



مركز الدراسات في الدكتوراه: العلوم القانونية والسياسية
مختبر البحث: الدراسات الاستراتيجية والتحليل القانونية والسياسية

أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام
في موضوع:

الإثبات أمام القضاء في المادة الجبائية بالمغرب

تحت إشراف الأستاذة:

زيدة نكاز

من إعداد الطالبة:

تورية عبدون

لجنة المناقشة:

رئيسا ومشرفا
مقررا
مقررا
مقررا
عضوا

أستاذة التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس
أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بمكناس
أستاذ مؤهل بكلية الحقوق بفاس
أستاذ مؤهل بكلية الحقوق بفاس
أستاذ مؤهل بكلية الحقوق بفاس

الدكتورة زبيدة نكاز
الدكتور عبد الرحمان حداد
الدكتور ادريس طاهري
الدكتور محمد اشملال
الدكتور عبد العالي بوزبع



كلمة شكر و تقدير

أتقدم بخالص الشكر و التقدير و عظيم الإمتنان لأستاذتي الدكتورة زبيدة

نكاز على تفضلها بتأطير هذه الأطروحة والإشراف عليها، و على كل

توجيهاتها القيمة التي رافقتني طوال فترات إنجازها.

و أتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الدكتور عبد الرحمان حداد و الدكتور

ادريس طاهري والدكتور محمد اشمالال والدكتور عبد العالي بوزبع على

تفضلهم بمناقشة هذه الأطروحة و تقويمها رغم إنشغلاتهم العلمية

والعملية.



مقدمة عامة:

تعتبر الموارد المالية، وخاصة ذات الطابع الجبائي، المصدر الأساسي للتنمية في كل المجتمعات. وتعتبر الضرائب بشتى أنواعها الترجمة الواقعية للموارد الجبائية، فهي مساهمة نقدية تحصل من الأشخاص بصورة نهائية وبدون مقابل، وذلك قصد تمويل النفقات العمومية، وإعادة توزيع الثروات بشكل عادل يقلص نسبيًا الفوارق الاجتماعية. وفي هذا السياق ورد في مقدمة ابن خلدون ما يلي: «إعلم أن السلطان لا ينمي ماله، ولا يدر موجوده إلا الجباية وإدارها إنما بالعدل في أهل الأموال، والنظر لهم بذلك، فبذلك تنبسط أموالهم، وتنشر صدورهم للأخذ في تثمير الأموال وتنميتها»⁽¹⁾.

يتبين من هذه المقولة، أن الأموال المستحقة من الضرائب هي عصب حياة كل الأمم، وبها تحقق أهدافها العامة والخاصة، إلا أن استخلاصها يجب أن يقوم على مبدأ العدل الذي يمثل الأساس الذي تقوم عليه فكرة تحميل الأعباء للملزمين⁽²⁾.

وفي الوقت الحاضر، أصبحت الضريبة محددة الأبعاد، حيث تناولها الفقهاء بالتعريف والتحديد، ووضعوا لها مبادئ مسايرة للمتطلبات اليومية لكل مجتمع⁽³⁾. فاختلقت التوجهات باختلاف الفكر الضريبي السائد، و تنوع الإيديولوجيات الاقتصادية

¹ - عبد الرحمان بن محمد ابن خلدون: مقدمة ابن خلدون، طبعة 1425هـ/2005م، دار النشر شركة أبناء الشريف الأنصاري للطباعة والتوزيع والنشر، ص.258.

² - ويستمد الالتزام الضريبي مصدره من الدستور كقانون أسمى حيث جاء في المادة 39 من دستور 2011 ما يلي: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها في الدستور" ظهير شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليوز 2011 بتنفيذ نض الدستور منشور في الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليوز 2011).

³ - سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، عين الشق - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - الدار البيضاء - السنة الجامعية 2000/1999، ص.2.

المتبعة، بين إيديولوجية رأسمالية أو اشتراكية، إيديولوجية ليبرالية، ثم اختلفت أيضا حسب درجة النمو الاقتصادي لكل مجتمع على حدة⁽¹⁾.

وتعرف الضريبة بأنها ذلك الاقتطاع النقدي الجبري والنهائي الذي يفرض على الملزم وفقا لمقدرته التكليفية، من أجل المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة دون مقابل ملموس أو نفع خاص وذلك بغرض تحقيق المنفعة العامة².

وبما أن الضرائب تكتسي هذه الأهمية البالغة، فقد دأبت جل التشريعات على إحاطتها بتأطير قانوني محكم لحمايتها، والوقوف في وجه كل من يحاول التهرب من أدائها.

وهذا التوجه هو الذي اعتمده المغرب في سياسته الجبائية، ويظهر ذلك جليا على مستوى النصوص التشريعية والتنظيمية التي تحدد المادة الخاضعة للضريبة، وتقدر العبء المناسب وطريقة الاستخلاص، وكذا مجموع الإجراءات والمساطر التي تحكم العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم كطرفين رئيسيين لهذه العلاقة، التي غالبا ما تنشأ عنها منازعات يتم اللجوء إلى القضاء للحسم فيها.

وعلى هذا الأساس فإن أي خطأ في تقدير أساس الضريبة أو احتسابها، أو حتى تحصيلها، ثم إن أي تجاوز للإدارة الجبائية لسلطاتها، يمنح للملزم الحق في التقدم بطعن أمام القضاء لرفع هذا الضرر عبر مجموعة من الآليات، التي تمكنه من الدفاع عن حقه في المساهمة الضريبية بالقدر الذي حدده القانون، أو عن حقه في الإعفاء الكلي أو الجزئي من هذه المساهمة. إلا أن الحصول على هذا الحق رهين بإثباته، فلا حق بدون دليل يثبته ويؤكد.

¹ - عبد السلام أديب: السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، إفريقيا الشرق، الطبعة الأولى 1998

² - LOUIS TROTABAS , science et technique fiscales précis. Dalloz , paris, 1958, P 9.

ومن هنا تظهر أهمية الإثبات في المنازعات الجبائية المعروضة على القضاء، في تحقيق الأهداف والمبادئ الكبرى التي يسعى القانون الجبائي للوصول إليها، والمتمثلة أساسا في تأكيد ثقافة العدالة الجبائية التي تحقق توازنا بين مصالح الإدارة الجبائية، والملزم بالأداء الضريبي على حد سواء.

إن مصالح طرفي العلاقة الجبائية، هي مصالح متعارضة، فالإدارة الجبائية تهدف إلى الحصول على أكبر قدر من الضرائب، لأنها ترى في الضريبة مساهمة واجبة، يتعين على المواطنين أدائها لتحمل نفقات الدولة. أما الملزم فيراها استحقاق جبيري يقع على ذمته المالية دون رضاه.

ومن هذا المنطلق، تثار مسألة الإثبات عند قيام تعارض بين طلبات طرفي هذه المعادلة؛ الإدارة الجبائية من جهة، والملزم من جهة ثانية. ليتخذ هذا التعارض في نهاية المطاف شكل نزاع يطرح أمام القضاء. فتعطى بذلك نقطة الانطلاق لمسار من الإجراءات، لا ينتهي إلا بإصدار حكم نهائي قطعي للنزاع، يسعى من خلاله كل طرف من الأطراف إلى تقديم كل ما في حوزته من وسائل ودلائل قانونية وواقعية لتدعيم دفوعاته وإثباتها، لأن تطبيق القاعدة القانونية لا يتم إلا على الوقائع الثابتة، وثبوتها يكون بدليل من الأدلة المنصوص عليها حصرا في القانون وبالكيفية المنصوص عليها قانونيا كذلك.

ودراسة موضوع الإثبات في المنازعة الجبائية أمام القضاء يستوجب مقارنة إطاره المفاهيمي قبل الخوض في أي تفاصيل.

فالإثبات في معناه القانوني العام، هو إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية، ترتبت آثارها⁽¹⁾. أما الإثبات في المادة الجبائية، فهو

¹ - عبد الرزاق أحمد السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثاني، نظرية الالتزام. بوجه عام، الإثبات آثار الالتزام، تنقيح المستشار أحمد مدحت المراغي- منشأة المعارف - جلال حزي وشركاه، ص 10.

مجموعة من التقنيات التي من خلالها يتوصل الملزم أو الدولة إلى تقدير حقيقي للمادة الضريبية⁽¹⁾.

ففيما يخص الطرف الأول: (الإدارة الضريبية) يمكن القول بأن طرق الإثبات في النزاعات الضريبية المثارة يكمن في قيام هذه الأخيرة بإثبات الوقائع المتنازع في شأنها مع الملزم والتي تتمثل في غالب الحالات في:

- توفير شروط الأعمال النصوص الجبائية وعلى وجه التحديد الواقعة المنشأة للضريبة.

- إثبات الوعاء الضريبي بكل وضوح.

- أن تكون إجراءات فرضها وتصحيحها أيضا من النظام الجبائي.

- ثم إثبات المخالفات المدعى بها.

وفيما يخص الطرف الثاني: (الملزم) فغاياته من الإثبات هو نفي توفر صفة الملزم فيه إطلاقا، أو نفي وجود واقعة منشأة للضريبة، كما تكون غايته أيضا هو إثبات دخله أو رقم أعماله الحقيقيين والذي كان غير متلائم مع الفرض الضريبي، وبالتالي يصبح هدفه من الإثبات هو تصحيح رقم الفرض الضريبي أو الإعفاء الكلي منه.

ويمكن إذن تلخيص طرق الإثبات الجبائي في كونها الإجراءات والتقنيات في مجموعة من الضوابط المتعلقة بتحديد الجهة التي تتحمل عبء الإثبات، وتحديد وسيلته، وطرق البحث عنه وصولا إلى قواعد تقديمه أمام قضاء مختص للاحتجاج به. كلها إذن

¹- François Patrice Deruel : « La preuve en matière fiscale », thèse pour le Doctorat en droit : 29 Juillet 1962 faculté de Droit université du Paris, p.6.

ضوابط ترمي إلى تثبيت مشروعية وقانونية مبلغ الضريبة المطالب باستخلاصه، أو الإعفاء منه لعدم استناده إلى دليل مشروع. فيأتي دور القاضي الإداري، الذي أسند له القانون اختصاص نظر في النزاعات الجبائية¹ وكذا مهمة البحث عن الإثبات، بتقدير الوسائل المطروحة أمام أنظاره، وتحقيق التوازن بين المحافظة على المال العام وعدم إهداره، وفي الوقت ذاته المحافظة على حقوق الملزمين وتكريس الضمانات المخولة لهم.

وهذه الحماية ليست وليدة العهد الحديث، بل هي متجذرة في الثقافة المغربية، وقديمة قدم الالتزام الجبائي ذاته، فقد لعب القضاء دورا بارزا على مر العصور في حل النزاعات الناشئة عن تحديد وتحصيل موارد الدولة ومداخيلها، خاصة بعد الفتح الإسلامي سنة 62هـ الموافق 681 م، الذي جاء برؤية جديدة فيما يخص النظام المالي، مخالفة تماما لما كان عليه الأمر في السابق، إن على مستوى الالتزام الضريبي، أو على مستوى النظر في الخصومات الناشئة عن هذا الالتزام.

وهذه المبادئ تدخل في إطار قواعد الشريعة الإسلامية، من خلال ما جاء في الكتاب والسنة، وما أجمع عليه فقهاء هذه الشريعة. فقد كان القاضي الشرعي هو المكلف بحل جميع أنواع المنازعات، بحيث كان اختصاصه شاملا لكل النزاعات الناشئة بين المغاربة المسلمين بما فيها المنازعات الضريبية، وسلطته التقديرية في الأخذ بوسائل الإثبات كانت مطلقة تستمد شرعيتها من المرجعية الإسلامية، المبنية على قواعد الشريعة الإسلامية المستمدة من القرآن والسنة، واجتهادات الفقهاء المسلمين، وتحديدًا الراجح والمشهور، وما جرى به العمل في مذهب الإمام مالك⁽²⁾.

¹ - المادة الثامنة من الظهير الشريف رقم 255.91.2 صادر بتاريخ 22 ربيع الأول 1414هـ، الموافق ل 10 شتنبر 1993 بتنفيذ القانون 90.41 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993 ص 2169.

² - إبراهيم بركات: المواضيع القضائية في المغرب قبل الحماية، مجلة رابطة القضاة، عدد 6-7، ص. 34.

وفي هذه المرحلة التاريخية كان عبء الإثبات ملقى كله على عاتق الملزم بالأداء الجبائي. فهو من يتحمل تقديم الحجج والبراهين، بخصوص الوقائع التي يدعي عكسها، وللقاضي تحكيم ملكة سلطانه لتقدير مدى واقعيته أو مخالفتها للواقع.

وبعد ذلك، عرفت العلاقة بين الأفراد والدولة تطورا كبيرا، تمت ترجمته لمجموعة من الأصوات والحركات المنادية إلى النهوض بحقوق الإنسان وتكريس مفهوم دولة الحق والقانون، وجعل الدول في خدمة شعوبها، وليس العكس. فأصبحت الدولة هي من يطالب بالضريبة، وهي الملزمة بإثبات واقعة نشأتها وملزمة أيضا باحترام قواعد فرضها واستخلاصها وفق ما سطره القانون المؤطر لها.

فالملزم في هذه المرحلة التاريخية تخلص من عبئ الإثبات في كل الحالات التي ينشأ فيها النزاع، بل أصبح فقط ملزما بالإثبات المضاد، والدولة هي التي أصبحت تتحمل إثبات وجود الواقعة الجبائية بشكل مطلق. لكن مع تطور الدولة الحديثة وتفرع انشغالاتها أصبح تطبيق هذا المبدأ حملا ثقيلًا على كاهلها وأفرز عدة مشاكل أدت إلى تدهور النظام الجبائي وتراجعها، وهيئت المناخ المناسب للتهرب من أداء الضريبة.

وهكذا أصبحت الظرفية ملحة للتفكير في إيجاد آليات ووسائل وقوانين تخفف عبئ الإثبات عن الإدارة، وجعل الملزم يساهم بدوره في تحمل هذا العبء، بل وإشراكه في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة طواعية ودون أي ضغوط، عن طريق تقديم تصريح بمدخله ومحاسبة تحدد على أساسها مبالغ الضريبة، وبذلك أصبح الدين العمومي (مبلغ الضريبة) محمولًا لا مطلوبًا.

إن إشراك الملزم في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بشكل إرادي عن طريق تقديمه للتصريح الضريبي لإدارة الضرائب، يشكل ضمانًا هامة للملزم تجنبه أداء مبالغ ضريبية مخالفة لواقع نشاطه الاقتصادي الخاضع للضريبة، لكن بالمقابل تم حفظ حق الإدارة في مراقبة صحة هذه التصريحات الضريبية من أجل التصدي لأصحاب النيات

السيئة الذين يحاولون التهرب من أداء التكاليف الضريبية، ويستعملون في سبيل ذلك طرق ووسائل احتيالية متنوعة.

ومن هنا تظهر أهمية النظام الضريبي، الذي يعمل على تحقيق التوازن بين مصلحة الفرد(الملزم) والمصلحة العامة ممثلة في إدارة الضرائب. إلا أن عدم قيام هذا الطرف أو ذاك بالالتزامات القانونية المفروضة عليه ينتج عنه ضياع حقوق الطرف الآخر، مما يفرض تدخل القضاء باعتباره الضامن الأساسي للحقوق. وعلى الرغم من ذلك فإن القضاء لن يتمكن من حماية الطرف الذي ضاعت حقوقه دون مطالبة طرفي النزاع بإثبات ادعاءاتهم بكل وسائل الإثبات المنصوص عليها قانوناً، على اعتبار أن المبدأ الراسخ في هذا الإطار هو أن الحق بدون إثبات هو والعدم سواء.

وعلى هذا الأساس، فإن البحث في موضوع الإثبات أمام القضاء في المنازعات الجبائية يكتسي أهمية بالغة على المستويين النظري والعملي.

فمن الناحية النظرية، يعتبر غياب قواعد جامعة ومانعة لنظرية الإثبات الجبائي في القانون المغربي أكبر حافز للبحث في هذا الموضوع، من أجل استنباط القواعد المؤطرة له، من النصوص الجبائية، وغير الجبائية، ومحاولة وضعها في قالب يسهل على القارئ الاستناد إليها.

أما من الناحية العملية، فلا يجادل أحد في أن الدليل هو قوام الحق، والإثبات من أكثر النظريات القانونية تطبيقاً أمام القضاء على الإطلاق. بل هي النظرية التي لا تتوقف المحاكم عن تطبيقها كل يوم فيما يعرض أمامها من قضايا⁽¹⁾. وبالتالي فكل دراسة لهذا الموضوع يمكن أن تصبح وثيقة علمية وعملية يستند إليها الممارسون في مجال النزاع الضريبي من قضاة ومحامون وملزمون وأيضا الإدارة الجبائية.

¹ - السنهوري: الوسيط ج 2 ، م س، ص.12.

إلا أن دراسة موضوع الإثبات في المادة الجبائية في مرحلتها القضائية، لا يخلو من صعوبات هي في الوقت ذاته محفزات تشجع على البحث . ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- غياب إطار قانوني مرشد ينظم الإثبات في المادة الجبائية؛

- قلة المراجع المتخصصة في الموضوع؛

- قلة الأحكام والقرارات القضائية المنشورة؛

لكن بالرغم من كل تلك الصعوبات فمناسبة البحث في موضوع مثير للجدل مثل موضوع الإثبات الجبائي أمام القضاء، هو فرصة مهمة لمقاربة هذا الموضوع من جهة، ومن جهة ثانية هو فرصة لتعزيز النقاش وتأكيد المتوصل إليه من خلاصات، ووضع علامات استفهام أمام المبهم منها، ثم محاولة مقاربتها وإيجاد حلول لها.

إن تحديد موضوع الإثبات في المنازعات الجبائية في المرحلة القضائية ليس بالأمر السهل، نظرا لتشعب المنازعة الجبائية ومرورها بمرحلتين مهمتين، هما المنازعة أمام الإدارة والتي يتم فيها عرض المنازعة على الإدارة لفسح المجال أمامها لتدارك أخطائها وتصحيحها، وفتح قنوات الحوار مع الملزم لتوضيح المواقف وتقريب وجهات النظر سواء خلال مرحلة الطعن الإداري، أو خلال مرحلة الطعن أمام اللجن الضريبية. أما المرحلة الثانية المتمثلة في المنازعة أمام القضاء فيتم فيها عرض النزاع القائم بين الإدارة والملزم على أنظار القضاء للحسم فيه بحكم قضائي. وقد تم تخصيص هذا البحث للمرحلة القضائية باعتبارها أهم مرحلة تتجلى فيها معالم الإثبات بوضوح، ونظرا لكون القضاء جهة محايدة عن طرفي المنازعة الجبائية، كما أنه هو الضامن للحقوق والحريات والساهر على حمايتها.

وكما هو معلوم فالمنازعات الجبائية المعروضة على القضاء كثيرة ومتنوعة، لذلك فقد فرضت الضرورة المنهجية الاقتصار على البحث في موضوع منازعات الإثبات المتعلقة بربط الضريبة وفرضها وتحصيلها، ولم يتم التطرق لموضوع منازعات الإثبات المتعلقة بالمنازعات الجمركية، لعلها تكون محورا لمواضيع أخرى تحظى باهتمام الباحثين في هذا المجال نظرا لأهميتها على المستويين النظري والتطبيقي.

ويثير موضوع الإثبات في المادة الجبائية أمام القضاء مجموعة من الإشكاليات، من قبيل البحث عن بنية نظام الإثبات المعتمد أمام القضاء في المنازعة الجبائية بالمغرب، ثم البحث في كيفية توزيع الإثبات بين الإدارة والملزم، وماهي القواعد التي تنظم توزيع عبء الإثبات بين طرفي المنازعة الجبائية؟ وماهي سلطات القاضي الجبائي في توزيع عبء الإثبات بين الطرفين؟ وهل تتمتع المحكمة بسلطة تقديرية في تقدير وسائل الإثبات المقدمة إليها؟ وهل يمكن للمحكمة اعتماد وسيلة إثبات دون أخرى؟ وهل يوجد ترتيب لوسائل الإثبات يتعين على الأطراف والمحكمة احترامه، أم أنه يمكن الاعتماد على أي وسيلة إثبات دون ترتيب مفروض؟

وباعتبار المنازعات الجبائية من صميم اختصاصات المحاكم الإدارية، فإنه يمكن التساؤل عن وجود خصوصية للمنازعات الجبائية بالمقارنة مع باقي المنازعات المعروضة على القضاء الإداري فيما يتعلق بوسائل الإثبات، هل هي نفسها أم أن المنازعات الضريبية لها خصوصية أمام القضاء الإداري فيما يتعلق بالإثبات؟ وبالإضافة إلى ذلك نتساءل عن طرق التحقيق في الدعوى التي يعتمد عليها القاضي الجبائي في سبيل الوصول إلى الحقيقة والتأكد من وسائل الإثبات المقدمة له من طرفي النزاع في إطار إدارته للمنازعة الجبائية وخصوصا في الشق المتعلق بالإثبات باعتباره المحدد الأساسي للحكم في الدعوى.

ويمكن جمع هذه الأسئلة الفرعية وغيرها، في إشكالية أساسية هي: هل استطاع المشرع المغربي تحقيق التوازن بين الملزم وإدارة الضرائب بخصوص تحديد وسائل

الإثبات المعتمدة في المنازعات الجبائية أمام القضاء؟ وطريقة توزيع عبئ هذا الإثبات بين الطرفين؟

يمكن القول أن المشرع المغربي من خلال النصوص القانونية المنظمة للإثبات في المادة الجبائية أمام القضاء، سواء تلك الواردة في المدونة العامة للضرائب، أو تلك المنصوص عليها في (ق م م) أو (ق ل ع) أو غيرها من النصوص الخاصة، كالقانون المتعلق بالمحاسبة؛ تارة كان موفقا بشكل كبير في تحقيق التوازن المطلوب بين الملزم والإدارة، من خلال حماية هذا الملزم من تعسف الإدارة، وكذا حماية هذه الأخيرة من خلال دعمها في استخلاص حقوق الدولة من الضرائب المفروضة على الملزمين بشكل قانوني والتصدي للتهرب الضريبي. وتارة أخرى نجد أن المشرع المغربي لم يكن موفقا في تحقيق ذلك التوازن المنشود بين طرفي العلاقة الجبائية، الملزم من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى، إذ نجده يميل إلى تغليب مصلحة الإدارة على حساب مصلحة الملزم، وذلك من خلال تحميل هذا الأخير عبء الإثبات، أو من خلال اشتراط وسائل إثبات معينة دون أخرى.

ومن أجل توضيح هذه الفرضية والبرهنة عليها على هذين المستويين وما يتفرع عنهما من نقط فرعية، يمكن اتباع المنهج الإستقرائي والإستنباطي، وذلك من خلال البحث في النصوص القانونية الخاصة والعامة التي لها علاقة بموضوع الإثبات مع الوقوف على أهم الاجتهادات الفقهية والقضائية المرتبطة بالموضوع إضافة إلى المنهج التحليلي بهدف الوصول إلى تصور شامل لمعالجة إشكالية الموضوع. كما سيتم الإعتماد على المنهج المقارن من خلال الوقوف على أهم نقاط الاختلاف والتوافق بين التشريع الضريبي المغربي وبعض التشريعات المقارنة فيما يتعلق بالإثبات وتحديدًا خلال المرحلة القضائية للمنازعة الجبائية، من أجل استنباط بعض الحلول المعتمدة في القوانين المقارنة وتحديد مدى إمكانية تطبيقها في النظام القانوني المغربي.

ومن هذا المنطلق سيتم تقسيم الموضوع إلى قسمين أساسيين على الشكل التالي:

القسم الأول: أنظمة الإثبات المعتمد أمام القضاء في المنازعات الجبائية

القسم الثاني: السلطة التقديرية للقضاء في أعمال وسائل الإثبات في المنازعات

الجبائية

القسم الأول: نظام الإثبات المعتمد أمام القضاء في المنازعات الجبائية

تتوقف مصداقية الحقوق المدعى بها منذ الأزل على قوة الحجج والدلائل المثبتة لها. وقد عبر الفقيه "هرنج" عن هذا المعنى بعبارته المشهورة التي قال فيها «أن الدليل هو فدية الحق» أي أن تقديم الدليل من جانب صاحبه هو عبئ يتحمله للحصول على حقه⁽¹⁾. فالإثبات إذن هو الوسيلة العملية التي يستند إليها الأفراد لحماية حقوقهم، وهو أيضا الأداة التي يعتمد عليها القاضي للتحقق من وجود وقائع تترتب عنها آثار قانونية.

ولنظرية الإثبات أهمية بالغة حيث تعتبر من أهم النظريات القانونية، وأكثرها تطبيقا في الحياة العملية؛ بل هي النظرية التي لا يتوقف القضاء عن تطبيقها فيما يعرض عليه من قضايا⁽²⁾.

وفي الدعوى الجبائية تحديدا يعتبر تقديم الدليل أمام القضاء مرحلة أساسية في سير المنازعة، حيث تكون غاية الإثبات تحقيق هدفين هما: إما أن تقدم الإدارة الجبائية الدليل على توفر شروط إعمال النص القانوني لفرض الضريبة واستخلاصها، أو أن يقدم الملمزم الحجج التي تفند ذلك والبرهنة على عدم توفر شروط تطبيق النص الضريبي عليه أو إثبات تحقق دخل أو ربح أقل، أو الاستفادة من امتياز ضريبي. وفي كلتا الحالتين يمكن التساؤل عن طبيعة نظام الإثبات المعتمد أمام القضاء في المنازعة الجبائية. هل هو نظام خاضع لقواعد خاصة تتلاءم مع خصوصية المادة الجبائية نفسها (فصل أول)، أم هو نظام يخضع للقواعد العامة في الإثبات (فصل ثاني).

¹ - إدريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المدني المغربي، طبعة 1990 ص.6.

² - السنهوري، ج 2 م س، ص.12.

الفصل الأول: طرق الإثبات الخاصة بالمادة الجبائية

إن المنازعة الجبائية لها طبيعة خاصة مخالفة لباقي المنازعات المطروحة أمام القضاء لذلك فهي تنفرد بوسائل إثبات خاصة تتيح لطرفي المنازعة -الإدارة والملمزم- إمكانية إثبات ادعاءاتهما، وفي ذات الوقت الحفاظ على الحقوق والمكتسبات الممنوحة لهما بموجب نصوص قانونية يضمن القضاء تطبيقها على الوجه الأكمل في غالب الأحيان. لكن السؤال المطروح بهذا الخصوص يتعلق بنوعية القضاء المختص في أعمال وسائل الإثبات في المنازعات الجبائية.

إن الدعاوى الضريبية عموماً، تندرج ضمن الاختصاص النوعي للقضاء الإداري بصريح المادة الثامنة من القانون 41-90⁽¹⁾ المحدث للمحاكم الإدارية التي تنص في فقرتها الثالثة على أنه: "وتختص المحاكم الإدارية كذلك بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة المستحقة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات والضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وبأبواب في الدعاوى المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، وذلك كله وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون." إلا أن الإشكال يثار حول طبيعة هذا القضاء الإداري المختص في المنازعات الجبائية، هل يتعلق الأمر بقضاء الإلغاء أم بالقضاء الشامل، على اعتبار أن تحديد وسائل الإثبات في الدعوى الجبائية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بطبيعة القضاء الإداري الذي ينظر في الدعوى هل هو قضاء الإلغاء أم القضاء الشامل.

¹ - ظهير شريف رقم 2- 91- 255 صادر بتاريخ 22 ربيع الأول 1414 هـ الموافق 10 شتنبر 1993 بتنفيذ القانون 41-90 منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993 ص 2169.

وبناء عليه، يتعين علينا تحديد نوع القضاء الإداري المختص بالببت في الدعاوى الضريبية (مبحث أول)، وبعد ذلك التطرق لوسائل الإثبات الخاصة بالقانون الجبائي (مبحث ثاني) التي يستعملها طرفي المنازعة الجبائية أمام المحكمة المختصة.

المبحث الأول : القضاء الإداري المختص في المنازعات الجبائية

ينقسم القضاء الإداري إلى قسمين أساسيين هما: قضاء الإلغاء والقضاء الشامل. ويتميز كل قسم عن الآخر بمجموعة من المميزات والخصائص تجعل من شروط قبول الدعوى وطريقة البت فيها وآثار الحكم الصادر فيها تختلف بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل. لذلك فإن إسناد اختصاص البت في المنازعة الجبائية إلى القضاء الشامل أو قضاء الإلغاء، يتطلب منا تحديد ماهية هذه المنازعة باعتبارها دعوى خاضعة للقضاء الشامل (مطلب أول)، وكذا التطرق، لتلك المنازعة كدعوى إلغاء (المطلب الثاني).

المطلب الأول: خضوع المنازعة الجبائية للقضاء الشامل

إن إسناد اختصاص البت في المنازعات الجبائية للقضاء الشامل يقتضي منا أولاً تحديد ماهية دعوى القضاء الشامل (فقرة أولى) قبل التطرق لهذا الاختصاص (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: ماهية دعوى القضاء الشامل

يعرف أحد الباحثين دعوى القضاء الشامل بأنها " تلك المنازعة التي يفصل فيها القاضي الإداري بين طرفين غير متساويين، يكون أحدهما شخصاً عاماً أو ذا نفع عام في سير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة، سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أو إلى إقرار الشرعية أو إلى الأمرين معاً، أو إلى أي هدف آخر من المصلحة

العامة، بشكل يتطلب قيام القاضي بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات أوسع، ودورا إيجابيا في توجيه إجراءات الدعوى"⁽¹⁾.

يتبين من خلال هذا التعريف أن ما يميز دعوى القضاء الشامل مقارنة بدعوى الإلغاء، هو السلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري وهو بصدد البت في المنازعات الخاضعة للقضاء الشامل، لأن دور المحكمة هنا لا يقتصر على إلغاء القرار الذي فرض الضريبة لكونه غير مشروع مثلا؛ بل إن المحكمة تقوم بتعديل هذا القرار وإحلال قرار آخر محله، وتعديل مبلغ الضريبة أو تخفيضه إلى القدر المشروع، أو إصدار أمر للإدارة بإرجاع مبلغ الضريبة الذي سبق تحصيله بدون وجه حق. إلا أن بعض الأعمال القضائية لمحاكم الموضوع لا تجسد هذا البعد لدعوى القضاء الشامل، إذ أنها بمجرد ما تقف على تصرف قانوني يعتبر قرارا إداريا من وجهة نظر محكمة النقض، فإن هذه المحاكم تحكم بعدم قبول الدعوى لعدم الاختصاص⁽²⁾. فالمحكمة في إطار دعوى القضاء الشامل لا تصدر حكما بإلغاء القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، وإنما تثبت في النزاع من خلال موضوع الحق، وهذه الميزة تقرب القاضي الإداري من القاضي العادي عندما يحسم النزاع بين طرفي الدعوى العادية⁽³⁾.

إن التمييز بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل يعتمد على معيار مصدر الحق المطالب به، فإذا كان المدعي يطالب بحق شخصي يستمده مباشرة من نص قانوني، فالدعوى هنا تكون دعوى القضاء الشامل ويكون ما سبق للإدارة أن أصدرته

¹ - أمينة جبران : القضاء الإداري - دعوى القضاء الشامل - المنشورات الجامعية المغربية DUMAG الطبعة الأولى 1994 - ص 20.

² - محمد الأعرج : الطلبات المستعجلة في نطاق ولاية القضاء الإداري ، الطلبات المستعجلة في نطاق العقود الإدارية نموذجا ، مداخلة ضمن أشغال اليوم الدراسي الذي نظمته المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية بمساهمة مؤسسة هانس سايدل الألمانية بتاريخ 25 فبراير 2005 - الرباط - سلسلة مواضيع الساعة العدد 50 - 2005 - منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ص 70.

³ - سعاد بنور : العمل القضائي في المادة الجبائية - دراسة تحليلية قانونية /فقهيّة و قضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى - الطبعة الأولى - دار القلم للطباعة و النشر و التوزيع - الرباط - ص 29

من تصرفات وأوامر مجرد أعمال تنفيذية وليست قرارات إدارية بالمفهوم القانوني للقرار الإداري، وعلى خلاف ذلك إذا كان الأمر يتعلق بقرار إداري صدر وفق الشكل المتطلب قانونا وأفصحت فيه الإدارة عن نيتها في إحداث مركز قانوني أو تعديله أو إلغائه، فإن الدعوى في هذه الحالة تعتبر دعوى إلغاء وليست دعوى القضاء الشامل⁽¹⁾.

ومن هذا المنطلق يحق لنا التساؤل عن مدى خضوع المنازعات الجبائية للقضاء الشامل من عدمه؟

الفقرة الثانية: اختصاص القضاء الشامل للبت في المنازعات الجبائية

إن المنازعات الجبائية تدخل في زمرة الدعاوى الخاضعة للقضاء الشامل كأصل. وهذا الأمر أكدته محكمة النقض من خلال أحد قراراتها⁽²⁾ الذي جاء فيه: "حيث إنه من الواضح أن المحكمة تبت في دعاوى الإلغاء التي حددها القانون 90-41 المنشئ لها كما تبت في نفس الوقت في دعاوى القضاء الشامل التي أسندت إليها حسب نفس القانون على سبيل الحصر؛

وحيث إن مادة الضرائب والمنازعات المتعلقة بها تدخل في الطائفة الثانية المذكورة؛

وحيث إنه لا جدال في أن موضوع الدعوى هو المنازعة في ضريبة، الشيء الذي يعني أن المحكمة الإدارية كانت مختصة للبت في الطلب المذكور، ولو أن الطاعنة

¹ - محمد قصري: القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بدعوى الإلغاء لتجاوز السلطة - سلسلة مواضيع الساعة - العدد 1 - 1995 - منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية - ص 26.

² - قرار عدد 1118 صادر بتاريخ 1997/07/24 في الملف الإداري عدد 1997/1/5/573 منشور بدفاتر المجلس الأعلى في مجال الضرائب و التحصيل ما بين 1997 - 2004 عدد 9 - 2005 - مطبعة إيليت - ص 14

استعملت مصطلح الإلغاء مادام الهدف المتوخى من دعواها هو الوصول إلى إبطال الضريبة المفروضة عليها ومحاولة استرجاع ما أدته في نظرها بدون وجه حق؛

وحيث يتعين لكل ما سبق إلغاء الحكم المستأنف وتصديا التصريح باختصاص المحكمة الإدارية للبت في النزاع".

يتبين من هذا القرار أن الأصل في الدعاوى الضريبية هو خضوعها للقضاء الشامل، والاستثناء هو رفع هذه الدعاوى في إطار دعوى الإلغاء عند انتفاء الصلة بين الملزم والضريبة المنازع فيها.

إن إدراج المنازعة الجبائية في إطار دعوى القضاء الشامل يعني أن المحكمة تتمتع بسلطات أوسع وأشمل من تلك التي تتوفر عليها في إطار قضاء الإلغاء، إذ يمكن للمحكمة أن تغير الضريبة زيادة أو نقصانا، بل يمكن لها في بعض الأحيان أن تتعدى السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب، وهي بذلك تبين ما يجب على الإدارة عمله أو الامتناع عنه، وأحيانا الحكم عليها بأداء مبلغ مالي⁽¹⁾.

وفي هذا الإطار جاء في أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط⁽²⁾ ما يلي: "ما دامت المادة الثامنة من القانون المالي الانتقالي لسنة 1995 قد نصت على أن تطبيق مقتضيات المادة 4 يبدأ من فاتح يناير 1996 وأن مقتضيات المرسوم الصادر لاحقا بتاريخ 98/06/30 بتحديد العملات والأقاليم المستفيدة من المادة 4 السالفة الذكر تنص صراحة على أن اعتبار تاريخ صدور هذا المرسوم هو تاريخ لبدء نفاذ مقتضيات المادة 4 المذكورة، فإنه يتعين اعتبار هذا النفاذ من فاتح يناير 1996

¹ - حياة البجدايني : طبيعة الدعوى الضريبية بين القضاء الشامل و قضاء الإلغاء : المنازعات الضريبية و تحصيل

الديون العمومية - الجزء الأول - منشورات مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات و أبحاث - ص 150

² - حكم رقم 1060 صادر بتاريخ 2007/05/22 في الملف رقم 06/720 - قسم القضاء الشامل (غير منشور) أورده

حياة البجدايني : طبيعة الدعوى الضريبية بين القضاء الشامل و قضاء الإلغاء- م س - ص 150

كما نصت على ذلك المادة الثامنة السالفة الذكر هذا فضلا على أن الشركة المدعية حصلت على قرار الترخيص للقيام بأعمالها بتاريخ لاحق لصدور المرسوم المتعلق بتحديد العمالات والأقاليم المستفيدة من مقتضيات المادة 4 المذكورة".

وقد أكدت محكمة النقض هذا الأمر في أحد قراراتها⁽¹⁾ الذي جاء فيه: "وحيث إن الطاعنة لم تطلب إلغاء مقرر إداري بمعناه المتعارف عليه فقها وقضاء، وإنما طالبت بإلغاء الضرائب على إثر مراجعة غير مشروعة نتج عنها أداؤها لمبالغ عن عمليات معفاة من الضريبة وأن مثل هذه الدعوى تدخل في الاختصاص الشامل للمحكمة الإدارية التي تبت كمحكمة موضوع، ذلك أن الخاضع للضريبة لا يستطيع المنازعة في الإجراءات المؤدية إلى فرض الضريبة، أو أمر الأداء، أو قرارات ضريبية باعتبارها جزء لا يتجزأ من تحديد الضريبة و بالتالي لا يمكن فصلها".

يتبين من هذا القرار أن محكمة النقض وضعت خاصية تميز دعوى القضاء الشامل في إطار المنازعة الجبائية، والتي تتجسد في كون موضوع هذه الدعوى يجب أن يكون عبارة عن مطالبة بحق معين غايته تحقيق مصلحة شخصية للملزم والتي يمكن أن تكون إما المطالبة بإسقاط الضريبة بسبب تطبيق خاطئ للقانون لكونها لا تتعلق بالملزم أصلا، أو المطالبة بتخفيض مبلغ الضريبة الذي لم تنقيد في تحديده إدارة الضرائب بالعناصر الحقيقية⁽²⁾، أو مجرد التعرض على إجراءات التحصيل والمطالبة بإيقافها⁽³⁾.

¹ - قرار المجلس الأعلى عدد 311 صادر بتاريخ 1999/03/25 في الملف عدد 98/669 أورده مريم الجوهري : المنازعة الضريبية أمام القضاء في المغرب - رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة - جامعة محمد الخامس الرباط - كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكادال - السنة الجامعية 2003/2004 - ص 33.

² - مريم الجوهري : المنازعة الضريبية أمام القضاء في المغرب - م س - ص 26

³ - بخصوص التعرض على إجراءات التحصيل و المطالبة بإيقافها انظر حكم المحكمة الإدارية بمكناس عدد 2018/7101/154 الصادر بتاريخ 2018/06/27 في الملف عدد 2018/7101/152 (غير منشور) و الذي جاء فيه : " وحيث دفع القابض بعدم احترام المدعي لمقتضيات المادة 117 من مدونة التحصيل التي توجب ضرورة تقديم مبلغ الضمانة الكافية بين يدي المحاسب المكلف بالتحصيل

وتأسيسا على ما سبق فإن خضوع المنازعات الجبائية للقضاء الشامل له ما يبرره قانونا، ذلك أن دعوى الإلغاء تكون غير مقبولة في حالة وجود الدعوى الموازية استنادا إلى مقتضيات المادة 23 من القانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية الذي جاء في فقرته الأخيرة ما يلي: "لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات إدارية إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعونه من حقوق بطريق الطعن العادي أمام القضاء الشامل". وبالإضافة إلى ذلك فإن دعوى الإلغاء لا تحقق للملزم ما يرغب فيه من حماية حق شخصي يتمثل في المنازعة في وعاء الضريبة و تصفيتها⁽¹⁾.

وعلى الرغم من كون اختصاص البت في المنازعات الجبائية يعود للقضاء الشامل، إلا أن هذا لا يعني منع المحكمة من النظر في مشروعية القرارات الضريبية المؤسسة بموجبها الضريبة، ولكن كجهة قضاء شامل، وليس كقضاء إلغاء القرارات غير المشروعة، وإنما فقط من أجل ترتيب الآثار القانونية لعدم مشروعية القرار بهدف

لكن حيث إن العمل القضائي الاستعجالي استقر على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تحصيل الدين العمومي كإجراء وقي لغاية البت في دعوى الموضوع، وذلك في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها بالفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب المادة 7 من القانون رقم 41-90 المحدثه بموجبه المحاكم الإدارية حيادا على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ كما هي منصوص عليها بالمادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتاجه بعد التنفيذ، وجدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة حسب الظاهر و إلغاء الدين الضريبي موضوعا.

وحيث إنه بالرجوع إلى نازلة الحال فالظاهر من أوراق الملف، ومستنداته، خاصة منها دعوى الموضوع تبين أن المدعي ينازع بصفة جدية في مسطرة التحصيل متمسكا بسقوط حق القابض في استخلاص الدين الضريبي موضوع التحصيل للتقدم طبقا لأحكام المادة 123 من مدونة التحصيل.

وحيث إنه من جهة أخرى فإن مباشرة إجراءات التحصيل الجارية في مواجهة المدعي من طرف القابض من أجل استخلاص الدين الضريبي من شأنه أن يلحق به أضرار يصعب تداركها مستقبلا مما يبرر قيام عنصر الاستعجال في النازلة.

وحيث إنه أمام استجماع الطلب لعنصري الجدية والاستعجال يجعله مؤسس ويتعين الاستجابة إليه".

¹ - حياة البجديني : طبيعة الدعوى الضريبية بين القضاء الشامل و قضاء الإلغاء- م س - ص 151

الحكم بعدم مشروعية الضريبة المؤسسة عليه⁽¹⁾. وهذا الأمر أكده العمل القضائي الفرنسي الذي اعتبر أن المنازعة الجبائية هي منازعة قضاء شامل من حيث المبدأ، لكن مع إتاحة الفرصة للمحكمة للبت في مشروعية القرارات الضريبية المؤسسة بموجبها الضريبة من أجل البت في طلب الملزم بإسقاط مبلغ الضريبة أو تخفيضه أو إيقاف مسطرة التحصيل. فقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته أن المحكمة الإدارية وهي تنظر في منازعة ضريبية باعتبارها جهة الولاية العامة بالنسبة للضرائب المباشرة مختصة مع - حفظ حق الاستئناف أمام مجلس الدولة - بفحص مشروعية القرارات الإدارية المؤسسة بموجبها هذه الضرائب⁽²⁾.

ويرى أحد الباحثين⁽³⁾، عن حق، أن المنازعة الجبائية هي دعوى قضاء شامل لعدة اعتبارات تتمثل فيما يلي:

- إن تقديم الملزم للمنازعة الضريبية المرتبطة بأساس و احتساب الضريبة في إطار دعوى الإلغاء يعتبر غير مقبول نظرا لوجود دعوى موازية يمكن للملزم سلوكها؛
- إن قبول دعوى الإلغاء من طرف المحكمة الإدارية و الحكم بإلغاء القرار الضريبي، يعني إحالة الملزم من جديد على إدارة الضرائب التي قد تتدارك العيب الذي شاب القرار الملغى؛
- إن لجوء الملزم إلى رفع دعوى الإلغاء قد يؤدي به إلى ضياع حقوقه إذا حكمت المحكمة بعدم قبول الدعوى؛
- إن نطاق قبول دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية محدود.

¹ - جعفر حسون : الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون 90-41 المحدث و المنظم للمحاكم الإدارية

- مقال منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية عدد 4 - 1996 - ص 29

² - قرار صادر بتاريخ 19/03/1951 أشار إليه جعفر حسون م س - ص 29

³ - عبد القادر تيعلاتي : النزاع الضريبي في التشريع المغربي - ص 126

خلاصة القول، إن المنازعة الجبائية تعتبر دعوى القضاء الشامل بامتياز، و لا تدخل في إطار دعوى الإلغاء إلا في حالات استثنائية. لذلك و حتى تكتمل الصورة بخصوص المنازعات الجبائية فإنه يتعين علينا تحديد تجلياتها في إطار دعوى الإلغاء.

المطلب الثاني: المنازعة الجبائية كدعوى إلغاء

سنحاول تحديد ماهية قضاء الإلغاء (فقرة أولى)، وبعد ذلك نتطرق لدعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: تعريف دعوى الإلغاء

بعد حصول المغرب على الاستقلال، تبين للدولة المغربية أن إعادة النظر في التنظيم القضائي والسلطة القضائية عموما أصبح ضرورة ملحة، إلا أن الإشكال الأساسي الذي واجهه المشرع المغربي في ذلك الوقت، وهو بصدد مباشرة هذا الإصلاح يتمثل في طبيعة النظام القضائي الذي سيعتمد عليه، هل سيحافظ على التشريعات الفرنسية التي كانت سائدة خلال فترة الحماية أو يتخلى عنها و يعود إلى النظام الذي كان سائدا قبل دخول الحماية إلى المغرب و القائم على قواعد الشريعة الإسلامية⁽¹⁾.

إن المشرع المغربي في تلك الحقبة من تاريخ المغرب لم يشأ التخلي نهائيا عن المكتسبات التشريعية التي حققها خلال فترة الحماية ، فكان التوجه الذي اختاره هو الاحتفاظ بالقانون القائم مع تعديله و تغييره بالشكل الذي يتماشى مع المتطلبات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للمغرب الحديث.

¹ - مولاي ادريس الحلابي الكتاني : إجراءات الدعوى الإدارية – الطبعة الأولى – 2001 ص 17

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف عمل المشرع المغربي على إحداث محكمة عليا من شأنها دعم استقلال القضاء المغربي عن قضاء الحماية. فكان إحداث المجلس الأعلى⁽¹⁾ الذي أسند له اختصاص النظر في الطعون بالنقض المقدمة ضد الأحكام النهائية الصادرة عن محاكم المملكة، وكذا البت في الطعن بالإلغاء ضد القرارات الصادرة عن السلطات الإدارية بسبب الشطط في استعمال السلطة.

وبعد توالي الإصلاحات التي عرفها النظام القضائي المغربي، تم إحداث المحاكم الإدارية سنة 1993⁽²⁾، والتي أصبحت مختصة في البت في دعاوى الإلغاء.

وهكذا فإن دعاوى الإلغاء تفتح في وجه كل من يدعي أن هناك عملا أو تصرفا إداريا غير شرعي، ويطلب من القاضي الإداري إلغائه⁽³⁾. وهذا يعني أن دعوى الإلغاء هي دعوى قضائية ترفع للمطالبة بإلغاء قرار إداري بسبب تجاوز السلطة.

وقد حدد المشرع المغربي أسباب تجاوز السلطة التي تعطي الحق للمتضرر في رفع دعوى الإلغاء أمام المحكمة الإدارية في الأسباب التالية:

¹ - ظهير شريف رقم 233-57-1 صادر بتاريخ 2 ربيع الأول 1377 (27 شتنبر 1957) المتعلق بإحداث المجلس الأعلى و القواعد العامة للمرافعة لديه - ج ر ع 2347 بتاريخ 1957/10/18. و تجدر الإشارة إلى أنه تم تغيير اسم المجلس الأعلى و أصبح يسمى محكمة النقض بموجب دستور 2011 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-11-91-1 بتاريخ 27 شعبان 1432 (29 يوليو 2011) ج ر- ع 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليو 2011) ص 3600 ، و تنفيذا لمقتضيات الدستور القاضية بتغيير تسمية المجلس الأعلى صدر القانون 58-11 المتعلق بمحكمة النقض المغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1-57-223 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-11-170-1 بتاريخ 27 من ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011) ج ر - ع 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011)، ص 5228.

² - القانون 41-90 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 2-91-255 بتاريخ 22 ربيع الأول 1414 هـ الموافق 10 شتنبر 1993 منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993 ص 2169. و بعد ذلك تم إحداث محاكم استئناف إدارية بموجب القانون 80-03 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-06-07 بتاريخ 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) ج ر- ع 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 (23 فبراير 2006) ص 490.

³ - مولاي ادريس الحلابي الكتاني : م س - ص 21

- صدور القرار الإداري عن جهة غير مختصة

- وجود عيب في شكل القرار

- انحراف في السلطة

- انعدام التعليل

- مخالفة القانون⁽¹⁾

وقد ظهرت دعوى الإلغاء بصورتها الحالية في فرنسا سنة 1872، ذلك أن مجلس الدولة الفرنسي تغير من القضاء المقيد إلى القضاء المفوض. و يعود إلى هذا المجلس – بنسبة كبيرة- فضل إحداث و تطوير أغلب المبادئ القانونية المتعلقة بدعوى الإلغاء التي انتشرت بعد ذلك إلى مجموعة من الأنظمة القضائية في العالم⁽²⁾. وتعتبر دعوى الإلغاء دعوى موضوعية يهدف رافعها إلى مخاصمة قرار إداري، وليست دعوى شخصية يستند رافعها إلى حق شخصي له

وعلى هذا الأساس فإن قضاء الإلغاء هو القضاء الذي يمنح للقاضي سلطة فحص مشروعية القرار الإداري، فإذا تبين له أن القرار الإداري مخالف للقانون، فإنه يحكم بإلغائه، لكن دون امتداد هذا الحكم لأكثر من ذلك، فلا يملك قاضي الإلغاء سلطة تعديل القرار المطعون فيه أو استبداله بقرار آخر⁽³⁾.

وهكذا فإن كل شخص يحق له الطعن في أي قرار إداري يزعم أنه غير شرعي، وذلك برفع دعوى قضائية أمام القضاء الإداري بهدف إلغاء القرار المشوب بأحد عيوب

¹ - المادة 20 من القانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية

² - محمد مرغيني : المبادئ العامة للقانون الإداري المغربي – الطبعة الثالثة 1982- مطبعة الساحل – الرباط – ص

³ - محمد مرغيني : م س – ص 403

المشروعية؛ بل إن دعوى الإلغاء يمكن رفعها ضد المقررات الإدارية حتى بدون نص قانوني خاص طبقاً للمبادئ العامة للقانون.

وتعتبر هذه الدعوى دعوى القانون العام مفتوحة في وجه جميع المواطنين. وبمجرد ما يتوصل قاضي الإلغاء بمقال الدعوى، فإنه يقوم بمراقبة شكلية قبل الفصل في الموضوع بهدف التحقق من كون التصرف أو العمل الإداري المطعون فيه بالإلغاء شرعي أو غير شرعي، أي هل جاء خارقاً للقانون أم لا⁽¹⁾.

وتتميز دعوى الإلغاء بمجموعة من الخصائص، أجملها أحد الباحثين⁽²⁾ في كونها دعوى من صنع قضاء مجلس الدولة الفرنسي، وأنها دعوى قضائية صرفة، وهي دعوى تدخل في زمرة قضاء المشروعية، كما أنها دعوى أحاطها المشرع الفرنسي برعاية خاصة، كما أنها تتميز بخاصية مهمة وهي أنها دعوى عينية.

وقد أكد القضاء الإداري المغربي هذه الخاصية العينية لدعوى الإلغاء في مجموعة من الأحكام و القرارات نذكر من بينها مثلاً حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁽³⁾ جاء في أحد حيثياته: "حيث إنه خلافاً لما تمسكت به وزارة التجهيز من خرق مقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية بعدم تقديم الدعوى ضد الوزير الأول، فإنه استثناء من أحكام المادة المذكورة فإن المستقر عليه فقها وقضاء أن دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة هي دعوى عينية بطبيعتها تهدف

¹ - مولاي ادريس الحلابي الكتاني : م س - ص 21 و 22

² - سليمان محمد الطماوي : القضاء الإداري- الكتاب الأول- قضاء الإلغاء - طبع و نشر دار الفكر العربي - طبعة 1986- ص 315

³ -حكم رقم 954 صادر بتاريخ 2006/12/27 في الملف رقم 2006/716 أورده محمد الودغيري : رقابة قاضي الإلغاء على مشروعية القرارات الإدارية الصادرة بناء على الدوريات - تعليق على حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء - مجلة الحقوق المغربية - عدد 7 - السنة الرابعة - أبريل 2009 ص 159

مخاصمة القرار الإداري، وبالتالي فإن توجيهها ضد مصدر القرار مباشرة يعتبر صحيحا، ويكون بالتالي الدفع أعلاه غير مبني على أساس و يتعين عدم اعتباره "

وفي نفس التوجه ذهببت المحكمة الإدارية بوجدة في أحد أحكامها⁽¹⁾ الذي جاء في: " وحيث إنه فيما يخص الدفع الثاني المتعلق بعدم توجيه الدعوى ضد الدولة في شخص الوزير الأول أو الوزير الوصي، فإنه يبقى مردودا بدوره، على اعتبار أن دعوى الشطط في استعمال السلطة (و هي دعوى الإلغاء) ترمي إلى مخاصمة القرار الإداري المؤثر في المركز القانوني للطاعن، و أن توجيهها مباشرة ضد مصدر القرار يبقى سليما من الناحية القانونية مما يتعين معه استبعاد الدفع المذكور"

يتبين مما سبق أن دعوى الإلغاء هي دعوى عينية صرفة، أي أنها تهدف إلى الطعن في مضمون القرار ولا تهدف إلى مواجهة مصدر القرار أي الشخص الذي أصدر القرار المطعون فيه بالإلغاء.

ومن هذا المنطلق، فإن بعض الدعاوى تعتبر دعوى إلغاء صرفة استنادا إلى الطابع العيني الذي تتميز به دعوى الإلغاء، كما هو حال الدعاوى الانتخابية⁽²⁾.

¹ - حكم رقم 29 صادر بتاريخ 2007/03/13 في الملف عدد 2007/08 - قسم قضاء الإلغاء (غير منشور) أوردته حياة البجدايني : طبيعة الدعوى الضريبية بين القضاء الشامل و قضاء الإلغاء : المنازعات الضريبية و تحصيل الديون العمومية م س - ص 144. انظر كذلك في نفس التوجه حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 2001/159 صادر بتاريخ 2001/07/04 في الملف عدد 2000/183 منشور بمجلة القصر عدد 3 - ص 151 ، و الذي جاء فيه : " دعوى الإلغاء دعوى عينية و ليست دعوى شخصية"

² - جاء في أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بمراكش ما يلي : " للدعاوى العينية طابعا عينيا و بالتالي فإنها لا تهدف إلى مخاصمة أشخاص بذواتهم و إنما إلى مراقبة عدم احترام أولئك الأشخاص للقوانين المنظمة للانتخابات . ولهذا فهي لا تهدف إلى إقرار حقوق شخصية و إنما إلى إلغاء نتيجة الاقتراع أو تعديل تلك النتيجة...كما أن الطابع العيني للدعوى الانتخابية يجعل الأحكام الصادرة فيها حاملة لحجية مطلقة يمكن أن يتمسك بها كل فرد لأنه ينشئ وضعية قانونية جديدة لها أثر على جميع الناخبين و بالتالي لا يمكن قبول تعرض الغير الخارج عن الخصومة في هذا الإطار"(غير منشور) حياة البجدايني : م س - ص 146 -

من خلال هذا التعريف لدعوى الإلغاء، فإن السؤال المطروح – ارتباطا بموضوعنا- هو: ما هو موقع المنازعات الجبائية في إطار دعوى الإلغاء؟

الفقرة الثانية: دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية

إن المنازعات الجبائية تدخل في زمرة الدعاوى التابعة للقضاء الشامل، كما استقر على ذلك الفقه والقضاء كما سبقت الإشارة إلى ذلك أعلاه، إلا أن هذا الأمر لا ينكر أن قضاء الإلغاء يقوم هو الآخر بدور فعال في مراقبة وفحص شرعية القرارات والأعمال الإدارية الصادرة عن إدارة الضرائب، وإلغاء ما كان منها مخالفا للقانون ومفتقدا للشرعية⁽¹⁾.

وهكذا فإن بعض الباحثين⁽²⁾ يرون أن المنازعات الجبائية التي يمكن للقضاء الإداري أن يبت فيها في إطار دعوى الإلغاء متنوعة، ومن أهمها الطعون الموجهة ضد القرارات الصادرة خارج عملية فرض الضريبة، وكذا القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية.

وبناء عليه يمكن تصور دعوى الإلغاء في مواجهة القرارات التي لا تتعلق بفرض الضريبة في حالات بعينها، لعل أبرزها قرار رفض طلب الملزم المتعلق بتأجيل الأداء،

¹ - العباسي عبد الغني : مسطرة تصحيح الأساس الضريبي و ضمانات حقوق الملزم – رسالة لنيل شهادة الماستر-
جامعة الحسن الأول – كلية الحقوق سطات – السنة الجامعية 2014-2015 – ص 94

² - مصطفى التراب: المختصر العملي في القضاء و القانون – الطبعة الأولى – 2008 – مطبعة الأمنية – الرباط ص
302

- سمير أحيوار: دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية – المجلة المغربية للمنازعات القانونية – عدد مزدوج 6/5 –
2007 ص 51

وقرار رفض طلب الإعفاء، و القرار المحدد لمبدأ فرض الضريبة، وكذا عملية تحديد أساس الضريبة⁽¹⁾.

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن دعوى الإلغاء في إطار المنازعات الجبائية تنحصر في حالتين:

- الحالة الأولى: القرارات الإدارية العامة المرتبطة بتنظيم الضريبة أو الرسم
- الحالة الثانية: القرارات الفردية المتعلقة بتطبيق الضريبة أو الرسم الصادرة بناء على طعن نزاعي أو استعطافي أو بناء على قرارات اللجان الضريبية التي لم يصدر بشأنها أمر بالتحصيل⁽²⁾

وقد تبني القضاء المغربي هذا التوجه من خلال بعض القرارات و الأحكام القضائية الصادرة عن محكمة النقض وكذا المحاكم الإدارية. فقد جاء في أحد قرارات محكمة النقض⁽³⁾ ما يلي : "لكن حيث إن الفصل 12 من قانون المالية لسنة 1972 ينص على أن البحث في الشكايات التي توجه إلى رئيس مصلحة الضرائب الحضرية تدرس ويبت فيها تبعا للقواعد المنصوص عليها في الظهير الشريف المؤرخ في 24 من ربيع الثاني 1343 (22 نونبر 1924) بشأن استيفاء ديون الدولة، وأن الفصل 4 من هذا الظهير لا يعطي الاختصاص للمحكمة الابتدائية إذا كان النزاع متعلق بمبدأ فرض الضريبة نفسه ، لهذا فإن المجلس الأعلى مختص بطريق الطعن بسبب الشطط في استعمال السلطة في هذا المقرر الصادر عن سلطة إدارية..."

¹ - حياة البجدايني: مق س - ص 147

² - كريم لحرش : المنازعات الضريبية في القانون المغربي - سلسلة اللامركزية و الإدارة الترايبية - عدد 21- الطبعة الأولى - مطبعة طوب بريس - الرباط - ص 100

- حميد حماني : القضاء الإداري في المادة الضريبية و دوره في تحقيق التوازن بين الإدارة و الملزم - بحث لنيل شهادة الماستر- جامعة المولى اسماعيل - كلية الحقوق مكناس - السنة الجامعية 2017/2018- ص 24

- العباسي عبد الغني : م س - ص 94

³ - قرار عدد 340 بتاريخ 28 يوليوز 1978 ملف رقم 57823 - مجلة القضاء و القانون عدد 129 - ص 129

وقد أكدت المحاكم الإدارية نفس توجه محكمة النقض، حيث جاء في أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط⁽¹⁾ ما يلي: "إن لجوء إدارة الضرائب إلى فرض واجب التضامن الوطني على أساس عدم احترام المدعية للأجل المذكور أعلاه من دون مراعاة القيد القانوني المشار إليه، يجعل من الضريبة المذكورة غير مشروعة، ويتعين إلغاء الأمر بالتحصيل الصادر استنادا إليها". ومن بين القرارات الإدارية المنفصلة التي تخضع لدعوى الإلغاء، هناك القرار الصادر بمعزل عن عملية فرض الضريبة كما هو الأمر مثلا بخصوص شهادة الإبراء الضريبي. ونشير في هذا الإطار إلى قرار صادر عن محكمة النقض⁽²⁾ جاء فيه: "لكن حيث إن الطاعنين المستأنف عليهم أثبتوا بوثائق لا نزاع فيها أنهم باعوا العقار الذي كان في ملكهم فكان من حقهم أن يطلبوا تسليمهم شهادة الإبراء أو الإعفاء من الضريبة التي يخضع لها الربح العقاري وأن رفض منح إحدى الشهادتين المذكورتين يشكل قرارا إداريا منفصلا في المنازعة في الضريبة و يقبل الطعن بالإلغاء وكان ما أثير بدون أساس⁽³⁾. يتبين من هذا القرار أن إدارة الضرائب رفضت منح الملزم شهادة الإبراء أو الإعفاء من الضريبة، وهو ما يجعل هذا

¹ - حكم رقم 1443 صادر بتاريخ 2004/12/23 في الملف رقم 02/1076 (غير منشور) أشارت إليه حياة البجديني :

م س - ص 147

² - قرار عدد 44 صادر بتاريخ 2000/10/12 في الملف الإداري عدد 1999/1/4/1481 - أورده محمد قصري:

المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي - م س - ص 278

³ - و في نفس السياق هناك الحكم رقم 112 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2006/01/30 في الملف رقم

04/03/701 - قسم قضاء الإلغاء (غير منشور) أشارت إليه حياة البجديني: م س - ص 147 ، والذي جاء فيه:

"حيث يهدف الطلب إلى إلغاء الأمر بالاستخلاص الحاصل لمبلغ 26174,80 درهم الموجه إلى المدعي.

وحيث أجابت الوزارة المدعى عليها أن المبالغ المطالب بها جاءت نتيجة عدم احترام المدعي للالتزام الموقع من طرفه والقاضي بالعمل لمدة ثماني سنوات لفائدة الكلية.

وحيث أفاد المدعي بكون الكلية هي التي رفضت إدماجه في إطار أستاذ مساعد بعلّة عدم وجود منصب مالي.

و حيث إن الوزارة المدعى عليها لم تناقش هذه النقطة كما أنها لم تدل بالالتزام الموقع من طرف المدعي معللة ذلك

في مذكرتها التعقيبية المؤشر عليها لدى كتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 05/01/04 تحت عدد 6 أن جميع الملفات

المتعلقة بفترة 1980 إلى غاية 1983 لم يبق لها أثر حاليا داخل هذا القسم. و حيث و الحالة هذه تكون الواقعة

المنشنة للدين منتفية في حق المدعي مما يتعين معه التصريح بإلغاء الأمر بالاستخلاص المطعون فيه"

الرفض قرارا منفصلا عن المنازعة في الضريبة يخضع للطعن أمام قضاء الإلغاء وليس أمام القضاء الشامل كما هو حال جل المنازعات الضريبية.

إجمالاً، يمكن القول أن المنازعات الجبائية هي من اختصاص القضاء الشامل كأصل واستثناءاً توجد بعض الحالات القليلة التي يمكن فيها للملزم الطعن في القرارات الإدارية الصادرة عن إدارة الضرائب أمام قضاء الإلغاء. لكن تبقى دعوى القضاء الشامل هي الأكثر حماية للملزم لأنها تمكنه من بسط كل دفوعاته للدفاع عن مصالحه في مواجهة الإدارة و الحصول على حكم قضائي بإسقاط مبلغ الضريبة أو تخفيضه أو إلغائه، كما أن هذه الدعوى تعطي للمحكمة حرية و سلطة أكبر من تلك الموجودة في دعوى الإلغاء، من أجل التحقيق والبحث في النزاع والوصول إلى الحقيقة حمايةً للطرفين معاً على حد سواء. إلا أن الوصول إلى هذه الحقيقة وتحقيق الحماية اللازمة لطرفي النزاع، لن يتأتى بدون إثبات ادعاءات هذا الطرف أو ذلك، بالشكل الذي يساعد المحكمة على تكوين قناعتها في المنازعات المعروضة عليها.

ونظراً لكون القانون الجبائي يتميز بمجموعة من الخصائص عن باقي فروع القانون الأخرى، ومن أهمها أنه ينظم العلاقة بين طرفين غير متكافئين وهما إدارة الضرائب القوية بأطرها ووسائلها المادية واللوجستكية، والملزم الطرف الضعيف الذي لا يتوفر على مثل هذه الوسائل؛ فإن طرق الإثبات في المنازعات الجبائية أمام القضاء تتميز هي الأخرى بنوع من الخصوصية مقارنة بوسائل الإثبات العامة المعمول بها في باقي المنازعات الأخرى.

المبحث الثاني: وسائل الإثبات الخاصة بالمنازعات الجبائية

نظم المشرع المغربي طرق ووسائل الإثبات عموما في ق م م وق ل ع. وهذه الوسائل يعتمد عليها القضاء في إثبات جميع أنواع الدعاوى. لكن في بعض الأحيان نجد أن المشرع من خلال تنظيمه لمجال معين، ينص على بعض المقتضيات الخاصة للإثبات يتعين على المعني بالأمر تقديمها للقضاء في حالة نشوء نزاع.

ومن هذا المنطلق فقد نص المشرع المغربي على مجموعة من وسائل الإثبات الخاصة بالمادة الجبائية، سواء في المدونة العامة للضرائب أو في قوانين المالية لكل سنة، أو في بعض القوانين الأخرى المرتبطة بالمجال الضريبي. لذلك سيتم التطرق لمختلف هذه الوسائل الخاصة بالمادة الضريبية.

المطلب الأول: الإثبات عن طريق التصريح الضريبي

لقد أصبح تقديم الإقرار أو التصريح طواعية من قبل الملزم بالأداء الضريبي قاعدة عامة في جل الأنظمة الضريبية الحديثة.

ويعتبر التزام الملزم بتقديم التصريح الجبائي التزاما إداريا وعملا إخباريا استدلاليا. فهو إذن وسيلة مباشرة لتقدير المادة الضريبية، على اعتبار أن الملزم هو الشخص الوحيد الذي يعلم حقيقة دخله أو رقم الربح الذي حققه في فترة معينة، وفي ذلك أيضا إشراك للملزم في تحديد وضعيته الجبائية والمساهمة مع الإدارة في تقدير المادة الضريبية من أجل تعميق الثقة بين طرفي المعاملة.

ونظرا لأهمية هذا الإجراء فقد رتب التشريع المغربي⁽¹⁾ مجموعة من الجزاءات على الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي شأنه في ذلك شأن مجموعة من التشريعات المقارنة⁽¹⁾.

¹ - تنص المادة 184 من م ع ض. على ما يلي : " - جزاءات ناتجة عن عدم الإدلاء أو الإدلاء المتأخر بالإقرارات الضريبية و العقود والاتفاقات.

تطبق زيادات قدرها 5 % و 15 % و 20 % بالنسبة للإقرارات المتعلقة بالحصيلة الخاضعة للضريبة و زائد القيمة والدخل العام والدخول العقارية والأرباح العقارية وأرباح رؤوس الأموال المنقولة ورقم الأعمال والرسم على عقود التأمين والعقود والاتفاقات في الحالات التالية:

5%-:

- في حالة إيداع الإقرارات والعقود والاتفاقات داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير؛
 - و في حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛
 - 15% في حالة الإدلاء بالإقرارات والعقود والاتفاقات بعد أجل ثلاثين (30) يوما المذكور؛
 - 20% في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف.
- تحتسب الزيادات السالفة الذكر على مبلغ:

1° - إما الضريبة المطابقة لربح أو دخل عام أو دخول عقارية 5 أو أرباح عقارية أو أرباح رؤوس أموال منقولة أو رقم أعمال السنة المحاسبية، واما الواجبات التكميلية المستحقة؛

2°- واما الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة 144 أعلاه إذا كان يجاوز مبلغ الضريبة المستحقة الأنفة الذكر، أو إذا تبين من الإقرار الناقص أو المدلى به بعد انصرام الأجل وجود حصيلة ليس فيها ربح أو حصيلة فيها عجز؛

3° - واما الضريبة التي وقع التدليس فيها أو التملص منها أو تعريضها للضياع؛

4° - واما الواجبات المجردة المستحقة؛

5°- واما الواجبات التي كان من الواجب فرضها والمتعلقة بالدخول والأرباح المعفاة. ولا يمكن أن يقل مبلغ الزيادة الأنفة الذكر على:

□ خمسمائة (500) درهم في الحالات المشار إليها في 1° و 2° و 3° و 5° أعلاه؛=

□ مائة (100) درهم فيما يخص الإقرار برقم أعمال المقاول الذاتي ؛

□ مائة (100) درهم في الحالة المشار إليها في 4° أعلاه.

غير أنه عند كل إقرار ناقص أو غير كاف، تطبق غرامة قدرها خمسمائة (500) درهم إذا لم يكن للعناصر الناقصة أو المتضاربة تأثير على أساس الضريبة أو تحصيلها 2 . وتحدد هذه الغرامة في مائة (100) درهم بالنسبة للإقرار الناقص أو غير الكافي لرقم أعمال المقاول الذاتي " .

إن فرض التصريح الضريبي له عدة امتيازات نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: اقتصاد الوقت والنفقات من خلال تحصيل الضريبة المستحقة بعد فترة وجيزة من نهاية السنة المالية للملزم، بدل انتظار عملية التقدير الضريبي الذي تنجزه الإدارة، إضافة إلى قلة التكاليف في عملية التقدير المبني على التصريح الضريبي وعدم الحاجة إلى موارد بشرية و لوجستكية لتغطية عملية الربط الضريبي⁽²⁾.

وهذا الأمر جعل من التصريح الضريبي حجة قوية في الإثبات سواء بالنسبة للملزم، أو بالنسبة للإدارة الضريبية. لذلك فإنه من اللازم علينا، من جهة، تحديد ماهية التصريح الضريبي (فقرة أولى)، ومن جهة أخرى بيان حجبة هذا التصريح في الإثبات بالنسبة للطرفين في حالة وجود منازعة قضائية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: ماهية التصريح الجبائي

يصنف التصريح الضريبي في خانة وسائل الإثبات الخاصة بالقانون الجبائي، تماثيا مع خصوصية المادة نفسها⁽³⁾.

¹ - في التشريع المصري يعاقب بالسجن كل من تخلف و ثبت في حقه تكرار عدم تقديم الإقرار الضريبي. حيث تنص المادة 70 من القانون رقم 206 لسنة 2020 المتعلق بالإجراءات الضريبية الموحد بعد تعديلها - الجريدة الرسمية عدد 42 على: " يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تتجاوز مليون جنيه في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي خلال مدة تتجاوز 60 يوما من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه. وفي حالة التكرار خلال ثلاثة فترات ضريبية تكون العقوبة هي الغرامة والحبس لمدة لا تقل عن 6 أشهر ولا تتجاوز 3 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين"

² - عبد الرؤوف الكساسبة، وسالم الشوابكة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مقال منشور بسلسلة دراسات وأبحاث، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، ج 1 منشورات مجلة القضاء المدني 2015، ص 66.

³ - يختلف التصريح أو الإقرار الجبائي عن الإقرار في المجال المدني حيث أن الأول هو عبارة عن التزام ملقى على عاتق الملزم بقوة القانون أما الإقرار المدني فهو عمل نابع من إرادة الشخص المقرر.

ولقد أصبحت أغلب أنواع الضرائب الحالية مبنية عليه، لذلك ستنتم دراسة التصريح الضريبي من خلال تعريفه، ودراسة أهم الشروط الواجب توفرها فيه، (أولاً) ثم بعد ذلك محاولة سرد أنواع التصاريح الضريبية المعمول بها في القانون المغربي (ثانياً).

أولاً: الشروط اللازمة للتصريح الضريبي

التصريح الضريبي هو إجراء ملقى على عاتق الملزم بالضريبة⁽¹⁾. وقد فرض القانون تضمينه كل المعلومات والعناصر المتعلقة بنشاط الملزم وأرقام معاملاته، وكذا أرباحه، وذلك لتسهيل عملية التأسيس الجبائي على الإدارة، وليكون حجة للطرفين إذا ما نشأ نزاع بينهما.

وأهمية التصريح الجبائي تفرض تعريفه وتحديد أهم تصنيفاته في التشريع المغربي، ثم بعد ذلك محاولة توضيح أهم الشروط المتطلبة فيه.

1: تعريف التصريح الجبائي وأهم تصنيفاته

تعتبر الضريبة التزاما مصاحباً للملزم، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً. وكل التزام ضريبي يسبقه التزام إداري بتقديم التصريح أو الإقرار (أ). فما هو هذا الإقرار؟ وما هي أهم تصنيفاته (ب)؟

¹ - التصريح الضريبي كالتزام إجرائي في جانب الملزم قد يكون سنوياً، وقد يكون بمناسبة عمليات محددة كما هو الحال مثلاً عند بيع عقار، فيتم التصريح بالبيع لدى إدارة الضرائب داخل أجل ثلاثين يوماً من تاريخ البيع من أجل أداء الضريبة على الأرباح العقارية. وقد يكون التصريح شهرياً أو فصلياً كما هو الأمر بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة. وقد يكون التصريح عبارة عن قيم منقولة.

أ- تعريف الإقرار الضريبي

من خلال تفحص المواد المنظمة للإقرار الضريبي في المدونة العامة للضرائب لا نجد فيها أي تعريف تشريعي لهذا الإقرار يمكن الاعتماد عليه في تحديد عناصره والشروط اللازمة لاعتباره صحيحا ومنتجا لآثاره، سواء بالنسبة للملزم أو بالنسبة للإدارة، وخصوصا حججه في الإثبات بالنسبة للطرفين في حالة وجود منازعة أمام القضاء. بل نجد أن المشرع المغربي اكتفى في المادة 184 من م ع ض (1) بالنص على

¹ - تنص المادة 184 من م ع ض على ما يلي : " تطبق زيادات قدرها 5 % و 15 % و 20 % بالنسبة للإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة و زائد القيمة والدخل العام والدخول العقارية والأرباح العقارية وأرباح رؤوس الأموال المنقولة ورقم الأعمال والرسم على عقود التأمين والعقود والاتفاقات في الحالات التالية :

- 5% :

□ في حالة إيداع الإقرارات والعقود والاتفاقات داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما من التأخير؛

□ و في حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية؛

- 15 % في حالة الإدلاء بالإقرارات والعقود والاتفاقات بعد أجل ثلاثين (30) يوما المذكور؛

- 20 % في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كاف.

تحتسب الزيادات السالفة الذكر على مبلغ:

1° - إما الضريبة المطابقة لربح أو دخل عام أو دخول عقارية أو أرباح عقارية أو أرباح رؤوس أموال منقولة أو رقم أعمال السنة المحاسبية، واما الواجبات التكميلية المستحقة؛

2° - واما الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة 144 أعلاه إذا كان يجاوز مبلغ الضريبة المستحقة الأنفة الذكر، أو إذا تبين من الإقرار الناقص أو المدلى به بعد انصرام الأجل وجود حصيلة ليس فيها ربح أو حصيلة فيها عجز؛

3° - واما الضريبة التي وقع التدليس فيها أو التملص منها أو تعريضها للضياع؛

4° - واما الواجبات المجردة المستحقة؛

5° - واما الواجبات التي كان من الواجب فرضها والمتعلقة بالدخول والأرباح المعفاة.

ولا يمكن أن يقل مبلغ الزيادة الأنفة الذكر على:

□ خمسمائة (500) درهم في الحالات المشار إليها في 1° و 2° و 3° و 5° أعلاه؛

□ مائة (100) درهم فيما يخص الإقرار برقم أعمال المقاول الذاتي؛

□ مائة (100) درهم في الحالة المشار إليها في 4° أعلاه.

غير أنه عند كل إقرار ناقص أو غير كاف، تطبق غرامة قدرها خمسمائة 500 درهم إذا لم يكن للعناصر الناقصة أو المتضاربة تأثير على أساس الضريبة أو تحصيلها. وتحدد هذه الغرامة في مائة 100 درهم

بعض الجزاءات المالية المترتبة عن عدم تقديم الإقرار الضريبي. كما خول المشرع من خلال نفس المادة في فقرتها الثانية للإدارة الحق في اللجوء إلى الفرض الحكمي أو التلقائي للضريبة في حالة استمرار امتناع الملزم عن تقديم التصريح.

وأمام غياب تعريف تشريعي للإقرار الضريبي، فقد تدخل الفقهاء والباحثين المهتمين بالحقل الضريبي، من أجل محاولة وضع تعريف جامع مانع لهذا الإقرار. وهكذا فقد عرف أحد الباحثين⁽¹⁾ الإقرار الضريبي بأنه: «مبادرة إجبارية وضرورية من قبل الملزم في العملية الضريبية تستهدف إخبار الإدارة الضريبية بواقعة معينة لها آثار جبائية، وبجميع الظروف والملابسات التي لها علاقة بالواقعة المنشئة للضريبة والتي من شأنها التأثير على المادة الضريبية».

في حين عرف البعض الآخر التصريح الضريبي أو الإقرار الضريبي بأنه كشف مفصل يوضح فيه الملزم جميع مصادر دخله من حيث النوع أولاً، ومقدار ما تآتى له من دخول من هذه المصادر ثانياً، وما تكبده من التزامات ومصاريف في سبيل تحقيق هذه الأرباح وصولاً إلى الربح الصافي المتآتي له، ثم قيام صاحب هذا الدخل واستناداً إلى القانون الضريبي باحتساب العبء الضريبي المترتب بذمته⁽²⁾.

يتبين من خلال التعريفين المشار إليهما أعلاه أن التصريح الضريبي عبارة عن خلاصة لكل الأعمال والأنشطة السنوية للملزم، وظاهرياً هو وسيلة مباشرة لتقدير المادة الضريبية من طرف إدارة الضرائب، إلا أن آثاره لا تقتصر على الملزم والإدارة وإنما تتعداها لكافة الشركاء في النشاط. وعلى هذا الأساس يمكن تعريف التصريح الضريبي

بالنسبة للإقرار الناقص أو غير الكافي لرقم أعمال المقاول الذاتي"

¹ - مولاي عبد الرحمان أبليللا: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي) مطبعة الأمنية - الرباط - 2013، ص. 329.

² - عبد الرؤوف الكساسبة وسالم الشوابكة، م.س، ص. 67.

بأنه تصرف قانوني انفرادي صادر عن الملزم تترتب عليه آثار قانونية في مواجهة الملزم والإدارة و الأعيار.

لقد حاولنا من خلال هذا التعريف إبراز الصفة الأحادية للتصريح الضريبي من خلال كونه يصدر من جانب واحد هو الملزم ويرتب التزاما في مواجهته يتمثل في أداء مبلغ الضريبة المفروض عليه من طرف الإدارة استنادا إلى المعطيات الواردة في تصريحه بغض النظر عن صحتها أو عدم صحتها، كما أن هذا التعريف يؤكد على أن التصريح الضريبي رغم كونه تصرف قانوني يصدر من جانب واحد هو الملزم؛ فإنه يترتب آثاره القانونية في مواجهة الملزم وكذا الإدارة من خلال ثبوت حقها في تأسيس الضريبة و استخلاصها استنادا إلى المعطيات الواردة في التصريح الضريبي، كما أن تلك الآثار تنسحب كذلك إلى الأعيار من خلال استعمال إدارة الضرائب للتصريح الضريبي كوسيلة للتحقق من التصريحات الضريبية الأخرى نظرا لارتباط الأنشطة بين الملزمين. وهذا الأمر يؤكد أن القانون الضريبي لا يتضمن قسما واحدا من التصريح الضريبي، بل إنه يقسم إلى صنفين.

ب - تصنيفات التصريح الضريبي

يصنف التصريح الجبائي إلى صنفين: تصريح لحساب الملزم مباشرة، وتصريح على الغير.

- التصريح لحساب الملزم مباشرة

إن التصريح الضريبي الذي يقدمه الملزم، له فائدة كبيرة أصبحت كل الأنظمة الجبائية تسلم بها، نظرا لما تجنيه الإدارة الجبائية من ربح للإمكانيات المادية والبشرية وما توفره من اقتصاد في الوقت⁽¹⁾.

¹ - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية - الطبعة الثانية 2005، ص.393.

كما أن إشراك الملزم في عملية تقدير مبلغ الضريبة هو تعزيز للثقة بين هذا الأخير والإدارة الجبائية. فمن المفترض في العلاقة التي تربط الطرفين الشفافية والصدق، وبالتالي فالملزم مطالب بتضمين تصريحه بيانات وأرقام ومعلومات في غاية الدقة والشفافية. ومن جهتها، فإن الإدارة يتعين عليها أن تأخذ تلك المعلومات على محمل الجد والصدق المفترضين فيه، فلا تباشر مسطرة المراقبة اللاحقة إلا إذا تبين في التصريح ما يفيد احتواءه على مغالطات وبيانات مخالفة للواقع. وهذا الأمر أكد عليه المشرع المغربي في المواد من 220 إلى 224 من المدونة العامة للضرائب⁽¹⁾ بهدف الحد من التصريحات غير الصادقة و محاربة التهرب الضريبي.

والتصريح إذا كانت معطياته واضحة وكاملة، أصبح حجة متكاملة في يد الملزم يمكن أن يتقدم بها أمام القضاء كدليل إثبات لحسابه مقابل ما تدعيه الإدارة ضده، كما يمكن لهذه الأخيرة هي الأخرى أن تستعمله كوسيلة إثبات في حالة المنازعة مع الملزم أمام القضاء، الذي تعود له الكلمة الفصل في تقدير حجية هذا التصريح في إثبات ما يدعيه طرفي المنازعة الجبائية (الملزم و إدارة الضرائب).

ونظرا لتداخل الأنشطة الاقتصادية للملزمين، فإن التصريح الضريبي الذي قام به الملزم مباشرة لفائدته، يمكن لإدارة الضرائب أن تستعمله كحجة لإثبات ما يخالف تصريحاً آخر أو في تقدير مبلغ الضريبة في مواجهة ملزمين آخرين.

- التصريح على الغير -

يمكن اعتبار التصريح المفروض على الملزم بمثابة إجراء له فائدتان، فأتناء تقديم الملزم لتصريح يشمل جميع مكونات النشاط الذي يقوم به، لا بد له من تقديم معطيات عن معاملاته مع الأغيار الذين ليسوا سوى ملزمين آخرين⁽²⁾. و من الأمثلة على ذلك نشير إلى الحالة المنصوص عليها في المادة 151 من م ع ض المتعلقة بالأتعاب أو

¹ - المادة 220 من م ع ض.

² - محمد شكيري، م.س، ص.399.

العمولات أو أجور سمسرة أو مكافآت أخرى من نفس النوع أو تخفيضات أو إرجاعات منحت بعد تحرير الفاتورات إلى للغير⁽¹⁾، حيث يتعين على الملزم الذي توفرت فيه الشروط الواردة في هذه المادة تقديم إقرار بتلك الأتعاب أو العمولات أو أجور السمسرة أو المكافآت المدفوعة للغير. فعلى الرغم من كون الملزم هو الذي قدم إقرارا بتلك الأتعاب أو العمولات أو أجور السمسرة أو المكافأة التي دفعها للغير، إلا أن إدارة الضرائب تعتمد على هذا الإقرار في تأسيس الضريبة المفروضة على المستفيد من تلك الأتعاب أو العمولات أو أجور السمسرة أو المكافآت في حالة عدم تصريحه بها في التصريح الخاص به. ونفس الشيء بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يقيمون بالمغرب أو يزاولون مهنة فيه ويدفعون مكافآت لأشخاص غير المقيمين⁽²⁾، حيث تعتمد إدارة الضرائب على الإقرارات المقدمة من طرف الملزمين الذين دفعوا هذه المكافآت من أجل تأسيس الضرائب المتعلقة بالمستفيدين من تلك المكافآت عند تقديمهم للإقرارات الخاصة بهم .

يتضح مما سبق أن الإدارة الجبائية عند دراستها للتصريحات الخاصة بالملزمين تقوم بإجراء مقارنة أو تقاطع مع تصريحات الملزمين الآخرين لبناء قناعتها في التأسيس الضريبي⁽³⁾. وهذا ما يفسر بعض المعلومات الموجودة في نماذج التصريحات التي تتخطى النشاط الشخصي للملزم إلى أنشطة الغير في إطار المعاملات المتبادلة.

كما أن هذا الأمر هو الذي يفسر تأكيد المشرع على حق الإدارة في ضرورة تقديم الملزم للتصريح حتى بالنسبة لبعض الدخول والمحاصيل التي قرر المشرع إعفاءها من

¹ - المادة 151 من م ع ض.

² - تنص المادة 154 من م ع ض على ما يلي : "يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقيمون بالمغرب أو يزاولون مهنة فيه ويدفعون إلى أشخاص غير مقيمين أو يضعون رهن إشارتهم أو يقيدون في حساباتهم المكافآت المبينة في المادة 15 أعلاه، أو يقدموا حين الإدلاء بالإقرار المتعلق بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة أو بمجموع دخلهم، إقرار يتضمن

³ - Christophe de la Mardière: La preuve en Droit fiscale- LITEC, p.22.

الأداء الضريبي، فالمقصود هنا من التصريح ليس المصرح نفسه بل المساهمة في مراقبة الغير المتعامل معه.

نستخلص مما سبق أن التصريح على الغير هو بمثابة وسيلة إثبات يمكن للإدارة الاعتماد عليها أمام القضاء، في حال إنكار الملزم للمعطيات التي جاء بها الوعاء الضريبي في إطار تقاطع المعلومات.

وسواء تعلق الأمر بالتصريح الضريبي لفائدة الملزم مباشرة، أو التصريح الضريبي على الغير، فإن هذا التصريح يجب أن تتوفر فيه بعض الشروط لكي يكون منتجا لآثاره القانونية وعلى رأسها حجيته في الإثبات عند عرض النزاع بين الملزم وإدارة الضرائب على القضاء.

2: شروط التصريح الضريبي

إن التصريح الضريبي باعتباره من أهم وسائل الإثبات المعتمدة في المنازعة الجبائية أمام القضاء، يتعين أن يحترم مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية التي فرضها المشرع على الملزم عند تقديم تصريحه الضريبي لإدارة الضرائب. والهدف من وضع هذه الشروط هو إعطاء هذا التصريح قيمة قانونية تساعد المحكمة في الوصول إلى الحقيقة عندبتها في النزاع المعروض عليها.

لذلك، سنحاول بيان مختلف الشروط الشكلية والموضوعية للتصريح الضريبي المعترف في الإثبات أمام القضاء، سواء من طرف الملزم أو من طرف إدارة الضرائب.

أ-الشروط الشكلية

نص المشرع الجبائي على مجموعة من الشروط الشكلية التي يجب أن يتضمنها التصريح الجبائي لكي يعتد به. وهذه الشروط جاء النص عليها في المادة 148 وما يليها من المدونة العامة للضرائب التي نصت على أن الإقرار الضريبي يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات المتعلقة بشخص الملزم، كالاسم الكامل، والهوية والعنوان الحالي، ورقم البطاقة الوطنية، وإذا تعلق الأمر بشخص معنوي، الشكل القانوني والعنوان التجاري والمقر الاجتماعي، إضافة إلى بيانات أخرى متعلقة بالضريبة، كرقم جدولها ورقم التعريف الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة، إلى غير ذلك من البيانات الإلزامية الأخرى⁽¹⁾.

إضافة إلى ما سبق فإن التصريح يقدم في مطبوع تنجزه الإدارة الجبائية حسب موضوع وطبيعة الضريبة ولا يقبل التصريح في غير هذه النماذج الموضوعة رهن إشارة الملزمين⁽²⁾.

وهكذا فإذا قدم التصريح وفق الشكليات المنصوص عليها في النصوص القانونية المعمول بها أصبح قرينة على نسبه للملزم، ولا يمكن لهذا الأخير إثبات العكس إلا بالإدلاء بحجة على تقديمه لإقرار غير ذلك الذي تتمسك به الإدارة⁽³⁾.

¹ - انظر المواد 148 و 149 و 150 و 151 و 152 و 153 و 154 من م ع ض.

² - مثال ذلك ما جاء في المادة 154 المتعلقة بالإقرار بالمكافآت المدفوعة والتي تنص على ما يلي : " يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقيمون بالمغرب أو يزاولون مهنة فيه و يدفعون إلى أشخاص غير مقيمين مكافآت من المكافآت المبينة في المادة 15 أعلاه ، أو يقومون بدور في دفعها ، أن يقدموا حين الإدلاء بالإقرار المتعلق بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة أو بمجموع دخلهم ، إقرارا خاصا بالمكافآت المدفوعة للأشخاص غير المقيمين أو الموضوعة رهن إشارتهم أو المقيدة في حساباتهم يتضمن المعلومات التالية :

- طبيعة و مجموع المبالغ الخاضعة للضريبة أو المعفاة التي قاموا بدفعها؛

- مبلغ الضريبة المحجوز فيما يتعلق بذلك؛

- بيان الأشخاص الذين دفعت إليهم المبالغ المستحقة عليها الضريبة.

يحرر الإقرار المذكور أعلاه وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة ، و يوجه في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسلم أو يسلم مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له الموطن الضريبي أو المؤسسة الرئيسية للشخص الصادر عنه الإقرار.

³ - عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.333.

ب - الشروط الموضوعية

لا تكتمل حجية التصريح الثبوتية باستيفائه للشروط الشكلية السالفة الذكر فقط؛ وإنما يجب أن تتوفر فيه شروط موضوعية تتعلق بمضمونه، حيث يجب أن يأتي منتظما في الشكل، وأيضا واضح وصادق في المضمون. ويتجلى صدق ووضوح المضمون من خلال ثلاث خصائص أساسية⁽¹⁾.

خاصية الوضوح: أي أن يكون واضح المضمون وغير متناقض في المعلومات التي يحتوي عليها.

خاصية التبرير: ومعنى ذلك أن كل ما تضمنه التصريح من معلومات ومعطيات يجب أن يكون مبررا ومدعما بوثائق ثبوتية، فالمداخليل يجب أن تبرر بفواتير أو ما نص عليه المشرع والمصاريف أيضا يجب أن تبرر بالطريقة المنصوص عليها في القانون.

خاصية الإبلاغ: فالتصريح هو بالأساس عمل إخباري يهدف الملزم من خلاله منح الإدارة جميع المعطيات المتعلقة بالمادة الضريبية، ولهذا فالإبلاغ المتضمن في التصريح يجب أن يكون عاما وشاملا ولا يخفى أي عنصر قد يؤثر في عملية الربط الضريبي، وذلك تحت طائلة تدخل الإدارة وممارسة مسطرة تصحيح الإقرار المنصوص عليها قانونا⁽²⁾.

وباستكمال التصريح لهذه الشروط يصبح حجة قوية لفائدة الملزم مبنية على قرينة الصدق. وبالتالي تعفيه من عبئ الإثبات الذي يصبح عبئا تتحمله الإدارة في حالة الشك.

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.335.

² - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.336.

يتضح مما سبق أن التصريح يصبح حجة قوية لفائدة الملزم ، مبنية على قرينة الصدق، ويعفى صاحبه من عبئ الإثبات حيث تتحمل الإدارة عبئ إثبات مبررات استبعاده، ولا تكتمل هذه الحجية إلا باستكمال التصريح لجميع الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القانون. إضافة إلى وجوب تقديمه وفق النماذج الكتابية أو الإلكترونية المنجزة من طرف الإدارة الجبائية. وهذا ما ستم دراسته في النقطة الموالية.

ثانيا: أنواع التصاريح الضريبية

يعتبر التزام المكلف بالضريبة بتقديم التصريح الضريبي التزاما إداريا يهدف من خلاله إخبار الإدارة بوضعيته المالية. إلا أن هذا الإخبار ولكي يسهل على الإدارة الضريبية عملية انتقاء المعلومات منه، يجب أن يوضع في قالب النموذجي الذي نص عليه القانون والذي لا يمكن أن يخرج في غالب الأمر عن التصريح وفق النموذج، أو التصريح الإلكتروني.

1- التصريح الضريبي وفق النموذج

يودع التصريح الضريبي وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة الجبائية حسب موضوع الضريبة وطبيعتها، وبالشكل الذي نص عليه القانون.

وبتشعب مواضيع المواد الضريبية، تتشعب وتتعدد نماذج التصريحات الجبائية، وخاصة تلك المتعلقة بالوعاء⁽¹⁾.

وعموما يمكن تقسيمها إلى:

¹- يفوق عدد النماذج في فرنسا 60 نموذجا، انظر:

- تصريحات الوجود أو النشأة.
- تصريحات التوقف أو النهاية.
- تصريحات متعلقة بالوعاء سواء لحساب الملزم أو لحساب الغير.
- وتصريحات الدفع التلقائي للضريبة⁽¹⁾.

ويبقى التساؤل المطروح هو: هل يمكن الاحتجاج بالتصريح الذي قدم للإدارة على ورق عادي، حتى وإن كان يتضمن جميع المعلومات المطلوبة في المطبوع المعد من طرف الإدارة؟

لم يتعرض المشرع المغربي صراحة لهذه المسألة ولعوارض أخرى تتعلق بتحرير التصريح، كتحريره بالآلة الكاتبة أو باليد، أو تحريره بالقلم الجاف أو قلم الرصاص، كما لم يتعرض لمسألة التشطيبات، أو الكتابات بين السطور الذي تظهر في بعض التصريحات المقدمة للإدارة⁽²⁾.

وعلى الرغم من إغفال المشرع التطرق إلى هذه الإشكالات صراحة بهدف إزالة اللبس، واكتفائه بالتنصيص على وجوب تقديم التصريح وفق مطبوع تعده الإدارة الضريبية؛ إلا أنه يوجد رأي فقهي⁽³⁾ يذهب إلى عدم إمكانية الاحتجاج على الإدارة الضريبية بتصاريح قدمت في غير النماذج الموضوعة سلفاً لهذا الغرض، أو كتبت

¹ - شكيري، م.س، ص.381.

² - عبدالرحمان ابليل، م.س، ص.334. وعلى العكس من ذلك فإن قرار وزير المالية رقم 77- 1319 المؤرخ في 31/10/1977 المتعلق بالتصريحات الجمركية غير الموجزة، نص في فصله الثالث على أنه: " لا تقبل الكتابة بين السطور و لا التحميل، و يجب أن عبيصااق صراحة على التشطيب و الإخلالات أو الإضافات من طرف موقع التصريح المفصل أو المؤقت أو عند الاقتضاء من طرف المتعهد على حسب ما إذا كان الشطب المذكور أو الإخلالات أو الإضافات تهم التصريح نفسه أو تهم التعهدات"

³ - عبد الرحمان ابليل، نفس المرجع السابق

بطرق تشكك في قيمتها الثبوتية، وقد استأنس الرأي الفقهي المذكور ببعض قرارات وزير المالية بهذا الشأن⁽¹⁾.

لكن من خلال قراءة المواد من 148 إلى 154 من م ع ض ، يتبين أن المشرع المغربي أوجب على الملزمين تقديم تصريحاتهم الضريبية لإدارة الضرائب طبقا للنموذج المعد لهذا الغرض، و ذلك من خلال استعمال المشرع لمصطلح "يجب"⁽²⁾، إلا أنه لم ينص على جزاء عدم تقديم التصريح الضريبي في النموذج الموضوع من طرف الإدارة.

وعلى الرغم من ذلك نعتقد أن التصريح الضريبي يجب أن يقدم وفق النموذج المعد لهذا الغرض من طرف الإدارة، و ذلك لكون المشرع نص على وجوب ذلك، ونظرا لكون ترك الأمر لحرية الملزم بتقديم تصريحه بالشكل الذي يراه سوف يترتب عليه غياب الدقة المطلوبة في هذه الوثيقة الأساسية في تقدير مبلغ الضريبة المستحقة على الملزم، ومن ناحية أخرى سوف يؤدي هذا الأمر إلى بطء إدارة الضرائب في دراسة التصاريح الضريبية وترتيب الآثار القانونية لها.

¹ - الفصل الأول من قرار وزير المالية رقم 449/84 الصادر بتاريخ 27 أبريل 1984 بشأن التصريح الموجز بالبضائع المستوردة بحرا.

² - مثلا جاء في المادة 148 من م ع ض ما يلي : "يجب على الخاضعين للضريبة سواء كانت مفروضة عليهم الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية أو كانوا معفيين وكذا الخاضعين للضريبة برسم الدخل الفلاحية أن يوجهوا تصريحا بالتأسيس وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموه مقابل وصل إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية بالمغرب أو موطنهم الضريبي....."

و جاء في المادة 149 من م ع ض ما يلي : " يجب على المنشآت سواء كانت خاضعة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو للضريبة على القيمة المضافة أو معفاة منها أن تشعر مفتش الضرائب التابع له مقرها الاجتماعي أو موطنها الضريبي

الجديد أو مؤسستها الرئيسية برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو تسليم هذه الرسالة مقابل وصل أو من خلال وضع إقرار وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة....."

و نفس الشيء بالنسبة للمواد 150 و 151 و 152 و 153 و 154 من م ع ض.

لذلك فإنه من الأفضل أن يتم تفسير المواد المشار إليها أعلاه بأنها تتضمن وجوب تقديم الملزم للتصريح الضريبي وفق النموذج المعد لهذا الغرض من طرف إدارة الضرائب تحت طائلة عدم الاعتداد بالتصاريح المقدمة خارج هذا النموذج واعتبارها كأنها لم تقدم لإدارة الضرائب مع ما يترتب على ذلك من آثار قانونية في مواجهة الملزم و منها الفرض التلقائي للضريبة.

لكن التطور الذي يعرفه عالم المعلومات في العصر الحالي وكثرة التعامل الإلكتروني في شتى المجالات، أصبح معه من الضروري على الإدارة مواكبة هذا التطور. لذلك يثور التساؤل عن إمكانية قيام الملزم بتقديم تصريحه الضريبي بطريقة الكترونية؟

2- التصريح الضريبي الإلكتروني

جاء في المادة 155 من المدونة العامة للضرائب «يجوز للخاضعين للضريبة أن يدلوا إلى الإدارة الضريبية بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة وفق الشروط المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية» يتبين من هذه المادة أن المشرع سمح للملزمين بالإدلاء بتصاريح إلكترونية، مؤكدا على أن هذه التصريحات لها نفس الآثار القانونية للتصريحات المحررة وفق النماذج. وفي ذلك دليل على مواكبة المشرع الضريبي للمستجدات الإلكترونية الحديثة⁽¹⁾، ودليل على إيمانه بالفوائد التي يمكن أن تجنى من تفعيلها على مستوى الوقت وكذا الإمكانيات المادية. وفي إطار مخطط المغرب الرقمي عملت وزارة الاقتصاد والمالية والمديرية العامة للضرائب على إحداث مجموعة من المساطر الإلكترونية للتصاريح والأداء الضريبي كخدمة e-services simple وخدمة الضريبة على الخط impôt en ligne التي تمكن الملزمين من أداء واجباتهم الضريبية بطريقة إلكترونية.

¹ - اعتمد التصريح الإلكتروني أول مرة في المغرب بموجب قانون المالية لسنة 2005، الذي نص صراحة على إمكانية التصريح بطريقة إلكترونية دون الحاجة إلى الانتقال إلى مقر إدارة الضرائب من أجل إيداع التصريح.

وقد تدرج المشرع المغربي في فرض إلزامية التصريح الإلكتروني منذ سنة 2010 استنادا إلى المادة 155 من م ع ض المعنونة ب "الإقرار الإلكتروني"⁽¹⁾.

فبخصوص المنشآت فقد كان التدرج في إلزامية التصريح الإلكتروني تبعا لرقم الأعمال، و ذلك على الشكل التالي:

- ابتداء من فاتح يناير 2010 بالنسبة للمنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها مائة (100) مليون درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛
- وابتداء من فاتح يناير 2011 بالنسبة للمنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها خمسون (50) مليون درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛
- وابتداء من فاتح يناير 2016 بالنسبة للمنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها عشرة (10) ملايين درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛
- وابتداء من فاتح يناير 2017 بالنسبة لجميع المنشآت، باستثناء المقاولات الخاضعة للضريبة على الدخل وفق نظام الربح الجزافي المنصوص عليه في المادة 40 أعلاه، حسب الكيفيات المحددة بنص تنظيمي.

أما بخصوص الملزمين المزاولين لمهن حرة محددة لائحتها في نص تنظيمي فإنهم ملزمين بالإدلاء لإدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب استنادا لمقتضيات المادة 155 من هذه المدونة⁽²⁾.

¹ - تنص هذه المادة على ما يلي : " يجوز للخاضعين للضريبة أن يدلوا إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية.

غير أنه يجب الإدلاء لإدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات السالفة الذكر...."

² - جاء في هذه المادة ما يلي: " يتعين على الخاضعين للضريبة المزاولين لمهن حرة محددة لائحتها بنص تنظيمي أن يدلوا لدى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة.

تحدد شروط تطبيق الفقرة أعلاه بنص تنظيمي...."

وبالنسبة لواجبات التسجيل والتمبر، فإن المشرع أجاز القيام بالإجراءات المتعلقة بها بالطريقة الإلكترونية وفق الشروط المحددة بقرار لوزير المالية. إلا أنه يتعين على الموثقين والعدول والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين القيام لزوما بإجراءات التسجيل بالطريقة الإلكترونية انطلاقا من السنة المالية 2018 كما يلي:

- ابتداء من فاتح يناير 2018 بالنسبة للموثقين ؛

- ابتداء من فاتح يناير 2019 بالنسبة للعدول والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة أداء رسوم التسجيل و التمبر بناء على تصريح ، يجب أن يودع هذا التصريح لدى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية داخل الآجال المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب.(1)

أما بخصوص الضريبة على القيمة المضافة فهي الأخرى أخضعها المشرع لإلزامية التصريح الإلكتروني مع ضرورة إرفاق هذا التصريح بالدفعات التي فرضها المشرع على هذا النوع من الضريبة(2).

¹ - الفقرة الثالثة من المادة 155 من م ع ض التي جاء فيها : " بالنسبة لواجبات التسجيل والتمبر، يجوز كذلك القيام بالإجراءات بالطريقة الإلكترونية وفق الشروط المحددة بقرار للوزير المكلف بالمالية. غير أنه يجب على الموثقين والعدول والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين القيام بإجراءات التسجيل بالطريقة الإلكترونية:

-ابتداء من فاتح يناير 2018 بالنسبة للموثقين ؛

-ابتداء من فاتح يناير 2019 بالنسبة للعدول والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

في حالة أداء واجبات التمبر بناء على إقرار، يجب أن يودع هذا الإقرار لدى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية داخل الآجال المنصوص عليها في هذه المدونة....."

² - الفقرة الرابعة من المادة 155 من م ع ض التي تنص على ما يلي : " وفيما يخص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة يجب أن يكون الإدلاء بالإقرارات بطريقة الكترونية مصحوبا بالدفعات المنصوص عليها في هذه المدونة...."

و بالنسبة للملزمين الذين يمارسون أنشطتهم في إطار المقاول الذاتي ، فإنه يتعين عليهم الإدلاء بالتصريحات الضريبية بطريقة إلكترونية إلى الهيئة المنصوص عليها في المادة 82 مكرر من م ع ض⁽¹⁾.

و بخصوص الضريبة على الدخل، فإن الملزمين الخاضعين لهذه الضريبة يتعين عليهم كذلك تقديم تصريحاتهم الضريبية لإدارة الضرائب بطريقة إلكترونية، لكن المشرع أقر استثناء بالنسبة للملزمين الخاضعين للضريبة على الدخل المهنية و المحددة استنادا إلى نظام الربح الجزافي⁽²⁾.

وقد أعطى المشرع المغربي من خلال م 155 من م ع ض للتصريحات الضريبية الإلكترونية نفس القيمة القانونية للتصريحات المقدمة بشكل ورقي وفقا للمطبوعات النموذجية المعدة من طرف الإدارة حسب نوع كل ضريبة.

إلا أن نجاح هذه الإمكانية يضل رهين بكثافة إقبال الملزمين عليها، وأيضا باستعمالها بطريقة صحيحة وفعالة، و بتوفير إدارة الضرائب لقواعد بيانات مضبوطة تتضمن على الخصوص ما يفيد تاريخ إيداع التصريح الإلكتروني تقاديا لفرض الجزاءات المتعلقة بتقديم التصريح الضريبي خارج الأجل أو عدم تقديمه، وذلك من أجل ضمان فعالية هذا التصريح الإلكتروني وإعطائه قوة ثبوتية في صالح الملزم ضد الإدارة في حال النزاع أمام القضاء.

¹ - الفقرة الخامسة من المادة 155 من م ع ض التي جاء فيها : "يجوز للخاضعين للضريبة المزاولين لنشاط كمقاولين ذاتين كما هو محدد في المادة 42 المكررة أعلاه، أن يدلوا لدى الهيئة المشار إليها في المادة 82 المكررة أعلاه، بوسائل إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة...."

² - الفقرة الأخيرة من المادة 155 من م ع ض التي تنص على ما يلي : " يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل أن يدلوا إلى إدارة الضرائب بطريقة إلكترونية بالإقرارات المنصوص عليها في هذه المدونة و المتعلقة بالضريبة المذكورة، باستثناء الخاضعين للضريبة المحددة دخولهم المهنية حسب نظام الربح الجزافي...."

إن نجاعة وفعالية التصريح الإلكتروني تبقى رهينة كذلك بضبط تقنيات التطور التكنولوجي المعاصر، خاصة ما يتعلق بالتوقيع الإلكتروني⁽¹⁾.

من خلال ما سبق يتبين أن التنظيم القانوني للتصريح الضريبي، وخاصة ما يتعلق بتعريف هذا التصريح وأنواعه وشروطه الشكلية والموضوعية، لم يكن موفقا في تحقيق الحماية والتوازن اللازمين بين الإدارة والملزم. وهذا واضح من خلال غياب تعريف تشريعي واضح للتصريح الضريبي حتى يكون الجميع (الإدارة والملزم والقاضي) على بينة من هذا التصريح وقيمته في الإثبات أمام القضاء. ومن ناحية أخرى، فإن المشرع فرض على الملزم الإدلاء بمجموعة من البيانات في التصريح الضريبي وألزمه بها، في حين أن البيانات المدلى بها قد تتغير من وقت لآخر ويكون الملزم قد أدلى بتصريح يكون حجة عليه لصالح الإدارة. بالإضافة إلى ذلك فإن المشرع من خلال إعداد نماذج معينة للتصريح الضريبي يكون قد أخل بحرية الملزم التي يفترض أن التصريح الضريبي مبني عليها، لأنه ألزمه بنموذج معين و بيانات معينة لكل نوع من أنواع الضريبة.

لذلك، فإنه لا مناص من تدخل المشرع المغربي لإعطاء تعريف واضح للتصريح الضريبي يرفع عنه الضبابية من جهة، ومن جهة أخرى يتعين التلطف من نماذج التصاريح الضريبية وإعطاء نوع من الحرية للملزم في الإدلاء بتصريحه حتى يمكن مواجهته به أمام القضاء في حالة نشوء نزاع بين الطرفين. وبالتالي يكون للتصريح الضريبي حجية قوية في الإثبات أمام القضاء.

¹ - نظم المشرع المغربي التوقيع الإلكتروني بموجب القانون رقم 05 - 53 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 129 - 07 - 1 صادر في 19 ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) ج ر ع 5584 بتاريخ 25 ذي القعدة 1428 (6 ديسمبر 2007) ص. 3879.

الفقرة الثانية: حجية التصريح الضريبي في الإثبات أمام القضاء

على اعتبار أن التصريح الضريبي هو الوسيلة الأساسية التي تعتمد بها الإدارة الجبائية في عملية التأسيس الجبائي، فإن افتراض الصدق في محتوياته يعطيه حجية قوية لصالح الملزم، تعفيه مبدئياً من عبئ الإثبات إلى حين إثبات العكس. وهنا تصبح الإدارة الجبائية ملزمة بتقديم كل مبررات عدم اعتماد التصريح في التأسيس.

لذلك فالتصريح الضريبي يمكن أن يكون حجة بالنسبة للإدارة الجبائية (أولاً) كما يمكن أن يعتمد عليه الملزم في إثبات حقوقه في مواجهة الإدارة (ثانياً).

أولاً: حجية التصريح بالنسبة للإدارة

تعد وسائل الإثبات الصادرة عن الملزم بالأداء الضريبي من أكثر الوسائل حجية في الإثبات الضريبي، لأن المعلومات التي تتضمنها تعبر عن معطيات واقعية وحقيقة أفصح عنها هذا الملزم بطريقة إرادية لإخبار الإدارة عن أرقام معاملاته وأرباحه، وفوض لها بالتالي مهمة تقدير مساهمته الجبائية في تحمل التكاليف العمومية للدولة.

غير أنه في بعض الأحيان قد يتبين للإدارة، وانطلاقاً من خبرتها وما تتوفر عليه من معلومات صادرة عن الغير، إخلالاً في التصريح الضريبي المقدم من طرف الملزم، فتقوم بمواجهته بهذا التصريح الناقص، لكن الأمر قد يختلف بالنسبة للتصريح الموضوع خارج الأجل القانوني.

1- مواجهة الملزم بتصريحه

لا ينشئ التصريح الجبائي في حد ذاته الواقعة المنشئة للضريبة⁽¹⁾ لأن وجود الضريبة مقترن بالنشاط المدر للربح، بل إن هدف التصريح هو الإخبار فقط بكل المعطيات المتعلقة بهذا النشاط من مداخيل ومصاريف ورقم المعاملات، وذلك بهدف إحاطة الإدارة علما بكل التفاصيل التي لها علاقة بالمادة الضريبية.

لذلك فإن الإدارة الضريبية تكتفي بما قدمه الملزم من معطيات في تصريحه المنتظم شكلا وموضوعا، فتبني عليه قناعتها في ربط الضريبة وتأسيسها دون تدقيق في مصداقية المعلومات. وبذلك يصبح التصريح الضريبي بمثابة إقرار رسمي ذو آثار قانونية وواقعية، تستطيع الإدارة مواجهة الملزم به⁽²⁾.

و تكشف الممارسة العملية وجود مجموعة من المعوقات الفنية التي تفسر اكتفاء الإدارة بمعطيات التصريح، منها على الخصوص:

● قلة الموارد البشرية المكلفة بمراقبة ومراجعة كل التصاريح التي تتوصل بها.

¹ - عبد الرحمان ابيلا، م.س، ص.336.

² - يتبين من خلال مواد المدونة العامة للضرائب أن المشرع يستعمل مصطلح الإقرار الضريبي للدلالة على التصريح الضريبي . انظر مثلا :

- م 20 و ما يليها
- م 78 و ما يليها
- م 107 و ما يليها
- م 148 و ما يليها
- م 184 و ما يليها
- م 187 و ما يليها
- م 194 و ما يليها
- م 200 و ما يليها

- تقادي تحريك مسطرة المراقبة والتي ينقلب معها عبئ الإثبات على الإدارة.
- كثرة إجراءات مسطرة المراقبة والتصحيح وتعقيدها.

أمام كل هذه التعقيدات، ولا اعتبارات أخرى تفضل الإدارة مواجهة الملزم بتصريحه، وجعل عبئ الإثبات على عاتقه. و هذا الأمر أكده القضاء الإداري من خلال أحد الأحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط⁽¹⁾ و الذي جاء فيه: "إن مبدأ واقعية القانون الضريبي يعطي الحق للإدارة الضريبية في مواجهة الملزم بالوضعية القانونية الناشئة عن ما ضمنه بإقراراته، على اعتبار أن المنطق القانوني يستند على كون الصبغة التصريحية للضريبة تجعل الملزم مقيدا بالبيانات التي ضمنها بإرادته الحرة في إقراره الجبائي". وفي نفس الاتجاه جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس⁽²⁾ ما يلي: "وحيث إن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من

¹ - حكم عدد 232 صادر بتاريخ 2004/03/01 (غير منشور)

² - حكم عدد: 2018 /7113/864 صادر بتاريخ 2018 /11/ 28 ملف رقم: 2018/7113/151(غير منشور)

وفي نفس الاتجاه انظر الأحكام التالية:

- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 2018 /7113/908 ملف رقم: 2018/7113/192 بتاريخ 2018/12/05(غير منشور) الذي جاء فيه "وحيث إنه ما دام أن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من مدونة الضرائب، وأن الإدارة هي الملزمة بإثبات عدم صحة التصريح الضريبي لكونها هي التي تدعي خلاف الأصل، وبالنظر لعدم إدلاءها بأية حجة من شأنها دحض ما جاء في التصريح الضريبي للمدعى عليه، يكون طعنها غير مؤسس ويتعين رفض الطلب بشأنه".

- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 2018/7113/908 بتاريخ 2018/12/05 ملف رقم: 2018/7113/192 (غير منشور) الذي جاء فيه: "لكن حيث إن إدارة الضرائب ملزمة طبقا للمادة 224 من مدونة الضرائب بتحديد أسباب التصحيح وإثباتها أمام اللجان أو أمام المحكمة بمناسبة الطعن القضائي، وهو ما لم تقم به إذ اكتفت في مقالها بأنها قامت بتصحيح ثمن التفويت بناء على معطيات تتوفر عليها وعلى عقود مقارنة دون إثباتها بالإدلاء بما يفيد هاته المعطيات بشكل مادي، وذلك حتى تتمكن المحكمة من مراقبة صحة تلك المعطيات وفقا لوسائل التحقيق القضائية المتاحة لها من بحث وخبرة إنسجاما مع قرار محكمة النقض المستدل به.

وحيث إن إستناد الإدارة على الثمن المرجعي المحدد من طرفها لا يقوم مرتكزا قانونيا يشكك في صحة التصريح الضريبي، لكونه يلزم الإدارة الضريبية في توحيد مناهج العمل بخصوص المراجعة الضريبية بالنسبة للضريبة على الأرباح العقارية، ولا يلزم المحكمة ولا الملزم الضريبي بشكل قطعي، لكونه ليس نصا تشريعيًا أو نصا تنظيميًا يكتسي

صبغة الالتزام؛ كما أن تحديد ثمن موحد ومجرد لمنطقة معينة بناء على السعر المرجعي لا يمكن إعتاده على إطلاقه بالنسبة لمجموع البنائيات في نفس المنطقة، ما دام أن قيمة العقارات تختلف من حي لآخر ومن منزل لآخر ولو كان مجاورا له خصوصا عندما يتعلق الأمر بعقار قائم البناء، ما دام أن تجهيز أي عقار وطبيعة مواد بنائه تختلف من بناء لآخر مما يؤثر بشكل كبير على ثمن البيع في كل بناء على حدة.

وحيث إنه ما دام أن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من مدونة الضرائب، وأن الإدارة هي الملزمة بإثبات عدم صحة التصريح الضريبي لكونها هي التي تدعي خلاف الأصل، وبالنظر لعدم إدلاءها بأية حجة من شأنها دحض ما جاء في التصريح الضريبي للمدعى عليه، يكون طعنها غير مؤسس ويتعين رفض الطلب بشأنه".

- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 9/2012/718 ملف رقم: 9/2012/3 بتاريخ 9/2012/19 (غير منشور) الذي جاء فيه: "وحيث إن مؤدى هذا المقتضى القانوني الذي جاء بصيغة الوجوب انه يتعين على الإدارة الضريبية إذا ما ارتأت إدخال تصحيحات على إقرارات الملزمين بخصوص القيمة التجارية للأموال المبيعة، وحتى تكون هذه التصحيحات مبررة أن تبلغ إلى المعنى بالأمر الأساس الجديد المصحح وكذا الأسباب التي حدثت بها إلى إدخال هذه التصحيحات، وأن المقصود بالأسباب هي عناصر المقارنة أي قيمة البيوعات المشابهة للعقار المبيع بتاريخ تفويته".

- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 9/2012/719 ملف رقم: 9/2012/4 بتاريخ 9/2012/19 (غير منشور) الذي جاء فيه: "وحيث تنص المادة 224 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "إذا لاحظ مفتش الضرائب، فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83 أعلاه، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز 90 يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور".

وحيث إن مؤدى هذا المقتضى القانوني الذي جاء بصيغة الوجوب انه يتعين على الإدارة الضريبية إذا ما ارتأت إدخال تصحيحات على إقرارات الملزمين بخصوص القيمة التجارية للأموال المبيعة، وحتى تكون هذه التصحيحات مبررة أن تبلغ إلى المعنى بالأمر الأساس الجديد المصحح وكذا الأسباب التي حدثت بها إلى إدخال هذه التصحيحات، وأن المقصود بالأسباب هي عناصر المقارنة أي قيمة البيوعات المشابهة للعقار المبيع بتاريخ تفويته.

وحيث إنه بالإطلاع على عناصر المنازعة يتبين أن الإدارة الضريبية، التي يقع على عاتقها عبئ الإثبات بالرغم من تمسكها بعدم صحة قيمة تفويت العقار موضوع النزاع المصرح بها من طرف المدعى عليها إلا أنها لم تدل خلال جميع مراحل المنازعة سواء خلال مرحلة مسطرة التصحيح التوجيهية أو خلال مرحلة الطعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو خلال مرحلة الطعن القضائي الحالي، بما يفيد ما تمسكت به في هذا الصدد من خلال الإدلاء بعناصر مقارنة متمثلة في عقود متعلقة بتفويت عقارات مشابهة للعقار موضوع النزاع في المواصفات والموقع تمت بتاريخ بيع هذا العقار، خاصة وأن عملية تفويت هذا الأخير انصبت فقط على الرقبة دون الأصل التجاري للعقار المذكور.

وحيث إنه لذلك وفي غياب ما يفيد الأسباب التي حدثت بالإدارة الضريبية إلى تصحيح ثمن تفويت المصرح به من طرف المدعى عليها يبقى التصحيح المذكور غير

المدونة العامة للضرائب، وأن الإدارة الضريبية هي الملزمة عند مراجعة وتصحيح ما جاء في التصريح، أن تقوم بتبيان أسباب التصحيح بشكل واضح وعناصر ذلك بتحديد طبيعة الاستثمارات المستبعدة وقيمتها وسبب هذا الاستبعاد

وحيث إن الإدارة الضريبية عند ممارسة حق المراجعة لثمن بيع العقار ذي الرسم العقاري رقم 26927/ك والعقار رقم 13108/ك، اكتفت بالإلغاء المجرد لجزء من الاستثمارات بعلّة أنها عبارة عن آليات وتجهيزات لا علاقة لها بالعقار دون تحديد ماهيتها ولا ثمنها بتفصيل حتى تتمكن المحكمة من مراقبة مدى صحة التصحيحات من عدم صحتها، طبقاً للمادتين 65 و224 من مدونة الضرائب.

وحيث إن اللجنة المحلية عندما سائرت الإدارة الضريبية في مراجعتها لثمن البيع وتأكيد إلغاء مجموعة من الإستثمارات دون التأكد من طبيعة هاته الاستثمارات وقيمتها، ودون تعليل سانع مبني على وقائع مادية أو قانونية صحيحة، يكون قرارها غير مؤسس قانوناً، ويتعين إلغاؤه واعتماد ما تم التصريح به في الإقرار الضريبي بخصوص بيع العقارين أعلاه، مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية".

وهكذا، فإن التصريح الضريبي له قوة ثبوتية في مواجهة الملزم ولا يمكن له التحلل من المعطيات الواردة فيه أثناء عرض النزاع على المحكمة لأنه صادر عنه بإرادته المنفردة وبشكل اختياري. والقول بغير ذلك سيؤدي إلى تغليب مصلحة طرف (الملزم) على آخر (إدارة الضرائب)، وهذا أمر غير مقبول ولا يصب في اتجاه تحقيق

مبرر وبالتالي المقرر محل الطعن الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مؤسساً قانوناً وقائماً على أساس قانوني سليم ومعلل والطلب الحالي الرامي إلى الحكم بإلغائه غير مؤسس وحليف الرفض".

التوازن في حماية المصلحة الشخصية للملزم والمصلحة العامة التي تمثلها إدارة الضرائب.

لكن الحقوق والالتزامات التي يتمتع بها الملزم الذي قام بإيداع تصريحه بطريقة قانونية ليست هي نفس الحقوق والالتزامات بالنسبة للملزم الذي لم يقدّم بإيداع التصريح بالمرة أو الذي قام بإيداعه خارج الأجل القانوني المحدد لإيداع التصريح.

2- حالة عدم إيداع التصريح أو ضياعه

إن التخلف عن إيداع التصريحات الجبائية يعتبر عملا غير مشروع يعاقب عليه القانون بعقوبات زجرية مالية كالغرامات، وفرض فوائد عن التأخير. كما أن التخلف عن تقديم التصريح بالنتائج السنوية الخاضع للضريبة وما يشمله هذا الأخير من تفاصيل الأرباح ومجموع الدخل ورقم الأعمال يعطي للإدارة الجبائية الحق في الفرض التلقائي للضريبة كما تشير لذلك المادة 228 من المدونة العامة للضرائب⁽¹⁾.

¹- تنص المادة 228 من م ع ض على ما يلي: "إذا كان الخاضع للضريبة:

1 - لم يقدّم داخل الأجل المحددة بتقديم:

- الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة المنصوص عليه في المادتين 20 و 150 أعلاه؛

- الإقرار بمجموع الدخل المنصوص عليه في المادتين 82 و 85 أعلاه؛

- الإقرار ببيع ممتلكات عقارية أو حقوق عينية عقارية المنصوص عليه في المادة 83 أعلاه؛

- الإقرار ببيع قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال و الدين المنصوص عليه في المادة 184 أعلاه؛

- الإقرار برقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 110 و 111 أعلاه؛

- العقود والاتفاقات المنصوص عليها في المادة 1-127 أعلاه؛

2- أو قدم إقرارا غير تام أو عقدا لا يتضمن العناصر اللازمة لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها أو تصفية الواجبات؛

3 - أو لم ينجز أو لم يدفع إلى الخزينة المبالغ المحجوزة في المنبع التي يكون مسؤولا عنها وفقا لأحكام المادتين 80 و 156 أعلاه؛

وجب أن توجه إليه رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، يطلب إليه فيها إيداع أو تنميط إقراره أو عقده أو دفع المبالغ المحجوزة أو التي كان من المفروض حجزها داخل أجل الثلاثين (30) يوما التالي لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة.

وتجدر الإشارة إلى أن الآثار القانونية المترتبة عن غياب التصريح كلياً، والمتمثلة في إمكانية الفرض التلقائي للضريبة من طرف الإدارة هي نفس الآثار في حالة تقديم هذا التصريح خارج الآجال القانونية المحددة لذلك. وبالتالي فمن أجل أن يتجنب الملزم لجوء الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة وما يترتب على ذلك من احتمال رفع مبلغ الضريبة الذي يجب على الملزم دفعه، فإن هذا الأخير يجب عليه أن يثبت أمرين: الأول، أنه قام بإيداع التصريح الضريبي، والأمر الثاني أنه أودع هذا التصريح داخل الأجل القانوني المحدد لذلك من طرف المشرع حسب نوع كل ضريبة من الضرائب المفروضة على الملزمين. وهذا الأمر يدفعنا إلى طرح التساؤل التالي: كيف يمكن للملزم أن يثبت أنه قام بإيداع تصريحه الضريبي داخل الأجل القانوني؟

لقد حدد المشرع آجال إيداع التصريح الضريبي و طرق إيداعه حسب نوع الضريبة موضوع هذا التصريح ، و رتب على عدم القيام بذلك جزاءات قانونية تختلف بحسب نوع الخلل الصادر عن الملزم.

- بخصوص الضريبة على الشركات

يجب على الشركات سواء كانت خاضعة للضريبة على الشركات أم معفاة منها أن توجه إقراراً بحصيلتها الخاضعة للضريبة داخل أجل ثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ اختتام كل سنة محاسبية.

2- إذا لم يقم الخاضع للضريبة بإيداع أو تنميط إقراره أو عقده أو لم يدفع المبالغ المحجوزة في المنبع المشار إليها أعلاه داخل أجل الثلاثين (30) يوماً المذكور، أخبرته الإدارة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، بالأسس التي قدرتها والتي على أساسها ستفرض عليه تلقائياً الضريبة أو واجبات التسجيل إذا لم يقم هذا الأخير بإيداع أو تنميط إقراره أو عقده داخل أجل ثان مدته ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم رسالة الإخبار المذكورة. ويصدر الأمر بتحصيل الواجبات الناتجة عن الضريبة المفروضة تلقائياً وكذا الزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها في جداول أو قوائم منتجات أو أوامر بالاستخلاص لا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 أدناه".

وبخصوص الشركات غير المقيمة الخاضعة للضريبة الجزافية، فيتعين عليها الإدلاء بإقرار يتعلق برقم أعمالها قبل فاتح أبريل من كل سنة.

أما الشركات غير المقيمة التي لا تتوفر على مقر بالمغرب ، فيجب عليها أن تدلي بإقرار يتعلق بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة برسم زائد القيمة الناتج عن تفويتات القيم المنقولة المحققة بالمغرب، وذلك داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية للنشر الذي تمت فيه التفويتات استنادا إلى المادة 20 من م ع ض⁽¹⁾

ومن ناحية أخرى، فإن الملزمين الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو المعفيين منهما ، فيجب عليهم في حالة توقف المنشأة عن مزاولة نشاطها أو بيعها أو اندماجها أو انقسامها أو تحويلها، أن يقدموا الإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة خلال أجل الخمس والأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ وقوع التغيير استنادا إلى مقتضيات المادة 150 من م ع ض⁽²⁾

- بخصوص الضريبة على الدخل:

استنادا إلى مقتضيات المادة 82 من م ع ض، فإن الملزمين الخاضعين للضريبة على الدخل يتعين عليهم إيداع إقرار يتضمن مجموع دخلهم خلال السنة السابقة، وذلك قبل فاتح أبريل من كل سنة. ويتم إرسال هذا التصريح الضريبي من طرف الملزم إلى إدارة الضرائب عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل أو إيداعه مباشرة مقابل وصل بذلك⁽³⁾.

¹ - المادة 20 من م ع ض.

² - المادة 150 من م ع ض.

³ - جاء في المادة 82 من م ع ض ما يلي : " يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل، مع مراعاة أحكام المادة 86 أدناه، أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنهم الضريبي

أما بخصوص الملاك أو أصحاب حق الانتفاع والخاضعين للضريبة، فيجب عليهم أن يسلموا مقابل وصل إقرارا إلى قابض إدارة الضرائب خلال الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تفويت الممتلكات العقارية أو الحقوق العينية المرتبطة بها، غير أنه إذا تعلق الأمر بنزع ملكية لأجل المنفعة العامة، فإن الإقرار المذكور لا يتم تقديمه، الإخلال الستين (60) يوما الموالية لتاريخ قبض التعويض عن نزع الملكية استنادا إلى المادة 83 من م ع ض⁽¹⁾.

وبالنسبة للخاضعين للضريبة الناجمة عن الأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة فيجب عليهم أن يسلموا إلى قابض إدارة الضرائب مقابل وصل إقرار سنويا قبل فاتح أبريل من السنة الموالية للسنة التي أنجز التفويت فيها استنادا إلى مقتضيات المادة 84 من م ع ض⁽²⁾.

أو مؤسستهم الرئيسية إقرارا بمجموع دخلهم خلال السنة السابقة يحرر في أو وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة مع بيان صنف أو أصناف الدخول المتكون منها وذلك:

- قبل فاتح مارس من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخول المهنية المحددة حسب نظام الربح الجرافي أو الدخول الأخرى غير المهنية أو هما معا؛

- قبل فاتح ماي من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخول المهنية الخاضعة لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة..."

¹ - تنص المادة 83 من م ع ض على ما يلي : " - . فيما يتعلق بتفويت الممتلكات العقارية أو الحقوق العينية المرتبطة بها، يجب على الملاك أو أصحاب حق الانتفاع والخاضعين للضريبة أن يسلموا مقابل وصل في نفس الوقت، إن اقتضى الحال، مع دفع الضريبة المنصوص عليه في المادة 173 أدناه إقرارا إلى قابض إدارة الضرائب خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التفويت.

غير أن الإقرار المنصوص عليه أعلاه، يجب ألا يدلى به، إذا تعلق الأمر بنزع ملكية لأجل المنفعة العامة،

إلا خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ قبض التعويض عن نزع الملكية..."

² - جاء في هذه المادة ما يلي : " I يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقومون بتفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين غير المقيدة في حساب لدى وسطاء ماليين معتمدين، أن يسلموا إلى قابض إدارة الضرائب التابع له مواطنهم الضريبي مقابل وصل في نفس الوقت مع دفع الضريبة إقرارا سنويا يتضمن بيانا بجميع عمليات التفويت المنجزة وذلك قبل فاتح أبريل من السنة التالية للسنة التي أنجز التفويت فيها... "

وفي الحالة التي لم يعد فيها للخاضع للضريبة على الدخل موطن ضريبي بالمغرب، فيجب عليه أن يقوم بتوجيه رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل أو يسلم مقابل وصل إلى مفتش الضرائب المختص بالإقرار بمجموع دخله خلال الفترة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 27 ، وذلك قبل مغادرته المغرب بثلاثين (30) يوما على أبعد تقدير⁽¹⁾

يتبين من خلال المقتضيات المذكورة أعلاه أن المشرع الضريبي حدد آجالا، لإيداع التصريحات لدى إدارة الضرائب مقابل وصل، أو بعثها بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل إلى الإدارة المعنية داخل الآجال المحددة قانونا تحت طائلة الفرض التلقائي للضريبة بعد استنفاد المسطرة المحددة حسب القانون. وهناك طريقة أخرى لإثبات إيداع التصريح الضريبي يجري بها العمل، و هي أن النماذج المعدة من طرف الإدارة تتوفر على مقتطعات يحتفظ بها الملزم بعد أن يكون قد قيد عليها تاريخ إيداع التصريح ورقمه وتأشيرة المكتب المودع لديه، كما أن الملزم يمكنه أن يأخذ صورة شمسية للتصريح ويعبئ نسختين من النموذج ليقدم واحدة للإدارة ويحتفظ بأخرى بعد التأشير عليها من طرف المفتش المستقبل.

وهكذا، فإن الملزم يقوم بإيداع تصريحه الضريبي لدى إدارة الضرائب، وذلك مقابل وصل يتسلمه من المصلحة التي تسلمت منه التصريح. ويتضمن هذا الوصل تاريخ الإيداع والمكتب الذي تسلم التصريح من الملزم. ويعتبر هذا الوصل بمثابة دليل قاطع على إيداع الملزم لتصريحه الضريبي داخل الآجال القانونية، ويمكن للملزم الاحتجاج بهذا الوصل أمام القضاء في مواجهة الإدارة في حالة وقوع نزاع بين الطرفين.

¹ - المادة 85 من م ع ض التي جاء فيها : "يجب على الخاضع للضريبة على الدخل إذا لم يبق له موطن ضريبي بالمغرب أن يوجه، في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، أو يسلم مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنه الضريبي أو مؤسسته الرئيسية، الإقرار بمجموع دخله خلال الفترة المنصوص عليها في المادة 27 II - أعلاه، وذلك قبل مغادرته المغرب بثلاثين (30) يوما على أبعد تقدير..."

وبالإضافة إلى الوصل المشار إليه أعلاه، فيمكن للملزم أن يقوم بإرسال التصريح الضريبي عن طريق البريد، لكن هذا الإرسال يجب أن يكون بموجب رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل. وبطبيعة الحال فإن وسيلة إثبات إيداع التصريح الضريبي داخل الآجال القانونية في هذه الحالة، هي الإشعار بالاستيلاء الذي ترجعه إدارة البريد إلى المرسل (وهو الملزم في هذه الحالة) بعد أن يوقعه المرسل إليه (وهو إدارة الضرائب في هذه الحالة) التي توقع هذا الإشعار بواسطة أحد مفتشيها، فيكون هذا الإشعار دليل قاطع على توصل الإدارة بالتصريح، وتبقى فقط مراقبة تاريخ التوصل لمقارنته مع الأجل المحدد لإيداع التصريح.

وبخصوص هذه الطريقة الأخيرة المعتمدة في الإدلاء بالتصريح الضريبي وعلاقتها بإثبات إرسال هذا التصريح داخل الآجال القانونية، فمن الأفضل استبعادها من طرق إيداع التصريح. وذلك بالنظر للمشاكل الكبيرة التي أثارها ويثيرها هذا الطريق من طرق إرسال التصريح في الممارسة العملية، والتي ستكون بدون شك حاجزا أمام تحقيق الحماية والتوازن اللازمين بين الإدارة والملزم، بل قد يؤدي استعمال هذا الطريق من طرق إرسال التصريح الضريبي من طرف الملزم، إلى نتائج معاكسة للغاية المتوخاة من هذا الإرسال وهي إيداع التصريح داخل الأجل القانوني دون إرهاق الملزم بالتنقل إلى الإدارة، وتجنب الجزاءات التي يمكن أن تفرض عليه في حالة عدم إرسال التصريح أو إرساله خارج الأجل.

ويتجلى المشكل الأساسي في الإرسال عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، في الحالة التي يتم فيها رجوع الإرسالية المتعلقة ببعث التصريح إلى إدارة الضرائب بعبارة "غير مطلوب". وتعني هذه العبارة عدم إقدام المرسل إليه (إدارة الضرائب) على سحب الرسالة التي تحتوي على التصريح الضريبي من مصلحة البريد بعد أن تركت له هذه الأخيرة إشعارين بذلك وحددت له أجلا معيناً للسحب. فهل تعني هذه العبارة أن المرسل إليه (إدارة الضرائب) توصل بالتصريح الضريبي أم لا؟

من خلال تتبع العمل القضائي بهذا الخصوص وعلى رأسه محكمة النقض، يتبين أن هذه الأخيرة كانت في السنوات الأولى من إنشاء المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) تتخذ موقفا متشددا اتجاه المرسل إليه الذي لم يتقدم لمصلحة البريد لسحب الرسالة المضمونة رغم ترك الإشعار بالسحب بعنوانه أو بصندوقه البريدي.

وهكذا، فقد جاء في أحد قرارات محكمة النقض ما يلي: «...عندما يستخلص من تصرفات المرسل إليه عدم رغبته في قبول أو سحب الرسالة المضمونة المودعة لفائدته بمصلحة البريد، والتي تتضمن تبليغ إجراء معين فإن ذلك لا يمنع إحداث هذا التبليغ لأثره القانوني، إذ لا يمكن أن يتعلق الإعلان برغبة المراد تبليغه، ويمنع بالتالي سريان أجل قانوني ضده، ونتيجة لذلك لا يمنع تصرف مكتر لمحل تجاري المتمثل في عدم سحبه لرسالة مضمونة تتضمن إنذارا بالإفراغ رغم إشعاره مرتين من طرف مصلحة البريد من سريان أجل السقوط المشار إليه في الفصل 27 من ظهير 1955/05/24»⁽¹⁾. وهذا التوجه كان يساير ما استقر عليه العمل القضائي بفرنسا في ذلك الوقت⁽²⁾، إلى حين صدور قانون المسطرة المدنية الفرنسي الجديد الذي نص صراحة في الفصل 670 على وجوب التوقيع على الإشعار بالتوصل شخصيا من طرف المرسل إليه. وهذا الأمر الذي يعني أن عدم سحب الرسالة المضمونة بعد ترك الإشعار بالسحب للمعني بالأمر لا يعد توصلا قانونيا منتجا لآثاره⁽³⁾.

¹- قرار عدد 65/101 بتاريخ 1965/12/7، ملف عدد 18538، منشور بمجموعة قرارات المجلس الأعلى الغرفة المدنية سنة 1962-1965، ص 309. على الرغم من كون هذا القرار يتعلق بتبليغ إنذار في إطار فسخ عقد الكراء التجاري إلا أن المبدأ العام هو نفسه والمتعلق بالإشكالات العملية المتعلقة بالإرسال عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل سواء تعلق الأمر بإنذار أو تصريح ضريبي أو أي إرسال كيفما كان نوعه.

²- الحسن بويقين: إجراءات التبليغ فقها وقضاء، الطبعة الأولى 1423، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، ص 23.

³- Jean Vincent et Serge Guinchard : procédure civile 25^{eme} édition, Dalloz, p559, pr 679.

لكن بعد صدور قانون التوحيد والمغربية⁽¹⁾، استقرت محكمة النقض⁽²⁾ على اعتبار كل تبليغ عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل لا يعتد به قانونا إلا إذا ثبت أن المرسل إليه توصل، وذلك بتوقيعه على المطبوع الخاص المعد لهذا الغرض من طرف مصلحة البريد، أو برفضه التوقيع عليه أو رفضه التوصل به هو أو من يقوم مقامه، أما مجرد رجوع هذا المطبوع بملاحظة "غير مطلوب"، فإن ذلك لا يعتبر تبليغا صحيحا، لأن عدم السحب لا يعني الرفض بمفهوم الفصول 37 و38 و39 من ق.م.م. ونفس الحكم الذي يسري على عبارة "غير مطلوب" يسري على عبارة "يرجع إلى المرسل إليه"⁽³⁾.

ويرى أحد الباحثين⁽⁴⁾، أن عبارة "غير مطلوب" يمكن اعتبارها قرينة بسيطة لفائدة المرسل وقابلة لإثبات العكس من طرف المرسل إليه بأن يثبت مثلا أنه لم يكن موجودا بموطنه خلال المدة التي كانت فيها الرسالة رهن إشارته إما بسبب سفر أو مرض أو غيرهما من الأعذار التي تبقى لمحكمة الموضوع السلطة التقديرية في الاعتداد بها من عدمه. في حين يرى باحث آخر عن حق⁽⁵⁾، «أن هذا الرأي يعد قلبا لعبء الإثبات، إذ

¹- قانون رقم 3-64 صادر بتاريخ 22 رمضان 1384 (26 يناير 1965) يتعلق بتوحيد المحاكم - ج ر - ع 2727 بتاريخ فاتح شوال 1384 (3 فبراير 1965) ص 208.

²- قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) عدد 219 بتاريخ 09/02/1983، ملف مدني عدد 78354 منشور بمجموعة قرارات المجلس الأعلى في المادة المدنية، ج 2، ص 49.

- قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) بتاريخ 09/12/1998، ملف مدني عدد: 98/382 (غير منشور)، مذكور عند الحسن بويقين م.س.ص. 24.

- قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) عدد 1294 بتاريخ 25/02/1998، ملف مدني عدد 92/3281 (غير منشور) مذكور عند الحسن بويقين م.س.ص. 24.

- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) عدد 147 بتاريخ 27/03/1974 منشور بكتاب عمل كتابة الضبط بالمحاكم نوات 81/1982، المعهد الوطني للدراسات القضائية ص. 363.

³- قرار المحكمة الإدارية بوجدة عدد 95/124 بتاريخ 20/12/1995، ملف رقم 95/92 (غير منشور) مذكور عند الحسن بويقين م.س.ص. 24.

⁴- أحمد عاصم: الحماية القانونية للكراء التجاري م.س.ص. 49.

⁵- الحسن بويقين: م.س.ص. 24.

المرسل هو المكلف بإثبات توصل المرسل إليه بالإجراء لا العكس» ويضيف مبررا موقفه السليم بقوله: «وتعني في الحقيقة عبارة "غير مطلوب" الإنهاء إلى علم المرسل إليه بوجود الرسالة المضمونة رهن إشارته بمصلحة البريد ورفضه الحضور لسحبها إذ لا يعقل أن ينسب إلى امرئ عدم المطالبة بشيء لا يعلم بوجوده ووضعه رهن إشارته، وبذلك يكون ما درج عليه عمل المجلس الأعلى(م ن ح) من عدم اعتبار الرسالة المضمونة التي ترجع بملاحظة غير مطلوب توصلا قانونيا له ما يبره، ذلك أنه إذا اعتبرنا أن تلك العبارة تعني التوصل بالإشعار بالسحب وعدم الحضور لتسلم الطي، فأين ما يثبت التوصل بالإشعار المذكور أو رفض التوصل به؟ ولذا وحتى يمكن اعتبار عبارة "غير مطلوب" بمثابة رفض يتعين أن يرفق المرجوع بما يثبت توصل المعني بالأمر أو من له الصلاحية لاستلام الإشعار بالسحب»⁽¹⁾.

من خلال ما سبق يتبين بوضوح خطورة الإرسال عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل على حماية حقوق الملزم في مواجهة الإدارة. وذلك من خلال صعوبة إثبات توصل الإدارة بالتصريح، لكي لا تتم معاقبة هذا الملزم بالعقوبات المفروضة في حالة عدم إيداع التصريح أو إيداعه خارج الأجل القانوني

وبالنظر إلى هذه المشاكل الكبيرة التي أثارها ويثيرها الإرسال عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل، فإنه من الأفضل أن لا يلجأ الملزم إلى هذه الطريقة من طرق إيداع التصريح الضريبي، ويكتفي بالطريقة الأولى المتمثلة في إيداعه شخصيا مقابل وصل التسلم موقع من طرف الإدارة كما سبق بيانه أعلاه، وذلك لإعفائه من غرامات التأخير وأيضا من الفرض التلقائي للضريبة⁽²⁾.

غير أنه ابتداء من سنة 2010 أصبح إيداع التصريح الضريبي يتم إلزاميا بشكل إلكتروني كما نصت على ذلك مقتضيات المادة 155 من م ع ض. لذلك يبقى السؤال

¹ - الحسن بويقين: نفس المرجع

² - المادة 148 من المدونة العامة للضرائب.

المطروح هو: كيف يمكن للملزم أن يثبت أنه قام بالإيداع الإلكتروني لتصريحه الضريبي؟ على اعتبار أن إدارة الضرائب هي التي وضعت المنصة الإلكترونية لإيداع التصاريح الضريبية، وهل تتوفر هذه المنصة الإلكترونية على ما يفيد توصل الإدارة بالتصريح بتاريخ معين، لكي تتمكن المحكمة فيما بعد عند عرض النزاع عليها لمراقبة مدى قيام الملزم بإيداع تصريحه الضريبي داخل الآجال القانونية من عدمه.

من خلال الاطلاع على الممارسة العملية بهذا الخصوص، يتبين أن المنصة الإلكترونية المعدة من طرف المديرية العامة للضرائب المتعلقة بالإيداع الإلكتروني للتصاريح الضريبية تتضمن خانة تتعلق بتحميل وصل التسلم يحتوي على البيانات المتعلقة بالملزم الذي قام بالإيداع الإلكتروني لتصريحه وتاريخ هذا الإيداع، حتى يمكن للملزم الإدلاء بهذا الوصل إلى الإدارة نفسها لإثبات إيداع التصريح داخل الأجل أو الإدلاء به للمحكمة في حالة عرض النزاع عليها.

لذلك، يمكن القول أن وسيلة الإثبات الوحيدة لإثبات إيداع التصريح الضريبي داخل الآجال القانونية، هي الوصل الذي يتم تحميله من المنصة الإلكترونية المعدة لهذا الغرض، على اعتبار أن الإيداع الإلكتروني للتصريح الضريبي أصبح إلزاميا لجميع الملزمين استنادا إلى مقتضيات المادة 155 من م ع ض⁽¹⁾.

الملاحظ على هذه المقتضيات القانونية المتعلقة بإجبارية التصريح الضريبي الإلكتروني أن المادة 155 من م ع ض اقتضت على إلزامية إيداع التصريح بشكل إلكتروني دون تحديد جزاء في حالة مخالفة هذه المقتضيات وتقديم التصريح بإحدى الطرق الأخرى، خصوصا وأن المواد المتعلقة بإرسال التصريح عن طريق البريد المضمون مع إشعار بالتوصل، وإيداعه لدى إدارة الضرائب مقابل وصل لم يتم إلغاؤها. لذلك فإن الإشكال الذي سيثار بهذا الخصوص يتعلق بالحالة التي لا يقوم بها الملزم

¹ - المادة 155 من م.ع.ض.

بإيداع التصريح الضريبي بشكل إلكتروني، وإنما بطريقة أخرى، فهل سيعتبر أنه لم يتم إيداع هذا التصريح ويتعرض لجزاءات عدم إيداع التصريح الضريبي المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، أم أنه سيعتبر في حكم من قدم التصريح الضريبي ولا يحق لإدارة الضرائب أن تطبق عليها جزاءات عدم إيداع التصريح و منها الفرض التلقائي للضريبة و كذا غرامات التأخير.

في غياب جواب تشريعي و كذا غياب منازعات بهذا الخصوص، يمكن القول إنه على الرغم من غياب الجزاء القانوني في المادة 155 من م ع ض، فإنه يتعين علينا تفسير مصطلح "يجب" الوارد في هذه المادة بأنه، من ناحية، يفيد إلزامية الإدلاء بالتصريح الضريبي بشكل إلكتروني، ومن ناحية أخرى يفيد أن عدم التقيد بهذه الإلزامية يؤدي إلى اعتبار أن التصريح لم يتم إيداعه ويتعرض الملزم للجزاء المخصص لذلك وهو الفرض التلقائي للضريبة من طرف إدارة الضرائب. والسبب في ضرورة اعتماد هذا التفسير لمقتضيات المادة 155 من م ع ض هو التقليل من كثرة المنازعات بين إدارة الضرائب والملزمين، لأن فتح الباب أمام عدم إمكانية الإدارة للاحتجاج بالإلزامية التصريح الإلكتروني، سيؤدي إلى اعتماد بعض الملزمين على مثل هذا التفسير لإثارة النزاع نظرا لتقصيرهم في عدم إيداع التصريح بالمرّة أو إيداعه داخل الأجل. ومن جهة أخرى فإن إلزامية التصريح الإلكتروني تترتب عليه نتائج في غاية الأهمية، منها السرعة وتفادي البطء، وكذا التخفيف على الملزمين من ضرورة التنقل لإدارة الضرائب والانتظار لوقت طويل خصوصا عند حلول الآجال القانونية لإيداع التصاريح الضريبية حسب نوع كل ضريبة، كما أن التصريح الإلكتروني يساعد بشكل كبير على الحد من ظاهرة الرشوة لأنه يجنبنا اللقاء المباشر بين الموظف والملزم.

ثانيا: حجية التصريح بالنسبة للملزم

سبقت الإشارة إلى أن التصريح الجبائي هو التزام مقرر بمقتضى نصوص قانونية يكشف الملزم من خلاله عن الواقعة المنشأة للضريبة بمبادرة مباشرة وإخبارية منه. فإذا

تم تقديم هذا التصريح بطريقة سليمة شكلا وموضوعا، كان حجة للملزم على الإدارة، أما إذا أخل الملزم بالتزامه بالتصريح فضمنه معطيات ناقصة أو مغلوبة فإن هذا الأخير يصبح حجة عليه.

1- حجة التصريح المستوفي للشروط القانونية

إذا كان التصريح الجبائي المقدم من طرف الملزم مستوفيا لجميع الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها قانونا من إفصاح جيد عن هوية المكلف، وعنوانه، واسمه، ورقم جدول الضريبة، أو رقم التفريق الجبائي حسب نوع الضريبة، فإن كل هذه المعلومات والبيانات تصبح ملزمة للمكلف بالضريبة.

إلا أن السؤال الذي يفرض نفسه هو: ما هو محل التوقيع في التصريح الجبائي علما أن المشرع لم يتطرق إليه بصريح العبارة كما هو الشأن بالنسبة للبيانات الأخرى؟ وقد أبان الواقع العملي على نفي بعض الملزمين للتوقيعات الواردة في تصريحاتهم من خلال المنازعات المطروحة أمام القضاء في هذا الشأن.

لقد كان للقضاء رأي من خلال حكم للمحكمة الإدارية بوجدة⁽¹⁾ جاء فيه ما يلي: **«...وحيث إن استبعاد هذا القرار وإن كان يعني ضمنا ضرورة موافاة الإدارة الضريبية استقبالا بالتصريحات وهي موقعة بكيفية لا تقبل المنازعة في صحة التوقيع. فإن ذلك لا يمنع من ابتكار بعض الحلول القانونية للتأكد من التوقيعات الواردة في التصريحات والإقرارات سواء عن طريق تسجيل هوية المودع للإقرار أو إرفاق هذا الأخير بنسخة من بطاقة التعريف الوطنية أو على الأقل رقمها أو أية وسيلة أخرى تؤدي إلى التأكد من صحة التوقيع ولا تؤدي إلى عرقلة وتقييد العمل الإداري».**

¹ - حكم المحكمة الإدارية بوجدة رقم 29/2000، ملف رقم 98/192 (غير منشور).

غير أن نفس المحكمة تراجعت عن هذا الرأي⁽¹⁾ معللة قرارها بكون التوقيع لا يعتبر من البيانات الإلزامية الواردة في النص القانوني.

هذا فيما يخص الشكل، أما من حيث المضمون، فإن التصريح بما تضمنه من معلومات وبيانات فيبقى ملزماً لصاحبه.

وقد سار الاجتهاد القضائي على نفس التوجه حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أن «مبدأ واقعية القانون الضريبي، يعطي الحق للإدارة الضريبية في مواجهة الملزم بالوضعية القانونية الناشئة عن ما ضمنه بإقراراته على اعتبار أن المنطق القانوني يستند على كون الصبغة التصريحية للضريبة تجعل الملزم مقيد بالبيانات التي ضمنها بإرادته الحرة في إقراره الجبائي»⁽²⁾.

إن قاعدة مواجهة الملزم باعترافه تحضر بوضوح في هذا المقام، فالتصريح مبني على قرينة الاعتراف بصدق محتواه، لكنها قرينة قابلة لإثبات العكس من طرف الإدارة إذا تبين لها انطلاقا مما توفر لديها من معلومات أو ما تضمنته تصاريح الغير التي تشترك في بعض المعاملات مع تصريح الملزم. بل هي قرينة قابلة لإثبات العكس من طرف الملزم. كيف ذلك؟

فإذا تمسك الملزم بوقوعه في خطأ من أي نوع في تصريحه، وقدم الحجة المقنعة على ذلك داخل الأجل الذي لا يتعدى آخر يوم لإيداع التصاريح، فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة بقبول طلب تدارك الأخطاء وذلك في تصاريح تعديلية جديدة.

إن إجازة المشرع لهذه الإمكانية فيها فائدة للطرفين، الملزم والإدارة على حد سواء. فالملزم في تداركه لأخطاء وقع فيها أثناء إنجاز التصاريح سيتفادى وقوعه في

¹ - حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 2001/194 في الملف رقم 2000/185 بتاريخ 2000/02/16 (غير منشور).

² - قرار للمحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 232 بتاريخ 2004/3/1 (غير منشور).

مسطرة تصحيح الإقرار. والإدارة ستستفيد من جهتها بتوفير المجهود في التأسيس لضريبة يمكن المنازعة فيها فيما بعد وما يتبع ذلك من هدر للوقت والإمكانات المالية.

وارتباطا بهذه النقطة فإن السؤال المثار بهذا الخصوص هو: هل يمكن للملزم تصحيح و مراجعة تصريحه الضريبي؟

بالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب لا نجد أي جواب تشريعي على هذا السؤال، على الرغم من الإشكالات العملية التي تثيرها هذه المسألة على مستوى التطبيق. لذلك كان لزاما علينا البحث عن الجواب في الآراء الفقهية وبعض القوانين الأجنبية التي تطرقت لهذا الإشكال.

وهكذا فقد اعتبر أحد الفقهاء⁽¹⁾ أنه يمنع على الملزم التراجع عن الإقرار غير الصحيح الذي سبق له أن أودعه حتى ولو كان حسن النية عند إيداع التصريح غير الصحيح، بل ولو كان الخطأ مجرد خطأ مادي. وهذا يعني أن إدارة الضرائب في هذه الحالة ستلجأ إلى إجراء التصحيح أو الفرض التلقائي للضريبة في مواجهة الملزم.

أما بخصوص القوانين الأجنبية، فنشير إلى القانون المصري الذي سمح للملزم بتصحيح الإقرار الخاطئ الذي سبق له تقديمه لإدارة الضرائب، وذلك من خلال المادة 87 من قانون الضريبة على الدخل⁽²⁾ التي جاء فيها: «إذا اكتسب الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهوا أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

¹ - محمد السماحي: مسطرة المنازعة الضريبية - الطبعة الأولى - مطبعة الصومعة - 1997، ص. 27.

² - قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005 المنشور بالجريدة الرسمية عدد (23) صادر في 9 يونيو 2005.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها.

وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية».

ويبدو أن الموقف الفقهي السابق لا يتماشى مع المنطق السليم الذي يفرض ضرورة قبول مبادرة الملتزم بتصحيح تصريحه وتدارك الإغفالات التي يمكن أن تكون شابت التصريح الأول، على اعتبار أن التصريح في أصله صادر عن هذا الملتزم، وبالتالي فالمنطق السليم يقضي بالسماح لهذا الملتزم بتصحيح ما صدر عنه مادام أجل إيداع التصريح لم ينته بعد. وهذا الأمر سيؤدي لا محالة إلى حل مجموعة من الإشكالات التي تواجه الملتزمين والإدارة على السواء في الواقع العملي، بل إن هذا الحل المقترح هو الكفيل بتحقيق التوازن وحماية مصالح الطرفين، الملتزم وإدارة الضرائب، لأن التمسك بالرأي الفقهي المذكور أعلاه من شأنه نفس التوازن بين مصالح الطرفين، وتغليب مصلحة الإدارة على مصلحة الملتزم، وهذا يتنافى مع ضرورة تحقيق العدل والمساواة في فرض واستخلاص الضرائب عموماً.

غير أن التصريح التعديلي يجب أن يكون مرفقاً بالحجج التي تقنع الإدارة الجبائية، ويجب أن تتوفر فيه النية التي تعزز مصداقية الملتزم أمام الإدارة الجبائية. لأن هذه الأخيرة تدقق في التصريح، كما سبقت الإشارة إلى ذلك، بما توفر لديها من إمكانيات وخبرة في كل التصاريح، فإذا تبين لها سوء النية أو عدم مصداقية التصريح فإن الأمر ينحو منحى آخر، وهو ما سنتناوله من خلال دراسة حالة التصريح غير الصادق.

ثالثا: حالة التصريح غير الصادق

ألزم القانون الضريبي الملزم بتقديم تصريح سنوي عن مصادر دخله وحجم معاملاته وكذا كل البيانات التي تتدخل في عملية الإنتاج المؤدي إلى الربح. وهو عمل وإن كان يبدو سهلا في الوهلة الأولى إلا أنه في العمق من الصعوبة بما كان، خاصة مع وجوب إرفاق كل المعطيات السابقة بما يؤكد صحتها من وصولات وشواهد وفواتير معززة لمصادقتها⁽¹⁾.

فإذا تخلفت هذه الحجج، فإن المعلومات المضمنة في التصريح تبقى مغلوبة إلى حين إثبات العكس بما يفيد صدقها. وللإدارة في حالة الشك في مصداقيتها أن تتدخل، وبقوة القانون، في تقدير إيرادات الملزم بعلة عدم صدق التصريح المقدم، وبالتالي ربط الضريبة على أسس جديدة غير تلك المصرح بها، ولها أن تثبت ذلك بكل الوسائل التي تتوفر عليها بما في ذلك اعترافات الملزم نفسه، أو تصريحات الغير.

لكن قبل ربط الضريبة ككل على أسس جديدة، أو ربط ضريبة تكميلية في حال أن المعلومات المغلوبة تخص فقط جزءا من التصريح، فإنه يتعين على الإدارة إخبار الملزم المخل بالتزاماته بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، بكل التغييرات التي قامت بها لمراجعة التصريح الذي سبق لهذا الملزم تقديمه، بالإضافة إلى كل تفاصيل التصحيح الذي تعترم القيام به، وبالأساس الجديد الذي ستعتمد عليه في إصدار الضريبة التكميلية⁽²⁾.

¹ - سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة، م س، ص. 68.

² - الحسين هباري: الإثبات في المادة الضريبية - بحث لنيل شهادة الماستر - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس - السنة الجامعية 2012/2013 ص. 30.

وهذا الأمر أكده العمل القضائي المغربي من خلال الأحكام القضائية الصادرة بهذا الخصوص. فقد جاء في أحد الأحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية بمكناس⁽¹⁾ ما يلي: " لكن حيث إن إدارة الضرائب ملزمة طبقا للمادة 224 من مدونة الضرائب بتحديد أسباب التصحيح وإثباتها أمام اللجان أو أمام المحكمة بمناسبة الطعن القضائي، وهو ما لم تقم به إذ اكتفت في مقالها بأنها قامت بتصحيح ثمن التفويت بناء على معطيات تتوفر عليها وعلى عقود مقارنة دون إثباتها بالإدلاء بما يفيد هاته المعطيات بشكل مادي، وذلك حتى تتمكن المحكمة من مراقبة صحة تلك المعطيات وفقا لوسائل التحقيق القضائية المتاحة لها من بحث وخبرة إنسجاما مع قرار محكمة النقض المستدل به.

وحيث إن إستناد الإدارة على الثمن المرجعي المحدد من طرفها لا يقوم مرتكزا قانونيا يشكك في صحة التصريح الضريبي، لكونه يلزم الإدارة الضريبية في توحيد مناهج العمل بخصوص المراجعة الضريبية بالنسبة للضريبة على الأرباح العقارية، ولا يلزم المحكمة ولا الملزم الضريبي بشكل قطعي، لكونه ليس نصا تشريعيًا أو نصا تنظيميا يكتسي صبغة الإلزام؛ كما أن تحديد ثمن موحد ومجرد لمنطقة معينة بناء على السعر المرجعي لا يمكن إعماله على إطلاقه بالنسبة لمجموع البنايات في نفس المنطقة، ما دام أن قيمة العقارات تختلف من حي لآخر ومن منزل لآخر ولو كان مجاورا له خصوصا عندما يتعلق الأمر بعقار قائم البناء، ما دام أن تجهيز أي عقار وطبيعة مواد بنائه تختلف من بناء لآخر مما يؤثر بشكل كبير على ثمن البيع في كل بناء على حدة.

وحيث إنه ما دام أن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من مدونة الضرائب، وأن الإدارة هي الملزمة بإثبات عدم صحة التصريح الضريبي لكونها هي التي تدعي خلاف الأصل، وبالنظر لعدم إدلاءها بأية حجة من شأنها دحض ما جاء

¹ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 2018/7113/908 بتاريخ 2018/12/05 ملف رقم: 2018/7113/192

(غير منشور)

في التصريح الضريبي للمدعى عليه، يكون طعنها غير مؤسس ويتعين رفض الطلب بشأنه". و في حكم آخر قضت نفس المحكمة⁽¹⁾ بما يلي: "وحيث إن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من المدونة العامة للضرائب، وأن الإدارة الضريبية هي الملزمة عند مراجعة وتصحيح ما جاء في التصريح، أن تقوم بتبيان أسباب التصحيح بشكل واضح وعناصر ذلك بتحديد طبيعة الاستثمارات المستبعدة وقيمتها وسبب هذا الاستبعاد.

وحيث إن الإدارة الضريبية عند ممارسة حق المراجعة لثمن بيع العقار ذي الرسم العقاري رقم 26927/ك والعقار رقم 13108/ك، اكتفت بالإلغاء المجرد لجزء من الاستثمارات بعلّة أنها عبارة عن آليات وتجهيزات لا علاقة لها بالعقار دون تحديد ماهيتها ولا ثمنها بتفصيل حتى تتمكن المحكمة من مراقبة مدى صحة التصحيحات من عدم صحتها، طبقا للمادتين 65 و224 من مدونة الضرائب.

وحيث إن اللجنة المحلية عندما سايرت الإدارة الضريبية في مراجعتها لثمن البيع وتأكيد إلغاء مجموعة من الإستثمارات دون التأكد من طبيعة هاته الإستثمارات وقيمتها، ودون تعليل سانع مبني على وقائع مادية أو قانونية صحيحة، يكون قرارها غير مؤسس قانونا، ويتعين إلغاؤه واعتماد ما تم التصريح به في الإقرار الضريبي بخصوص بيع العقارين أعلاه، مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية"

¹ - حكم عدد: 2018 /7113/864 صادر بتاريخ 28 /11/ 2018 ملف رقم: 2018/7113/151 (غير منشور)

و في نفس الاتجاه انظر الأحكام التالية :

- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 9/2012/718 ملف رقم: 9/2012/3 بتاريخ 9/12/2012 (غير منشور)
- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 9/2012/719 ملف رقم: 9/2012/4 بتاريخ 9/12/2012 (غير منشور)

إجمالاً، يمكن القول أن التصريح الضريبي يعتبر من أهم وسائل الإثبات الخاصة بالقانون الجبائي، والذي حاول المشرع المغربي من خلال تنظيمه له أن يحيطه بمجموعة من الضمانات الهادفة إلى تسهيل الصعوبات التي يمكن أن تواجه الإدارة والملزم على حد سواء، في حالة نشوء نزاع أمام القضاء. وتتجلى هاته الضمانات في ضرورة احترام كافة الشروط الشكلية والموضوعية التي حددها المشرع للاعتداد بالتصريح واعتباره ملزماً للطرفين وإعطائه حجية قوية في الإثبات.

لكن الملاحظ على التنظيم التشريعي للتصريح الضريبي أنه غالى في حماية مصلحة الإدارة على حساب مصلحة الملزم، وذلك من خلال إقبال كاهل هذا الأخير بمجموعة من الشروط التي يجب عليه احترامها تحت طائلة اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة من طرف الإدارة، وما يشكله ذلك من خطر على الذمة المالية للملزم التي يمكن أن تتأثر بشكل سلبي عند فرض مبالغ ضريبية كبيرة.

إلا أن التصريح الضريبي لا يكفي وحده للإثبات في حالة نشوء نزاع بين الطرفين، لذلك فقد أقر المشرع المغربي وسائل أخرى للإثبات من داخل القانون الجبائي تدعم وتقوي التصريح الضريبي، بهدف تحقيق الحماية والتوازن اللازمين بين طرفي العلاقة الجبائية (الملزم) والإدارة (الضريبة).

المطلب الثاني: الإثبات بواسطة المحاسبة

تعتبر الوثائق المحاسبية من أهم وسائل الإثبات في الميدان الضريبي، فبالرغم من كون القواعد العامة تنص على أنه لا يمكن للشخص أن يخلق دليلا لنفسه ضد الغير، وأن الأفراد لا يجبرون مبدئيا على تقديم دليل ضد أنفسهم لصالح الغير⁽¹⁾، إلا أن الأمر مختلف في القضايا الجبائية، حيث يجوز الإثبات بالوثائق المحاسبية المنجزة والمقدمة من طرف الملزم للإدارة الجبائية سواء كان الإثبات لمصلحته أو ضده.

وقد عرف بعض الفقه⁽²⁾ القواعد المحاسبية بأنها تقنية تسمح بتسجيل عبر وحدات نقدية حركية القيم المخصصة في الذمة المالية للمؤسسة وكذلك النتائج الإجمالية للاستغلال خلال مدة معينة. في حين عرفها البعض الآخر بأنها مجموعة القواعد القانونية والتنظيمية التي تحكم التقنية المحاسبية بالإضافة إلى القواعد التي تطبق على الأشخاص الذين يبدؤون في تنفيذ هذه التقنية⁽³⁾.

إلا أن تعميم العمل بمسك المحاسبة لم يدخل حيز التنفيذ إلا مع الإصلاح الجبائي⁽⁴⁾ وما جاء به من تكريس لحقوق الملزم.

¹ - المواد 399-438-443 من ق ل ع.

² - هووان وبيدانون، القانون التجاري دالوز 1993، ص. 200.

³ - عز الدين بنستي: دراسات في القانون التجاري المغربي - ج 1 - الطبعة الأولى 1998 - ص. 236.

⁴ - القانون رقم 83 - 3 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 83-38 - 1 الصادر في 21 من رجب 1404 (23 أبريل 1984) 1984 ج ر ع 3731 بتاريخ 2 ماي 1984 - ص. 551.

لقد كانت المحاسبة نظاما استثنائيا، فأصبحت بعد الإصلاح التزاما إجباريا يخضع له أغلب الملزمين، واختياريا بالنسبة للبعض الآخر الذين لا يصل دخلهم أو رقم أعمالهم حدا معيناً⁽¹⁾، وهذا الالتزام يكتسب قوة الحجة بالنسبة للملزم في كل ما يتعلق

بتصريحاته الجبائية. لذلك نجد أن المشرع أحاط المحاسبة بضوابط دقيقة نص عليها في القانون الضريبي والقانون المحاسبي⁽²⁾.

فكيف استمدت هذه التقنية المحاسبية مشروعيتها ومبادئها من جهة (فقرة أولى) ومن جهة أخرى كيف استطاعت أن تفرض نفسها في الحقل الجبائي كقوة ثبوتية قائمة بذاتها (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: مشروعية مسك الحاسبة ومبادئها

تستمد المحاسبة مشروعيتها من مختلف النصوص التشريعية المؤطرة لها (أولا)، هذه النصوص التي إذا طبقت على الوجه المطلوب واحترمت المبادئ الأساسية التي تركز عليها المحاسبة في الأعراف الجبائية (ثانيا) أصبحت حجة دامغة ووسيلة فعالة في الإثبات يمكن الاحتجاج بها.

¹ - عبد الرحمان ابيلا، م س، ص.344.

² - ابراهيم الشيكور، المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة: تحديد مفهوم المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة. لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب في موضوع العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس عدد 8/2005/ دفاتر المجلس الأعلى. مطبعة إبيت.ص.231.

أولاً: الإطار القانوني لمسك المحاسبة

تتوزع المصادر القانونية للالتزام بمسك المحاسبة بين مصادر ضريبية بحثه، ومصادر قانونية أخرى.

1- المصادر الضريبية

إن المقاولات الفردية أو الشركات باستثناء الملزمين الذين يحصلون على أجور، أو الذين يمارسون بعض الأنشطة أو الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم الحد المنصوص عليه في القانون، ملزمون بمسك محاسبة منتظمة وذلك استناداً للمقتضيات التشريعية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب.

وهكذا فقد ألزمت المادة 145 من المدونة العامة للضرائب الملزمين الخاضعين للضريبة، سواء الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات أو الضريبة على القيمة المضافة، بضرورة مسك محاسبة كما نظمها المشرع في النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بها. ولم يقتصر الأمر على هذا، بل إن المشرع الضريبي ألزم الخاضعين للضريبة بأنواعها الثلاثة بضرورة مسك تلك المحاسبة بطريقة إلكترونية⁽¹⁾.

¹ - تنص المادة 145 من م ع ض على ما يلي : " I - يجب على الخاضعين للضريبة مسك محاسبة طبقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في هذه المدونة. يجب كذلك على الخاضعين للضريبة أن يمسكوا المحاسبة المشار إليها في الفقرة أعلاه وفق شكل إلكتروني حسب معايير محددة بنص تنظيمي .

II. - يجب على الخاضعين للضريبة أن يعدوا في نهاية كل سنة محاسبية جروداً مفصلة من حيث الكمية والقيمة للبضائع والمنتجات المتنوعة والفائف وكذا المواد القابلة للاستهلاك التي يشترونها لغرض بيعها أو لما تستلزمه حاجات الاستغلال.

III - مع مراعاة أحكام الفقرة IX أدناه ، يجب على الخاضعين للضريبة أن يسلموا إلى المشتريين منهم أو إلى زبائنهم فواتير أو بيانات حسابية مرقمة مسبقاً ومسحوبة من سلسلة متصلة أو مطبوعة بنظام معلوماتي وفق سلسلة متصلة يثبتون فيها، زيادة على البيانات المعتادة ذات الطابع التجاري:

- 1° هوية البائع؛

- 2° - رقم التعريف الضريبي المسلم من المصلحة المحلية للضرائب وكذا رقم القيد في الرسم المهني؛
- 3° - تاريخ العملية؛
- 4° - الأسماء الشخصية والعائلية للمشتريين منهم أو زبائنهم و عناوينهم التجارية و عناوين مقارهم و رقم التعريف الموحد للمقولة؛
- 5° - الثمن والكمية وطبيعة البضائع المباعة أو الأشغال المنجزة أو الخدمات المقدمة؛
- 6° - مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المطالب بها زيادة على الثمن المشمول فيه وذلك بصورة مستقلة. وفيما يخص العمليات المشار إليها في المواد 91 و 92 و 94 أعلاه، يعوض عن بيان الضريبة ببيان الإعفاء أو النظام الواقف المنجزة العمليات بحكمه؛
- 7° - مراجع وكيفية الأداء المتعلقة بالفاتورات أو البيانات الحسابية؛
- 8° - وجميع المعلومات الأخرى المنصوص عليها بأحكام قانونية.
- إذا تعلق الأمر ببيع المنشآت لمنتجات أو بضائع لفائدة الخواص جاز أن تقوم بطاقة الصندوق مقام الفاتورة. يجب أن تتضمن بطاقة الصندوق على الأقل البيانات التالية:
- أ - تاريخ العملية؛
- ب - هوية البائع أو مقدم الخدمات؛
- ج - طبيعة المنتج أو الخدمة؛
- د - كمية و ثمن البيع مع الإشارة، إن اقتضى الحال، للضريبة على القيمة المضافة.
- IV. - يجب على المصحات والمؤسسات المعتمدة في حكمها أن تسلم إلى المعالجين بها فاتورات تتضمن المبلغ الاجمالي للأتعاب والمكافآت الأخرى المماثلة التي أداها هؤلاء مع بيان:
- حصة الأتعاب والمكافآت العائدة للمصحة أو المؤسسة والتي تدرج في رقم أعمالها الخاضع للضريبة؛
- حصة الأتعاب والمكافآت العائدة للأطباء مقابل الأعمال الطبية أو الجراحية المنجزة داخل المصحات أو المؤسسات المذكورة.
- V. - يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقومون بجولات لبيع منتجاتهم مباشرة إلى أشخاص خاضعين للرسم المهني، أن يبينوا في الفاتورات أو الوثائق القائمة مقامها التي يسلمونها إلى زبائنهم رقم قيد الزبناء المذكورين في الرسم المهني .
- VI. - يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل وفق نظام النتيجة الصافية المبسطة المشار إليه في المادة 38 أعلاه أن يمسكوا بصورة منتظمة سجل أو سجلات تقيد فيها جميع المبالغ المقبوضة مقابل المبيعات والأشغال والخدمات المنجزة وكذا المبالغ المدفوعة مقابل الأثرية ومصاريف المستخدمين وتكاليف الاستغلال الأخرى.
- زيادة على ما ذكر يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل:
- 1° - أن يسلموا إلى المشتريين منهم أو إلى زبائنهم الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على القيمة المضافة أو للضريبة على الدخل فيما يتعلق بالدخول المهنية والعاملين في نطاق أنشطتهم المهنية، فاتورات أو بيانات حسابية وفقا لأحكام III من هذه المادة، ويحتفظوا بنسخها طوال العشر (10) سنوات الموالية لسنة وضعها؛
- 2° - أن يعدوا في نهاية كل سنة محاسبية:

وهذا الأمر يتماشى مع فرض المشرع إلزامية التصريح الضريبي الإلكتروني كما سبق بيانه أعلاه.

-
- قائمة الأشخاص المدينين والدائنين لهم، مع بيان طبيعة ما لهم وما عليهم ومرجع ذلك ومبلغه بتفصيل؛
- قوائم مفصلة للمخزونات من البضائع والمنتجات واللفائف والمواد القابلة للاستهلاك التي يشترونها بقصد بيعها أو لاستخدامها فيما تستلزمه مزاوله المهنة التي يمارسونها مع بيان كميتها وقيمتها؛
- 3° - أن يكون لهم سجل تقيد فيه أموال الاستغلال القابلة للاهلاك، يؤشر عليه رئيس المصلحة المحلية للضرائب وتكون صفحاته مرقمة.
- يجوز خصم أقساط الاهلاك السنوية بشرط أن تقيد في السجل المشار إليه أعلاه الذي يجب أن يتضمن، زيادة على ذلك، فيما يخص كل عنصر من العناصر القابلة للاهلاك بيان:
- طبيعته والغرض المخصص له ومكان استخدامه؛
- مراجع فاتورة شرائه أو عقد تملكه؛
- ثمن تكلفته؛
- نسبة الاهلاك؛
- مبلغ القسط السنوي المخصوم في نهاية كل سنة محاسبية؛
- قيمة الاهلاك الصافية بعد كل خصم.
- VII يجب على الخاضعين للضريبة الذين ليست لهم صفة تاجر أن يضيفوا في جميع الوثائق التي يسلمونها لزيائهم أو للأغيار رقم تعريفهم الضريبي المسلم لهم من طرف المصلحة المحلية للضرائب وكذا رقم القيد في الرسم المهني .
- VIII يجب على الخاضعين للضريبة أن يبينوا رقم التعريف الموحد للمقاوله في الفاتورات و أي وثيقة أخرى لها قوة الإثبات التي يسلمونها لزيائهم وكذا في جميع الإقرارات الجبائية المنصوص عليها في هذه المدونة .
- IX . 3 . يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو النتيجة الصافية المبسطة، وكذا الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة أن يتوفروا على برنامج معلوماتي للفوترة يستجيب لمعايير تقنية تحددها الإدارة طبقا للالتزامات المنصوص عليها في III و IV أعلاه.
- وتحدد بموجب نص تنظيمي كيفيات تطبيق أحكام هذا البند حسب أنشطة كل قطاع.
- XI يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو النتيجة الصافية المبسطة، وكذا الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة، أن يتوفروا على عنوان إلكتروني لدى مقدمي خدمات المصادقة الإلكترونية وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل في مجال التبادل الإلكتروني بين الإدارة الجبائية و الملزمين.
- تحدد بموجب نص تنظيمي كيفيات تطبيق أحكام هذا البند."

ويتجلى الهدف الأساسي من إجبار الملزمين على مسك محاسبة منتظمة، في تمكين إدارة الضرائب من القيام بدورها الرقابي كما هو منصوص عليه في المدونة العامة للضرائب.

فكما هو معلوم فإن الاختصاص الرئيسي لإدارة الضرائب، هو فرض وتحصيل مبالغ الضرائب من الملزمين. لكن القيام بهذا الدور يفرض السماح لهذه الإدارة بمراقبة وتفحص الملزمين الخاضعين للضريبة للتحقق من صحة التصريحات الضريبية والوثائق المرفقة بها، وكذا محاربة ظاهرة التهرب الضريبي من طرف بعض الملزمين الذين يمتنعون عن أداء مبلغ الضريبة رغم حصولهم على أرباح مهمة من الأنشطة التي يزاولونها، وهذا ما حاول المشرع الضريبي التأسيس له من خلال المادة 145 من م ع ض المشار إليها أعلاه.

2- المصادر القانونية الأخرى

قبل التطرق إلى المصادر القانونية الأخرى التي نصت على إلزامية مسك محاسبة منتظمة من طرف المقاوله كيفما كان حجمها، والأشخاص أصحاب الدخل القار كيفما كانت صفتهم، طبيعيين أو معنويين، لابد من الإشارة إلى أن المدونة العامة للضرائب تحيل على القانون التجاري فيما يخص شكليات المحاسبة، والقانون التجاري بدوره يحيل على القانون المحاسبي الذي يعتبر المرجعية القانونية الوحيدة المعتمدة في القواعد المحاسبية.

فعلى مستوى مدونة التجارة⁽¹⁾ نصت المادة 19 منها على ما يلي: «يتعين على كل تاجر أن يمسك محاسبة طبقا لإحكام القانون رقم 88-9 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التاجر العمل بها».

وأكدت الفقرة الأخيرة من نفس المادة على أنه: «إذا كانت المحاسبة ممسوكة بانتظام فإنها تكون مقبولة أمام القضاء كوسيلة إثبات بين التجار في الأعمال المرتبطة بتجارتهم».

أما المادة 20 فقد منحت للأغيار إمكانية الاحتجاج بمحتوى محاسبة التاجر ولو لم تكن ممسوكة بصفة قانونية.

إضافة إلى ذلك فقد جاء في المادة 22 من نفس المدونة: «يجوز للمحكمة أثناء الدعوى أن تأمر تلقائيا أو بناء على طلب أحد الأطراف، بتقديم⁽²⁾ الوثائق المحاسبية أو الاطلاع عليها».

يتضح مما سبق أن المشرع التجاري أعطى أهمية بالغة للقواعد المحاسبية، حيث عنون الباب الأول من القسم الرابع بالقواعد المحاسبية والمحافظة على المراسلات، وفي ذلك دليل على سعي المشرع إلى أن تكون المحاسبة بمثابة دليل إثبات قوي لصالح التاجر، وأيضا ضده في بعض الحالات.

وبخصوص القانون المحاسبي، فهو، كما سبقت الإشارة إلى ذلك، يعتبر المرجعية الأساسية والوحيدة المعتمدة في مجال القواعد المحاسبية. حيث جاء التأكيد على ذلك في

¹ - القانون رقم 95-15 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 83-96 صادر في 15 ربيع الأول 1417 الموافق ل 1 غشت 1996 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996.

² - يقصد بالتقديم حسب منطوق المادة 23 من مدونة التجارة، استخراج المحررات التي تهم النزاع المعروض أمام المحكمة دون غيرها من المحررات الأخرى.

المادة الأولى من القانون المؤطر للمحاسبة رقم 88-9⁽¹⁾ والتي نصت على أنه: «يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر بمدلول الكلمة في قانون التجارة أن يمسك محاسبته وفق القواعد التي ينص عليها هذا القانون والبيانات الواردة في الجداول الملحقة به».

كما أجازت المادة 23 من نفس القانون لإدارة الضرائب رفض قبول كل المحاسبات التي لا تكون ممسوكة وفق الشكليات والجداول الملحقة بالقانون رقم 88-9⁽²⁾.

وبقراءة باقي نصوص القانون 88-9 يتبين أن هناك عدة أهداف يسعى المشرع إلى تحقيقها من خلال هذه القواعد المحاسبية. ويمكن أن نذكر من بين تلك الأهداف على سبيل المثال لا الحصر ما يلي⁽³⁾:

- تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المقاوله خلال مدة زمنية معينة؛
- تحديد نتيجة هذه العمليات خلال مدة معينة من ربح وخسارة؛
- تحديد المركز المالي للمقاوله بضبط ممتلكاتها، وديونها ومستحققاتها على الغير؛

¹ - القانون رقم 98 - 9 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 138 - 92 - 1 الصادر في 30 من جمادى الآخرة 1413 (25 ديسمبر 1992) ج ر ع 4183 بتاريخ 5 رجب 1413 (30 ديسمبر 1992) ص 1867 كما تم تعديله بالقانون رقم 03- 44 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-05-211 الصادر في 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) ج ر ع 5399 بتاريخ 28 محرم 1427 (27 فبراير 2006) ص 522.

² - تنص المادة 23 من القانون 88-9 على ما يلي: "إدارة الضرائب أن ترفض قبول المحاسبات التي لا تكون ممسوكة وفق الأشكال المقررة في هذا القانون والجداول الملحقة به".

³ - عبد الرحمان ابليل، م س، ص. 347.

وإجمالاً مقارنة نشاط المقابلة بالشكل الذي يمكن من تحديد فكرة واضحة عن طريقة تسييرها، وبالتالي تصنيفها إما في خانة المقاولات الناجحة أو المقاولات التي تعاني من صعوبات في التسيير.

أما على مستوى القانون الجنائي، فقد يصعب للوهلة الأولى تصور علاقة بين مسك المحاسبة والقانون الجنائي، سيما وأن الواقع العملي يربط القانون الجنائي بالجرائم والعقوبات المحددة لها.

إلا أنه فعلاً وفي إطار جريمة التفالس⁽¹⁾ فقد جرم المشرع هذا الفعل الذي يتجسد ركنه المادي في الإخلال بالالتزامات المحاسبية التي يرتكبها التاجر المتوقف عن الدفع، أو الذي يخفي حساباته، أو يبدد أصوله كلها أو بعضها أو يتلفها. وكذا التاجر الذي يدعي وجود مديونية في حساباته بناء على ديون مفتعلة، ولا أساس لها من الصحة، وذلك عن طريق الإدلاء بعقود رسمية أو عرفية وهمية وتضمينها في الميزانية⁽²⁾. وقد نص المشرع المغربي على العقوبات الجنائية لهذه الجرائم في المادة 722 من م ت⁽³⁾.

¹- لم يعرف المشرع المغربي جريمة التفالس واكتفى بتحديد الحالات المعاقب عليها بهذه الجريمة والعقوبة المحددة لذلك في المادة 721 وما يليها من م ت. وهكذا فقد نصت المادة 721 من م ت على ما يلي: "يدان بالتفالس في حال افتتاح إجراء المعالجة الأشخاص المشار إليهم في المادة 702 الذين تبين أنهم ارتكبوا أحد الأفعال التالية:

1- قاموا اما بعمليات شراء قصد البيع بثمن أقل من السعر الجاري أو لجأوا إلى وسائل مجحفة قصد الحصول على أموال بغية تجنب أو تأخير فتح مسطرة المعالجة؛

2- اختلسوا أو اخفوا كلاً أو جزءاً من أصول المدين؛

3- قاموا بتدليسها بالزيادة في خصوم المدين؛

4 - قاموا بمسك حسابات وهمية أو أخفوا وثائق حسابية للمقابلة أو الشركة أو امتنعوا عن مسك أية حسابات رغم أن القانون يفرض ذلك."

وبناء عليه فجريمة التفالس هي من ضمن جرائم الأعمال، لأنها ترتكب في إطار المقابلة، وتمس مصالحها ومصالح الدائنين.

²- محمد شكيري، م س، ص. 158.

³- تنص المادة 722 من م ت على ما يلي: "يعاقب المتفالس بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 10000 إلى 100000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

بعد استقراء هذه النصوص القانونية التي تستمد منها المحاسبة مشروعيتها، يمكن القول أن هذه القوانين تهدف إلى جعل المحاسبة وسيلة إثبات يعتمد عليها الملزم لتأييد ما يدعيه ضد الغير. كما يمكن لهذا الغير أيضا التمسك بنفس المحاسبة كوسيلة إثبات ضد صاحبها.

لكن حتى تصل المحاسبة إلى درجة وسيلة إثبات كافية لرد كل لادعاءات المعاكسة لا بد لها من احترام مجموعة من المبادئ التي تركز عليها وتكسبها قيمتها. فما هي هذه المبادئ؟

ثانيا: المبادئ التي تركز عليها المحاسبة

حرص المشرع المغربي في التعديل الذي طال القانون المحاسبي⁽¹⁾ على جعل القواعد المحاسبية للقانون الجديد مواكبة للمواثيق الدولية، ومتضمنة لأهم المبادئ المتعارف عليها. ومن بين هذه المبادئ نشير إلى ما يلي:

1- مبدأ الصورة الصادقة

تعكس المادة 11 من القانون 88-9 المفهوم الحرفي لهذا المبدأ، حيث جاء فيها: «يجب أن تكون القوائم التركيبية صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها، ولوضعيتها المالية ونتائجها» لذلك يجب أن تكون المحاسبة صورة صادقة تعبر عن

يتعرض المشاركون في التفاس لنفس العقوبات وإن لم تكن لهم صفة مسيري المقابلة. عندما يكون المتفاس مسيرا قانونيا أو فعليا لشركة ذات أسهم مسعرة ببورصة القيم، تضاعف العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الأولى".

¹ - بموجب هذا التعديل تم نسخ القانون المحاسبي لسنة 1957 بمقتضيات القانون رقم 88-9 المشار إليه أعلاه.

حالة المنشأة بما في ذلك أصولها وخصومها ووضعها المالي وكذلك إنتاجها، اتجاه الأغيار⁽¹⁾ وبحسن نية.

وفي حال إغفال أي تفصيل من التفاصيل المحاسبية فيجب استدراك الأمر، و ذلك عن طريق الإدلاء بمعلومات تكميلية.

2- مبدأ استمرار الاستغلال

جاء في الفقرة الرابعة من المادة 15 من القانون 88-9 ما يلي: «يجب أن تكون موازنة افتتاح الدورة المحاسبية، مماثلة لموازنة اختتام الدورة المحاسبية السابقة»: وهذا يعني أن نشاط المقابلة يبقى مستمرا دورة بعد دورة، بالرغم من إلزام المسؤول عن المحاسبة بوضع جرد يتضمن قيمة عناصر المنشأة وخصومها عند نهاية كل دورة.

3- مبدأ دوام المنهج

تنص الفقرة الثانية من المادة 13 من القانون 88-9 على ما يلي: «في حال حدوث تغييرات، يجب وصفها وتبريرها في قائمة المعلومات التكميلية» يفهم من منطوق هذه الفقرة، أن المشرع يرمي إلى تكريس الاستقرار على منهج معين من أجل وضع أرضية للمقارنة بين الدورات الإنتاجية، ومحاولة استنباط النتائج تبعاً لنفس القواعد، وهذا هو ما يعرف بمبدأ دوام المنهج الذي يحكم المحاسبة المنتظمة التي تستجيب للمبادئ العالمية في هذا الإطار⁽²⁾.

لكن اعتماد هذا النهج لا يعني عدم تسجيل المستجدات، بل يتعين تسجيل هذه المستجدات في قائمة المعلومات التكميلية مع تعزيزها بالأدلة والتبريرات الكافية لذلك.

¹- في هذا سياق يمكن إدخال الإدارة الضريبية ضمن الأغيار.

²- A. VIANDIER : Droit comptable ,édition dalloz ,1984,p 404.

تنص المادة الخامسة من القانون رقم 88-9 على أنه: «يجب وضع جرد يتضمن عناصر أصول المنشأة وخصومها على الأقل مرة في كل دورة محاسبية عند آخر هذه الدورة».

إن الدورة المحاسبية تستغرق عادة 12 شهرا تبتدئ من فاتح يناير وتنتهي في 31 دجنبر من نفس السنة. لكن قد ترد على هذا المبدأ استثناءات تفرضها طبيعة النشاط المزاول، الذي يمكن أن يجعل الدورة المحاسبية أقل من 12 شهرا، أو قد يكون الاستثناء ناتج عن اتفاق جبائي مبرم بين الإدارة الجبائية وبعض المنظمات المهنية، كقائمي المحامين والأطباء. حيث يمكن لهذه الفئات المهنية تطبيق محاسبة تركز على واقعة قبض الثمن بالنسبة لتقييد المحاصيل، والإدلاء الفعلي للتكاليف قبل تسجيلها بالمحاسبة⁽¹⁾.

إن كل هذه المبادئ وغيرها من المبادئ الأخرى التي لا يتسع المقام لتفصيلها، تؤكد دور المحاسبة في التدبير اليومي للمقاولات ومواكبتها لكل الوسائل الكفيلة بنجاحها والرفع من مستواها الإنتاجي. لكن في مقابل ذلك، يمكن للباحث أن يتساءل عن دور هذه المحاسبة في الإثبات بين الملزم وإدارة الضرائب، خصوصا عند نشوء نزاع بين الطرفين وعرضه على القاضي المختص للنظر فيه.

الفقرة الثانية: حجية الوثائق المحاسبية في الإثبات أمام القضاء

من أجل أن تكتسب المحاسبة حجيتها أمام القضاء، فلا بد من احترام القواعد المحاسبية، التي تعمل على توضيح الوضعية المالية للمقاول، بكل صدق وأمانة. ويبقى

¹ - محمد شكيري، م س، ص. 162.

هذا الاحترام للقواعد المحاسبية هو المحدد الأساسي لاعتبار هذه المحاسبة منتظمة (أولاً) أو غير منتظمة (ثانياً).

أولاً: معالم المحاسبة المنتظمة

يتجسد المفهوم الحقيقي للمحاسبة المنتظمة في توفرها على مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية. فما هي الشروط الشكلية للمحاسبة المنتظمة، وما هي شروطها الموضوعية.

1- الشروط الشكلية للمحاسبة المنتظمة

من خلال تفحص القانون المحاسبي يتبين أن المشرع يفرض وجوب كون الوثائق المحاسبية صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها، ولوضعيتها المالية وحجم إنتاجها. فالمحاسبة إذا كانت ممسوكة بانتظام تشكل وسيلة إثبات لصالح الخاضع للضريبة، وإذا زعمت إدارة الضرائب عكس ما هو مضمن في الوثائق المحاسبية للملزم الممسوكة بانتظام، فإنه يتعين عليها إثبات العكس⁽¹⁾. وهو نفس التوجه الذي ذهب إليه المشرع الفرنسي، الذي اعتبر أن المقابلة التي تحترم القواعد المحاسبية المتعارف عليها، تتمتع بقريضة الصدق⁽²⁾.

¹ - عبد الله بدوي، حق المراجعة الضريبية ووسائل مراقبة المحاسبة، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بوجدة في 26/05/2006 حول موضوع المنازعات الضريبية والإشكاليات المطروحة في الميدان العملي في ضوء المدونة الجديدة العامة للضرائب، ص. 5.

² - Christophe de lamardiere , op cit,26 .

وبالتالي، فإن مسك محاسبة منتظمة من طرف الملزم يجعله في مركز قوي عند عرض النزاع على القضاء، لأنه سيعفى من إثبات ما يدعيه حتى في حالة كونه هو المدعي⁽¹⁾، و تتحمل إدارة الضرائب عبء إثبات عكس الوثائق المحاسبية للملزم.

وعليه فإن صدق المعطيات المحاسبية يقترن بانتظام المحاسبة من حيث الشكل وبقا للمقتضيات التي يتضمنها القانون المحاسبي، من ضرورة مسك المقاوله لبعض الدفاتر المحاسبية بانتظام (أ) وتدعيمها بمجموعة من الوثائق والمستندات المدعمة لتقييدات المحاسبة(ب).

أ- الدفاتر الواجب مسكها

أوجبت المادتين الأولى والثانية من القانون المحاسبي رقم 88-9 على كل شخص طبيعي أو معنوي يتصف بصفة تاجر أن يمسك ثلاث دفاتر محاسبية إلزامية وهي:

- **دفتر اليومية:** وهو من أهم الدفاتر التجارية حيث تقيد فيه يوميا كل العمليات المتعلقة بنشاط المقاوله، ويتعلق كل قيد بحسابين أحدهما في الجانب الأيمن، ويسمى دائنة، والقيد الآخر في الجانب الأيسر ويسمى مدينة⁽²⁾. كما يجب أن تعزز كل هذه التقييدات بالمستندات التي تقيد ذلك لأنها تعتبر الدليل المادي الذي يؤكد وجود العملية التي تم إبرامها.

¹ - القاعدة العامة في إثبات الادعاء أمام القضاء هي أن المدعي هو المكلف بإثبات دعواه. و في هذا الإطار ينص الفصل 399 من ق ل ع على ما يلي : " إثبات الالتزام على مدعيه."

² - المادة 2 من القانون رقم 88-9 التي تنص على ما يلي : "يكون كل تسجيل من التسجيلات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه في صورة قيد يتضمنه سجل يسمى "دفتر اليومية".

يتعلق كل قيد كل الأقل بحسابين ويقيد في الجانب المدين لأحدهما نفس المبلغ الذي يقيد في الجانب الدائن من الحساب الآخر."

كما يجب أن ترقم جميع صفحات هذا الدفتر ويوقع عليها من طرف كاتب ضبط المحكمة التجارية التابع لها المقر الاجتماعي للمنشأة إذا كان الملزم تاجراً، أو من طرف كتابة الضبط بالمحكمة الابتدائية بالنسبة لغير التاجر⁽¹⁾.

- **دفتر الجرد:** تقيد في هذا الدفتر موازنة كل دورة محاسبية وكذا حساب العائدات وكل تكاليفها، وذلك استناداً للمادة 6 من القانون 88-9²، كما يجب أن يكون مؤشراً عليه وموقعا على جميع صفحاته. إلا أن القانون رقم 03-44 المعدل للقانون رقم 88-9⁽³⁾ لم يلزم الأشخاص الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 2.000.000 درهم بترقيم وتوقيع دفتر اليومية ودفتر الجرد⁽⁴⁾.

¹- تنص المادة 8 من القانون رقم 88-9 على ما يلي: " يرقم ويوقع كاتب الضبط بالمحكمة الابتدائية التابع لها مقر المنشأة حسب الإجراءات العادية ومن غير مصاريف، دفتر اليومية ودفتر الجرد، ويخصص لكل دفتر رقم ينقله كاتب الضبط في سجل خاص.

غير أن الأشخاص الطبيعيين المشار إليهم في الفقرة 5 من المادة 1 أعلاه غير ملزمين بترقيم وتوقيع دفتر اليومية ودفتر الجرد من طرف كاتب الضبط لدى المحكمة المختصة شريطة أن يتم الاحتفاظ بهذه الدفاتر وبالموازنة وحساب العائدات والتكاليف لمدة عشر سنوات."

²- تنص هذه المادة على ما يلي: " يجب مسك دفتر جرد تقيد فيه موازنة كل دورة محاسبية وحساب عائداتها وتكاليفها."

³- القانون رقم 44.03 المتعلق بتعديل القانون 88-9 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.05.211 بتاريخ 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006)؛ الجريدة الرسمية عدد 5399 بتاريخ 28 محرم 1427 (27 فبراير 2006)، ص 522.

⁴-تنص الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون 88-9 بعد التعديل ما يلي: " غير أنه يمكن للأشخاص الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مليوني درهم (2.000.000 درهم) باستثناء وكلاء التأمينات القيام بما يلي:

- تسجيل جميع العمليات يوماً بيوم مرتبة تبعاً لتسلسلها الزمني في تاريخ تحصيل العائدات أو تاريخ دفع التكاليف؛

- تسجيل جميع ما لهم أو ما عليهم من ديون في تاريخ اختتام الدورة المحاسبية في لائحة تلخيصية فيها هوية الزبناء والموردين ومبلغ الديون المتعلقة بهم؛

- دفتر الأستاذ أو الدفتر الكبير: وهو الذي تنقل فيه قيود دفتر اليومية وفق قائمة حسابات المقاول، ويقسم إلى ثلاث قوائم، تسجل في القائمة الأولى وضعية المقاول، وفي القائمة الثانية حسابات الإدارة، أما القائمة الثالثة فتسجل فيها الحسابات الخاصة وفق ما جاء في المادة 2 من قانون 88-9⁽¹⁾.

وبالإضافة إلى هذه الدفاتر الإلزامية هناك بعض الدفاتر التي تفرضها بعض القوانين الخاصة، كدفتر الأداءات المؤشر عليه والموقع على كل صفحاته من طرف مفتش الشغل التابع له المقر الاجتماعي للمقاول، أو بعض السجلات الخاصة التي تفرض مسكها طبيعة بعض الأنشطة الاقتصادية كالفنادق مثلا⁽²⁾. وهناك أيضا دليل وصف التنظيم المحاسبي المعمول به بالنسبة للمقاولات التي يتجاوز رقم أعمالها (7,5) مليون درهم، وهو دليل يتضمن وصفا مدققا للأجهزة الإدارية التي تشرف على تسيير المقاول، إضافة إلى الأجهزة الإنتاجية فيها.

وبالموازاة مع هذه الدفاتر الإلزامية، أشار الفصل 3 من القانون 88-9 إلى بعض الدفاتر الاختيارية، كدفاتر يومية مساعدة تفيد الملزم في الحالات التي يصعب فيها تضمين وتسجيل كل العمليات التي ينجزها في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ نظرا لكثرة الأنشطة.

- تسجيل المصاريف الضئيلة كلما دعت الضرورة على أساس مستندات إثبات داخلية يوقعها التاجر

المعني بالأمر."

¹- تنص هذه المادة على ما يلي: " تنقل قيود دفتر اليومية إلى سجل يسمى " دفتر الأستاذ" وتسجل فيه وفق قائمة حسابات التاجر.

يجب أن تتضمن قائمة الحسابات أقساما لحسابات وضعية المنشأة وأقساما لحسابات الإدارة وأقساما للحسابات الخاصة وفق ما هو محدد في الجداول الملحقة بهذا القانون.

غير أنه يعفى الأشخاص الطبيعيون المشار إليهم في الفقرة 5 من المادة 1 أعلاه من مسك دفتر الأستاذ إذا كان بالإمكان إعداد الميزان التلخيصي للحسابات مباشرة من دفتر اليومية.

²- محمد شكيري، م س، ص. 462.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد في القانون المغربي ما يمنع الأخذ بالوسائل المعلوماتية الحديثة، كاستخدام الدفاتر الرقمية وتسجيل المعلومات على الحاسوب؛ بل إن المشرع المغربي نص في المادة 145 من م ع ض ع على المحاسبة الإلكترونية وأحال على نص تنظيمي سيصدر و يبين كيفية تنظيمها و سيرها⁽¹⁾.

ويجوز الاستعاضة عن دفتر اليومية ودفتر الجرد بالمستندات الموضوعة بالطرق المعلوماتية، ويجب في هذه الحالة أن تكون هذه المستندات ثابتة ومرقمة ومؤرخة فور إنجازها، وذلك بالوسائل الكفيلة لضمان حجيتها⁽²⁾.

ب - الوثائق المدعمة للتقييدات الواردة في الدفاتر الإلزامية

يجب أن تكون المحاسبة المنجزة من طرف الملزم معززة بالوثائق الثبوتية التي نص عليها المشرع لإثبات صحة العمليات التي قام بها هذا الأخير، وتتمثل هذه الوثائق حسب استعمالاتها فيما يلي:

بالنسبة للتكاليف المسجلة في محاسبة المقاول، يجب أن تدعم بحجج تفيد في إثباتها، حيث تعزز المشتريات بفواتير محررة باسم المقاول الملزمة، وتحمل معلومات عن المورد ومراجعته الضريبية، ومعلومات عن البضاعة حتى يتم التأكد من تخصيصها مباشرة لنشاط المقاول، سواء كان هذا النشاط تجاريا أو إنتاجيا، إضافة إلى معلومات عن عناصر الثمن وطريقة الأداء.

¹ - جاء في الفقرة الأولى من المادة 145 من م ع ض ما يلي " - I يجب على الخاضعين للضريبة مسك محاسبة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في هذه المدونة.

يجب كذلك على الخاضعين للضريبة أن يمسكوا المحاسبة المشار إليها في الفقرة أعلاه وفق شكل إلكتروني حسب معايير محددة بنص تنظيمي...."

² - حسن العفوي: الوثائق المحاسبية ودورها في الإثبات، مجلة البحوث، العدد 10، سنة 2011، ص 92.

وبالنسبة للتكاليف المختلفة الأخرى، كتكاليف عقود الكراء، سواء المستعملة في كراء المحلات الصالحة للاستغلال الصناعي أو التجاري، أو آلات ووسائل النقل واللوجيستيك، أو تكاليف صيانة وسائل الإنتاج والمقرات الإدارية، وكذا عقود التأمين ضد الأمراض وحوادث الشغل والحريق أو السرقة، كل ذلك يجب أن يكون مثبتا بدلائل وعقود وفواتير محررة في اسم المقالوة.

ونفس الشيء بالنسبة لأجور العمال والمستخدمين، هي أيضا يجب أن تكون مثبتة ببيانات الأداء، ومدعمة بالتصريحات الضرورية لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

أما العمولات والأتعاب المدفوعة، فيمكن تبريرها بواسطة فواتير أو بيانات الأتعاب التي تكون مسجلة باسم المقالوة الملزمة.

ثم هناك النفقات المخصصة للتنقل والأسفار التي لها علاقة بنشاط المقالوة، وتكاليف الحملات الإشهارية، والاتصالات بجميع أنواعها وحتى الهبات الممنوحة لبعض الجهات، هي أيضا يمكن خصمها إذا كانت مسجلة في الدفاتر المحاسبية، ومدعمة بفواتير وإثباتات مقنعة.

إضافة إلى كل ما سبق يجب على المقالوة أن تسجل المبالغ المدفوعة عن بعض النفقات غير العادية والتي تفرضها بعض الظروف القاهرة كتقلب أسعار العملة مثلا، أو بيع أحد أصول المقالوة المسجلة في قيمتها المحاسبية بأقل من قيمتها وأن تدلي بكل الدلائل والمعطيات التي أدت إلى ذلك.

هذا فيما يخص التكاليف، أما بالنسبة للعائدات والمحاصيل فيجب إثباتها على النحو

التالي:

- بالنسبة للمبيعات، يجب أن تكون محل إصدار لفواتير منتظمة.

- كل الإعانات القانونية التي تحصل عليها المقاوله سواء من الدولة والجماعات الترابية، أو من المؤسسات العمومية أو هيئات المجتمع المدني يجب أن تكون مرفقة بمستندات قبضها وإدماجها في المحاسبة، ونفس الأمر ينطبق على كل الاسترجاعات التي تحصل عليها المقاوله برسم الضريبة على القيمة المضافة، أو ضرائب أخرى.

- العوائد المحصلة من فوائد القروض أو الودائع، وفوائد القيمة المتأثية من بعض عناصر الأصول أو باقي العوائد الغير عادية⁽¹⁾.

- حسابات الخزينة، لأن كل النفقات المؤداة نقدا تكون مثبتة ببيانات الصندوق وأيضا البيوعات المحصلة بنفس الطريقة.

يتضح مما سبق أن المشرع الجبائي المغربي ربط الحكم على المحاسبة بكونها منتظمة أو غير منتظمة، بما تم تأييدها به من مستندات مثبتة. وقد حرصت المدونة العامة للضرائب فعلا على التأكيد على ذلك من خلال المواد 145، 146، 147 حيث ركزت على البيانات الشكلية للمحاسبة بكل دقة.

وبصفة عامة يمكن تقسيم الوثائق الثبوتية للمحاسبية إلى نوعين:

- وثائق خارجية حصلت عليها المنشأة الملزمة من الغير كفواتير الشراء، ووصولات الكراء...

- وثائق داخلية أعدها الملزم بنفسه، كصور فواتير البيع مثلا.

¹ - محمد شكيري، م س، ص. 464.

وفي جميع الأحوال، فإن هذه المستندات تقوم على قرينة الصدق إذا ما استجمعت جميع الشروط الشكلية، وبالتالي ترقى لتكون وسيلة إثبات صحة التقييدات الواردة في المحاسبة، وهذه التقييدات تمثل معاملات تكتسي صبغة عقود بين المنشأة الملزمة، وبين الغير. لذلك يجب أن تتوفر في هذه الوثيقة البيانات الأساسية التي يجب أن تتوفر في أي عقد حتى يعتبر عقدا قانونيا، ويمكن تلخيص هذه البيانات في الآتي:

- هوية الطرفين المتعاملين: وهذا ما أكدته المادة 145 من المدونة العامة للضرائب في بندها الثالث، حيث أوجبت على الخاضعين للضريبة أن يسلموا إلى المشتريين منهم فواتير أو بيانات حسابية تتضمن زيادة على البيانات الأخرى:

- هوية البائع.

- الأسماء الشخصية والعائلية للمشتريين منهم أو الزبناء وعناوينهم التجارية وعناوين مقارهم.

- المراجع الضريبة، أو ما يصطلح عليه (برقم القيد الوحيد).

- يجب أن تتضمن الوثيقة أيضا موضوع المعاملة التي قامت بها المنشأة الملزمة، وقد نصت المادة 145 من م ع ض على أنه يجب أن تتضمن الفواتير أو البيانات الحسابية كذلك الثمن والكمية وطبيعة البضاعة المباعة أو الأشغال المنجزة أو الخدمات المقدمة، لأن موضوع المعاملة أو التعاقد، يعتبر من البيانات المهمة في الوثيقة الثبوتية على اعتبار أنه يمثل الغرض الذي من أجله أعدت الوثيقة.

- يجب أن تكون الوثيقة محددة التاريخ الموافق ليوم تحريرها، أو لتاريخ العملية. وعنصر التاريخ يفيد في ربط العملية بالسنة المحاسبية التي وقعت فيها⁽¹⁾.

- يجب أن تحفظ كل مكونات الوثائق المحاسبية من قيود ومستندات بشكل منظم، بحيث تكون مرقمة في تسلسل زمني واضح ومرفقة بالبيانات المعززة لها، ولا بأس في أن يتم ذلك في مطابع محررة يدويا أو بطريقة معلوماتية، مع الحرص فقط على عنصر

¹ - عبد الرحمان ابليل، م س، ص.353.

الوضوح لتسهيل عملية مراجعتها على الغير سواء أكان هذا الغير إدارة الضرائب أو حتى القضاء كلما تطلب الأمر ذلك.

- إن إرفاق الوثائق المحاسبية بالمراجع التي تفيد كيفية الأداء تمكن من التأكد من احترام الملزم كيفما كان نوعه للضوابط القانونية المتعلقة بتسوية المعاملات⁽¹⁾.

وهكذا وبعد التطرق لأهم الجوانب الشكلية الواجب توفرها في المحاسبة حتى يجوز وصفها بالمنتظمة من حيث الشكل، لا بد من التطرق إلى الشروط الموضوعية أيضا. لأن الإدارة الجبائية، وبما اكتسبته من خبرة على امتداد الدورات الضريبية. لا تقتنع بمصادقية الوثائق المحاسبية إلا إذا كانت كل المعطيات مقرونة بعنصري الصدق والأمانة. وهو ما سيتم التطرق إليه في المحور الموالي.

2- المحاسبة المنتظمة من حيث الموضوع

لقد تم التعرض في النقطة السابقة للشروط الشكلية للمحاسبة والتي إذا توفرت فيها تعتبر منتظمة، وبالتالي أمكن اعتمادها كوسيلة إثبات يمكن الاحتجاج بها.

¹ - يفرض القانون الضريبي على المتعاملين الذين يساوي مبلغ المعاملة الموقعة بينهم أو يفوق مبلغ عشرين ألف درهم (20.000)، أن يتم الأداء بشيك مسطر وغير قابل للتظهير، أو بسند تجاري أو أية طريقة للأداء أو التحويل البنكي. فقد جاء في المادة 193 من م ع ض ما يلي: "بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية الأخرى، فإن كل تسديد يتعلق بمعاملة ويتم بغير شيك مسطر وغير قابل للتظهير أو سند تجاري أو أي طريقة إلكترونية أو مغناطيسية للأداء أو تحويل بنكي يعرض المنشأة البائعة أو مقدمة الخدمات التي تم فحص محاسبتها لغرامة تساوي 6% من مبلغ المعاملة التي يساوي مبلغها أو يفوق عشرين ألف (20.000) درهم والمنجزة:

- إما بين شركة خاضعة للضريبة على الشركات وأشخاص خاضعين للضريبة على الدخل أو للضريبة على

الشركات أو للضريبة على القيمة المضافة يعملون لأغراض نشاطهم المهني؛

- إما مع أفراد لا يعملون لأغراض نشاط مهني.

غير أن أحكام الفقرة أعلاه لا تطبق على المعاملات المتعلقة بالحيوانات الحية والمنتجات الفلاحية غير المحولة باستثناء

المعاملات المنجزة بين التجار."

إلا أن المحاسبة المنتظمة بالنسبة لإدارة الضرائب لا يكفي أن تكون مستوفية للشروط الشكلية فقط، بل يجب أن تتوفر أيضا على شروط موضوعية يفترض فيها عنصر الصدق. فإن توفرت اعتبرت المحاسبة منتظمة (أ)، وإن تخلف ترتبت على ذلك آثار أخرى (ب).

أ- افتراض الصدق في المحاسبة

بالرجوع إلى القانون المحاسبي رقم 88-9، تعتبر المحاسبة منتظمة ويمكن الاعتماد على معطياتها عندما تعطي صورة صادقة عن أصول المنشأة وخصومها وكذا

عن وضعيتها المالية والإنتاجية⁽¹⁾.

وبصفة عامة يجب احترام المبادئ السابق ذكرها أعلاه ، والتي تعكس حقيقة النتائج المصرح بها، ومن بينها العناصر التي تتدخل في إنتاج الأرباح الإجمالية، والتي تعتمد عليها الإدارة الجبائية بالأساس أثناء فحصها للمحاسبة، حيث تعتمد على توفر عنصرين مهمين هما:

- صحة هامش الربح الإجمالي المصرح به، وعدم اختلافه من سنة إلى أخرى، أو عدم هبوطه عن هامش الربح الإجمالي الجاري به العمل في مؤسسات مشابهة، في

¹ - المادة 11 من القانون المحاسبي 88-9 التي تنص على ما يلي : "يجب أن تكون القوائم التركيبية صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها ولوضعيتها المالية ونتائجها.

ولهذه الغاية، يجب أن تتضمن كل المعلومات اللازمة التي تجعل منها صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها ووضعيتها المالية ونتائجها.

إذا كان تطبيق قاعدة محاسبية لا يكفي لتكوين صورة صادقة عن حالة المنشأة وفق ما تنص عليه هذه المادة، يجب استدراك ذلك عن طريق الإدلاء بمعلومات تكميلية."

السوق. وتعتبر هذه القاعدة واحدة من المناهج التي تعتمد عليها الإدارة لإثبات وجود نقصان في رقم الأعمال المصرح به.

- صحة الجرد وحركة البضاعة، حيث يعتبر هذا المبدأ أيضا أحد الشروط الموضوعية لانتظام المحاسبة، وتتمثل القاعدة العامة الجاري بها العمل للتحقق من صحة الجرد من حيث الكم، وأيضا من حيث القيمة في:

(بضاعة أول السنة + المشتريات - المبيعات = بضاعة آخر السنة⁽¹⁾).

وفي حال عدول الملزم عن هذه القاعدة واستبدالها بقاعدة أخرى، على هذا الأخير أن يوضح الأسباب والظروف المبررة لاعتماد القاعدة المتمسك بها.

وهكذا يتضح أنه لا يمكن اعتماد مفهوم واحد للمحاسبة الصادقة، بل هناك عدة مفاهيم تختلف باختلاف القوانين التي تنطبق إليها. فهناك المفهوم الخاص بالقانون التجاري، والمتمثل في مسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية، ثم هناك المفهوم الخاص بالقانون المحاسبي، والقائم على ضرورة التمسك بمجموعة من المبادئ المحاسبية، وهو التزام يضاف إلى الالتزام بمسك الدفاتر التجارية.

أما المفهوم الخاص بالمحاسبة الضريبية فيقوم إضافة إلى ما سبق ذكره على ضرورة إثبات التقبيدات المحاسبية بمستندات حقيقية ومقبولة، وممسوكة بطريقة قانونية. إضافة إلى وجوب كون النتيجة التي تظهرها الدفاتر المحاسبية صادقة، وسليمة ومقنعة لإدارة الضرائب⁽²⁾. و هذا الأمر يؤكد الاقتصاديون الذين يعتبرون أن المحاسبة هي

¹ - أبليللا : م س - ص 365

² - نوح محمد عبد الرحيم، المحاسبة الضريبية، منشورات قاريونس، ص. 381.

عملية تقنية لعدة عمليات حسابية ترمي إلى إظهار الشفافية في الوضعية الاقتصادية للملزم⁽¹⁾.

يتبين مما سبق تحليله أعلاه، وجود اختلاف في المفاهيم المعتمدة للمحاسبة الصادقة من حيث الشروط الواجب مراعاتها فيها حتى يمكن اعتبارها وسيلة إثبات يحتج بها الملزم ضد الغير، ولا يحتج بها الغير ضده، لتخلف عنصر الصدق فيها. الأمر الذي سينتج عنه آثار غير مرغوب فيها بالنسبة للملزم. وهذا ما سنتم دراسته في المحور الموالي.

ب - تخلف الصدق في المحاسبة

يقضي المبدأ المتعارف عليه، والمتمثل في حرية التصريح الضريبي التلقائي، بأن الملزم الذي أعد محاسبته بناء على معطيات معينة يعرف أكثر من غيره جميع تفاصيلها، مطالب بتقديمها تلقائيا في تصريح نموذجي لإدارة الضرائب في الآجال القانونية. إلا أن هذا المبدأ يقابله مبدأ آخر يتمثل في حق الإدارة في ممارسة المراقبة على تلك التصريحات، للتأكد من مصداقية النتائج المصرح بها.

ويقصد بالمراقبة أو التحقيق، أحقية الإدارة في تحريك مسطرة الفحص البعدي على التصريحات التي تقدم بها الملزم. وتعتبر هذه المسطرة أخطر سلاح تتوفر عليه الإدارة الجبائية، وأقصى ما يخشاه الملزم بالأداء الضريبي. فكل شخص طبيعي أو معنوي بوشرت في حقه مسطرة التحقيق، سيكون عرضة لفحص يمتد زمنيا إلى الأربع سنوات الماضية، إذا كان الملزم عبارة عن مقاول، ويمتد من حيث الموضوع إلى كل الضرائب المفروضة عليها. أما إذا كان الملزم عبارة عن شركة فإن الفحص الضريبي قد يتعدى الشركة الملزمة إلى المساهمين والمتصرفين.

¹ - عمر اليعقوبي : التوجه الجديد لمدونة التجارة المغربية - أطروحة دكتوراه - كلية الحقوق السويسي - الرباط -

ويمكن التمييز بين نوعين من الفحص:

-فحص مستندي: وهو الفحص الذي يتم داخل مكاتب الإدارة الجبائية، وغالبا ما

يكون من طرف المصالح المكلفة بالوعاء. ويشمل هذا الفحص ما يلي:

1- التصريحات المقدمة في إطار النظام الجزائي بالنسبة للضريبة على الدخل، وذلك لمقارنة مضمونها مع نشاط الملزم ولتحديد حركيتها، أي ما إذا كان يتم التصريح بنفس الدخل أو رقم الأعمال خلال سنوات متتالية، حيث يتم فحصها لتحديد ما إذا كان رقم الأعمال المصرح به يفوق القدر المسموح به للخضوع للنظام الجزائي.

2- الأثمان أو التصريحات التقديرية، المعبر عنها في العقود والاتفاقات المتعلقة بتقويتات عقارية.

3- الوضعية الضريبية الإجمالية للملزم الذي له إقامة اعتيادية بالمغرب باعتبار إجمالي دخوله المصرح بها أو المفروض الإقرار بها، أو الداخلة في نطاق تطبيق الضريبة على الدخل⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من الفحص لا يخضع لأي نوع من الإجراءات الخاصة، ولا إلى إشعار سابق يوجه للملزم، كما أن الإدارة الجبائية لا تملك أية صلاحية لتوجيه طلب توضيحات أو معلومات إلى الملزم الذي يخضع إلى الفحص المستندي، وكل ما في إمكانها عند اكتشاف تناقضات توحى بغياب الصدق في محتويات التصريح المقدم، هو إحالة الملزم إلى الفحص المعمق.

-فحص في عين المكان: ويعني إجراء مراقبة على محاسبة المقولة الملزمة

بمقرها الاجتماعي، وأي مقر آخر ملحق بها، وانتقال مفتش أو أكثر حسب حجم المنشأة إلى عين المكان الذي توجد به الوثائق المحاسبية.

¹ - عبد الرحمان ابليل، م س، ص.129.

ويستهدف هذا الفحص التأكد في عين المكان، من صدق وصحة ما صرح به الملمزم في محاسبته من عمليات ومن وثائق محاسبية، ومن الوجود المادي للأموال المدرجة في الأصول.

ويجوز في هذا الفحص للمفتش أن يأمر بنقل الوثائق إلى الإدارة، لإجراء بحث معمق عليها.

ومن خلال هذه العملية تقوم الإدارة الجبائية بالتحقق من الآليات المستعملة من طرف المنشأة الملمزمة، ومن جميع أصولها، كما تقوم بإجراء فحص شامل للمحاسبة بما في ذلك الفواتير، وسندات الطلبات، والكشوفات البنكية، وغيرها من البيانات الثبوتية.

إن الفحص الشامل لمحاسبة الملمزم المنصوص عليه في المادة 216 من المدونة العامة للضرائب⁽¹⁾، يسمح بمراقبة شاملة لإقرار الملمزم والتأكد من صحة المداخل

¹- تنص هذه المادة على ما يلي: "تقوم الإدارة بفحص الوضعية الضريبية للخاضع للضريبة الذي له موطن ضريبي بالمغرب باعتبار إجمالي دخوله المصرح بها أو المفروضة عليها الضريبة تلقائيا أو المستفيدة من الإعفاء من الإدلاء بالإقرار

والداخلة في نطاق تطبيق الضريبة على الدخل.

ولها أن تقوم لهذه الغاية بتقييم إجمالي دخله السنوي فيما يخص مجموع أو بعض الفترة غير المتقدمة، إذا لم يكن الدخل المذكور المتعلق بالفترة المقصودة متناسبا مع نفقاته المحددة بالمادة 29 اعلاه.

تسلك الإدارة المسطرة المنصوص عليها حسب الحالة في المادة 220 أو المادة 221 أدناه. وتبلغ إلى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه عناصر المقارنة الواجب اعتمادها لتصحيح الأساس السنوي المفروضة عليه الضريبة.

غير أنه يمكن للخاضع للضريبة أن يثبت في إطار المسطرة المشار إليها أعلاه، موارد بأي وسيلة من وسائل الإثبات وأن يشير بوجه خاص إلى:

-دخول رؤوس الأموال المنقولة الخاضعة للحجز المنجز في المنبع الذي يبرئ من الضريبة؛

-الدخول المعفاة من الضريبة على الدخل؛

-حاصلات بيوع المنقولات أو العقارات؛

-الاقتراضات المبرمة لدى البنوك أو الغير لأغراض غير مهنية؛

-المبالغ المتأتية من تحصيل القروض الممنوحة من قبل لفائدة الغير."

المصرح بها مقارنة مع نفقاته. ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف فإن المشرع حدد في المادة 29 من المدونة العامة للضرائب على سبيل الحصر العناصر التي ينبغي مراعاتها عند تقييم نفقات الملزم، ويخضع هذا النوع من المراقبة لنفس الإجراءات المسطرية الواجب اتباعها في حالة الفحص الضريبي.

وجدير بالذكر، أن الإدارة لها الحق في تحريك مسطرة الفحص برسم ضريبة معينة، أو أكثر، وعن مدة مختلفة، قد تقتصر على نفس السنة أو تتعداها إلى السنوات الماضية الأخرى التي حددها القانون. كما يمكن أن تهم هذه المراقبة تقييدا محددًا، أو معاملة محددة مشكوك في صدقها، أو يمكن أن تشمل كل المحاسبة.

لكن يبقى الهدف الأساسي من هذا الإجراء هو ضبط الإطار الجبائي لكل هذه الحالات، وتحديد ما إذا كان الملزم قد تقيّد فعلا بالضوابط الجبائية الجاري بها العمل.

وارتباطا بما سبق لا بد من الإشارة إلى أن مباشرة الفحص، يجب أن يقترن بمجموعة من الضوابط الأساسية، تعد بمثابة شروط صحة المسطرة. وتتحمل الإدارة الجبائية عبئ إثبات ما يفند ذلك في حالة عدم احترامها.

ثانيا: المحاسبة غير المنتظمة

سبقت الإشارة إلى أن المحاسبة الممسوكة بصورة نظامية، والمدعمة بالوثائق الثبوتية حجة على صحة النتائج المصرح بها أمام الإدارة الضريبية، ولذلك يقع على كاهل هذه الأخيرة، كلما قدرت أن هذه المحاسبة غير منتظمة، أن تثبت كونها مشوبة باختلالات مؤثرة تترتب عليها آثار مهمة، تختلف باختلاف المنظور المعتمد في تحديد معالمها، خاصة على مستوى الإثبات.

1- مفهوم المحاسبة غير المنتظمة

إن المفهوم الحقيقي للاخلالات التي تجعل من المحاسبة غير منتظمة، تتقاسمه عدة نظريات، تختلف حسب منظور الجهة التي تتبناه، الأمر الذي ينعكس بالتبعية على طبيعة الإثبات الذي يجب أن يقدم بهذا الخصوص.

- من منظور المشرع

اعتبر المشرع الضريبي أن المحاسبة تكون غير منتظمة في حالتين:

- عندما يشوبها إخلال من الاخلالات الواردة في القانون.
- عندما تتسم الأرقام الواردة فيها بالنقصان.

أ- حالة وجود إخلال في المحاسبة

لقد حدد المشرع على سبيل الحصر الاخلالات التي يمكن أن تشوب المحاسبة، وتفضي إلى التشكيك في قيمتها الإثباتية⁽¹⁾، واعتبر أن توفر إخلال واحد منها يخول

¹ - تنص المادة 213 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: " إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة لفرض الضريبة إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة بحيث يترتب عنها نقصان في رقم الأعمال أو في الحصيلة المفروضة عليها الضريبة أو لا يتمكن من خلالها تبرير الحصيلة المصرح بها ، جاز للإدارة أن تحدد

أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها.

ويعد من الإخلالات الجسيمة:

1° -عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقا لأحكام المادة 145 أعلاه؛

2° -انعدام الجرود المقررة في المادة الأتفة الذكر؛

3° -إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك؛

4° -الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من

عمليات؛

الحق للإدارة لترتيب الآثار القانونية. غير أنه يبدو أن المشرع لم يحسم بشكل واضح في تكييف هذه الاخلالات باعتبار أنه ربط تطبيق آثارها بشروط أخرى.

وتتمثل هذه الاخلالات فيما يلي:

الحالة الأولى: عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقا لأحكام المادة 145 من المدونة

العامّة للضرائب

5°- انعدام أوراق الإثبات الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية؛

6°- عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع للضريبة لها؛

7°- إدراج عمليات صورية في المحاسبة.

وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الإخلالات الجسيمة المبينة أعلاه، لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة المذكورة وتعيد تقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها.

II. - إذا كانت لمنشأة علاقات تبعية مباشرة أو غير مباشرة بمؤسسات توجد بالمغرب أو خارجه، فإن الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة إلى هذه الأخيرة، إما بالزيادة في أثمان الشراء أو البيع أو تخفيضها واما بأية وسيلة أخرى، تضاف إلى الحصيلة الخاضعة للضريبة أو رقم المعاملات الواردة في الإقرار أو إليهما معا.

وللقيام بهذا التصحيح، تحدد الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة كما هو مبين أعلاه عن طريق المقارنة مع أرباح المنشآت المماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لدى الإدارة.

III. - إذا تبين أن أهمية بعض النفقات التي التزمت بها أو تحملتها في الخارج المنشآت الأجنبية المزاولة لنشاط دائم في المغرب غير مثبتة، جاز للإدارة حصر مبلغها أو تقدير أساس فرض الضريبة على المنشآت عن طريق مقارنتها بمنشآت مماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لديها.

IV. - يتم التصحيح الناتج عن تطبيق أحكام هذه المادة حسب الحالة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 220 أو 221 أدناه.

V - لا يمكن إثارة العمليات التي تشكل تعسفا في استعمال حق يخوله القانون في مواجهة الإدارة التي يمكن استبعادها واعتماد مضمونها الحقيقي في الحالات التالية:

- إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا صوريا أو تهدف فقط للاستفادة من الامتيازات الجبائية بشكل مخالف للأهداف التي ترمي إليها المقننات التشريعية الجاري بها العمل؛

- أو إذا كانت تهدف إلى التملص من الضريبة أو النقصان من مبلغها الذي كان من المفروض تحمله بالنظر إلى الوضعية الحقيقية للخاضع للضريبة أو لأنشطته إذا لم تكن هذه العمليات قد أنجزت .

ينصب هذا الإخلال على عدم مسك محاسبة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، وبشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة الجبائية لها، كغياب الدفاتر القانونية التي سبق استعراضها، وغياب المستندات المثبتة للتقييدات.

ما يلاحظ على هذا الإخلال أن المشرع صاغه بالشكل الذي يسمح للإدارة تكييف جميع الخروقات الشكلية الملاحظة في المحاسبة على أساسه، من خلال سلطتها التقديرية في تقييم المحاسبة⁽¹⁾. وقد تبين فعلا أن أغلبية العيوب التي تكتشفها الإدارة تدرجها في هذا الإطار، منها على سبيل المثال:

- عدم احتواء فواتير البيع أو الشراء على البيانات الإلزامية
- غياب دفتر اليومية أو دفتر الجرد
- عدم ترقيم وتوقيع دفتر اليومية⁽²⁾.

الحالة الثانية: غياب الجرد

يعني هذا الإخلال انعدام بيان مفصل لمخزونات البضائع والمواد الأولية، وهو البيان المنصوص عليه بمقتضى النصوص الجبائية والمحاسبية الجاري بها العمل. وفائدة هذا البيان تتجلى في أنه يمكن الإدارة الضريبية من القيام بمراقبة حركة البضاعة

¹ - بوشعيب البوعمري : الإثبات في النزاعات الضريبية – مقال منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2011/16-

عدد خاص بالندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي - ص. 108

² - المادة 8 من القانون 88-9 المتعلق بالقواعد المحاسبية تنص على ما يلي : "يرقم ويوقع كاتب الضبط بالمحكمة الابتدائية التابع لها مقر المنشأة حسب الإجراءات العادية ومن غير مصاريف، دفتر اليومية ودفتر الجرد، ويخصص لكل دفتر رقم ينقله كاتب الضبط في سجل خاص.

غير أن الأشخاص الطبيعيين المشار إليهم في الفقرة 5 من المادة 1 أعلاه غير ملزمين بتوقيع دفتر اليومية ودفتر الجرد من طرف كاتب الضبط لدى المحكمة المختصة شريطة أن يتم الاحتفاظ بهذه الدفاتر وبالموازنة وحساب العائدات والتكاليف لمدة عشر سنوات."

ومعرفة قيمتها وكميتها، كما أنه يمكنها من ضبط كمية المبيعات، وهو في نفس الوقت أحد المناهج التي تلجأ إليها للتحقق من وجود نقصان في رقم الأعمال المصرح به من عدمه.

الحالة الثالثة: إخفاء بعض المعطيات المتعلقة بالبيوع والأشورية

من بين الاخلالات التي قد تشوب المحاسبة أن بعض الملزمين قد يلجؤون إلى إخفاء بعض البيوعات أو الأشورية، وذلك من أجل تخفيض رقم الأعمال الإجمالي الذي حققه، إلا أن الإدارة تستطيع بما لديها من وسائل قانونية كحق الاطلاع مثلا، اكتشاف بيوع وأشورية لم يتم الملزم بالتصريح بها وذلك عن طريق محاسبات الغير. وهذا الأمر يمثل دليل إثبات مهم في صالح الإدارة تستطيع من خلاله استبعاد المحاسبة المعنية.

الحالة الرابعة: الأخطاء والبيانات غير الصحيحة المتكررة في المحاسبة

بالنظر إلى أن المشرع يهدف إلى أن تعكس المحاسبة الصورة الحقيقية للملزم، وعلى اعتبار أن هذا الهدف رهين بتسجيل المقاوله لجميع العمليات التي تجريها بكل صدق وأمانة، أو بانعدام الإغفالات في التقبيدات. إلا أنه قد يحدث أن تغفل المقاوله تقييد عملية من العمليات التي قامت بها، كما قد يحدث أن تضمنها بيانات غير صحيحة.

لكن المشرع وافترضا منه بتوفر حسن النية لدى الملزم، لم يعتبر هذه الأخطاء الإغفالات سببا لاستبعاد المحاسبة إلا إذا توفر عنصري الخطورة والتكرار. والملاحظ على المشرع المغربي بهذا الخصوص أنه لم يحدد بشكل واضح مفهوم عنصري الخطورة والتكرار وترك المجال مفتوحا للسلطة التقديرية للإدارة لتأويل هذين العنصرين كيفما شاءت. وهذا الأمر يوضح بجلاء إخفاق المشرع المغربي في تحقيق التوازن المطلوب بين الإدارة والملزم في هذا الشق المتعلق بالمحاسبة كأحد أهم وسائل الإثبات التي يعتمد عليها الطرفين معا في جميع المنازعات الجبائية المثارة أمام القضاء

بينهما، ذلك أن عدم تحديد مفهوم الأخطاء الخطيرة والمتكررة يغلب مصلحة الإدارة على حساب مصلحة الملزم.

لذلك فإنه من الضروري تدخل المشرع المغربي لتحديد مفهوم هذين العنصرين بشكل واضح، على اعتبار أن تمسك الإدارة بهذا التفسير أو ذاك سيؤدي إلى اعتبار المحاسبة غير منتظمة وترتيب الآثار القانونية لذلك في مواجهة الملزم.

الحالة الخامسة: غياب الوثائق الثبوتية

يهدف التركيز على هذا الإخلال، توضيح الأهمية التي تحظى بها الوثائق الثبوتية للمحاسبة. إلا أنه وحتى تستطيع الإدارة مواجهة الملزم بهذا الإخلال عليها أن تتحمل عبئ إثبات أمرين متلازمين هما:

- غياب أوراق الإثبات التي نص عليها القانون.
- أن غياب هذه الأوراق يجرد المحاسبة من كل قيمة إثباتية.

الحالة السادسة: إنكار الملزم لبعض العمليات التي قام بها

ويتعلق الأمر هنا بعملية الإخفاء التي يقوم بها بعض الملزمين بهدف تخفيض الحصيلة الخاضعة للضريبة الواردة في المحاسبة المصرح بها.

الحالة السابعة: إدراج عمليات صورية في المحاسبة

من أهم الصور الشائعة لهذا الإخلال لجوء بعض الملزمين إلى إدراج تكاليف أو نفقات في المحاسبة، وفي نفس الوقت تعزيزها بمستندات وهمية. ولقد جرم المشرع هذا

الإخلال بالنظر لخطورته⁽¹⁾. ذلك أن كل شخص قام عن قصد، بهدف التهرب من الخضوع إلى الضريبة أو التملص من دفعها، باستعمال بعض الوسائل الاحتيالية، يتعرض لعقوبة جنائية في شكل غرامة تتراوح بين 5000 درهم و50000 درهم، وفي حالة العود قبل مرور خمس سنوات يعاقب المخالف بعقوبة حبسية تتراوح مدتها بين شهر وثلاثة أشهر زيادة على الغرامة. ومن بين الوسائل الاحتيالية التي تعرض مستعملها لهذه العقوبات نشير إلى ما يلي:

- تسليم أو تقديم فواتير صورية
 - تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية
 - بيع بدون فواتير بصورة متكررة
 - إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونا
 - اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها
- قصد افتعال إعسارها.

ب- حالة وجود نقصان في الأرقام المصرح بها

بالرغم من كون بعض المحاسبات تقدم مستوفية لكل الشروط الشكلية المنصوص عليها قانونيا، إلا أن الإدارة قد تكتشف ما يوحي بأن المعطيات المقدرة يشوبها خلل ما، قد يؤثر في المادة الجنائية بالنقصان. فتقوم الإدارة بإعادة النظر في المحاسبة بتعيين مفتش يقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية.

- من منظور الإدارة

ليس من المهم عند الخاضع للضريبة هل هو مطمئن للمحاسبة التي يمسكها أم لا، ولكن المهم بالنسبة إليه هل الإدارة مقتنعة بهذه المحاسبة، وهل ستجيزها في حالة فحصها.

¹ - المادة 192 من المدونة العامة للضرائب.

فالملزم يمسك محاسبة و يتقيد بالضوابط المحاسبية، ليس لأن القانون يلزمه بذلك، ولكن خوفا مما قد يفرض عليه من عقوبات جبائية وجنائية. فإذا كان القانون المحاسبي يخلو فيه من أي عقاب، فإن التشريع الضريبي يتضمن مجموعة من العقوبات على عدم مسك محاسبة وفق القوانين الجاري بها العمل.

وعليه فهناك خلاف تاريخي بين الملزم والإدارة الضريبية، حول المفهوم الحقيقي للمحاسبة. إذ أنه في الوقت الذي يؤخذ فيه الملزم على الإدارة بأنها تطلب محاسبة مثالية، تعتبر الإدارة أن أغلبية الملزمين يمسكون في نفس الوقت أنواعا متعددة من المحاسبات، وذلك حسب الغرض الذي يسعون إلى تحقيقه. فهناك محاسبة متفائلة تقدم إلى الأبنك من أجل الحصول على قروض بنكية. وهناك محاسبة متشائمة يتم التصريح بها لإدارة الضرائب من أجل تخفيض المعدل الضريبي، وهناك محاسبة منتظمة تقدم لصاحب المقاوله أو للشركاء.

لذلك فالإدارة تسعى من خلال آليات المراقبة إلى البحث في القيمة الإثباتية للمحاسبة، ولا تتردد في استبعادها متى تبين لها أن هناك ما يدعو إلى عدم اعتمادها، معتبرة أن القانون ينص على أن الضريبة تفرض على أساس ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية، أي الدخول والأرباح الحقيقية للملزم وليس على أساس محاسبتيه⁽¹⁾.

- من منظور القضاء

القاعدة في الأغلبية الساحقة من القضايا التي عرضت على القضاء والمرتبطة بالضرائب التكميلية هي التشكيك في المحاسبة، وقد اعتبر القضاء أن موضوعها يتعلق بالأمور التقنية، وبالتالي يتم انتدب خبير متخصص من أجل إنجاز خبرة في الموضوع،

¹ - نبيل حليبي و بطرس ميالة : المحاسبة في المنشأة الفردية - الأساسيات - دار الأمل للنشر و التوزيع - الأردن -

وبدون أن يدخل القضاء في تفاصيل مستنتجات الخبرة، فقد استند جملة وتفصيلا إلى نتائجها بعلّة واحدة، وهي أن الخبير التزم بالأوامر المسطرة إليه في الحكم التمهيدي، وأن الخبرة كانت حضورية وجرت وفق القواعد القانونية. وهذا يعني أن دور القضاء، اقتصر على مراقبة الجانب المسطري في الخبرة، أما مهمة الفصل في القيمة الإثباتية للمحاسبة فقد تركت للخبير.

وهكذا فقد جاء في أحد قرارات محكمة النقض⁽¹⁾ ما يلي: "لكن حيث إن تقدير القيمة التجارية للعقار من المسائل الواقعية التي تختص بها محكمة الموضوع في إطار سلطتها التقديرية، متى بنتها على تعليلات سائغة، ولا رقابة عليها في ذلك من طرف محكمة النقض إلا من حيث التعليل، والمحكمة لما عللت قرارها المطعون فيه بما جاءت به من أن: "الثابت من وثائق الملف ومستنداته، خاصة الخبرة المنجزة في النازلة من طرف الخبير المنتدب محمد الغنداوي الذي خلص فيها بخصوص الدار السكنية بعد وصفها وصفا دقيقا أوضح أنها غير محفظة ومكونة من سفلي به غرفتان وبيت صغير وطابق أول به غرفة متوسطة الحجم مساحتها 43 متر مربع تقريبا، وهي توجد بحي شعبي عديمة التهوية لا تدخلها الشمس وأن بناؤها قديم، وأن حالة الصيانة بها مهملة، وأنه بالنظر لمبلغ شراء المنزل المذكور وهو 110.000 درهم وثمان بيعة وهو 125.000 درهم يكون المبلغ الخاضع للضريبة هو 15.000 درهم، بخصوص الأرض الفلاحية أوضح الخبير أنها عبارة عن أرض فلاحية تربتها احرش، مساحتها 5 هكتارات و75 آر تقريبا. ويوجد بها بئر عمقه 76 متر كان مجهزا بلوازم استخراج الماء من محرك ومضخة ومختلف أنواع البلاستيك والأنابيب الجديدة لإيصال الماء من أجل السقي، كما تتوفر الأرض المذكورة على اسطبلات لتربية الدواجن ودار للحارس، وأنها خضعت لعملية التنقية وقلع الأحجار، وأن المبلغ الخاضع للضريبة على الأرباح العقارية على الأرض المذكورة هو 106.500,00 درهم، وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار ثمن العقار وهو 862.000 درهم مخصوم منه مصاريف الاستثمار المبينة بالفاتورة المؤرخة في

¹ - القرار عدد : 1/227 المؤرخ في : 2014/02/20 ملف إداري عدد : 2011/1/4/1501 (غير منشور)

1988/12/04 وقدرها (458.000,00 درهم). وأن المبلغ الذي انتهى إليه الخبير المنتدب لم تستطع إدارة الضرائب المستأنفة إثبات ما يخالفه بأية وسيلة، مما يجعل دفعها بالمبالغة في التقديرات على مستوى الاستثمارات القابلة للخصم من مبلغ البيع لا يرتكز على أساس... " تكون قد أجابت على الدفوع المثارة من طرف الطاعنة بما يكفي لردّها، بعدما تبين من الخبرة أنها لا تنطوي على أي تحريف للوقائع، سيما وأن الخبير قد اكتفى بذكر التجهيزات المنازع فيها، كما أنه حدد الاستثمارات القابلة للخصم من ثمن البيع فيما ورد حصرا في الفاتورة المؤرخة في 1988/12/04، والمطابقة لتصريح البائع، خلافا لما أثارته الطاعنة، فيكون بذلك القرار المطعون معللا تعليلا سليما وكافيا، وما بالوسيلتين على غير أساس. "

هذه الوضعية العامة لم تسمح للقضاء بالدخول في تفاصيل الضوابط المحاسبية، وبالتالي تحديد موقفه منها، ومن جميع المفاهيم الأساسية فيها خاصة مفهوم المحاسبة المنتظمة، ومفهوم المحاسبة المعتمدة، وكذلك التشكيك في المحاسبة ووسائل إثبات ذلك.

ولذلك لم تلق هذه الوضعية القبول لا من طرف الإدارة، ولا من طرف الفقه الضريبي، الذي اعتبر أن القضاء تخلى عن مهمته لفائدة الخبير، خاصة بعدما تبين أن جل الأحكام التي تصدر في المرحلة الابتدائية معتمدة على مستنتجات خبرة، يتم تأييدها في المرحلة النهائية (1).

¹- انظر في هذا الإطار قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد : 3178 المؤرخ في : 2013/09/30 ملف عدد : 9/12/964 (غير منشور) و الذي جاء فيه ما يلي : " لكن حيث من جهة أولى، وبصرف النظر عن أن النقطة المتعلقة بعدم اختصاص الخبير المنتدب تعتبر من أسباب التجريح التي يجب إثارتها داخل الأجل المحدد قانونا لذلك، فإنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 المشار إليها أعلاه يتضح أن الضابط الذي وضعته عند تعيين الخبراء في المنازعات الضريبية الناتجة على إثر مراقبة إنما يتعلق بالخبير الحيسوبي الذي يجب أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين، في حين أن الخبير المعين من طرف محكمة أولى درجة السيد عبد الرفيق بناني هو خبير في الشؤون العقارية باعتبار أن موضوع الخبرة كان هو تحديد القيمة التجارية للعقار موضوع التضريب ولا يمكن لخبير في الشؤون المحاسبية أن يكون مؤهلا لتحديدها، مما يجعل دفع المستأنفة بمخالفة الخبرة للمقتضى القانوني المذكور غير مبني على أساس ويتعين استبعاده.

ومن جهة أخرى، يعتبر بعض الفقه أن القضاء لا يميز في تقييم المحاسبة بين النقط الفنية التي يمكن أن توكل إلى خبير للتحقيق فيها، وبين المسائل القانونية التي تدخل في الولاية الحصرية للقضاء، خاصة أن الفصل في انتظامية المحاسبة من عدمه يدخل في سلطة القاضي.

واستثناء هناك بعض المواقف النادرة للقضاء في تقييم المحاسبة ركزت بالأساس على الجانب المسطري المتمثل بالأساس في مراقبة مدى التزام الإدارة بالضمانات المخولة للملزم⁽¹⁾.

وحيث من جهة ثانية، فإنه بالرجوع إلى مرفقات تقرير الخبرة يتضح أن الخبير المنتدب قام باستدعاء الطرفين لحضور عملية الخبرة بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل حيث تخلفت الإدارة المدعى عليها (المستأنفة) رغم توصلها بتاريخ 2012/03/14، وأنه لم يكن ملزماً بإعادة استدعاء الطرفين للقضاء أخرى أو عرض الوثائق والدفع المدلى بها من طرف أحدهما على الآخر لأن ذلك يملكه الأطراف بمناسبة تعقيبهم على الخبرة وليس من اختصاص الخبير إجراء مثل هذه المسطرة فضلاً على أنه لم يثبت أن الخبير توصل بوثائق من المستأنف عليه حتى يلزم عرضها على المستأنفة، فيبقى ما أثارته حول عدم سلامة الجانب الشكلي للخبرة غير جدير بالاعتبار ويتعين استبعاده.

وحيث إنه من جهة ثالثة، يتبين من تقرير الخبرة أن الخبير المنتدب السيد عبد الرفيع بناني استند في تحديد القيمة التجارية للعقار موضوع التضييب إلى مجموع الخصائص والمواصفات التي تميز العقار وتتمثل أساساً في حجم مساحته البالغ 1 هكتار و52 آر و60 سنتيوار، وهو عبارة عن أرض فلاحية محفظة تقع بدوار أبو عزيز جماعة سيدي حجاج واد حصار عمالة إقليم مديونة، تشتمل على بئر قديم وتأخذ شكل مستطيل وذات تربة رملية قليلة الخصوبة كما أن الوصول إليها يتم عبر طريق غير معبدة على طول كيلومتر تقريباً عن الطريق الثانوية المعبدة وحالتها سيئة. وبناء على التحريات التي قام بها الخبير لدى بعض المختصين في المجال العقاري خلص إلى تحديد قيمة العقار بتاريخ تفويته سنة 2006 في مبلغ 763.000,00 درهم على أساس 500.000,00 درهم للهكتار الواحد، الأمر الذي تكون معه الخبرة قد بنيت على عناصر موضوعية وراعى الخبير في إنجازها مواصفات العقار وما يتصف به من خصائص مستمدة من موقعه وحجم مساحته ووجه استغلاله وشكله الهندسي، وأن عدم إرفاق تقرير الخبرة بعقود مقارنة لا ينهض سبباً كافياً للطعن في عدم موضوعية الخبرة باعتبار هذا العنصر هو على سبيل الاستئناس فقط ولا يلغي اختصاص الخبير في مجاله الفني، كما أن المستأنفة نفسها لم تدل بأي عنصر مقارنة مقابل يعزز تقديرها لثمن التفويت المراجع، الأمر الذي يكون معه جميع ما أثير في الاستئناف غير مؤسس والحكم المستأنف صادف الصواب فيما قضى به وواجب التأييد"

¹ - انظر بهذا الخصوص قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 5430 الصادر بتاريخ 2017/12/11 ملف عدد 2017/7209/870 (غير منشور) و الذي جاء فيهما يلي : " حيث إنه طبقاً لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 219

بالمقابل كرس القضاء لفكرة إعطاء فرصة للملزم من أجل إصلاح الأخطاء، والإغفالات الملاحظة في المحاسبة. كما ركز على أنه لا يجب إهدار حقه في الإثبات.

ويبقى ما يهم بعد تقييم المحاسبة هو معرفة الآثار القانونية المترتبة عن المحاسبة غير المنتظمة.

2- آثار المحاسبة غير المنتظمة على مستوى الإثبات

إن المحاسبة المنتظمة، أو المحاسبة التي لم تستطع الإدارة الضريبية تقديم الإثبات على أنها غير منتظمة، هي محاسبة ملزمة للإدارة ويجب اعتمادها كوسيلة إثبات أمام القضاء لصالح الملزم أو ضده.

أما بالنسبة للمحاسبة الغير المنتظمة فإن الأمر يختلف من حيث الآثار كما سيأتي.

أ- استبعاد القيمة الإثباتية للمحاسبة

تستبعد القيمة الثبوتية للمحاسبة ولا يمكن للملزم الاحتجاج بها كوسيلة من وسائل الإثبات أمام القضاء. وقد عبر المشرع الجبائي عن ذلك بعدة صيغ منها:

- عبارة "رفض المحاسبة" الواردة في الضريبة على الأرباح المهنية.

- عبارة "التشكيك في المحاسبة" الواردة في الضريبة على الشركات.

من المدونة العامة للضرائب فإن الظرف اعتبر مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليمه. و بالتالي قام المفتش بفرض تلقائي للضريبة انطلاقا من أسس التصحيح المضمنة في الرسالة التبليغية. و بالتالي تكون مسطرة التصحيح المباشرة من طرف إدارة الضرائب مبنية على أسس قانونية وواقعية سليمة ، و كذا تطبيقا للمقتضيات التي نص عليها المشرع في هذا الإطار ، و يكون بذلك طلب المستأنف غير مبني على أساس قانوني أو واقعي سليم"

وأيا كان الاصطلاح المعتمد، فإن النتيجة المتفق عليها هي استبعاد القيمة الثبوتية للمحاسبة، في مواجهة الإدارة الضريبية ثم إدماج مجموعة من التصحيحات عليها، لكن دون الوصول إلى إعدامها، حيث بالرغم من ذلك تبقى لها بعض الآثار المتمثلة في إمكانية لاحتجاج ضد الملزم بمحاسبته غير المنتظمة⁽¹⁾، ثم أيضا إمكانية تجزئة المحاسبة باستبعاد الجزء المشكوك في صحته، واعتماد ما دون ذلك.

ب - إعادة تقدير أساس جديد لفرض الضريبة

إن اقصي ما يخشاه الملزم من النتائج المترتبة عن المحاسبة غير المنتظمة، هو إعادة النظر في المحاسبة وإعادة فرضها على أسس جديدة⁽²⁾، من جانب واحد إن

¹ - المادة 20 من مدونة التجارة.

² - المادة 213 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على ما يلي : " إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة لفرض الضريبة إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة بحيث يترتب عنها نقصان في رقم الأعمال أو في الحصيلة المفروضة عليها الضريبة أو لا يتمكن من خلالها تبرير الحصيلة المصرح بها ، جاز للإدارة أن تحدد

أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها.

ويعد من الإخلالات الجسيمة:

1° -عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقا لأحكام المادة 145 أعلاه؛

2° -انعدام الجرود المقررة في المادة الأنفة الذكر؛

3° -إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك؛

4° -الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه

المحاسبة من عمليات؛

5° -انعدام أوراق الإثبات الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية؛

6° -عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع للضريبة لها؛

7° -إدراج عمليات صورية في المحاسبة.

وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من الإخلالات الجسيمة المبينة أعلاه، لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة المذكورة وتعيد تقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها.

اقتضى الحال. إلا أن هذه الإمكانية لا يطلق فيها العنان للإدارة مطلقاً، بل هناك ضوابط يجب احترامها، كتأسيس التقديرات الجديدة على مناهج واضحة ومقبولة. وتكون الإدارة ملزمة بتبرير هذه المناهج بما يقنع الملزم وكل الجهات المتدخلة في النزاع، من لجن ضريبية وقضاء، وذلك تحت طائلة اتهام الإدارة بالشطط في استعمال السلطة، واستبعاد هذه التقديرات.

ج - تحميل الملزم عبء الإثبات

يترتب على قرار استبعاد المحاسبة غير المنتظمة، آثار خطيرة يتحمل الملزم تبعاتها. ويتجلى ذلك بالأساس في قلب عبء الإثبات ضد الملزم، لأن عدم انتظام المحاسبة يفقده إمكانية الاستناد عليها في الإثبات ويضطره إلى البحث عن وسائل أخرى لذلك. ويكون هذا الأمر على مستويين:

II. - إذا كانت لمنشأة علاقات تبعية مباشرة أو غير مباشرة بمؤسسات توجد بالمغرب أو خارجه، فإن الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة إلى هذه الأخيرة، إما بالزيادة في أثمان الشراء أو البيع وتخفيضها واما بأية وسيلة أخرى، تضاف إلى الحصيلة الخاضعة للضريبة أو رقم المعاملات الواردة في الإقرار أو إليهما معا. وللقيام بهذا التصحيح، تحدد الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة كما هو مبين أعلاه عن طريق المقارنة مع أرباح المنشآت المماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لدى الإدارة.

III. - إذا تبين أن أهمية بعض النفقات التي التزمت بها أو تحملتها في الخارج المنشآت الأجنبية المزاوله لنشاط دائم في المغرب غير مثبتة، جاز للإدارة حصر مبلغها أو تقدير أساس فرض الضريبة على المنشآت عن طريق مقارنتها بمنشآت مماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لديها.

IV. - يتم التصحيح الناتج عن تطبيق أحكام هذه المادة حسب الحالة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 220 أو 221 أدناه.

- V لا يمكن إثارة العمليات التي تشكل تعسفا في استعمال حق يخوله القانون في مواجهة الإدارة التي يمكنها استبعادها و اعتماد مضمونها الحقيقي في الحالات التالية:

- إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا سوريا أو تهدف فقط للاستفادة من الامتيازات الجبائية بشكل مخالف للأهداف التي ترمي إليها المقتضيات التشريعية الجاري بها العمل؛

- أو إذا كانت تهدف إلى التملص من الضريبة أو النقصان من مبلغها الذي كان من المفروض تحمله بالنظر إلى الوضعية الحقيقية للخاضع للضريبة أو لأنشطته إذا لم تكن هذه العمليات قد أنجزت."

- إثبات أن الأساس الجديد المحدد من طرف الإدارة غير حقيقي أو غير مبرر.
- إثبات الدخل الحقيقي الواجب اعتماده من طرف الإدارة.

لكن يبقى بإمكان الملزم أيضا أن يدحض قرار استبعاد محاسبته من طرف الإدارة إذا ما تبين له أنه قرار مشوب بالشك أو بالتعسف، وهذا يعني أنه في هذه الحالة يتحمل عبئ إثبات صحة ما صرح به خلافا للقاعدة الأساسية التي تقوم على قرينة الصدق في المحاسبة.

خلاصة القول، إن المحاسبة من أهم وسائل الإثبات المتعلقة بالمنازعات الجبائية والتي خصها المشرع المغربي بتنظيم خاص ودقيق وأفرد لها قانون خاص هو القانون 9- 88 السالف الذكر. وقد تبين لنا أن المشرع المغربي كان موفقا من خلال هذا القانون في توفير الحماية والتوازن لطرفي العلاقة الضريبية وهما الملزم والإدارة، وذلك من خلال التنصيص على ضرورة مسك محاسبة منتظمة من طرف الملزم لكي يتم اعتمادها في الإثبات أمام القضاء من لدن الطرفين معا، كما أن المشرع حدد بشكل دقيق كيفية مسك المحاسبة المنتظمة وكيفية تقييد جل المعاملات اليومية التي يقوم بها الملزم من أجل اعتمادها في محاسبته التي ستكون عنصرا مهما للقاضي الجبائي عند الفصل في النزاع بين إدارة الضرائب والملزم.

لكن من جهة أخرى يلاحظ أن المشرع المغربي لم يكن موفقا في تحقيق الحماية والتوازن اللازمين بين الإدارة والملزم من خلال القانون المنظم للمحاسبة. ويتجلى ذلك في عدم تحديد المقصود ببعض المصطلحات وترك الباب مفتوحا أمام الإدارة لاعتماد التفسير الذي يراعي مصلحتها على حساب مصلحة الملزم، كما هو الشأن مثلا بخصوص مفهوم الخطورة والتكرار الذي يخول للإدارة ترتيب الآثار القانونية في مواجهة الملزم.

وبناء عليه، فإنه يتعين على المشرع المغربي الحفاظ على المسائل الإيجابية في القانون المحاسبي والتي تساعد بشكل كبير القاضي الجبائي عند الفصل في النزاع، ومن ناحية أخرى تعديل بعض الجوانب في هذا القانون بشكل يحقق الحماية والتوازن بين الطرفين في إثبات ادعاءاتهما أمام القضاء عند وقوع النزاع.

إجمالاً، يمكن القول أن أهم ما تمتاز به وسائل الإثبات في المادة الجبائية، أنها وسائل جاهزة، أو بتعبير آخر هي وسائل إثبات من داخل النظام الجبائي، الذي يحتوي على التصريح الجبائي والمحاسبة، ويقوم على قرينة الصدق، حيث يعفى الملزم مبدئياً من عبء إثبات ما صرح به أو ما ضمنه في محاسبته. لكن القاضي الجبائي لا يكتفي بوسائل الإثبات الواردة في النظام الجبائي، بل يتعداها إلى اعتماد وسائل الإثبات المنصوص عليها في القواعد العامة للإثبات في المجال المدني عموماً.

الفصل الثاني: نطاق تطبيق القواعد العامة للإثبات في النزاع الجبائي

حدد الفصل 404 من قانون الالتزامات والعقود⁽¹⁾ وسائل الإثبات المعمول بها في المجال المدني، التي يكون فيها جميع الأطراف متساوون، إلا أن خصوصية المنازعة الجبائية تستوجب استبعاد بعض من هذه الوسائل ، لأن الطبيعة الكتابية للمسطرة القضائية في النزاع الجبائي تستثني شهادة الشهود واليمين، بالإضافة إلى كون طرفي هذه المنازعة غير متساوون، إدارة ضريبية ذات امتيازات الشخص العام، وملزم ضعيف لا يملك إلا ما توفر لديه من وسائل إثبات يجيز له القانون الإدلاء بها في النزاع الجبائي.

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق لهذه الوسائل بحسب أهميتها وقوة حجيتها، وذلك من خلال مبحثين ، نخصص الأول لدراسة كل من الإقرار والقرائن على أن نخصص المبحث الثاني لدراسة الحجة الكتابية.

¹ - ينص الفصل 404 من ق.ل.ع على ما يلي : "وسائل الإثبات التي يقررها القانون هي:

1 - إقرار الخصم؛

2 - الحجة الكتابية؛

3 - شهادة الشهود؛

4 - القرينة؛

5 - اليمين والنكول عنها."

المبحث الأول: الإثبات من خلال الإقرار والقرائن

يلعب كل من الإقرار والقرائن - كوسائل إثبات سمح القانون الجبائي باستعمالها في النزاع المطروح أمام القضاء الإداري- دورا أساسيا في استقرار رأي القاضي وبناء قناعته في موضوع النزاع المطروحة أمامه ، سواء تعلق الأمر بواقعة مادية أو تصرف قانوني نظمه القانون ورتب عليه حقوق بالنشأة أو الانقضاء أو الانتقال. فكيف نظم المشرع المغربي كل من القرائن (مطلب أول) والإقرار (مطلب ثاني) لإثبات الوقائع المتنازع بشأنها في المنازعات الجبائية.

المطلب الأول: الإثبات بواسطة القرائن

عرف المشرع المغربي القرائن بأنها كل الدلائل التي يستخلص منها القانون أو القاضي وجود وقائع مجهولة.⁽¹⁾ فهي إذن أدلة غير مباشرة ولا تنصب على الواقعة ذاتها مصدر الحق، بل على واقعة أخرى يمكن أن تستخلص منها الواقعة المراد إثباتها.

فما هي أنواع هذه القرائن (فقرة أولى) وما هو نطاق استعمالها في النزاع الجبائي (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: أنواع القرائن المستعملة في النزاع الضريبي

القرائن نوعان: نوع يستخلصه قاضي الموضوع من وقائع النزاع المعروضة عليه وتسمى قرائن قضائية (ثانيا) ونوع يرتبط ارتباطا مباشرا بنص قانوني وتسمى قرائن قانونية (أولا).

¹- ينص الفصل 449 من ق.ل.ع على ما يلي : " القرائن دلائل يستخلص منها القانون أو القاضي وجود وقائع مجهولة."

أولاً: القرائن القانونية

تعرف القرائن القانونية على أنها تلك القرائن التي يربطها القانون بأفعال أو وقائع معينة⁽¹⁾ أي ما يستنبطه المشرع من واقعة معلومة يحددها للدلالة على أمر مجهول ينص عليه، فهي بذلك كالقرينة القضائية تقوم على فكرة الاحتمال والترجيح، أو هي قرينة قضائية نص عليها المشرع صراحة⁽²⁾. إلا أن أهم ما تختص به القرائن هو أنها لا تعد وسائل إثبات مباشرة بل تعفي صاحب الحق من الإثبات.

فالمشرع ووعيا منه بمصلحة الملزم الذي قد يتعذر عليه أحيانا الإثبات بشكل يصل إلى الاستحالة، عمد إلى وضع قرائن قانونية تعفيه من عبئ الإثبات⁽³⁾. فمثلا يعتبر تسجيل حائز جديد في جداول رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، يؤدي الرسوم المفروضة عليه بطريقة منتظمة، قرينة على تفويت خاضع لرسوم التسجيل. كما يعتبر كل إعلام موجه للعموم يدل على وجود تفويت لأصل تجاري، هو قرينة على تفويت خاضع لأداء ضريبي.

وهكذا فإن الإثبات بالقرائن يلعب دورا مهما في كل مراحل النزاع الضريبي بدءا من الواقعة المنشئة للضريبة، ومرورا بمرحلة تقدير وعائها، ووصولاً إلى مرحلة المراقبة والمنازعة فيها.

¹ - جاء في الفصل 450 من ق.ل.ع ما يلي: "القرينة القانونية هي التي يربطها القانون بأفعال أو وقائع معينة كما يلي:

1 - التصرفات التي يقضي القانون ببطانها بالنظر إلى مجرد صفاتها لافتراض وقوعها مخالفة لأحكامه؛

2 - الحالات التي ينص القانون فيها على أن الالتزام أو التحلل منه ينتج من ظروف معينة، كالتقادم؛

3 - الحجة التي يمنحها القانون للشيء المقضي."

² - إدريس العلوي العبدلاوي، م س، ص. 131.

³ - المعطي الجبوجي: القواعد الموضوعية والشكلية للإثبات وأسباب الترجيح بين الحجج - مطبعة النجاح الجديدة -

الدار البيضاء، ص. 110.

وتظهر هذه الأهمية في كون القرائن القانونية لا تقبل إثبات العكس إلا استثناء، وهذا ما أكده المشرع في الفقرة الثانية من الفصل 453 من ق.ل.ع⁽¹⁾. وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم القرائن القانونية إلى قرائن قانونية قاطعة غير قابلة لإثبات للعكس (1) وقرائن قانونية بسيطة قابلة لإثبات للعكس⁽²⁾.

1- القرائن القانونية القاطعة

القرائن القانونية القاطعة هي القرائن التي لا تقبل إثبات ما ينقضها وقد أوردها المشرع على سبيل الحصر في الفصل 450 من ق.ل.ع⁽²⁾. وذلك من أجل إعطائها قوة أكبر⁽³⁾ لتعلقها بالنظام العام، وبالتالي سد الباب أمام إمكانية مخالفتها أو إثبات عكسها.

و تظهر أهمية القرينة القانونية القاطعة في النزاع الجبائي ، بل خطورتها، في كونها لا تمنح للملزم بالضريبة فرصة إثبات ما يخالفها. وهذا عكس القرائن البسيطة.

2- القرائن القانونية البسيطة

¹ - ينص الفصل 453 من ق.ل.ع على ما يلي: "القرينة القانونية تعفي من تقرر لمصلحته من كل إثبات ولا يقبل أي إثبات يخالف القرينة القانونية".
² - ينص الفصل 450 من ق.ل.ع على ما يلي: "القرينة القانونية هي التي يربطها القانون بأفعال أو وقائع معينة كما يلي:

1 - التصرفات التي يقضي القانون ببطالها بالنظر إلى مجرد صفاتها لافتراض وقوعها مخالفة لأحكامه؛

2 - الحالات التي ينص القانون فيها على أن الالتزام أو التحلل منه ينتج من ظروف معينة، كالتقادم؛

3- الحجية التي يمنحها القانون للشيء المقضي.

³ - إدريس العلوي العبدلاوي، م.س، ص.137.

عرف الفقيه السنهوري القرينة القانونية البسيطة كما يلي «القرينة القانونية غير القاطعة تعفي من تفررت القرينة لمصلحته من الإثبات: تعفيه إعفاء تاماً؛ ولا تقتصر على نقل عبئ الإثبات على خصمه، شأنها في ذلك شأن القرينة القانونية القاطعة»⁽¹⁾.

فهي إذن قرائن تقبل إثبات عكسها بدليل أكثر قوة، أي إنها تقبل الدحض.

وفي التشريع الجبائي المغربي نجد للقرائن غير القاطعة أو البسيطة تطبيقات متعددة كما هو الشأن مثلاً بالنسبة للمنشأة التي تتوفر على علاقات تبعية مباشرة أو غير مباشرة بمؤسسات توجد بالمغرب أو خارجه، حيث إن الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة لهذه الأخيرة، إما بالزيادة في ثمن الشراء أو البيع أو تخفيضها، وإما بأية وسيلة أخرى، تضاف إلى الحصيلة الخاضعة للضريبة أو رقم المعاملات الواردة في الإقرار أو هما معاً.

ومن أجل القيام بهذا التصحيح تحدد الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة عن طريق المقارنة مع أرباح المنشآت المماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لدى الإدارة⁽²⁾. وهذه القرائن البسيطة تخدم بالأساس مصلحة إدارة الضرائب ذات الانشغالات الواسعة. حيث تغني هذه الأخيرة من عناء تقديم الدليل وتنقل عبئ الإثبات إلى الملزم بالضريبة.

¹ - السنهوري: الوسيط ج 2، م س، ص. 578.

² - الفقرة II من المادة 213 من م.ع.ض التي تنص على ما يلي: "إذا كانت لمنشأة علاقات تبعية مباشرة أو غير مباشرة بمؤسسات توجد بالمغرب أو خارجه، فإن الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة إلى هذه الأخيرة، إما بالزيادة في أثمان الشراء أو البيع وتخفيضها وأما بأية وسيلة أخرى، تضاف إلى الحصيلة الخاضعة للضريبة أو رقم المعاملات الواردة في الإقرار أو إليهما معاً.

وللقيام بهذا التصحيح، تحدد الأرباح المحولة بصورة غير مباشرة كما هو مبين أعلاه عن طريق المقارنة مع أرباح المنشآت المماثلة لها أو عن طريق التقدير المباشر بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لدى الإدارة."

ثانيا: القرائن القضائية

القرائن القضائية هي أدلة غير مباشرة، لأن الإثبات فيها لا يقع على الواقعة مصدر الحق، وإنما على واقعة أو وقائع أخرى إذا ثبتت يستخلص منها الأمر المراد إثباته.

وتعتبر القرينة القضائية من صميم تقدير القاضي الذي يستخلصها من تفاصيل النازلة المعروضة عليه، فهي إذن الحل الذي يبقى للقاضي إذا لم تسعفه وسائل الإثبات الأخرى للوصول إلى حقيقة الادعاء ، كما يؤكد ذلك الفصل 454 من ق.ل.ع⁽¹⁾.

وفي المادة الإدارية بالتحديد يتمتع القاضي الإداري بسلطة تقديرية واسعة في مجال الإثبات ، حيث لم يقيد المشرع بدليل معين للإثبات⁽²⁾. إلا أن المشرع المغربي مثله في ذلك مثل المشرع الفرنسي⁽³⁾ اشترط توفر شروط معينة في هذه القرينة ، وهي أن تكون قوية ومتجانسة ومحددة ومتطابقة وخالية من اللبس. و في هذا الإطار جاء في أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بفاس: "...وأنه خلافا لما ادعاه المدعى من عدم توصله بأي إشعار من إدارة الضرائب بشأن الضريبة المفروضة عليه بصفة تلقائية والتي هي موضوع الطعن، فإنه يتضح من خلال مقاله أنه دخل في حوار مع

¹ - جاء في الفصل 454 من ق.ل.ع: "القرائن التي لم يقرها القانون موكولة لحكمة القاضي. وليس للقاضي أن يقبل إلا القرائن القوية الخالية من اللبس أو القرائن المتعددة التي حصل التوافق بينها. وإثبات العكس سائغ ويمكن حصوله بكافة الطرق".

² - عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية والإثبات أمام القضاء الإداري، الطبعة الأولى، مطبعة المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، طبعة 2008، ص.224.

³ - المادة 1354 من القانون المدني الفرنسي التي جاء فيها ما يلي :

« La présomption que la loi attache à certains actes ou à certains faits en les tenant pour certains dispenses celui au profit duquel elle existe d'en rapporter la preuve.

ELLE dite simple, lorsque la loi réserve la preuve contraire , et peut alors être renversée par tout moyen de preuve ; elle dite mixte , lorsque la loi limite les moyens par les quels elle peut être renversée ou l'objet sur lequel elle peut être renversée ; elle est dite irréfutable lorsqu'elle ne peut être renversée. »

إدارة الضرائب بخصوص هذه الضريبة بدليل إقراره بكون جميع المعائنات التي أجرتها مصلحة الضرائب على المحل موضوع الضريبة للتأكد من مدى شغله للمحل المذكور⁽¹⁾.

لكن بالرغم من فعالية هذه القرينة في بعض النوازل، إلا أن المشرع المغربي ضيق نطاق العمل بها، وأوجب على المتمسك بها أداء اليمين إذا رأى القاضي ضرورة لذلك⁽²⁾ وهو الأمر الذي يصعب تطبيقه في المادة الجنائية بالنظر إلى الطابع الكتابي الذي تمتاز به، والذي لا يتم اللجوء فيه إلى اليمين وشهادة الشهود. لكن المشرع بالمقابل أجاز في هذه القرينة إمكانية إثبات العكس اعتباراً لمبدأ حرية الإثبات⁽³⁾.

الفقرة الثانية: نطاق تطبيق القرائن في المنازعة الضريبية

أجاز المشرع الجنائي استعمال القرائن كوسيلة للإثبات في جميع مراحل العملية الضريبية ابتداء من الواقعة المؤسسة للضريبة وتقدير وعائها (أولاً) ووصولاً إلى مرحلة مراقبتها والمنازعة فيها (ثانياً).

أولاً: مرحلة تأسيس الضريبة وتقدير وعائها

تستعمل القرينة لإثبات الواقعة المنشئة للضريبة بشكل واسع من طرف الإدارة الضريبية أمام القضاء، وغالباً ما تكون هذه القرائن محددة بمقتضى نصوص قانونية وتشمل جميع أنواع الضرائب المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب. إلا أن الأمر قد يصعب فيما يتعلق بالقرينة المستعملة في ضبط العناصر التي تدخل في وعاء

¹ - حكم عدد 95/31 بتاريخ 8 مارس 1995 ملف رقم 94/77 (غير منشور).

² - الفصل 455 من ق ل ع ينص على ما يلي: "لا تقبل القرائن، ولو كانت خالية من اللبس ومتوافقة إلا إذا تأيدت باليمين ممن يتمسك بها متى رأى القاضي وجوب أدائها".

³ - المعطي الجبوجي، م.س، ص.108.

الضريبة والحصول على اتفاق بين الطرفين على ذلك. ولكن الصعوبة قد تتلاشى إذا استطاعت الإدارة إثبات هذه العناصر بأي وسيلة من وسائل الإثبات⁽¹⁾. ونشير في هذا الإطار إلى أحد الأحكام القضائية الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس²، و الذي جاء فيه ما يلي: " وحيث إن الإعفاء من ضريبة الأرباح العقارية عن بيع عقار لا يقوم إلا بعد السكن به كسكنى رئيسية للمدة القانونية من تاريخ التملك طبقا للمادة 63 من المدونة العامة للضرائب، في حين أن تملك المدعي للعقار بصفة قانونية لا يتم إلا من تاريخ التسجيل بسجلات المحافظة العقارية حسب البند - PROPRIETE- JOUISSANCE من عقد البيع المؤرخ في 15/02 فبراير 2007 دون الإدلاء بما يفيد هذا التسجيل، وأنه تم تفويته بتاريخ 2007/04/20 حسب عقد البيع المؤرخ في 2007/04/20، مما تكون معه المدة المذكورة، سواء قبل التعديل أو بعده والمتمثلة في ثمان أو أربع سنوات على التوالي، غير مستوفاة حتى يعفى بيع العقار من ضريبة الأرباح العقارية، وأن دفع المدعي بكون العقد التوثيقي هو مجرد توثيق لملكيته التي كانت قائمة منذ تسليم العقار له من طرف مديرية الإسكان والتعمير بتاريخ 19/08/1993، وأنه أصبح يستغل المنزل منذ تاريخ 2000/12/21، يبقى مجردا من الإثبات لعدم الإدلاء بأية حجة تفيد الملكية بشكل قانوني منذ التاريخ المدعى به مادام أن الشهادة الإدارية عدد 40 بتاريخ 2007/01/15 الصادرة عن المديرية الجهوية للإسكان تتعلق بمنح البقعة الأرضية لا بالعقار كسكنى.

وحيث تبعا لذلك الطلب غير مؤسس قانونا ويتعين رفضه."

¹ - عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.393.

² - حكم رقم 9/2012/647 صادر بتاريخ 2012/11/28 - ملف رقم 9/2012/27 (غير منشور)

ثانياً: مرحلة المراقبة والمنازعة

يفترض في الإقرار والمحاسبة صدق المعطيات الواردة فيهما. باعتبارهما من أهم أدوات الإثبات المعتمدة أمام القضاء وقرينة مقررة لفائدة الملزم. إلا أنهما يخضعان لمراقبة جبائية، وبالتالي فإن الإقرار والمحاسبة يعتبران قرينة بسيطة يمكن للإدارة الجبائية إثبات عكسها، وفي حال توفر أدلة على عدم صدق الأرقام الواردة في الإقرار أو عدم انتظام في مسك المحاسبة، فإن القرينة هنا تفقد قيمتها الثبوتية، وبالتالي يتحول عبئ الإثبات ضد الملزم.

و لا يقتصر نطاق تطبيق القرائن على مرحلة المراقبة فقط بل يتعداه إلى مرحلة المنازعة فيها ، حيث اخترقت القرينة بعض جوانب المنازعة الجبائية سواء تعلق الأمر بالمنازعة في الوعاء أو في التحصيل. و مثال ذلك ما ورد في المادة 235 من م.ع.ض⁽¹⁾، التي توضح الإجراءات الواجب إتباعها في حالة توفر قرينة الرفض الضمني لشكاية الملزم.

وهذا الأمر أكده الحكم القضائي الصادر بتاريخ 8 مارس 1995 في ملف 94/77 الذي أسس لقرينة العلم اليقيني بالإجراءات السابقة⁽²⁾.

¹ - تنص المادة 235 من م.ع.ض في الفقرة II على ما يلي: "إذا لم يقبل الخاضع للضريبة القرار الصادر عن الإدارة أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة، داخل أجل 6 أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، وجب متابعة الإجراءات وفقاً لأحكام المادة 243 أدناه".

² - أورده عبد الرحمان ابليل، ص.402. وجاء في حيثياته: "وأنه خلافاً لما ادعاه المدعي من عدم توصله بإشعار من إدارة الضرائب بشأن الضريبة المفروضة عليه تلقائياً والتي هي موضوع الطعن فإنه يتضح من خلال مقاله أنه دخل في حوار مع الإدارة...".

المطلب الثاني: الإثبات بواسطة الإقرار

يعرف الإقرار بوجه عام على أنه اعتراف شخص بحق عليه لفائدة شخص آخر سواء قصد ترتيب هذا الحق في ذمته أو لم يقصد⁽¹⁾.

ويعتبر الإقرار سيد الأدلة بخصوص وسائل الإثبات في المنازعات المدنية، إلا أنه في المنازعة الجبائية قليل الاستعمال مقارنة مع الوسائل الأخرى للإثبات وخصوصا التصريح الضريبي والمحاسبة ، على الرغم من كونه كان حاسما في جل المنازعات التي أخذت به كوسيلة لإثبات الادعاء في المنازعة الجبائية.

فما هي تجليات القوة الثبوتية للإقرار (فقرة أولى) وكيف تتمثل أهم تطبيقاته في واقع المنازعة الجبائية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: القوة الثبوتية للإقرار

لقد وضع الفقهاء⁽²⁾ عدة شروط يجب أن تتوفر في الإقرار لكي تكتمل قوته الثبوتية ويصبح حجة كاملة تفيد في فض النزاع القائم عند الاستعانة بها. ويمكن تلخيص هذه الشروط كالتالي:

- يشترط في الإقرار الوضوح والتحديد ، أي أن ينصب على النازلة موضوع النزاع، ويتضمن اعتراف المقر بشكل واضح لا لبس فيه.

¹ - السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني ج 2 م س، ص.432.

² - عبد الرحمان ابليل، م س ص.424.

- FRANCOIS patrice DERUEL : la preuve en matier fiscale, Universite de paris faculte de droit 29 juillet 1962., p.117.

- يجب أن يكون الإقرار قاطع لا رجعة فيه بحيث يضع حدا لأي نقاش حول موضوع الإثبات.

- يشترط في المقر أن يكون على بينة بالنتائج القانونية لإقراره ومن ذلك أنه يعفي الطرف المقابل من عبئ الإثبات، أي أن الإقرار يصبح حجة على المقر يمكن للخصم الاستعانة بها ضد هذا المقر.

- لا يعتبر الإقرار إقرارا إلا بوجود منازعة موضوعية بين طرفين، ولا بد من وجود طرف مقابل مستفيد من ادعاءات محددة⁽¹⁾.

انطلاقا مما سبق، فإن الإقرار يمكن أن يكون حجة كاملة يجوز لطرفي المنازعة الجبائية، سواء الملزم أو الإدارة، الاحتجاج به. فالملزم يمكنه الاحتجاج بكل إقرار صادر عن الإدارة يكون موضوعه تخفيض المادة الخاضعة للضريبة بالتخلي عن إدماج قامت به، أو باعتماد تكاليف سبق استبعادها⁽²⁾.

ونفس الشيء بالنسبة للإدارة التي يمكنها الاحتجاج بالإقرارات الصادرة عن الملزمين، والتي يكون موضوعها إقرار الوقائع التي من شأنها الزيادة في المادة الضريبية، سواء تعلق الأمر بدخل إضافي تحقق، أو استبعاد بعض التكاليف.

إن الإقرار في كلتا الحالتين يعتبر حجة كاملة يجوز لكل طرف التمسك به ضد الطرف الآخر.

¹ - وهنا يختلف الإقرار عن التصريح المقدم من طرف الملزم.

² - عبد الرحمان ابليل، م س، ص. 425.

ويذهب أحد الفقهاء⁽¹⁾ إلى تبني نظرية اعتماد الإقرار كقرينة صالحة للإثبات، ويمكن تعزيزها بوسائل إثبات أخرى حتى تصبح حجة كاملة في الإثبات وذلك في الحالة التي يكون فيها الإقرار نفسه موضوع خلاف يسقط فيه الطرف الذي قدمه.

فالملمزم مثلا قد يكون عرضة لخطأ في الواقع أو في القانون يمكنه تداركه إذا ما اعتبرت المحكمة الإقرار قرينة بسيطة قابلة لإثبات الخطأ والتراجع عنه⁽²⁾.

ونفس الأمر ينطبق على إدارة الضرائب التي يمكنها تدارك ما صدر عنها من إقرارات مخالفة للواقع أو مشوبة بأخطاء. و قد أثبتت التجربة العملية فعلا هذا الأمر، حيث تعتمد الإدارة إلى الطعن في الأحكام القضائية التي تعتمد على مثل هذه الإقرارات.

الفقرة الثانية: أنواع الإقرار في المنازعات الجبائية

الإقرار نوعان إقرار قضائي وإقرار غير قضائي، فالإقرار القضائي هو الذي يحصل أثناء نظر الدعوى أمام القضاء ويكون متعلقا بأحد وقائعها⁽³⁾ (أولا). أما الإقرار غير القضائي فهو الإقرار الذي يصدر في غير مجلس القضاء (ثانيا).

أولا: الإقرار القضائي

الإقرار القضائي كما عرفه الفصل 405 من ق.ل.ع⁽⁴⁾، هو اعتراف الخصم أو من ينوب عنه بوكالة خاصة بواقعة قانونية مدعى بها عليه، ويتم أمام القضاء أثناء سير

¹ - عبد الرحمان ابليلام س، ص 426.

² - Christophe de la Mardiere, la preuve en Droit fiscal, op- cit- p.14.

³ - إدريس العلوي العبدلاوي، م.س، ص 166.

⁴ - ينص الفصل 405 من ق.ل.ع في فقرته الأولى على ما يلي: "الإقرار قضائي أو غير قضائي. فالإقرار القضائي هو الاعتراف الذي يقوم به أمام المحكمة الخصم أو نائبه المأذون له في ذلك إذنا خاصا".

انظر العبدلاوي، م س، ص 167.

الدعوى، سواء من خلال المذكرات المتبادلة أو من خلال مستندات القضية، أو أثناء الاستجواب في الجلسات⁽¹⁾. كما أن الإقرار الذي يحصل في نزاع معين ولو كان أمام قاض غير مختص أو الإقرار الصادر في دعوى أخرى تترتب عليه نفس آثار الإقرار القضائي كما لو أنه تم أمام المحكمة التي تبت في النزاع⁽²⁾.

وبإسقاط هذا التعريف على المنازعة الجبائية، يتضح أن الإقرار يجوز أن يكون شفويا⁽³⁾ في مرافعة أمام هيئة المحكمة أو خلال جلسة بحث أمام القاضي المقرر، أو أمام الخبير المعين من طرف المحكمة. ونظرا لكون المسطرة في الدعوى الجبائية هي مسطرة كتابية فإن أغلب الإقرارات تأتي كتابية.

ويمكن القول أن أغلب الإقرارات التي تطرح أمام القضاء تكون إقرارات صادرة عن الإدارة الجبائية و تتخذ في الغالب مظهرين اثنين:

- إقرار صريح تقرر فيه الإدارة بمشروعية مطالب الملزم خلال سريان المنازعة ، والنتيجة تكون هي نهاية النزاع، بحيث تدلي الإدارة بما يفيد صحة ادعاء الطرف الآخر وتقدم نسخة من المقرر الذي اتخذته سواء بتخفيض أو إسقاط الضريبة، وإما تتعهد بتسوية وضعيته.
- إقرار ضمني، يستخلص من تعمد الإدارة في بعض النوازل السكوت وعدم الجواب رغم التوصل، أو الجواب عن مسألة ما وتعتمد إغفال الجواب عن مسائل

¹ - المعطي الجبوعي، م.س، ص.38.

² - الفقرة الثانية من الفصل 405 من ق ل ع التي جاء فيها: "و الإقرار الحاصل أمام قاض غير مختص، أو الصادر في دعوى أخرى، يكون له نفس أثر الإقرار القضائي".

³ - استبعد مجلس الدولة الفرنسي الإقرار الشفوي في المادة الجبائية لتناقضه مع الطبيعة الكتابية للإجراءات.

أخرى في نفس الموضوع. وقد تبنت عدة محاكم هذا التوجه القائم على الإقرار الضمني وذلك من خلال عدة أحكام صادرة في موضوع المنازعات الجبائية⁽¹⁾.

ثانيا: الإقرار غير القضائي

عرف المشرع المغربي الإقرار غير القضائي في الفصل 407،⁽²⁾ بأنه ذلك الإقرار الذي لا يقوم به الخصم أمام القاضي دون تحديد لكيفية حصوله، وإنما نص فقط على أنه يمكن أن ينتج عن كل فعل يحصل منه وهو مناف لما يدعيه، وبذلك فهو يخضع للقواعد العامة للإثبات⁽³⁾.

يتبين من هذا التعريف أن الإقرار غير القضائي وبالرغم من اختلافه عن الإقرار القضائي في أنه لا يصدر في مجلس القضاء في منازعة متعلقة بالمُقر، إلا أنه يعتبر عمل قانوني إخباري من أعمال التصرف وله حجيته، التي يرجحها القاضي. فإذا تبين

¹- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة تحت عدد 99/124 ملف رقم 99/92 بتاريخ 1999/10/06 جاء فيه: "من المعلوم أن الفصل 406 من ق.ل.ع ينص على أن الإقرار القضائي يمكن أن ينبع عن سكوت الخصم عندما يدعوه القاضي صراحة للإجابة عن الدعوى الموجهة إليه فيلود بالصمت ولا يطلب أجلا للإجابة عنها. وثبت أن الإدارة بعدم جوابها عن المقال الذي يتضمن تصريح الملزم بأنه سيق له أن أدى الضرائب المطالب بها، تكون وطبقا لما ذكر أعلاه قد أقرت بواقعة الأداء هاته علما بأن المدعية أدلت بمجموعة من الوصلات للتدليل على أداء بعض الضرائب دون أن تنازع في ذلك الخزينة العامة المطلوبة في الدعوى". (غير منشور)

²- ينص الفصل 407 من ق ل ع على ما يلي: " الإقرار غير القضائي هو الذي لا يقوم به الخصم أمام القاضي. ويمكن أن ينتج من كل فعل يحصل منه وهو مناف لما يدعيه.

مجرد طلب الصلح بشأن مطالبة بحق لا يعتبر إقرارا بأصل الحق. ولكن من يقبل الإسقاط أو الإبراء من أصل الحق يحمل على أنه مقر بوجوده."

³- المعطي الجبوعي، م.س، ص.39.

للقاضي أن عناصر العمل القانوني الصحيح متوفرة اعتبره إقراراً وإن لم تتوفر فيه تلك العناصر فلا يعتبره كذلك⁽¹⁾.

ويتجسد الإقرار غير القضائي في المادة الجبائية في الاعترافات التي يتقدم بها الملزم خارج المسطرة القضائية. ويتعلق الأمر أساساً بالإقرار المقدم أثناء مرحلة الفحص الضريبي، والإقرار المقدم خلال مسطرة التصحيح، والإقرار المقدم أمام اللجان الضريبية⁽²⁾.

بالنسبة للإقرار المقدم خلال مرحلة الفحص الضريبي وأثناء مباشرة الإدارة لمسطرة الفحص، قد يتوصل الطرفان إلى اتفاق كتابي يوقعانه، ويلتزم بموجبه الملزم بالضريبة أداء مجموعة من المستحقات التكميلية، مع الالتزام بعدم الطعن فيها لاحقاً سواء أمام الإدارة أو أمام القضاء. وهذا الاتفاق يكون على أساس إقرار الملزم بوجود اختلالات في محاسبته أو في تصريحه الضريبي، ويحق للإدارة التدخل لتصحيح تلك الاختلالات⁽³⁾.

أما بخصوص الإقرار المقدم خلال مرحلة التصحيح فيمكن أن يستنتج من قبول الملزم للتصحيات التي تباشرها الإدارة الجبائية على تصريحاته ويقر بمشروعيتها، فهذا الاعتراف يعتبر إقراراً من الملزم يعفي الإدارة من عبئ إثبات مشروعية هذه التصحيحات فيما بعد أمام القضاء.

أما الإقرار المقدم أمام اللجنة الضريبية فهو الإقرار الذي يكون أداة حاسمة في الإثبات وتصفية أكبر عدد من نقط الخلاف بين طرفي المنازعة، الملزم من جهة

¹ - العبدلاوي، م.س، ص.172.

² - عبد الرحمان ابيلا، م.س، ص.417.

³ - قرار المجلس الأعلى رقم 1044 بتاريخ 5/12/2007، ملف إداري عدد 2006.2.4.908 و 2006/2/4/2168، والذي جاء في أحد حيثياته: "لكن حيث أنه في حالة موافقة الملزم على أسس الضرائب بمقتضى عقد يكون قد أبرم مع الإدارة ينتهي النزاع ولا يبقى أي مبرر لمواصلتها إذا كانت الإدارة قد شرعت فيها..".

والإدارة الضريبية من جهة أخرى ، لاسيما وأن الملفات التي تعرض أمام هذه اللجان الضريبية تكون غالبا متضمنة عدة صيغ للإقرار كالإقرار بمشروعية تصحيح قام به المفتش المخول الهادف إلى استبعاد تكاليف مصرح بها أو إدماج مداخيل غير واردة في التصريح أو في المقابل قد يقر المفتش المحقق أمام اللجان الضريبية بمشروعية بعض القرارات أو التصحيحات التي قام بها⁽¹⁾، أو احتواء المحاسبة على اختلالات أو نقصان في الأرقام التي تستوجب إعادة النظر فيها.

وهكذا يتبين أن الإقرار بنوعيه القضائي وغير القضائي يلعب دورا حاسما في المنازعات الجبائية، ويعتبر من أهم وسائل الإثبات التي تساعد القاضي الجبائي في البت في الدعوى المرفوعة إليه، على اعتبار أن الإقرار يعادل الاعتراف المعمول به في المجال الجنائي، أي أن الإقرار يقطع النزاع بصفة نهائية وخصوصا إذا كان من نوع الإقرار الصريح الذي لا يترك أي مجال للتأويل.

وتتجلى أهمية الإقرار في أنه يحد من طول أمد النزاع الجبائي لسنوات عديدة، نظرا لكون المقر إقرارا صريحا بواقعة معينة، لا يعقل أن يعود ويطعن في الحكم الصادر في الدعوى الذي استند على هذا الإقرار، وإلا أصبحنا أمام العبث وسوء النية في التقاضي.

و هذا الأمر أكدته محكمة النقض في أحد القرارات الصادرة عنها، و الذي جاء فيه: "إن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي المقدم داخل الأجل القانوني و المسجل في السجلات الإدارية تشكل قرينة على نسبتها للملزم ، و لا مجال للتحجج بعدم التوقيع ، مادام أن المادة 82 من المدونة العامة للضرائب لا تشترط ذلك"⁽²⁾

¹ - عبد الرحمان ابليل، ص.421.

² - قرار عدد 2/682 صادر بتاريخ 2016/11/03 في الملف الإداري عدد 15/2/4/1304

من خلال ما سبق يتبين أن الإقرار كوسيلة من وسائل الإثبات التي يعتمد عليها القاضي الجبائي في البت في المنازعات الجبائية، يؤدي إلى تحقيق التوازن المطلوب بين الملزم والإدارة، على اعتبار أن القاضي يأخذ بهذا الإقرار سواء صدر عن الإدارة أو عن الملزم وتكون له نفس الآثار في مواجهة الطرفين معاً، لأنه لا يوجد في النصوص القانونية المنظمة للإقرار ولا في الأحكام القضائية التي تعتمد على هذه الوسيلة من وسائل الإثبات، ما يفيد تغليب كفة هذا الطرف على حساب الطرف الآخر. وهذا هو المنطق السليم الذي يتماشى مع قواعد العدل والمساواة التي هي أهم ركائز القضاء عموماً.

المبحث الثاني: الإثبات من خلال الكتابة

يعتبر الدليل الكتابي إقراراً مكتوباً بل أقوى طرق الإثبات على الإطلاق. ومن مزايه أنه يمكن إعداده مسبقاً ومنذ نشوء الحق دون انتظار وقت المنازعة⁽¹⁾. وقد أوجب القانون كمبدأ عام إثبات التصرفات والمعاملات القانونية بالكتابة إلا ما استثنى صراحة بنصوص خاصة⁽²⁾. أما في المجال الجبائي فإن الطابع الكتابي لجميع المعاملات يفرض الكتابة في جميع المعاملات التي تحدث بين الإدارة والملزمين. وهذه الكتابة هي بمثابة وسيلة إثبات تكون صادرة إما عن الملزم، وتعتبر بذلك دليل كتابي صادر عنه. (مطلب ثاني) وإما تكون صادرة عن الإدارة لتصبح دليلاً كتابياً صادر عنها (مطلب أول).

المطلب الأول: الدليل الكتابي الصادر عن الإدارة

يقصد بالدليل الكتابي الصادر عن الإدارة جميع المحررات التي تنتجها الإدارة الضريبية أثناء تدبيرها للعملية الضريبية على اختلاف أهميتها وحجيتها في الإثبات

¹ - المعطي الجبوعي، م.س، ص.50.

² - مثال ذلك حالة الإثبات بالشهادة في الصفقة التجارية التي لم يجر العرف على اشتراط الدليل الكتابي فيها، وقبول القواعد المحاسبية في الإثبات بين التجار وفي معاملاتهم التجارية متى كانت ممسوكة بانتظام.

(فقرة أولى). كما يمكن تعزيز الدليل الكتابي أيضا بالشواهد الإدارية الصادرة عن جهات عمومية أخرى غير الإدارة الضريبية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: الإثبات بالمحركات الضريبية

المحركات الضريبية هي وثائق تعدها الإدارة الجبائية أثناء إنجازها للملف الجبائي الخاص بالملزم بالضريبة، وقد تشمل جميع المراسلات والإشعارات التي ترسلها الإدارة للملزم، إضافة إلى مرحلة المحاضر الكتابية التي يتم إنجازها لإثبات كل الوقائع المنتجة، وذلك خلال كل أطوار العملية الجبائية ابتداء من عملية الفرض الضريبي ووصولاً إلى مرحلة التحصيل النهائي.

وبما أن أهمية هذه المحركات متفاوتة فإن الأولوية في الدراسة ستعطي للمحاضر الضريبية نظراً لحجيتها الثبوتية البارزة. وهكذا سيتم مقارنة هذه المحاضر ودراسة الشكليات الواجب توفرها فيها (أولاً) على أن تتم دراسة جدية هذه المحاضر وقوتها الثبوتية (ثانياً).

أولاً: المحاضر الضريبية والشكليات الواجب توفرها فيها

إن خصوصية المادة الجبائية تفرض الخروج عن القاعدة التي تقول بعدم إمكانية خلق الشخص حجة لصالحه وذلك من أجل الحفاظ على أموال الدولة. وتعتبر المحاضر الضريبية في أصلها حجج تخلقها الإدارة الضريبية لصالحها لإثبات وقائع مادية. فما هي هذه المحاضر (1)، وهل تتطلب شكلية معينة حتى تصبح حجج إثبات مقبولة أمام القضاء (2).

1- ماهية المحاضر الضريبية

المحاضر الضريبية هي محررات كتابية تعدها الإدارة الجبائية⁽¹⁾ لمعينة وقائع مادية محددة بالتشريع الجبائي، وتستفيد منها كوسيلة لإثبات المخالفات والجرائم الضريبية أساسا. فقد نصت المادة 231 من م.ع.ض على ما يلي: «تثبت المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه بمحضر يحرره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلّفين وفقا للتشريع الجاري به العمل». كما يمكن الارتكاز على المحاضر الضريبية لإثبات حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل في المادة المحاسبة والجبائية كما ورد في المادة 210 من م.ع.ض⁽²⁾.

¹ -Christophe de la Mardière, op.cit, p.20.

² - تنص هذه المادة على ما يلي : للإدارة الضريبية كذلك الحق في إجراء معينة يمكن بمقتضاه أن تطلب من الخاضعين للضريبة المذكورين أعلاه، تقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات و الوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل. فيما يخص الخاضعين للضريبة المشار إليهم في المادة 146 المكررة أعلاه، للإدارة الضريبية الحق في إجراء معينة يمكن بمقتضاه أن تطلب منهم تقديم الفاتورات المتعلقة بالمشتريات أو أية ورقة أخرى لها قوة الإثبات الواردة في المادة 146 أعلاه 2.

يمارس حق المعينة مباشرة بعد تسليم الإشعار بها من طرف المأمورين المحلفين المعتمدين المشار إليهم أعلاه. يجب أن يتضمن الإشعار بالمعينة الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعينة وإخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا الحق. يجوز للمأمورين المذكورين 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. و يجوز لهم ان يطلبوا من الخاضعين للضريبة المشار إليهم في المادة 146 المكررة أعلاه، نسخة من الفواتير أو الوثائق المتعلقة بالمشتريات المنجزة من طرف الخاضعين للضريبة المذكورين خلال التدخل في عين المكان 3. يسلم الإشعار بالمعينة مقابل وصل إلى أحد الأشخاص التالية:

1° -بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

أ- إما إلى الشخص نفسه؛

ب- واما إلى مستخدميه؛

ومن أجل أن تكتسب هذه المحاضر حجية في الإثبات ، يجب أن يشكل محلها واقعة جبائية لامسها المفتش الذي أعد المحضر. كما يجب أن تشكل هذه الواقعة مخالفة جبائية تخضع لعقوبات مالية أو جبائية⁽¹⁾، إضافة إلى وجوب خضوعها لشروط شكلية أوجب القانون مراعاتها، و هي التي سنتطرق إليها في النقطة الموالية.

2- الشروط الشكلية للمحاضر الضريبية

لا بد للمحاضر الضريبي أن يستوفي مجموعة من الشروط الشكلية والبيانات الموضوعية كي يعتد به كمحرر كتابي رسمي له قوته الثبوتية.

ج- أو إلى كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

– 2° بالنسبة للشركات والمجموعات المذكورة في المادة 26 أعلاه:

أ- إما إلى الشريك الرئيسي؛

ب- واما إلى الممثل القانوني؛

ج- واما إلى المستخدمين؛

د- أو إلى كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

إذا رفض الشخص الذي استلم الإشعار بالمعينة التوقيع على تسلمه، وجب على العون الذي قام بالتسليم

أن يشير إلى ذلك في الوصل المشار إليه اعلاه.

يمارس حق المعينة في جميع محلات الخاضعين للضريبة المعنيين المخصصة لغرض مهني أو في مستغلات فلاحية

أو فيهما معا وذلك داخل أوقات العمل القانونية و خلال ساعات مزاولة النشاط المهني أو الفلاحي أو هما معا.

في حالة الاعتراض على حق المعينة يتعرض الخاضعون للضريبة للجزاءات المنصوص عليها في المادة

191 – I أعلاه.

تحدد المعينة في عين المكان في مدة أقصاها ثمانية (8) أيام من أيام العمل، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بها . وعند

نهاية عملية المعينة يقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير إشعار بنهاية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه

للخاضع للضريبة.

يحرر محضر بالإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره،

وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل ثمانية (8)أيام الموالية لتاريخ تسلم

المحضر.

يمكن، في إطار مراقبة ضريبية، مواجهة الخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في محضر المعينة.

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.411.

من هذه الشروط ما يتعلق بالمحرر الكتابي نفسه، ومنها ما يخص الموظف الذي أسندت له مهمة إعداده.

فيما يخص المحرر كورقة رسمية فيشترط فيه:

- أن يكون مكتوبا وليس شفويا، نظرا للطابع الكتابي لجميع الأعمال الجبائية.
- يجب أو يوضح الواقعة بشكل محدد ومركز حتى يفيد في إثبات ما وضع من أجله. ويشمل كذلك إذا اقتضى الحال جردا لكل المستندات والوثائق والأشياء المحجوزة التي تفيد في إثبات الاختلاف والمخالفات.
- يجب أن يكون محدد الزمان، لأن بعض المعاينات يتطلب إجراؤها في مدة معينة، وفي أوقات محددة.
- يجب أن يكون مختوما بتوقيع الموظف المحرر.

أما الموظف المكلف بإعداد المحاضر فيشترط فيه:

- أن يكون مفتشا محلفا أو مأمورا أو مأموران من إدارة الضرائب من درجة مفتش محلف حسب الحالة استنادا إلى منطوق الفصل 231 من م ع ض⁽¹⁾
- وكل هذه الشروط تصب نحو إعطاء هذه المحاضر حجية مطلقة تفيد الإدارة في الإثبات. فكيف تتجسد هذه الحجية في الواقع الجبائي.

¹ - تنص هذه المادة على ما يلي : "تثبت المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 أعلاه بمحضر يحرره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصا لهذا الغرض ومحلين وفقا للتشريع الجاري به العمل"

ثانيا: الحجية الثبوتية للمحاضر الضريبية

تتضارب الآراء الفقهية والاجتهادات القضائية حول حجية المحاضر الضريبية التي تصدر عن الإدارة ، فالإدارة الضريبية تعتبر محاضر المعاينات التي تنجزها هي بمثابة محررات رسمية تتمتع بحجية مطلقة في الإثبات ولا يمكن استبعادها إلا بتحريك مسطرة الطعن بالزور. وهو الموقف الذي أيده محكمة النقض في القرار الصادر بتاريخ 2005/02/02 تحت عدد 2/128 في الملف عدد 04/25934، والذي جاء فيه «أن الإثباتات المادية المضمنة بمحضر الحجز والمحرف في شأن المنسوب للعارض من طرف أكثر من عونين للجمارك يعمل بها إلى أن يطعن فيها بالزور وبالتالي لا يمكن دحض تلك الإثباتات بمجرد تصريحات»⁽¹⁾.

وقد اشترط المشرع بصريح النص في بعض المحاضر ضرورة اطلاع الملزم عليها، لتكون حجيتها لفائدة الإدارة لا حجة عليها كما هو الشأن بالنسبة لما تضمنته الفقرتين الأخيرتين من المادة 210 من المدونة العامة للضرائب والتي جاء فيهما: «يحرر محضر بالإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل 8 أيام الموالية لتاريخ تسلم المحضر.

ويمكن في إطار مراقبة ضريبية مواجهة الخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في محضر المعاينة».

¹-قرار أورده عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.413 هامش2.

و يعتبر أحد الفقهاء أن هذه المحاضر هي مجرد معلومات تتمتع بنوع من الصحة إلى غاية إثبات العكس⁽¹⁾.

يمكن القول أن هذه المحاضر هي بمثابة قرائن بسيطة منجزة من طرف الإدارة الضريبية وتمنح الملزم إمكانية إثبات عكس ما هو مضمن فيها بجميع الوسائل، بما فيها المحررات الصادرة عن الغير كالشواهد الإدارية مثلا. و القول بغير ذلك كما ذهب إليه محكمة النقض في قرارها المشار إليه أعلاه ، فيه تغليب لمصلحة إدارة الضرائب على مصلحة الملزم ، و إرهاب لهذا الأخير على اعتبار أن إثبات الزور في هذه المحاضر بالصعوبة بما كان.

إن اعتبار هذه المحاضر بمثابة قرائن بسيطة يمكن للملزم إثبات ما يخالفها بجميع وسائل الإثبات ، يحقق التوازن المطلوب في حماية حقوق طرفي الخصومة الجبائية ، لأنه لا يسمح لإدارة الضرائب بالاعتماد على حجة وضعتها بنفسها ، و من جهة أخرى لا يتم تجريد هذه الحجة من قيمتها بشكل مطلق ، و إنما تعطى الفرصة للملزم لإثبات عكس ما هو مضمن في تلك المحاضر.

الفقرة الثانية: الإثبات بالشواهد الإدارية

الشواهد الإدارية هي أوراق رسمية تصدر عن الإدارات العمومية استنادا إلى الاختصاصات المخولة لها بمقتضى النصوص التشريعية و التنظيمية المنظمة لهذه الإدارات. و بذلك يمكن اعتبار هذه الشواهد الإدارية أوراقا رسمية ، لأنها صادرة عن

¹ - امحمد الفروجي: "الإثبات أمام المحاكم من خلال قضاء المجلس الأعلى"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2005، ص.30.

موظفين عموميين منح لهم القانون صلاحية تحرير هذه الوثائق في الشكل المحدد قانونا استنادا إلى الفصل 418 من ق ل ع⁽¹⁾.

ويفهم من هذا النص أن وصف الشواهد الإدارية بالورقة الرسمية هو نتيجة لتحريرها بمعرفة شخص له صفة رسمية كالموظف العام، أو كل شخص مكلف بخدمة عامة له صلاحية إصدار الشواهد الإدارية.

وقد أفرز الواقع العملي في المنازعات الجبائية لجوء الملزمين إلى الإدلاء بالشواهد الإدارية التي تصدرها مختلف الجهات العمومية، إلا أن القضاء المغربي كان متأرجحا بين قبول هذه الشواهد واعتبارها أدلة ذات حجية في الإثبات (أولا) وبين اعتبارها ذات حجية نسبية في الإثبات (ثانيا).

أولا: الشواهد الإدارية ذات الحجية في الإثبات

يقدم الملزم بالأداء الضريبي مجموعة من الشواهد الإدارية لإثبات وقائع مادية منتجة في وضعية الجبائية، لا يتردد القضاء غالبا في اعتمادها كحجة متكاملة، على اعتبار أنها محرر رسمي يفيد في الإثبات ولا يقبل إثبات عكسه إلا بالطعن فيه بالزور. وهكذا فقد جاء في حكم للمحكمة الإدارية بفاس «وحيث من الثابت من الشهادة الإدارية المسلمة للمدعي من السيد القائد رئيس مقاطعة بورمانة المؤرخة في 2000/1/3 أن المدعي أقام بالسكنى الكائنة بشارع أبي هريرة رقم 36 حي ولي العهد فاس على وجه

¹ - ينص هذا الفصل على ما يلي: "الورقة الرسمية هي التي يتلقاها الموظفون العموميون الذين لهم صلاحية التوثيق في مكان تحرير العقد، وذلك في الشكل الذي يحدده القانون.

وتكون رسمية أيضا:

1 - الأوراق المخاطب عليها من القضاة في محاكمهم؛

2 - الأحكام الصادرة من المحاكم المغربية والأجنبية، بمعنى أن هذه الأحكام يمكنها حتى قبل صيرورتها واجبة التنفيذ أن تكون حجة على الوقائع التي تثبتتها.

السكن منذ أواسط سنة 1988 إلى غاية نهاية 1996 وهي شهادة إدارية رسمية لا يطعن فيها إلا بالنزور ولم تدل إدارة الضرائب بما يعارضها بمقبول»⁽¹⁾.

نفس التوجه سارت عليه المحكمة الإدارية بالدار البيضاء التي رجحت المحررات الصادرة عن الجهات الإدارية عن غيرها من الوسائل الأخرى المقدمة لإثبات الواقعة، فقد جاء في حيثيات أحد الأحكام الصادرة عن هذه المحكمة ما يلي:

«وحيث أن العبرة في إثبات السكن ومدته هو بالشواهد الإدارية التي تسلمها السلطات المحلية المختصة بذلك، وأن الشواهد المذكورة مرجحة على باقي الوثائق الأخرى التي تنفي الإقامة ومدتها...»⁽²⁾.

والمقصود بالوثائق الأخرى في هذا الحكم محضر التحري المنجز من طرف المفتشين التابعين لإدارة الضرائب.

و هذا التوجه أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط من خلال أحد القرارات الصادرة عنها ، و الذي جاء فيه : " غير أنه و من ناحية ثانية فإن المستأنفة لئن كانت قد أدلت بما يفيد احتراها لمسطرة المطالبة الإدارية، و أثبتت شغور المحل موضوع الفرض الضريبي من خلال شهادة القائد رئيس الملحقة الإدارية لسيدي إبراهيم بتاريخ 2010/06/22 و الشهادة الصادرة عن الوكالة الحضرية لتوزيع الماء و الكهرباء بفاس بتاريخ 2010/06/25 التي تفيد إلغاء عقدة تزويد ذلك المحل بالكهرباء و إزالة عداد الكهرباء منذ 2003/03/01، إلا أنها لم تدل بما يفيد سلوكها مسطرة الإشعار بالشغور المنصوص عليها في المادة 31 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية المطبق على نازلة الحال و التي توجب على الملزم مدعي حالة الشغور، أن

¹- حكم غير منشور صادر تحت عدد 687 بتاريخ 2000/10/17 في الملف رقم 47 غ 2000 (أورده ابليللا، م س، ص.415 هامش رقم 2).

²- حكم صادر بتاريخ 2004/09/22.(غير منشور أورده ابليللا، م س، ص 415 هامش رقم 1).

يدلي لمصلحة الضرائب التابع لها العقار بإقرار بالشغور يحذر على مطبوع نموذجي تعده الإدارة الجبائية خلال شهر يناير من السنة الموالية لسنة الشغور مع الإشارة إلى مشتملات ذلك المحل الشاغر و المدة و أسباب الشغور مثبتا ذلك بجميع وسائل الإثبات.

مما تبقى معه دعوى المستأنفة مقدمة خلافا للمقتضى القانوني آنف الذكر و حيلفة عدم القبول و هو ما يستوجب تأييد الحكم المستأنف بهذه العلة"

وكما سبقت الإشارة إلى ذلك أعلاه ، فإن هذا التوجه القضائي الذي يعتبر الشواهد الإدارية وسيلة إثبات متكاملة لم يستقر ، بل هناك من الأحكام القضائية من كان مخالفا لهذا الرأي واعتبر حجية الشواهد الإدارية حجية نسبية فقط.

ثانيا: الشواهد الإدارية ذات الحجية النسبية في الإثبات

إن الشواهد الإدارية المقدمة من الملمزمين بالأداء الضريبي من أجل الإثبات، غالبا ما تكون محل رفض من طرف الإدارة الجبائية ، وتعزي هذه الأخيرة اعتراضها إلى مجموعة من الاعتبارات التي يمكن تلخيصها في أن هذه الشواهد مشكوك في مصداقيتها لسهولة الحصول عليها أو لجهل الأشخاص الموكول لهم إصدارها لآثارها الجبائية أو لأنها تستعمل لإثبات وقائع مرت عليها مدة طويلة من الزمن تكون كفيلا بتغيير مجمل معالمها.

كما أن المشرع وضع قاعدة تقييد الإثبات، والتي تفرض تحيين كل المستجدات التي تخص النشاط موضوع الفرض الضريبي من ذلك مثلا أن التوقف عن مزاولة النشاط المهني يثبت بوثيقة التصريح عن التوقف وبالتشطيب من السجل التجاري، وأيضا من كل قوائم الضريبة المهنية وليس فقط تقديم شهادة إدارية تفيد التوقف عن العمل أو مزاولة النشاط المهني.

وتماشيا مع هذه القاعدة التشريعية جاء في أحد قرارات محكمة النقض⁽¹⁾ «أن عدم إدلاء الملزم بتصريح لإدارة الضرائب يؤكد فيه شغور المحل المفروضة عليه الضريبة يجعل الفرض الضريبي صحيحا. وأن الشهادة الإدارية اللاحقة على الفرض التي تنسب شغور المحل لا تقوم مقام التصريح المسبق لدى إدارة الضرائب بحصول هذه الواقعة حتى يمكنها ترتيب الأثر عنها».

يتبين من هذا القرار أن مثل هذه الشواهد الإدارية المدلى بها من طرف الملزمين من أجل إثبات التوقف عن مزاولة النشاط الاقتصادي ، لا تكون لها حجية في الإثبات و لا تفيد الملزم في الإعفاء من أداء الضريبة في حالة التوقف عن مزاولة النشاط ما دام لم يقدم تصريحا لإدارة الضرائب بتوقفه عن مزاولة نشاطه و التشطيب من السجل التجاري.

بالإضافة إلى الدلائل الكتابية الصادرة عن إدارة الضرائب والشواهد الإدارية التي يستعين بها الملزم بالأداء الضريبي في الإثبات هناك أدلة كتابية أخرى صادرة عن الملزم نفسه أو عن الغير يمكن تقديمها كحجج للإثبات وهذا ما سنتم مقارنته من خلال المطلب الموالي.

المطلب الثاني: الدليل الكتابي الصادر عن الملزم أو الغير

يقتضي مبدأ العدالة الجبائية وضع جميع الضمانات والإمكانات القانونية أمام الخزينة العامة من أجل استخلاص الدولة لحقوق مالية تستغل في التنمية المجتمعية، وأيضا إعطاء الملزم بالأداء الضريبي جميع الضمانات لحمايته من أي تعسف أو استخلاص ضريبي غير مشروع أو مغلوط وذلك بتمكينه من تقديم حجج كتابية من

¹ - قرار أورده عبد الرحمان ابليللا، م س، ص 414.

إنتاجه أو من إنتاج الغير في الأصل، تتمثل أساسا في المحررات الورقية (فقرة أولى) والمحررات الإلكترونية (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: المحررات الورقية

المحررات الكتابية هي بيانات صادرة عن المكلف بالضريبة أو الغير، تعبر عن وضعه المالي. و انطلاقا من هذا الوصف فهي تعتبر من أقوى وسائل الإثبات وأكثرها حجية كونها صادرة عن صاحب الالتزام الضريبي نفسه أو عن الغير الذي له علاقة بالملزم ، ومعبرة عن وضعه المالي بتأكيد منه شخصيا، كما تعتبر في ذات الوقت دليلا كاملا ضده ووسيلة تأخذ بها الإدارة الجبائية لإثبات كل التصرفات القانونية والوقائع المادية التي لها علاقة بالواقعة المنشئة للضريبة وبوعائها.

وتشمل هذه المحررات العقود والرسائل الكتابية (أولا) وكذا الإقرار والمحاسبة (ثانيا).

أولا: العقود والرسائل الكتابية

تصنف العقود والرسائل الكتابية في خانة المحررات الكتابية الصادرة عن الملزم أو عن الغير التي تستعين بها إدارة الضرائب لإثبات التصرفات القانونية والوقائع المادية التي لها علاقة بالواقعة المنشئة للضريبة.

فالعقود الرسمية أو العرفية هي كل العقود التي تتضمن تصرفات قانونية قام بها الملزم. وهكذا فعقود الشراء أو البيع تمثل وسائل لإثبات الواقعة المنشئة لرسوم التسجيل أو للضريبة على الدخل من صنف الأرباح العقارية مثلا⁽¹⁾. وتعتبر هذه العقود حجة

¹ - عبد الرحمان أبليل، م س، ص.406.

كاملة ضد الملزم، ما لم يثبت خلافها بمباشرة مسطرة الطعن بالزور في العقود الرسمية. أو مسطرة إنكار التوقيع في العقود العرفية.

ويمكن أن تعتبر هذه العقود حجة قوية لفائدة الملزم في الحالة التي تقوم فيها إدارة الضرائب بتصحيح الأساس الضريبي و إخبار الملزم بضرورة أداء مبالغ تكميلية تبعا للقيمة المعتمدة من طرف الإدارة⁽¹⁾. ففي مثل هذه الحالة يستطيع الملزم أن يدلي للمحكمة بما يفيد عدم صحة التقدير الجديد المعتمد من طرف إدارة الضرائب كأساس لفرض الضريبة ، و ذلك من خلال الإدلاء بعقود بيع مقارنة تتضمن نفس ثمن أو قيمة الثمن أو القيمة المصرح بها من طرف الملزم والتي لم تعتمد إدارة الضرائب كأساس لفرض الضريبة و إنما اعتمدت ثمنا أو قيمة أخرى لا تمثل للواقع والحقيقة الثابتة بعقود المقارنة المدلى بها من طرف الملزم. وهذا الأمر أكدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في أحد قراراتها، الذي جاء فيه : **"وحيث فيما يتعلق بسبب الاستئناف الثالث ، فلئن صح ما دفع به مدير الضرائب بشأن عقد الهبة المستدل به من طرف الغير كعنصر للمقارنة والمتعلق بالعقار موضوع الرسم العقاري عدد 15144 س البالغة مساحته 893 متر مربع، إلا أنه بالنسبة لعقد القسمة المبرم بين عبد القادر لطلو وورثة محمد السقاط حيث أن مجموعة من العقارات من بينها تلك المشار إليها على مستوى تقرير الخبرة ، فإنه عقد يعوض وبالتالي فإن مبلغه يعكس مبدئيا قيمة العقار موضوعه إلى غاية إثبات العكس وإلا لسايرت الإدارة مسطرة المراجعة بشأنه، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الإدارة لئن تمسكت بمبلغ التصحيح المعتمد من طرفها إلا أنها لم تدل بما يفيد موقفها وذلك عن طريق عقود بيع تمت في نفس تاريخ بيع العقار موضوع النزاع والتي تفيد في كون معدل ثمن المتر المربع بالمنطقة التي يتواجد بها العقار**

¹ - يحق لإدارة الضرائب مراجعة الأثمنة و المبالغ المصرح بها في العقود و إخضاعها لمسطرة التصحيح استنادا إلى المادة 217 من م ع ض التي تنص على ما يلي : " يمكن أن تكون الأثمان أو الإقرارات التقديرية، المعبر عنها في العقود والاتفاقات، موضوع تصحيح من طرف مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل، إذا تبين أنها لا تطابق القيمة التجارية للأملك المتعلقة بها في تاريخ إبرام العقد أو الاتفاق.

يباشر التصحيح المذكور وفقا للمسطرة المنصوص عليها في المادة 220 أدناه"

المذكور هو 8000 درهم وأن الحكم لما قضى بالمصادقة على تقرير الخبرة وإلغاء الواجبات التكميلية فيما زاد على ثمن المتر المربع الواحد المحدد من طرف الغير محمد أيوب يكون قد صادف الصواب و بالتالي واجب التأييد.⁽¹⁾

إضافة إلى العقود المبرمة من طرف الملزم يمكن الاعتداد بأدلة كتابية أخرى صادرة عن الملزم كما هو الشأن بالنسبة للرسائل التي يوجهها للإدارة الضريبية أثناء تعامله معها، مثال ذلك الرسائل الجوابية في إطار مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، وأيضا الشكايات الكتابية والتظلمات التي يتقدم بها أو الاتفاقيات التي يبرمها مع الإدارة أو وصولات أداء الضريبة في الحالة التي يكون فيها الملزم قد أدى مبلغ الضريبة و تعود إدارة الضرائب و تفرض عليه نفس الضريبة للمرة الثانية ، حيث إن القضاء يقبل في هذه الحالة الطعن المقدم من طرف الملزم على هذا الأساس كما هو الشأن في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط الذي جاء فيه : " وحيث من جهة أولى فبالإطلاع على وثائق القضية لا سيما وصل أداء الضرائب موضوع النزاع يتضح أنه يشمل الضريبة الحضرية ورسم النظافة برسم سنوات 2005 و 2006 و 2007، وهو ما يعني أن الإدارة فرضت الضريبتين المذكورتين على العقار موضوع التضريب، والمحكمة مصدره الحكم المستأنف قضت بما يجب، وبناء على ما هو صادر عن المستأنف ومدون في وصل أداء الضريبة، وما أثير في الاستئناف بهذا الخصوص غير وجيه .

وحيث من جهة ثانية، ففضلا عن أن وصل الأداء المدلى به من طرف المستأنف عليه يتضمن الضريبة الحضرية ورسم النظافة كما سبق ذكره أعلاه، فإنه بالإطلاع على وثائق القضية لا سيما الإعلام الضريبي المرفق بمذكرة المستأنف عليها المدلى بها خلال المرحلة الابتدائية والمسجلة بتاريخ 2008/11/28 يتضح أن الواجب المستحق عن ضريبة النظافة محدد في مبلغ 36,90 درهم، في حين أن ما أدته المستأنفة بتاريخ

¹ - القرار عدد : 766 المؤرخ في 2012/02/27 ملف عدد : 9/10/77 (غير منشور)

2007/2/27 هو مبلغ 275,60 درهم، وهو الشيء الذي يؤكد أن المبلغ الضريبي المنازع فيه يشمل الضريبة الحضريّة ورسم النظافة، ويجعل الفرض المتعلق بالضريبة الحضريّة غير مرتكز على أساس قانوني لانعدام الواقعة المنشئة لها باعتبار واقعة الشغور، والحكم المستأنف صادف الصواب فيما قضى به، ويتعين تأييده." (1)

كما يمكن الاعتداد في نفس الإطار بكل الوسائل الكتابية الصادرة عن الملزم ولكن في إطار علاقته مع جهات أخرى غير الإدارة الجبائية، وكمثال على هذه الوسائل يمكن الاعتداد بوسائل الأداء الورقية مثل الشيكات والكمبيالات التي يحررها الملزم لفائدة الأغيار في معاملاته معهم، وأيضا كل عقود الإبراء أو الصلح التي يوقعها مع الغير.

من خلال ما سبق يتبين أن المحررات الكتابية وغيرها، يمكن للإدارة الجبائية الاحتجاج بها ضد المكلف بالضريبة ولهذا الأخير الإمكانية نفسها عن طريق مباشرة مسطرة الزور إذا تعلق الأمر بمحرر رسمي، أو مباشرة مسطرة إنكار التوقيع إذا تعلق الأمر بمحرر عرفي (2). أو الإدلاء بالمحررات الكتابية الصادرة عن الغير من أجل إثبات ما يخالف ادعاءات إدارة الضرائب وإلغاء الضريبة أو تخفيضها.

ثانيا: الإقرار والمحاسبة

الإقرار والمحاسبة هما دليلان كتابيان يخولان للملزم الحق في التمسك بما جاء فيهما كوسيلة للإثبات ضد الإدارة الجبائية في حال نشوء نزاع بينهما. لكن شريطة توفرهما على معطيات واقعية وشفافة تضي نوعا من المصادقية يحتج بها أمام القاضي الجبائي.

¹ - القرار عدد : 2904 المؤرخ في : 21/06/2012 ملف عدد: 9/10/179 (غير منشور)

² - عبد الرحمان أبليل، م س، ص 407.

لقد أصبحت جل الأنظمة الحديثة تأخذ - وهو عمل إخباري استدلالي - بنظام الإقرار أو التصريح، وهو التزام كتابي يتحمله الملزم سواء كانا شخص ذاتيا أو معنويا منذ بداية تأسيس النشاط محل التصريح إلى غاية انتهائه أو التوقف عن ممارسته.

ويتضمن التصريح الضريبي كل عناصر ربط الضريبة من أرقام الأعمال وتكاليف الإنتاج، والتي يفترض توفر عنصرى المصدقية والشفافية فيها حتى لا يكون عرضة لممارسة الإدارة الضريبية لحقها في الفحص والمراقبة البعدية.

ويمكن القول بأن الإقرار هو سلاح ذو حدين، فهو من جهة تصريح تلقائي يجعل الملزم مشتركا عن طوعية في تحديد وضعيته المالية وأيضا مساهمته الجبائية. إلا أنه ومن جهة أخرى يعتبر دليلا كتابيا يقدمه للإدارة في الحالة التي يقدم فيها معطيات مخالفة للوقائع أو سبق أن أوردها في إقرار سابق.

وما يهمنا في هذه الفقرة هو بيان حجية التصريح الضريبي في الإثبات أمام القضاء، على اعتبار أنه سبق لنا التطرق لماهية التصريح الضريبي وشكله ومحتوياته وأنواعه.⁽¹⁾

في غياب نص تشريعي واضح يبين حجية التصريح الضريبي في الإثبات أمام القضاء عند البت في المنازعات الجبائية، فإن العمل القضائي للمحاكم الإدارية بهذا الخصوص استقر على مبدأ مفاده أن الأصل هو صحة التصريح الضريبي في كل ما تضمنه من معطيات، و يبقى على عاتق الإدارة إثبات ما يخالف التصريح الضريبي تحن طائلة الحكم لفائدة الملزم اعتمادا على ما هو مضمن في تصريحه الضريبي.

و في هذا الإطار نشير إلى الأحكام القضائية الآتية :

¹ - لقد تمت دراسة التصريح الضريبي بتفصيل فيما سبق أعلاه. أنظر المبحث الأول من الفصل الأول من هذا الباب.

-حكم عدد 2018/7113/864 جاء فيه ما يلي : "وحيث إن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من المدونة العامة للضرائب، وأن الإدارة الضريبية هي الملزمة عند مراجعة وتصحيح ما جاء في التصريح، أن تقوم بتبيان أسباب التصحيح بشكل واضح وعناصر ذلك بتحديد طبيعة الاستثمارات المستبعدة وقيمتها وسبب هذا الاستبعاد.

وحيث إن الإدارة الضريبية عند ممارسة حق المراجعة لثمن بيع العقار ذي الرسم العقاري رقم 26927/ك والعقار رقم 13108/ك، إكتفت بالإلغاء المجرد لجزء من الاستثمارات بعلّة أنها عبارة عن آليات وتجهيزات لا علاقة لها بالعقار دون تحديد ماهيتها ولا ثمنها بتفصيل حتى تتمكن المحكمة من مراقبة مدى صحة التصحيحات من عدم صحتها، طبقا للمادتين 65 و 224 من مدونة الضرائب.

وحيث إن اللجنة المحلية عندما سايرت الإدارة الضريبية في مراجعتها لثمن البيع وتأكيد إلغاء مجموعة من الإستثمارات دون التأكد من طبيعة هاته الاستثمارات وقيمتها، ودون تعليق سائغ مبني على وقائع مادية أو قانونية صحيحة، يكون قرارها غير مؤسس قانونا، ويتعين إلغائه وإعتماد ما تم التصريح به في الإقرار الضريبي بخصوص بيع العقارين أعلاه، مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية." (1)

-حكم رقم: 2018/7113/908 جاء فيه ما يلي : "وحيث إن إستناد الإدارة على الثمن المرجعي المحدد من طرفها لا يقوم مرتكزا قانونيا يشكك في صحة التصريح الضريبي، لكونه يلزم الإدارة الضريبية في توحيد مناهج العمل بخصوص المراجعة الضريبية بالنسبة للضريبة على الأرباح العقارية، ولا يلزم المحكمة ولا الملزم الضريبي بشكل قطعي، لكونه ليس نصا تشريعيا أو نصا تنظيميا يكتسي صبغة الإلزام؛ كما أن

¹ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس عدد 2018/7113/864 بتاريخ 2018/11/28 – ملف رقم 2018/7113/15(غير منشور)

تحديد ثمن موحد ومجرد لمنطقة معينة بناء على السعر المرجعي لا يمكن إعماله على إطلاقه بالنسبة لمجموع البنايات في نفس المنطقة، ما دام أن قيمة العقارات تختلف من حي لآخر ومن منزل لآخر ولو كان مجاورا له خصوصا عندما يتعلق الأمر بعقار قائم البناء، ما دام أن تجهيز أي عقار وطبيعة مواد بنائه تختلف من بناء لآخر مما يؤثر بشكل كبير على ثمن البيع في كل بناء على حدة.

وحيث إنه ما دام أن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من مدونة الضرائب، وأن الإدارة هي الملزمة بإثبات عدم صحة التصريح الضريبي لكونها هي التي تدعي خلاف الأصل، وبالنظر لعدم إدلاءها بأية حجة من شأنها دحض ما جاء في التصريح الضريبي للمدعى عليه، يكون طعنها غير مؤسس ويتعين رفض الطلب بشأنه." (1)

-حكم رقم : 9/2012/718 جاء فيه: " وحيث إن مؤدى هذا المقتضى القانوني الذي جاء بصيغة الوجوب انه يتعين على الإدارة الضريبية إذا ما ارتأت إدخال تصحيحات على إقرارات الملزمين بخصوص القيمة التجارية للأموال المبيعة، وحتى تكون هذه التصحيحات مبررة أن تبلغ إلى المعنى بالأمر الأساس الجديد المصحح وكذا الأسباب التي حدثت بها إلى إدخال هذه التصحيحات، وأن المقصود بالأسباب هي عناصر المقارنة أي قيمة البيوعات المشابهة للعقار المبيع بتاريخ تفويته.

وحيث إنه بالإطلاع على عناصر المنازعة يتبين أن الإدارة الضريبية، التي بقع على عاتقها عبئ الإثبات بالرغم من تمسكها بعدم صحة قيمة تفويت العقار موضوع النزاع المصرح بها من طرف المدعى عليها إلا أنها لم تدل خلال جميع مراحل المنازعة سواء خلال مرحلة مسطرة التصحيح التوجيهية أو خلال مرحلة الطعن امام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو خلال مرحلة الطعن القضائي الحالي، بما يفيد ما تمسكت به في هذا الصدد من خلال الإدلاء بعناصر مقارنة متمثلة

¹ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم: 2018/7113/908 صادر بتاريخ 2018/12/05 - ملف رقم

2018/7113/192 (غير منشور)

في عقود متعلقة بتفويت عقارات مشابهة للعقار موضوع النزاع في المواصفات والموقع تمت بتاريخ بيع هذا العقار، خاصة وأن عملية تفويت هذا الأخير انصبت فقط على الرقبة دون الأصل التجاري للعقار المذكور.

وحيث إنه لذلك وفي غياب ما يفيد الأسباب التي حدثت بالإدارة الضريبية إلى تصحيح ثمن تفويت المصرح به من طرف المدعى عليها يبقى التصحيح المذكور غير

مبرر وبالتالي المقرر محل الطعن الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مؤسسا قانونا وقائما على أساس قانوني سليم ومغل وطلب الحالي الرامي إلى الحكم بإلغائه غير مؤسس وحليف الرفض".⁽¹⁾

أما المحاسبة فهي تقنية تسمح بتسجيل عبر وحدات نقدية، حركية القيم المخصصة في الذمة المالية للملزم وكذلك النتائج الإجمالية للاشتغال خلال مدة معينة.

قد يتبادر إلى الذهن للوهلة الأولى أن الوثائق المحاسبية تشكل أحيانا نقمة بالنسبة للملزم بالضريبة، إلا أنها وفي غالب الأحيان تدعم مصالحه في مواجهة المصالح الضريبية، خاصة عندما نكون بصدد منازعات أمام القضاء في الأساس أو الوعاء الضريبي، وخصوصا إذا كانت ممسوكة بطريقة منتظمة كما نصت على ذلك المادتين الثانية والسادسة من القانون رقم 9/88. فإنها تصبح حجتة إذا اعتمدها الإدارة الضريبية لتأكيد ما تدعيه ضد الملزم.

وفي الوقت المعاصر يمكن القول بأن الوثائق المحاسبية تعتبر أهم وسيلة للإثبات في الميدان الضريبي. فإذا كانت القاعدة العامة في الإثبات تقضي بأن الشخص لا يجبر

¹ - حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم : 9/2012/718 صادر بتاريخ 2012/12/19 - ملف رقم 9/2012/3 (غير منشور)

مبدئياً على تقديم دليل ضد نفسه لصالح الغير⁽¹⁾. فإنه في المجال الضريبي يباح الإثبات بواسطة الوثائق المحاسبية سواء كان الإثبات لمصلحة المكلف الذي يمسكها أو ضده⁽²⁾.

وإذا كان الأمر كذلك بالنسبة للمحاسبة كمحركات ورقية فما هي حجية المحررات الإلكترونية في الإثبات، هذا ما سيتم تناوله في الفقرة الثانية.

الفقرة الثانية: المحررات الإلكترونية

عرف العالم في السنوات الأخيرة ثورة تكنولوجية هائلة مست جميع المجالات وعلى وجه الخصوص مجال الاتصالات والمعلومات الذي عرف تطوراً منقطع النظير، ولم يعد مقتصرًا فقط على البحوث والدراسات بل أصبحنا أمام تجارة إلكترونية قائمة الكيان، ألغت كل الحواجز الجمركية بين الدول وقصرت المسافات الطويلة.

وشملت التجارة الإلكترونية جميع أنواع الأنشطة والمعاملات التجارية، وأصبحنا نتحدث عن صفقات أوتوماتيكية، وهي صفقات تتكون أو تؤدي كلياً أو جزئياً بواسطة سجلات إلكترونية وأصبحنا أمام وثائق محررة على دعامة إلكترونية. فما هي هذه المحررات الإلكترونية، (أولاً)، وما هي حجيتها في النزاع الجبائي (ثانياً).

أولاً: ماهية المحررات الإلكترونية

لم يعرف المشرع المغربي شأنه في ذلك شأن معظم التشريعات المقارنة المحررات الإلكترونية وإنما حدد فقط المقتضيات التي تهم تحريره والتقنيات المستعملة في ذلك.

¹ - عبد الرحيم شميعة، محاضرات في القانون التجاري، السنة الجامعية 2004، كلية الحقوق مكناس، ص. 84.
² - لقد تمت دراسة المحاسبة كأحد أهم وسائل الإثبات في المنازعات الجبائية بتفصيل فيما سبق أعلاه. أنظر المبحث الثاني من الفصل الأول من الباب الأول.

وعموما يمكن تعريف هذه المحررات على أنها وثائق يتم تثبيتها على دعائم إلكترونية أو ضوئية أو رقمية أو أية وسيلة أخرى مشابهة شريطة أن تعطي دلالة قابلة للإدراك.

ففي عقد البيع الإلكتروني مثلا يتم التوقيع بطريقة إلكترونية عن طريق بعث رسالة برمز سري خاص بها، كما يتم أيضا دفع الثمن بطريقة إلكترونية.

وقد فرض هذا التطور اللامتناهي للمعاملات الإلكترونية على المشرع المغربي التدخل لتقنين وتنظيم مختلف جوانبه وآثاره وذلك من خلال القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية⁽¹⁾.

و يندرج هذا التدخل التشريعي للمشرع المغربي في إطار الاستجابة لحاجيات التطور الذي شمل عدة موضوعات تخص التجارة الإلكترونية ، و ذلك من أجل التسوية في الإثبات، بين البيانات المحمولة على دعامة ورقية والبيانات المحمولة على دعامة إلكترونية، وكيفية إبرام العقود الإلكترونية ، والتوقيع الإلكتروني والمصادقة الإلكترونية وغيرها.

إن مديرية الضرائب، ومواكبة منها للتطور التكنولوجي والقانوني في هذا المجال أصبحت تعد من الإدارات الرائدة في إدخال الوسائل الإلكترونية في نظام تعاملها. حيث خولت للملزم إمكانية تقديم التصريح الجبائي بطريقة إلكترونية، كما أصبح بإمكان هذا الأخير أيضا أداء المستحقات الضريبية بنفس الطريقة دون تحمل عناء التنقل إلى الإدارة، وأصبحت هذه الأخيرة تتعامل مع الوثيقة الإلكترونية بنفس الطريقة التي تتعامل

¹ - القانون رقم 05-53 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 129-07-1 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) ج ر ع 5584 بتاريخ 25 من ذي القعدة 1428 (6 ديسمبر 2007) ص 3879.

بها مع المحررات الأخرى⁽¹⁾. إلا أن السؤال المطروح في هذا الإطار ، و ارتباطا بموضوعنا هو: ماهي حجية المحررات الإلكترونية في الإثبات أمام القضاء عموما و في المنازعات الجبائية على وجه التحديد؟

ثانيا: حجية المحررات الإلكترونية

جاء في الفصل 417 من ق.ل.ع المعدل بموجب القانون 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية المشار إليه أعلاه ما يلي: «تتمتع الوثيقة المحررة على دعامة إلكترونية بنفس قوة الإثبات التي تتمتع بها الوثيقة المحررة على الورق».

يتبين من هذا الفصل أن المشرع المغربي أعطى حجية للمبادرات العملية التي قامت بها المديرية العامة للضرائب والمتعلقة بتحويل الملزم إمكانية تقديم التصريح بطريقة إلكترونية، وبإمكانية أداء الضريبة بنفس الطريقة⁽²⁾. و قد استطاعت الوثيقة المحررة على دعامة إلكترونية أن تصل إلى نفس القوة الثبوتية للمحررات الورقية مما جعل الإدارة تفكر في مخاطبة الملزمين عبر هذه الوسيلة، وتبليغهم بمختلف الإشعارات من خلال عناوينهم الإلكترونية.

وهكذا يتبين أن المشرع المغربي أعطى للوثيقة المحررة بشكل إلكتروني نفس حجية الوثيقة المحررة على الورق. وبالتالي فإن القاضي الجبائي المعروض عليه النزاع سيكون ملزما بالأخذ بالمحررات الإلكترونية في حالة الإدلاء بها من طرف أحد طرفي النزاع، الملزم وإدارة الضرائب. لكن هذا الأمر مشروط بإمكانية التعرف بصفة قانونية

¹ - لقد سبق التطرق للتصريح الإلكتروني والمحاسبة الإلكترونية أعلاه. انظر الفصل الأول من القسم الأول.

² - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.408.

على الشخص الذي صدرت عنه وأن تكون معدة ومحفوظة وفق شروط من شأنها ضمان تماميتها⁽¹⁾.

وإذا كان التوقيع اليدوي في المحررات الورقية هو الذي يعبر عن إرادة الملتزم ورغبته إما في التعاقد أو الالتزام عموماً ، أو التصريح الضريبي المتعلق بالعلاقة مع إدارة الضرائب ، فإن التوقيع على المحررات الإلكترونية لا يكون بنفس طريقة التوقيع اليدوي المتعلق بالمستندات الورقية ، وإنما يتم إثباته بكافة الوسائل الكفيلة بالتأكد من أن الشخص قد التزم فعلاً و أن الوثيقة الإلكترونية صدرت عنه ، و يتعين بالتالي ترتيب الآثار القانونية لهذا الالتزام الإلكتروني، والتي هي نفس الآثار المترتبة عن الالتزام المضمن في محرر ورقي كما هو واضح من الفصل 417-1 من ق ل ع المشار إليه أعلاه. و هذا الأمر أكدته محكمة النقض من خلال أحد قراراتها⁽²⁾ الذي جاء فيه : " لكن حيث أثبتت المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه ضمن تعليلاته : " أنه وبخلاف ما تمسكت به المستأنفة، وبغض النظر عن اعترافها بالعمولة المتعلقة بالصفقة المبرمة مع شركة " ----، " فإن الثابت من الرسالتين المؤرختين في 2006/11/41 و 2006/21/ المدعمتين لفواتير المستأنف عليها المحددة لمبالغ العمولة المطالب بها، أنهما تضمنتا الإشارة إلى إقرار المستأنفة الصريح بعمولة المستأنف عليها بشأن الصفقتين المبرمتين مع شركة ---- ، وهو ما يدل على أن المستأنف عليها قامت بتمثيلها بخصوص توريدات الصفقتين الأخيرتين، وبالتالي تكون مديونيتها قائمة، " فتكون قد اعتمدت فيما انتهت إليه مضمون وثناق الملف التي بالرجوع إليها يتبين بالفعل أن الرسالتين الإلكترونيتين الصادرتين عن الطالبة بتاريخ 2006/11/41 و/5

¹ - ينص الفصل 417-1 من ق ل ع على ما يلي : " تتمتع الوثيقة المحررة على دعامة إلكترونية بنفس قوة الإثبات التي تتمتع بها الوثيقة المحررة على الورق.

تقبل الوثيقة المحررة بشكل إلكتروني للإثبات، شأنها في ذلك شأن الوثيقة المحررة على الورق، شريطة أن يكون بالإمكان التعرف، بصفة قانونية، على الشخص الذي صدرت عنه وأن تكون معدة ومحفوظة وفق شروط من شأنها ضمان تماميتها."

² - قرار عدد 250 الصادر بتاريخ 06/60/2013 في الملف رقم 894/3/1/2012 (غير منشور)

2006/21، المدلى بها ضمن الوثائق المرفوعة للمحكمة لجلسة 2008/20/41 تضمنتا صراحة الإشارة إلى العمولة المستحقة للمطلوبة شركة ---- مع تحديد مبلغها، وبخصوص ما أثارته الوسيلة بشأن القوة الثبوتية للوثيقتين الصادرتين بشكل الكتروني استنادا إلى عدم توقيعها من طرف الطالبة، وكونهما لا تحملان طابعها، فإنه لئن كان التوقيع هو المجسد لإرادة الملتزم ويتم في الحالات العادية بوضع علامة بخط يد الملتزم نفسه طبقا لأحكام الفصل 426 من ق ل ع ، فإن التوقيع الإلكتروني لا يكون بنفس طريقة التوقيع التقليدي، بل إنه وبمقتضى الفصل 417 من نفس القانون يكون بكل ما يتيح التعرف على الشخص الموقع ويعبر عن قبوله للالتزامات الناتجة عن الوثيقة الإلكترونية، ومن ثم لا يشترط توقيع هذه الوثيقة بيد الملتزم، ولا وضع خاتمه عليها، والمحكمة مصدره القرار المطعون فيه التي ثبت لها ان الرسالتين المنازع فيهما تحملان اسم الطالبة ومجموعة من البيانات التي تعرف بها، واكتفت هذه الأخيرة (الطالبة) بالدفع بأنهما غير صادرتين عنها دون ان تطعن فيهما بالطرق المخولة لها قانونا، ردت وعن صواب الدفع المذكور بقولها : “ إن المشرع المغربي أضفى على مثل هذه الوثائق الحجية في الإثبات بمقتضى الظهير الشريف بتنفيذ القانون رقم 53.05 المؤرخ في 2007/11/03 المتعلق بالتبادل الإلكتروني، تكميما للفصل 417 من ق ل ع ، حيث اعتبرها دليلا كتابيا بعد أن عرف الدليل الكتابي بأنه الدليل الناتج عن الوثائق المحررة على الورق أو الوثائق الخاصة أو عن أية إشارات أو رموز أخرى ذات دلالة واضحة كيفما كانت دعامتها وطريقة إرسالها...” ولم توضح الوسيلة وجه خرق القرار لمقتضيات الفصل الثالث من ق م م، وبذلك لم يخرق القرار أي مقتضى ولم يحرف مضمون الوثائق، وجاء معلا تعليلا سليما، ومرتكزا على أساس، والوسيلتان على غير أساس فيما عدا ما لم يبين فهو غير مقبول.”

وفي نفس الإطار المتعلق بحجية الوسائل الإلكترونية في الإثبات، فقد أعطت محكمة النقض حجية للإثبات بالفاكس و اعتبرته مقبولا من الطرف الذي تمسك بإثبات دعواه بناء على المراسلات التي تمت عن طريق الفاكس. و هكذا فقد جاء في أحد

قرارات هذه المحكمة⁽¹⁾ ما يلي : "لكن، حيث أن المحكمة مصدره القرار المطعون فيه التي ثبت لها قيام العلاقة بين الطرفين من خلال إقرارهما معا بها استندت في القول بمسؤولية الطالبة عن الضرر اللاحق بالمطلوبة بما جاءت به من انه " بالاطلاع على وقائع الملف اتضح أن شركة م هـ 20 وجهت لشركة أمان واث فاكسا بتاريخ 40/21/3 تذكرها فيه بضرورة إرجاع البضاعة إليها لتتمكن من إرسالها للشركة الأجنبية وتمنحها أجلا جديدا قبل الساعة الرابعة مساء من نفس اليوم وهو وقت إرسال البضاعة كما سبق لها أن وجهت للشركة المذكورة فاكسا بتاريخ 40/21/1 والمتعلق بالفاكس الموجه إليها من الشركة الأجنبية جنيفر والتي تطلب فيه من شركة م هـ 20 بتصيبين نموذج 61587 بكامله وإرساله بتاريخ 40/21/3 مما يبقى معه ادعاؤها بأنه لا علم لها بكون البضاعة أجنبية وبالتاريخ المحدد لإرسال البضاعة في غير محلها أمام توصلها بالفاكسين..." تكون قد استندت إلى الفاكسين ليس في إثبات المعاملة حتى يمكن أن يكون موضوع مناقشة لإثبات المعاملة من عدمها، وإنما اعتمدهما في إثبات حصول العلم بكون البضاعة أجنبية وبالتاريخ المحدد لإرسال البضاعة وهو العلم الذي ثبت للمحكمة من توصل الطالبة بالفاكسين وتعليقها بخصوص التوصل المذكور غير منتقد ويقيم القرار ما دام أن العلم يمكن حصوله بأية وسيلة"

يبدو من خلال ما سبق أن المحررات الإلكترونية أصبحت لها نفس القوة والحجية في الإثبات، وبالتالي فإن المحاكم الإدارية ستكون ملزمة بالاعتماد على هذه المحررات حين الفصل في المنازعات المثارة بين الملزمين وإدارة الضرائب.

وما يؤكد هذا الأمر هو أن المشرع المغربي أصبح يفرض إلزامية التصريح الإلكتروني بعدما كان ذلك اختياريا للبعض و إلزاميا للبعض الآخر . فيمقتضى المادة 155 من م ع ض لم يعد بإمكان الملزمين الإدلاء بالتصريح الضريبي بشمل ورقي وإنما يجب أن يكون ذلك بشكل إلكتروني.

¹ - القرار عدد: 730 المؤرخ في: 2007/6/72 – ملف تجاري عدد: 2007/1/3/392(غير منشور)

و نفس الشيء بالنسبة لإلزامية مسك المحاسبة الإلكترونية ، حيث ألزمت المادة 145 من م ع ض الملزمين بضرورة مسك محاسبة إلكترونية و تقديمها لإدارة الضرائب في شكل دعامة إلكترونية¹.

وإذا كانت هذه الوسائل التي سبقت دراستها أعلاه من محاسبة وتصريح ضريبي وكتابة وقرائن وغيرها تشكل أهم طرق الإثبات المعتمدة في إثبات المنازعات الجبائية أمام القضاء، أو يمكن القول أنها بمثابة نظام الإثبات المعتمد في المنازعات الجبائية أمام القضاء؛ فإن تحديد الطرف الذي يتحمل عبء هذا الإثبات أمام القاضي الجبائي، هل هو الملزم أم الإدارة، يبقى من أهم المحاور التي يجب علينا دراستها وتحليلها من أجل استكمال معالم تصور متكامل لنظام الإثبات المتعلق بالمادة الجبائية أمام القضاء.

¹ - تنص هذه المادة على ما يلي: " يجب على الخاضعين للضريبة مسك محاسبة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في هذه المدونة.

يجب كذلك على الخاضعين للضريبة أن يمسكوا المحاسبة المشار إليها في الفقرة أعلاه وفق شكل إلكتروني حسب معايير محددة بنص تنظيمي "

القسم الثاني: توزيع عبء الإثبات في المنازعات الجبائية وسلطات المحكمة في تقدير وسائله

تعتبر مسألة الإثبات أمام القضاء الجبائي، من المسائل التي كانت و ما تزال تطرح إشكالات عديدة في المنازعة الجبائية. وقد حاول الفقه والقضاء جاهدين أن يعالجاها كل من جانبه، مما خلق اختلافا في العمل القضائي للمحاكم الإدارية المغربية. و قد حاولت محكمة النقض في غالب الأحيان التصدي لهذه الاختلافات وتوحيدها. و يرجع السبب في وجود هذا الاختلاف إلى عدم وضع المشرع المغربي نصوص قانونية ومسطرية واضحة تسد كل الثغرات، وتنظم الإثبات الجبائي أمام القضاء تنظيما محكما.

ويمكن القول أن المشرع المغربي في هذا الباب قد خالف نظيره الفرنسي الذي أفرز حيزا هاما للإثبات الجبائي في قوانينه.

وأمام هذا الوضع، فلا مجال للاستغناء عن قواعد الشريعة العامة، عن طريق الاستدلال ببعض نصوص ق ل ع و ق م م، وإن كانت في غالب الأحيان لا تتماشى مع الطبيعة الخاصة للدعوى الضريبية القائمة بين طرفين غير متساويين؛ الإدارة الجبائية بما تتوفر عليه من إمكانيات قانونية وإدارية، والملزم الطرف الضعيف الذي لا يملك إلا ما توفر له من وسائل إثبات.

غير أن هذا الضعف التشريعي، يغطيه بالمقابل الدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي الجبائي، في إدارة المنازعة الجبائية و خصوصا عناصر الإثبات، سعيا منه إلى تحقيق توازن منطقي بين الملزم بالأداء الضريبي، والإدارة الجبائية، مستندا في ذلك (أي القاضي الجبائي) إلى ما زوده به المشرع من سلطة تقديرية واسعة، وأدوات قانونية

تعزز قناعاته وتزكيها حتى يتسنى له الفصل في النزاع المطروح أمامه ولو في حالة غياب النص القانوني أو عدم وضوحه.

مما سبق يصبح التساؤل مشروعاً عن الكيفية التي يتم بها توزيع عبئ الإثبات، وجعله تارة على عاتق الإدارة الجبائية وتارة أخرى على عاتق الملمزم بالأداء الضريبي (الفصل الأول). وما هي تجليات دور القاضي الجبائي في إدارة الدعوى الجبائية من خلال وسائل الإثبات المقدمة إليه (الفصل الثاني).

الفصل الأول: توزيع عبئ الإثبات في النزاع الجبائي

إن القاعدة العامة في توزيع عبئ الإثبات أثناء سريان الدعوى أمام القضاء ، هي أن عبئ إثبات الالتزام يقع على عاتق الطرف الذي رفع الدعوى إلى المحكمة أولاً. وهذه القاعدة منصوص عليها في مختلف القوانين المقارنة. وقد نص عليها المشرع المغربي في الفصل 399 من ق ل ع الذي جاء فيه : "إثبات الالتزام على مدعيه"⁽¹⁾.

غير أن مسألة تحديد الجهة التي يقع على عاتقها عبئ الإثبات إذا كانت تظهر سهلة في الشريعة العامة، وما يدخل في إطارها من المنازعات الأخرى، كالمنازعات المدنية، والتجارية، ومنازعات الشغل وغيرها من المنازعات، فإن الأمر يختلف في المنازعات الجبائية بالتحديد، حيث إن الأمر بالصعوبة بما كان، خاصة مع غياب نص عام أو قاعدة قانونية تحكم المسألة.

لذلك فإن القاضي الجبائي يراعي خصوصية هذه المادة التي تجعل تارة المدعي – سواء كان الملزم أو الإدارة الضريبية – هو من يتحمل عبئ الإثبات وتارة أخرى يتحمل هذا العبء المدعى عليه، أيا كان وضعه.

ومن أجل مقاربة مسألة توزيع عبئ الإثبات في النزاع الجبائي، يجب علينا التطرق إلى مساهمة كل من الإدارة الجبائية والملزم في تحديد وسائل الإثبات التي يمكن

¹ - بخصوص القوانين المقارنة ، جاء في المادة 1353 من القانون المدني الفرنسي على ما يلي :

"Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver.

Réciproquement, celui qui se prétend libéré doit justifier le paiement ou le fait qui a produit l'extinction de son obligation."

- كما تنص المادة 389 من القانون المدني المصري على أنه: "على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه".

اعتمادها، وذلك من خلال مبحثين نخصص الأول لوسائل الإدارة الجبائية التنظيمية والقانونية في الإثبات (مبحث أول) ونخصص الثاني للحدوث عن وسائل الملزم في الإثبات (مبحث ثاني).

المبحث الأول: وسائل إدارة الضرائب في الإثبات

إن البحث في المنظومة الجبائية بالمغرب يبين أن المشرع مكن الإدارة الجبائية من مجموعة من الآليات التنظيمية (مطلب أول)، والقانونية (مطلب ثاني) التي تسهل لها عملية البحث عن الإثبات في النزاع الجبائي، على اعتبار أن هذه المهمة تعد من أهم الوظائف التي تقوم بها.

المطلب الأول: الوسائل التنظيمية

تعتمد الإدارة الجبائية في قيامها بمهامها على وسائل وآليات تنظيمية تتمثل في هياكل وبنيات إدارية هدفها الرئيسي الذي أحدثت من أجله يتلخص في البحث والتفتيش عن العناصر المكونة للمادة الجبائية أينما وجدت داخل التراب الوطني. ثم تحديد أوعيتها وتحصيلها وذلك لتحقيق الهدف المنشود بإغناء خزينة الدولة.

وتقوم هذه الهياكل والبنيات الإدارية بالموازاة مع أداء وظائفها الأساسية بتوفير عناصر الإثبات التي تزكي مشروعية القرارات الضريبية التي تتخذها. فكيف ساهم التقسيم الهيكلي الحالي لإدارة الضرائب في إثبات الوقائع المنشأة للضريبة؟ (فقرة أولى). ومن ناحية أخرى، فقد عمدت إدارة الضرائب في السنوات الأخيرة على ما يسمى بالمنوغرافيا لضبط كل المسائل المتدخلة في الضرائب المفروضة على الملزمين. فما هو دور هذه المنوغرافيا في إثبات الادعاءات المفروضة على القضاء في إطار المنازعات الجبائية؟ (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: دور التقسيم الهيكلي لإدارة الضرائب في إثبات الوقائع المنشئة للإثبات

تعتبر إدارة الضرائب من أهم المديریات التابعة لوزارة المالية. و قد حدد مرسوم 23 أكتوبر 2008⁽¹⁾ وظائف مديرة الضرائب في تطبيق السياسة الضريبية، والتي هي جزء لا يتجزأ من السياسة الاقتصادية للدولة عموماً. ثم جاء مسلسل إعادة هيكلة إدارة الضرائب الذي انطلق في 1991⁽²⁾ ليدشن بتنظيم هيكل جديد على المستوى المركزي والجهوي، ساهم بشكل كبير في تعزيز الإصلاح الضريبي الذي عرفه المغرب. هذا الإصلاح الهيكلي الذي استمر في التطور والتغيير ليواكب السمة الأساسية للنظام الضريبي المغربي كنظام كان يقوم على مجموعة من الضرائب النوعية، ثم تطور ليصبح حالياً يواكب الفئات الأساسية للخاضعين للضريبة⁽³⁾، مرتكزا على مجموعة من الأساليب، كأسلوب مواكبة الملزمين ونظام الملف الجبائي الوحيد ثم أسلوب البحث والتقصي، إضافة إلى أسلوب الإحصاء. وهي أساليب إذا ما ربطت بموضوعنا نجد لها علاقة مباشرة في توفير وسائل الإثبات.

أولاً: أسلوب مواكبة الملزمين ونظام الملف الوحيد

لقد أصبحت التقسيمات الهيكلية الحالية للمديرية العامة للضرائب المركزية والجهوية تواكب التقسيمات الكبرى لفئة الخاضعين للضريبة حيث أصبحنا أمام هياكل خاصة بالأشخاص الذاتيين، والطبيعيين، وهياكل أخرى خاصة بالأشخاص المعنوية.

¹-مرسوم رقم 2.07.995 صادر في 23 من شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية - الجريدة الرسمية عدد 5680 الصادرة بتاريخ 7 ذو القعدة 1429 (6 نوفمبر 2008) والذي يتضمن مجموعة من المديریات من أهمها مديرية الضرائب. و قد نسخ هذا المرسوم الصادر سنة 2008 المرسوم رقم 2.78.539 الصادر في 21 من ذي الحجة 1398 (22 نوفمبر 1978) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة المالية، كما تم تغييره وتتميمه بمقتضى المرسوم رقم 2.03.04 الصادر في فاتح ربيع الآخر 1424 (2 يونيو 2003) .

²- محمد شكيري، م.س، ص.212.

³- عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.253.

إضافة إلى الهياكل المستحدثة لتحديد الملزم المنضبط الذي يقوم بجميع التزاماته الجبائية⁽¹⁾.

إن الهيكلة الجديدة تستجيب لمبدأ تعدد التخصصات، ومبدأ المخاطب الضريبي الوحيد، حيث تم تجميع وظائف الوعاء والمنازعات والفحص المستندي ومراجعة النقصان في الأثمان في مصلحة واحدة تقوم بهذه الوظائف مجتمعة في نفس الوقت بالنسبة لجميع أنواع الضرائب.

ومن أهم مميزات هذا التنظيم أنه أصبح لكل ملزم ملف جبائي وحيد يضم كل المعلومات التي تتعلق به، من ضرائب ورسوم يخضع لها، وأيضا كل التظلمات والمنازعات التي تقدم بها في حال وجود سبب لها، وأيضا ما آلت إليه هذه التظلمات والمنازعات⁽²⁾.

ونتيجة تجميع كل المعلومات الجبائية المتعلقة بالملزم في ملف وحيد، أصبحنا أمام ملف جاهز لجميع وسائل الإثبات التي قد يحتاجها أي من طرف العلاقة الضريبية لإثبات الوقائع المطروحة أمام القضاء عند البت في النزاع.

ويسهر على تسيير هذه الهياكل مفتشين متخصصين في التعامل مع تصنيفاتهم. ويفترض في هؤلاء المفتشين أن يكونوا على دراية تامة بخصوصيات الأنشطة محل الضريبة، ووضعها في إطارها القانوني انطلاقا من مرحلة ربطها وتصنيفتها، ووصولاً إلى مرحلة تحصيلها، وتحديد وسائل إثباتها، وكذا الجهات التي تتوفر على هذا الإثبات.

¹- ثم وضع إطار قانوني لهذه الفئة من الملزمين قصد تشجيعها بمنحها مجموعة من الامتيازات. أشار إلى ذلك عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.253.

²- عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.254.

ثانيا: أسلوب البحث والتقصي

طورت السياسة الضريبية الحديثة التي ينفجها المغرب أسلوب البحث والتقصي عن المعلومات، فبعد أن كان هذا النظام يقتصر على قسم متخصص في تقصي المعلومات في الإدارة المركزية لمديرية الضرائب وله امتداد جهوي وحيد على مستوى جهة الدار البيضاء، أصبح حاليا أكثر اتساعا على المستوى الجغرافي ليشمل كل المديرات الجهوية بالمملكة، وبدون استثناء.

ويعمل هذا النظام على البحث عن المعلومات عن طريق التحقيق والتقصي وذلك بخلق قنوات اتصال تعمل على مستويين:

- المستوى الأول يتعلق بالوحدات العامة كالمؤسسات والمقاولات العمومية والجماعات الترابية، ويكون الهدف منه هو الحصول على المعطيات المتعلقة بعلاقة التجار مع المقاولات الخاصة وباقي الفاعلين الاقتصاديين لإنجاز الصفقات أو أية عملية صناعية أو خدماتية لفائدة هذه المقاولات العامة، كالمكتب الشريف للفوسفاط والمكتب الوطني للسكك الحديدية والوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطية، وذلك بهدف تزويد المصالح الضريبية المختصة بهذه المعلومات.

- المستوى الثاني يتعلق بالمقاولات، حيث تقوم هذه القنوات بنفس المهام السابقة وترمي إلى نفس الأهداف. إلا أن تدخلها ينحصر هنا في البحث عن المعلومات المتعلقة بالمقاولات الخاصة والأفراد⁽¹⁾.

وقد أثبت هذا النظام نجاعته، حيث نجد أن مصالح الوعاء والمراقبة تعتمد بشكل كبير على معلومات التحقيقات التي تتم موافاتها بها من لدن مختلف الخلايا الجهوية، والتي يتم تخزينها ومعالجتها داخل خزان المعطيات الجبائية الذي تمسكه⁽¹⁾.

¹ - محمد شكيري، م.س، ص.220.

وتعتبر هذه المعلومات المورد الرئيسي للمعطيات الجبائية التي تعتمدها المصالح الجهوية للوعاء والمراقبة، حيث تمارس حق الإطلاع الذي أوكله لها المشرع الجبائي اتجاه جميع المقاولات العامة والخاصة، وذلك بمبادرة منها، كأن تطالب بلائحة زبناء وأرقام الأعمال التي أجرتها مؤسسة الوعاء والمراقبة بهذه المعلومات حسب الاختصاص الترابي لهذه المصالح⁽²⁾.

إجمالاً ، يمكن القول أن المعلومات ونتائج البحث والتقصي التي تحصل عليها هذه الهياكل هي بمثابة وسائل إثبات يمكن الاحتجاج بها في حال وقوع نزاع من أي نوع بين الإدارة الجبائية والملزم بالأداء الضريبي وتم عرض هذا النزاع على القاضي الجبائي للبت فيه.

ثالثاً: أسلوب الإحصاء

لقد أطر المشرع الجبائي آليات الإحصاء التي تقوم بها الإدارة الضريبية في القانون رقم 47.06⁽³⁾ المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، حيث تقوم سنوياً في كل جماعة من جماعات المملكة لجنة محلية تقوم بإحصاء شامل للعقارات الخاضعة للرسم المهني⁽⁴⁾

¹ - عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.255.

² - محمد شكيري: م س ، ص.221.

³ - ظهير شريف رقم 1.07.195 صادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007) بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية- جريدة رسمية عدد 5583 بتاريخ 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل 2007/12/03 ص 3734، كما تم تعديله بالقانون رقم 05.10 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.10.22 بتاريخ 26 من صفر 1431 (11 فبراير 2010)؛ الجريدة الرسمية عدد 5819 بتاريخ 21 ربيع الأول 1431 (03 مارس 2010)، ص 800.

⁴ - المادة 17 من القانون 47-06 التي تنص على ما يلي : "يتم سنوياً إحصاء الملزمين الذين يزاولون نشاطاً مهنيًا ولو كانوا معفيين صراحة من الرسم المهني.

وتقوم بهذه العملية لجنة الإحصاء المنصوص عليها بالمادة 32 أدناه.

ولرسم السكن⁽¹⁾ والتي تمثل الأسس التي تعتمدها إدارة الضرائب في تقدير الضريبة المهنية، وكذا الضريبة على الدخل.

وتضم هذه اللجنة حسب منطوق المادة 32 من القانون 06-47 وجوبا:

- مفتش للضرائب باقتراح من إدارة الضرائب.

أثناء عمليات الإحصاء، يتعين على الملزمين الخاضعين للرسم المهني إخبار مفتش الضرائب بما يلي:

- طبيعة النشاط المهني المزاول؛

- أهمية النشاط باعتبار عدد العمال والمستخدمين والعناصر الأخرى المميزة للنشاط؛

- الموقع والقيمة الإيجارية للمحلات المستغلة والغرض المخصصة له؛

وجميع المعلومات الأخرى الضرورية لتحديد القيمة الإيجارية."

¹ - تنص المادة 32 من القانون 06-47 على ما يلي : " يتم سنويا إجراء إحصاء شامل للعقارات الخاضعة لرسم السكن ولو كانت معفية صراحة من هذا الرسم.

تقوم بعملية الإحصاء في كل جماعة لجنة يعين أعضاؤها لمدة ست (6) سنوات بقرار من عامل العمالة أو الإقليم.

تضم اللجنة وجوبا:

- مفتش للضرائب باقتراح من إدارة الضرائب؛

- ممثل عن المصالح الجبائية للجماعة باقتراح من رئيس المجلس الجماعي.

ويمكن أن تنقسم اللجنة إلى عدد من اللجان الفرعية بحسب ما تتطلبه الأعمال المنوطة بها.

ويجب أن تضم كل لجنة فرعية موظفا من إدارة الضرائب وممثلا عن المصالح الجبائية للجماعة.

يتم إشعار الملزمين بتاريخ ابتداء عملية الإحصاء ثلاثين (30) يوما على الأقل قبل بداية هذه العملية، وذلك بواسطة الملصقات والنشر في الجرائد وغير ذلك من وسائل الإعلان المستعملة محليا.

يتم إحصاء العقارات في كل زنقة حسب ترتيب موقعها.

يجب على اللجنة عند الانتهاء من عملية الإحصاء أن تنجز:

- محضر انتهاء عملية الإحصاء موقع من طرف أعضاء اللجنة وتسليم نسخة لأعضائها؛

- جداول القيم الإيجارية على أساس متوسط إيجارات العقارات المماثلة داخل الحي."

- ممثل عن المصالح الجبائية للجماعة باقتراح من رئيس المجلس الجماعي.
- وقد أوكل المشرع لهذه اللجنة مجموعة من الوظائف يمكن تلخيصها فيما يلي:
 - إحصاء العقارات في كل شارع تبعا لموقعها.
 - التأكد من التغييرات التي تطل العقارات من حيث الغرض والتخصيص والبنائيات والمالك.
 - التأكد من تاريخ الشروع في استغلال العقارات سواء كانت معدة للسكن أو للإيجار أو لممارسة عمل مهني.
 - ضبط وإحصاء التجار الجدد وتحيين أسمائهم بالنسبة للمستغلين السابقين لنفس العقار.
 - طلب الوثائق والحجج التي تربط العلاقة بين المالك والمكثري.

وتساعد هذه الوظائف السابق سردها في ضبط العقارات الخاضعة مبدئيا لرسم السكن. كما تعمل لجنة الإحصاء على وضع جداول القيمة الإيجارية في مختلف الأحياء والأزقة لمساعدة الإدارة الجبائية في تحديد سعر الضريبة.

وتقوم أيضا هذه اللجان المحلية للإحصاء إضافة إلى ما سبق، بإحصاء شامل لكل الملزمين الخاضعين للرسم المهني، عن طريق تحديد طبيعة النشاط المهني المزاول وأهم العناصر المكونة له من عدد العمال، وموقع المنشأة، ومعدل قيمتها الإيجارية بالمقارنة مع المحلات المجاورة، وكل المعلومات المساعدة في تحديد القيمة الإيجارية⁽¹⁾.

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.259.

وهكذا تساعد هذه اللجان في ضبط المواد الخاضعة للضريبة ظاهريا، وضمنيا تساهم في توفير وسائل الإثبات المتعلقة بالرسوم السابقة الذكر، وكل ما يرتبط بها من ضرائب أخرى شريطة استيفائها للشروط المحددة قانونيا لانعقادها، وكذا بإنجاز محاضر انتهاء عملية الإحصاء التي قامت بها⁽¹⁾.

إن قيام لجنة الإحصاء بعملية إحصاء و ضبط الملزمين كما هو منصوص عليه في المادتين 17 و 32 من القانون 06-47 و جمع المعلومات الضرورية لفرض الرسوم السكنية والضرائب المرتبطة بها و على رأسها الضريبة على الدخول ، لا يقوم حجة في الإثبات عند عرض النزاع على المحكمة ، إلا إذا تم تحرير المحاضر المنصوص عليها في الفقرة الأخيرة من المادة 32 من القانون 06-47 و توقيعها من الأشخاص الذين نصت هذه المادة على وجوب توقيعهم لهذه المحاضر. فإذا تم فرض ضريبة بناء على المعلومات المحصل عليها من عملية الإحصاء ، لكن دون تقديم محضر انتهاء عملية الإحصاء ، فإن هذا الفرض يكون غير ملزم للخاضع للضريبة و يتعين على إدارة الضرائب إثبات صحة الأساس الذي اعتمده لفرض هذه الضريبة تحت طائلة إلغاء مبلغ الضريبة أو تخفيضه حسب الحالات.

الفقرة الثانية: أسلوب المونوغرافيا ودوره في الإثبات الجبائي

قامت الإدارة الضريبية بإعداد مجموعة من الدراسات القطاعية المهمة التي تضمنت معلومات تقنية مفصلة عن مختلف القطاعات المعنية بالضريبة اصطلح عليها باسم المونوغرافيا، وذلك بهدف مساعدة أعوان ومفتشي الإدارة الضريبية على التعرف

¹ - جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 32 من قانون 06-47 ما يلي: "يجب على اللجنة عند الانتهاء من عملية الإحصاء أن ننجز:

- محضر انتهاء عملية الإحصاء موقع من طرف أعضاء اللجنة وتسليم نسخة لأعضائها.
- جداول القيم الإيجارية على أساس متوسط إيجارات العقارات المماثلة داخل الحي".

والاطلاع على قطاعات اقتصادية غير منظمة، تقوم بأنشطة غير مصرح بها ولا تخضع لأي ضوابط محاسبتية. فما هي المونوغرافيا (أولا) وما هو الدور الذي تلعبه في توفير وسائل الإثبات.

أولا: ماهية المونوغرافيا

المونوغرافيا في التعريف الاصطلاحي هي بحث تفصيلي لموضوع واحد ضيق النطاق يدرس من كافة جوانبه دون إهمال أي عنصر من عناصره. أما المونوغرافيا الجبائية فتعرف على أنها دراسة ذات طبيعة إدارية، يتم إعدادها من طرف الإدارة الضريبية، وتتعرض لمجموعة من البيانات الخاصة، ذات الصلة بالتنظيم القانوني والتجاري والجبائي للقطاع المعني⁽¹⁾. وتهدف المونوغرافيا الجبائية إلى توحيد مناهج التعامل مع نفس القطاع، للوصول إلى معايير دقيقة يعتمدها مساعدا وأعاون الإدارة الجبائية لتحديد الواقع الجبائي المعاصر. كما يمكن لأي مهتم بالقطاع الجبائي وبالقطاعات ذات الصلة من خبراء ودارسين وإدارات مرتبطة بالإدارة الجبائية، وكذا اللجن الضريبية، والقضاء الاستعانة بالمعلومات التقنية التي توفرها هذه المونوغرافيا.

غير أن هذه الدراسات لا تكتسي أي صبغة إلزامية كما هو الشأن بالنسبة للنصوص القانونية الملزمة، بل هي فقط دراسات يستأنس بها في تكوين رأي واقعي عن القطاع المعني.

انطلاقا من هذا المعطى يحق لنا التساؤل عن دور هذه المونوغرافيا في توفير الإثبات للقاضي الجبائي سواء لفائدة الإدارة الضريبية نفسها مصدرة الدراسة، وأيضا لفائدة الملزم مستقبل هذه الدراسة.

¹-Direction des importes, note de présentation « Notion de monographie fiscale »

Décembre 1991.

أشار إليها عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.256.

ثانيا: دور المونوغرافيا في الإثبات الجبائي

تختلف القوة الثبوتية لمعطيات المونوغرافيا حسب الحالة محل الخلاف أو النزاع، وأيضا حسب الجهة التي تستند إليها.

ففي الحالة التي يكون فيها الملزم هو من يستدل بمعطيات المونوغرافيا، كأن يثبت أن النشاط الممارس من قبله والذي هو موضوع الفرض الضريبي تنطبق عليه الدراسة المونوغرافية، ففي هذه الحالة يجوز لهذا الملزم الاحتجاج بمحتوى هذه الأخيرة والتمسك بمعطياتها، ومواجهة الإدارة الضريبية بها. وهنا تصبح الإدارة ملزمة بفتحها الإداري أمام الملزم⁽¹⁾، بل ويمتد هذا الطرح أيضا إلى الغير من لجان ضريبية وقضاء إذا جاز اعتبار القضاء من الغير في هذه الحالة.

إذن يمكن للملزم أن يستند إلى المونوغرافيا كوسيلة إثبات قطعية غير قابلة لإثبات العكس من طرف الإدارة الجبائية في هذا المقام.

وبالنسبة للإدارة الجبائية، فإن الأمر مختلف، إذا كانت هي من تتحمل عبئ الإثبات، حيث لا يمكن لها الاستناد إلى المونوغرافيا كوسيلة إثبات في مواجهة الملزمين خاصة وأن الدراسات التي تركز عليها هذه الأخيرة هي من صميم صنع الإدارة نفسها عبر مصلحة متخصصة تابعة لها.

فمثلا، في حالة ادعاء الإدارة بوجود نقصان في رقم الأعمال المصرح به من طرف الملزم وذلك بالاستناد في هذا الادعاء على الدراسة التي أنجزتها في إطار المونوغرافيا لتحديد هامش ربح جزافي، فلا يمكن في هذه الحالة الأخذ بهذه المونوغرافيا كأداة إثبات أمام القاضي، بل لا يمكن اعتبارها حتى بداية حجة، ولا يبقى

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.257.

أما إدارة الضرائب سوى تقديم حجج أخرى حقيقية وواقعية ومحايدة للقاضي المعروض عليه النزاع.

أما في الحالة التي لا تتحمل فيها الإدارة عبئ الإثبات، ويكون هذا العبء ملقا على عاتق الملزم، كما هو الأمر في الحالة التي يتم فيها تحديد الأساس الضريبي على إثر مسطرة التصحيح، أو في حالة ثبوت وجود خروقات جسيمة تشوب المحاسبة الممسوكة، ففي مثل هذه الحالات يمكن للإدارة الجبائية الاعتماد على المونوغرافيا لكن فقط كقرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس من طرف الملزم بالأداء الضريبي.

يتضح مما سبق أن الوسائل التنظيمية للإدارة الجبائية في توفير طرق الإثبات أمام القضاء، تبين أن الأنظمة المعتمدة في ذلك وعلى اختلافها توفر حججا تساعد المدعي أيا كانت صفته، ملزم أو إدارة جبائية على تقديم الإثبات على ما يذعه. وهذا الأمر سيؤدي حتما إلى تحقيق الحماية والتوازن اللازمين لطرفي العلاقة الجبائية (الملزم والإدارة) وعدم تغليب مصلحة هذا الطرف على حساب مصلحة الطرف الآخر، لكن تقدير حجبتها يبقى من صميم السلطة التقديرية للقضاء.

وإذا كان الأمر كذلك بالنسبة للوسائل التنظيمية، فماذا عن الوسائل القانونية.

المطلب الثاني: الوسائل القانونية

إن الفكر الشعبي السائد بين معظم الفئات الاجتماعية الخاضعة للضريبة هو أن المبالغ المدفوعة في الضرائب هي أموال تؤدي إلى إغناء الخزينة العامة للدولة مقابل إفقار الذمة المالية للملزمين.

لذلك نجد هذه الإدارة كانت تعمل دائما على تغيير هذا الفكر بإيجاد آليات تسعى من خلالها إلى الحصول من الملزمين على مساهمات مالية لتسيير أمور الدولة، وفي ذات

الوقت توعية هذه الفئة لضبط رد فعلها ومنعها من التهرب الضريبي بإشراكها في العملية الجبائية، وجعلها هي من يبادر بوضع تصاريح وإقرارات تكشف عن وضعها المالي الحقيقي.

لذلك تم الاهتمام إلى وسائل قانونية للمراقبة تتمثل أساسا في حق الاطلاع، وحق المراقبة (فقرة أولى) ثم إجراء المعاينة والاستعانة بمعلومات صادرة عن الغير (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: الإثبات من خلال حق الاطلاع وحق المراقبة

إن استعمال مصطلح الحق عوض السلطة (سلطة الاطلاع) لا يمس بجوهر المقصود، فالحق مخول قانونا لممارسة تلك السلطة، وكلمة حق هي التي استعملتها أغلب التشريعات بما في ذلك المشرع المغربي. فأصبحت كلمة حق لصيقة بمجالى الاطلاع والمراقبة⁽¹⁾، فكيف يمكن لهذين الحقين أن يساهما في إغناء الإثبات الجبائي أمام القضاء.

أولا: الإثبات بممارسة حق الإطلاع

يمكن تعريف حق الاطلاع بأنه حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على الأوراق والوثائق المقدمة من طرف الملمزم التي تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها⁽²⁾.

¹ - محمد شكيري، م.س، ص.259.

² - حسن المرصفاوي: حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا حكومية، العدد 3، القاهرة، سنة 1962، ص.5.

يتضح إذن من خلال هذا التعريف أن حق الاطلاع يتجسد في السماح لأعوان الإدارة الضريبية بالاطلاع على جميع الوثائق الموجودة بحوزة الملزم أو غيره. غير أن المشرع الضريبي جعل هذا الحق يمارس إزاء أشخاص محددين بالقانون وجعله مقتصرًا على وثائق ومستندات نوعية، وبالتالي فإن هذا الحق جعله المشرع يمارس وفق ضوابط قانونية معينة، اعتبرها الفيصل في قبول محاضر الاطلاع كوسائل للإثبات.

1- ضوابط ممارسة حق الاطلاع

يعتبر حق الاطلاع من الحقوق الماسة بحرية الأفراد، لأنه يخول للإدارة الضريبية إمكانية الاطلاع على أسرار الملزمين من خلال تفحص أوراقهم ومستنداتهم ومراسلاتهم الخاصة.

غير أن هذه الأسرار لا يمكن بأي وجه من الأوجه أن تكون لها الأولوية على حساب المصلحة العامة المتمثلة في الوصول إلى الوعاء الإجمالي للملزم، وبالتالي التأكد من دخله الحقيقي.

لذلك نجد أن المشرع، ووعيا منه بحساسية الإجراء، كان في سعي مستمر لتأطيره وإحاطته بالضمانات القانونية التي تجعله يؤدي دوره في أحسن الظروف وتحقيق الأهداف المتوخاة منه.

فقبل الإصلاح الجبائي لسنة 1984، كان للإدارة حق واسع في الاطلاع على كل الوثائق التي تساعد على تطبيق القانون الجبائي. ويتضح ذلك من خلال المادتين 47 و25 من قانون التسجيل والتنبر اللتان تسردان لائحة بالمؤسسات والأشخاص الذين

يمكن للإدارة الجبائية الاطلاع على الوثائق التي في حوزتهم. وتذكر أيضا بالجزاءات التي تطبق في حالة الامتناع من تمكين الإدارة من هذه الوثائق⁽¹⁾.

أما بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1984⁽²⁾ فقد تم تأطير حق الاطلاع الذي تمارسه المديرية العامة للضرائب بمقتضيات خاصة أكثر عقلانية ومرونة في مخاطبة الملزم⁽³⁾. ويتبين ذلك من خلال المادة 214 من م ع ض التي خصصت فقرتها الأولى⁽⁴⁾ لشرعنة حق إدارة الضرائب في ممارسة حق الاطلاع، بينما خصصت الفقرات الأخرى للأحكام الخاصة بنطاق استعمال هذا الحق⁽⁵⁾.

وهكذا يمكن مقارنة نطاق استعمال حق الاطلاع بتحديد الأشخاص الخاضعين لمسطرة الاطلاع ثم بعد ذلك تحديد الوثائق المعنية بهذا الاطلاع⁽⁶⁾.

¹ عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2002، ص.118.

² الصادر بموجب ظهير 1-83-38 بتاريخ 23 أبريل 1984 لتنفيذ القانون الإطار رقم 3-83 المتعلق بالإصلاح الجبائي والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 3731 بتاريخ 2 ماي 1984.

³ الملاحظ أن المشرع أصبح يستعمل في جميع فقرات المادة 214 من م ع ض المقننة لحق الاطلاع عبارتي "يجوز ويمكن" وفي ذلك خطاب أكثر مرونة من سابقه للملزم.

⁴ جاء في الفقرة الأولى من نفس النص: "يجوز لإدارة الضرائب كي تتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيدها في ربط ومراقبة الضرائب والواجبات والرسوم المستحق للغير...".

⁵ توازي مقتضيات المادة 214 من م.ع.ض المادة 128 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تضمنت مقتضيات مماثلة خاصة بالمحاسبين المكلفين بالتحصيل.

⁶ الفقرة الأولى من المادة 214 "أ-وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبة الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني".

"ب- السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل وكذا جميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم...".

فالأشخاص المعنيين بمسطرة الاطلاع تم تحديدهم بموجب المادة 214 من المدونة العامة للضرائب، وينقسمون إلى صنفين:

الصنف الأول: الملزمون المنتمون إلى القانون العام من إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وجميع الهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة كالمؤسسات الشبه عمومية.

الصنف الثاني: الملزمون الذين يصنفون بأنهم أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين للقانون الخاص، وهم كل الأشخاص الذين يمارسون نشاطا خاضعا للضرائب المباشرة عموما والرسوم المحلية خصوصا، وهم تحديدا كل الملزمين الذين ألزمهم القانون بتقديم تصاريح أو مسك سجلات تفرضها القوانين الجاري بها العمل من قانون تجاري، ومحاسبي، وضريبي.

وفيما يخص الوثائق المشمولة بحق الاطلاع فقد سمح المشرع الضريبي لأعوان الإدارة الجبائية بالاطلاع على الوثائق اللازمة التي تمكنهم من الحصول على المعلومات التي من شأنها أن تفيد في مراقبة الضريبة، فأجاز لهم طلب الاطلاع على وثائق المصلحة⁽¹⁾ أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، وكذا كل الهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة، دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني⁽²⁾. ومن جملة هذه الوثائق كل ما يمكن أن يثبت الصفقات التي أبرمت بين هذه الجهات وبين بعض الخاضعين للضريبة ويثبت أشغال

¹ - يقصد بوثائق المصلحة، أية وثيقة يمكن بطبيعتها أن تثبت حق أو تثبت واقعا يتعلق بالمهام المنوطة بالإدارات أو غيرها، تعريف أوردته آمال بنعدي، "قراءة في بعض إشكاليات مسطرة فض المنازعات الضريبية والوعاء"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، جامعة الحسن الأول، كلية الحقوق سطات 2008-2009، ص.82.

² - على اعتبار أن الموظف الذي له الحق في الاطلاع على الوثائق الخاضعة لمسطرة الاطلاع هو أيضا نفسه ملزم بالمحافظة على السر المهني.

وخدمات أنجزت بين الطرفين، والسجلات والوثائق التي تفرض القوانين والأنظمة الجاري بها العمل مسكها، وكذا جميع العقود والمستندات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون أنشطة خاضعة للضرائب والرسوم الجبائية من قبيل دفتر الجرد ودفتر اليومية، ودفتر الأداءات، والفواتير وبطاقات الصندوق، وكل الوثائق التي تتضمن معلومات تتعلق بمعاملات جرت مع أو لفائدة الغير شريطة أن لا تكون وثائق شخصية ليست لها أية علاقة بالنشاط المهني.

وفي هذا الإطار، تجدر الإشارة إلى الاستثناء الوارد في المادة 214 من م ع ض التي ورد فيها "غير أن حق الاطلاع لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي".

وهناك أيضا الوثائق التي تمسكها بعض الجهات لفائدة زبائنها مثل الموثقين الذين يحتفظون بسجلات التحصين، ومحفوظات خاصة بالعقود التي يحررونها⁽¹⁾، إضافة إلى الحسابات البنكية، وملفات شركات التأمين، وعموما كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تخول لهم مهنتهم التدخل في المعلومات، وتقديم الخدمات المالية، أو المحاسبية، وأيضا الذين يحوزون ممتلكات وأموال لحساب الغير⁽²⁾.

¹ - المادة 137 من المدونة العامة للضرائب التي تنص على ما يلي : " يجب على الموثقين أن يضموا العقود البيانات والتصاريف التقديرية اللازمة لتصفية واجبات التسجيل.

يلزم الموثقون العبريون بترجمة عقودهم شفاهيا لمفتش الضرائب المكلف بالتسجيل وتزويده بالبيانات اللازمة لتصفية واجبات التسجيل.

يتعين على الموثقين أن يقدموا سجلات التحصين إلى المفتش قصد التأشير عليها . و علاوة على ذلك يتعين عليهم أن يوجهوا إليه نسخة من العقود بالطريقة الالكترونية وأن يؤديوا واجبات التسجيل طبقا للأحكام المنصوص عليها في المادتين 155 و 169 أدناه."

² - المادة 129 من مدونة تحصيل الديون التي تنص على ما يلي : " بالإضافة إلى المدين، يمارس حق الاطلاع المشار إليه في المادة السابقة تجاه :

2- دور حق الاطلاع في الإثبات

إن ممارسة حق الاطلاع من طرف الإدارة الجبائية، سيسمح لها بإثبات أسس الربط الضريبي، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتأكد عن قرب من صحة المعلومات الواردة في التصاريح المقدمة من طرف الملزمين ودرجة مصداقيتها. وقد تعثر إدارة الضرائب بمناسبة الاطلاع لدى موثق أو عدل على عقود بيع غير مسجلة وغير مصرح بها، كما قد تجد لدى بنك حسابات تتضمن دخولا غير مدلى بها، ولدى ممون فواتير شراء غير مدرجة في المحاسبة، فتقوم الإدارة الجبائية بتوظيف هذه المعلومات المحصل عليها في فرض ضرائب عادلة ومنسجمة مع القدرة التكليفية لهؤلاء الملزمين، وفي الوقت ذاته كشف المتهربين من المساهمة الضريبية.

لكن السؤال المشروع الذي يجب طرحه هنا هو: ما مدى حجية المعلومات المحصل عليها عن طريق ممارسة حق الاطلاع في الإثبات أمام القضاء؟

لقد اختلفت الإجابة عن هذا السؤال باختلاف الأطراف المتدخلة في الموضوع.

فالإدارة الجبائية صاحبة المبادرة ومنفذة حق الاطلاع تجزم على أن المعلومات والنتائج المحصل عليها من ممارسة حق الاطلاع هي معلومات صحيحة، وتكتسي شرعية قانونية لأنها حصلت عليها في إطار ممارستها لحق مخول لها بموجب نصوص

- إدارات الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية وكل هيئة أخرى خاضعة لمراقبة السلطة العمومية دون إمكانية إثارة السر المهني؛

- الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تسمح لهم مهنتهم بالتدخل في المعاملات وتقديم الخدمات ذات الصبغة المالية أو القانونية أو المحاسبية، أو بحيازة ممتلكات أو أموال لحساب أغيار مدينين."

قانونية محددة، وبالتالي فهي تؤكد على الحجية المطلقة لهذه المعلومات. وهذا يعني أن تلك المعلومات تتمتع بحجية مطلقة في الإثبات أمام القضاء عند البت في النزاع.

أما الملزم بالأداء الضريبي (الطرف المقابل للإدارة الجبائية)، فيرى بأن المعلومات المحصل عليها هي معلومات وهمية خاصة وأنه لم يصرح بها، وبالتالي فهو دائما يواجهها بالإنكار. ومن ثم فإن هذه المعلومات غير ملزمة للقاضي في إثبات واقعة من الوقائع التي تكون محل نزاع معروض على القضاء.

أما اللجان الضريبية، فتؤكد حجية هذه المعلومات طالما أنها حصلت من طرف الإدارة الجبائية في إطار حق الاطلاع المخول لها وفق الشروط والمعايير القانونية، بل أكثر من ذلك تمت مواجهة الملزم بها في إطار مسطرة تواجيهية. لكن القضاء كان له رأي وسط ومخالف لما تراه الأطراف الأخرى في هذه العلاقة، حيث اعتبر أن المعلومات والوثائق المحتج بها من طرف الإدارة في مواجهة الملزم هي بمثابة قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس من قبله، وبالتالي فالإدارة تكون مطالبة بتقديم وسائل أخرى مدعمة لتأكيد حجيتها⁽¹⁾ والملزم يكون مطالب أيضا بتنفيذ هذه المعلومات عن طريق الإدلاء بما يفيد عكس ما هو مضمن في الوثائق المقدمة من طرف إدارة الضرائب.

وقد اشترط القضاء لاعتبار المعلومات المتحصل عليها من الاطلاع والمراقبة، قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس ثلاث شروط هي:

الشرط الأول: أن يتم مواجهة الملزم بالمعلومات المحصل عليها في إطار مسطرة تواجيهية، حيث ورد في أحد قرارات محكمة النقض: «وحيث إنه لئن كانت الإدارة الجبائية تملك إمكانية الاطلاع والتقصي ولو اقتضى الأمر على ما بيد الأغيار من كشوفات ووثائق بغية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، فإنها مع ذلك تبقى ملزمة

¹ - قرار للغرفة الإدارية صادر تحت عدد 267 بتاريخ 2001/4/12 في ملف إداري عدد 1697، (غير منشور) أورده عبد الرحمان ابليل، م.س، هامش 1، ص.272.

باطلاع الملزم على ما ثم التوصل إليه عن طريق أجهزتها الخاصة وذلك بإشعار عن طريق البريد المضمون...»⁽¹⁾.

الشرط الثاني: تقديم المعلومات المحصل عليها من حق الاطلاع، وعدم الاكتفاء فقط بالتمسك بالمعلومات الواردة فيها. وقد صدر في هذا الإطار قرار عن محكمة النقض يؤكد هذا المعطى، حيث جاء فيه: «ممارسة حق الاطلاع يقتضي من المفتش المحقق لإثبات جدية المعلومات التي استقاها من مموني المستأنف عليه أن يدلي بالوثائق المعززة لها بالإدلاء بها...»⁽²⁾.

الشرط الثالث: يتعين على الملزم أن يصرح بقبوله لهذه المعلومات.

غير أن هناك من الفقه⁽³⁾ من يرى أن هذا الشرط الأخير يفرغ حق الاطلاع من محتواه و الهدف المقصود من إقراره من طرف المشرع، و هو التصدي لحالات الغش والتهرب الضريبي، ويوصي بعدم الاكتفاء بقبول رغبة الملزم في استبعاد المعلومات المحصل عليها والإعلان عن عدم قبولها، بل يجب على هذا الأخير أن يتقدم أمام المحكمة بطلب الطعن بالزور في الوثائق والمستندات المحصل عليها إذا كانت مضمنة في وثائق رسمية، وبالمقابل يمكن للمحكمة أن تقوم بمعينة لدى الجهة مصدرة المعلومات للتأكد من صحتها بمباشرة مسطرة المعينة في عين المكان.

ويبدو أن التوجه الذي سلكته محكمة النقض هو توجه سليم وجدير بالتأييد، لأنه لا يفرغ حق الاطلاع من محتواه على اعتبار أن الإدارة مارسته في إطار القانون. ومن

¹- قرار للغرفة الإدارية صادر تحت عدد 267 بتاريخ 2001/4/12 في ملف إداري عدد 1697، المذكور أعلاه

²- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، (محكمة النقض حاليا) تحت عدد 138 بتاريخ 2006/02/15 في الملف رقم 2001/2/1441 أورده عبد الرحمان ابليللا، م.س، هامش 2، ص.272.

³- ينسب هذا الرأي الفقهي إلى الأستاذ عبد الرحمان ابليللا، وقد أورده في كتابه الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة. م.س، ص 273.

ناحية أخرى فهو يحفظ للملزم حقه في إثبات عكس ما تم التوصل إليه من طرف الإدارة في إطار ممارسة حق الاطلاع. وهذا الأمر سيترتب عليه حتما حماية مصالح الطرفين، الإدارة والملزم، وتحقيق الحماية والتوازن اللازمين لهما وعدم تغليب مصلحة أحد الطرفين على حساب مصلحة الطرف الآخر، لأن المحكمة تتوفر على مجموعة من إجراءات التحقيق في الدعوى للتأكد من تلك المعلومات، وذلك عن طريق إجراء بحث أو خبرة أو طلب تلك الوثائق من الجهات التي تتوفر عليها.

غير أنه ولو توفرت كل الشروط التي يفرضها القضاء لقبول المعلومات المحصلة من حق الاطلاع واعتمادها كقرينة تفيد الإثبات، فإن هذا الإجراء يصطدم بقيد آخر هو مبدأ السر المهني الذي يعتبر أكبر عائق يقف أمام إدارة الضرائب أثناء بحثها عن الأدلة التي تساعد على تأسيس الضرائب.

وما يزيد من تعقيد الأمر هو تخلف المشرع عن وضع تعريف واضح للسر المهني، واكتفائه بإعطاء بعض الإشارات المتفرقة عنه، من قبيل: التمييز بين الوثائق التي يشملها وجوب كتمان السر المهني، ذلك أن الوثائق والمعلومات التي تحتفظ بها الدولة، والهيئات التابعة لها لا يمكن للموظف الذي يمسكها الاحتجاج بواجب كتمان السر المهني وعدم الإدلاء بها للإدارة⁽¹⁾.

أما الوثائق التي هي في ملك الخواص، فقد استثنى المشرع الجزء المتعلق بمعلومات تهم الزبناء ويحرصون على المحافظة على سريتها. كما هو الأمر مثلا بالنسبة لزبناء المحاسبين والأبنك وكذا المرضى الذين يتلقون خدمات طبية لدى أطباء خواص أو لدى مصحات.

فمثل هذه الهيئات استثنى المشرع الجزء المتعلق بمعلومات شخصية عن الملزمين من ممارسة حق الاطلاع عليها بدافع كتمان السر المهني.

¹ - الفقرة الأولى من المادة 214 من م.ع.ض.

يتضح مما سبق أنه في استمرار غياب نص قانوني يحدد المفاهيم، ويوضح المعنى المقصود بالسر المهني، فإن استمرار اللبس وارد، وهو الأمر الذي تستغله مجموعة غير محددة من الجهات الملزمة بالمساهمة الجبائية، وتستمر في التهرب من الأداء الضريبي، لأن السر المهني يضل أحد أهم القيود الواردة على حق الاطلاع، ومواجهة الملزم بإثبات مخالفته للواقع وللتصريحات المدلى بها، وتم الحصول عليها بعد خرق قاعدة السر المهني يعتبر عملا غير مشروع، وبالتالي، فما بني على باطل فهو باطل حتما⁽¹⁾.

ولا يبقى أمام إدارة الضرائب في هذه الحالة سوى الاعتماد على المعلومات المصرح بها وتقويمها عن طريق سلك مسطرة أخرى تسمى مسطرة المعاينة في إطار ممارسة حق المراقبة.

ثانيا: الإثبات من خلال ممارسة حق المراقبة

بعد اطلاع الإدارة الجبائية على كل المعلومات والوثائق التي تفيد في تأسيس الضريبة، يصبح بإمكان هذه الأخيرة مواجهة الملزم الذي لم يمثل لواجب الإدلاء بتصريح صادق عن رقم أعماله وحصيلة الأرباح السنوية التي حققها بما لديها من حقائق وإثباتات وتوظف لذلك حقا تشريعا آخر، وهو حق مراقبة التصريحات المقدمة من طرف الملزمين. فما هي ضوابط ممارسة حق المراقبة؟ ثم ما هي حجية محاضر المعاينة المنجزة في هذا الإطار في الإثبات أمام القضاء؟

1- ضوابط ممارسة حق المراقبة

قبل الخوض في ضوابط ممارسة حق المراقبة لا بد أولا من تحديد مفاهيم تضع هذا الحق في إطاره القانوني الصحيح.

¹ - عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.266.

فالمشرع المغربي استعمل مصطلحات التحقيق والمراقبة، وهي مصطلحات متنوعة تؤدي نفس المعنى ويعبر بها المشرع عن نفس الإجراء.

وعليه يمكن تعريف حق المراقبة بأنه مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتأكد من صدق المعطيات الواردة في الإقرار وصحة المستندات والإثباتات المصاحبة له.

وقد أطر المشرع الجبائي المغربي هذا الحق من خلال المادة 210 من المدونة العامة للضرائب وأحاطه بمجموعة من الضوابط⁽¹⁾.

¹ - تنص هذه المادة على ما يلي: "تراقب إدارة الضرائب الإقرارات والعقود المستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرسوم. لهذه الغاية يجب على الخاضعين للضريبة أشخاصا طبيعيين 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. ويجب على الخاضعين للضريبة الذين يمسون محاسبة بطريقة إلكترونية أن يدلوا كذلك بالوثائق المحاسبية السالفة الذكر على دعامة إلكترونية.

كما يجب على الأشخاص الملزمين بمسك المحاسبة بشكل إلكتروني وفق أحكام المادة 145 (I-الفقرة الثانية أعلاه)، تسليم نسخة من ملفات التقييدات المحاسبية المعدة وفق شكل إلكتروني. يجب على المنشآت التي لها علاقة تبعية مباشرة أو غير مباشرة مع منشآت توجد خارج المغرب أن تضع رهن إشارة إدارة الضرائب الوثائق التي تمكن من تبرير سياسة أثمان التحويل التي تعتمدها المشار إليها في المادة 214-III - "ألف" أدناه، وذلك عند تاريخ بدء عملية فحص المحاسبة.

في حالة عدم تقديم جزء من الوثائق المحاسبية وأوراق الإثبات المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل وان اقتضى الحال الوثائق السالفة الذكر المشار إليها في المادة 214-III - "ألف" أدناه خلال فحص سنة محاسبية معينة، يدعى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه لتقديم هذه الأوراق والوثائق داخل أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلّم طلب تقديم الأوراق والوثائق المذكورة، و يمكن تمديد هذا الأجل إلى نهاية فترة المراقبة.

لا يمكن تقديم الوثائق والأوراق الناقصة من طرف الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

للإدارة الضريبية كذلك الحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاه أن تطلب من الخاضعين للضريبة المذكورين أعلاه، 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.

فيما يخص الخاضعين للضريبة المشار إليهم في المادة 146 المكررة أعلاه، للإدارة الضريبية الحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاه أن تطلب منهم تقديم الفاتورات المتعلقة بالمشتريات أو أية ورقة أخرى لها قوة الإثبات الواردة في المادة 146 أعلاه.

يمارس حق المعاينة مباشرة بعد تسليم الإشعار بها من طرف المأمورين المحلفين المعتمدين المشار إليهم أعلاه. يجب أن يتضمن الإشعار بالمعاينة الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعاينة وإخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا الحق.

يجوز للمأمورين المذكورين 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. ويجوز لهم ان يطلبوا من الخاضعين للضريبة المشار إليهم في المادة 146 المكررة أعلاه، نسخة من الفواتير أو الوثائق المتعلقة بالمشتريات المنجزة من طرف الخاضعين للضريبة المذكورين خلال التدخل في عين المكان.

يسلم الإشعار بالمعاينة مقابل وصل إلى أحد الأشخاص التالية:

1° - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

أ) إما إلى الشخص نفسه؛

ب) واما إلى مستخدميه؛

ج) أو إلى كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

2° - بالنسبة للشركات والمجموعات المذكورة في المادة 26 أعلاه:

أ) إما إلى الشريك الرئيسي؛

ب) واما إلى الممثل القانوني؛

ج) واما إلى المستخدمين؛

د) أو إلى كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

إذا رفض الشخص الذي استلم الإشعار بالمعاينة التوقيع على تسلمه، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير إلى ذلك في الوصل المشار إليه اعلاه.

يمارس حق المعاينة في جميع محلات الخاضعين للضريبة المعنيين المخصصة لغرض مهني أو في مستغلات فلاحية أو فيهما معا وذلك داخل أوقات العمل القانونية و خلال ساعات مزاولة النشاط المهني أو الفلاحي أو هما معا.

في حالة الاعتراض على حق المعاينة يتعرض الخاضعون للضريبة للجزاءات المنصوص عليها في المادة 191 - I أعلاه.

تحدد 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.

ومن خلال المادة 210 المذكورة أعلاه يمكن القول أن ممارسة حق المراقبة من طرف إدارة الضرائب يخضع لبعض الشروط.

لقد مكن المشرع الجبائي الإدارة الضريبية من الحق في المراقبة و المعاينة للتأكد من سلامة وصحة المعطيات المضمنة في الإقرار الضريبي للملزم، وكل مستندات الإثبات التي ترافقه والتي تستند عليها إدارة الضرائب في تأسيس الضريبة وربطها. ويمكن ممارسة هذا الحق في إطار فحص مكتبي أو مستندي أو في إطار فحص معمق في عين المكان (المعاينة).

ويقصد بالفحص المستندي مجموع عمليات المراقبة التي تتم داخل مكاتب الإدارة الضريبية وتنصب على الإقرارات والوثائق المرفقة بها⁽¹⁾، بحيث يتم مقارنة هذه التصريحات مع بنك المعلومات الذي تتوفر عليه الإدارة⁽²⁾. ومن أهم ما يميز هذا النوع من الفحص أو المراقبة هو أنه لا يمارس في قالب معين، ولا يحتاج إلى شكليات خاصة على اعتبار أن الإدارة الجبائية تمارس الرقابة على وثائق تقدم بها الملزمين طواعية. وفي ذلك نجد أن المشرع المغربي وافق نظيره الفرنسي الذي فرض مسطرة معينة أثناء ممارسة الفحص الجبائي⁽³⁾.

يحرر محضر بالإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره، وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل ثمانية (8) أيام الموالية لتاريخ تسلم المحضر.

يمكن، في إطار مراقبة ضريبية، مواجهة الخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في محضر المعاينة"

¹ - كمثال عن الوثائق المرفقة، كل التصريحات بالأجور والبيان الختامي وأيضا التصريح بالأتعاب، أو العمولات...

² - محمد شكير، م.س، ص.272.

³ - من هذه الشكليات ضرورة توجيه طلب للملزم لتوضيح الغامض في تصريحاته، وبالمقابل يلزم الملزم بأداء توضيحات وليس وسائل إثبات، وإذا تخلف الملزم عن الجواب على طلب الإدارة داخل الأجل المحدد لذلك، حينها يصبح من حق الإدارة مباشرة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

أما بخصوص الفحص المعمق أو المعاينة في المحلات المهنية للملزم فهو ذلك الفحص الذي يتم في عين المكان، أي المحلات التي يمارس فيها الملزم نشاطه المهني أو المقر الاجتماعي، وأي مقر ملحق يتوفر على الوثائق المحاسبية للتحقق من صحة البيانات والعمليات المصرح بها ومن الوجود المادي للأموال المدرجة في الأصول⁽¹⁾. كما يجيز القانون للمفتشين المكلفين بإنجاز المراقبة بنقل كل ما يفيد في القيام بهذه المراقبة من وثائق ومستندات إلى الإدارة لإجراء البحث عليها.

وعليه تقوم الإدارة الجبائية بفحص كل الآليات المستعملة من طرف الملزم. فالملزمون المقصودون في المادة 210 من م ع ض المشار إليها أعلاه هم كل الأشخاص الذاتيين أو المعنويين، أو كل الملزمين قانونيا بمسك محاسبة منتظمة وتقديم تصاريح سنوية عن وضعهم المالي⁽²⁾.

ويقابل الخاضعين لممارسة حق المراقبة من الجهة الأخرى، الأشخاص المكلفون قانونا بممارسة هذا الحق، وهم حسب الفقرة الثانية من المادة 210 من م.ع.ض المأمورون المحلفون التابعون لإدارة الضرائب المتوفرون على الأقل على رتبة مفتش مساعد والمعتمدين للقيام بمراقبة الضرائب.

2- حجية محاضر المعاينة ودورها في الإثبات أمام القضاء

تقترن حجية محاضر المعاينة المنجزة من طرف الإدارة الجبائية، باحترام هذه الأخيرة للمسطرة القانونية الواجب إتباعها في هذا الإجراء⁽³⁾. فالإدارة الضريبية لها الحق في إجراء مراقبة يمكن بمقتضاها أن تطلب من الخاضعين للضريبة تقديم الفواتير، والدفاتر، والسجلات، والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفترض أن

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.131.

² - جاء في هذه المادة "...لهذه الغاية يجب على الخاضعين للضريبة أشخاصا طبيعيين أو معنويين...".

³ - الفقرة الخامسة من المادة 210 من م ع ض

ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال وذلك قصد الكشف عن كل الحالات التي يشوبها إخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

ويسلم المأمورون المحلفون المعتمدون والمؤهلون للقيام بالمراقبة إشعارا بهذا الإجراء للملزم، قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بثمانية أيام على الأقل.

ويتضمن هذا الإشعار لزوما، الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعاينة وإخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا الحق. وفي هذا الإطار صدر حكم عن المحكمة الإدارية بالرباط⁽¹⁾ جاء فيه: «عدم إدلاء الإدارة الضريبية بما يفيد ثبوت صفة المفتش في الشخص الذي تولى عملية الفحص والمراقبة على الرغم من تمسك الملزم بهذا المعطى يترتب عنه التصريح ببطلان العملية المذكورة وما يترتب عنها».

كما يجب أن يمارس حق المراقبة في المحلات المهنية المخصصة لممارسة النشاط موضوع الضريبة، داخل أوقات العمل وخلال الساعات المخصصة لمزاولة النشاط المهني. و لا يمكن أن تتجاوز مدة المراقبة ثمانية أيام من أيام العمل انطلاقا من تاريخ تسلم الإشعار.

وعند انتهاء إجراء المعاينة يحرر أعوان إدارة الضرائب إشعارا بانتهاء عملية المراقبة يوقعه الطرفان المعنيان الخاضع للضريبة والمفتش المأمور وتسلم نسخة منه للملزم. و بعد ذلك يقوم المفتشون الذين قاموا بالمعاينة بتحرير محضر بالإخلالات التي لاحظوها في عين المكان ، و ذلك داخل أجل ثلاثين يوما الموالية لانصرام أجل الثمانية أيام المحددة لإجراء المعاينة، و تسلم نسخة من هذا المحضر إلى الملزم الذي له الحق في الإدلاء بملاحظاته على هذا المحضر داخل أجل ثمانية أيام من تسلمه للمحضر.

¹ - حكم عدد 1375 بتاريخ 2011/4/7 في الملف رقم 07/1751 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط (غير منشور).

وباستيفاء مسطرة الحق في المراقبة لجميع الشروط المذكورة في المادة 210 من م.ع.ض يكون المحضر المنجز من طرف المفتش المأمور والموقع من طرفه بمثابة قرينة بسيطة في الإثبات أمام المحكمة التي تنظر في النزاع، على ما تضمنه من معطيات. وهذا يعني أن الملزم يجوز له إثبات عكس ما جاء في هذه المحاضر بثتى الطرق وخاصة الوسائل المحاسبية إذا كانت المخالفة الواردة في هذه المحاضر تطل المحاسبة.

ونعتقد أن اعتبار هذه المحاضر بمثابة قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس من طرف الملزم على الرغم من تحريرها من طرف موظفين عموميين، فيه نوع من التوازن بين مصالح الطرفين. فمن جهة لا يمكن مواجهة الملزم أمام القضاء بمحاضر تم تحريرها من طرف خصمه (الإدارة الضريبية)، ومن جهة أخرى لا يمكن إقصاء هذه المحاضر من وسائل الإثبات المعتمدة أمام القضاء لفائدة الإدارة، لأن هذه المحاضر تم تحريرها بشكل قانوني وفي إطار القانون. لكن بما أن الإدارة محررة هذه المحاضر تكون طرفا في النزاع، فإن مبادئ العدالة تفرض عدم إعطاء هذا الدليل قوة إثبات قطعية في النزاع الجبائي، والاقتصار على اعتباره قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس أمام المحكمة بكافة الوسائل. وهذا الأمر هو الكفيل بتحقيق التوازن بين طرفي النزاع الجبائي، الملزم من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

وفي نهاية دراسة إجراء المعاينة، وبعد مقارنة المسطرة الخاصة به، يمكن الخروج ببعض الملاحظات التالية:

1- فيما يخص الآجال: نلاحظ أن المشرع الجبائي مكن الإدارة الضريبية بآجال أطول من الآجال التي منحها للملزم في مختلف مراحل المسطرة، ذلك أنه متع الإدارة بآجال 30 يوما من أجل تحرير محضر الاخلالات الملاحظة في إجراء المعاينة بينما لم يمنح الملزم إلا أجل 8 أيام من أجل الرد على ما تضمنه المحضر.

2- لم يتم التنصيص صراحة من طرف المشرع على أن يكون الطي المخصص للمحضر مغلق خاصة إذا كان هذا الطي يمر عبر عدة موظفين من الإدارة حتى يصل إلى يد الملزم. وفي ذلك ما يمكن أن يثير الشك في مصداقية الإدارة الجبائية.

3- آخر ملاحظة يمكن ملامستها في هذا الشأن تتعلق بالعقوبة التي يمكن أن تطال الملزم الخاضع لإجراء المعاينة في حال التوصل إلى اكتشاف إخلالات واضحة، هي استغلال النتائج المحصل عليها أثناء مراقبة ضريبية لاحقة بصريح النص. حيث جاء فيه: «يمكن في إطار مراقبة ضريبية، مواجهة الخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في محضر المعاينة»⁽¹⁾.

من خلال ما سبق يتبين أن المشرع أعطى امتيازات كبيرة للإدارة الضريبية من خلال إجراء المعاينة في مواجهة الملزم. الأمر الذي يترتب عليه تغليب مصلحة الإدارة على حساب مصلحة الملزم عدم تحقيق التوازن بين الطرفين بهذا الخصوص. لكن لا يجب علينا تكريس هذا التمييز أمام القاضي في حالة وقوع نزاع بين الطرفين وقيام الإدارة بإثبات ما تدعيه عن طريق محاضر المعاينة المنجزة في إطار المادة 210 من م.ع.ض. وهذا الأمر يتطلب من القاضي المعروض عليه النزاع عدم إعطاء هذه المحاضر حجية مطلقة في الإثبات، والاقتصر على اعتبارها قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس من طرف الملزم، إذا كانت محررة بطريقة قانونية ولا تتضمن أية إخلالات. أما إذا كان هناك خلل في إجراء هذه المعاينة ولم تحترم إدارة الضرائب المسطرة القانونية لإنجاز هذه المحاضر فيجب استبعاد هذه المحاضر بالمرّة من وسائل الإثبات المعتمد عليها، ولا يمكن اعتبارها قرينة بسيطة لإثبات العكس؛ بل لا يمكن اعتبارها حتى بداية حجة لأنها تتضمن إخلالات قانونية. ولعل هذا الأمر من شأنه التخفيف من حدة تغليب المشرع لمصلحة الإدارة على حساب مصلحة الملزم، وفيه نوع من التوازن بين مصالح الطرفين الذي يبقى الهدف المنشود من طرف الجميع.

¹ - الفقرة الأخيرة من المادة 210 من م.ع.ض.

وإذا كانت المراقبة والإطلاع، حقوق خول المشرع للإدارة الجبائية ممارساتها من أجل الحصول على أكبر قدر من المعلومات لتأسيس المساهمة الجبائية تأسيسا عادلا، ولتكون وسيلة إثبات في المادة الجبائية، فهناك آليتان تضافان إلى الوسيلتين السابقتين خولهما المشرع للإدارة لنفس الغرض وهما إجراء الفحص المحاسبي، وتوظيف المعلومات الصادرة عن الغير.

الفقرة الثانية: الإثبات من خلال الفحص المحاسبي، والمعلومات الصادرة عن الغير

تهدف المعلومات الجبائية من خلال مباشر إجراء الفحص المحاسبي، وأيضا من خلال توظيف المعلومات الصادرة عن الغير الوقوف على صحة الإقرارات المقدمة من طرف الملزمين وعلى الوجود الفعلي للمعلومات المتضمنة في تصريحه. فما هي ضوابط إجراء فحص المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية (أولا)، وكيف توظف نفس الإدارة المعلومات الصادرة عن الغير في تأكيد المعلومات الصادرة عن الملزم من خلال إقراره (ثانيا).

أولا: الإثبات من خلال إجراء فحص المحاسبة

سوف نتطرق لمسطرة الفحص، ثم بعد ذلك آثار هذا الفحص وعلاقته بإثبات ادعاءات طرفي المنازعة الضريبية، الملزم من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

1- مسطرة فحص المحاسبة

لقد نصت المادة 212 من م.ع.ض على ممارسة هذا الحق بفرض مجموعة من الضوابط المسطرية التي يجب احترامها أثناء القيام بالمعينة. وهكذا تبدأ مسطرة ممارسة الفحص بتوجيه إشعار إلى الخاضع للضريبة قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل يتم إخباره من خلاله بهذا الأمر، وإبلاغه ببداية

مسطرة فحص المحاسبة⁽¹⁾، كما يتعين على إدارة الضرائب أن ترفق هذا الإشعار بميثاق "الملزم الخاضع للضريبة"، و هو ميثاق يذكر الخاضعين للضريبة بالحقوق والواجبات المتعلقة بالمراقبة الجبائية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب⁽²⁾.

ويعتبر إخبار الملزم بتاريخ إجراء الفحص و منحه أجل 15 يوما دعامة قوية لحقوق الملزمين بعدم مفاجأتهم بالفحص. و زيادة في الحماية و عدم مفاجأة الملزم فقد فرض المشرع على إدارة الضرائب أن تقوم بتضمين الإشعار بالفحص المشار إليه أعلاه المدة التي ستستغرقها عملية الفحص، ونوع الضرائب والرسوم المعنية بهذه العملية، هل ستشمل مثلا الضريبة على الدخل، أو الضريبة على القيمة المضافة أو هما معا، كما يتعين على إدارة الضرائب أن تضمن الإشعار البنود والعمليات التي قام بها الملزم الخاضعة لمسطرة الفحص⁽³⁾.

ولكي تتم عملية الإشعار بشكل سليم حدد المشرع الجهات التي خول لها استلام الإشعار و كيفية تبليغه⁽⁴⁾ عن طريق الإحالة على مقتضيات المادة 219 من م ع ض⁽¹⁾.

¹-تنص الفقرة الأولى من المادة 212 من م ع ض على ما يلي: " إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل..".

²- الفقرة الثالثة من المادة 212 من م ع ض التي تنص على ما يلي: " يجب أن يكون هذا الإشعار بالفحص مرفقا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية المنصوص عليها في هذه المدونة...".

³- الفقرة الرابعة من المادة 212 من م ع ض التي جاء فيها ما يلي: "ويمكن لفحص المحاسبة أن يتعلق: -إما بجميع الضرائب والرسوم المتعلقة بالفترة غير المتقدمة؛

-وإما بإحدى أو بمجموعة من الضرائب أو الرسوم أو ببعض البنود أو عمليات معينة واردة في التصريح أو في ملحقاته أو فيهما معا و المتعلقة بكل الفترة غير المتقدمة أو بجزء منها.

وفي جميع الحالات، يجب أن يحدد الإشعار بالفحص فترة الفحص والضرائب والرسوم المعنية أو البنود والعمليات المشمولة بالمراقبة...".

⁴-نشير في هذا الإطار إلى أحد قرارات محكمة النقض الذي جاء فيه ما يلي: "بالرجوع إلى إشعار الإدارة الجبائية بإجراء الفحص على الوثائق المحاسبية، يتضح أنه ورد بهما أن ابن الملزم رفض التوصل دون ذكر اسمه في حين

أن المادة 219 من المدونة العامة للضرائب نصت بصيغة الوجوب على ذكر هوية المسلمة إليه الوثيقة و توقيعه، و من المعلوم أنه لكي يعتد بالتبليغ لأحد أقارب الملزم يتعين الإشارة إلى هويته أو رفضه الإدلاء بها و كذا أن تحمل الوثيقة توقيعه أو الإشارة إلى رفضه التوقيع في حالة امتناعه عن ذلك". قرار عدد 2/764 صادر بتاريخ 2016/11/21 في الملف الإداري عدد 15/2/4/3668 منشور في : - محمد بفقير: العمل القضائي للغرفة الإدارية بمحكمة النقض خلال سنة 2016 - منشورات دراسات قضائية - سلسلة عمل قضاء المحاكم المغربية - مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء- ص 196

¹- تنص المادة 219 من المدونة على ما يلي: " يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية.

يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق. يثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر.

يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية:

-اسم العون المبلغ وصفته؛

-تاريخ التبليغ؛

-الشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه.

وإذا لم يستطع أو لم يرد الشخص الذي تسلم التبليغ توقيع الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير فيها إلى ذلك. وفي جميع الحالات، يوقع العون المذكور الشهادة ويوجهها إلى مفتش الضرائب المعني بالأمر.

إذا تعذر القيام بالتسليم المذكور نظرا لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو الشخص النائب عنه، وجبت الإشارة إلى ذلك في الشهادة التي توقع من طرف العون و ترجع إلى المفتش المشار إليه في الفقرة السابقة.

تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة:

1°-إذا وقع تسليمها:

-فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني واما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة (10) أيام الموالية لتاريخ رفض التسلم؛

-فيما يخص الشركات والهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 26 اعلاه إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميهما أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضع للضريبة الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة (10) أيام الموالية لتاريخ رفض التسلم؛

2°- إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية و تم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان أو عنوان غير معروف أو غير تام أو أماكن مغلقة أو خاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة (10) أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الطرف المذكور.

وقبل مباشرة مسطرة الفحص يقوم الموظفون المكلفون بإجراء هذه المسطرة بتحرير محضر عند بداية عملية الفحص يوقعه الملزم المعني بالعملية والموظف الجبائي المكلف بعملية الفحص و تسلم نسخة منه للخاضع للضريبة⁽¹⁾.

وبخصوص مكان ممارسة عملية فحص المحاسبة، فنتم في جميع المحلات التي يمارس فيها الملزم أنشطة مهنية، وبهذا يكون المشرع قد استثني المحلات المخصصة للسكن ولو كان الملزم يزاول فيها أيضا نشاطا مهنيا، كما استثني المكاتب التي قد تمسك فيها الوثائق المحاسبية أو توضع فيها، وبالخصوص مكاتب الاستشارة الجبائية، ومكاتب المحاسبة⁽²⁾.

وتمارس عملية الفحص أثناء أوقات العمل الرسمية، أي أوقات العمل الإدارية تحديدا، إلا أن ما يلاحظ في هذه النقطة أن هناك من الملزمين خاصة الأشخاص المعنويين من تفرض طبيعة الأعمال التي يقومون بها أن تكون مخالفة لأوقات العمل الإدارية، أو أنها تشمل الأوقات الإدارية وتضاف إليها أوقات استثنائية. وهنا يطرح إشكال عدم إمكانية مزاولة المأمورين لإجراء الفحص في الأوقات التي تخالف أوقات عملهم القانونية. وهذا الأمر يعتبر بمثابة عيب قانوني يتعين على المشرع تداركه.

وأثناء مسطرة الفحص يمكن للموظف الجبائي المحلف بإجراء هذه المسطرة طلب الاطلاع أو الحصول على الوثائق، كالفواتير ودفاتر التسجيلات والوثائق المعنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير. ولم يشر المشرع إلى إمكانية توجيه أسئلة شفوية للملزم من أجل الاستفسار والتوضيح أثناء القيام بالفحص،

1 - II . يمكن مباشرة عملية التبليغ الواردة في البند I أعلاه، بالطريقة الإلكترونية، بشكل مواز في العنوان

الإلكتروني المدلى به للإدارة الجبائية من طرف الملزم المشار إليه في المادة 145 X – أعلاه".

¹ - الفقرة الخامسة من م ع ض التي تنص على ما يلي: " ويقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير محضر عند بداية

العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة..."

² - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.274.

وهو في ذلك يكون قد خالف المشرع الفرنسي⁽¹⁾، الذي أجاز لأعوان الإدارة الجبائية طلب معلومات أو تبريرات من الخاضعين للضريبة.

وزمنيا حدد المشرع لإجراء الفحص على منشأة موضوع الفرض الضريبي مدة قصوى لا يمكن أن تتجاوز ثلاثة أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة ، و لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة ستة أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة. ولا يدخل في احتساب مدة الفحص التوقيفات الناتجة عن تطبيق المسطرة المنصوص عليها في المادة 229 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بعدم تقديم الوثائق المحاسبية.⁽²⁾

و عند انتهاء عملية الفحص يتعين على المفتش الذي قام بهذه العملية إشعار الملزم بانتهاء عمليات الفحص. و يتم تبليغ هذا الإشعار للملزم وفقا للطريقة المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض المشار إليها أعلاه من أجل ترتيب الآثار القانونية عن عملية الفحص تبعا للنتائج التي توصل إليها المفتش الذي قام بالعملية.

2- آثار الفحص المحاسبي

¹ -Article 54 de loi 08-1443 du 30 décembre 2008, portant sur la loi de finance rectificative pour l'année 2008, publiée au journal officiel de la république française n° 137, en date du 31 décembre 2008, publier sur le site: www.journal-officiel.gov.fr.

site visité le 19-09-2015. à 15h.30.

² - الفقرة 8 من المادة 212 من م ع ض

بانتهاء عملية فحص المحاسبة واستيفائها لكل المراحل المسطرية وعلى الشكل الذي ورد في النصوص التشريعية المؤطرة لها تترتب عليها مجموعة من الآثار خاصة في مواجهة الملزم.

فإذا كانت عملية المعاينة المنصوص عليها في المادة 210 من م ع ض تنتهي بتحرير محضر من طرف المفتش الذي قام بالعملية كما تم بيانه أعلاه ؛ فإن عملية فحص المحاسبة المنصوص عليها في المادة 212 من م ع ض لا تنتهي بتحرير محضر من طرف المفتش الذي قام بعملية المراقبة في هذا الإطار ، و إنما يترتب عليها جزاء أكثر حدة من الجزاء المترتب عن عملية المعاينة.

ويتمثل الجزاء المترتب عن وجود اختلالات أثناء إجراء المراقبة في عين المكان عن طريق مسطرة فحص المحاسبة، في أن إدارة الضرائب تكون ملزمة بتصحيح الأسس المعتمدة في تقدير مبلغ الضريبة التي سبق للملزم أن صرح بها، وذلك بسلوك مسطرة التصحيح المنصوص عليها في المادتين 220 أو 221 من م ع ض حسب الأحوال⁽¹⁾. وفي حالة عدم وجود اختلالات في محاسبة الملزم بعد إجراء مسطرة

¹ - تنص المادة 220 من م ع ض على ما يلي : " - يمكن لمفتش الضرائب أن يدعى إلى تصحيح :

- أسس فرض الضريبة؛
 - المبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجر؛
 - الأثمان أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.
- يمكن أن تكون الأسس والمبالغ والأثمان المشار إليها أعلاه ناتجة عن إقرار الخاضع للضريبة أو رب العمل أو المدين بالإيراد أو ناتجة عن فرض الضريبة بصورة تلقائية.
- في هذه الحالة يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال الثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ إنهاء المراقبة الضريبية:
- أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفصيل مبلغه فيما يخص الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة؛
- الأساس الجديد الواجب اعتماده وعاء لتصفية واجبات التسجيل وكذا مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس المذكور.

ويدعوهم إلى الإدلاء بملاحظاتهم خلال أجل الثلاثين (03) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ. في حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، يتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفقا للشروط المقررة في المادة 235 أدناه.

II.- إذا تلقى المفتش ملاحظات المعنيين بالأمر داخل الأجل المضروب وأرى أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجب عليه أن يقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (06) يوما من تاريخ تسلم الجواب بتبليغهم، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وأساس فرض الضريبة الذي يرى من الواجب اعتماده، مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إذا لم يقدموا طعنا في ذلك أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 أدناه، حسب الحالة¹، داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية .

III.- (ينسخ¹ IV.-) (ينسخ¹ V.-) (ينسخ¹ VI.-). تحرر على الفور جداول أو قوائم إيرادات أو أوامر بالاستخلاص لتحصيل الواجبات الإضافية والزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها الناتجة عن الضرائب المفروضة:

- عند عدم الجواب أو عدم تقديم الطعن داخل الأجل المقررة في البندين I و II من هذه المادة؛

- بعد الاتفاق الجزئي أو الكلي المبرم كتابة بين الطرفين خلال إجراءات التصحيح؛

عقب صدور مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة؛ بالنسبة للتصحيحات المزمع القيام بها في رسالة التبليغ الثانية، والتي صرحت في شأنها اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بعدم اختصاصها، طبقا لمقتضيات المادتين 225- I) الفقرة 3) و 226- I) الفقرة 4) أدناه؛

- بالنسبة للتصحيحات التي لم تقدم في شأنها ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة خلال مسطرة التصحيح؛

عندما تتم العمليات المشار إليها في المادة 221 أدناه ويكون لها تأثير على الإقرارات أو الحصيلة الجبائية خلال مسطرة تصحيح الضرائب. و في هذه الحالة، يقوم المفتش بفرض الضرائب باعتبار الأسس المبلغ إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية المذكورة.

VII.- يمكن الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة وعن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أمام المحكمة المختصة وفقا لأحكام المادة 242 أدناه.

VIII.- تكون مسطرة التصحيح لاغية:

- في حالة عدم تبليغ الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا¹ داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 212 - I) الفقرة الأولى) أعلاه؛

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

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

IX.- تطبق أحكام هذه المادة في حالة تصحيح أسس الضريبة المفروضة على الشركات التي كانت محل اندماج".

أما المادة 221 من م ع ض فتنص على ما يلي: " - إذا لاحظ مفتش الضرائب ما يستوجب القيام، فيما يتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، بتصحيح :

-الحصيلة الخاضعة للضريبة عن فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت كلي أو جزئي لعناصر الأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاع كلي أو جزئي عن مزاولة نشاطها وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية لها أو تغيير شكلها القانوني، إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل واما إحداث شخص اعتباري جديد؛

-الإقرارات المودعة من قبل الخاضعين للضريبة الذين لم يبق لهم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية من قبل ذوي الحقوق للخاضعين للضريبة المتوفين؛

-إقرارات الخاضعين للضريبة الذين يبيعون قيما منقولة وغيرها من سندات أرس المال والدين؛

-المبالغ المحجوزة في المنبع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون كلياً أو جزئياً عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبائنهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشأتهم؛

- الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، على فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت كلي أو جزئي للأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاعها كلياً أو جزئياً عن مزاولة نشاطها ؛

-الحصيلة الجبائية و رقم الأعمال للفترة غير المشمولة بالتقادم في حالة التوقف المؤقت عن مزاولة النشاط المنصوص عليه في أحكام المادة 150 المكررة أعلاه .

وفي هذه الحالات يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال الثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ إنهاء المراقبة الضريبية أسباب التصحيحات المزمع القيام بها وتفصيل مبلغها والأساس المعتمد لفرض الضريبة .

يضرب للمعنيين بالأمر أجل ثلاثين (03) يوماً من تاريخ تسلم رسالة التبليغ لتقديم جوابهم والإدلاء إن اقتضى الحال بما لديهم من إثباتات. وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الأحكام الواردة في المادة 235 أدناه .

- II. إذا قدمت ملاحظات داخل الأجل المضروب وأرى المفتش أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح وجب عليه أن يبلغ المعنيين بالأمر، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه داخل أجل لا يتجاوز الستين (06) يوماً الموالية لتاريخ تسلم جواب المعنيين بالأمر، أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة. مع إخبارهم بأن لهم أن يطعنوا في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 أدناه، حسب الحالة ، داخل أجل الثلاثين (03) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية .

يقوم المفتش بفرض الضرائب باعتبار الأسس المبلغة إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية المذكورة .

الفحص، فيتعين على إدارة الضرائب أن تخبر الملزم بذلك وفقا لإجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض المشار إليها أعلاه⁽¹⁾.

يتبين من المقتضيات القانونية المتعلقة بالمراقبة الجبائية عن طريق مسطرة الفحص ، أن هذه العملية لا تنتج بتحريير محضر يمكن الرجوع إليه للإثبات في حالة وقوع نزاع بين الملزم و إدارة الضرائب و عرضه على القضاء كما هو الشأن

في حالة عدم تقديم طعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة ، لا يمكن أن يناع في الضريبة المفروضة إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 أدناه .

يمارس الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وان اقتضى الحال أمام المحكمة المختصة وفق الشروط المحددة في المواد 225 و 226 و 242 أدناه .

III. في حالة التوقف النهائي عن مزاولة النشاط وتلت ذلك تصفية، وجب تبليغ نتيجة فحص المحاسبة إلى المقولة قبل انصرام أجل سنة على تاريخ إيداع الإقرار النهائي المتعلق بنتيجة التصفية النهائية .
IV. تكون مسطرة التصحيح لاغية :

- في حالة عدم تبليغ الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 212 (I – الفقرة الأولى أعلاه)؛

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

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

¹ - جاء في البند الثاني من المادة 212 من م ع ض ما يلي: II. - يجب على الإدارة عقب إجراء مراقبة في عين المكان :

- أن تطبق المسطرة المنصوص عليها في المادة 220 أو المادة 221 أدناه في حالة تصحيح أسس فرض الضريبة؛
- أن تقوم في حالة العكس، بإطلاع الخاضع للضريبة على ذلك وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه. ويجوز لها أن تقوم فيما بعد بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها، من غير أن يترتب على الفحص الجديد، ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع إقرارها عقب المراقبة الأولى.
عندما يتعلق الفحص ببند أو عمليات معينة يرسم إحدى أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم المتعلقة بفترة محددة، يجوز للإدارة أن تقوم لاحقا بمراقبة المحاسبة المعنية برسم جميع الضرائب والرسوم ولنفس الفترة بدون أن يترتب عن هذه المراقبة زيادة في مبالغ التصحيحات أو المستدركات المعتمدة على إثر المراقبة الأولى يرسم البنود أو العمليات السالفة الذكر. وفي هذه الحالة، فإن مجموع فترتي التدخل الأول و التدخل الثاني في عين المكان لا يمكن أن تتجاوز فترة الفحص المنصوص عليه في البند I من هذه المادة."

بخصوص عملية المعاينة المنصوص عليها في المادة 210 من م ع ص، و إنما تنتهي فقط بسلوك مسطرة تصحيح أساس الضريبة في حالة وجود اختلالات في محاسبة الملزم بين تلك المصرح بها ، وتلك التي تم فحصها من طرف مفتشي الضرائب في عين المكان. لذلك فإن وثائق مسطرة الفحص من إشعارات ورسائل موجهة للملزم وغيرها لا تكتسب أي حجة مطلقة في مواجهة الملزم، بل لا يمكن اعتبارها حججا كاملة مقبولة في الإثبات أمام القضاء.

إن مثل هذه الوثائق يمكن أن نعتبرها مجرد بداية حجة فقط و ليست حجة كاملة لها نفس الآثار القانونية للحجج الكتابية، كما أنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تستند عليها كدليل لصالحها عند عرض النزاع على القضاء، وإذا حصل وأن أصدرت المحكمة حكما لفائدة إدارة الضرائب ضد الملزم استنادا إلى الرسائل والإشعارات المستعملة في مسطرة الفحص المحاسبي الذي قامت به إدارة الضرائب في إطار ممارستها لحقها في المراقبة في عين المكان ، فإن هذا الحكم الصادر ضد الملزم بناء على هذه الوثائق يعتبر في نظرنا حكما مخالفا للقانون و يتعين نقضه في حالة الطعن فيه بالنقض نظرا لمخالفته لمقتضيات الفصل 438 من ق ل ع الذي ينص على أنه: "الدفاتر والأوراق المتعلقة بالشؤون الخاصة، كالرسائل والمذكرات والأوراق المتفرقة، المكتوبة بخط من يتمسك بها أو الموقع عليها منه، لا تقوم دليلا لصالحه.

وتقوم دليلا عليه:

1 - في جميع الحالات التي يذكر فيها صراحة استيفاء الدائن لدينه أو تحلل المدين منه بأي وجه كان؛

2 - إذا نصت صراحة على أن القصد من التقييد فيها هو إقامة حجة لفائدة من ذكر بها عوضا عن الحجة التي تنقصه."

ثانيا: الإثبات من خلال المعلومات الصادرة عن الغير

1: ماهية المعلومات الصادرة عن الغير

يقصد بالمعلومات الصادرة عن الغير، كل الإفادات الكتابية التي تتوصل بها إدارة الضرائب من أطراف مجهولة خارجة عن العلاقة الجبائية، بقصد الإخبار عن معلومات تخص ملزما معيناً، وتتعلق غالباً بوجود مادة ضريبية لم يضمنها في تصريحه، أو الإخبار عن نشاط من المفروض أن يكون محلاً لمادة ضريبية، ويزاول في الخفاء بقصد التهرب من الأداء الضريبي، وهذه المعلومات الصادرة عن الغير هي مخالفة للتصريحات لحساب الغير التي سبقت دراستها في الباب الأول من هذا البحث.

وهذه الإفادات الكتابية التي تكون عبارة عن رسائل، لا تكون مجانية للصواب في غالب الأحوال، بل تكون مبنية على حقائق واقعية وعادة ما يكون مصدرها أحد المقربين من الملزم، من قبيل المستخدمين أو أحد المنافسين الاقتصاديين أو أحد الزبناء، وفي بعض الحالات يكون أحد أفراد العائلة المقربين.

وكما أكد أحد الفقهاء⁽¹⁾ من المطلعين على الحقل الجبائي في الجانب العملي، فإن الإدارة الجبائية تهتم كثيراً بهذه الرسائل، لعلمها الأكيد أنها لا تأتي غالباً من فراغ، ولا يكون الهدف منها فقط إزعاج الإدارة الجبائية، بل تأتي بمعلومات طالما كانت صحيحة بل ومدعمة أيضاً بأدلة إثبات لمضمون الرسالة، كإرفاقها بعقود بيع أو شراء واقعية، وفاتورات وإيصالات، أو شيكات كمقابل أداء.

2: حجية المعلومات الصادرة عن الغير

¹ - هذا الرأي هو للأستاذ عبد الرحمان ابليل، أدرجه في مرجعه: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، م س - ص. 275.

غالبا ما تثير الرسائل المرسلة من طرف الغير اهتمام الإدارة الجبائية، الأمر الذي يدفعها إلى التأكد من محتواها عن طريق مراجعة الوضعية الجبائية للملزم المصرح بها، وذلك بإعادة تدقيق البحث في قراراته السابقة أو في أقصى الحدود إدراج النشاط المهني للملزم ضمن قائمة الأنشطة المرشحة للخضوع للتحقيق والفحص الجبائيين.

وعليه فالمعلومات الواردة في الرسائل المجهولة لا تتعدى مقام حجة عادية، تستعمل للاستئناس فقط وقابلة للتأكيد إذا ما بين التحقيق صحة ما ورد في الرسالة المجهولة، ففي هذه الحالة يمكن استغلال تلك المعلومات وخاصة الوثائق المرفقة كأدوات إثبات.

وبالتالي فإن هذه الرسائل والوثائق يتم استعمالها من طرف الإدارة أمام القضاء في حالة النزاع لإثبات ادعاءاتها في حالة تحققها من محتوى هذه الرسائل، تكون بمثابة أدلة كتابية تدعم الأدلة التي تستعملها الإدارة في الإثبات أمام القضاء. ولا تتعدى قيمتها الثبوتية أمام القاضي سوى مجرد دليل كتابي عادي أو بداية حجة وتدعيمها بوسائل الإثبات الأخرى وعلى رأسها محاسبة الملزم. لكن هذا الملزم لن يقف مكتوف الأيدي في مواجهة الإدارة وإثبات عكس ما تدعيه. فما هي وسائل الإثبات التي حولها المشرع للملزم لإثبات ادعاءاته أمام القضاء؟

المبحث الثاني: وسائل الملزم في الإثبات

إن الأصل في الأشياء هو براءة الذمة وخلاف ذلك هو الالتزام بالأداء الضريبي. وإذا كانت إدارة الضرائب هي من تدعي وجود الواقعة المنشأة للضريبة، فهي إذن من يتحمل عبئ الإثبات. وقد كرس الفقه والقضاء هذا التوجه على الرغم من وجود الإدارة في غالب الأمر في موضع المدعى عليه خلافا للقاعدة الفقهية التي تقول بأن عبئ الإثبات يقع على المدعي. لكن الاستناد إلى قرينة الصحة والصدق المفترضين في التصاريح الضريبية التي يتقدم بها الملزم طواعية إلى الإدارة الضريبية تقلب الموازين

وتجعل الإدارة هي من يتحمل عبئ الإثبات إلا في بعض الحالات القليلة التي ينقلب فيها عبئ الإثبات على الملزم.

هذا الملزم الذي غالبا ما يجد صعوبة في تهيئ وسيلة الإثبات المناسبة لتفنيذ ادعاءات الإدارة الضريبية.

وتبقى دائما وسائل الملزم في الإثبات متواضعة مقارنة بوسائل الإثبات التي تعتمد عليها الإدارة مستعينة في ذلك بالوسائل التنظيمية والقانونية السابقة الذكر. حيث يستعين الملزم فقط بوثائق صادرة عنه (المطلب الأول) وينصب الإثبات في هذه الحالة على تأكيد صدق وصحة ما جاء في هذه الوثائق، كما يمكنه الاستعانة ببعض إجراءات التحقيق في الدعوى التي تساعد المحكمة في إثبات ادعاءات هذا الطرف أو ذاك (مطلب ثاني).

المطلب الأول: الإثبات بالوثائق الخاصة بالملزم

ذهب القضاء الإداري المغربي نحو جعل الإثبات على عاتق الملزم بالأداء الجبائي في حال اكتشاف إخلال واضح من الإخلالات المسطرية، أو الإخلالات في مضمون المحاسبة التي يمسكها الملزم.

وبالتالي يصبح إثبات عكس ما تدعيه المصالح الضريبية عبئا يتحمله الملزم الذي عليه أن يبحث عن الآليات التي تمكنه من الحصول على وسائل الإثبات، وهي لا تخرج في هذه الحالة عن الأدلة التي تصدر عنه شخصيا كالوثائق المحاسبية (الفقرة الأولى) أو الأدلة الصادرة عن إدارة الضرائب، ويستعملها الملزم في الإثبات أمام القضاء (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإثبات بواسطة الوثائق الصادرة عن الملتزم

تعتبر الوثائق المحاسبية أهم الوثائق الصادرة عن الملتزم. فبالرغم من اعتقاد كثير من هؤلاء الملتزمين أن إعداد الوثائق المحاسبية، وتعيينها باستمرار هو عمل فيه تكليف في بعض الأحيان، ويستغرق كثيرا من الجهد والوقت، كما يتطلب تكاليف مادية، إلا أن هذه الوثائق تصبح في حال نشوب نزاع مع الإدارة الجبائية خاصة فيما يتعلق بالتأسيس والوعاء؛ تصبح وسيلة إثبات مؤثرة ومدعمة لمصالح الملتزم خاصة إذا كانت ممسوكة بشكل منتظم. لذلك نجد المشرع أكد على وجوب الاحتفاظ بها⁽¹⁾.

أولا: ضرورة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية

نص المشرع الضريبي صراحة على وجوب احتفاظ الملتزمين بالوثائق المحاسبية، وذلك من خلال المادة 211 من م.ع.ض حيث جاء فيها على أنه: "يجب على الخاضعين للضريبة، وكذا الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين بحجز الضريبة في المنبع أن يحتفظوا طوال عشر (10) سنوات في المكان المفروضة فيه الضريبة عليهم بنسخ فواتور البيع وبطاقات الصندوق والأوراق المثبتة للمصروفات والاستثمارات، وكذا الوثائق المحاسبية اللازمة لمراقبة الضرائب ولاسيما السجلات المقيدة فيها العمليات كالسجل الكبير، وسجل الجرد والجرد المفصلة إن لم تكن مستنسخة بكاملها في هذا السجل والسجل اليومي، وجدازات الزبناء والموردين، وكذا كل وثيقة أخرى واردة في النصوص التشريعية أو التنظيمية الجاري بها العمل".

¹ - بخصوص ماهية الوثائق المحاسبية وكيفية مسكها وكل ما يتعلق بها، انظر ما سبق تحليله أعلاه في الباب.

أما بخصوص المحاسبة الإلكترونية، فهي الأخرى يتعين على الملزم الاحتفاظ بها على دعامة إلكترونية كما نصت على ذلك الفقرة الثانية من المادة 211 من م ع ض⁽¹⁾.

لكن وبالرغم من احتواء هذا النص على مجموعة من المعلومات حول وجوب الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية، إلا أن الغموض ضل يسيطر على نقط أخرى لم يتم تفصيلها من أهمها غياب الجزاء في حالة عدم تقيد الملزم بالمقتضيات الواردة في المادة 211 من م ع ض. كما لم يتطرق المشرع إلى الكيفية التي من المفترض اعتمادها للمحافظة على هذه الوثائق من الإتلاف أو الضياع.

هناك أيضا إشكال آخر مطروح تتساءل بشأنه الأوساط المهتمة بالحقل الجبائي⁽²⁾، ويتعلق الأمر بالملزمين الذين خضعوا لأحدى مساطر المراقبة المشار إليها أعلاه، والتي ترتبت عنها منازعة بين الإدارة والملزم. ففي هذه الحالة يتعين على الملزم الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية طيلة المدة التي تستغرقها هذه المنازعة، على اعتبار أن هذه الأخيرة تمر عبر عدة مراحل، تبدأ بالمسطرة التواجهية ثم المنازعة الإدارية لتصل إلى الطعن القضائي بجميع مراحلها، الابتدائية والاستئناف والنقض، وهذا الأمر قد يتطلب في بعض الأحيان وقتا طويلا قد يستوفي العشر (10) سنوات المخصصة قانونيا للاحتفاظ بالمحاسبة، فهل في هذه الحالة تعتبر هذه المراحل بمثابة أحداث ووقائع توقف سريان المدة المذكورة.

وأمام هذا الفراغ التشريعي تبقى المطالب مفتوحة للمشرع الضريبي من أجل وضع نصوص تشريعية واضحة ومفصلة تعالج مثل هذه الإشكاليات المهمة. وذلك بالنظر إلى قيمة هذه الوثائق والأدلة في مساعدة الملزم في إثبات ادعاءاته أمام القضاء في حالة

¹ - تنص هذه الفقرة على ما يلي: "ويجب على الخاضعين للضريبة الذين يسكنون محاسبة بطريقة إلكترونية المشار إليهم في الفقرة الثالثة من المادة 210 أعلاه أو الملزمين بمسك هذه المحاسبة بشكل إلكتروني وفق أحكام المادة I-145 أعلاه أن يحتفظوا كذلك بالوثائق المحاسبية السالفة الذكر على دعامة إلكترونية..."

² - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.277.

نشوب نزاع بينه وبين إدارة الضرائب، وخصوصا الوثائق المحاسبية باعتبارها أهم وسيلة في الإثبات أمام القاضي الجبائي سواء بالنسبة للملزم أو بالنسبة لإدارة الضرائب. وبالتالي يتعين على المشرع التدخل من أجل تعديل النصوص التشريعية المتعلقة بالاحتفاظ بالوثائق المحاسبية وإيجاد حل يستوعب جميع هذه الوثائق بما فيها تلك التي تتم في إطار التعامل الإلكتروني. وهذا الأمر هو الكفيل بتحقيق التوازن بين إدارة الضرائب والملزم وحماية مصالحهما معا، وعدم تغليب مصلحة هذا الطرف على حساب مصلحة الآخر بخصوص وسائل الإثبات المعتمدة أمام القاضي الجبائي في المنازعات التي تنشأ بينهما على اختلاف أنواعها.

ثانيا: حالة تعرض الوثائق المحاسبية للضياع

قد يحدث أن تتعرض الوثائق المحاسبية للضياع لأي سبب من الأسباب الخارجة عن إرادة الملزم بالأداء الضريبي، كالسرقة مثلا أو الحريق، أو التآكل نتيجة لعوامل طبيعية، أو الفيضانات أو غيرها من العوامل الأخرى، ونظرا لخطورة هذا الحادث على مصالح الملزم، بالنظر إلى ضياع أهم عنصر في الإثبات لديه، فقد تعرض المشرع لهذه الحالة. فسواء كانت المحاسبة ممسوكة بطريقة ورقية أو بطريقة إلكترونية، فإنه في حالة ضياع الوثائق المحاسبية، فيجب على الملزم الذي ضاعت له هذه الوثائق إخبار إدارة الضرائب بهذه الواقعة داخل أجل خمسة عشر يوما من يوم اكتشاف واقعة الضياع عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، ويمكن أن يمدد هذا الأجل إلى ثلاثين يوما في حالة القوة القاهرة⁽¹⁾ لكن المشرع هنا أيضا لم يتعرض للإجراءات التي يمكن اتخاذها في حالة ضياع الوثائق المذكورة أعلاه، بل اكتفى بالإشارة إلى ضرورة إعلام مفتش الضرائب، ولم يحدد موقفه في حالة عدم إخبار الإدارة بواقعة الضياع في الوقت

¹ - جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 211 من م ع ض ما يلي: "إذا ضاعت الوثائق المحاسبية لأي سبب من الأسباب، وجب على الخاضعين للضريبة أن يخبروا بذلك مفتش الضرائب حسب الحالة التابع له محل موطنهم الضريبي أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم داخل الخمسة عشر (15) يوما الموالية للتاريخ الذي لاحظوا فيه ضياعها. يمدد هذا الأجل إلى ثلاثين (30) يوما في حالة القوة القاهرة"

المناسب أو عدم إخبارها إطلاقاً. ولم يتم التطرق كذلك إلى ما يجب فعله في حال ضياع الوثائق، خاصة من جانب الإدارة التي تبقى رغم كل ذلك مطالبة باختيار حل مناسب، إما بفرض الضريبة تلقائياً، وهو ما رفضه القضاء وسار إلى إلغاء الضريبة التي فرضتها الإدارة بصفة تلقائية واستند في قراره إلى أن ضياع الوثائق كان بفعل القوة القاهرة، وهو أمر خارج عن إرادة الملزم⁽¹⁾، أو فرض ضريبة تكميلية وفق المسطرة التوجيهية التي يسمح خلالها للملزم بإقناع الإدارة بكون واقعة الضياع كانت فعلاً بناء على عوامل خارجة عن إرادته، وهو اختيار أقرب إلى الحكمة من الاختيارين السابقين، لأنه يعفي الملزم من عبئ الإثبات. لكن بالمقابل يمكن أن يؤدي هذا الإعفاء إلى فسح المجال على مصراعيه لبعض الملزمين من أجل الإبداع في اختراع طرق لإتلاف محاسبتهم وبالتالي التملص من أي مساهمة جبائية.

لذلك، وانطلاقاً من المعطيات السابقة يتضح أن أبسط ما يجب القيام به، في انتظار تدخل المشرع لحل هذه الإشكالات، هو تحسين البحث والتحقيق في ملاسبات ضياع الوثائق المحاسبية لإثبات ظروف الواقعة وإثبات وجود حالة القوة القاهرة من عدمها. ففي الحالة التي يكون فيها الملزم هو المسؤول عن عدم الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية وضياعها بسبب إهماله وتهوره، وفي ظل غياب الجزاء في المادة 211 من م ع ض، نعتقد أن إدارة الضرائب لها الحق في الفرض التلقائي للضريبة، ولا يمكن للملزم إثبات ما يخالف الأسس المعتمدة من طرف الإدارة في هذا الفرض التلقائي بوسائل إثبات أخرى في ظل غياب الوثائق المحاسبية الضائعة بسبب تقصير الملزم، وليس بسبب خارج عن إرادته. أما إذا كان ضياع الوثائق المحاسبية بسبب آخر لا دخل للملزم فيه كالقوة القاهرة أو الحادث الفجائي، فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب فرض الضريبة تلقائياً، وفي حالة قيامها بذلك، فإن الملزم له الحق في إثبات ما يخالف الأسس المعتمدة من طرف الإدارة في هذا الفرض التلقائي بجميع وسائل الإثبات الأخرى من فواتير وعقود ورسائل... كما يمكن للمحكمة في هذه الحالة الأمر بإجراء خبرة حسابية يعهد بها إلى

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.313.

خبير محاسبي تكون مهمته تحديد الأسس الحقيقية و الواقعية التي يتعين تأسيس الضريبة عليها، نظرا لضياع الوثائق المحاسبية للملزم لسبب خارج عن إرادته.

إن هذا الحل الذي اقترحنه هو الكفيل بتحقيق الحماية والتوازن بين مصالح الطرفين، إدارة الضرائب والملزم، لأنه من جهة يقطع الطريق أمام بعض الملزمين اللذين يعمدون إلى إخفاء وثائقهم المحاسبية والتذرع بأنها ضاعت منهم لإخفاء رقم المعاملات الحقيقي بهدف تخفيض مبلغ الضريبة الذي سيفرض عليهم من طرف إدارة الضرائب. ومن جهة أخرى يحمي الملزم الذي ضاعت منه الوثائق المحاسبية بسبب خارج عن إرادته، من خلال منحه الحق في إثبات ما يخالف الأسس المعتمدة من طرف الإدارة بكافة وسائل الإثبات، وقيام المحكمة بإجراء خبرة حسابية على نشاط الملزم الخاضع للضريبة من أجل تحديد المبلغ الحقيقي والواقعي الذي يتعين على هذا الملزم دفعه لإدارة الضرائب، وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة من طرف الجميع.

الفقرة الثانية: الإثبات بواسطة الوثائق الإدارية

يلجأ بعض الملزمين أحيانا إلى الاستعانة بالوثائق والشواهد الإدارية كوسائل إثبات للوقائع المحددة للضريبة، حيث تستدعي المنازعة الجبائية المطروحة أمام القضاء الإداري إثبات بعض أو جل جوانبها بواسطة وثائق إدارية لا تتوفر عليها سوى إدارة الضرائب، كنسخ التصاريح مثلا، التي سبق أن أدلى بها الملزم، أو نسخ شكايات ومراسلات سبق تقديمها للإدارة. ففي هذه الحالة تكون الجهة حائزة وسيلة الإثبات هي نفسها المدعى عليها. فيطرح إشكال كيفية مطالبة الإدارة بتقديم حجة ضد نفسها؟

في الواقع، لا يوجد في القانون الجبائي المغربي نصوص قانونية محددة وواضحة ترغم الإدارة الجبائية على ضرورة تقديم أدلة للملزمين يمكنهم الاستعانة بها كأدلة إثبات أمام القضاء، سوى ما جاء في آخر تعديل دستوري لسنة 2011. فقد نص الفصل 27

من دستور 2011 على ما يلي: «للمواطنات والمواطنين حق الحصول على المعلومات الموجودة في حوزة الإدارة العمومية والمؤسسات المنتخبة والهيئات المكلفة بمهام المرفق العام»، إلا أن النص التنظيمي الذي سيوضح المسطرة الواجب إتباعها للحصول على هذه المعلومات والوثائق لم يرَ النور بعد.

لذلك نجد مجموعة من الملزمين يلجئون إلى نصوص قانون المسطرة المدنية للاستفادة من بعض الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، كما هو الأمر بالنسبة لإجراء معاينة واستجواب. ففي الحالة التي توجد فيها وثيقة لدى إدارة الضرائب و تكون مؤثرة في الإثبات بالنسبة للملزم ، فيمكن له اللجوء إلى رئيس المحكمة في إطار مقتضيات الفصل 148 من م ق م من أجل استصدار أمر بإجراء معاينة و استجواب من طرف أحد مأموري كتابة الضبط أو أحد المفوضين القضائيين ، حيث ينتقل مأمور المحكمة أو المفوض القضائي بناء على الأمر الصادر عن رئيس المحكمة إلى إدارة الضرائب من أجل معاينة وجود الوثيقة المطلوبة و استجواب موظف إدارة الضرائب عن هذه الوثيقة و ما تتضمنه من معلومات، ثم يحضر محضر بذلك من طرف عون التنفيذ بالمحكمة أو المفوض القضائي، فيصبح ذلك المحضر بمثابة وسيلة إثبات يمكن الاحتجاج بما جاء فيه لإثبات واقعة لا يتوفر الملزم على إمكانية أخرى لإثباتها غير ذلك⁽¹⁾.

وبالمقابل نجد أن التشريع الفرنسي كان موفقا في حل هذا الإشكال المتعلق بالحصول على وثائق إثبات تكون في حوزة الإدارة الجبائية⁽²⁾، حيث عمل على إيجاد لجنة الوصول إلى الوثيقة الإدارية (C.A.D.A)، و التي تتكون من الأعضاء الآتيين :

- قاض من محكمة النقض

¹ - عبد الرحمان ابيلا، م.س، ص.278.

² -La loi n°78-753 du 17/7/1978 commission d'accès aux Document Administration.

- قاض من مجلس الحسابات

- برلماني من الجمعية الوطنية

- برلماني من مجلس الشيوخ.

- منتخب محلي.

- أستاذ التعليم العالي.

- أشخاص مؤهلين.

- عضو من اللجنة الوطنية للإعلام والحريات⁽¹⁾.

وقد عهد المشرع الفرنسي إلى هذه اللجنة مهمة تسهيل عملية تطبيق القوانين المتعلقة بالحصول على الوثائق التي تحوزها الإدارة وتكون مفيدة للملزم في الإثبات. ومن أجل ذلك فقد خول المشرع الفرنسي لعموم المواطنين إمكانية التقدم لهذه اللجنة من أجل إرغام الإدارة على تقديم مثل هذه الوثائق.

ويبدو أن هذا الحل المعتمد من طرف المشرع الفرنسي في غاية الأهمية وجدير بالتأييد، لأن تطبيقه سيؤدي حتما إلى تحقيق الحماية اللازمة للملزم في مواجهة إدارة الضرائب فيما يخص الحصول على وسائل الإثبات التي في حوزتها وتقديمها للقضاء من أجل البت في النزاع على نحو سليم، على اعتبار أن الملزم هو الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية من زاوية التوفر على وسائل الإثبات مقارنة مع إدارة الضرائب. لذلك يتعين علينا توفير الحماية التشريعية لهذا الملزم وذلك بتمكينه من الحصول على كافة

¹- www.CADA.Fr consulter le 23/12/2015

الوثائق الموجودة في حوزة إدارة الضرائب من أجل تمكين القاضي الجبائي من جميع عناصر الإثبات الحاسمة في النزاع، بهدف إصدار حكم عادل في مواجهة الطرفين.

لكن إذا تعذر على الملزم الحصول على هذه الوثائق الموجودة في حوزة الإدارة، فهو لن يقف مكتوف الأيدي، بل لابد أن يبحث عن وسائل أخرى للإثبات أمام القاضي المعروض عليه النزاع.

المطلب الثاني: الإثبات عن طريق المعاينة و الشواهد الإدارية

من آليات الملزم في الإثبات إضافة إلى ما سبق دراسته، يمكن الحديث عن لجوء هذا الأخير إلى طلب إجراء معاينة عن طريق خبير (الفقرة الأولى) إضافة إلى الاستعانة بالشواهد الإدارية (فقرة ثانية) من أجل تدعيم موقفه في مواجهة الإدارة الجبائية أمام القضاء.

الفقرة الأولى: الإثبات من خلال المعاينة

إن طبيعة بعض الأشياء قد تجعلها قائمة وموجودة في وقت معين، إلا أنها تكون قابلة للانقضاء والاندثار في وقت لاحق فإذا كان إثبات الوقائع المرتبطة بهذه الأشياء والتي تكون لها علاقة بالتأسيس لضريبة معينة ممكنا في مرحلة ما، فإنه يصبح مستحيلا في وقت آخر، وبالتالي يسعى الملزم إلى إيجاد وسيلة إثبات لوجود ذلك الشيء قبل اندثاره.

غير أنه لا يوجد في نصوص القانون الجبائي ما يتيح للملزم هذه الإمكانية، لذلك يتم الاستعانة بنصوص المسطرة المدنية التي تنظم طلب إجراء معاينة على يد خبير.

وتجدر الإشارة إلى أن المعاينة التي يقوم بها الخبير في هذه الحالة، لا تندرج في إطار أحكام الخبرة القضائية المنصوص في الفصل 59 وما يليها من قانون المسطرة المدنية كإجراء من إجراءات تحقيق الدعوى الذي تأمر به محكمة الموضوع أثناء بثها في النزاع المعروض عليها، بل إن هذا الإجراء الذي يقوم به الخبير يكون في إطار الأوامر المبنية على طلب المنصوص عليها في الفصل 148 من ق م م، التي تخول لرئيس المحكمة الابتدائية قبول طلبات الحصول على أوامر بإثبات حال عن طريق خبير أو أي أمر مستعجل في أية مادة لم يرد بشأنها نص خاص⁽¹⁾.

ويوجد بجانب الخبرة القضائية، وهي المقصودة باصطلاح الخبرة، الخبرة غير الرسمية والخبرة الودية.

- فالخبرة غير الرسمية *L'expertise officieuse*، هي التي يلجأ إليها أحد الأشخاص إلى الفني *le technicien*، إما بعيدا عن كل منازعة، لأمر معين، كبيان حالة العقار الذي يقصد شراؤه، أو تحديد قيمة شيء يريد بيعه، مثلا وإما توقعاً لنشوب منازعة، للحصول على رأي في الحل الذي يجب اختياره وديا أو قضائيا، وإما في أثناء سير الدعوى، لتهيئة دليل للدعاء، أو للدفاع، أو للتدليل على عدم صحة، أو عدم دقة، تقرير الخبير القضائي.

¹- ينص الفصل 148 من ق م م على ما يلي: " يختص رؤساء المحاكم الابتدائية وحدهم¹ بالبت في كل مقال يستهدف الحصول على أمر بإثبات حال أو توجيه إنذار أو أي إجراء مستعجل في أية مادة لم يرد بشأنها نص خاص ولا يضر بحقوق الأطراف. ويصدرون الأمر في غيبة الأطراف دون حضور كاتب الضبط بشرط الرجوع إليهم في حالة وجود أية صعوبة.

يكون الأمر في حالة الرفض قابلا للاستئناف داخل خمسة عشر يوما من يوم النطق به عدا إذا تعلق الأمر بإثبات حال أو توجيه إنذار. ويرفع هذا الاستئناف أمام محكمة الاستئناف.

إذا عاق الرئيس مانع ناب عنه أقدم القضاة.

يقوم عون كتابة الضبط المكلف بإنذار أو بإثبات حال بتحرير محضر يثبت فيه باختصار أقوال وملاحظات المدعى عليه الاحتمالي أو ممثله ويمكن تبليغ هذا المحضر بناء على طلب الطرف الملتزم للإجراء إلى كل من يعنيه الأمر، ولهذا الأخير أن يطلب في جميع الأحوال نسخة من المحضر.

إذا لم يكن القيام بالمعاينة المطلوبة مفيدا إلا بواسطة رجل فني أمكن للقاضي تعيين خبير للقيام بذلك."

- أما الخبرة الودية L'Expertise amiable، فهي الأخرى مهمة فنية يعهد بها إلى فني أو فنيين، باتفاق ذوي الشأن، لا بحكم القاضي. وحسب الاجتهاد القضائي الفرنسي فإن الخبير الودي ليس سوى وكيل، ولا يخضع في تأدية عمله، لإجراء الخبرة القضائية، كما أن الخبرة لا تنقلب إلى خبرة قضائية إذا صدر حكم بانتداب الخبير الذي اتفق عليه الطرفان. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الخبرة الودية وفقا للسائد في القانون الفرنسي لا تخضع لإجراءات الخبرة الواردة في قانون المسطرة المدنية.

وفي القانون المغربي، فإن الخبير، الذي يحكم بانتدابه بناء على اتفاق الخصوم عليه لا يخضع لإجراءات الخبرة القضائية المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية ما دام أن القاضي هو الذي يأمر بإجراء خبرة وفقا لأحكام الفصل 59، وبذلك يكون المشرع المغربي قد حدا حدو المشرع الفرنسي فيما يتعلق بهذه النقطة.

ومن خصوصيات هذه الخبرة أنها لا تعتبر من إجراءات التحقيق في الدعوى. لذلك لا يتم هذا الإجراء في مسطرة حضورية بل يتم في غياب الأطراف المعنية، ولا تعرض نتيجته عليهم، لكن يمكنهم الطعن فيه إذا أثير في إطار منازعة أمام القضاء. ونتيجة لذلك فهذه الخبرة تعتبر وسيلة من وسائل الإثبات، استثناء على المبدأ الذي يقول بأن الخبرة في المادة الجبائية إجراء من إجراءات التحقيق، ومن أهم تطبيقات هذا الإجراء ما يتعلق بالاستثمارات أو الإصلاحات التي أنجزت في موضوع التقويت، والتي لا يتوفر الملزم البائع على وسيلة لإثباتها فيلجأ إلى الخبرة لمعاينة هذه الاستثمارات وذلك حتى يتسنى له خصمها من الربح الخاضع للضريبة⁽¹⁾.

يتبين مما سبق أن هذه الوسيلة من وسائل الإثبات تلعب دورا مهما في مساعدة الملزم على إثبات بعض الوقائع الحاسمة في تأسيس الضريبة أو فرضها على الملزم وفي قيمتها. لذلك فإن السماح للملزم بالاستناد على نصوص ق م م من أجل توفير وسيلة

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.278.

لإثبات ادعاءاته أمام القضاء، أمر في غاية الأهمية، خصوصاً في ظل غياب مثل هذا الإجراء في القانون الضريبي، ومن جهة أخرى فإن وسائل الإثبات المنصوص عليها في ق ل ع و ق م م تعتبر بمثابة الشريعة العامة في الإثبات، بحيث إذا لم يوجد نص في القانون الخاص، وهو القانون الضريبي في حالتنا هذه، فإنه يتم الرجوع إلى الشريعة العامة في الإثبات وهي ق م م بهذا الخصوص. وهذا الأمر سيؤدي بدون شك إلى خلق نوع من التوازن بين الملزم وإدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع بينهما وعرضه على القضاء للبت فيه.

الفقرة الثانية: الإثبات بالشواهد الإدارية

قد يحتاج الملزم إلى وسائل إثبات غير تلك التي هي من صنعه كالمحاسبة، أو من صنع الإدارة الضريبية كالمحاضر الكتابية التي تعدها هذه الأخيرة، وذلك من أجل إثبات وقائع مادية مؤثرة في وضعيته الجبائية، فيلجأ إلى الاستعانة بشواهد إدارية مسلمة من طرف مختلف إدارات المملكة خاصة السلطات المحلية باعتبار هذه الأخيرة من الإدارات التي يلجأ إليها الملزمون من أجل الحصول على شواهد مؤثرة في الوقائع المحددة للضرائب كوقائع تفويت النشاط أو توقفه أو نقله، أو تغيير شكل المنشأة.

وهكذا فحسب ما ورد في القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية يتعين على الملزم في حالة تفويت النشاط أو توقفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة، وضع إقرار لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقره الاجتماعي، أو مؤسسته الرئيسية، أو موطنه الضريبي، وذلك داخل أجل خمسة وأربعين (45) يوماً من تاريخ وقوع إحدى الحالات المنصوص عليها سابقاً. وفي حالة وفاة الملزم يصبح أجل إيداع الإقرار من طرف ذوي حقوقه هو ثلاثة (3) أشهر تبتدئ من تاريخ الوفاة. وفي حالة استمرار ذوي الحقوق في ممارسة نشاط الهالك يتعين عليهم التنصيص صراحة على ذلك ضمن الإقرار المنصوص عليه سابقاً لكي يتم إصدار الرسم على الشياخ.

فإذا احترم الملزم هذه الإجراءات المسطرية، سيتسنى للإدارة الجبائية، اتخاذ كافة الإجراءات الإدارية والقانونية من أجل الاطلاع على وضعية الملزم، والتأكد منها، ومن استيفائه للشروط القانونية الإجرائية، وبالتالي التشطيب عليه من جداول الملزمين الخاضعين للضريبة المهنية واحتساب الأسس الضريبية غير المشمولة بالتقادم، وبالتالي منح الطالب شهادة التشطيب والتي تفيد في جوهرها إبراء الذمة المالية أمام الإدارة الجبائية⁽¹⁾. وبالتالي تصبح هذه الشهادة الإدارية حجة إثبات يمكن لحائزها الاحتجاج بها أمام القضاء إذا أثرت منازعة تخص هذه النازلة.

وهذا التوجه التشريعي كرسه القضاء في أحكامه القضائية . فقد جاء في أحد قرارات محكمة النقض ما يلي : **" حيث أن الذين ينقطعون عن مزاوله نشاط مهني يجب عليهم أن يخبروا الإدارة داخل أجل 45 يوما التالية لتاريخ الانقطاع. والثابت من وثائق الملف أن المستأنف لم يدل بأي وثيقة تفيد إخبار الإدارة بذلك الانقطاع. فضلا على أن فرض الضرائب المذكورة كانت بناء على إقراراته، والتي لا تتضمن أي تحفظ، مما تكون معه هذه الضريبة قائمة على أساس، وأن الحكم المستأنف لمانحا هذا النحو يكون صائبا وواجب التنفيذ. "**⁽²⁾ و نفس الأمر ذهبت إليه محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في أحد قراراتها الذي جاء فيه : **" غير أنه و من ناحية ثانية فإن المستأنفة لئن كانت قد أدلت بما يفيد احتراها لمسطرة المطالبة الإدارية، و أثبتت شغور المحل موضوع الفرض الضريبي من خلال شهادة القائد رئيس الملحقة الإدارية لسيدي إبراهيم بتاريخ 2010/06/22 و الشهادة الصادرة عن الوكالة الحضرية لتوزيع الماء و الكهرباء بفاس بتاريخ 2010/06/25 التي تفيد إلغاء عقدة تزويد ذلك المحل بالكهرباء و إزالة عداد الكهرباء منذ 2003/03/01، إلا أنها لم تدل بما يفيد سلوكها مسطرة الإشعار بالشغور المنصوص عليها في المادة 31 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية المطبق على نازلة الحال و التي توجب على الملزم مدعي حالة الشغور، أن**

¹ - عزيز بوعلام، حجية الإثبات بالشواهد الإدارية في المجال الضريبي- ص

² - قرار عدد 23 الصادر بتاريخ 17-01-2008 في الملف رقم 2369-4-2-2004(غير منشور)، أورده عزيز

بوعلام، مرجع سابق - ص

يدلي لمصلحة الضرائب التابع لها العقار بإقرار بالشغور يحزر على مطبوع نموذجي تعده الإدارة الجبائية خلال شهر يناير من السنة الموالية لسنة الشغور مع الإشارة إلى مشتملات ذلك المحل الشاغر و المدة و أسباب الشغور مثبتا ذلك بجميع وسائل الإثبات.

مما تبقى معه دعوى المستأنفة مقدمة خلافا للمقتضى القانوني آنف الذكر و حليفه عدم القبول و هو ما يستوجب تأييد الحكم المستأنف بهذه العلة." (1)

يتبين مما سبق أن إجراء معاينة عن طريق خبير من أجل إثبات حال و الشواهد الإدارية الصادرة عن مختلف الإدارات و المؤسسات العمومية تساعد الملزم في الإثبات، وذلك من خلال إثبات بعض الوقائع المؤثرة في النزاع الجبائي بين الملزم وإدارة الضرائب. وبالتالي فإن هذه الوثائق تساعد القاضي الجبائي في تكوين قناعته بخصوص النزاع المعروض عليه وإصدار حكم متماسك و مبني على أدلة مقنعة.

إجمالاً، يمكن القول أن توزيع عبء الإثبات بين طرفي المنازعة الجبائية يخضع لبعض الخصوصية المتعلقة بالمادة الجبائية ، على خلاف المنازعات المدنية الأخرى.

فإذا كانت القاعدة العامة في الإثبات أن المدعي هو المكلف بالإثبات أولاً تحت طائلة عدم قبول دعواه لانعدام الإثبات ، فإن المنازعات الجبائية و إن كانت تسير في هذا التوجه إلا أنه يتميز بخصوصية تتمثل في كون إدارة الضرائب تكون هي الملزمة بالإثبات رغم كونها مدعى عليها بمجرد ما يتمسك الملزم بما جاء في تصريحه الجبائي، و يتعين على إدارة الضرائب في هذه الحالة إثبات عكس ما هو مضمن في التصريح الجبائي للملزم تحت طائلة إلغاء مبلغ الضريبة أو إنقاصه حسب الأحوال .

¹ - القرار عدد 3765 المؤرخ في 2012/10/08 الملف عدد 9/11/309 (غير منشور)

إن قلب عبء الإثبات من المدعي (الملزم) إلى المدعى عليه (إدارة الضرائب) يجد تبريره في كون هذه الأخيرة تتوفر على جل وسائل الإثبات من تصريحات ضريبية و محاضر وكذا تتوفر على وسائل لوجيستية وتنظيمية وأطر تقنية تمكنها من التوفر على وسائل الإثبات المتعلقة بالضريبة موضوع المنازعة القضائية المعروضة على المحكمة، بخلاف الملزم الذي لا يتوفر على مثل هذه الوسائل الموجودة في حوزة الإدارة.

لذلك فإن هذا التوجه، يبقى سليماً ومبرراً ويحقق الحماية والتوازن بين طرفي المنازعة الجبائية، الملزم من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

لكن على الرغم من توفير طرفي المنازعة الجبائية لوسائل الإثبات المؤثرة في النزاع، فإن الوصول إلى الحقيقة وتحقيق العدالة الضريبية من خلال الأحكام القضائية لن يتأتى بدون حسن تدبير وإدارة هذه الوسائل والدعوى الجبائية عموماً.

الفصل الثاني: دور القضاء في إدارة الإثبات في

المنازعة الجبائية

تعرف التشريعات في المجال الضريبي تطورا مستمرا، يرتبط أساسا بتطور الرؤية الحقوقية بشكل عام، وبالسعي إلى حماية المركز القانوني للملزم الذي أصبح بحكم ارتفاع تكاليف وأعباء الدولة المعاصرة وإكراهات الحصول على أكبر قدر من الموارد الجبائية، مخاطبا بأنواع متعددة من الضرائب تتميز بضغط حياتي مرتفع⁽¹⁾.

من هذا المنطلق عمل المشرع المغربي على تحقيق نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية، الإدارة كطرف قوي متعه القانون بسلطات وامتيازات خاصة، والملزم كطرف ضعيف ومجرد من كل امتياز أو سلطة ما عدا حماية القانون⁽²⁾. هذه الحماية التي تضمن للمتضرر اللجوء إلى القضاء كجهة محايدة ومستقلة، مهمتها فرض رقابة على الأعمال المنافية للتشريع الجبائي، وتفعيل الدور الإيجابي للفاعل الرئيسي في هذه المنازعة الذي ليس سوى القاضي الإداري أو القاضي الجبائي إذا أردنا أن نكون أكثر دقة في التسمية.

إن القضاء الإداري، باعتباره المختص نوعيا في المنازعات الجبائية، يقوم بدور حاسم وفعال في إنهاء الخصومة عن طريق إدارة الإثبات لإقامة الدليل الأنجع، وتأكيد وجود الحق المتنازع فيه أو نفي وجوده، مستندا في ذلك على مرتكزات قانونية وآليات

¹ - عبد العزيز يعقوبي، الإجراءات الإدارية لربط الضريبة، ومسطرة الطعن فيها، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، 1996/06/15 عدد 9، ص.63.

² - استشهد الملك الراحل الحسن الثاني بمثال التعسف في المجال الضريبي، بمناسبة إعلانه عن إنشاء المحاكم الإدارية في خطاب 8 ماي 1990.

مسطرية (مبحث أول) تساعد على حد ما على تجاوز المعوقات التي تصادفه في بحثه عن إثبات الوقائع وإنصاف الطرف المتضرر (مبحث ثاني).

المبحث الأول: تدخل القاضي الجبائي للبحث عن الإثبات ودوره في

تشجيع الاستثمار

لقد حسم النقاش باختصاص المحاكم الإدارية نوعيا للنظر في المنازعات الجبائية بعد صدور القانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية⁽¹⁾، حيث أسند هذا القانون لهذه المحاكم وبدون منازع اختصاص النظر في جميع أنواع المنازعات الإدارية التي كانت في السابق تخضع لاختصاص القضاء العادي⁽²⁾.

¹ - القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية ج ر عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993)، ص 2168 كما تم تعديله بالقوانين التالية:

- القانون رقم 58.11 المتعلق بمحكمة النقض، المغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.57.223 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 من ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011)؛ الجريدة الرسمية عدد 5989 مكرر بتاريخ 28 ذو القعدة 1432 (26 أكتوبر 2011)، ص 5228؛

- القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 بتاريخ 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) كما تم تغييره وتتميمه؛ الجريدة الرسمية عدد 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 (23 فبراير 2006)، ص 490؛

- القانون رقم 68.00 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.329 بتاريخ 27 شعبان 1421 (14 نوفمبر 2000)؛ الجريدة الرسمية عدد 4858 بتاريخ 24 رمضان 1421 (21 ديسمبر 2000)، ص 3412؛

- القانون رقم 54.99 بتاريخ 25 أغسطس 1999 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.199 بتاريخ 13 من جمادى الأولى 1420 (25 أغسطس 1999)؛ الجريدة الرسمية عدد 4726 بتاريخ 5 جمادى الآخرة 1420 (16 سبتمبر 1999)، ص 2283.

² - يقصد بالقضاء العادي المحاكم الابتدائية التي كانت لها ولاية النظر في المنازعات الإدارية قبل إنشاء المحاكم الإدارية

وقد حددت المادة 8 من القانون 41-90 المذكور أعلاه مجال اختصاص المحاكم الإدارية وجعلت من بينها اختصاص النظر في المنازعات الجبائية، المثارة بخصوص تطبيق مقتضيات التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب⁽¹⁾.

وأصبح القاضي الجبائي هو صاحب القرار النهائي في حل المنازعة الجبائية المعروضة عليه، والتي هي منازعة ليست كباقي المنازعات (المنازعة المدنية أو التجارية أو الجنائية...) حيث تمتاز بخصوصيات تميزها عن غيرها، إذ يصعب تحديد الطرف الذي يتحمل عبئ الإثبات في الحالات المتعلقة بالمادة الجبائية، وهي حالات تتعدد وتختلف باختلاف موضوع المنازعة.

لذلك فالقاضي الجبائي مدعو ليكون قاضيا فاعلا، وإيجابيا أكثر من زملائه في التخصصات الأخرى. فما هي آليات ومرتكزات القاضي الجبائي لإنجاز مهمة الفصل في المنازعات الجبائية (المطلب الثاني) من أجل تحقيق الحماية القضائية لطرفي هذه المنازعات، في سبيل الوصول إلى الغاية من إحداث محاكم إدارية متخصصة في هذه المنازعات و المتمثلة في دعم و تشجيع الاستثمار (المطلب الأول).

¹ - جاء في المادة 8 من قانون 41-90 ما يلي: " تختص المحاكم الإدارية، مع مراعاة أحكام المادتين 9 و11 من هذا القانون، بالبت ابتدائيا في طلبات إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة وفي النزاعات المتعلقة بالعقود الإدارية ودعاوي التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، ماعدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام.

وتختص المحاكم الإدارية كذلك بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة المستحقة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي إدارة مجلس المستشارين وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالانتخابات¹ والضرائب ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة والنزاعات المتعلقة بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي مجلس المستشارين، وذلك كله وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

وتختص المحاكم الإدارية أيضا بفحص شرعية القرارات الإدارية وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 44

من هذا القانون."

المطلب الأول: تجليات الدور الحمائي للقاضي الجبائي

إن حماية وتشجيع الاستثمار لم يعد يقتصر على توفير رؤوس الأموال و البنيات التحتية؛ بل إن الأمر أصبح يتطلب في الوقت الحاضر توفر الدولة على قضاء متطور ومتخصص يعمل على حماية الاستثمار وتشجيعه.

ومن هذا المنطلق فإن القوة التنافسية لدولة ما لا ترتبط بالإمكانات والثروات الاقتصادية، وإنما بالقوانين و القضاء في هذه الدولة، فالحماية القانونية والقضائية محددتين رئيسيين في دعم القدرة التنافسية، وترسيخ مكانة الدولة ليس كمصدر لجلب الاستثمارات فقط، وإنما الحفاظ عليها وتشجيعها.⁽¹⁾

إن وجود قوانين ضريبية جذابة وإعفاءات ضريبية مغرية غير كافية لتحفيز المستثمرين المغاربة و الأجانب على الاستثمار في المغرب، لأن فعالية تلك القوانين و الإعفاءات الضريبية رهينة بكيفية تطبيقها من طرف القضاء.

و هذا الأمر أكده الرئيس الأول لمحكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) بقوله : " فالاستثمار بدون عدالة لا يحقق الربح وحسب، بل يهدد الرأسمال نفسه، مما يؤدي ليس فقط إلى عدم جلب الرأسمال الأجنبي، بل وتهريب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية الموجودة بالداخل."⁽²⁾

¹ - محمد لمزوعي " القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار " المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد مزدوج 51-52 يوليوز - أكتوبر 2003. ص 31.

² - ادريس الضحاك " أي مناخ لممارسة الحقوق أثناء الشغل " بحث ثم تقديمه في ندوة أكاديمية المملكة المغربية حول " حقوق الإنسان والتشغيل بين التنافسية والآلية " بتاريخ 22 ابريل 1996. ذكره ذ عبد العزيز يعكوبي: الإجراءات الإدارية لربط الضريبة و مسطرة الطعن فيها قضائيا، (م.م.إ.م.ت) سلسلة مواضيع الساعة عدد 19 - ص 5.

وبناء عليه، فإن القضاء يلعب دورا استراتيجيا في تحقيق الحماية اللازمة للاستثمار. وعلى اعتبار أن النظام الضريبي للدولة يعتبر من أهم المحددات الأساسية التي تتحكم في اختيارات المستثمرين الوطنيين والأجانب، فمن الطبيعي و المنطقي أن يكون النظام القضائي للدولة الموكول له مهمة الفصل في المنازعات الضريبية من محددات هذا الاختيار أيضا.

إن اتساع مجال الضرائب ومواضيعها في المغرب ينعكس على طبيعة المنازعة الناشئة عنها، وبالتالي على الأنظمة القانونية التي توّطرها. وبالتالي توكل إلى المحكمة مهمة البحث عن الإثبات، عن طريق استعمال مجموعة من المرتكزات القانونية المقررة في مختلف النصوص التشريعية المتعلقة أساسا بمسطرة التقاضي.

ومن أجل التغلب على هذا الأمر عمل المشرع المغربي على إحداث محاكم إدارية متخصصة أسند إليها اختصاص البت في المنازعات الجبائية من أجل دعم وحماية الاستثمار (فقرة أولى)، لكن في إطار مبدأ الحياد باعتباره التزام ملقى على عاتق القاضي الجبائي يجب عليه احترامه، دون أن يؤثر الالتزام بهذا المبدأ على إيجابية هذا القاضي في إدارة أطوار المنازعة الجبائية، سواء أثناء تكييفه للدعوى أو أثناء تحديد الجهة التي تحوز الإثبات (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: الحماية القضائية للاستثمار من خلال إحداث المحاكم الإدارية

إن إحداث المحاكم الإدارية سنة 1993 بموجب القانون 41-90 ساهم في رفع مختلف العراقيل المادية والمعنوية التي كانت سائدة سابقا، والتي كانت تتسم بالصعوبة في اللجوء إلى القضاء، وخصوصا عندما نص الفصل الثامن من هذا القانون على إسناد الاختصاص الشامل لهذه المحاكم في المجال الضريبي.

وقد عمل القضاء الإداري منذ إحداثه على حماية المستثمرين لما يتميز به من تبسيط لمسطرة التقاضي، وكذا المنهجية التي يعتمدها في تفسيره للقوانين الضريبية، والرقابة القوية على سلطة الإدارة في تقدير الجزاءات والغرامات. وهذا الأمر جعل القضاء الإداري المغربي يطور مبادئ واجتهادات قضائية تصب في حماية الاستثمار دون ضياع حقوق إدارة الضرائب.

إن إحداث قضاء متخصص في المنازعات الضريبية يندرج في سياق التحولات الكبرى والمهمة التي عرفها المغرب بعد سياسة التقويم الهيكلي في فترة الثمانينات، و ذلك بإعادة النظر في تدخل الدولة و دورها في توجيه الاقتصاد في اتجاه الحد من هذا التدخل وفتح المجال أمام المبادرة الحرة، وتأهيل القوانين والمؤسسات والمجتمع لتحقيق هذا الهدف، ورفع رهان التنمية من أجل مواجهة زحف العولمة.

ويأتي إحداث المحاكم الإدارية من أجل تحقيق هذه الغايات و لطمأنة رأس المال الجبان كما يقال من خلال وجود سلطة قضائية قادرة على مراقبة أعمال السلطات الإدارية والحد من أي شطط محتمل⁽¹⁾.

ومن أجل مواكبة هذا القضاء الإداري المتخصص و مساعدته على حماية الاستثمار، فقد عملت الدولة المغربية على إصدار مجموعة من القوانين في مجالات مختلفة نذكر منها تفويض الاختصاص للسلطة الولائية والعمال، وخلق المراكز الجهوية للاستثمار وتشجيع التدبير اللامركز للاستثمار، كما تم إصدار مدونة التجارة ، وقانون الشركات، وميثاق الاستثمار، وقانون المنافسة، وقانون البورصة، وقانون الصفقات العمومية، وقانون حماية الملكية الصناعية.... وقد جاء في خطاب الملك الراحل الحسن الثاني بتاريخ 8 ماي

¹ - نجيب البقالي : منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري – رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة – جامعة الحسن الثاني – كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية الدار البيضاء – المحمدية – السنة الجامعية

1990: " نطلب من المستثمرين أن يأتوا ليستثمروا عندنا، ولكن إذا لم يعرفوا أن بلادنا تنعم بالسلم والضمان الجبائي فإنهم لن يأتوا " .

وقد تم تعزيز القضاء الإداري المغربي من خلال إحداث محاكم استئناف إدارية سنة 2006. وبالتالي فإن إنشاء القضاء الإداري بشقيه الابتدائي والاستئنافي ساهم في تحقيق مجموعة من المزايا للمستثمرين المغاربة والأجانب وخلق نوع من الأمن القضائي لدى هؤلاء.

وكما سبقت الإشارة إلى ذلك فإن القانون الجبائي يتميز بالتشعب والتعقيد، وأن من شأن إنشاء محاكم إدارية متخصصة في المنازعات الضريبية التسريع الرقابة وجعلها أكثر فعالية.

وتظهر أهمية القضاء الإداري في منظومة التنظيم القضائي المغربي كقضاء متخصص في أنه يمكننا من إيجاد الحلول المناسبة للاكتظاظ الذي تعرفه المحاكم الابتدائية وكذا الغرفة الإدارية بمحكمة النقض باعتبارها الجهة القضائية التي كانت مختصة بالنظر في استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية قبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية، على اعتبار أن هذا الاكتظاظ كان هو السبب الرئيسي في التأخير الكبير للبت في الملفات مما يؤثر سلبا على حماية المستثمرين الذين ينظرون لعامل الوقت كأحد أهم عناصر الانتاج.

إن تخفيف العبء عن المحاكم الإدارية وعن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض من شأنه أن يؤدي إلى التقليل من عدد القضايا المعروضة عليها، مما سيؤدي حتما إلى الرفع من مردوديتها كما و نوعا، بالإضافة إلى تقليص الزمن القضائي من خلال البت في المنازعات الجبائية في وقت قصير بهدف تشجيع و حماية الاستثمار و المستثمرين.

و بالإضافة إلى ذلك فإن وجود محاكم إدارية متخصصة سيؤثر في طبيعة الرقابة ذاتها من خلال توسيع وتعميق هذه الرقابة على علاقة المستثمر بالإدارة. وقد تجلى ذلك في ظهور فئة من القضاة المتخصصين والملمين بجميع الجوانب الإدارية و الاقتصادية، ومؤهلين لإيجاد الحلول المناسبة للنشاط الاقتصادي ومشاكل المستثمرين، خاصة وأن القانون الإداري هو قانون قضائي بامتياز لأنه خرج من رحمه ، وبالتالي فإن العمل القضائي ساهم و يساهم و سيظل يساهم في ظهور اجتهادات قضائية جريئة تدفع بالمغرب إلى الأمام⁽¹⁾.

وبالفعل فإن القضاء الإداري ساهم في إيجاد الحلول القانونية من خلال بعض التوجهات المشهود له بها في حماية حقوق الملزمين وخاصة قطاع المال والأعمال، وذلك بالحد من شطط الإدارة الضريبية، وكذا إعطاء تأويلات للنصوص القانونية الضريبية بشكل يساهم في تحقيق العدالة الجبائية. و نشير في هذا الإطار للتوجهات القضائية التالية:

- التخفيف من الشروط الشكلية لقبول الدعوى الجبائية.
- التشدد في ضرورة احترام الإدارة لمساطر فرض واستخلاص الضرائب بمختلف أنواعها.
- الحماية القضائية للملزم وللضمانات المخولة له تشريعيا.
- إقرار حق الملزم في الإعفاءات الجبائية .

¹ - أمال المشرفي : " دور المحاكم الإدارية في حماية النشاط الاقتصادي " مقال منشور ب م.م.إ.م.ت عدد 19. أبريل -يونيو 1997. ص 16- 17

- محمد لمزوعي " القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار " مقال منشور ب م.م.إ.م.ت عدد مزدوج 51-52 يوليو- أكتوبر 2003. ص 31-32.

و على الرغم من كون المشرع عند وضع النصوص القانونية يراعي الوضوح والدقة منعا لكل تأويل أو تطبيق غير سليمين من طرف القضاء ، إلا أنه يصعب عليه في كثير من الأحيان الإلمام بجميع الجزئيات مهما بلغت درجة واضعي تلك النصوص من المهارة و الدقة وحرصهم أن يخرج النص القانوني مستوعبا لكل الجزئيات الواقعية التي ينظمها، ومن هنا يبرز دور الاجتهاد القضائي من خلال تفسير النص الغامض و استكمال النص الناقص و إصدار الحكم في الحالات التي لا يوجد فيها نص و لم ينظمها المشرع.

وقد شكلت القوانين الضريبية المتعلقة بتشجيع الاستثمار مجالا خصبا للاجتهاد القضائي الإداري بهدف تحديد نطاق الإعفاء المقررة فيها، بالنظر للغموض والالتباس الذي يعتري تطبيق بعض مقتضياتها على المستوى العملي.⁽¹⁾

إن رقابة القاضي الجبائي على السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في توقيع الجزاءات والغرامات يساهم في دعم وطمأنة المستثمر إلى جانب تأكيد وحماية الضمانات المقررة له قانونا. فبعد إقرار القاضي الإداري لمبدأ عدم خضوع السلطة التقديرية لإدارة الضرائب للرقابة القضائية ، تراجع القضاء الإداري عن هذا المبدأ في إطار تطور الاجتهاد القضائي الإداري بهدف دعم و حماية الاستثمار.

¹ - نشير هنا إلى ملف شركة " تريكوفيل " حيث تمسكت بكونها تأسست بتاريخ 1987/5/8 وأنه بعد حصولها على الرخصة رقم 97/692 من بلدية مكناس شرعت في بناء محلها بالحي الصناعي، وأن أول عملية تجارية قامت بها كانت بتاريخ 1989/2/25 و استنادا للمادتين 1 و2 من قانون 1973/8/13 المتعلق بتشجيع المؤسسات المصدرة لمنتجات الصناعة العصرية والتقليدية، و الذي مدد مدة الإعفاء إلى عشر سنوات بخصوص الضرائب على الأرباح، في حين تمسكت إدارة الضرائب بكون الشركة المدعية لم تقم بأول عملية تصدير إلا سنة 1990 وبالتالي فإن القانون الواجب التطبيق هو القانون رقم 01/88 الصادر بتاريخ 1988/5/4 ، والذي قلص مدة الإعفاء لخمس سنوات. وجوبا على هذا الإشكال اعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس في حكمها الصادر بتاريخ 2002/8/1، والذي تم تأييده بمقتضى قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الصادر بتاريخ 2006/6/28 " أن المزايا المنصوص عليها بمقتضى ظهير 13 غشت 1973 تطبق على المؤسسات التي تمارس أو تعتزم ممارسة الأنشطة المقررة من أجلها هذه المزايا ومعنى ذلك، أن هناك ضابطين محددتين لإمكانية الاستفادة من الإعفاء هما : أولا الممارسة الفعلية للأنشطة المذكورة بعد نشر هذا الظهير، وثانيا هو اعتزام ممارسة هذه الأنشطة بعد نشره" وخلصت المحكمة إلى الحق المكتسب للشركة في الاستفادة من الإعفاء لمدة عشر سنوات.

وقد تجسد هذا التطور في الاجتهاد القضائي الإداري في اعتماد نظرية الغلط البين في التقدير، ونظرية الموازنة لرقابة جانب الملائمة في القرار الإداري.

و هذا ما أكدته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض و هي بصدد التأسيس للمبادئ الجديدة في رقابة سلطة الإدارة في تقدير الجزاءات والغرامات، من خلال قرارها الصادر بتاريخ 2003/01/16 أوضحت فيه ما يلي: " ما دام أن الغرامات والجزاءات الأخرى ترتبت على المستأنف بطريق قانوني، ولا يطعن في شرعيتها، كما أن رفض الإدارة طلب إعفائه منها يستند إلى سلطتها التقديرية، وما دام لم يثبت أن قرار الإدارة يتسم بالانحراف والشطط في استعمال السلطة فإن قرارها يبقى قانونياً".⁽¹⁾

يتبين من قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض أعلاه أن الهدف من الاعتراف لإدارة الضرائب بالسلطة التقديرية في هذه الحالة هو تمكينها من معالجة بعض الأوضاع بحسب ما تستحقه كل حالة على حدة، و بالتالي فمتى تبين أن الجزاءات المتخذة من طرف إدارة الضرائب نتج عنها خلل كبير في الوضعية المالية للشركة قد يعجل بانتهائها، فإن الأمر في مثل هذه الحالات يستدعي تدخل القضاء الإداري من أجل بسط رقابته على تقدير الإدارة في توقيع الجزاء وإلغائه بسبب الغلط البين في التقدير.⁽²⁾

حاصل القول، إن إحداث المحاكم الإدارية كان له دور فعال في حماية الاستثمار و المستثمرين من خلال إمكانية الطعن القضائي في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب أمام قضاء متخصص يتميز بمجموعة من الخصائص التي تمكنه من الإلمام بكل جزئيات المنازعات الضريبية بهدف إصدار حكم عادل بين طرفي هذه المنازعات يحمي الملزم و الإدارة على حد سواء.

¹ - قرار صادر بتاريخ 2003 /01/16 في الملف الإداري عدد 2001 /1/4/1657 (غير منشور) أشار إليه نجيب البقالي : م س - ص 64.

² - عبد العزيز يعقوبي: م س - ص 25 و 26

و لا شك أن الوصول إلى هذا الهدف يمر حتما عن طريق قيام القاضي الجبائي بتحديد الجهة التي تحوز وسائل الإثبات، قبل تكليف هذا الطرف أو ذلك بإثبات ما يدعيه.

الفقرة الثانية: تحديد الجهة التي تحوز الإثبات

لعل أهم المسلمات التي تم التوصل إليها في من خلال ما سبقت دراسته في هذا البحث، أن المنازعة الجبائية هي منازعة ذات خصوصيات تميزها عن باقي المنازعات الأخرى المعروضة على محاكم المملكة. وأكثر إجراء يعكس هذه الخصوصية هو تحديد الجهة التي تتحمل عبئ الإثبات.

فإذا كان من السهل على قضاة باقي المحاكم تحديد المدعى الذي يتحمل عبئ الإثبات وفقا للقواعد العامة في توزيع عبئ الإثبات، فإن القاضي الجبائي يجد أحيانا صعوبة في تحديد الطرف الذي يتحمل عبئ الإثبات، خاصة وأن الطرف المُطالَب بالإثبات قد يكون في بعض الحالات مدعيا كما قد يكون المدعى عليه، حسب الحالات.

وعليه وجب تخصيص هذه النقطة بشيء من التفاصيل والتوضيح من خلال تأطير الوقائع المتنازع فيها بين الإدارة الجبائية والملزم على الرغم من اتساعها، ثم محاولة إيجاد معايير لتوزيع عبئ الإثبات بينهما حسب الحالات.

أولاً: الإطار العام للمنازعة بين الملزم والإدارة

1- الوقائع المنشأة للضريبة

الأصل في المادة الضريبية، هو أن كل مواطن غير مخاطب بأي أداء ضريبي حتى تتأكد علاقته بالالتزام المنشأ للضريبة، وهكذا تتحقق علاقة الملزم بالالتزام الضريبي من خلال الوقائع المنشأة للضريبة.

فواقعة بيع عقار مثلا تجعل البائع ملزما بأداء الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية، وتجعل المشتري ملزما بأداء رسوم التسجيل.

وواقعة بناء عقار والحصول على رخصة السكن ينشأ عنها التزام بأداء الضريبة على القيمة المضافة، وأداء الرسم الجماعي. إلا أنه، ولكي يترتب عن الواقعة المنشأة للضريبة دين للخرينة العامة في ذمة الملزم يجب تحقق بعض الشروط الأساسية التي تتمثل فيما يلي:

- تحقق الواقعة المنشأة للضريبة تحققا فعليا وملموسا غير محتمل.

- أن تكون الواقعة المنشأة للضريبة حدثت داخل مجال تطبيق القانون الضريبي المغربي، الترابي أو الجوي أو البحري، استنادا لمبدأ السيادة الذي يعطي للدولة الحق في إخضاع كل المتواجدين على إقليمها للالتزام الضريبي، ويتساوى في هذا المبدأ المواطن المغربي، والأجنبي على السواء.

- أن يخضع كل التزام ضريبي لنص قانوني يؤطره، من خلال تحديد الواقعة المنشأة للضريبة، وتحديد سعرها، وطريقة تصفيته، تأكيدا للمقولة الشائعة بأن "لا

ضريبية، بدون نص قانوني"، على اعتبار أن القانون وحده الذي يحق له فرض أي تحمل عمومي⁽¹⁾.

وبتحقق هذه الشروط تتأكد علاقة الملزم بالالتزام الضريبي، كما تنتفي هذه العلاقة بعدم تحقق تلك الشروط، ونفي ذلك يفتح المجال واسعا لإعمال نظام الإثبات.

غير أن عبئ إثبات الواقعة المنشأة للضريبة تتحمله في كل الأحوال الإدارة الضريبية، لأن الأصل كما أشرنا إلى ذلك في بداية هذا الفصل هو أن المواطن غير خاضع للضريبة، حتى تثبت الإدارة الجبائية عكس ذلك.

2- الوقائع المتعلقة بتحديد الوعاء

تتمحور المنازعة المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي في معظم الضرائب حول أساس فرض الضريبة المعتمدة من طرف إدارة الضرائب لتحديد المبلغ الواجب أدائه من طرف الملزم.

حيث تعمل الإدارة الجبائية للوصول إلى الوعاء الحقيقي الواجب اعتماده لهذا التحديد، بينما يسعى الملزم إلى التمسك من جانبه بعدم واقعية الأسس التي اعتمدها الإدارة، ونفي وجود أي وعاء نتيجة تحمله لتكاليف واجبة الخصم أو لاستفادته من امتياز جبائي، أو أنه حقق دخلا أقل من الدخل الواجب عليه التضريب. وعلى هذا الأساس تصبح الإدارة الجبائية ملزمة بإثبات وجود الوقائع المكونة للوعاء، ويكون الملزم مطالب بإثبات عكس ما جاء في الوعاء⁽²⁾.

¹ - عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.25.

² - عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص، ص.80.

لكن الآلية انقلبت في كثير من الضرائب التي أصبحت تركز على التصريح الضريبي المقدم من طرف المزم. حيث أصبح هذا الأخير ملزماً بتحمل عبئ إثبات المادة الجبائية من خلال التصريح الذي قدمه للإدارة عن وجود الواقعة المنشأة للضريبة، وتصبح مقابل ذلك الإدارة مكلفة بالتعقيب على ما تضمنه إقراره بتحريك مسطرة التصحيح أو مسطرة الفحص الضريبي.

3- الوقائع المتعلقة بإجراءات تصحيح الفرض الضريبي

مسطرة تصحيح الفرض الضريبي هي مسطرة تتضمن مساطر تثار بعد مسطرة الفحص التي تكون نتيجتها وجود إخلالات محاسبية أو أي لبس يدعو الإدارة الجبائية إلى تصحيحه. وتتضمن هذه المساطر إجراءات يجب على كلا الطرفين احترامها.

وتنقسم مساطر التصحيح إلى مسطرة عامة ومسطرة خاصة.

فالمسطرة العامة تحرك في حالات تصحيح أسس الضرائب الرئيسية الثلاث المتمثلة في: الضريبة على الدخل، والضريبة على الشركات ثم الضريبة على القيمة المضافة.

وهذه المساطر تباشر إما بطريقة عادية لتصحيح أسس فرض الضريبة الناتج عن إقرار جبائي مختل، أو الناتج عن فرض الضريبة بصورة تلقائية.

كما يمكن لهذه المسطرة أن تباشر بطريقة استثنائية حيث تكون حالة الاستعجال واجبة لحفظ حقوق خزينة الدولة⁽¹⁾.

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.137.

وفيما يخص مسطرة التصحيح الخاصة فهي مسطرة تباشر في حالات حددها المشرع على سبيل الحصر في المواد 222-223-224 من المدونة العامة للضرائب. وتتخلص في حالات تصحيح الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل المحجوزتين من المنبع، وحالة تصحيح الضريبة على الدخل المتكونة من الأجور، إضافة إلى حالة تصحيح الضريبة على الأرباح العقارية.

ومن أهم مميزات مسطرة تصحيح الفرض الضريبي، هو قيامها على مبدأ التواجهية الذي يكرس مساهمة الملزم مع الإدارة الجبائية في ربط الضريبة وتصفيته، وفي ذات الوقت يشرك الملزمين مع الإدارة في تحمل عبئ الإثبات حسب الحالات:

- في حالة قبول الملزم بنتائج التصحيح المتوصل إليه، فإن هذا القبول يلزمه مبدئياً، لكن إذا حاول التراجع عن هذا القبول فعليه في هذه الحالة أن ينازع في التصحيحات المقترحة من طرف الإدارة، ويتحمل هو عبئ الإثبات.

- أما في حالة رفض نتائج التصحيحات، فإن هذا الرفض يجب أن يترجم في شكل طعن أمام اللجان الضريبية، وعلى الملزم أن يتحمل عبئ إثبات عدم ملائمة التصحيحات لوضعيته الجبائية، ويقدم لذلك كل ما توفر لديه من حجج تثبت صحة ما ينفيه.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول بأن مبدأ التواجهية في هذه المساطر يسمح بتبادل وسائل الإثبات بين الإدارة الجبائية والملزم، الأمر الذي من شأنه أن يحافظ على مصالح الخزينة العامة من جهة، ويحمي الملزم من تصحيحات تعسفية قد تفرضها عليه الإدارة الجبائية.

4- الوقائع المتعلقة بالإعفاء والتقدم

إن الإعفاء من الضريبة وتقدمها، هما حالتان قانونيتان من أهم آثارهما أن يعفى الملزم من الضريبة أو يتم إسقاطها عنه.

فالإعفاء الضريبي وكما عرفه أحد الفقهاء: "هو ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة المتمثلة بالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية"⁽¹⁾، من خلال هذا التعريف يتضح أن الإعفاءات الضريبية هي في الأصل مادة ضريبية بكل معنى الكلمة تخضع في الأصل للضريبة، وقرر المشرع استثناءها من هذه الضريبة إما بشكل دائم أو مؤقت، وقد يشمل الضريبة ككل أو جزء منها فقط، وعادة ما يقدم الإعفاء لأفراد أو لشركات تود الدولة دعمها بتخفيف عبئ الضرائب المفروضة عليها، للنهوض بنوع معين من الأنشطة الاقتصادية، كما يقدم لمنظمات خيرية لها أهداف اجتماعية تقدم مساعدات للمواطنين في مختلف المجالات الحياتية.

وهكذا إذا تحققت الشروط القانونية المنصوص عليها في التشريع الخاص بالإعفاء الضريبي، فإن الملزم أيا كان نوعه يعفى كلياً أو جزئياً حسب ما ورد في النص من مبلغ الضريبة⁽²⁾. وإذا ما وقع لبس أو نشب نزاع بينه وبين إدارة الضرائب في هذا الموضوع، يمكن لهذا الأخير إثبات إعفائه استناداً إلى المبدأ العام الذي يقضي بأن المدعي بالاستفادة من امتياز أو إعفاء جبائي يقع عليه عبئ إثبات الوقائع التي يرتبط بها هذا الامتياز، وبناء عليه فالملزم بالضريبة هو الذي يجب أن يثبت استيفاءه للشروط القانونية التي تمنحه الإعفاء أو الامتياز الجبائي⁽³⁾.

و بخصوص واقعة التقادم، فهي أيضاً حالة قانونية من شأنها إذا تحققت أن تسقط حق الإدارة الجبائية في الفرض الضريبي على الرغم من كونها أبغض الوقائع المشروعة لدى الدول. إلا أن مبادئ العدالة، وشروط توفير الاستقرار في المجتمع،

¹ - عمار فوزي المباحي، الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، 2001، ص.8.

² - يمكن الاستدلال هنا على سبيل المثال بالإعفاء الجزئي من الضريبة الحضرية عن السكن المتمثل في نسبة 75% منها إذا ما أثبت الملزم واقعة السكن الرئيسي.

³ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.109.

وإشاعة الثقة بين الأفراد من جهة وبين هؤلاء والدولة من جهة أخرى تجعل المشرع ملزماً بتحديد مدة معينة يتحتم على إدارة الضرائب خلالها، فرض الضريبة وتحصيلها تحت طائلة سقوط الحق بالتقادم، وقد نظمت المادة 232 من المدونة العامة لضرائب التقادم في الميدان الضريبي⁽¹⁾.

¹ - I. يمكن أن تصحح الإدارة :

أ) أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرض الضريبة أو في حساب الضريبة أو الرسم أو واجبات التسجيل؛
ب) الإغفالات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم عندما لا يقوم الخاضع للضريبة بإيداع الإقرار الواجب عليه الإيداع بها؛

ج) أوجه النقصان في الثمن أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات .

يمكن أن تباشر الإدارة التصحيحات المذكورة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الاربعة التالية :

- لسنة اختتام السنة المحاسبية المعنية أو السنة التي حصل فيها الخاضع للضريبة على الدخل المفروضة عليه الضريبة أو التي يستحق الرسم عنها لأجل التسويات المشار إليها في) أ) أعلاه؛
- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع عقار أو حق عيني عقاري كما هو محدد في المادة 61 أعلاه إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 83 أعلاه؛
- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع قيم منقولة وغيرها من سندات أرس المال أو الدين على إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 84 أعلاه .

II- عندما تستوفى الضريبة عن طريق الحجز في المنبع، تجوز ممارسة حق التصحيح بالنسبة إلى الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بإنجاز الحجز أو دفع مبلغه وذلك إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الاربعة الموالية للسنة التي كان من الواجب أن تدفع فيها المبالغ المستحقة إلى الخزينة .

III- يمكن أن يشمل التصحيح الفت ارت الأربع الأخيرة لفرض الضريبة أو السنوات المحاسبية المتقدمة عندما تستنزل مبالغ الحجز أو مبالغ الرسوم المؤجل دفعها والمتعلقة بفت ارت لفرض الضريبة أو سنوات محاسبية متقدمة من الدخول أو الحصائل الخاضعة للضريبة أو الضريبة المستحقة برسم فترة غير متقدمة . غير أن التصحيح لا يمكن أن يتجاوز في هذه الحالة مجموع مبالغ الحجز ومبالغ الرسم المؤجلة المستنزلة من الحصائل أو الدخول أو الضريبة المستحقة برسم الفترة أو السنة المحاسبية غير المتقدمة -IV. يسري أجل التقادم المحددة مدته بأربع (4) سنوات، فيما يتعلق بواجبات التسجيل، ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو الاتفاق .

V- ينقطع التقادم بالتبليغ المنصوص عليه في المادة 220 I - و المادة 221 I - و المادة 221 المكررة I (و) II و المادة 222 - "ألف" و المادة 224 و المادة 228 I - و الفقرة الأولى من المادة 229 أعلاه .

VI- يوقف التقادم طوال الفترة الممتدة :

- من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلى غاية انص ارم أجل الثلاثة (3) أشهر الموالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجان المذكورة .

- و من تاريخ تقديم الطعن القضائي إلى غاية انص ارم أجل الثلاثة (3) أشهر الموالي لتاريخ تبليغ الحكم أو القرار القضائي الحائز لقوة الشيء المقضي به، مع مراعاة أحكام البند VI من المادة 220 أعلاه .
- VII. - يمكن أن تصحح أوجه النقصان في استيفاء الضريبة والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة من لدن الإدارة في تصفية وفرض الضرائب أو الواجبات أو الرسوم داخل أجل التقادم المنصوص عليه في هذه المادة .
- ينقطع أجل التقادم بوضع جدول الضرائب أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل .
- VIII. - استثناء من الأحكام المتعلقة بأجل التقادم المشار إليها أعلاه :
- 1° - تصدر وتستحق حالا جميع الواجبات التكميلية وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين، المشار إليهم في المادة 164 II - أعلاه بالنسبة لجميع السنوات التي كانت موضع إعفاء أو تخفيض، ولو تم انقضاء أجل التقادم .
- غير أنه تصدر وتستحق حالا، المبالغ المشار إليها في الفقرة أعلاه من هذا البند قبل انص ارم أجل عشر (10) سنوات .
- 2° - يجوز للإدارة إصدار الضريبة وكذا الغرامات والذعائر والزيادات المرتبطة بها، المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين المشار إليهم في المادة 191 II- أعلاه، وذلك خلال الأربع (4) سنوات الموالية للسنة المحددة لإنجاز برنامج بناء السكن الاجتماعي أو عملية بناء أحياء واقامات ومبان جامعية موضوع الاتفاقية المبرمة مع الدولة .
- 3° - إذا وقع إخلال أحد أطراف العقد المتعلق بعمليات إستحفاظ السندات أو إقراض السندات أو التسييد أو بيع الثنيا المنصوص عليها في المادة 9 المكررة أعلاه أو إذا وقع إخلال بالشروط المشار إليها في المادة 161 المكررة I - أعلاه ، خلال سنة محاسبية متقدمة وجب أن تباشر التسوية المتعلقة بذلك في السنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة ، دون الإخلال بتطبيق الذعيرة والزيادات عن التأخير المنصوص عليها في المادة 208 أعلاه .
- 4°- (تنسخ)
- 5°- إذا تقادمت السنة المحاسبية الواجب أن تدرج في حسابها المؤونة المنصوص عليها في المادة 10
- " I - (واو " - 2°) أعلاه التي لم تعد الحاجة تدعو إليها أو المكونة بصورة غير قانونية، بوشرت التسوية في السنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة .
- 6°- في حالة توقف مقاوله عن مزاوله نشاطها بصفة كلية وتلت ذلك تصفية، بوشر تصحيح أسس الضريبة المشار إليه في المادة 221 III- أعلاه بعد القيام بفحص المحاسبة من دون إمكانية الاحتجاج بالتقادم على الإدارة حول مجموع فترة التصفية .
- 7°- إذا تقادمت السنة المحاسبية التي تم خلالها تغيير الغرض المخصصة له عناصر المخزونات المنصوص عليها في المادة 162 III- أعلاه، بوشرت التسوية في السنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة .
- 8° - تصدر وتستحق حالا جميع الواجبات التكميلية وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين المشار إليهم في المادة 28 II - أعلاه بالنسبة لجميع السنوات التي كانت موضع الاسترجاع، ولو تم انقضاء أجل التقادم .
- 9° - تلحق الواجبات التكميلية وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين لشرط من الشروط المنصوص عليها في المادتين 161 المكررة مرتين و162 أعلاه بالسنة المحاسبية الأولى من الفترة غير المتقدمة، ولو تم انقضاء أجل التقادم.

ثانيا: قواعد توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية

10°- يجوز للإدارة إصدار الجزاءات المشار إليها في المادة 191 III- أعلاه، المستحقة على المنعشين العقاريين المخالفين وذلك خلال الأربع (4) سنوات الموالية للسنة المحددة لإنجاز برنامج بناء السكن الاجتماعي موضوع الاتفاقية المبرمة مع الدولة .

11°- يحل فوار الحق في استرجاع مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المؤدى وكذا استخلاص مبلغ الذعيرة وجزاءات التأخير المنصوص عليها في المادة 191 IV- المستحقة على المستفيدين المخالفين المشار إليهم في المادة 28 92 I- و 93 I- أعلاه، ولو تم انقضاء أجل التقادم .

12°- يحل فوار استحقاق مبلغ الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل والغرامة وجزاءات التأخير المنصوص عليها في المادة 191 V- أعلاه المترتبة على المؤجرين المخالفين المشار إليهم في المادة 247 XVI-) بـاء المكررة" (أدناه ولو انقضى أجل التقادم .

13°- تصدر وتستحق حالا الغرامة المنصوص عليها في المادة 191 VI- أعلاه والمتعلقة بالمنعشين العقاريين المخالفين للشروط الواردة في المادة 247 XXII- أدناه، وذلك بالنسبة لجميع السنوات المحاسبية موضوع المخالفة، ولو تم انقضاء أجل التقادم .

14°- يمكن للإدارة أن تصحح الاختلالات التي تمت ملاحظتها عند تصفية الإرجاع المتعلق بدين الضريبة المت اركم المنصوص عليه في المادة 247 XXV- أدناه، حتى في حالة انقطاع أجل التقادم .

15°- تستحق جميع الواجبات وكذا الذعيرة والزيادات المرتبطة بها المترتبة عن عدم إدلاء الخاضعين للضريبة بإقرارهم بالنسبة لجميع السنوات التي لم تكن موضوع تصريح، ولو تم انقضاء أجل التقادم .
غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا الأجل عشر (10) سنوات " .

16°- يصدر ويستحق حالا مبلغ الضريبة على الشركات و مبلغ الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية و برسم أرباح رؤوس الأموال المنقولة و كذا الذعيرة و الزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين المشار إليهم في المادة 161 المكررة II- أعلاه و المادة 247 XXVI- أدناه و لو تم انقضاء أجل التقادم .

17°- تصدر وتستحق حالا جميع الواجبات و كذا الذعيرة و الزيادات المرتبطة بها المستحقة على الخاضعين للضريبة المخالفين لأحكام المادة 150 المكررة أعلاه، ولو تم انقضاء أجل التقادم ؛ ° 18- تصدر وتستحق الذعيرة أو الزيادة المستحقة على الأشخاص المخالفين للالتزامات المنصوص عليها في المادة 277 I- أدناه، ولو تم انقضاء أجل التقادم، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا الأجل عشر (10) سنوات .

IX.- فيما يخص الضريبة الخصوصية السنوية على المركبات، تسقط بالتقادم الواجبات المستحقة وكذا الذعائر والزيادات بعد انصرام أجل أربع (4) سنوات ابتداء من تاريخ استحقاقها .

X.- فيما يخص الرسم على عقود التأمين، تسقط بالتقادم الواجبات المستحقة وكذا الذعائر و الغرامات والزيادات بعد انصرام السنة الرابعة الموالية لسنة استحقاقها .

عندما يتم استئصال دين الرسم المتعلق بسنوات مالية طالها التقادم من الرسوم المستحقة عن سنة مالية غير متقدمة، يمتد حق الإدارة في مراقبة صحة المبالغ المستنزلة إلى الخمس (5) سنوات المتقدمة .

غير أن التصحيح لا يمكن أن يفوق المبلغ المستنزل من الرسم المستحق عن السنة المالية غير المتقدمة.

إذا كان نظام الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب يفتقر إلى نصوص قانونية خاصة توطئه عموماً كما هو الشأن في الشريعة العامة⁽¹⁾. فإن الأمر يصبح أكثر تعقيداً إذا كنا بصدد البحث عن قواعد لتوزيع عبء الإثبات بين طرفي المنازعة الجبائية لأن المادة الجبائية تتميز عن غيرها بخصوصيات تظهر خاصة على مستوى التطبيق والتأويل، لذلك اجتهد القضاء والفقهاء المهتمين بالمادة الجبائية في إرساء جملة من القواعد والمعايير الأساسية التي تحكم توزيع عبء الإثبات في هذا الموضوع، ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

1- يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف الأصل

لقد استنبط هذا المعيار في جوهره من قواعد الشريعة العامة في توزيع عبء الإثبات. غير أن خصوصية المادة الجبائية تطرح مسألة تحديد هذا الأصل في واجهة التساؤلات التي يمكن طرحها.

فالأصل هو براءة الذمة وخلافه هو الخضوع للضريبة. ولأن الإدارة الجبائية هي التي تدعي حدوث الواقعة المنشأة للضريبة، فعليها يقع إذن عبء إثبات هذه الواقعة، لأنها هي من بادر بادعاء وجودها وادعاؤها هذا يخالف الأصل.

وقد كرس العمل القضائي هذا التوجه من خلال حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط⁽²⁾ جاء فيه «عبء إثبات الواقعة المنشأة للضريبة يقع على عاتق إدارة الضرائب، وتقاعسها عن إثباتها ينتج عنه إلغاء الضريبة المطعون فيها» كما توجد تطبيقات عملية لتحمل مدعي خلاف الأصل للإثبات أهمها:

¹ - تحكم قاعدة إثبات الالتزام على من يدعيه التي جاءت بها المادة 399 من ق.ل.ع قواعد الإثبات في المادة المدنية.

² - حكم رقم 2140 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2007/10/25 ملف رقم 06/1202. حكم غير منشور.

- الأصل في المادة الجبائية، في حال ثبوت الوجود الفعلي للواقعة المنشئة للضريبة هو الخضوع الكلي للضريبة، وخلاف ذلك هو الاستفادة من إعفاء أو امتياز استثنائي كما ذهبت إلى ذلك المحكمة الإدارية بمكناس في أحد قراراتها الذي جاء فيه: **"إثبات المدعي أن نشاطه الفلاحي معفى إلى حدود 2013 يغيره عن تقديم إقراراته الضريبية"** (1)، ولأن الملزم هو من يستفيد من هذا الامتياز، ويدعي وجوده فهو الملزم بإثبات توفر النص المحدد لذلك ولشروطه(2).

- الأصل في الأنشطة المهنية الخاضعة للضريبة هو افتراض الاستمرار في مزاولتها. وخلافه هو التوقف عن مزاوله النشاط بصفة موسمية أو دائمة، ولأن الملزم هو من يدعي خلاف الأصل الذي هو التوقف عن مزاوله النشاط المهني فهو من يتحمل عبء الإثبات، كما ذهبت إلى ذلك محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في أحد قراراتها الذي جاء فيه: **" غير أنه و من ناحية ثانية فإن المستأنفة لئن كانت قد أدلت بما يفيد احترامها لمسطرة المطالبة الإدارية، و أثبتت شغور المحل موضوع الفرض الضريبي من خلال شهادة القائد رئيس الملحقة الإدارية لسيدي إبراهيم بتاريخ 2010/06/22 والشهادة الصادرة عن الوكالة الحضرية لتوزيع الماء و الكهرباء بفاس بتاريخ 2010/06/25 التي تفيد إلغاء عقدة تزويد ذلك المحل بالكهرباء و إزالة عداد الكهرباء منذ 2003/03/01، إلا أنها لم تدل بما يفيد سلوكها مسطرة الإشعار بالشغور المنصوص عليها في المادة 31 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية المطبق على نازلة الحال و التي توجب على الملزم مدعي حالة الشغور، أن يدلي لمصلحة الضرائب التابع لها العقار بإقرار بالشغور يحرر على مطبوع نموذجي تعده الإدارة الجبائية خلال شهر يناير من السنة الموالية لسنة الشغور مع الإشارة إلى مشتملات ذلك المحل الشاغر و المدة و أسباب الشغور مثبتا ذلك بجميع وسائل الإثبات.**

¹ - حكم رقم 4/2010/424 بتاريخ 2010/11/11 في ملف عدد 2009/169/ك. قرار غير منشور.

² - من هذه الامتيازات أو الإعفاءات ما نصت عليه المادتين 91 و 92 من م.ع.ض والمتعلقتين بالإعفاءات دون الحق في الخصم والإعفاءات مع الحق في الخصم بخصوص الضريبة على القيمة المضافة.

مما تبقى معه دعوى المستأنفة مقدمة خلافا للمقتضى القانوني أنف الذكر و حيلفة عدم القبول و هو ما يستوجب تأييد الحكم المستأنف بهذه العلة⁽¹⁾ و قبل ذلك قررت محكمة النقض نفس الأمر في قرارها عدد 23 الذي جاء فيه: "حيث أن الذين ينقطعون عن مزاوله نشاط مهني يجب عليهم أن يخبروا الإدارة داخل أجل 45 يوما التالية لتاريخ الانقطاع. والثابت من وثائق الملف أن المستأنف لم يدل بأي وثيقة تفيد إخبار الإدارة بذلك الانقطاع. فضلا على أن فرض الضرائب المذكورة كانت بناء على إقراراته، والتي لا تتضمن أي تحفظ، مما تكون معه هذه الضريبة قائمة على أساس، وأن الحكم المستأنف لماتحا هذا النحو يكون صائبا وواجب التنفيذ."⁽²⁾

- الأصل في التصريح الجبائي الذي يودعه الملمزم من تلقاء نفسه لدى الإدارة الجبائية وفق الشكليات القانونية المطلوبة أنه مبني على قرينة الصحة والمصادقية وسحب هذه القرينة منه يُحمل الإدارة الجبائية عبء إثبات عدم صحته. و هذا الأمر أكده العمل القضائي من خلال بعض الأحكام القضائية التي جاء في أحدها: " وحيث إن الأصل هو صحة التصريح الضريبي طبقا للمادة 224 من المدونة العامة للضرائب، وأن الإدارة الضريبية هي الملمزمة عند مراجعة وتصحيح ما جاء في التصريح، أن تقوم بتبيان أسباب التصحيح بشكل واضح وعناصر ذلك بتحديد طبيعة الاستثمارات المستبعدة وقيمتها وسبب هذا الاستبعاد.

وحيث إن الإدارة الضريبية عند ممارسة حق المراجعة لثمن بيع العقار ذي الرسم العقاري رقم 26927/ك والعقار رقم 13108/ك، إكتفت بالإلغاء المجرد لجزء من الاستثمارات بعلة أنها عبارة عن آليات وتجهيزات لا علاقة لها بالعقار دون تحديد ماهيتها ولا ثمنها بتفصيل حتى تتمكن المحكمة من مراقبة مدى صحة التصحيحات من عدم صحتها، طبقا للمادتين 65 و 224 من مدونة الضرائب.

¹- القرار عدد 3765-المؤرخ في 2012/10/08 الملف عدد 9/11/309(غير منشور)

²- قرار عدد 23 الصادر بتاريخ 2008-01-17 في الملف رقم 2004-2-4-2369(غير منشور)، أورده عزيز

بوعلام، مرجع سابق ص

وحيث إن اللجنة المحلية عندما سايرت الإدارة الضريبية في مراجعتها لثمن البيع وتأكد إلغاء مجموعة من الإستثمارات دون التأكد من طبيعة هاته الإستثمارات وقيمتها، ودون تعليق سائغ مبني على وقائع مادية أو قانونية صحيحة، يكون قرارها غير مؤسس قانونا، ويتعين إلغائه واعتماد ما تم التصريح به في الإقرار الضريبي بخصوص بيع العقارين أعلاه، مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية.⁽¹⁾

إن الأصل في المحاسبة هو أن تعطي صورة صادقة لأصول المنشأة وخصومها ولوضعيتها المالية ونتائجها وفق الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها قانونيا⁽²⁾ وخلاف ذلك هو وجود اختلالات أو نقصان في كل ما سبق، تكشف عنه إدارة الضرائب وتحمل عبء إثباته بالتبعية، لتتمكن بعد ذلك من إعادة تقدير أساس الضريبة. وقد أكدت مجموعة من الأحكام القضائية هذا التوجه، نذكر منها على سبيل المثال ما قضت به إدارية الرباط في أحد أحكامها الذي جاء فيه ما يلي: «وجود إخلالات جسيمة شابت محاسبة الملزم، من شأنها أن تشكك في القيمة الإثباتية التي تكتسبها المحاسبة. وللإدارة أن تحدد أسس فرض الضريبة استنادا للعناصر المتوفرة لديها...»⁽³⁾.

غير أنه إذا تمسك الملزم بمغالاة الإدارة في تقديراتها، فإنه يتحمل عبء إثبات ما يخالف تلك التقديرات، وأيضا إثبات وجود شطط ومبالغة في التقدير. وهذا الأمر أكدته المحكمة الإدارية بالرباط، في أحد أحكامها الذي جاء فيه: «الإخلالات الجسيمة التي

¹ - حكم عدد 2018/7113/864 بتاريخ 28 /11/ 2018 في الملف رقم: 2018/7113/151

² - إبراهيم الشيكري، المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة: تحديد مفهوم المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة: م س، ص. 231.

³ - حكم رقم 726 بتاريخ 17/4/2007 في ملف رقم 07/14 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، أوردته صفاء الخياري، حجية الإثبات في النزاع الضريبي، م س، ص. 34.

تشوب محاسبة الملتزم تعطي للإدارة الحق في تحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة، ومنازعة المدعي في الأساس المصحح تجعله ملتزماً بإقامة الدليل على مزاعمته...»⁽¹⁾.

كما أن الأصل في التزام الملتزم هو تنفيذه بحسن نية، وخلاف هذا الأصل هو تنفيذ الالتزام بسوء نية، باستعمال طرق احتيالية، يهدف من خلالها الملتزم إلى التهرب من أداء المساهمة الضريبية المفروضة عليه. وفي هذه الحالة تكون الإدارة الجبائية مطالبة بتحمل عبء إثبات سوء نية هذا الملتزم أمام القاضي الجبائي وإقناعه بذلك بمختلف وسائل الإثبات المتوفرة لديها. فحسن النية لا يحتاج إثباتاً بينما افتراض سوء النية يفرض على من يدعيه إتيان الدليل الذي يؤكد، وذلك استناداً إلى قاعدة عامة تقول بأن حسن النية مفترض دائماً ما لم يثبت العكس⁽²⁾.

انطلاقاً مما سبق فالأصل هو حسن النية، ويقع على الإدارة الجبائية إثبات توفر سوء نية الملتزم، فإن لم تستطع إثبات ذلك نرجع إلى الأصل و هو حسن نية الملتزم، لأن سوء النية لا يفترض من الأصل⁽³⁾.

إجمالاً يمكن القول أن من يتحمل عبء الإثبات في المادة الجبائية هو الطرف الذي يدعي خلاف الأصل، حسب المصلحة التي يهدف إلى تحقيقها، وبالتالي فهذا العبء يتحمله تارة الملتزم، وتارة أخرى تتحمله إدارة الضرائب حسب الحالات.

¹- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 538 بتاريخ 2008/03/27 رقم 07/14 غير منشور أورده الحسين هباري، بحث لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات. تحت عنوان الإثبات في المادة الضريبية، السنة الجامعية 2012-2013. م س - ص

²- الفصل 477 من ق.ل.ع الذي ينص على ما يلي: " حسن النية يفترض دائماً مادام العكس لم يثبت."

³- أحمد شرقي، حماية الملتزم حسن النية في القانون الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2010-2011، ص.152.

2- يتحمل عبء الإثبات من كلفه المشرع باحترام إجراء شكلي

تحظى الإجراءات الشكلية بأهمية بالغة في مادة المنازعات الجبائية، حيث إن النظر في صحتها وقانونيتها غالبا ما يسبق النظر في جوهر الموضوع الذي غالبا ما يتعلق بتقدير الضريبة.

والقاعدة أن من يتحمل عبء القيام بإجراء مسطري، يتحمل بالتبعية عبء إثبات قيامه بهذا الإجراء بالشكل القانوني المطلوب. وفي المقابل يتحمل الطرف الآخر إثبات عكس ذلك⁽¹⁾.

ويتضمن النظام الجبائي المغربي سلسلة من الإجراءات التي أسند المشرع للإدارة الجبائية والملمزم القيام بها على حد سواء، كل من موقعه. ويمكن الاستدلال بمجموعة من الحالات التي تجسد تطبيقات عملية لهذا المبدأ من خلال ما يلي:

تتحمل إدارة الضرائب عبء إثبات احترامها لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة المنصوص عليها في المادتين 220 و221 من م ع ض التي تباشرها في حال تخلف الملمزم عن تقديم تصريحه الجبائي، أو تقديمه لهذا التصريح ناقصا⁽²⁾.

¹ - عبد الرحمان ابليللا، الإثبات في المادة الجبائية، م س، ص 319.

² - تنص المادة 220 من م ع ض على ما يلي: . - يمكن لمفتش الضرائب أن يدعى إلى تصحيح:

- أسس فرض الضريبة؛

- المبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجر؛

- الأثمان أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.

يمكن أن تكون الأسس والمبالغ والأثمان المشار إليها أعلاه ناتجة عن إقرار الخاضع للضريبة أو رب العمل أو المدين بالإيراد أو ناتجة عن فرض الضريبة بصورة تلقائية.

في هذه الحالة يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال

الثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ إنهاء المراقبة الضريبية:

-أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه فيما يخص الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة؛

الأساس الجديد الواجب اعتماده وعاء لتصفية واجبات التسجيل وكذا مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس المذكور.

ويدعوهم إلى الإدلاء بملاحظاتهم خلال أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ.

في حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، يتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفقا للشروط المقررة في المادة 235 أدناه.

II. - إذا تلقى المفتش ملاحظات المعنيين بالأمر داخل الأجل المضروب وأرى أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجب عليه أن يقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تاريخ تسلم الجواب بتبليغهم، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وأساس فرض الضريبة الذي يرى من الواجب اعتماده، مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إذا لم يقدموا طعنا في ذلك أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 أدناه، حسب الحالة، داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية .

III. -) ينسخ (IV. -) ينسخ (V. -) ينسخ (VI. -) تحرر على الفور جداول أو قوائم إيرادات أو أوامر بالاستخلاص لتحصيل الواجبات الإضافية والزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها الناتجة عن الضرائب المفروضة:

-عند عدم الجواب أو عدم تقديم الطعن داخل الأجل المقررة في البندين I وII من هذه المادة؛

-بعد الاتفاق الجزئي أو الكلي المبرم كتابة بين الطرفين خلال إجراءات التصحيح؛

-عقب صدور مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة² أو مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة؛

بالنسبة للتصحيحات المزمع القيام بها في رسالة التبليغ الثانية، و التي صرحت في شأنها اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بعدم اختصاصها، طبقا لمقتضيات المادتين I-225 (الفقرة 3) و I-226 (الفقرة 4) أدناه؛

-بالنسبة للتصحيحات التي لم تقدم في شأنها ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة خلال مسطرة التصحيح ؛

-عندما تتم العمليات المشار إليها في المادة 221 أدناه ويكون لها تأثير على الإقرارات أو الحصيلة الجبائية خلال مسطرة تصحيح الضرائب. و في هذه الحالة، يقوم المفتش بفرض الضرائب باعتبار الأسس المبلغه إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية المذكورة.

IX. - يمكن الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة وعن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أمام المحكمة المختصة وفقا لأحكام المادة 242 أدناه.

-تكون مسطرة التصحيح لاغية:

-في حالة عدم تبليغ² الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا² داخل الأجل المنصوص عليه في المادة (I-212) الفقرة الأولى (أعلاه؛

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

ولا يجوز إثارة حالات البطلان المشار إليها أعلاه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية

للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة² IX. - تطبق أحكام هذه المادة في حالة تصحيح أسس الضريبة المفروضة على الشركات التي كانت محل اندماج.

تتم مراسلة الملزم في هذه المسطرة مرتين يفصل بينهما 30 يوما وذلك من أجل تذكيره بوجوب تقديم التصريح الضريبي قبل فرض الضريبة عليه على أساس الفرض التلقائي الذي تقدره الإدارة الجبائية."

أما المادة 221 من م ع ض فتنص على ما يلي: ". - إذا لاحظ مفتش الضرائب ما يستوجب القيام، فيما يتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، بتصحيح:

- الحويلة الخاضعة للضريبة عن فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت كلي أو جزئي لعناصر الأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاع كلي أو جزئي عن مزاولة نشاطها وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية لها أو تغيير شكلها القانوني، إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل واما إحداث شخص اعتباري جديد؛

- الإقرارات المودعة من قبل الخاضعين للضريبة الذين لم يبق لهم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية من قبل ذوي الحقوق للخاضعين للضريبة المتوفين؛

- إقرارات الخاضعين للضريبة الذين يبيعون قيمة منقولة وغيرها من سندات أرس المال والدين؛

- المبالغ المحجوزة في المنبع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون كلياً أو جزئياً عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبائنهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشأتهم؛

- الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، على فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت كلي أو جزئي للأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاعها كلياً أو جزئياً عن مزاولة نشاطها؛

- الحويلة الجبائية و رقم الأعمال للفترة غير المشمولة بالتقادم في حالة التوقف المؤقت عن مزاولة النشاط المنصوص عليه في أحكام المادة 150 المكررة أعلاه .

وفي هذه الحالات يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال الثلاثة (3) أشهر التي تلي تاريخ إنهاء المراقبة الضريبية أسباب التصحيحات المزمع القيام بها وتفاصيل مبلغها والأساس المعتمد لفرض الضريبة .

يضرب للمعنيين بالأمر أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ تسلم رسالة التبليغ لتقديم جوابهم والإدلاء إن اقتضى الحال بما لديهم من إثباتات. وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الأحكام الواردة في المادة 235 أدناه .

II. - إذا قدمت ملاحظات داخل الأجل المضروب وأرى المفتش أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح وجب عليه أن يبلغ المعنيين بالأمر، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه داخل أجل لا يتجاوز السنتين (60) يوماً الموالية لتاريخ تسلم جواب المعنيين بالأمر، أسباب رفضه الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة. مع إخبارهم بأن لهم أن يطعنوا في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 أدناه، حسب الحالة، داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية .

يقوم المفتش بفرض الضرائب باعتبار الأسس المبلغة إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية المذكورة .

ويحق في المقابل للملزم المطالبة بإلغاء هذه المسطرة إذا شابها عيب في الشكل⁽¹⁾. وفي هذه الحالة أيضا تتحمل الإدارة الجبائية عبء إثبات احترامها للإجراءات المسطرية التي نص عليها المشرع.

كما تتحمل إدارة الضرائب كذلك عبء إثبات القيام بمسطرة الفحص المحاسبي باعتبارها الجهة التي بادرت إلى مباشرة هذه المسطرة، وذلك باحترام ما جاء في المادة 212 من المدونة العامة للضرائب من شكليات، بما في ذلك الإجراءات والآجال القانونية للتبليغ⁽²⁾.

في حالة عدم تقديم طعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة، لا يمكن أن ينازع في الضريبة المفروضة إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 أدناه.

يمارس الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وان اقتضى الحال أمام المحكمة المختصة وفق الشروط المحددة في المواد 225 و 226 و 242 أدناه.

III- في حالة التوقف النهائي عن مزاولة النشاط وتلت ذلك تصفية، وجب تبليغ نتيجة فحص المحاسبة إلى المقابلة قبل انصرام أجل سنة على تاريخ إيداع الإقرار النهائي المتعلق بنتيجة التصفية النهائية.

IV- تكون مسطرة التصحيح لاغية :

-في حالة عدم تبليغ الإشعار بالفحص إلى المعنيين بالأمر أو ميثاق الخاضع للضريبة أو هما معا داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 212 (I – الفقرة الأولى) أعلاه؛

-في حالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين للضريبة داخل الأجل المنصوص عليه في البند II أعلاه. ولا يجوز إثارة حالات البطلان المشار إليها أعلاه من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة."

¹- جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "خرق إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية المنظمة لعملية الفرض التلقائي، يعتبر مساسا بحقوق الملزم في الدفاع، ويقضي إلى بطلان مسطرة الفرض التلقائي...".

²- تنص المادة 212 من م ع ض على ما يلي: -. إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (51) يوما على الأقل.

يجب الشروع في عملية الفحص خلال أجل لا يتجاوز خمسة (5) أيام عمل ابتداء من التاريخ المحدد لبدء عملية المراقبة

يجب أن يكون هذا الإشعار بالفحص مرفقا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية المنصوص عليها في هذه المدونة.

ويمكن لفحص المحاسبة أن يتعلق:

- إما بجميع الضرائب والرسوم المتعلقة بالفترة غير المتقدمة؛
 - واما بإحدى أو بمجموعة من الضرائب أو الرسوم أو ببعض البنود أو عمليات معينة واردة في التصريح أو في ملحقاته أو فيهما معا و المتعلقة بكل الفترة غير المتقدمة أو بجزء منها.
- وفي جميع الحالات، يجب أن يحدد الإشعار بالفحص فترة الفحص والضرائب والرسوم المعنية أو البنود والعمليات المشمولة بالمراقبة:
- ويقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير محضر عند بداية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة.

تقدم الوثائق المحاسبية بحسب الحالة في محل الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للخاضعين للضريبة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعنيين إلى أعوان إدارة الضرائب الذين يتحققون من صحة البيانات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الخاضعون للضريبة ويتأكدون، في عين المكان، من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول.

عندما تمسك المحاسبة بواسطة أنظمة معلوماتية²، فإن المراقبة تشمل جميع المعلومات والمعطيات والمعالجات الإعلامية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين الحاصلات المحاسبية أو الخاضعة للضريبة وفي إعداد الإقرارات بالضريبة وكذا الوثائق المتعلقة بتحليل المعطيات و برمجتها و تنفيذ المعالجات.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تستغرق عملية الفحص المشار إليه أعلاه:

- أكثر من ثلاثة (3) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛

- أكثر من ستة (6) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

لا يدخل في مدة الفحص كل توقف ناتج عن تطبيق المسطرة المنصوص عليها في المادة 229 أدناه المتعلقة بعدم تقديم الوثائق المحاسبية.

يتعين على المفتش أن يشعر الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه بتاريخ انتهاء عمليات الفحص.

يجوز للخاضع للضريبة أن يستعين في إطار فحص المحاسبة بمستشار يختاره.

II - يجب على الإدارة عقب إجراء مراقبة في عين المكان:

- أن تطبق المسطرة المنصوص عليها في المادة 220 أو المادة 221 أدناه في حالة تصحيح أسس فرض الضريبة؛
 - أن تقوم في حالة العكس، بإطلاع الخاضع للضريبة على ذلك وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه.
- ويجوز لها أن تقوم فيما بعد بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها، من غير أن يترتب على الفحص الجديد، ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع إقرارها عقب المراقبة الأولى.

أما بالنسبة لمسطرة التصحيح الضريبي التي تلي مسطرة الفحص وتكون نتيجة لها إذا ما تم اكتشاف إخلالات محاسبية أو أي سبب يدعو الإدارة إلى تصحيح الأساس الضريبي؛ فإن تحمل عبء الإثبات يكون بالتناوب بين الملزم والإدارة الجبائية، على اعتبار أن هذه المسطرة تقوم أساسا على مبدأ التواجهية.

حيث إن الإدارة تبادر إلى تبليغ الملزم برسالة التصحيح الأولى، وتضمنها التصحيحات الجديدة التي تم اعتمادها، ثم يقوم الملزم بالرد على هذه الرسالة داخل الأجل القانوني، إذا رفض الأساس الجديد للضريبة.

وتستمر المسطرة التواجهية بين الملزم وإدارة الضرائب كما حددها القانون وفي حال عدم التوافق بين الطرفين يمكن عرض النزاع على أنظار اللجن المحلية والوطنية بالتتابع، و على القضاء بعد ذلك.

وبذلك يتناوب الملزم والإدارة الجبائية في تحمل عبء الإثبات كل حسب الإجراء القانوني الملقى على عاتقه.

كما ألزم المشرع الطرف الذي يباشر مسطرة التبليغ بتحمل عبء الإثبات. وبما أن إدارة الضرائب في هذه الحالة هي الطرف الذي ألزمه المشرع بالقيام بالمساطر القانونية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، حيث يقع على عاتقها الالتزام بتبليغ المراسلات والإجراءات للملزم فإنها هي من يتحمل عبء الإثبات⁽¹⁾. و يبقى على الملزم أن يقوم

عندما يتعلق الفحص ببند أو عمليات معينة برسم إحدى أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم المتعلقة بفترة محددة، يجوز للإدارة أن تقوم لاحقا بمراقبة المحاسبة المعنية برسم جميع الضرائب والرسوم ولنفس الفترة بدون أن يترتب عن هذه المراقبة زيادة في مبالغ التصحيحات أو المستدركات المعتمدة على إثر المراقبة الأولى برسم البنود أو العمليات السالفة الذكر. و في هذه الحالة، فإن مجموع فترتي التدخل الأول و التدخل الثاني في عين المكان لا يمكن أن تتجاوز فترة الفحص المنصوص عليه في البند I من هذه المادة."

¹ - للمزيد من التعمق في مسطرة التبليغ الجبائي، يمكن مراجعة الحسن كثير "التبليغ في المادة الجبائية" مطبعة الأمنية،

بتبليغ الإدارة بكل ملاحظاته وتعقيباته على تلك المراسلات، وفق الشكليات المنصوص عليها قانوناً⁽¹⁾.

وفي مرحلة المنازعة الضريبية يتحمل الملزم عبء إثبات توفر جميع الشروط الضرورية للمطالبة التمهيدية أولاً، ثم القضائية إذا اقتضى الحال ذلك ثانياً. ذلك أن من أهم مميزات المنازعة الجبائية، هي أنها تتم عبر مرحلتين:

مرحلة تمهيدية يتم فيها اللجوء المسبق إلى إدارة الضرائب قبل طرق باب القضاء لمعرفة موقف الإدارة و مبرراتها في القرارات المتخذة في حقه. والملزم أو من ينوب عنه هو من يقوم بتوجيه هذه المطالبة أمام الإدارة باعتباره المعني المباشر بالنزاع الضريبي، وذلك وفق الشكليات وداخل الآجال المنصوص عليها قانوناً، ويكون موضوع المطالبة التمهيدية هو المنازعة في الضريبة المفروضة على الملزم ككل أو المنازعة فقط في جزء منها.

وعلى الملزم أن يوضح من خلالها موضوع النزاع وكذا وسائل الإثبات التي يتوفر عليها لدحض تقديرات الإدارة.

وإذا لم يقتنع الملزم بردود الإدارة أثناء المطالبة التمهيدية يمكنه بعد ذلك في مرحلة أخرى أن يطعن أمام القضاء في قرار الإدارة الجبائية بخصوص مطالبته التمهيدية، إلا أنه يبقى مطالباً بتحمل عبء إثبات توفر الشروط لإقامة الدعوى⁽²⁾.

وبالتالي فالملزم هو من يتحمل عبء الإثبات أثناء مباشرته لمساطر المنازعة الضريبية.

¹ - المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

² - تتمثل شروط الدعوى في وجوب توفر الملزم على: المصلحة و الصفة و الأهلية و احترام الاختصاص النوعي و المحلي للجهة القضائية.

3- يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف تقدير اللجن الضريبية، أو الفرض

التلقائي

في هذا المعيار تختلف الجهة التي تتحمل عبء الإثبات حسب موضوع الإدعاء، وما إذا كان يتعلق برفض تقديرات اللجن الضريبية (أ) أو إذا كان موضوع الادعاء يتعلق برفض أساس الفرض التلقائي (ب).

أ- تحمل مدعى خلاف تقدير اللجن الضريبية لعبء الإثبات

في إطار مساطر الفحص وما ينتج عنها من تصحيح للنتائج المحصل عليها. وبعد استكمال المسطرة التواجهية بين طرفي المنازعة الجبائية -الملزم والإدارة الضريبية- دون حصول اتفاق بينهما فإن الملزم يحق له وفقا للتشريع الضريبي طلب إحالة نقط الخلاف غير المتفق عليها على أنظار اللجن الضريبية التي أحدثها المشرع كضمانة إضافية لفائدة الملزم باعتبارها هيئات مستقلة عن الإدارة⁽¹⁾.

وتسعى هذه اللجن إلى التوفيق بين طرفي المنازعة عن طريق مراجعة مدى ملاءمة نتائج الفحص الذي قامت به الإدارة مع القواعد القانونية المطبقة وكذا مع الواقع الملموس للنشاط المهني للملزم، والمعطيات الاقتصادية التي تؤثر فيه، ثم تصدر قرارا تضمنه ما توصلت إليه من نتائج بخصوص النزاع.

فإذا كان قرار اللجن الضريبية بخصوص إجراءات فرض الضريبة أو تصحيحها لا يرضي أحد الطرفين، فقد خول له القانون إمكانية الطعن فيه أمام القضاء، وذلك وفقا

¹ - محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي م س، ص. 571.

لمقتضيات المادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب⁽¹⁾. غير أن التساؤل الذي يطرح هنا هو من يتحمل عبء إثبات ما يخالف قرار اللجن الضريبية.

¹ -تنص المادة 225 من م ع ض على ما يلي: " - تحدث الإدارة لجانا محلية لتقدير الضريبة وتحدد مقارها ودائرة اختصاصها .

تنظر اللجان المذكورة في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعون للضريبة الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها في الحالات التالية :

-التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام الربح الج ا ز في و الدخول و الأرباح العقارية و الدخول و الأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة و واجبات التسجيل و التمير؛

-فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، عن كل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص، عشرة) 10(ملايين درهم .

وتبت اللجان في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية .

II. -ألف -تضم كل لجنة :

1° - قاضيا، رئيسا؛

2° - ممثلا لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه؛

3° - رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر؛

4° - ممثلا للخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي ي ازوله الطالب .

يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن هذه اللجنة من البت .

تحدد هذه المطالبات موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها .

يحدد أجل أقصاه ثلاثة) 3(أشهر لتسليم اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة، ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة .

وفي حالة عدم توجيه المطالبات و الوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضع للضريبة.

يستدعي الكاتب المقرر أعضاء اللجنة خمسة عشر) 15(يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه .

يخبر الكاتب المقرر للجنة المحلية لتقدير الضريبة الطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعها قبل حلول موعده بما لا يقل عن ثلاثين) 30(يوما وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه .

وتبت اللجنة في الأمر بصورة صحيحة إذا حضرها الرئيس واثان من أعضائها. وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإن تعادلت رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس .

يجب أن تكون مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة مفصلة ومعللة، و يبلغها مقررو هذه اللجان إلى الطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال الأربعة) 4(أشهر الموالية لتاريخ صدورها .

و يجب أن تبت اللجنة في أجل اثني عشر (12) شهرا ابتداء من تاريخ تسلمها المطالبات والوثائق من الإدارة .
وإذا انصرم الأجل المشار إليه أعلاه ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، يشعر الكاتب المقرر الأطراف بذلك بواسطة رسالة خلال الشهرين المواليين لانصرام أجل الإثني عشر (12) شهرا المذكور، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه .

يحدد أجل أقصاه شهران لتسليم المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة برسالة الإشعار المشار إليها في الفقرة السابقة .
وفي حالة عدم توجيه المطالبات و الوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من طرف الخاضع للضريبة .

باء - يعين ممثلو الخاضعين للضريبة وفق الشروط التالية :

1° - فيما يخص الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا :
يعين عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث (3) سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا لفروع النشاط المشار إليها أعلاه، المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرفة التجارة والصناعة و الخدمات وغرفة الصناعة التقليدية وغرفة الفلاحة وغرفة الصيد البحري قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعيّنين في حظيرة اللجنة المحلية .

2° - فيما يخص الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون مهنا حرة:

يعين عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر، الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث (3) سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعيّنين في حظيرة اللجنة المحلية .

ويباشر تعيين الممثلين المشار إليهم في 1° و 2° أعلاه قبل فاتح يناير من السنة التي تبتدئ خلالها مهامهم في حظيرة اللجان المحلية .

جيم - إذا طرأ تأخير على تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائيا تمديد انتداب

الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ستة (6) أشهر .

دال - يمكن أن تضيف اللجنة إليها فيما يخص كل قضية خبيرين اثنين على الأكثر تعينهما من بين الموظفين أو الخاضعين للضريبة ويكون لهما صوت استشاري. وتستمع اللجنة إلى ممثل الخاضع للضريبة إذا طلب ذلك أو إذا أرت أن من اللازم الاستماع إليه .

في كلتا الحالتين، تستدعي اللجنة في آن واحد ممثل أو ممثلي الخاضع للضريبة وممثل أو ممثلي إدارة الضرائب المعيّنين من لدن الإدارة لهذا الغرض .

تستمع اللجنة إلى الطرفين كل على حدة أو هما معا إما بطلب من أحدهما أو إذا ارتأت أن هذه المواجهة ضرورية .
يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازعا قضائيا في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، بما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجان المذكورة بشأنها بعدم الاختصاص، وذلك وفق الشروط والآجال المنصوص عليها في المادة 242 أدناه .

هاء - لا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحاكم وأمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة." أما المادة 226 من م ع ض فتتص على ما يلي: - تحدث لجنة دائمة تسمى "اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة" ترفع إليها الطعون المتعلقة :

-بفحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة المنصوص عليه في المادة 216 أعلاه، أيا كان مبلغ رقم الأعمال المصرح به؛

-بفحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص، عشرة (10) ملايين درهم .

-بالتصحيحات المتعلقة بأسس الضريبة التي تثير الإدارة بشأنها تعسفا في استعمال حق يخوله القانون كما هو مشار إليه في المادة 213 V-أعلاه .

وترفع كذلك إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الطعون التي لم تصدر اللجان المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل اثني عشر (12) شهرا مقررات في شأنها .

تكون اللجنة المذكورة تابعة للسلطة المباشرة لرئيس الحكومة ويوجد مقرها بالرباط .

وتبنت في النزاعات المعروضة عليها، ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، باستثناء المسائل المتعلقة بالتعسف في استعمال حق يخوله القانون .

وتضم اللجنة :

- سبعة (7) قضاة منتمين إلى هيئة القضاء يعينهم الوزير الأول باقتراح من وزير العدل؛

-ثلاثون (30) 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 سلالم الأجور يعادل ذلك ويلحق الموظفون المذكورون باللجنة؛

-مائة (100) شخص من ميدان الأعمال يعينهم الوزير الأول لمدة ثلاث سنوات بصفقتهم ممثلين للخاضعين للضريبة، بناء على اقتراح مشترك لكل من الوزراء المكلفين بالتجارة والصناعة و الصناعة التقليدية والصيد البحري والوزير المكلف بالمالية. ويختار هؤلاء الممثلون من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا المزاولين نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدماتيا أو حرفيا أو في الصيد البحري والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري وذلك قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدى خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة الوطنية .

وإذا طرأ تأخير على تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائيا تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ستة (6) أشهر .

لا يمكن لأي ممثل من ممثلي الخاضعين للضريبة أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة عندما يعرض عليها ن ازع سبق أن نظر فيه في حظيرة لجنة محلية لتقدير الضريبة .

وتتقسم اللجنة إلى سبع (7) لجان فرعية تتداول في القضايا المعروضة عليها .

- III. يرأس اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة و يشرف على سيرها قاض يعينه الوزير الأول باقتراح من وزير العدل .ويحدد التنظيم الإداري لهذه اللجنة بنص تنظيمي .

وإذا تغيب رئيس اللجنة أو حال دون حضوره عائق ناب عنه في القيام بمهامه رئيس لجنة فرعية يعينه كل سنة .
يقدم الخاضع للضريبة طعنه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في صورة عريضة توجه إلى المفتش في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم .
يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التوجيهية التي تمكن هذه اللجنة من البت . تحدد هذه المطالبات موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها .
يحدد أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر لتسليم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة .
وفي حالة عدم توجيه العرائض و الوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضعين للضريبة .
يعهد رئيس اللجنة إلى واحد أو أكثر من الموظفين المشار إليهم في البند I من هذه المادة ويوزع الملفات على اللجان الفرعية .
وتجتمع اللجان الفرعية المذكورة بمسعى من رئيس اللجنة و يستدعي الكاتب المقرر أعضاء اللجنة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه قبل التاريخ المحدد للاجتماع بما لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما .
يخير الكاتب المقرر للجنة الوطنية الطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعها قبل حلول مواعده بما لا يقل عن ثلاثين (30)يوما وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه - III. تضم كل لجنة فرعية :
-قاضي، رئيسا؛
-موظفين يعينان بالقرعة من بين الموظفين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة الفرعية للبت فيه؛
-ممثلين للخاضعين للضريبة يختارهما رئيس اللجنة من بين الممثلين المشار إليهم في البند I من هذه المادة .
ويختار رئيس اللجنة كتابا مقررًا من غير الموظفين العضوين في اللجنة الفرعية لحضور اجتماعاتها دون صوت تفريري .
تعقد كل لجنة فرعية العدد اللازم من الجلسات وتستدعي وجوبا ممثل أو ممثلي الخاضع للضريبة وممثل أو ممثلي إدارة الضرائب المعينين لهذا الغرض وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه وذلك بقصد الاستماع إليهما كل على حدة أو هما معا إما بطلب من أحدهما أو إذا ارتأت أن هذه المواجهة ضرورية .ويمكن أن تضيف اللجنة الفرعية إليها فيما يخص كل قضية خبي ار أو خبيرين موظفين أو غير موظفين يكون لهما صوت استشاري .ولا يجوز في أي حال من الأحوال أن تتخذ مقرراتها بحضور ممثل الخاضع للضريبة أو وكيله أو ممثل الإدارة أو الخبيرين .
تداول اللجان الفرعية بصورة صحيحة بحضور الرئيس وعضوين آخرين على الأقل من بين الأعضاء المشار إليهم في البند I من هذه المادة فإن تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس .
يجب أن تكون مقررات اللجان الفرعية مفصلة ومعللة، ويبلغها القاضي الذي يشرف على سير اللجنة إلى الطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه خلال الأربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ صدور المقرر .
و يجب أن تبت اللجنة في أجل اثني عشر (12) شه ار يبتدأ من تاريخ تسلمها المطالبات والوثائق من الإدارة -IV. .
عندما ينصرم الأجل المشار إليه أعلاه ولم تتخذ اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية مقررًا، لا يجوز إدخال أي

بما أنه يجوز لكل من الإدارة الجبائية، والملزم على السواء أن ينازعا في المقررات النهائية التي تصدرها اللجان المحلية لتقدير الضرائب، واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية أمام القضاء فإن الطرف الذي رأى في مقررات اللجن ما يخالف ملتمساته هو الذي يتحمل عبء الإثبات، سواء كان الملزم أم الإدارة، كما يتعين على الطرف الطاعن أن يقدم الحجج التي تؤكد ادعاءه. وفي هذا الإطار جاء في أحد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "حيث دفعت إدارة الضرائب بعدم إدلاء المدعية بأي وثيقة إثبات بهذا الخصوص، لكن حيث إنه من الثابت من محضر جلسة البحث و خاصة الوثائق التي أدلت بها المدعية، والتي تشمل تقرير خبرة صادر عن المعهد الوطني للزراعة والبيطرة، وتقرير وفاة الكتاكت الصادر عن نفس المعهد... والتي أحجمت إدارة الضرائب عن مناقشتها، أنه تم تغطية قيمة المخزون الذي لحقته الخسارة... وحيث استنكفت إدارة الضرائب عن مناقشة الوثائق المذكورة أعلاه مما يكون معه عنصر الإثبات الذي دفعت به سابقا قائما في نازلة الحال، وحيث إنه والحالة هاته يتعين التصريح بإلغاء موقف اللجنة الوطنية"⁽¹⁾.

تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة أو على أساس فرض الضريبة المعتمد من لدن الإدارة في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية بسبب عدم الإدلاء بالإقرار أو بسبب إقرار غير تام .

غير أنه، في حالة إعطاء الخاضع للضريبة موافقته الجزئية على الأسس المبلغة من لدن إدارة الضرائب أو في حالة عدم تقديمه لملاحظات على أسباب التصحيح المدخلة من طرف الإدارة، يكون الأساس المعتمد لإصدار الضرائب هو الأساس الناتج عن تلك الموافقة الجزئية وأسباب التصحيح المذكورة .

7.- يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع قضائيا في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة والضرائب المفروضة تلقائيا من لدن الإدارة، بما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجنة المذكورة بشأنها بعدم الاختصاص، وذلك وفق الشروط والأجال المنصوص عليها في المادة 242 أدناه .

يمكن كذلك أن تنازع الإدارة قضائيا في المقررات الصادرة عن اللجنة المذكورة وفق الشروط والأجال المنصوص عليها في المادة 242 أدناه .

VI.- لا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحاكم و أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة."¹ - انظر حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 23 بتاريخ 05/01/2006 ملف رقم 04/03/650 منشور عند حياة الجدياني العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى - م س ص.161.

ب- تحميل مدعي خلاف الفرض التلقائي للضريبة، لعبء الإثبات

مساطر الفرض التلقائي للوعاء الضريبي، هي مساطر تقوم خلالها الإدارة الجبائية بصورة انفرادية بتقدير أساس الضريبة، بمنأى عن مساهمة الملزم فيها عن طريق التصريح أو غيره، وتباشر الإدارة الجبائية هذه المسطرة في حالتين هما:

- حالة تحديد الأساس الضريبي بالنسبة لبعض الضرائب وفقا للنصوص المنظمة لها كرسوم الخدمات الجماعية والضريبة المهنية.

- حالة إقدام الإدارة الجبائية على تقدير مبلغ الضريبة المستحقة على إثر إخلال الملزم بواجبه التصريحي، أو عدم مسكه لمحاسبة منتظمة وفقا للقانون المحاسبي، أو في حالة الاعتراض على ممارسة الفحص الضريبي، فتقوم الإدارة في هذه الحالات بالتحديد التلقائي أو الحكمي للوعاء الضريبي⁽¹⁾.

في هذه الحالات الملزم هو من يتحمل عبء الإثبات، الذي يتوجب عليه تقديم الدليل على وجود مغالاة في تحديد الإدارة لوعاء الضريبة المفروضة عليه بصفة تلقائية، وله الحق في المطالبة بإعادة مراجعة التقديرات الجبائية المخالفة لواقع النشاط الخاضع للضريبة، وإثبات عدم شرعيتها. وقد ورد في هذا الصدد حكم لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش جاء فيه: «استناد إدارة الضرائب في فرض الضريبة على مقتضيات المادة 22 من القانون 17/89 وإبرازها العناصر المعتمدة في ذلك يجعل عبء إثبات مغالاتها المذكورة على عاتق الملزم...»⁽²⁾.

¹ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، م.س، ص.400.

² - حكم محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 56 بتاريخ 2007/4/3 ملف إداري رقم 2004/542 منشور عند حياة البجدايني "العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى"، م.س، ص.258.

وهكذا، فإذا كانت الإدارة تتحمل عبء إثبات وجود شروط مباشرة مسطرة الفرض التلقائي في مواجهة الملزم، كما تمت الإشارة إلى ذلك سابقا، فإن الملزم يتحمل عبء إثبات ادعائه أمام القضاء من خلال إثباته عكس ما جاء في الفرض التلقائي للضريبة الذي قامت به الإدارة.

4- يتحمل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده

يقوم هذا المعيار على فكرة مفادها أن عبء الإثبات يقع على الطرف الذي لم تكن القرينة لصالحه، وبمفهوم المخالفة، يعفى من عبء الإثبات من كانت القرينة لصالحه سواء كانت هذه القرينة قانونية بسيطة أو قرينة واقعية أو قرينة قضائية، وبالتالي يمكن أن يكون الطرف الذي يتحمل عبء الإثبات هو الملزم كما يمكن أن تكون إدارة الضرائب، ويمتد مجال استعمال القرائن في الإثبات الجبائي، إلى المنازعة في ضوابط الواقعة المثبتة للضريبة، وكذا المنازعة في تقدير وعائها. كما يمكن أن يمتد إلى إجراءات المراقبة الجبائية، وصولا إلى المنازعة في تحصيلها.

والملاحظ من خلال دراسة هذا المعيار على المستوى الواقعي، هو أن أغلب القرائن القانونية في النظام الجبائي تم إقرارها لفائدة الإدارة الجبائية، وذلك بغية تخفيف عبء الإثبات عنها، ونقله إلى الملزم⁽¹⁾.

أما في فرنسا مثلا، فقد سار الفقه والقضاء المقارن إلى جعل الأمر أكثر دقة ووضوح، فحدد الحالات التي يتحمل فيها الملزم عبء الإثبات وفي مقابل ذلك الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة الجبائية، وذلك على النحو الآتي:

- حالات تحمل الملزم عبء الإثبات:

¹ - عبد الرحمان ابليللا، م.س، ص.325.

- 1- حالة التقدير الجزافي.
- 2- حالة ما إذا تم تحديد الأساس الضريبي على إثر مسطرة التصحيح.
- 3- حالات وجود خروقات تشوب المحاسبة الممسوكة.
- حالات تحمل الإدارة الجبائية عبء الإثبات:
- 1- الخروقات التي تلحق المسطرة أمام اللجان الضريبية.
- 2- سوء نية المكلف، وإثبات الأعمال الاحتيالية التي اتهم بها.
- 3- وقوع التبليغ.
- 4- حالة انتظام المحاسبة الممسوكة من طرف الملزم⁽¹⁾.

خلاصة القول، يتضح من خلال دراسة معايير توزيع عبء الإثبات بين طرفي المنازعة الجبائية أمام القضاء، أنه يصعب وضع قاعدة جامعة مانعة على غرار ما هو عليه الحال بالنسبة للمادة المدنية التي تحكمها قاعدة البينة على المدعي.

ويساهم في هذه الصعوبة غياب نصوص قانونية خاصة تنطرق مباشرة لموضوع توزيع الإثبات في المادة الجبائية.

غير أن الاجتهادين الفقهي والقضائي كانا موفقين إلى حد ما في محاولة وضع وإعمال معايير متحركة في توزيع الإثبات بين أطراف المنازعة الجبائية، حين عرضها على أنظار القضاء.

وهذا الأمر يفرض علينا طرح سؤال جوهري بهذا الخصوص وهو: هل استطاع القضاء الإداري إعمال آليات قانونية تساعد في البحث عن الإثبات في المنازعة الجبائية، وذلك في ظل وجود صعوبات تشريعية ومسطرية، تتعلق بهذا الإثبات؟

¹ - سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 1999-2000، م س ص 115.

المطلب الثاني: آليات تدخل القاضي الإداري للبحث عن الإثبات في

المنازعة الجبائية

تتميز الدعوى الجبائية بإدارة كل مراحلها من طرف المحكمة التي تقوم بدور إيجابي في الخصومة، على خلاف المنازعات الأخرى التي تتسم بوجود أنظمة قانونية للإثبات، يلعب فيها الأطراف دورا مهما في مساعدة المحكمة على تكوين قناعتها. لذلك نجد القاضي الجبائي، ومن خلال هذا الدور الإيجابي، يتمتع بصلاحيات مهمة، ويستعين بآليات خاصة تسمح له بمواجهة شتى الحالات والصعوبات التي تصادفه عند فصله في المنازعة، خاصة تلك المتعلقة بوسائل الإثبات، من أجل تحقيق الهدف الأساسي المتمثل في تحقيق التوازن بين الملزم وإدارة الضرائب، وعدم تغليب مصلحة طرف على حساب مصلحة الطرف الآخر، وذلك في أفق إرساء قواعد المنازعة العادلة أمام القضاء.

ويمكن تلخيص هذه الآليات التي يتبناها القاضي الجبائي أثناء تسييره للدعوى المطروحة أمامه في اعتماده للطابع التواجهي (فقرة أولى) ثم اعتماده على إجراءات التحقيق في الدعوى، و أهمها البحث والخبرة (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: اعتماد الطابع التواجهي

يعتبر الطابع التواجهي في المنازعة الجبائية، استمرارا لمبدأ التواجهية في المرحلة الإدارية من المنازعة الجبائية، مع فارق مهم في هذه المرحلة هو خضوع طرفي المنازعة في المرحلة القضائية (الملزم وإدارة الضرائب) أمام حَكَم يفصل بينهما هو المحكمة التي تنظر في النزاع. فما هي خصوصيات هذه المسطرة التواجهية، (أولا) وكيف يمكن لهذه المسطرة أن تساهم في البحث عن الإثبات أمام القضاء (ثانيا).

أولاً: ماهية المسطرة التواجهية

المسطرة التواجهية هي مسطرة تتجسد في تبادل المذكرات بين طرفي المنازعة الجبائية، والتعقيب عليها، كما تمكن هؤلاء الأطراف من الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات التي يتكون منها ملف الدعوى الجبائية دون أن تطرح مواجهة كلا الطرفين -الملزم من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى- أي مشكل بخصوص مبدأ كتمان السر المهني.

ويجيز القانون أيضاً في هذه المسطرة للمتقاضين، الإطلاع على مستندات الدعوى التي تتوفر عليها كتابة ضبط المحكمة المختصة لتمكينهم من إعداد مذكراتهم الجوابية والتعقيبية. وقد جاء في حكم للمحكمة الإدارية بفاس ما يؤكد ذلك حيث جاء فيه: «.. وأجاب البنك الشعبي بواسطة نائبه بأنه قام بالإجراءات لفائدة القابض بناء على القانون، والتمس الإشهاد له بذلك... وبعد تبادل المذكرات... مؤكدة ما سبق، أدرجت القضية بجلسة...»⁽¹⁾.

ويعتبر الطابع التواجهي للمنازعة الجبائية أمام القضاء من القواعد العامة التي تفرض نفسها حتى في غياب وجود نص خاص وصريح بها، لأنها تعتبر من القواعد العامة في التقاضي المرتبطة بحقوق الدفاع التي يترتب على خرقها بطلان الحكم الصادر دون منح طرفي النزاع في الدفاع عن أنفسهم من خلال المسطرة التواجهية المتمثلة في الحق في الاطلاع على مذكرات الخصم و الجواب و التعقيب عليها قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع.

وقد أكد المشرع المغربي على إلزامية المسطرة التواجهية وإعطاء الفرصة لطرفي النزاع في مناقشة القضية المعروضة على المحكمة، من خلال مجموعة من النصوص

¹ - حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 309 بتاريخ 24 أبريل 2002، ملف رقم 11-02/166 (غير منشور)

القانونية، نذكر منها الفصل 345 من ق م م الذي ينص في فقرته الرابعة على ما يلي: "تكون القرارات معللة. ويشار إلى أنها صدرت في جلسة علنية وأن المناقشات وقعت في جلسة علنية أو سرية أو بغرفة المشورة. وتشتمل أيضا عند الاقتضاء على ذكر سماع الأطراف أو وكلائهم والنيابة العامة في مستنتاجاتها."

يتبين من هذا الفصل أن المشرع المغربي ألزم المحكمة التي تصدر قرارا أو حكما في نزاع معروض عليها أن توضح أن مناقشة طرفي النزاع لموضوع النزاع قد وقعت فعلا، بل أكثر من ذلك فقد ألزم المشرع المحكمة مصدرة الحكم أن تحدد في حكمها هل تمت هذه المناقشات في جلسة علنية أم في جلسة سرية أم في غرفة المشورة.

كما أن من بين أسباب الطعن بالنقض المنصوص عليها في الفصل 359 من ق م م⁽¹⁾ نجد السبب المتعلق بخرق قاعدة مسطرية أضر بأحد الأطراف. ولعل من أهم القواعد المسطرية التي يترتب عليها ضرر لأحد أطراف النزاع نجد خرق المسطرة التوجيهية التي تحرم أحد الأطراف من الدفاع عن حقوقه من خلال عدم منحه الفرصة لمناقشة مقالات و مذكرات الخصم و الجواب و التعقيب عليها.

¹ - ينص هذا الفصل على ما يلي : " يجب أن تكون طلبات نقض الأحكام المعروضة على محكمة النقض مبنية على أحد الأسباب الآتية:

1- خرق القانون الداخلي؛

2 - خرق قاعدة مسطرية أضر بأحد الأطراف؛

3 - عدم الاختصاص؛

4 - الشطط في استعمال السلطة؛

5 - عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل."

إن المسطرة التواجهية تعتبر من المبادئ الأساسية في التقاضي، وهي معمول بها كونيا في مختلف الأنظمة القضائية. لذلك يجب علينا البحث عن مدى مساهمة هذه المسطرة في إثبات أو نفي ادعاءات أطراف المنازعة الجبائية المعروضة على المحكمة، و مساعدة هذه الأخيرة في تقييم وسائل الإثبات المقدمة من طرفي النزاع بهدف الوصول إلى الحقيقة و إصدار حكم عادل و منصف للطرفين.

ثانيا: مساهمة المسطرة التواجهية في البحث عن الإثبات أمام القضاء

يمكن للطابع التواجهي أن يساهم في تسهيل مهمة القاضي في المنازعة الجبائية، خاصة وأن الدور الذي يقوم به هذا الأخير في الخصومة هو دور إيجابي، يمكنه من البحث والتنقيب على وسائل الإثبات المواتية لجميع النقط المعروضة عليه وبالتالي تمكنه هذه الخاصية التواجهية إذا ما أحسن أعمالها إلى الاهتداء أن النتيجة المرجوة.

وبناء على ما سبق، فالقاضي الجبائي مطالب من أجل تكوين قناعاته حول موضوع النازلة والتوصل إلى الإثبات المناسب الذي سيبنى عليه حكمه، مراعاة أمرين أساسيين هما:

- 1- الحرص على تمكين طرفي المنازعة الجبائية من حقهما في الإطلاع على المستندات والوثائق التي يتضمنها الملف المطروح أمامه.
- 2- وجوب كون هذا الإطلاع شامل لكل ما يتضمنه ملف المنازعة من حجج ووثائق مدلى بها، حتى يفيد الأطراف في تهيئ دفوعاتهم وتحضير الإثبات المضاد مع منحهم الوقت الكافي لذلك⁽¹⁾.

وكنتيجة لهذين العنصرين يستطيع القاضي الحسم في موضوع النزاع من خلال أعمال سلطته التقديرية الواسعة وتفعيل دوره الإيجابي في إدارة كل الإجراءات

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.282.

التواجهية ابتداء من رفع الدعوى أمامه ومرورا من مناقشة الحجج التي يتقدم بها الطرفين معا ويختار منها الأفيدي في بناء قناعته، لأن القاضي الجبائي هو من يحدد الواقعة موضوع الإثبات، وهو أيضا من يحدد الجهة التي تتحمل عبء الإثبات¹.

إن المسطرة التواجهية بما تخوله من حق لطرفي النزاع في الإدلاء بمذكراتهم الجوابية والتعقيبية قبل إصدار الحكم الفاصل في النزاع، تمنح للقاضي المقرر، ومعه المحكمة فرصة الاطلاع على هذه المذكرات ومقارنتها بالحجج المدلى بها من هذا الطرف أو ذلك، حيث يمكن أن تكتشف المحكمة من هذه المذكرات وجود تناقض في ادعاءات أحد الأطراف، أو يمكن أن تتضمن هذه المذكرات إقرارا بواقعة معينة تعفي المحكمة من البحث عن وسائل إثبات أخرى، مادام أن إقرار الخصم يعتبر سيد الأدلة ووسيلة قاطعة في الإثبات تجعل المحكمة تصدر حكمها استنادا إلى هذا الإقرار المضمن في مذكرة من مذكرات الأطراف.

إن هذا الأمر يؤكد لنا بشكل واضح أهمية المسطرة التواجهية، ليس فقط في حماية حقوق الدفاع لطرفي النزاع، وإنما مساهمة هذه المسطرة و مساعدتها للقاضي المقرر والمحكمة في التحري و التحقيق في الدعوى من خلال استخلاص بعض الحقائق و إثباتها من خلال تلك المسطرة التواجهية، و بالتالي مساعدة المحكمة في ضم هذه الحقائق إلى وسائل الإثبات الأخرى المتوفرة لديها، أو التي أدلى بها الخصوم، و إصدار حكم قضائي عادل و منصف للطرفين يمثل الحقيقة الواقعية للنزاع من خلال وسائل الإثبات المعتمدة من طرف المحكمة في إصدار حكمها.

وهكذا يمكن القول بأن المسطرة التواجهية في المنازعة الجبائية أمام القضاء تساهم بشكل كبير وفعال في توفير المحكمة على وسائل إثبات مؤثرة وحاسمة في النزاع المعروض عليها.

¹ - جيلالي بوحبيص، مفهوم حيدا القاضي. جريدة العالم العدد 18036. بتاريخ 6 أكتوبر 1999.

الفقرة الثانية: دور إجراءات التحقيق في إثبات الدعوى الجبائية

إذا تبين للقاضي الجبائي أن وسائل الإثبات المقدمة من طرف الجهة التي أوكل إليها القانون عبء الإثبات في المنازعة المطروحة أمامه غير كافية، ولم تمكنه من تكوين قناعته التامة حول موضوع المنازعة. فله الحق إما تلقائياً، أو بناء على طلب أحد الأطراف أو كلاهما، أن يأمر باتخاذ إجراءات التحقيق في الدعوى المنصوص عليها في الفصل 55 و ما يليه من ق.م.م.⁽¹⁾. و من أهمها الخبرة القضائية(ثانياً) والبحث، بالإضافة إلى إجراءات التحقيق الأخرى(أولاً).

أولاً: البحث وإجراءات التحقيق الأخرى

يقوم القاضي المقرر في المنازعة الجبائية بتنظيم جلسات للبحث من أجل الإلمام بمختلف جوانب النزاع المعروض أمامه⁽²⁾، كما يمكنه اعتماد إجراءات أخرى من أجل الوصول لنفس الهدف.

¹- ينص هذا الفصل على ما يلي: "يمكن للمحكمة بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائياً أن تأمر قبل البت في جوهر الدعوى بإجراء خبرة أو وقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق.

يمكن لممثل النيابة العامة أن يحضر في كل إجراءات التحقيق التي أمرت بها المحكمة."

²- جاء في قرار لمحكمة النقض المصرية صادر بتاريخ 16/1/1963 ما يلي: "لمحكمة الموضوع السلطة المطلقة في إجابة الخصوم إلى طلب إحالة الدعوى إلى التحقيق أو رفضه، متى رأت أن ظروف الدعوى والأدلة التي استندت إليها ما يكفي لتكوين عقيدتها وكانت الأسباب التي أوردتها سائغة وتؤدي إلى ما انتهت إليه" أشارت إليه سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، م.س، ص.117، هامش 4.

1- تنظيم جلسات البحث

يعتبر هذا الإجراء من أهم الإجراءات التي يقوم بها القاضي الإداري حيث يقوم من خلال هذه الجلسات بتنظيم مواجهة مباشرة بين أطراف الدعوى الجبائية، تمكنه من بناء قناعته في الموضوع انطلاقاً من مواجهة كل طرف لخصمه بوسائل الإثبات المتوفرة لديه، كما يمكن للقاضي أيضاً أن يستعين برأي الخبير المنتدب لإنجاز خبرة في موضوع النزاع، من أجل الاستئناس برأيه في المسائل التقنية المعقدة⁽¹⁾.

وتختلف إجراءات البحث التي يقوم بها القاضي الجبائي عن تلك التي يباشرها قضاة باقي المحاكم، لكون هذه المساطر الأخيرة تحرك أمام المحاكم العادية خاصة الاستماع للشهود وجمع أكبر قدر من المعلومات المفيدة في بناء قناعة القاضي، بينما خصوصية المادة الجبائية لا تعند بأقوال الشهود ولا بأداء اليمين.

ومسطرياً يقوم القاضي المقرر بإصدار أمر تمهيدي من أجل إجراء جلسة أو جلسات بحث للتدقيق في الأمور التقنية الغامضة والتي قد يصعب عليه فهمها من تلقاء نفسه، حيث يقوم بفسح المجال للأطراف لتوضيح ادعاءاتهم، وتقديم الوثائق المفيدة في الإثبات، كما يمكنهم من تقديم مذكرات كتابية حول النزاع⁽²⁾.

وأثناء جلسة البحث يقوم القاضي المقرر بإعطاء الكلمة لطرفي النزاع لتوضيح ادعاءاتهم والإدلاء بالوثائق المفيدة في إثبات هذه الادعاءات. كما يقوم القاضي المقرر بطرح الأسئلة على الطرفين لفهم النزاع أكثر وفك الإشكالات التي واجهته أثناء دراسة القضية⁽³⁾.

¹ - عبد الرحمان ابليل، م.س، ص.282.

² - عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، م س- ص.368.

³ - عبد الغني خالد: مرجع نفسه، ص 369.

وبعد انتهاء جلسة البحث يمنح القاضي المقرر مهلة للطرفين من أجل التعقيب على الادعاءات التي أدلى بها كل طرف والحجج التي قدمها.

وتجدر الإشارة إلى أن الأمر التمهيدي بإجراء بحث يستدعى فيه الملزم إلى جانب محاميه، ويحضر عن الإدارة الضريبية أحد المفتشين التابعين لمصلحة المنازعات القضائية وقد يساعده في ذلك المفتش المحقق الذي أجرى الفحص أو قام بربط الضريبة موضوع النزاع⁽¹⁾.

ومن خلال ما سبق يمكن القول إن الأمر بإجراء جلسات بحث يجب أن يكون مقترنا بشروط أساسية هي كما يلي:

أ- أن يكون البحث منصبا على المسائل الواقعية في النزاع وليس على المسائل القانونية، بحيث لا يتم التطرق في جلسات البحث إلى الأمور التي تتعلق بالشروط الشكلية أو الموضوعية للإثبات، ولا إلى الأمور التي تتعلق بالأساس القانوني للضريبة أو طلب الإعفاء منها، أو تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وعدم تحققها بل ينظر فقط في المسائل الواقعية.

ب- أن يكون البحث في المسائل الواقعية، أمرا مفيدا ومجديا في تحقيق الدعوى، ولتحقق هذا الشرط يجب على القاضي أن يكون ملما بوسائل الإثبات الجبائي، وكذا بوقائع النزاع، ليستطيع بعد ذلك التمييز بين الوسائل المفيدة والمؤثرة في التحقيق من غيرها.

ج- جلسات البحث يجب أن تكون حضورية أي يجب أن يحضر فيها كل الأطراف الذين لهم علاقة بالمنازعة، و هو ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في أحد

¹ - نجيب البقالي: منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري- رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة- جامعة

الحسن الثاني كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية-المحمدية-البيضاء- السنة الجامعية 2007/2008- ص 33

أحكامها الذي جاء فيه: «وحيث إنه بالإضافة إلى كون الملف يتضمن وثيقة صادرة عن السلطة المحلية بتاريخ 08/09/94 والتي تفيد بأن المدعي كان متوقفا عن عمله كمقاول سنة 1988 فإن ما تدعيه الإدارة من كون تحرياتها قد أفادت باشتغاله سنة 1988 يخالف وقائع النازلة، وهو ما حدا بالمحكمة إلى إجراء بحث لمعرفة هذه التحريات، إلا أن الإدارة تخلفت عن الحضور لجلسة البحث رغم توصلها الشيء الذي يتعين معه إلغاء الأمر المطعون فيه»⁽¹⁾، لذلك وجب على المحكمة استدعاء الأطراف برسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل⁽²⁾، أو عن طريق مأمور التبليغ بالمحكمة أو أحد المفوضين القضائيين من أجل تفادي الإشكالات المتعلقة بتبليغ طرفي النزاع بتاريخ إجراء جلسة البحث و التقليل من أمد المنازعات الجبائية، لما لذلك من تأثير على حقوق الطرفين معا، سواء بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتأخر في الحصول على مداخيل جبائية مهمة لخزينة الدولة، أو بالنسبة للملزم الذي تبقى وضعيته المالية متأرجحة بسبب طول أمد النزاع و عدم معرفته هل سيؤدي مبلغ الضريبة أم سيعفى منه أو سيتم تخفيظه.

وتفيد حضورية وتواجهية جلسات البحث كما سبقت الإشارة إلى ذلك في تبادل وجهات نظر الأطراف وتوضيح الغامض من الأمور، ومناقشة الوقائع بما يؤدي إلى بناء قناعة القاضي بخصوص النازلة المعروضة عليه.

2- إجراءات التحقيق الأخرى

قد لا تكفي جلسات البحث في تكوين قناعة القاضي الجبائي، لذلك مكنه المشرع من وسائل أخرى للتحقيق تركها مفتوحة وأعطى فيها سلطة تقديرية للقاضي، وفي الحقيقة فإن في هذا الأمر في غاية الأهمية، بالنظر إلى خصوصية المادة الجبائية، وإلى صعوبة

¹ - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 73، بتاريخ 06/03/96 من ملف 94/106 حكم غير منشور.

² - عبد الرحمان ابليللا: م.س، ص.283.

بناء قناعة عادلة للبت في منازعاتها. و هذه إيجابية تحسب للمشرع المغربي، لأن بعض التشريعات المقارنة لا تسمح بهذه الإمكانية⁽¹⁾. لذلك قد يرى القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد الأطراف أن التحقيق يستدعي إجراء معاينة أو تحقيق الخطوط، إذا تبين له أن هذا الانتقال يفيد في حل النزاع وتكوين قناعة القاضي.

وهكذا، فإن القاضي المقرر في الدعوى الجبائية يمكن له أن يلجأ إلى باقي إجراءات التحقيق الأخرى كإجراء معاينة، استنادا إلى الفصل 68 من ق م م ، و تحقيق الخطوط و الزور الفرعي استنادا إلى الفصل 69 من نفس القانون، لكن يتضح من الواقع العملي أنه من النادر أن يلجأ القاضي الجبائي إلى هذه الإجراءات المتعلقة بالتحقيق في الدعوى، نظرا لخصوصية المنازعات الجبائية، التي تعتمد فيها المحكمة بنسبة كبيرة جدا على الخبرة القضائية أكثر من اعتمادها على باقي إجراءات التحقيق الأخرى.

ثانيا: الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية ودورها في الإثبات أمام القضاء

الخبرة القضائية هي إجراء للتحقيق، ينتدب فيه القاضي شخص مختص، يسمى بالخبير من أجل القيام بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يتطلب بحثها أو تقديرها إبداء رأي تقني أو فني بشأنها، لا يتوافر في الشخص العادي، فيقوم الخبير بتقديم رأي فني لا يستطيع القاضي الوصول إليه لوحده.

وبتعبير آخر فالخبرة هي الإجراء الذي يستهدف الاستعانة بذوي الاختصاص والاسترشاد بآرائهم لتوضيح مسألة غامضة يحتاج حلها إلى معرفة علمية فنية لا تتوفر في القاضي الذي يبت في النزاع، بالنظر إلى تكوينه القانوني الصرف.

¹ - جاء في البند 1 من المادة 399 التشريع الضريبي الجزائري ما يلي: 1-إن التدابير الخاصة الوحيدة للتحقيق التي يمكن أن ينص عليها في مادة الضرائب المباشرة، هي التحقيق الإضافي وإعادة التدقيق والخبرة.

ويرى الدكتور عبد الرزاق السنهوري أن الخبرة، ومثلها المعاينة، تعد من بين طرق الإثبات، ولكنهما في الحقيقة ليست منها فكلاهما لا تعدو أن تكون وسيلة يستكمل بها القاضي اقتناعه. لذلك يتم نعتهما بالإثبات المباشر *Preuve directe*، لأن القاضي يصل فيهما إلى الوقائع باستعمال حواسه إما شخصيا بنفسه عن طريق المعاينة، أو بالاستعانة بشخص آخر يكمل به معلوماته عن طريق الخبرة على نقيض طرق الإثبات التي تنعت بالإثبات غير المباشر *Preuve indirecte* الذي يعتمد فيه القاضي على شهادة شخص آخر.

ويوجد بجانب الخبرة القضائية، وهي المقصودة باصطلاح الخبرة، الخبرة غير الرسمية والخبرة الودية.

- فالخبرة غير الرسمية *L'expertise officieuse*، هي التي يلجأ إليها أحد الأشخاص إلى الفني *le technicien*، إما بعيدا عن كل منازعة، لأمر معين، كبيان حالة العقار الذي يقصد شراؤه، أو تحديد قيمة شيء يريد بيعه، مثلا وإما توقعاً لنشوب منازعة، للحصول على رأي في الحل الذي يجب اختياره وديا أو قضائيا، وإما في أثناء سير الدعوى، لتهيئة دليل للدعاء، أو للدفاع، أو للتدليل على عدم صحة أو عدم دقة تقرير الخبير القضائي.

- أما الخبرة الودية *L'Expertise amiable*، فهي الأخرى مهمة فنية يعهد بها إلى فني أو فنيين، باتفاق ذوي الشأن، لا بحكم القاضي. وحسب الاجتهاد القضائي الفرنسي فإن الخبير الودي ليس سوى وكيل، ولا يخضع في تأدية عمله، لإجراء الخبرة القضائية، كما أن الخبرة لا تنقلب إلى خبرة قضائية إذا صدر حكم بانتداب الخبير الذي اتفق عليه الطرفان. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الخبرة الودية وفقا للسائد في القانون الفرنسي لا تخضع لإجراءات الخبرة الواردة في قانون المسطرة المدنية.

وفي القانون المغربي، فإن الخبير الذي يحكم بانتدابه بناء على اتفاق الخصوم عليه لا يخضع لإجراءات الخبرة القضائية المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية ما دام أن القاضي هو الذي يأمر بإجراء خبرة وفقا لأحكام الفصل 59، وبذلك يكون المشرع المغربي قد حدا حدو المشرع الفرنسي فيما يتعلق بهذه النقطة.

وتعتبر الخبرة الإجراء الأكثر استعمالا من طرف القاضي الجبائي من بين إجراءات التحقيق في الدعوى. والخبرة لها عدة مفاهيم و أنواع، إلا أن الخبرة المقصودة في المنازعة الجبائية هي الخبرة القضائية⁽¹⁾. وقد عرفها الأستاذ عبد العزيز توفيق بأنها: «العمليات والتقارير التي يقوم بها الخبير المعين من طرف المحكمة في مسألة فنية يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية للقيام بها»⁽²⁾. وقد أقرها المشرع لمساعدة القاضي أثناء بحثه عن إثبات الوقائع واستيعاب موضوع النزاع، ومقاربة الوسائل التقنية المدرجة فيها⁽³⁾. لكن الإفراط في انتداب الخبراء في جل النزاعات الجبائية، يطرح مجموعة من علامات الاستفهام نحو سلطة المحكمة اتجاه تقارير الخبرة وتأثيرها على عدالة الأحكام القضائية المستندة على الخبرة القضائية. وهذا ما سنحاول التطرق إليه فيما يلي:

1- مساهمة الخبرة في الإثبات

لم يعد بالإمكان في الوقت الراهن تصور نزاع جبائي، خاصة في المرحلة القضائية دون اللجوء إلى الخبرة. بالرغم من كون المحكمة غير ملزمة قانونا بالاستعانة

¹- خالد السموني الشرقاوي، الخبرة القضائية في ضوء قانون المسطرة المدنية والاجتهاد القضائي. منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات جامعية، العدد 7 سنة 1998، دار النشر المغربية، ص.15.

²- عبد العزيز توفيق، شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، سنة 1995، ص.183.

³- تناول المشرع المغربي الخبرة في الفرع الثاني من الباب الثالث، من قانون المسطرة المدنية، وذلك في الفصول من 59- إلى 66 المعدلة بمقتضى القانون رقم 85-00 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 01-00-345، صادر في 29 رمضان 1421 الموافق لـ 26 دجنبر 2000، ج.ر، عدد 4866 بتاريخ 18-1-2001.

بالخبراء حتى ولو طلب الخصوم ذلك على نحو قانوني سليم، إذ يبقى للمحكمة أن تأمر بها إن ارتأت داعيا لذلك من تلقاء نفسها، ولها أن تقضي بها بناء على طلب الخصوم⁽¹⁾. إن الخبرة تساهم في تكوين قناعة القاضي وفهم بعض الجوانب الفنية والتقنية المعتمدة كما تمكن الخصوم من تقديم وسائل الإثبات بشكل مفصل ودقيق يساعد في تأييد ادعاءاتهم وتأكيد صحتها علميا وتقنيا.

وعلميا هناك أكثر من دافع يجعل القاضي مضطرا إلى اللجوء إلى الخبرة في القضايا الجبائية من أهمها:

- تشعب المادة الجبائية وتعقدها، وطرح منازعاتها لمجموعة من النقط التقنية والفنية التي لا يمكن للقاضي الجبائي صاحب التكوين القانوني أن يلم بها.

- صعوبة وسائل الإثبات المقدمة في المنازعة، من وثائق محاسبية وغيرها تتطلب معرفة دقيقة بتقنيات استعمالها.

- الكم الهائل من الملفات المعروضة أمام القضاء الجبائي، التي تكون دائما تحتوي على نفس التعقيدات التقنية⁽²⁾.

واستنادا إلى الفصل 59 من ق.م.م يقوم القاضي المقرر بتعيين خبير أو خبراء حسب نوع النزاع المطروح، بناء على حكم تمهيدي تصدره المحكمة لهذا الغرض، يتم فيه تحديد النقط التي يجب أن تتطرق إليها الخبرة بالتحديد، ويجب أن تكون هذه الأخيرة تقنية محضة تتعلق بالوقائع المادية فقط ولا تتعداها إلى المسائل القانونية، تحت طائل

¹ - سعاد بنور: م س، ص 118

² - هناك معطى خطير يقول بأن 95% من القضايا الراجعة في المحاكم الإدارية بخصوص المنازعة الجبائية يتم اللجوء فيها إلى الخبرة أورده:

- عبد الرحمان ابليل: خصوصيات الخبرة في المادة الجبائية، ندوة وطنية حول الإشكالات القانونية والعلمية في المجال الضريبي، دقاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط سنة 2011، ص.110-111.

بطلان إجراء الخبرة لأن هذه المسائل تبقى من صميم الولاية الحصرية للمحكمة⁽¹⁾. و هذا الأمر أكده المشرع كذلك في القانون المتعلق بالخبراء القضائيين⁽²⁾، الذي يمنع على الخبير المكلف من طرف المحكمة أثناء إنجاز الخبرة إبداء رأيه في الجوانب القانونية⁽³⁾.

وعليه فالخبير المنتدب يمكن أن يكلف بتقديم تقرير يتعلق بالمسائل الفنية أو التقنية، كوصف الوثائق المحاسبية الممسوكة دون أن يبدي أي حكم بشأنها. وهذا الأمر نستشفه من خلال العمل القضائي للمحاكم الإدارية التي تأمر بإجراء خبرة في المنازعات الضريبية كلما تطلب الأمر البحث في مسائل تقنية وفنية كالإطلاع على الوثائق المحاسبية للملزم ووصفها للمحكمة بشكل مفصل يساعدها على معرفة حقيقة نشاط الملزم الخاضع للضريبة موضوع النزاع المعروض عليها. وفي هذا الإطار نشير إلى الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس الذي جاء فيه:

" وبعد المداولة طبقا للقانون:

¹ - ينص الفصل 59 من م م ق م على ما يلي: "إذا أمرت المحكمة بإجراء خبرة عينت الخبير الذي يقوم بهذه المهمة تلقائيا أو باقتراح الأطراف واتفقهم.

وعند عدم وجود خبير مدرج بالجدول يمكن بصفة استثنائية للمحكمة أن تعين خبيرا لهذا النزاع، وفي هذه الحالة يجب على الخبير أن يؤدي اليمين أمام السلطة القضائية التي عينتها المحكمة لذلك على أن يقوم بأمانة وإخلاص بالمهمة المسندة إليه وأن يعطي رأيه بكل تجرد واستقلال ما لم يعف من ذلك اليمين باتفاق الأطراف. تحدد المحكمة النقط التي تجري الخبرة فيها في شكل أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقا بالقانون. يجب على الخبير أن يقدم جوابا محددًا وواضحًا على كل سؤال في كما يمنع عليه الجواب على أي سؤال يخرج عن اختصاصه الفني وله علاقة بالقانون"

² - القانون رقم 00-45 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-01-126 بتاريخ 2001/06/22 - ج ر-ع 4918 بتاريخ 2001/07/19 - ص 1868

³ - جاء في الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم 45-00 المتعلق بالخبراء القضائيين ما يلي: "الخبير القضائي هو المختص الذي يتولى بتكليف من المحكمة التحقيق في نقط تقنية وفنية، ويمنع عليه أن يبدي أي رأي في الجوانب القانونية."

حيث يهدف طلب المدعية إلى الحكم بإلغاء قرار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الصادر بتاريخ 2010/5/12 في الملف عدد 1435/8 عن السنة الضريبية 2002 مع التصريح برفض التصحيح لانعدام أساسه الواقعي والقانوني ولو بعد إجراء خبرة حسابية للإطلاع على محاسبتها برسم السنة المذكورة 2002 وإعطاء تقرير حول مختلف عملياتها التجارية.

وحيث إنه قبل البت في وسائل ودفوع الطرفين، وبالنظر إلى تعلق موضوع النزاع بنقط تقنية ومحاسبية صرفة، تقرر المحكمة تمهيدا لإجراء خبرة محاسبية في النازلة تعهد بها لخبير مختص تعيينه وتحدد مأموريته في منطوق هذا الحكم.

وحيث يتعين حفظ البت في الحق والصائر إلى ما بعد إنجاز هذا الإجراء التمهيدي وتقديم مستنتاجات الطرفين حوله.

لهذه الأسباب

إن المحكمة الإدارية وهي تقضي علنيا تمهيدا وحضوريا:

بانتداب الخبير الحيسوبي السيد فؤاد سحنون الذي عليه بعد استدعاء الطرفين ووكلائهما بالطرق القانونية ووفق مقتضيات الفصل 63 من ق م م.

- الإطلاع صحبتهما على الوثائق المحاسبية للمدعية وكذا محاسبتها المتعلقة بسنة 2002 ثم التحقق على ضوءها مما إذا كانت هذه المحاسبة ممسوكة بانتظام ووفق الضوابط والقواعد القانونية الجاري بها العمل، ثم تحديد على ضوء ذلك نوعية الإخلالات التي قد تكون شابت هذه المحاسبة حالة وجودها ومدى تأثيرها على صحة هذه المحاسبة، وبعدها تحديد رقم المعاملات المحقق من طرف المدعية برسم تلك السنة 2002 الخاضع لأداء الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة

على الدخل " عائدات الأسهم" انطلاقاً من كل نقطة من نقط الخلاف بين الطرفين خاصة ما تعلق من ذلك بنسبة هامش الربح المحقق المتعلق بالمشتريات المعاد بيعها وذلك باعتبار النسبة المعمول بها قانوناً حسب طبيعة النشاط المهني للمدعية.

- ثم وضع تقرير مفصل بذلك داخل أجل شهر من تاريخ توصله بهذه الأمورية تحت طائلة استبداله بواسطة القاضي المقرر وأجرته على ذلك 2000 درهم يضعها دفاع المدعية بصندوق هذه المحكمة داخل أجل 15 يوماً من تاريخ التبليغ بهذا الحكم تحت طائلة صرف النظر عن هذا الإجراء والبت في الطلب على حالته مع حفظ البت في الحق والصالر إلى ما بعد إنجاز هذا الإجراء التمهيدي وتقديم مستنجات الطرفين حوله.

بهذا صدر الحكم في اليوم والشهر والسنة أعلاه" (1)

كما يمكن أن يعهد إليه بوصف الإخلالات المحاسبية، دون أن يبدي رأياً شخصياً فيها، أو كيفية حسب ما توصلت إليه قناعاته عنها. وهذا ما أكدته المادة 242 من المدونة العامة للضرائب التي نصت في فقرتها الأخيرة على ما يلي: " يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلاً في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين. ولا يمكن له:

- أن يستند في خلاصاته على دفوع أو وثائق لم يتم اطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها خلال المسطرة التواجهية؛

- أن يبدي أريه في مسائل قانونية غير تلك التي تهم مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها".

¹ - حكم رقم 9/2011/193 خ صادر بتاريخ 2011/12/14 ملف رقم 9/2011/7 (غير منشور)

وعموما، يمكن حصر مهام الخبير المنتدب من طرف المحكمة في المنازعات الجبائية فيما يلي:

- خبرة عقارية لتحديد القيمة الإيجارية للعقار.

- خبرة عقارية لتحديد القيمة التجارية للعقار.

- خبرة تقديرية لتقييم المحاسبة.

- خبرة تقديرية لتقدير دخل الملزم.

- خبرة لتحقيق الخطوط.

- خبرة دقيقة لتحديد أحد العناصر التي تدخل في أساس الضريبة⁽¹⁾.

وفيما يتعلق بشخص الخبير، فقد ألزم قانون المالية لسنة 2009 بأن يكون الخبير المعين إما خبيرا محاسبيا، منتميا لهيئة الخبراء المحاسبين، أو خبير معتمد⁽²⁾.

غير أن قضاة مختلف المحاكم الإدارية ينتدبون في مناسبات متعددة خبراء مختصين في تخصصات خارجة عن التخصصات المحددة قانونا مما يستدعي إدارة الضرائب إلى طلب تجريحه بدافع أنه لا يتوفر على المعايير المنصوص عليها في المادة 242 من م.ع.ض. إلا أن هذا الطلب غالبا ما يوجه بالرفض بتعليل أن اسم الخبير مدرج في جدول الخبراء المحلفين.

¹ - عبد الرحمان ابليلال: الإثبات م س، ص. 287.

² - المادة 242 من المدونة العامة للضرائب سابقة الذكر

وكخلاصة لمقاربة صلاحيات الخبير يمكن القول بأن هذا الأخير ينتدب قضائيا لتوضيح وتبسيط المسائل الفنية والتقنية في النزاع الجبائي، ويمنع عليه قانونيا إبداء رأيه في المسائل القانونية، أو التصريح بصحة ادعاءات طرف مقابل طرف آخر. فدوره الأساسي هو تسهيل عمل القاضي الإداري للفصل في النازلة التي بين يديه. وهو أمر ليس بالهين وخاصة أمام صعوبة المادة الجبائية، حيث إنه بالرغم من تحديد القانون لمجال عمل الخبراء المنتدبين قضائيا؛ فإن التقارير التي تصدر عنهم تكتسي أهمية بالغة في مجال الإثبات بالنسبة لطرفي المنازعة. فعمل الخبير يمكن أن يكون وسيلة يستفيد منها الملزم للتأكد من الزيادات في تقدير أسس الضريبة المفروضة عليه، كما أن تقرير الخبير يمكن أن يكون مفيدا بالنسبة لإدارة الضرائب أيضا، خاصة إذا وافق الأسس التي اعتمدت عليها في تحديد وعاء الضريبة.

2- حجية تقارير الخبراء في المنازعات الجبائية

يفترض أن يكون التقرير الذي أنجزه الخبير بعد إتمام مهامه، خلاصة للوظيفة التي انتدبته المحكمة من أجلها، والتي يجب أن ترتبط ببعض الشروط الأساسية المتمثلة فيما يلي:

- يجب أن تقتصر الخبرة على التحقيق في الوقائع والمسائل الفنية، والتقنية والعلمية، دون المسائل القانونية، لأن ذلك يبقى من صميم اختصاص القاضي.

- يجب أن تقتصر الخبرة على التحقيق في النقط التي حددها الأمر التمهيدي بتعيين الخبير ولا تتعداها إلى ملتمسات إضافية أو جانبية يطلبها الأطراف من الخبير.

- يجب أن ترتبط الخبرة بالإثباتات المقدمة من الأطراف، لأن الخبرة هي وسيلة تحقيق في الإثبات المقدم، لا وسيلة بحث عن إثبات جديد⁽¹⁾.

يتضح مما سبق أن حجية تقارير الخبراء رهينة باحترام هذه القواعد وعدم تخطيها. وذلك تحت طائلة إلغاء النتائج المتوصل إليها في الخبرة، واعتماد خبرة جديدة أو ما يصطلح عليه بالخبرة المضادة.

والتأكيد على عدم إلزامية تقيد المحكمة برأي الخبير يبقى مسألة أساسية لا يجب إغفالها خاصة وأن الفصل 66 من ق.م.م أكد على ذلك بصريح النص حيث جاء فيه ما يلي: «لا يلزم القاضي في أي حال من الأحوال بالأخذ برأي الخبير». وهو الأمر الذي يؤكد العمل القضائي و على رأسه محكمة النقض، إذ جاء في أحد قراراتها ما يلي: "لكن حيث إن المحكمة مصدر القرار المطعون فيه أمل ردت على ما جاء في الوسيلة بعلته: «أن الأمر بإجراء خبرة من طرف المحكمة في إطار تحقيقها للدعوى ليس معناه إلزامية الأخذ بتقرير الخبرة في جميع خلاصاته والمصادقة على التعويض المقترح من طرف الخبير و إنما تبقى لها كامل الصلاحية في الأخذ به أو طرحه كلاً أو جزءاً في إطار الرقابة التي تمارسها على عمل الخبير على ضوء باقي معطيات الملف و كذا مدى انسجام مقدمات الخبرة مع نتائجها من أجل الوصول إلى تكوين قناعتها حول الحل القانوني للنزاع. فصلا عن أن الفصل 66 من ق م م عندما أعطى المحكمة الحق في اللجوء إلى خبرة جديدة فذلك في حالة استبعادها للخبرة الأولى في جميع مقتضياتها» فإنها تكون قد أوردت تعليلاً سائغاً و فسرت مقتضيات الفصل 66 من ق م م تفسيراً سليماً على اعتبار أن محكمة الموضوع غير ملزمة بالأخذ بالتقديرات المالية التي يقترحها الخبراء وهو ما يدخل في إطار سلطتها الرقابية على أعمالهم، مما

¹ - عبد الرحمان ابليلال: الإثبات في المادة الجبائية م س، ص 288.

ينسجم مدلوله نصا وروحا مع مقتضيات الفقرة الأخيرة من الفصل 66 المحتج بخرقه
وما أثير بالوسيلة بدون أساس" (1)

غير أن الواقع العملي يوحي بغير ذلك، ويؤكد مجموعة من الخروقات التي
أصبحت تعاب على مسألة الخبرة في المادة الجبائية، على وجه التخصيص وتؤكد
محدوديتها إما على مستوى الشكل، أو على مستوى الموضوع.

فعلى مستوى الشكل نجد أن تقارير الخبراء التي من المفترض أن تتسم بكثير من
الدقة وتظهر فيها اللمسة التقنية والفنية بوضوح، نجدها على العكس من ذلك لا تتوفر
على الدقة أو الموضوعية التي كانت تتوخاها المحكمة من إصدار الحكم التمهيدي بإنجاز
الخبرة. ويمكن هنا الاستدلال برأي محكمة النقض في أحد قراراتها الذي جاء فيه(2):
«لم يبين أي الخبير- العناصر التقنية والموضوعية والحسابية لما انتهى إليه بل
اكتفى فقط بسرد عبارات عامة وفضفاضة لا يستنتج منها قيام الخبير بمجهود فني
وميداني في النازلة».

فالخبير المنتدب يجب أن يقوم بالمهمة الموكولة له بشكل احترافي على مستوى
كافة الإجراءات بدأ من استدعاء الأطراف، ومرورا بوصف المسألة التي تثير النزاع
وصفا دقيقا ينقل الوقائع بكل مصداقية وواقعية، دون أي تحريف أو تأويل ووصولاً إلى
تحرير تقرير مفصل وواضح.

¹- قرار رقم 2/299 صادر بتاريخ 2015/04/02 في الملف الإداري رقم 2014/2/4/2125 منشور في كتاب الخبرة
و الخبراء من خلال اجتهادات محكمة النقض - سلسلة إصدارات المكتب الفني لمحكمة النقض - عدد 3 - 2017 ص
372.

²- قرار عدد 856 صادر بتاريخ 2001/06/28 في الملف عدد 1253-4-1-2000 أورده عبد الرحمان ابليللا،
خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، م.س، ص.118.

وفي كل الأحوال يجب أن يكون تقرير الخبير، دقيقاً لا يترك مجالاً لتفسير إضافي، ومحترماً لكل الضوابط المهنية المؤطرة لمجال الخبرة و منها⁽¹⁾:

- احترام مبدأ الحياد.
- إنترام الموضوعية.
- تكريس مفهوم الدقة والضبط.
- الاقتصار على ما هو منصوص عليه في الحكم التمهيدي دون غيره.
- عدم إثارة أي رأي خارج مجال الخبرة حتى لو طلب أحد أطراف النزاع ذلك.
- الانتقال من العام إلى الخاص.
- تعليل النتائج المتوصل إليها.
- تحديد كيفية الوصول إلى النتيجة.

ومحدودية الخبرة في المجال الجبائي تتعدى المستوى الشكلي إلى ما هو موضوعي، ويظهر هذا الخلل من خلال انتداب خبير في كل نزاع جبائي، حيث أصبح الكل يجزم على أن القضايا المرتبطة بالمراقبة الجبائية، أصبح الرأي التقريبي في أغلبيتها الساحقة موكول إلى الخبير، على الرغم من عدم وجود أي نص قانوني في المادة الجبائية، يلزم القاضي بالأمر بإجراء الخبرة، بل هو ملزم فقط بتعليل رفضه

¹ - عصام الوراري، الخبرة القضائية في مجال المنازعات الجبائية المرتبطة بالعقار، مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، -المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية- الجزء الأول، دار الآفاق المغربية، الدار البيضاء، 2014، ص.170.

الاستجابة لكل ملتمس يطلب فيه أحد الأطراف إجراء خبرة في الدعوى المعروضة عليه.

وتتواصل معالم الخلل في أمر تعيين الخبير، حيث إن المادة 242 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها السادسة التي سبقت الإشارة إليها اشترطت في الخبير أن يكون مسجلا في هيئة الخبراء المحاسبين، أو في لائحة المحاسبين المعتمدين، وهو شرط لا تتم مراعاته في الواقع حيث يتم انتداب خبراء لا ينتمون إلى هاتين الطائفتين المنصوص عليهما قانونا في كثير من النزاعات الجبائية، كما هو الأمر في الأحكام التالية:

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم 3187⁽¹⁾ الذي جاء فيه:

"لكن حيث من جهة أولى، وبصرف النظر عن أن النقطة المتعلقة بعدم اختصاص الخبير المنتدب تعتبر من أسباب التجريح التي يجب إثارتها داخل الأجل المحدد قانونا لذلك، فإنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 المشار إليها أعلاه يتضح أن الضابط الذي وضعته عند تعيين الخبراء في المنازعات الضريبية الناتجة على إثر مراقبة إنما يتعلق بالخبير الحيسوبي الذي يجب أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين، في حين أن الخبير المعين من طرف محكمة أولى درجة السيد عبد الرفيق بناني هو خبير في الشؤون العقارية باعتبار أن موضوع الخبرة كان هو تحديد القيمة التجارية للعقار موضوع التضييق ولا يمكن لخبير في الشؤون المحاسبية أن يكون مؤهلا لتحديدها، مما يجعل دفع المستأنفة بمخالفة الخبرة للمقتضى القانوني المذكور غير مبني على أساس ويتعين استبعاده."

¹ - القرار عدد 3178 المؤرخ في 30/09/2013 ملف عدد 9/12/964 (غير منشور)

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم 777(1) الذي جاء فيه: "لكن حيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 أعلاه يتضح ان الضابط الذي قررته في تعيين الخبراء في المنازعات الضريبية الناتجة على إثر مراقبة يتعلق بالخبير الحيسوبي الذي يجب أن يكون مسجلا في جداول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين في حين أن الخبير المنتدب السيد محمد أيوب هو خبير في الشؤون العقارية باعتبار أن موضوع الخبرة هو تحديد القيمة التجارية للعقار موضوع التضريب و قيمة الاستثمارات المنجزة فووقه، كما أن الثابت من تقرير الخبرة بأن حضور جميع الأطراف كان في وقت واحد يوم 2012/08/01 المقرر لإجراء الخبرة في الاستدعاءات الموجهة إليهم، و أن المستأنف لم تدل بما يخالف ما ورد في تقرير الخبرة بهذا الشأن، فيبقى ما أثارته حول عدم سلامة الجانب الشكلي للخبرة غير جدير بالاعتبار."

- حكم المحكمة الإدارية بمكناس(2) الذي جاء فيه: "وبناء على طلب التجريح المقدم من طرف إدارة الضرائب والمسجل بتاريخ 2009/07/08 بعلّة أن الخبير غير مسجل باللائحة المتعلقة بالمحاسبين المعتمدين لجهة مكناس تافيلالت.

وحيث أن الخبير مسجل بجدول الخبراء القضائيين المقبولين، مما يتعين معه رفض طلب التجريح".

يتبين من هذه الأحكام القضائية أنها تخالف بشكل صريح مقتضيات المادة 242 من م ع ض التي تشترط في الخبير المعين في المنازعات الضريبية أن يكون مسجلا في هيئة الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين، وأن هذا الخرق يعتبر في نظرنا في غير محله، نظرا لأن المشرع المغربي عندما اشترط في الخبير المعين في المنازعات الضريبية أن يكون خبيرا محاسبيا أو محاسبا معتمدا، فلعلمه بدقة هذه المنازعات وصعوبة إنجاز الخبرات المطلوبة لفض النزاعات الضريبية من طرف خبراء غير متخصصين في المحاسبة.

¹ - القرار عدد 777 المؤرخ في 2013/03/04 - ملف عدد 9/11/566 (غير منشور)

² - حكم للمحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2009/07/13، في ملف رقم 2008/448 (غير منشور)

لذلك، كان من الضروري وضع حد لهذا الخرق القانوني لما له من تأثير على مصالح الطرفين على حد سواء، الملزم وإدارة الضرائب، لأن تعيين خبير لا يتقن المحاسبة سيؤدي إلى ضياع حقوق أحد الطرفين إما إدارة الضرائب أو الملزم حسب الأحوال.

ومن هذا المنطلق فقد تدخلت محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون و أصدرت القرار المبدئي رقم 2/287⁽¹⁾ الذي جاء فيه ما يلي : " حيث استندت المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه في رد الدفع المثار بشأن انتداب خبير غير متوفرة فيه الشروط المنصوص عليها في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب على ما جاءت به من أنه: «لئن كانت مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب المستدل بها من طرف مديرية الضرائب تنص على أنه يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في هيئة المحاسبين المعتمدين فإنه لما كان مناط النزاع الحالي ينصب حول تحديد القيمة التجارية الحقيقية للعقار موضوع التفويت بتاريخ البيع باعتبارها المنطلق في احتساب أساس فرض الضريبة على الدخل/ صنف الأرباح العقارية و أن هذا العمل يبقى من صميم اختصاص خبراء العقار طالما أنه لا يحتاج إلى دراسة و فحص أي وثائق محاسبية...» في حين أنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 المذكورة وإلى موقعها في المدونة العامة للضرائب يتبين أن مضمونها واضح ولا غموض فيه ولا تمييز، ويتبين أن المشرع أراد أن تسند الخبرات في المنازعات المتعلقة بجميع الضرائب المبنية على مراقبة إلى خبراء يتوفرون على شروط علمية معينة، وأن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه حملت المادة المذكورة ما لم يحملها المشرع معتبرة أنها لا تسري على القضايا المتعلقة بالضريبة على الأرباح العقارية وهو تعليل لا يقوم على أساس لأنه يفسر مقتضيات مادة قانونية واضحة لا تحتاج إلى تفسير، ويميز في إطار هذه المادة بين الضرائب التكميلية المتعلقة بالربح العقاري وبين غيرها من الضرائب التكميلية الأخرى، وهو تمييز لم يقره المشرع لا

¹ - قرار رقم 2/287 الصادر بتاريخ 2015/04/02 في الملف رقم 2014/2/4/1728 منشور في كتاب الخبرة

والخبراء من خلال اجتهادات محكمة النقض-م س - ص 369

صراحة ولا ضمنا، وهي لما أيدت الحكم المستأنف المعتمد على خبرة منجزة من طرف خبير قضائي وليس من طرف خبير محاسبي أو محاسب معتمد كما تقضي بذلك المادة 242 المشار إليها فإنها تكون قد خرقت القانون و عرضت قرارها للنقض"

يتبين من هذا القرار الجدير بالتأييد أن محكمة النقض فسرت مقتضيات المادة 242 من م ع ض بالشكل الذي يجب أن تفسر به، والذي يحمي مصالح طرفي المنازعة الجبائية، ويؤكد على خصوصية هذه المنازعة في هذا الشق المتعلق بالخبرة القضائية التي تساعد المحكمة بشكل كبير في دراسة وتمحيص وسائل الإثبات المقدمة من الطرفين في سبيل الوصول إلى الحقيقة الواقعية وترجمتها إلى حقيقة قانونية عن طريق الأحكام القضائية.

وانطلاقا مما سبق، يمكن القول بأن مصداقية الأحكام يشكك في أمرها لعدم احترام التخصص المفترض في تعيين الخبراء. ومما يزيد الأمر خطورة هو أن اعتماد هذه الأحكام القضائية في المادة الجبائية على تقارير الخبراء المنتدبين، هو اعتماد مخيف، لأن رأيها أصبح رأيا تقريريا في كل المنازعات، وهذا الأمر سينتج عنه إضرار بمصالح الطرفين معا، الملزم والإدارة الجبائية على حد سواء، بل أكثر من ذلك أصبحت أغلبية الأحكام تحيل علي تلك التقارير في تعليقاتها. وقد باركت محكمة النقض هذا التوجه، حيث جاء في قرار للغرفة الإدارية: "ومن جهة ثانية فإن باقي الدفوع أجابت عنها المحكمة بالإحالة على تقرير الخبير سواء بالنسبة لسنة 1997، أو لسنة 1998، أو لسنة 1999 من الصفحات 6-7-8-9-10 بكل تفصيل. فكان هذا الوجه مخالفا بدوره للواقع" (1).

إن كل هذه الملاحظات السابق طرحها، تنحنا بنا إلى التساؤل عن الدور الحقيقي والقانوني للخبير هل هو محام أم قاض أم مفتش للضرائب؟

¹ - قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، صادر تحت عدد 947 بتاريخ 2000/6/2 ملف رقم 97/1/5/119 (غير منشور) أورده عبد الرحمان ابليللا، الإثبات في المادة الجبائية م س، ص 291.

يختلف الجواب على هذه الأسئلة حسب ما إذا كنا ننظر إلى الموضوع من الزاوية القانونية، أو من الزاوية الواقعية، وبصيغة أخرى إذا ما كنا سنجيب على السؤال باستحضار ما هو كائن أو ما يجب أن يكون.

فإذا كنا نتحدث عن المسألة من الناحية الواقعية، وما هو موجود على أرض الواقع، سنجد أن الخبير المنتدب قضائيا لإجراء خبرة في المادة الجبائية بالمغرب هو محام، وقاض، ومفتش للضرائب في ذات الوقت، والتقارير التي ينجزها تؤكد ذلك. لأنه غالبا يختلط الأمر حول ما إذا كنا أمام تقرير خبرة أم أمام مقال للدفاع عن أحد الأطراف، يتقدم به محاميه، ويستنتج ذلك من أسلوب تحليل النقط المثارة، ومن الاستنتاجات المتوصل إليها، وكذا في المسائل التي يثيرها الخبير من تلقاء نفسه، ولم يسبق حتى للطرف المدعي أن أثارها في ملتسماته، كإثارة أخطاء إجرائية مثلا. ونشير في هذا الصدد إلى قرار لمحكمة النقض⁽¹⁾ ورد فيه ما يلي: «وبذلك فإنها -أي الخبرة- تكون قد اعتمدت وثائق لم تتم مناقشتها أمامها، وهو ما يشكل إخلالا بحق الدفاع يكون الحكم المستأنف مجانباً للصواب».

ويطرح التساؤل كذلك حول المسائل التي ينتدب فيها الخبير للتحقيق فيها والتي تخرج عن نطاق اختصاصه، كالبحث في انتظام المحاسبة وتقييم وسائل إثباتها من فواتير ومستندات، ومعاينات، وكذا تحديد الطبيعة القانونية للتصرف أو البحث في مسطرة الفرض الضريبي أو مسطرة التصحيح الضريبي، وكأننا أمام مفتش للضرائب. في ظل هذا الوضع الذي يقلل من قيمة الأحكام القضائية، ومن مصداقية قضاة الضريبة، لا بد من تدخل تشريعي يعمل على وضع قوانين تركز تخصص القضاة حتى نستطيع الحديث عن قضاة للضرائب، يستطيعون الفصل في المنازعات الجبائية، انطلاقا من فهمهم وإحاطتهم بكل المقترضات المحاسبية والضريبية التي تمكنهم من الوصول إلى

¹ - أورده عبد الرحمان ابليللا، خصوصيات الخبرة في المادة الجبائية م س، ص 118.

الإثبات المحاسبي، المبني على تقييم المحاسبة التي يركز عليها تأسيس الواقعة المنشأة للضريبة بجميع تفاصيلها التقنية والفنية.

ثم إن القضاء يمنح دورا كبيرا لتقرير الخبير الذي وجد في الأصل من أجل الاستئناس به وتنوير رأي القاضي من خلاله في مسائل فنية وتقنية بعيدة عن اختصاصه القانوني. وهو دور يتعدى في بعض الأحيان دور الإدارة، ودور اللجن الضريبية وربما دور القضاء نفسه، ويتجلى ذلك من خلال الأهمية والثقة التي تعطى للخبرة، وتصل إلى الإحالة على نص التقرير في تعليقات الحكم، لتبقى رقابة القضاء في الواقع منصبية فقط على ما هو شكلي، يتعلق بالإجراءات التي مرت منها الخبرة، ومدى مطابقتها للقانون.

وفي انتظار تلبية المشرع لهذا الملتمس، وبمناسبة حديثنا عن نواقص تسيء لمؤسسة القضاء الجبائي المغربي، حاولنا بيانها، في أفق مراجعتها وتحسينها، سيتم استرسال الدراسة والبحث في إشكال لا يبعد عن سابقه، بل ربما يكون هو التفسير المنطقي لتلك النواقص. سيتم التطرق إذن في المحور الموالي للمعوقات التي تصادف عمل القاضي الجبائي، ولربط ذلك بموضوع هذه الدراسة سيتم تخصيص المبحث الموالي لدراسة معوقات عمل القاضي الجبائي أثناء بحثه عن الإثبات.

المبحث الثاني: معيقات عمل القاضي الجبائي أثناء البحث عن الإثبات

إذا كانت المنازعة الجبائية، وسيلة إنصاف بيد الملزم تمكنه من تحقيق توازن نسبي بين ما عليه من واجبات وماله من حقوق في المادة الضريبية، فإن القاضي الجبائي هو قطب الرحى في سبيل تحقيق هذا الهدف. والمحاور التي سبقت دراستها في هذا البحث تؤكد بالفعل الدور الإيجابي للقاضي الجبائي في المنازعات الجبائية.

إن خصوصية المادة الجبائية تجعل القاضي يلعب دورين مهمين في المنازعة المعروضة أمامه، دور الحكم في الحالات التي يفرض فيها المشرع الجبائي وسائل محددة للإثبات، حيث يقتصر دوره في هذا المقام على تقييم الإثبات المطلوب، ثم أعمال الآثار القانونية اللازمة. و إما أن القاضي الجبائي يقوم بدور المحقق في حالات أخرى يستعين فيها بإجراءات التحقيق في الدعوى من قبيل إجراء الأبحاث أو الأمر بإجراء خبرة قضائية تساعد على تكوين قناعته و بسط سلطته التقديرية في تقييم وسائل الإثبات المقدمة من قبل الأطراف لدعم ادعاءاتهم⁽¹⁾.

لكن هذا الدور الفعال الذي يقوم به القاضي الجبائي في إدارة وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية، لا يجب أن يغطي اللثام عن بعض المشاكل المطروحة بهذا الصدد والتي تؤكد كلها أن عمل القاضي الجبائي بالمغرب ما زال يتصف بالمحدودية.

إن المعوقات التي تواجه القاضي الجبائي أثناء أداء مهامه، تؤثر بشكل كبير على درجة الثقة في مرفق القضاء، وخاصة القضاء المكلف بالبث في المنازعات الجبائية، لأنها أحد طرفي هذه المنازعة هو الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، ولأن الأمر يرتبط بمنازعات تتعلق بموارد مالية لخزينة الدولة. فقد تغيرت تلك النظرة التي كانت سائدة

¹ - عبد الرحمان ابليلال: الإثبات في المادة الجبائية م س، ص.307.

قبل إحداث المحاكم الإدارية حيث كان الاعتقاد السائد أن المخزن لا يمكنه أن يقاضى أمام المخزن⁽¹⁾.

فالمعوقات إذن حاضرة وموجودة، منها ما هو متعلق بالقاضي الجبائي نفسه، (المطلب الأول) ثم منها ما هو مرتبط بضعف الوسائل (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المعوقات المتعلقة بالتكوين المهني للقاضي

من المعلوم أن القضاء الإداري شكل طفرة نوعية وإنجاز كبير حققهما التنظيم القضائي في المغرب، وأضافت إلى رصيده الحقوقي نقطا تحسب له⁽²⁾. ومن المعلوم أيضا أن المنازعات الجبائية تدخل ضمن اختصاص المحاكم الإدارية؛ وذلك بموجب المادة 8 من القانون 41-90 المنظم للمحاكم الإدارية. ورغم مرور أكثر من عقدين على إحداث هذه المحاكم المتخصصة، فإن القضاء الإداري المختص بالبت في المنازعات الجبائية مازال يعاني من محدودية التكوين في المادة الجبائية بالشكل الذي يمكنه من فهم كل جوانب المنازعات الضريبية المعروضة عليه، و يمكنه من مساندة كافة المتدخلين في المنازعة الجبائية التي يبت فيها من خبراء و أطر إدارة الضرائب و محاسبين و مقاولات و هيئة دفاع.

هذه المحدودية في التكوين تعزى في عمقها إلى معوقات يصطدم بها القاضي الجبائي نفسه. ويمكن تلخيصها في قصور في تكوين القضاة كما وكيفا (فقرة أولى) إضافة إلى غياب التخصص في عمل قضاة المحاكم الإدارية (فقرة ثانية).

¹ - سعاد بنور: م س، ص 248.

² - يمكن الاستشهاد هنا بمقولة الراحل الملك الحسن الثاني أثناء إلقائه خطابه التاريخي في 8 ماي 1990، بمناسبة إنشاء المجلس الاستشاري لحقوق الإنسان، حيث قال: "لا يمكن لهذه البلاد أن تكون دولة قانون إلا إذا جعلنا كل مغربي عنده الوسيلة لكي يدافع عن حقوقه كيفما كان خصمه".

الفقرة الأولى: عدم كفاية قضاة المادة الجبائية

لقد أصبح من المؤكد أن التزايد الهائل للقضايا الجبائية المطروحة أمام أنظار المحاكم الإدارية المغربية لا يتماشى مع الكفايات الكمية (أولا) والكيفية (ثانيا) لقضاة هذا التخصص.

أولا: النقص الكمي لقضاة المادة الجبائية

لم يعد في هذه المرحلة من البحث أي مجال للخلاف على المبدأ المتوصل إليه في كون دور القاضي في المنازعة الضريبية هو دور فوق العادة⁽¹⁾، وحكمه هو كلمة الفيصل فيما تدعيه الإدارة، أو يدعيه الملزم.

ومما لا يترك مجالا للشك، هو أن التزايد المستمر لعدد القضايا التي تسجل سنويا أمام المحاكم الإدارية، المتعلقة بالمنازعات الجبائية، يقابل بضعف كمي كبير في عدد القضاة خاصة، والأطر الإدارية عموما⁽²⁾ مما يخلق نوعا من عدم التوازن يؤدي إلى تراكم القضايا، واستغراق عملية تصفيته وإصدار الحكم النهائي فيها وقتا طويلا قد تضيق معه مصالح الأطراف من جهة، ويكون سببا في اهتزاز ثقة الأفراد بمرفق القضاء

¹ - لأن دور القاضي في المنازعة الجبائية هو دور إيجابي في كل مراحل الدعوى، وله سلطة تقديرية واسعة في إدارة الإثبات.

² - عدد قضاة المغرب في جميع التخصصات يصل إلى 4115 قاضي وقاضية، أي بمعدل 12.10 قاض وقاضية لكل مئة ألف نسمة، حسب تصريح لوزير العدل والحريات مصطفى الرميد أثناء ندوة صحفية نظمت بوزارة العدل والحريات لتقديم حصيلة الإصلاح العميق والشامل لمنظومة العدالة، وهي نسبة تبقى ضعيفة في نظرنا بالنظر إلى ارتفاع نسبة القضايا المرفوعة أمام محاكم المملكة، بما فيها المحاكم الإدارية.

المصدر الموقع الإلكتروني www.medias24.com اطلع عليه في 15 ماي 2016 على الساعة 18.30.

الإداري التي طالما راهن على أدائها ودورها في تحقيق العدل العديد من المواطنين، وسعت سياسة الدولة إلى جعله لبنة من لبنات بناء دولة الحق والقانون⁽¹⁾.

إن الضعف العددي للقضاة تؤكد نسبة القضاة المتخرجون في مختلف الأفرج المتعاقبة منذ إنشاء المعهد العالي للدراسات القضائية سابقا و-المعهد العالي للقضاء حاليا- سنة 1970. إضافة إلى مرور بعض السنوات دون الإعلان عن مباراة الولوج إلى المعهد⁽²⁾، ويضاف إلى ذلك تناقص العدد الإجمالي للقضاة بسبب إحالة هؤلاء الذين أنهوا مسيرتهم المهنية على التقاعد، فتتراكم بالتالي آلاف الأحكام التي تنتظر دورها للبت فيها.

وحسب الأستاذ أنس سعدون عضو نادي قضاة المغرب⁽³⁾، فإن النقص الذي يعاني منه القضاء المغربي عموما يرجع إلى غياب تحفيزات تشجع القضاة على البقاء في المحاكم وعدم تقديم طلبات الإلحاق بالإدارات المركزية.

وفي هذا الإطار يؤكد الأستاذ سعدون أن رئاسة النيابة العامة المنشأة حديثا تحتل الصدارة من بين المؤسسات التي يطلب القضاة الإلحاق بها، وذلك راجع بالأساس إلى طريقة تسييرها، وتأتي بعدها المصالح المركزية لوزارة العدل، ثم بعد ذلك المجلس الأعلى للسلطة القضائية.

¹ - جاء في خطاب قوي للملك الراحل الحسن الثاني رحمه الله في 8 ماي 1990 ما يلي: "لقد قررنا أن تكون هذه الجلسة مخصصة لا لخلق دولة القانون، ولكن لاستكمال دولة القانون، الدولة التي تريد قبل كل شيء أن تضع حد القيل والقال، فيما يخص حقوق الإنسان كي تنتهي هذه المسألة، والنقطة الثانية لإعطاء المواطنين الوسيلة القانونية والسريعة والجديّة وذات الفعالية للدفاع عن حقوقهم كمواطنين إزاء الإدارة أو السلطة أو الدولة نفسها"

² - فمثلا لم يتم الإعلان عن مباراة الولوج إلى سلك القضاء لثلاث سنوات متتالية تقريبا من دجنبر 1996 إلى 22 يوليوز 1999.

³ - الموقع الإلكتروني لجريدة أنفاس بريس www.anfaspresse.com اطلع عليه بتاريخ 2019/06/11 على الساعة الثانية عشرة زوالا.

ويرجع سبب إقبال القضاة على الالتحاق بالعمل الإداري إلى العبء الكبير الذي يتحملونه في تحرير الأحكام، وضغط الملفات بسبب تزايد عددها، بالإضافة إلى أن الثقافة التي أصبحت سائدة داخل المحاكم هي ثقافة الكمّ والإنتاجية على حساب الكيف و الجودة، ويضاف إلى ذلك غياب ظروف ملائمة للعمل داخل المحاكم وغياب الحماية المهنية للقضاة خصوصا مع ارتفاع نسبة الاستدعاءات إلى المفتشية العامة بسبب أخطاء مهنية، كما أن غياب التعويض عن الأعمال الإضافية يؤدي إلى عدم تحفيز القضاة على العمل بالمحاكم.

وقد سبق لدراسة أنجزت في إطار الحوار الوطني حول إصلاح منظومة العدالة، أن قدّرت حاجة المحاكم إلى توظيف ما بين 200 و 250 قاض جديد كل سنة، للوصول إلى العدد الكافي من القضاة، وهو المطلب الذي اعترضته عدة صعوبات بسبب عدم توفر المناصب المالية اللازمة.

وبالإضافة إلى ذلك فإن الإعلان عن موعد إجراء مباراة الولوج إلى القضاء يعرف تأخرا يؤثر بدوره على الخصائص الذي تعرفه المحاكم، ويعود سبب هذا التأخير في الإعلان عن مباراة الولوج إلى سلك القضاء في عدم الحسم في وضعية المعهد العالي للقضاء الذي يطلع بمهمة تكوين القضاة، هل ستظل تابعة لوزارة العدل أم أنها ستصبح تابعة للمجلس الأعلى للسلطة القضائية.

وحول ارتفاع نسبة القضاة الذين يصلون إلى سن التقاعد، قال القاضي سعدون، أنه على الرغم من كون المشرع قام برفع السن الذي يحال فيه القضاة على التقاعد من 60 سنة إلى 65 سنة، مع إعطاء الإمكانية للقاضي الذي وصل إلى هذا السن في طلب التمديد لمدة سنة، أربع مرات، على ألا يتجاوز سنهم 69 سنة، إلا أن البنية الديمغرافية للقضاة في المغرب تبين أن عدد القضاة المقبلين على التقاعد في ارتفاع مستمر، سيما أمام إحجام عدد كبير من القضاة الذين وصلوا سن التقاعد عن طلب التمديد نظرا لغياب التحفيز التي تشجعهم على ذلك.

وقد أكد رئيس نادي قضاة المغرب، الأستاذ عبد اللطيف الشنتوف⁽¹⁾، أن المحاكم بالفعل تعاني خصاصا كبيرا إذا ما قمنا بمقارنة عدد سكان المغرب الذي يقدر بأكثر من 35 مليون نسمة في حين أن عدد القضاة لا يتجاوز في مجموعه 4150 قاضيا.

وأوضح رئيس نادي القضاة أن هناك خصاصا مهما في قضاة الموضوع، الأمر الذي يؤثر على مستوى ونوعية الإنتاج داخل المحاكم ويضرب المقاصد الدستورية في شأن المحاكمة العادلة والأجل المعقول.

ومن أجل تجاوز هذا الإشكال، اقترح رئيس نادي القضاة أن يتم وضع مخطط استعجالي بشكل مشترك بين المجلس الأعلى للسلطة القضائية ووزارة العدل، من خلال التوظيف العادي بالإعلان عن تنظيم مباراة الولوج إلى سلك الملحقين القضائيين في أسرع وقت، أو من خلال الطرق الاستثنائية لتوظيف القضاة المنصوص عليها قانونيا، مع التركيز على استقطاب الأطر المؤهلة المتوفرة على التجربة للعمل في سلك القضاء.

كل هذه العوامل وأخرى تساهم في اختلال منظومة القضاء الإداري ككل والقضاء الضريبي على وجه التخصيص، لأن المشكل لا يقتصر على ضعف عددي فقط بل يتعداه إلى ضعف كفيي يمس التكوين في هذه المادة.

ثانيا: غياب التخصص القضائي في المادة الجبائية

إن الإصلاحات المتتالية التي أجراها المشرع المغربي على نظام الاختصاص القضائي، والتي أسند بموجبها النظر في المنازعات الجبائية للقضاء الإداري بدلا من القضاء العادي، وذلك من خلال إصدار القانون 41-90 المنظم للمحاكم الإدارية، وبعده

¹ - الموقع الإلكتروني لجريدة أنفاس بريس www.anfaspresse.com اطلع عليه بتاريخ 2019/06/11 على الساعة الثانية عشرة زوالا.

القانون 80-03 المنظم لمحاكم الاستئناف الإدارية، هي كلها إصلاحات تدخل في إطار مسلسل بناء دولة الحق والقانون.

إلا أن وضع هذا الإنجاز في سياقه المنشود لا يمكن أن يتم إلا بإعداد كفاءات ممترسة تستطيع ترجمة التحدي إلى واقع مشرف، وذلك بالطبع لن يتم برفع الخطب والشعارات بل بالعمل على تكوين قضاة للمحاكم الإدارية المحدثة تكويننا قانونيا فعلا أثناء فترة التكوين، ومواكبة مسيرتهم المهنية بتكوينات مستمرة مع تكريس مبدأ التخصص، بتكوين قضاة متخصصين في المنازعات الجبائية تكويننا متجددا يصقل مداركهم العلمية والقانونية. فالمادة الجبائية ليست كباقي المواد، لأنها لا تعرف الاستقرار على مبادئ محددة، بل هي مادة منفتحة على التطور الاقتصادي والمالي للدولة، وهذا التطور يتطلب مواكبة قانونية وتشريعية مستمرة، يفترض في القضاة الجبائيين الاطلاع عليها وإدراكها قبل باقي الفاعلين.

غير أن واقع الأمور يؤكد عكس ذلك، فالقاضي الجبائي المغربي يعاني من محدودية التكوين في المادة الجبائية، خاصة في الجانب الفني والتقني الذي تفرضه خصوصية هذه المادة. فتكوين القضاة في المعهد العالي للقضاء ما يزال متأثرا بموروث تاريخي قديم يعطي الاهتمام، بل كل الاهتمام لقواعد الشريعة العامة، التي يعتقد أنها تصلح لحل كل المشاكل القانونية على اختلاف فروعها، وفي ذلك إغفال كبير لواقع أصبح يفرض نفسه، يتجلى في كون المنازعة الضريبية هي منازعة من نوع خاص تحتاج دراسات تقنية وفنية، لحل مشاكل الغموض وصعوبة فهم النصوص الجبائية التي تؤطرها.

لذلك ولتخطي كل هذه المشاكل نناشد المشرع المغربي ومعه صناع القرار في مجال العدل والحريات للإسراع في إيجاد الحلول الناجعة التي تكفل تخطي هذه الوضعية. وإذا ما أراد المشرع التدخل لحل هذا الإشكال، فإنني من موقعي كباحثة أقترح ما يلي:

- دعوة أصحاب القرار إلى جعل التخصص في القضاء الإداري تخصصا ينطلق من المعهد العالي للقضاء، وبالتالي تكوين قضاة المحاكم الإدارية وخصوصا القضاة الذين ستسند إليهم مهمة البت في المنازعات الجبائية - تكويننا خاصا، يتلاءم مع خصوصية المادة الضريبية، ويضبط المسائل التقنية والفنية والمحاسبية التي تساعد القاضي الجبائي على حل النوازل المعروضة عليه، من محض درايته وتكوينه الخاص ولا يضطر في كل قضية إلى الاستعانة بالخبراء حتى في الجزئيات البسيطة التي يمكن للتكوين أن يساعده على ضبطها.

- إن المادة الجبائية هي مادة حية ومتجددة. وعلى هذا الأساس يجب مواكبة القضاة الممارسين لمهامهم بعد التخرج، بالتكوين المستمر على مستوى المعهد العالي للقضاء عبر دورات تكوينية لمواكبة المستجدات، لأن المعهد مؤسسة تكوينية متخصصة في المعرفة القانونية ولا يمكن أن يضاويه في ذلك الندوات أو اللقاءات التي تعقد بهذا الخصوص.

- إشراك حملة إجازة الحقوق فرع القانون العام ضمن لائحة المرشحين لولوج المعهد العالي للقضاء كملحقين قضائيين، بهدف تعيينهم في المحاكم الإدارية. فالمجازون في القانون العام هم الأنسب من حيث التكوين إلى استيعاب المشاكل التي تطرح في النزاع الإداري، لأنهم درسوا وتعمقوا في مواد القانون العام بما في ذلك القانون الإداري أكثر من زملائهم في القانون الخاص.

- إشراك حملة إجازة العلوم الاقتصادية في هذا التخصص للولوج إلى القضاء. فهؤلاء ستكون لهم القدرة على حل المشاكل التقنية والمحاسبية بكل سلاسة، وسيساهمون في التقليل من اللجوء إلى الخبرة، علما أن هؤلاء يتلقون مجموعة من المواد القانونية بما في ذلك مادة القانون الإداري على طول مشوارهم الدراسي الجامعي، ولا تنقصهم سوى دراسة المساطر والإجراءات القانونية وهو أمر يمكن التغلب عليه من خلال الدراسة في المعهد العالي للقضاء لمدة سنتين.

وعليه فأشراك قضاة يتوفرون على تكوين تقني، سيكون لا محالة طفرة نوعية في هياكل التنظيم القضائي بالمغرب. وسيحل مجموعة من المشاكل التي يتخبط فيها القضاة أصحاب التكوين الخاص والمعمق في كل ما هو قانوني محض وبعيد كل البعد عن التكوين التقني في المجال الضريبي الذي هو مجال تقني بامتياز.

-الدعوة أيضا ملحة إلى خلق نوع من الشراكة بين المعهد العالي للقضاء ووزارة المالية، يكون الهدف منها هو إطلاع طلبة المعهد على مختلف المديريات والأقسام والمصالح لدى وزارة المالية ومن أهمها المديرية العامة للضرائب، والاطلاع عن قرب على مختلف المشاكل المطروحة أمام الإدارة، لأن النزاع الضريبي هو نزاع على مرحلتين كما سبقت الإشارة إلى ذلك مرحلة إدارية تسبق المرحلة القضائية، حيث تكون المنازعة بين الملزم والإدارة منازعة تواجيهة تهدف إلى تقريب وجهات النظر بين الطرفين حول المشاكل المعروضة للوصول إلى الحلول الناجعة، أما المرحلة القضائية فهي المرحلة التي يحتكم فيها إلى القضاء الجبائي إذا استعصى التفاهم الإداري المبدئي بين الملزم وإدارة الضرائب.

وعليه فمثل هذه التدريبات من شأنها أن تساعد الملحقين القضائيين أثناء فترة تكوينهم في المعهد العالي للقضاء على مقاربة المشاكل التي تعرفها المادة الضريبية والاستئناس بها و فهم المعطيات التقنية و الفنية للمادة الضريبية.

الفقرة الثانية: معيقات تتعلق بالتتبع النفسي والسيكولوجي للقاضي

يقصد بالتتبع النفسي والسيكولوجي للقاضي الجبائي، تقديم الإرشاد والتوجيه والمشورة في الأمور النفسية والسلوكية من طرف خبراء لهم مهارات علمية في علم النفس والاجتماع، لأن هذا الدعم يلعب دورا أساسيا ومحوريا في أداء القاضي.

ويمكن القول أن بداية الاهتمام بهذا الجانب الحساس من تكوين شخصية القاضي، يجب أن يكون منذ مراحل الدراسة، والتلقين، حيث يتم تعزيز ثقته بنفسه وبما يقدمه من أحكام.

ومرجع ذلك أن المسؤولية التي يتحملها القضاة على عاتقهم هي مسؤولية غاية في الدقة والحساسية، فالعدل هو أساس تقدم كل المجتمعات، وإعماله غاية ليست بالسهلة على الإطلاق. فهناك عدة أمور تتعلق بالكفاءة العلمية والمهنية تتداخل في خط أداء القضاة لتتبع عنها أحكام إما أنها توصف بالعادلة أو أنها توصف بالجائرة.

ومن بين هذه الأمور ما هو نفسي وسيكولوجي محض، له تأثير جدي على مستوى المردودية، وهناك جانب آخر مرتبط ارتباطا مباشرا بما سبق ذكره، ويمثل واقعا مريرا يعاني منه القضاء المغربي عامة، والقضاء الجبائي خاصة، ولا يمكن الحديث عن هذا الموضوع دون الإشارة إليه، وهو الجانب المتعلق بغرس مفاهيم المروءة، والكفاف لدى القضاة منذ البداية، فمحيط عملهم هو محيط تشوبه مظاهر مختلفة من الإغراءات المادية على الخصوص، حيث هناك من الملزمين من يفضل أداء مبالغ مالية ضخمة لإرشاد القضاة، والتأثير على أحكامهم بدل أداء ما في ذمتهم لخزينة الدولة.

وفي هذا الإطار يمكن الإشادة بوجود فئة عريضة من القضاة الشرفاء والنزهاء الذين يرفضون مثل هذه الممارسات الصادرة عن بعض الملزمين ويعملون على تطبيق القانون دون الرضوخ للإغراءات والتأثيرات المادية.

لكن وبالرغم من ذلك نسمع من حين لآخر، أخبارا عن تورط بعض القضاة كان من المفترض أن يحملوا لواء الشفافية والنزاهة، قد سقطوا في آفة الارتشاء، فكان مصيرهم أن أصبحوا في كفة واحدة مع مدانين كانوا في الأصل -أي القضاة- يصدر عنهم أحكاما ضدهم. لذلك وجب الاهتمام بالجانب المادي للقاضي إضافة إلى الجانب المعنوي

من أجل تحصيله من الإغراءات المادية و تشجيعه على تطبيق القانون في مواجهة الجميع بشكل عادل و منصف.

فالقاضي إذا كان مرتاحا في عمله ماديا ومعنويا، فسيؤدي ذلك إلى جعله يبذل قصارى جهده لتحسين مستوى أدائه المهني، وسيمكنه من امتلاك أسس القناعة التي ستؤطر توجهه على امتداد مشواره العملي.

كما يجب الاهتمام أيضا بجعل القاضي يعمل في ظروف ملائمة تسهل له أداء وظيفته، وذلك عن طريق تمكينه من الآليات القانونية والديداكتيكية، وتجهيز المحاكم بوسائل العمل المناسبة، لأنها ليست كباقي المرافق العمومية الأخرى، فهي رمز للعدالة، ومن شكلها يأخذ القضاء هيبته وحرمته، لذلك يمكن الإستشهاد بدول في أوربا تجعل المحاكم في مقام القصور عمرانيا، بل وهكذا تسمى، المحاكم عندهم بقصور العدالة.

إن هي أمور بسيطة لكن مغزاها عميق في النهوض بالجانب النفسي والسيكولوجي للقاضي الجبائي- والقضاء عموما - الذي يرجى منه الكثير لإرساء دعائم دولة الحق والقانون.

المطلب الثاني: المعوقات المتعلقة بضعف الوسائل

معوقات عمل القاضي الجبائي في البحث عن الإثبات لا تقتصر فقط على ما هو متعلق بالتكوين المهني للقاضي الجبائي، بل تتعداه إلى معوقات تتعلق بضعف الوسائل أيضا. وهذه الوسائل منها ما هو قانوني (فقرة أولى) ومنها ما تتحكم فيه عناصر خارجية أخرى (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: المعينات المتعلقة بالوسائل القانونية

تعزى المعينات المتعلقة بضعف الوسائل القانونية إلى ما هو مرتبط ببنية التشريع الجبائي الموضوعي (أولا) وما هو مرتبط بالتشريع المسطري والإجرائي الضريبي (ثانيا) كما قد تعزى إلى ما هو غير ذلك، أي ما هو مرتبط بتوفير المراجع العلمية والاجتهادات القضائية (ثالثا).

أولا: المعينات المتعلقة ببنية التشريع الموضوعي

إن توالي قوانين المالية السنوية يكون دائما مناسبة لوضع قوانين ضريبية جديدة تجعل من التشريع الجبائي المغربي يوصف بالقانون المتطور والمتجدد، إلا أن هذا الأمر يطرح إشكالا كبيرا أمام قضاة المحاكم الإدارية المتخصصون في المادة الجبائية للإمام بمختلف النصوص الجديدة. أضف إلى ذلك أن التعديلات المتوالية تجعل القضاة غير قادرين على مواكبتها بالمعرفة، كما أن عدم استقرار القانون الضريبي وارتباطه بمجالات أخرى كالمحاسبة أو الاقتصاد، والقانون التجاري وكذا إحالة النصوص الضريبية بعضها على البعض، تعتبر أمورا تتركس هذا الوضع⁽¹⁾.

وفوق كل ذلك يلاحظ أن التشريع الجبائي يعتمد في بلورته للقوانين الضريبية على مقترحات الإدارة الجبائية بامتياز⁽²⁾، بل في بعض الأحيان تكون هذه القوانين ترجمة فعلية لإرادة الإدارة، مع إغفال واضح لمنتوج الاجتهاد القضائي الذي عمل قضاة أكفاء على وضع أسس له وبلورته ليكون رافدا قيما في المجال الجبائي تقتبس منه القواعد

¹ - زينب المبارك: الحماية القضائية للملزم في مجال منازعات الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الماستر، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، ظهر المهرز فاس، السنة الجامعية 2009-2010، ص.66.

² - محمد شكيري: م س، ص.75.

والمبادئ الجبائية في المستقبل، لأنه ثمرة تجربة سنوات من الاحتكاك بمجال المنازعات الجبائية، بالرغم من العقبات غير المتناهية التي واجهتهم وتواجههم باستمرار.

لذلك وجب على المشرع الجبائي أخذ كل هذه المعوقات والعراقيل بعين الاعتبار أثناء سنه للقوانين الجبائية، وبذلك سيقدم حولا لمشكل التراكم الهائل للقضايا الجبائية المطروحة أمام أنظار مختلف المحاكم الإدارية بالمملكة، وسيكرس لمبدأ دولة الحق والقانون من خلال بلورة قوانين تراعى فيها كل هذه الملاحظات.

ثانيا: معوقات متعلقة بالتشريع المسطري

توصف المساطر الضريبية بالصعوبة والتعقيد، خاصة على مستوى تنوع الآجال وكثرتها سواء بالنسبة لمسطرة التصحيح أو مسطرة الفرض التلقائي، وكذا بالنسبة لآجال البت بالنسبة للجن الضريبية، أو آجال الطعن في المرحلة القضائية، حين يطرح النزاع أمام القضاء الإداري. ونضيف إلى ذلك التعقيد الذي يسببه اختلاف المساطر الواجب إتباعها من ضريبة إلى أخرى، الشيء الذي يجعل القاضي الجبائي مركزا في أغلب الأوقات على ضبط المساطر الشكلية والإجرائية أكثر من تركيزه على المسائل الموضوعية التي تدخل في صلب موضوع النزاع.

وهذا التعقيد سيكون له تأثير مهم على تصفية الملفات المطروحة أمام القضاء في الوقت المناسب دون الإضرار بمصالح الأطراف.

وأكثر من هذا وذلك، ما يزال تطبيق قواعد المسطرة المدنية أمام القضاء الإداري - في غياب قانون للمسطرة الجبائية يجمع بين طياته كل ما يخص هذه المادة - يطرح أكثر من إشكال بالنظر إلى الاختلاف بين الإطار الإجرائي للمنازعة المدنية والمنازعة الجبائية. فالاختلاف إذن واضح إن على مستوى الأطراف، -ملزم عادي أمام إدارة عمومية للضرائب- أو على مستوى الموضوع.

إضافة إلى كل ما سبق هناك إشكالية عدم تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة، والتي تضرب بحقوق المواطن الملزم ومن تم تضرب في العمق مصداقية العدالة والعمل القضائي، وكل المجهودات التي تسعى لبناء دولة الحق والقانون. فإذا كان القضاء الإداري المغربي يعمل على منذ إحداثه على إرغام الدولة والجماعات الترابية على تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضدها لفائدة الخواص، فإنه وللأسف الشديد تراجع المشرع المغربي عن هذه المكتسبات بمناسبة إصداره لقانون المالية المتعلق بالسنة المالية 2020، والذي منع في مادته التاسعة تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الدولة والجماعات الترابية، وقيدها بشروط مجحفة للمحكوم له من شأنها أن تفرغ مبدأ دولة الحق والقانون من محتواه⁽¹⁾.

وعليه فتدخل المشرع أصبح مسألة ملحة من أجل رفع كل هذه العراقيل التي تتسم بها المسطرة أمام القضاء الإداري، وأول دعوة يمكن توجيهها هي محاولة الإسراع في إيجاد إطار لتوحيد المساطر الجبائية لتسهيل إمكانية التعامل معها وضبطها سواء من طرف القضاة، أو من طرف كل المتدخلين في النزاع الجبائي أمام القضاء.

¹ - تنص المادة 9 من قانون المالية لسنة 2020 على ما يلي: "يتعين على الدائنين الحاملين لأحكام قضائية تنفيذية ضد الدولة أو الجماعات الترابية أو مجموعاتها ألا يطالبوا بالأداء إلا أمام مصالح الأمر بالصرف للإدارة العمومية أو الجماعات الترابية المعنية.

في حالة صدور حكم قضائي نهائي قابل للتنفيذ، يلزم الدولة أو جماعة ترابية أو مجموعاتها بأداء مبلغ معين، يتعين الأمر بصرفه داخل أجل أقصاه تسعون (90) يوماً ابتداء من تاريخ الإصدار بالتنفيذ في حدود الاعتمادات المالية المفتوحة بالميزانية لهذا الغرض، وفق مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية، وإلا يتم الأداء تلقائياً من طرف المحاسب العمومي داخل الأجل المنصوص عليها بالأنظمة الجاري بها العمل في حالة تقاعس الأمر بالصرف عن الأداء بمجرد انصرام الأجل أعلاه.

وإذا أدرجت النفقة في اعتمادات تبين أنها غير كافية، يتم عندئذ تنفيذ الحكم القضائي عبر الأمر بالصرف المبلغ المعين في حدود الاعتمادات المتوفرة بالميزانية، على أن يقوم الأمر بالصرف وجوباً بتوفير الاعتمادات اللازمة لأداء المبلغ المتبقي في ميزانية السنوات اللاحقة وذلك في أجل أقصاه أربع (4) سنوات ووفق الشروط المشار إليها أعلاه، دون أن تخضع أموال وممتلكات الدولة والجماعات الترابية ومجموعاتها للحجز لهذه الغاية."

ثالثا: معيقات مرتبطة بتوفير المراجع العلمية والفقهية

إن القضاء الإداري المغربي ما زال ينعت بأنه قضاء حديث بالرغم من مرور أكثر من عقدين من الزمن على إصدار القانون 41-90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية. فالقضاء الإداري ومعه القضاء الجبائي بالتبعية في ظل هذه المحاكم ما زال في بداياته مقارنة بالقوانين العتيدة الأخرى، وقضاة هذه المحاكم يسعون باستمرار إلى صقل إمكانياتهم وتحسين مستوى أدائهم من خلال الأحكام التي يصدرونها. إلا أن العراقيل التي تضعها قلة المراجع العلمية، والمرجعيات الفقهية النابعة عن مختلف الأحكام والاجتهادات القضائية تقف حاجزا أمام سعيهم هذا.

وهذا الأمر يؤكد واقع المكتبات القانونية للمحاكم الإدارية، مع العلم أن إنكفاء رأي القاضي الجبائي، لا يمكن أن يأتي من فراغ، بل بكثرة الاطلاع على المراجع الأساسية، والحديث في المادة، والاطلاع أيضا على القانون والقضاء المقارنين للاستئناس بهما، خاصة أن هناك من الدول من يشهد لهم بالريادة في مجالي القضاء الإداري والجبائي على وجه الخصوص. لذلك وجب تعزيز هذه المكتبات بالكتب القديمة والحديثة وجعلها في متناول القضاة، لتكون مرجعية لهم يتعرفون من خلالها عن مواقف الفقهاء ويستعينون بها أثناء النظر في ملفات المنازعات المطروحة أمامهم.

و من أهم المعوقات في هذا المجال التي أصبحت تطرح نفسها بإلحاح في العصر الحديث هو استمرار الاعتماد على الكتب المطبوعة وإغفال الجانب المعلوماتي الذي أضى ضرورة ملحة يمكن لإقرارها وتفعيلها أن يضع حدا لكل هذه المشاكل، إذا ما تم تحميل الكتب المتخصصة على مواقع وجعلها في متناول القضاة .

وما سبق الحديث عنه بالنسبة للمراجع العلمية يمكن إسقاطه أيضا على اجتهادات المحاكم الإدارية الصادرة عن مختلف المحاكم الإدارية العادية والاستئنافية، وخصوصا تلك الصادرة عن محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون و الساهرة على توحيد الاجتهاد

القضائي و إصدار القرارات المبدئية التي تفسر النصوص القانونية الغامضة أو توحيد العمل القضائي بخصوص الحالات التي لا يوجد نص قانوني ينظمها. فاطلاع كل القضاة على هذه الأحكام فور صدورها هو من الأهمية بما كان لأنه يوفر لهم قاعدة الاشتغال على الملفات التي بين أيديهم.

وأنجع طريقة للاستفادة من هذه الأحكام والاجتهادات القضائية هو توثيقها بشكل إلكتروني، وتمكين كل قضاة المحاكم منها فور إصدارها عن طريق اطلاعهم عليها بواسطة قنوات للتواصل بينهم.

وفي هذا الإطار يمكن الاستشهاد بتجارب دول رائدة في العالم الرقمي كالولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية، التي تتلقى معاهدها القضائية آخر إصدارات المحاكم من أحكام قضائية خلال وقت قياسي من إصدارها وتجعلها رهن إشارة طلبية وأطر هذه المعاهد، كما يزود بها كل قضاة المحاكم المرتبطين بشبكة الاتصال⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: المعوقات الأخرى لتدخل القاضي الجبائي في البحث عن وسائل الإثبات

بعيدا عن المعوقات المتعلقة بضعف الوسائل القانونية والتي تقيد عمل القاضي الجبائي ككل، ومهمته في البحث عن الإثبات بصفة خاصة، هناك عوامل أخرى تتركز هذه المعوقات، منها ما هو مرتبط بالملزم نفسه (ثانيا) ومنها ما هو مرتبط بهيئة الدفاع (أولا).

¹ - سعاد بنور: م س، ص 274.

أولاً: المعينات المرتبطة بهيئة الدفاع في المنازعات الجنائية

يشترط المشرع في المنازعات الجنائية، ضرورة رفع مقال الدعوى عن طريق محام مسجل بجدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، حيث جاء في المادة 3 من القانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية، ما يلي: «ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب».

وهذا الشرط يبدو طبيعياً ومنطقياً باعتبار أن المسطرة في هذه المنازعة هي مسطرة كتابية ويفترض فيمن يقوم برفعها أمام أنظار المحكمة أن يكون ملماً بالقانون حتى يتمكن من وضع ملتمساته في سياقها. والمحامي هو أكثر شخص يمكنه القيام بهذه المهمة، لكن واقع الأمور يوحي بغير ذلك، لأن المحامي تعود وتفنن في الترافع في منازعات كلاسيكية من نوع المنازعات المدنية بكل فروعها، والمنازعات الجنائية، والتجارية وغيرها، لكن المادة الجنائية تعتبر من أصعب المواد التي تغيب فيها كفاءتهم المهنية، و سبب هذا القصور يعزى إلى أن تكوين هؤلاء في القانون الخاص ومساطرهم دون القانون العام وفروعه، كما يعزى أيضاً لتجدد القانون الضريبي المستمر وتعقد مساطره التي تتطلب إضافة إلى الكفاءة القانونية كفاءة تقنية ومحاسبية مهمة.

وما يؤكد هذا المعطى على أرض الواقع، هو النسب العالية للدعوى المرفوعة أمام المحاكم عن طريق محامون وصدرت فيها أحكام قضائية بعدم القبول شكلاً. فقد جاء في أطروحة لإحدى الباحثات ما يلي :

- 46% من مجموع القضايا المحكومة حكمت بعدم القبول لعيب في الشكل.

- أزيد من 60% من الأوامر أيضاً رفضت لنفس العيب.

- 90% من القضايا الاستعجالية الصادرة عن المحكمة الإدارية بالبيضاء تم الحكم فيها برفض الطلبات (1).

يتبين من هذه الإحصائيات غياب المعرفة والإلمام المحدود لهؤلاء المحامون بالمادة الضريبية، وبالتالي ضياع المصالح المالية للملزم على وجه التحديد إذا كان هو المدعي في الدعوى. وهذا الإشكال لا يطرح بالنسبة للطرف الآخر في المنازعة الجبائية (إدارة الضرائب)، لأن من ينوب عنها هم موظفون يكون تكوينهم على درجة عالية من الكفاءة في المادة الضريبية بما لا يدع مجالاً لمثل تلك المشاكل التي يطرحها ضعف تكوين المحامون في المادة الجبائية.

ولتخطي هذا الوضع يجب على المحامين الذين ليسوا سوى حلقة من سلسلة مترابطة في منظومة القضاء المغربي، أن يعملوا على الرفع من مستواهم المعرفي في المواد الجبائية، سواء بخصوص القوانين الموضوعية أو المساطر حتى يؤديوا مهامهم في الدفاع عن حقوق ملزمين ضعفاء على الوجه المنشود. ومن أجل ذلك فلا بد من الخضوع إلى دورات تكوينية تنظمها نقابات المحامين مثلاً أو جمعية هيئات المحامين بالمغرب، وكذا إبرام اتفاقيات شراكة مع المديرية العامة للضرائب من أجل أن تسهر هذه الأخيرة على تأطير دورات تكوينية لفائدة المحامين سواء المتمرسين أو المحامين الرسميين من أجل مساعدتهم على فهم آليات اشتغال إدارة الضرائب و المسائل التقنية و الفنية التي تفيد في حل المنازعات الجبائية المعروضة على أنظار القضاء و تفادي بعض الممارسات التي تطيل من عمر النزاع و لا تخدم مصلحة الطرفين.

¹ - نجاة العماري: المنازعة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة عين الشق، الدار البيضاء ص.408.

ثانيا: معيقات مرتبطة بالملزم نفسه

هناك علاقة جدلية بين الملزم بالضريبة من جهة، والإدارة الجبائية من جهة أخرى، محورها مبلغ الضريبة. وتنشأ عن هذه العلاقة مجموعة من الحقوق والواجبات يتمتع بها هذين الطرفين، يجب احترامها وصيانتها حتى يمكن الحديث عن توازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية، والملزمين بالأداء⁽¹⁾.

وبما أن الملزم هو الطرف الرئيسي في هذه العلاقة، لأنه هو من يتحمل أداء الضريبة، التي تمول من خلالها نفقات الدولة، فيفترض توفره على وعي جبائي يمكنه من إدراك فلسفة الالتزام الضريبي وبالتالي يتبلور لديه مبدأ الموافقة والرضا بالضريبة⁽²⁾.

إن غياب هذا الوعي لدى غالبية الملزمين يزكي لديهم الفكرة السائدة بأن الضريبة هي اقتطاع جائر من ثروة مشروعة وقلما تفهم على أنها مساهمة في النفقات العمومية. كما يولد غياب الوعي لدى الملزم حساسية اتجاه كل قرارات الإدارة الجبائية، ويعتبرها سلطة لا تحكمها أي سلطة من السلط بالرغم من وجود القضاء.

إن اقتران اسم إدارة الضرائب بفكرة الدولة والمخزن يقف حاجزا أمام كل سبل إقناع الملزمين بأن القضاء هو سلطة مستقلة عن السلط الأخرى، ومن بينها السلطة التنفيذية مجسدة في إدارة الضرائب، وبالتالي يخصص هذا النوع من الملزمين كل تفكيره وإمكانياته من أجل إيجاد طرق للتحايل والتهرب الضريبي قد تكلفه في بعض

¹ - اليوسي عبد الله، ظاهرة التهرب الضريبي بين المقرب القانوني والسوسيولوجي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2002-2003، ص.109.

² - عصام الغزني، المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب، مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، الجزء الأول، ص.31.

الأحيان أكثر من قيمة الضريبة نفسها، ويغفل عن الحقوق التي يمنحها له القانون مقابل الواجبات المفروضة عليه.

لقد قام المشرع بسن قوانين هي بمثابة حقوق و ضمانات للملزم من أجل مواجهة إدارة الضرائب بها متى تبين له أنها تعسفت في استعمال سلطتها اتجاهه، ونذكر من بينها على سبيل المثال:

- ضمان الحق في الاعتراض على القرارات الضريبية غير المشروعة والمنافية لواقع الأنشطة التي تأسست الضريبة عليها.

- ضمان الحق في استرداد ما دفع بغير حق.

- ضمان الحق في اللجوء إلى القضاء للطعن في أساس تقييم الوعاء الضريبي والطعن في إجراءات التحصيل الضريبي.

- ضمان الحق في الاستعلام الضريبي.

وربما يكون هذا الضمان الأخير هو بيت القصيد، والسبب الرئيسي في غياب الوعي لدى الملزم الضريبي الذي يكرس لمعيقات تعرقل عمل القاضي الجبائي في البحث عن الإثبات أثناء بثه في المنازعة المطروحة أمامه. فكيف يحدث ذلك؟

إن القيمة الكبيرة للنصوص القانونية المتعلقة بالمجال الجبائي لا يدركها سوى واضعو هذه النصوص على الرغم من أنها تكون موجهة بالأساس لطرفين هما إدارة

الضرائب و الملزم⁽¹⁾ ، لذلك فإن فاعلية هذه النصوص ستكون حتما ضعيفة ، لأن من وجهت إليهم، وخصوصا الملزمين، لا يتوفرون في غالب الأحوال على الوسائل والشروط التي تمكنهم من فهمها أولا ثم تفعيلها ثانيا بشكل سليم.

لذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تفتح قنوات دائمة للحوار المباشر مع المعنيين بالضرائب، من أجل توعيتهم بحقوقهم وواجباتهم، وأخذ كل المشاكل التي تعترضهم بعين الاعتبار، خاصة تلك المتعلقة بفهم واستيعاب النصوص القانونية الموجهة إليهم من منظورها الفلسفي، قبل التطرق إلى معناها الفعلي، حتى تكون علاقة الملزم بالإدارة يشوبها التفاهم والتكامل، وليس التنافر والتباعد⁽²⁾ الذي سيؤدي حتما إلى فقدان الثقة في إدارة الضرائب، و بالتالي يفضل الملزم اللجوء إلى القضاء حاملا معه خلفيات يطبعها الإحساس بالظلم والاستياء من ممارسات الإدارة الجبائية، وينتظر من هذا القضاء أن ينصفه ويحكم لصالحه بغض النظر هل هو مظلوم فعلا من طرف إدارة الضرائب أم لا.

إن النتيجة الحتمية المترتبة عن قلة أو عدم وعي الملزم بالغاية من الضريبة وبواجبه في دفعها مقابل حقه في دفع مبلغ معقول و قانوني غير مبالغ فيه، هي أن القاضي الجبائي يجد نفسه أمام طرف(الملزم) يصعب إقناعه بما له وما عليه، وهو ما يجعله لا يقبل حتى بالحكم القضائي الصادر في النزاع القائم بينه وبين إدارة الضرائب.

لذلك، فإن توعية الملزمين بثقافة الضريبة المواطنة، سيؤدي لا محالة إلى التقليل من المنازعات الجبائية المعروضة على القضاء، وحتى في حالة وصول هذه المنازعات للمرحلة القضائية، فإن الأحكام الصادرة فيها ستلقى ترحيبا وقبولا من الطرفين وخاصة

¹ - بالإضافة إلى الملزم وإدارة الضرائب كمخاطبين رئيسيين بالقوانين الضريبية، هناك متدخلين آخرين على رأسهم القضاء عند حدوث نزاع بين الطرفين الرئيسيين، و المحاسبين و الخبراء و المفوضين القضائيين المكلفين بتبليغ الإجراءات الضريبية.

² - الكاملي حسناء: الغش الضريبي في المغرب (حالة الضرائب المباشرة)، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة المالية العامة، كلية الحقوق بالدار البيضاء، عين الشق 2002-2003، ص.105.

الملزم، لأنه يتوفر على ثقافة ووعي بالمعطيات الضريبية ووسائل الإثبات المقدمة للمحكمة للبت في النزاع.

في نهاية هذا المحور المتعلق بالصعوبات والمعوقات التي تواجه عمل القاضي أثناء إدارته للنزاع الجبائي بصفة شمولية، والإثبات بصفة خاصة، والتي تجعله في محك مواجهتها للتوفيق بين حماية حقين متعارضين ظاهرياً، متحدين في العمق؛ متعارضين ظاهرين حينما يعتقد كل من الملزم والإدارة الجبائية أن أهدافهما تتعارض، لأن الملزم يعتقد أن الفرض الضريبي ليس سوى إفقار غير عادل لذمته المالية، بينما ترى الإدارة أن تلك الأموال هي ديون ممتازة لها في ذمة الملزمين. أما فيما يتعلق باتحاد الحقين في العمق، فمغزاه الفلسفي أن على طرفي العلاقة الجبائية، أن يتوفر لديهم الإيمان بفكرة أن الضريبة هي مساهمة نقدية في تحمل تكاليف الدولة التي سيستفيد منها الجميع بما فيهم الملزم.

لقد اتضح جلياً أن واقع القضاة الجبائين، هو واقع مليء بالمعوقات والعراقيل التي تختلف وتتنوع باختلاف البيئة والواقع الذي يحيط به. لكن هذه دراسة المتواضعة هاته، بقدر ما أنها كشفت النقاب عن هذه المؤثرات السلبية التي تكبل عطاء قضاة، فقد أكدت باللموس أن هذا القاضي الجبائي، هو قاض إيجابي في كل مراحل المنازعة الجبائية وله دور رائد في إدارة الإثبات وتسييره، وخلق التوازن المطلوب في توزيع عبئ الإثبات سعياً منه إلى التوفيق بين حماية الحقوق الخاصة للملزم من جهة، والحفاظ على المصالح المالية للدولة وحماتها.

وعليه يمكن القول أن القاضي الجبائي المغربي من خلال أعماله واجتهاداته يصبو إلى أن ينطبق عليه وصف القاضي الجيد الذي رسم أهم ملامحه الأستاذ Bernard

Pactean ، حيث قال عنه أنه قوي، فهو يلغي، يعاقب، يصلح، يعوض، يطبق القانون، يحدده، وفي ذات الوقت بالتأكيد- يصنعه⁽¹⁾.

¹ -Bernard Pactean, les procédures d'urgence devant les tribunaux administratifs, série séminaires et colloques numéro 5 tribunaux administratifs et Etat de droit, Université cadi Ayyad, Marrakech, 1996, p193.

خاتمة عامة:

إن لنظام الإثبات في المادة الجبائية أهمية بليغة لكونه الأداة التي بها تتكون قناعة المحكمة. فلا وجود لحق بدون إثبات. وواقعية الحقوق المدعى بها تتوقف على مصداقية وقوة الأدلة المدلى بها.

غير أن نظام الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب يطرح العديد من المشاكل في غياب مقتضيات قانونية خاصة تؤطره، وذلك على مستوى المنازعة أمام القضاء على وجه التحديد التي تنشأ بين الملزم بالأداء الضريبي، وبين الإدارة المكلفة بربط وتحصيل الديون العمومية.

وقد تم التوصل لهذا المعطى بعد مقارنة أهم جوانب الإثبات وخصوصياته في المادة الجبائية.

وقد خلصنا إلى مجموعة من الاستنتاجات، والملاحظات، نلخصها فيما يلي:

● نظام الإثبات في المادة الجبائية، يرتكز على وسائل من داخل القانون الجبائي نفسه تتمثل في الإقرار والتصريح الجبائي، ثم المحاسبة. كما يعتمد أيضا على وسائل إثبات من خارج النظام الجبائي، تتمثل في وسائل الإثبات المتعارف عليها في الشريعة العامة. ولا يستثني من هذه الأخيرة سوى تلك التي لا تتلاءم مع الطبيعة الكتابية للمادة الجبائية. من يمين وشهادة شهود.

وعليه فوسائل الإثبات في المادة الجبائية تخضع لازدواجية النظام التي تخضع لها؛ قواعد القانون الجبائي، وأيضا قواعد الشريعة العامة.

• توزيع عبئ الإثبات في المادة الجبائية لا يخضع لأي قواعد قانونية صريحة، وأهم المعايير المعتمدة في هذا الإطار هي مستنبطة من القواعد العامة للإثبات، كمبدأ البينة على من ادعى، من جهة ثم من جهة ثانية تستنبط هذه القواعد من خصوصية المادة الجبائية، والوقائع المطروحة أمام القضاء الجبائي. وهو الأمر الذي يعكس بوضوح ما تتميز به المادة الجبائية، من استقلالية في التأويل والتطبيق.

• وقد تم الوقوف على أن الإثبات في المادة الجبائية، هو إثبات حر إلى حد ما بالنسبة للإدارة الجبائية، ومقيد بالنسبة للملزم بالأداء الضريبي. إلا في بعض الحالات القليلة التي ينقلب فيها على الإدارة عبء الإثبات.

• وبالمقابل، لاحظنا أن القاضي الجبائي له سلطة تقديرية واسعة في إدارة الإثبات، وأنه يلعب دورا إيجابيا يعطيه كافة الصلاحيات لتحقيق التوازن في نزاع طرفاه غير متساويين، من حيث الحقوق والواجبات. فالإدارة الجبائية هي كيان عام قائم بذاته، انطلاقا من الامتيازات المادية والبشرية والقانونية التي يتوفر عليها. أما الملزم فهو طرف ضعيف لا يملك سوى ما توفر له من وسائل قانونية للدفاع عن حقوقه.

• غير أن القضاء الجبائي في المغرب ما زال يعاني من معيقات متعددة أهمها غياب التخصص، أثناء التكوين في المادة الجبائية، الأمر الذي ينعكس على أدائه أثناء الممارسة، ويضعف من قيمة الجهود التي يبذلها في تحقيق العدالة، والنطق بأحكام قضائية تكون لبنة لنظريات قانونية مبنية على الاجتهاد القضائي للقضاة الجبائيين. وليست مجرد تقارير لخبراء قد تجاوزوا في بعض الأحيان الحدود التي رسمها لهم القانون أثناء إبداء آرائهم في الأمور التي يرجع إليهم فيها من أجل المشورة والاستئناس فقط.

وتأسيسا على كل ما سبق، وفي انتظار تدخل المشرع المغربي، لإخراج نظام للإثبات الجبائي إلى الوجود، يتضمن نصوصا توزع الإثبات بين طرفي المنازعة الجبائية، توزيعا واضحا ومفصلا يغني عن ما سواه من القواعد العامة والخاصة. فإن كل الفعاليات المتدخلة في المنظومة الجبائية من قضاة المحاكم الإدارية، والمحامون، والخبراء، وغيرهم، جميعهم مدعوون إلى استنباط قواعد للإثبات من النصوص القانونية

ومن طبيعة المادة الجبائية، وأيضا من خصوصية العلاقة بين أطرافها من أجل التأسيس لمنهج يستقر عليه في مختلف المحاكم الإدارية للمملكة، وبالتالي البناء الفعلي لدولة الحق والقانون.

● إن خصوصية العلاقة بين طرفي المنازعة الجبائية تفرض حتما التأسيس لمنهج مستقر و موحد في جميع المحاكم الإدارية للمملكة، التي راکمت مجموعة من الاجتهادات القضائية الجريئة و الفعالة في إطار الفصل في المنازعات الجبائية المعروضة عليها.

● إن التأسيس لهذا المنهج داخل المحاكم الإدارية سيجعل من القضاة شركاء وفاعلين في صياغة القرار الضريبي العادل و الحامي والضامن الحقيقي لحقوق و مصالح الخزينة العامة، والملزم على حد سواء.

● يتعين على المشرع استغلال المجهودات الجبارة المبذولة من طرف قضاة المحاكم الإدارية، وذلك باستغلال الاجتهادات القضائية الفعالة المتوفرة لدى هذه المحاكم، والأخذ بهذه الآراء القضائية عند صياغة النصوص القانونية الجبائية، نظرا لكون هذه الاجتهادات القضائية تسعى إلى تحقيق غايات و أهداف نبيلة تعود بالنفع الكبير على الجميع ، ومنها :

● ضمان حق الدولة في الحصول على موارد مالية لتغطية النفقات العامة، وكذا التخفيف من التهرب الضريبي تدريجيا في أفق وضع حد لهذه الظاهرة.

● تحويل الاجتهادات القضائية إلى نصوص قانونية مكتوبة و صريحة تيسر عمل المخاطبين بالقانون الجبائي من قضاة و محامون و الإدارة الجبائية والملزمون والطلبة الجامعيون...

● تحقيق مبدأ المساواة والانصاف في تحمل الأعباء الجبائية، وعدم التعسف في فرض الضريبة من طرف الدولة على الملزم، وذلك من أجل أن نكون فعلا في إطار دولة الحق و القانون التي طالما ما أكد عليها جلالة الملك محمد السادس نصره الله في خطاباته السامية، كما هو الشأن في الخطاب الملكي السامي لجلالته بتاريخ 20 غشت 2004 بمناسبة الذكرى 61 لثورة الملك و الشعب ، حيث قال جلالتة: " كما ينبغي أيضا

تعزيز الدور الاستراتيجي للدولة في الضبط و التنظيم و الإقدام على الإصلاحات الكبرى، لا سيما منها القطاع الضريبي و السهر على مواصلة تطبيق مبادئ الحكامة الجيدة في جميع القطاعات"

على ضوء كل ما سبق ، يحق لنا كباحثين قاربنا موضوعا مهما في المنظومة الجبائية للمغرب، كموضوع الإثبات في المنازعات الجبائية أمام القضاء ، أن نجزم و نؤكد على خلاصة عامة و أساسية لهذا الموضوع، و هي أن الظرفية الحالية لم تعد تحتل التأخير في إخراج نظام موحد و متكامل للإثبات في المنازعات الجبائية أمام القضاء ، يحتفظ بالإيجابيات الموجودة في النصوص الحالية و يضيف إليها ما تحتاجه المنظومة الجبائية المغربية التي تتطلب السرعة و الفعالية لارتباطها بالمصالح المالية و الاقتصادية للأفراد و الدولة على حد سواء.

الملاحق

لائحة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1- الكتب

- أحمد عاصم: الحماية القانونية للكراء التجاري، دراسة نظرية تطبيقية للنصوص على ضوء قرارات المجلس الأعلى، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، الطبعة الثالثة 1988.
- إدريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المدني المغربي، طبعة 1990
- الحسن بويقين: إجراءات التبليغ فقها وقضاء، الطبعة الأولى 1423، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء
- الحسن كثير "التبليغ في المادة الجبائية" مطبعة الأمنية، 2012.
- الطيب الفصايلي، في القانون القضائي الخاص، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 1992.
- المعطي الجبوجي: القواعد الموضوعية والشكلية للإثبات وأسباب الترجيح بين الحجج - مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء
- امحمد الفروجي: "الإثبات أمام المحاكم من خلال قضاء المجلس الأعلى"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2005
- أمينة جبران : القضاء الإداري - عوى القضاء الشامل - المنشورات الجامعية المغربية DUMAG الطبعة الأولى 1994

- خالد السموني الشرقاوي، الخبرة القضائية في ضوء قانون المسطرة المدنية والاجتهاد القضائي. منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات جامعية، العدد 7 سنة 1998، دار النشر المغربية

- سليمان محمد الطماوي: القضاء الإداري- الكتاب الأول- قضاء الإلغاء – طبع و نشر دار الفكر العربي – طبعة 1986

- عبد الرحيم شميعة، محاضرات في القانون التجاري، السنة الجامعية 2004، كلية الحقوق مكناس

- عبد العزيز توفيق، شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء

- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية والإثبات أمام القضاء الإداري، الطبعة الأولى، مطبعة المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة

- عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2002

- عبد القادر تيعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي

- عز الدين بنستي: دراسات في القانون التجاري المغربي – ج 1 – الطبعة الأولى 1998

- عزيز بوعلام: حجية الإثبات بالشواهد الإدارية في المجال الضريبي

- عصام الغزني، المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب، مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، الجزء الأول.

- عصام الوراري، الخبرة القضائية في مجال المنازعات الجبائية المرتبطة بالعقار، مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، -المنازعات الضريبية وتحصيل

الديون العمومية- الجزء الأول، دار الآفاق المغربية، الدار البيضاء، 2014

- محمد السماحي: مسطرة المنازعة الضريبية – الطبعة الأولى – مطبعة الصومعة

– 1997

- محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية – الطبعة الثانية

2005

- محمد مرغيني: المبادئ العامة للقانون الإداري المغربي – الطبعة الثالثة 1982-

مطبعة الساحل

- مصطفى التراب: المختصر العملي في القضاء و القانون – الطبعة الأولى –

2008 – مطبعة الأمنية – الرباط

- مولاي ادريس الحلابي الكتاني : إجراءات الدعوى الإدارية – الطبعة الأولى –

2001

- نبيل حلي و بطرس ميالة : المحاسبة في المنشأة الفردية – الأساسيات – دار

الأمل للنشر و التوزيع – الأردن – 2010

- نوح محمد عبد الرحيم، المحاسبة الضريبية، منشورات قاريونس

- عبد الرحمان بن محمد ابن خلدون: مقدمة ابن خلدون، طبعة

1425هـ/2005م، دار النشر شركة أبناء الشريف الأنصاري للطباعة والتوزيع والنشر

- عبد الرزاق أحمد السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء

الثاني، نظرية الالتزام. بوجه عام، الإثبات آثار الالتزام، تنقيح المستشار أحمد مدحت

المراغي- منشأة المعارف – جلال حزي وشركاه

- عبد السلام أديب: السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية، إفريقيا الشرق،

الطبعة الأولى. 1998.

-محمد بفقير: العمل القضائي للغرفة الإدارية بمحكمة النقض خلال سنة 2016 –

منشورات دراسات قضائية – سلسلة عمل قضاء المحاكم المغربية – مطبعة النجاح

الجديدة الدار البيضاء.

-مولاي عبد الرحمان أبليل: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي) مطبعة الأمنية – الرباط

2013 –

2- الأطروحات و الرسائل

- أحمد شرقي، حماية الملزم حسن النية في القانون الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2010-2011
- الحسين هباري: الإثبات في المادة الضريبية – بحث لنيل شهادة الماستر – كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس – السنة الجامعية 2012/2013 .
- العباسي عبد الغني : مسطرة تصحيح الأساس الضريبي و ضمانات حقوق الملزم – رسالة لنيل شهادة الماستر- جامعة الحسن الأول – كلية الحقوق سطات – السنة الجامعية 2014-2015
- الكاملي حسناء: الغش الضريبي في المغرب (حالة الضرائب المباشرة)، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة المالية العامة، كلية الحقوق بالدار البيضاء، عين الشق 2002-2003
- اليوسي عبد الله، ظاهرة التهرب الضريبي بين المقترح القانوني والسوسيولوجي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2002-2003
- آمال بنعدي: "قراءة في بعض إشكاليات مسطرة فض المنازعات الضريبية والوعاء"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، جامعة الحسن الأول، كلية الحقوق سطات 2008-2009.
- زينب المبارك: الحماية القضائية للملزم في مجال منازعات الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الماستر، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، ظهر المهرز فاس، السنة الجامعية 2009-2010
- سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، عين الشق – كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – الدار البيضاء – السنة الجامعية 1999/2000.

- عمار فوزي المباحي، الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، 2001.
- عمر اليعقوبي : التوجه الجديد لمدونة التجارة المغربية – أطروحة دكتوراه – كلية الحقوق السويسي – الرباط – السنة الجامعية 2006-2007.
- مريم الجوهرى : المنازعة الضريبية أمام القضاء في المغرب – رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة – جامعة محمد الخامس الرباط – كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية أكادال – السنة الجامعية 2003/2004
- نجاة العماري: المنازعة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق، الدار البيضاء
- نجيب البقالي : منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري – رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة – جامعة الحسن الثاني – كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء – المحمدية – السنة الجامعية 2007/2008.
- حميد حماني : القضاء الإداري في المادة الضريبية و دوره في تحقيق التوازن بين الإدارة و الملزم – بحث لنيل شهادة الماستر- جامعة المولى إسماعيل – كلية الحقوق مكناس – السنة الجامعية 2017/2018.

3- المقالات والمجلات

- إبراهيم بركات: المواضيع القضائية في المغرب قبل الحماية، مجلة رابطة القضاة، عدد 6-7.
- أمال المشرقي: " دور المحاكم الإدارية في حماية النشاط الاقتصادي " مقال منشور ب م.م.إ.م.ت عدد 19. أبريل-يونيو 1997.

- جعفر حسون : الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون 90-41 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية – مقال منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 4 – 1996

- حسن العفوي: الوثائق المحاسبية ودورها في الإثبات، مجلة البحوث، العدد10، سنة 2011.

- حسن المرصفاوي: حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا حكومية، العدد 3، القاهرة، سنة 1962.

- حياة البجدايني : طبيعة الدعوى الضريبية بين القضاء الشامل و قضاء الإلغاء : المنازعات الضريبية و تحصيل الديون العمومية – الجزء الأول – منشورات مجلة القضاء المدني – سلسلة دراسات و أبحاث

- عبد الرحمان ابليلا: خصوصيات الخبرة في المادة الجبائية، ندوة وطنية حول الإشكالات القانونية والعلمية في المجال الضريبي، دفاثر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط سنة 2011

- عبد الرؤوف الكساسبة، وسالم الشوابكة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مقال منشور بسلسلة دراسات وأبحاث، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، ج 1 منشورات مجلة القضاء المدني 2015.

- عبد العزيز اليعقوبي، الإجراءات الإدارية لربط الضريبة، ومسطرة الطعن فيها، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، 15/06/1996 عدد 9

- كريم لحرش : المنازعات الضريبية في القانون المغربي – سلسلة اللامركزية والإدارة الترابية – عدد 21- الطبعة الأولى – مطبعة طوب بريس – الرباط.

- محمد الأعرج : الطلبات المستعجلة في نطاق ولاية القضاء الإداري ، الطلبات المستعجلة في نطاق العقود الإدارية نموذجا ، مداخلة ضمن أشغال اليوم الدراسي الذي نظمتها المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية بمساهمة مؤسسة هانس سايدل الألمانية بتاريخ 25 فبراير 2005 – الرباط – سلسلة مواضيع الساعة العدد 50 – 2005 – منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية

- محمد الودغيري: رقابة قاضي الإلغاء على مشروعية القرارات الإدارية الصادرة بناء على الدوريات – تعليق على حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء – مجلة الحقوق المغربية – عدد 7 – السنة الرابعة – أبريل 2009

- محمد قصري : القرارات الإدارية التي يجوز الطعن فيها بدعوى الإلغاء لتجاوز السلطة – سلسلة مواضيع الساعة – العدد 1 – 1995 – منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية

- محمد لمزوعي "القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار" المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد مزدوج 51-52 يوليوز – أكتوبر 2003.

4- الندوات:

-ابراهيم الشيكرو، المراقبة الجبائية لصدق المحاسبة: تحديد مفهوم المحاسبة غير المنتظمة وحدود السلطة التقديرية للإدارة. لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب في موضوع العمل القضائي والمنازعات الضريبية, أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس عدد 8/2005 دفاتر المجلس الأعلى. مطبعة إبيت.

-بوشعيب البوعمري : الإثبات في النزاعات الضريبية – مقال منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2011/16- عدد خاص بالندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية و العملية في المجال الضريبي.

سمير أحيدار: دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية – المجلة المغربية للمنازعات القانونية – عدد مزدوج 6/5 – 2007

-عبد الله بدوي، حق المراجعة الضريبية ووسائل مراقبة المحاسبة، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بوجدة في 26/05/2006 حول موضوع المنازعات الضريبية والإشكاليات المطروحة في الميدان العملي في ضوء المدونة الجديدة العامة للضرائب.

5- القوانين:

لل دستور المملكة: ظهير شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 شعبان 1432 موافق 29 يوليوز 2011، بتنفيذ نص الدستور منشور في الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 موافق 30 يوليوز 2011.

لل المدونة العامة للضرائب، المحدث بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 لسنة 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 موافق 3 شتنبر 2006.

لل القانون رقم 90.41 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.91.225 صادر في 22 ربيع الأول 1414 موافق 10 سبتمبر 1993 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 3 نونبر 1993 صفحة 2169.

القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم الإستئناف الإدارية، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 بتاريخ 15 محرم 1427 موافق 14 فبراير 2006 صادر بالجريدة الرسمية عدد 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 موافق 23 فبراير 2006.

القانون المسطرة المدنية ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 موافق 28 شتنبر 1974 المنشور بالجريدة الرسمية 3230 مكرر بتاريخ 13 رمضان 1394 موافق 30 شتنبر 1974.

القانون رقم 58.11 المتعلق بمحكمة النقض المغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.57.223 صادر في 2 ربيع الأول 1377 موافق 27 سبتمبر 1957 بشأن مجلس الأعلى الصادر بتنفيذه رقم 1.11.170 بتاريخ 27 ذي القعدة 1432 مكرر بتاريخ 28 ذي القعدة 1432 موافق 26 اكتوبر 2011.

القانون رقم 09.08 المتعلق بحماية الأشخاص الذاتيين تجاه معالجة المعطيات ذات الطابع الشخصي صادر بموجب الظهير الشريف رقم 1.09.15 صادر في 22 صفر 1430 موافق 18 فبراير 2009 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5711 بتاريخ 27 صفر 1430 موافق 23 فبراير 2009.

القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات الإلكترونية صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129 بتاريخ 19 ذي القعدة 1428 موافق 320 نونبر 2007 صادر بالجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 25 ذي القعدة 1428 موافق 6 سبتمبر 2007.

القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.96.83 الصادر في 15 ربيع الأول 1417 موافق فاتح غشت 1996 صادر في الجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1417 موافق 3 اكتوبر 1996.

القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد الحسابية صادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 جمادى الآخرة 1413 الموافق 25 ديسمبر 1992 صادر بالجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30 دجنبر 1992 صفحة 1867.

القانون رقم 44.03 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها الصادر بموجب الظهير الشريف رقم 1.05.211 بتاريخ 15 محرم 1427 الموافق 14 فبراير 2006 منشور بالجريدة الرسمية عدد 5399 بتاريخ 28 محرم 1427 الموافق 27 فبراير 2006 صفحة 522.

القانون رقم 47.06 المتعلق بالجبائية الجماعات المحلية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 ذي القعدة 1428 الموافق 30 نونبر 2007 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 22 ذي القعدة 1428 الموافق 3 ديسمبر 3734.

مدونة التحصيل العمومية بمثابة القانون رقم 15.95 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 25 محرم 1421 الموافق 3 ماي 2000 الصادر بالجريدة الرسمية 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق فاتح يونيو 2000 صفحة 1256.

الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 الموافق 12 أغسطس 1913 بمثابة قانون الإلتزامات والعقود، منشورات الجمعية النشر معلومات القانونية والقضائية سلسلة النصوص القانونية عدد 14 يناير 2009.

القانون المدني الفرنسي

القانون المدني المصري

القانون التجاري الفرنسي

1- **Ouvrages**

- A.VIANDIER : Droit comptable ,édition dalloz ,1984
- Bernard Pactean, les procédures d'urgence devant les tribunaux administratifs, série séminaires et colloques numéro 5 tribunaux administratifs et Etat de droit, Université cadi Ayyad, Marrakech, 1996
- Christophe de la Mardière: La preuve en Droit fiscale- LITEC
- GROSCLAUDE , et Marchessou : Droit fiscal general , Dalloz, 1997
- Jean Garagnon et Michel Rousset : Droit administratif marocain 2eme édition 1975 édition la porte-
- Jean Vincent et Serge Guinchard : procédure civile 25^{eme} édition, Dalloz

3- **ARTICLES :**

2- **Thèse**

François Patrice Deruel : « La preuve en matière fiscale », thèse pour le Doctorat en droit : 29 Juillet 1962 faculté de Droit université du Paris.

الفهرس:

0	مقدمة عامة:
12	القسم الأول: نظام الإثبات المعتمد أمام القضاء في المنازعات الجبائية
13	الفصل الأول: طرق الإثبات الخاصة بالمادة الجبائية
14	المبحث الأول : القضاء الإداري المختص في المنازعات الجبائية
14	المطلب الأول: خضوع المنازعة الجبائية للقضاء الشامل
14	الفقرة الأولى: ماهية دعوى القضاء الشامل
16	الفقرة الثانية: اختصاص القضاء الشامل للبت في المنازعات الجبائية
21	المطلب الثاني: المنازعة الجبائية كدعوى إلغاء
21	الفقرة الأولى: تعريف دعوى الإلغاء
26	الفقرة الثانية: دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية
30	المبحث الثاني: وسائل الإثبات الخاصة بالمنازعات الجبائية
30	المطلب الأول: الإثبات عن طريق التصريح الضريبي
32	الفقرة الأولى: ماهية التصريح الجبائي
33	أولاً: الشروط اللازمة للتصريح الضريبي

- ثانيا: أنواع التصاريح الضريبية 42
- الفقرة الثانية: حجية التصريح الضريبي في الإثبات أمام القضاء 50
- أولا: حجية التصريح بالنسبة للإدارة 50
- ثانيا: حجية التصريح بالنسبة للملزم 66
- ثالثا: حالة التصريح غير الصادق 70
- المطلب الثاني: الإثبات بواسطة المحاسبة 74
- الفقرة الأولى: مشروعية مسك المحاسبة ومبادئها 75
- أولا: الإطار القانوني لمسك المحاسبة 76
- ثانيا: المبادئ التي تركز عليها المحاسبة 83
- الفقرة الثانية: حجية الوثائق المحاسبية في الإثبات أمام القضاء 85
- أولا: معالم المحاسبة المنتظمة 86
- ثانيا: المحاسبة غير المنتظمة 100
- الفصل الثاني: نطاق تطبيق القواعد العامة للإثبات في النزاع الجبائي 116
- المبحث الأول: الإثبات من خلال الإقرار والقرائن 117
- المطلب الأول: الإثبات بواسطة القرائن 117
- الفقرة الأولى: أنواع القرائن المستعملة في النزاع الضريبي 117
- أولا: القرائن القانونية 118
- ثانيا: القرائن القضائية 121
- الفقرة الثانية: نطاق تطبيق القرائن في المنازعة الضريبية 122

- أولاً: مرحلة تأسيس الضريبة وتقدير وعائها 122
- ثانياً: مرحلة المراقبة والمنازعة 124
- المطلب الثاني: الإثبات بواسطة الإقرار 125
- الفقرة الأولى: القوة الثبوتية للإقرار 125
- الفقرة الثانية: أنواع الإقرار في المنازعات الجبائية 127
- أولاً: الإقرار القضائي 127
- ثانياً: الإقرار غير القضائي 129
- المبحث الثاني: الإثبات من خلال الكتابة 132
- المطلب الأول: الدليل الكتابي الصادر عن الإدارة 133
- الفقرة الأولى: الإثبات بالمحرمات الضريبية 133
- أولاً: المحاضر الضريبية والشكليات الواجب توفرها فيها 133
- ثانياً: الحجية الثبوتية للمحاضر الضريبية 137
- الفقرة الثانية: الإثبات بالشواهد الإدارية 138
- أولاً: الشواهد الإدارية ذات الحجية في الإثبات 139
- ثانياً: الشواهد الإدارية ذات الحجية النسبية في الإثبات 141
- المطلب الثاني: الدليل الكتابي الصادر عن الملزم أو الغير 142
- الفقرة الأولى: المحرمات الورقية 143
- أولاً: العقود والرسائل الكتابية 143
- ثانياً: الإقرار والمحاسبة 146

- 151 الفقرة الثانية: المحررات الإلكترونية
- 151 أولاً: ماهية المحررات الإلكترونية
- 153 ثانياً: حجية المحررات الإلكترونية
- القسم الثاني: توزيع عبء الإثبات في المنازعات الجبائية وسلطات المحكمة في تقدير وسائله 158
- 160 الفصل الأول: توزيع عبء الإثبات في النزاع الجبائي
- 161 المبحث الأول: وسائل إدارة الضرائب في الإثبات
- 161 المطلب الأول: الوسائل التنظيمية
- الفقرة الأولى: دور التقسيم الهيكلي لإدارة الضرائب في إثبات الوقائع المنشئة للإثبات 162
- 162 أولاً: أسلوب مواكبة الملزمين ونظام الملف الوحيد
- 164 ثانياً: أسلوب البحث والتقصي
- 165 ثالثاً: أسلوب الإحصاء
- 168 الفقرة الثانية: أسلوب المونوغرافيا ودوره في الإثبات الجبائي
- 169 أولاً: ماهية المونوغرافيا
- 170 ثانياً: دور المونوغرافيا في الإثبات الجبائي
- 171 المطلب الثاني: الوسائل القانونية
- 172 الفقرة الأولى: الإثبات من خلال حق الاطلاع وحق المراقبة
- 172 أولاً: الإثبات بممارسة حق الإطلاع

- 181 ثانيا: الإثبات من خلال ممارسة حق المراقبة
- الفقرة الثانية: الإثبات من خلال الفحص المحاسبي، والمعلومات الصادرة عن الغير
189
- 189 أولا: الإثبات من خلال إجراء فحص المحاسبة
- 199 ثانيا: الإثبات من خلال المعلومات الصادرة عن الغير
- 201 المبحث الثاني: وسائل الملزم في الإثبات
- 201 المطلب الأول: الإثبات بالوثائق الخاصة بالملزم
- 202 الفقرة الأولى: الإثبات بواسطة الوثائق الصادرة عن الملزم
- 202 أولا: ضرورة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية
- 204 ثانيا: حالة تعرض الوثائق المحاسبية للضياع
- 206 الفقرة الثانية: الإثبات بواسطة الوثائق الإدارية
- 209 المطلب الثاني: الإثبات عن طريق المعاينة و الشواهد الإدارية
- 209 الفقرة الأولى: الإثبات من خلال المعاينة
- 212 الفقرة الثانية: الإثبات بالشواهد الإدارية
- 216 الفصل الثاني: دور القضاء في إدارة الإثبات في المنازعة الجبائية
- المبحث الأول: تدخل القاضي الجبائي للبحث عن الإثبات ودوره في تشجيع
الاستثمار.....
217
- 219 المطلب الأول: تجليات الدور الحمائي للقاضي الجبائي
- 220 الفقرة الأولى: الحماية القضائية للاستثمار من خلال إحداث المحاكم الإدارية..

- 226 الفقرة الثانية: تحديد الجهة التي تحوز الإثبات
- 227 أولاً: الإطار العام للمنازعة بين الملزم والإدارة
- 234 ثانياً: قواعد توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية
- المطلب الثاني: آليات تدخل القاضي الإداري للبحث عن الإثبات في المنازعة الجبائية
- 256 الفقرة الأولى: اعتماد الطابع التواجهي
- 256 أولاً: ماهية المسطرة التواجهية
- 257 ثانياً: مساهمة المسطرة التواجهية في البحث عن الإثبات أمام القضاء
- 259 الفقرة الثانية: دور إجراءات التحقيق في إثبات الدعوى الجبائية
- 261 أولاً: البحث وإجراءات التحقيق الأخرى
- 261 ثانياً: الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية ودورها في الإثبات أمام القضاء
- 265 المبحث الثاني: معوقات عمل القاضي الجبائي أثناء البحث عن الإثبات
- 283 المطلب الأول: المعوقات المتعلقة بالتكوين المهني للقاضي
- 284 الفقرة الأولى: عدم كفاية قضاة المادة الجبائية
- 285 أولاً: النقص الكمي لقضاة المادة الجبائية
- 285 ثانياً: غياب التخصص القضائي في المادة الجبائية
- 288 الفقرة الثانية: معوقات تتعلق بالتتبع النفسي والسيكولوجي للقاضي
- 291 المطلب الثاني: المعوقات المتعلقة بضعف الوسائل
- 293 الفقرة الأولى: المعوقات المتعلقة بالوسائل القانونية
- 294

- أولاً: المعينات المتعلقة ببنية التشريع الموضوعي 294
- ثانياً: معينات متعلقة بالتشريع المسطري 295
- ثالثاً: معينات مرتبطة بتوفير المراجع العلمية والفقهية 297
- الفقرة الثانية: المعينات الأخرى لتدخل القاضي الجبائي في البحث عن وسائل الإثبات 298
- أولاً: المعينات المرتبطة بهيئة الدفاع في المنازعات الجبائية 299
- ثانياً: معينات مرتبطة بالملزم نفسه 301
- خاتمة عامة: 306
- الملاحق 310
- لائحة المراجع 311
- الفهرس: 323