

## القانون الضريبي وارتباطاته بفروع القانون الأخرى

سهام اليزامي

باحثة بسلك الدكتوراه بجامعة الحسن الأول بسطات

كلية العلوم القانونية والسياسية

### مقدمة:

تحتل الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة باعتبارها أهم إيراد يمكن أن تحصل عليه الدولة لسد حاجتها من النفقات. حيث لم تظهر الضرائب بمفهومها الحالي إلا بعد أن مرت بتطورات عديدة. فالضرائب لم تكن معروفة من قبل الافراد الذين عاشوا على هيئة جماعات وعشائر والسبب في ذلك يعود الى انعدام المرافق المشتركة والحاجات العامة التي تستلزم الضرائب .

الا انه بمرور الزمن وظهور الحياة الجماعية اصبحت حاجة الافراد غير قاصرة على الدفاع وانما ظهرت الحاجة الى المحافظة على الامن والفصل في المنازعات التي تقوم بين الافراد فكان لهذه الاسباب ان دفعت الرئيس او الامير الى ان يستعين بالهبات والتبرعات التي تقدمها طبقة الاغنياء من الرعية .

وبعد انعدام روح التعاون بين الافراد وتعدد الحياة والعلاقات العامة اتجه الحكام الى فرض التكاليف الالزامية كالدفاع والمحافظة على الامن وتم فرض هذه التكاليف على الاموال عن طريق الرسوم مقابل ما يحصل عليه الافراد من منفعة خاصة يتم تقديمها لهم من خلال المرافق العامة مثل اجتياز الطرق وعبور الجسور الى آخره من الخدمات .

الا ان حاجات الافراد لم تقف الى حد معين وانما اخذت بالتوسع اللامحدود بالاضافة الى ازدياد نفوذ الرؤساء الذين لجأوا الى فرض التكاليف على الافراد من اجل

هذه الاحتياجات حتى ولو لم يحصل الافراد على منفعة خاصة لقاء دفعهم للضرائب مثل فرض الضرائب على المحلات والاسواق والمعاملات باعتبارها ضرائب غير مباشرة . لكن احتياجات الدول ونفقاتها لا زالت في تضاعف مستمر مع تطور الحياة مما جعل من الضرائب غير المباشرة غير كافية لسد هذه النفقات مما دفع الدول الى فرض الضرائب المباشرة معتبرة آياها واجبا تضامنيا يقوم الافراد بدفعها مشاركة منهم في تحمل الاعباء العامة .

وبعد ان استقرت الضرائب على ما هي عليه من مفهومها الحالي اصبح اهتمام الدولة بها لا على اساس اعتبارها من الموارد المالية المهمة للدولة فحسب ولكن على اساس انها اصبحت من اهم الادوات الرئيسية المستخدمة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية والتي تلجأ اليها الدول لتحقيق اهدافها .

وغني عن البيان بان الضريبة اليوم تجبى وفق مبدأ "لا ضريبة بدون نص قانوني" ، وهنا يدخل في السياق موضوع القانون وارتباطه بالضريبة، فالضريبة اليوم أصبحت أكثر من أي وقت مضى، تحتاج لنصوص قانونية تنظمها، وتسعى من خلالها إلى بسط المبادئ الدولية المتعارف عليها في هذا الجانب، التي من بينها مبادئ العدالة والديمقراطية الضريبية.

وفي نفس السياق جاء القانون الضريبي لمحو هذه الثغرة التي حكمت المنظومة الجبائية ككل فيما مضى من العصور، فالقانون الضريبي اليوم يشكل أحد مكونات نظام الدولة، وأحد الأجهزة التي تسيروا وتتحكم في اقتصاد البلاد.

وللأهمية التي يتمتع بها القانون الضريبي بالوقت الحاضر من خلال تنظيمه للعلاقة ما بين كل من الملزمين والإدارة الضريبية، فإن دراسته تعد من الموضوعات

المتشابكة، وذلك لعلاقته بمختلف فروع القانون الأخرى، والإرتباط الوطيد بينهم، في اتجاه فهم المنظومة الجبائية ككل.

### إشكالية الموضوع:

ما مدى علاقة القانون الضريبي بباقي فروع القانون الأخرى؟ وما مدى استقلاليته

؟

وللإجابة عن هاته الإشكالية ارتأينا مقاربتها من خلال مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: مفهوم وخصائص ومصادر القانون الضريبي وعلاقته بفروع

القانون الأخرى

المبحث الثاني: إشكالية استقلالية القانون الضريبي

المبحث الأول: مفهوم وخصائص ومصادر القانون الضريبي وعلاقته بفروع

القانون الأخرى

إن الحديث عن أي قانون لابد في بدايته من تحديد مفهومه وخصائصه ومصادره

(مطلب أول)، تم بعد ذلك تأتي المرحلة المهمة والتي تعد ذات أهمية بمكان، وهو مرحلة

تحديد علاقة القانون الضريبي بباقي فروع القانون الأخرى (مطلب ثاني).

المطلب الأول: مفهوم القانون الضريبي وخصائصه ومصادره:

الفقرة الأولى : مفهوم القانون الضريبي:

تعدد المفاهيم المرتبطة بالقانون الضريبي نتيجة تطوره عبر الزمن ، وهكذا عرف

بعض الفقهاء القانون الضريبي " بكونه فرع من فروع القانون العام ينظم حقوق الإدارة

و امتيازاتها في التنفيذ "197. بحيث يمكن ان نستشف من هذا التعريف ثلاثة عناصر مميزة للقانون الضريبي :

- خضوع القانون الضريبي للقانون العام ؛
- مبدأ حقوق الادارة الضريبية ؛
- امتيازاتها في التنفيذ ؛

يتضح من خلال هذه العناصر ان القانون الضريبي يبني على السلطة شانه في ذلك شان القانون الاداري ، معززة بامتيازات ينتج عنها علاقة خضوع وتبعية بين الملمزم و الادارة الضريبية ، وهذا لا يعني بأي حال من الاحوال بان الممول لا يتوفر على حقوق و ضمانات قانونية اقرها المشرع الضريبي لفائدته في مواجهة تعسف الادارة الضريبية وضمانا لحقوقه و حرياته الاساسية<sup>198</sup>.

وهناك من عرفه بأنه " مجموعة من الضرائب و الرسوم التي تفرضها الدولة على أراضيها و رعاياها وفقا لمجموعة من القواعد و التنظيم الفني في سبيل الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ أهداف عامة محددة"<sup>199</sup>.

---

197 - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و قدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2004 ص. 43. مذكور في :

L.Trotabas et J.M.Cottert , Droit fiscal , 7<sup>e</sup> édition , Dalloz, 1992.

198 - محمد شكيري: نفس المرجع، ص. 44

199 - مدني اميدوش ، الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات ، مطبعة دار القلم الرباط ، الطبعة الاولى 2008 ص.10. مذكور في : عبد الامير شمس الدين : الضرائب ، أسسها وتطبيقاتها العملية ، دراسة مقارنة الطبعة الاولى 1987 ص : 17 .

ومهما يكن من أمر الاختلاف في تحديد مفهوم محدد للقانون الضريبي، فإنه يمكن تعريفه بأنه: " مجموعة من القواعد القانونية التي تحدد وتنظم الاقتطاعات الضريبية في مراحلها المتتالية من وعاء و تصفية وتحصيل يراد تطبيقها في دولة معينة ووقت معين لتحقيق أهداف عامة معينة"<sup>200</sup>.

### الفقرة الثانية : خصائص القانون الضريبي:

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن لهذا القانون مجموعة من الخصائص :

#### - التحول وعدم الاستقرار:

أي أن الضريبة تتميز بالتحول المستمر وعدم الاستقرار، حيث لا يمكن للملزم أن يعترض على تغيير و تحول القواعد القانونية و الجبائية، و بالتالي لا يمكن المطالبة بالحقوق المكتسبة في هذا السياق.

#### - التبعية الاقتصادية للضريبة ( الترابية والاقليمية ) :

بمعنى أن الضريبة تطبق على المداخل الناشئة داخل التراب الوطني، أي أن الضريبة تفرض في نطاق الدولة المكاني ؛

#### - الواقعية:

إن الضريبة تسري على الوقائع الفعلية الحقيقية ؛

#### - الاستقلالية وعدم التبعية :

أي أن القانون الجبائي يطبق و ينفذ وفق مبادئ و قواعد خاصة به ؛

200 - مدني احميدوش، نفس المرجع ، ص: 11.

- الضريبة لا تفرض إلا بقانون :

و لا يمكن تعديلها أو إلغاؤها أو الاعفاء منها إلا بالقانون.

- التبعية السياسية للضريبة :

تسري الضريبة على رعايا الدولة، بالنسبة للبلدان التي تفرض ضريبة على أرباح ومداخل مواطنيها خارج نطاقها الإقليمي، شريطة أن لا تكون هذه المداخل خاضعة للضريبة في دولة المنشأ<sup>201</sup>.

هدف الدولة من فرض الضريبة هو الحصول على الموارد المالية : و من خلالها تسعى إلى تنفيذ أهدافها في التنمية السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية.

### الفقرة الثالثة: مصادر القانون الجبائي:

يشكل كل من الدستور والمراسيم التنظيمية والمبادئ العامة والمعاهدات الدولية والاجتهاد الفقهي والقضائي أهم مصادر القانون الجبائي والتي نقسمها الى مصادر منشئة للقاعدة الجبائية وأخرى مفسرة لها.

### ● المصادر المنشئة للقاعدة القانونية:

لهذه المصادر دور كبير في خلق و إنشاء القاعدة القانونية الجبائية و التي تتشكل من

:

201 - مدني احمدوش ، الوجيز في القانون الجبائي ، المرجع السابق ص :11

## (1) الدستور:

يعتبر الدستور القانون الاسمي و الاساسي للدولة، فهو يحدد اختصاصات السلطات العامة و من بينها الاختصاص المحدد للبرلمان في الميدان الجبائي، فالدستور المغربي في صوره المراجعة قد نص في المادة 17 من دستور 1996 و في المادة 35 من دستور 2011 بأنه " على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية التي للقانون وحده الصلاحية لإحداثها و توزيعها حسب الاجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"

و الملاحظ أن جل تشريعات المقارنة من خلال وثائقها الدستورية تتفق على ثلاث قواعد اساسية :

- قاعدة عدالة الضريبة: ( كل فرد يكلف حسب قدرته التمويلية)
- قاعدة قانونية الضريبة: ( الضريبة لا تنشأ إلا بقانون)
- قاعدة التضامن الضريبي: (مراعاة ظروف المكلف و طاقاته التمويلية)

## (2) التشريع والمراسيم التنظيمية:

الاصل أن القانون من اختصاص السلطة التشريعية أو البرلمان ، أما عمل السلطة التنفيذية فيكون تابعا ، إلا أن تداخل الاختصاصات بين السلطتين جعل من اختصاص البرلمان في المادة الضريبية محددًا في رسم القواعد الرئيسية للضرائب و الرسوم و تحديد المفاهيم و القواعد الاساسية للضريبة دون الدخول في أساليب تطبيقها و التي هي من اختصاص السلطة التنظيمية ( أي الحكومة).

### (3) المبادئ العامة للقانون:

تعتبر المبادئ العامة احدى المصادر التي يجب مراعاتها اثناء سن القانون الجبائي، وقد وضع المفكر آدم سميت أربعة مبادئ أساسية يفرض اتباعها في النظام الجبائي وهي العدالة واليقين و الملاءمة و الاقتصاد 202.

- مبدأ العدالة ( تحمل التكاليف تبعاً لطاقة المكلف)
- مبدأ الملاءمة (أجال التحصيل و الجباية و طريقة التادية ملائمة ومناسبة للملزم)
- مبدأ الاقتصاد ( التنظيم المحكم للضريبة حتى لا تكون تكلفتها مرتفعة )
- مبدأ اليقين (الضريبة واضحة و شفافة من حيث المبلغ و الاجال و كيفية التحصيل).

### (4) المواثيق الدولية:

و هي عبارة عن اتفاقيات دولية ذات طبيعة ثنائية تهدف إلى تفادي كل حالات الازدواج الضريبي بين الدول ، أو اتفاقيات متعددة الاطراف تهدف الى التعاون الدولي في المجال الضريبي يفرض على الدول التنازل جزئيا عن سيادتها في الفرض الضريبي.

و رغم الجدل الذي أثاره سمو المواثيق الدولية مع القوانين الداخلية يمكن القول على ان الدستور الجديد قد حسم في هذا الجدل حيث اعتبر على أن المعاهدات تكون

202 - مدني اميدوش ، الوجيز في القانون الجبائي، المرجع السابق ص.21.



لها قوة أعلى من القانون الداخلي. وبمجرد التصديق عليها تصبح سارية المفعول وتسمو على التشريع الضريبي الداخلي .

## ● المصادر المفسرة للقاعدة الجبائية

يشكل كل من تفسير الإدارة Doctrine Administrative و الفقه و القضاء الثالث الاساسي في تفسير القاعدة القانونية الجبائية .

### 1- تفسير الإدارة :

تتكون من التعليقات و المذكرات التفسيرية التي تصدرها الإدارة ، و هي بذلك تكتسي أهمية بالغة في تطبيق القانون الجبائي خاصة و ان هذا القانون يتسم بالتعقيد نظرا لطابعه التقني ، و تفسير الإدارة له أهمية أيضا من حيث أنه يساهم في توضيح و بيان تفاصيل القانون الجبائي و جزئياته. كما يساهم في تبيان حالات جديدة قد تستجد في إطار تطبيقات التشريع الضريبي<sup>203</sup>. و قد اعتبر الاجتهاد القضائي المذكرات التفسيرية مجرد تعليمات إدارية ليست لها مرتبة النصوص القانونية، و بالتالي لا تتوفر على صفة الإلزامية و لا يمكن الاعتداد بها من قبل الإدارة ما دامت تقتصر على تفسير الاحكام الضريبية وفق الجهة التي يصبو اليها المشرع فقط . وبغض النظر عن مدى الزاميتها القانونية ، فان لها دورا فعالا في اجراء القانون الضريبي خصوصا انه يتسم بالتعقيد.

### 2- الفقه والقضاء :

203 - مدني اميدوش ، الوجيز في القانون الجبائي ، المرجع السابق ، ص. 23

يعتبر الفقه و القضاء من المصادر التي تساهم في تفسير القاعدة الجبائية ، بل تتعداه إلى خلق وإنشاء هذه القاعدة القانونية<sup>204</sup>.

أ- الفقه : يعتبر في نظر الكثير من الباحثين على انه ليس مصدرا للقانون الضريبي ، لأن الفقيه أيا كانت مكانته لا يعتبر مشرعا، بل مهمته تقتصر على شرح و تفسير النصوص القانونية و التعليق على الاحكام ، إلا أنه و بصفة عامة يساهم بشكل كبير و فعال في تقديم نوع من التوجيه و الارشاد لكل من المشرع و القضاء، من خلال عملية الرد التي يقوم بها الفقهاء على ما ينتجه القانون من تشريعات ضريبية و على ما يصدره القضاء من أحكام .

ب- القضاء : يلعب القضاء دورا أساسيا في تفسير القواعد القانونية في الميدان الجبائي ، بل يتعداه إلى المساهمة في خلق و إنشاء القواعد القانونية في هذا الميدان ، لذلك فإن الاحكام القضائية و التعليق عليها تعتبر أساسا و مرجعا مهما للباحثين و المهتمين بالضريبة.

### المطلب الثاني :علاقة القانون الضريبي بباقي فروع القانون:

لا يمكن الجزم بوجود فرع من فروع القانون مستقل و قائم الذات بصفة مطلقة، داخل منظومة القوانين التي تنظم مختلف المجالات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية في مجتمع معين، و على الرغم من كون القانون الجبائي هو أحد فروع القانون العام ذلك أنه ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب (الخزينة العامة)، و هي

204 - نفس المرجع السابق ، ص. 23

هيئة عامة و المكلفين بأداء الضرائب، فإن لهذا القانون علاقة بفروع القانون الخاص<sup>205</sup>.

و على هذا الأساس سنبحث علاقة القانون الضريبي بفروع القانون العام ثم علاقته بفروع القانون الخاص.

### الفقرة الأولى: علاقة القانون الضريبي بفروع القانون العام

غني عن البيان بأن القانون الضريبي يعتبر أحد فروع القانون العام، لما له من علاقة ما بين الدولة في شخص الإدارة الضريبية، وما بين الملمزمين، فالقانون الضريبي يعتبر ذا صلة بمختلف فروع القانون الأخرى وخاصة القانون العام.

### ثانيا: علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري

يعتبر القانون الإداري أسبق من القانون الجبائي، فهو ينظم الشؤون والمسائل الإدارية المرتبطة بالإدارة الضريبية، حيث تربط القانون الضريبي بالقانون الإداري علاقة وثيقة جدا، باعتبار الإدارة الضريبية جزءا من التنظيم الإداري للدولة.

فالقانون الضريبي ينظم علاقات الإدارة بالملمزمين، و ينظم حقوقها وامتيازاتها شأنه في ذلك شأن القانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة و السلطات العامة و علاقاتها بأفراد المجتمع بأكمله، إضافة إلى أن القانون الضريبي نشأ في أحضان القانون الإداري ثم انفصل عنه نظرا لتفرده بعدة خصائص تميزه عن باقي فروع القانون العام<sup>206</sup>. كما

205 - مدني احمدوش ، الوجيز في القانون الجبائي ، المرجع السابق ص 12.

206 - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق : ص 46.

تتمتع الإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة بكافة الحقوق والامتيازات الممنوحة للسلطات العامة الإدارية، ذلك أن القرارات الإدارية التنظيمية تعتبر قوانين عامة و تعبر عن إرادة السلطة العامة سواء أكانت في المجال الضريبي أم الإداري، كما أن إحدى خصائص القانون الجبائي المتمثلة في مبدأ التظلم التمهيدي قبل اللجوء إلى القضاء مصدرها القانون الإداري.

### ثانياً: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري

قد جاء النص الدستوري واضحاً في ما يتعلق بالضريبة فقد نص الفصل 39 من الدستور المغربي<sup>207</sup> على أنه: "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"، وأيضاً الفصل 40 من نفس الدستور ينص على ما يلي: "على الجميع أن يتحمل، بصفة تضامنية، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد".

من خلال ما تم ذكره، فالقانون الدستوري يعتبر إطاراً مهماً يجب على المشرع الاعتماد عليه أثناء فرض الضريبة، ذلك أنه لا يجب فرض الضرائب بخلاف ما تنص عليه الوثيقة الدستورية، باعتبار هذه الأخيرة التشريع الاسمي في الدولة، و أن الدستور يتضمن عدة مبادئ وقواعد دستورية يتوجب على المشرع الضريبي احترامها و التقيد بها أثناء سن القوانين الضريبية، كمبدأ المساواة أمام الضريبة، ضرورة الضريبة و تحديد

<sup>207</sup> - دستور المملكة المغربية لسنة 2011، والمعلن عنه من لدن المجلس الدستوري بالقرار رقم 815.2011 بتاريخ 12 شعبان 1432 - 14 يوليو 2011، والمنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ 30 يوليوز 2011 عدد 5964 مكرر.

الضريبة مع مراعاة المقدرة التكليفية. كما لا يجوز إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون<sup>208</sup>.

### ثالثا: علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي

تحدد مهمة القانون المالي في وضع التقييم وتحديد التوقعات وكذا الترخيص لكل العمليات المرتبطة بمداخيل ونفقات الدولة في كل سنة مالية. وتستغرق عملية تحضير وإعداد القانون المالي قرابة ثلاثة أشهر ونصف ابتداء من شهري دجنبر ويناير. بعد المصادقة عليه في مجلس الحكومة ثم في مجلس الوزراء، يتم إحالته على البرلمان قصد مناقشته والتصويت عليه<sup>209</sup>.

ويطلق على القواعد المنظمة للقانون المالي قواعد علم المالية العامة أو اقتصاد التشريع المالي، ويشمل القانون المالي الأحكام التفصيلية للضرائب بأنواعها المباشرة وغير المباشرة، وكذا الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم كرسوم التسجيل. ولا يخفى للقانون المالي طبيعة وضعية تطبيقية.

فالقانون الضريبي يرتبط بالقانون المالي ارتباطا وثيقا، بحيث يحدد قانون المالية السياسة الاقتصادية والاجتماعية المنتظر تنفيذها وتطبيقها خلال السنة المالية، كما يحدد الموارد عامة اللازمة لتمويل النفقات الواردة في الميزانية، و من ضمن هذه الموارد المداخيل الضريبية، كما يرخص القانون المالي للإدارة الضريبية جباية مختلف الضرائب المقررة في الميزانية، و من هذا المنطلق يكون القانون المالي محتضنا للقانون الضريبي و يعتبر إطارا له.

<sup>208</sup> - مدني حميدوش ، الوجيز في القانون الجبائي، المرجع السابق ، ص 13.

<sup>209</sup> - موقع وزارة الاقتصاد والمالية على شبكة الأنترنت :

- <http://www.finances.gov.ma/arabe/LoideFinances/LoiFinances.htm>

وغالبا ما يتم تحديد فرض الضرائب أو تعديلها أو تغيير معدلاتها أو يتقرر الإعفاء منها أو زيادتها عند إصدار قانون المالية، ذلك أن الملمزمين و المستشارين في المجال الجبائي و الباحثين في مجاله يتعرفون على المستجدات الضريبية من خلال صدور قوانين المالية التي تأتي دائما بالجديد في المجال الضريبي مما يجعله قانونا سريع التغيير و لا يعرف استقرارا نسبيا كباقي فروع القوانين الأخرى<sup>210</sup>.

### الفقرة الثانية: علاقة القانون الضريبي بالقانون الخاص

تتميز أحكام القانون الضريبي عن أحكام القانون الخاص، ذلك أن مقتضيات القانون الضريبي تهتم بتنظيم علاقة الدولة بالأفراد (المكلفين بالضريبة)، بينما يهون القانون الخاص إلى تنظيم العلاقات و الروابط القانونية المتكافئة بين الأفراد فيما بينهم، إلا أن هذا لا ينفي وجود علاقة بين القانون الضريبي و باقي فروع القانون الخاص، نبحث روابط الاتصال بينهما فيما يلي:

### أولا: علاقة القانون الضريبي بالقانون المدني

القانون المدني هو أحد أهم فروع القانون الخاص الذي ينظم العلاقات التي تنشأ بين أشخاص لا يعمل أيهم بصفته صاحب سيادة . والقانون المدني هو القانون الذي ينظم الروابط القانونية المالية \_ فيما عدا ما يتعلق منها بالتجارة \_ والشخصية الخاصة بعلاقات الأفراد بعضهم وبعض. وهو بهذا التعريف ينظم نوعين من العلاقات الخاصة للأفراد : المعاملات المالية، والأحوال الشخصية<sup>211</sup>.

<sup>210</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق : ص 46.

<sup>211</sup> - موقع ويكيبيديا، الموسوعة الحرة على شبكة الأنترنت :

على الرغم من كون القانون الضريبي يتضمن مبادئ و قواعد قانونية تتجاهل في

أغلبها القواعد المعمول بها في إطار القانون المدني باعتباره الشريعة العامة، إلا أنه في إطار تنظيم القانون الضريبي علاقة الملتزمين بالإدارة الضريبية، نجد من ضمن الملتزمين أشخاص القطاع الخاص، كالمقاومات التي تمارس أنشطة خاصة و تبرم عقودا و صفقات يحكمها القانون المدني و تثير اهتمام المشرع الضريبي بمناسبة إخضاعها للضريبة، إضافة إلى ذلك فإن القانون الضريبي لا يتضمن تعاريف لكل العقود والعمليات القانونية التي يقوم بها الملتزمون كعقد البيع الذي لا يمكن البحث عن تعريفه و عناصره إلا في القانون المدني<sup>212</sup>، رغم أن القانون الجبائي لا يعتد بالمراكز القانونية و يبحث عن واقعية العمليات، فهو لا يعترف مثلا بمبدأ حرية الأفراد في التعاقد أو مبدأ العقد شريعة المتعاقدين بمناسبة بيع عقار بأقل من قيمته الحقيقية بل هناك سلطة و سيادة و مصلحة عامة و إكراه من قبل الإدارة الضريبية بإعطاء العقار قيمته التجارية الجاري العمل بها في السوق.

هذا لا يعني انتفاء و عدم وجود صلوات بين قواعد القانون المدني و القانون الضريبي، ذلك أنه كثيرا ما يعتبر من "عناصر الدخل" الخاضع للضريبة ما يعد من بين عناصر رأس المال طبقا للقانون المدني، كما يحدد فيما يختص بسريانه مفهوما للموطن والجنسية<sup>213</sup>.

## ثانيا: علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري

<sup>212</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق : ص 47.

<sup>213</sup> -- مدني احميدوش ، الوجيز في القانون الجبائي، المرجع السابق ، ص 14.

نص المشرع المغربي من خلال المادة الأولى من قانون 95-15 المنظم لأحكام مدونة التجارة والصادر بمقتضى ظهير فاتح غشت 1996 على أنه: "ينظم هذا القانون القواعد المتعلقة بالأعمال التجارية".

وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاح الجبائي الذي شهده المغرب مؤخرا، كان له أثره البالغ على التاجر وعلى التزاماته وعلى قواعد القانون التجاري بدءا بالضريبة على القيمة المضافة: T.V.A التي أعفت فقط من الضريبة البيوع والخدمات التي ينجزها صغار الصناع أو صناع مقدمي الخدمات الذين يساوي رقم معاملاتهم السنوي 120.000 درهم أو يقل عن ذلك، ومرورا بالضريبة على الشركات: I.S التي تفرض على الشركات كأشخاص معنوية وخاصة شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة. ووقوفا عند الضريبة العامة على الدخل: I.G.R التي تطبق على التجار كأشخاص طبيعيين وعلى شركات الأشخاص ما لم تختار من تلقاء نفسها الخضوع لنظام الضريبة على الشركات.

أما بالنسبة لوجوه الارتباط مع القانون الضريبي، فإن هذا الأخير حينما ينص على تضريب انتقال الأصول التجارية، فهو لا يقوم بتعريفها بل يحيل ضمنا على القانون التجاري، باستثناء الحالات التي يتضمن فيها القانون الضريبي تعريفاته الخاصة المخالفة لنعوت القانون التجاري، فمثلا يعتبر القانون الضريبي المغربي الشركات الفعلية Sté de fait التي تضم أشخاصا معنوية شركات قائمة بذاتها و يخضعها للضريبة على الشركات، في حين ان القانون التجاري لا يعترف لهذه الهيآت بأي شخصية معنوية، و على العكس من ذلك لم يعترف القانون الضريبي بالشخصية المعنوية للشركات العقارية الشفافة، بل اعتبر كل مساهم في حصص هذه الشركة مالكا



أخضعه في حالة التخلي عن حصته للضريبة على الأرباح العقارية كباقي الأشخاص الطبيعيين، في حين أن القانون التجاري يعتبر هذه الهيئات شركات قائمة بذاتها<sup>214</sup>.

و على الرغم من هذا الاختلاف، يلاحظ تقارب بين التشريعين، في إطار إعادة هيكلة النظام القانوني المتعلق بقانون الأعمال، حيث نلاحظ بأن المشرع الضريبي اعتبر المضاربين العقاريين تجارا أخضعهم للضريبة، و تم تزكية هذا الطرح أثناء صدور مدونة التجارة (ظهير فاتح غشت 1996) في المادة السادسة<sup>215</sup>، التي اعتبرت المضاربات العقارية أعمالا تجارية و ليست مدنية.

و من تجليات هذا التقارب أيضا، توحيد بعض المقتضيات في إطار القانوني كضرورة الأداء بواسطة الشيك بالنسبة للمعاملات التجارية التي تفوق (20) ألف درهم، في إطار

<sup>214</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق : ص 48.

<sup>215</sup> - تنص هذه المادة على ما يلي: " مع مراعاة أحكام الباب الثاني من القسم الرابع بعده المتعلق بالشهر في السجل التجاري، تكتسب صفة تاجر بالممارسة الاعتيادية أو الاحترافية للأنشطة التالية:

1- شراء المنقولات المادية أو المعنوية بنية بيعها بذاتها أو بعد تهيئتها بهيئة أخرى أو بقصد تأجيرها؛

2- أكثر من المنقولات المادية أو المعنوية من أجل أكرائها من الباطن ؛

3- شراء المقاررات بنية بيعها على حالها أو بعد تغييرها؛

4- التنقيب عن المناجم و المقالع و استغلالها؛

5- النشاط الصناعي أو الحرفي؛

6 - النقل؛

7- البنك و القرض و المعاملات المالية؛

8- عملية التامين بالأقساط الثابتة؛

9- السمسرة و الوكالة بالعمولة و غيرها من أعمال الوساطة؛

10- استغلال المستودعات و المخازن العمومية؛

11- الطباعة و النشر بجميع أشكالها و دعائها؛

12- البناء و الأشغال العمومية؛

13- مكاتب و وكالات الأعمال و الأسفار و الإعلام و الإشهار؛

14- التزويد بالمواد و الخدمات؛

15- تنظيم الملاهي العمومية؛

16- البيع بالمراد العائلي؛

17- توزيع الماء و الكهرباء و الغاز؛

18- البريد و المواصلات".

قانون المالية لسنة 1990 و في إطار المادة 306 من مدونة التجارة، كما تم توحيد العقوبات المترتبة أو الناجمة عن مخالفة هذا الالتزام و الذي يتمثل في أداء غرامة مالية قدرها 6% من قدر المعاملة تؤدي تضامنا ببيع البائع و المشتري (المادة 306) و المادة 193 من المدونة العامة للضرائب (الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات)<sup>216</sup>.

### ثالثا: علاقة القانون الضريبي بالقانون الجنائي

القانون الجنائي أو قانون العقوبات هي فرع من فروع علم القانون التي لها صلة بالجريمة. ويمكن تعريفها بأنها مجموعة القوانين التي تضعها الدولة إزاء السلوك المنهي عنه، بحيث يهدد أمن وسلامة العامة ومصحتها ويعرضها للخطر، وتسن العقوبات من أجلها على منتهكي هذه القوانين. ويختلف القانون الجنائي عن القانون المدني<sup>217</sup>.

حيث يحدد القانون الجنائي بصفة عامة الأفعال المعاقب عليها والعقوبات المقررة لها، وبالتالي فإن القانون الجنائي أداة من الأدوات التي تكفل تنفيذ القانون الضريبي من خلال تطبيق العقوبات الجزائية على الملمزمين الذين يخالفون قواعد القانون الضريبي.

و على هذا الأساس نلاحظ أن القانون الضريبي يتضمن عقوبات مالية في شكل غرامات و فوائد التأخير بالنسبة لأداء مختلف الضرائب، بحيث تكتسي هذه العقوبات المالية الطبيعة الجنائية، بالإضافة إلى الامتيازات المخولة لمحصيلي الضرائب لممارسة

<sup>216</sup> - مدني احمدوش ، الوجيز في القانون الجنائي، المرجع السابق ، ص 15

<sup>217</sup> - موقع ويكيبيديا على شبكة الأنترنت:

ar.wikipedia.org-

مساطر الحجز و البيع و في بعض الحالات الإكراه البدني ضمانا لاستيفاء المستحقات الضريبية<sup>218</sup>.

و ما هو جديد في هذا السياق هو إقدام المشرع على تجريم بعض المخالفات المرتبطة بالغش الضريبي في إطار قانون المالية لسنة 97/96، حيث تم إضافة عقوبات حبسية سالبة للحرية في حالة إثبات تلك المخالفات و هو ما أكدته المدونة العامة للضرائب لسنة 2007، كما تمت الإحالة الصريحة من طرف المشرع الضريبي على مقتضيات قانون المسطرة الجنائية و النصوص المكملة له لتطبيق مسطرة تجريم الغش الضريبي<sup>219</sup>.

على الرغم من هذا الارتباط بين القانونين، فإن العقوبة في القانون الضريبي تنتفي عنها الصفة الشخصية فهي تنتقل للورثة بعد وفاة الملزم على عكس العقوبة الجزائية التي تنقضي بوفاة المتهم أو المدعى عليه.

#### رابعا: علاقة القانون الضريبي بالقانون المحاسبي

يسعى القانون المحاسبي إلى ترجمة الصورة المالية للمقاولة و ضرورة التقيد بمبادئ المحاسبة العامة، كمبدأ الصورة الصادقة، تخصص السنوات المالية، دوام المناهج، الحيطة و استمرار الاستغلال، و ذلك في إطار مسك محاسبة منتظمة وفقا لأحكام هذا القانون الذي يلزم كل شخص معنوي أو طبيعي يكتسب صفة تاجر أن يمك عدة دفاتر محاسبية يدون فيها جميع العمليات المتعلقة بأصول و خصوم المقاولة و

<sup>218</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق : ص 50.

<sup>219</sup> - مدني احمدوش ، الوجيز في القانون الجباي، المرجع السابق ، ص 15 .

المنتجات والتكاليف الدائنية و المديونية و الاستهلاكات و الاحتياطات و ذلك توخيا للشفافية والصورة الصادقة.

و على هذا الأساس يعتبر القانون المحاسبي ذا صلة وثيقة بالقانون الضريبي، ومساعد له، مادامت الإدارة الضريبية تجري عمليات المراقبة و الفحص على محاسبة المقاولات كما هي ممسوكة وفقا لأحكام القانون المحاسبي<sup>220</sup>، حيث أوجب القانون الضريبي على الخاضعين للضريبة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية طوال عشر (10) سنوات في المكان المفروضة فيه الضريبة عليهم<sup>221</sup>، كما أجاز للإدارة الفرض التلقائي للضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها في حالة إذا شابت الحسابات إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكل في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة<sup>222</sup>.

لكن رغم هذا الترابط الوثيق بين المحاسبة و القانون الضريبي، فإن هناك عدة نقط للاختلاف، تتجلى في قيام المشرع الضريبي بفرض بعض المقتضيات و القواعد على المقاولات لا تتلاءم مع قواعد المحاسبة. كما هو الحال مثلا بالنسبة للاهتلاكات Les amortissements باعتبارها تكاليف واجبة الخصم من النتيجة الصافية احتراماً لمبدأ الصورة الصادقة، لكن المشرع الضريبي في مجال اهتلاك السيارات المتعلقة بنقل الأشخاص، قد حدد إجمالي القيمة القابل للخصم ضريبياً في (300.000) درهم في السنة كحد أقصى لا يمكن تجاوزه، و يمتد على 5 سنوات بأقساط متساوية لا يمكن أن تقل عن 20% في السنة.

<sup>220</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق : ص 48 و 49.

<sup>221</sup> - المادة 211 من: م.ع. ض.

<sup>222</sup> - المادة 213 من: م.ع. ض.

و على هذا الأساس أدمج المشرع الضريبي جدولاً ضمن الموازنة يتعلق بتصحيح النتيجة المحاسبية و المرور إلى النتيجة الجبائية حسب قواعد القانون الضريبي، و نفس الملاحظة تصدق على الاحتياطات التي قيدها المشرع الضريبي بعدة قيود في حين أن القانون المحاسبي وفقاً لمبدأ الحيطة يستحسن اتخاذ موقف متشائم عوض موقف متفائل أثناء قياس الأخطار التي قد تطرأ على الوضعية المالية للمقاول<sup>223</sup>.

### المبحث الثاني: إشكالية استقلالية القانون الضريبي

على الرغم من الارتباط الحاصل بين القانون الضريبي بمختلف فروع القانون، فإن هذا لا ينفي وجود مميزات و خصائص ينفرد بها القانون الضريبي عن باقي فروع القانون، مما أثار جدلاً فقهيًا حول طبيعة القانون الضريبي، و مدى استقلاليته، حيث انقسم الفقه المالي بشأنه إلى عدة تيارات يؤيد بعضها فكرة الاستقلالية، و ينادي تيار آخر بالاعتراف للقانون الضريبي بنوع من الخصوصية، و كذا التيار الداعي إلى عدم استقلاليته و الاعتماد على المبادئ العامة للقانون.

### المطلب الأول: تيار عدم استقلالية القانون الضريبي

يذهب هذا الاتجاه إلى كون مبدأ الاستقلالية يشكل مبرراً لنوع من العجز و الكسل المعرفي<sup>224</sup>، و حينما يعجز معلق عن تبيان القواعد القانونية و حيثيات بعض قرارات مجلس الدولة الفرنسي في المادة الضريبية يعتقد أنه انتهى إلى الحل بالاعتماد على استقلالية القانون الجبائي<sup>225</sup>، إن المدافعين عن استقلالية القانون الضريبي يجعلون

<sup>223</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق : ص 49.

<sup>224</sup> - مدني اميدوش: الوجيز في القانون الجبائي، المرجع السابق، ص 17 مذكور في:

M. Cozian : Les grands principes... Oc. cité. P : 7.

<sup>225</sup> - نفس المرجع السابق، ص 17 مذكور في:

من هذا القانون قانونا لا يمكن تكييفه مع المبادئ العامة للقانون الغربية عنه، و أن يتكون من مجموعة من القواعد الخاصة التي تجعله مستقل بمفاهيمه، لكن هذا القول غير كافي للدلالة على استقلالية هذا القانون استقلالاً مطلقاً، ذلك أن كل فروع القانون تتوفر بدورها على هامش من الاستقلالية.

إن القانون الضريبي يعتمد بالضرورة على "وقائع" حيث تطبق الضريبة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين على أنشطة مدنية أو تجارية و على أملاك عقارية والتصرف فيها، و هذه الأنشطة تتصل بمفاهيم قانونية معروفة في القوانين الأخرى كمفهوم الشركة، و التاجر و الملكية<sup>226</sup>.

و لكن قد يتحدث أن المشرع الضريبي قد يبتعد في بعض الحالات عن المفاهيم والمبادئ المعروفة في هذه القوانين (اعترافه بالشخصية المعنوية للشركات الفعلية في حالة وجود شريك شخص معنوي)، إلا أنه في حالات أخرى لا يمكن الاستغناء عنها خاصة في حالة سكوت المشرع الضريبي أثناء معالجته لواقعة لها علاقة بمجال من مجالات القانون العادي، في هذه الحالة على الإدارة و القاضي الضريبي احترام المفاهيم المدرجة في القانون العادي، بحيث يجب مثلا البحث عن تعريفات التاجر في القانون التجاري، و لا يسمح للإدارة أو القاضي ابتداء تعريف مخالف، كما أن حق الملكية هو الذي تضمنه القانون المدني و لا يجب البحث عنه في المذكرات التفسيرية للإدارة أو اجتهاد مجلس الدولة، و خلاف ذلك لن يؤدي إلا إلى الفوضى و التعسف<sup>227</sup>.

---

(C.L) Lazry : Commissaire de gouvernement auprès du conseil d'état cité par M. Cozian.

<sup>226</sup> - مدني اميدوش: الوجيز في القانون الجبائي، المرجع السابق، ص 17.

<sup>227</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، المرجع السابق، ص 57 مذكور في:

M. Cozian : Op. Cité.

و من جهة أخرى لا بد من التأكيد على أنه حتى في حالة وجود استثناءات أو تصنيفات خاصة وردت بصفة صريحة ضمن النص الضريبي، فإن آثارها تكون نسبية ومحدودة تجسد انشغالات المشرع الجبائي بمسألة معينة و في وقت معين<sup>228</sup>، و لا يمكن أن تسري بأثر عام أو تعتبر قواعد قارة.

### المطلب الثاني: تيار استقلالية القانون الضريبي وتيار خصوصيته

ظهرت بوادر التيار الداعي إلى استقلالية القانون الضريبي في أوروبا منذ العشرينيات من القرن الماضي، و من بين دعاة هذا التيار نجد العميد تروتابا "Doyen Trotabat" من بين المدافعين على مبدأ استقلالية القانون الضريبي في مواجهة هيمنة القانون المدني "حيث أكد على أن القانون الضريبي في علاقاته بفروع القانون العام أو القانون الخاص يتوفر على استقلالية تسمح له بإرساء قواعده الخاصة و يعتبر بذلك "سيدا في داره" "Le droit fiscal et maître chez lui"<sup>229</sup>.

و على هذا الأساس فإن القانون الضريبي تحكمه قواعد قانونية خاصة و يخضع لجهة قضائية خاصة في حالة المنازعة بشأنه، و يترتب عن ذلك أنه يجب تطبيقه و تأويله بطريقة خاصة، و بالتالي يعتبر من العيب التشبث في مواجهة الإدارة الضريبية بمبادئ القانون الخاص باعتبار أن القانون الضريبي يسري على وقائع و لا يعتد بالمراكز القانونية. كما أن تطوره و اختلاف مركز الفرد كملزم بالضريبة عن مركزه كمواطن خاضع للإدارة من ناحية أخرى، أضفى على هذا القانون طابعا مميزا عن غيرها من فروع

<sup>228</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، المرجع السابق، ص 57 مذكور في:

Pujol (J) : L'application du droit privé en matière fiscale L.G.D.J 1987. P : 52.

<sup>229</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق، ص 51 مذكور في

Cité par M. Cozian, les grands principes de la fiscalité des entreprises, litec 1996. P : 6.

القانون و خاصة القانون الإداري التي لا تصلح العديد من قواعده لتطبيقها في إطار القانون الضريبي<sup>230</sup>.

و قد أكد الفقيه جورج فيدل G. Vedel من جهته على استقلالية القانون الضريبي إذا اعتبر أن التطور في أي مادة قانونية يسري وفق منهجية معروفة، إذ تقتضي الظروف السياسية و الاقتصادية والاجتماعية خلق قانوني جديد أو فصله عن فرعه الأصلي، مما يدفع الاجتهادين الفقهي و القضائي إلى البحث عن خصوصيات و مميزات هذا الفرع الجديد في بداية تطوره و استيعاب المفاهيم و القواعد التي تنسجم معه و من بينها مبادئ القانون العادي و بالتالي تكون المطالبة بالاستقلال و تستكمل عملية البناء و يشعر المتخصصون بالأطمئنان داخل بيتهم الجديد<sup>231</sup>.

و قد سائر الاجتهاد القضائي في فرنسا، آنذاك هذا الاتجاه، فلم يتقيد بأحكام القانون الخاص عند النظر في قضايا الضرائب، حيث يعتبر القضاء من عناصر الدخل الخاضع للضريبة ما يعد من بين عناصر رأس المال طبقا للقانون المدني، كما يحدد مفهومًا للموطن و الجنسية، في مجاله سريان القانون الضريبي يختلف عن مفهومها في القوانين الأخرى.

و يؤيد كذلك القضاء المصري هذا الاتجاه القائم على الاعتراف باستقلال القانون الضريبي. ذلك أن الحكومة تقوم بتحصيل الضرائب، إنما تقوم بذلك بمقتضى سلطتها العامة و ليس باعتبارها طرفا في تعاقد مدني، و بالتالي فعلاقة الحكومة بالملزمين هي

<sup>230</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، المرجع السابق، ص 52، مذكور في:

د. يونس أحمد البطريق وآخرون، النظم الضريبية، منشورات شباب الجامعة 1978، ص 175.

<sup>231</sup> - مدني احميدوش، الوجيز في القانون الجبائي، المرجع السابق ص 16. مذكور في:

G. Vedel. Préface à la thèse de PH. Bom. La nature juridique de contentieux de l'imposition, Paris 1972.



علاقة يحددها القانون العام و لا تخضع لقواعد القانون الخاص و من ثم لا محل لتطبيق قواعد المسؤولية التعاقدية أو التقصيرية في حالة فرض الإدارة ضرائب أكثر مما هو مستحق و لا يجوز بالتالي الحكم عليها بفوائد عن المبالغ التي يحكم بردها<sup>232</sup>.

### • تيار خصوصية القانون الضريبي

ظهرت بوادر هذا التيار في الثلاثينيات من القرن 20 على يد العميد ف. جيني في فرنسا و الذي يمكن إجماله في أن "اعتماد مبدأ استقلالية القانون الضريبي يعني أن كلمة الاستقلالية حسب الاشتقاق اللغوي تؤدي إلى الاستنتاج بأن القانون الضريبي يستقي تشريعه من ذاته و يخلق قواعده بنفسه بمعزل عن باقي القوانين و ذلك وفق طبيعته وأهدافه الخاصة، لنخلص إلى ما يسمى بالجبايات Fiscalité و بالتالي فإن استقلالية القانون الضريبي بهذه الصورة غير مقبولة، بحيث أن أي قانون لا يمكن أن يكون منعزلا تماما، و من ثم فإن كل قاعدة قانونية تستقي مبادئها و مصدرها سواء من القوانين الإلهية أو الطبيعية أو من سلطة أصرة، و هذا يصدق أكثر على القاعدة الضريبية التي بطبيعتها و هدفها توجي بأن هناك سلطة عليا كمصدر للإلزام

الضريبي<sup>233</sup>.

و في هذا الإطار، و كما سبق الكشف عن ذلك من خلال علاقة القانون الضريبي بفروع القانون الخاص، يمكن القول بأن الكثير من المصطلحات المستعملة من طرف

<sup>232</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق ص 52.

<sup>233</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق ، ص 53 مذكور في:

F. Geny, La particularisme du droit fiscal, Revue trimestrielle du droit civil, 1931, P : 797. Cité par J. Pujol, « L'application du droit privé en matière fiscale », L.G.D.J. 1987, P : 11.

المشعر الجبائي لا تختلف عن المصطلحات القانونية المعمول بها في مجال القانون الخاص، فحينما يخضع المشعر التاجر للضريبة فهو لا يحدد مدلول التاجر، الذي يجب البحث عنه في مدونة التجارة، و كذلك حينما يخضع عقود البيع للتضريب فهو لا يعرف عقد البيع الذي يجب البحث عن تعريفه في القانون المدني، و حين يلزم التجار بمسك محاسبة منتظمة فإنه يحيل على القانون المحاسبي لتحديد شكليات تلك المحاسبة و الوثائق المحاسبية الواجب مسكها.

إلا أنه رغم هذا التقارب في استعمال المصطلحات القانونية بين القانون الضريبي و القانون الخاص، فإن المشعر الضريبي في كثير من الأحيان يعتمد مفاهيم و تعريفات خاصة مخالفة عن المفاهيم المألوفة في القانون العادي، حيث إن الشركات العقارية الشفافة<sup>234</sup> مثلا، رغم كونها شركات قائمة بذاتها حسب مدلول القانونين المدني و التجاري، فإن القانون الضريبي لا يعترف لها بالشخصية المعنوية و بالتالي استثناءها من مجال تطبيق الضريبة على الشركات. كما أن الشركات الفعلية التي تضم أشخاصا معنوية شركات قائمة بذاتها في نظر القانون الضريبي، خاضعة للضريبة على الشركات،

في حين أن القانون التجاري لا يعترف لهذه الهيآت بالشخصية المعنوية.

إن هذه المميزات التي تجلت من خلال هذه الأمثلة هي التي دفعت أنصار هذا الاتجاه للمناداة بخصوصية القانون الضريبي. كما أن بعضهم يغزون هذه الخصوصية لأهداف هذا القانون التي تتجلى في:

<sup>234</sup> - يقصد بها شركات لها غرض عقاري وينقسم رأسها إلى حصص أو أسهم في الحالات التالية : اذا كانت اصولها مكونة من عقارات يملكها اعضاء الشركة ، إذا غرض الشركة ينحصر في بناء او تملك عقارات مخصصة لاعضاء الشركة بسمها القانون شفاقة لانها لا تخضع للضريبة على الشركات و لا للضريبة على الدخل و يخضع اعضاؤها لضريبة حضرية كلاك لانصبتهم في هذه الشركات .

- البحث عن الموارد اللازمة لتنفيذ الميزانية تحقيقا للمصلحة العامة عكس القانون الخاص الذي يسعى إلى حل نزاعات بين الخواص؛

- الهدف الاقتصادي للضريبة من خلال تشجيع بعض القطاعات، إعفاء بعض المواد، أو تضريب أقصى بالنسبة لقطاعات أو مواد أخرى؛

- ضرورة محاربة الغش و التهرب الضريبيين مما يدفع الإدارة الضريبية إلى ابتداء تقنيات ومساطر للكشف عن مختلف صور الغش و التهرب الضريبيين<sup>235</sup> (تطبيقا لنظرية التعسف في استعمال الحق في القانون الضريبي).

---

<sup>235</sup> - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، المرجع السابق ، ص 55.

## خاتمة:

من خلال جل ما ذكر في هذا العرض، يتضح لنا جليا بأن القانون الضريبي مرتبط ارتباطا وثيقا بباقي فروع القانون الأخرى، فهو الوسيلة التي تنظم العلاقة بين طرفي العلاقة الجبائية، أي بين الملزم والإدارة الضريبية. و أن أي إصلاح جبائي لا يمكن أن يتخذ المسار الصحيح دون إصلاح الفلسفة الضريبية و إصلاح في مبادئ القوانين التي تشكل رابط مع القانون الضريبي.

فالحديث عن الديمقراطية الضريبية، يجرنا للحديث عن مدى احترام الإدارة الضريبية لحقوق و ضمانات الملزمين، الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية، وذلك عن طريق مباشرة الإدارة الضريبية لمختلف سلطاتها التي خولها لها القانون الضريبي والقوانين الأخرى المرتبطة به، والتي جرت مختلف الباحثين والمهتمين بالحقل الضريبي، إلى البحث عن خبايا هذا القانون ومدى صلته بباقي القوانين، لأن معرفة الطبيعة القانونية له، تجر إلى معرفة معالم القانون الضريبي. في اتجاه فهم مختلف تجسيدات علاقته بالملزم الذي هو مواطن بالدرجة الأولى، وفهم العلاقة التي تربطه بالإدارة الضريبية، والمراحل المختلفة التي تمر منها العملية الجبائية، من إحصاء، ووعاء، وتحصيل، إلى عملية المنازعة الضريبية بشقيها الإدارية والقضائية. للخروج في الأخير بخلاصة واستنتاجات حول مدى توازن تلك الضمانات الممنوحة للإدارة الضريبية مع تلك المعطاة للملزم الضريبي.