

قراءة في بعض الإشكالات المتعلقة بالمنازعة الجبائية

الأستاذ، عبد العزيز يمكوبي

مستشار بالمجلس الأعلى

مقدمة:

تحتل المنازعة الضريبية حيزاً مهماً ضمن الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية، فالملزم، تبعاً لنفوره الطبيعي من أداء الضريبة، يحاول دائماً تطويع النص الجبائي على نحو يجعله في منأى عن أي مخاطبة ضريبية. في حين تعمل إدارة الضرائب - انسجاماً مع وظيفتها الطبيعية في منع أي إهدار للمال العمومي - على إعطاء النص مدلولاً أكثر شمولية ضماناً لعدم إفلات أي نشاط من الخضوع الضريبي. وبين هذين الموقفين المتباينين يتولد الخلاف، ويجد القاضي نفسه، أحياناً، على طرفي نقيض، ومن ثم يعمل جاهداً، في تعامله مع النصوص موضوع الخلاف، على قراءتها بالشكل الذي يضمن: عدم إهدار المال العمومي من جهة، ومن جهة أخرى حماية الأفراد من أي اقتطاع ضريبي

لا يسمع به النص التشريعي بشكل صريح. غير أن المهمة ليست بالسهولة المتصورة، فالقاضي في حالة وضوح النصوص وعدم قابليتها للتأويل لا يجد عناءاً كبيراً في الحسم في النزاع، أما بخصوص الحالات التي تستدعي نوعاً من التأويل، فإن الأمر يتطلب منه مجهوداً ذهنياً اجتهادياً للتوفيق بين وجهات النظر المتقابلة المعروضة أمامه، وقد ينتهي به اجتهاده إلى تغليب طرح الملزم أو طرح الإدارة الضريبية، بحسب ما يظهر له أكثر انسجاماً مع المناط والعلة المستخلصة من القاعدة التشريعية المنصوص عليها، ومن غاية المشرع التي يستهدف تحقيقها.

ولاشك أن تفعيل محاكمة العمل الإداري بشكل عام، يستوجب خلق قنوات للتواصل الثقافي بين المحكمة ومختلف الإدارات المعنية، في شكل ندوات أو أيام دراسية، وذلك لتبادل وجهات النظر بخصوص الإشكالات العملية القابلة للمناقشة، والتي من شأنها أن تشري العمل الإداري والاجتهاد القضائي على حد سواء. وبالتالي تسهم في خلق نوع من التواصل المؤسسي من شأنه تفعيل العمل الإداري من جهة، وتحقيق حماية أكبر لحقوق الأفراد وحررياتهم من جهة أخرى. ولملامسة جوانب من الإشكالات المتعلقة بالمنازعة الجبائية سأحاول في هذه المداخلة مناقشة الإشكالات المتعلقة بالجانب المسطري (المحور

الأول) وذلك قبل معالجة الإشكالات المرتبطة بالجانب الموضوعي (المحور الثاني). وهذه الإشكالات تندرج كلها في إطار الإشكالية المفصلية التي تعتبر المحور العام للرقابة القضائية في مجال المنازعة الجبائية، وهي كيفية تحقيق نقطة التوازن بين حماية الملزم في إطار عملية الفرض الضريبي، وفي نفس الوقت ضمان عدم إهدار المال العمومي، وسيتم رصد معالم هذه الإشكالات، من خلال استعراض نماذج من الأحكام القضائية.

المحور الأول: نماذج من الإشكالات المتعلقة بالجانب المطري في المنازعة الجبائية

إن المشرع المغربي، في إطار الإصلاح الجبائي، كرس ضمانات مهمة لفائدة الملزمين فيما يخص مسطرة الفرض الضريبي تمثلت بالأساس في تكريس النظام الإقراري عوض النظام التلقائي الذي كان معمولاً به في السابق، كما تمثلت أيضاً في تمكين الملزم من عرض نزاعه، بشأن التصحيحات التي قد تعتمد عليها إدارة الضرائب، على لجان مستقلة روعي في تشكيلها التخصص والحياد، وذلك قبل مواجهته بالاستخلاص. وهكذا يلاحظ أن المشرع انتقل من نظام الإكراه (système de contrainte) إلى نظام المشاركة (système de participation). وإدخال فكرة المشاركة في النظام الضريبي الحالي يجد تبريره في كون المجتمعات المعاصرة يجب أن تقوم على إرادة أفرادها واستعدادهم للمشاركة في النفع العام.⁽¹⁾

(1) "L'introduction de l'idée de participation dans le système fiscal actuel a été justifiée par l'idée que la société moderne doit reposer sur la volonté de ses membres, sur leur aptitude à coopérer pour le bien commun et dans l'intérêt général".

- De plus en plus de façon informelle ou institutionnelle, le contribuable est appelé à participer à sa propre imposition, au point que l'on a pu parler d'un passage d'un "système de la contrainte" au "système de l'assentiment".

غير أن تطبيق مسطرة الفرض الضريبي من الناحية العملية قد يفرز اشكالات على مستوى قراءة النصوص القانونية الواجبة التطبيق، تنتهي بعرض النزاع أمام القضاء للحسم في الأمر. وقد حاولت رصد بعض جوانب هذه الإشكالات من خلال النماذج التالية:

النموذج الأول: مدى لزوم تقييد إدارة الضرائب بمسطرة المادة 107 من قانون الضريبة العامة على الدخل في حالة ضم الربح الأجنبي لكل من النشاطين الممارسين من طرف الملزم وفقاً لنظام الربح الجزافي؟

تنص المادة 107 من قانون الضريبة العامة على الدخل على أن مفتش الضرائب إذا لاحظ ما يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الضريبة سواء كان هذا الأساس ناتجاً عن الإقرار الذي أدلى به الملزم أم مفروضاً بصورة تلقائية، وجب عليه أن يبلغ الخاضع للضريبة في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم، أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفصيل مبلغه، وأن يدعوه إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل الثلاثين يوماً التالي لتاريخ تسلم الرسالة الموجهة إليه. وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 114 من هذا القانون، أما في حالة الجواب فإن المفتش يكون ملزماً باحترام باقي

مقتضيات مسطرة الربط المنصوص عليها في الفقرة الثانية من هذا الفصل (أي الفصل 107) والتي قد تنتهي بعرض النزاع على أنظار لجان الطعن الضريبي.

والمقتضيات الواردة في مسطرة التصحيح، كما درجت على ذلك أحكام القضاء، تكتسي طابع الإلزام ويترتب على عدم احترامها من قبل الإدارة بطلان عملية الربط الضريبي. غير أن الإشكال يبقى قائماً بخصوص مدى وجوب التقيد بمقتضيات مسطرة المادة 107 المذكورة في حالة ضم الريح الأدنى في إطار النظام الجزافي، فالإدارة الجبائية تتمسك بكونها غير ملزمة بالتقيد بالمسطرة المذكورة طالما أن الأمر يتعلق بنظام الريح الجزافي، والتقيد بمسطرة المادة 107 يستوجب تقديم المحاسبة وهو ما لا يتوافر في هذا النظام. في حين يتمسك الملزم بوجوب احترام المادة 107 حتى بالنسبة لهذه الحالة تحقيقاً للضمانات الممنوحة له عن طريق العموم التشريعي. وجواباً على هذا الإشكال أوضحت المحكمة الإدارية بمكناس بخصوص هذه النقطة أن:

«الأمر وإن كان يتعلق في نازلة الحال بضم الريح الأدنى لكل من النشاطين الممارسين من طرف الطاعن وفقاً لنظام الريح الجزافي، فإن هذا لا يشفع لمفتش الضرائب الاستغناء عن مباشرة مسطرة التصحيح المنصوص عليها في المادة 107 المشار إليها أعلاه، لأن احتمال

الوقوع في الخطأ غير مستبعد أثناء القيام بعملية الضم ومن تم يكون من مصلحة الملزم إخطاره في إطار مسطرة التصحيح بهذه العملية حتى يتمكن من سلوك مسطرة الطعن أمام اللجان قبل مجابته بالأداء في إطار عملية الاستخلاص. فمقاومة حالة الفرض التلقائي للضريبة تعتبر من الضمانات الأساسية التي كرسها المشرع في إطار القانون المتعلق بالإصلاح الضريبي وذلك تفادياً لعنصر المفاجأة الذي كان يطبع المسطرة القديمة في فرض الضريبة، ومن تم فإنه لهذه العلة واعتباراً لصيغة العموم التي وردت بها المادة 107 المذكورة فإنه لا مناص من احترام مسطرة التصحيح في نازلة الحال قبل اللجوء إلى عملية الفرض الضريبي⁽²⁾.

النموذج الثاني: هل اختصاص لجان الطعن الضريبي (اللجنة المحلية -

اللجنة الوطنية) يقتصر على المسائل الواقعية دون

الوسائل القانونية؟ وهل يحق لها ان تبت فيما لم يثره

الأطراف؟

إن وزارة المالية في طعونها المقدمة ضد قرارات اللجنة الوطنية

للطعن الضريبي، تعتمد من بين الوسائل التي تشيرها في المقال، عدم

اختصاص اللجنة للبت في المسائل القانونية، وبالتالي تلتمس إلغاء

(2) في قضية مسائلة صدر عن المحكمة -إدارة مكناس- حكم عدد 5/98/33 في الملف 5/98/6 بتاريخ 98/12/17.

القرارات الصادرة عنها كلما تجاوزت حدود البت في المسائل الواقعية. وقد ساير جانب من الفقه هذا الطرح معتبراً أن اختصاص اللجنة المحلية واللجنة الوطنية ينحصر في المسائل الواقعية فقط (انظر مؤلف د. محمد مرزاق وذ. عبد الرحمان أبليللا: «النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب» صفحة 66). غير أن المحكمة الإدارية بمكناس في جوابها على الوسيلة المثارة اعتبرت أن تقييد اختصاص اللجنة إنما ينسحب على المسائل التي لها ارتباط بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، ولا يعني حرمان اللجنة من البت في الوسائل القانونية التي لا تستوجب أي تفسير، مؤكدة على أن المقصود من العبارة الواردة في الفقرة الأخيرة من المادة 41 من قانون الضريبة على الشركات التي جاء فيها: «ويمكن أن تنازع الإدارة... في مقررات اللجنة الوطنية إذا تبين لها أن هذه الأخيرة بتت بغير حق في مسائل قانونية». هو أحقية الإدارة في المنازعة في قرار اللجنة الذي أخطأت فيه في تطبيق القانون، وليس المقصود حرمان اللجنة من البت في المسائل القانونية، إذ لو أراد المشرع خلاف ذلك لما اضطر إلى استعمال عبارة «بتت بغير حق في مسائل قانونية» ولإكتفى بالقول: «إذا بتت في مسائل قانونية» ذلك أنه بمفهوم المخالفة، إذا بتت اللجنة عن حق في مسائل قانونية فلا ضير عليها في ذلك.

وحاصل ما ذكر، أن لجان الطعن الضريبي تختص بالبت في المسائل القانونية والواقعية، غير أنه يمتنع عليها فقط القيام بتأويل هذه النصوص، وقد أوضحت المحكمة الإدارية بمكناس، أن تطبيق اللجنة لمقتضيات المادة 42 من قانون 85-30، على أساس أن أجل 15 يوماً، المنصوص عليه في هذه المادة يحتسب من تاريخ التوصل لا من تاريخ الإرسال، ليس فيه أي تفسير أو تأويل للنص القانوني، وإنما هو فقط إعمال لمضمون هذا النص⁽³⁾.

أما فيما يخص الشق الثاني من التساؤل أعلاه، فإن المحكمة الإدارية بمكناس اعتبرت أن اللجنة الوطنية بتعيين عليها أن تتقيد بالبت في حدود الوسائل المشارة أمامها، عدا ما يتعلق بالشروط الشكلية المرتبطة بالطعن المرفوع أمامها والتي يكون لها اتصال بالنظام العام.

(3) حكم إدارية مكناس الصادر تحت عدد 6/2000/5ش في الملف 13/99/5ش بتاريخ 2000/2/3.

النموذج الثالث: طبيعة مسطرة المادة 114 من قانون الضريبة العامة على الدخل ومدى إلزامية التقييد باحترام أجل الطعن المنصوص عليه في هذه الفصول؟ وكذا مدى إلزامية احترام مسطرة المادة 114 المذكورة من قبل الملزم، في حالة عدم احترام الإدارة لشروط الفرض التلقائي؟

في حالة توافر شروط الفرض التلقائي للضريبة، فإنه لا يمكن رفع المنازعة أمام القضاء إلا بعد احترام مسطرة المطالبة أمام المدير العام للضرائب، حسب ما تنص عليه المادة 114 من قانون الضريبة العامة على الدخل، وفي حالة عدم احترامها فإن الإجماع منعقد على عدم قبول الطعن المرفوع مباشرة أمام القضاء. وقد أوضحت المحكمة الإدارية بمكناس في إحدى أحكامها بأن «استعمال المشرع لكلمة "جاز" في نص المادة 114 المذكورة التي جاء في فقرتها الأخيرة؛ وإذا لم تجب الإدارة خلال الستة أشهر التالية لتاريخ المطالبة جاز للخاضعين للضريبة كذلك رفع القضية إلى المحكمة المختصة داخل الشهر الذي يلي انصرام أجل الجواب»، لا يعني تخيير الملزم بين رفع الدعوى إلى المحكمة أو انتظار جواب الإدارة لرفعها، بل هي واردة على سبيل الإلزام والتقييد تحت طائلة عدم القبول؛ بدليل أن المشرع صرح في نفس الفقرة على أن الطعن يكون داخل الشهر الموالي للستة أشهر التالية لسكوت

الإدارة وليس خارجه، ولو أراد التخيير لقال: «ابتداءً من الشهر الموالي...» عوض: «داخل» ولما اضطر إلى النص صراحة على تمديد الأجل بالنسبة لغير المقيمين في المغرب إلى شهرين». وخلصت إلى عدم قبول الدعوى غير المرفوعة داخل الشهر الموالي للستة أشهر التالية لتقديم الشكاية في حالة عدم جواب الإدارة.⁽⁴⁾

غير أن ترتيب نتيجة عدم قبول الدعوى في حالة عدم احترام مسطرة المادة 114 لا يتحقق إلا إذا احترمت الإدارة شروط الفرض التلقائي، أما في حالة عدم احترامها لتلك الشروط، فإن اتجاه المحاكم دأب على قبول المنازعة المرفوعة مباشرة أمام القضاء وأعفى الملزم من سلوك المسطرة الواردة في المادة 114، وهكذا قضت المحكمة الإدارية بفاس بخصوص نفس المسطرة المنصوص عليها في المادة 47 من قانون الضريبة على القيمة المضافة:

«وحيث إنه وبالترتيب على ما ذكر فإنه بالإطلاع على مختلف وثائق الملف يتضح بجلاء، أن عملية الإخضاع التلقائي للضريبة السابقة لمرحلة المنازعة الإدارية لم تتحقق وفق الشروط المقررة في المادة 28 من القانون الموماً إليه أعلاه لعدم توصل المدعية بالإرساليات المشار إليهما في جواب المدعى عليهما (الأولى نموذج 735 وتاريخ

(4) حكم إدارية مكناس عدد 5/95/10 بتاريخ 05/3/30 في الملف 5/94/15.

91/6/12 والثانية نموذج 736 وتاريخ 91/9/11 والتي أرجعت للمدعى عليهما بعبارة غير مطالب به.

وحيث إنه لما كانت المادة 28 من قانون 30/85 المتضمنة لشروط فرض الضريبة بصورة تلقائية في حالة تقاعس الملتزم عن تقديم الإقرار برقم معاملاته عن فترة معينة تلزم الإدارة الجبائية بإشعار هذا الأخير بضرورة تقديم الإقرار تحت طائلة تحديد الضريبة بصورة تلقائية، بعد تذكيره برسالة موصى بها مع الإشعار بالتسلم، الذي يقتضي حصول التبليغ الفعلي للملتزم، ولما كانت هذه المادة تحيل على المادة 47 من نفس القانون المحددة لشروط المنازعة الإدارية والقضائية، كانت هذه المادة الأخيرة بدورها تعتمد على الضوابط المقررة في المادة 28 الآتفة الذكر في تحديد أجل وشروط المنازعة، فإن تخلف أحد هذه الشروط، يستوجب حتمية استبعاد مقتضيات المادة المحال عليها، سواء تعلق الأمر بالملتزم الخاضع للضريبة أو بغيره، وباعتبار رجوع المراسلتين المشار إليهما آنفاً بملاحظة غير مطالب به والذي كما سبقت الإشارة إلى ذلك لا يعتبر توصلًا قانونياً حسب اجتهاد المجلس الأعلى المتواتر، فإن الأثر القانوني المترتب على الإخلال بمقتضيات المادة 28 المرجبة لهما يستتبع بالضرورة عدم إلزامية تقييد الملتزم بضوابط المادة 47⁽⁵⁾.

(5) حكم إدارية قاس عدد 95/56 في الملف الإداري عدد 94/7 غ بتاريخ 1995/5/3.

وهذا التعليل الذي اعتمده المحكمة، زيادة على كونه ينسجم ومضمون النصوص الواجبة التطبيق، فهو يندرج ضمن التوجه القضائي الذي يستهدف التلطيف من حدة العوائق الشكلية.

النموذج الرابع: مدى جواز قبول الطعن المرفوع من قبل الملزم أمام المحكمة قبل التوصل بجواب الإدارة أو انصرام أجل ستة أشهر على تقديم الشكاية؟ وهل صدور جواب الإدارة بعد انصرام أجل الطعن يفتح للملزم أجلاً جديداً للطعن؟

إذا كان الطعن خارج الأجل المنصوص عليه في المادة 114 يؤدي إلى عدم قبول الدعوى وهذا ليس محل خلاف، فإن التساؤل يطرح بالنسبة لمآل الطعن المقدم إلى المحكمة قبل انتهاء أجل الستة أشهر المحدد للإدارة قصد البت في شكاية الملزم؟ ذلك أن المحاكم اتخذت مواقف متباينة في هذا الصدد.

فالمحكمة الإدارية بالرباط في حكمها الصادر بتاريخ 96/4/2 اعتبرت الطعن المقدم قبل انصرام أجل الستة أشهر سابقاً لأوانه ويؤدي إلى عدم قبول الدعوى⁽⁶⁾ في حين ذهبت المحكمة الإدارية بأكادير في حكمها الصادر بتاريخ 95/12/21 إلى أن اللجوء إلى الطعن

(6) حكم إدارية الرباط عدد 64 الصادر بتاريخ 96/4/2 في الملف رقم 94/61 غ.

القضائي قبل جواب الإدارة وانقضاء الأجل المحدد لجوابها أثناء سريان الدعوى ليس له تأثير على قبول الدعوى.⁽⁷⁾ ونفس الاتجاه سلكته المحكمة الإدارية بوجدة في حكمها الصادر بتاريخ 14/2/1996 الذي جاء في بعض حيثياته:

«وحيث إن الإدارة بجوابها خلال المسطرة القضائية تكون قد حددت موقفها من شكاية الطاعن حين رفضت الاستجابة لطلبه.

وحيث إنه بالإضافة إلى ذلك فإن تقديم الدعوى قبل انصرام أجل جواب الإدارة لم تتضرر منه هذه الأخيرة، ولم يرتب المشرع بنص صريح أي جزاء عليه».

وجواباً على التساؤل المطروح نرى أن مآل الطعن القضائي المقدم قبل انصرام الأجل المحدد للإدارة قصد الجواب يقتضي التمييز بين حالتين: الحالة الأولى، وهي التي تصبح فيها الدعوى جاهزة للبت، ويكون أجل الستة أشهر لم ينصرم بعد، ففي هذه الحالة، يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى، لأنه من غير المعقول حرمان الإدارة من الأجل المحدد لها قانوناً قصد البت في الشكاية.

(7) حكم إدارية أكادير بتاريخ 95/12/21 في الملف رقم 95/83 وفي الملف عدد 95/104.

والحالة الثانية وهي التي تصبح فيها الدعوى جاهزة للبت، ويكون أجل الستة أشهر قد انصرم، ففي هذه الحالة لا معنى للقول بعدم قبول الدعوى لتقديمها قبل الأوان، مادام لم يقع أي اعتداء على الأجل المخصص للإدارة قصد الجواب ومادام أن الأجل قد صحح تلقائياً أثناء سريان الدعوى. وإذا حكم في هذه الحالة، بعدم قبول الدعوى لتقديمها قبل الأوان، فإن المدعي لا يستطيع تدارك الموقف لأن أجل الطعن يكون قد انصرم، وبالتالي يكون مآل دعواه عدم قبول الدعوى من جديد، وعلى خلاف الحالة الأولى، فإن التصريح بعدم القبول لا يحول أمام الملزم دون رفع الدعوى من جديد مادام أن صدور الحكم يكون في وقت يكون فيه أجل الطعن لازال مفتوحاً.

وهذا الاتجاه كرسته المحكمة الإدارية بالبيضاء في حكمها الذي أوضحت فيه: «حيث إن المقال قدم بتاريخ 94/7/6 وأن إدارة الضرائب توصلت برسالة المطالبة بتاريخ 94/1/10، وأن المشرع في المادة 52 من قانون الضريبة على الشركات منح لهذه الأخيرة أجل ستة أشهر قصد الجواب، ويبقى بعد ذلك للملزم بالضريبة، حق رفع الدعوى داخل أجل الشهر التالي لانصرام أجل الجواب، وأنه بالإطلاع على التواريخ أعلاه يتبين أن الشركة العارضة قدمت مقالها قبل فوات أجل الستة أشهر الممنوحة للإدارة.

لكن حيث إن العبرة بالوقت الذي أصبحت فيه القضية جاهزة للحكم فيها وهو الوقت الذي مضى عليه أكثر من ستة أشهر دون جواب الإدارة فإن المحكمة لا ترى مانعاً من اعتبار المقال مقبولاً شكلاً⁽⁸⁾.

وبخصوص الشق الثاني من التساؤل المطروح، فإن المحكمة الإدارية بمكناس اعتبرت في إحدى الأحكام الصادرة عنها، أن صدور جواب الإدارة بعد انصرام أجل الطعن المحدد للملزم، يفتح لهذا الأخير أجلاً جديداً للطعن ويجد هذا الاتجاه أساسه في كون سكوت الإدارة طيلة ستة أشهر على تاريخ تقديم الشكاية، يعتبر قرينة بسيطة على صدور الجواب بالرفض، وذلك تمكيناً للملزم من المنازعة أمام القضاء وتفادي طول الانتظار، غير أنه إذا صدر عن الإدارة جواب صريح بهذا الخصوص، فإن ذلك يفتح للملزم أجلاً جديداً للطعن يبدأ من تاريخ التوصل بالجواب.

ولاشك، أن هذا التوجه الذي سلكته المحكمة، بهذا الخصوص، فيه نوع من التخفيف من حدة العوائق الشكلية، التي تحول دون تمكين الملزم من اقتضاء حقوقه في الموضوع، علماً بأن المنازعة قد تنصب

(8) حكم إدارة البيضاء عدد 5 بتاريخ 95/1/18 في الملف رقم 94/63 غ.

على مبالغ ضريبية مهمة، وقد يترتب على عدم إلغائها، في حالة عدم مشروعيتها، التأثير بشكل سلبي على وضعية الملزم، مع ما يستتبع ذلك من آثار. لذلك، فإنه أمام ارتفاع الضغط الجبائي، ووجوب تمكين الملزمين من استبعاد كل فرض ضريبي غير مستحق، يتعين التعامل مع الشكل بعقلية برغماتية تلطيفية، كلما أمكن ذلك، بهدف تجاوز مساوئ التطبيق الحرفي للقواعد الشكلية، والتي تنعكس سلباً على تحقيق العدالة والانصاف.

النموذج الخامس: هل العبوة في تحديد بداية احتساب أجل 15 يوماً المنصوص عليه في المادة 42 من قانون 30/85 يكون من تاريخ التوجيه ام من تاريخ التوصل؟

تنص المادة 42 من قانون الضريبة على القيمة المضافة في فقرتها الثانية على أنه «إذا تقرر القيام بالتحقق من محاسبة ما، وجب أن يوجه إلى الخاضعين للضريبة إعلام بذلك في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم قبل التاريخ المحدد لإجراء المراقبة بما لا يقل عن 15 يوماً».

تتمسك إدارة الضرائب بهذا الخصوص بكون المشرع يتحدث عن توجيه الإشعار بالفحص لا عن تبليغه، وبالتالي فإن احتساب أجل 15 يوماً المذكورة ينبغي أن يكون من تاريخ التوجيه لا من تاريخ التوصل،

غير أن المحكمة الإدارية بمكناس في حكمها الصادر بتاريخ 2000/2/3 اعتبرت أن «الإشعار بالمراقبة والتحقيق توصل به الملزم في 1995/10/20 في حين أن بداية التحقيق كانت في 1995/10/24 أي داخل أجل أقل من أربعة أيام بدلاً من خمسة عشر يوماً الذي ينص القانون على أنه أقل ما يمكن أن يمنح للملزم. وهذا الإجراء الذي يشكل أكبر ضمانات وأهم تدبير مقرر لفائدة الملزم لا يمكن تحقيقه بمجرد توجيه الإشعار بل العبرة بالتوصل، لأن هدف المشرع واضح وهو أن يستفيد الملزم على الأقل بخمسة عشر يوماً كاملة قبل البدء في عملية المراقبة حتى يتمكن من تهيئ دفاعه الشيء الذي لم تحترمه الجهة المدعية»⁽⁹⁾.

(9) حكم إدارية مكناس عدد 20005/6 ش في الملف رقم 5/99/13 ش بتاريخ 2000/2/3.

النموذج السادس: مال الغرض الضريبي، الذي بوشرت مسطرة ربطه في اسم خاطئ للملزم وتصحيح ذلك في مرحلة الأمر بالأداء، دون إعادة تصحيح مسطرة الربط؟ وكذا مال الغرض الضريبي الصادر في الاسم المجرد لأحد الشركاء دون التنصيص على اسم الشركة؟

بخصوص الشق الأول من السؤال أوضحت المحكمة الإدارية بنفاس أن توجيه إدارة الضرائب الرسالتين المنصوص عليهما في المادة 28 من قانون الضريبة على القيمة المضافة في إطار مسطرة الربط الضريبي، في اسم خاطئ، غير الاسم الصحيح للملزم، يجعل مسطرة الربط الضريبي معيبة، وإن تدارك هذا الخطأ عند إصدار الإنذار بالأداء لا يصحح من الوضع شيئاً، وقد جاء في حيثيات هذا الحكم:⁽¹⁰⁾

«حيث إنه بالرجوع إلى الإنذار المؤرخ في 3 يوليوز 1994، والرسالتين المضمونتين الوصول، اللتين بعثت بهما مصلحة الوعاء الضريبي إلى الطاعن، يتبين أنهما يحملان اسم لعميري عبد الوهاب، ولا دليل على توجيههما في اسم المدعي لعميري عبد الواحد بذاته وصفته إلا بعد أن نازع في ذلك أمام الجهة الضريبية بواسطة كتابه

(10) حكم إدارية فاس عدد 96/85 بتاريخ 17 أبريل 96 في الملف 95/92.غ.

المؤرخ في 6 يوليوز 1994 بعد أن توصل بإنذار بالأداء في اسم العميري عبد الوهاب، إثر ذلك تغير اسم عبد الوهاب بعبد الواحد حسب الإنذار بالأداء الحامل لتاريخ 95/04/13 دون اتباع أي إجراء مسطري لتأسيس الضريبة من جديد، الشيء الذي يتضح منه أن الضريبة المؤسسة تمت بصورة معيبة إذ كان على مصلحة الوعاء الضريبي تأسيس الضريبة بطريقة سليمة ومنضبطة، وفق الفصل 32 من قانون 30/85 ثم بعثها إلى القابض المالي من أجل استيفائها». وخلصت إلى أن الإجراء القانوني الخاطيء لا يترتب عنه أثر قانوني.

وهذه النتيجة التي خلصت إليها المحكمة، فيها تكريس لوجوب احترام الضمانات التي نص عليها المشرع لفائدة الملزم في إطار عملية الفرض الضريبي. ذلك أن توجيه مسطرة الربط في غير الإسم الصحيح للملزم، وتدارك هذا الخطأ أثناء إصدار الأمر بالأداء، دون إعادة تصحيح المسطرة الخاطئة، يجعل مسطرة الربط معيبة لعدم استفادة الملزم من الضمانات المنصوص عليها لفائدته من طرف المشرع، والقاعدة أن ما بني على الباطل فهو باطل.

أما فيما يتعلق بالتساؤل الثاني، فقد اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس، أن صدور الأمر بالأداء في الإسم المجرد للشريك دون التنصيب على صفته والإشارة إلى اسم الشركة يجعل هذا الأمر معيباً

شكلاً لما في ذلك من تغييب لمسؤولية الشركة في التحمل الضريبي الملقى عليها بالأساس وبالتبعية على أعضائها.⁽¹¹⁾

النموذج السابع: متى تكون الإدارة الضريبية ملزمة بإجراء مسطرة الربط

في مواجهة الورثة في حالة وفاة الملمزم الأصلي؟

تنص المادة 102 من قانون الضريبة على الدخل في فقرتها الثامنة على أنه «إذا توفي الخاضع للضريبة العامة على الدخل، وجب على ورثته أن يوجهوا في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم، أو يسلموا مقابل إيصال إلى مفتش الضرائب التابع له محل إقامة الهالك الاعتيادية أو مؤسسته الرئيسية أو موطنه الضريبي، إقراراً بمجموع دخله عن الفترة المنصوص عليها في الفقرة 3 من المادة 104 من هذا القانون، وذلك داخل الثلاثة أشهر التالية لتاريخ الوفاة». ونفس الإجراء نصت عليه المادة 35 من قانون الضريبة على القيمة المضافة والمادة 14 من قانون ضريبة الباتانتا.

واعتباراً لهذه المقتضيات فإن الورثة لا يحق لهم الدفع بعدم احترام مسطرة الربط الضريبي في حقهم إلا عند إدلائهم بالإقرار

(11) - حكم إدارية مكناس عدد 5/99/33 بتاريخ 96/10/24 في الملف 5/95/60.
- حكم إدارية مكناس عدد 3/97/36 بتاريخ 97/7/2 في الملف 3/97/10.

المنصوص عليه أعلاه، وقد جاء في حيثيات إحدى الأحكام الصادرة عن
إدارية مكناس بهذا الخصوص:

«وحيث إنه بخصوص توجيه الإشعارات في إسم وارثة واحدة دون
باقي الورثة فإنه لا مجال للاحتجاج بهذه الوسيلة إلا في حالة احترام
المدعين لمقتضيات المادة 35 من قانون الضريبة على القيمة المضافة
التي تستوجب في حالة طرء تغيير على الشخص الخاضع للضريبة لأي
سبب من الأسباب، إدلاء الخلف أو المتخلى له بإقرار مماثل
للإقرار المنصوص عليه في المادة 34 أعلاه، داخل الأجل نفسه، لذلك
وأمام عدم احترام هذا الإجراء لا تكون إدارة الضرائب ملزمة بمباشرة
مسطرة التبليغ في مواجهتهم طالما لم يعرفوا بأنفسهم حتى
يتحقق الإلزام».

ولاشك أن عدم إلزام الإدارة الضريبية باحترام مسطرة الربط في
مواجهة الورثة الذين لم يقوموا بالتعريف بأنفسهم، عن طريق تقديم
الإقرار المشار إليه في المواد أعلاه، تنسجم وطبيعة الوضع، إذ كيف
للإدارة أن تباشر هذه المسطرة في مواجهتهم في غياب التعريف بأنفسهم
ومن أين لها أن تعلم بعددهم، حتى تخاطبهم جميعاً. لذلك فإن تقصيرهم
في التعريف بأنفسهم، يستتبع بصورة حتمية حرمانهم من الضمانات
المنصوص عليها في إطار مسطرة الربط.

النموذج الثامن: عجز إدارة الضرائب عن احترام مسطرة الربط الضريبي
بسبب إلقاء الملزم بعنوان خاطئ و مدى تأثير ذلك على
سلامة المسطرة؟

إن وجوب احترام مسطرة الربط الضريبي من قبل إدارة الضرائب
أثناء عملية الفرض أو المراجعة الضريبية تعتبر من الضمانات الأساسية
التي أقرها المشرع لفائدة الملزم بهدف تجنب مساوئ المسطرة التلقائية
في فرض الضريبة. وعليه فإن القضاء لا يتوانى في اعتبار عملية
الفرض الضريبي لاغية في حالة عدم توجيه الإشعارات المنصوص عليها
قانوناً. غير أن هذا الجزاء ليس مطلقاً، فإذا أبانت الإدارة عن حسن
نيتها في احترام هذه المسطرة وشرعت في تطبيقها، لكنها عجزت عن
تبليغ مراسلاتها للملزم بسبب عدم تمكينها من طرف هذا الأخير بعنوانه
الصحيح فإن القضاء لا يرتب جزاء الإلغاء في هذه الحالة. وهكذا جاء
في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس:

«وحيث إنه بخصوص الوسيلة الأولى، فإن الفقرة الأخيرة من البند
السابع من المادة الخامسة من قانون المالية لسنة 1978، إذا كانت
تنص على وجوب مكاتبة الملزم، بمقتضى رسالة موصى بها مع إشعار
بالتوصل ودعوته إلى تقديم إقراره في حالة عدم التقديم التلقائي، فإن
تقييد مفتش الضرائب بالزامية احترامه لهذا الإجراء رهين بتقديم الملزم

لعنوانه الصحيح حتى تتمكن الإدارة من مخاطبته واحترام الضمانات المخولة له تشريعياً، أما في حالة تعذر المخاطبة مع الملزم لسبب يرجع لهذا الأخير نفسه، بعد أن تكون إدارة الضرائب قد استنفذت الإمكانيات المتاحة لها واقعياً، قصد احترام مسطرة الفرض الضريبي، فإن هذا التعذر لا يجعل مسطرة الربط الضريبي معيبة. وبالرجوع لوثائق الملف، وخاصة مذكرة الجواب المدلى بها من طرف وزارة المالية، يتبين أن إدارة الضرائب كاتبت الملزم حسب العنوان الوارد بالعقد ودعتة إلى تقديم إقراره، غير أن الرسالة رجعت بملاحظة أن الملزم لا يسكن بهذا العنوان. لذلك تكون إدارة الضرائب قد استنفذت الوسيلة المتاحة لها واقعياً قصد تمتيع الملزم بالضمانات التي نص عليها المشرع لفائدته، وإن عجز إدارة الضرائب عن تمتيع الملزم بهذه الضمانات يرجع لهذا الأخير الذي لم يشر بشكل واضح إلى عنوانه. فالاستفادة من هذه الضمانات تقتضي من الملزم تمكين الإدارة من الوسائل والسبل التي تساعدها على تمكينه من هذه الضمانات، والقول بخلاف ذلك يضع إدارة الضرائب في وضع الملزم بتنفيذ المستحيل، ويسهم بالتالي في تشجيع عملية التهرب الضريبي واستفادة الملزمين من مناورات قد تكون مقصودة أو غير مقصودة من طرفهم مما يؤدي إلى إهدار مالية الدولة. ولهذا فإن قواعد العدالة والإنصاف وعقلنة العمل الإداري بما يخدم الصالح العام، تقتضي

معالجة الأمور بما تستحقه من حلول ناجعة على مستوى مواجهة كل الأشكال الرامية إلى الاستفادة من القانون بشكل منحرف، وكذا على مستوى العمل الإداري بتعويضه كلما أبانت الإدارة عن حسن نيتها في تطبيق القانون، واستخدامها لكل الوسائل المتاحة لها قصد احترامه، في الوقت الذي يتبين فيه أن السبب في تعطيل القانون يرجع للملزم نفسه. وهنا لا بد من التمييز بين الحالة التي ترجع فيها الرسالة بملاحظة غير مطلوب، وبين الحالة موضوع النزاع الحالي، ففي الحالة الأولى فإن اجتهاد الغرفة الإدارية والذي تم تكريسه تشريعياً، مستقر على أن رجوع الرسالة بعبارة غير مطلوب، فإن ذلك لا يقوم مقام التبليغ، ولا بد من إعادة استدعاء الملزم عن طريق وسائل التبليغ الأخرى وهذا الاتجاه يجد أساسه في كون الملزم قد يكون غائباً، وإن كان العنوان صحيحاً، ومعناه أن الإدارة تكون ملزمة بإعادة استدعائه قصد تمكينه من الضمانات المنصوص عليها لفائدته وأن الوسائل التي تمكنها من احترام القانون لم تستنفذها بعد...».

هذه باختصار، جملة من الإشكالات المسطرية المرتبطة بالمنازعة الجبائية، ولاستكمال البحث في هذا الموضوع يتعين رصد الإشكالات المتعلقة بالجانب الموضوعي وذلك حتى ترسم الصورة كاملة بخصوص منهجية القاضي في التعامل مع هذه الإشكالات (المحور الثاني).

المحور الثاني: جوانب من الإشكالات الجبائية المتعلقة بالجانب الموضوعي

إن الجوانب الموضوعية في المنازعة الجبائية تكتسي من الناحية التقريرية أهمية أكبر مقارنة مع الجوانب المرتبطة بالناحية المسطرية، ذلك أن المنازعة في موضوع الضريبة تستوجب قراءة النصوص الجبائية، موضوع الخلاف، قراءة موضوعية، للقول بمدى توافر الإعفاء الضريبي سواء إنسحبت المطالبة على الإعفاء الكلي أو الجزئي. والقاضي لا يجد عناءاً كبيراً في ترتيب الجزاء اللازم في حالة وضوح النصوص وعدم قابليتها للقراءات المختلفة، أما في حالة قابليتها للتأويل، فإنه يصعب في وضعية أكثر حرجاً، إذ كيف له أن يجمع في قراءته للنصوص موضوع الخلاف، بين هاجس المحافظة على المال العام، وهاجس حماية الأفراد في حقوقهم وحررياتهم، وكلا الهاجسين يعتبران من صميم عمله الوظيفي. لذلك فإن القاضي في مثل هذا الوضع، يعمل في سبيل إيجاد الحل الملائم للنزاع المعروض أمامه، على استنباط الحكم اللازم عن طريق تقصي إرادة المشرع من خلال قراءة شمولية ووظيفية للنصوص القانونية الواجبة التطبيق، مستنيراً في ذلك بما تمليه قواعد العدالة والإنصاف وما يقتضيه واجب الحفاظ على المورد الضريبي وعدم إهداره.

وللوقوف على جوانب من الإشكالات المرتبطة بهذا الخصوص، اخترت بعض النماذج من الأحكام القضائية التي تباينت فيها المواقف بين الملزم والإدارة الضريبية والتي خلص فيها القضاء إلى تأييد هذا الموقف أو ذلك بحسب ما انتهى إليه اجتهاده.

النموذج الأول: هل يعتبر استمرار الورثة في استغلال منشأة موروثهم، بداية نشاط جديد، يجعلهم يستفيدون من الإعفاء من أداء واجب الاشتراك المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضريبة العامة على الدخل؟

جاء في المادة 104 من قانون الضريبة العامة على الدخل على أنه يجب على الخاضعين لنظام الضريبة الصافية الحقيقية أو لنظام النتيجة الصافية البسيطة، أن يدفعوا تلقائياً إلى الخزينة قبل فاتح فبراير من كل سنة، فيما يرجع لدخلهم المهني المتعلق بالسنة السابقة، اشتراكاً محسوباً للضريبة العامة على الدخل طوال الثلاث سنوات المحاسبية الأولى لتاريخ الشروع في عملهم المهني ويخصم الاشتراك من مبلغ الضريبة العامة على الدخل.

وبخصوص تطبيق مقتضيات هذه المادة، ثار نزاع أمام المحكمة الإدارية بفاس، تمسك فيه الطاعنون باستفادتهم من الإعفاء المنصوص عليه في المادة 104 المذكورة، على أساس أن تاريخ شروعاتهم في

استغلال المنشأة المخلفة من موروثهم (محطة وقود)، هو تاريخ انتقالها إليهم بعد وفاة موروثهم، ومن ثم يكونون غير ملزمين بدفع واجب الاشتراك طيلة الثلاث سنوات المحاسبية الأولى لتاريخ الشروع في عملهم المهني. في حين تتمسك إدارة الضرائب بعدم وجود موجبات الإعفاء، على اعتبار أن الورثة لم يخلقوا نشاطاً جديداً، وإنما استمروا في استغلال منشأة كانت مستغلة سابقاً من طرف موروثهم.

والنقطة النزاعية مشار الخلاف، في قراءة مقتضيات المادة 104 المشار إليها، تكمن في تحديد مناط الإعفاء المقرر بمقتضى هذه المادة، بمعنى هل الإعفاء مقرر بالنظر إلى النشاط المهني أم بالنظر إلى شخص ممارسه؟ وجواباً على هذا التساؤل، أوضحت المحكمة الإدارية بفاس:

« حيث يؤخذ من مقال الدعوى أن موروث المدعين كان يزاول نشاطه التجاري بمحله التجاري المفروضة عليه الضريبة، محطة طوطال إلى حين وفاته بتاريخ 1989/01/31 وحل ورثته، المدعون، محله في النشاط.

وحيث إنه في حالة وفاة الممول، فإن استمرار الورثة في استغلال منشأة موروثهم لا يعدو أن يكون شركة واقعة بينهم فتفرض الضريبة عليهم باعتبارهم خلفاً عاماً له.

وحيث إن المدعين، وحسب ما جاء في مقالهم لم يستحدثوا نشاطاً يختلف في نوعه عن نشاط ومهنة موروثهم، أو يصلح أساساً لربط مستقل، ليتأتى اعتبارهم ضمن فئة الخاضعين للضريبة العامة على الدخل المعفاة من الحد الأدنى للاشتراك المعين بالفقرة الثانية من المادة 104 مكررة المشار إليها.

والحقيقة أن استقراء مقتضيات المادة 104، المشار إليها توحى بأن مناط الإعفاء الضريبي بمقتضى هذه المادة، يتمثل في إعفاء النشاطات الجديدة من واجب الاشتراك الأدنى، رغبة من المشرع في مساعدة المقاولات المستحدثة وتشجيعها على التطور والنمو، بهدف خلق حركية اقتصادية من شأنها التأثير إيجابياً في الحياة العامة بأبعادها المختلفة، وعليه فإن الإعفاء مقرر لهذه الغاية، ولا يمكن القول بتوافر موجباته، إلا في حالة استحداث نشاط جديد ومن ثم فإنه بالنسبة للحالة موضوع النزاع، فإنه لم يقع استحداث أي نشاط جديد طالما أن النشاط موضوع الفرض الضريبي كان ممارساً من طرف موروث المدعين، وأن شخصيتهم تذبوب في شخصية موروثهم وتعتبر استمراراً له، باعتبارهم خلفاً له، مما حاصله عدم توافر موجبات الإعفاء في النازلة.

النموذج الثاني: مفهوم الخطأ الجسيم المبرر لاستبعاد المحاسبة وحدوده

تنص المادة 35 من قانون الضريبة على الشركات على أنه: «إذا شابت حسابات سنة محاسبية إخلالات خطيرة من شأنها أن تشكك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها، ويعد إخلالات خطيرة:

- عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقاً لأحكام المادة 31 أعلاه.
- انعدام الجرود المقررة في المادة الأنفة الذكر.
- إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك.
- الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الخطيرة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات.
- انعدام الأوراق المثبتة الذي يجرد المحاسبة من كل قيمة إثباتية.

- عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الشركة لها.
- إدراج عمليات صورية في المحاسبة.

وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الإخلالات المبينة أعلاه، لا يجوز للإدارة أن تشكك في المحاسبة المذكورة وتتردد

تقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإدلاء بها...».

المبدأ، تبعاً لهذا الفصل، أن المرجع في احتساب الضريبة هو الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الملزم، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بشكل سليم، فإن إدارة الضرائب لا تملك إلا احتساب الضريبة على أساسها، أما إذا اعترتها إخلالات خطيرة، تشكك في مصداقيتها، فإنها تكون غير ملزمة للإدارة، وتستطيع استبعادها واحتساب الضريبة بناء على ما ثبت لديها من وقائع، وتطبيقاً لهذه المقتضيات أوضحت المحكمة الإدارية بفاس في إحدى أحكامها:

«وحيث إن الثابت من أوراق الملف أن المدعيين لا يتوفران على وثائق محاسبية تتعلق بمداخيل المقلع وكذا بالمبالغ الواردة بحسابهما المفتوح لدى البنك التجاري.

وحيث إن ما عابه الطاعن على اللجنة الوطنية من عدم مراعاة ما توصلت إليه اللجنة المحلية، ظل عارياً عن أي حجة تعضده، لا سيما وأن المدعي عجز في سائر مراحل التقاضي عن الاستدلال بالمؤيدات المحاسبية التي تمكن من ضبط ومراقبة حساباته بشكل سليم، وفقاً للضوابط المقررة قانوناً، علماً بأنه إذا شابت حسابات الملزم لسنة محاسبية أو لفترة من فترات فرض الضريبة إخلالات خطيرة من شأنها أن تشكك في

قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، جاز للإدارة تحديد أساس فرض الضريبة أو مراجعتها باعتبار العناصر المتوفرة لديها...»⁽¹²⁾

وهكذا إذا كان الإخلال الذي اعترى المحاسبة إخلالاً خطيراً، فإن المحاسبة تكون غير ملزمة للإدارة الضريبية، لكن التساؤل يطرح بشأن الإخلالات غير الجسيمة التي قد تشوب المحاسبة، وحدود الإدارة في استبعادها؟

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 35 المشار إليها، فإنها قيدت الإخلال المبرر لاستبعاد المحاسبة بأن يكون خطيراً أي جسيماً، ومثلت لبعض حالات هذه الخطورة أو الجسامة، ومعنى ذلك، وبمفهوم المخالفة، أن الإخلال إذا لم يكتس هذا الوصف، أي وصف الخطورة، فإنه لا يسوغ للإدارة الاستبعاد الكلي للمحاسبة، وعليه فإن الإخلالات المرتبطة بالإغفالات البسيطة المرتكبة على سبيل السهو، والتي لا توحى بوجود مناورة تدليسية، لا تخول للإدارة الضريبية حق الاستبعاد الكلي للمحاسبة، وقد صدر عن القضاء المصري حكم، بهذا الخصوص، أوضح فيه أن «الدفاتر المنتظمة، إنما هي الدفاتر الحسابية التي تنهض بمفردها للتدليل على صحة نتيجة أعمال المنشأة دونما حاجة إلى إثبات

(12) المحكمة الإدارية بقاس حكم عدد 95/238 صادر في الملف 94/86 بتاريخ 05/1/1956.

آخر، أو دليل خارجي، وتمثل بذلك المركز المالي الحقيقي لها. والدفاتر غير المنتظمة، هي تلك التي تعجز بمفردها عن إقناع رجل الضرائب بصحة ما ورد بها من نتائج. وقد استقر الفقه الضريبي والقضاء، كلاهما، على أنه لا يجوز رفض الدفاتر بطريقة تعسفية ولأخطاء عرضية وقعت على سبيل السهو، وأمكن تداركها بالتصحيح. وإذا زعمت مأمورية الضرائب أن ثمة عمليات لم تقيّد، دون أن تقدم الدليل على ذلك، وجب الالتفات عن هذا الزعم. إذ يتعين عليها أن تقدم الدليل على صحة دعواها، التي يترتب عليها إهدار كل حق للممول في التمسك بدفاتره. فإذا لم تقدم الدليل على ذلك، تعين البحث فيما إذا كان عدم القيد ناتجاً عن سهو أو خطأ أو عمد أو غش، فإذا كان الأول صحح الخطأ، وإذا كان الثاني بحث في مدى تأثيره على قيمة الدفاتر وحجيتها في الإثبات وإذا كان ذلك، وكان يتبين من مذكرة الأمور الفاحص، المرفقة بالملف، أن الطاعن (طبيب) قد قام بتنفيذ ما قضت به المادة 74 من القانون رقم 14 لسنة 1939 المعدلة بالقانون 146 لسنة 1951، بإمساكه دفتر اليومية، المسجل بمأمورية الضرائب، ودفاتر الإيصالات المسلسلة، وكانت لجنة الطعن قد أهدرت هذه الدفاتر والحسابات، ورفضت الأخذ بإقرار الطاعن المستخرج من واقعها، استناداً إلى إغفاله قيد ثمانية عشر جنيهاً مدفوعة من شركة السكر، وحالات ثلاث،

لمرضى حقنوا بالمورفين ولم تقيدهم عنهم أتعاب. وعلل الطاعن عدم القيد بأنه لم يتقاض عنها أجوراً لأسباب سائغة، على الوجه المتقدم إيراده عند عرض الوقائع، والمحكمة تأخذ بتعليله لاتفاقه والعرف السائد في مهنة الطب، ولضالة هذه الحالات على مدار عام بأكمله. لما كان ذلك، وكان تعليل الطاعن من عدم إدراجه مبلغ الثمانية عشرة جنيهاً في دفاتره، بأن هذا المبلغ دفع في منزله وقت مرضه، الذي تأيد بشهادة لمستشفى المنيا العام، وكانت المحكمة تسترسل بثقتها إلى هذا التعليل، فإنه يتعين الأخذ بنتائج حسابات الطاعن، التي تضمنها إقراره مع مراعاة تصحيح رقم الإيرادات في سنة النزاع، بإضافة مبلغ ثمانية عشرة جنيهاً، سالف البيان، والمدفوع من شركة السكر»⁽¹³⁾.

النموذج الثالث: طبيعة نشاط مؤسسات التعليم الخاص، هل يكتسي صبغة العمل التجاري أم لا؟

إن أهمية تحديد طبيعة نشاط مؤسسات التعليم الخاص، تكمن في معرفة السعر الواجب التطبيق عليها، طبقاً لمقتضيات المادة 104 مكررة من قانون الضريبة العامة على الدخل، التي توجب على

(13) حكم المنيا الابتدائية الصادر بتاريخ 1964/4/28 المشار إليه في مؤلف: محمد وجدي عبد الصمد، ومدوح عبد الحفيظ «قضاء الضرائب» ص. 213 و214.

الخاضعين للضريبة العامة على الدخل، الذين يحصلون على دخول مهنية، محددة وفقاً لنظام النتيجة الصافية الحقيقية، أو لنظام النتيجة الصافية المبسطة، أن يدفعوا تلقائياً إلى الخزينة قبل فاتح فبراير من كل سنة، فيما يرجع لدخلهم المهني المتعلق بالسنة السابقة، اشتراكاً محسوباً باعتبار الحاصلات المشار إليها في الفقرات 1 و 2 و 6 من 14، من هذا القانون، وذلك مع مراعاة التسوية المنصوص عليها في البند III بعده، وفقاً للأسعار التالية:

(أ) - 6٪ فيما يخص المهن المشار إليها في (2) من الفقرة 1 بالمادة 10 أعلاه.

(ب) - 0,50٪ فيما يخص المهن أو الأعمال غير المشار إليها في (أ) و(ج) من هذا البند.

(ج) 0,25٪ فيما يخص العمليات التي يقوم بها التجار والمتعلقة ببيع المواد التالية: المنتجات النفطية، الغاز، الزبدة، الزيت، السكر، الدقيق.

وباستقراء مضمون هذه المادة والمواد المحال عليها، فإن المهن التجارية أو الصناعية أو الحرفية وكذا مهنة المستثمرين العقاريين، ومهنة مجزئي الأراضي، ومهنة تجار الأملاك يطبق عليها سعر 0,50٪

أما المهن الحرة، والمهن الأخرى، غير التي سبق ذكرها، وكذا غير المنصوص عليها في الفقرة (ج) من المادة 104 مكررة، فيطبق عليها سعر 6٪.

وتأسيساً على ما ذكر، فإن معرفة طبيعة نشاط مؤسسات التعليم الخاص ضروري لتحديد السعر الواجب التطبيق، وتحديد طبيعة هذا النشاط، تتنازعه نظريتان: الأولى تعتبر مؤسسة التعليم الحر مؤسسة تجارية وهي النظرية التي يتمسك بها المدعي، والثانية تعتبرها عملاً مدنياً، وهو الموقف الذي تتبناه الإدارة الضريبية.

وجواباً على التساؤل المطروح خلصت المحكمة الإدارية بفاس إلى اعتبار نشاط مؤسسات التعليم الحر عملاً تجارياً قائماً على استثمار أموال بقصد جني الربح، وتسخير مجموعة من المواد لهذا الغرض، كسيارات نقل الأطفال والآلة الحسابية لضبط الميزانية، والمكاتب وما تشمله من أدوات الكتابة، والأقسام بتجهيزاتها الأساسية، ووسائل الترفيه الأخرى المتميزة بالتقنية الحديثة. وقد ناقشت المحكمة طبيعة مؤسسات التعليم الحر بالنظر إلى القانون رقم 15-86 بمثابة النظام الأساسي للتعليم الخاص، والقانون رقم 16-86 المتعلق باتخاذ تدابير لتشجيع الاستثمارات في قطاع التعليم الخاص، وكذا على مستوى القانون التجاري المؤرخ في 12 غشت 1912، وانتهت على

ضوء هذه المناقشة إلى اعتبار نشاط هذه المؤسسات مندرجاً ضمن العمل التجاري.⁽¹⁴⁾

والحقيقة أن تحديد طبيعة نشاط مؤسسات التعليم الخاص، وإن كانت تتقاسم وجهات نظر متباينة، بحسب التعليقات المختلفة، مما يجعل المسألة قابلة للنقاش، فإن تغليب وجهة نظر على أخرى، رهين بترجيح النظرة الأكثر انسجاماً مع المضمون الاجتماعي للنص بأبعاده المختلفة. وأعتقد أن ما انتهت إليه المحكمة الإدارية بفاس جدير بالاتباع، لأنه يندرج ضمن التوجه الذي يستهدف التشجيع على الاستثمار في التعليم الخاص، نظراً للضغط الذي يعرفه التعليم العمومي.⁽¹⁵⁾ ومن جملة مظاهر هذا التشجيع اعتماد سياسة جبائية ذات عبء ضريبي معقول.

(14) المحكمة الإدارية بفاس، حكم عدد 94/15 في الملف رقم 94/4 بتاريخ 3 نونبر 94.

(15) أنظر بهذا الصدد رسالة السيد الوزير الأول الموجهة إلى السيد وزير الاقتصاد والمالية والخصوصية والسياحة تحت عدد 01956 بتاريخ 25 ربيع الثاني 1422 الموافق 17 يونيو 2001، بشأن الوضعية الجبائية لمؤسسات التعليم الخاص، والتي يلتزم فيها إيقاف المتابعات إلى حين البت في الوضعية الجبائية لهذا القطاع، بوضع مقتضيات تشريعية خاصة به، وذلك بناءً على التعليقات الملكية السامية الواردة بالمراسلة رقم 591 بتاريخ 25 نونبر 1997.

خاتمة

هذه، باختصار، جوانب من الإشكالات المرتبطة بالجانب المسطري والموضوعي في عملية الفرض الضريبي، وموقف القضاء، بخصوص الحلول المعتمدة بشأنها. ويتجلى من خلال قراءة الخطاب القضائي بهذا الخصوص، أن منهجية التعامل مع هذه الإشكالات يطبعها الحرص على التوفيق بين هاجسين متلازمين، يكمن أولهما في ضرورة تكريس الضمانات الممنوحة للملزمين، وإعمال مضمون النص الضريبي في إطار رؤية اجتماعية واقتصادية تستحضر آثار الحل المعتمد، بخصوص الإشكال المطروح، على سير المقابلة أو النشاط الشخصي، ويكمن ثانيهما، في وجوب ضمان عدم إهدار المال العمومي، عن طريق مقاومة الأشكال الرامية إلى الاستفادة من القانون بشكل منحرف، فالقاضي يحاول في قراءته للنصوص الضريبية اعتماد مقترب وظيفي، وذلك حتى يكون تطبيق القاعدة القانونية على الحالات الواقعية ذا نتائج إيجابية بخصوص الآثار المترتبة على هذا التطبيق، على مستوى الأبعاد المختلفة.