

المسطرة التواجيهية في القضايا الضريبية

ذ. المصطفى النوري
رئيس غرفة بمحكمة النقض

تقديم:

إن الرقابة التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية من أجل الوقوف على مدى كفاية المستحقات الضريبية الواجبة لها عن كل معاملة خاضعة للتضريب أو عن كل نشاط يزاول في إطار مقاولة معنية بواجبات ضريبية، ليست مراقبة مطلق فيما العنان لهاته الإدارة بحيث تستبيح لنفسها أن تبادرها على النحو الذي ترتضيه دون ضوابط قانونية محددة ومعلومة مسبقاً لدى المعنى بهاته الرقابة، فالإدارة إذا كانت تعتبر نفسها وينظر إليها صاحبة امتياز، فإن الخاضع للضريبة وإن كان ينظر إلى نفسه ويعتبر طرفاً عادياً، إلا أنه في الواقع محاط بسلطة غاية في الأهمية وهي سلطة القانون، ولذلك فإن الإدارة وبالنسبة لجميع الضرائب والرسوم الخاضعة للطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بنوعيها¹ أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ملزمة باحترام هذه الضوابط القانونية تحت طائلة جزاء قد يكون في حالات معينة هو بطلان التصحيح² في حد ذاته.

إذن فلمفترض الضرائب أن يقوم بتصحيح كل من أساس فرض الضريبة والمبالغ المحجوزة برسم الدخول المكونة من الأجور والأثمان أو التصاريح التقديرية المعبّر عنها في العقود والاتفاقات، وهو في هذه الحالة مدعو إلى التوacial مع الخاضع للضريبة من خلال رسائل وإشعارات في هذا الشأن يبلغها إليه وفق الإجراءات المنصوص عليها بالمادة 219 من المدونة، كما أن هذا الأخير بدوره مطالب بالجواب عن هاته الرسائل والإشعارات وفق ذات الإجراءات، وبالنظر لما المسطرة التبليغ هاته من أهمية، سنفرد لها مطلبًا مستقلًا إلى جانب المطلب الأول المتعلق بإجراءات التصحيح.

المطلب الأول: إجراءات التصحيح

إذن، أول ما ينبغي على المفتش أن يبلغه للخاضعين للضريبة أسباب التصحيح المزعزع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه في ما يخص الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة، وإذا تعلق الأمر برسوم تسجيل، وهي بطبيعة الحال على خلاف باقي الضرائب والرسوم

1 - نقصد هنا من جهة، اللجنة التي تبت في الطعون المتعلقة بالضرائب المضمنة بالمدونة العامة للضرائب: الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إضافة إلى رسوم التسجيل، ومن جهة ثانية، تلك التي تبت في الطعون المتعلقة بجبائيات الجماعات المحلية، وبالضبط الرسوم التي تناولتها المادة 149 من القانون المتعلق بهذه الجبايات والتي تراجع في إطار ما يسمى بحق المراقبة.

2 - تناولت المادة 2020 حالتين للبطلان سيتم التعرض إليها لاحقاً.

المشار إليها سلفاً تراجع من خلال الأثمان أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات- وجب بيان الأساس الجديد الواجب اعتماده وعاء لتصفيه هذه الواجبات وكذا مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس المذكور، ويدعوهم إلى الإدلاء بمالحظتهم خلال أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ، وعليه وحسب نهج المعالجة الذي نتناوله لهذه النقطة، فإن المفتش عند تلقيه هاته الملاحظات -داخل الأجل بالطبع-، ويرى بأن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس، يتعين عليه في هذه الحالة أن يبلغهم داخل أجل ستين (60) يوماً من تاريخ تسلم الجواب دائمًا في إطار الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة، أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وأساس فرض الضريبة الذي يرى من الواجب اعتماده، مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصبح نهائياً إن لم يقدموا طعناً في ذلك إلى اللجنة المحلية أو اللجنة الوطنية حسب الأحوال³ داخل أجل 30 يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية، ويلاحظ أن المشرع يمنح الإدارة أجلاً للجواب ضعف الأجل الذي يحدده للخاضع للضريبة، ولعل الداعي إلى ذلك هو كثرة الملفات التي تعالجها الإدارة والتي تتطلب من موظفيها المكلفين بالتحقيق وقتاً كافياً من أجل إعداد الأوجبة المناسبة لكل منها، غير أنه في نظرنا لا هذا الأمر ولا غيره ينهض حجة كافية للتعامل مع طرف في نزاع بسرعتين كما يقال، فالخاضع للضريبة بدوره يحتاج من الوقت ما يمكنه من إعداد دفاعه خاصة وأن المجال الضريبي هو في الغالب بالنسبة إليه غريب لا يلوى على سراج ينير له ظلمته، ثم إنه بصرف النظر عن هذا وذاك، فمبدأ المساواة خاصة في الجانب المسطري، يتحتم معه أن يعامل الطرفان على حد سواء.

إذن هذه هي الإجراءات التي تتطلبها المسطرة التواجيهية بين كل من الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة في ما يخص جميع الضرائب والرسوم السالفة الذكر، كما أتى ذكرها بالمادة 220 من المدونة حيث شملت مراقبة الأثمان أو التصريحات التقديرية، مع العلم أن المادة 217 الواردة ضمن المواد المتعلقة بالأحكام الخاصة بواجبات التسجيل قد أحالت عليها بدورها في ما يخص كيفية مباشرة التصحيح، ولعل ذلك قد ورد من باب التأكيد حتى لا نقول التكرار الذي لا يستحب بالطبع في الصناعة التشريعية، ثم إن المادة 224 بعد أن نصت على مقتضيات خاصة بالتصحيح في ما يتعلق، بالأرباح العقارية في الفقرة الأولى منها، عادت لتنص في الفقرات الموالية على نفس الإجراءات السابقة، ولابد أن تؤكّد الملاحظة بالنسبة لما ورد بالفقرة الأولى من هاته المادة والتي مفادها أن المشرع مدد الأجل المخول للإدارة من أجل تبليغ الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحّح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزعّم القيام بها، بحيث أصبح محدداً في 90 يوماً الموالية لتاريخ إيداع الإقرار بدل 60 يوماً، ونصيف بأن هذا الأمر تم في الوقت الذي عمده فيه بالمقابل إلى تقليص أجل الإقرار بالنسبة للخاضع للضريبة من 60 يوماً إلى 30 يوماً.⁴

3- حمل قانون المالية لسنة 2016 مقتضى جديداً فصل بمقتضاه بين اختصاص كل من اللجنة المحلية واللجنة الوطنية ولم تعد تبعاً لذلك هذه الأخيرة جهة للطعن بمقررات الأولى.

4- التعديلان كلاهما تما بمقتضى المادة 8 من قانون المالية لسنة 2008.

ولنخلص إلى تقييم مدى أهمية المسطرة التواجيهية، نذكر من جهة بأنها تتلخص في إشعار الخاضع بالضريبة بضرورة إيداع الإقرار متى تعلق الأمر بضريبة أو رسم تستوجبه، أو باستكماله إن كان قد أودعه ناقصاً، أو لم يقم بتقديم العقود أو الاتفاques⁵، وهو إن لم يستجب داخل الأجل المحدد في 30 يوماً الموالية لتوصله بهذا الإشعار، كان لزاماً على الإداره أن توجه إليه إشعاراً ثانياً تخبره بمقتضاه بالأسس التي قدرتها والتي على أساسها ستفرض عليه تلقائياً الضريبة أو واجبات التسجيل إن هو لم يعمد إلى تدارك ما تم مطالبته به سلفاً، وذلك داخل أجل ثان مدته 30 يوماً من تاريخ تسلم هذا الإشعار الثاني، وهي من جهة ثانية تنصرف إلى الرسائلتين التبليغيتين الأولى والثانية اللتين تبعهما الإداره الضريبية إلى الخاضع للضريبة وجواب هذا الأخير عنهمما، الكل داخل الآجال القانونية المنوه عنها سلفاً، وبالكيفية التي تضمنها النصوص القانونية المنظمة لهاته المسطرة التواجيهية التي يكتسي احترامها أهمية بالغة سواء بالنسبة للخاضع للضريبة أو الإداره الضريبية، وذلك بالنظر لما يترب من أثر عن عدم الالتزام بضوابطها في حق كل منهما، فالخاضع للضريبة يرى نفسه في الحالة الأولى مواجهها بالفرض التلقائي للضريبة أي بصدور أمر بتحصيل الواجبات الناتجة عن الضريبة تلقائياً صداً على إرادته دون أن يكون له حق في المنازعه فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 من المدونة أي في إطار المطالبة أو ما يعرف بالظلم الاستعطافي، ولهذا فإن محكمة النقض تحرص على صون الإداره لحقوق الخاضع للضريبة درأ لفرض ضريبة عليه دون التقيد بالإجراءات الممهدة لمسطرة الفرض التلقائي أو بإحداها والتي تعتبرها من النظام العام، وهكذا فقد جاء في أحد قراراتها ذات الصلة⁶ ما يلي: "إن الإجراءات الممهدة لفرض التلقائي للضريبة من النظام العام يترتب على الإخلال بها أو بإحداها بطلاً لمسطرة الفرض، ولما ثبت للمحكمة المطعون في قرارها أن موروث الطالبين توصل فقط برسالة التذكير الثانية بإيداع الإقرار دون الرسالة الأولى ورتب على ذلك اعتبار الفرض التلقائي للضريبة المطعون فيها مطابقاً للقانون، والحال أن الإجراءات المتعلقة بما ذكر من النظام العام وأن عدم توصل الملزم بأحداها لسبب لا علاقة له به، يجعل الفرض الضريبي المؤسس على رسالة لم تبلغ للملزم ماساً بحق من حقوق الدفاع وإخلالاً بمسطرة التواجيهية التي أرادها المشرع أن تكون على مرحلتين بحيث لا يلجأ للتذكير الثاني إلا بعد استنفاد إجراءات التذكير الأول، فإنها تكون قد خرقت حقاً من حقوق الدفاع ومست بمبدأ التواجيهية في فرض الضريبة المطعون فيها بصورة تلقائية وعرضت قرارها للنقض: "كما أنه في الحالة الثانية المتعلقة بعدم أو بالإخلال بالجواب على الرسائلتين التبليغيتين، يجد الخاضع نفسه مواجهها بوضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل، التي لا يمكنه هي الأخرى المنازعه فيها إلا في إطار المادة أعلاه، ولذلك فإننا نجد موقف القضاء هذه المرة أيضاً واضحاً في ما يخص احترام إجراءات المسطرة التواجيهية ولاسيما تبليغ الإداره للخاضع

5 - تم النص على هذه العقود والاتفاques بالمادة 127 من المدونة، سواء منها الخاضعة للتسجيل الإجباري أو الاختياري أو المستفيدة من الإعفاء القانوني.

6 - قرار محكمة النقض عدد 252 صادر بتاريخ 10/5/2012 في الملف الإداري عدد 865/4/2011 منشور بنشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية، العدد 12، ص 51.

للضريبة للأسس الجديدة لفرض الضريبة، وهكذا فإن الغرفة الإدارية بال المجلس الأعلى وهي تبت كمحكمة استئناف قبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية قضت في قرار لها⁷: "وحيث إنه لئن كانت الإدارة الجبائية تملك إمكانية الاطلاع والتقصي ولو اقتضى الأمر على ما بيد الأغير من كشوفات ووثائق بغية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، فإنهما مع ذلك تبقى ملزمة بإطلاع الملزم على ما تم التوصل إليه عن طريق أجهزتها الخاصة وذلك بإشعار عن طريق البريد المضمون مع الإشهاد بالتسليم يتضمن أسباب وطبيعة وتفصيل المبالغ المراد تصحيحها ودعوته إلى تقديم ملاحظاته خلال أجل 30 يوما من توصله بالإشعار المذكور إلى آخر الإجراءات التي حددتها الفصل 43 من القانون رقم 30-85⁸ وهي تتعلق بحق الدفاع المتمثل في تمكين الملزم من مناقشة أساس تصحيح الضريبة قبل فرض التصحيح عليه.

وحيث إنه لا نزاع في أن الإدارة المستأنفة لم تراع الإجراءات التي حددتها الفصل 43 كما أشير إليه وأن ذلك يعتبر كافيا للتصریح بعدم مشروعية المقرر الضريبي المنازع فيه".

كما جاء في قرار أحد⁹ لذات المحكمة وهي تبت هذه المرة كمحكمة نقض: "لكن حيث إن محكمة الاستئناف لما تبين لها أن المطلوب في النقض سبق أن حصل على رخصة السكنى للطابقين الأرضي والعلوى سنة 1999، وأن مساحة البناء تقل عن 240 مترا مربعا وأنه لما بني الطابق الثاني صرح بذلك وأدى مبلغ ... برسم الضريبة على القيمة المضافة بتاريخ ...، وأنه إذا كان من حق إدارة الضرائب القيام بمراجعة الضريبة المذكورة، فإن عملية المراجعة رهينة بإشعار المعنى بالأمر وفق المسطرة المنصوص عليها في الفصل 43 من القانون المحتج به، وأن عدم التقيد بمسطرة المراجعة المذكورة يجعل العملية لاغية والفرض الضريبي الناتج عنها كذلك لعدم حصول التبليغ، فأيدت الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء الفرض الضريبي ولم تخرق أي مقتضى قانوني، وما أثير غير جدير بالاعتبار".

أما بالنسبة للإدارة الضريبية، فإن الأمر يدق، ذلك أنه بالرکون إلى المادة 220 VII من المدونة

نجدها تنص على أنه:

المجلس الأعلى للسلطة القضائية

" تكون مسطرة التصحيح لاغية:

- في حالة عدم توجيه الإشعار بالفحص إلى المعنين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة¹⁰ أو هما معا داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 212-1 (الفقرة الأولى) أعلاه.

7 - قرار عدد 267 صادر بتاريخ 12/4/2001 في الملف عدد 1697/1/4/2000 منشور بـ دفاتر المجلس الأعلى عدد 9-2005، ص .81

8 - كان هذا النص هو المعمول به بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة قبل إصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007.

9 - القرار عدد 723 الصادر بتاريخ 07/10/2010 في الملف عدد 813/1/4/2010، منشور بنشرة قرارات المجلس الأعلى عدد 6 ص .95

10 - هذا المقتضى المتعلق بميثاق الخاضع للضريبة أضيف بمقتضى تعديل حملته المادة 1-7 من قانون المالية لسنة 2011، وهو عبارة عن تذكير بالحقوق والواجبات المنصوص عليها بالمدونة العامة للضرائب ارتباطا بالرقابة الجبائية، وهو مستقى من القانون الضريبي الفرنسي.

- في حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل الأجل المنصوص عليه في البند 11 أعلاه.

ولا يجوز إثارة حالات البطلان المشار إليها أعلاه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ...".

إنه بالوقوف على هذه المادة يتضح بأنها تثير أكثر من ملاحظة، ذلك أنها استعملت مصطلح لاغية أكثر تؤول إليه مسطرة التصحيح حال عدم توفر إحدى الحالات أعلاه، لتعود فتقرر البطلان كجزء عن ذلك، وإن كنا نعي أنه ليس من مهام المشرع التعريف بالمصطلحات القانونية بل إن الفقه والقضاء يقيمان كفيليـن بذلك، فإنه بالمقابل مطالب بـالـأـيـادـيـةـ يـسـتـعـمـلـ مـنـهـاـ خـاصـةـ فـيـ الـمـادـةـ الـوـاحـدـةـ ماـ قـدـ يـخـلـقـ نـوـعـاـ مـنـ اـضـطـرـابـ وـعـدـمـ الدـقـةـ، بلـ الإـيقـاعـ فـيـ الـلـبـسـ وـالـغـمـوـضـ، فـإـذـاـ كـانـ الـبـطـلـانـ كـمـصـطـلـحـ وـاضـحـاـ مـفـهـومـهـ فـيـ الـقـانـونـ إـنـهـ عـلـىـ خـالـفـ ذـكـرـ، يـظـلـ مـصـطـلـحـ "ـلـاغـيـةـ"ـ مـفـتـقـداـ لـهـذـاـ الـوضـوحـ، خـاصـةـ بـإـعـمـالـهـ إـلـىـ جـانـبـ مـصـطـلـحـ الـبـطـلـانـ، ثـمـ إـنـ التـسـاؤـلـ يـبـقـيـ قـائـمـاـ أـمـامـ هـاتـهـ الصـيـاغـةـ الـتـيـ وـرـدـ بـهـاـ النـصـ عـمـاـ إـذـاـ كـانـ مـنـ حـقـ الـجـنـةـ الـمـحـلـيةـ إـثـارـةـ الـبـطـلـانـ مـنـ تـلـقـاءـ نـفـسـهـاـ، وـالـتـسـاؤـلـ نـفـسـهـ يـطـرـحـ حـقـ بـالـنـسـبةـ لـلـجـنـةـ الـوـطـنـيـةـ، وـبـالـنـسـبةـ لـلـحـالـةـ الـثـانـيـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـعـدـ جـوابـ الـمـفـتـشـ عـلـىـ مـلـاحـظـاتـ الـخـاطـئـينـ لـلـضـرـبـيـةـ، لـمـإـذـاـ الـاقـتصـارـ عـلـىـ رـسـالـةـ التـبـلـيـغـ الـثـانـيـةـ فـيـ تـرـتـيبـ جـزـاءـ الـبـطـلـانـ عـنـدـ عـدـمـ تـبـلـيـغـهـاـ إـلـىـ الـخـاطـئـينـ لـلـضـرـبـيـةـ دـاخـلـ الـأـجـلـ الـقـانـونـيـ، وـهـلـ مـعـنـيـ ذـكـرـ أـنـهـ إـذـاـ لـمـ تـحـترـمـ الـإـدـارـةـ الـضـرـبـيـةـ مـثـلاـ أـجـلـ 90ـ يـوـمـاـ الـموـالـيـةـ لـتـارـيخـ إـيدـاعـ الـخـاطـئـ لـلـضـرـبـيـةـ الـإـقـرـارـ الـمـتـعـلـقـ بـالـأـيـادـيـةـ الـعـقـارـيـةـ، لـاـ يـكـوـنـ مـنـ حـقـ هـذـاـ الـأـخـيـرـ أـنـ يـتـمـسـكـ بـبـطـلـانـ مـسـطـرـةـ التـصـحـيـحـ ؟ـ

البين أن المشرع مدعو بكل إلحاح وفي أقرب فرصة سانحة بذلك إلى إعادة النظر في صياغة هذه المادة ليس لتدارك النقائص المبينة أعلاه فحسب، ولكن أيضاً لتمديد مجال بطalan مسطرة التصحيح حتى يشمل حالات أخرى كان على كل حال القضاء سباقاً إلى الإعلان عنها غير مكتثر بأحكام هذه المادة الفريدة إن في صياغتها أو في تناولها لنقطة من أهم النقط التي كان يتعمّن الإمعان فيها أكثر لما يفترض أن تحمله من ضمانات للممدوح في تنمية موارد الدولة، وهكذا فقد ورد في حكم للمحكمة الإدارية بأكادير¹¹: "وحيث لم تدل إدارة الضرائب بما يفيد حصول الواقعة المنشأة للضريبة التي ترتب عنها الدين الضريبي المطالب به سواء في أصلها أو توابعها.

وحيث إن إدارة الضرائب ملزمة بإثبات العمليات المنسنة للدخل طبقاً للفقرة الرابعة من المادة 222 من مدونة الضرائب.

11 - حكم عدد 141-2011 صادر بتاريخ 22/3/2011 في الملف عدد 260-2010 أورده عبد الجليل كوني في رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص تحت عنوان: "مسطرة التصحيح الضريبي في ضوء العمل القضائي للمحاكم الإدارية"، السنة الجامعية 2011-2012، ص. 21.

وحيث إنه أمام عدم إدلة إدارة الضرائب بما يفيد فرض الضريبة موضوع النزاع وأمام تمسك المدعي بعدم قيامه بعملية بيع خلال سنة 2007، تكون الضريبة المفروضة عليه غير مؤسسة قانوناً ويتعنين التصريح بإبطالها".

كما أنه وفي ما يخص تعليل مقرر اللجنة المحلية الذي أوجبته المادة 225 من المدونة دون أن تنص عليه المادة موضوع التحليل ضمن الحالات الموجبة للبطلان، نجد أن محكمة الاستئناف الإدارية بـ"نانط NANTES" قضت بمقتضى حكمها الصادر في 08 ديسمبر 1993 بأن عدم الدقة في تحديد المعاملات يعد مخالفة، وبذلك تصبح رسالة التصحيح غير قانونية¹².

وحتى نؤكد طرح القضاة وخياره بلا تردد للبطلان كجزء عن عدم احترام الإدارة الضريبية لإجراءات جوهرية، نستشهد بقرارات حديثة صادرة عن محكمة النقض، وهكذا، وبعد عرضه لمسطرة الفرض التلقائي وإجراءاتها، جاء في قرار¹³ لهذه المحكمة:

"... إن الإجراءات الممهدة لفرض التلقائي للضريبة من النظام العام يترب على الإخلال بها أو بإحداها بطلان مسطرة الفرض. ولما ثبت للمحكمة المطعون في قرارها أن موروث الطالبين توصل فقط برسالة التذكير الثانية بإيداع الإقرار دون الرسالة الأولى، ورتبت على ذلك اعتبار الفرض التلقائي للضريبة المطعون فيها مطابقاً للقانون، والحال أن الإجراءات المتعلقة بما ذكر من النظام العام وأن عدم توصل الملزم بأحداها لسبب لا علاقة له به، يجعل الفرض الضريبي المؤسس على رسالة لم تبلغ للملزم ماساً بحق من حقوق الدفاع وإخلالاً بمسطرة التواجيهية التي أرادها المشرع لتكون على مرحلتين بحيث لا يلجأ للتذكير الثاني إلا بعد استنفاد إجراءات التذكير الأول، فإنها تكون قد خرقت حقاً من حقوق الدفاع ومست بمبدأ التواجيهية في فرض الضريبة المطعون فيها بصورة تلقائية وعرضت قرارها للنقض."

وقرار¹⁴ صادر أيضاً عن محكمة النقض جاء فيه:

"حيث إن مسطرة تصحيح رسوم التسجيل مسطرة تواجيهية تقوم على تبليغ الملزم برسالة التصحيح الأولى طبقاً للمادة 12 مكرر من مدونة التسجيل المطبقة على النازلة، وأن تعدد المشترين على الشياع لئن كان يجعلهم متضامنين من حيث إجراءات تحصيل رسوم التسجيل الواجبة على عملية الشراء، إلا أن هذا التضامن لا مجال لإعماله بخصوص مسطرة التصحيح التي تستوجب تبليغ كل ملزم على حدة برسالة المفتش المتضمنة لأسباب التصحيح ومبلغه، ولا يكفي توجيه رسالة التصحيح لأحد المشترين لترتيب الآثار القانونية في مواجهة الباقين ولو كانوا يقيمون بنفس العنوان، باعتبار أن رسوم التسجيل من الضرائب المباشرة الشخصية المرتبطة بشخص الملزم وبعملية الاقتناء المجرأة من طرفه. والمحكمة لما اعتبرت أن العقار موضوع التضريب عقار مشاع بين الطالبة "س" وشريكها، وأن المفتش

12 - حكم مشار إليه بنفس المرجع أعلاه.

13 - قرار عدد 252 صادر بتاريخ 10 ماي 2012 في الملف الإداري عدد 2011/2/4/865، منشور بنشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية عدد 12، ص 51.

14 - قرار عدد 388 صادر بتاريخ 30/8/2012 في الملف الإداري عدد 2011/2/4/845، منشور بنفس النشرة.

المكلف بالتسجيل بادر إلى إرسال الرسالة التصحيحية الأولى التي تتضمن الأساس الجديد الذي تعتمد الإدارة اعتماده لاحتساب الواجبات التكميلية الواجبة على العقار، توصل بها "ج" بتاريخ ... بالعنوان الكائن ب...، وهو نفس العنوان الذي تقيم به "س" واعتبرت أن هذه الأخيرة قد علمت بالتصحيح المعتمد من طرف الإدارة الضريبية والموجه إلى شريكها ورتبت على ذلك آثار مسيطرة التصحيح التواجيهية، فإنها قد خرقت حقوق الدفاع وخالفت مقتضيات المادة 12 مكرر من مدونة التسجيل المطبقة على النازلة وعرضت قرارها للنقض".

ثم إنه دائمًا وتكراراً مبدأ احترام الإجراءات الجوهرية لسيطرة التصحيح التي تمتد إلى غاية إحالة الملف على اللجنة التي يكون الخاضع للضريبة قد طلبها في جوابه على رسالة التبليغ الثانية، فإن محكمة النقض¹⁵ في قرار حديث لها قضت برفض طلب مديرية الضرائب الرامي إلى نقض قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرياط أيد حكم المحكمة الإدارية بنفس المدينة القاضي بإلغاء الضريبة المطعون فيها، ومما جاء في تعليل محكمة النقض: "لكن حيث إنه لما كانت ... مخالفًا للقانون".

المطلب الثاني: كيفية التبليغ

لقد خصص مشروع المدونة العامة للضرائب الباب الثاني منها لسيطرة تصحيح أساس الضريبة، وجعل الفرع الأول من هذا الباب خاصاً بالأحكام العامة التي استهلها بالمادة 219 التي تناولت كيفية التبليغ، إلا أنه قبل أن نعرض لهذا المادة بالتحليل، نرى أنه قد يكون من المفيد إعطاء لمحه ولو موجزة عن المراحل التي قطعها التبليغ تشريعياً حتى تتضح الصورة أكثر لفهم ما هو عليه الآن وداعي ذلك، فنبدأ بمرحلة ما قبل سنة 1995 حيث إن طريقة التبليغ الوحيدة التي كانت معتمدة هي البريد المضمون مع الإشعار بالتوصيل، وعدم اللجوء إليها له أثره على مسيطرة التصحيح¹⁶، وهي لم تف بالمطلوب بل إنها خلقت للإدارة الضريبية وضعاً صعباً تراكمت معه لديها الملفات وتعطل التحصيل، ذلك أنه غالباً ما كانت الرسائل التبليغية والإشعارات الموجهة للخاضعين للضريبة ترجع إليها مشفوعة بعبارة "غير مطلوب"، وما

15 - القرار عدد 23 الصادر بتاريخ 15 يناير 2015 في الملف الإداري عدد 2/4/2586 منشور بنشرة محكمة النقض - قرارات الغرفة الإدارية - العدد 24 - سلسلة 5.

16 - جاء في مقرر صادر عن اللجنة الوطنية للتقييم بتاريخ 17/11/1994 في الملف الضريبي عدد 182-94 حيث كانت آنذاك مختصة في البت في الطعن ضد المقررات الصادرة عن اللجان المحلية للتقييم التي كانت تبت في قضايا التصحيح المباشرة من طرف مصلحة التسجيل قبل أن تضاف بدورها إلى صلاحيات اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، جاء في المقرر المذكور: "وحيث إنه تبين للجنة، بعد الاستماع إلى الطرفين ودراسة كافة وثائق الملف وذلك من جميع الجوانب أنه حسب المراسلات الموجودة بملف هذه القضية، فإن إدارة التسجيل لم تبلغ فعلاً المشتبه به رسائل مضمونة الوصول مع الإشعار بالتسليم بشأن الأساس الجديد الذي ستعتمد وعاء لتصفيية رسوم التسجيل ولم تراسلها بتاتاً بشأن إحالة ملف هذه القضية على اللجنة المحلية للتقييم، وهذا يعد خرقاً سافراً لإجراءات التبليغ".

وحيث إن إدارة التسجيل ملزمة قانوناً ومقيدة باتباع المسطرة المنصوص عليها في الفصل 12 مكرر من مدونة التسجيل كلما باشرت عملية التقييم.

لذا فإن اللجنة الوطنية للتقييم اكتفت بالوقوف على هذا الخلل الشكلي للتصرير بعدم قبول ما أثارته الإدارة من نقص في الثمن وقررت الاحتفاظ بالثمن المصرح به في العقد"، مقرر غير منشور.

كان القضاء وفيما لوقفه من هاته العبارة التي لم يساير طرح الإدارة في اعتبارها بمثابة توصل على خلاف القضاء الفرنسي الذي من خلال استقراء عدة قرارات صادرة عن مجلس الدولة الفرنسي والمحاكم الإدارية، يتضح بأنه يعتبر التبليغ قانونيا وصحيحا في الحالات التالية¹⁷:

- إذا رفض الخاضع للضريبة طي التبليغ الذي قدمته له مصالح البريد أو إذا لم يسحب الطyi أو الرسالة من مكتب البريد.
- إذا غير الخاضع للضريبة مكان إقامته دون إشعار الإدارة الضريبية بذلك، فالتبليغ يجب أن يتم في آخر محل إقامة معروف لدى إدارة الضرائب، أما إذا أشعرها بذلك التغيير، فإنه يجب تبليغه الرسالة في المكان الذي حده للإدارة.
- إذا أعطى الخاضع للضريبة عنوانا خاطئا للإدارة.

لما كان الأمر كذلك، فإنه كان لابد من أن يتدخل المشرع لسن مقتضيات جديدة بخصوص التبليغ لتخفييف العبء عنها، وبالفعل فقد حمل قانون المالية لسنة 1995 تعديلا من خلال المادة 15 منه التي يمكن تلخيص الجديد الذي حملته في إضافة وسائل أخرى للتبليغ غير البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل تمثل في المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعيان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو الطريقة الإدارية، إلا أنه إن كان استعمال إحدى هذه الوسائل اختياريا بالنسبة للإدارة، فإن اللجوء إليها ابتداء ليس كذلك وإنما هو مشروط بتعذر التبليغ بواسطة البريد المضمون اللهم إلا في حالة الامتناع من التسلم، وفي هذا السياق فقد ذهبت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرار لها¹⁸ بأنه يجب على الإدارة أن ثبت لجوءها إلى البريد المضمون وتعذر تحقق التبليغ بهاته الوسيلة حتى تبرر استعمالها لباقي الوسائل الأخرى تحت طائلة بطalan مسطرة فرض الضريبة، إذن، بعد أن لم يكن للإدارة الضريبية في المرحلة ما قبل سنة 1995 بديل عن البريد المضمون أصبح لها بعد التعديل لهذا البديل، غير أن ذلك لم يكن كافيا خاصة مع تشدد القضاء في ضرورة احترام شكليات التبليغ كما هي واردة بقانون المسطرة المدنية¹⁹ ما حمل المشرع على أن يتدخل من جديد من خلال قانون المالية لسنة 2001 الذي أقر للإدارة الحق في استعمال أي من الوسائل التي ترى نجاعتها في التبليغ، ولم يعد²⁰ اللجوء إلى طرق التبليغ الأخرى من طرف الإدارة مرتبطة بتعذر التبليغ بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتسلم.

17 - محمد قصري: "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية, REMALD, سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية, عدد 62, الطبعة الثانية 2009, ص 26.

18 - قرار عدد 331 صادر بتاريخ 7/7/2006 في الملف عدد 928/1/4/2001 مشار إليه بمراجع سابق عبد الجليل كوني، ص 32.

19 - جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى تحت عدد 832 بتاريخ 10/10/2002 في الملف عدد 847/1/4/2001، وهو بيت محكمة استئناف قبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية بتاريخ 10/10/2002، منشور بدفاتر المجلس الأعلى عدد 9،

ص 113:

"وحيث إن الفصل 39 المذكور لم ينظم الحالة التي يرفض المراد التبليغ إليه إعطاء اسمه، وفي النازلة فإن المنسوب إليه رفض التسلم لم يكن هو المعنى بالأمر شخصيا، وإنما أشير إليه أنه "محاسب" وبالتالي فإن رفض التسلم لم يصدر عن المعنى بالأمر شخصيا ولم تتم الإشارة إلى الاسم الكامل من صدر عنه ذلك الرفض حتى يتأنى التأكيد مما إذا كان من بين الأشخاص الذين لهم الصفة في التسلم نيابة عن المعنى بالأمر، كما يحددهم الفصل 38 من قانون المسطرة المدنية، فكان من حق الملزم بالضريبة أن يتمسك بعدم إمكان الاحتجاج عليه برفض تسلم يجهل اسم من صدر عنه."

20 - سفيان ادريوش ورشيدة الصابر: "تصحيح الأساس الضريبي" دراسة مقارنة ص 128.

وتبقى سنة 2005، وهي سنة سن مدونة المساطر الجبائية التي مهدت لإخراج المدونة العامة للضرائب إلى الوجود سنتين بعد ذلك، هي التي أقر المشرع خلالها أهم التعديلات وأجرأها بالنسبة لكيفية التبليغ وذلك بمقتضى المادة 10 من الدونة المذكورة والتي حل محلها بعد ذلك المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، وهذه المادة الأخيرة المتموقة كما سلف الذكر كأول مادة من الباب الثاني المتعلق بمسطرة تصحيح أسم الضريبة تتحدث عن كيفية التبليغ بدءاً ببيان العنوان الذي يتم به هذا التبليغ بحيث حصرته في ذلك المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاتة المدلل بها إلى مفتش الضرائب، ثم انتقلت بعد ذلك إلى تحديد كيفية للتبليغ كرسست معها ابتداء حق الإدارة في إمكانية الخيار في التبليغ ما بين توجيه رسالة بالبريد المضمون مع الإشعار بالتسليم أو التسليم إلى الخاضع للضريبة بواسطة باقي الوسائل الأخرى المبينة سلفاً، ثم بعد توضيح البيانات التي يتبعين أن تتضمنها شهادة التسليم، انتقلت المادة 219 إلى ما هو أكثر أهمية لما عمدت إلى تحديد متى تعتبر الوثيقة مبلغة على نحو صحيح إلى الخاضع للضريبة بحيث جعلت المسألة من شقين، أولهما ينصرف إلى الحالة التي يتم فيها تسليم الوثيقة سواء إلى الأشخاص الطبيعيين أو الشركات، أو التي يتم فيها رفض تسليمها بحيث لا تسجل في هذا الشق من المسألة أية أحكام مخالفة للأحكام العادلة كما هي محددة بقانون المسطرة المدنية، إلا أن الأمر يختلف ويدق بالنسبة للشق الثاني الذي يمحور حول حالة تعذر تسليم الوثيقة إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلل به إلى مفتش الضرائب بل إنه يشد عما تقره القواعد العامة وما استقر عليه العمل القضائي من خلال اجتهدات قضائية عديدة في ما يخص الإشعار بالتسليم أو شهادة التسليم اللذين يتم إرجاعهما مقرئين بعبارة أو ملاحظة غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، إذ اعتبر أنه في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلماً بعد انصرام أجل 10 أيام المولالية لتاريخ تعذر تسليم الظرف المذكور، ليكون بذلك قد أحق حالة التعذر بحالة الرفض من حيث تخصيصهما معاً بحكم واحد، وفي رأينا المتواضع، فإنه إن كان من المستساغ تفهم موفق المشرع عند إقراره لهذا المقتضى المخالف كما سلف الذكر في مضمونه لما هو قار العمل به بالنظر لما تعاني منه الإدارة الجبائية على مستوى التبليغ، لاسيما وأنه قد يكون هناك من يفتuel أوضاعاً معينة تحول دون تبليغه بأي وثيقة من قبلها، والحال أن الأمر يتعلق بمراسلات تروم محاولة تصحيح وضعيات جبائية من شأنها أن تدر على خزينة الدولة أموالاً مهمة، فإنه كان يتبع أن يقتصر على بعض الحالات دون غيرها، فالخاضع للضريبة يتحمل تبعه عدم إشعاره للإدارة بانتقاله من العنوان وعدم إخطاره لها بعنوانه الجديد، كما يتحمل تبعه منحه إليها عنواناً غير معروف أو غير تام -إن لم يكن فعلاً كذلك في الواقع-، إلا أن الأمر لا ينبغي أن يكون كذلك بالنسبة للوثيقة التي ترجع بعبارة "غير مطالب به" أو "أماكن مغلقة"، وإن في هذه الحالة ينبغي على الخاضع للضريبة أن يشعر إدارة الضرائب بجميع تحركاته وما هو عازم على الإقدام عليه من سفر أو غيره حتى وإن تعلق الأمر بعطلة سنوية مثلاً، ليتحاشى مفاجأته بتبليغ وثيقة معينة قد يكتبه اعتباره متوصلاً بها عوائق سلبية لا قبل له بها، ولعل القضاء يستحضر خطورة هذه المقتضيات التي يتبعين رعيها لحقوق كل من طرف النزاع الضريبي

على السواء، التعامل معها حسب طبيعة ووقائع كل قضية على حدة، وهكذا، فقد صدر قرار في غاية الأهمية عن محكمة النقض²¹ تعاملت فيه على هذا النحو إذ جاء فيه وهي تقيم موقف محكمة الاستئناف:

"... قد اعتبرت عن صواب كون رجوع رسالة التبليغ الثانية بالبريد المضمون بملاحظة عنوان ناقص لا يعتبر توصلاً مؤثراً في المركز القانوني للمطلوب في النقض، باعتبار أن تلك الرسالة لئن كانت قد تضمنت عنوان المطلوب الذي توصل فيه بر رسالة التصحيح الأولى إلا أنه لا يتضمن اسم المدينة (س) الموجود بها هذا العنوان على خلاف رسالة التصحيح الأولى، وبالتالي فإن المحكمة لما أوضحت في تعليها أنه كان بإمكان إدارة الضرائب اللجوء إلى وسيلة أخرى لتبلغ المطلوب في النقض بر رسالة التصحيح الثانية، فإنها لم تخرق المقتضيات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب ما دام أن سبب تعذر توصل المطلوب في النقض بر رسالة التصحيح الثانية ناتج عن عدم ذكر اسم المدينة الموجود بها العنوان الموضوع على تلك الرسالة، وأن ما تمسكت به الطاعنة من علم المطلوب اليقيني بالمسطرة التوجيهية من خلال توصله بالرسالة الأولى وإمكانية مراجعة الضريبة من خلال مسطرة المنازعه فضلاً عن أنه لم يسبق إثارته، فإنه مردود عليه باعتبار أن مسطرة فرض الضريبة على إثر عملية التصحيح تستوجب تحقق تبليغ الملزم بالرسالة الثانية في حال جواهه على رسالة التصحيح الأولى، وأن عدم تقيد الإدارة بالمسطرة المذكورة لسبب خارج عن إرادة الملزم لا تصححه منازعته القضائية في الضريبة المفروضة عليه باعتبارها مسطرة شرعت لصلحته، والوسيلتان لذلك غير مرتکزتين على أساس".

خاتمة:

اللماحظ جملة هو أن المشرع الضريبي كان شحيحاً في تحديد حالات بطلان مسطرة التصحيح ومجال الدفع بها، إذ حصرها في حالتين، وقد بينا بأن هناك عدة حالات تستوجب هي الأخرى النص عليها، وعددنا وبالتالي نماذج، منها ما تعرض له القضاة في أحكماته وقراراته، هذا مع العلم أننا نعي مدى حرص المشرع على الحفاظ على أموال الخزينة العامة من الهدر من خلال إقدام بعض الخاضعين للضريبة على التملص من أداء الضرائب والرسوم الواجبة عليهم، وتطرقنا أيضاً إلى موضوع على مستوى عال من الأهمية والخطورة في نفس الآن، وهو موضوع التبليغ وكيفية إجرائه، فأكدنا على ضرورة التعامل معه على نحو يتحقق معه نوع من التوازن بين مصلحة طرف النزاع ولا يخل خاصة بالضمانات وحقوق الدفاع المخولة للخاضع للضريبة.

21 - قرار عدد 337 صادر بتاريخ 10/4/2014 في الملف عدد 2654/2/4، منشور بنشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية، عدد 18، ص 101، وهو قرار في غاية الأهمية بالنظر لتنوع القواعد التي كرسها بمقتضاه.