فعالية ونجاعة. إلا أنه يعاب على مدونة التحصيل عدم الوضوح فيما يخص اسناد الاختصاص للمحاكم³⁴. فإذا كانت الملاحظة الدقيقة لمقتضيات المدونة توضح أن هذه الأخيرة تارة تحدد الجهة القضائية المختصة بشكل معلوم³⁵، فإنها تارة أخرى تكتفي بالإحالة على المحكمة المختصة دون تحديد، وهو ما يطرح العديد من الإشكاليات على مستوى الاختصاص.

سوف نتطرق إلى جانب من الحالات التي تثير تنازعا في الاختصاص بين المحاكم حول مدونة تحصيل الديون العمومية. خاصة فيما يخص تنازع الاختصاص بين المحاكم الإدارية والمحاكم التجارية في الحجز وبيع الأصل التجاري (الفقرة الأولى)، ثم حول حجز العقارات وبيعها في ذات الإطار بين القضاء الإداري و القضاء الاستعجالي العادي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تنازع الاختصاص بين المحاكم الإدارية والتجارية في الحجز وبيع الأصل التجاري في استخلاص الدين العمومي.

تنص المادة 68 من م.ت.د.ع على أن حجز الأصول التجارية وبيعها يتم وفق الشروط والأحكام المنصوص عليها في القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-96-83 الصادر في 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح غشت 1996). وإذا رجعنا إلى مدونة التجارة، خاصة القسم الثاني من الكتاب الثاني المحال عليها بمقتضى المادة 68 المذكورة، نجد أنه يحدد طرق بيع الأصل التجاري والإجراءات المسطرية الواجب اتخاذها من أجل ذلك. وكذا تلك المتعلقة بالنزاعات الناشئة عن البيع. كما تنص المادة 11 من القانون المحدث للمحاكم التجارية على أن الدعاوى المتعلقة بالإجراءات التحفظية تعرض على المحاكم التجارية التي يوجد بدائلها موضوع هذه الإجراءات. فالسؤال الذي يطرح هو، هل يؤخذ من المادة 68 السالفة الذكر أنه يمنع على المحاكم الإدارية تطبيق مقتضيات مدونة التجارة على النزاعات التي تنشأ عن بيع الأصل التجاري³⁶. والقول، تبعا لذلك، بعدم اختصاصها. أو أن الأمر هو خلاف ذلك، ما دامت المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية تمنحها

³⁴ عزيز بودالي، أهم محاور لتحصيل الديون العمومية الصادرة في 3/5/2006 (قانون 15-97)، ص 45.

³⁵ كما هو الشأن بالنسبة لإجراءات التحصيل القضائية، إذ نجد أن المدونة تخول وبنص صريح الاختصاص لرئيس المحكمة الابتدائية باعتباره قاضيا للمستعجلات فيما يتعلق بتحديد مدة الإكراه البدني وغيرها من الحالات التي حدد فيها المشرع وبنص صريح الجهة القضائية المختصة حسب كل إجراء .

³⁶ محمد بنزهر، المحاكم التجارية والمنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، ورد بمجلة المناظرة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص حول القضاء و التحكيم، أكتوبر 2020 .

اختصاصا عاما للبت في النزاعات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية طالما أن المستهدف هو الدين العمومي وليس الأصل التجاري.

للجواب عن السؤال يتعين الرجوع إلى القسم الثاني من الكتاب الثاني من مدونة التجارة، المخصص للعقود المتعلقة بالأصل التجاري، والذي يتضمن في بابه الأول " بيع الأصل التجاري"، وربط مقتضياته بالفقرة الخامسة من المادة الخامسة من قانون إحداث المحاكم التجارية، التي تمنح الاختصاص نوعيا للمحاكم التجارية للبت في النزاعات المتعلقة بالأصول التجارية. وتدخل في زمرتها النزاعات الناشئة عن بيع الأصل التجاري، ولما كان الأمر كذلك، وكانت المادة 11 من قانون إحداث المحاكم التجارية تنص على أن الدعاوى المتعلقة بالإجراءات التحفظية، تقدم إلى المحكمة التجارية، فإن كل إجراء تحفظي تمهيدا لبيع الأصل التجاري كالحجز التحفظي مثلا، يجب تقديمه للمحكمة التجارية.

إذا كان الأمر كذلك، فإننا نستنتج من هذا أن المحاكم الإدارية لا ينعقد لها الاختصاص في المنازعات المتعلقة بحجز الأصول التجارية وبيعها من أجل استيفاء الديون العمومية. وأن المحكمة التجارية هي صاحبة الاختصاص. وتأسيسا على ذلك، تكون الإحالة الواردة في المادة 68 بوجوب تطبيق مقتضيات مدونة التجارة كلما تعلق الأمر بتنفيذ حجز وبيع الأصل التجاري، هي إحالة على المادة الخامسة كذلك، والتي تسند الاختصاص للمحاكم التجارية بخصوص النزاعات المتعلقة بالأصول التجارية.

ونستنتج من هذا، أنه قبل إحداث المحاكم الإدارية، كانت المحاكم الابتدائية هي المختصة بالنظر في جميع المنازعات الجبائية، سواء كانت منازعة في أساس الضريبة أو منازعة في إجراءات تحصيلها، وجاء القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، وكما نصت المادة الثامنة منه، فإن المحاكم الإدارية تختص بالنظر في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة، وإلى جانب هذا الاختصاص العام، الذي يعود للمحاكم الإدارية فيما يتعلق بالنزاعات التي تنشأ عن تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الديون العمومية، لا بد من الإشارة إلى الازدواجية في الاختصاص القضائي فيما يتعلق بإجراءات التحصيل القضائية للضريبة كحجز العقارات وبيعها وتحديد مدة الإكراه البدني³⁷ وإثارة المسؤولية التضامنية لمتصرفي الشركات³⁸ وافتعال العسر³⁹، وطلب إصدار أمر يفتح أبواب مغلقة⁴⁰، و حجز وبيع الأصول التجارية و حجز السفن وبيعها تبقى قائمة، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى النج بالملزم (الطرف الضعيف)، في مناهات القضاء.

³⁷ المادة 80 من م.ت.د.ع

³⁸ المادة 98 من م.ت.د.ع

³⁹ المواد 84 الى 89 من م.ت.د.ع

⁴⁰ المادة 52 من م.ت.د.ع

الفقرة الثانية: تنازع الاختصاص حول حجز العقارات وبيعها في إطار تحصيل الديون العمومية بين القضاء الإداري والاستعجالي والعادي.

تنص المادة 67 من م.ت.د.ع على أنه يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات والتنفيذيات القضائية طبقاً لأحكام قانون المسطرة المدنية.

إن تطبيق هذا النص في بدايته، خلق تنازعا بين القضاء العادي والإداري. إذ يرى البعض أن الاختصاص يعود إلى القضاء العادي بالإحالة على قانون المسطرة المدنية. بينما يرى البعض الآخر أن الاختصاص في ذلك يعود إلى المحاكم الإدارية بدليل أن المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، تنص على اختصاصها في جميع المنازعات المتعلقة بتحصيل ديون الدولة، وأن الدين الضريبي هو المستهدف بالإجراء وليس العقار، خصوصاً وأن المادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية، تنص على أن الدين الضريبي هو المستهدف بإجراء الحجز وليس العقار، وأن القاضي الإداري يطبق بدوره قواعد المسطرة المدنية بالإحالة الصريحة بمقتضى الفصل السابع من القانون المحدث للمحاكم الإدارية. وهو ما يجعلنا نعتقد أن الامتياز الممنوح للقابض المكلف بالتحصيل على أموال المدين إنما يتعلق فقط بسلطة التنفيذ المباشر على المنقول دون العقار، الذي يبقى القضاء العادي هو المجال الطبيعي للمنازعات المتعلقة به، خصوصاً وأنه قد يترتب على إيقاع الحجز على العقار رفع دعوى استحقاق فرعية⁴¹ من طرف الغير أمام المحكمة العادية طبقاً للمادة 482 و 483 من ق.م.م.

وفي هذه الحالة يترتب على دعوى الاستحقاق وقف التنفيذ من طرف القضاء العادي⁴²، طبقاً للمادة 483 من ق.م.م. وقد يقام من جهة أخرى طعن بالبطلان في إجراءات الحجز العقاري طبقاً للمادة 484 من ق.م.م. وتترتب عنه نفس الآثار القانونية السابقة، وهي إيقاف تنفيذ بيع العقار من طرف القضاء العادي.

وإذا كان القابض لا يملك أية سلطة امتيازية على العقار تخوله مباشرة الحجز عليه بصورة تلقائية فإنه مع ذلك فالأمر لا يخلو من إشكال. فقد يلجأ المدين المحجوز عليه إلى رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية تتعلق بالمنازعة السابقة على حجز العقار، وتعلق ببطلان مسطرة الحجز على العقار لعدم التبليغ بالإنذار القانوني الذي يسبق مرحلة الحجز، وعدم قيام القابض المالي بتوجيه الإنذار بدون صائر. ويتقدم على ضوء ذلك بطلب إيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي بما فيها مسطرة الحجز لأجل السبب المذكور. أما القضاء الاستعجالي فكيف يتعامل القاضي الإداري الاستعجالي مع هذا الإشكال.

⁴¹ نظراً لخصوصية دعوى الاستحقاق الفرعية، فقد أعطى المشرع المغربي من خلال الفصلين 482 و 483 من ق.م.م. حق رفعها للغير المتضرر من إجراءات التنفيذ الجبري دون سواه. وذلك تمييزاً لها عن باقي الدعاوى التي يمكن أن تثار خلال سريان إجراءات الحجز والتنفيذ.

⁴² في هذا الإطار صدر أمر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 2001/05/10 في الملف رقم 54/01 حيث ورد فيه: "أن دعوى الاستحقاق الفرعية منظمة أمام قضاء الموضوع المختص خارج مدونة تحصيل الديون العمومية بموجب المادة 482 من ق.م.م."

لذلك فإن المحكمة المختصة بحجز العقارات وبيعها في إطار تحصيل الديون العمومية تعتبر من صميم القضاء العادي، خاصة وأن المشرع من خلال المادة 121 من مدونة التحصيل وبشكل دقيق ومفصل نص على أن دعوى استحقاق المنقولات ترفع أمام القضاء الإداري، مستثنياً بذلك دعوى استحقاق العقار، مما يعني أن الاختصاص القضائي، في مجال حجز وبيع العقار، يعد من اختصاص القضاء العادي باعتبار هذا الأخير المجال الطبيعي للعقار.

الفقرة الثالثة : اختصاص القضاء الاستعجالي الإداري بالبث في طلبات إيقاف مسطرة الإكراه البدني.

إذا كان أمر تحديد الإكراه البدني لم يطرح أي إشكال حول الاختصاص، على اعتبار أن المادة 80 من مدونة التحصيل قد اناطت الاختصاص فيه لرئيس المحكمة الابتدائية، إذ يكفي أن يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بطلب، بعد التأشير عليه من لدن رئيس الإدارة التابع له، ويوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية، باعتباره قاضياً للأمر المستعجل، الذي يبث في الطلب المعروض عليه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين يوماً. ويحدد مدة الحبس، ثم يحيله على وكيل الملك لدى المحكمة المختصة قصد التنفيذ. وكذلك الشأن فيما يخص بطلان مسطرة الإكراه البدني، حيث تختص بالبث فيه المحكمة الإدارية عملاً بمقتضيات المادة 141 من المدونة، لكن الإشكال يثار بحدة حول إيقاف مسطرة الإكراه البدني بين مؤسسة رئيس المحكمة الابتدائية والإدارية؟ لقد اختلفت في البداية، المحاكم الإدارية بخصوص التصريح ببطلان الإكراه البدني ووقف تنفيذه ومدى اختصاص القضاء الاستعجالي للبث فيه.

فقد كانت بعض المحاكم تذهب إلى اعتبار طلب بطلان مسطرة الإكراه البدني إجراءً وقتياً، يدخل ضمن اختصاص رئيس المحكمة الابتدائية، باعتباره قاضياً للمستعجلات. بينما ذهبت محاكم أخرى إلى القول بأن الاختصاص بإيقاف مسطرة الإكراه البدني يعود إلى رؤساء المحاكم الإدارية.

كما ذهبت محاكم أخرى إلى التمييز بين طلب بطلان مسطرة الإكراه البدني الذي يعتبر البت فيه سلباً أو إيجاباً من اختصاص محكمة الموضوع، وبين طلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني الذي يعتبر إجراءً وقتياً يدخل في نطاق اختصاص قاضي المستعجلات، وهو الاتجاه الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها الصادر بتاريخ 28 يناير 1999.⁴³

من بين الإشكالات التي أثارها تطبيق مسطرة الإكراه البدني أمام المحاكم الإدارية، ما ذهبت إليه بعض هذه المحاكم بتمييزها، في اختصاصها النوعي للبث في طلبات إيقاف التنفيذ، بين الحالة التي يكون فيها المدين

⁴³ محمد المزوغي : التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية"، م.م.ا.م.ت بتعاون مع مؤسسة هاني سايدل الألمانية بالرباط في 25 أكتوبر 2000. تحت عنوان "من أجل توازن أفضل بين مصالح الخزينة وحقوق الملتزمين" ورد في مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، مرجع سابق، ص: 161.

معتقلا، حيث يصرح رئيس المحكمة بصفته قاضيا للمستعجلات بعدم اختصاصه للبت في الطلب، استنادا إلى مقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية التي تسند الاختصاص إلى رئيس المحكمة الابتدائية. والحالة الثانية التي يكون فيها في غير حالة اعتقال وكانت منازعته تنصب على عدم خضوعه للضريبة موضوع المتابعة بالإكراه البدني أو خرق مسطرة التحصيل في هذه الحالة يبقى رئيس المحكمة الإدارية هو المختص بالبت في طلب إيقاف مسطرة الإكراه البدني في ضوء السبب المذكور لغاية البت في جوهر النزاع⁴⁴.

ونشير بهذا الصدد للإشكالية التي يطرحها الحكم الاستعجالي الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 25 يونيو 1999 تحت عدد 360 الذي قضى بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني، رغم أن المدين كان في حالة اعتقال، حيث طرحت إشكالية تنفيذ هذا الأمر من طرف النيابة العامة، باعتبارها الجهة التي يرجع إليها قانونا أمر تطبيق مسطرة الإكراه البدني والمعنية بإيقاف تنفيذه⁴⁵.

و أمر استعجالي آخر صادر عن نفس المحكمة تحت رقم 290 بتاريخ 01/02/2016 ملف رقم 146/7101/2016 القاضي بإيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي موضوع مسطرة الإكراه البدني في مواجهة الطالبة المقرر في الملف عدد 5/05 بالمحكمة الابتدائية بالعرائش⁴⁶ "و حيث من الواضح أن الدين العمومي أساس إجراءات التحصيل التي أفضت إلى تحريك مسطرة الإكراه البدني في مواجهة الطالبة قد أصبح غير مستحق في ظل إلغاء معظمه بمقتضى القرار الاستثنائي النهائي المدلى به، مما تكون معه جدية الطلب المتوفرة وكذلك حالة الاستعجال، كما أن قاضي المستعجلات الإداري قائم في النازلة لتعلقها بإيقاف تحصيل دين عمومي....."

ويلاحظ خلافا لما يذهب إليه البعض أن المحكمة الإدارية غير مختصة للبت في مثل هذه الحالة لعدم توفرها على جهاز النيابة العامة، نظرا لكون دور النيابة العامة يقتصر على تنفيذ الإكراه البدني الذي يحال عليها بعد تحديده من طرف رئيس المحكمة الابتدائية باعتباره قاضيا للأمر الاستعجالي. وبالتالي فإن صدور الأمر بإيقاف مسطرة الإكراه البدني يعتبر بمثابة عدم الاستجابة لطلب المحاسب المكلف بالتحصيل على اعتبار أن هذا الأخير، هو الطرف الرئيسي في دعوى الإكراه البدني.

و لماذا لا يتم اللجوء إلى رئيس المحكمة الابتدائية في إطار مقتضيات الفصل 63 من قانون المسطرة الجنائية لرفع حالة الاعتقال، استنادا إلى الأمر الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية، مع إبقاء الاختصاص النوعي لهذا الأخير للبت في طلبات إيقاف التنفيذ وفي جميع الحالات فإن طلب بطلان مسطرة الإكراه البدني يدخل ضمن اختصاص المحكمة الإدارية باعتبارها محكمة موضوع وتبعاً لذلك يكون رئيسها، بصفته قاضيا للمستعجلات مختصا للبت في طلب الإيقاف، باعتباره إجراء وقتيا.

⁴⁴ حميد قصري ، مرجع سابق 28.27

⁴⁵ محمد المزوغي، مرجع سابق، ص: 75.

⁴⁶ ورد بمجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية ، مرجع سابق، ص: 163

خاتمة

إن القضاء الاستعجالي الإداري يعرف حضورا كميا ونوعيا فيما يخص المجالات المرتبطة بتطبيق القواعد العامة للاستعجال (أي المجالات التي تتطلب من قاضي المستعجلات بحث شروط اختصاص القضاء المستعجل) بالشكل الذي يمكن معه الحديث بشأنها عن قضاء مستعجل إداري عام، فإن هناك تطبيقات كثيرة لأصناف من الدعوى المستعجلة التي تتميز بشروطها الخاصة وتختلف بالتالي عن الدعوى المندرجة في إطار القضاء المستعجل الإداري العام، إذ أن المشرع قد يعمل على إدراج صنف محدد منها ضمن اختصاص قاضي المستعجلات وفق شروط معينة ويمنحه اختصاص البت فيها حتى لو تعلق الأمر بطلبات موضوعية تسند في الأصل لقاضي الموضوع، مما أصبح معه بالامكان الحديث عن قضاء مستعجل إداري خاص.

من جهة أخرى، و مع هذا السجال او تضارب الاختصاص بين قضاء الالغاء والاستعجالي في المادة الضريبية ، اصبح القضاء الاستعجالي الاداري فعلا ، بعض المحاكم ، لا يكتفي بوقف اجراءات تحصيل الدين الضريبي بل يحكم برفع الرهن الرسمي على العقار، والحجز على الحساب البنكي ورفع التعرض على عربات الملزمين مع النفاذ المعجل بقوة القانون....وهو توجه قضائي جديد يقضي فيه القاضي الاستعجالي في طلبات موضوعية وليست وقتية يرجع البت فيها لقضاة الموضوع...مما يثير اكثر من علامات استفهام لحدود تدخل مؤسسة قاضي المستعجلات لدرء خطر حال ومحدد بالحق المراد حمايته.

لائحة المراجع

الكتب

- ✍ عبد الرحيم الكنبداوي تحصيل الديون الضريبية ، مقارنة قانونية وقضائية ، سلسلة المعارف القانونية والقضائية منشورات مجلة الحقوق المغربية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط الطبعة الأولى 2012.
- ✍ عبد الرحمان أبليل و رحيم الطور، "تحصيل الضرائب و الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة"، مطبعة الأمنية، الرباط، طبعة ، 2000.
- ✍ كتاب المنازعات المالية بالمغرب بين النظرية والتطبيق ،الدكتور مرزاق والأستاذ عبد الرحمان لبليلا، مطبعة الأمنية بالرباط الطبعة الثانية 1998.

الأطاريح

- ✍ أحكام اجتهاد القضاء المغربي في مادة المنازعات الضريبية، عبد الحق عميمي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط، 2012- 2013
- ✍ عبد الرحيم أحزيكر "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق لوحدة البحث و التكوين المالية العامة، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003، 2004
- ✍ أحكام اجتهاد القضاء المغربي في مادة المنازعات الضريبية، عبد الحق عميمي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، ص : 120، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط، 2012- 2013
- ✍ بيل تقني، "إجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية بالمغرب"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول بوجدة، السنة الجامعية 2016-2017
- ✍ عبد الرحيم أحزيكر "إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب" أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق لوحدة البحث و التكوين المالية العامة، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003، 2004

للـ سيدي غالي الزيوكاي، "إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2013-2014

المجلات

للـ المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والنقليات الضريبية، العدد الأول يناير 192012

للـ القضاء الضريبي و الاكراهات الملازمة لحماية الملزم، م،م،إ.م.ت REMALD، عدد مزدوج 84-85 يناير/أبريل 2009.

للـ "المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان النزاعات الجبائية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية REMALD، سلسلة مواضيع الساعة، عدد. 4، 1996،

للـ مجلة المناورة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص حول القضاء والتحكيم، أكتوبر 2020

المقالات

للـ ذ نجيب جيري، القضاء الإداري المغربي و غموض الاختصاص الاستعجالي في المادة الضريبة: مسطرة وقف أداء و تنفيذ الدي العمومي الضريبي نموذجا، مقال منشور بكتاب "المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانوني و القضائي الضريبي و سؤال العدالة و التنمية الجبائية"، مؤلف جماعي، 2021 ص 239

للـ إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي و التشريع الجبائي، مقال منشور بالموقع الإلكتروني "مغرب القانون" www.maroclaw.com، للأستاذين حلمي نفاطة وسمير نور قاضيان بالمحكمة الإدارية بمراكش

للـ محمد المزوغي : التنفيذ الجبري عن طريق الاكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية"، م.م.إ.م.ت بتعاون مع مؤسسة هاني سايدل الألمانية بالرباط في 25 أكتوبر 2000. تحت عنوان "من أجل توازن أفضل بين مصالح الخزينة وحقوق الملزمين" ورد في مجلة المناورة للدراسات القانونية و الإدارية

الفهرس

1	مقدمة.....
7	المبحث الأول : نطاق المنازعات الضريبية و القواعد العامة للاستعجال
7	المطلب الأول: المنازعات الضريبية
8	الفقرة الأولى : منازعات الوعاء الضريبي.....
12	الفقرة الثانية : المنازعات في التحصيل الضريبي و نطاقها
16	المطلب الثاني: الشروط العامة للقضاء الاستعجالي.....
17	الفقرة الأولى: الشروط الشكلية
20	الفقرة الثانية : الشروط الموضوعية
23	المبحث الثاني : نطاق ممارسة اختصاص القاضي الإداري الاستعجالي في المنازعة الجبائية
	المطلب الأول : شروط إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري وفق مقتضيات مدونة تحصيل
24	الديون العمومية و عمل القضاء
24	الفقرة الأولى : شروط إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري.....
	المطلب الثاني:تنازع الاختصاص في طلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي بين القضاء الاستعجالي و
29	قضاء الموضوع
	الفقرة الأولى: تنازع الاختصاص بين المحاكم الإدارية والتجارية في الحجز وبيع الأصل التجاري في
29	استخلاص الدين العمومي.....
	الفقرة الثانية: تنازع الاختصاص حول حجز العقارات وبيعها في إطار تحصيل الديون العمومية
31	بين القضاء الإداري و الاستعجالي و العادي.....
	الفقرة الثالثة : اختصاص القضاء الاستعجالي الإداري بالبت في طلبات إيقاف مسطرة الإكراه
32	البدني.....
34	خاتمة.....