

بسم الله الرحمن الرحيم

ماستر : قانون المنازعات
العمومية



جامعة سيدي محمد بن عبد الله
كلية العلوم القانونية والاجتماعية
والاقتصادية
ظهر المهرز - فاس-

بحث لنيل شهادة الماستر :

الضريبة على القيمة المضافة وفق آخر تعديلات المدونة العامة للضرائب



تحت إشراف:

أ.د مدني أحمدوش

إعداد:

الجبلي أنس

لجنة المناقشة:

أ.د الأعرج محمد رئيسا

أ.د زبيدة النكاز عضوا

أ.د فاطمة توفيق عضوا

السنة الجامعية
2010-2009م

مقدمة:

إن تسيير الدولة وضمان سيرورتها وقيام نظامها السياسي والاقتصادي والاجتماعي يحتاج إلى المال الذي يتم جمعه عن طريق الجبايات والموارد، ذلك بأن الدولة لكي تقوم وتؤدي وظائفها وأدوارها، وتحقق الأهداف المتوخاة منها فإنها تحتاج إلى المال اللازم لإشباع الحاجات العامة بمختلف أنواعها وتمويل الخدمات العامة المتزايدة⁽¹⁾.

وتشكل الضرائب والرسوم التي في حكمها أهم مورد لميزانية الدولة والجماعات، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية، وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد، وضمان السير العادي لدواليب الدولة، وتفرض تلك الضرائب على الخاضعين لها مقابل ما توفره لهم الدولة من خدمات أمنية واجتماعية⁽²⁾.

إن التطور الذي تشهده الضريبة جعل من الصعب وجود تعريف واحد لها، خاصة وأن المشرع المغربي لم يعرف الضريبة إلا أنه يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مبلغ مالي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل النفقات العامة.

فالضرائب تعتبر من بين أهم مصادر الإيرادات العامة لذلك كانت الضريبة خلال مراحل عديدة محور الدراسات المالية نظرا لما تثيره من الإشكاليات الفنية والاقتصادية والدور المهم الذي تقوم به من أجل تحقيق أغراض السياسة المالية.

والخبراء في مجال الاقتصاد والمال يجمعون على أن الضريبة تعد من أهم أدوات السياسة المالية وذلك في إدارة وتوجيه الأنشطة الاقتصادية وبالتالي تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

هكذا وفيما يخص موارد الميزانية أضحي من الضروري أن يساهم الإصلاح الجبائي الذي قامت به الدولة المغربية في المحافظة على المستوى الحالي للمداخيل العمومية، وتقليص الاختلالات المتعلقة بالنظام الضريبي، وتدعيم السياسات التنموية لتشجيع الاستثمار المحلي والدولي، وتنمية البنيات التحتية الاقتصادية والاجتماعية باتخاذ تدابير يتوخى منها على الخصوص توسيع القاعدة الجبائية، التقليص من الإعفاءات، وتبسيط النظام الجبائي مع العمل

¹ - مدني أحمدوش، المحاكم المالية في المغرب، دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة، طبعة 2003، ص: 9.

² - محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مجلة المعيار العدد 33، من سنة يونيو 2005.

على عصرنته وملاءمته مع التشريعات الضريبية الدولية سيما التشريعات الضريبية لدول البحر الأبيض المتوسط (3).

فالتشريع الضريبي المغربي يمتاز بمرونة كبيرة تكمن بالأساس في إدخال تعديلات مستمرة عليه لإعتبارات اقتصادية، اجتماعية، الشيء الذي يجعل القانون الضريبي يتسم بعدم الاستقرار، كما أن هناك العديد من الصعوبات التي لا تساعد على فهم واستيعاب مقتضياته لدرجة وصفه من قبل الكثير بالتشريع المعقد و ذلك راجع لارتباط القانون الضريبي بمجالات أخرى كالمحاسبة والعلوم المالية والاقتصادية بشكل عام، أيضا كثرة إحالات النصوص الضريبية بعضها على بعض في العديد من المواد في المدونة العامة للضرائب، ووجود مقتضيات تخص كل ضريبة على حدة لكن المشرع ارتأى تدوينها مجتمعة لوجود تشابه كبير فيما بينها، فأدرجها ضمن مقتضيات مشتركة أو أفرد لها عناوين خاصة كالمقتضيات التي ترتبط بالتحويل والجزاءات.

إن جميع الضرائب مهما كان تقسيمها هي متشابهة من حيث الأهداف والنتائج، وتستمد معظم الضرائب تسميتها من الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه، فضريبة الدخل مثلا هي الضريبة المفروضة على المداخل كالأرباح والرواتب.

أما الضريبة على القيمة المضافة فهي تستهدف القيمة المضافة عن كل عملية تجارية، وللضريبة على القيمة المضافة عدة تعاريف (4) :

ففي التعريف العام تعرف بالضريبة المفروضة على ما يتم إضافته للسلعة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول أو عند تقديم خدمة.

أما حسب التعريف الاقتصادي فهي ضريبة تمثل الفرق بين سعر البيع الخاص للسلعة والخدمات وبين تكلفة شراء المواد وعناصر الإنتاج الداخلة في تصنيع السلعة أو تأدية الخدمة. أي الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة نتيجة تحويلها إلى منتج آخر أو نتيجة إعادة بيعها في مراحل التوزيع المختلفة (جملة- تجزئة).

³ -فتحى بلخال، الضرائب في المغرب، الجزء الأول، دار أبي رقراق، طبعة 2009، ص: 6.

في حين أن التعريف الضريبي هي الضريبة المحسوبة على قيمة الأجور + الأرباح
المضافة للسلعة ويتم احتسابها كمايلي:

ضريبة القيمة المضافة تساوي الضريبة على الأجور أو العمالة زائد الضريبة على
الأرباح.

أو ضريبة القيمة المضافة تساوي الضريبة على المخرجات ناقص الضريبة على
المدخلات.

أو الضريبة على القيمة المضافة تساوي الضريبة على المخرجات الخاضعة ناقص
الضريبة المدفوعة عليها.

ويرجع الفضل تاريخيا في التجسيد النظري لضريبة القيمة المضافة للألماني "فان
سيمان" وقت كانت فيه الضرائب على رقم المعاملات تتميز بطابعها التراكمي الشديد، حيث
كانت تفرض على مرحلة من مراحل الإنتاج، دون تحويل الملزم الحق في الخصم، غير أن
التطبيق الفعلي لهذه الضريبة فقد تم لأول مرة في فرنسا سنة 1954 باقتراح من الأستاذ
موريس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة 1953.

وقد كانت في دول المجموعة الأوروبية عقب توقيع معاهدة روما عدة أنواع من
الضرائب على رقم المعاملات الشيء الذي كان يتعارض مع مضمون المادة الثالثة من معاهدة
روما ولهذا تبنت المجموعة الأوروبية بتاريخ 11 أبريل 1967 نصين قانونيين يعكسان رغبتهما
في سوق موحدة حباثيا، ويفرضا على الدول الأعضاء نظاما موحدا للضريبة على القيمة
المضافة مستوحى من النموذج الفرنسي (5).

أما في المغرب فإن فكرة الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة كانت نتيجة عبء
مديونية ثقيلة ومتزايدة لا تتميز عن وضعية بلدان العالم الثالثة الغير منتجة للنفط (6).

فالأزمة المالية أحدثت الكثير من الاختلالات داخل الاقتصاد الوطني عموما والمالية
خصوصا. مما أدى إلى لجوء المغرب للقروض الدولية لسد العجز المتزايد في مآليته العامة،
إلا أن هذه الوضعية شهدت تحسنا ملموسا بارتفاع أثمان الفوسفات الذي يعتبر العمود الفقري
للصادرات الوطنية، فبعد مرحلة اليسر والرغد الذي عرفته مالية الدولة "مخطط 1973-

⁵- C. LAMORTELLE_TH.LAMORTELLE FISCALITE Française 3^{ème} édition 1985, Edition
économica, p: 558.

⁶ -فؤاد مرسي، صندوق النقد الدولي قمة الرأسمالية العالمية في مواجهة الدول النامية، مجلة المنار، عدد 54 ، سنة 1 يونيو 1983، ص: 32.

1977" على إثر ارتفاع أثمان الفوسفات الذي انعكس بشكل إيجابي على ميزانية الدولة نتيجة الإرتفاع الهام في مبلغ المساهمات المالية للمكتب الشريف للفوسفات، سنأتي مرحلة العسر والأزمة، فرغم المحاولات التي قامت بها الدولة لمساندة تمويل الاقتصاد الوطني ستظهر ابتداء من سنة 1976 ضغوطات وتوترات على صعيد التوازنات الكبرى : عجز الميزان التجاري، عجز ميزان الأداءات، عجز الميزانية (7)

ولسد هذه التغيرات وحل الأزمة الاقتصادية المالية التي عرفتها البلاد، إلترم المسؤولون بتنسيق سياسة تقويمية منذ سنة 1983 أشرفت بحلول سنة 1992 على إتمام سنتها العاشرة، وقد شكلت هذه السياسة حينها تنويجا لعلاقة المغرب مع البنك العالمي منذ الصدمة البترولية سنة 1973.

بالإضافة إلى هذه الصعوبات المالية جاءت مشكلة الأقاليم الصحراوية لتضيف إلى الأعباء المالية الموجودة عبء مالي إضافي للدفاع عن هذه الأقاليم.

وسجلت في الثمانينات استفحال الأزمة المالية بالمغرب حيث بلغ عجز الميزانية 13,5 مليار درهم وهو ما يعادل 40% من الميزانية العامة و15,4 من الناتج الداخلي الخام.

كما سجلت نفس السنة توقف المغرب عن تسديد ديونه، وبالتالي طلب إعادة جدولتها مما يعني السقوط تحت وصاية صندوق النقد الدولي عبر برنامج التقويم الهيكلي(8).

وقد تم نهج سياسة التقشف المالي التي تهدف إلى الزيادة في المواد العمومية الجبائية، والنقص في النفقات العمومية التي تشمل نفقات الاستثمار في القطاعات الاجتماعية كالمسكن الصحة والتعليم تماشيا مع توصيات صندوق النقد الدولي الذي يعتبر هذه القطاعات غير منتجة، ويمكن استنتاج ذلك بالرجوع إلى ميزانية الدولة للسنوات الأخيرة (9).

ومن بين أهم الإصلاحات التي كان المسؤولون مدعوون إلى تبنيها في العديد من القطاعات كان الإصلاح الجبائي أكثرها حساسية نظرا لإرتباطه المباشر بمستوى معيشة مختلف الفئات الاجتماعية والواقع أن الحديث عن هذا الإصلاح ليس وليد الثمانيات بقدر ما أنه تم التعبير عن الرغبة في إجراء هذا الإصلاح سابقا من طرف المشرفين على مخطط 1973-1977 والبعثات التابعة لكل من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي.

7- محمد رهج، الضريبة على القيمة المضافة وانعكاساتها مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد الأول، بتاريخ 1986، ص:116.

8- مصطفى الكبري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة 1991، ص: 20.

9- إدريس وهي، قانون الميزانية العامة، دار السلام، سنة 1995، ص: 65.

لقد شكل الإصلاح الجبائي مطلباً ملحا طيلة السنوات التي سبقت سنة 1983، وذلك بالنظر إلى النواقص التي اتسم بها النظام الجبائي المتولد عن إصلاح 1961 وعجزه عن تحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية فعالية، وإقامة أسس عدالة ضريبية، وقد تجندت بعض الكتابات للمطالبة بإصلاح حقيقي يراعي الأزمنة المتعددة الأوجه التي تعاني منها الدولة، كما طالبت الأحزاب الأساسية بإدخال إصلاح جبائي شامل، فقد تم بتقديم فريق التقدم والاشتراكي مقترح قانون للإصلاح الجبائي خلال دورة الربيع البرلمانية سنة 1980، غير أن هذه الأصوات المطالبة بهذا الإصلاح لم تجد آذانا صاغية نظرا لسيطرة جماعات الضغط على البرلمان وهكذا في كل مرة كان المسؤولون يتهجون سياسة الترميم والإصلاحات الجزئية، دون الشروع في إصلاح شامل للنظام الجبائي القائم بهدف عصرنته وتحديثه والأهم جعله أداة لتحقيق التنمية المنشودة، وبحلول سنة 1983 تم الشروع في هذا الإصلاح وذلك بالمصادقة على القانون الإطار المتضمن للإصلاح الجبائي من طرف مجلس النواب، والواقع أنه حتى بعد تبني هذا الإصلاح فإن هذه الخطوة لم تكن نتيجة تغيير في قناعات جماعات الضغط والأطراف المسؤولة، بل فرضتها مستجدات دولية ووطنية أهمها أزمة المديونية، إلا أنه رغم إصلاح سنة 1983 فإنه أفرغ من محتواه عبر سلسلة من التعديلات قامت بها جماعات الضغط في البرلمان⁽¹⁰⁾.

إضافة إلى العوامل الخارجية التي تمت الإشارة إليها أعلاه هناك عوامل أخرى تتعلق بالنظام الجبائي ذاته دفعت المشرع المغربي البدء في عملية إصلاحه متوخيا أهدافا حددها في القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي، وتتمثل أساسا في الرغبة في معالجة الفوارق التي كان يتسم بها النظام السابق. واتخاذ تدابير كفيلة بتلافي أعمال الغش والتهرب الضريبي مع الإهتمام بالنهوض بالموارد المالية للجماعات المحلية وذلك بتخصيص نسبة 30% من حصيله الضريبية على القيمة المضافة لفائدة ميزانية الجماعات المحلية⁽¹¹⁾.

ومن العيوب التي كانت تشوب النظام الجبائي السابق:

- وجود عدة أنواع من الضرائب التي تتنافى ومبدأ العدالة الضريبية مما يفتح المجال للتملص والغش.

¹⁰ -محمد فيروني، الديون الخارجية للمغرب، جريدة البيان، عدد 215 بتاريخ 21 دجنبر 1991، ص: 3.

¹¹ Bernard, "Collectivités locales au Maroc", TAPI, Rabat, 1999, p: 87.

- المرودية الضئيلة لبعض الضرائب التي تفقد النظام الجبائي قدرته على المساهمة في تحقيق تقدم اقتصادي خصوصا وأن العبء ظل واقعا بأكمله على ذوي الدخل المتوسط والمحدود (12).
 - هذه الأسباب وغيرها جعلت المشرع المغربي يحاول عصرنة وتحديث النظام الجبائي، وتبسيطه عن طريق إصلاح ثلاث ضرائب رئيسية :
 - الضريبة على الشركات التي عوضت الضريبة على الأرباح المهنية بمقتضى ظهير شريف بتاريخ 31 دجنبر 1986، وقد صادق عليها مجلس النواب بتاريخ 26 يونيو من نفس السنة لتدخل حيزا لتطبيق ابتداء من 20 يناير 1987.
 - الضريبة العامة على الدخل وقد حلت محل الضرائب النوعية المباشرة المفروضة على الدخل وذلك بمقتضى الظهير الشريف بتاريخ 21 نونبر 1989 وقد حددت لدخولها حيز التطبيق الفاتح من يناير 1990.
 - أما الضريبة على القيمة المضافة، فقد عوضت الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات بمقتضى ظهير شريف في 20 دجنبر 1985 وقد دخلت حيز التطبيق ابتداء من فاتح أبريل 1986.
- وقد جاء في خطاب الملك الراحل الحسن الثاني يوم 13 شوال 1410 (8ماي 1990) بمناسبة إنشاء المجلس الاستشاري لحقوق الإنسان ما يلي : "إننا قمنا بمجهود كبير فيما يخص النظام الجبائي، وتنوي أن نقوم بعفو جبائي، ونطلب من المستثمرين ليستثمروا عندنا ولكن إذا لم يعرفوا أن بلادنا تنعم بالسلم والضمان الجبائي فإنهم لن يأتوا، وبقطع النظر عن الخارج والأجانب علينا على الأقل أن ننصف قبل كل شيء رعايانا ومواطنينا..." (13).
- والأخذ بضرريبة القيمة المضافة يشكل خطوة ضرورية نحو إصلاح النظام الضريبي ذلك أنها المعيار الأساسي الذي يؤشر على حداثة ومتانة الهيكلة الاقتصادية، إذ أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة وفق القانون المأطر لها سيتأتى عنه النمو والمقدرة على الاندماج في الاقتصاد-العالمي، وتحقيق الوفورات المالية التي تكفل تقليص حجم الدين العام وتخفيض العجز

12 -أحمد الكوراري، مختصر المالية العامة مطبوع كلية الحقوق فاس، بدون سنة، ص: 238.

المستمر في الموازنة والمساهمة في استقرار الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (14).

وكانت الضريبة على القيمة المضافة منظمة في القانون رقم 85-30 الصادر الأمر بتنفيذ، الظهير رقم 1-85-347 بتاريخ 30 دجنبر 1985 والمرسوم رقم 2-89-86 بتاريخ 14 مارس 1986 وجاءت المدونة العامة الضرائب لتؤكد على تنظيم هذه الضريبة من خلال المواد 87 إلى 162، فالضريبة على القيمة المضافة من خلال تسميتها تنصب على القيمة المضافة للمادة أو السلعة، فكل مادة قابلة أن تصل إلى المستهلك النهائي قد تمر بمراحل متعددة، قد تطول أو تقصر حسب نوعيتها وخاصيتها، وفي كل مرحلة قد تعرف تحولا، وبالتالي تكسب قيمة مضافة تخضع للضريبة (15).

إن الضريبة على القيمة المضافة هي من الضرائب العصرية والتقنية الشديدة التعقيد، فأية محاولة لتقييمها تظل بدون جدوى إن لم تتم الإحاطة بكل جوانبها القانونية والتقنية والمنازعات الناشئة عنها.

والإشكالية التي يثير هذا الموضوع هي : ما هي الجوانب القانونية والتقنية لضريبة القيمة المضافة والمنازعات الناشئة عنها؟

لذلك فالموضوع يتطلب تقسيمه إلى فصلين :

الفصل الأول : الجوانب القانونية والتقنية للضريبة على القيمة المضافة

الفصل الثاني : منازعات الضريبة على القيمة المضافة

الفصل الأول:

الجوانب القانونية والتقنية لضريبة القيمة المضافة

14- محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة، خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، الطبعة الأولى، ص: 9.

15- مدني أميدوش، الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص: 115.

تسعى الدولة الخروج من التخلف، وتحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب، وذلك باستخدام عدة وسائل من بينها الضريبة باعتبارها أداة تساهم في الانعاش الاقتصادي والاجتماعي، كما أنها تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة.

وللنظام الضريبي مفهومين أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تمكن الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل، وثانيهما يتمثل في العناصر الاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها إلى كيان ضريبي.

تشكل فعالية النظام الضريبي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى منحي القرار في السياسة الاقتصادية حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعالا بقدر ما تكون الانعكاسات إيجابية على الاقتصاد الوطني، كما يشكل النظام الضريبي المحدد الرئيسي لمدى قدرته على تحقيق أهدافه⁽¹⁶⁾.

والضريبة على القيمة المضافة حسب تسميتها تتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات.

إن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لفائدة الخزينة العمومية ليتهاكها المستهلك النهائي، كما أنها تعد أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني⁽¹⁷⁾.

وتتكون الضريبة على القيمة المضافة من مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تمكن من اقتطاع الضريبي في مراحلها المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمتها، وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم القانوني للضريبة، في حين أن الجانب الفني لهذه الضريبة فيتمثل في مجموع العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي ينتج عنها ترجمة الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع مستخدمة كافة مصادرها الفعلية والمحتملة لإحداث آثار إيجابية على الاقتصاد وبالتالي تحقيق التنمية المنشودة⁽¹⁸⁾.

¹⁶ -Alin Barrez, Science des finances et la législation financière, PUF, 1950, p: 57.

¹⁷ -Jean Luc Mathier, la Politique fiscale, économique, Paris, 1999, p: 74.

-سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، دار الثقافة 1983، ص: 13.

¹⁸ -المركسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية طبعة 1988، ص: 7.

وتقوم الضريبة على القيمة المضافة على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ويترتب على كون الضريبة على القيمة المضافة جزءا من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام وتنسيق بين السياسة الضريبية ومختلف أشكال السياسات الاقتصادية، وتعتبر هذه الضريبة متغيرا اقتصاديا تستعملها الدولة كأداة للضبط الاقتصادي والمساهمة في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي، فالدولة تتدخل في الحياة الاقتصادية للتأثير على الظرفية الاقتصادية حيث يمكنها استعمال سعر الضريبة من أجل تقييد الحركة الاقتصادية في حالة رفعه، وتشجيع هذه الحركة في حالة تخفيضه، كما تتدخل لتغيير البنيات الاقتصادية عبر التأثير مثلا على حجم وحدات الإنتاج أو المساعدة على عصنة معدات الشركات، ومحاربة الفوارق الجهوية (19).

إن الجانب القانوني لضريبة القيمة المضافة (المبحث الأول) تتجلى بالأساس في كل من: مجال التطبيق (المطلب الأول)، والإعفاءات (المطلب الثاني)، أما الجانب التقني لضريبة القيمة المضافة (المبحث الثاني) فهو يتضح من خلال كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة (المطلب الأول) وواجبات وحقوق الخاضعين للضريبة (المطلب الثاني).

المبحث الأول: الجانب القانوني لضريبة القيمة المضافة

إن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة حديثة، وقبل استخدامها كانت الضرائب الغير المباشرة تفرض على سلع معينة مثل السجائر، المشروبات الكحولية وعلى مبيعات التجزئة.

ويعتبر انتشار ضريبة القيمة المضافة أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة، ففي خمسينيات القرن الماضي طبقت فقط في فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في 136 بلدا حيث تساهم في العادة بما يقارب ربع الإيرادات الضريبية الكلية.

وعلاوة على ذلك لا يزال هناك عمل كثير جار في مجال ضريبة القيمة المضافة، ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذ في التزايد، أما البلدان التي اعتمدها بالفعل كالمغرب فإنها تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها (20).

إن الاقتصاديون يحبذون تصميم هذه الضريبة لتكون ضريبة على الاستهلاك، أي أن أثرها الرئيسي يكون في توسيع الفجوة بين السعر الذي يدفعه المستهلك للسلعة والسعر الذي يتسلمه البائع من بيعه لها، وخلافا للرأي الشائع فإن عبء الضريبة في هذه الحالة لا يقع على المستهلك وحده بل يتحمل البائع جزءا منه (21).

والميزة الأساسية للضريبة على القيمة المضافة أنها تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المنتجات أو المخرجات.

ومن المزايا الأخرى لضريبة القيمة المضافة أنها محايدة لأنها لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مرحلة الإنتاج، فهي تساعد على تشجيع الصادرات لأنها عادة لا تفرض بقوة على الصادرات، أيضا العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساويا أو مقاربا للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات.

وبالرغم من وضوح معنى وحدود ضريبة القيمة المضافة إلا أنها تتباين تباينا كبيرا في التطبيق العملي بين دول العالم من حيث مدى اتساع المدخلات التي يمكن الحصول على تعويض ضريبي عنها، وفي نوعية الأنشطة الاقتصادية التي يمكن تطبيق هذه الضريبة عليها، نظرا لكونها معقدة نوعا ما من الناحية التطبيقية وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم لدى الشركات

²⁰ -Laurain, La politique financière, la presse, Paris, 1992, p: 22.

²¹ -Tardien, Budget et trésor, cujas, 1995, Paris, p: 54.

والمؤسسات، والذي سيتحمل العبء الأكبر هي الشركات حسنة التنظيم، إذ تستطيع الشركات الصغيرة والمتوسطة التهرب من هذه الضريبة (22).

إن الجانب القانوني لضريبة القيمة المضافة يتبين بوضوح في كل من مجال تطبيقها (المطلب الأول) والاعفاءات الخاصة بها (المطلب الثاني) والتي تتميز بها عن باقي الضرائب الأخرى.

المطلب الأول: مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

شهدت العقود الأخيرة إصلاحات اقتصادية واسعة النطاق في العديد من الدول، بما في ذلك بلدان الدول العربية وذلك، بهدف زيادة معدلات النمو الاقتصادي وإحداث توازن في الموازنة العامة للدولة، وفي ميزان المدفوعات من خلال ترشيد الإنفاق العام وتنشيط الصادرات، وزيادة الاستثمارات وإعطاء دور حيوي وهام للقطاع الخاص للمساهمة في عملية التنمية وإصلاح القطاع العام (23).

يعد مبدأ إقليمية الضريبة (الفرع الأول) من المبادئ التي يستند إليها أثناء تحديد العمليات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة (الفرع الثاني).

²² -محمود الغامدي، آفة التهرب الضريبي، منشأة المعارف، سوريا 1998، ص: 65.

الفرع الأول: مبدأ إقليمية الضريبة على القيمة المضافة

إن التشريع الضريبي مثله كباقي التشريعات الأخرى حيث أنه يعد مظهرا من مظاهر سيادة الدولة، إذ أن التشريع يسري فقط على أراضي الدولة، وفي حالة ما إذا تجاوز حدود هذه الأخيرة وامتد سريانه إلى دولة أخرى، فإنه يكون بمثابة امتداد لسيادة دولة على دولة أخرى (24)، وهذا ما يطلق عليه اصطلاحا بإقليمية الضريبة حيث تقتضي أن يتم تطبيق القانون الضريبي للدولة على كافة المقيمين بها، عملا بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة. ويقصد بمبدأ إقليمية الضريبة على القيمة المضافة أن هذه الضريبة تسري على جميع العمليات التي يتم إنجازها بالمغرب حرفية كانت هذه العمليات أو صناعية أو تجارية أو متعلقة بمزاولة مهنة حرة (25).

إن العمليات المنجزة في المغرب هي عمليات البيع المنجز بشروط تسليم البضاعة في المغرب أو أية عملية أخرى عندما يكون المغرب محلا لاستغلال واستخدام الأعمال المؤداة أو الخدمات المقدمة أو الحقوق المفوتة أو الأشياء المؤجرة.

ولأخذ فكرة عن هذه العمليات ينبغي التمييز بين عمليات البيع المنجزة في المغرب والعمليات الأخرى غير عمليات البيع. -عمليات البيع المنجزة في المغرب:

لم تعرف المدونة العامة الجديدة للضرائب البيع لذلك يتم الرجوع إلى قواعد القانون المدني لاعتبار عملية ما بيعا أو تصرفا قانونيا آخر، ويكفي أن يتم بشرط تسليم المبيع في المغرب بغض النظر عن مكان أداء الثمن. ومبدأ إقليمية الضريبة له استثناءات تقتضيها المصلحة العامة للدولة أو العلاقات السياسية بين الدول، أو حتى يهدف إلى منع الازدواج الضريبي الدولي، ويعني ذلك أنه حتى في حالات معينة قد تقوم الدولة بإرادتها المنفردة أو باتفاق مع دور أخلى بإيقاف تطبيق قوانينها في أحد أقاليمها أو على بعض الأشخاص المقيمين بها، وكمثال على ذلك فإن عملية البيع في المغرب تستثني منها العمليات المنجزة بالمنطقة

24 -القرقوري محمد، وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية، الرباط 2002، ص: 14.

25 -المادة 87 من المدونة العامة للضرائب.

الحررة لميناء طنجة التي تعد فيما يخص تطبيق الضريبة على القيمة المضافة خارجة عن المجال الإقليمي المغربي (26).

***عمليات أخرى غير عمليات البيع:**

يكون مكان استغلال واستخدام الخدمات المقدمة وغيرها من العمليات التي وردت في المادة 88 من المدونة العامة للضرائب هي المعيار الأساسي لخضوعها لضريبة القيمة المضافة، فإذا تم تأجير أشياء لاستغلالها في المغرب فإنها تخضع للضريبة، وعلى العكس إذا قامت مقولة مغربية بكراء معدات بقصد استخدامها في الخارج فإن تلك العملية لا تخضع للضريبة المذكورة، وتجدر الإشارة إلى أن إثبات استخدام الخدمة المقدمة قد تم خارج المغرب يقع على عاتق مقدم الخدمة (27).

الفرع الثاني: العمليات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة

تخضع للضريبة على القيمة المضافة مجموعة من العمليات حددتها المدونة العامة للضرائب التي قسمت إلى عمليات خاضعة لضريبة القيمة المضافة بصفة إلزامية وعمليات خاضعة بصفة اختيارية.

***العمليات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة وجوبا:**

يمكن إجمال العمليات التي تفرض عليها الضريبة على القيمة المضافة وجوبا في: العمليات الواردة على المنقولات، العمليات الواردة على العقارات، عمليات تسليم الشخص لنفسه وعمليات خاصة بتقديم الخدمات.

+الفئة الأولى: العمليات الواردة على المنقولات:

وتشمل هذه الفئة العديد من العمليات وهي على النحو الآتي:

²⁶ -Mohamed Marzak: "Fiscalité marocaine de l'entreprise, Imp-Najah El Jadida 3^{ème} édition, 1998, p: 80.

²⁷ -T. Pierre, La Taxe sur la valeur ajoutée, 1ère édition, Paris, p: 11.

***العمليات التي يقوم بها المقاولون في الصنع:**

يلاحظ أن ضريبة القيمة المضافة تسري على جميع العمليات المتعلقة بالصنع والتحويل وأعمال التهيئة التي تهدف إلى ترويج المنتج، خاصة عندما يقوم المقاولون ببيع وتسليم منتجات تولوا استخراجها أو منعها أو تعبئتها إما مباشرة أو بواسطة من عهدوا إليه بذلك.

-عمليات بيع السلع أو تسليمها على حالها:

وهي التي يقوم بها التجار المستوردون حيث تطبق عليهم ضريبة القيمة المضافة ضمانا للمساواة في التسعير على مستوى الاستهلاك بين المواد الوطنية والمواد المستوردة، أيضا هناك العمليات التي يجريها التجار بالجملة وتجار نصف الجملة والتقسيم الذي يساوي أو يفوق رقم أعمالهم 2000.000 درهم خلال السنة السابقة.

-عمليات تبادل البضائع أو تفويتها:

وذلك في حالة إذا ارتبطت ببيع أصل تجاري وقام بها الخاضعون لضريبة القيمة المضافة بصفة إلزامية.

+الفئة الثانية: العمليات الواردة على العقارات:

ويقصد بها العمليات المرتبطة بالميدان العقاري مثل إنجاز تجزئة عقارية أو القيام باستثمارات عقارية كما تم التنصيص عليها في المادة 89 من المدونة العامة للضرائب كما يلي: العمليات المفروضة عليها الضريبة وجوبا: الأعمال العقارية وعمليات التجزئة والإنعاش العقاري.

+الفئة الثالثة: عمليات تسليم الشخص لنفسه

اعتبرت المدونة العامة الجديدة للضرائب أن هذه العمليات خاضعة بصفة إلزامية لضريبة القيمة المضافة إذ أن المادة 89 منها ميزت بين عمليات التسليم الخاصة بالمقاولات التي يقوم بها المقاولون في الصنع أو التجار نصف الجملة أو التقسيم وبين عمليات تسليم

الشخص لنفسه المتعلقة بالعقارات سواء أنجزها الشخص الطبيعي لحاجياته الخاصة (باستثناء السكن الشخصي) أو أنجزتها المقاوله لحاجات الاستغلال.

+الفئة الرابعة: العمليات الخاصة بتقديم الخدمات

حددت المدونة العامة للضرائب هذه الخدمات على الشكل الآتي:

-عمليات الإيواء أو البيع أو هما معا إذا وقع البيع على مأكولات أو مشروبات تستهلك في مكان البيع

-الإيجارات الواقعة على الأماكن المفروشة أو المؤثثة، وضمنها العناصر الغير المادية للأصل التجاري وعمليات النقل والتخزين والسمسرة وإيجار الأشياء أو الخدمات وتقويت البراءات أو الحقوق أو العلامات وتخويل الامتياز في استغلالها وبوجه عام كل ما يتعلق بتقديم الخدمات:

-عمليات البنك والائتمان وعمولات الصرف؛

-العمليات التي ينجزها كل شخص طبيعي أو معنوي في نطاق مزاويلته لمهنة حرة.

+العمليات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة اختيارا :

يمكن أن يختار الخضوع للضريبة على القيمة المضافة عن طريق تقديم تصريح بذلك إلى الإدارة الجبائية⁽²⁸⁾، وهكذا حددت المادة 90 من المدونة العامة للضرائب هذه العمليات حصريا في:

-التجار ومقدمو الخدمات الذين يصرون مباشرة المنتجات أو الأشياء أو البضائع أو الخدمات فيما يخص رقم أعمالهم عند التصدير؛

-صغار الصناع وصغار مقدمي الخدمات الذين يساوي رقم أعمالهم السنوي 180.000 درهم أو يقل عنه؛

-الأشخاص الذين يبيعون مباشرة ما اشتروه من منتجات على حالتها باستثناء المنتجات ذات الاستهلاك الضروري.

²⁸ -يوجه طلب الاختيار في ظرف مضمون الوصول إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها الملزم بالضريبة ويسري أثره عند انصرام أجل ثلاثين يوما (30)

من تاريخ إرساله حسب المادة 90 من المدونة العامة للضرائب.

المطلب الثاني : الإعفاءات الخاصة بضريبة القيمة المضافة

شهدت العقود الأخيرة إصلاحات اقتصادية واسعة النطاق في العديد من الدول، بما في ذلك بلدان الدول العربية وذلك، بهدف زيادة معدلات النمو الاقتصادي وإحداث توازن في الموازنة العامة للدولة، وفي ميزان المدفوعات من خلال ترشيد الإنفاق العام وتنشيط الصادرات، وزيادة الاستثمارات وإعطاء دور حيوي وهام للقطاع الخاص للمساهمة في عملية التنمية وإصلاح القطاع العام (29).

لقد قامت معظم البلدان السائرة في طريق النمو كالدولة المغربية خلال تنفيذها لبرنامج الإصلاح الاقتصادي بإعادة النظر في أنظمتها الضريبية بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار والتصدير شريطة أن لا يؤثر ذلك على العدالة الضريبية من خلال الزيادة في الإعفاءات الشخصية والاجتماعية لذوي الدخل المحدود (30).

من خلال قراءة بسيطة لتاريخ الضرائب بصفة عامة فإنه من السهل استنتاج أن الإعفاء الضريبي عنصر ديناميكي يؤثر ويتأثر بالأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة، ومن المعروف في أدبيات الاقتصاد أن لنظام الإعفاء الضريبي أهداف عدة أهمها تحقيق المنفعة العامة (31) لذلك عملت المدونة العامة الجديدة للضرائب على التأكيد على أهمية هذه الضرائب بتحديد أنواعها من الإعفاءات: الإعفاءات مع الخصم (الفرع الأول)، والإعفاءات بدون خصم (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإعفاءات مع الخصم

29 -Genevoix, Systèmes fiscaux, Rosalin, 1997, p: 37.

30 -Elaurd, Les import indirects, star edition 1992, p: 110.

31 -Gaudment PM, Précis de finances publiques, Tom 1, 1990, Paris, p: 95.

+تعفى من الضريبة على القيمة المضافة مع الاستفادة من الحق في الخصم (32)
المنصوص عليه في المادة 101 من المدونة العامة للضرائب:

-المنتجات المسلمة والخدمات المقدمة من لدن الخاضعين للضريبة لأجل التصدير:
يطبق الإعفاء على آخر بيع أنجز وآخر خدمة قدمت في المغرب ونتج عنهما التصدير بصورة مباشرة وفورية.

-البضائع أو الأشياء الجارية عليها الأنظمة الجمركية الواقعة على أنه إذا عرض المستفيدون من الأنظمة الجمركية عمليات بيع وتسليم المنتجات المصنوعة أو المحولة، وكذا النفايات، ويشمل الإعفاء كذلك الأعمال التي يقوم بها أشخاص لتهيئة مادة أولية متلقاة من الغير؛

-أدوات وشباك الصيد المعدة لمحترفي الصيد البحري (33)؛

-الأسمدة (34)؛

-المنتجات والمعدات المخصصة لأغراض فلاحية؛

-أموال الاستثمار التي يجب أن تقيد في حساب للأصول الثابتة وتخول الحق في الخصم، إذا اشترينا المنشآت الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة خلال مدة أربع وعشرين (24) شهرا ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها؛

-الحافلات والشاحنات والسلع التجهيزية المتصلة بها الواجب تقييدها في حساب الأصول الثابتة والمقتناة من لدن منشآت النقل الدولي عبر الطرق، ويطبق هذا الإعفاء خلال مدة أربع وعشرين (24) شهرا ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها؛

-السلع التجهيزية المعدة للتعليم الخاص أو التكوين المهني التي يجب أن تقيد في حساب الأصول الثابتة والمقتناة من طرف المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني باستثناء السيارات غير المستخدمة للنقل المدرسي الجماعي والمعدة خصيصا لهذا الغرض؛ ويطبق هذا الإعفاء خلال مدة أربع وعشرين (24) شهرا ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها؛

-السلع التجهيزية والمعدات والأدوات المشتراة من لدن حاملي شهادات التكوين المهني خلال مدة أربع وعشرين (24) شهرا ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم.

32 -المادة 92 من المدونة العامة للضرائب.

33 -يراد بأدوات وشباك الصيد البحري جميع الآلات والمنتجات المستعملة لاحتذاب السمك أو إغرائه بطعم أو صيده أو حفظه.

34 -يراد بالأسمدة المواد ذات الأصل المعدني أو الكيماوي أو النباتي أو الحيواني البسيطة أو المخلوطة فيما بينها والمستعملة لإخصاب التربة.

-المعدات التربوية أو العملية أو الثقافية المستوردة معفاة من الرسوم والضرائب على الاستيراد طبقا لاتفاقات منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلوم والثقافة (35)؛

-اقتناء المواد والسلع والتجهيزات التي تقوم بها جامعة الأخوين بإفران؛

-السلع التجهيزية والمعدات والأدوات المشتراة من لدن الجمعيات المهتمة بشؤون الأشخاص المعاقين والتي لا تهدف الحصول على ربح إذا كان استعمالها للسلع المذكورة يدخل في نطاق المهام الموكولة إليها بمقتضى أنظمتها الأساسية؛

-السلع التجهيزية والمعدات والأدوات المشتراة من لدن الهلال الأحمر المغربي إذا كان استعمالها لها من قبله يدخل في نطاق المهام الموكولة إليه بمقتضى نظامه الأساسي؛

-اقتناء المواد والسلع والتجهيزات والخدمات وكذا تقديم الخدمات من طرف مؤسسة محمد السادس للنهوض بالأعمال الاجتماعية للتربية والتكوين وفقا للمهام المنوطة بها؛

-اقتناء المواد والسلع والتجهيزات الضرورية للأنشطة التي تقوم بها مؤسسة الحسن الثاني لمكافحة السرطان المحدثة بظهير شريف المعترف في إطار المهام المنوطة بها؛

-اقتناء المواد والسلع والتجهيزات التي تقوم بها العصبة الوطنية لمكافحة أمراض القلب والشرابين المحدثة بالظهير الشريف المعترف في إطار المهام المنوطة بها؛

-السلع التجهيزية والمعدات والأدوات المشتراة من لدن مؤسستي الشيخ زايد بن سلطان والشيخ خليفة بن زايد في إطار المهام المخولة لهما؛

-المواد والتجهيزات المستعملة في تنقية الدم (36)؛

-الأدوية المخصصة لعلاج أمراض السكري والربو وأمراض القلب والشرابين ومرض السيدا.

-السلع والبضائع والأشغال والخدمات التي يسلمها الأشخاص الطبيعيون أو المعنيون المغاربة أو الأجانب على سبيل الهبة إلى الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة والجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة التي تعنى بالأحوال الاجتماعية والصحية للأشخاص المعاقين أو الموجودين في وضعية صعبة؛

35 -انضم إليها المغرب عملا بالظهيرين الشريفين رقم 1.60.201 و 1.60.202 بتاريخ 14 من جمادى الأولى 1383 (3 أكتوبر 1963).

36 -أجهزة تنقية الدم بالانتشار الغشائي وأجهزة تصفية الحبال والفرز الغشائي في تنقية الدم ولوازمها.

-السلع والبضائع والأشغال والخدمات التي تسلمها الحكومات الأجنبية أو المنظمات الدولية على سبيل الهبة في نطاق التعاون الدولي إلى الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة والجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة؛

-السلع والبضائع والأشغال والخدمات التي تسلمها حكومة المملكة المغربية على سبيل الهبة إلى الحكومات الأجنبية؛

-السلع والبضائع والأشغال والخدمات التي يمولها الاتحاد الأوربي بواسطة هبات؛

-اقتناء المواد والسلع والتجهيزات التي يقوم بها البنك الإسلامي للتنمية؛

-السلع المنقولة أو الغير منقولة المشتراة من لدن وكالة بيت مال القدس الشريف؛

-العمليات والأنشطة التي يقوم بها بنك المغرب؛

-البنوك الحرة (37)؛

-الشركات القابضة الحرة فيما يتعلق بالعمليات المنجزة من لدن الشركات المذكورة

لفائدة البنوك الحرة أو لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين غير مقيمين ويؤدي عنها بعمليات أجنبية قابلة للتحويل؛ وتستفيد العمليات المنجزة من لدن الشركات القابضة من الحق في الخصم على أساس رقم الأعمال المعفى من الضريبة وفق الشروط المنصوص عليها في هذه المدونة؛

-بناء محلات معدة خصيصا للسكنى لا تزيد في كل وحدة سكنية مجموعة مساحتها

المغطاة على مائة (100) متر مربع ومجموع قيمتها العقارية على مائتي ألف (200.000)

درهم باعتبار الضريبة على القيمة المضافة، علاوة على ما ذكر، إذا كان المسكن المبني وفق

الشروط المشار إليها أعلاه محل تفويت فإن ثمن بيع الأول يجب ألا يزيد على مائتي ألف

(200.000) درهم؛

-عمليات إنجاز المساكن الاجتماعية المتعلقة بمشروع "النسيم" المتواجد بجماعتي

بوغزة ولساسفة من طرف الشركة الوطنية للتهيئة الاجتماعية؛

37 -يتعلق بما يلي:

-الفوائد والعمولات عن عمليات القرض وجميع الخدمات الأخرى التي تقوم بها البنوك الحرة.

-الفوائد الناتجة عن الودائع والتوظيفات المالية الأخرى المنجزة بعمولات أجنبية قابلة للتحويل لدى البنوك السالفة الذكر.

-السلع التجهيزية الجديدة اللازمة للاستغلال والممتلكة في المغرب من لدن البنوك المذكورة.

-التوريدات الخاصة بالمكتب واللازمة لمزاولة نشاط البنوك المذكورة.

-بناء الأحياء والإقامات والمباني الجامعية المتكونة على الأقل من مائتين وخمسين(250) غرفة لا تتجاوز الطاقة الإيوائية لكل غرفة سريرين والمنجزة من لدن المنعشين العقاريين خلال مدة أقصاها ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، وذلك في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مشفوعة بدفتر التحملات؛

-العمليات المنجزة من طرف شركة "سلا الجديدة" في إطار أنشطتها؛
-ترميم المآثر التاريخية المرتبة والتجهيزات الأساسية ذات المنفعة العامة التي ينجزها الأشخاص الذاتيون أو المعنويون؛

-عمليات البيع والإصلاح والتحويل المتعلقة بالمراكب البحرية (38)؛
-بيع المنتجات المعدة لإدماجها في المراكب البحرية إلى شركات الملاحة والصيادين المحترفين ومجهزي سفن الصيد البحري؛

-عمليات النقل الدولي والخدمات المرتبطة بها، وكذا عمليات الإصلاح والتعهد والصيانة والتحويل والاستئجار والكرء المتعلقة لمختلف وسائل النقل المذكور؛
-المنتجات المسلمة والخدمات المقدمة لمناطق التصدير الحرة والواردة من التراب الخاضع للضريبة؛

-مجموع الأنشطة والعمليات المنجزة من لدن الشركة المسماة "الوكالة الخاصة طنجة-البحر الأبيض المتوسط"؛

-السلع والخدمات المملوكة أو المكتراة من لدن المنشآت الأجنبية للإنتاجات السمعية البصرية والسينمائية والتلفزيونية بمناسبة تصوير أفلام بالمغرب، ويطبق الإعفاء المذكور على كل نفقة تساوي أو تفوق خمسة آلاف (5000) درهم وتؤدي من حساب بنكي مفتوح في اسم المنشآت الألفة الذكر بعملات أجنبية قابلة للتحويل؛

-السلع والمواد المقتناة في الداخل من طرف الأشخاص غير المقيمين عند مغادرتهم التراب الوطني وذلك بالنسبة لكل شراء يساوي أو يفوق مبلغ ألفي (2000) درهم مع احتساب الضريبة على القيمة المضافة، ويستثنى من هذا الإعفاء المواد الغذائية (الصلبة والسائلة) والتبغ

المعبأ والأدوية والأحجار النفيسة غير المصنفة والأسلحة ووسائل النقل ذات الاستعمال الخاص وكذا معدات تجهيزات وتموينها وجميع القطع ذات القيمة الثقافية (39)؛

-اقتناء السلع والخدمات من لدن الحاصلين على امتياز استغلال حقول الهيدروكاربورات وإن اقتضى الحال من لدن كل واحد من الحاصلين عليه إن كان مشتركا بينهم، وكذا المتعاقدين والمتعاقدين معهم من الباطن (40) المتعلق بالتنقيب واستغلال حقول الهيدروكاربورات؛

-خدمات الطعام التي تقدمها المنشأة مباشرة إلى مأجوريها؛

-العربات الجديدة التي يتم اقتناؤها من طرف الأشخاص الطبيعيين بغرض استغلالها خصيصا كسيارات أجرة (طاكسي)؛
-عمليات بناء المسجد؛

ثانيا: تعفى من الضريبة على القيمة المضافة البضائع والأشغال والخدمات التي تملكها أو تستفيد منها البعثات الدبلوماسية أو القنصلية وأعضاؤها المعتمدون بالمغرب المستفيدون من الوضع الدبلوماسي، على أن يراعى في ذلك التعامل بالمثل؛
كما تستفيد من الإعفاء المذكور المنظمات الدولية والجهوية وأعضاؤها المعتمدون بالمغرب والمستفيدون من الوضع الدبلوماسي.

الفرع الثاني: الإعفاء دون الحق في الخصم

وتعفى من دون الخصم الضريبة على القيمة المضافة (41):

- البيوع الواقعة على السلع غير المستهلكة في مكان البيع (كالخبز والحليب والسكر الخام)

³⁹ -يمنح الإعفاء المنصوص عليه في المادة 92-1-39 من المدونة العامة للضرائب على شكل استرداد، ويمكن تفويض عملية الاسترداد إلى شركة خاصة وذلك في إطار اتفاقية تبرم مع إدارة الضرائب، وتحدد إجراءات هذا الإعفاء طبقا للمقتضيات المنصوص عليها في المرسوم المنظم للضريبة على القيمة المضافة.

⁴⁰ -تطبيقا للمقتضيات القانون رقم 21.90 المتعلق بالبحث عن حقول الهيدروكاربورات .

⁴¹ -المادة 91 من المدونة العامة للضرائب.

• البيوع الواقعة على:

-الشموع والبرافين الداخلة في صنعها باستثناء الشموع المعدة لغرض تزييني والبرافين المستعملة في صنعها.

-الخشب بقشوره أو المقشور أو المربع فقط والفلين في حالته الطبيعية والحطب في حزم أم الحطب المنشور في شكل قطع صغيرة وفحم الخشب؛
-السبب النباتي؛

-الزراحي ذات الطابع التقليدي المصنعة محليا؛

* العمليات المتعلقة بما يلي:

-البيوع الواقعة على المصوغات المصنوعة بالمغرب من المعادن النفيسة؛

-البيوع الواقعة على الطابع الجبائية والأوراق والمطبوعات المدموغة التي تصدرها الدولة؛
-الخدمات التي تنجزها مختلف شركات التأمين والخاضعة للضريبة على عقود التأمين⁽⁴²⁾.

* عمليات البيع المتعلقة بما يلي:

-الجرائد والمنشورات والكتب وأعمال التأليف والطبع والتسليم المرتبطة بها؛

-الورق المعد لطبع الجرائد والمنشورات الدورية وللنشر إذا كان موجها إلى مطبعة من المطابع؛

-الأشرطة السينمائية أو الوثائقية أو التربوية؛

-توزيع الأشرطة السينمائية؛

-الموارد الإجمالية المتحصلة من الفرجات السينمائية أو غيرها باستثناء الموارد المتحصل عليها من الفرجات المقدمة في المؤسسات التي جرت العادة بتناول مأكولات ومشروبات بها خلال الحفل؛

* البيوع والخدمات التي ينجزها صغار الصناع وصغار مقدمي الخدمات الذين يساوي رقم

أعمالهم السنوي 500.000 درهم أو يقل عنه، غير أنه إذا أصبح هؤلاء خاضعين للضريبة على القيمة المضافة لا يجوز لهم الرجوع على خضوعهم لهذه الضريبة إلا إذا حققوا رقم أعمال أقل من المبلغ المذكور طوال ثلاث (3) سنوات متتالية؛

* العمليات والخدمات المبينة بعده:

-الشركات المدنية العقارية التي يؤسسها أفراد أسرة واحدة من أجل بناء وحدة سكنية معدة لسكناهم الشخصية الرئيسية مبان معدة لسكن مستخدميهم في إطار برنامج معتمد؛

-عمليات القرض العقاري والقرض الخاص بالبناء المتعلق بالسكن الاجتماعي؛

* العمليات التي تنجزها التعاونيات واتحاداتها المؤسسة بشكل قانوني؛

* الخدمات التي تقدمها الجمعيات غير هادفة إلى الربح المعترف لها بصفة المنفعة العامة

والشركات التعاضدية والمؤسسات الاجتماعية للمأجورين (43) غير أن الإعفاء لا يطبق على

العمليات ذات الطابع التجاري أو الصناعي أو الخدماتي التي تنجزها الهيئات السالفة الذكر؛

*العمليات المتعلقة بما يلي:

-عمليات الخصم وإعادة الخصم والفوائد المترتبة على الأوراق المالية الصادرة عن الدولة وسندات

الاقتراض التي تضمنها، وكذا مختلف العمولات الممنوحة لقاء توظيف الأوراق والسندات المذكورة؛

-العمليات والفوائد المتعلقة بالسلفات والقروض الممنوحة للدولة والجماعات المحلية من قبل الهيئات

المأذون لها في إنجاز هذه العمليات، ويطبق الإعفاء على جميع مراحل العملية المفضية إلى منح

السلفات والقروض وإلى تداول السندات الممثلة للقروض السالفة الذكر.

-فوائد القروض الممنوحة من طرف مؤسسات الائتمان والهيئات المعتمدة في حكمها لطلبة التعليم

الخاص أو التكوين المهني والمعدة لتمويل دراستهم؛

-الخدمات المقدمة من طرف مؤسسات التعليم الخاص لفائدة التلاميذ والطلبة المسجلين بها الذين

يتابعون دراستهم وذلك فيما يخص الطعام والنقل المدرسي والترفيه؛

● العمليات المتعلقة بما يلي:

-الخدمات التي يقدمها الأطباء وأطباء الأسنان والدلاكون الطبيون ومقوموا البصر ومصححو النطق

والمرضى والعشابون والقوابل ومستغلو المصحات أو المؤسسات الصحية أو العلاجية ومستغلو

مختبرات التحاليل الطبية؛

⁴³ -يشترط أن تكون مؤسسة ومزاولة لنشاطها وفقا لأحكام الظهير الشريف رقم 1.57.187 الصادر في 24 من جمادى الآخرة 1383 (12 نوفمبر

1963) في شأن النظام الأساسي للمعونة المتبادلة .

-البيوع الواقعة على الأجهزة الخاصة المعدة للمعاقين، وكذلك الشأن بالنسبة لعمليات الفحص البصري التي تقوم بها الجمعيات المعترف لها بصفة المنفعة العامة لفائدة قاصري البصر؛
-البيوع المتعلقة بالأدوية المضادة للسرطان وبالأدوية المضادة لالتهاب الكبد الفيروسي؛
* عمليات القرض التي تقوم بها جمعيات السلفات الصغرى (44) لفائدة عملائها، ويسري هذا الإعفاء ابتداء من فاتح يناير 2006 إلى غاية 31 ديسمبر 2010؛
* العمليات الضرورية لإنجاز أهداف جمعيات مستغلي المياه الفلاحية (45)؛
* مجموع الأنشطة والعمليات التي ينجزها المكتب الوطني للأعمال الجماعية والاجتماعية والثقافية (46)؛
* الخدمات التي تقدمها الشركات المسيرة لمراكز تدبير المحاسبات المعتمدة (47) لمدة أربع سنوات ابتداء من تاريخ حصولها على الرخصة.

44-المنظمة بالقانون 97-18 ، المتعلق بالسلفات الصغرى.

45 -المنظمة بالقانون 02-84 ، المتعلق باستغلال المياه الفلاحية.

46 -المنظمة بالقانون 00-18 ، المتعلق بنظام الملكية المشتركة للعقارات المبنية.

47 -المنظمة بالقانون 90-57، المحدث للمراكز المعتمدة لتدبير المحاسبات.

المبحث الثاني : الجانب التقني لضريبة القيمة المضافة

إن الضريبة على القيمة المضافة هي دون شك أكبر ابتكار ضريبي حدث في القرن العشرين. وقد تكون تاريخها في مدة لا تتعدى عمر الإنسان، وهكذا وفي مدة أقل من خمسين عاماً، تم الانتقال من الخطوات الأولى لرسم يستوفى على مجموع المبيعات إلى ضريبة ذات قواعد ثابتة (48).

تتفق جميع السياسات المالية على أن الهدف الحديث للضريبة (بل للمالية العامة بكافة أدواتها) لم يعد حسابياً يرتبط بتمويل النفقات الإدارية للدولة، بل تدخليا يسعى إلى تحقيق التوازنات الأساسية عن طريق استجابة وانسجام الضريبة مع المعطيات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة للدولة، إذ أصبحت الضريبة أداة فعالة في التدخل الاقتصادي لمعالجة المشاكل المطروحة (49).

ولمعرفة الجانب التقني لضريبة القيمة المضافة لابد من الالمام بكيفية احتساب الضريبة على القيمة المضافة (المطلب الأول) وواجبات وحقوق الخاضعين لهذه الضريبة(المطلب الثاني).

48- جورج أوغرييه، الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2002، ص: 13.

49- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، طبعة 1987، ص: 6.

المطلب الأول: احتساب الضريبة على القيمة المضافة

يعتبر مبدأ الخصم إحدى المزايا التي وردت في المدونة العامة الجديدة للضرائب وهو كما يقال بسيط في مبدئه ومعقد في تطبيقه، بالإضافة إلى أن تحديد سعر الضريبة هو أمر جد هام على اعتبار أن عن طريقه يقع توجيه الاقتصاد، وفي نظام الاقتصاد الحر لا مناص من أن المقولة تبقى هي العنصر المحرك للنمو الاقتصادي، وازدهارها يتوقف على قدرتها في التمويل وعلى إمكانياتها في تحسين مردودية رأس المال المتداول، وفي هذا الشأن تلعب الضريبة الدور الحاسم والموجه، وينبغي بالتالي استعمالها بحكمة وتبصر حتى لا يحدث اختلال في التوازن (50).

إن احتساب ضريبة القيمة المضافة يركز على كل من مبدأ الخصم (الفرع الأول)، وسعر الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مبدأ الخصم

يقصد بالخصم استئزال الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر سعر تكلفة العملية الخاضعة للضريبة من القيمة المضافة المفروضة على هذه العملية، وهو ما يتم استخلاصه من المادة 101 في فقرتها الأولى من المدونة العامة للضرائب "تخصم الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر ثمن عملية خاضعة للضريبة من الضريبة على القيمة المضافة المطبقة على هذه العملية".

مثال تطبيقي: (51)

شركة (A) باعت لشركة (B) منتجات هي بالنسبة للأخيرة مواد وسيطة، بثمن ما في قدره: 3.000.000 درهم، وعلى المنتجات المشتراة، باعت منتوجاتها للشركة (C) بثمن صافي قدره: 4.000.000 درهم ونفترض أن السعر المفروض على عمليات البيع هو: 201.

50 -مولاي عبد العزيز العلوي الحافظي، الضريبة على القيمة المضافة، مجلة المحاكم المغربية، السنة 1988، عدد 54، ص: 29.

51 -سفيان ادريوش، جباية رقم أعمال الشركة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية 2001 العدد 23، ص:

فيما يخص الشركة (A)

-ثمن البيع بدون ضريبة (HT): 3.000.000 درهم.

-ثمن البيع بضريبة (TTC): $3.000.000 \times 20\% = 600.000$

3.600.000 = 3.000.000 + 600.000 إذن الشركة (A) ملزمة بأن تؤدي للخزينة العامة مبلغ

600.000 درهم وتقوم تسعيرة هذه الضريبة في فاتورة البيع للشركة (B)

فيما يخص الشركة (B):

-ثمن البيع بدون ضريبة: 4.000.000 درهم

-ثمن البيع بضريبة (TTC): $4.000.000 \times 20\% = 800.000$ درهم

$4.000.000 + 800.000 = 4.800.000$

لكن الشركة (B) لا تدفع للخزينة 800.000 درهم، بل تستنزل من هذا المبلغ الضريبة

التي تحملتها عناصر ثمن الشراء 600.000 درهم، وذلك إعمالاً لمبدأ الخصم وتقادياً لفرض

ضريبة على ضريبة، فيما تدفعه الشركة (B) هو $800.000 - 6.000.000 = 200.000$

وتقوم هذه الشركة بتسعير هذه الضريبة في فاتورة البيع للشركة (C) وإعمال مبدأ الخصم

تصح تسمية الضريبة على القيمة المضافة في المثال السابق:

في القيمة المضافة التي حققتها الشركة (B) هي كالتالي:

$4.000.000 \text{ (HT)} - 3.000.000 \text{ (Prix d'achat)} = 1.000.000 \text{ DH}$

إذن الضريبة على هذه القيمة المضافة هي:

$1.000.000 \times 20\% = 200.000$

والاستفادة من الخصم ترد عليه العديد من الاستثناءات تتمثل أساساً في:

-السلع والمنتجات والمواد والخدمات غير المستخدمة لأغراض الاستغلال.

-العقارات والمحال غير المرتبطة بالاستغلال.

-عربات نقل الأشخاص الجماعي لمستخدمي المنشآت .

-المنتجات النفطية غير المستخدمة كمحروقات أو مواد أولية أو عناصر منع ما عدا الكازوال

المستعمل في استغلال العربات المخصصة للنقل العمومي عبر الطرق أو السكك الحديدية

للمسافرين والبضائع وكذا الكازوال المستعمل للنقل عبر الطرق للبضائع من طرف الخاضعين

للضريبة لحسابهم وبوسائلهم الخاصة.

-المشتريات والخدمات التي لها طابع التبرع، ومصاريف القيام بمأمورية أو الاستقبال أو التمثيل.

-عمليات بيع وتسليم المنتجات والمصنوعات.

-لا تخول الحق في الخصم إلا بنسبة 50% من مبلغها الضريبية المترتبة على المشتريات أو الأعمال أو الخدمات إذا كان مبلغها يساوي أو يفوق 10.000 درهم ولم يثبت تسديدها بشيك مسطر وغير قابل للتظهير أو ورقة تجارية أو أي طريقة مغنطيسية للأداء أو بتحويل بنكي.

الفرع الثاني: سعر الضريبة

يحدد السعر العادي للضريبة على القيمة المضافة بنسبة 20%. غير أن هناك أسعار مخفضة وأسعار خاصة.

-الأسعار المخفضة:

تخضع للضريبة بالسعر المخفض:

-البالغ 7% مع الحق في الخصم:

عمليات البيع والتسليم المتعلقة بالمنتجات المبينة بعده:

-الماء المزودة به شبكات التوزيع العام وكذا خدمات التطهير المقدمة للمشاركين من

طرف الهيئات المكلفة بالتطهير؛

-إيجار عدادى الماء والكهرباء؛

-غاز النفط والهيدروكربورات الغازية الأخرى؛

-زيوت النفط أو الصخور سواء أكانت خاما أو مصفاة؛

-المنتجات الصيدلانية والمواد الأولية والمنتجات الداخل مجموعها أو بعض عناصرها في

تركيب المنتجات الصيدلانية؛

-اللفائف غير المرجعة للمنتجات الصيدلانية وكذا المنتجات والمواد الداخلة في صنعها

(52)؛

-الأدوات المدرسية والمنتجات والمواد الداخلة في تركيبها (53)؛

-الأغذية المعدة لتغذية البهائم والدواجن ما عدا الأغذية البسيطة مثل الحبوب والنفايات واللباب وحثالة الشعير والتبن؛
-السكر المصفى أو المكتل، ويدخل فيما ذكر السكر المصنوع من نفايات المصافي "فرجواز" والقند وأشربة السكر الخالص غير المعطرة وغير الملونة، ما عدا جميع المنتجات الأخرى غير المنطبق عليها التعريف أعلاه؛
-مصبرات السردين؛
-مسحوق الحليب؛
-الصابون المنزلي (في شكل قطع أو كتل)؛
-السيارة المسماة "السيارة الاقتصادية" وجميع المنتجات والمواد الداخلة في صنعها؛
وكذا خدمات تركيب السيارة الاقتصادية المذكورة (54).

-البالغ %10 مع الحق في الخصم:

-عمليات بيع السلع الغذائية أو المشروبات المستهلكة في مكان البيع وعمليات الإيواء التي تنجزها الفنادق المعدة للمسافرين والمطاعم المستغلة فيها والمجموعات العقارية المعدة لغرض سياحي؛
-عمليات بيع السلع الغذائية أو المشروبات المستهلكة في عين المكان التي تقوم بها المطاعم؛

-خدمات المطعم التي تقدمها مقاولات الخدمات لمستخدمي المؤسسات المأجورين؛
-عمليات إيجار العقارات المعدة لاستعمالها فنادق أو موتيلات أو قرى للاصطياف أو المجموعات العقارية المعدة لأغراض السياحة المجهزة كلا أو بعضا، ويدخل في ذلك المطاعم والحانة والمرقص والمسبح إذا كانت جزءا لا يتجزأ من المجموعة السياحية؛
-الزيوت السائلة الغذائية؛
-ملح الطبخ (المنجمي أو البحري)؛
-الأرز المصنع والدقيق وسميد الأرز ودقيق النشويات؛

⁵³ -يكون تطبيق السعر المخفض على المنتجات والمواد الداخلة في تركيب الأدوات المدرسية رهينا باستثناء الإجراءات المحددة بالنص التنظيمي.

⁵⁴ -يتوقف تطبيق السعر المشار إليه أعلاه على المنتجات والمواد الداخلة في صنعها السيارات الاقتصادية وعلى خدمات تركيبها على استثناء الإجراءات

-العجائن الغذائية؛

-الكسب المستعمل في صنع الأغذية المعدة لتغذية البهائم والدواجن؛

-عمليات البنوك والائتمان وعمولات الصرف (55)؛

-المعاملات المتعلقة بالقيم المنقولة التي تقوم بها شركات البورصة (56)؛

-عمليات القرض العقاري والقرض الخاص بالبناء والقرض الفندقي التي ينجزها

القرض العقاري والفندقي (57)؛

-العمليات المتعلقة بالأسهم وحصص المشاركة الصادرة عن الهيئات المكلفة بالتوظيف

الجماعي للقيم المنقولة (58)؛

-عمليات القرض الفلاحي التي يقوم بها القرض الفلاحي المغربي؛

-العمليات المرتبطة بالقروض والسلفات الممنوحة للجماعات المحلية من لدن صندوق

تجهيز الجماعات المحلية وكذا العمليات المتعلقة بالاقتراضات والسلفات الممنوحة للصندوق

المذكور؛

-العمليات التي ينجزها المحامون والتراجمنة والموثقون والعدول وأعوان القضاء

والبيطرة في نطاق مزاولة مهنتهم؛

-الرسم المستحق عن المرور في الطرق السيارة التي تستغلها شركات متمتعة بالامتياز

في ذلك.

3. البالغ %14:

أ-مع الحق في الخصم:

-الزبدة باستثناء الزبدة ذات الصنع التقليدي غير المعبأة؛

-الشحوم الغذائية (الحيوانية أو النباتية) والمرجرين والشحوم المذوبة؛

55 -المشار إليها في المادة I-11-89 من المدونة العامة للضرائب أعلاه.

56 -المشار إليها في الباب الثالث من الظهير الشريف رقم 1.93.211 بتاريخ 4 ربيع الآخر 1414 (21 سبتمبر 1993) المعتر بمطابقة قانون يتعلق

ببورصة القيم.

57 -مع مراعاة الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة 2° بالبند III من المادة 91 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالإعفاء دون الحق في الخصم.

58 -المشار إليها في الظهير الشريف المعتر بمطابقة قانون رقم 1.93.213.

-الشاي (معبأ أو غير معبأ)؛

-عمليات نقل المسافرين والبضائع؛

-العربة السيارة لنقل البضائع المسماة "السيارة النفعية الخفيفة الاقتصادية" والدراجة

النارية المسماة "الدراجة الاقتصادية" وكذا جميع المنتجات والمواد الداخلة في صنعها (59)؛

-الطاقة الكهربائية والمسخنات الشمسية.

ب-من غير حق في الخصم:

الخدمات المؤداة عن كل عون أو وسيط أو سمسار، نظرا للعقود التي يقدمها لإحدى

مقاولات التأمين.

الأسعار الخاصة:

استثناء من أحكام الخاصة بتحديد الأساس المفروضة عليه الضريبة (60)، تخضع

للضريبة على القيمة المضافة بالتعريف المحددة بمائة (100) درهم للهكتولتر عمليات تسليم وبيع الخمر والمشروبات الممزوجة بالكحول التي لا تستهلك في مكان البيع.

تخضع للضريبة على القيمة المضافة بالتعريف المحددة بأربعة دراهم للغرام من الذهب

والبلاتين و ب 0،05 درهم للغرام من الفضة، عمليات تسليم وبيع جميع المصنوعات أو السلع

غير الأدوات المركبة جميعها أو بعضها من الذهب أو البلاتين أو الفضة.

59 - يتوقف تطبيق السعر المشار إليه أعلاه على المنتجات الداخلية في صنع السيارات النفعية الخفيفة الاقتصادية والدراجات النارية الاقتصادية على استيفاء الإجراءات المحددة بنص تنظيمي.

60 - المادة 96، من المدونة العامة للضرائب.

المطلب الثاني: واجبات وحقوق الخاضعين لضريبة القيمة المضافة

مع تطور مفهوم الدولة وتدخلها في الحياة العامة ، تطورت أهدافها ومهامها وبالتالي صارت الضريبة تستخدم كأداة لتحقيق أهداف أخرى، بل ويرى البعض أن الوظيفة المالية أصبحت أقل وظائفها أهمية (61)، حيث تستخدم الضريبة بصفة أساسية لتحقيق أهداف غير مالية، فهي تستخدم لتحقيق أهداف سياسية كأداة للقوى الاجتماعية الأخرى، كما أنها تلعب دورا اجتماعيا هاما، بالإضافة إلى فعاليتها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال مواجهة بعض المشكلات الاقتصادية مثل مشكل التضخم (62).

تلقى على عاتق الملزم بأداء الضريبة في علاقته بإدارة الضرائب مجموعة من الواجبات، أو واجبات إدارية تتجلى في تقديم الإقرار (الإقرار الشهري، الإقرار الربع السنوي) الإقرار بالمعامل، الإقرار بتفويت المنشآت وانتهاء عملها وتغيير شكلها القانوني.

كما أن إقرارات وتصريحات المكلفين بالضريبة تعد مبدئيا صحيحة وحقيقية، وتتمتع الإدارة بصلاحيات الرقابة عليها نظرا لكون النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي، فالرقابة الضريبية هي من أهم الإجراءات التي تسعى الدولة من خلالها إلى الحفاظ على حقوق الخزينة (63)؛ كما أنها تعتبر من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة العثس والتهرب الضريبي؛ لذا كان من اللازم إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها.

وإلى جانب واجبات وحقوق الخاضعين لهذه الضريبة (الفرع الأول) التي تتمثل أساسا في الواجبات الادارية والمحاسبية، هناك مراقبة ضريبية من لدن إدارة الضرائب (الفرع الثاني).

⁶¹ -T. Balzak, Règlement de l'impôt, Edition de la paix, 1995, p: 35.

⁶² -حمدي الصباحي: "دراسات في الاقتصاد العام، نظرية المالية العامة والسياسات المالية"، دار النشر المغربية البيضاء، 1982، ص: 108.

⁶³ -Nadaud André, Le monde de finance, 1^{ère} édition 1997, p: 50.

الفرع الأول: الواجبات الإدارية والمحاسبية

إن من أهم الالتزامات المترتبة على الخاضع للضريبة على القيمة المضافة هي الالتزامات المتعلقة بتقديم الإقرار أو التصريح الذي يختلف بحسب المرحلة التي يمر منها الخاضعون لهذه الضريبة.

وتفرض الضريبة على القيمة المضافة على الخاضعين لها وفقا لنظام الإقرار الشهري والإقرار الربع السنوي، وهذه الإقرارات المدلى بها تشمل جميع العمليات التي تم إنجازها من طرف الخاضعين للضريبة، إلا أنه في بعض الأوقات لا يقدم الخاضع للضريبة إقراره برقم معاملته، فتقوم الإدارة الضريبية - بعد إجراءات إدارية - إلى فرض الضريبة بصورة تلقائية.

-الإقرار الشهري:

يخضع وجوبا لنظام الإقرار الشهري: الخاضعون للضريبة الذين يساوي رقم معاملاتهم المفروضة عليه الضريبة والمنجز خلال السنة المنصرمة 1.000.000 درهما أو يتجاوزها وكل شخص ليست له مؤسسة في المغرب، ويقوم فيه بعمليات خاضعة للضريبة (64).
ويجب على الخاضعين للضريبة (65) المفروض عليهم نظام الإقرار الشهري أن يودعوا قبل انصرام كل شهر لدى مكتب قابض إدارة الضرائب إقرارا برقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق وأن يدفعوا في نفس الوقت الضريبة المطابقة له.

-الإقرار ربع السنوي:

يخضع لنظام الإقرار ربع السنوي: الخاضعون للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المفروضة عليه الضريبة، والمنجز خلال السنة المنصرمة عن 1.000.000 درهما، وكذا الذين يستغلون مؤسسات موسمية، والذين يزاولون عملا دوريا أو يقومون بعمليات عرضية،

64- المادة 108 من المدونة العامة للضرائب.

65- المادة 110 من المدونة العامة للضرائب.

والخاضعون للضريبة الجدد فيما يخص السنة المدنية الجارية، وقد منح المشرع الضريبي الاختيار للخضوع لنظام الإقرار الشهري إذا طلبوا ذلك قبل 31 يناير (66).

ويجب على الخاضعين للضريبة المفروضة عليهم نظام الإقرار الربع السنوي أن يودعوا قبل انصرام الشهر الأول من كل ربع سنة لدى مكتب قابض إدارة الضرائب إقراراً برقم الأعمال المحقق خلال الربع سنوي المنصرم وأن يدفعوا في نفس الوقت الضريبة المطابقة له (67).

وجدير بالذكر أنه يجوز للخاضعين للضريبة أن يدلوا إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية، وتكون للإقرارات الإلكترونية نفس الآثار القانونية للإقرارات المحررة وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة الضريبية، وفيما يخص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة يجب أن يكون الإدلاء بالإقرارات بطريقة إلكترونية مصحوباً بالدفعات المنصوص عليها في المدونة العامة الجديدة للضرائب (68).

ويجب أن يتضمن الإقرار المذكور البيانات التالية:

-معامل الخصم الذي يطبقونه خلال السنة الجارية والعناصر الإجمالية المستعملة لتحديد المعامل المذكور.

-ثمن الشراء أو التكلفة باعتبار الضريبة فيما يخص جميع الأموال المقيدة في حساب للأصول الثابتة خلال السنة السابقة، وكذا مبلغ الضريبة المتعلقة بثمن الشراء أو ثمن التكلفة فيما يخص المشتريات للخاضعين للضريبة على القيمة المضافة (69).

-الإقرار بتفويت المنشآت وانتهاء عملها وتغيير شكلها القانوني:

إذا طرأ تغيير على شخص خاضع للضريبة لأي سبب من الأسباب أو وقع نقل المنشأة أو انتهى عملها، وجب على الخلف أو المفوت إليه أن يدلي بإقرار مماثل لإقرار التأسيس.

يجب على كل خاضع للضريبة يفوت منشأته أو يتوقف عن استغلالها أن يدلي خلال الثلاثين (30) يوماً التالية لتاريخ التفويت أو التوقف عن الاستغلال بإقرار يتضمن البيانات

66- المادة 108 من المدونة العامة للضرائب.

67- المادة 111 من المدونة العامة للضرائب.

68- محمد الدمهوري، الإدارة الضريبية الحديثة، دار الثقافة، الإسكندرية، 2001، ص: 8.

69- المادة 113 من المدونة العامة للضرائب.

اللازمة لتصفية الضريبة المستحقة إلى غاية التاريخ المذكور على أن الضريبة المستحقة فيما يرجع للعملاء المدنيين ولتسوية الخصوم لا يطالب به إذا تعلق الأمر باندماج أو انقسام أو مساهمة في شركة أو تغيير لشكل المنشأة القانوني، بشرط أن يتعهد الكيان أو الكيانات الجديدة بأداء الضريبة بحسب ما يتم قبضه من المبالغ شيئاً فشيئاً (70).

فرض الضريبة بصورة تلقائية:

أحياناً تفرض الإدارة الضريبية بصورة تلقائية الضريبة على الخاضعين لها، وذلك عند تقديمهم الإقرار برقم معاملاتهم سواء تعلق الأمر بالخاضعين لنظام الإقرار الشهري أو لنظام الإقرار ربع سنوي (71)، إذ تبلغ الإدارة الضريبية الخاضع للضريبة برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم تطالبه فيها بإيداع الإقرار برقم الأعمال في أجل ثلاثين يوماً التالية لتاريخ تسليم الرسالة، أيضاً يمكن للإدارة أن تبلغه عن طريق التسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية. وفي حالة عدم استجابة الخاضع للضريبة لطلب الإدارة داخل الأجل المحدد له سابقاً تخبره الإدارة مرة ثانية بواسطة طرق التبليغ المذكورة سابقاً بالأسس التي قدرتها لفرض ضريبة بصورة تلقائية إذا لم يودع داخل أجل ثان مدته 30 يوماً من تاريخ تسلم رسالة الإخبار هذه.

*الإقرار بالمعامل:

يجب على الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة الذين يقومون في آن واحد بعمليات خاضعة لها وعمليات خارجة عن نطاق تطبيقها أو معفاة منها، أن يودعوا قبل فاتح أبريل بالمصلحة المحلية للضرائب التابعين لها إقراراً بالمعامل أو نسبة الخصم محرراً في مطبوع معد من طرف إدارة الضرائب.

70 - المادة 114 من المدونة العامة للضرائب.

71 - عبد العالي بنبريك، المنازعات الجبائية على مستوى فرض الضريبة واحتسابها، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4، سنة 1994، ص: 87.

➔ إضافة إلى الواجبات الإدارية هناك واجبات ذات طابع محاسباتي تتجلى أساسا في مسك المحاسبة وتحرير الفاتورات.

***مسك المحاسبة:**

ألزم المشرع الضريبي الخاضع للضريبة على القيمة المضافة مسك محاسبة منتظمة حسب قواعد القانون المحاسبي قصد تحديد رقم أعماله الذي سيخضع للضريبة، وبالتالي تقدير مبلغ الضريبة التي يمكن خصمها أو استرجاعها.

أيضا أوجب المشرع على الملزم بالضريبة بمسك محاسبة في حالة ما إذا كان يزاول في آن واحد أنشطة خاضعة للضريبة بشكل مخالف بالنظر إلى الضريبة على القيمة المضافة، محاسبة تمكنه من تحديد رقم الأعمال الخاضع للضريبة التي تحققه منشأته، وذلك بأن يطبق على كل نشاط من الأنشطة المذكورة القواعد الخاصة به (72) مع التقيد إن اقتضى الحال إما بتعيين المبلغ المفروض عليه الضريبة على رقم المعاملات والذي يتم الاتفاق عليه مسبقا بين الإدارة الضريبة أو بضرب مبلغ الرسم القابل للخصم أو الإرجاع في معامل تحدد كيفية حسابه بنص تنظيمي.

وفي حالة ما إذا شاب مسك المحاسبة إخلالات خطيرة فإن الإدارة الضريبة تتدخل من أجل تجديد أساس الضريبة، خصوصا إذا كانت هذه الإخلالات التشكيك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، لكن إذا كانت هذه الأخيرة ليس بها أي خلل من الإخلالات فإنه لا يمكن للإدارة أن تتدخل لتقدير رقم الأعمال إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي تم الإقرار بها.

***تحرير الفاتورات:**

أوجب المشرع الضريبي على الخاضعين لضريبة القيمة المضافة أثناء القيام بالعمليات الخاضعة للضريبة تسليم فاتورات أو بيانات حسابية إلى المشتريين أو إلى المتعاملين معهم الخاضعين للضريبة ويجب أن تكون هذه الفاتورات مرقمة مسبقا ومسحوبة من سلسلة متصلة وأن تتضمن بيانات غير التي يعتد بها في الميدان التجاري وتتمثل في (73):

72- المادة 118 من المدونة العامة للضرائب.

73- المادة 119 من المدونة العامة للضرائب.

-هوية البائع، رقم التعريف الضريبي المسلم من المصلحة المحلية للضرائب وتاريخ العملية،
والأسماء الشخصية والعائلية للمشتريين منهم أو زبائنهم وعناوينهم التجارية وعناوين مقاربيهم؛
-التمن والكمية وطبيعة البضائع المباعة أو الأشغال المنجزة أو الخدمات المقدمة.
-مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المطالب بها زيادة على الثمن أو المشمول فيه،
وذلك بصورة مستقلة.

كما أُلزم المشرع الخاضعين للضريبة للاحتفاظ طيلة 10 سنوات بنسخ فواتير البيع
والوثائق المحاسبية وكل السجلات المقيدة فيها العمليات، وذلك من أجل تكمين الإدارة الضريبية
من ممارسة حقها في الاطلاع والمراقبة.

الفرع الثاني : المراقبة الضريبية

مما لا شك فيه أن الإدارة الضريبية لا تعمل على تطبيق قانون الضرائب تطبيقاً شاملاً
إلا إذا كانت تتوفر على الإمكانيات اللازمة لمواجهة ما قد يلجأ إليه الملمومون من تكتم على
العناصر الخاضعة للضريبة أو إخفاء القيمة الحقيقية لوعائنها، لهذا استقر كل من الفقه والقضاء
على حق الإدارة الجبائية في ممارسة حق الفحص والمراقبة والاطلاع على البيانات المصرح
بها من قبل الملموم وعلى الوضعية الفعلية للأسس الضريبية، فإذا تبين ما يستوجب تصحيح
الإقرارات قامت بالتصحيح الضريبي، لذلك يعتبر حق المراقبة اللاحقة المخولة للإدارة هي
المقابل لحرية التصريح الذي يتوفر عليه الملموم (74).

إن المراقبة الجبائية هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي، إذ أن الملموم
بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخله على شكل تصريحات للإدارة
الجبائية(75)، وعلى هذه الأخيرة إثبات صحة هذه التصريحات عن طريق المراقبة الضريبية.

74 -محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية عدد 49،
2005، ص: 32.

75 -ضريبة القيمة المضافة: التجارب والقضايا، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، المعني بضريبة القيمة المضافة، روما 16/15 مارس
2005، منشور في موقع: www.altavista.com.

فالمراقبة الضريبية هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، كما تشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.

ومما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للمراقبة الضريبية: هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من سلامة وصحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

وأنه رغم منح المشرع الضريبي لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوقا وواجبات بغية حماية الحقوق العامة والخاصة، حيث أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة هي مجرد تقييد لنفوذهم المالي وحريتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العامة⁽⁷⁶⁾، وهو الشيء الذي جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على تمويل الخزينة وهي الرقابة على اعتبار أنها أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات والتطبيق العملي للقوانين والتشريعات الجبائية.

إن مقابل حق الاطلاع على بعض الوثائق للتحقق من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، يقابله خضوع المأمور بمصلحة الضرائب إلى احترام قاعدة كتمان السر المهني⁽⁷⁷⁾.

إذ يحق لإدارة الضرائب أن تطلب الاطلاع على الأصل أو تسليم النسخ المغناطيسي أو على ورق ما يلي⁽⁷⁸⁾.

⁷⁶ Pacud Gilbert, Politique financière, de la presse, 1996, p: 87.

⁷⁷ -أنس بن صالح الزمراني، مرجع سابق، ص: 65.

⁷⁸ -المادة 214 من المدونة العامة للضرائب.

-وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة؛

-السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل، وكذا جميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين أو مؤسساتهم الرئيسية ما عدا الملفات التي تتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاوتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي؛
-سجلات التضمين التي يمسكها القضاة المكلفون بالتوثيق.

ويمارس حق الاطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعنيين أو مؤسساتهم الرئيسية ما عدا إذا قدم المعنيون بالأمر المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل إيصال لمأموري إدارة الضرائب للمحلفين الذين لهم على الأقل رتبة مفتش مساعد.

كما يجوز لإدارة الضرائب أن تطلب الاطلاع على المعلومات لدى إدارة الضرائب التابعة للدول التي أبرمت مع المغرب اتفاقيات في هذا الصدد.

وتعتبر المراقبة الضريبية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، فالمراقبة تعتبر وسيلة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

إذ تشكل الضريبة في آن واحد الدعامة الأساسية لنظام التصريح والشهادة للطبيعة بالنسبة للتصريح (79).

لهذه الغاية يجب على الخاضعين للضريبة أشخاصا ذاتيين أو معنويين أن يدلوا بجميع الإثباتات الضرورية ويقدموا جميع الوثائق المحاسبية إلى المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب المتوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد والمعتمدين للقيام بمراقبة الضرائب.

⁷⁹ -J P Casimir, "Les signes extérieur de revenus", LGDJ, Paris, 1979, p: 114.

وللإدارة الضريبية كذلك الحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاه أن تطلب من الخاضعين للضريبة. تقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، ويمارس حق المعاينة مباشرة بعد تسليم الإشعار بها من طرف المأمورين المحلفين.

ويجب أن يتضمن الإشعار بالمعاينة الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعاينة وإخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا الحق. كما يجوز للمذكورين أعلاه أن يطلبوا الحصول على نسخ منجزة بكل الوسائل وكيفما كانت طريقة تحرير الوثائق المتعلقة بالعمليات التي نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير الفاتورات⁽⁸⁰⁾.

وفي حالة الاعتراض على حق المعاينة يتعرض الخاضعون لغرامة مبلغها ألفي (2.000) درهم، وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة (100) درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها ألف (1.000) درهم⁽⁸¹⁾. وتحدد المعاينة في عين المكان في مدة أقصاها ثمانية (8) أيام من أيام العمل، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بها، وعند نهاية عملية المعاينة يقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير إشعار بنهاية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة. ويحرر محضر بالإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره، وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة الذي له حق الادلاء بملاحظاته داخل أجل ثمانية (8) أيام الموالية لتاريخ تسلم المحضر. ويمكن في إطار مراقبة الضريبة مواجهة الخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في محضر المعاينة⁽⁸²⁾.

80 - المادة 210 من المدونة العامة للضرائب.

81 - المادة 191 من المدونة العامة للضرائب.

82 - المادة 210 من المدونة العامة للضرائب.

الفصل الثاني: المنازعات في الضريبة على القيمة المضافة

إن النظام الجبائي المغربي كغيره من الأنظمة الجبائية المقارنة حاول أن يعطي ضمانات واسعة للملزم، ويفتح له طرق الطعن الإداري والقضائي توازي ما يتحمله هذا الأخير من واجبات والتزامات، وقد كان الوازع في ذلك: ضمان نوع من التوازن بين مصلحة المجتمع والمكلف (83).

لكن رغم حرص المشرع الجبائي على تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم إلا أنه يلاحظ أن هذه العلاقة لا تخلوا من نزاعات.

إذ أن المشرع عهد إلى الإدارة الجبائية أمر فرض وتحميل الضريبة، ومكنها من السلطات والامتيازات بما يكفيها لممارسة وظيفتها، وبفعل تدخلها المستمر في تأسيس واستخلاص الديون العمومية وحرصها الشديد على المحافظة على المال العام قد تعطي للنصوص الضريبية مدلولاً أكثر شمولية لتوسيع قاعدة الملزمين، مما يصطدم ذلك بموقف المخاطبين بالضريبة الذين يحاولون تطويع النص الجبائي على نحو يجعلهم في منأى من أية مخاطبة ضريبية، وبين هذين الموقفين المتناقضين يتولد الخلاف وتنشأ المنازعة الجبائية (84).

⁸³ -جمال الخلفاوي، أصول الفن المالي، عالم الكتاب، القاهرة، سنة 1999، ص: 75.

84 -محمد شكيري، خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، يوليو-غشت، عدد 75، سنة 2007، ص: 32.

والمنازعة الجبائية تعني من جهة الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيته أو تحصيلها، ومن جهة أخرى تعني المسطرة الإدارية أو القضائية المقرر قانونا سلكها لتسوية هذا الخلاف (85).

وتتخذ المنازعة الجبائية شكلين: منازعة إدارية ومنازعة قضائية، فالمنازعة الإدارية تباشر أمام اللجان المحلية واللجنة الوطنية طبقا لإجراءات مسطرية محددة، أما المنازعات القضائية فترفع إلى القضاء الإداري بوصفه جهة الاختصاص النوعي (المحاكم الإدارية والغرفة الإدارية لدى المجلس الأعلى) فالقانون المحدث للمحاكم الإدارية رقم 90-41 نص في مادته الثامنة على اختصاصها بالنظر في المنازعات الضريبية (86).

من أجل ذلك خول المشرع للملزم بالضريبة ضمانات واسعة تفتح له طرق الطعن في قرارات الإدارة من خلال اللجان المحلية والوطنية وذلك على المستوى الإداري مع إمكانية اللجوء إلى القضاء إذا لم تكن قرارات هذه اللجان أنصفته، وذلك حتى يوازي الامتيازات والسلطات التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية، حيث أن الغاية من المنازعة هي ممارسة نوع من الرقابة على أعمال الإدارة وضمان احترام الشرعية الضريبية، كما أنها تبقى وسيلة بيد المكلف الضعيف للدفاع من مصالحه في مواجهة الإدارة الضريبية، إلا أن المرحلة القضائية رهينة بضرورة تقديم الطعون الإدارية الأولية قبل اللجوء إلى المحكمة المختصة لطلب حل قضائي للنزاع.

إن المنازعات التي تشهدها ضريبة القيمة المضافة يمكن تقسيمها إلى مبحثين منازعات في المرحلة الادارية (المبحث الأول) منازعات في المرحلة القضائية (المبحث الثاني).

85 - محمد مرزاق، المنازعات الجبائية بالمغرب، "بين النظرية والتطبيق"، مطبعة الأمنية لسنة 1998، ص: 13.

86 - مصطفى بن شريف، المنازعات الضريبية في التشريع المغربي، مجلة المناظرة، العدد 3، يونيو 1998، ص: 38.

المبحث الأول: منازعات ضريبة القيمة المضافة في المرحلة الادارية

إن قاعدة اللجوء المسبق إلى الإدارة قبل طرق باب القضاء تجد جذورها في القانون الإداري العام، ومفادها أن القضاء قبل البت في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة وسند قرارها، وهي مستقاة من نظرية الوزير القاضي، والتي تعني أن كل وزير يضطلع بدور القاضي بالنزاعات التي تهتم وزارته.

أما على مستوى القانون الضريبي الذي نشأ في أحضان القانون الإداري، فقد أجمعت أغلب التشريعات الجبائية على فرض قاعدة التظلم التمهيدي، سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام لجن خاصة قبل طرق باب القضاء (87).

ويقصد بالمطالبة أمام الإدارة الضريبية تقديم تظلم إلى الإدارة مصدرة القرار قصد التراجع عنه أو تعديله جزئياً وفقاً لمطالب المتظلم، وفي حالة النزاع الضريبي تقدم المطالبات إلى مصلحة خاصة بفض النزاعات، في حين تقتضي بعض النزاعات خاصة تلك المرتبطة بالفحص الضريبي معالجتها من طرف هيئات خاصة ذات تمثيلية مختلطة بين الإدارة وممثلي الملزمين (88).

إن منازعات ضريبة القيمة المضافة في المرحلة الادارية تتجلى بالخصوص في المطالبات أمام الادارة الضريبية (المطلب الأول) واللجان الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المطالبات أمام الإدارة الضريبية

إن من حق كل ملزم ينازع في الأساس الذي فرضت عليه الضريبة أو في احتسابها أن يتقدم بمطالبة أو شكاية أمام الإدارة الضريبية، كما يحق للملزم الذي ينازع في ذلك الأساس أو

87- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، شعبة القانون العام، كلية الحقوق، البيضاء، 2000، ص: 22.

88- محمد الهواري، ضمانات المكلفين بالضريبة في المرحلة الإدارية، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 42، لسنة 2003، ص: 77.

مبلغ الضريبة أن يقدم طلبا استعطافيا إلى نفس الإدارة يهدف من ورائه تخفيض العبء الضريبي أو الإعفاء منها كليا، أو الإعفاء من الغرامات والزيادات المترتبة عن عدم الأداء، بعيدا عن كل منازعة قانونية أو قضائية وهذا النوع من الطلبات هو عبر التظلم المنصوص عليه في المادة 23 من قانون المحاكم الإدارية كما يجد أساسه في الفقرة الثانية من المادة 236 من المدونة العامة للضرائب.

والقضاء المغربي سواء العادي أو الإداري بعد إنشاء المحاكم الإدارية قد حسم في هذا الأمر بعدة أحكام وقرارات بعدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

ومجمل القول فإن الإدارة الضريبية لا تتلقى فقط المطالبات النزاعية (الفرع الأول)، بل تعرف أيضا ما يسمى بالمطالبات الاستعطافية (الفرع الثاني)، التي يودعها الملزمون الذي لا ينازعون في أساس الضريبة أو مبلغها وذلك بسبب ظروفهم المادية المعسرة.

الفرع الأول: المطالبات الاستعطفية:

إن الملزم يوجه طلبه الاستعطافي مستهدفا عطف الإدارة كي تعفيه كليا من الضريبة أو الجزاءات أو الغرامات التي تترتب عليه من بعض المخالفات المترتبة عن عدم الإداء بالإقرار أو الإداء به متأخرا أو ناقصا أو الغرامات عن التأخير عن الأداء إذا وقع تصحيح أساسها من طرف الإدارة الجبائية والتي تترتب عليه بصفة قانونية⁽⁸⁹⁾.

كما أجاز المشرع للقبض أن يرفع طلبات الإعفاء أو الإبراء من المسؤولية، ولا يجب أن يفهم من هذا الإجراء بأن القابض ينوب على الملزم في تقديم طلبه الاستعطافي، بل يهدف القابض إلى التحلل من مسؤولية عدم تحصيل المبالغ التي عهد إليه بتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري بشأنها، وهي المبالغ الضريبية أو انعدام أي اثر للملزم المقيد بحدود الضريبة في العنوان المشار إليه في ذلك الجدول أو عدم امتلاك الملزم لأموال قابلة للحجز⁽⁹⁰⁾.

وأهم ما يميز الطلبات الاستعطفية عدم خضوعها لشكليات معينة، وعدم تقيدها بأجال محددة لكونها تستهدف شفقة المسؤولين بأخذ الظروف الشخصية للمشتكي بعين الاعتبار.

ويتم رفع الطلب الاستعطافي في شكل رسالة عادية تتضمن البيانات اللازمة لتحديد ظروف الملزم المعسرة ويمكن توجيهه إلى الإدارة الجبائية إذا لم يتقدم الدين الضريبي.

فمن حيث موضوع الطلب الاستعطافي، وطالما أنه يستهدف إما الإسقاط الكلي للضريبة أو الإسقاط الجزئي لها وللجزاء المترتبة عليه بصفة قانونية ينبغي التمييز في هذا الشأن بين أصل الضريبة والجزاءات التي ترتبط بها⁽⁹¹⁾.

وتوجه الطلبات الاستعطفية إلى أعلى سلطة في الإدارة الضريبية والتي يجسدها وزير المالية، إلا أنه ليس هناك ما يمنع من تفويض المالية لسلطة البت في التظلمات الاستعطفية إلى موظفين سامين، وغالبا ما يتعلق الأمر بمدير الضرائب أو الخازن العام للمملكة كل في حدود اختصاصه⁽⁹²⁾.

89 - عبد القادر التيعلاقي، مرجع سابق، ص: 63.

90 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي: دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية، عدد 49، الطبعة الثانية 2003، ص: 572.

91 - عبد القادر التيعلاقي، مرجع سابق، ص: 62.

92 - محمد مرازق، عبد الرحمان ابليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب، بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، 1998، ص: 179.

ويتم البت في الطلبات الاستعطفية بالمغرب على مستوى الإدارة المركزية لإدارة الضرائب، وإن كانت الطلبات تقدم أمام المديريات الجهوية، فهذه الأخيرة تقوم بتجهيز الملف، ويبيدي رأيها في الطلب وتحيله على الإدارة المركزية التي تعود لها صلاحية اتخاذ القرار. ومجمل القول بأن الطلب الاستعطافي يقدم في شكل شكاية إلى إدارة الضرائب يبرز فيه الملزم موضوع النزاع وكذا الإثباتات التي يتمسك بها في طعنه، ويتم تقديم الطلب من الملزم نفسه أو وكيله في شكل كتابي داخل أجل معين يحدد فيه موضوع النزاع (93).

الفرع الثاني: المطالبات النزاعية

لم يعط المشرع الضريبي الخيار للملزم في تقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الجبائية من عدمه في مجال نزاعات الوعاء، إذ اعتبره إجراء إلزامي وذلك قبل نشر الخلاف أمام القضاء.

فالمشرع قد سن إلزامية تقديمها وحدد للقيام بذلك آجالاً وضوابط شكلية معينة ينبغي احترامها.

بصفة عامة يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من المطالبات: المطالبات التي تتضمن إصلاح الخطأ، أو الأخطاء التي تكون قد ارتكبتها الإدارة الجبائية، والمطالبة التي تنصب على الانتفاع بحق يرتبه نص تشريعي أو تنظيمي، وأخيراً المطالبات التي يستهدف من ورائها الملزم إعادة النظر في ضريبة فرضت عليه وهي غير مطابقة لنص قانوني أسمى.

ويتم توجيه المطالبة من الملزم المعني بالنزاع الضريبي أو من ينوب عنه إذا كان يتوفر على وكالة قانونية تخول للفرد أن يقوم بهذه المطالبة، أما إذا تعلق الأمر بشخص معنوي يقدم الطعن الإداري الشخص الذي يتخذ القرارات باسم الشخص المعنوي كرئيس الشركة أو رئيس مجلس الإدارة، وتوجه المطالبات التي تتعلق بالأساس الضريبي واحتسابه إلى مدير الضرائب، إلا أنه يلاحظ في الجانب العملي أن كل المطالبات الموجهة سواء إلى مفتش الضرائب أو إلى

⁹³ -محمد بوغالب، الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مردوح، 39-38، ماي، غشت 2001،

جهة أخرى غير مختصة كالمقبض أو مصلحة إدارية أخرى تعتبر مقبولة إذا قدمت في الأجل المحدد قانونا (94).

ويكون شكل المطالبة كتابيا (95)، ولا يتم قبول الشكايات الشفوية إلا في حالتين اثنتين هما: تكرار نفس الضريبة والفرص الخاطئ للضريبة، وتوجه المطالبة على ورق عادي على أن تتضمن توقيع الملزم المعني بالنزاع أو من ينوب عنه، كما يجب أن تتضمن المطالبة البيانات التالية:

- تعيين الضريبة المتنازع عليها.

- الوقائع والوسائل التي يستند عليها الملزم.

- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

إن عدم ذكر البيانات السابقة يعتبر عيبا في الشكل يؤدي إلى رفض المطالبة من قبل الإدارة الجبائية.

ويتكلف بالدراسة والتحقيق في المطالبة قسم خاص بمديرية الضرائب هو قسم المنازعات الذي يتكون من أربعة مصالح من بينها: -المصلحة المكلفة بالنزاعات في الضريبة على القيمة المضافة، ويعهد إلى مفتش الضرائب إجراء البحث والتحقيق في موضوع المطالبة، كما يقوم بفحصها شكلا ومضمونا. وبعد اتخاذ القرار من لدن الإدارة الجبائية وتعليه يتم تبليغه إلى الملزم المعني بالنزاع.

المطلب الثاني: اللجان الضريبية

تتمتع الإدارة الضريبية نظرا لامتيازاتها بمركز أقوى من مركز الخاضعين للضريبة مما يجعلها تتعسف أثناء مواجهتهم في كثير من الأحيان.

ولئن كانت الضريبة تشكل عبئا ماليا على الملزم بها، فإن القوانين الضريبية في المقابل وفرت له عدة ضمانات، وذلك من أجل تحقيق عدالة ضريبية قائمة على حفظ التوازن بين مصلحة الإدارة ومصلحة الأفراد، ومن بين هذه الضمانات الممنوحة للملزمين بالضريبة: الحق

94 -عبد القادر التيلعلاقي، مرجع سابق، ص: 48.

95 -محمد شكيري، مرجع سابق، ص: 523.

في المنازعة عن طريق تقديم الطعون الإدارية أو القضائية سواء في أساس الضريبة أو في تحصيلها وذلك أمام الجهة المختصة (96).

وفي نطاق اهتمام الدولة بتحقيق عدالة ناجزة تصل بها الحقوق إلى أصحابها دون الاضطرار إلى اللجوء لسبل التقاضي وما يستلزمه في مراحلها المختلفة من الأعباء المادية والمعنوية، وما يصاحبه في كثير من الأحيان من إساءة استغلال ما وفره القانون من أوجه الدفاع والدفع التي تتخذ سبيلا للكيد ووسيلة لإطالة أمد الخصومات على نحو يرهق كاهل القضاة، ويخلق الظلم بالمتقاضين ما دامت حقوقهم نتيجة تلك الإساءة لا تصل إليهم إلا بعد فوات الأوان.

ونظرا لحرص الدولة على أخذ زمام المبادرة في تبسيط إجراءات حصول المختصين معها على حقوقهم، من خلال أداة سهلة وإجراءات مبسطة لا تحفل بالشكل ولا تلوذ به إلا صونا ل ضمانات الدفاع ومبادئه الأساسية وبمراعاة إرادة طرفي الخصومة (97)، عمل المشرع الضريبي المغربي على إيجاد عدة أنواع من اللجان الضريبية أحدثت للبت في النزاعات الجبائية.

وهكذا نجد هذه اللجان على درجتين: لجان محلية (الفرع الأول)، لتقدير الضريبة كدرجة ابتدائية، ولجنة وطنية (الفرع الثاني)، للنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب.

الفرع الأول: اللجان المحلية للضريبة

إن مسطرة الفحص الضريبي التي قد تفضي إلى تصحيح الأساس الضريبي تتطلب القيام ببعض الإجراءات الشكلية ترمي في جانب مهم إلى تدعيم الوضعية القانونية للملزم

⁹⁶ -مصطفى التراب، المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع، الساعة، عدد 4، سنة 1994، ص: 76.

⁹⁷ -فوزي مرتضى، الإدارة الحديثة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1998، ص: 83.

بمنحه ضمانات تحمي مركزه أثناء مواجهته الإدارة الضريبية، وذلك عن طريق تفعيل المسطرة التوجيهية التي تمكن كلا من الطرفين من إبداء ملاحظته حول الأساس الجديد المعتمد، وذلك بعد إعلام الملزم بضرورة إجراء فحص على محاسبه، بعد ذلك يتوصل بتبليغين يتضمنان ما اعتمده الإدارة الضريبية من تعديل له حق القبول ببعضها ورفض بعضها الآخر، أو رفضها كلياً والطعن في الأسس الجديدة للضريبة أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة (98).

وإذا كانت الإدارة الضريبية ملزمة بالاستجابة لطلب الخاضع للضريبة بواسطة عرض الطعن المتقدم به على اللجنة المحلية، فإن المكلف مقابل ذلك ملزم بالتعبير عن رغبته في اللجوء إلى تحكيم اللجنة بشكل صريح لا لبس فيه، حيث أن مجرد رفض مقترح الإدارة غير كافي، بل يجب أن تكون العبارة صحيحة وواضحة لا تدع مجالاً للشك في إثارة المعني بالأمر، وهو ما أكد عليه المشرع المغربي، إذ نص على ضرورة بلورة الرفض في شكل كتابي يقدم لمفتش الضرائب، وهو نفس التوجه الذي تبنته إدارية وجدة حيث قضت فيه بأن الإدارة حرمت الملزم من مسطرة لجان التحكيم بعدما توصلت بمراسلته التي تؤكد عبارتها رفضه لمقترح الإدارة واستعداده بإحالة ملفه على اللجنة المحلية (99).

ويتحدد أجل الطعن في إطار المسطرة العادية في 30 يوماً التالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية، وتجاوز هذا الأجل من طرف المكلف يفقده الحق في اللجوء إلى حكم اللجان المحلية، إذ أنه أجل متعلق بالنظام العام، غير أن مصلحة الضرائب لا تنقيد بالأجل وتحت في تعليماتها كافة المصالح بضرورة مراعاة جهل الخاضعين للضريبة لمجمل المقتضيات المتعلقة بالإجراءات الشكلية لقبول طلب الإحالة على اللجنة (100).

إن القوة القاهرة كسبب موقف لأجل الطعن هي محل خلاف بين الفقهاء، فقد اعتبرها البعض غير موقفة لأجل الطعن، ومستندهم في ذلك عدم وجود نص تنظيمي أو تشريعي ينص على ذلك، بينما ذهب الأستاذ فتحي إبراهيم إلى اعتبار القوة القاهرة سبباً موقفاً لسريان أجل الطعن أمام اللجنة المحلية (101) معتمداً على قرار صادر عن المجلس الأعلى حيث جاء فيه أن

98- عبد القادر التيعلاقي، مرجع سابق، ص: 11.

99- عبد الرحمان ابليللا، محمد مرزاق، مرجع سابق، ص: 203.

100- عبد الرحمان ابليللا، محمد مرزاق، نفس المرجع، ص: 105.

101- محمد شكيري، مرجع سابق، ص: 549.

المدعية لم تشر حتى أنها كانت في حالة جسدية يستحيل معها أن تقدم التظلم الإداري في الأجل المحدد (102).

وعند التزام المكلف بالإجراءات المنصوص عليها قانونا وبعد تأكد مفتش الضرائب من ذلك يحيل الطعن إلى اللجنة المحلية التي تنظر في النزاع القائم بين الإدارة والملزم ثم تعقد هذه الأخيرة جلساتها بناء على المناشير المرسلة لها من طرف وزارة العدل. ويتم اتخاذ قرارات اللجنة المحلية بحضور كافة أعضائها الرسميين أي المشكلين لها ويتعلق الأمر بـ: (103)

قاضي يت رأس اللجنة، وممثل عمالة الإقليم أو العمالة أو الإقليم الموجود بدائرة نفوذه مقر اللجنة المحلية، ثم رئيس المصلحة لوعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها كممثل الإدارة وآراؤه وملاحظاته تأخذ شكلا تداوليا، إضافة إلى ممثل الملزمين التابع للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، كما للجنة الحق في الاستعانة بخبيرين على الأكثر في كل إجراء تراه مناسبا على سبيل الاستشارة، وذلك مع الحفاظ على حق الاستماع إلى الملزم إذا رأت اللجنة فائدة من ذلك أو بطلب منه، أو إذا دعت الضرورة إلى تنظيم مواجهة حضورية بين الطرفين حيث يعتبر هذا الإجراء من أهم الضمانات التي توفرها مسطرة التحكيم أمام اللجنة المحلية، وتتحقق المرحلة عند اجتماع اللجنة بمبادرة من رئيسها القاضي أو بطلب من رئيس مصلحة الضرائب.

يعمل رئيس اللجنة المحلية على البحث عن حل وسط يرضي الأطراف المتنازعة فيما بينها، وفي حالة تعذر ذلك يعلن الرئيس قفل باب الاستماع إلى دفعات الأطراف وينتقل إلى مرحلة اتخاذ القرار بخصوص النزاع المعروض عليه بعد إجراء المداولة التي تنتهي باللجوء إلى مسطرة التصويت واتخاذ القرار بالأغلبية، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح الجانب الذي ينتمي إليه الرئيس.

الفرع الثاني: اللجنة الوطنية للضريبة

¹⁰² -قرار صادر عن المجلس الأعلى، بتاريخ 22 يناير 1962، غير منشور.

إن اللجنة الوطنية تعتبر هيئة استئنافية في مسلسل المنازعات التي تمتاز بازدواجية الدرجة، وذلك خلافا لبعض الأنظمة المقارنة كفرنسا ومصر وتونس التي يعهد فيها إلى لجنة واحدة للبت في منازعات الفحص الضريبي قبل اللجوء إلى القضاء، ذلك أن فرنسا تتوفر على اللجنة الجهوية وعلى رقم الأعمال، وتضطلع بدور تقرير في مجال تحديد الربح الجزافي للأنشطة الصناعية والتجارية والتقديرات الإدارية للأنشطة الغير التجارية، وتحديد الربح الجزافي الجماعي للأنشطة الفلاحية في حين لا تتوفر إلا على رأي استشاري في إطار المسطرة التوجيهية (104).

أيضا في تونس فهناك لجنة واحدة تسمى باللجنة الخاصة لتوظيف الضريبة وتضطلع بدور تقرير مع منح الطرفين الملزم والإدارة إمكانية الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية وهو طعن مقيد ولا يسمح باستعماله إلا في حالة الشطط في استعمال السلطة أو الخرق المسطري أو خرق القانون (105).

في حين تأخذ مصر بنظام اللجنة الواحدة وهي لجنة الطعن الضريبي، وتضم مأموري الإدارة فقط مع إمكانية إضافة ممثل للملزم يختاره هذا الأخير على نفقته (106). وفي المغرب فإن المادة 226 من المدونة العامة للضرائب تنص على أن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة تتكون من:

-خمس قضاة منتمين إلى هيئة القضاء يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير العدل.
-ثلاثون موظفا يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير المالية يكونون حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب أو في المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد، وأن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلا لم الأجور يعادل ذلك، ويلحق الموظفون المذكورون باللجنة.

-مائة شخص من ميدان الأعمال يعينهم الوزير الأول لمدة ثلاث سنوات بصفتهم ممثلين للخاضعين للضريبة بناء على اقتراح مشترك لكل من الوزراء المكلفين بالتجارة والصناعة والصناعة التقليدية، والصيد البحري والوزير المكلف بالمالية.

104 -محمد شكيري، مرجع سابق، ص: 541.

105 -HABIB Ayadi, Droit fiscal, CERP, Tunis, 1996, p: 34.

106 -مصطفى رشدي شبيحة، ضرائب الدخل المباشر، دار الجامعة الجديدة للنشر 1988، ص: 523.

وتنقسم اللجنة الوطنية إلى خمس لجان فرعية تتداول القضايا المعروضة عليها، وإذا تغيب رئيس اللجنة أو حال دون حضوره عائق ناب عنه في القيام بمهامه رئيس لجنة فرعية يعينه كل سنة.

وتضيف نفس المادة السابقة الذكر على أن كل لجنة فرعية تضم:
-قاضيا رئيسا.

-موظفين يعينان بالقرعة من بين الموظفين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة الفرعية للبت فيه.

-ممثلين للخاضعين للضريبة يختارهما رئيس اللجنة ويختار رئيس اللجنة كاتباً مقررًا من غير الموظفين العضويين في اللجنة الفرعية لحضور اجتماعاتها دون صوت تقديري، ويستنتج مما سبق على أن إسناد رئاسة اللجنة، للقاضي يعكس رغبة المشرع في استقلال اللجنة في عملها عن السلطة الإدارية (107).

هكذا يتضح من خلال الإطار القانوني المنظم للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أن هذه الأخيرة تتمتع باختصاصين اثنين اختصاص عام واختصاص خاص. يتمثل الاختصاص العام للجنة الوطنية في كونها تختص بالبت في الطعون المتعلقة بالضريبة التي ترفع إليها سواء من طرف الملزم بالضريبة أو الإدارة الجبائية ضد المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة.

أما الاختصاص الخاص فيتعلق بالنظر في نوع النزاعات التي تنتج بصفة استثنائية حددها القانون وهي الحالة التي يتعذر فيها تمديد فترة الممثلين المنتهية فترة انتدابهم لأي سبب من الأسباب أو لم يتسنى في فاتح أبريل تعيين ممثلين جدد للخاضعين للضريبة وهي حالات نادرة.

وفيما يتعلق بالاختصاص المكاني، فتختص اللجنة الوطنية كما تدل على ذلك تسميتها على المستوى الوطني بالنظر في كل الطعون التي تقام ضد مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة (108).

107 -محمد سماحي "مسطرة المنازعة في الضريبة"، الطبعة الأولى، الرباط، 1997، ص: 78.

108 -محمد شكيري، مرجع سابق، ص: 543.

أما اختصاصها الموضوعي فإنه ينحصر مبدئياً في المسائل الواقعية أي تلك التي تتعلق بتحديد الأسس الضريبية على إثر التصحيح الذي أقدمت عليه الإدارة للأسس المصرح بها.

المبحث الثاني: منازعات ضريبة القيمة المضافة في المرحلة القضائية

يتميز القانون الجبائي بمجموعة من الخصائص، من أهمها كونه يتميز بالتحول وعدم الاستقرار، بمعنى أن القاعدة القانونية الجبائية تتعرض لتعديلات وتغييرات متعاقبة تقتضيها مجموعة من الظروف الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية الداخلية منها والخارجية⁽¹⁰⁹⁾.

ولهذا يمكن اعتبار النظام الجبائي المتبع بطريقة علمية في بلد، من بلدان العالم المعاصر إحدى المؤشرات الإيجابية الدالة على سلامة الجهاز الضريبي في ذلك البلد فضلاً عما قد يوفره النظام الجبائي الصحيح من فوائد جمة ذات أبعاد حقيقية تتجلى على الخصوص في تشجيعات مجال زيادة الإنتاج الوطني عن طريق إنكفاء روح المبادرات الخاصة والعامة مع دفع عجلة التقدم والازدهار، والتشييد والعمران والصحة والاستقرار والبناء والرخاء فضلاً عن انعكاساته الإيجابية الأخرى على عدد من الدواليب الحيوية ذات الارتباط المباشر وغير المباشر بالاقتصاد الوطني⁽¹¹⁰⁾.

ولما كانت إدارة الضرائب بحكم وظيفتها تحتك بشكل يومي بالخاضعين للضريبة كان من الطبيعي أن يصدر منها في بعض الأحيان تجاوزات تطل الملزمين بالضريبة، لذلك فإن وجود رقابة قضائية على مشروعية تصرفات الإدارة يمثل ضماناً مهماً من ضمانات حقوق الأفراد وحيرياتهم لما في ذلك من تبني لشرعية دولة القانون، فحقوق الإنسان لم تعد مجرد

109 - مديني أحمدوش، الإرهاصات الأولى لعملية الإصلاح الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، يوليو- غشت، عدد 75 سنة 2007 ص:

123.

110 - مراد الخروبي، القضاء الجبائي بين الواقع والآفاق، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 41 نونبر- دجنبر 2001، ص: 67.

شعار يردد في الألسن يرمي بها مخاطبوها التعبير عن تلبية حاجيات معنوية كحرية التعبير، الرأي، الصحافة، إلخ... وإنما أصبحت حاجة مادية مرتبطة بالدخل الفردي للإنسان⁽¹¹¹⁾.

إن رقابة القضاء الإداري على أعمال الإدارة تعتبر الجزاء الأكد لمبدأ الشرعية، والضمانة الفعالة لسلامة تطبيقه، والتزام حدود أحكامه، وبه تكتمل عناصر الدولة القانونية، وحماية حقوق وحرريات الأفراد من جور وتعسف الإدارة، إذ تجسد الرقابة القضائية في مسطرة المنازعات الجبائية المفهوم الحقيقي المنازعات المتعارف عليها، فإذا كانت الإدارة الجبائية في المرحلة الإدارية لها حيز خاص ومكانة متميزة لكونها خصم حكم في نفس الوقت، فإن الهيئات القضائية تظهر مستقلة ومحيدة⁽¹¹²⁾، مما يجعل الرقابة القضائية على تصرفات الإدارة الجبائية وأعمالها المادية تفضل على غيرها من الرقابات خاصة الرقابة الذاتية⁽¹¹³⁾.

وتكمن أهمية وجود قضاء إداري في الفصل في هذه المنازعات من نواح متعددة تتعلق بمشروعية فرض الضريبة وطرق تحصيلها، وما يواكب ذلك من عوامل اقتصادية واجتماعية ناتجة عن العملية الجبائية، إما على مستوى المحكمة المختصة بالبت في منازعات ضريبة القيمة المضافة (المطلب الأول)، ومدى احترامها تطبيق قواعد الشكل والموضوع (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المحكمة المختصة بالبت في منازعات ضريبة القيمة المضافة

111 -مولاي حسن تمازي، موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الإنسان، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 83 نونبر-دجنبر 2008.

112 -عبد الرحمان ابليللا، خصوصيات العمل القضائي في المنازعات الجبائية بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، لسنة 1994، العدد 4، ص: 57.

113 -عبد الرحمان ابليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب: دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، شعبة القانون العام، كلية الحقوق مراكش، سنة 1994، ص: 55.

إن الضرائب بشكل عام تحتل مركزا مميزا في الدراسات المالية، فالضريبة كانت ولا تزال الوسيلة الرئيسية التي تحقق أهداف الدولة ، ليس فقط باعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ، وإنما أيضا باعتبارها وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

ونظرا لأهمية الضريبة على القيمة المضافة سعى المشرع المغربي إلى إيجاد محاكم مختصة للبت في المنازعات الناشئة عن هذه الضريبة، وذلك من خلال تحديد كل من الاختصاص المحلي (الفرع الأول) والاختصاص النوعي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الاختصاص المحلي للمحاكم الإدارية

لقد أنشأ المشرع مجموعة من المحاكم في جميع أنحاء البلاد عبرها اختصاص كل محكمة من هذه المحاكم حتى لا يترك الحرية للمدعي في رفع دعواه إلى محكمة يختارها، وقد يرمي من اختبارها مجرد إرهاب خصمه⁽¹¹⁴⁾

وفي هذا الإطار يدخل تحديد الاختصاص المحلي في المنازعات الجبائية، حيث تعتبر المادة 28 من قانون المسطرة المدنية والفصل 25 من مدونة الجمارك، وكذا المواد 30 و 11 من قانون 90- 41 المتعلق بأحداث المحاكم الإدارية الأساس القانوني لهذه المسألة.

وقد عمل المشرع على التنصيص بأن المحكمة المختصة بالبت في المنازعات الضريبية فيه، كما نص في الفصل 252 من مدونة الجمارك على أن المحكمة المختصة، بنظر المنازعات الزجرية هي محكمة محل تحقق المخالفة الأقرب إلى المكان الذي تكون فيه الإدارة ممثلة، وهو قد خالف بذلك القاعدة السائدة في قانون المسطرة الجنائية والتي تحدد المحكمة المختصة في مكان وقوع الجريمة، وقد راعى المشرع المغربي نفس التحديد للاختصاص المكاني في قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية (المواد 28- إلى 30 منه) كما نصت المادة 11 من نفس القانون على أن محكمة الرباط الإدارية تختص بالبت في النزاعات الراجعة إلى اختصاص المحاكم الإدارية التي تنشأ خارج دوائر اختصاص جميع هذه المحاكم، ولا شك

¹¹⁴ -الطيب الفصايلي ، الوجيز في القانون القضائي الخاص ، الجزء الأول الطبعة الثانية ، 1992-ص 119

أن إقرار هذه القاعدة سيكون له شأن كبير في ميدان المنازعات الجبائية، والتي تطرح مشكل تنازع الاختصاص المكاني خاصة فيما يتعلق بتطبيق المعاهدات والاتفاقيات الضريبية الدولية(115).

وجدير بالذكر أن جل التشريعات الضريبية المعاصرة تنص على إسناد الاختصاص المحلي لمحكمة مكان تحصيل الجباية، بينما هناك بعض التشريعات تميز في هذا الإطار بين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، ومن هذه التشريعات: القانون الفرنسي الذي ينص على أن المحكمة المختصة بنظر الطعون بربط الضريبة هي المحكمة التي يوجد بدائرتها مقر المدير الإقليمي التابع له محل ربط الضريبة، أما في حالة طعون التحصيل فتكون المحكمة المختصة هي تلك التي تباشر في دائرتها إجراءات التحصيل الجبري(116) والواقع يكشف بالملاموس أن المشرع المغربي قد راعى مصلحة الإدارة الضريبية شأنه شأن باقي التشريعات الأخرى عند تحديد الاختصاص المحلي في المنازعات الضريبية.

الفرع الثاني: الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية

إن قانون 90-41 ينص في مادته الثامنة أن المحاكم الإدارية تختص بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ... وبالبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستعملة للخزينة.

وقد ورد تعداد الضرائب التي تدخل في اختصاص المحاكم الإدارية في المواد 33 و 34 و 35 من قانون 90-41(117) ومن بين هذه الضرائب: الضريبة على القيمة المضافة.

ويلاحظ أن المشرع المغربي اقتصر في هذا التعداد على ضرائب معينة، كما أغفل ضرائب أخرى، مثل الضريبة على الأرباح العقارية والضريبة المهنية، والضريبة على عوائد الأسهم وحصص الشركات ومساهمة التضامن الوطني والرسوم الجمركية وغيرها، وي طرح التساؤل هنا هل تم إيراد هذا التعداد على سبيل الحصر أم على سبيل المثال؟

فأخذاً بالمبدأ العام الذي نصت عليه المادة الثامنة من القانون الإداري هو صاحب الولاية العامة في المنازعات الضريبية فإن التعداد وارد على سبيل المثال لا على سبيل

115 - عبد الرحمان ابليللا ، مرجع سابق ، ص 230

116 - عبد الرحمان ابليللا ، نفس المرجع ، ص 231

117 - قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية

الحصر، فالعام يؤخذ على عموميته ما لم يرد ما يخصصه وما تفرزه الممارسة حيث تعتبر المحاكم الإدارية مختصة كاملاً ومطلقاً في النزاعات المتعلقة بجميع الضرائب سواء ورد ذكرها أم لم يرد، كما أنه لم يطرح دفع من أحد الأطراف في العمليات الجبائية، وخاصة الإدارية الضريبية بعدم الاختصاص النوعي لمحكمة إدارية إذا ما عرض عليها نزاع يتعلق بضرية لم يرد ذكرها في التعداد⁽¹¹⁸⁾.

إضافة إلى الاختصاص العام الذي يعود للمحاكم الإدارية لا بد من الإشارة إلى مسألة غاية في الأهمية تتعلق بالاختصاص القضائي في النزاعات الضريبية، وهو القضاء المستعجل الذي عرف بأنه جراء مختص واستثنائي يسمح للقاضي باتخاذ قرار وقتي في المسائل المتنازع عليها التي لا تحتمل التأخير في إصدار القرار بدون حصول ضرر⁽¹¹⁹⁾ وتشتت كافة القوانين في الدعوى الاستعجالية توافر شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق أي أن يكون المطلوب ظاهر فيه الحق بلا شك أو تأويلاً، ودون حاجة إلى بحث معمق يمس أصل الحق.

إلى جانب اختصاصات المحاكم الإدارية والتي تفصل في النزاعات الضريبية ابتدائياً أسند المشرع اختصاصات البت في هذه النزاعات إلى المجلس الأعلى (الغرفة الإدارية) بصفته محكمة استئنافية في موضوع هذه النزاعات، فالمجلس الأعلى يختص بالنظر في النزاعات الجبائية كدرجة ثانية بالنسبة للأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية التي تستأنف أمامه (المادة 28 من قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية) كما يختص بالنظر من قانون 30-41 المحدث للمحاكم الإدارية) كما يختص بالنظر في استئناف الأحكام المتعلقة بتنازع الاختصاص النوعي (المادة 13 من قانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية).

كما أن المجلس الأعلى، وكذلك المحاكم العادية تستمر بالبت في القضايا التي أصبحت من اختصاص المحاكم الإدارية إذا كانت قد رفعت أمامها قبل دخول القانون المحدث للمحاكم الإدارية حيز التنفيذ⁽¹²⁰⁾.

118 - عبد القادر التيعلاطي، مرجع سابق، ص 128
119 - عبد الله هيلالي، موجز التقاضي والاستخلاص في أداءات الدولة بتونس الطبعة الثالثة، مطبعة السلام سنة 1994 ص

المطلب الثاني: القضاء الإداري والرقابة على أعمال الإدارة الضريبية

اعتمد المشرع المغربي مبدأ التضامن في الأعباء العامة بالنسبة لكل المواطنين، وذلك من خلال دستور سنة 1996 إذ نص في المادة 17 منه على أن الجميع يتحمل كل قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لأحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور.

فخزينة الدولة المغربية تعتمد على الضرائب بشكل عام، والضريبة على القيمة المضافة بشكل خاص في تمويل مختلف النفقات العمومية، ولأنها أداة فعالة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فإن الدولة المغربية كغيرها من الدول التي اختارت السير في طريق التطور والازدهار تحرص على احترام محاكمها الإدارية تطبيق قواعد الشكل (الفرع الأول)، وقواعد الموضوع المنصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل(الفرع الثاني).

الفرع الأول : على مستوى تطبيق قواعد الشكل

يضطلع القاضي الإداري بدور جد هام في تكريس الضمانات القانونية على مستوى تطبيق القواعد المسطرية، وهو ما يستتشف من القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، فقد ألغت المحكمة الإدارية بالرباط⁽¹²¹⁾ الإشعار موضوع الضريبة على القيمة المضافة المطعون فيه من طرف المدعين إعمالا للمادة السابعة من قانون الضريبة التي تنص على أنه تعفى من الضريبة المضافة ما يقوم به أشخاص طبيعيون بتسليمه لأنفسهم من مبان معدة لسكناهم الشخصية، كما أن قانون المالية لسنة 1992 عدل هذه المادة حيث أضاف أن تكون المساحة المغطاة لا تزيد عن 220 مترا مربعا، وأن يعد المبنى لسكنى المعنى الرئيسية لمدة أربع سنوات.

وحكم إدارية مكناس (122) عمل على تكريس قاعدة احترام إجراءات التبليغ السابقة لفرض الضريبة حيث اعتبرتها إجراءات أمر، يترتب عن عدم سلوكها وفق ما يقتضيه القانون، وداخل الأجال المقررة قانونا بطلانها وبطلان القرارات المتخذة على إثرها.

أما محكمتي البيضاء وفاس فقد أقرتا بأن عدم احترام الإدارة الضريبية لقواعد إجراءات التصحيح التي تؤكد على قاعدة التواجه وعدم اللجوء إلى ربط الضريبة تلقائيا دون السماح للملزم بإدلاء وجهة نظره تعفي الملزم من التقيد بقواعد المسطرة الإدارية أي التظلم التمهيدي، فاحترام قاعدة الدفاع والوجاهية من الضمانات المهمة التي كرسها العمل القضائي سواء على مستوى ربط الضريبة أو تحصيلها (123).

وفي إطار تبسيط المسطرة الإدارية للطعن القضائي ورفع كل تعقيد عنها اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس (124) أنه يعتد بالتظلم ولو رفع إلى جهة غير مختصة، ما دام أنه بإمكان الجهة المتظلم لديها لارتباطها العضوي بالجهة المعنية بالتظلم إحالة التظلم إليها.

ومن جهة أخرى اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء (125) أن عدم إدلاء الخزينة العامة بما يفيد احترام تسلسل درجات المتابعة يفضي إلى بطلان إجراءات التحصيل حيث جاء في حيثيات الحكم: "أن الخزينة باشرت بواسطة القابض إجراءات الحجز دون احترام باقي درجات المتابعة مما تكون معه إجراءات التحصيل الموجهة ضد الطاعن باطلة ومخالفة للقانون".

وفي إطار رقابة القضاء لصحة المسطرة المتبعة من طرف الإدارة، اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس (126) أن قيام الإدارة بتصحيح المسطرة أثناء سريان الدعوى أمام القضاء لا يجيز الضريبة المفروضة.

كما حرصت المحاكم الإدارية على حماية حقوق الملزم في المرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية، وذلك بالتأكيد على حق الملزم في سلوك مسطرة اللجان الضريبية، حيث اعتبرت

122 - قرار بتاريخ 1997/11/27، غير منشور.

123 - محمد شكيري، مرجع سابق، ص: 594.

124 - حكم بتاريخ 2002/10/5، غير منشور.

125 - حكم بتاريخ 1996/12/12، غير منشور.

126 - حكم بتاريخ 1995/12/13، غير منشور.

إدارية الرباط (127) أن حرمان الملزم من مسطرة اللجان الضريبية رغم إخباره للإدارة برغبته في ذلك يجعل الضريبة المفروضة في هذا الوضع قيمت بالإلغاء.

وفي حكم آخر للمحكمة الإدارية بوجدة (128) تم إلغاء الإنذار بأداء الضريبة على القيمة المضافة لانتفاء الواقعة المنشئة الشيء الذي يجعل الطاعن غير ملزم بتقديم إقراره حولها والغرامات والزيادات المفروضة كجزاء على الإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار.

وأسقطت المحكمة الإدارية بالرباط (129) المطالبة بالضريبة على القيمة المضافة على المدعي برسم السنوات 87 و 89 و 90 لأن الإشعارات التي توجهها الإدارة الجبائية حتى يمكن اعتبارها قاطعة للتقادم الرباعي للضريبة يجب أن يتوصل بها الملزم بصفة فعلية تحت طائلة استبعادها بالتالي والحكم بسقوط المطالبة بالضريبة.

وقد ذهبت المحاكم الإدارية أثناء عملها في المنازعات الجبائية إلى قبول دعوى الإلغاء، فالمشرع من خلال قانون 90/ فرد للمنازعات الضريبية بابا خاصا هو الباب الخامس مستقلا عن الباب الثالث المتعلق بدعوى الإلغاء مما يعني أنها تندرج في إطار القضاء الشامل، وبالفعل فبنتبع عمليات تأسيس وفرض وتصفية وتحصيل الضريبة وما يتخللها من إجراءات وأعمال مادية مستمدة من القانون، ويتضح أن القضاء الشامل هو الجهة الطبيعية المختصة للبت في المنازعات التي تثار بصدد هذه الأعمال والإجراءات.

وباعتبار المنازعة الإدارية ملك للمحكمة وليس للخصوم وأنها تجمع بين طرفين غير متكافئين، فقد جنح القاضي إلى تبسيط المسطرة المتعلقة بقبول الطعن القضائي وتجاوز مساوئ التطبيق الحرفي للنصوص المتعلقة بذلك، ومن مظاهر هذا التلطيف قبول دعوى المنازعة في ربط الضريبة ولو قدمت قبل الأوان، فقد استقر القضاء الإداري على القول أن اللجوء إلى الطعن القضائي قبل جواب الإدارة وانقضاء الأجل المحدد لها وهو الستة أشهر الموالية لتاريخ تقديم الشكاية أثناء سير الدعوى لا تأثير له على قول الدعوى (130).

127 - حكم بتاريخ 1996/9/27، غير منشور.

128 - حكم عدد 2000/114 بتاريخ 2000/5/31، غير منشور.

129 - حكم عدد 214 بتاريخ 1999/3/18، غير منشور.

130 - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة أعمال

كما استقر القضاء الإداري على قبول الطعن القضائي متى قدم داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ بقرار رفض الشكاية حتى لو ثبت أن هاته الشكاية قد قدمت لدى إدارة الضرائب خارج الأجل القانوني، حيث ذهبت المحكمة الإدارية بوجدة (131) أنه لا يجوز للإدارة أن تحتج في مواجهة الطعن بعدم تقديم شكايته داخل الأجل المقررة قانوناً، ما دام أنها لم تتمكن بالخرق الشكلي المذكور عند الجواب عن موضوع تلك الشكاية دون إثارة خرق الأجل المذكور يمنعها من التمسك به بمناسبة النزاع القضائي.

الفرع الثاني: على مستوى تطبيق قواعد الموضوع

إن القاضي الإداري أثناء تعامله مع النصوص الضريبية يتبع مجموعة من المبادئ كالأخذ بالتفسير الأصح للملزم، وتفسير النصوص الجبائية تفسيراً ضيقاً، مع استبعاد طريقة القياس في المجال الجبائي عملاً بمبدأ الشرعية الضريبية الذي يقضي بأن لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص.

وضمن هذا الإطار عمل القاضي الإداري على حماية حقوق الملزمين كالاستفادة من الإعفاءات المقررة لفائدتهم، فمحاكم الموضوع نظرت في ملفات كثيرة متعلقة بهذه الإشكالية منها:

إصدار المحكمة الإدارية بأكادير حكماً⁽¹³²⁾ تتلخص وقائعه في كون الطاعن الذي يعتبر عاملاً بالخارج قام ببناء منزل شخصي من أجل السكن بسبب الكردان إقليم تارودانت فقامت الإدارة الجبائية تلقائياً بفرض ضريبة القيمة المضافة على ما سلمه لنفسه من مسكن، وقام بالطعن فيه بعد سلوك مسطرة التظلم لعدة أسباب، من بينها أنه غير ملزم بأداء ضريبة القيمة المضافة لكونه عاملاً بالخارج، ولا يتوفر على سكن بالمغرب فاشترى بقعة أرضية شيد عليها مسكنه الشخصي، وأنه لا يعتبر مقاولاً ولا يقوم بعمليات التجزئة أو الاستثمار العقاري المنصوص عليه في المادة 4 من القانون 85/30 وبالتالي تبقى عملية تشييد منزل خصصه لسكنه الشخصي عملية مدنية، غير خاضعة لضريبة القيمة المضافة، وأن ما سلمه لنفسه من سكن لا يدخل ضمن تلك العمليات ولا يدخل ضمن نطاق العمليات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة المنصوص عليها في البند السابع من المادة الرابعة المذكورة، وتكون الضريبة المفروضة عليها، وعلى هذا قررت المحكمة الإدارية.

وسع المجلس الأعلى من مفهوم الاستعمال الشخصي للسكن، باعتبار إسكان الأخ يدخل ضمنه، فقد جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى، وخلافاً لما ذهبت إليه إدارة الضرائب في دورية صادرة عنها في هذا الشأن تحت رقم 305 بتاريخ 1996/03/04 بأن مفهوم الاستعمال

الشخصي للسكن يقتصر على الأصول والفروع، أما إسكان الأخ في جزء من المبنى في ظروف النازلة لا يدخل ضمن الأصول ولا الفروع، حيث أن المشرع لم يحدد في المادة 71 المحتج بها مفهوم الاستعمال الشخصي للسكن وأن الدورية رقم 305 المحتج بها إنما تتضمن وجهة نظر الإدارة في نزاع هي طرف فيه، وليس من شأن تلك الدورية أن تمنع القضاء من البحث عما قصده المشرع من الاستعمال الشخصي للسكنى التي تبنى لهذا الغرض، وحيث أن إسكان الأخ في ظروف النازلة المعروضة ليس فيه ما يخرجها عن نطاق الاستعمال الشخصي للسكن بالمفهوم المنصوص عليه في القانون المنظم لضريبة القيمة المضافة، ولم يكن هناك ما يبرر فرض الضريبة موضوع الدعوى يكون ما قضى به الحكم المستأنف في محله (133).

هذا وقد استقر عمل الغرفة الإدارية بخصوص هذا الموضوع على الأخذ بالتفسير الضيق للنصوص الجبائية مع تفسير الغموض في كل نص ضريبي لفائدة الملزم، حيث ذهبت في نازلة أخرى إلى إضفاء الطابع الشخصي للضريبة على القيمة المضافة دون العيني، حيث جاء في قرار الغرفة الإدارية وهي تحكم بإرجاع مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المؤدى بغير وجه حق لفائدة الخزينة على أساس الإعفاء المقرر للملزم ما يلي: حيث أن النصوص القانونية الضريبية الغامضة تعتبر لمصلحة الملزم بالضريبة وأن المادة 71 المذكورة، وهي تحدد الأصناف المعفاة من الضريبة ينص على إعفاء الشخص الطبيعي دون تحديد ما إذا كان واحداً أو متعدداً يملك المساحة التي يبنها لنفسه، ومراعاة للقاعدة المشار إليها، ولأن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك، والإعفاء منها ذو طابع شخصي بالنسبة للشخص الطبيعي فلا محل لإلزام المستهلك بها إلا بقدر ما يشتريه، وقد كان من حق المستأنفين أن يتمسكا بأنهما مستفيدان من الإعفاء على أساس حصة كل واحد منهما والمساحة المبنية، وليس على أساس مجموع تلك المساحة، وأن الحكم المستأنف عندما رخص طلبهما يكون قد أول المادة السابعة المشار إليها أعلاه تأويلاً غير صحيح (134).

133 - حكم بتاريخ 13/02/1997، غير منشور.

134 - قرار الغرفة الإدارية عدد 97 بتاريخ 28/1/2004 بالملف عدد 647، غير منشور.

خاتمة

تعتبر العدالة الجبائية من بين الأهداف الأساسية التي تسعى التشريعات المالية الحديثة إلى تحقيقها بغية خلق نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة السياسية، الاقتصادية والاجتماعية.

لذلك وقع المغرب في السنوات الأخيرة اتفاقيات في مجال التبادل الحر مع عدد من البلدان منها على الخصوص الاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية، وتركيا.

وقد التزم المغرب مع الاتحاد الأوروبي في إطار اتفاقية من أجل تطبيق برنامج لدعم الإصلاح الجبائي وتتمحور مرتكزات هذا البرنامج أساسا حول إنجاز تقرير حول النفقات الجبائية، يتم إرفاقه كل سنة بقانون المالية وإصلاح الضريبة على القيمة المضافة ومتابعة الإنجازات التي يتم تحقيقها في مجال تبسيط وتحديث النظام الجبائي، وعصرنة تسيير الضريبة بإدخال المزيد من الإعلاميات.

كما أن البرلمان سيدفع بما يمثله من قوى سياسية ونقابية في اتجاه المزيد من الخفض على العبء الضريبي التي تتحمله الأسر والاقتصاد خصوصا على صعيد الضريبة على القيمة المضافة، فقد لاحظ بعض النواب أن الرفع من معدل الضريبة على القيمة المضافة على المواد الاستهلاكية في القانون المالي 2009 يعد ضربا للقدرة الشرائية للمواطنين ونادوا بوجود توسيع الوعاء الضريبي بدل الرفع من النسبة المطبقة، واعتبر بعض النواب أن الزيادة في الضريبة على الأعلاف يعد مسا يعيش نصف سكان المغرب، وعيش مستهلكي الحليب واللحوم والدواجن، ويتجلى مطلب بعض الفرق البرلمانية في خفض الضريبة على القيمة المضافة من 20 إلى 18 في المائة.

كما أكدت الحكومة من جانبها أنها ستباشر إجراءات إصلاحات الضريبة على القيمة المضافة في مشروع قانون المالية لسنة 2010 لتحسين مردوديتها وتعزيز حيادها وعدالتها، سواء تعلق الأمر بالمطبقة على المواد المنتجة محليا أو المستوردة، والعمل على اعتماد سعرين فقط لهذه الضريبة عوض أربعة المعمول بها حاليا، وهما 20% و10% في أفق توحيدها ليصبح سعرا واحدا وتصير هذه الضريبة عنصرا جبائيا محايدا.

إلا أن إصلاح هذه الضريبة يكتسي حساسية كبيرة بالنسبة للمداخيل المالية للدولة والتي تعول كثيرا عليها لضمان توازنها المالي لأنها ضريبة محايدة وذات وعاء واسع.

لائحة المراجع المعتمدة

المراجع باللغة العربية:

- مدني أحمدوش، المحاكم المالية في المغرب، دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة، طبعة 2003.
- فتحي بلخال الضرائب في المغرب، الجزء الأول، دار أبي رقرق، طبعة 2009.
- مصطفى الكبير، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية بالمغرب، مطبعة النجاح الجيدة 1991.
- إدريس وهبي، قانون الميزانية العامة، دار السلام، سنة 1995.
- محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة، خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، الطبعة الأولى.
- مدني أحمدوش، الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات الطبعة الأولى، سنة 2008.
- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن) دار الثقافة 1983.
- المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية طبعة 1988.
- أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية، معهد التخطيط القومي، 1981.
- القرقوري محمد، وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمانة، الرباط 2002.
- محمود الغامدي، آفة التهرب الضريبي، منشأة المعارف، سوريا 1998.
- أحمد الكوراري، مختصر المالية العامة، مطبوع كلية الحقوق فاس، بدون سنة.
- جورج أوغرييه، الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2002.
- عبد القادر التيعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، الجسور للنشر، سنة 2000.
- أنس بن صالح الزمراني، الضريبة على القيمة المضافة، طبعة 1987.
- صباح نعوش الضرائب في الدول العربية المركز الثقافي العربي، طبعة 1987.

- حمدي الصباحي: "دراسات في الاقتصاد العام، نظرية المالية العامة والسياسات المالية"، دار النشر المغربية البيضاء، 1982.
- محمد الدمنهوري، الإدارة الضريبية الحديثة، دار الثقافة، الإسكندرية 2001.
- جمال الخلفاوي، أصول الفن المالي، عالم الكتاب القاهرة، سنة 1999.
- محمد مرزاق، المنازعات الجبائية بالمغرب "بين النظرية والتطبيق"، مطبعة الأمنية لسنة 1998.
- فوزي مرتضى، الإدارة الحديثة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1998.
- مصطفى رشدي شيحة، ضرائب الدخل المباشر، دار الجامعة الجديدة للنشر 1988.
- محمد سماحي "مسطرة المنازعة في الضريبة" الطبعة الأولى، الرباط، 1997.
- تمازي مولاي حسن، الإصلاح الجبائي المغربي واستراتيجية تحقيق التنمية البشرية، كلية الحقوق، سطات 2005.

الرسائل والأطروحات:

- رياض مدبولي، مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية في البلاد المتخلفة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق شعبة القانون العام، جامعة القاهرة مصر، 1997.
- فؤاد صدقة، التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق شعبة القانون العام، سوريا، سنة 2001.
- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق، شعبة القانون العام، البيضاء، 2000.
- عبد الرحمان ابليللا، المنازعات الجبائية بالمغرب: دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق، شعبة القانون العام، مراكش، سنة 1994.

*المؤتمرات:

- ضريبة القيمة المضافة: التجارب والقضايا، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة، روما 16/15 مارس 2005.

-مداخلة السيد عبد الوهاب الناصري، رئيس مصلحة التشريع للضريبة على القيمة المضافة خلال المؤتمر المنعقد يومي 3-4 سبتمبر 2007 بدمشق تحت عنوان: رؤى في الإصلاح المالي والضريبي: التجارب والتحديات.

*المقالات:

- محمد قصري، مسطرة فرض الضريبة أية ضمانات، مجلة المعيار، العدد 33، يونيو 2005.
- عبد العالي بنبريك، المنازعات الجبائية على مستوى فرض الضريبة واحتسابها، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4، سنة 1994.
- محمد شكيري: القانون الضريبي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية وسلسلة أعمال ومؤلفات جامعية، عدد 49، سنة 2005.
- محمد شكيري، خصوصية المنازعات في مجال الفحص الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، يوليو، غشت، عدد 75 سنة 2007.
- فؤاد مرسي، صندوق النقد الدولي قمة الرأسمالية العالمية في مواجهة الدول النامية، مجلة المنار، عدد 54، يونيو 1983.
- محمد رهج الضريبة على القيمة المضافة وانعكاساتها مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد الأول بتاريخ 1986.
- محمد فيروني، الديون الخارجية للمغرب، جريدة البيان، عدد 215 بتاريخ 21 دجنبر 1991.
- مصطفى بن الشريف، المنازعات الضريبية في التشريع المغربي، مجلة المناظرة، العدد 3 يونيو 1998.
- محمد الهواري، ضمانات المكلفين بالضريبة في المرحلة الإدارية، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 42 لسنة 2003.
- مصطفى التراب، المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 4 سنة 1994.
- مدني احميدوش، الإرهاصات الأولى لعملية الإصلاح الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 75 يوليو - غشت، عدد 75 سنة 2007.

-مراد الخروبي، القضاء الجبائي بين الواقع والآفاق، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 41 نونبر-دجنبر 2001.

-مولاي حسن تمازي، موقع العدالة الجبائية في ثقافة حقوق الإنسان، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 83 نونبر-دجنبر 2008.

-عبد الرحمان ابيلا، خصوصيات العمل القضائي في المنازعات الجبائية بالمغرب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4 لسنة 1994.

-محمد بنكاسم، إصلاح الضريبة على القيمة المضافة أهم ورش جبائي في 2010، جريدة المساء، عدد 951، الإثنين 12 أكتوبر 2009.

-محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية، عدد 62، سنة 2008.

-مولاي عبد العزيز العلوي الحافظي، الضريبة على القيمة المضافة، مجلة المحاكم المغربية، عدد 54.

-سفيان ادريوش، جبائية رقم أعمال الشركة، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة أعمال ومؤلفات جامعية، عدد 23 سنة 2001.

-محمد بوغال، الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 38-39، ماي-غشت 2001.

-المراجع باللغة الفرنسية:-

-Mohamed Marzak: fiscalité marocaine de l'entreprise, Imp, Najah El Jadida 3^{ème} édition 1998.

-Genevoix, systèmes fiscaux, Rosalin, 1997.

-Elaurd, les impôts indirects, star édition 1992.

-Gaudment PM, Précis de finances publiques, Tom 1, Paris, 1990.

-Habib Ayadi, Droit fiscal, CERP, Tunis, 1996.

- J. Michaux, Systèmes fiscaux, star édition 1999.
- Nadaud André, Le monde de finance, 1^{ère} édition 1997.
- Pacud Gilbert, Politique financière de la presse, 1996.
- J. P. Casimir, Les signes extérieur de revenus LGDJ, Paris 1979.
- C. Lamortelle-TH. La mortelle Fiscalité française, 3^{ème} édition 1985.
- Berard, Collectivités locales au Maroc, Tapi, Rabat, 1999.
- Alin Barrez, Science des finances et la législation financière, PUF, 1950.
- Jean Luc Mathier, la politique fiscale, économique, Paris, 1999.
- Laurain, la politique financière, la presse, Paris, 1992.
- Tarien, Budget et trésor, cujas, Paris 1995.
- M. Cozian, Précis de fiscalité de l'entreprise, 17^{ème} édition, 1988.
- Ahmed Tazi, Aperçu sur la fiscalité marocaine actuelle, 2^{ème} édition 1995.
- Balzak Règlement de l'impôt, Edition de la paix, 1995.
- T.Pierre, La taxe sur la valeur ajoutée, 1^{ère} édition, Paris, 1999.

الفهرس

2	.....	مقدمة
9	.....	الفصل الأول : الجوانب القانونية والتقنية لضريبة على القيمة المضافة
10	.....	المبحث الأول: الجانب القانوني لضريبة القيمة المضافة
12	.....	المطلب الأول: مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
13	.....	الفرع الأول: مبدأ إقليمية الضريبة على القيمة المضافة
14	.....	الفرع الثاني: العمليات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة
17	.....	المطلب الثاني : الإعفاءات الخاصة بضريبة القيمة المضافة

17	الفرع الأول: الإعفاءات مع الخصم
22	الفرع الثاني: الإعفاء دون الحق في الخصم
26	المبحث الثاني : الجانب التقني لضريبة القيمة المضافة
27	المطلب الأول: احتساب الضريبة على القيمة المضافة
27	الفرع الأول: مبدأ الخصم
29	الفرع الثاني: سعر الضريبة
33	المطلب الثاني: واجبات وحقوق الخاضعين لضريبة القيمة المضافة
34	الفرع الأول: الواجبات الإدارية والمحاسبية
38	الفرع الثاني : المراقبة الضريبية

47 الفصل الثاني : المنازعات في الضريبة على القيمة المضافة

44	المبحث الأول: منازعات ضريبة القيمة المضافة في المرحلة الادارية
44	المطلب الأول: المطالبات أمام الإدارة الضريبية
46	الفرع الأول: المطالبات الاستعطفية:
47	الفرع الثاني: المطالبات النزاعية
48	المطلب الثاني: اللجان الضريبية
49	الفرع الأول: اللجان المحلية للضريبة
51	الفرع الثاني: اللجنة الوطنية للضريبة
54	المبحث الثاني: منازعات ضريبة القيمة المضافة في المرحلة القضائية
55	المطلب الأول: المحكمة المختصة بالبت في منازعات ضريبة القيمة المضافة
56	الفرع الأول: الاختصاص المحلي للمحاكم الإدارية
57	الفرع الثاني: الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية
59	المطلب الثاني: القضاء الإداري والرقابة على أعمال الإدارة الضريبية

59	الفرع الأول : على مستوى تطبيق قواعد الشكل
63	الفرع الثاني: على مستوى تطبيق قواعد الموضوع
74	الخاتمة
76	لائحة المصادر والمراجع

الملحق

المدونة العامة للضرائب
(الجزء المتعلق بضريبة القيمة المضافة)