كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سلا
Faculté des sciences juridiques économiques et sociales-salé

جامعة محمد الخامس بالرباط
Université Mohammed V de Rabat

مركز دراسات الدكتوراه:
القانون المقارن الاقتصاد التطبيقي والتنمية المستدامة
تكوين الدكتوراه: القانون العام والعلوم السياسية

رقم الأطروحة: 2019/183

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية

تحت عنوان:

إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

إعداد الباحثة:
مينة بنحميد

إشراف الدكتور:
الشريف الغيوبي

نوقشت يوم 2019/04/15

أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور محمد حيمود، أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا..... مقررا/رئيسا

الدكتور الشريف الغيوبي، أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا...مشرفا/عضوا

الدكتورة نسرين سعد الديس، أستاذة مؤهلة بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا..... مقررا/عضوا

الدكتور محمد المودن، أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية.....مقررا/عضوا

السنة الجامعية 2018- 2019

المقدمة

الالتزام الضريبي تكليف تضامني تفرضه جميع الدول جبرا على مجموع مواطنيها والأجانب المتواجدين بترابها، ويهم الدخول والعائدات والأرباح التي حققوها، عمليات الإنفاق والاستهلاك التي قاموا بها، وخدمات الدولة التي استفادوا منها.

ومن الطبيعي أن تفرز الضريبة، كأي إجراء جبري فيه إلزام، خلافات ونزاعات، حيث تتضارب فيها المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة والمصلحة العامة للإدارة الضريبية.

فالمكلف بالضريبة قد يسعى إلى التملص من أداء الضريبة أو خفض مبلغها بكل الطرق المشروعة وغير المشروعة، كما أن رغبة الإدارة في الحفاظ على أهم موارد الخزينة، قد تدفعها إلى الشطط في فرض الضريبة والتعسف في تحصيلها، دون الإعتراف ببعض الأخطاء التي قد تقع فيها خلال عملية التقدير أو التحصيل؛ من هنا يكون سبيل حسم هذا النزاع اللجوء للقضاء، قضاء يحمي الحقوق المكتسبة ويعيد التوازن لطرفي النزاع الضريبي.

والقضاء الإداري هو القضاء المختص الذي يفصل في النزاع الذي ينشأ بين الإدارة الضريبية كسلطة عامة لها امتياز فرض الضريبة وتحصيلها جبرا، والمكلف بالضريبة كشخص خاص له الحق في حماية دخوله وأرباحه من كل فرض ضريبي غير مشروع أو مبالغ فيه.

ويتم الفصل في النزاع الضريبي بموجب دعوى ضريبية، وهي دعوى يتم بمقتضاها إخضاع الوثائق التي تحدد وعاء وتصفية وتحصيل الضريبة للقضاء؛ وبتعبير أدق، هي مجموعة من القواعد القانونية الموضوعية والمسطرية المطبقة أمام القضاء، لحل النزاع الذي يمكن أن ينشا بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، بمناسبة تحديد هذه الأخيرة لوعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيلها.

والدعوى الضريبية بهذا المعنى متميزة عن النزاع الضريبي، الذي هو مفهوم واسع لفض الخلاف الذي ينشا بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، والدي تشكل الدعوى الضريبية إحدى مراحله إلى جانب المرحلة الإدارية.

فالنزاع الضريبي نزاع على مراحل، يمر عبر مرحلة إدارية تبت فيها هيئات خاصة، قبل الانتقال إلى المرحلة القضائية التي يبت فيها القاضي الإداري.

وتتخذ المرحلة الإدارية صورة طعن إداري تجسده المطالبة الكتابية التي يرفعها المكلف بالضريبة أمام رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المفتش أو المحاسب المكلف بالتحصيل، ويتوخى منها دفع إدارة الضرائب إلى التراجع عن موقفها بإلغاء أو تخفيض مبلغ الضريبة لوجود خطأ في التضريب أو مبالغة في التقدير؛ كما تتخذ هذه المرحلة صورة طعن أمام لجان ضريبية ذات طبيعة خاصة تنظر في المسائل الخلافية الواقعية غير القانونية، والمرتبطة بأسس إعادة تقدير الضريبة.

أما المرحلة القضائية فهي المرحلة الحاسمة في النزاع، والتي يلجأ فيها للقاضي الإداري لاستصدار حكم نهائي حائز لقوة الشيء المقضي به.

ومنازعة الضريبة سواء في المرحلة الإدارية أو المرحلة القضائية تحكمها مجموعة من القواعد الإجرائية.

فالإجراءات Procédure من أجرى Procéder باللغة اللاتينية، هي مجموعة من التدابير المنجزة بشكل متتابع للتوصل إلى نتيجة معينة، فحصول الخزينة مثلا على مبلغ الدين الضريبي يتطلب منها سلوك مجموعة من الإجراءات لتحديد وعاء الضريبة وتصفيتها قبل تحصيل مبلغها.

أما الإجراءات في المفهوم الاصطلاحي القضائي، فهي فرع من علوم القانون يحدد قواعد التنظيم القضائي والصلاحية والتحقيق في الدعوى وفي تنفيذ قرارات العدالة[1].

1 Emmanuel Jeuland, Droit processuel général, L.G.D.J 3 eme édition, 2014.

فإجراءات الدعوى عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية المسطرية، التي تحدد كيفية رفع الدعوى القضائية وسير إجراءاتها، وكيفية إصدار الأحكام القضائية وطرق الطعن فيها وتنفيذها.

وتتعدد المصطلحات المرادفة لقانون الإجراءات، فهناك من يستعمل مرادف قانون المسطرة كالمشرع المغربي في قانون المسطرة المدنية وقانون المسطرة الجنائية، وهناك من يحبذ مصطلح قانون المرافعات كالمشرع المصري في قانون المرافعات المدنية والتجارية، أما المشرع الأردني واللبناني ففضل تسمية قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية أو الجزائية، في حين فضل بعض الفقه الفرنسي مصطلح القانون القضائي droit judiciaire واستعمل المشرع الفرنسي عبارة قانون العدالة الإدارية code de la justice administrative للدلالة على قانون الإجراءات الإدارية.

رغم تعدد مرادفات قانون الإجراءات فهي متفقة غير مختلفة في المعنى الإصطلاحي المشار إليه أعلاه، فجميعها قواعد قانونية تنظم إجراءات التقاضي في الدعاوى سواء كانت مدنية أو جنائية أو إدارية.

بالنسبة للمغرب يعتبر قانون المسطرة المدنية المرجع الأول والأساس للإجراءات القضائية، فهو شريعة عامة للتقاضي تتضمن المبادئ العامة للدعاوى بدء بالشروط الأولى لرافع الدعوى من صفة وأهلية ومصلحة، مرورا بمساطر التبليغ وتأطير الجلسات وحقوق الدفاع وغيرها من الإجراءات، ووصولا لطرق تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية[1].

فهذه المبادئ العامة هي نفسها المطبقة أمام القضاء الإداري، حيث أن النظام القائم يعتمد قانون المسطرة المدنية كمبدأ عام للتقاضي في الدعوى الإدارية مع بعض الاستثناءات البسيطة؛ وهو ما يعززه نص المادة السابعة من القانون المحدث للمحاكم

1 قانون المسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) منشور بالجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974) ص 2741 كما تم تعديله.

الإدارية والمادة الخامسة عشر من القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، اللتان تنصان على وجوب تطبيق القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك[1].

وقانون المسطرة المدنية ليس مجرد قانون ثانوي لتطبيق القانون الموضوعي، بل هو القانون المنظم لوسائل حماية الحقوق الناشئة عن المعاملات الخاصة للأفراد، وأيضا حماية شرعية النشاط الإداري مادام نفسه يطبق في الدعاوى الإدارية، فهو قانون إجرائي يؤطر مجموعة من القواعد القانونية الشكلية الملزمة، التي تكفل سيادة القانون واحترام الحقوق واستقرار المجتمع.

والشكلية في قانون المسطرة المدنية ليست بالمعنى السطحي للكلمة، والذي يفيد تعطيل الحقوق وتعقيد طريق الوصول إليها، بل هي شكليات تعد ضمانات مهمة لحماية الحقوق المكتسبة وبث الثقة والطمأنينة في نفوس طالبي العدالة القضائية.

فالإجراءات هي المحرك الذي تدور به عجلة القضاء، عبرها ومن خلالها يدرك المتقاضي حقه، ويبلغ القاضي الحقيقة القضائية.

والإجراءات لا ترتبط حصرا بالمتقاضين، بل القاضي أيضا خاضع للضوابط الإجرائية وملزم باحترامها وفق ما ينص عليه القانون الإجرائي.

فتدخل القاضي في النزاع الضريبي لا يرد تلقائيا اعتباطيا، بل يتطلب سلوك مجموعة من الإجراءات، تبدأ بتقديم صاحب الصفة والأهلية والمصلحة أمام المحكمة الإدارية المختصة محلا، مقال دعوى مكتوب موقع من طرف محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، ومرفق بالأدلة والإثباتات التي تعزز طلبه.

1القانون رقم 90-41 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 بتاريخ 22 ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993)منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227، بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993)، ص 2168.

القانون رقم 03-80 المحدثة بموجبه محاكم الإستئناف الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 بتاريخ 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) منشور بالجريدة الرسمية عدد 5398، بتاريخ 24 محرم 1414 (23 فبراير 2006)، ص 490.

وبمجرد تسجيل مقال الدعوى بكتابة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، يحيل رئيسها الملف على القاضي المقرر الذي سيتولى القضية.

ليتولى القاضي المقرر القضية وفق الإجراءات المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، فيأمر بإبلاغ الطرف الآخر، وأساسا الإدارة الضريبية، بالمقال الافتتاحي، ويعين تاريخ النظر في القضية، ويبلغ به أطراف الدعوى ويذكرهم بضرورة تقديم مذكراتهم الدفاعية والمستندات المثبتة قبل الجلسة وداخل آجال محددة.

وما دام البت في الدعوى واجب مفروض على القاضي وليس خيارا متروك له، ففهم القاضي الإداري لوقائع النزاع الضريبي المعروض عليه فهما صحيحا، يعد عنصرا أساسيا وجوهريا للبت في الدعوى.

وفهم القاضي لوقائع النزاع، يتم بالاعتماد على مقالات الدعوى والأدلة والإثباتات المرفقة بها، حتى إذا استعصى عليه فهمها واستيعابها، استعانة ببعض الإجراءات التي خولها له المشرع لاستيضاح هذه الأدلة والإثباتات، وهي ما يعرف بإجراءات التحقيق les mesures d’instruction .

والتحقيق في الاصطلاح القضائي يرتبط أساسا بالإجراءات الجنائية، فيعتبر مرحلة إعدادية من مراحل الدعوى، يتولى فيها قاضي التحقيق تحري واقعة إجرامية وجمع الأدلة لكشف مرتكبها وظروف ارتكابها.

وبخصوص التحقيق في الدعوى الإدارية، وهو نظير التحقيق في الدعوى المدنية، فهو إجراء عارض يلجأ له القاضي إما تلقائيا أو بناء على طلب أطراف الدعوى أو أحدهم، وقبل البت في الموضوع، فيأمر بإجراء خبرة أو الوقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو زور فرعي، وذلك حسب ما هو منصوص عليه في الباب الثالث من القسم الأول من ق.م.م.

رغم عرضية إجراءات التحقيق، إلا أنها تعد جزء مهما من الإجراءات القضائية يكرس حماية للحق بإظهار حقيقته، وقد اعتبرتها بعض التشريعات المقارنة من الأعمال الكاشفة للحقيقة[1].

أمام سكوت المشرع المغربي عن تعريف إجراءات التحقيق وتجاوز القضاء ذلك، يبقى سبيل الفهم الواضح لها الوقوف عند محاولات بعض الفقهاء والباحثين.

لقد تعددت محاولات إعطاء تعريف لإجراءات تحقيق، فرأى فيها البعض وسيلة لاستجلاء الحقيقة لغرض الوصول إلى إدانة المتهم من عدمه، فكان تركيز هذا التعريف على الجانب الجزائي قاصرا عن الإلمام بالجانب المدني لإجراءات التحقيق[2].

وفي تعريف آخر لإجراءات التحقيق اعتبرها البعض الآخر، المرحلة الإجرائية التي تهدف إلى تهيئة القضية لوضعها في حالة الفصل فيها[3].

يقرب هذا التعريف من إدراك المعنى، لكنه يتميز بالعمومية، فالتحقيق بهذا التعريف العام يبدأ بإصدار أمر بتبليغ المقال وينتهي بإقفال باب الإثبات وإصدار أمر بالتخلي، مع ما يتخلل ذلك من تبليغات ومناقشات وتحقيق أيضا، وهو بهذا يخلط بين إجراءات الدعوى ككل وإجراءات التحقيق التي هي جزء من هذا الكل.

ولقد حاول بعض الباحثين تخصيص إجراءات التحقيق وإزاحة العمومية عنها، فاعتبرها إجراءات تيسر للقاضي تحصيل دليل خاص تقتضيه العدالة[4].

---

1 الفصل 86 من القانون عدد 130 لسنة 1959 المؤرخ في 2 ربيع الثاني 1379 (5 اكتوبر 1959) يتعلق بإدراج مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية.

2 أنظر الحبيب بيهي، اقتناع القاضي ودوره في الإثبات الجنائي في ضوء القانون والقضاء والفقه المغربي والمقارن، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-الرباط، السنة الجامعية 1988 – 1989.

3 رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الخصومة الإدارية، الاستعجالية الإدارية، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2009، ص 37.

4 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، شركة اوريس للطباعة، تونس، 1991، ص 320 بتصرف.

أو إجراءات واسطة لإعادة توزيع الإثبات القضائي، باعتبارها وسائل لإيجاد حقيقة يزعمها أحد الأطراف ولا يتوفر على أدلة كافية لإثباتها، ويرفضها الطرف الثاني ويكذبها[1].

لكن هذه التعاريف أيضا لم تصب الهدف، فأخلطت بين إجراءات الإثبات، وهي مجموع القواعد التي تحدد طرق الإثبات وحالات استعمال كل دليل وقيمته الإثباتية وتنظم عبء الإثبات وسلطة القاضي في التعامل مع الإثباتات؛ وإجراءات التحقيق كإجراءات يقوم بها القاضي المقرر لتجهيز القضية المعروضة عليه، وإيصال الحق لأصحابه.

فإجراءات التحقيق وسيلة لبحث تطابق الحقيقة الواقعية مع الحقيقة القضائية، وهي تحمل معنيين، معنى عام يشمل اتخاذ جميع الإجراءات والوسائل المشروعة التي تساعد على كشف الحقيقة في النزاع، ومعنى خاص يتأسس على الإجراءات السبعة المحددة في ق.م.م وهي: الخبرة، جلسات البحث، شهادة الشهود، اليمين المتممة، معاينة الأماكن، تحقيق الخطوط والزور الفرعي.

بعد هذه المحاولة لتحديد مفهوم إجراءات التحقيق ووضع تعريف يرسم صورة أقل ضبابية عنه، لابد من إلقاء نظرة على الظروف التاريخية التي نتج عنها والفلسفة العامة التي جاء في خضمها، حتى تكتمل الصورة وتظهر أكثر وضوحية.

لقد مورست إجراءات التحقيق منذ عصور، في حضارات ما قبل التاريخ، حيث وجد عند حضارة الفراعنة أهل علم يرجع إليهم في المشورة ويستعان بعلمهم في فض الخصومات، وهذا بمثابة استشارة فنية وطلب رأي مختص، على الرغم من أن المحاكمات في مجملها كانت استبدادية حيث الفرعون هو الإله الأعلى يأمر فينفَذ[2].

1Dominique Mougenot, mesures d'instruction en matière civile, Production de documents, enquête et témoignage écrit, comparution personnelle, vue des lieux, éditeur Bruylant, ,2016, p 2.

2 Jacques Pirenne, histoire des institutions et droit privé de l'ancienne Egypte, 1932 Tome2, p124.

أما في عهد حمورابي، وهو عهد تحرر القضاء من يدي طبقة الكهنة وتحوله إلى هيئة من القضاة المدنيين يجلسون علنا أمام اليواسة العظمى وفي سوق المدينة، يظهر غياب أي بحث أو تحري للحقيقة، فإما أن يثبت المدعي ويحكم لصالحه أو يعجز عن الإثبات فينفد فيه الحكم، حيث كانت المادة الأولى من تشريع حمورابي تنص على أنه إذا اتهم رجل آخر بجريمة يعاقب عليها بالإعدام، ثم إذا عجز عن إثباتها حكم على المدعي نفسه بالإعدام[1].

مع ظهور النظام الإسلامي، ظهرت إجراءات التحقيق كوسيلة تساهم في إحقاق الحق وإظهاره بشكل أكثر تأطيرا، حيث نص القرآن الكريم على الإثبات بالكتابة والشهادة في المعاملات[2]، وحث على أهمية الإستعانة بأهل الخبرة[3].

كما حثت السنة النبوية الشريفة على استبيان حقيقة الادعاء وعلى الاستعانة بأهل الخبرة، فأجاز صلى الله عليه وسلم الاستعانة بالقائف وهو الخبير في إثبات النسب، فقد أخرج البخاري في صحيحه عن الزهري عن عروة عن عائشة رضي الله عنها، قالت: دخل علي رسول الله صلى الله عليه وسلم ذات يوم وهو مسرور فقال يا عائشة ألم تري أن مجززا المدلجي– وهو قائف مختص في إثبات النسب - دخل فرأى أسامة وزيدا

1حمورابي هو ملك بابلي حكم عام 1972 قبل الميلاد، وأصدر تشريع عرف بمسلمة حمورابي، وهي عبارة عن تشريع يتكون من 282 مادة منقوشة على حجر باللغة البابلية.

انظر، مصطفى فاضل كريم الخفاجي، تاريخ القانون في المجتمعات القديمة، قانون حمورابي نموذجا، مجلة مركز بابل للدراسات الإنسانية، العدد 2، جامعة بابل، 2013، ص من 281 إلى 299.

2"يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُواْ إِذَا تَدَايَنتُم بِدَيْنٍ إِلَى أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ وَلْيَكْتُب بَّيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ وَلاَ يَأْبَ كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللّهُ فَلْيَكْتُبْ وَلْيُمْلِلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللّهَ رَبَّهُ وَلاَ يَبْخَسْ مِنْهُ شَيْئاً فَإِن كَانَ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ سَفِيهاً أَوْ ضَعِيفاً أَوْ لاَ يَسْتَطِيعُ أَن يُمِلَّ هُوَ فَلْيُمْلِلْ وَلِيُّهُ بِالْعَدْلِ وَاسْتَشْهِدُواْ شَهِيدَيْنِ من رِّجَالِكُمْ فَإِن لَّمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّن تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاء أَن تَضِلَّ إْحْدَاهُمَا فَتُذَكِّرَ إِحْدَاهُمَا الأُخْرَى وَلاَ يَأْبَ الشُّهَدَاء إِذَا مَا دُعُواْ وَلاَ تَسْأَمُوْاْ أَن تَكْتُبُوْهُ صَغِيراً أَو كَبِيراً إِلَى أَجَلِهِ ذَلِكُمْ أَقْسَطُ عِندَ اللّهِ وَأَقْومُ لِلشَّهَادَةِ وَأَدْنَى أَلاَّ تَرْتَابُواْ إِلاَّ أَن تَكُونَ تِجَارَةً حَاضِرَةً تُدِيرُونَهَا بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ أَلاَّ تَكْتُبُوهَا وَأَشْهِدُوْاْ إِذَا تَبَايَعْتُمْ وَلاَ يُضَآرَّ كَاتِبٌ وَلاَ شَهِيدٌ وَإِن تَفْعَلُواْ فَإِنَّهُ فُسُوقٌ بِكُمْ وَاتَّقُواْ اللّهَ وَيُعَلِّمُكُمُ اللّهُ وَاللّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ" سورة البقرة، الآية 282.

3 "إِن تَدْعُوهُمْ لَا يَسْمَعُوا دُعَاءَكُمْ وَلَوْ سَمِعُوا مَا اسْتَجَابُوا لَكُمْ وَيَوْمَ الْقِيَامَةِ يَكْفُرُونَ بِشِرْكِكُمْ وَلَا يُنَبِّئُكَ مِثْلُ خَبِيرٍ" سورة فاطر، الآية 14.

وعليهما قطيفة قد غطيا رؤوسهما وبدت أقدامهما فقال: إن هذه الأقدام بعضها من بعض.

ومن السنة أيضا ما أخرجه الإمام مسلم في صحيحه في قصة العرنيين الذين قتلوا راعي إبل الصدقة واستاقوا الإبل وفيه:"وعنده شباب من الأنصار قريب من عشرين فأرسلهم إليهم وبعث معهم قائفا يقتص إثرهم".[1]

وقد سار الفقه الإسلامي على نهج القرآن والسنة، فأوجب على القاضي أن يراقب أحوال الخصوم عند الإدلاء بالحجج، فإن توسم في أحد الخصمين أنه أبطن شبهة أو تهمة بدعوى الباطل إلا أن حجته في الظاهر متجهة وكتاب الحق الذي بيده موافق لظاهر دعواه، فليتلطف القاضي الفحص والبحث عن حقيقة ما توهم فيه[2].

مع ظهور قضاء المظالم، كصورة أولى للقضاء الإداري الحالي، لردع كل ظلم يقع من صاحب نفوذ وسلطان، والدي كانت ترفع فيه أمام وزير الشكايات كل المنازعات المتعلقة بجباية أو ضريبة توسع في جمعها بشكل أكبر من القيمة الحقيقية التي يلتزم الشخص بدفعها، أو فرضت بشكل غير مشروع، ظهرت ممارسة إجراءات التحقيق كوسيلة لاستظهار حقيقة هذه التظلمات من فرض الضرائب غير المشروعة، وأساسا جلسة البحث والاستعانة بالخبراء.

حيث تظلم أهل دمشق أمام الملك ابن بيبوس ضد أحد القادة العسكريين، الذي فرض عليهم ضرائب سنوية لتمويل حملته العسكرية حتى بعد انتهاء هذه الحملة، وقد عقد الملك ابن بيبوس جلسة البحث استمع فيها للمتظلمين وأعقبها رفع الضرائب عن أهل دمشق[3].

1انظر: فيض القدير شرح الجامع الصغير، للعلامة عبد الرؤوف المناوي، المكتبة التجارية الكبرى، مصر، الطبعة الأولى، 1356ه.

2 ابراهيم بن فرحون، تبصرة الاحكام في أصول الاقضية ومناهج الأحكام، المطبعة البهية، مصر، مأخوذ عن عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 77 و 78.

3، حمدي عبد المنعم، ديوان المظالم نشأته وتطوره واختصاصاته مقارنة بالنظم القضائية الحديثة، دار الشروق، بيروت، الطبعة الاولى، 1983، ص 127.

كما كانت الاستعانة ببعض أهل العلم والفقه، سبيل قاضي المظالم لاستيضاح بعض الأمور الجبائية المعروضة عليه والتي ليست له دراية كافية تمكنه من أن يحكم فيها، خصوصا في مسائل تقويم مقدار الزكاة، حيث كانت معظم الضرائب أساسها الشريعة الإسلامية، اعتبرت فريضة تعبدية مرجعيتها الزكاة، وكان أبرزها الأعشار والجزية والخراج، مع بعض الضرائب السيادية كالسخرة والنايبة.

أما القضاء الإداري بمفهومه الحديث فقد كان فرنسي المصدر، فبعد الثورة الفرنسية لسنة 1789 ظهر القضاء الإداري بفرنسا لتجاوز تعسف البرلمانات وعرقلتها لعمل الإدارة، وتأسس على مراحل، بدءً بمرحلة الإدارة القاضية التي تولى فيها الوزراء وحكام الأقاليم مهام الفصل في نزاعات الإدارية، فكانوا حكما وخصما في الآن ذاته، واستمرت هذه المرحلة حتى سنة 1800 تاريخ دستور بونابرت لما بعد الثورة، والدي أنشأ بموجب المادة الثامنة منه مجلس الدولة، أحدث إلى جانبه هيئات إدارية استشارية عرفت بمجالس العمالات والأقاليم، وكانت قراراته محجوزة يتطلب نفادها مصادقة رئيس الدولة، لذلك عرفت هذه المرحلة بمرحلة القضاء المحجوز، واستمرت هذه المرحلة حتى سنة 1872 حيث أعطى المشرع لمجلس الدولة سلطة البت النهائي في المنازعات الإدارية، فأصبحت قراراته نهائية تنفيذية، وعرفت هذه المرحلة بمرحلة القضاء المفوض، ومع صدور مرسوم 31 ديسمبر 1953 ستؤول اختصاصات مجلس الدولة بشكل تدريجي لمحاكم الإقليم التي تحولت في ما بعد، بموجب القانون رقم 1127-11 بتاريخ 31 ديسمبر 1987، لمحاكم مختصة بالمنازعات الإدارية[1].

وقد طبق مجلس الدولة قانون الإجراءات المدني منذ نشأته وإلى حدود سنة 1806، تاريخ إقرار مرسوم لجنة المنازعات لمجلس الدولة، كأول نص خاص بتنظيم إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة، والذي عرف مجموعة من التعديلات والتحيينات أقرت علنية الجلسات والحضورية والحق في مآزرة محام إلى جانب إجراءات أخرى تتعلق بالقضاء الإداري الاستعجالي والمصاريف القضائية، وتوجت بإصدار قانون

1 Voir : Gustave Peiser, contentieux administratif, 16 eme édition, Dalloz, 2014

العدالة الإدارية الذي دخل حيز التنفيذ في يناير 2001 كتشريع خاص بإجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية بفرنسا.

بخضوع المغرب للحماية الفرنسية، سيكون تأثير القضاء الإداري الفرنسي واضحا، حيث نص ظهير التنظيم القضائي لسنة 1913 في المادة الثامنة منه على اختصاص جهات القضاء الفرنسي المنشأة في الإيالة المغربية، وذلك في حدود الاختصاص الممنوح لكل منها، بالنظر في جميع الدعاوى التي تهدف إلى تقرير مديونية الإدارات العامة بسبب تنفيذ العقود المبرمة من جانب الإدارة أو من جانب الأشغال العامة التي أمرت بها، أو بسبب جميع الأعمال الصادرة منها والضارة بالغير، وتختص نفس الجهات بنظر الدعاوى المرفوعة من الإدارات العامة على الأفراد[1].

فكانت المحاكم الابتدائية هي المختصة في المنازعات الضريبية، بالنظر للولاية العامة التي كانت تتمتع بها في جميع أنواع القضايا.

بعد الاستقلال وإحداث المجلس الأعلى بغرفة إدارية، تأكدت فكرة خصوصية الدعوى الإدارية، وإن كان اختصاص هذه الغرفة يشمل فقط دعوى إلغاء القرارات الإدارية المتسمة بعيب من عيوب المشروعية، في حين يؤول الاختصاص بالنسبة لباقي دعاوى المسؤولية الإدارية للمحاكم الابتدائية، بما فيها الدعوى الضريبية.

وقد كانت المحاكم الابتدائية خلال بتها في الدعوى الضريبية، كما باقي الدعاوى الإدارية، تطبق إجراءات التحقيق بمفهومها الحالي في ق.م.م، ولم تكن تميز إجرائيا بين الدعاوى الإدارية والمدنية، فكانت الإجراءات نفسها تطبق على جميع الدعاوى، وكان القاضي المدني يتعامل مع الملف الضريبي كغيره من الملفات.

هناك من الباحثين من استنتج تأثر المشرع عند تنظيمه لمسطرة التحقيق في ق.م.م بقوانين إجرائية إدارية وليس بقوانين إجرائية مدنية، وقد ظهر له أن السبب في هذا التوجه أن واضع مشروع ق.م.م المغربي القديم قاضي إداري فرنسي اسمه Bablin Grunbaum وقد كان يتقلد منصب رئيس المجلس الإقليمي ل La séne

1 Dahir du 12 aout 1913 (9 ramadan 1913) relatif a l organisation judiciaire du protectorat français du Maroc, Bulletin Officiel N° 46 de 12 septembre 1913, p 9.

فبحكم منصبه هذا كان أقرب إلى القوانين الإدارية منه إلى القوانين المدنية، ذلك أن المجالس الإقليمية في فرنسا كانت تمارس مهاما قضائية فيما يخص المنازعات الإدارية فهي النواة التي قامت عليها لاحقا المحاكم الإدارية الفرنسية؛ ف Grunbaum بحكم تكوينه القانوني وتجربته المهنية ووظيفته القضائية كان ميالا عند وضعه لمشروع المسطرة المدنية لنموذج مسطرة المنازعات الإدارية الفرنسي وليس نموذج قانون المسطرة المدنية[1].

مع إحداث المحاكم الإدارية وإسنادها اختصاص البت في الدعاوى الضريبية، ظهرت بعض الخصوصية في تعامل القاضي مع إجراءات التحقيق المنصوص عليها في ق.م.م.

فكان استحضار الطابع الإيجابي للقاضي الإداري في تحري الحقيقة بارزا، وكانت الاستعانة بالتحقيقات ذات الصبغة الشفوية المتعارضة مع الخصوصية الكتابية للدعوى الضريبية متجاوزة.

إن هذه اللمحة التاريخية، قد أفضت بنا إلى الوقوف على الظروف التي تطورت فيها إجراءات التحقيق، وزادت من تلاشي الضبابية عن إجراءات التحقيق، كموضوع يحمل في ثنياه إشكالات متعددة.

فموضوع "إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية" يبدو في ظاهره موضوعا ضيقا ينحصر في نقطة جزئية، تشكل جزءً من الجزء، على اعتبار المنازعة الضريبية تنقسم إلى مرحلتين، مرحلة إدارية ينازع فيها المكلف بالضريبية في مشروعية الضريبية وقيمتها أمام الإدارة الضريبية وأمام لجان ضريبية خاصة، ثم مرحلة قضائية يتنازع فيها الطرفين أمام القاضي الإداري، وخلال هذه المرحلة القضائية تشكل إجراءات التحقيق إجراء عارضا قد يلجأ له القاضي الإداري، كما قد يتجاوزه أو يستغني عنه.

1محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مطبعة الكاتب العربي، دمشق سوريا، الطبعة لأولى، 1996، ص 19.

لكن الخوض في غمار البحث يكشف عكس الظاهر، فنجد إجراءات التحقيق موضوع موسع يرتبط بالكثير من الجزئيات الإجرائية، ما يجعله من الصعوبة بمكان.

فصعوبة البحث في الإجراءات القضائية عموما وإجراءات الدعوى الإدارية بالخصوص، يجمع عليها الباحثين والدارسين، والأصعب من ذلك إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.

فإجراءات التحقيق لها ارتباط وثيق بباقي إجراءات التقاضي، ويصعب مناقشتها دون الاستيعاب الجيد لوسائل الإثبات في المادة الضريبية، وخصوصية مسطرة التبليغ في الدعوى الضريبية، إلى جانب مميزات التواجهية وحقوق الدفاع في هذه الدعوى.

كما يستحيل بلوغ غاية البحث في إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، دون الفهم الجيد لمجموعة من المساطر الضريبية المرتبطة بتحديد وعاء الضريبة وتحصيل الدين الضريبي، والذي تجعله ظاهرة التعديلات السنوية المستمرة التي يعرفها التشريع الضريبي بموجب القوانين المالية السنوية، وكثرت الإحالات في مواد المدونة العامة للضرائب أمرا ليس باليسير.

هذا فضلا عن الصعوبات التي يطرحها تشعب الأبعاد القانونية لموضوع إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، حيث يتطلب، إلى جانب الإلمام بالمادة الضريبية والمنازعات الإدارية وقواعد المسطرة المدنية، الإطلاع بعمق على التشريع المدني والتجاري والجنائي.

إلى جانب هذه الصعوبات القانونية، يثير الموضوع صعوبات عملية متعددة تظهر مع التعمق في البحث، حيث يسجل وجود اختلافات فقهية في كثير من جزئياته، يتطلب ترجيح رأي أو توجه على آخر محاورة مختلف الآراء والتوجهات بحكمة وتبصر.

كما يستدعي موضوع البحث الإحاطة بقدر كبير من الأحكام والقرارات القضائية، ودراسة توارث العمل القضائي على توجهات معينة، وهو الأمر الذي يتطلب بلوغه مجهودا مهما.

انطلاقا من مجموع الصعوبات القانونية والعملية، تتفرع أهمية البحث في موضوع إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، فلا مبالغة في القول بأن هذه الإجراءات الوسيلة التي تمكن القاضي، في كثير من الأحيان، من إستخراج الحق من الباطل.

فالحق في الدعوى الضريبية قد يرد غامضا ناقصا يتطلب من القاضي إزاحة الغموض واستكمال النقص لإظهاره وإخراجه إلى الوجود، وهو ما توفره إجراءات التحقيق.

فمن خلال إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية تتاح للطرف الذي يعوزه الدليل الكامل والواضع الفرصة لإظهاره، وبالتالي تتحقق المساواة التي هي من أساسيات العدالة.

فإجراءات التحقيق أبرز وسيلة لإعادة التوازن المفقود بين طرفي الدعوى الضريبة.

وإذا كان البحث في مجال المنازعات الضريبية نال حظا لابأس به من الدراسة، فالبحث في إجراءات الدعوى الضريبية يحضى بنوع من الهجر، فقليلة هي الدراسات التي تعرضت لإجراءات التحقيق في الدعاوى الإدارية، وعلى قلتها انصرفت في مجملها إلى الإهتمام بالخبرة القضائية دون باقي إجراءات التحقيق؛ وحتى بعض الدراسات المقارنة التي تناولت الموضوع لم تميز بين إجراءات التحقيق وإجراءات الإثبات، ليبقي موضوع إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية حبيس الشق المتعلق بالخبرة كدليل للإثبات، في حين أن إجراءات التحقيق في هذه الدعوى تتجاوز الخبرة وتتعدى المفهوم الكلاسكي للإثبات، لوسيلة لتحقيق المساواة أمام القضاء بين طرفين يختل التوازن بينهما وبالتالي تحقيق العدالة، عدالة لا تقف عند ترجيح الأدلة، بل تتطلب الاستعانة بإجراءات التحقيق لاستقصاء الحقيقة ولإعادة التوازن المنشود، فالموضوع يستدعي معالجة نطاق وحدود خدمة إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية مطلب العدالة، كالإشكالية تفرع عنها عدة أسئلة أبرزها:

ما هي خصوصية إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية؟ وكيف تساهم في إظهار حقيقة النزاع الضريبي؟ وما هو نطاق خدمة هذه الإجراءات لمرتكزات العدالة؟ وما هي انعكاساتها على مطلب العدالة؟

هذه التساؤلات سأحاول الإجابة عنها من خلال دراسة وصفية، تعتمد على جمع الحقائق والبيانات عن الممارسة القضائية للتحقيق في الدعوى الضريبية، وتشخيص هذه الممارسة.

مع تحليل مضمون مجموعة من الأحكام القضائية والمواد والفصول التي تؤطر إجراءات التحقيق، تحليلا كيفيا يركز على جانبها الشكلي والموضوعي، وذلك في محاولة للكشف عن خلفيات النص القضائي والقانوني للوصول إلى إقتراحات بخصوص إجراءات التحقيق.

وبالاعتماد على مقارنة ودراسة التماثل والتباين بين كل إجراء من إجراءات التحقيق المحددة قانونا، مقارنة تنطلق من تحديد شروط وظروف لجوء القاضي الإداري لكل إجراء من إجراءات تحقيق، مع دراسة التماثل والتباين بين هذه الإجراءات في قانوننا المغربي وقوانين أخرى، دون إغفال أهمية المقارنة بين تطبيقات إجراءات التحقيق في قضائنا المغربي وقضاء النماذج المقارنة، وذلك قصد الإلمام أكثر بالموضوع ومقاربة رؤية التشريعات والقضاء الأجنبي للإستفادة منهما في سد ثغرات التشريع الوطني ووضع حلول قانونية للعقبات التي تعترض سبيل القضاء في هذا المضمار.

انطلاقا من التساؤلات التي تم طرحها والمناهج التي تم اختيارها، حرصت على الالتزام بالصياغة المنطقية التي تنطلق من الكل إلى الجزء، فانطلقت من كل يبدأ بتمييز إجراءات التحقيق وفصلها عن كل إجراء ومفهوم يتداخل معها فيخلق خلطا يحول دون استيعابها جيدا، تم عملت على تحديد الإطار العام لإجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، ثم الإطار الخاص بكل إجراء من هذه الإجراءات، في محاولة للوقوف على القواعد العامة والخاصة بإجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، وهو ما كان موضوع القسم الأول من هذه الأطروحة.

أما القسم الثاني فخصصته لمناقشة مساهمة إجراءات التحقيق في إحقاق العدالة في الدعوى الضريبية، والوقوف عند تجليات هذه المساهمة وحدودها.

وبما أنه لا فائدة ترجى من علم لا ينفع ودراسة لا تجد لها أثرا في نبضات الواقع، فإن البحث يستدعي تحقيقا لهذا الغرض محاولة الخروج بحلول لإجراءات تحقيق أكثر خدمة للعدالة القضائية، وهو ما ضمنته في آخر مباحث هذه الأطروحة.

القسم الأول: قواعد إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

إن وظيفة القاضي هي الحكم وفقا للعدل والقانون، وتحقيق العدل في الدعوى الإدارية يتطلب الموازنة بين المصلحة العامة للإدارة والمصالح الخاصة للأفراد، اعتمادا على ما يقدمه كل طرف من أدلة وإثباتات، فالقاضي الإداري يعمل على تمحيص الحجج والأدلة وترجيحها، للحكم لصالح الطرف الذي قدم الدليل الأقوى، بغض النظر عن مركزه القانوني أكان ذا سلطة عامة أو شخص عادي.

لكن تحقيق هذه الوظيفة ليس بالأمر السهل ولا يقتصر دائما على استنباط الحكم من مجرد الإطلاع على الأدلة والإثباتات التي يقدمها أطراف الدعوى، بل يتطلب في كثير من الأحيان الترجيح بين الحجج والأدلة المتداخلة والمتناقضة، بل والمتعادلة أحيانا.

والدعوى الضريبية باعتبارها دعوى تقوم نتيجة مجموعة من القواعد المسطرية والموضوعية التي اعتمدتها الإدارة الضريبة لتحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيل مبلغها، تعد مرتعا للأدلة والإثباتات المادية الفنية المتداخلة والمتضاربة، المتعادلة والناقصة.

الأمر الذي يتطلب من القاضي دورا إيجابيا، يتجاوز الدور الكلاسيكي الآلي المجرد الذي يقف عند ترجيح الأدلة على حالها[1]، لدور استقصائي يبحث استيعاب سياق ورود هذه الأدلة وكشف حقيقتها.

وهذا ما تخوله إجراءات التحقيق، كآلية تساهم في تحقيق مزيد من الإيجابية والفعالية لإظهار الحقيقة وعدم تركها رهينة أيدي الأطراف، ليفوز بها الطرف الأقدر على الإستفادة من النقص الحاصل في إثباتات خصمه، لا الطرف الأحق.

واستعانة القاضي بإجراءات التحقيق لإظهار الحقيقة لا يرد بشكل اعتباطي، بل يتطلب مراعاة بعض القواعد العامة التي تشترك فيها جميع إجراءات التحقيق (الفصل الأول)، ومجموعة من القواعد الخاصة بكل إجراء من هذه الإجراءات (الفصل الثاني).

1 Jean Deprez, réflexions sur le rôle du juge dans la cité, Revue Trimestrielle de droit civil, 1978, p 503.

الفصل الأول: القواعد العامة لإجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

تشكل إجراءات التحقيق في كثير من الحالات أهم مراحل الدعوى الضريبية، باعتبارها وسيلة لتمكين القاضي من الإلمام بوقائع النزاع والتثبت من حقيقتها، بغرض الوصول لفصل عادل في الدعوى.

وإجراءات التحقيق بهذا المعنى، هي آلية استقصاء لإستيضاح دليل الدعوى المادي الفني، بحيث يتولى القاضي الإداري إما تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف، وقبل البت في جوهر الدعوى، الأمر بإجراء خبرة أو الوقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو زور فرعي، وذلك حسب ما هو منصوص عليه في الباب الثالث من القسم الأول من ق.م.م.

فوسائل الإثبات لا تأتي دائما واضحة جلية، بل قد ترد تقنية متداخلة صعبة الفهم يتطلب استيعابها والوقوف على مصداقيتها، دراسة وتدقيقا وتمحيصا، لا يتأتى إلا بالأمر بإجراء أو أكثر من هذه الإجراءات، في إطار احترام مجموعة من الشروط والمقومات التي سأقف عندها في المبحث الثاني من هذا الفصل؛ بعد أن أخصص المبحث الأول لتحديد طبيعة إجراءات التحقيق الضريبية، بتمييزها عن مجموعة من الإجراءات التي تتداخل معها وتحول دون الاستيعاب الدقيق لها، وبالوقوف عند إمكانية التحقيق في دعوى إلغاء القرار الضريبي.

المبحث الأول: طبيعة إجراءات التحقيق الضريبية

إن تحديد طبيعة إجراء معين يتطلب تمييزه عن إجراءات متشابهة متقاربة ومتداخلة؛ ومصطلح إجراء التحقيق يتداخل مع مجموعة من المصطلحات الإجرائية، منها تحقيق الدعوى أو إجراءات التحقيق المسطرية، وإجراءات الإثبات[1].

وتشكل إجراءات الإثبات أهم المفاهيم التي تتشابه مع إجراءات التحقيق حد التداخل عند بعض الباحثين[2] وحد التطابق في بعض التشريعات[3].

فالإثبات والتحقيق إجراءات تصب في نفس الإتجاه، وهو مساعدة القاضي على إصدار حكم عادل يطابق الحقيقة، ما يتطلب منا تحديد طبيعة كلا الإجراءين ووضع كل واحد منهما في حدوده، حتى نستطيع مناقشة إجراءات التحقيق بعيدا عن كل لبس أو غموض (المطلب الأول).

1 في إطار التمييز بين إجراء التحقيق وتحقيق الدعوى، يظهر أن هذا الأخير أوسع وأشمل، فهو يشمل إجراءات التحقيق إلى جانب إبلاغ ومناقشة الدعوى، ويدخل فيه كل ما يباشر من إجراءات بدءا بتقييد المقال واختتاما بالأمر بالتخلي وإقفال باب الدعوى، مرورا بإجراءات التحقيق التي تبقى جزءا من تحقيق الدعوى أو إجراءات التحقيق المسطرية.

2 من الباحثين من اعتبر إجراءات التحقيق قواعد إثبات إجرائية، ادريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي، الجزء الأول، القواعد العامة لوسائل الإثبات شهادة الشهود، القرائن، الطبعة الأولى،1971، المطابع الفرنسية والمغربية، الرباط، ص 13.

وقد قسمها البعض الآخر إلى صنفين من الإجراءات، فجعل من الخبرة ومعاينة الأماكن إجراءات إخبار خادمة لوسائل الإثبات، تستعمل لتكملة وتنوير معلومات القاضي حتى يتمكن من التوفر على العناصر الكافية للبت في النزاع؛ وجعل من جلسات البحث وتحقيق الخطوط والزور الفرعي إجراءات تقديم وسائل الإثبات يقدم بها الدليل الكتابي أو الإقرار، محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 12 و13

3 ضمن المشرع المصري كل من التزوير وتحقيق الخطوط والاستجواب والمعاينة والخبرة ضمن قانون الإثبات وعنونها بإجراءات الإثبات، قانون الإثبات المصري رقم 25 لسنة 1968،مع التعديلات الواردة عليه بموجب القانون رقم 23 لسنة 1992، والقانون رقم 18 لسنة 1999، الجريدة الرسمية المصرية عدد 22 صادرة بتاريخ 1968/05/30.

كما أن تحديد طبيعة إجراءات التحقيق لابد وأن نقف فيه عند مدى إمكانية التحقيق في جميع الدعاوى الضريبية سواء قدمت في إطار دعوى القضاء الشامل أو دعوى الإلغاء (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التمييز بين وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق

إن تحديد مفهوم معين لا يمكن الإكتفاء فيه بتعريف جاهز، بل لابد من مناقشة هذا التعريف بمفاهيم ومصطلحات أخرى متشابهة ومتداخلة وتحديد السمات الأساسية لكل منها، حتى يتم رسم صورة عامة واضحة ليس بها لبس أو غموض.

وبناء عليه، فتحديد إجراء التحقيق لا يتأتى دون تحديد وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية، والطرف المكلف بتقديمها.

كما أن تحديد إجراءات التحقيق يتطلب الوقوف عند كل ما يمكن أن تثيره المعاينة في إطار دعوى إثبات حال من تداخل مع المعاينة والخبرة التحقيقيتين.

الفرع الأول: الإثبات على أطراف الدعوى والتحقيق على القاضي

الدعوى الضريبية دعوى دفاعية يتولى الطرفين فيها الدفاع عن حقوقهم؛ فالإدارة الضريبية تدافع عن حقها في استخلاص الضريبة موضوع النزاع، والمكلف بالضريبة يدافع عن حقه في الإعفاء الكلي أو الجزئي من هذه الضريبة.

ودفاع طرفي الدعوى الضريبية عن حقوقهم يكون بمجموعة من الإثباتات، منها ما هو قانوني ومنها ما هو تقني فني، يتولى القاضي تمحيصها وتقييمها قبل الحكم فيها، مع إمكانية البحث في الدلائل التقنية الغامضة أو الناقصة عبر الأمر بإجراء تحقيق.

الفقرة الأولى: وسائل الإثبات محمولة على كاهل أطراف الدعوى

البينة أو الإثبات هو الوسيلة العملية التي يعتمد عليها الأفراد في صيانة حقوقهم، كما أنها الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي في التحقق من وقائع النزاع.

والإثبات القضائي هو إقامة دليل أمام القضاء، بالطرق التي حددها القانون، على وجود واقعة قانونية ترتب آثارها[1].

والإثبات بهذا المعنى هو إثبات قضائي يتم أمام القضاء، وينصب على واقعة قانونية غير مادية، ويكون بدليل قانوني محدد بنص.

أما الإثبات في الدعوى الضريبية فيتميز بوجود إثبات يكون أمام الإدارة واللجان الضريبية قبل أن يكون أمام القاضي الإداري، فمسألة الإثبات الضريبي تطرح بمجرد تقديم تصريح ضريبي تشك الإدارة في صدقه، أو فرض هذه الأخيرة ضريبة لا يستسيغها المكلف بها.

كما أن الإثبات الضريبي ينصب على وقائع مادية أكثر منها وقائع قانونية، وذلك بالنظر للطبيعة التقنية للمادة الضريبية.

هذا الأمر، يجعل من الإثبات الضريبي ذا خصوصية، تظهر من خلال وسائل وطرق الإثبات التي يعتمدها القاضي الإداري في الدعوى الضريبية، وكذا من خلال الطرف الذي يتحمل عبء الإثبات في هذه الدعوى.

1- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الإلتزام، الإثبات، الجزء الثاني، 1956، ص 13.

أولا: وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية

يتم الإثبات في الدعوى الضريبية باللجوء إلى وسائل عامة مستمدة من قانون الإلتزامات والعقود؛ ووسائل خاصة مصدرها القانون الضريبي نميز فيها بين التصريح الضريبي والوثائق المحاسبية.

أما التصريح الضريبي فهو إلتزام قانوني من الشخص الذي حقق دخلا أو ربحا خاضعا للضريبة، يقدم للإدارة الضريبية وفق نموذج معين، وداخل آجال محددة[1].

ويشكل التصريح الضريبي وسيلة إثبات أساسية في حال نشأ نزاع متعلق بالضرائب التصريحية، فقوته الإثباتية تستمد من طابعه الإلزامي، ومن قرينة الصدق التي يتمتع بها، كنتيجة طبيعية للنظام الضريبي التصريحي الذي يطبعه الثقة وحسن النية المفترض[2].

كما أن القضاء الإداري أكد في عدد من أحكامه وقراراته أن التصريح المعد طبقا للقانون والمودع داخل الأجل القانوني دليل إثبات لابد للإدارة من تقديم ما يدحضه، ومن هذه الأحكام ما صدر عن المحكمة الإدارية بالرباط وفيه: "...وحيث لما كان مدير الضرائب هو من ادعى قيام موجبات تصحيح الإقرار الضريبي، فهو المخاطب بإثباتها، وأن تخلفه عن القيام بذلك يترتب عنه عدم مشروعية الواجبات التكميلية المطعون فيها"[3].

1 أحاط المشرع المغربي التصريح الضريبي بمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية التي يستلزم على المكلف بالضريبة احترامها حتى يكتسي تقريره صبغة وسيلة إثبات، منها إحترام الآجال، تضمين التصريح مجموعة من البيانات المتعلقة بالخاضع للضريبة والمتعلقة بالضريبة كرقم جدولها وتعريفها الضريبي، إلى جانب المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية وحجم نفقاته ومداخيله وغيرها.

2 -Christophe de la Marnière, La Preuve en Droit Fiscal, édition Litec, Paris 2009, pp. 16 - 17.

3 المحكمة الإدارية بالرباط حكم رقم 35، ملف رقم 09/7/1048، بتاريخ 2012/1/5، غير منشور.

وبخصوص المحاسبة فهي وثيقة تقنية منتظمة تفرض على فئة معينة من المكلفين بالضريبة الذين لهم صفة تاجر، وتضم جميع الحركات المتعلقة بأصول وخصوم منشآتهم[1].

وتشكل المحاسبة هي الأخرى حجة في الإثبات لمصلحة صاحبها، فالإدارة ليس لها استبعاد المحاسبة كليا أو جزئيا إلا إذا أثبتت أنها قد شابتها إخلالات خطيرة من النوع المحدد حصرا في المادة 213 من المدونة العامة للضرائب[2].

ومن القرارات الواردة في هذا الباب ما قضت به محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط حين اعتبرت المحاسبة التي لا تشوبها إخلالات خطيرة من النوع المحدد حصرا في القانون، لا يمكن للإدارة استبعادها وإعادة تقدير رقم الأعمال، إلا إذا أثبتت أن الأرقام التي وقع الإقرار بها هي دون الحقيقة[3].

فكل محاسبة تضمنت أخطاء أو إخلالات خارج ما هو محدد في المادة المذكورة، لا تشكل مدعاة لإستبعاد هذه المحاسبة.

---

1 أنظر القانون رقم 9.88 المتعلق بالمحاسبة الواجبة على التجار العمل بها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 من جمادى الآخر 1413 (25 دسمبر1992)، الجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 1992/12/30 ص 1867.

2 حددت المادة 213 من م.ع.ض الاخلالات الجسيمة التي يمكن أن تطال المحاسبة في :

- عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقا لأحكام المادة 145 من نفس المدونة.
- انعدام الجرود المفصلة عن كمية وقيمة البضائع والمنتجات التي تشترى لغرض البيع او الاستغلال.
- اخفاء بعض الأشرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك.
- الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة، الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات.
- انعدام أوراق الإثبات الذي يجرد المحاسبة من كل قيمة إثباتية.
- عدم ادراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع للضريبة لها.
- ادراج عمليات صورية في المحاسبة.

المدونة العامة للضرائب 2018، مطبعة كانابرانت، الرباط، يناير 2018.

3محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار رقم 1778، ملف عدد 9/07/766، بتاريخ 2011/06/01، غير منشور.

وإذا كان للمكلف بالضريبة أن يحتج بالدليل المستمد من المحاسبة، وأن يستند إليه باعتباره دليلا لمصلحته، فالمحاسبة قد تكون هي الأخرى دليلا وحجة ضده، للقاضي مواجهته بما ضمن بها، فيكون المكلف بالضريبة ملزما بإثبات ما يخالف البيانات الواردة بها، كأن يثبت أن هذه البيانات قيدت على سبيل الخطأ أو داخل أجل التقادم[1].

ولما كان التصريح الضريبي والمحاسبة المنتظمة وسائل إثبات أساسية في الدعوى الضريبية؛ فيمكن للقاضي الإداري، في حال استحالة الإثبات بهذه الوسائل الخاصة، اللجوء إلى الوسائل العامة المستمدة من قانون الإلتزامات والعقود، وهي الإقرار القضائي والكتابة والقرائن[2].

والإقرار عموما هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر، وهو نوعان، إقرار غير قضائي ينتج عن كل فعل يحصل من الطرف وينافي إدعاءاته، وإقرار قضائي يكون أمام المحكمة خلال سير الدعوى[3].

والإقرار يكون شفويا، وقد تتضمنه ورقة مكتوبة كأن يرد اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة يقبل فيه بعض التصحيحات التي أدخلتها الإدارة على تصريحه، فهذا الإتفاق هو بمثابة اعتراف منه بصحة طرح الإدارة ومشروعية

1 مينة بنحميد، الإثبات في عمل المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 120، يناير-فبراير 2015، ص 193.

2 حدد الفصل 404 من ق.ل.ع وسائل الإثبات في خمس وسائل هي إقرار الخصم، الإثبات بالكتابة، شهادة الشهود، القرينة، واليمين. ونصت المادة 140 من المدونة العامة للضرائب على عدم إمكانية القاضي في الدعاوى المتعلقة بتطبيق واجبات التسجيل، وخلافا للمادة 404 من قانون الإلتزامات والعقود، القضاء باليمين. كما لا يقضي بشهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية، وذلك كيفما كانت أهمية النزاع. واستنادا لقاعدة النص الخاص يلغى النص العامة فأدلة الإثبات الضريبية المستمدة من ق.ل. ع تتجلى في الكتابة والإقرار والقرينة.

قانون الإلتزامات والعقود، الصادر بتنفيذه ظهير 9 رمضان 1331 (12 غشت 1913)، وزارة العدل والحريات، مديرية التشريع، طبعة مارس 2015.

3 انظر الفصول من 405 إلى 415 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

التصحيحات التي باشرتها، والقضاء اعتبر خفض مبلغ الضريبة إقرارا من الإدارة بمشروعية بعض التكاليف المدرجة في المحاسبة[1].

كما قد يرد الإقرار صريحا أمام المحكمة خلال سير الدعوى، كأن تقر الإدارة بملتمسات المكلف بالضريبة من خلال ما ورد بمذكراتها[2]؛ أو يرد ضمنيا، يستفاد من موقف أطراف الدعوى، كأن تمسك الإدارة الضريبية عن الجواب عن بعض الوسائل دون أخرى[3].

إلى جانب الإثبات بالإقرار، هناك الإثبات بالكتابة[4]، وهو من وسائل الإثبات المهمة في النزاع الضريبي، باعتبار التعامل بين المكلف بالضريبة والإدارة تحكمه مسطرة كتابية تجعل من هذه الوسيلة في الإثبات متنوعة تشمل مجموعة من الوثائق العرفية والرسمية، منها ما يصدر عن المكلف بالضريبة، ومنها ما يصدر عن الإدارة الضريبية، ومنها ما هو صادر عن الغير.

والحجة الكتابية الصادرة عن المكلف بالضريبة هي مجموع ما يحرره من عقود رسمية وعرفية، والرسائل والشكايات والتظلمات التي يرفعها للإدارة الضريبية، إلى جانب مجموع الأوراق والوثائق التي تصدر عنه في إطار علاقاته بجهات أخرى غير الإدارة الضريبية، كالشيكات والكمبيالات والعقود التي يبرمها مع الغير.

---

1 للمزيد من التفصيل أنظر: عبد الرحمان ابليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والإجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013، ص 419 وما يليها.

2 "حيث أن الإدارة أقرت في مذكرتها الجوابية بوجود خطأ مادي في تصفية فرض الضريبة مما يتعين معه مؤاخذتها بهذا الإقرار والحكم تبعا لذلك بإلغاء الجدول الضريبي موضوع النزاع." المحكمة الإدارية بوجد، حكم صادر بتاريخ 1996/3/13، في الملف عدد 95/62غ، نفس المرجع، ص 423.

3 "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 الدعوة الموجهة إليه فيلود بالصمت ولا يطلب أجلا للإجابة عنها.وحيث أن الإدارة بعدم جوابها عن المقال الذي يتضمن تصريح الملزمة بأنها سبق لها أن أدت الضرائب المطالب بها تكون، وطبقا لما ذكر أعلاه، قد أقرت بواقعة الأداء هاته علما بأن المدعية أدلت بمجموعة من الوصولات للتدليل على أداء بعض الضرائب دون أن تنازع في ذلك الخزينة العامة المطلوبة في الدعوى". المحكمة الإدارية بوجد، حكم عدد 99/124 صادر بتاريخ 1999/10/06، في الملف رقم 99/92 ، نفس المرجع، ص423.

4 انظر المادتين 416 و417 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

أما الحجة الكتابية الصادرة عن الإدارة الضريبية، فهي مجموع المراسلات والإشعارات والمحررات التي تعدها الإدارة، ومحاضر التفتيش ومحاضر المعاينة التي يحررها مأموريها إلى غير ذلك.

وبخصوص الحجة الكتابية الصادرة عن الغير، فهي كل وثيقة عرفية أو رسمية صادرة عن غير المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، ولها تأثير على الوضعية الضريبية موضوع الدعوى، ومثاله بعض الشواهد الإدارية ومحاضر الأعوان العموميين وغيرها كثير[1].

ويضاف إلى الإثبات بإقرار طرف الدعوى بحق عليه للآخر والإثبات بالكتابة؛ الإثبات بالقرائن، وهي كل أمارة يمكن استنباطها من واقعة معلومة لإثبات واقعة مجهولة، مع قوة المقارنة المصاحبة بينهما، ونميز فيها بين القرينة القانونية والقرينة القضائية.

والقرينة القانونية هي ما يستنبطه المشرع من أمر معلوم للدلالة على أمر آخر مجهول، وهي تغني من تقررت لمصلحته عن طرق أخرى للإثبات، مع إمكانية نقضها بالدليل العكسي، ومثالها قرينة صدق الإقرار الضريبي والمحاسبة المنتظمة إلى أن تثبت الإدارة الضريبية العكس؛ والقضاء المصري جعل من بعض القرائن القانونية في الدعوى الضريبية قرينة قاطعة وقوية لا يقبل فيها إثبات العكس، كما هو الحال في عدم تقديم الإقرار بتغير نشاط المكلف بالضريبة[2].

أما القرينة القضائية فيقصد بها استنباط أمر مجهول من واقعة ثابتة معلومة، وإذا كانت هذه الواقعة محتملة وغير ثابتة بيقين فإنها لا تصلح مصدر للإستنباط، ومن أمثلتها ما قضت به محكمة النقض المصرية عندما اعتبرت "...عدم حصول الطاعن على رخصة لمحله أو قيد اسمه في مكتب توزيع الأخشاب خلال سنة 1947 لا ينفيان حصوله على هذا الصنف من تجارة الجملة، وأن رواج المنشأة وضخامة مبيعاتها سنة

1 للمزيد من التفصيل أنظر: عبد الرحمان ابليلا، مرجع سابق، ص 406 وما يليها.

2 المنشأة التي توقفت كليا أو جزئيا عن العمل ولم تبلغ عن ذلك في الميعاد القانوني تجعل الممول ملزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة ولا يقبل إثبات العكس. زكرياء محمود بيومي، منازعة الضريبة في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة ودار الكتاب الجامعي، 1989، ص 445 و449.

1947 يدل على أنها راسخة القدم في مزاولة هذا النشاط وأن مصلحة الضرائب قد أخذت الطاعن في تقدير مبيعاته بإقراره، كما أن الطاعن لم يقدم لمحكمة الموضوع دليلا ينفي ما ثبت بهذه القرائن التي استمدتها من أوراق الدعوى"[1].

والقرائن بهذا المعنى وسيلة غير مباشرة للإثبات يلجأ لها القاضي في حال عدم كفاية أدلة أخرى، ما يجعل منها وسيلة إثبات استثنائية في الدعوى الضريبية تأتي في آخر ترتيب وسائل الإثبات الخاصة والعامة.

بناء على ما ذكر، فالإثبات في الدعوى الضريبية ينصرف، في الكثير من الحالات، إلى إثبات وقائع مادية إلى جانب الوقائع القانونية؛ ما يستوجب الاستعانة بجميع وسائل الإثبات، الضريبية منها أو المستمدة من القانون المدني، فبالنظر لخصوصية هذه الدعوى لا مجال للإقتصار على الإقرار الضريبي أو المحاسبة، أو على بعض أدلة الإثبات المؤطرة في ق.ل.ع.

إن هذه الخصوصية في وسائل الإثبات في الضريبية تنعكس أيضا على الطرف المكلف بالإثبات، وتجعل من تطبيق قاعدة البينة على المدعي، كقاعدة عامة، محط نقاش، خصوصا مع وجود إثبات سابق على الدعوى الضريبية، كما سنرى.

ثانيا: الطرف المكلف بالإثبات في الدعوى الضريبية

لا جدال في أن الطالب عندما يرفع دعواه للمحكمة لإستصدار حكم لفائدته، ملزم بعرض الوقائع التي يستند إليها، مع تقديمه المؤيدات المثبتة لصحة ادعائه ووجاهة طلباته [2].

ذلك أن ادعاء وجود حق محل نزاع من جانب أحد الأشخاص أمام القضاء إن لم يُصحب بتقديم الدليل عليه، فإن القاضي لن يكون ملزما بل إنه لا يستطيع أن يسلم بصدق الإدعاء[3].

1 نقض 1961/12/27، س 12، ص 824، نفس المرجع، ص 449.

2عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 267

3ادريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 13.

والمشرع المغربي أكد هذا المعطى، عندما أوجب على أطراف الدعوى إرفاق الطلبات المقدمة إلى القضاء بالمستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء[1]، وعندما نص على أن إثبات الإلتزام يقع على مدعيه[2].

فظاهر النصين أعلاه، أن البينة تقع على المدعي، فهو ملزم بإرفاق طلبه بمستند أو دليل الإثبات كلما بادر برفع الدعوى أمام القضاء، أو ادعى إلتزاما له في ذمة الطرف آخر.

وإذا ما سلمنا جدلا بمبدأ البينة على المدعي، سواء المبادر إلى رفع الدعوى أو مدعي الإلتزام، ففي الحالة الأولى يكون المكلف بالضريبة هو من يتحمل عبء الإثبات بشكل شبه دائم، بالنظر إلى كونه المبادر الأساسي في رفع الدعوى الضريبية؛ باستثناء طعن الإدارة الضريبية في مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، التي يمكن أن تكون فيها الإدارة هي المبادر برفع الدعوى[3].

أما في الحالة الثانية، فتحميل مدعي الإلتزام في الدعوى الضريبية عبء الإثبات هو الآخر أمر صعب، على اعتبار أن مدعي الإلتزام الضريبي عامة هو الإدارة الضريبية، فهي من يدعي وجود الواقعة المنشئة للضريبة، والإلقاء بعبء الإثبات على الإدارة مدعية الإلتزام الضريبي، من شأنه جعل استخلاص الضريبة متوقفا على مدى قدرتها على الإثبات[4].

يضاف إلى ما سبق، أن هناك حالات يكون فيها كلا الطرفين سواء الإدارة أو المكلف بالضريبة مدعي ومدعى عليه، ومثال ذلك أن ترفع الإدارة دعوى ترمي

---

1 يجب أن ترفق طلبات الأطراف المقدمة إلى القضاء بالمستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الإقتضاء، الفقرة الثالثة من الفصل 32 من ق.م.م.

2الفصل 399 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

3 تنص المادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب، على أنه يجوز للإدارة المنازعة قضائيا في المقررات النهائية الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

4 عبد الرحمان ابليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والإجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 7 و8.

الطعن في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، ويرفع المكلف بالضريبة نفس الطعن ضد نفس المقرر، وبالتالي تطرح في هذه الحالة إشكالية تحديد المدعي والمدعى عليه.

تلطيفا وتخفيفا من قساوة المبدأ العام في تحمل عبء الإثبات، حاول القاضي الإداري توزيعه وفق ما يراعي طبيعة النزاع الضريبي والجهة التي تحوز الدليل، بحيث جعل مدعي خلاف الأصل هو المكلف بالإثبات؛ وكان القاضي الإداري مجتهدا في تحديد الأصل، حيث اعتبر الأصل في توفر الواقعة المنشئة للضريبة هو الخضوع الكلي للضريبة، والأصل في الضرائب التصريحية هو صدق الإقرار وانتظام المحاسبة، والأصل في الفرض التلقائي هو مشروعية وصحة مقررات اللجان الضريبية؛ كما أورد بعض الاستثناءات على تحميل عبء الإثبات لمدعي خلاف الأصل، جاعلا الإثبات على من كلفه المشرع بمباشرة إجراء معين حتى وإن لم يكن يدعي خلاف الأصل، كما عمل على توزيع عبء الإثبات في المنازعة المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة[1].

فالممارسة أكدت أن الإثبات في الدعوى الضريبية يستحيل معه الاعتماد على القواعد العامة لتوزيع الإثبات، كما يصعب معه إقرار قواعد قضائية ثابتة دون أن يرد عليها استثناءات تراعي الطرف الذي يحوز الإثبات[2].

لكن ما يُجمَع عليه في القواعد الخاصة بالدعوى الضريبية كما القواعد العامة، أن وسائل الإثبات مهما تعددت واختلفت، يقع على أطراف الدعوى تقديمها ويتولى القاضي سلطة تقديرها، مع امكانية إجراء تحقيق في كل دليل فني شابه الغموض أو النقص.

---

1 للمزيد من التفصيل أنظر:

- مولاي عبد الرحمان ابليلا، مرجع سابق.
- مينة بنحميد، الإثبات في عمل المحاكم الإدارية، مرجع سابق.

2 مينة بنحميد، مرجع سابق، ص 190.

الفقرة الثانية: إجراءات التحقيق تحرٍ من القاضي لإستيضاح دليل مادي

إذا كانت مهمة تقديم أدلة الإثبات محمولة على كاهل أطراف الدعوى، سواء الطرف المدعي أو المدعى عليه، وإذا كان الهدف من تقديم هذه الأدلة، بالدرجة الأولى، هو كسب النزاع وإقناع القاضي بصحة الإدعاءات ووجاهة الطلبات؛ فإن حقيقة الدعوى تتجاوز في بعض الأحيان الإثباتات المقدمة، التي يمكن أن ترد متداخلة غامضة أو ناقصة، وتتطلب تحريات وأبحاث لاستيضاحها وحجب الغموض عنها.

من هنا خول المشرع للقاضي سلطة اتخاذ إجراء تحقيق، وهو إجراء يسعى من خلاله لإستيعاب وكشف الغموض الذي قد يطال دليل الدعوى المادي الفني، وذلك في محاولة منه للوصول للحقيقة الواقعية.[1]

فإجراءات التحقيق وسيلة استقصاء تمكن القاضي من استيضاح دليل الدعوى الفني، بحيث يتولى إما تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف، وقبل البت في جوهر الدعوى، الأمر بإجراء تحقيق.

1 لابد من الوقوف هنا عند بعض التداخل الحاصل بين كل من إجراءات التحقيق هذه وإجراءات التحقيق المسطرية، التي يؤطرها الباب الأول من القسم السادس من ق.م.م المعنون بالاستيناف وغرف الاستيناف بالمحاكم الابتدائية، وهي مجموعة من الإجراءات التي يتبعها القاضي عند تسيير الدعوى منها الأمر بتبليغ المذكرات والمستنتجات، وتحديد الجلسات وتبليغ تاريخها، وغيرها من الإجراءات التي تُختتم بالأمر بالتخلي وإقفال باب الدعوى.

وإجراءات التحقيق بهذا المعنى تشكل استثناء لا يلجأ له القاضي إلا في حال واجهته وقائع تقنية أو أدلة فنية غامضة، وهو ما أكدته محكمة النقض في قرار جاء فيه: "...لكن حيث أن المنازعة تتعلق بتحديد القيمة التجارية للعقار وهي مسألة تقنية تقتضي إجراء خبرة على العقار المفوت وتحديد ثمن تفويته حيث لا يمكن أن تستند المحكمة في ذلك لرأيها"[1].

ولقد حدد المشرع في الفصل 55 من ق.م.م إجراءات التحقيق في إجراء خبرة أو ووقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق[2].

ومن الباحثين من رأى في هذا التعداد لإجراءات التحقيق مجرد أمثلة غير محصورة، فعبارة "أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق" تنبئ أن تعداد إجراءات التحقيق في الفصل أعلاه إنما هو على سبيل المثال لا الحصر، وأنه تبعا لذلك يحق للقاضي أن يأمر بكافة إجراءات التحقيق الجائز قبولها قانونا[3].

إلا أنني لا أعتقد أن إرادة المشرع من عبارة "أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق" تتجه نحو فتح لائحة إجراءات التحقيق الممكن الأمر بها ومباشرتها، وإنما أريد بها الإشارة إلى الإجراءات الأخرى التي لم تعددها الفقرة الأولى من الفصل 55، والتي جاءت في باقي فروع باب إجراءات التحقيق وهي شهادة الشهود التي ضمنت

---

1 محكمة النقض، قرار رقم 644 صادر بتاريخ 2007/06/27، في الملف الإداري عدد 2005/2/4/1564، أورده جواد العسري في مقاله التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، مجلة القانون المغربي، عدد 20، 2013، ص 99.

وجبت الإشارة إلى أن اسم المجلس الأعلى تم تغييره ليحل محله اسم محكمة النقض وذلك بموجب مادة فريدة من القانون رقم 11-58 المتعلق بمحكمة النقض الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011) والمغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.57.223 الصادر في 2 ربيع الاول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى، الجريدة الرسمية عدد 5989.

2 نصت الفقرة الأولى من الفصل 55 على: "يمكن للقاضي بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائيا أن يأمر قبل البت في جوهر الدعوى بإجراء خبرة أو ووقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو أي إجراء آخر من إجراءات التحقيق".

3 محمد المجدوبي الإدريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 233 و234.

في الفرع الرابع المؤطر للأبحاث، ثم إجراء اليمين في الفرع الخامس، وأخيرا إجراء الزور الفرعي في الفرع السادس.

كما أن العمل القضائي لم يسبق أن اجتهد في الأمر بإجراء تحقيق خارج ما أطره باب إجراءات التحقيق في قانون المسطرة المدنية.

وإذا كان الفصل أعلاه يؤطر إجراءات التحقيق التي يباشرها قاضي الدرجة الإبتدائية، فإجراءات التحقيق أمام قاضي الاستئناف كما قاضي النقض هي نفسها.

ذلك أن الفصل 336 من ق.م.م ينص على إمكانية تطبيق المحكمة المرفوع إليها الاستئناف مقتضيات الباب الثالث من القسم الثالث المتعلق بإجراءات التحقيق، ويقر الفصل 334 من نفس القانون إمكانية المستشار المقرر بناء على طلب الأطراف أو تلقائيا الأمر بإجراء للتحقيق من بحث وخبرة، كما أشار الفصل 336 إلى إمكانية المستشار المقرر الوقوف على عين المكان، وإمكانية إجراء تحقيق الخطوط والزور الفرعي.

كما أن المشرع نص في الفصل 380 من ق.م.م على تطبيق محكمة النقض القواعد العادية الخاصة بمحاكم الاستئناف، فيما يخص جميع مقتضيات المسطرة الغير المنصوص عليها في هذا الباب[1]، وما دام ليس هناك نص قانوني يستثني قاضي النقض من الأمر بإجراء تحقيق، فلهذا الأخير كامل السلطة في التحقيق، على غرار قاضي الدرجة الابتدائية وقاضي الاستئناف، شرط أن يكون موضوع التحقيق التأكد من قانونية الحكم المطعون فيه بالنقض، ولا يتجاوز اختصاص قاضي النقض الذي يكتفي

1 الفصل 380 من ق.م.م، مرجع سابق.

بمراقبة جانب المشروعية في الحكم المنقوض[1]، والقضاء بقانونية الحكم المطعون فيه أو الحكم بإلغائه وإحالة الملف على المحكمة المختصة[2].

إن إجراءات التحقيق، سواء قام بها قاضي الدرجة الأولى أو قاضي الإستئناف أو قضاة النقض، تظل وسيلة استقصاء تمكنه من استيضاح دليل الدعوى الواقعي الفني، ومسألة مرتبطة بالقاضي له أن يلجأ إليها إذا لم يجد في نفسه القدرة على فهم المسألة وتقديرها حق قدرها، وبذات الوقت يمكنه أن يمتنع عن إجرائها إذا أنس في نفسه هذه المقدرة ورأى أن الإجراء لن يضيف له جديدا،[3] أو أن من شأنه أن يعفي أطراف الدعوى من عبء الإثبات.

فالقاضي وهو يمارس دوره التنقيبي في الدعوى يكون مقيدا ببعض الضوابط، أهمها أن لا يكون الهدف من اتخاذ هذا الإجراء إقامة حجة للطرف الآخر، فالمحكمة عندما تتدخل بالأمر بإجراء تحقيق إنما يقوم القاضي فيها بتوجيه الخصوم إلى ضرورة تكملة دليل موجود ولكنه ناقص، أما إذا لم يقم الخصم بالإدلاء بأي دليل فإن المحكمة لا تحل محله في الإثبات، وإنما تنذره بإثبات دعواه تحت طائلة عدم قبولها.[4]

---

1 حسب الفصل 359 من ق.م.م: "يجب أن تكون طلبات نقض الأحكام المعروضة على محكمة النفض مبنية على أحد الأسباب التالية:

- خرق القانون الداخلي.
- خرق قاعدة مسطرية أضرت بأحد الأطراف.
- عدم الإختصاص.
- الشطط في السلطة.
- عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل."

2 ينص الفصل 369 من ق.م.م على أنه إذا قضت محكمة النقض بنقض حكم أحالت الدعوى إلى محكمة أخرى من درجة المحكمة التي نقض حكمها، أو بصفة استثنائية على نفس المحكمة التي صدر عنها الحكم المنقوض. وإذا رأت محكمة النقض بعد نقض الحكم المحال عليها أنه لم يبق هناك شيء يستوجب الحكم قررت النقض بدون إحالة.

3 غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، دراسة مقارنة بين القانون الإداري والتشريعات السورية والفرنسية والإيطالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان، 2005، ص 81.

4 المعطي الجبوحي، القواعد الموضوعية والشكلية للإثبات وأسباب الترجيح بين الحجج، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، طبعة 2002، ص 16.

وهو الأمر الذي قضت به محكمة النقض في قرار جاء فيه: "إن المحكمة غير ملزمة بإجراء بحث لإثبات واقعة ادعاء أحد الخصوم لم يستطع إثباتها، ومن تم فرفضها مزاعم الطالب بعلة أنه لم يدلي بما يثبت تنازل المطلوب له عن مبلغ الدين الثابت بكمبيلات في ذمته يعتبر تعليلا كافيا والوسيلة على غير أساس."[1].

يؤكد هذا القرار، أن إجراءات التحقيق تخضع للسلطة التقديرية للقاضي، يأمر بها كلما واجهته أدلة غامضة ناقصة تتطلب توضيحات، ويرفض الأمر بها كلما رأى أن من شأنها ترجيح كفة النزاع لصالح الطرف المتقاعس عن الإثبات.

كما أن القضاء الفرنسي استقر منذ وقت ليس باليسير على عدم قبول طلب إجراء تحقيق للمنازعة في ضريبة فرضت تلقائيا على أساس مسطرة سليمة، ما لم يثبت المدعي غلو الأساس الضريبي المعتمد بالنسبة إليه أو وقع خطأ في ربط الضريبة المذكورة، فالملزم في هذه الحالة هو الذي يقع عليه عبء الإثبات وليس من شأنه إلتماس طريق الخبرة[2].

تأسيسا على ما سبق، هدف إجراءات التحقيق هو الوصول للحقيقة وإزالة الغموض عن الوقائع المادية الفنية، وليس رفع عبء الإثبات عن الطرف المكلف به، فسلطة القاضي في التحقيق لا تغني عجز أو تقاعس الطرف عن إثبات دعواه، فهذا الأخير هو المكلف بإثبات ما يدعيه، ويبقى دور القاضي الإداري في التحقيق مساعدة استثنائية تهدف تكملة الأدلة المقدمة في الدعوى.

وعليه، فإجراءات التحقيق تشكل وسيلة لتقدير دليل قائم قبل إجراء التحقيق وآلية لكشف الغموض الذي يكتنف هذا الدليل، ما يضفي عليها صبغة تكميلية تقتضي ألا يقع الإذن بها إلا إذا وجد بالملف دليل إثبات غير واضح؛ هذا مع تخويل القاضي إمكانية مساعدة أقوى، تتجاوز مساعدة الطرف في استيضاح دليله الغامض، إلى المساعدة في إظهار هذا الدليل واستخراجه إلى حيز الوجود عبر دعوى إثبات حال.

1 قرار محكمة النقض عدد 1017، بتاريخ 1991/04/24، في الملف المدني عدد 90/532، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 47، 1995، ص 100.

2 براهيم أحطاب، اشكالية لخبرة في المادة الجبائية، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 8، 2005، ص 281.

الفرع الثاني: دعوى إثبات حال مساعدة من القاضي لإظهار الدليل المادي

إذا كان عبء الإثبات يتحمله أطراف الدعوى، وكانت إجراءات التحقيق وسيلة استقصاء وتحري، يأمر بها القاضي كلما واجهه دليل إثبات فني غير واضح يشوبه النقص أو الغموض، فدعوى إثبات حال وسيلة تمكن الطرف من إظهار الدليل المادي وإخراجه إلى حيز الوجود، بحيث يتولى الطرف تقديم طلب إستعجالي أمام القاضي الإداري لإثبات حال واقعة مادية يتوخاها دليل دعوى مستقبلية، ويخشى تغير وزوال معالمها بمرور الوقت.

ودعوى إثبات حال بهذا المعنى تصب في خانة الإثبات وإظهار الدليل، وهو ما دفعنا للتساؤل عن خصوصية هذه الدعوى وما الذي يميزها عن إجراءات التحقيق؟

الفقرة الأولى: دعوى إثبات حال حماية استعجالية لدليل مادي

من الوقائع التي تنشأ عنها حقوق لبعض الأشخاص ما يكون سريع التحول أو ما يخشى زوال معالمه قبل أن ترفع الدعوى بشأنه، فتكون لصاحب الحق المترتب عليها مصلحة في إثبات حدوثها ومداها ورصد أوصافها قبل أن يطرأ عليها أي تغيير[1]، وقد لا تسعفه في ذلك الإجراءات العادية التي تتطلب رفع الدعوى العادية ، لذلك أجاز له المشرع رفع دعوى لإثبات حال.

فدعوى إثبات حال إجراء يؤمر به خارج الدعوى لإثبات وقائع مادية يخشى زوالها و اندثارها، يلجأ فيها الطرف إلى تقديم طلب مستقل أمام قاضي المستعجلات، لاستصدار حكم يثبت حالة تكون نتيجته دليل إثبات يستند عليه في رفع دعوى مستقبلية[2].

1 سليمان مرقس، موجز اصول الإثبات في المواد المدنية، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، 1958 ص 316.

2 قاضي المستعجلات هو رئيس المحكمة الإدارية المختصة مع إمكانية تفويضه الاختصاص إلى أقدم القضاة كلما عاقه مانع قانوني، الفقرة الأخيرة من الفصل 149 من ق.م.م.

وإذا كانت الدعوى الإستعجالية مسطرة استثنائية مختصرة وسريعة، تسمح لقاضي المستعجلات باتخاذ قرار وقتي في مسائل لا تحتمل التأخير، حفاظا على الأوضاع القائمة واحتراما للحقوق الظاهرة، دون المساس بجوهر الدعوى حسب ما ينص الفصل 152 من ق.م.م[1].

فمناط الإستعجال في دعوى إثبات حال هو توفر خطر زوال واندثار الواقعة موضوع الإثبات أو تغير معالمها بمضي الوقت، فالخشية من حصول ضرر محقق الوقوع يتجلى في تلافي الحجة أو الدليل موضوع إثبات حال، إذا ما ترك إلى حين رفع دعوى الموضوع، هي ما يبرر الإستعجال.

فلا يختص قاضي الأمور المستعجلة مثلا بالأمر بإجراء معاينة أو خبرة يمكنها انتظار بت القضاء العادي، فالعيب في البناء أو الإختلاف في مقاييسه يمكنهما البقاء دون تغيير حتى يحقق فيهما قاضي الموضوع[2].

أما عدم المساس بالجوهر، كخاصية تضاف لشرط الاستعجال[3]، فتفرض على القاضي الإستعجالي الإمتناع عن البت في أصل الحقوق والإلتزامات والإتفاقات مهما أحاط بها من استعجال.

ويقصد بأصل الحق، كل ما يتعلق به وجودا وعدما، فيدخل في ذلك ما يمس صحته ويؤثر في كيانه، أو يغير فيه أو في الآثار القانونية التي رتبها له القانون أو التي قصدها المتعاقدان[4].

1 للمزيد من التوسع انظر، عبد اللطيف هداية الله، القضاء الإستعجالي في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998.

2 نفس المرجع، ص 90.

3 ينص الفصل 152 من ق.م.م على أن قاضي المستعجلات يبث في كل إجراء وقتي دون مساس بما يمكن أن يقضي في الجوهر.

4 ادريس العلوي العبدلاوي، النظرية العامة للإلتزام، نظرية العقد، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1996، ص 372.

ومناط عدم المساس بالجوهر في دعوى إثبات حال، يقتضي عدم جواز قاضي الأمور المستعجلة عند بته في طلب إثبات حال أن يفسر أو يؤول موضوع الدعوى، بل تبقى مهمته مقتصرة في إثبات واقعة مادية غير قانونية مهددة بالتغير أو اللاندثار.

وهو ما أكده أمر استعجالي صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء جاء فيه: " دعوى إثبات حال تبقى من الإجراءات المستعجلة التي تبت في طلبات وقتية تحفظية، ليس من شأنها المس بجوهر النزاع ولا بإختصاص قاضي الموضوع الإداري الذي لا يحل قاضي المستعجلات الإداري محله"[1].

من هنا يبدوا أن المشرع والقاضي متفقان على أن جوهر النزاع والبت في أصل الحق يبقى إختصاصا أصلي وأصيل لمحكمة الموضوع، لا يجوز للقاضي الإستعجالي أن يقضي فيه.

وإذا كان عنصري الاستعجال وعدم المساس بما يمكن أن يقضي في الجوهر هما الخاصيتين الأساسيتين في الطلبات الإستعجالية كيفما كانت طبيعتها، فما يميز دعوى إثبات حال هو إمكانية انعدام وجود دعوى موضوع.

ذلك أن دليل الإثبات المراد الحصول عليه بواسطة دعوى إثبات حال يهم نزاع مستقبلي، فالمطالب به يتوخى الإستدلال به مستقبلا في دعوى أخرى ستقام أمام قضاء الموضوع.

ومحكمة النقض أكدت هذا التوجه، عندما قضت بأن: "الأصل في الخبرة أنها إجراء من إجراءات تحقيق الدعوى، وهي بهذا الإعتبار لا يمكن أن تكون طلبا أصليا ومنفردا سابقا عن الدعوى في الموضوع عدا في حالة الاستعجال"[2].

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، أمر استعجالي عدد 24، صادر بتاريخ 1994/7/26، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 9، أكتوبر-دجنبر 1994، ص 98 وما يليها

2 محكمة النقض، قرار عدد 68، صادر بتاريخ 2007/06/19، ملف عدد 2007/2/66، مجلة المحامي، عدد 51، دجنبر 2007، ص 118.

فالمصلحة المحتملة تكفي لقبول دعوى إثبات حال، بمعنى أن احتمالية أن تصبح الوقائع المراد معاينتها أساس منازعة في المستقبل شرط كاف لقبول دعوى إثبات حال، دونما حاجة للقيام الفعلي لدعوى الموضوع.

وهو الأمر الذي تبناه المشرع المصري عندما جعل من دعوى إثبات حال دعوى احتياطية لدفع ضرر محدق أو لاستيثاق حق يخشى زوال دليله إذا ما انتظر النزاع في الموضوع[1].

نستنتج مما سبق، أنه إذا كانت دعوى إثبات حال هي عبارة عن إجراء تحفظي احتياطي هدفه المحافظة على وقائع مادية مهددة بالتغير أو الزوال، فهذا لا يعني إحلال القاضي محل أطراف الدعوى المحتملة، في الإثبات.

فهذه الدعوى شرعت فقط لإثبات الوقائع المادية البحتة التي يخشى من زوال معالمها أو تغير آثارها مع مرور الوقت، ولم تكن بأي حال من الأحوال وسيلة لإنتزاع الدليل القانوني من يد الخصم جبرا عنه، لإتخاذه أداة لإثبات أمام محكمة الموضوع[2].

وبالتالي فدعوى إثبات حال لا يمكن اعتبارها إطلاقا وسيلة بيد القاضي للبحث عن أدلة الإثبات، بل تبقى بمثابة حماية قانونية عاجلة لدليل مادي قائم مهدد بالضياع.

الفقرة الثانية: دعوى إثبات حال مسطرة متميزة عن الدعوى الإستعجالية

إن طبيعة دعوى إثبات حال تجعل منها إجراء تحفظيا وتدبيرا سريعا يؤمر به خارج الدعوى لإثبات وقائع مادية يخشى زوالها أو اندثارها، حيث يلجأ فيها الطرف إلى تقديم طلب مستقل أمام قاضي المستعجلات، ابتغاء حكم يهدف المحافظة على هذه الوقائع المادية، وذلك للإستناد إليه كدليل إثبات في دعوى مستقبلية.

ودعوى إثبات حال تتخذ شكل طلب استعجالي يرمي الحصول على أمر بإثبات حال من خلال إجراء خبرة أو معاينة طبقا للفصل 148 من ق.م.م.

1 المادة 3 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

2 احمد هاني مختار، إثبات الحالة أمام القضاء الإستعجالي، طبعة 2003، ص 5

فيتولى الطرف صاحب المصلحة والأهلية والصفة، رفع طلب استعجالي يرمي إثبات حال، يوجهه لرئيس المحكمة الإدارية المختصة، يتضمن هذا الطلب عرضا مختصرا للوقائع، وملتمسات تبين وجه الإستعجال والخطر المحدق بالواقعة المادية، ثم المرفقات وهي عبارة عن بعض الوثائق المثبتة لما ضمن بالمقال.

ويعد المكلف بالضريبة هو المبادر الأساسي لرفع دعوى إثبات حال في النزاع الضريبي، فكثيرا ما يتوفر على دليل إثبات أساسه واقعة مادية، وقد تميل هذه الواقعة إلى الإندثار دون أن توجد لديه أية وسيلة لإثباتها، فلا يبقى أمامه سوى رفع طلب أمام رئيس المحكمة الإدارية المختصة لإستصدار أمر بمعاينة الشيء أو المنقول موضوع إثبات الحال.

لكن هذا لا يعني أن رافع دعوى إثبات حال حصريا هو المكلف بالضريبة، بل للإدارة الضريبية أيضا اللجوء لدعوى إثبات حال، قصد إستصدار أمر بمعاينة بعض الوقائع التي يخشى عليها فوات الوقت، وهو ما قضت به محكمة النقض المصرية في حكم لها جاء فيه: "الإدارة الضريبية لم تقدم ما يثبت أن المستأنف عليه صانع لمادة تغذية الأنعام وليس بائعا لها، وكان عالليها تقديم إثبات حالة الصنع بموجب محاضر معاينة أو التحقيق لتأكيد مزاعمها، وفي غياب ذلك فإن المجلس قد أصاب في قراره مما يستوجب المصادقة عليه"[1]

فحسب الحكم أعلاه، إذا كان بائع مواد تغذية الحيوانات المصري معفى من الضريبة على القيمة المضافة، فالصانع لها غير معفى، وإذا كان المستأنف يؤكد أنه بائع، مقدما فواتير شراء من مؤسسات أخرى، دون أن تدلي الإدارة الضريبية بما يدحض ذلك، بما فيه تقديم محضر إثبات حالة الصنع، فنشاطه معفى من الضريبة على القيمة المضافة.

إذا كانت إمكانية رفع الإدارة الضريبية لدعوى إثبات حال ممكنة وواردة، إلا أنها عمليا نادرة الحدوث، بالنظر لمجموع الإمتيازات التي تتمتع بها الإدارة، أبرزها آلية

1المحكمة العليا بمصر، حكم صادر في الملف عدد 1930 بتاريخ 2001/1/24، أورده نبيل صقر وأحمد لعور، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002، ص من 244 إلى 247.

المراقبة التي تخول لها حق الإطلاع وإجراء معاينة في المحلات المهنية للخاضع للضريبة والتأكد من مطابقة بعض الوثائق والتصاريح المقدمة للواقع، من خلال فحص هذه الوثائق الإثباتية بعين المكان[1].

فالإدارة الضريبية تتولى المعاينة بنفسها، وتتخذ نتيجة ما عاينه مأموريها دليلا تعمد لتقديمه في كل دعوى، ويتولى المكلف بالضريبة عبء إثبات ما يخالفه.

بعد رفع دعوى إثبات حال وفق الشروط التي يتطلبها رفع الدعوى الإستعجالية، من توفر عنصر الإستعجال وعدم تضمن المقال أي طلب يمكن أن يقضي في الجوهر أو يمس بالحقوق، يتولى القاضي رئيس المحكمة الإدارية تحديد زمان ومكان إجراء المعاينة[2].

والمعاينة في دعوى إثبات الحال تتخذ في الأصل شكل معاينة يقوم بها القاضي، لكن متى تطلب القيام بالمعاينة ضرورة حضور رجل فني، أمكن للقاضي تعيين خبير للقيام بذلك[3]؛ وإن كان بعض الباحثين يرى إمكانية إثبات الحال عبر باقي إجراءات التحقيق من جلسة البحث، تحقيق خطوط و زور فرعي[4].

بعد تحديد يوم وساعة إجراء المعاينة، يستدعي رئيس المحكمة الإدارية الطرف المدعي، مع إمكانية الإستغناء عن هذا الإستدعاء في حالات الإستعجال القصوى[5].

---

1 انظر المواد من 210 إلى 214 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 يذكر هنا امكانية أن يقدم طلب إثبات حال خارج ساعات العمل وداخل أيام العطل والأعياد في حالة الاستعجال القصوى حسب الفصل 150 من ق.م.م، مرجع سابق.

3 الفقرة الاخيرة من الفصل 148 من ق.م.م، مرجع سابق.

4 إن الفقه المغربي يميل إلى إعطاء مفهوم إثبات الحالة مفهوما ضيقا يقتصر على المعاينة سواء أنجزت من طرف القاضي أو من غيره كالخبير، على أننا نميل إلى إعطاء مفهوم إثبات الحالة مفهوما واسعا يشمل كافة إجراءات التحقيق المقدمة في شكل طلب أصلي، ذلك أن جميع إجراءات التحقيق المقدمة في شكل طلب أصلي لا تخرج على أن تكون إثباتا لحالة أو واقعة معينة. محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية،مرجع سابق، ص 35.

5 الفصل 151 من ق.م.م، مرجع سابق.

فمبدأ الحضورية أمر متجاوز في دعوى إثبات حال، كما أكدت محكمة النقض: "لا يكون الخبير ملزما باحترام مبدأ الحضورية كلما كان الأمر بالخبرة قد صدر في إطار الفصل 148 من ق.م.م، والذي يضفي عليها طابع الاستعجال." [1].

فالمعاينة والخبرة كمعاينة في إثبات حال لا تلزم بأن تكون حضورية، بمعنى لا يتم استدعاء الأطراف المعنية إلا إذا واجهت المحكمة أو الخبير صعوبة تقتضي حضورهم.

وإذا كانت إمكانية الإستغناء عن استدعاء القاضي الأطراف واردة في حالات الإستعجال القصوى، فما يسجل هو أن المشرع لم يحدد هذه الحالات ولم يوضح ما يميزها عن حالات الإستعجال العادية التي هي خاصية من خصائص دعوى إثبات حال.

وبغض النظر عن استدعاء الأطراف، تباشر معاينة الحالة بإصدار قاضي المستعجلات أمرا بالإنتقال إلى مكان الشيء المتنازع فيه سواء كان عقارا أو منقولا، ويتولى المعاين، قاضيا كان أو خبيرا، إثبات حالة الشيء في مكانه، فيعاين مكان وجود الدليل المادي الذي يخشى تغير أو زوال معالمه، ويرافقه في هذه المعاينة كاتب الضبط الذي يتولى تحرير محضر يثبت فيه الحالة التي تمت معاينتها.

يبتدئ محضر معاينة الحالة عادة ببيانات تتعلق بصفة المعاين سواء كان القاضي أو الخبير، مراجع الطلب وهوية وعنوان الطرف صاحب الطلب، ثم ملخص حول الحالة موضوع المعاينة، مع الإشارة إلى تاريخ ساعة ومكان المعاينة.

بعد ذلك ينتقل المعاين لوصف شامل لدقائق العمل الذي قام به ولكل الفحوصات والملاحظات التي سجلها، وأراء واستشارات بعض المتواجدين في مكان المعاينة، مع إمكانية تضمين المحضر أقوال وملاحظات المدعي المحتمل أو ممثله إذا حضر وكان رأيه ضروري، مع توقيعهم على المحضر، إلى جانب توقيع القاضي أو الخبير المعاين وكاتب الضبط.

1 محكمة النقض، قرار عدد 1028، صادر بتاريخ 2003/04/03، في الملف عدد 2002/5/1/4300، منشور بمجلة المحاماة عدد 25، غشت 2005، ص 138.

بعد إنجاز محضر معاينة الحالة طبقا للشروط أعلاه، يتم تبليغه بناء على طلب الطرف الملتمس للإجراء إلى كل من يعنيه الأمر، ولهذا الأخير أن يطلب في جميع الأحوال نسخة من المحضر.

ومن أكثر الحالات التي يمكن اللجوء فيها لخبرة إثبات حال، تتعلق بمعاينة بعض الإستثمارات والإصلاحات التي أنجزت في العقار موضوع التفويت والتي لا يتوفر الملزم البائع على وسيلة لإثباتها.[1]

كما يمكن أن يكون موضوع إثبات حال كل عقار أو منقول موضوع فرض ضريبي قائم أو محتمل، توفرت فيه شروط الإستعجال من قابلية للتغير أو الاندثار وعدم المساس بجوهر النزاع، وافتقد الطالب فيه وسائل أخرى لإثبات حالة هذا العقار أو المنقول.

وتتخذ نتيجة دعوى إثبات حال شكل أمر استعجالي يقضي بإثبات حالة الشيء المعاين، وهو بمثابة حكم لكنه لا يحوز قوة الشيء المقضي به، فليس لأمر إثبات حال أثر سوى الإحتفاظ بالدليل، ولا يمس حق الطرف الآخر في الطعن في هذا الدليل وتقديم ما يخالفه وينقضه، كما أن لمحكمة الموضوع تجاوز هذا الأمر إذا ما توفر لها في ملف الدعوى أدلة أقوى وأقرب إلى الحقيقة.

من تحصيل حاصل ما سبق، نستنتج أن قواعد الإثبات في الدعوى الضريبية تختلف عن نظيرتها المدنية، بل وتتميز بنوع من الخصوصية عن قواعد الإثبات في الدعوى الإدارية نفسها، سواء من حيث وسائل الإثبات أو من حيث الطرف المكلف بهذا الإثبات؛ لكن ما تجمع عليه جميع الدعاوى مدنية كانت أو إدارية هو أن الإثبات يقع على أطراف الدعوى، وإجراءات التحقيق تبقى مساعدة من القاضي لإستيضاح دليل إثبات فني يشوبه الغموض أو النقص؛ أما دعوى إثبات حال فلا تشكل بأي حال من الأحوال وسيلة لخلق دليل إثبات لصالح أحد الأطراف، بقدر ما تبقى مجرد حماية قانونية عاجلة لدليل مادي قائم وموجود، لكنه مهدد بالضياع إذا انتظر رفع دعوى الموضوع.

1عبد الرحمان ابليلا، خصوصية الخبرة في المادة الضريبية، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16 بعنوان الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، 2011، ص111.

بعد المرور بهذا التمييز بين كل من إجراءات التحقيق ووسائل الإثبات ودعوى إثبات حال، الذي فرضه تحديد طبيعة إجراءات التحقيق، لابد من الوقوف على إجراءات التحقيق بين كل من دعوى إلغاء القرار الضريبي والدعوى الضريبية الشاملة.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل

إذا كان القانون قد جعل هدف وغاية الإدارة تحقيق المصلحة العامة، واعترف لها ببعض من السلطة التقديرية لتحقيقها، فإنه بالمقابل جعل من القضاء الإداري المراقب والضامن لعدم خروج أعمالها وقراراتها عن إطار المشروعية.

والقاضي الإداري عند مراقبته عمل الإدارة، يعتمد على وسيلتين، هما دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل، فإذا كانت الأولى تهدف إلغاء قرارات الإدارة غير المشروعة، فالثانية تتجاوز هذا الإلغاء لتصحيح القرار وجبر الضرر والحكم بتعويض لكل متضرر منه.

الفرع الأول:استثنائية دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية

الإدارة الضريبية بمناسبة قيامها بعمليات تأسيس الوعاء الضريبي، مراجعته، أو تحصيل مبالغه؛ تقوم بمجموعة من الأعمال الإدارية وتصدر قرارات قد تتجاوز سلطتها وتخرج عن إطار المشروعية.

وإذا كان المشرع المغربي قد أدرج الدعوى الضريبية ضمن دعوى القضاء الشامل وأقرها قانونا[1]، فإنه بالمقابل سكت عن إمكانية الطعن فيها بالإلغاء، ما يعني ترخيصا ضمنيا لقبول دعوى إلغاء القرار الضريبي كلما توفرت شروط هذه الدعوى.

1 المادة 8 من القانون رقم 90-41 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 بتاريخ 22 من ربيع الاول (10 سبتمبر 1993)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الاولى 1414 (3 نونبر1993) ص 2168.

كما أن دستور المملكة يقر حق الطعن في كل قرار إداري تنظيميا كان أو فرديا[1]، وبالتالي فالقرار الإداري الضريبي لا يمكن أن يستثني من هذا الطعن كلما صدر خارج الحدود المرسومة له قانونا.

الفقرة الأولى: دعوى الإلغاء في منازعات الوعاء

دعوى الوعاء هي دعوى إدارية تقام بناء على نزاع في أساس فرض الضريبة، وتخول للمحكمة صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية.

فمنازعات الوعاء تصب في خانتين أساسيتين هما، نزاع في الوقائع يهم العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة كأساس لتحديد الضريبة، ونزاع في قانونية الضريبة، ينازع فيه المكلف في مبدأ الخضوع للضريبة باعتبار وضعيته غير مشمولة بها.

وإذا كانت المنازعة في واقعية الضريبة، تفرض على القاضي مراقبة أساس الضريبة وإعادة احتسابه كلما دعت الضرورة لذلك؛ فإن المنازعة في قانونية الضريبة تتطلب الحسم في مشروعيتها، وهو ما يجعل منها في كثير من الحالات موضوع دعوى الإلغاء.

فدعوى الإلغاء، كدعوى تنازع في قانونية الضريبة، تقام بمناسبة إصدار سلطة إدارية[2]، بإرادتها المنفردة،[3] لقرار إداري تنفيذي نهائي مؤثر في المركز القانوني

---

1 "كل قرار اتخذ في المجال الإداري سواء كان تنظيميا أو فرديا يمكن الطعن فيه أمام الهيئة القضائية المختصة." الفصل 118 من دستور المملكة المغربية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91، بتاريخ 27 شعبان 1432 (29 يوليوز2011) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر، بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يونيو 2011)، ص 3600.

2 يقصد **بالسلطة الإدارية**، إدارات الدولة وجميع الأجهزة والهيئات التابعة للسلطة التنفيذية أو الهيئات المستقلة التي تمارس سلطة تنفيذية، كذلك الجماعات الترابية، والمؤسسات العمومية، وبعض المؤسسات التي لها امتيازات السلطة العامة.

3 **الإرادة المنفردة** تعني صدور القرار من جانب الإدارة وحدها دون الطاعن، وهي ما يميز القرار الإداري عن العقد الإداري، فهذا الأخير عمل إداري يؤثر في المركز القانوني للمتعاقد مع الإدارة، لأنه ينشئ حقوق والتزامات ملزمة للطرف، لكن المنازعة فيه تكون في إطار دعوى القضاء الشامل وليس دعوى الإلغاء.

للطاعن[1] ومتسم بعيب من عيوب المشروعية[2].

وترفع دعوى الإلغاء أمام القاضي الإداري وفق الشروط التي يتطلبها رفع الدعوى الإدارية، بحيث يقدم صاحب المصلحة والأهلية والصفة مقال مكتوب يوقعه أو يوقعه موكله، وهو محامي منتمي لإحدى هيئات المحامين الوطنية[3].

يوضع المقال لدى كتابة الضبط بالمحكمة[4]، وذلك داخل أجل ستين يوما تبدأ من تاريخ إعلان القرار أو تبلغه أو العلم به علما يقينيا[5]، ما لم يتم وقف سريان هذه الآجال

---

1 **القرار الإداري النهائي التنفيذي** هو القرار الذي مر من جميع مراحل تكوينه من استشارات ومصادقة جهات معينة، التي تخرجه من دائرة الأعمال التمهيدية المادية التي لم ترتب بعد أثار على مركز قانوني.

2 حددت المادة 20 من القانون رقم 90- 41 المنظم للمحاكم الإدارية، عيوب المشروعية في خمسة عيوب، كلما اتسم القرار الإداري بعيب منها كان موضوع إلغاء:

- **عيب الاختصاص:** ونعني به صدور القرار من غير الجهة المختصة به قانونا، كأن يصدر موظف قرار لا يدخل ضمن تخصصه أو صلاحياته.
- **عيب الشكل:** يقصد به عدم احترام القواعد الشكلية والإجرائية التي يستوجبها القانون لإصدار القرار الإداري، سواء الشكليات التي تسبق إصداره أو الشكليات الجوهرية المتعلقة بمظهره الخارجي.
- **عيب انعدام التعليل**: معناه غياب سبب قانوني ثابت لحمل الإدارة على إصدار القرار وإخراجه إلى حيز الوجود إحداثا لمركز قانوني أو تغييرا له.
- **عيب مخالفة القانون**: يعرف أيضا بعيب المحل أو الموضوع، ومؤداه صدور القرار الإداري مخالف للقانون في المحتوى والمضمون، بمعنى عدم انسجام القرار مع المبادئ العامة للقانون.
- **عيب انحراف السلطة**: يعني إصدار القرار الإداري لغاية بعيدة عن المصلحة العامة، كأن يستعمل الموظف سلطته عن قصد لتحقيق منفعة شخصية أو لغرض الانتقام.

3 ينص الفصل 31 من ق.م.م على أن المقال يجب أن يكون موقعا من طرف المعني أو موكله، مع إمكانية تقديم المدعي الذي لا يمكنه التوقيع تصريح يحرره أحد أعوان كتابة الضبط المحلفين ويشار فيه إلى أن المدعي لا يمكنه التوقيع.

4 حسب المادة 23 من القانون رقم 90-41 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية يوضع مقال الدعوى لدى كتابة الضبط بالمحكمة المختصة، ويسلم كاتب الضبط للمدعي وصلا بالإيداع يتكون من نسخة من المقال مؤشر عليها بخاتم كتابة الضبط، ويشار فيها لتاريخ الإيداع والوثائق المرفقة بالمقال.

5 **العلم اليقيني** يعني علم صاحب المصلحة بمضمون القرار في شموله علما حقيقيا غير افتراضي أو ظني، ويكون إثبات العلم اليقيني على عاتق الإدارة باعتبارها صاحبة المصلحة في إثبات حدوثه.

في حالة رفع تظلم للإدارة مصدرة القرار موضوع الطعن[1] أو في حالة القوة القاهرة[2]، أو يتم قطعه برفع دعوى إلغاء لجهة قضائية غير مختصة[3].

كما يشترط في رفع مقال الإلغاء توفر شرط انعدام الدعوى الموازية، الذي يجعل من دعوى الإلغاء غير مقبولة كلما كان في وسع المكلف بالضريبة الحصول على نفس النتيجة أمام القضاء الشامل[4].

يتضمن مقال دعوى الإلغاء الإسم العائلي والشخصي وصفة ومهنة وموطن أو محل إقامة المكلف بالضريبة، وإذا كان هذا الأخير شركة يشار إلى اسمها ونوعها ومركزها، كما يشار إلى المحامي الذي ينوب عنه والهيئة التي ينتمي إليها، ويبين المقال بإيجاز موضوع الدعوى والوقائع في الشكل وفي الموضوع، ويحدد الملتمسات، مع إرفاق الطلب بالمستندات المثبتة التي ينوى المدعي استعمالها[5]، وأساسا نسخة من القرار المطلوب إلغاؤه، ونسخة من شهادة تثبت إيداع التظلم أمام الإدارة مصدرة هذا القرار إذا كان القانون يوجب ذلك[6].

1تنص المادة 23 من القانون رقم 90-41 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية، على أن التظلم يوقف أجل الطعن بالإلغاء، ويحسب أجل جديد من تاريخ تبلغ المتظلم جواب الإدارة الرافض للتظلم، أو مرور أجل 60 يوما دون جوابها.

2 **القوة القاهرة** تحول بين الفرد وقيامه برفع دعوى الإلغاء، فيوقف سريان ميعاد رفع الدعوى إلى حين زوال أثر هذه القوة القاهرة ثم يعاود حساب سريان الميعاد من أول بدئها إلى تاريخ الوقف

3 تنص المادة 25 من القانون رقم 90-41 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية على انقطاع الأجل القانوني لرفع دعوى الإلغاء في حال رفعت هذه الأخيرة أمام جهة غير مختصة، ويسري الأجل مجددا ابتداء من تاريخ تبلغ الحكم النهائي القاضي بتعيين الجهة القضائية المختصة.

مع الإشارة هنا إلى إمكانية تجاوز شرط ستين يوم كلما كان القرار المطعون فيه من القرارات المعدومة التي بها خرق سافر للقانون يحول دون تحصنه بمرور الآجال القانونية.

4 **شرط انعدام الدعوى الموازية** وتعني عدم قبول طلب الإلغاء الموجه ضد القرارات الإدارية، إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدّعونه من حقوق بطريقة الطعن العادي أمام القضاء الشامل؛ ومتى استطاع المكلف بالضريبة الحصول على نفس النتيجة المتوخاة من طلب إلغاء القرار الضريبي يكون طلبه غير مقبول لتوفر دعوى موازية. الفصل 360 من ق.م.م، والمادة 23 من القانون رقم 90-41، مرجع سابق.

5 الفصل 32 من ق.م.م، مرجع سابق.

6 المادة 21 من القانون 90-41، مرجع سابق.

وموضوع دعوى الإلغاء، يكون في الغالب القرارات الإدارية المنفصلة عن عملية فرض الضريبة، منها الحالات التي تتخذ فيها الإدارة بعض القرارات على إثر مراقبة ضريبية، كالرفع من الأعمال أو التقليص من العجز، دون أن يكون هذا القرار قد نتج عنه فرض ضريبي بشكل مباشر؛ ولكن بما أن القرار المذكور سوف يغير من وضعية المكلف بالضريبية والتي من الممكن أن تؤدي إلى رفع الضريبة في السنوات المقبلة، فإنه من الطبيعي أن يُمنح الحق في الطعن في القرار الإداري الذي يؤثر في وضعيته الضريبة عن طريق الطعن فيه بالإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة.[1]

ومن تطبيقات الطعن بالإلغاء في القرار الذي صدر مخالفا للقانون ومنفصلا عن عملية فرض الضريبة ما قضت به المحكمة الإدارية بفاس: "إن قرار إدارة الضرائب برفض تسليم الطاعن شهادة إعفائه من الضريبة على الأرباح العقارية بشأن بيع لم تتعد مساحته 100 متر مربع ولا ثمن تفويته مبلغ 200.000 درهم، يعد تصرفا مخالفا لمقتضيات الظهير الشريف الصادر في 1995/12/30 بتنفيذ قانون المالية الإنتقالي رقم 95-45 وهو ما يستدعي الطعن بشأنه بالإلغاء"[2].

كما أن قرارات الإدارة الضريبية التي تتضمن مقتضيات تؤول القانون وتغير من مركز قانوني في المجال الضريبي، تشكل هي الأخرى قرارات إدارية قابلة للطعن بالشطط في استعمال السلطة.

ومما ورد من أحكام في هذا الباب ما قضت به المحكمة الإدارية بمراكش وفيه: "وحيث إنه لئن كانت القاعدة أن منازعات الضريبة تدخل بحكم طبيعتها ضمن القضاء الشامل، فإن عملية فرض الضريبة بالرغم من وجود مبررات قانونية للإعفاء وباعتراف الإدارة نفسها بذلك على النحو المذكور، يشكل قرارا إداريا بما أحدثه من تأثير في المركز القانوني للشركة نفسها، وما أعطاه من تأويل للقانون في مجال العمل الإداري للإدارة، مثله كمثل القرارات التنظيمية العامة التي تحدد نظاما لضريبة أو وعاء لها أو المناشير الموازية التي تغير مركزا قانونيا في المجال الضريبي ويكون لها

1 عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار القلم،الرباط، الطبعة الأولة، 2002، ص 360 و361.

2 المحكمة الإدارية بفاس، حكم رقم 124، صادر بتاريخ 1998/2/18، في الملف عدد 549/97، غير منشور.

طابعا تنظيميا، وبالتالي يكون القرار المطعون فيه قرارا إداريا قابلا للطعن فيه بالشطط في استعمال السلطة."[1].

أما القرارات الضريبية التي يكون موضوعها إخضاع شخص لضريبة لا تتوفر فيه الشروط القانونية لفرضها، فلا تستثنى هي الأخرى من إمكانية الإلغاء لتجاوز السلطة، وذلك كلما نازع الطاعن في مبدأ فرض الضريبة ذاته، وأثبت أنه شخص لا تتوفر فيه الشروط القانونية لفرض هذه الضريبة.

وقد جرت محكمة النقض على تأكيد قبول رفع دعوى الإلغاء الضريبي، كلما انتفت الصلة بين المكلف بالضريبة والضريبة المفروضة عليه[2].

يضاف إلى ما سبق، أن القضاء سار في اتجاه قبول الطعن بالإلغاء في مقررات اللجان الضريبية إذا بتت بغير حق في مسائل قانونية[3]، مع إلزامية أن تكون هذه المقررات منفصلة عن إجراءات فرض الضريبة[4]

وإن كان البعض يرى في طعن المكلف بالضريبة في مقرر اللجنة الضريبية، طعن في جوهر العملية الضريبية وما يتصل بتحديد أساسها من معطيات واقعية وقانونية وليس في المقرر الصادر عن اللجنة ذاته، فالأمر إذا لا يتعلق بمنازعة في مشروعية مقررات اللجنة بقدر ما يتعلق بمضمون هذه المقررات، وعليه فالنزاع ينشر من جديد الخلاف أمام المحكمة في جوانبه الواقعية والقانونية معا، وغاية الدعوى هي الوصول إلى حسم في جوهر المنازعة الضريبية لا في مجرد مشروعيتها، ويكون

1 المحكمة الإدارية بمراكش، حكم رقم 89، صادر بتاريخ 2003/07/09، في الملف رقم 03/3/29 غ، غير منشور.

2محكمة النقض قرار عدد 1583 صادر بتاريخ 1999/12/09، في الملف الإداري عدد 887/5/1/1999. و قرار أخر صادر عن نفس المحكمة في الملف عدد 248 بتاريخ 2001/4/5 في الملف الإداري عدد 2000/1/4/1104، منشور مجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد9، 2005، ص 77 وما يلها.

3محكمة النقض قرار صادر بتاريخ 7 يونيو 2000 الغرفة الإدارية أورده محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء، مطبعة دار أبي رقراق، الطبعة الثانية، 2009، ص 87.

4 Jean Pierre Looten, Guide de procédures Fiscales, Edition Laisons, Paris, 1997, p 191.

الطعن في مقرر اللجنة مجرد وسيلة لإثارة هذا الخلاف ونحن إذا من جديد أمام دعوى قضاء شامل[1].

في المقابل يرى نفس الإتجاه، خلافا لطعن المكلف بالضريبة، أن طعن الإدارة في مقررات اللجنة الضريبية، منازعة في مشروعية المقرر وليس في مضمونه، فالمنازعة هنا هي منازعة في المشروعية تعتبر دعوى الإلغاء شكلها الطبيعي، وهي الدعوى الأكثر ملائمة لوضعية الإدارة التي يكفيها إلغاء مقرر اللجنة لتسترد سلطتها من جديد في ممارسة امتياز التحديد التلقائي[2].

نستنتج مما ناقشنا أن دعوى الوعاء تبقى أساسا من اختصاص القضاء الشامل، واستثناءا، في الحالات المذكورة أعلاه و بعض الحالات الأخرى، يمكن أن تكون موضوع دعوى إلغاء[3].

فالمكلف بالضريبة لا يستطيع الطعن بالإلغاء في الإجراءات غير المشروعة، المؤدية إلى فرض الضريبة أو أمر الأداء أو قرارات ضريبية، ما دامت تشكل جزء لا يتجزء من تحديد الضريبة ولا يمكن فصلها عن موضوع الدعوى.

وكل دعوى يتوخى منها المكلف بالضريبة إصدار حكم يتجاوز إلغاء القرار غير المشروع، مجالها القضاء الشامل وليس الإلغاء، وهو ما أكدته محكمة النقض في قرار جاء فيه: "وحيث إن الطاعنة لم تطلب فقط إلغاء مقرر إداري بمعناه المتعارف عليه فقها وقضاء، وإنما طلبت إلغاء الضرائب على إثر مراجعة غير مشروعة نتج عنها

1جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون رقم 90-41 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للادارة المحلية والتنمية، عدد 4، 1996، ص 47.

2 نفس المرجع، ص50.

3 يمكن الطعن بالإلغاء في قرار الإدارة الرافض لطلب تخفيف العبء الضريبي للظروف المادية المعسرة للمكلف بالضريبة، مادام القرار متسم بالانحراف والشطط في استعمال السلطة، محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء، مرجع سابق، ص212.

كذلك الطعن بالإلغاء في بعض المراسيم والمنشورات التي تكتسي صبغة تنظيمية، قرار محكمة النقض صادر بتاريخ 2009/05/06 في الملف الإداري عدد 2007/1/4/342، منشور بمجلة الحقوق المغربية، سلسلة الانظمة والمنازعات العقارية بعنوان القواعد الموضوعية والشكلية في مساطر المنازعات العقارية، الجزء الثاني، عدد 2، 2007، ص 271 وما يليها.

أداء الطاعنة لمبالغ عن عمليات معفاة من الضريبة، ومثل هذه الدعوى تدخل في الإختصاص الشامل للمحكمة الإدارية التي تبت كمحكمة موضوع"[1].

وعليه، فدعوى الإلغاء لا يمكن أن يكون موضوعها إلا قرارا إداريا باعتباره تصرفا انفراديا من جهة الإدارة، ينشئ وضعية قانونية تؤثر في المركز القانوني للمكلف بالضريبة، وتصدر في إطار منفصل عن عملية التضريب والتحصيل، هذه الأخيرة التي تعد قرارات ذات طبيعة تنفيذية لا يتوفر فيها شرط القرار الإداري، ما يجعل الدعوى المرفوعة ضدها من صميم القضاء الشامل.

الفقرة الثانية: الطبيعة الشاملة لدعوى التحصيل

دعوى القضاء الشامل، على غرار دعوى الإلغاء، يفصل فيها القاضي الإداري بين طرفين غير متساويين، يكون أحدهما شخصا له امتياز السلطة العامة والطرف الآخر فرد أو شخص خاص.

وترمي حماية حق شخصي، فصاحب الشأن يقدمها ضد الإدارة لإعتدائها على مركزه القانوني الشخصي، بإنكاره ما يدعيه قبلها من حق أو منازعتها إياه في مداه، مطالبا القضاء بأن يحكم له على الإدارة بفعل شيء أو دفع ملبغ من المال[2].

كما قد ترمي إقرار المشروعية على العمل الإداري خدمة للمصلحة العامة، عندما ترفع الإدارة طعنا ضد مقرر لجنة معينة.

وإذا كانت دعوى الوعاء أساس موضوع دعوى قضاء شامل، واستثناءا يمكن أن ترفع في إطار دعوى الإلغاء كما سبق الذكر؛ فدعوى التحصيل أساسا ودون استثناء هي من اختصاص القضاء الشامل، بالنظر لطبيعتها الإجرائية التنفيذية التي تغيب فيها شروط القرار الإداري، وبالنظر لطبيعة المطالَب به في هذه الدعوى.

---

1 قرار عدد 311، في الملف عدد 98/699، صادر بتاريخ 25 مارس 1999، أوردته حياة البوجدايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية، الطبعة الاولى 2010، الرباط، ص 22.

2 ادريس العلوي العبدلاوي، القانون القضائي الخاص، الجزء الاول، مطبعة النجاح الجديدة، طبعة 1985، الدار البيضاء، ص 38.

ذلك أن دعوى القضاء الشامل تتطلب سلطات أوسع ودورا ايجابيا من القاضي، تتجاوز إلغاء العمل غير القانوني، لإجبار الطرف على القيام بإجراء معين، أو جبر الضرر والحكم بتعويضه عنه.

فالدعوى الضريبية الشاملة تتيح الفصل في جوهر الدعوى بمقتضى صريح يوضح الحل الكامل للنزاع، فالقاضي الإداري يحكم بإبطال عمل الإدارة ويقضي بتعديل مبلغ الضريبة وإعادة احتسابه، كما يملك إعادة تحديد وعائها.

وإذا كان المدعي في دعوى الوعاء، إما ينازع أمام القضاء الشامل في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة كأساس لتحديد الضريبة مطالبا بالحكم بغلو أساس الضريبة وملتمسا إعادة احتساب هذا الأساس؛ أو يطعن أمام قاضي الإلغاء في القرار الضريبي مطالبا بالحسم في مشروعية الفرض الضريبي.

فدعوى التحصيل كدعوى تنشأ عن تطبيق الإدارة الضريبية لمجموعة من الإجراءات القانونية الإجبارية في حق المدين الذي رفض أو تماطل في أداء ما بذمته من دين ضريبي، يعتبر مرتعها الأساس دعوى القضاء الشامل.

فالمدين في دعوى التحصيل يرفع دعوى شاملة بمقال مكتوب يوقعه أو يوقعه محام ينوب عنه، ويرفع هذا المقال إلى السيد رئيس المحكمة الإدارية المختصة[1]، وفق نفس البيانات التي يتطلبها مقال دعوى الإلغاء من معلومات شخصية عن المدعي، ومستندات مثبتة ترفق بالطلب، مع تأدية المدعي في دعوى القضاء الشامل للرسوم القضائية بصندوق المحكمة الإدارية المرفوعة إليها الدعوى ما لم يكن مستفيدا من المساعدة القضائية[2].

1 تقام دعاوى الضرائب المباشرة وضرائب البلدية أمام محكمة المكان الذي تجب فيه تأدية الضريبة." الفصل 31 من ق.م.م، مرجع سابق

2 تهدف المساعدة القضائية تمكين المدعي ضعيف الإمكانيات المالية من حق التقاضي، بحيث تعفيه هذه المساعدة من أداء الرسوم القضائية وتخول له الاستفادة من خدمات المحامي مجانا، أنظر المرسوم الملكي رقم 65/514 الصادر بتاريخ 1966/11/1 بمثابة قانون يتعلق بالمساعدة القضائية، الجريدة الرسمية عدد 2820.

ويكون الهدف الأول والأخير للمدين من رفع هذه الدعوى، الحصول على منطوق حكم يأمر الإدارة الضريبية بوقف تنفيذ إجراءات التحصيل، أو إعادة الضريبة للمكلف بها، أو إصدار حكم يقضي باتخاذ الإجراء الصحيح.

فمثلا التعرض على الأمر بالتحصيل أو إجراءات الحجز والبيع هو تعرض على إجراءات تنفيذية يملك القاضي إزاءها سلطة واسعة تمتد إلى التصريح ببطلان الإجراء والأمر بعدم متابعته بل وأحيانا إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه[1].

ومن تطبيقات ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بمراكش: "ما دامت الشركة الطاعنة لم تحقق أي ربح خلال سنة 1991 و1992 بل عرفت على العكس من ذلك عجزا ماليا، فإنها تكون غير ملزمة بأداء الضريبة على الشركات، الأمر الذي يبرر التصريح بإلغاء الضريبة المذكورة المفروضة على الشركة الطاعنة برسم السنتين المشار إليهما أعلاه، وبتعديلها بالنسبة لسنة 1990 وذلك باعتبارها مفروضة على أساس وعاء ضريبة قدره 1961,70 درهم"[2]

يظهر هذا الحكم أن القاضي خلال بته في الطعن في إجراءات التحصيل، تجاوز إلغاء الضريبة موضوع الدعوى إلى تعديلها بالنسبة لسنوات معينة واحتساب أساسها بناء على هذا التعديل، متجاوزا بذلك عمل قاضي الإلغاء الذي يكتفي بإلغاء الضريبة غير المشروعة، ويترك المجال للإدارة الضريبية لإعادة تعديل أساس الضريبة وتقدير مبلغاها، وفق ضوابط تتجاوز عيوب المشروعية التي وقف عليها حكم الإلغاء.

ما يمكن تحصيله، هو أن دعوى الوعاء أساسا من اختصاص القضاء الشامل، واستثناءا، في حالات معينة يمكن أن تكون موضوع دعوى إلغاء، أما دعوى التحصيل فلا يمكن تصورها خارج دعوى القضاء الشامل، ما دامت دعوى الإلغاء لا يمكن أن يكون موضوعها إلا قرارا إداريا باعتباره تصرفا انفراديا من جهة الإدارة ينشئ وضعية قانونية، وبالنظر إلى أن الإجراءات التنفيذية عموما وإجراءات التحصيل

1عبد الرحيم حزيكر، إشكلية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، بحث لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالدار البيضا، السنة الجامعية 2004/2003، ص 300 و301.

2المحكمة الإدارية بمراكش، حكم رقم 87 صادر بتاريخ 2001/07/11، في الملف عدد 97/691غ، غير منشور.

خصوصا ليست قرارات إدارية، لكونها تقتصر على إعطاء هذه القرارات طبيعتها التنفيذية على أرض الواقع[1].

فمنطوق حكم الإلغاء يقتصر على الحكم بإلغاء القرار الإداري واعتباره كأن لم يكن بحيث تلتزم بموجبه الإدارة الضريبية بالامتناع عن اتخاذ أي عمل تنفيذي يرتب أثرا على القرار المحكوم بإلغائه وإعادة الأمر إلى ما كان عليه قبل صدور هذا القرار، دونما حاجة لإصدار قرار آخر يصحح الوضع.

كما يكون حكم الإلغاء برفض الدعوى إذا ما تبين للقاضي أن القرار الضريبي المطعون فيه صحيح من الناحية القانونية وليس به أي عيب من عيوب المشروعية.

وبالتالي فما دامت غاية رفع الدعوى الضريبية هو الحصول على الإعفاء الجزئي أو الكلي من الضريبة، فالأمر لن يتأتى إلا في إطار دعوى القضاء الشامل التي يملك فيها القاضي الإداري سلطات واسعة تتجاوز إلغاء الضريبة أو الإبقاء عليها، إلى تعديل مبلغ هذه الضريبة وإعادة احتسابه.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في دعوى إلغاء القرار الضريبي

إذا كان الفقه والقضاء قد استقرا على تصنيف الدعوى الضريبية في كنف دعاوى القضاء الشامل أساسا، مبررا توجهه هذا بأن هذا النوع من الدعاوى يتطلب سلطات أوسع من سلطة قاضي الإلغاء، تشمل تعديل قرار الإدارة إما بتخفيض مبلغ الضريبة أو تغيير أساسها وتقدير الإلتزام الملقى على عاتق المكلف بها؛ كما جعل في المقابل من دعوى إلغاء القرار الإداري الضريبي استثناءا في بعض حالات المنازعة في قانونية الضريبة وفي بعض القرارات المنفصلة عن أساسها.

فالخلاف يثور حول مدى إمكانية إجراء تحقيق في دعوى إلغاء القرار الضريبي المتسم بعيب من عيوب المشروعية، بين اتجاه يرى إمكانية أمر قاضي الإلغاء بإجراء تحقيق، وبين اتجاه يرفض هذه الإمكانية ويعتبرها حكرا على القضاء الشامل.

1 جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون رقم 90-41 المحدث والمنظم للمحاكم الإدارية، مرجع سابق، ص 50 و51.

الفقرة الأولى: الإتجاه الرافض لإمكانية إجراء تحقيق

إن إجراءات التحقيق كوسيلة استقصاء تمكن القاضي من استيضاح دليل الدعوى الواقعي الفني، يعتبر الجانب التقني في النزاع أساس اللجوء إليها وجوهر الأمر بها.

فإجراءات التحقيق لا يُلجأ لها إلا بدافع استكمال ما ينقص القاضي من قدرة على الإحاطة بالمسائل الفنية، وفهم الجانب الواقعي الغامض في الدعوى، أما ما يتعلق بالجوانب القانونية فهو غني عن كل تحقيق فيه.

وإذا كان شرط التقنية في الدعوى الضريبية منطلق الأمر بإجراء تحقيق، والمسائل القانونية في غنى عن هذا التحقيق، فدعوى القضاء الشامل هي المرتع لمباشرة هذا الإجراء.

فالدعوى الشاملة يملك فيها القاضي الإداري سلطات واسعة تتجاوز إلغاء الضريبة أو الإبقاء عليها، إلى تعديل مبلغها وإعادة احتسابه، ما يتطلب في كثير من الأحيان اللجوء لإجراء تحقيق يساعد القاضي على تحديد الأساس الواجب اعتماده[1].

أما دعوى الإلغاء، كدعوى قانون تهم جانب المشروعية في القرار الإداري موضوع الطعن، لا ينظر فيها القاضي إلى واقع النزاع، وبالتالي فلا مجال للأمر بإجراء تحقيق خلال البت فيها.

فإجراءات التحقيق تتعلق بوقائع النزاع، وقاضي الإلغاء لا يبحث في الوقائع، بقدر ما يبحث في جانب المشروعية في القرار الإداري.

والقاضي الإداري لا يتردد في رفض كل دعوى إلغاء طولب فيها بالبت في الوقائع وتجاوز جانب المشروعية، ومن تطبيقات هذا الرفض ما قضت به محكمة النقض: "وحيث إن الطاعنة لم تطلب فقط إلغاء مقرر إداري بمعناه المتعارف عليه فقها وقضاء، وإنما طلبت إلغاء الضرائب على إثر مراجعة غير مشروعة نتج عنها

1المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 267، صادر بتاريخ 2012/1/26، في الملف رقم 1428-7-09، غير منشور.

أداء الطاعنة لمبالغ عن عمليات معفاة من الضريبة، ومثل هذه الدعوى تدخل في الإختصاص الشامل للمحكمة الإدارية التي تبت كمحكمة موضوع"[1].

فحسب هذا القرار طلب الإلغاء يجب أن يقتصر على الطعن في عيب أو عيوب المشروعية التي طالت القرار الضريبي، ولا مجال لإرفاقه بملتمس إسترجاع الضريبة أو تخفيض مبلغها.

كما أن قضاء الإلغاء قضاء معد ومنظم لمجرد إلغاء القرارات الإدارية، فالفرد يطلب الإلغاء والقاضي يجيبه على طلبه متى تحققت أسباب ودواعي الإلغاء التي يستنبطها من ملف الدعوى، ولا مجال لإصدار القاضي أمره بإجراء معاينة أو خبرة أو جلسة البحث وغيرها.

فالتأكد من مشروعية القرار الإداري، يكفي أن ينظر فيه القاضي لأسباب وملابسات إصدار هذا القرار، وكل هذا يمكن أن يتأتى من خلال أوراق الدعوى، دونما حاجة للتحقيق.

أضف لذلك، أن منطوق حكم الإلغاء لا يحتاج إلى بت في الوقائع فهو يقتصر إما على الحكم بإلغاء القرار الإداري واعتباره كأن لم يكن، أو الحكم برفض الدعوى إذا ما تبين للقاضي أن القرار الضريبي المطعون فيه صحيح من الناحية القانونية وليس به أي عيب من عيوب المشروعية.

نستنتج مما سبق، أن أنصار هذا الاتجاه يرون في إجراءات التحقيق، إجراءات مساعدة للبت في كل ما هو تقني فني يستعصى على القاضي الإلمام به ويتطلب بحوث ومعاينات وأراء خبراء فنيين متخصصين، في حين دعوى الإلغاء هي دعوى مشروعية يطال البت فيها الجانب القانوني، ولا يتعداه إلى جانب الوقائع الذي يبقى هو المستهدف بإجراءات التحقيق.

1 محكمة النقض قرار عدد 311، في الملف الإداري عدد 98/699، صادر بتاريخ 25 مارس 1999، أوردته حياة البوجدايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 22.

الفقرة الثانية: الإتجاه المقر لإمكانية إجراء تحقيق

يشكل القرار الإداري أهم الامتيازات التي تتمتع بها جهة الإدارة، نظرا لإعتبارها وسيلة تحدد بها مراكز قانونية في مواجهة الأفراد المخاطبين بها، دون أن تظهر إرادتهم في اتخاذها أو تنفيذها، لذلك فإن القرارات التي تتخذها تبقى مصدرا لجعلها طرفا ممتازا في الدعوى المرفوعة ضد قرارها[1].

فلا ينتظر من الإدارة الضريبية أن تدفع بصحة ومشروعية القرار موضوع الإلغاء، بل يتولى المكلف بالضريبة تقديم أدلة الإثبات التي يدحض بها مشروعية القرار الإداري الضريبي الذي تلازمه قرينة الصحة والقانونية.

فقرينة صحة القرار الإداري امتياز تتمتع به الإدارة الضريبية بموجب كيان السلطة التقديرية المخول لها، وهذا الإمتياز يفترض قيام القرار على أسباب مشروعة إلى أن يثبت الطاعن العكس[2].

ولما كان التوازن في دعوى الإلغاء بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة منخرما وكفته ميالة اتجاه الإدارة الضريبية، باعتبار امتياز السلطة العامة الذي تتمتع به، وبالنظر لإمكانية حيازة الدليل والمستندات والأوراق الإدارية؛ وإن كانت هناك إمكانية حث الإدارة الضريبية على تقديم ما بحوزتها من إثبات، استنادا لنص الدستور الذي يجعل من حق الحصول على المعلومة التي بحوزة الإدارة حقا دستوريا، واستنادا أيضا للمادة 246 من م.ع.ض التي تخول للمكلف بالضريبة حق الحصول على

1 اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة 2012، ص 29.

2 القضاء المصري اعتبر قرينة مشروعية القرار الإداري يبقى امتيازا قائما ما لم يظهر تحوير القرينة بالدليل العكسي، قرار محكمة القضاء المصري، بتاريخ 1969/05/04 سنة قضائية عدد23، أورده عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 92.

المعلومات والوثائق التي تحوزها الإدارة بعد استصدار أمر قضائي بذلك [1].

فالمكلف بالضريبة باعتباره المدعي الدائم في دعوى الإلغاء قد يقف أمام قاضي الإلغاء بأدلة إثبات ناقصة غير واضحة، محاولا إبطال القرار الإداري وإثبات عدم مشروعيته.

إن هذا اللاتوازن قد يشكل عائقا في إظهار الحقيقة والوصول إليها، ويقتضي تدخل القاضي الإلغاء لإعادة التوازن المفقود بين طرفي الدعوى الضريبية، عبر الأمر بإجراء من إجراءات التحقيق المناسبة، في إطار من الحياد ومراعاة القاعدة العامة للإثبات التي تقضي بأن طرفا الدعوى هما من يتحمل عبء الإثبات.

ومن الباحثين من اعتبر أنه، إذا كانت مبادرة القاضي بالبحث عن الدليل في الدعوى أمر غير مصرح به للقاضي في دعاوى القضاء الشامل، لوجود علاقة سابقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة قبل رفع الدعوى تسهل لهذا الأخير عملية إثبات حقوقه، فإن اتخاذ هذه المبادرة لا يكون إلا في الدعاوى الإدارية التي لا تظهر فيها مثل هذه العلاقة بين طرفيها كدعوى تجاوز السلطة[2].

ففي دعوى الإلغاء لا وجود لعلاقة سابقة على صدور القرار الإداري الذي تجاوزت به الإدارة سلطتها تجاه الطاعن، وبالتالي كثيرا ما لا يتيسر لهذا الأخير إثبات عدم مشروعية قرار الإدارة، مما يبرر تدخل القاضي لمساعدته على إظهار دليل اتسام القرار بعيب من عيوب المشروعية عبر الأمر بإجراء تحقيق.

---

1 " للمواطنات والمواطنين حق الحصول على المعلومات الموجودة في حوزة الإدارة العمومية والمؤسسات المنتخبة والهيئات المكلفة بمهام المرفق العام

لا يمكن تقييد الحق في المعلومة إلا بمقتضي القانون، بهدف حماية كل ما يتعلق الدفاع الوطني وحماية أمن الدولة الداخلي والخارجي، والحياة الخاصة للأفراد، وكدا الوقاية من المس بالحريات والحقوق الأساسية المنصوص عليها في هدا الدستور، وحماية مصادر المعلومات والمجالات التي يحددها القانون بدقة." الفصل 27 من دستور المملكة المغربية، مرجع سابق.

كما تنص المادة 246 من المدونة العامة للضرائب على أنه يجوز لمفتشي الضرائب أن يسلموا المعلومات والنسخ من العقود والوثائق والسجلات التي في حوزتهم للأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام وذلك بموجب أمر صادر عن القاضي المختص، مرجع سابق.

2 اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 51.

كما أنه، مادام المشرع المغربي نص في ق.م.م على تطبيق المحاكم الإبتدائية كما المحكمة المرفوع إليها الإستئناف[1] ومحكمة النقض[2] لجميع المقتضيات المتعلقة بإجراءات التحقيق، وما دامت المادة السابعة من القانون المنظم للمحاكم الإدارية تحيل على تطبيق القواعد المقررة في ق.م.م أمام المحاكم الإدارية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك.

وبما أن ليس هناك أي نص قانوني يستثني اعتماد قاضي الإلغاء إجراءات التحقيق على غرار القاضي الشامل، فدعوى الإلغاء يمكن أن تكون موضوع أمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق.

فعلى الرغم من كون دعوى الإلغاء دعوى قانون تهم جانب المشروعية في القرار الإداري، فإن هذا لا يمنع قاضي الإلغاء من التطرق لواقع النزاع بالبحث عنه وتقديره عبر الأمر بإجراء تحقيق[3].

إذ يجوز للقاضي الإداري إجراء تحقيق في الخصومة الإدارية المتعلقة بدعوى الإلغاء كالخبرة مثلا، إذا كان موضوعها يهدف إلى توضيح الوقائع المادية التي أسس عليها القرار الإداري محل دعوى الإلغاء[4].

كما يمكن لقاضي الإلغاء الأمر بإجراء تحقيق في الوقائع المادية التي استندت عليها الإدارة الضريبية لإصدار القرار الإداري موضوع الطعن، فيتخذ من إجراءات التحقيق المقررة قانونا ما يكفل له التأكد من مشروعية أو عدم مشروعية القرار الإداري، دون أن يخوض في جوهر الدعوى ويقضي بغير ما هو مختص فيه.

وفي سبيل ذلك يمكن للقاضي أن يقوم بمعاينة محل تجاري صدر فيه قرار فرض ضريبة ادعى المكلف بها أنه غير معني ولا وجود للنشاط موضوع التضريب،

---

1 الفصل 336 من ق.م.م، مرجع سابق.

2الفصل 380 نفس المرجع.

3 محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 46، بتصرف.

4 رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 81، بتصرف.

فالمعاينة هنا يمكن أن تساعد على استيضاح مدى اتسام القرار الضريبي بعيب السبب وانعدام التعليل.

كما يمكن للقاضي، للتأكد من عدم مخالفة قرار الإدارة الرافض منح الطاعن شهادة الإعفاء من الضريبة على الأرباح العقارية، انتداب خبير للوقوف على وجود خصائص الإعفاء التي حددها القانون.

ومن الأحكام التي اعتمد فيها قاضي الإلغاء الأمر بإجراء تحقيق، ما صدر عن محكمة النقض في طعن وجه ضد مرسوم الوزير الأول القاضي بتحديد ملك بحري والذي وسع من مجال هذا الملك على حساب الأملاك المجاورة وتجاوز المساحة القانونية المحددة بموجب ظهير 1 يوليوز 1914 وكذا التصميم الطبوغرافي للمنطقة. ولتأكد القاضي من تجاوز المرسوم للقانون ومخالفته جوانب المشروعية، أمر تمهيديا بإجراء خبرة في الهندسة الطبوغرافيا والمسح، لمعاينة ما إذا كانت المنطقة داخل الملك البحري العام طبقا للظهير أعلاه، وذلك بإعمال الوسائل العلمية والتقنية المتوفرة والمعمول بها في هذا المجال والإستعانة بالإدارات والمصالح ذات الصلة ممن قد يفيد الخبرة[1].

إذا كان منطقيا، واستنادا لما تم الوقوف عليه، لا يتصور إجراء تحقيق في دعوى الإلغاء كدعوى مشروعية، فإنه في المقابل من حق القاضي تحري أسباب إصدار القرار لتقدير مشروعيته، وكل قول بعكس ذلك فيه إهدار لحقوق الأفراد، وتحرير لعمل الإدارة الضريبية من كل رقابة قضائية أريد بها ضمان شرعية ومشروعية الفرض الضريبي.

بعد تحديد طبيعة إجراءات التحقيق، بتمييزها عن وسائل الإثبات ودعوى إثبات حال، والوقوف على إجراءات التحقيق بين كل من دعوى إلغاء القرار الضريبي والدعوى الضريبية الشاملة، والتوصل إلى إمكانية إجراء التحقيق في دعوى إلغاء القرار الضريبي لاستيضاح الوقائع المادية التي أسس عليها هذا القرار؛ نمر إلى

1 محكمة النقض، قرار صادر بتاريخ 2009/05/06، في الملف الإداري عدد 2007/1/4/342، منشور بمجلة الحقوق المغربية، سلسلة الأنظمة والمنازعات العقارية، بعنوان القواعد الموضوعية والشكلية في مساطر المنازعات العقارية، الجزء الثاني، عدد 2، أبريل 2010، ص 271 وما يليها.

الشروط والضوابط التي يجب مراعاة توفرها، قبل الأمر بإجراء التحقيق في الدعوى الضريبية، وخلال مباشرة هذا التحقيق.

المبحث الثاني: مقومات إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

إن توضيح ما غمض من عناصر النزاع ضروري لفصله، فلا قضاء عادل بدون معطيات واضحة[1].

وإذا كان أطراف الدعوى ملزمين بتقديم دليل يهتدي به القاضي لمعرفة حقيقة ما يدعيه كل طرف، فإن الدليل المقدم ليس دائما طريقا للإهتداء للحقيقة، فكثيرا ما تتضارب الأدلة وترد غامضة أو ناقصة، تتطلب من القاضي الإداري العمل على ترجيح التضارب وتوضيح الغموض واستكمال النقص، فيكون السبيل الأول لذلك استصدار حكم تمهيدي يقضي بإجراء تحقيق.

وإجراء التحقيق لا يرد اعتباطيا، بل يتطلب مراعاة مجموعة من الضوابط؛ فقبل الأمر بإجراء التحقيق لابد من توفر دليل فني غير واضح، تم مراقبة مدى إنتاجية إجراء التحقيق الذي سيأمر به (المطلب الأول)؛ كما أن مباشرة إجراء التحقيق لا يكون صحيحا إلا إذا سار في إطار تواجهي تراعى فيه حقوق الدفاع (المطلب الثاني).

المطلب الأول: ضوابط الأمر بإجراء التحقيق في الدعوى الضريبية

إن الهدف من الأمر بإجراء التحقيق هو استيضاح دليل الإثبات والوقوف على حقيقته؛ ومقالات الدعوى الضريبية كثيرا ما ترد على المحكمة مرفوقة بوثائق وإثباتات متداخلة متناقضة يمتزج فيها القانوني بما هو فني تقني، ما يكون مستعصي الفهم، ويتطلب من القاضي الإستعانة بإجراء التحقيق.

والقاضي له السلطة في تقدير مدى حاجة الدعوى للتحقيق، ولا يقيده سوى الحرص على احترام التحقيق في دليل تقني غير واضح، تم مراقبة مدى جدية إجراء التحقيق الذي سيأمر به ومدى انتاجيته في الدعوى الضريبية.

1 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 342 و344.

الفرع الأول: التحقيق في دليل فني يشوبه الغموض أو النقص

إن وجود الدليل الفني التقني أساس الأمر بإجراء التحقيق في الدعوى الضريبية، فلا تحقيق في غياب دليل الإثبات الذي يشوبه الغموض أو النقص وتحول تقنيته وفنيته دون استيعابه وكشف حقيقته.

الفقرة الأولى: التحقيق إجراء تكميلي لدليل قائم

غني عن البيان أن المدعي عندما يرفع دعواه للمحكمة ملزم بإرفاق مقاله بالأدلة المثبتة لصحة ادعاءاته ووجاهة طلباته.

لكن قد يحدث أن تكون الأدلة المقدمة غامضة تستلزم تحريات وأبحاث لتوضيحها وإزالة الغموض عنها، فيتدخل القاضي للعمل على استكمالها واستجلاء الغموض عنها، عبر الأمر بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق.

فقد يقدم الطرف وثائق إثبات متناقضة ومتداخلة، يكون الأمر بإجراء تحقيق الوسيلة الأنجع لاستيعاب حقيقتها، ومن ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط: "بعد اطلاع المحكمة على فواتير ووثائق المدعي تبين لها أن النزاع لازال يحتاج إلى تحقيق مما ارتأت معه في إطار سلطتها التقديرية وقبل البت في وسائل دفاع الطرفين الإحتكام إلى خبرة تقنية لتحديد تكلفة الإستثمارات التي تحملها المدعي لتشييد البناء فوق عقاره، وذلك انطلاقا من فواتير ووثائق لها قوة تبوثية"[1].

وإمكانية إجراء التحقيق في الدعوى لا تكون متاحة في كل ملف يرفع أمام المحكمة، بل تستلزم وجود أدلة إثبات قائمة يقتنع القاضي بوجاهتها وقربها من الحقيقة حتى يأمر بإجراء تحقيق فيها.

1 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 35، صادر بتاريخ 2012/01/05، في الملف عدد 09/7/1048، غير منشور.

فلا مجال لممارسة سلطة تحقيقية استقصائية مجردة من إتيان أطراف المنازعة الضريبية الدليل[1].

كما أن الأمر بالتحقيق قد يكفي فيه وجود بداية حجة، تستنبط من وجود وقائع غامضة غير واضحة تجعل الواقعة المدعاة قريبة الإحتمال ويرى القاضي أهميتها في التأثير على الدعوى[2].

وقد أكد العمل القضائي إمكانية الأمر بالتحقيق كلما كان بملف الدعوى إثبات ببداية الحجة، كما جاء في حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء: "وحيث إن المنازعة في الأسس التي اعتمدتها الإدارة الجبائية في الفرض التلقائي للضريبة رهين بالإثبات ولو ببداية حجة ما يخالف الأسس المعتمدة"[3].

بل من الباحثين من يرى أن للقاضي إمكانية الأمر بالتحقيق إذا اقتنع وجدانه بقرب مقالات المدعي من الصدق، فيكفي أن تكون الوقائع المتمسك بها جدية وأن يكون المدعي غير مقصر في إثبات حقوقه، فالمهم هو حصول بداية الإقتناع بصدق المتقاضين لا بداية حجة[4].

فأنصار هذا الرأي يرون أن للقاضي كامل السلطة في الأمر بالتحقيق كلما حصل اقتناعه بقرب مقالات الأطراف من الحقيقة وأحس بصدق مضمونها، ما دام ليس هناك نص قانوني يلزم بوجود بداية حجة كشرط للأمر بإجراء تحقيق، ومادام نص الفصل 55 من ق.م.م يقر إمكانية القاضي الأمر تلقائيا بإجراء تحقيق.

---

1 Lambert Wiber Sophie, contribution du droit civil a une approche renouvelée de la charge de preuve en droit fiscal, thèse de doctorat, Université de Rouen, France, 1996, p 337

2 يمكن استنباط تعريف بداية الحجة من الفصل 447 من ق.ل.ع: " تسمى بداية حجة بالكتابة كل كتابة من شأنها أن تجعل الواقعة المدعاة قريبة الاحتمال إذا كانت صادرة ممن يحتج بها عليه أو ممن أنجر إليه الحق عنه أو ممن ينوب عنه".

3 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،حكم رقم 633، صادر بتاريخ 2004/12/06، في الملف رقم 410/2004، غير منشور.

4 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 326 و327.

لكن يصعب الاتفاق مع وجهة النظر هذه، فالقاضي له كامل السلطة في الأمر بإجراء تحقيق تلقائيا، متى كانت طلبات الأطراف المقدمة مرفوقة بمستندات وأدلة إثبات ظهرت أهمية وضرورة التحقيق فيها.

والمشرع المغربي كان واضحا صريحا في التنصيص على أن لا دعوى دون إثبات[1]، ولا مجال للأمر بالتحقيق اعتمادا على الإحساس بصدق الإدعاء.

كما أن القضاء المغربي سار في الإتجاه الرافض للأمر بإجراء تحقيق في غياب الحجة، ومن تطبيقات ذلك ما قضت به محكمة النقض: "إن المحكمة غير ملزمة بإجراء بحث لإثبات واقعة ادعاء أحد الخصوم لم يستطع إثباتها، ومن تم فرفضها مزاعم الطالب بعلة أنه لم يدلي بما يثبت تنازل المطلوب له عن مبلغ الدين الثابت بكمبيلات في ذمته يعتبر تعليلا كافيا والوسيلة على غير أساس."[2].

وهكذا، يتضح من استقراء الأحكام والقرار أعلاه، أن الإثبات هو منطلق الأمر بإجراء تحقيق، فلا تحقيق في غياب الدليل؛ وإذا كان القاضي قد حاول التخفيف والتليين من هذا الشرط، مقرا إمكانية التحقيق في حال إرفاق الطلب ببداية حجة في ما يخالف الإدعاء، فعبارة "ولو" في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تفيد أن الأصل هو الإثبات بحجة كاملة، وتؤكد أن بداية الحجة استثناء للقاضي سلطة تقديره.

فحرية القاضي في الأمر بإجراء تحقيق لم يقصد بها أن تتولى المحكمة إثبات الدعوى حيث تكون الدعوى خالية من كل دليل ولا تقوم هي مقام الخصم المكلف بالإثبات، وإنما قصد بها فقط إفساح المجال أمام المحكمة لاستكمال الوسائل المؤدية إلى قناعتها[3].

---

1 الفقرة الثالثة من الفصل 32 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 قرار محكمة النقض عدد 1017، بتاريخ 1991/04/24، في الملف المدني عدد 90/532، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 47، 1995، ص 100

3 سليمان مرقس، أصول الإثبات وإجراءاته في المواد المدنية في القانون المصري مقارنا بتقنينات سائر البلاد العربية، الجزء الثاني، دار الجيل للطباعة، مصر، الطبعة الرابعة، 1986، ص29.

كما أن حرية القاضي في التحقيق لم يقصد بها أيضا، صرف النظر عن التحقيق في كل دليل إثبات فني شابه الغموض أو النقص، فالقاضي، مبدئيا، لا يأمر بإجراء تحقيق إلا في حال عدم وجود إيضاحات كافية بملف الدعوى؛ بمعنى أن أي وقائع غامضة لا يكون عرضها واضحا في الملف وكانت مؤثر في سير الدعوى يمكن الأمر بإجراء تحقيق فيها.

وكثيرا ما يعتبر القضاء الإداري إجراء التحقيق واجبا تحت طائلة إلغاء الحكم كلما اكتنف أدلة الدعوى غموض أو إبهام، ومن القرارات الواردة في هذا الباب ما قضت به محكمة النقض: "وحيث يتبين من وثائق الملف أن المحكمة سايرت اللجنة الوطنية فيما توصلت إليه من معطيات اعتمدت كأساس في فرض الضريبة، دون أن تجري أي تحقيق بواسطة خبير في المحاسبة للتأكد من مدى مصداقية المعطيات المذكورة، على الرغم من كون عناصر الملف لا تسمح بتحديد تلك الأسس، مما يجعل حكمها مجانبا للصواب وواجب الإلغاء."[1]

يؤكد هذا القرار أن كل ملف دعوى تضمن أدلة غير كافية يشوبها النقص أو الغموض بما لا يسمح بالبت في مصداقيتها، يستوجب الأمر بإجراء تحقيق مناسب يساعد على استجلاء هذا الغموض أو النقص، ويمكن من إصدار حكم قضائي يضمن حقوق الطرف الذي قدم الدليل الغامض أو بداية الحجة.

ما يستخلص هو أن الأمر بإجراء التحقيق لا يكون متاحا في كل ملف دعوى ضريبية، بل يشترط أساسا، وجود دليل قائم يتطلب استيعابه بعض التحريات والابحاث، واستثناء يمكن إجراء تحقيق في حال وجود بداية حجة اقتنع القاضي بوجهاتها وقربها من الحقيقة، في المقابل لا مجال للتحقيق في ادعاء لا دليل عليه، فإجراء التحقيق وجد لإستجلاء الغموض عن الدليل وليس عن الإدعاء.

إذا كان الآمر بالتحقيق مرفوضا كلما قدم ملف الدعوى خاليا من الإثبات، ومرغوبا في ظل الدليل المشوب بالنقص أو الغموض، فالدليل القانوني سواء جاء كاملا أو ناقصا واضحا أو غامضا، لا مجال للأمر بالتحقيق فيه، فالتقنية والفنية في

1 محكمة النقض، قرار عدد 233 صادر بتاريخ 2006/03/22، في الملف الإداري عدد 2003/2/1825، غير منشور.

دليل الدعوى شرط أساسي، إلى جانب شرط التحقيق في الدليل القائم الذي يشوبه الغموض أو النقص.

الفقرة الثانية: التحقيق يتطلب وجود دليل فني

يعتبر الجانب التقني في النزاع جوهر الأمر بإجراء تحقيق، فإجراءات التحقيق لا يلجأ لها إلا في حال واجه القاضي دليل إثبات فني تقني استعصى عليه استيعابه.

والضريبة بطبيعتها مادة تقنية تقوم على وقائع مادية أكثر منها وقائع قانونية، ما ينعكس على الدعوى الضريبية وأدلتها؛ فكثيرا ما يجد القاضي الإداري نفسه في مواجهة أدلة تقنية فنية يعجز عن البت فيها، فيكون سبيله لإستجلاء الغموض عنها واستيضاح تقنيتها، الأمر بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق.

فالدليل الفني في الدعوى الضريبية قد يحتاج استيعابه إلى توضيحات واستفسارات أو معاينات أو رأي تقنيين وخبراء؛ ما يدفع القاضي الإداري لإختيار إجراء التحقيق الذي يناسب الفنية في الدليل، ومن تطبيقات هذا الأمر، إجراء التحقيق لتحديد القيمة التجارية للعقار، باعتبارها مسألة تقنية تقتضي إجراء خبرة على العقار المفوت وتحديد ثمن تفويته، حيث لا يمكن أن تستند المحكمة في ذلك لرأيها[1].

بل إن محكمة النقض، تكريسا منها لشرط التحقيق في الدليل الفني، عملت على رفض بت القاضي في كل ما هو فني دون الإستعانة بإجراء تحقيق، ومما ورد من قرارات في هذا الجانب: "إذا كان الأصل أن محكمة الموضوع لها كامل السلطة في تقدير القوة التدليلية لعناصر الدعوى المطروحة على بساط البحث، إلا أن هذا مشروط بأن تكون المسألة المعروضة ليست من المسائل الفنية البحتة التي لا تستطيع المحكمة بنفسها إبداء الرأي فيها، فيما يتعين معه عليها الإستعانة بأهل الخبرة للوصول إلى غاية الأمر فيها"[2].

---

1 محكمة النقض قرار رقم 644 بتاريخ 2007/06/27 ملف إداري عدد 2005/2/4/1564، أورده جواد العسري في مقاله التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، مجلة القانون المغربي، عدد 20، 2013، ص 99.

2 محكمة النقض، قرار رقم 7/5 بتاريخ 2000/01/13، ملف عدد 99/7/6/13203، منشور بمجلة المرافعة، عدد 13، ص 135.

يتضح، بناء على القرارين أعلاه، أن القضاء المغربي جعل من إجراءات التحقيق أمرا ضروريا لاستيعاب تقنية وفنية الدعوى الضريبية، بل الأكثر من ذلك سار في اتجاه جعل هذه الإجراءات إلزامية، كلما شاب دليل الإثبات الفني غموض يتجاوز معارف القاضي الإداري.

وشرط التقنية في النزاع يحيل مباشرة على استبعاد التحقيق في كل ما هو قانوني، باعتباره من صميم عمل القاضي الإداري الذي لا يحتاج فيه إلى توضيح أو تفسير.

فإجراءات التحقيق أجيزت بدافع استكمال ما ينقص القاضي من قدرة على الإحاطة بالمسائل الفنية والعلمية التي لا يتيسر له الإحاطة بها[1]، لا الجوانب القانونية التي تبقى اختصاصا أصلي وأصيل للقاضي الإداري.

والمشرع المغربي، على مستوى الخبرة، نص صراحة على وجوب امتناع الخبير عن الجواب عن أي سؤال خارج عن اختصاصه وله علاقة بالقانون[2]، كما منع عليه إبداء رأيه في مسائل قانونية، حتى مع فرض أن القاضي أمره بتقديم رأي في ما هو قانوني[3].

وإذا كان المشرع ربط الخبرة بما هو تقني وجعل حدا بينها وبين المسائل القانونية في النزاع، إلا أنه جعل على ذلك استثناء نظر الخبير في مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها[4]، وهو الإستثناء الوحيد الذي يسمح للخبير بأن يبدي رأيه في ما هو قانوني، وما دون ذلك يبقى من إختصاص القاضي، ويحظر عليه الإلتفات له.

1غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، مرجع سابق، ص 61.

2 الفصل 59 من ق.م.م، مرجع سابق.

3 المادة 242 من م.ع.ض، مرجع سابق.

4 الفقرة الخامسة من المادة 242 من م.ع.ض، مرجع سابق.

لكن عمليا يصعب الفصل، في بعض الحالات، بين ما هو قانوني وما هو واقعي تقني في الدعوى الضريبية، بالنظر للتداخل الذي يمكن أن يكون بينهما، الأمر الذي دفع العمل القضائي لتجاوز نظر الخبير في مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها، ليقوم، خلال الأمر بباقي إجراءات التحقيق، بالإنطلاق من مقتضيات قانونية لتطبيقها على أرض الواقع؛ ومن تطبيقات هذا الأمر ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط عندما جعلت من دفع الإدارة بأن التقاعد التكميلي تنظمه المادة 80 من م.ع.ض، ودفع المدعي باعتماد المادة 60 من المدونة التي تخوله الاستفادة من تخفيض 40 في المائة عند احتساب الضريبية على الدخل، منطلقا للأمر تمهيديا بإجراء جلسة البحث قصد استيعاب الغموض الذي يشوب الدعوى[1].

تأسيسا على ما سبق، يبقى شرط التقنية في الدعوى المنطلق الأساس للأمر بإجراء تحقيق، وتبقى المسائل القانونية غنية عن كل تحقيق فيها، اللهم جعل هذا الجانب القانوني باب الانطلاق لفهم الجانب الواقعي التقني الغامض في الدعوى .

وإذا كان شرط التحقيق في الدليل القائم المتميز بتقنيته وفنيته والذي يشوبه النقص أو الغموض، واجب قبل الأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق، فإن شرط جدية طلب التحقيق وإنتاجية الإجراء المتخذ لا يقل أهمية عن ذلك.

الفرع الثاني: جدية وإنتاجية إجراء التحقيق في الدعوى الضريبية

إن الغاية والهدف من الأمر بإجراء تحقيق هو كشف الغموض واللبس الذي قد يخلفه وجود دليل فني تقني، فلا تحقيق في غياب الدليل القائم أو بداية حجة، كما لا تحقيق في الدليل القانوني البحت.

وإذا كان القاضي الإداري يأمر بالتحقيق في حدود الدليل الفني القائم، فإنه في المقابل مطالب بالاستجابة لطلب إجراء التحقيق وفق ضوابط جدية هذا الطلب وإنتاجية إجراء التحقيق الذي سيأمر به.

1المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 478 صادر بتاريخ 2012/02/08، في الملف رقم 2009/9/1404، غير منشور.

الفقرة الأولى: جدية طلب إجراء التحقيق

إذا كان الأصل أن القاضي يأمر بإجراء التحقيق تلقائيا متى رأى على ضوء ملابسات الدعوى حاجة الأدلة للإستيضاح أو الاستكمال.

فقد يرد الأمر بإجراء التحقيق استجابة لطلب أطراف الدعوى، فالمشرع خول للقاضي أن يتولى التحقيق إما تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف[1].

وطلبات الأطراف إجراء تحقيق تقدم في شكل ملتمسات كتابية صريحة تحدد بدقة نوع الإجراء الذي يفيدهم في تعزيز أدلتهم وتأكيد قوتها، مع ذكر وتوضيح السبب أو الأسباب المعقولة والمقنعة وراء هذا الملتمس.

وطلب إجراء التحقيق، إن على وجاهته ودقته، فالقاضي لا يملك الإستجابة له، إذا كانت أوراق الدعوى خالية مما يفيد ويثبت الإدعاء ويعزز طلب إجراء التحقيق.

وقد أكد الفصل 55 من ق.م.م هذا المعطى عندما نص على أنه يمكن للقاضي بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أن يأمر بإجراء تحقيق، فعبارة "يمكن" تؤكد الحرية وعدم إلزامية الإستجابة للطلب، وتعزز سلطة المحكمة في تقدير حاجة الدعوى للتحقيق.

فليس على القاضي الإستجابة للتحقيق في إدعاء لم يقدم فيه دليل إثبات يعززه ويضفي عليه الجدية، كما ورد في قرار عن محكمة النقض جاء فيه: "إن المحكمة غير ملزمة بإجراء بحث لإثبات واقعة ادعاء أحد الخصوم لم يستطع إثباتها، ومن تم فرفضها مزاعم الطالب بعلة أنه لم يدلي بما يثبت تنازل المطلوب له عن مبلغ الدين الثابت بكمبيلات في ذمته، يعتبر تعليلا كافيا والوسيلة على غير أساس."[2].

كما ليس عليه إلزامية الأمر بإجراء تحقيق، ما دام قضاؤه محمولا على أدلة كافية تغني عن هذا التحقيق، ومن القرارات التي أكدت هذا التوجه قرار صادر عن محكمة النقض جاء فيه: "... وفيما يتعلق بالسبب الثاني بوجهيه، فإن إلتماس الوقوف على عين

1 الفصل 55 من ق.م.م، مرجع سابق.

2قرار محكمة النقض عدد 1017، بتاريخ 1991/04/24، في الملف المدني عدد 90/532، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 47، 1995، ص 100

المكان يخضع لتقدير المحكمة، لتحديد ما إذا كان ضروريا ومجديا لتحقيق الدعوى، وأنها لما توفرت لديها عناصر البت في الدعوى بدون اللجوء إلى الإجراء المذكور، فقد بتت في النازلة على ضوء ما أدلي به من حجج ودفوع حولها، وهي غير ملزمة بتتبع الأطراف في جميع مناحي أقوالهم"[1].

إضافة إلى أن الإستجابة لطلب التحقيق لا يجب دائما أن تكون وفق الإجراء المطالب به، بمعنى قد يطلب الطرف إجراء معاينة، ويرى القاضي أن الإجراء الأنسب هو الخبرة، فالقاضي هو من يقدر مدى ملاءمة إجراء التحقيق المطلوب[2]، ويقررنوعه ومدى جديته.

ومن القرارات الوارد في هذا الجانب ما قضت به محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط: "...كما أنه من جهة أخرى فإن المحكمة ليست ملزمة بإجراء بحث كلما طلب منها الأطراف ذلك، وإنما تقدير ذلك يرجع إلى سلطتها في اتخاذ أحد إجراءات التحقيق التي تناسب النزاع وتؤدي غاية استجلاء الغموض الذي ترى المحكمة أنه ما يزال يحيط ببعض جوانب القضية"[3].

وإذا كان لا مجال للإستجابة لطلب تحقيق في إدعاء لا دليل يعززه، أو تغني حجج أخرى عنه، أو غير مناسب لطبيعة النزاع والغموض الذي يطال أدلته؛ فإنه بالمقابل لا مجال لغض الطرف عن طلب تحقيق قد يكون الوسيلة الوحيدة للطرف لتأكيد إثبات حقوقه.

فمحكمة النقض لا تتردد في مراقبة احترام القاضي الإداري للبت في جميع طلبات ووسائل دفاع أطراف الدعوى، بما فيها طلبات التحقيق التي تكون الوسيلة

---

1 محكمة النقض قرار عدد 5591 صادر بتاريخ 1995/11/07، في الملف رقم 88/5175، أورده عبد العزيز توفيق، قضاء المجلس الأعلى في التحفيظ خلال أربعين سنة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1999، ص 300 وما يليها.

2 Gros Claude Jacques, Marchessou Philippe, procédures fiscales, 4 eme édition, Dalloz, Paris, 2007, p 246 et 247.

3 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 2006، صادر بتاريخ 2012/05/07، في الملف رقم 9/2011/359، غير منشور.

الوحيدة للطرف لتأكيد إثبات حقوقه، وكل غض طرف أو رفض لطلب الأمر بهذا الإجراء يعرض الحكم للنقض، ومن تطبيقات ذلك القرار التالي: " وحيث من جهة أخرى فإن منازعة المستأنف في تقديرات كل من إدارة الضرائب واللجنتين المحلية لتقدير الضريبة والوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وكذا أمام المحكمة، كان يستوجب إجراء تحقيق بواسطة خبير لتحديد رقم المعاملات وقيمة وتكلفة التجزئة، وقيمة الأرض المحدثة بها هذه التجزئة وقت توقف الشركة الفعلية، وتحديد على ضوء ذلك الدخل الخاضع للضريبة بمراعاة القيم المضمنة بعقدة المقاسمة. وأن المحكمة بعدم قيامها بذلك تكون قد جانبت الصواب وعرضت حكمها للإلغاء بهذه العلة"[1].

وإلى جانب وجوب القاضي الإستجابة لكل طلب إجراء التحقيق جدي لا يلتمس منه التسويف والمماطلة، فهذه الاستجابة لابد وأن تكون في حدود الطلب، فلا يسوغ للقاضي التحقيق في أكثر مما طلب منه في مقالات الدعوى[2].

والقضاء جعل من الحكم الذي بني على إجراء تحقيق في أكثر مما طلب حكما مخالفا للقانون وموجبا للنقض، ومن القرارات التي صدرت في هذا الجانب ما قضت به محكمة النقض: "حيث تنعى الطاعنة على القرار المطعون فيه عدم ارتكازه على أساس سليم، ذلك أنه أيد الحكم المستأنف الذي صادق على ما ذهب إليه الخبير من الإلغاء الكلي للضريبة المقدرة في 65 530,70 درهم والحال أن الدعوى انصبت فقط على أن المطلوب لم يحقق أي زائد قيمة إثر توقف نشاطه بصفته شخصا طبيعيا، في حين أن الضريبة فرضت على ما ذكر وكذلك على مداخيله خلال سنة 1995 بصفته آنذاك مما يكون معه القرار قد قض بأكثر مما يجب وخالف الفصل 3 من ق.م.م مما يجعله عرضة للنقض"[3].

---

1 محكمة النقض، قرار عدد 715، صادر بتاريخ 2007/07/18، ملف عدد 2005/2/4/1394، منشور بمجلة الملف، عدد 12، مارس 2008، ص 304 وما يليها.

2 ينص الفصل 3 من ق.م.م على أنه "يتعين على القاضي أن يبت في حدود طلبات الأطراف ولا يسوغ له أن يغير تلقائيا موضوع أو سبب هذه الطلبات. ويبت دائما طبقا للقوانين المطبقة على النازلة ولو لم يطلب الأطراف ذلك بصفة صريحة.".

3قرار محكمة النقض عدد 153، بتاريخ 2012/03/15، ملف إداري عدد 2010/1/4/1407، غير منشور.

فحسب هذا القرار، كل حكم بني على إجراء تحقيق تجاوز ما هو محدد في طلبات الأطراف وتوسع فيه، يعتبر غير قانوني وواجب نقضه.

تأسيسا على ما سبق فالأمر بإجراء التحقيق غايته وهدفه الوقوف على حقيقة دليل الإثبات التقني غير الواضح؛ والإستجابة لطلبات الأطراف تلقائيا دون تمحيص ودراسة، قد يبعدنا عن هذا الهدف، فكثيرا ما يكون الغرض من هذه الطلبات إطالة أمد الدعوى وتعطيل الفصل فيها داخل آجال معقولة.

فالقاضي مطالب بمراقبة جدية طلبات الأطراف، فمن العبث التحقيق في إثبات لن يضيف شيئا وتغيب جديته.

إلى جانب شرط الجدية في طلب إجراء تحقيق، فالإنتاجية في هذا الطلب لا تقل أهمية، فقد يرد طلب إجراء التحقيق جدي، لكن طبيعة النزاع تجعله غير ذا فائدة في بعض الحالات كما سنوضح في الفقرة بعده.

الفقرة الثانية: إنتاجية إجراء التحقيق المأمور به

يقصد بالإنتاجية في التحقيق، تأثير إجراء التحقيق في الدعوى، حيث يكون هذا الإجراء مواكبا لطبيعة الدعوى ولحاجة ملابسات النزاع للتحقيق.

والإنتاجية تقتضي من القاضي قبل أن يقرر إجراء التحقيق، أن يضع أمامه مجموعة من الاعتبارات، أهمها دراسة عناصر الدعوى وتحليل المعطيات المتوفرة، وبناء على النتائج المنتظرة يختار الإجراء المناسب.

صحيح أن المشرع المغربي خول للقاضي سلطة الأمر بإجراء التحقيق تلقائيا ولم يلزمه بالاستجابة لطلبات الأطراف في الأمر بالتحقيق، كما جعل له حرية الإختيار بين الخبرة أو الوقوف على عين المكان أو البحث أو تحقيق الخطوط أو الزور الفرعي، وذلك حسب ما يراه مناسبا للدعوى المعروضة أمامه.

إلا أن الحرية في الأمر تلقائيا بإجراء تحقيق، تقف أمام مراعاة اختيار الإجراء الأكثر إنتاجية؛ بمعنى اختيار إجراء تحقيق مؤثر في الدعوى تظهر فائدته في استجلاء الغموض، وتغيب بملف الدعوى أدلة تغني عن إجرائه.

فقد يكون حل القضية واضحا تابتا بما لا يكون معه فائدة في الأمر بإجراء تحقيق؛ فمثلا قد تكون الوثيقة العرفية أو الرسمية المنكرة منتجة في الدعوى، لكن الملف به دليل قانوني يسمح بمعرفة الحقيقة بغض النظر عن هذه الوثيقة؛ والمشرع أكد هذا المعطى، عندما جعل للقاضي إمكانية صرف النظر عن إجراء تحقيق الزور الفرعي في المستند المدعى فيه بالزور، إذا رأى أن الفصل في الدعوى لا يتوقف على هذا المستند[1].

وإذا كان إجراء التحقيق مرفوض كلما كان حل القضية واضحا تابتا بما لا يكون معه فائدة في الأمر بالتحقيق، فإنه بالمقابل مفروض كلما كان إجراء التحقيق منتجا مؤثرا.

وهذا ما لمسناه في نقض بعض الأحكام والقرارات التي غضت الطرف عن إجراء تحقيق مؤثر سيخدم مجرى الدعوى، ومن ذلك ما صدر عن محكمة النقض: "إن صرف النظر عن الطعن بالزور الفرعي في نفس المستند لا يتأتى إلا إذا كان الفصل في الدعوى لا يتوقف عليه"[2].

فمحكمة النقض لا تتردد في مراقبة احترام القاضي للتحقيق في كل معطى تقني يخرج عن اختصاصه القانوني، وكل تغاض عن الأمر بإجراء تحقيق منتج ومؤثر في الدعوى يعرض الحكم للنقض، كما في القرار أعلاه.

ولما كان للقاضي سلطة تقدير حاجة الدعوى للتحقيق، فالواجب يقتضي منه خلال ممارسة هذه السلطة الأخذ بعين الإعتبار طبيعة الإجراء والواقعة المراد التحقيق فيها، وما إذا كان هناك مقتضيات قانونية تجعل من إجراء دون آخر ذا خصوصية.

فلا يجوز، مثلا، الأمر بإجراء تحقيق خطوط في مستند رسمي على اعتبار أن المستند الرسمي يتطلب قانونيا التحقيق بالزور الفرعي؛ كما قضت بذلك محكمة

1الفقرة الأولى من الفصل 92 من ق.م.م، مرجع سابق

2 قرار محكمة النقض عدد 1086 بتاريخ 2004/04/14 ملف مدني عدد 2000/4/1/2539، أورده محمد المجدوبي الادريسي، إنكار الخط أو التوقيع وإجراءات التحقيق والخطوط والزور الفرعي، مرجع سابق، ص 35.

النقض: "مادام بيع العقار المحفظ تم بموجب ورقة عرفية تحمل تصديقا على توقيع البائع المتوفى من جهة رسمية، فإنه يعتبر نافذا ولا يطعن فيه إلا بالزور".[1]

وإذا كان القضاء كما المشرع يؤكد على أهمية الأمر بإجراء التحقيق كلما ظهرت إنتاجيته، والتغاضي عن الأمر به كلما ابتعد عن غاية استجلاء الغموض، فإنه بالمقابل يُسمح للقاضي بالعدول عن الإجراء بعد مباشرته كلما تراجعت إنتاجيته.

فقد يصدر القاضي حكمه التمهيدي بإجراء تحقيق معين، وتنطلق العملية بوضع أحد الأطراف مصاريف التحقيق وتحديد تاريخ إجرائه، ثم تظهر بملف الدعوى عناصر جديدة يصبح معها إجراء التحقيق الذي إلتمسه الأطراف أو أمر به القاضي تلقائيا، غير منتج وبالتالي غير موجب للإستمرار فيه.

ومن تطبيقات العدول عن إجراء التحقيق ما قضت به محكمة النقض في قرار جاء فيه: "... لا ضير على المحكمة التي تراجعت على قرارها التمهيدي بإجراء خبرة، إذا تأكدت بعد ذلك بأن ملكية المدعي غير كاملة ،وعللت رجوعها بأنه بعد تمعنها في ملكية المدعي تبين لها أنها لا تتوفر على شروط الملك المعتبرة شرعا"[2].

فمادام القاضي هو من يقرر إجراء التحقيق، ويختار نوع الإجراء الذي يلائم ملابسات القضية، فله حق الرجوع عما أمر به من إجراءات، بحسب ما يظهر أثناء نشر القضية من معطيات ووقائع جديدة تغني عن استكمال التحقيق.

فقد يظهر للقاضي بعد الأمر بإجراء التحقيق مستجدات في الملف، تساهم في البت في القضية دون انتظار نتيجة التحقيق.

1 محكمة النقض قرار عدد 837 بتاريخ 2011/02/22 ملف عدد 2009/1/1/1982، نفس المرجع ص34

2 محكمة النقض قرار عدد 7 صادر بتاريخ 2001/01/03، اورده عبد العزيز توفيق، قضاء المجلس الأعلى في الأحوال الشخصية والعقارية، من سنة 1957 إلى سنة 2002، طبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء الطبعة الأولى، 2002، ص363.

كما قد يتضح للقاضي عدم جدية طلب الطرف إجراء تحقيق، وأن الإجراء الذي سبق وأمر به لن يساهم سوى في إطالة أمد الدعوى، وتعطيل الفصل فيها داخل آجال معقولة.

الأمر الذي يغني عن استكمال إجراء التحقيق، الذي تراجعت إنتاجيته، وأصبح إجراءا عارضا غير مؤثر ولن يضيف شيئا للدعوى، التي ظهر حلها دونما حاجة لإنتظار نتيجة التحقيق.

بناء على ما ذكر، فالقاضي الإداري يستند في تحديد إنتاجية إجراء التحقيق الذي سيأمر به، على مدى غموض الدليل الفني، ومدى أهمية هذا الدليل في البت في الدعوى؛ هذا مع ضرورة إحترام القاضي للمقتضيات القانونية التي تؤطر كل إجراء، ولحدود طلبات أطراف الدعوى.

وإذا كان وجود دليل فني تقني غير واضح مؤثر ومنتج في الدعوى، ضوابط وجب على القاضي الإداري مراقبتها قبل الأمر بإجراء التحقيق، فهناك ضوابط أخرى يكون القاضي ملزما باحترامها خلال مباشرة إجراء التحقيق.

المطلب الثاني: ضوابط مباشرة إجراء التحقيق في الدعوى الضريبية

بعد أن يتأكد القاضي الإداري من توفر ملف الدعوى على إثبات واقعي فني لا مجال لتجاوزه للبت في الدعوى، ويختار إجراء التحقيق الأكثر إنتاجية في إطار من المشروعية، ينتقل إلى مباشرة إجراء التحقيق الذي اختاره.

ومباشرة إجراءات التحقيق هي الأخرى مرحلة بقواعدها وضوابطها، تناقش فيها الوسائل الواقعية والأدلة التقنية، ويسعى فيها القاضي للإلمام بوقائع النزاع والتأكد من حقيقة المعطيات؛ هذا الإلمام المتطلب والمناقشة الواجبة لا يتأتيان إلا بوجود خاصيتين متلازمتين هما التواجهية وحق الدفاع[1].

1 أثار تحديد مصطلحي التواجهية وحق الدفاع مجموعة من النقاشات صبت في ثلاث اتجاهات:

- اتجاه يرى أن المصطلحين ليسا سوى تعبير لمعنى واحد، ويعتبر أنصاره أن المقصود بمبدأ حق الدفاع أو مبدأ المواجهة بالدليل عدم جواز القاضي حسم النزاع إلا بعد سماع أقوال الخصوم ومنحهم المهل والآجال اللازمة لهذا الاستماع.
- اتجاه ثان يرى في حق الدفاع صور من صور التواجهية، فيعتبر هذه الأخيرة تشمل الرد والهجوم، لأنها تخص الطرفين معا في إطار تواجهي، بخلاف الدفاع الذي يتخذ فيه الطرف وضع الرد أو الهجوم.
- اتجاه ثالث يميز ويفصل بين المصطلحين ويرى أن لكل واحد منهما حدوده، فالتواجهية تكون في حدود التعريف بالتهمة أو الادعاء الموجه ضد الطرف، في حين حق الدفاع يعني حق الرد بتأكيد أو نفي ومناقشة ما تم التعرف عليه في التواجهية.

اعتقد أن الإتجاه الثالث هو الأقرب إلى الصواب، فالمصطلحين متلازمين لكن متميزين عن بعضهما البعض فإذا كانت التواجهية تقتصر على إحاطة الطرف بالمنسوب إليه، فإن حق الدفاع يقوم على أساس مساعدته وإتاحة الفرصة أمامه لتفنيد ما نسب له، كما أن القول بأن حق الدفاع صورة عن التواجهية، لا أساس له، ما دام لا مجال للاكتفاء بالإخطار أو العلم دون الدفاع، كما لا مجال للدفاع عن ما ليس للطرف علم به.

للمزيد من التفصيل أنظر: عيد محمد القصاص، إلتزام القاضي باحترام مبدأ المواجهة، دار النهضة العربية، مصر، 1994.

Henri Moutulsky, Le droit naturel dans la pratique jurisprudentielle et le respect des droit de la défense en procédure civile, mélange Paul Roubier, Tome 2, Dolloz,1961, Paris

الفرع الأول: مباشرة التحقيق في إطار تواجهي

تعني التواجهية حق الخصم في أن يعلم تماما وفي وقت مفيد بكافة إجراءات الخصومة، ولما تحتويه من عناصر واقعية وقانونية، يمكن أن تكون أساسا في تكوين اقتناع القاضي[1].

وإذا كان المشرع لم يتعرض صراحة لمبدأ التواجهية، إلا أن هذا لا يعني انعدام مظاهرها من بداية رفع الدعوى إلى حين إقفال بابها، بما فيها مرحلة إجراء التحقيق.

فالتواجهية في إجراء التحقيق، تتحقق بإصدار حكم تمهيدي يحدد زمان ومكان الإجراء، ويتم تبليغه لأطراف الدعوى داخل آجال معينة، مع تمكينهم من تقديم دفوعات ومذكرات عقب التحقيق.

الفقرة الأولى: الحكم التمهيدي أساس التواجهية

يعتبر الحكم التمهيدي من الأعمال الإدارية التي يستهدف من ورائها القاضي جمع المعلومات عن القضية التي يجري بشأنها التحقيق[2].

ويشكل الحكم التمهيدي نقطة الإنطلاق في تحقيق تواجهي، ذلك أن القاضي بإصداره هذا الحكم يمكن أطراف الدعوى من معرفة نوع إجراء التحقيق دواعيه وحدوده، إلى جانب زمانه ومكانه وكيفية مباشرته.

1عيد محمد القصاص، إلتزام القاضي باحترام مبدأ المواجهة، مرجع سابق، ص18.

2 **الحكم التمهيدي** عمل إداري غير ملزم للقاضي، فهو لا يتضمن شيئا من الحكم في أصل الحقوق المتنازع فيها، كما أنه يجوز للمحكمة أن تتراجع عن الحكم التمهيدي الذي أصدرته إذا ما رأت لذلك أسبابا سائغة وظهر لها أن تبني قضاءها على أسباب أخرى؛ وهو ما جعل المشرع في الفصل 140 من ق.م.م يقر بعدم إمكانية استئناف الأحكام التمهيدية إلا في وقت واحد مع الأحكام الفاصلة في الموضوع، وضمن نفس الآجال. ويجب ألا يقتصر مقال الاستئناف صراحة على الحكم الفاصل في الموضوع فقط، بل يتعين ذكر الأحكام التمهيدية التي يريد المستأنف الطعن فيها بالإستيئناف.

وإذا كان المشرع المغربي لم يحدد شكلا خاصا يصدر فيه الحكم التمهيدي، على غرار نظيره الجزائري[1]، فالممارسة جعلته يتضمن شكلا، الوقائع والتعليل ثم المنطوق، شأنه في ذلك شأن الحكم العادي، مع بعض التميز على مستوى المضمون.

ومضمون الحكم التمهيدي وإن كان يختلف حسب طبيعة إجراء التحقيق، ما إذا كان خبرة أو جلسة البحث أو معاينة أماكن، فإنه غالبا ما يتضمن النقط التالية:

- استدعاء الأطراف ووكلائهم بصفة قانونية مع تحديد تاريخ إجراء التحقيق ومدته ومكانه؛
- تحديد المهمة بدقة وطريقة إنجازها؛
- إيداع التقرير أو المحضر؛

فالحكم التمهيدي يتضمن على مستوى البناء نفس هيكلة الحكم العادي، بدء بالوقائع وهي مجموع البناءات التي جاءت في مذكرات أطراف الدعوى والإجراءات التي باشرتها المحكمة، مرورا بالتعليل، وهو مجموع الأسباب والدوافع التي تبرر اللجوء لإجراء التحقيق، وصولا للمنطوق الذي تصرح فيه المحكمة وتقضي بإجراء تحقيق معين، وتحدد مهمة المحقق بدقة وآجال مباشرتها، مع إمكانية تحديد أتعاب التحقيق والطرف المكلف بدفعها بالنسبة للخبرة والمعاينة.

ومن تطبيقات مضمون الأحكام التمهيدية ما صدر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حيث جاء في تحديد المهمة: "...الإنتقال إلى مقر المصحة بحضور ممثل إدارة

---

1 يجب أن يتضمن الحكم التمهيدي الآمر بالخبرة الآتي:

- عرض بالأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة وعند الاقتضاء تبرير تعيين عدة خبراء؛
- بيان اسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص؛
- تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا؛
- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط؛

المادة 128 من القانون رقم 09.08 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، الكتاب الرابع المعنون ب: في الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، صادر بتاريخ 18 صفر 1429 (25 فبراير 2008) منشور بالجريدة الرسمية الجزائرية عدد 21 بتاريخ 17 من ربيع الثاني 1429 (23 ابريل 2008).

الضرائب، والإطلاع على كافة الوثائق المحاسبية المدلى بها من لدن الطرفين، وحصر نقط الخلاف بينهما، والتحقق منها على ضوء محاسبة المدعية والإخلالات التي شابتها إن تبتت، مع تحديد نوعها وأثرها على المحاسبة ككل، ثم بيان الأسس الواجب اعتمادها بخصوص الضريبتين موضوع النزاع"[1].

إن أهمية الحكم التمهيدي تظهر في رسم حدود مهمة التحقيق، والشخص الذي سيباشرها، وزمان ومكان مباشرتها؛ كما أن القضاء أكد هذه الأهمية عندما جعل إجراء التحقيق معرضا للبطلان كلما بوشر دون إصدار الحكم التمهيدي.

فإصدار الحكم التمهيدي إجراء مهم تحت طائلة بطلان التحقيق، فإذا ما أجرت المحكمة تحقيقا قبل إصدار حكم تمهيدي يقضي بذلك، كان مآل حكمها المبني على هذا التحقيق البطلان لإخلاله بحقوق الدفاع؛ وهو الأمر الذي أكدته محكمة النقض، عندما رأت في اكتفاء المحكمة أثناء المداولة في القضية بعملية تحقيق الخطوط تلقائيا دون سابق حكم تمهيدي، إخلالا بحقوق الدفاع وبمقتضيات الفصل 89 من ق.م.م الذي ينص على أن تحقيق الخطوط يقدم بواسطة حكم تمهيدي[2].

وإذا كان القضاء متفق على أهمية وضرورة إصدار الحكم التمهيدي قبل إجراء أي تحقيق، فإن الأمر ليس كذلك فيما يتعلق بتعليل الحكم التمهيدي.

فأحيانا يرى القاضي الإداري أن الحكم التمهيدي يجب أن يكون معللا تعليلا كافيا واضحا، يحدد بدقة دواعي التحقيق والنقط التقنية التي استوجبت الأمر به، حتى يتمكن أطراف الدعوى من استيعاب الأسباب التي دفعت القاضي لإجراء التحقيق.

---

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم تمهيدي رقم 901، صادر بتاريخ 2008/05/15، في الملف عدد 2006/833غ، غير منشور.

2 "إن المحكمة بدل من أن تطبق ما يقتضيه نص الفصل 89 من ق.م.م الذي ينص على أن تحقيق الخطوط يقدم بواسطة حكم تمهيدي بإجراء البحث بواسطة المستشار المقرر أو تعيين خبير في الخطوط حيث تتم عملية التحقيق في الحالتين بصفة تواجهية بين الطرفين، اكتفت أثناء المداولة في القضية بعملية تحقيق الخطوط تلقائيا دون سابق حكم تمهيدي بها، ولا دعت الطرفين للتصريح في حكمهما بعدم وجود تشابه بين التوقيعين مخلة بالمقتضيات المذكورة وحقوق الدفاع مما يعرض قرارها للنقض" قرار محكمة النقض أورده محمد المجدوبي الادريسي، إنكار الخط أو التوقيع وإجراءات التحقيق والخطوط والزور الفرعي، مرجع سابق، ص31.

ومن الأحكام التمهيدية المعللة ما أمرت به المحكمة الإدارية بأكادير "وحيث إن البت في الدعوى يستوجب الاطلاع على حسابات المدعية ومعرفة وضعيتها المحاسبية بخصوص مبلغ رأسمالها ونسبة الزيادة فيه، ومتى تم ذلك وهل تم تحديد جميع الأسهم الجديدة، وما هو مقدار التحفظ المستحق وهل تم اقتطاع جزء منه للتحلل من الضريبة المستحقة على المدعية أم تم تحويله إلى حساباتها الجبائية برسم السنة الموالية، وما هو الفائض الباقي عند الإقتضاء. وحيث إن كل هذه المعطيات تقنية، مما يستوجب الأمر بإنتداب تقني متخصص لتمكين المحكمة منها حتى يتأتى لها البت في النزاع في الموضوع طبقا للقانون"[1].

وأحيانا أخرى يرى القاضي نفسه غير ملزم بتعليل الحكم التمهيدي، ويعتبر أنه بمجرد إصداره هذا الحكم يكون قد صرح ضمنيا بفنية وتقنية الوقائع، وبعجزه عن إيجاد العناصر الكافية للبت في ملف الدعوى.

والأحكام التمهيدية التي تتغاض عن التعليل، كثيرة تصب في اتجاه عبارة روتينية منطوقها: "وحيث إن المحكمة أمام عدم توفرها على العناصر والمعطيات الكفيلة بالبت في الطلب تقرر تمهيديا إجراء تحقيق"[2].

يظهر مما سبق أن القضاء الإداري المغربي تباين في تعليل الحكم التمهيدي، فأحيانا يفصل في تعليل الدوافع والأسباب التي أدت به للجوء لإجراء تحقيق، وأحيانا أخرى يكتفي بمنطوق غياب العناصر الكافية للبت دون تحديد لهذه العناصر، عكس نظيره المصري الذي أعفاه المشرع من إلزامية تسبيب الأحكام الصادرة بإجراء تحقيق[3].

---

1 المحكمة الإدارية بأكادير، حكم تمهيدي 2000/40 ، بتاريخ 2000/06/29، ملف رقم 367-99ش، غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 573، بتاريخ 2009/12/15، ملف رقم 2009/7/322. أيضا حكم تمهيدي آخر صادر عن نفس المحكمة عدد 382 بتاريخ 2006/11/1، في الملف رقم 64غ/، غير منشور2006، غير منشور.

3 "الأحكام الصادرة بإجراءات الإثبات لا يلزم تسبيبها ما لم تتضمن قضاء قطعيا" المادة 5 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

أعتقد أن الإتجاه القضائي الذي سار في نحو تعليل الأحكام التمهيدية هو الإتجاه الأصوب، فالتواجهية تقتضي أن يصدر حكم تمهيدي يحدد نوع إجراء التحقيق وزمانه ومكانه والشخص الذي سيباشره، كما تستوجب أن يكون هذا الحكم التمهيدي معللا تعليلا كافيا، يحدد الأسباب والدواعي التي دفعت القاضي لإجراء تحقيق.

فلا مجال لحضور أطراف الدعوى إجراء تحقيق ليسوا على بينة مما سيثار ويناقش به؛ كما أن لا هدف من تعقيبات الأطراف على إجراء تحقيق بوشر بشكل غامض، ولم تحدد الدوافع التي كانت وراء الأمر به.

إن الحكم التمهيدي المعلل سيساهم لا محال في تمكين أطراف الدعوى من بسط رقابتهم على إجراء التحقيق، سواء رقابة مشروعية الإجراءات التي سبقت إصدار الحكم التمهيدي، أو رقابة ملاءمة إجراء التحقيق لطبيعة النزاع والغموض الذي طاله.

كما أن تعليل الحكم التمهيدي سيمكن القاضي من إجراء رقابة ذاتية تقلص من إمكانية الإسراف في اللجوء للتحقيق، وتجعله مقيدا بوجوب تعليل مدى ضرورة وحاجة الدعوى للتحقيق، الذي يبقى إجراءا استثنائيا لا مجال له إذا ما كانت الأدلة والإثباتات في الملف كافية وواضحة.

إلى جانب أهمية الحكم التمهيدي في جعل التحقيق تواجهيا، يعتبر الاستدعاء القانوني شرطا أساسيا لا مجال للحديث عن التواجهية في غيابه.

الفقرة الثانية: الإستدعاء القانوني شرط يحقق التواجهية

تستوجب التواجهية إعلام أطراف الدعوى بمكان وزمان إجراء التحقيق، وتمكينهم من حضور جميع جلسات التحقيق، لإبداء ملاحظاتهم والدفاع عن ادعاءاتهم ومواجهة ادعاءات الطرف الآخر.

وقد نص المشرع المغربي على أن الشخص الذي يباشر إجراء التحقيق، سواء كان القاضي أو الخبير، ملزم باستدعاء الأطراف لحضور إنجاز الخبرة أو الوقوف

على عين المكان أو المشاركة في جلسة البحث، وذلك في اليوم والساعة المحددين لإجراء التحقيق[1].

ويقع الإستدعاء بصفة قانونية عندما يوجه للمدعي والمدعى عليه استدعاء كتابي يتضمن مجموع البيانات التي أوجبها القانون[2]، ويسلم للشخص نفسه أو في موطنه أو في محل عمله أو في أي مكان آخر يوجد فيه أو في الموطن المختار[3]، وذلك وفق طرق التبليغ القانونية[4].

يرفق الإستدعاء وجوبا بوصل تبليغ أو ما يعرف بشهادة التسليم، يوقعها الطرف أو الشخص الذي تسلمها عنه، ويوقعها العون الذي عمل على تبليغها، وترسل لكتابة الضبط كدليل إثبات على تبلغ المعني بالأمر[5].

ويعتبر الطرف مبلغا قانونا في اليوم العاشر الموالي لرفضه أو رفض الشخص الذي له الصفة تسلم الإستدعاء، ما لم يمدد القاضي هذا الأجل أو يأمر بتجديد

---

1 الفصل 63 من ق.م.م "يجب على الخبير استدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور انجاز الخبرة تحت طائلة البطلان مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره"

ينص الفصل 67 من ق.م.م على أنه يحدد في الحكم القاضي بالوقوف على عين المكان اليوم والساعة التي تتم فيها حضور الأطراف الذين يقع استدعاؤهم بصفة قانونية.

ينص الفصل 72 من ق.م.م على وجوب تضمن الحكم التمهيدي الذي يأمر بالبحث استدعاء الأطراف للحضور في اليوم والساعة المحددين.

2 ينص الفصل36 على أن الإستدعاء يرد كتابة متضمنا بيانات متعلقة بالمدعي والمدعى عليه من اسم عائلي وشخصي ومهنته وموطن أو محل إقامته، كما يحدد فيه موضوع الطلب والمحكمة التي يجب أن تبت فيه، ويوم وساعة الحضور، مع التنبيه إلى وجوب الحضور.

3 الفصل 38 من ق.م.م، مرجع سابق.

4 حدد الفصل 37 من ق.م.م طرق التبليغ القانونية، في التبليغ بواسطة أحد أعوان كتابة الضبط، أو أحد الأعوان القضائيين أو عن طريق البريد برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو بالطريقة الإدارية، أو بواسطة السلم الإداري على الطريقة الدبلوماسية إذا كان المرسل إليه يسكن خارج المغرب ما لم تكن مقتضيات الاتفاقيات الدولية تقضي بغير ذلك.

5 يشار في شهادة التسليم كل تعذر للتبليغ وتبليغ بالبريد المضمون، كما يتم الإشارة فيها لكل رفض لتسلم الاستدعاء أو عجز عن التوقيع، وفي جميع الأحوال يوقعها العون الذي عمل على مباشرة إجراءات التبليغ، ويرسلها لكتابة الضبط.حسب ما ينص عليه الفصل 39 من ق.م.م.

الإستدعاء[1]، ويجب أن ينصرم ما بين تبلغ الإستدعاء واليوم المحدد لإجراء التحقيق أجل خمسة أيام، إذا كان موطن أو إقامة الطرف في مكان مقر المحكمة أو مجاورا لها، وخمسة عشرا يوما إذا كان بعيدا عنها وداخل تراب المملكة، وما بين شهر وأربعة أشهر إذا كان يقطن أو يقيم خارج الوطن[2].

يتضح من هذه المقتضيات القانونية أن المشرع حرص على تأطير الإستدعاء ومضمونه وكيفية تبليغه، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على أهميته في ضمان تحقيق تواجهي.

كما أن التحقيق، باعتباره إجراءا للوقوف على ما غمض من جوانب النزاع، يجعل حضور الأطراف أمرا ضروريا حتى يتمكنوا من إبداء ملاحظاتهم ومناقشة الحجج والرد على الإدعاءات، وأيضا مساعدة القاضي أو الخبير على معرفة عناصر النزاع المادية[3].

فلكل طرف مصلحة أكيدة في حضور التحقيق حتى يبقى على بينة من الإجراءات المتخذة في الملف المتعلق به من جهة، فيتخذ تبعا لذلك المواقف التي يراها مناسبة له وتخدم مركزه في الدعوى، ومن جهة ثانية حتى يطمئن قلبه إلى نزاهة وحياد القاضي أو الخبير الذي أجرى التحقيق[4].

ومحكمة النقض في إطار مراقبته لمشروعية إجراء التحقيق، لا تتردد في نقض كل حكم بني على تحقيق لم يستدعى له أطراف الدعوى، ومن القرارات الصادرة في هذا الباب ما ورد فيه: "حيث أن الطالب تمسك أنه لم يستدع للخبرة التي اعتمدت عليها المحكمة ...ذلك أن الخبير استدعى الأطراف برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، والحالة أن تقرير الخبير ليس مرفقا بما يثبت إتمام الإستدعاء المشار إليه، وأن المحكمة

1 الفصل 39، من ق.م.م، مرجع سابق.

2 الفصل 41 من ق.م.م، مرجع سابق.

3 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 512

4 عبد الوحيد الحجيوي، مسطرة التحقيق الإعدادي وضمانات حقوق الإنسان،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص،جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، والاجتماعية-اكدال، الرباط، السنة الجامعية 2000/1999، ص 206.

عندما اعتمدت على خبرة من هذا القبيل لم تمكن المجلس الأعلى من مراقبة مدى سلامة تطبيقها لمقتضيات الفصل 63 من ق.م..م مما يجعل حكمها منعدم الأساس القانوني"[1].

وتأكيدا على أهمية حضور إجراء التحقيق، سمح القاضي الإداري للخبير بتأجيل موعد الخبرة المحدد إذا ما اقتنع بتبريرات الطرف لعدم حضوره في الموعد المقرر، وكان حضوره ضروريا[2].

وإن كان هذا الترخيص بإمكانية تأجيل موعد التحقيق لا يكفي فيه اقتناع القاضي بحجج التغيب التي قدمها الطرف، بل لابد أن يكون الحضور ضروريا، فقد تكون الحجج مقنعة لكن غياب الطرف لن يؤثر على إجراء التحقيق.

وإذا كانت الحضورية تستوجب استدعاء الأطراف وتمكينهم من حضور إجراءات التحقيق تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق، فالحضور ليس إلزاميا بقدر ما تكون الإلزامية في حدود الإستدعاء القانوني، فكلما استدعى القاضي أو الخبير أطراف الدعوى، وتأكد توصلهم قانونا أمكنه، مباشرة إجراء التحقيق حتى في غيابهم.

فالمشرع اكتفى بالتنصيص على وجوب الإستدعاء القانوني لأطراف الدعوى لحضور إجراءات التحقيق، دون أن يشترط حضورهم فعلا[3].

---

1 محكمة النقض، قرار عدد 527 بتاريخ 1996/07/04 في الملف الإداري عدد 95/1/5/110، أورده مبارك الركيبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، 2010/2009، ص 183.

2 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 2850، صادر بتاريخ 20011/10/12، في الملف رقم 05/3/87، غير منشور.

3 الفصل 63 من ق.م.م "يجب على الخبير استدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور انجاز الخبرة تحت طائلة البطلان مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره"

ينص الفصل 67 من ق.م.م على أنه يحدد في الحكم القاضي بالوقوف على عين المكان اليوم والساعة التي يتم فيها حضور الأطراف الذين يقع استدعاؤهم بصفة قانونية.

ينص الفصل 72 من ق.م.م على وجوب تضمن الحكم التمهيدي الذي يأمر بالبحث استدعاء الأطراف للحضور في اليوم والساعة المحددين.

كما اعتبر القضاء الإداري مجرد التبليغ والتوصل يحقق شرط الحضورية حتى مع عدم حضور الأطراف، وهو ما أكده قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط جاء وفيه: "حيث تمسكت الجهة المستأنفة من خلال هذه الوسيلة بكون الخبرة المنجزة قد انعدم فيها شرط التواجهية...غير أنه وخلافا لما أثارته الجهة المستـأنفة من خلال هذه الوسيلة، فإن الخبرة المنجزة على الدرجة الإبتدائية قد احترمت فيها مقتضيات الفصل 63 من ق.م.م، من حيث استدعاء طرفي النزاع من لدن الخبير المنتدب لحضور إجراءات أشغال الخبرة، وتحقق توصلهما بالإستدعاء."[1]

فالحضورية بهذا المعنى قائمة بتبليغ الأطراف الإستدعاء رغم تخلفهم عن الحضور، فعدم الحضور يعتبر بمثابة تنازل من المتخلف عن حقه في المناقشة التواجهية التي يمكن أن تجرى خلال جلسة التحقيق.

وإذا كان استدعاء الأطراف واجبا قانونا تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق، فالعمل القضائي سار في اتجاه تليين هذا المقتضى القانوني، واعتبر حضور الأطراف يحقق التواجهية حتى مع عدم إثبات تبليغهم الحكم التمهيدي القاضي بإجراء التحقيق.

فحضور الأطراف يحقق نفس غايات التبليغ، وبالتالي لا مجال للدفع بخرق مبدأ التواجهية مادام الأطراف حضروا وأبدوا ملاحظاتهم ومستنتجاتهم.

ومن الأحكام الصادرة في هذا الجانب، قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط جاء فيه: "حيث إنه فيما يخص الدفع بخرق الخبرة لمبدأ التواجهية، فإنه وخلافا لما تمسكت به الجهة المستأنفة فإن الخبرة المنجزة على ذمة القضية في المرحلة الابتدائية قد تحققت فيها الحضورية، من خلال حضور ممثلي طرفي النزاع لدى الخبراء المنتدبين وإبدائهم لملاحظاتهم ومستنتجاتهم بخصوص ما تم تقديمه من مستنتجات ومستندات"[2].

1 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط قرار عدد4623، بتاريخ 2012/11/26، ملف عدد 9/11/770، غير منشور.

2 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 4349، بتاريخ 2012/11/12، ملف عدد 43-12-9، غير منشور.

بناء على ما سبق، اعتبر المشرع المغربي الإستدعاء القانوني إجراء كاف لتتحقق التواجهية في التحقيق، فمجرد التبليغ والتوصل يتحقق هذا الشرط حتى مع عدم حضور الأطراف، مدام حقهم في الإخطار بنتائج التحقيق وحقهم في مناقشتها والتعقيب عليها وارد في إطار حق الدفاع.

وهو نفس ما كرسه قضاؤنا الإداري عندما اعتبر استدعاء الأطراف وتحقق تبلغهم بمثابة تنازل منهم عن حضور التحقيق، في مقابل أن حضورهم التحقيق دون ثبوت تبلغهم بالاستدعاء يحقق التواجهية التي هي الغاية والهدف.

الفرع الثاني: مباشرة التحقيق في ظل احترام حق الدفاع

لئن كان إصدار الحكم التمهيدي واستدعاء الأطراف أو حضورهم، من الإجراءات الأساسية الرامية إلى جعل التحقيق تواجهيا، يعلم فيه أطراف الدعوى بمجموع المراحل التي مر منها التحقيق وبما راج في جلسته أو جلساته، إلا أن تبليغ الحكم التمهيدي وحضور الأطراف غير كافيين ليتحقق شرط التواجهية.

فالتواجهية تنتفي أمام غياب حق الدفاع، فلا مجال لتحقيق تواجهي لم يمكن أطراف الدعوى من الدفاع عن ما راج ويروج فيه[1].

ويقصد بحق الدفاع إبداء الخصم لوجهة نظره أمام القضاء فيما قدمه أو قدمه خصمه من ادعاءات[2].

---

1 حق الدفاع من الحقوق التي نص عليها الإعلان العالمي لحقوق الانسان في المادة 14 التي اعتبرت جميع الاشخاص متساوون أمام القضاء ولكل شخص الحق عند النظر في أية تهمة جنائية ضده أو في حقوقه وإلتزاماته في إحدى القضايا القانونية في محاكمة عادلة وعلنية بواسطة محكمة مختصة؛ كما نصت على حق الفرد في التبلغ فورا وبالتفصيل وبلغة مفهومة لديه بطبيعة وسبب التهمة الموجهة إليه؛ أيضا حق الحصول على الوقت والتسهيلات الكافية لإعداد دفاعه والاتصال بمن يختاره من المحامين إلى غير ذلك من الحقوق التي تصب في خانة حق الدفاع. الإعلان العالمي لحقوق الصادر عن الجمعية العامة للأمم المتحدة بتاريخ 10 ديسمبر 1948، منشور بالموقع الرسمي لهيئة الأمم المتحدةwww.un.org .

وحق الدفاع أيضا من الحقوق التي ضمنها الدستور في الفقرة الثانية من الفصل 120: "حقوق الدفاع مضمونة أمام جميع المحاكم". دستور المملكة المغربية، مرجع سابق.

2 فتحي والى، الوسيط في شرح قانون القضاء المدني، دار النهضة العربية، مصر، 1986، ص 470.

وحق الدفاع يستلزم تحققه توفر شرطين أساسيين، أولهما حق الإطلاع على مجموع وثائق ومستندات التحقيق، وثانيهما حق التعقيب على ما اطُّلع عليه.

الفقرة الأولى: حق الإطلاع ضمان لحق الدفاع

إذا كان المقصود بحق الدفاع تمكين الطرف من الدفاع عن نفسه ضد ادعاءات الطرف الآخر، فتحقيق هذا القصد يتطلب السماح لأطراف الدعوى بالإطلاع على مختلف الأدلة والوثائق التي يتضمنها ملف الدعوى.

فالطرف يجب أن يكون عالما بدليل خصمه الذي يتشبث به، حتى تتاح له فرصة مناقشته بتقديم ما يدحضه، والدفع بما يقدح فيه من نواقص أو ما يعتريه من أسباب البطلان[1].

يبدأ حق الإطلاع في إجراءات التحقيق بتمكين الأطراف من الإطلاع على كل وثيقة قد تعتمد في التحقيق، ووضعها رهن إشارتهم، بحيث إذا ما تم اعتماد وثيقة دون تمكين الطرف المعني من الإطلاع عليها ترتب عن ذلك البطلان.

فالقاضي لا يمكنه أن يبني حكمه على إجراء تحقيق أثريت فيه إثباتات وأدلة لم يتيسر لأطراف الدعوى فرصة الإطلاع عليها ومناقشتها، وتقديم ملاحظات بشأنها.

والمشرع المغربي أكد هذا المعطى، حينما نص على عدم مشروعية استناد الخبير في خلاصاته على دفوع أو وثائق لم يتم إطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها خلال المسطرة التواجهية[2].

كما أن القضاء عمل على مراقبة إلتزام الخبير بعدم الإعتداد بأي وثيقة تقدم لأول مرة أمامه، ولم يسبق أن أثيرت في مراحل سابقة من النزاع، ومن تطبيقات هذه الرقابة ما تضمنه قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط: "...محضر التسليم النهائي للأشغال المتصلة بها المضافة نسخة منه إلى أوراق القضية، والذي تم الإدلاء به أمام

1خالد سعيد، الإثبات في المنازعات المدنية، دراسة علمية وعملية على ضوء القانون المغربي واجتهادات محكمة النقض، الطبعة الأولى، 2014، ص 36

2انظر الفقرة 4 من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق.

اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة واعتمده الخبير في تقريره، وهو ما يجعل ما أثارته الإدارة الضريبية في هذا الشأن مردود عليه، باعتبار أن الخبير المنتدب استغل ما سبق عرضه على اللجنة الوطنية المذكورة، ولم يخالف في ذلك أحكام المادة 242 من المدونة العامة للضرائب."[1]

فعدم إطلاع الأطراف على مجموع وثائق التحقيق يعد خرقا لحقوق الدفاع، بالنظر لما قد ينتج عنه من تفويت الفرصة على الطرف لتقديم ملاحظاته وتعقيباته، والتي غالبا ما تتخذ شكل دفوع وطعون في نتيجة التحقيق، كما قد تتخذ شكل توضيحات واستفسارات لكل ما راج في جلسة التحقيق.

وعليه، وبالنظر لنتيجة التحقيق التي كثيرا ما تكون لها آثار مباشرة على وجه الفصل في الدعوى، لابد وأن يكون سبق أن اطلع عليها أطراف الدعوى، وعقبوا عليها.

وحق الإطلاع لا يُكتفى فيه بإطلاع أطراف الدعوى الذين حضروا على الوثائق والأدلة التي اعتمدت خلال جلسة التحقيق، بل لابد من أن يطلع حتى من تغيب عن الحضور بعذر أو بدونه.

فالمشرع ألزم القاضي بأن يتيح لأطراف الدعوى التوصل بالتساوي بمحاضر وتقارير التحقيق، رغم تخليهم عن حق الحضور وإبداء رأيهم، وذلك بوضعها رهن إشارتهم بكتابة ضبط المحكمة[2].

وإذا كان حق الإطلاع ضمانه لكل طرف من أطراف الدعوى، حتى لا يفاجأ باعتماد مباشر التحقيق، قاضيا كان أو خبيرا، أدلة لم يكن على علم بها، وحتى لا تضيع عليه فرصة الدفاع وتقديم ما يدحض كل ما يمكن أن يثار خلال التحقيق؛ فحق الإطلاع أيضا ضمانة للأطراف من كل تحيز أو غلو في مباشرة التحقيق.

---

1 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 4349 بتاريخ 2012/11/12 في الملف عدد 2009/2/43، غير منشور.

2 تنص الفقرة الأولى من الفصل 60 من ق.م.م على أنه بمجرد ما يضع الخبير تقريره بكتابة الضبط، تبلغ هذه الأخيرة الأطراف لأخذ نسخة منه.

كما ينص الفصل 70 من ق.م.م على وضع محضر الإنتقال إلى عين المكان رهن إشارة الأطراف بكتابة الضبط.

ذلك أن وضع مجموع الوثائق وتقارير أو محاضر التحقيق رهن إشارة أطراف الدعوى، تمكنهم من مراقبة قانونية الإجراء بجميع مراحله، ومراقبة اشتغال القاضي أو الخبير في إطار من النزاهة والحيادية.

عموما، حق الإطلاع من الحقوق الأساسية التي لابد منها، حتى يتمكن الأطراف من ممارسة حقهم في الدفاع عن كل ما راج في التحقيق، والذي تكون لنتيجته آثار مهمة في الفصل في الدعوى.

الفقرة الثانية: مناقشة إجراءات التحقيق ترجمة لحق الدفاع

إذا كان حق الدفاع يستوجب إطلاع الأطراف على كل ما راج في التحقيق، حتى يتمكنوا من الرد بتأكيد أو نفي أو تفنيد كل ما نوقش في التحقيق، فهذا الحق يستحيل إدراكه بالإكتفاء بالإطلاع على وثائق ونتيجة التحقيق.

فحق الدفاع، باعتباره يقوم على إبداء وجهة نظر الأطراف أمام القضاء في ما جاء خلال جلسة التحقيق، يتطلب مشاركة إيجابية يترجمها حق مناقشة كل ما راج خلال التحقيق وما قدم من وثائق وأدلة.

هذه المشاركة الإيجابية تقتضي تمكين الأطراف من مناقشة محاضر وتقارير إجراءات التحقيق، فمن قدم التقرير في مصلحته له أن يستند إلى ما تضمنه من أبحاث وحجج وأراء، وما قد يتوصل إليه الخبير من نتائج وملاحظات، للتدليل على صحة ادعائه، كما يكون له أن يفسر ما غمض من عبارات التقرير بما يتفق مع مصلحته في الدعوى المثارة أمام المحكمة؛ أما الخصم الآخر فله الحق أيضا في مناقشة مضامين هذا التقرير، فيفند ما جاء فيه، مبرزا ما يحتوى عليه من تناقض بين أجزائه أو خطأ في بياناته أو فساد في الرأي أو الاستدلال أو الإستنباط، وله أن يطعن في القدرة العلمية للخبير انطلاقا من الهفوات التي يشملها التقرير[1].

1 مصطفى مجدي هرجة، نذب الخبراء في المجالين الجنائي والمدني، دار محمود للنشر، الطبعة الثالثة، القاهرة، 2000، ص 200، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 47

فلا مجال للإكتفاء بالإطلاع دون مناقشة ما أطُّلِع عليه، فالقاضي ملزم بتخويل كل طرف حق بسط وجهة نظره بشأن الإجراء المباشر ونتيجته، لتأكيد ما جاء به وإلتماس الحكم وفق نتيجته، أو تفنيد هذه النتيجة وإلتماس استبعادها.

فمناقشة ما راج في التحقيق كثيرا ما تمكن القاضي من الوقوف على مجموعة من الثغرات أو التجاوزات أو العيوب، على مستوى شكليات التحقيق كما على مستوى مضمونه.

والمشرع دعما للحق في المناقشة، خول للقاضي تلقائيا أو بطلب من أحد الأطراف، استدعاء الخبير لحضور جلسة يستدعى لها جميع الأطراف، لتقديم الإيضاحات والمعلومات اللازمة التي تضمن في محضر يوضع رهن إشارتهم[1].

وتنصيص المشرع على إمكانية عقد جلسة لتوضيح نتيجة الخبرة، إن دل على شيء فإنما يدل على وعي المشرع بالصعوبات التي يكمن أن تثار خلال مناقشة بعض تقارير الخبرة التي تكون مستعصية الفهم على أطراف الدعوى.

إن تخويل أطراف الدعوى مناقشة نتيجة إجراء التحقيق، لا يتأتى دون تمكينهم من آجال محددة ومعقولة لتحضير أوجه دفاعهم وتعقيباتهم وحجج تدحض ما راج خلال التحقيق.

وإذا كان المشرع لم يحدد آجال التعقيب على إجراء التحقيق، وترك المجال مفتوحا لتقدير القاضي، حسب طبيعة الدعوى وحسب طبيعة الإجراء الذي أمر به؛ فقد أظهر العمل القضائي أن آجال التعقيب التي يمنحها القاضي، تتراوح بين شهر على الأغلب، وثلاث أشهر في أقصى الحدود[2].

1 الفقرة الثانية من الفصل 64 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 باستقراء بعض الأحكام القضائية التي أجري فيها تحقيق نجد في حكم المحكمة الإدارية بفاس رقم 1323 الصادر بتاريخ 2009/12/29 في الملف رقم 2009/7/41؛ أن تقرير الخبير قدم في 2009/10/20 وقدمت المدعية مستنتجاتها ما بعد الخبرة في 2009/11/16 أي داخل أجل 26 يوم في حين قدمت الإدارة الضريبية مذكرة تعقيب ما بعد الخبرة في 2009/11/24، أي خلال أجل 33 يوم.

ذلك أن الآجال المحددة للتعقيب تختلف باختلاف نوع إجراء التحقيق المنجز، فدراسة تقرير الخبرة ومعطياته الفنية تتطلب توسعا في الآجال، حتى يتأتى للأطراف تجهيز مذكرات تعقيبية، عكس جلسة البحث التي تكون مناقشتها أيسر بالنظر لطبيعتها المتضمنة لأسئلة واضحة ومباشرة لكل طرف فكرة مسبقة عنها.

كما تختلف آجال التعقيب حسب طبيعة النزاع والوثائق التي اشتملت عليه، فقد تجرى خبرة يقدم فيها تقرير يتضمن مجموعة من الملاحظات والمعطيات التي تستلزم دراستها واستيعابها وقتا، في حين قد يقدم تقرير خبرة أخرى تظهر بساطته وسهولة استيعابه وعدم الحاجة في استهلاك وقت كبير للتعقيب عليه.

ومسألة تحديد آجال التعقيب على التحقيق أثارت نقاشا انقسم فيه الباحثين إلى اتجاهين، اتجاه يطالب بالتمييز بين المتقاضين الأفراد والإدارة الضريبية لصالح الأفراد، فالمفروض أن الإدارة جهاز منظم به أطر ذات كفاءة تمكنها من الرد على الدعاوى ومستنداتها بكل سهولة وفي وقت سريع، وهي في وضعية أحسن بكثير من الخواص، الذين قد تعوزهم الإمكانيات المادية والأدبية والثقافية للدفاع عن حقوقهم[1].

أما الإتجاه الآخر، فيرى وجوب التمييز في الآجال لصالح الإدارة، باعتبار عدد الدعاوى التي ترفع ضدها، وحجم الملفات التي تتطلب منها دراسة وبحث دقيق قبل التعقيب، حفاظا على المورد الضريبي، الذي قد يضيع منه مبالغ مهمة فقط لعدم تمكين الإدارة من آجال أكبر للتعقيب وإعداد مذكرات حول ما جاء في التحقيق.

لكنني لا أرى في هذا التمييز ارتكاز على أساس معقول، كونه يتعارض ومنطق المساواة الذي هو إحدى مقومات القضاء، كما أن الإدارة لا تتردد في تقديم طلب مهلة، وهو عبارة عن ملتمس تقدمه للمحكمة قبل انتهاء المدة المحددة لها للتعقيب، ابتغاء تمديد الأجل الذي سبق تحديده.

= وفي حكم آخر صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم 2543 بتاريخ 2010/09/29 في الملف رقم 07/28 عقدت فيه جلسة البحث بتاريخ 2007/10/24 وقدمت التعقيبات خلال اجل اقل من شهر حيث أدلى المدعي بمذكرة على ضوء البحث في 2007/11/13، وأدلت الإدارة الضريبية بمذكرة عقب البحث في 2007/11/16.

1 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 511 و512.

في جميع الأحوال القاضي مطالب بأن يمنح أجلا معقولا وكافيا للتعقيب على التحقيق، يراعي حجم ملف الدعوى الضريبية، وطبيعة إجراء التحقيق، والمستوى الثقافي للمكلف بالضريبة، وذلك حفاظا على حق الدفاع عن كل ما يمكن أن يثيره القاضي المحقق أو أحد أطراف الدعوى خلال إجراء التحقيق.

استنتاجا لما سبق، يتأكد أن لا مجال لتبليغ الحكم التمهيدي واستدعاء الأطراف لحضور إجراءات التحقيق، إذا ما لم يتم تمكينهم من الإطلاع على مجموع الأدلة والوثائق التي اعتمدت خلال هذه الإجراءات، وتمكينهم من حق التعقيب عليها، داخل آجال تراعي طبيعة الإجراء المباشر، وطبيعة ما تضمنه من تقنية وفنية.

فعادة ما يكون لنتائج التحقيق أهمية على مجرى القضية، خاصة إذا برزت عناصر جديدة في النزاع لم تتضمنها المؤيدات التي أدلى بها الخصوم، إذ المفروض أنها تكمل ما نقص من أدلة[1].

بعد وضع إجراءات التحقيق في إطارها القانوني العام، وتمييزها عن إجراءات الإثبات، والمرور على طبيعة الدعوى الضريبية التي يمكن أن يجرى فيها التحقيق.

وبعد الوقوف على مجموع ضوابط الأمر بإجراء التحقيق وضوابط مباشرته، التي تشترك فيها جميع إجراءات التحقيق؛ ننتقل لعرض وتحليل القواعد الخاصة بكل إجراء من إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، فإذا كانت جميع إجراءات التحقيق تتطلب من القاضي مراقبة توفر دليل فني غير واضح لا مجال لتجاوزه، ومراقبة مدى إنتاجية الإجراء الذي سيأمر به، تم مباشرة إجراء التحقيق في إطار تواجهي يراعى فيه حق الدفاع، فهناك مجموعة من القواعد والضوابط التي تميز كل إجراء عن الآخر.

1 نفس المرجع، ص 318.

الفصل الثاني: القواعد الخاصة بكل إجراء من إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

إذا كان واجبا على أطراف الدعوى تقديم أدلة إثبات تمكن القاضي من الإهتداء إلى طريق الحقيقة، فإن الأدلة المقدمة لا تحقق دائما هذه الغاية، فقد ترد متضاربة غامضة أو ناقصة.

والقاضي كلما واجهته أدلة مادية فنية مؤثرة في الدعوى ولم يستطع استيعابها والتأكد من حقيقتها، له الإستعانة بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق، يختار منها المناسب لطبيعة النزاع الضريبي المعروض أمامه.

واستعانة القاضي الإداري بإجراءات التحقيق لا ترد اعتباطا، بل تحكمها مجموعة من الضوابط والشروط العامة التي سبق الوقوف عليها، من قبيل مراقبة توفر دليل فني غير واضح تظهر أهميته وإنتاجيته في الدعوى، ثم مباشرة إجراء التحقيق في إطار تواجهي تراعى فيه حقوق الدفاع؛ كما تحكمها ضوابط وشروط خاصة سيتم الوقوف عليها عند فروع وفقرات هذا الفصل.

فإجراءات التحقيق وإن اشتركت في القواعد العامة، فإنها تختلف في الخاصة باختلاف نوع الإجراء وصفة من باشره، فجلسة البحث ومعاينة الأماكن يتولى القاضي الإداري بنفسه مباشرتها كما سنرى في المبحث الأول، أما الخبرة الفنية وتحقيق الخطوط والزور الفرعي فيعمل القاضي على تعيين خبير مختص ليتولى المهمة عنه وتحت إشرافه حسب ما سنبين في المبحث الثاني.

المبحث الأول: إجراءات التحقيق التي يباشرها القاضي الإداري بنفسه

سبق القول على أن المشرع جعل من القاضي المحرك الأساسي لإجراءات التحقيق، له الأمر بها تلقائيا، وله سلطة تقدير الإستجابة لطلبات الأطراف بإجرائها، كما له اختيار أي إجراء يرى أهميته في الفصل في الدعوى وإظهار الحقيقة.

وإذا كانت إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية متعددة ومتنوعة، بين خبرة ومعاينة أماكن وجلسة البحث وتحقيق الخطوط وتحقيق الزور الفرعي، منها ما يباشره القاضي شخصيا، ومنها ما يفوضه لخبير.

إلا أن بعض أدلة الإثبات في الدعوى الضريبية يكون السبيل الأنجع لإدراك حقيقتها، هو وقوف القاضي نفسه عليها ومباشرته شخصيا للتحقيق فيها، إما باستدعاء أطراف الدعوى للمثول أمامه في جلسة حوار واستفسار ومناقشة، أو بانتقاله إلى موقع ومحل النزاع لمشاهدته والوقوف على حقيقته الواقعية.

وسواء قام القاضي باستدعاء الأطراف للحضور أمامه في جلسة البحث، أو انتقل لمعاينة مكان النزاع، فهو ملزم باحترام مميزات كل إجراء من الإجراءين.

المطلب الأول: إجراء جلسة البحث

إذا كانت إجراءات التحقيق شرعت لإستيضاح عناصر الدعوى الغامضة ووقائعها التقنية، بهدف التوصل إلى معرفة وجه الحق فيها، فمن هذه العناصر والوقائع ما يتطلب استيضاحه قيام القاضي بإجراء مقابلة مباشرة بين أطراف الدعوى، وهو ما يعرف بإجراء جلسة البحث.

وجلسة البحث تتميز ببعض من الخصوصية، التي تتطلب مناقشها تحديد طبيعة هذه الجلسة وسندها القانوني، والوقوف عند أكثر حالات الأمر بها، إلى جانب مناقشة مسطرة إجرائها وأهم ما يميزها عن مساطر باقي إجراءات التحقيق.

الفرع الأول: جلسة البحث وحالاتها في الدعوى الضريبية

كم جميع إجراءات التحقيق قد يلتمس أحد الأطراف من القاضي الأمر بمباشرة جلسة البحث وإجراء مواجهة بينه وبين الطرف الآخر، كما قد يأمر بها القاضي تلقائيا.

وهدف التحقيق بجلسة البحث هو استفسار الأطراف عن بعض الوقائع والبيانات المادية التي لا يستطيع ملف الدعوى الكشف عنها، وتتطلب مزيدا من التفاصيل والشروحات النابعة من محاورة أطراف الدعوى.

وجلسة البحث إجراء تحقيق يثير سنده القانوني بعض النقاش، كما أن حالات الأمر به متعددة، أحيانا كثيرة يمتزج فيها المسطري بالجوهري.

الفقرة الأولى: طبيعة جلسة البحث وسندها القانوني

جلسة البحث يمكن اعتبارها جلسة استيضاح ومناقشة لبعض أدلة الإثبات الغير الواضحة، ومحاولة استجلاء الغموض عنها ووضع حد لتضاربها.

حيث يتولى القاضي سؤال ومناقشة أطراف الدعوى تواجهيا، باستدعائهم للمثول شخصيا أمامه، لتحري الحقيقة من أفواههم، ابتغاء ضبط نقط الخلاف والحصول على مزيد من التفاصيل والتوضيحات التي استحال الحصول عليها من أوراق ملف الدعوى.

وتثير طبيعة جلسة البحث وسندها القانوني نقاشا، يعزى لغياب أساس قانوني واضح يؤطرها.

فبملاحظة أولية لمجموع فصول ق.م.م التي تؤطر إجراءات التحقيق، يظهر غياب السند القانوني لجلسة البحث، فجميع فروع باب إجراءات التحقيق في هذا القانون، لم تتضمن أي مقتضيات تشير لإجراء تحقيق يحضر فيه أطراف الدعوى بمكتب القاضي للإجابة عن أسئلته واستفساراته.

كما أن الفرع الرابع من هذا الباب، والمعنون بالأبحاث، يؤطر البحث مع الشهود وكيفية استدعائهم والإستماع إليهم والشروط الواجب توفرها فيهم لتقبل

شهادتهم، دون أن يتضمن أية إشارة لجلسة البحث يحضرها أطراف الدعوى فقط دون الشهود.

وما يدعم هذا المعطى، هو الفصل 71 من ق.م.م، باعتباره أول فصل يتضمنه فرع إجراء التحقيق بالأبحاث، والذي يفترض فيه التمهيد لنوع الأبحاث التي سيباشرها القاضي، حيث جعل الموضوع الأساسي للبحث هو الوقائع التي عاينها الشهود[1].

أيضا الفصل 83 من نفس القانون، أكد نفس التوجه حين تحدث عن محضر شهادة الشهود، ولم يتضمن أية إشارة لمحضر جلسة البحث[2].

لكن ورغم غياب نص قانوني صريح واضح يؤطر جلسة البحث، فلا يمكن الجزم بغياب أساس قانوني لها، ذلك أن فصول فرع إجراء التحقيق بالأبحاث، ومجموع فصول ق.م.م، لم تتضمن أية إشارة لعدم قانونية إجراء بحث مع أطراف الدعوى دون الشهود.

كما أن الفصل 72 من ق.م.م في فقرته الثانية نص على أن: "يتضمن الحكم استدعاء الأطراف للحضور وتقديم شهودهم في اليوم والساعة المحددين أو إشعار كتابة الضبط خلال خمسة أيام بأسماء الشهود الذين يرغبون في الإستماع إليهم".

وبتحليل صياغة الفقرة أعلاه، يظهر أن إرادة المشرع اتجهت نحو جعل جلسة البحث بحضور أطراف الدعوى فقط ممكنة إذا لم يتوفروا على شهود، فالحكم التمهيدي يتضمن استدعاء الأطراف للحضور، ثم تقديمهم لشهودهم الذين يرغبون في الاستماع لهم، وبالتالي يمكن الإكتفاء باستدعائهم للحضور دون تقديم الشهود.

---

1 "يجوز الأمر بالبحث في شأن الوقائع التي يمكن معاينتها من طرف الشهود والتي يبدوا التثبت منها مقبولا ومفيدا في التحقيق" الفصل 71 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 "يحرر كاتب الضبط في جميع الأحوال محضرا بشهادة الشهود ويوقع هذا المحضر حسب الأحوال، من طرف القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية أو رئيس الجلسة، ويرفق بأصل الحكم، ويبين اليوم وساعة الاستماع، وغياب أو حضور الأطراف، والأسماء العائلية والشخصية والمهن وسكنى الشهود، وأدائهم اليمين وتصريحاتهم، وإذا كانت هناك رابطة تتعلق بالزوجية أو القرابة أو المصاهرة أو الخدمة أو العمل عند الأطراف، وأوجه التجريح، وشهادتهم والإشارة إلى تلاوتها عليهم" الفصل 83 من ق.م.م، مرجع سابق.

أضف إلى ما سبق، أن تقديم أطراف الدعوى الضريبية شهودا، لا مجال له أمام مجموع الإجراءات المسطرية الكتابية التي تميز الدعوى الإدارية، من مذكرات كتابية، وتقارير جلسات البحث، ومحاضر المعاينات؛ كما أن المادة 140 من م.ع.ض سارت في اتجاه تأكيد هذا التوجه، عندما جعلت من الإثبات بشهادة الشهود في الدعاوى المتعلقة بتطبيق واجبات التسجيل أمر غير مقبول، عدا إذا صحبت هذه الشهادة بداية حجة[1].

بعد الوقوف على السند القانوني للتحقيق بجلسة البحث، لابد من التأكيد على ضرورة تدخل المشرع المغربي لجعل هذا السند القانوني أكثر وضوحا وبساطة، على غرار تشريعات مقارنة من قبيل المشرع الفرنسي، الذي جعل من البحث مع أطراف الدعوى هو الإجراء الأساس، بعده أطر إمكانية تقديمهم للشهود وشروط ذلك[2]، والمشرع المصري الذي خول للمحكمة أن تأمر بإجراء استجواب من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الطرف[3].

ودائما في إطار تحديد طبيعة جلسة البحث، وجب التمييز بينها وبين الحضور الشخصي أو الإستجواب، الذي هو إجراء يباشر في إطار الدعاوى الجنائية، ويكون موضوعه مواجهة المتهم بالتهم الموجهة إليه ومطالبته بإبداء رأيه فيها، ثم مناقشته تفصيلا في أدلة الدعوى كمحاولة لكشف الحقيقة[4].

---

1 "لا يمكن للقاضي في الدعاوى المتعلقة بتطبيق واجبات التسجيل وخلافا للفصل 404 من قانون الالتزامات والعقود أن يقضي باليمين، ولا يقبل شهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية وذلك كيفما كانت أهمية النزاع

2 Articles R623-1 à R623-3 du code de justice administrative, Journal officiel de la république française, Numéro 20052, 29 octobre 2014 .

3 "للمحكمة أن تأمر بحضور الخصم لاستجوابه سواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب خصمه، وعلى من تقرر استجوابه أن يحضر بنفسه الجلسة التي حددها القرار" المادة 106 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

4 مصطفى مجدي هرجة، أحكام الدفوع والاستجواب والاعتراف، دار الفكر والقانون، مصر 2005، ص 44

والحضور الشخصي إجراء إجباري جوهري في الدعوى الجنائية لا يجوز محاكمة المتهم بدونه[1]، كما أن هذا الأخير ملزم بالمثول أمام القاضي في التاريخ والساعة المبينين في نص الأمر بالحضور[2].

في حين تشكل جلسة البحث، في إطار الدعوى الإدارية كما المدنية، إجراء تحقيقيا يخضع لسلطة القاضي التقديرية، يلجأ له كلما اقتضاه غموض أدلة الدعوى.

وأطراف الدعوى ليسوا مجبرين على الإمتثال للإستدعاء الذي يوجه لهم لحضور جلسة البحث، فرفض حضور الطرف يمكن اعتباره إسقاطا لحقه في التحقيق وإقرارا منه لما ضمن بالحكم التمهيدي من أسئلة.

وجلسة البحث من أكثر إجراءات التحقيق التي يلجأ إليها القاضي الإداري في الدعوى الضريبية، كونها تعمل على تفعيل حوار مباشر بين القاضي والأطراف بدون وساطة، لتيسير استخراج الحقيقة التي تعجز أحيانا الوثائق عن كشفها، ويكون السبيل لذلك المناقشة التواجهية التي تجرى خلال البحث، بل هناك من اعتبر غاية جلسة البحث الحصول على إقرار قضائي[3].

وبغض النظر عن اعتبار جلسة البحث إقرار قضائي أم لا، فأجوبة الأطراف المضمنة بها كثيرا ما يكون لها تأثير على مجرى النزاع، فهذه الأجوبة ترفق في الغالب بوثائق مثبتة تؤكد ما جاء في جواب الطرف خلال جلسة البحث أو عند تقديم مذكرات ما بعد البحث.

الفقرة الثانية: حالات إجراء جلسة البحث في الدعوى الضريبية

تتعدد وتختلف الحالات التي يأمر فيها القاضي الإداري بإجراء جلسة البحث حسب موضوع الدعوى الضريبية، لكن أكثر هذه الحالات إجراء بحث في سلامة مسطرة فرض الضريبة، وإجراء بحث لإستيعاب مضمون الخبرة.

1 DEBBASRCH CHARLES, procédure administrative contentieuse et procédure civile, Paris, LGDJ , 1962, p 404.

2 المادة 144 من ق.م.ج، مرجع سابق.

3 EMMANEUL BLANC, la preuve judiciaire, Paris, 1974, p 45.

أولا: جلسة البحث للتحقيق في سلامة مسطرة فرض الضريبة

تمر مسطرة فرض الضريبة عبر مراحل تبدأ بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة، مرورا بتحديد الوعاء، وصولا لمسطرة تحصيل مبلغ الضريبة، وخلال مجموع هذه المراحل تباشر مساطر قانونية تختلف حسب نوع الضريبة وطريقة الخضوع لها.

وبالنظر لكون الضرائب في مجملها ضرائب تصريحية تقوم على إعداد الشخص الذي حقق دخلا أو ربحا خاضعا للضريبة، إلتزاما قانونيا يقدمه للإدارة وفق نموذج معين وداخل آجال محددة[1].

فهذا النوع من الإلتزام قد يتضمن بيانات وأرقام لعدة سنوات ضريبية، يتطلب استيعابها في بعض الأحيان قيام القاضي بإجراء بحث واستفسار أطراف الدعوى عنها، وهو ما اعتمدته المحكمة الإدارية بفاس عندما أمرت تمهيديا بإجراء بحث لتكليف إدارة الضرائب أساسا الإدلاء بإقرار المدعي المودع لديها عن سنة المنازعة[2].

فالتصريح الضريبي لا يأتي دائما واضحا لا يشوبه نقص أو خطأ أو تضارب مع الواقع، من هنا خول المشرع للإدارة الضريبية آلية مراقبة الأسس المضمنة بالتصريح، وتصحيح كل ما يظهر للمفتش الضريبي من خلل أو تناقض ساهم في انقاص قيمة الضريبة أو الإعفاء منها.

ومسطرة مراقبة الضريبة، تنبثق عنها مساطر وإجراءات تقنية، كثيرا ما تنشأ عنها نزاعات يمكن أن تكون موضوع طعن أمام لجان ضريبية محلية ووطنية، قبل أن تكون موضوع دعوى ضريبية.

---

1 أحاط المشرع المغربي التصريح الضريبي بمجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية التي يستلزم على المكلف بالضريبة احترامها حتي يكتسي تقريره صبغة وسيلة إثبات، منها إحترام الآجال، تضمين التصريح مجموعة من البيانات منها ما يتعلق بالمكلف بالضريبة ومنها ما هو متعلق بالضريبة كرقم جدولها وتعريفها الضريبي، إلى جانب المعلومات المتعلقة بالوضعية الضريبية وحجم نفقاته ومداخيله حسب نوعية النشاط و طبيعة الضريبة التي يخضع لها، إلى غير ذلك.

2 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 571 صادر بتاريخ 2009/12/15، في الملف رقم 2009/7/80، غير منشور.

هذه المساطر والإجراءات التقنية كثيرا ما يتطلب التحقيق فيها حضور أطراف الدعوى وتوجيه لهم أسئلة واستفسارات، لمساعدة القاضي على إزالة الغموض واللبس والفصل في مشروعية الضريبة وقانونية مبلغها.

ومن تطبيقات جلسة البحث لاستيضاح بعض الإجراءات التي واكبت عملية مراقبة التصاريح الضريبية وتصحيحها، ما أسفر عنه البحث المنجز بمكتب المستشار المقرر قصد التحقق من مدى سلامة المسطرة المتمسك ببطلانها: "حيث تبت للمحكمة كون النزاع بين الطرفين ينصب على رسالة التبليغ الثانية الصادرة عن المفتش بتاريخ 2003/3/27 وجواب المدعية عليها، والحال أن هذه الأخيرة تقر كونها لم تلتمس صراحة في جوابها إحالة الملف على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة معزية ذلك إلى صياغة الرسالة التبليغية الثانية والحال أن المرجع هنا يجب أن يكون هو القانون فتكون بذلك مسطرة الفرض التلقائي، ربطا بجواب المدعية، صحيحة ويتعين رد الوسيلة المثارة بشأنها"[1].

أيضا ما أمرت به المحكمة الإدارية بمراكش من جلسة البحث نوقش فيها مضمون رسالة التصحيح: "حيث أكد ممثل الشركة خلال جلسة البحث كونها توصلت برسالة تبين أنها تخبر الشركة بإمكانية رفع النزاع أمام لجنة التقويم المحلية في حال رفضها أداء التكملة المطلوبة، وبالرجوع إلى جواب الشركة عن هذه الرسالة تبين أنها اكتفت فيه بالتعرض على المبلغ المطلوب أداؤه دون أن تتقدم بعرض النزاع على اللجنة المحلية، فعقب ممثل إدارة التسجيل بأن عدم تقديم المدعية لطلب مستقل بعرض النزاع على اللجنة المحلية يفقدها الحق في رفع هذا النزاع أمام القضاء"[2].

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم عدد 2004/513غ، بتاريخ 2008/03/19، في الملف رقم 558، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص من 151 إلى 163.

2 المحكمة الإدارية بمراكش، حكم رقم 4 صادر بتاريخ 1998/01/28، في الملف رقم 96/266غ، غير منشور

كما قررت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط إجراء جلسة البحث لاستيضاح الطريقة التي اعتمدها المفتش المحقق، ومن بعده اللجنتين المحلية والوطنية لحساب حصة مشاركة المدعي في رأسمال الشركة[1].

إلى جانب البحث في الدعاوى الضريبية الناتجة عن مراقبة التصريح الضريبي، يكون موضوع جلسة البحث مناقشة إجراءات ومساطر أخرى، منها مسطرة التظلم الضريبي[2].

ففي قرار تمهيدي صادر عن محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط قضى فيه نظر المحكمة الأمر بإجراء بحث في نازلة تقديم المستأنف عليه لتظلم أمام الإدارة الضريبية بعدم تحقيق أي زائد قيمة والتماسه إلغاء الضريبة، ودفع الإدارة بعدم ارتكازه على أساس من القانون، لعدم إشارته إلى التظلم وتاريخه[3].

---

1 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار رقم 1049، صادر بتاريخ 2005/06/07، ملف رقم 01/01 ش.ض، غير منشور.

2 **التظلم الضريبي** هو بمثابة استعطاف كتابي يوقعه المكلف بالضريبة أو يوقعه وكيله، يرفعه للإدارة الضريبية خلال آجال قانونية ويتضمن مجموعة من البيانات عن المكلف بالضريبة وعن الضريبة، مع ذكر للوسائل والوثائق التي يرتكز عليها في هذا الإستعطاف، تحت طائلة عدم قبول الدعوى باستثناء حالة المنازعة في صفة المكلف بالضريبة، أو في حال عدم احترام الإدارة لمسطرة القانونية الواجبة عند فرض الضريبة ومراجعتها

يؤطر التظلم الإداري المادة 235 من م.ع.ض، التي توجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم، أن يوجهوا مطالبهم إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض له خلال أجل ستة أشهر الموالية لإنصرام الآجال المقررة في الضريبة التلقائية، لصدور الأمر بالتحصيل، وذلك في حالتين:

- عند أداء الضريبة بصورة تلقائية؛
- عند فرض الضريبة عن طريق جداول قوائم الإجراءات أو أوامر بالإستخلاص؛

كذلك المادة 120 من م.ت.د.ع، التي تنص على إمكانية المدين رفع طلب وقف الأداء إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، ويرفق كذلك بالمستندات مع وجوب تقديم ضمانة قانونية بقيمة الدين الضريبي داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء المنازع فيه. وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى، باستثناء حالة المنازعة في صفة الخاضع للضريبة، أو في حال عدم احترام الإدارة لمسطرة القانونية الواجبة عند فرض الضريبة ومراجعتها.

3 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 545 صادر بتاريخ 2012/10/04، في الملف رقم 405-12-9، غير منشور.

أيضا في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، أجرت المحكمة جلسة البحث بتاريخ 2009/06/11 أدلى خلالها دفاع المدعي بطلب مواصلة الدعوى وأرفقه بشهادة وفاة وإراثة، وأوضح بأن الشكاية المؤرخة في 1997/12/25 تتعلق بطلب مقابلة مع مدير الضرائب وليس تظلم[1].

يظهر من مجموع الأحكام أعلاه أهمية جلسة البحث، في التأكد من احترام المكلف بالضريبة والإدارة لمجموع الإجراءات التي ألزمهم القانون بها عند التصريح بالضريبة، تصحيحها، أو فرضها تلقائيا.

ثانيا: جلسة البحث لاستيعاب مضمون الخبرة

إذا كانت الخبرة إجراء تحقيق يلجأ له القاضي الإداري كلما اعترضته وقائع تقنية ومحاسبية تتجاوز تكوينه، وتتطلب رأيا فنيا يساعده على الوصول للحقيقة؛ وإذا كان تقرير الخبرة هو عبارة عن ملخص لنتيجة أعمال هذه الخبرة، فهذا التقرير بتقنيته وفنيته قد يتطلب استفسارات وشروحات من أطراف الدعوى، كثيرا ما يكون السبيل لبلوغها إجراء جلسة لبحث لما بعد الخبرة.

فنتيجة الخبرة الفنية قد لا تمكن من تحقيق مبتغاها في إعطاء رأي فني واضح ومبسط يزيل اللبس والغموض عن ملف الدعوى، ما يضطر القاضي للأمر بإجراء جلسة البحث لاستيعاب مضمونها، من خلال الإستماع إلى شروح وملاحظات الأطراف والخبير بشأن العمليات التي مرت منها هذه الخبرة والنتائج التي أفضت إليها.

ومن تطبيقات جلسة البحث لما بعد الخبرة ما أمرت به محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط في قرار تمهيدي جاء فيه: "وحيث إن المحكمة وبعد إطلاعها على وثائق الملف وما انتهت إليه الخبرة المنجزة في الموضوع من طرف الخبير، وكذا تعقيب الأطراف على ضوء الخبرة المذكورة ارتأت المزيد من التحقيق في الدعوى وذلك عن

1 المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/02/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

طريق إجراء جلسة البحث بمكتب المستشار المقرر يحضرها جميع الأطراف وكذا الخبير المنتدب وذلك قصد الإحاطة ببعض النقط التي لازالت غامضة في النازلة"[1].

فالمحكمة بالإطلاع على وثائق الملف وتقرير الخبرة وتعقيبات الأطراف على ضوء الخبرة، قد يتبين لها بعض الغموض الذي يتطلب توضيحات من الأطراف ويستدعي حضورهم جميعا لإزالته.

وإلى جانب إمكانية البحث في تقرير الخبرة الذي اكتنفه الغموض، يمكن أن يأمر القاضي بجلسة بحث تعقب تقرير الخبرة الذي لم ينجلي معه الغموض الذي يكتنف ملف الدعوى.

فقد يرد تقرير الخبرة واضحا جليا، لكن تنكشف معه بعض الوقائع والمعطيات التي تتطلب مزيدا من التحقيق فيرى القاضي في جلسة البحث السبيل لإدركها، ومن تطبيقات هذا الأمر ما قضت به المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حين أمرت بإجراء خبرة حسابية لم تفي بالغرض، ثم خبرة تكميلية عجزت هي الأخرى عن كشف اللبس عن الدعوى، ما اضطر القاضي لإجراء جلسة البحث[2].

وإذا كانت طبيعة بعض الخبرات لا تسعف في إجلاء الغموض عن الدعوى وتفرض على القاضي إجراء بحث عقبها، فإمكانية إجراء خبرة بعد جلسة البحث أيضا واردة[3].

ففي بعض الأحيان إجراء جلسة البحث لا يمَكن من إظهار الحقيقة، ولا يساهم في إبراز بعض المعطيات الفنية الغامضة، فيتطلب الأمر رأي خبير مختص، وهو ما عمدت إليه المحكمة الإدارية بفاس عندما أسفرت جلسة البحث التي أجرتها عن إفادة ممثل إدارة الضرائب بأن هذه الأخيرة فرضت الضريبة بخصوص دخل المعاش بعد

1 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 6 بتاريخ 2010/01/07، في الملف عدد 9/07/766، غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،حكم رقم 795، بتاريخ 2011/03/16، في الملف عدد 2009/11/176، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 141 وما يليها.

3 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 571 صادر بتاريخ 2009/12/15، في الملف رقم 2009/7/80، غير منشور.

حصولها على نسخة من بطاقة مقاوم التي يتمتع بها المدعي، وأن عقد كراء المقاهي يمتد إلى غاية 2002 بينما الضريبة تنصرف إلى سنتي 2000 و2001... وحيث إن المحكمة وأمام عدم توفرها على العناصر الكافية للبت في النزاع وزيادة منها في تحقيق الدعوى والوقوف على حقيقة المطلوب ارتأت الأمر تمهيديا بإنتداب خبير مختص[1].

إذا كانت أكثر حالات جلسة البحث تصب في اتجاه بحث سلامة مسطرة فرض الضريبة، وإستيعاب مضمون الخبرة، فهذا لا يجعل منها التطبيقات الوحيدة لهذا الإجراء، بل تبقى الحالات التي يأمر بها القاضي الإداري بإجراء بحث متعددة ومختلفة باختلاف موضوع الدعوى الضريبية، وطبيعة الغموض والنقص الذي شاب ملف النزاع.

الفرع الثاني: قواعد مباشرة جلسة البحث ونتيجتها

تشترك قواعد مباشرة إجراء جلسة البحث مع مجموع إجراءات التحقيق، في وجوب صدور حكم تمهيدي يحدد الغاية منها وحدودها، وضرورة تبليغ هذا الحكم لأطراف الدعوى داخل آجال محددة.

لكنها تختلف عن باقي هذه الإجراءات في مضمون هذا الحكم التمهيدي، وفي تأثير تقاعس الأطراف عن الحضور؛ كما يختلف تأثير نتيجة محضر البحث عن تأثير محاضر وتقارير باقي إجراءات التحقيق.

الفقرة الأولى: مسطرة إجراء جلسة البحث

كما باقي إجراءات التحقيق، يأمر القاضي تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف بإجراء جلسة البحث، ويصدر في هذا الشأن حكما تمهيديا يحدد يوم وساعة إجراء جلسة البحث بمكتب القاضي المقرر، استدعاء الأطراف ووكلائهم بصفة قانونية،

1 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 2006/382، صادر بتاريخ 2006/11/01، في الملف عدد 64غ/2006، غير منشور.

تحديد الأسئلة الدقيقة والواضحة التي يجب أن يجيب عنها الأطراف خلال هذه الجلسة أو الجلسات إن تعددت[1].

وتحديد الحكم التمهيدي للأسئلة البحث، ليس دائم الإعمال على مستوى الممارسة، فكثيرا ما يكتفي منطوق الحكم التمهيدي بصياغة تتضمن ما يلي: "حيث أن المحكمة لا تتوفر على العناصر اللازمة للبت في القضية على حالتها، وأنه في إطار إجراءات تحقيق الدعوى واستكمالا لعناصر البت فيها، ارتأت المحكمة الأمر تمهيديا بإجراء بحث بمكتب القاضي أو المستشار المقرر بتاريخ كذا على الساعة كذا يستدعى له أطراف الدعوى ونوابهم[2].

فالقاضي يتجنب تقييد نفسه بأسئلة محددة محصورة، ويترك الباب مفتوحا لمناقشة سلسة، يستنبط فيها مجموعة من النقط التي تتطلب استفسار أطراف الدعوى عنها، فقد يحدث أن يشكل جواب الطرف عن أحد الأسئلة معطى مهم يكون له تأثير فعال على موضوع الدعوى، لكن عدم إدراجها في نقط البحث يحول دون مناقشتها.

إن إجراء جلسة البحث دون تحديد للنقط التي ستناقش، وإن كان في كثير من الأحيان يسمح بتجاوز الآثار السلبية لتقيد القاضي بمضمون الحكم التمهيدي، ويجعله سلسا في التعامل مع كل غموض يظهر في جواب أحد الأطراف، فهذا لا ينفي الإيجابية عن تحديد الحكم التمهيدي للأسئلة والنقط موضوع البحث.

فطبيعة بعض مواضيع جلسات البحث وأسئلتها يتطلب استيعابها دراسة وافية لمسالة معينة، أو الرجوع إلى وثائق ودفاتر معينة قبل الإجابة عن الأسئلة والإستفسارات المباشرة، خصوصا بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي كثيرا ما تظهر

---

1 أجرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أربع جلسات بحث متتالية، الأولى بتاريخ 25 نونبر، والثانية يوم 6 نونبر، والثالثة في 20 يناير، ثم الرابعة في 24 فبراير، حكم رقم 795، بتاريخ 2011/03/16، في الملف عدد 2009/11/176، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 141 وما يليها.

2 صياغة مستقاة من مجموعة من الاحكام والقرارات التمهيدية التي تأمر بإجراء جلسة البحق منها:

قرار تمهيدي عدد 75، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/04/16 في الملف عدد 429/07/9 ؛ وقرار تمهيدي آخر عدد 224، صادر عن نفس المحكمة بتاريخ 2010/07/01، في الملف عدد 9/07/766، غير منشورين.

محدودية تكوينه القانوني والضريبي أمام ممثل الإدارة، ما يبرز معه أهمية تحديد الحكم التمهيدي لأسئلة البحث، وترك المجال لأطراف الدعوى لتحضير أجوبتهم قبل المثول أمام القاضي في الجلسة.

وإذا كان المشرع المغربي ترك فراغا في ما يخص تحديد الحكم التمهيدي لأسئلة البحث، فنظيره المصري نص على إمكانية الإستجواب بدون حكم تمهيدي[1]، وأكد على أن رئيس الجلسة حر في توجيه الأسئلة للخصم، كما يوجه إليه كذلك ما يطلب الخصم الآخر توجيهه من أسئلة، وتكون الأجوبة في ذات جلسة الإستجواب، إلا إذا رأت المحكمة إعطاءه ميعاد للإجابة[2].

تتم جلسة البحث بمكتب القاضي أو المستشار المقرر، بحضور كل من المكلف بالضريبة مؤازرا بمحاميه، والإدارة الضريبية ممثلة بأحد المفتشين التابعين لها، غالبا ما يكون المفتش الذي أجرى الفحص أو قام بربط الضريبة موضوع النزاع.

وإذا كانت باقي إجراءات التحقيق مبدئيا تسمح بإجراء التحقيق في غياب الطرف ما دام تم تبليغه قانونيا، دون أن يؤثر ذلك على مجرى التحقيق، فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة لجلسة البحث التي يكون محورها الحوار المباشر بين القاضي وأطراف الدعوى.

فحضور الأطراف جلسة البحث أمر ضروري لمباشرة تحقيق أساسه إجراء مقابلة ومحاورة بين طرفي الدعوى، وكل تغيب للأطراف قد يفرغ جلسة البحث من محتواها ويجعلها غير ذات فائدة، فبعض الدعاوى تتطلب سماع الطرفين معا، ويستحيل فيها تحقيق الهدف من جلسة البحث في غياب أحد الأطراف.

وإذا كان عدم حضور الطرف جلسة البحث بمبرر قانوني، يسمح فيه القاضي بتحديد تاريخ جديد لجلسة البحث؛ فعدم الحضور بغير عذر مقبول، اعتبره بعض

1 المادة 105 من من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

2 المادة 109 نفس المرجع.

القضاء تخل من الطرف المتغيب عن الحق في التحقيق، استوجب صرف النظر عن البحث والحكم بناء على ملف الدعوى[1].

ففي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رأى القاضي أن عدم حضور الطرف المدعي رغم التوصل بمثابة تخل منه عن ادعاءاته: "...ما تدعيه الإدارة من كون تحرياتها قد أفادت باشتغال المدعي سنة 1988 يخالف وقائع النزاع، 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"[2].

وقد حاول بعض القضاء تجاوز عجز جلسة البحث المتخلف عنها أحد الأطراف عن إظهار حقيقة بعض الأدلة المادية، بالأمر بإجراء خبرة.

فقد أمرت المحكمة الإدارية بفاس بإجراء بحث لتكليف إدارة الضرائب أساسا الإدلاء بإقرار المدعي المودع لديها عن سنة المنازعة، وهو الإجراء الذي أسفر بواسطة القاضي المقرر خلال جلسة البحث المنعقدة بمكتبه عن تسجيل تخلف إدارة الضرائب عن الإدلاء بالمطلوب رغم إشعارها وإمهالها، مع تصريح المدعي الحاضر بمعية دفاعه متمسكا بدفوعه...الأمر الذي ارتأت تبعا له المحكمة الأمر بتعيين خبير لمعاينة المحل الذي يزاول فيه المدعي نشاطه"[3].

و نفس الإتجاه سارت عليه المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، في حكم جاء فيه: "بناء على جلسة البحث التي أجريت بمكتب القاضي المقرر بتاريخ 11ماي 2009 والتي تخلف عنها المدعي رغم التوصل. وبناء على مذكرة نائب الشركة المدعى عليها بعد البحث أوردت بمضمنه أن الطرف المدعي عجز عن إثبات مزاعمه لتخلفه عن

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 617، صادر بتاريخ 2010/04/21، في الملف عدد 2008/6/552، غير منشور

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 73 صادر بتاريخ 1996/03/06، في الملف عدد 94/106، غير منشور.

3 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 571 صادر بتاريخ 2009/12/15، في الملف رقم 2009/7/80، غير منشور.

الحضور بجلسة البحث خاصة وأن عبء الإثبات يقع عليه بإقامة الدليل على صفة ما يدعيه بخلاف ما هو ثابت من وثائق المحاسبة المقدمة إليه أثناء قيامه بعملية الفحص والتدقيق، وأنه واعتبارا أن النزاع يتعلق بمسألة تقنية ومحاسبية فإن العارضة تلتمس إجراء خبرة حسابية استجابة لها المحكمة"[1].

يظهر أنه، بعدم تحديد المشرع للإجراءات الواجب اتخاذها في حال عدم حضور الطرف إجراء جلسة البحث، تخول للقاضي الإداري سلطة تقرير غض النظر عن إجراء البحث أو إجرائه بحضور أحد الأطراف، وذلك حسب صفة الطرف المتغيب إن كان مدعيا أو مدعى عليه، وحسب طبيعة النزاع وحاجته للأمر بإجراء آخر من إجراءات التحقيق.

وإذا كان المشرع المغربي قد ترك فراغا في شأن إمكانية إجراء جلسة البحث في غياب أحد الأطراف، فإن بعض التشريعات المقارنة، على غرار النموذج الجزائري، نصت على أن غياب أحد الخصوم لا يحول دون سماع من حضر، مع حفظ حق الطرف المتغيب في الإطلاع على تصريحات الطرف المسموع [2].

على العموم جلسة البحث قوامها حضور جميع أطراف الدعوى للجواب على أسئلة واستفسارات القاضي في مسائل مادية فنية عجز عن استيضاحها من ملف الدعوى، وكل تخلف عن الحضور بدون مبرر أعتبره تخل من المتغيب عن ادعاءاته أو دفوعاته، بل وإقرارا ضمنيا منه بما جاء في أسئلة البحث، ما دام يعلم مسبقا بمضمون هذه الأسئلة التي تضمنها الحكم التمهيدي الذي توصل بنسخة منه.

الفقرة الثانية: نتائج جلسة البحث

إن هدف جلسة البحث هو تمكين القاضي من استخلاص أجوبة مباشرة في بعض المسائل المعقدة التي تعتري النزاع وتحول بين الوصول إلى الحقيقة.

---

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،حكم رقم 287، بتاريخ 2008/02/14، في الملف عدد 2004/780غ ، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص من 193 إلى 199.

2 الفقرة الأولى من المادة 100 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، مرجع سابق.

فبعد أن يحضر أطراف الدعوى في التاريخ والساعة المحددين في الحكم التمهيدي بمكتب القاضي أو المستشار المقرر، يتولى هذا الأخير توجيه أسئلة واستفسارات لكل طرف على حدا أو لجميعهم، ويجيب عنها الأطراف بأجوبة واضحة مباشرة تمكن من تقديم توضيحات بشأن مضمون وثائق ملف الدعوى.

لتنتهي جلسة البحث بتحرير كاتب الضبط لمحضر، يتضمن بيانات عن ملف الدعوى ونوع الضريبة، التاريخ والساعة التي أجريت فيها الجلسة، ويشار فيه إلى الأطراف الذين حضروا وصفتهم ورقم بطائق التعريف الوطنية الخاصة بهم، والأطراف الذين تغيبوا وعذرهم إن قدموه.

كما يتضمن محضر جلسة البحث تذكير بالأسئلة التي حددها الحكم التمهيدي وإجابات وتعقيبات كلا الطرفين، مع الإشارة إلى كل صمت أو رفض للجواب من قبل الأطراف، مع تحديد الآجال المخصصة للأطراف قصد الإدلاء بمستنتجات ما بعد البحث، هذه الآجال التي غالبا ما تكون في حدود خمسة عشر يوما تبدأ من تاريخ تبلغ المحضر.

يوقع المحضر من طرف القاضي الذي أنجز البحث، وكاتب الضبط، والأطراف الذين حضروا الجلسة، ويوضع هذا المحضر بكتابة ضبط المحكمة ليكون رهن إشارة جميع الأطراف، الذين حضروا البحث كما الذين تغيبوا.

من خلال استقراء نتيجة جلسة البحث بمجموعة من ملفات الدعاوى الضريبية، يظهر لنا اختلافها باختلاف الهدف والمطلوب من وراء الأمر بهذا البحث.

فقد يأمر القاضي بإجراء مواجهة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة ليتمكن من الحصول على توضيحات لم تتضمنها أوراق الملف، كما في قرار عن محكمة الاستئناف الإدارية بالدار البيضاء تضمن الآتي: "أمرت المحكمة تمهيديا بتاريخ 2006/01/25 تحت رقم 26 بإجراء بحث بمكتب المستشار المقرر قصد التحقق من مدى سلامة المسطرة المتمسك ببطلانها، وحيث تبت للمحكمة كون النزاع بين الطرفين ينصب على رسالة التبليغ الثانية الصادرة عن المفتش بتاريخ 2003/3/27 وجواب المدعية عليها، والحال أن هذه الأخيرة تقر كونها لم تلتمس صراحة في جوابها إحالة الملف على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة معزية ذلك إلى صياغة الرسالة التبليغية

الثانية والحال أن المرجع هنا يجب أن يكون هو القانون فتكون بذلك مسطرة الفرض التلقائي، ربطا بجواب المدعية، صحيحة ويتعين رد الوسيلة المثارة بشأنها."[1].

كما قد يجري القاضي جلسة البحث بهدف الحصول على بعض الوثائق المهمة للفصل في الدعوى، ومن ذلك ما صدر عن المحكمة الإدارية بفاس في حكم جاء فيه: "إجراء جلسة البحث المنعقد بمكتب القاضي المقرر أسفر عن إدلاء الطرف المدعي بشهادة إدارية مؤرخة في 2010/1/6، يؤكد مضمونها المطابقة بين العنوانين المشار إليهما أعلاه....مما يعني اتخاذ المدعي فعلا العقار سكنا رئيسا له طيلة المدة الفاصلة بين تاريخ شرائه إلى غاية بيعه"[2].

وفي نفس المطلوب صدر حكم آخر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، أدلى فيه المدعي بمجموعة من الوثائق، خلال جلسة البحث، ساهمت في تنوير المحكمة واستخلاص حقيقة الإدعاءات: "...وحيث إن الثابت من وثائق الملف أن المدعي قد أدلى بإقراراته الضريبية والمتضمنة لمداخيله الفلاحية والمعفاة قانونا من الضريبية على الدخل، كما أدلى للمحكمة بإشهادات تثبت نشاطه الفلاحي خلال جلسة البحث دون أن تدلي الإدارة بما يثبت ادعاءاتها بكونه يتوفر على دخول متنوعة مبررة لفرض الضريبة عليه، الأمر الذي يكون ما دفعت به غير مرتكز على أساس قانوني سليم."[3]

وإذا كانت نتيجة جلسة البحث يفترض فيها الإنتهاء بالإجابة عن استفسارات القاضي، وتقديم توضيحات مقنعة تمكنه من تجاوز اللبس والنقص الحاصل في أدلة الدعوى، أو تقديم وثائق حاسمة تعمل على تأكيد الادعاءات وتفنيد الدفوعات، فقد يحصل أن تعجز هذه الجلسة عن تحقيق ذلك، ليضطر القاضي للأمر بإجراء بحث تكميلي، كما في القرار التمهيدي التالي: "...على ضوء ما راج في جلسة البحث تبين أن هناك غموض خصوصا طبيعة الأشغال التي تقوم بها المستأنفة خاصة منها ما

1 الاستئناف الإدارية بالدار البيضاء، قرار عدد 2004/513غ، صادر بتاريخ 2008/03/19، في الملف رقم 558، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص من 151 إلى163.

2 المحكمة الإدارية بفاس، حكم رقم 253، صادر بتاريخ 2010/04/06، في الملف رقم 2009/7/379، غير منشور.

3 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 707، صادر بتاريخ 10/11/ 2006، في الملف عدد 2005/760غ، غير منشور.

يتعلق بتقديم الخدمات على المستوى الدولي، مما ارتأت المحكمة معه إجراء بحث تكميلي بخصوص هذه النقطة"[1].

كما قد تنتهي جلسة البحث بكشف الحاجة لإجراء تحقيق آخر، ومثال ذلك ما صدر عن المحكمة الإدارية بفاس في حكم أسفرت فيه جلسة البحث عن إفادة ممثل إدارة الضرائب بأن هذه الأخيرة فرضت الضريبة بخصوص دخل المعاش بعد حصولها على نسخة من بطاقة مقاوم التي يتمتع بها المدعي، وأن عقد كراء المقاهى يمتد إلى غاية 2002 بينما الضريبة تنصرف إلى سنتي 2000 و2001... وحيث إن المحكمة وأمام عدم توفرها على العناصر الكافية للبت في النزاع وزيادة منها في تحقيق الدعوى والوقوف على حقيقة المطلوب ترتئي الأمر تمهيديا بإنتداب خبير مختص[2].

كما قد تظهر جلسة بحث قام فيها القاضي المقرر بتفحص الإشعار بالتسليم بأن هذه الوثيقة تحتاج إجراء تحقيق الزور الفرعي، بعد أن تمسكت بها الإدارة وطعن فيها المدعي بالزور[3].

يظهر مما سبق أن نتيجة جلسة البحث تختلف وتتنوع، ليس فقط حسب الغاية المرسومة والمحددة في الحكم التمهيدي، بل أيضا حسب ما يخرج من أفواه أطرافها من توضيحات، وما يقدمونه من وثائق، تقنع القاضي بقربها من الحقيقة وعدم تناقضها وتضاربها مع ما تضمنه ملف الدعوى.

وإذا كانت جلسة البحث أكثر إجراءات التحقيق التي يباشرها القاضي الإداري بنفسه، فمعاينة الأماكن إجراء، إن على نذرته في الممارسة، إلا أنه لا يقل أهمية عن التحقيق بجلسة البحث.

---

1 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 224، صادر بتاريخ 2010/07/01، في الملف عدد 9/07/766، غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 2006/382، صادر بتاريخ 2006/11/01، في الملف عدد 64غ/2006، غير منشور.

3 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 3294، صادر بتاريخ 2010/11/10، في الملف رقم 517-08 ق.ش، غير منشور.

المطلب الثاني: إجراء معاينة الأماكن

إن القاضي الإداري أمام التضارب في الدلائل وغموض الإثباتات، يسعى إلى التأكد من الحقيقة عبر الأمر بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق.

وإجراءات التحقيق، كما سبق الذكر، اختصاص للقاضي، له سلطة اختيار أي إجراء يراه مناسبا، لكن طبيعة بعض الدعاوى الضريبية قد تستوجب الإقتراب أكثر من موضوع النزاع، عبر مشاهدته في محله ومحاولة اكتشاف كل ما يمكن أن يؤكد أو ينفي الإثباتات المقدمة في ملف الدعوى.

الفرع الأول: معاينة الأماكن وأهميتها

معاينة الأماكن من إجراءات التحقيق التي أطرها ق.م.م، وجعلها في المرتبة الثانية بعد إجراء الخبرة، فهي تهدف لتمكين المحكمة من تكوين فهم واقعي صحيح للقضية المعروضة عليها[1].

ذلك أن تحري وإطلاع القاضي شخصيا على مكان موضوع النزاع، يجعل من معاينة الأماكن تحقيقا حسيا مباشرا يلامس هذا النزاع في مكانه، وقد يمكن في كثير من الأحيان من تكوين رؤية أقرب وأوضح عنه.

الفقرة الأولى: مميزات وخصائص إجراء معاينة الأماكن

نعني بمعاينة الأماكن مشاهدة المحكمة للأشياء التي يثور حولها النزاع بإنتقالها إلى مكان وجودها، ابتغاء الحصول على معرفة مادية محسوسة عن الوقائع بعيدة عن تقديرات الأطراف وإثباتاتهم المتضاربة[2].

ومعاينة الأماكن إجراء يقتضي التمييز بينه وبين إجراءات أخرى، تتشابه معه بل وتتداخل في بعض الأحيان، كما يتطلب أيضا الوقوف عند خصائصه حتى نستطيع الخروج برؤية واضحة عن هذا النوع من إجراءات التحقيق.

---

1 مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، دراسة مقارنة، دار الثقافة، مصر 2011، ص 45

2 ادريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 101، بتصرف.

أولا: تمييز معاينة الأماكن عن بعض الإجراءات المشابهة

إن غاية التمييز بين إجراء وآخر يشابهه، هي رسم الحدود بين هذه الإجراءات، ووضع حد للتداخل الذي يمكن أن يحصل بينها.

وتحديد إجراء معاينة الأماكن يقتضي تمييزه عن إجراءات أخرى، من قبيل المعاينة الجنائية والخبرة كمعاينة.

أ-التمييز بين معاينة الأماكن والمعاينة الجنائية

إذا كانت معاينة الأماكن إجراء تحقيقي يخول للقاضي النزول لعين المكان، للوقوف على حقيقة الإدعاءات وتحري الغموض والتناقض الذي طال ملف الدعوى.

فالمعاينة الجنائية هي نوع من الاستنطاق التقني لمكان الحادث، بحثا عما يوجد فيه من معالم وآثار، وغيرها من الأدوات والأسلحة التي يستدل من خلالها على الوجود المادي لعمل جرمي، وتحديد ظروف وملابسات ارتكابه[1].

وأكثر ما يميز المعاينة الجنائية عن معاينة الأماكن في ق.م.م، أنها تعتبر وسيلة لجمع الأدلة بجميع أنواعها، سواء كانت مادية كالأدوات والأسلحة ومعالم وآثار الجريمة، أو شفوية كتصريحات وإفادات الشهود وأطراف النزاع.

فالمعاينة الجنائية دليل مباشر للإثبات، يتأتى عبر ما يتم الوقوف عليه من آثار ومعالم، وما يمكن حجزه من أدوات وأسلحة، وغيرها من الأشياء التي عثر عليها بمكان المعاينة أو لدى الأشخاص الموجودين فيه؛ فضابط الشرطة الذي يقوم بالمعاينة ملزم بالإعتناء بهذه الأدوات والأسلحة والمحافظة عليها كدليل إثبات [2].

---

1 تؤطر المعاينة الجنائية المادة 99 وما يليها من القانون رقم 01-22 المتعلق بالمسطرة الجنائية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.255 بتاريخ 25 رجب 1423 (3 أكتوبر 2002)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5078 بتاريخ 27 ذي القعدة 1424 (30 يناير 2003)، ص 315.

أنظر، أحمد ايت الطالب الوسيط في أعمال الشرطة القضائية وأساليب البحث الجنائي، الجزء الثاني بعنوان: مساطر المعاينة والبحث الجنائي، مطبعة المعارف الجديدة، الدار البيضاء، 2014، ص 56.

2 نفس المرجع، ص 217

كما أن محضر المعاينة الجنائية يشكل وثيقة للتثبت من وضعية الأماكن، وما يوجد بها من معالم وآثار مادية يستدل من خلالها على الجريمة وظروف ملابساتها[1].

أما المعاينة في الدعوى الإدارية، والدعوى الضريبية على الخصوص، فتبقى إجراءا تحقيقيا غايته إزالة اللبس والغموض الذي قد يطال ملف الدعوى والإثباتات المضمنة به.

فخلال بت القاضي الإداري في الدعوى الضريبية قد تواجهه أدلة إثبات غامضة ومتداخلة، تتطلب النزول لعين المكان ومشاهدة محل وموضوع النزاع ميدانيا، للتأكد من حقيقة ما هو مضمن بملف الدعوى.

وبخصوص محضر معاينة الأماكن، وعلى غرار محاضر وتقارير باقي إجراءات التحقيق، يعتبر تدوينا لما تمت معاينته، ولا يعتبر بأي حال من الأحوال دليل إثبات مثل محضر المعاينة الجنائية.

ب.التمييز بين معاينة الأماكن والخبرة كمعاينة

تعرف الخبرة القضائية على أنها استشارة خبير في مسألة تقنية فنية يعجز القاضي بحكم تكوينه القانوني والفقهي عن الإلمام بها.

والخبرة كمعاينة هي نوع من أنواع الخبرة كإجراء تحقيق، إلى جانب الخبرة العادية التي يتولى فيها الخبير بناء على خبرته ومعلوماته إعداد تقرير فني؛ والخبرة الإستشارية التي تتخذ شكل استشارة شفوية يبدي فيها الخبير في جلسة رأيا شفويا، بناء على خبرته في مجال معين.

ويمكن اعتبار الخبرة كمعاينة، تفويضا من القاضي لخبير فني اختصاص معاينة العقار أو المنقول الذي يتطلب معرفة فنية وإلماما بتقنيات يستعصى على القاضي الإداري إدراكها وتتجاوز تكوينه القانوني والفقهي؛ عكس معاينة الأماكن التي يباشرها القاضي بنفسه، من خلال نزوله شخصيا لمكان موضوع النزاع، ومشاهدة كل ما يمكن أن يفيده في استيعاب ملف الدعوى والوقوف على الحقيقة.

1 نفس المرجع، ص 86.

وإذا كان القاضي المقرر في إطار الخبرة كمعاينة، يطلب من الخبير الإنتقال إلى عين المكان والتحقيق في بعض المعطيات التقنية، وتقديم بناء على ما عاينه رأيا فنيا يساعد القاضي على البت في الدعوى؛ ففي معاينة الأماكن قد ينتقل القاضي برفقة خبير مختص للإستعانة بخبرته، إذا ما كان موضوع المعاينة يهم مسائل تقنية تتطلب معلومات فنية لا تكفي فيها معاينة القاضي وحده[1]، فمصاحبة الخبير هنا تكون على سبيل الاسترشاد والإستئناس والقاضي هو الذي يباشر المعاينة وهو الذي ينجز محضرها ويوقعه.

ثانيا: خصائص معاينة الأماكن

تتميز معاينة الأماكن بخاصيتين أساسيتين، أولها موقعية المعاينة، بمعنى النزول لموقع الشيء المعاين، ثم مباشرتها من قبل القاضي شخصيا.

أ.موقعية المعاينة:

معاينة الأماكن هي زيارة ميدانية، بمعنى التوجه إلى مكان وجود المعايَن، بهدف الملامسة والرؤية المادية والمباشرة لموضوع النزاع.

فبانتقال القاضي المقرر إلى مكان العقار أو المنقول موضوع المعاينة يحصل هدف ومبتغى إجراء معاينة الأماكن، كإجراء تحقيق يراد به كشف الحقيقة والتوصل إلى مدى صحة الإدعاءات والبيانات المضمنة بملف الدعوى بمقارنتها بما هو موجود على أرض الواقع.

فزيارة القاضي للموقع والنزول للميدان، أهم خصائص تحقيق معاينة الأماكن، وإن كان البعض يقر إمكانية إجراء المعاينة بنقل الشيء المعاين إلى المحكمة ليعاينه القاضي في الجلسة، ما دامت إمكانية النقل ممكنة[2]، بل وتجعل بعض التشريعات

1 "إذا كان موضوع الانتقال يتطلب معلومات لا يتوفر عليها القاضي أمر في نفس الحكم بتعيين خبير لمصاحبته أثناء المعاينة وإبداء رأيه" الفصل 68 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 المعطي الجبوحي، القواعد الموضوعية والشكلية للإثبات وأسباب الترجيح بين الحجج، مرجع سابق، ص 148.

المقارنة من المعاينة بالجلسة هي الأصل، ولا يؤخذ بمعاينة الأماكن إلا في حالة استحالة نقل المنقول إلى مقر المحكمة[1].

لكنني لا أتفق مع هذا الإتجاه، لكون المشرع المغربي كان واضح دقيقا في اعتبار المعاينة كإجراء تحقيق لا تتم إلا عبر الوقوف على عين المكان، وذلك من خلال إلصاقه بعبارة "معاينة" عبارة "الأماكن"، بمعنى انتقال القاضي إلى مكان الشيء المعاين.

فلو أن المشرع في ق.م.م اكتفى بعبارة "المعاينة" لكان هناك مجال للحديث عن معاينة المنقول من داخل مكتب القاضي المقرر، لكن ما دام الفرع الثالث من الباب الثالث الخاص بإجراءات التحقيق عنون ب"معاينة الأماكن"، وما دامت فصول هذا الفرع تتحدث عن الوقوف على عين المكان والإنتقال إلى عين المكان، فلا مجال في الدعوى الإدارية كما المدنية لمعاينة من مكتب القاضي.

ب.قيام القاضي شخصيا بالمعاينة:

من خصائص إجراء معاينة الأماكن، قيام القاضي بنفسه، بمباشرة هذا الإجراء، فالقاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية هو من يباشر الوقوف على عين المكان، للتأكد من حقيقة ما قدمه الأطراف وما ضمن بملف الدعوى[2].

فالمعاينة لا تتم إلا بحضور القاضي نفسه، ولا مجال بأي حال من الأحوال لتفويض هذا الإختصاص، وكل معاينة من غير القاضي تجعل الحكم المبني عليها مخالفا للقانون.

وقضاء النقض أكد هذا المعطى عندما اعتبر أن توكيل مهمة المعاينة لغير القاضي، إجراء غير قانوني وموجب للنقض: "وحيث تبت صدق ما نعته الوسيلة، ذلك أنه يتجلى من تعليلات القرار المطعون فيه أنه استند فيما قضي بتأييد الحكم المستأنف على المعاينة، التي كان سبق لمحكمة مركز القاضي المقيم بإنزكان أن أمرت بها

1 المادة 308 من قانون أصول المحاكمات المدنية اللبناني، صادر بتاريخ 16 أيلول 1983، الجريدة الرسمية اللبنانية عدد40

2 الفصل 67 من ق.م.م، مرجع سابق.

وأوكلت إجراء القيام بها إلى كاتب الضبط الذي حرر محضرا بها موقعا من طرفه، خلافا لما اقتضته الفصول 67 و68 و70 من ق.م.م من أن القاضي إذا أمر بمعاينة إما تلقائيا أو بطلب الأطراف فإنها لا تتم إلا بحضوره وله وحده حق الاستماع أثناء الإنتقال إلى الأشخاص الذين يعينهم، وأن يقوم بمحضرهم بالعمليات التي يراها مفيدة ويحرر محضر الإنتقال ويوقعه من طرفه وكاتب الضبط."[1]

إن تولي القاضي بنفسه القيام بالمعاينة هو ما يميزها عن الخبرة كمعاينة، التي يباشر فيها خبير فني اختصاص معاينة العقار أو المنقول وإعداد تقرير فني في الموضوع كما سبق الذكر.

كما أن تولي القاضي بنفسه القيام بالمعاينة يجعل هذا الإجراء التحقيقي مميزا عن الإجراءات القضائية الأخرى، من قبيل المعاينات المادية المحضة المجردة من الرأي، التي ينتدب لها المفوض القضائي من لدن القضاء، أو يباشرها بطلب من المعني بالأمر[2].

بعد تمييز معاينة الأماكن عن المعاينة الجنائية والخبرة كمعاينة، وبعد الوقوف عند الخصائص المميزة لهدا الإجراء والمتجلية في زيارة ميدانية لمحل النزاع يقوم بها القاضي شخصيا دون إمكانية انتداب شخص آخر، ننتقل إلى أهمية هذا الإجراء في إظهار حقيقة الوقائع المادية الضريبية.

الفقرة الثانية: أهمية معاينة الأماكن في الدعوى الضريبية

معاينة الأماكن في الدعوى الضريبية، تعني مشاهدة القاضي المقرر لموضوع النزاع أو محله ميدانيا، قصد الوقوف على حقيقة النزاع وجمع المعلومات، سواء كانت

1 حكم منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 26، 1980، ص 108 و ما يليها.

2 "ينتدب المفوض القضائي من لدن القضاء للقيام بمعاينات مادية محضة مجردة من كل رأي، ويمكن له أيضا القيام بمعاينات من نفس النوع مباشرة بطلب ممن يعنيه الأمر. المادة 15 من القانون رقم 03-81 المتعلق بتنظيم مهنة المفوضين القضائيين، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.23، بتاريخ 15 محرم 1427 (14 يناير 2006)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5400، بتاريخ فاتح صفر 1427 (02 مارس 2006).

هذه المعلومات مادية كالسجلات والوثائق، أو كانت ظاهرية كتحديد موقع نشاط المكلف بالضريبة، عدد العاملين بالمنشأة، وغيرها.

فقد لا تكفي المستندات في إيراد بعض الوقائع المادية، أو توردها بصفة متضاربة أو غامضة، ما يتطلب إجراء مقارنة بين مضمون هذه الوثائق وما هو موجود على أرض الواقع؛ من هنا تكون زيارة القاضي لمحل النزاع أنجع الطرق للإستعاب مضمون الوثائق والوقوف على حقيقة الإدعاء.

ذلك أن تضارب الأدلة حول خصائص وطبيعة بعض العقارات المفروض عليها الضريبة، يجعل من إجراء معاينة مكان العقار السبيل الأقرب للفصل في هذا التضارب.

فقد يدعى المكلف بالضريبة أن العقار موضوع الفرض الضريبي موقعه غير استراتيجي وأقل قيمة، أو مساحته أصغر وتخالف ما اعتبرته الإدارة في تحديد الضريبة، مقدما وثائق مثبتة لما يدعيه كما قد تدعي الإدارة خلاف الأمر، وتقدم هي الأخرى مستندات ووثائق تنفي ما أثبته المكلف بالضريبة، فتكون معاينة القاضي لمكان العقار أكثر إجراءات التحقيق نجاعة للتعرف على خصائصه ومميزاته، وملامسة الحقوق والإرتفاقات العالقة به، والوقوف على التغيرات التي طرأت عليه، إلى غير ذلك.

فقيام القاضي بزيارة ميدانية للعقار تمكنه من التعرف على حدوده ومرافقه ومميزاته وخصائصه، وتكوين رؤية واضحة عن ما هو موجود بملف الدعوى وما هو ملموس على أرض الواقع، وبالتالي البت في مدى قانونية الضريبة المفروضة وعدم مغالاة الإدارة في تقديرها.

ومعاينة الأماكن في الدعوى الضريبية يمكن أن يكون موضوعها عقار، كما يمكن أن يكون موضوعها منقولا، كمعاينة آليات أو حسابات الشركة أو بعض الوثائق المهمة في الفصل في الدعوى، والتي يصعب نقلها للمحكمة لسريتها أو لإرتباطها بالنشاط اليومي للمنشأة.

من الناحية العملية ناذرا جدا ما يلجأ القاضي الإداري، خلال بته في الدعوى الضريبية إلى إجراء معاينة، إذ غالبا ما يكتفي بانتداب خبير وفق إجراء الخبرة كمعاينة.

ومن التطبيقات الناذرة لإجراء معاينة الأماكن في الدعوى الضريبية ما أمرت به المحكمة الإدارية بالرباط في حكم جاء فيه: "...وحيث في نازلة الحال، فإن الإدارة الضريبية اعتمدت طريقة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل لتبليغ رسالة التصحيح الأولى الموجهة إلى المدعي والمؤرخة في 2007/05/16، وأمام التضارب في الوثائق المدلى بها من الطرفين، الصادرة عن "وكالة البريد مارتيل" بخصوص هوية الشخص الحقيقي المتسلم للرسالة المذكورة، فقد أمرت المحكمة بإجراء معاينة للسجل الخاص بتسلم الرسائل عن طريق البريد المضمون بالوكالة المذكورة، حيث أسفرت حسب تصريح المسؤول عن الوكالة كون الرسالة موضوع التبليغ يفترض فيها أنها سلمت إلى المدعي شخصيا بمقر مكتب البريد بتاريخ 2007/06/11، وذلك استنادا إلى عدم الإشارة في السجل الممسوك من طرف هذا الأخير إلى كون شخص آخر هو الذي تسلم الرسالة المذكورة مع وجوب الإشارة في مثل هذه الحالة إلى صفته كوكيل عن الشخص الأصلي الموجهة إليه الرسالة ومراجع الوكالة المفوض له بها في ذلك"[1].

فحسب هذا الحكم، انتقل القاضي لمعاينة السجل الخاص بتسلم الرسائل عن طريق البريد المضمون بوكالة البريد، ليتأكد من أن المعني بالأمر هو من تسلم رسالة التصحيح الأولى، وذلك لإستحالة نقل هذا السجل للمحكمة، نظرا لسريته وإرتباطه بالعمل اليومي لوكالة البريد.

رغم أن القاضي الإداري شحيح في ممارسة إجراء معاينة الأماكن، إلا أن هذا لا ينقص من أهمية هذا الإجراء وفائدته في كشف الحقيقة، ولا أدل على ذلك، من المرتبة التي احتلها في ترتيب إجراءات التحقيق، وفي الإجماع الحاصل في صفوف الباحثين

1المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 3294، بتاريخ 2010/11/10، في الملف رقم 517-08 ق.ش، غير منشور.

على أن باقي إجراءات التحقيق لا تستطيع أن تنقل للقاضي صورة واضحة عن الواقع كما لو رآه هو بعينه[1].

بل من الباحثين من اعتبر المعاينة أيسر وأسهل إجراءات التحقيق، فما يقضيه القضاة بعض الوقت في الإنتقال إلى مواقع النزاع، لا يلبث أن يوفر لهم أضعافه، لأنه يسمح لهم باختصار طريق الفصل في الدعوى وفي القضايا المعروضة عليهم، فضلا عن أنه سيستثني الكثيرين من المبطلين الذين يعتمدون على طرق إطالة أمد التقاضي عن سلوك هذا السبيل، كما أنها ستغني عن كل ما يمكن أن يشوب عمل الخبير من خطأ أو قصور أو عدم دقة أو تحيز أو محاباة[2].

الفرع الثاني: إجراءات معاينة الأماكن ونتائجها

معاينة الأماكن، كإجراء تحقيق يبتغى الملامسة والرؤية المادية والمباشرة لموضوع النزاع، عبر زيارة ميدانية يباشرها القاضي شخصيا، تتميز ببعض من الخصوصية الإجرائية عن باقي إجراءات التحقيق، سواء فيما يتعلق بكيفية مباشرتها، أو بخصوص مشتملات محضرها ونتيجته.

الفقرة الأولى: مباشرة إجراء معاينة الأماكن

معاينة الأماكن شأنها شأن باقي إجراءات التحقيق، يتخذها القاضي الإداري إما تلقائيا أو بطلب من أحد الأطراف أو جميعهم، ويصدر فيها حكما تمهيديا يقضى بالإنتقال إلى عين المكان.

يحدد في الحكم التمهيدي ساعة وتاريخ ومكان المعاينة، كما يحدد فيه بدقة ووضوح موضوع المعاينة، بحيث يتضمن معلومات أولية عن العقار أو المنقول موضوع المعاينة وعنوان تواجده، كما يفترض في هذا الحكم الإشارة إلى الأسباب والمبررات التي دفعت القاضي لإجراء المعاينة، والتذكير بالصعوبات التي حالت دون اكتفائه بملف الدعوى ووثائقه.

1 سليمان مرقس، موجز اصول الإثبات في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 310 و311.

2 مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، مرجع سابق، ص 49 و50.

فالحكم التمهيدي إجراء مهم لتوضيح الكيفية التي ستباشر بها معاينة الأماكن، وطبيعة الشيء المعاين، كما أنه يشكل آلية وبيان لأطراف الدعوى للتأكد من مدى احترام القاضي لقواعد الأمر بهذا الإجراء.

بعد إصدار الحكم التمهيدي، ومراعاة لمبدأ التواجهية الذي يميز إجراءات التحقيق جميعها، يستدعى الأطراف بصفة قانونية لحضور المعاينة[1]، فالقاضي يباشر إجراء المعاينة بحضور أطراف الدعوى أو بعد تبلغهم قانونا دون حضورهم، هذا مع إمكانية تأخير مباشرة الإجراء، إذا لم يستطع القاضي القيام بذلك في غيبة الأطراف، أو إذا رأى أن سبب غيابهم وجيه يستدعي إعطاءهم فرصة أخرى لحضور الإجراء[2].

هذا وقد خول المشرع للقاضي، إذا كان الأطراف حاضرين وقت النطق بالحكم التمهيدي، تقرير الإنتقال حالا إلى عين المكان[3].

وقد أثار هذا المقتضى القانوني تضاربا في الرؤى، بين من يرى فيه ضربا في حق الدفاع، الذي يستلزم تمكين أطراف الدعوى من آجال لتهيئة دفاعهم، والإستعداد لكل ما يمكن أن يروج خلال إجراء المعاينة؛ وبين من اعتبره أكثر الإجراءات خدمة للعدالة، كونه يحول دون تغيير معالم الشيء موضوع المعاينة أو تحريفه بما يخدم مصلحة طرف دون آخر.

لكنني لا أرى أن في قيام القاضي بمعاينة آنية تتم حال إصدار الحكم التمهيدي، مساس بمبدأ التواجهية وحق الدفاع، فهذا النوع من المعاينة لا يمكن اعتباره معاينة فجائية[4].

---

1 ينص الفصل 67 من ق.م.م في فقرته الأولى على أنه يحدد في الحكم القاضي بالوقوف على عين المكان اليوم والساعة التي تتم فيها حضور الأطراف الذين يقع استدعاؤهم بصفة قانونية.

2 الفقرة الأخيرة من الفصل 67 من ق.م.م، مرجع سابق.

3 الفصل 67، نفس المرجع.

4 **المعاينة الفجائية** تتم دون استدعاء الأطراف ولا تشترط حضورهم، والبعض يعتبرها مساسا بحقوق الدفاع لأنها تتم بصورة غير تواجهية، سحر عبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 2002، ص 474 و ما يليها.

فالمعاينة الآنية تتم بصورة تواجهية، حيث يحضرها جميع الأطراف، فالمشرع كان واضح الصياغة عندما جعل الإنتقال حالا لمكان المعاينة لا يتم إلا إذا كان الأطراف حاضرين وقت النطق بالحكم التمهيدي، ولا مجال لهذا الإنتقال إذا تغيب كلهم أو احدهم؛ كما أن جميع الأطراف لهم حق التعقيب على محضر المعاينة الذي يوضع رهن إشارتهم بكتابة الضبط[1].

إضافة لما سبق، ففسح المجال للقاضي لتقدير الإنتقال حالا لمكان المعاينة أو تحديد أجل لهذا الإنتقال، لا يعني إمكانية تغاضيه عن مراعاة طبيعة الدعوى وطبيعة الشيء المعاين عند تحديد هذه الآجال، فالقاضي ملزم بتحديد مدة معقولة تحول دون تغيير أو إخفاء معالم الشيء المعاين.

فإطالة الوقت قبل مباشرة معاينة الأماكن قد يساهم في تغيير معالم العقار أو المنقول موضوع المعاينة، إما عنوة أو لأسباب خارجة عن إرادة الأطراف، ما من شأنه أن يساهم في إزاغة التحقيق عن هدفه، وتحويله من إجراء تحقيق أريد به كشف الحقيقة إلى وسيلة تضليل وتسويف.

وإن كان هنا للقاضي، في إطار حرية وتلقائية التحقيق، إمكانية تجاوز نتيجة المعاينة إذا شعر أن تغيرات أدخلت على ما عاينه، بحيث لم يعد يطابق الحقيقة، وأن المعاينة لم تؤدي إلى تكوين قناعته بصدد النزاع[2].

بعد إصدار القاضي المقرر حكمه التمهيدي القاضي بإجراء معاينة، وتقريره أجل مباشرة الإجراء، الحالي أو المحدد، ينتقل إلى مكان العقار أو المنقول موضوع المعاينة بحضور أطراف الدعوى، وبمرافقة كاتب الضبط، وإمكانية مرافقة خبير كلما استدعت طبيعة الشيء المعاين ذلك.

1 الفصل 70 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، مرجع سابق، ص 87.

فإذا كان موضوع الإنتقال يتطلب معلومات لا يتوفر عليها القاضي الإداري، أمر في نفس الحكم بتعيين خبير لمصاحبته أثناء المعاينة وإبداء رأيه في المسائل الفنية التي سيتم معاينتها[1].

لكن من الناذر جدا ما يستصحب القاضي الإداري خبيرا خلال إجراء معاينة الأماكن، فإما يتولى تكليفه وحده عبر الأمر بإجراء الخبرة كمعاينة، ويكتفي بالتقرير الذي يقدمه هذا الخبير، أو يقوم القاضي بمعاينة الأماكن ويلحقها بالأمر بإجراء خبرة، للحصول على رأي فني حول ما سبق وعاينه.

بانتقال القاضي رفقة أطراف الدعوى وكاتب الضبط وخبير متخصص كلما استدعى الأمر ذلك، تباشر المعاينة، وتختلف طريقة إجرائها بإختلاف موضوع الشيء المعاين؛ فإذا كان عقارا يقوم القاضي بزيارة موقع هذا العقار، ويتولى التأكد من حقيقة البيانات التي قدمها أطراف الدعوى حول موقعه وحجمه ومساحته وارتفاقاته، وغيرها من الخصائص والمميزات التي تساعد القاضي على الترجيح بين الأدلة المتضاربة للأطراف، وتمكنه من معرفة القيمة التجارية أو الإيجارية الحقيقية للعقار.

أما إذا كان موضوع المعاينة منقول كبعض السجلات والوثائق المتواجدة ببعض الإدارات والمؤسسات، أو بعض وسائل الإنتاج والآليات، فالقاضي يتوجه إلى مكانها، بصحبة كاتب الضبط دائما، ويتولى معاينة المنقول والتحقيق في مدى مطابقة مضمونه لما هو موجود بملف الدعوى.

وقد خول المشرع للقاضي خلال مباشرة المعاينة إمكانية تعيين أشخاص يرى ضرورة الإستماع لهم[2]؛ فمثلا، قد تستلزم معاينة مكان بعض العقارات الإستماع لممثل مصالح الوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطي، أو تتطلب معاينة محصول زراعي سماع بعض الفلاحين العاملين بالحقل أو الفلاحين المجاورين، وهذه الإمكانية تمكن القاضي من استفسارات يستأنس بها للتأكد من بعض المعطيات التي يعاينها، ولا تعتبر بأي حال من الأحوال شهادة شهود، فالمستمَع إليهم

1 الفصل 68 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 ينص الفصل 69 من ق.م.م على أنه يجوز للقاضي أن يستمع أثناء الانتقال إلى الأشخاص الذين يعينهم وأن يقوم بمحضرهم بالعمليات التي يراها مفيدة.

يمكن أن تربطهم بأطراف الدعوى علاقة قرابة أو عمل، ولا يشترط أداءهم القسم إلى غير ذلك من الشروط التي تستوجبها شهادة الشهود[1].

بعد أن ينتقل القاضي لمكان النزاع ويعاين موضوعه، ويستأنس برأي كل من يرى ضرورة الإستماع له، يحرر تقريرا بكل العمليات التي باشرها، وهو ما يعرف بمحضر معاينة الأماكن.

الفقرة الثانية: محضر معاينة الأماكن

يعد محضر المعاينة بمثابة تسجيل دقيق وواضح للنشاط الذي قام به القاضي المقرر خلال جميع أطوار المعاينة، بحيث يحرر فيه بوضوح ودقة ما تمت معاينته، وما استخلص من هذه المعاينة، وكيف تم التوصل لنتيجتها.

ويتضمن محضر المعاينة بيانات بأسماء وصفة مجموع المعنيين بها، وهم القاضي المقرر الذي باشرها، أطراف الدعوى، كاتب الضبط، والخبير إذا ما تم تعيينه كمرافق للقاضي، وأيضا الأشخاص المستمع إليهم خلال المعاينة.

تم يشار في المحضر إلى مكان المعاينة وتاريخ وساعة الإنتقال إليه، ويسجل الحضور، وتتم الإشارة إلى المتغيبين.

بعد ذلك ينتقل القاضي إلى وصف شامل ودقيق لموضوع المعاينة، هذا الوصف الذي يختلف باختلاف الشيء المعاين؛ فإذا كان موضوع المعاينة عقار، يضمن في المحضر مرجعه ومساحته وخصائصه ومشتملاته وكل ما يمكن أن يساعد على تحديد قانونية الضريبة؛ وبخصوص معاينة سجل وثائق بمؤسسة ما، يدون بالمحضر البيانات التي ضمنت في السجل وتاريخها والشخص الذي حررها أو وقع عليها؛ أما إذا كان موضوع المعاينة غلة فلاحية يحدد المحضر نوعها كميتها وجودتها.

1 ينص الفصل 73 من ق.م.م على أنه يجوز للقاضي أن يقرر الانتقال إلى عين المكان والاستماع إلى الشهود فيه، ويتم هذا الاستماع وفق مجموع من الشروط القانونية التي تحددها الفصول من 71 إلى 83 من نفس القانون، تحت طائلة بطلان الشهادة. من هذه الشروط عدم قبول شهادة من تربطه بأطراف الدعوى صفة زوج أو علاقة قرابة أو مصاهرة، أو علاقة خدمة أو عمل، إلزامية الشاهد أداء القسم على قول الحقيقة إلى غير ذلك.

كما أن هذا الوصف يختلف باختلاف هدف المعاينة المحدد في الحكم التمهيدي، فقد تكون حاجة القاضي من معاينة العقار تحديد موقعه فقط أو مساحته، أو معاينة توقيع مستند ما دون مضمونه.

بعد الوصف الشامل والدقيق للشيء المعاين، يشار في المحضر إلى يوم وساعة انتهاء المعاينة، مع توقيع القاضي المقرر وكاتب الضبط[1].

إذا رافق القاضي في المعاينة خبير يضمن رأي الخبير في محضر المعاينة، وإن ليس هناك ما يمنع القاضي من مطالبة الخبير بوضع تقرير لاحق للمعاينة[2].

ويمكن أن يشار في المحضر للملاحظات المهمة التي قد يبديها الأشخاص الذين عينهم القاضي لحضور المعاينة.

عند الإنتهاء من تحرير محضر الإنتقال إلى عين المكان، يودع رهن إشارة الأطراف بكتابة الضبط[3]، مع تمكينهم من نسخة منه، حتى يتسنى لهم مناقشة مضامينه والتعقيب على نتائجه، بالاستناد إلى ما تضمنه وتأكيد ما جاء فيه، أو بتفنيد سطوره وإبراز ما قد يحتوي عليه من خطأ أو تناقض، حسب ما يتفق ومصلحة كل طرف.

كما أن تحرير هذا المحضر ووضعه رهن إشارة أطراف الدعوى يعد ضمانة قانونية تمكنهم من مراقبة صحة العمليات المتعلقة بالمعاينة[4]، فيترتب عن مخالفتها بطلان إجراء المعاينة، ونقض الحكم الذي يمكن أن يبنى على هذا الإجراء، كجزاء لإهدار حق الدفاع.

إن التحقيق عن طريق معاينة الأماكن، وإن كان إجراءا ناذر الممارسة في الدعوى الضريبية، إلا أن هذا لا ينقص من فعاليته في الحد من التضارب في الأدلة

1" يحرر محضر بالانتقال إلى عين المكان ويوقع حسب الأحوال من طرف رئيس الهيئة التي قامت به وكاتب الضبط، أو من طرف القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية وكاتب الضبط. ويودع هذا المحضر رهن إشارة الأطراف بكتابة الضبط" الفصل 70 من ق.م.م

2 محمد المجدوبي الإدريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 134.

3 الفصل 70 من ق.م.م، مرجع سابق.

4 سحر عبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات، مرجع سابق، ص 474.

المقدمة، وكشف الغموض والنقص الذي يطال ملف الدعوى، فلا أحد ينكر أهمية المشاهدة الحسية بعين أكثر الأشخاص دراية بملف النزاع، وأقدرهم على إلتزام الحيادية والموضوعية، وهو القاضي المكلف بالدعوى.

بعد هذا الوقوف على إجراءات التحقيق التي يباشرها القاضي الإداري شخصيا، سواء عبر إجراء جلسة البحث داخل مكتبه، أو عبر معاينة ميدانية لموضوع النزاع، ننتقل إلى إجراءات تحقيق أخرى يقوم القاضي بتفويضها لخبير يعمل تحت إشرافه.

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق التي يفوضها القاضي الإداري لخبير

إذا كان القاضي الإداري هو المختص في مباشرة إجراء جلسة البحث ومعاينة الأماكن، فالمشرع خول له سلطة تفويض إجراءات التحقيق الأخرى لخبير.

فملف الدعوى الضريبية كثيرا ما يتضمن وقائع مادية وأدلة فنية يستعصى على القاضي إدراكها والإلمام بها، حتى بإجراء جلسة البحث أو قيامه بمعاينتها، فهذا النوع من الوقائع والأدلة يتطلب البت فيه معلومات فنية ورأي متخصص في مجال النزاع.

من هنا كان للقاضي تعيين خبير للقيام بإجراء تحقيق بدل عنه، وذلك بالتفويض له مهمة محددة بدقة تخوله القيام بدراسة أو معاينة وقائع وأدلة تتطلب تخصصا فنيا غير قانوني، مع حفاظ القاضي على سلطته الإشرافية في جميع مراحل إجراء هذه الخبرة وتقييم نتائجها.

ونميز في إجراءات التحقيق التي يفوضها القاضي الإداري لخبير بين إجراء الخبرة، وإجراء تحقيق الخطوط وإجراء الزور الفرعي، هذين الإجراءين الأخيرين، وإن كانت هناك إمكانية أن يباشرهما القاضي بنفسه، إلا أن الممارسة العملية على مستوى الدعاوى الضريبية جعلته يفوضهما لخبير.

المطلب الأول: إجراء الخبرة

قد تعترض القاضي الإداري وقائع تتجاوز معارف رجل القانون وتحتاج في فهمها وإستيعابها إلى رأي خبير مختص، والمشرع المغربي وعيا منه بصعوبة البت بما يستوجب القانون في أمور تقنية فنية، رخص للقاضي الإستعانة بخبير لإزالة الغموض عن وقائع النزاع الضريبي.

وتعرف الخبرة القضائية على أنها استشارة خبير في مسألة تقنية فنية، يعجز القاضي بحكم تكوينه القانوني والفقهي عن الإلمام بها.

أما الخبرة في الدعوى الضريبية فيمكن إعطاؤها تعريف، إجراء للتحقيق يلجأ له القاضي الإداري كلما اعترضته وقائع تقنية ومحاسبية يتسعصى عليه إدراكها من وثائق ملف الدعوى، فيطلب من الخبير رأيا فنيا يساعده على البت في النزاع.

الفرع الأول: أنواع الخبرة الضريبية

إن الخبرة كإجراء تحقيق غايته تفسير وتوضيح جوانب معينة في النزاع ذات طبيعة تقنية أو علمية غير قانونية، يعهد بها لخبير مختص في مجال النزاع، وذلك للإعتماد على خبرته ومعارفه لإستيعاب هذه الجوانب الفنية.

وتتعدد تصنيفات الخبرة، فحسب طبيعتها نميز بين خبرة دقيقة وخبرة تقديرية، الأولى يعتمد فيها الخبير على تقنيات ومعدات علمية لكشف حقيقة النزاع مثالها الخبرة الطبية وخبرة الخطوط، والثانية يعتمد فيها الخبير على تخصصه وخبرته لتقدير هذه الحقيقة.

كما تصنف الخبرة حسب طريقة انجازها، فتتخذ شكل استشارة تبدى شفويا في جلسة يقدم فيها الخبير رأيا بناء على معلوماته الفنية وخبرته في المجال[1]، كما قد ترد على شكل معاينة، يعاين فيها الخبير مكان النزاع ويقدم رأيه على ضوء ما شاهده بعين خبير، وقد تتخذ الخبرة شكل تقرير فني يتضمن رأيا فنيا معززا بالأسانيد العلمية والمنطقية.

وإلى جانب تصنيف الخبرة حسب طبيعتها وحسب طريقة انجازها، هناك إمكانية تصنيفها حسب نوعها وتخصص الخبير الذي باشرها، وأنواع الخبرة عديدة يصعب حصرها، بحيث يحكمها طبيعة النزاع المعروض على المحكمة، ومن أمثلتها الخبرة العقارية، الخبرة المحاسبية، الخبرة البنكية، وغيرها.

إن المجال الخصب للخبرة في المادة الضريبية، جعله العمل القضائي ممركزا بالدرجة الأولى في نوعين من الخبرة هما الخبرة العقارية والخبرة المحاسبية، مع بعض الحالات القليلة التي لجأ فيها القاضي الإداري لخبراء خارج التخصصين المذكورين[2].

---

1 **الخبرة الشفوية** هي بمثابة رأي شاهد يملك معرفة خاصة أو دراسة أو ممارسة أو تجربة في المجال لا يحيط بها الشخص العادي، وهي تختلف عن شهادة الشهود التي تنحصر في الإدلاء بأقوال حول ما رآه الشاهد أو سمعه أو أدركه بوجه عام دون أن يكون له القيام بتقدير شيء ما. غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، ص 85 بتصرف.

والخبرة الشفوية تتنافي والخاصية الكتابية للدعوى الضريبية وإن كان بعض الباحثين يعتبرون التقرير الشفوي للخبير يأخذ هو الآخر في نهاية المطاف شكلا كتابيا على اعتبار أن مضمونه يدون في محضر ينجزه كاتب الضبط، محمد المجدوبي الإدريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 121.

2 هناك بعض الاستثناءات في لجوء القاضي الإداري للخبرة المحاسبية أو العقارية في الدعوى الضريبية منها: خبرة في الشؤون البنكية أوكلت فيها لخبير في المجال البنكي مهمة الاطلاع على الكشوفات البنكية للمدعي وتحديد على ضوئها مصدر التحويلات البنكية موضوع الحساب البنكي للمدعي وبيان نوعيتها وما إذا كانت لها علاقة بالنشاط الممارس من طرفه أم خارجة عنه، مع بيان نوعية وطبيعة المصاريف القابلة للخصم برسم ممارسة هذا النشاط ثم تحديد على ضوء ذلك رقم المعاملات المحقق برسم هذا النشاط الخاضع للضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة. المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 573 بتاريخ 2009/12/15، ملف رقم 2009/7/392، غير منشور.

الفقرة الأولى: الخبرة المحاسبية

تعد المحاسبة وثيقة تقنية صادر عن فئة معينة من المكلفين بالضريبة الذين ألزمهم القانون بمسكها.

والمحاسبة من أهم آليات تدبير النظام الضريبي، ذلك أن مكونات النظام الجبائي تعتمد في غالبيتها على قاعدة التصريح التلقائي المبني على مسك محاسبة منتظمة مع بعض الاستثناءات الضيقة لفائدة الملزمين الصغار[1].

فالقانون يفرض على مجموعة من المكلفين بالضريبة مسك محاسبة منتظمة تتيح للإدارة أن تقوم بمراقبة كل عمليات بيع وشراء ومصاريف وفواتير، للتأكد من عدم وجود إفراط في تقدير النفقات أو تفريط في حساب الأرباح[2].

تتضمن المحاسبة مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية التي تضم جرودا مفصلة وأوراق مثبتة للمصروفات والاستثمارات وبطائق الصندوق وفواتير مرقمة ببيانات معينة حسب طبيعة العملية ونوع النشاط المزاول.

إن دراسة الوثائق المحاسبية من دفاتر وبيانات وفواتير يتطلب دراية وإلماما بتقنيات المحاسبة التي تعرفها عمليات تقدير الضريبة وتحصيلها، ما يتجاوز معرفة القاضي الإداري فلا يستطيع تقديرها وحسمها مباشرة دون الاستعانة بأهل الخبرة[3].

ومجالات الخبرة الحسابية في الدعوى الضريبية عديدة يصعب حصرها، لكن باستقراء بعض الأحكام التمهيدية في الموضوع، نجد أكثر حالات الأمر بإجراء تحقيق بواسطة خبير محاسبي تهم الجوانب التالية:

1 محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية نقدية المجلة المغربية لإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات جامعية العدد 59، 2005.

2 انظر المواد من 145 الى 147 من م.ع.ض المعنونة بفرع الإلتزامات المحاسبية، مرجع سابق.

3 اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 263.

- الاطلاع على حسابات الشركات وجميع الوثائق والمستندات الموجودة بحوزة المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، وإفادة المحكمة بمقدار الزيادة في رأسمال الشركة ونسبة التحويلات والتخفيضات وغيرها من المصاريف[1]؛
- دراسة الوثائق المحاسبية ومراقبة انتظامها وخلوها من الإخلالات، مع مقارنة أرقام المعاملات الحقيقية مع ما تم التصريح به[2]؛
- تحديد التكاليف المقيدة كالأصول الثابتة والتكاليف الصورية، مع تصحيح رقم المعاملات وتحديد الأسس الجديدة للضريبة[3]؛
- تحديد قدر الدخل المهني والعقاري على ضوء الوثائق المحاسبية وعقود الأكرية وغيرها من المستندات[4]؛
- تحديد مصدر التحويلات البنكية، وتحديد نوعية وطبيعة المصاريف القابلة للخصم برسم ممارسة هذا النشاط، تم تحديد على ضوء ذلك رقم المعاملات المحقق برسم النشاط الخاضع للضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة[5]؛

تظهر الأحكام التمهيدية أعلاه أهمية اللجوء للخبرة المحاسبية، فالإطلاع على السجلات التجارية للشركات لعدة سنوات ومقارنتها بشركات ومقاولات أخرى من نفس النوع والحجم، وتحديد رقم الأعمال بعد خصم المصاريف وتطبيق سعر الفائدة، كلها مجالات تقنية فنية تتطلب العلم والإلمام بتقنيات المحاسبة بكل أنواعها العامة والتحليلية، وهو الأمر الذي يغيب في القاضي الإداري ويحضر في الخبير المحاسبي، فيجعل الأمر بإجراء خبرة محاسبية في كثير من الحالات إجراء لا غنى عنه.

---

1 المحكمة الإدارية باكادير حكم تمهيدي عدد 40/2000 بتاريخ 29-06-2000 في الملف رقم 367-99 ش غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بفاس حكم تمهيدي عدد 571، بتاريخ 2009/12/15، في الملف رقم 2009/7/80، غير منشور.

3 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم تمهيدي عدد 539، صادر بتاريخ 2011/2/23، الملف عدد 2008/6/118، غير منشور.

4 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 2006/382، صادر بتاريخ 2006/11/01، في الملف رقم 64غ/2006، غير منشور.

5 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 573 ، صادر بتاريخ 2009/12/15، في الملف رقم 2009/7/392،غير منشور.

هذه الأهمية تجعل دور الخبير المحاسبي في الدعاوى الضريبية دورا حيوي في تبسيط المعطيات الفنية وكشف حجاب التقنية عن مجموعة من الدعاوى الضريبية، فتقرير الخبرة المحاسبية المبني على استنتاجات تحضر فيها سنين الخبرة المتراكمة وعلم المحاسبة ومبادئ الحيادية، ليس من السهل على القاضي الإداري تجاوزه وغض الطرف عنه، ما لم يقدم فيه دليل أقوى كما سنرى.

الفقرة الثانية: الخبرة العقارية

تشكل الضريبة على الأرباح العقارية ورسم السكن ورسم الخدمات الإجتماعية، أهم الضرائب التي تتعلق بشكل مباشر بالعقارات.

فحساب الضريبة على الأرباح العقارية يحدد بناء على القيمة التجارية للأملاك العقارية موضوع البيع أو التفويت، وحساب رسم السكن ورسم الخدمات الإجتماعية يتم بالإعتماد على القيمة الإيجارية للعقارات التي أخضعها المشرع لهذا الرسم.

والقيمة التجارية أو الإيجارية للعقارات تحدد، بالأساس، بناء على تصريح ضريبي يقدمه المكلف بالضريبة للإدارة، يتضمن معلومات عن العقار موضوع التضريب موقعه خصائصه ومشتملاته وكل ما يمكن أن يعتمد في تحديد قيمته.

هذا التصريح الضريبي لا يقدم دائما صحيحا واضحا يعكس حقيقة عمليات البيع أو التفويت التي أنجزت، فقد يشوبه أحيانا بعض الإغفال أو النقصان الذي ينجم عنه خلاف بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

فقد تكون القيمة التجارية للعقار المبيع والواردة في عقد البيع أقل من قيمته الحقيقية أثناء إبرام العقد، أو قد يصرح المكلف بالضريبة بنفقات استثمار غير صحيحة ومبالغ فيها، ما يدفع الإدارة إلى إجراء مراجعة للثمن المصرح به وتصحيح مبلغه.

كما أن عمليات التفويت أو البيع التي تكون موضوع مراجعة ضريبية، يمكن أن تقوم فيها الإدارة بتصحيح الثمن بنوع من المغالاة التي لا يستسيغها المكلف بالضريبة فينازع فيها.

وكثيرا ما يعتبر القضاء المنازعة في تحديد القيمة التجارية أو الايجارية للعقار مسألة تتصل بمعطى تقني صرف لا يمكن الحسم فيه إلا بواسطة خبرة فنية[1].

فتحديد القاضي قيمة العقارات يتطلب منه، إلماما ومعرفة بأثمنة العقار ومواد البناء، كما يستلزم الاطلاع على وثائق المسح العقاري، وتحديد معالم عقارات شاسعة ذات أشكال غير منسجمة قد تتداخل مع عقارات أخرى، كما يتطلب معارف في المعمار والهندسة والطبوغرافية، فيجد نفسه عاجزا أمام كل هذه التقنيات عن البت في الملف فيكون سبيله الاستعانة بخبير عقاري.

فيولي القاضي الخبير العقاري مهمة تحديد القيمة التجارية للعقار وتقدير ثمنه الحقيقي مقارنة بما صرح به المكلف بالضريبة أو ما ضمنه بعقد البيع، وبين الثمن الذي حددته الإدارة الضريبية أو اللجان الضريبية.

ويحدد الخبير قيمة العقار موضوع الضريبة بالاعتماد على بيوعات عقارات مماثلة، فيقوم بتحديد القيمة الحقيقية للعقار بالاطلاع على عقود المقارنة المدلى بها من قبل الطرفين مع تحديد التوافق بينها وبين العقار موضوع الضريبة خصائصا وموقعا وحجما[2]، أو الاستشهاد بعقود مقارنة تهم عقارات لها نفس مواصفات العقار موضوع النزاع وفي نفس سنة التفويت[3].

كما يمكن للخبير تحديد ثمن العقار، بناء على بحث ميداني يجريه بمصالح الوكالة الوطنية للمحافظة العقارية والمسح العقاري والخرائطي.

1 المحكمة الإدارية بفاس حكم عدد 1323 بتاريخ 2009/12/29 في الملف رقم 2009/7/41، غير منشور

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،حكم تمهيدي رقم 46، بتاريخ 2010/1/28، في الملف رقم 2008/6/14، غير منشور.

3 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 4623، بتاريخ 2012/11/26 في الملف عدد 9/11/770، غير منشور

إلى جانب إمكانية تقدير الخبير قيمة العقار بالإعتماد على خبرته في استنتاج ثمن التفويت، انطلاقا من وصف مشتملات العقار ومساحته وموقعه، وذلك في حالة غياب عقود المقارنة في بعض المناطق التي ينعدم فيها العرض لحداثتها أو لتقادم عملية بيع العقار[1].

أما عن حساب القيمة الإيجارية لتحديد رسم السكن ورسم الخدمات الاجتماعية، فقد ينتقل الخبير العقاري إلى عين المكان، فيقوم بوصف العقار وصفا دقيقا من حيث خصائصه مشتملاته والغرض المخصص له، ومن تطبيقات ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط في حكم حددت فيه مهمة الخبير في وصف العقار وعدد طوابقه ومشتملاته والغرض المخصص له تحديد القيمة الايجارية لكل طابق على حدا و كذلك المرأب على حدا مع تبيان الأسس الواقعية والقانونية المعتمدة في ذلك لحساب الضريبة الحضرية[2].

يظهر انطلاقا مما سبق، أهمية كل من الخبرة المحاسبية والخبرة العقارية في كشف وإظهار مجموعة من الوقائع التقنية والفنية في الدعوى الضريبية، حيث يكون انتقال الخبير العقاري إلى موقع العقار أنجع الطرق للاقتراب من القيمة التجارية أو الايجارية الحقيقية للعقار، وتكون الخبرة المحاسبية السبيل الأيسر لاستيعاب المحاسبة ووثائقها التقنية.

---

1 "...وحيث من جهة ثالثة يتبين من تقرير الخبرة أن الخبير المنتدب استند في تحديد القيمة التجارية للعقار موضوع التضريب بتاريخ تفويته سنة 2003 إلى مجموعة من الخصائص والمواصفات التي تميز العقار تتمثل أساسا في موقعه بليساسفة بشكل زتوية له وله واجهتين وكذا طبيعة البناية المشيدة فوقه المتكونة من دهليز وطابقين أرضي وعلوي ولم يكن مكتمل البناء عند تفويته من طرف المستأنف عليه كما لا يتوفر على رسم عقاري ولم تكن المنطقة المتواجد بها تتوفر أنذاك على طرق معبدة، ومن جهة أخرى قام الخبير بعدة تحريات لدى بعض المختصين من أجل معرفة أثمنة العقارات بالمنطقة خلال نفس الفترة أسفرت عن كون قيمة البنايات المماثلة للبناية موضوع النزاع كانت تتراوح بين 6000.000,00 و 700.000,00 درهم في حين لا توجد عناصر مقارنة نظرا لحداثة المنطقة حسب إفادة رئيس مصلحة التسجيل التابعة للحي الحسني الأمر الذي تكون معه الخبرة قد ارتكزت على عناصر موضوعية مرتبطة بالخصائص المميزة للعقار مما يبرر المصادقة عليها واعتمادها في تحديد القيمة التجارية المعتمدة في احتساب الاسس الجديد للتضريب" محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 3232 بتاريخ 2012/08/06، ملف عدد 9/11/237، غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 2850، صادر بتاريخ 2011/10/12، في الملف رقم 2005/3/84، غير منشور.

الفرع الثاني: القواعد الإجرائية للخبرة

إجراء الخبرة، كباقي إجراءات التحقيق، يأمر به القاضي تلقائيا أو بطب من أطراف الدعوى، ويعهد به إلى خبير مختص، فإن كانت ظروف القضية تتطلب أكثر من رأي خبير واحد أمر القاضي بتعين ثلاث خبراء أو أكثر[1].

كما يتم إجراء الخبرة بإصدار الحكم التمهيدي وتبليغه لأطراف الدعوى، قبل مباشرة الخبير للمهمة المحددة في هذا الحكم التمهيدي.

الفقرة الأولى: الأعمال التمهيدية للخبرة

يتطلب الأمر بإجراء الخبرة القيام بأعمال تمهيدية قبل مباشرة التحقيق، أبرز هذه الأعمال تحديد الخبير المناسب وزمان ومكان وكيفية مباشرة إجراء الخبرة، ثم تمكين أطراف الدعوى من حضور إجراءات الخبرة.

1 ينص الفصل 66 من ق.م.م على أن القاضي إذا اعتبر أن الخبرة لا يجب أن تقع عن خبير واحد فإنه يعين ثلاثة أو أكثر حسب ظروف القضية؛ يقوم الخبراء بأعمالهم مجتمعين ويحررون تقريرا واحدا، فإذا كانت آراءهم مختلفة بينوا رأي كل واحد والأسباب المسندة له مع توقيعه من طرف الجميع. والتنصيص على خبير أو ثلات خبراء أو أكثر، وتجاوز تعيين خبيرين يعد وعيا مهما من المشرع بخطورة وضع المحكمة بين رأيين قد يكونا متعارضين لكل منهما وزنه وسنده ودلائله مما يصعب ترجيح أحدهما عن الآخر. محمد كبشور، الخبرة في قانون المسطرة المدنية، دراسة مقارنة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2000، ص 59.

وهو نفس ما نص عليه المشرع الفرنسي حيث أكد على ضرورة تعيين خبير واحد واستثناءا أكثر من خبير، لكن دون أن يحدد العدد ويقر بتجاوز رأي خبيرين كما فعل المشرع المغربي.

« Il n’est commis qu’un seul expert à moins que la juridiction n’estime nécessaire d’en designer plusieurs » Article R621-2 du code de justice administrative, précité.

أولا: تعيين القاضي للخبير

الخبير هو المختص الذي يتولى بتكليف من القاضي التحقيق في نقط تقنية وفنية غير قانونية، ويمارس مهامه وفق قواعد وشروط حددها القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين[1].

والخبراء بهذا المعنى أعوان للقضاء تستعين بهم المحكمة لتنوير عقيدتها في مسائل فنية تقصر معارف القاضي على استقصاء كنهها، فهم عين القضاة في بحث تلك المسألة لتستنير المحكمة برأيهم للوصول إلى كشف الحقيقة[2].

1 القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.01.126، بتاريخ 29 ربيع الثاني 1422 (22 يونيو2001) منشور بالجريدة الرسمية عدد 4918 بتاريخ 19 يوليوز 2001، ص 1868.

2 سحر عبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات، مرجع سابق، ص 499.

يشترط في الخبير الذي يعينه القاضي، الإنتماء لجدول الخبراء القضائيين لدى المحاكم أو للائحة الوطنية[1]، كما يشترط فيه احترام التخصص وتجنب موجبات التجريح، ضمانا للحيادية والنجاعة وتحقيقا للنزاهة والموضوعية.

وقد عدد الفصل 62 من ق.م.م أسباب تجريح الخبير في وجود نزاع أو وجود القرابة ومصاهرة بينه وبين أطراف الدعوى، أو كانت الخبرة المعين بها خارج تخصصه، أو سبق أن كان شاهدا في موضوع النزاع أو مستشارا لأحد أطراف الدعوى[2].

---

1 تشترط المادة 3 من القانون رقم 00-45 في كل مترشح للتسجيل في جدول الخبراء الاستجابة للشروط التالية:

- أن يكون المرشح مغربيا، مع مراعاة قيود الأهلية المشار إليها في قانون الجنسية، أو من رعايا دولة تربطها بالمغرب اتفاقية تسمح لموطني كل منهما بممارسة الخبرة القضائية في الدولة الأخرى.
- أن لا يقل عمره عن ثلاثين سنة ميلادية كاملة.
- أن يكون في وضعية سليمة إزاء الخدمة العسكرية.
- أن يكون متمتعا بحقوقه الوطنية وذا مروءة وسلوك حسن.
- أن لا يكون قد حكم عليه من أجل جناية أو جنحة باستثناء الجرائم غير العمدية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه عقوبة تأديبية من أجل تصرفات مخلة بالشرف أو النزاهة أو الاخلاق الحميدة؛
- ألا يكون قد حكم عليه بإحدى العقوبات المالية التي ينص قانون التجارة على امكانية الحكم بها في حق مسيري المقاولة أو سقوط الأهلية التجارية؛
- أن يكون متوفرا على مقاييس التأهيل التي تحدد بنص تنظيمي بالنسبة لكل نوع من أنواع الخبرة؛
- أن يكون له موطن بدائرة اختصاص محكمة الاستئناف التي يرغب في ممارسة مهامه بدائرتها؛

كما تضيف المادة 4 من نفس القانون شروط أخرى متعلقة بالشخص المعنوي الذي يرغب في التسجيل في جدول الخبراء القضائيين.

2 ينص الفصل 62 من ق.م.م على أنه : "يمكن تجريح الخبير الذي عينه القاضي تلقائيا للقرابة أو المصاهرة بينه وبين أحد الأطراف إلى درجة ابن العم المباشر مع إدخال الغاية:

- إذا كان هناك نزاع بينه وبين أحد الاطراف؛
- إذا لم تكن الخبرة في مجال تخصصه؛
- أذا سبق أن أبدى رأيا أو أدلى بشهادة في موضوع النزاع؛
- إذا كان مستشارا لأحد الأطراف؛
- لأي سبب خطير آخر".

والمشرع لم يعمل على حصر أسباب التجريح، واختتمها بعبارة "التجريح لأي سبب آخر خطير" ما يعني ورودها على سبيل المثال، وفتح المجال أمام أطراف الدعوى للمطالب بالتجريح كلما استوجب الأمر ذلك، وكذا تخويل القاضي سلطة الإستجابة لكل طلب تجريح يراه سائغا مستساغا مؤثرا على حيادية الخبير وموضوعية الخبرة[1].

أما ما يتعلق بتخصص الخبير القضائي، فيتنازع فكرة الخبير الواجب اعتماده في الدعوى الضريبية اتجاهين قضائيين:

اتجاه يرى وجوب التوسيع في استخدام الخبرة في شتى المجالات، وتخويل القاضي كامل الحرية في اختيار الخبير المؤهل للقيام بالمهمة كيفما كان تخصصه، مع تقيد فقط بمجموع المبادئ العامة التي تتطلب إنتماء الخبير لهيئة الخبراء القضائيين بالمحكمة ومراعاة تخصص الخبير لطبيعة النزاع.

ومن تطبيقات هذا التوجه ما قضت به المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في حكم جاء في مضمونه أن إدارة الضرائب جرحت في الخبير بعلة أنه ليس خبيرا محاسبيا ولا محاسبا معتمدا، لكن المحكمة اعتبرت الخبير من الخبراء المسجلين بجدول المحلفين لدى المحاكم في العمليات البنكية، وأن طعن الشركة المدعية ينصرف إلى التسبيقات بالشيك والتحويل البنكي والتسجيل برسم الحساب الجاري وشراء العملة

1 اعتبر بعض الباحثين أن تعيين الخبراء الذين كانوا موضوع مراقبة جبائية أفضت إلى منازعة أمام اللجان من شأنه أن يؤثر على حياد وموضوعية الخبير. عبد الرحمان ابليلا، خصوصية الخبرة في المادة الضريبية، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16 بعنوان الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، 2011، ص 114.

لكن القضاء الإداري المغربي كان له رأي أخر عندما قضى في عدة أحكام وقرارات بأن مفهوم النزاع الواجب الإعتماد عليه في التجريح هو الناتج عن الحالات المعروضة على القضاء، وأن مجرد خضوع الخبير المجرح لمسطرة الفحص الجبائي لا يجعله كذلك. المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 539، بتاريخ 2011/02/23، ملف عدد 2008/6/118 ضم له الملف عدد 2008/6/191، غير منشور. وحكم آخر صادر عن نفس المحكمة عدد 1154 في الملف عدد 2010/9/226 بتاريخ 2011/04/28، أودته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص من 137 إلى 140.

الصعبة بواسطة البطاقة البنكية، وهي أمور تدخل في باب العمليات البنكية وبالتالي تستوجب تعيين خبير مختص في هذا المجال[1].

كما أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط نفس التوجه في أحد قراراتها وفيه: "حيث تمسكت المستأنفة من خلال هذه الوسيلة بكون الخبرة المنجزة على الدرجة الأولى قد جاءت مخالفة لمقتضيات المادة 242 من م.ع.ض باعتبار اسنادها لخبير غير مختص...غير أن طبيعة النزاع الماثل كانت تقتضي انتداب خبير مختص في مجال العقار وليس خبيرا محاسبيا وهو يجعل الوسيلة مردودا عليها."[2]

يُظهر هذا الاتجاه رفض بعض القضاء الإداري الإكتفاء بتخصص معين، وفتح المجال للقاضي لتعيين خبراء من أي تخصص تتطلبه طبيعة النزاع الضريبي، ما دام الخبير المعين خبيرا محلف ومسجل في جدول الخبراء القضائيين.

فاندراج اسم الخبير المعين ضمن جدول الخبراء القضائيين، ومواكبة تخصص هذا الخبير لطبيعة النزاع، شرطان تكتفي المحكمة بمراعاتهما لتعيين أي خبير ترى إمكانية الاستفادة من معلوماته في حل النزاع المعروض عليها.

كما يرى أنصار هذا التوجه، أن ربط اختيار الخبير بالمهمة التي سيقوم بها، يجعله أكثر قدرة على وزن الأمور التي تدخل في اختصاصه وتحديد مدلولاتها واتجاهاتها، وبالتالي انجاز المأمورية بالسرعة والفعالية المطلوبين، وبالدقة والإتقان المرغوب فيهما[3].

أما الإتجاه الثاني، فيرى أتباعه **ضرورة تضييق مجال الخبرة والاقتصار على الخبرة الحسابية**، مادامت الفقرة الرابعة من المادة 242 من م.ع.ض، توجب على

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 539، بتاريخ 2011/02/23، ملف عدد 2008/6/118 ضم له الملف عدد 2008/6/191، غير منشور

2 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 3541 بتاريخ 2012/9/24، ملف عدد 9/11/337، غير منشور.

3 عزيز بودالي، الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مرجع سابق، ص 294.

القاضي الاستعانة بخبير مسجل في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمين، وهو ما يستثني الخبراء غير المنتمين لهذه الهيئة[1].

وما دام شرط وجوب تعيين خبير محاسبي جاء في إطار المادة 242، فإنه يهم جميع المنازعات المتعلقة بالضريبة التكميلية المبنية على مراقبة ضريبية بمفهومها العام[2].

وهو الإتجاه الذي سلكته محكمة النقض في قرار جاء فيه: "...بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 المشار إليها وإلى موقعها في المدونة العامة للضرائب، يتبين بأن مضمونها واضح لا 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 حملت المادة المذكورة ما لم يحملها المشرع، معتبرة بأنها لا تسري على القضايا المتعلقة بالضريبة على الربح العقاري، وهذا التعليل لا يقوم على أساس لأنه يفسر مقتضيات مادة قانونية واضحة ولا تحتاج إلى أي تفسير، ويميز في إطار هذه المادة بين الضرائب التكميلية المتعلقة بالربح العقاري وبين غيرها من الضرائب التكميلية الأخرى، وهو تمييز لم يقرره المشرع لا صراحة ولا ضمنا وبذلك فإن المحكمة تكون قد خالفت القانون وأضافة إلى النص القانوني، مما يجعلها تتجاوز اختصاصاتها".

ورأت المحكمة في نفس القرار، بأن المادة 242 وردت في مجال المنازعات الضريبية عن طريق المحاكم في عمليات تصحيح الضريبة المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المواد 221 و224، وهذه الأخيرة تتعلق بتصحيح الضريبة على الأرباح العقارية، بما يعني ذلك أن المشرع عندما نص على وجوب انتداب خبراء حيسوبيين من طرف المحكمة فإنه لم يميز بين أي نوع من أنواع

---

1 نميز بين ثلاثة أصناف من الخبراء المحاسبين:

- خبراء معتمدين يعينون بظهير وهم من خرجي بعض المدارس العليا الوطنية والدولية؛
- خبراء محاسبين مسجلين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين بوزارة العدل بناء على شروط قانونية؛
- خبراء في المحاسبة أصحاب مكاتب محاسبة؛

2 عبد الرحمان ابليلا، خصوصية الخبرة في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 113 و114.

الضرائب ولا بين ما يتعلق بالتقييم العقاري والتقدير المحاسبي، وأن المحكمة لما أيدت الحكم المستأنف المعتمد على خبرة منجزة من خبير عقاري وليس خبير محاسبي كما تقضي بذلك المادة 242 من م.ع.ض، وفي مجال مشمول بمقتضيات المادة المذكورة، فإنها تكون قد خرقت القانون وعرضت قرارها للنقض."[1]

وإذا كانت محكمة النقض، حسب القرار أعلاه، قد أوجبت الإستعانة بخبير محاسبي واستثنت كل خبرة خارج هذا التخصص، فإن بعض الأحكام كان لها توجه آخر، حينما عمدت إلى تعيين خبير محسابي إلى جانب الخبير المتخصص، كما جاء في حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء: "...المحكمة أمرت بإجراء خبرة عهد بها لخبير عقاري دفعت الإدارة بعدم مشروعيتها لمخالفتها المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، التي توجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين...وحيث سبق للمحكمة أن أمرت بإجراء خبرة عقارية عهد بها للخبير الذي وضع تقريرا مؤرخا في 23 يونيو 2009، خلص فيه إلى أن قرار اللجنة الوطنية كان منطقيا حينما حدد ثمن المتر الربع في مبلغ 180 درهم. وحيث أن المحكمة بما تملك من سلطة تقديرية في تقييم الحجج والوثائق المدلى بها بالملف، ارتأت الأمر بإجراء خبرة ثانية حسابية وعقارية."[2]

إن مزاوجة المحكمة، حسب هذا الحكم، بين خبرتين، خبرة محاسبية فرضها نص المادة 242 من م.ع.ض، وأخرى عقارية فرضتها طبيعة النزاع، وذلك حتى تتمكن من الخروج من أوسع الأبواب ولا تعرض حكمها للنقض، لن يساهم سوى في زيادة تكاليف الدعوى وإثقال كاهل أطرافها.

فهدف الخبرة كشف الحقيقة استنادا إلى مختلف العلوم والملكات التقنية، سواء كانت في مجال المحاسبة أو العقار أو المجال البنكي أو أي مجال آخر يفرضه النزاع

1 محكمة النقض، قرار عدد 592 بتاريخ 2012/12/06 في الملف الإداري عدد 20012/2/4/86، غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حكم رقم 46، في الملف رقم 2008/6/14، بتاريخ 2010/1/28، غير منشور.

الضريبي المعروض على المحكمة، وبالتالي فتقييد المحكمة بوجوب الإستعانة بخبير اختصاصه محاسبة، أعتبره ضربا من التعقيد في الإجراءات، وإفراغا لغاية الخبرة في تقديم رأي فني متخصص في مجال النزاع.

عموما موضوع الخبرة يدخل في إطار الاستثناء، حيث يفوض القاضي جزءا من اختصاصه للخبير، ومن تم لابد من إحاطة هذا الإجراء بالدقة والوضوح حتى يتسنى تحقيق غاياته وأهدافه، فالجوانب الفنية للنزاع الضريبي تظل شاسعة متطورة صعبة الحصر في مجال المحاسبة أو المجال العقاري.

ثانيا: إشعار الخبير الأطراف وحضورهم

في إطار الأعمال تمهيدية للخبرة دائما، يعد استدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور عمليات الخبرة إجراء جوهري يتعين على الخبير احترامه، حتى يتمكن كل طرف من الحضور للدفاع عن مصالحه، ومعرفة ادعاءات وأوجه دفاع خصمه.

فالخبير ملزم باستدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور انجاز الخبرة تحت طائلة البطلان[1]؛ ويكون الإستدعاء لحضور الخبرة وفق القواعد القانونية، التي توجب التبليغ كتابة بواسطة استدعاء يتضمن بيانات تعريفية عن المطلوب ويحدد موضوع الطلب وزمانه ومكانه، مع إرفاق هذا الاستدعاء بإشعار بالتوصل.

وإذا كانت جلسات الخبرة متعددة وبدون انقطاع، فالخبير يكتفي بمجرد الإعلام الشفوي بموعد الجلسة المقبلة، أما إذا انقطع عمل الخبير ثم واصله من جديد، فهو ملزم تحت طائلة بطلان الخبرة بإعادة استدعائه، لأن استئناف عمله بعد انقطاعه هو بمثابة بدء له من جديد، يلزمه بضرورة استدعاء الأطراف ووكلائهم وإخبارهم بمكان وزمان الخبرة[2].

1 "يجب على الخبير استدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور إنجاز الخبرة تحت طائلة البطلان مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره" الفصل 63 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 حليمة اللطيفي، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية المغربي، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001-2002، ص 62.

ويكفي في الاستدعاء لحضور الخبرة، إعلام أطراف الدعوى بتاريخ الخبرة ومكان إجرائها، دونما حاجة للحضور، فصحة عمل الخبير وصحة تقريره مقترنة بإجراء الإشعار، أما حضور الأطراف فليس ضروريا حتى لا تتحول الخبرة إلى إجراء للمماطلة إذا ما استلزمت حضور الأطراف.

فالمشرع المغربي على غرار نظيره المصري والفرنسي، اكتفي بالنص على ضرورة إشعار الأطراف ووكلائهم، ولم يشترط حضورهم فعلا[1]؛ بمعنى أن الخبير يكون قد أنجز مهمته وفق الشروط المتطلبة قانونا، إذا قام باستدعاء الأطراف ووكلائهم داخل الأجل المنصوص عليه قانونا، سواء حضر هؤلاء أم لم يحضروا، لأن إرسال الاستدعاء يحلل الخبير من كل المسؤولية ويرمي بها على عاتق الطرف المستدعى، الذي يعتبر توصله بمثابة قرينة على علمه بالخبرة ورفضه حضور إجراءاتها[2].

إلا أن المشرع المصري أضاف مقتضى مهم ينص على توقيع الجزاءات القانونية في حق كل طرف تخلف عن الحضور بما من شأنه عرقلة عمل الخبير أو تأخيره[3]، وقد أحسن الفعل، فمثل هذه الجزاءات من شأنها قطع الطريق أمام كل طرف خولت له نفسه محاولة إطالة الدعوى وعرقلة السير العادي لإجراءاتها.

وإذا كان المشرع المغربي قد اكتفى بضرورة استدعاء الأطراف للخبرة دون إلزامية حضورهم، إلا أنه جعل من هذا الاستدعاء إجراءا جوهريا يوجب بطلان

---

1 "يجب على الخبير استدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور إنجاز المهمة تحت طائلة البطلان"، الفصل 63 من ق.م.م، مرجع سابق.

"يستدعي الخبير أطراف الدعوى سبعة أيام على الأقل قبل تاريخ إجرائها مع بعض الاستثناءات في حالات الاستعجال." المادة 146 من قانون الإثبات المصري، رقم 25 لسنة 1968 مع التعديلات الواردة عليه بموجب القانون 23 لسنة 1992 والقانون رقم 18 لسنة 1999، الجريدة الرسمية المصرية عدد 1968/05/30.

« les parties sont averties par le ou les experts des jours et heures auxquels il sera procédé à l'expertisen cet avis leur est adressé quatre jours au moins à l'avance, par lettre recommandée » Article R621-7 du code de justice administrative, précité.

2 حليمة اللطيفي، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية المغربي، مرجع سابق، ص 59.

3 المادة 148 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

الإجراء وبطلان الحكم الذي بني عليه، فعدم تبليغ الأطراف بصفة قانونية، اعتبره القضاء من الإجراءات الأساسية التي تتمسك بها المحكمة من تلقاء نفسها حتى ولو لم يثرها الأطراف، ودونهما حاجة لإثبات الضرر، فحرمان أطراف الدعوى من إبداء ملاحظاتهم والتعبير عن أرائهم هو بمثابة ضرر، والقضاء لا يتردد في إلغاء الأحكام القضائية التي بنيت على خبرة لم يستدعى لها أطراف الدعوى ووكلاءهم تطبيقا للفصل 63 من ق.م.م[1].

ولما كان استدعاء الأطراف وتبلغيهم بتاريخ الخبرة شرط جوهري لصحة عمل الخبير، فهذا الشرط ينتفي في حال حضور الأطراف أشغال الخبرة، دونما حاجة للتحقق من توصلهم بالاستدعاء، فالمحكمة ليست ملزمة بمراقبة شرط تبلغ الاستدعاء مادام تبت حضور الأطراف[2].

لم يكتفي القاضي الإداري بمراقبة شرط استدعاء الأطراف لحضور الخبرة، بل اوجب على الخبير سماعهم واطلاعهم على المستندات، فشرط التواجهية الذي يتعين على الخبير أن يتقيد به في إنجاز مهمته طبقا للفصل 63 من ق.م.م يقتضي منه استدعاء الأطراف بكيفية قانونية لحضور إجراءات الخبرة والاستماع إلى تصريحاتهم مع تدوينها في محضر خاص بهذا الشأن[3].

1 "حيث إن الطالب تمسك أنه لم يستدع للخبرة التي اعتمدت عليها المحكمة واكتفى الحكم المطعون فيه على جوانب من ذلك بأن الخبير استدعى الأطراف برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، والحالة أن تقرير الخبير ليس مرفقا بما يثبت إتمام الإستدعاء المشار إليه، وأن المحكمة عندما اعتمدت على خبرة من هذا القبيل لم تمكن المجلس الاعلى من مراقبة مدى سلامة تطبيقها لمقتضيات الفصل 63 من ق.م.م مما يجعل حكمها منعدم الأساس القانوني" قرار محكمة النقض عدد 527 بتاريخ 1996/07/04 في الملف الإداري عدد 95.1.5.110 أورده مبارك الركيبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، مرجع سابق، ص 183.

2 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط قرار عدد 4623، بتاريخ 2012/11/26، ملف عدد 9/11/770، غير منشور.

3 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 3232 بتاريخ 2012/08/06، ملف عدد 9/11/237، غير منشور.

بل وألزمت بعض الأحكام التمهيدية الخبير بإرفاق تقريره بمحضر يتضمن أقوال الأطراف وملاحظاتهم وتوقيعاتهم ويشار إلى من رفض التوقيع منهم[1].

لكن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط كان لها توجه آخر حين قضت بأن "... الخبير ليس ملزما بإجراء مواجهة بينهم –أطراف الدعوى- أو عرض الوثائق المدلى بها من أحدهما على الطرف الآخر، لأن ذلك يملكه الأطراف بمناسبة تعقيبهم على الخبرة وليس من اختصاص الخبير إجراء مثل هذه المسطرة، فيبقى ما أثارته المستأنفة حول عدم سلامة الجانب الشكلي للخبرة غير جدير بالاعتبار"[2].

وإلى جانب إلزام المشرع الخبير باستدعاء الأطراف، وتأكيد القاضي وجوب الاستماع إلى تصريحاتهم، فقد منع المشرع على الخبير الاستناد في خلاصاته على دفوع أو وثائق لم يتم إطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها[3].

فإجراء الخبرة وفق مسطرة تواجهية، يفرض على القاضي اطلاع الأطراف على كل وثيقة لم يسبق لهم الاطلاع عليها خلال مجموع مراحل النزاع الضريبي، والقضاء لا يتردد في مراقبة هذا الشرط: "...محضر التسليم النهائي للأشغال المتصلة بها المضافة نسخة منه إلى أوراق القضية والذي تم الإدلاء به أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة واعتمده الخبير في تقريره، وهو ما يجعل ما آثارته الإدارة الضريبية في هذا الشأن مردود عليه، باعتبار أن الخبير المنتدب استغل ما سبق عرضه على اللجنة الوطنية المذكورة ولم يخالف في ذلك المادة 242 من المدونة العامة للضرائب"[4].

---

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،حكم تمهيدي رقم 46، بتاريخ 2010/1/28، في الملف رقم 2008/6/14، غير منشور.

2 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 3232 بتاريخ 2012/08/06، ملف عدد 9/11/237، غير منشور.

3 الفقرة الخامسة من المادة 242 من م.ع.ض، مرجع سابق

4 محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 4349، بتاريخ 2012/11/12 في الملف عدد 9/12/43، غير منشور.

يظهر مما أسلف أن إجراء الخبرة في الدعوى الضريبية يستوجب تعيين خبير يتوفر فيه شرط الإنتماء إلى هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين، إلى جانب الشروط القانونية العامة التي يؤطرها القانون 00-45، كما يتطلب استدعاء أطراف الدعوى قانونيا أو ثبوت حضورهم حتى مع عدم التبلغ، ثم اطلاعهم على الوثائق التي سيعتمدها، والتي سبق أن اطلع عليها أطراف الدعوى خلال المراحل السابقة لإجراء الخبرة، وذلك في إطار مجموع الإجراءات التمهيدية التي تسبق مباشرة تقنيات الخبرة وإعداد التقرير.

الفقرة الثانية الأعمال التنفيذية للخبرة

بعد تعيين القاضي للخبير المناسب واستدعاء أطراف الدعوى، يباشر الخبير تنفيذ الخبرة وفق تقنيات منها ما يشترك بين جميع أنواع الخبرة، ومنها ما يختلف باختلاف شكل الخبرة المنجزة.

أولا: تقنيات الخبرة

تتخذ الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية شكل معاينة أو تقرير فني، وسواء قام الخبير بمعاينة مكان موضوع النزاع، أو اكتفى بإعداد تقرير فني بناء على وثائق الملف وخبرته، فهو مطالب بالجواب في حدود الأسئلة الفنية التي تضمنها الحكم التمهيدي وعدم تجاوزها.

فالقاضي يصدر حكما تمهيديا يحدد مهمة الخبير في شكل أسئلة فنية واضحة دقيقة ومباشرة، تحول دون استئثار الخبير بصلاحيات ليست من إختصاصه.

ويختلف مضمون الحكم القاضي بإجراء خبرة بإختلاف طبيعتها وطريقة إجرائها، إلا أنه غالبا ما يتضمن تحديدا دقيقا لنقط الخلاف بين أطراف الدعوى، وتحديدا لطريقة تحقق الخبير منها، ثم دعوة الخبير لبيان الأسس الواجب اعتمادها بخصوص الضريبة موضوع النزاع.

كما أن المشرع ألزم الخبير بإبداء رأي محدد وواضح في حدود ما سُطر له في الحكم التمهيدي، هذا مع ضرورة امتناعه الجواب عن أي سؤال خارج عن إختصاصه وله علاقة بالقانون، حتى مع فرض أن القاضي أمره بتقديم رأيه في ما هو قانوني[1].

وإذا كان المشرع منع على الخبير إبداء الرأي في مسائل قانونية، فقد جعل على هذا المنع استثناء إبداء الرأي في مدى مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها[2]، وهو الإستثناء الوحيد الذي يسمح للخبير بأن يبدي رأيه في ما هو قانوني، وما دون ذلك فهو من اختصاص القاضي.

وإن كان البعض يرى أن الحضر على الخبير إبداء الرأي في كل هو قانوني، لا يمنعه من الإنطلاق من مقتضيات قانونية لتطبيقها على أرض الواقع، كأن يعهد لخبير بمعاينة المساحة المبنية المغطاة للتأكد من سقف الإعفاء ومدة الإعفاء، أو دراسة توزيع رأسمال الشركة للتأكد من نسبة واجبات التسجيل المطبقة على عقد الزيادة في رأسمال الشركة[3].

لكنني لا أوافق أصحاب الرأي أعلاه، فصياغة الفصل 59 من ق.م.م جاءت واضحة، عندما نصت على أن الخبرة تجرى في نقط تتخذ شكل أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقا بالقانون، بل إن عبارة "مطلقا" تؤكد النفي القاطع لإمكانية إجراء الخبرة في ما هو قانوني، كما أن الإستثناء هو الآخر واضح لا يتجاوز إبداء الرأي في مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لهذه الأوراق، وذلك حسب الفقرة الرابعة من المادة 242 من م.ع.ض.

1 الفصل 59 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 الفقرة الخامسة من المادة 242 من م.ع.ض، وزارة الاقتصاد والمالية، المديرية العامة للضرائب، اصدار فاتح يناير 2018.

3 ابراهيم احطاب، اشكالية الخبرة في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 278.

صحيح أنه يصعب، في بعض الأحيان، الفصل بين ما هو قانوني وبين ما هو فني في المادة الضريبية، لكن يبقى الدور موكولا للقاضي لمراقبة هذا الفصل، والإشراف على عملية الخبرة[1].

فالقاضي خلال مراقبته لعملية الخبرة، يمكنه استبعاد كل تقرير أنجز مخالفا للنص القانوني، أو جاء خارج الحدود التي رسمها الحكم التمهيدي، ومما ورد في هذا الباب ما قضت به المحكمة الإدارية بأكادير في حكم جاء فيه: "...وحيث إن الخبرة القضائية أنجزت وفق المطلوب والمحكمة غير ملزمة باستنتاجات الخبير القانونية، مما يتعين معه المصادقة عليه في ما عاينه الخبير على حسابات المدعية، واستبعاده فيما ورد فيه من ملاحظات قانونية."[2].

يضاف إلى مراقبة القاضي عدم خروج الخبير عن المهمة المسندة إليه والبت في ما هو قانوني، مراقبته احترام الخبير لجميع الشروط الشكلية والموضوعية للخبرة، واحترام التناسق بين الأسباب والنتيجة التي خلص إليها الخبير.

فعلى مستوى الشروط الشكلية، إلى جانب مراقبة حضورية الخبرة، يراقب القاضي احترام الخبير للآجال المحددة في الحكم التمهيدي.

وتختلف آجال انجاز الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية حسب نوع الدعوى وطبيعة وشكل الخبرة المأمور بها.

عمليا، تنحصر آجال الخبرة في الدعوى الضريبية بين شهر إلى ثلاثة أشهر، مع بعض الاستثناءات التي قد تصل فيها مدة إنجاز الخبرة لأكثر من سنة[3].

---

1 المشرع ينص على وجوب الخبير تأدية مهمته تحت مراقبة القاضي ويمنع عليه تفويض المهام، المادة 22 من القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، مرجع سابق.

2 المحكمة الإدارية بأكادير، حكم رقم 2001/651 بتاريخ 2001/05/17، في الملف رقم 367-99 ش، غير منشور.

3 استغرق انجاز الخبرة سنتين ونصف، بين تاريخ الحكم التمهيدي القاضي بتعيين الخبير في 2005/06/01 وتاريخ وضع التقرير النهائي للخبرة في 2007/12/28؛ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 538 بتاريخ 2008/03/19، ملف عدد 2004/5/513، أوردته السعدية الجماني الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 108.

أما على مستوى مراقبة الشروط الموضوعية، فالمشرع خول للقاضي مراقبة دقة وتمامية الخبرة، فإذا ما تبين للقاضي إغفال التقرير لنقط من النقط المحددة في الحكم التمهيدي، أمكن الأمر بإرجاع المهمة للخبير لإتمامها و تدارك ما تم إغفاله[1].

فالقاضي لا يتردد في دعوة الخبير لإتمام الخبرة والإحاطة بكل الجوانب المطلوبة، إذا ما تبين له غموض أو إغفال[2]، كما يمكنه دعوة الخبير أيضا لإعداد تقرير إضافي، أو ما يمكن تسميته ملحق خبرة، وذلك كلما ظهر بملف الدعوى عناصر ومعطيات جديدة مؤثرة[3].

وكثيرا ما يكون التقرير المكمل أو ملحق الخبرة حاسما في الدعوى إذا ما كان الإغفال الذي طال التقرير الأول أو التقرير الأصلي مهما ومؤثرا، كما هو الحال في إغفال الخبير تحديد الأساس الضريبي لبعض السنوات التي كانت موضوع نزاع[4].

---

1 الفصل 64 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 12.18 بتاريخ 2010/09/08، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 103 أبريل 2012، بعنوان عشرون سنة في خدمة العلوم القانونية والسياسية، ص من 251 إلى 253.

3 أمرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بإرجاع المهمة للخبير لإجراء تقرير تكميلي بعد الاطلاع على الوثائق المدلى بها من طرف المدعي بواسطة نائبته، وخاصة شهادة الإعفاء الممنوحة بتاريخ 2002/12/4، والنظر في مدى تعلقها بالمنازعة الجبائية من حيث المحاسبة المجراة من طرف الخبير. حكم تمهيدي رقم 686 صادر بتاريخ 2010/5/5، في الملف عدد 2008/6/288، غير منشور.

4 " ثبت من تقرير الخبير أن الخبير المنتدب بعد استدعائه للأطراف بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل والاستماع للأطراف بما فيهم ممثلوا الإدارة الضريبية، وكذا بالإطلاع على الوثائق خلص إلى تحديد الأسس الضريبية، إلا أنه أغفل التحديد بالنسبة لسنتي 2007 و2008، وبعد إرجاع المهمة إليه عاين المحل موضوع الضريبة وذكر بأن التجهيزات التي يتوفر عليها هي آلات تقليدية متلاشية، وأضاف الخبير بأنه نتيجة التي قام بها مع أشخاص يمارسون نفس المهنة بالحي الذي يتواجد به المحل موضوع الضريبة تبث له بأن رواج الطاعن عرف تراجعا كبيرا...وانتهى إلى تصنيف فصيلة المدعي في A7 –جدول الطبقة السابعة- ومقدار الأداء النسبي عن كل 100 درهم من القيمة الكرائية يحدد في 5 دراهم أخذا بعين الإعتبار صنف المحل ومقوماته ونشاطه المهني وأن الإدارة الجبائية لم تستطع دحض هذه العناصر، ثم حدد مبلغ الضريبة المهنية الواجب أدلاء في 1365,92 درهم وضريبة العامة على الدخل في 2453,18 درهم كحد أدنى". حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2010/09/08 في الملف عدد 12.18، منشور بالمجلة المغربية لإدارة المحلية والتنمية، عدد 103، مارس-ابريل 2012، مرجع سابق، ص من 251 إلى 253.

وإذا كان القاضي خلال مراقبة تمامية الخبرة، يملك حث الخبير على إعداد التقرير المكمل أو ملحق خبرة، ففي مراقبة دقة الخبرة، يملك الأمر بإجراء خبرة مضادة أو خبرة جديدة كلما تبين له تقصير في عمل الخبير[1].

لكن العدالة وما تتطلبه من سرعة ومرونة، تفترض عدم الأمر بإجراء خبرة ثانية إلا بعد استنفاد دعوة الخبير لإتمام التقرير أو لإعداد تقرير إضافي، وذلك رأفة بالمتقاضين وضمان لحقهم في حكم عادل في أقل أجل وبأقل كلفة.

وتحقيقا للسرعة والمرونة يمكن أيضا للخبير ربط الإتصال بالقاضي لاستيضاح بعض الأمور العالقة أو تفسير بعض النقاط التي ظلت غامضة في الحكم التمهيدي بالنسبة إليه، أو لطلبه حث الأطراف على تقديم ما بحوزتهم من وثائق تساعد الخبير على إنجاز مهمته[2]، وإن كان كثير من الخبراء لا يقومون بذلك ظنا منهم أن طلب الاستفسار هذا من شأنه أن ينقص أو يقلل من قدراتهم أمام القاضي أو أمام أطراف الدعوى[3].

إن العلاقة بين القاضي والخبير يفترض فيها أن تكون علاقة تعاون، للقاضي المشاركة في الخبرة من خلال حضور إجراءاتها، كما للخبير العودة له في كل ما قد يصادفه من عقبات وإشكالات في تنفيذ مهامه؛ فالقاضي بحكم إناطته الشاملة بمعطيات موضوع النزاع، هو الأقدر على اتخاذ التدابير الضرورية لتدليل العقبات[4]، التي يمكن أن تواجه الخبير في إعداد تقرير كامل شامل للمهمة المحددة في الحكم التمهيدي.

---

1 **الخبرة المضادة** هي خبرة قضائية تأمر بها المحكمة إذا ما تبين لها عدم دقة الخبرة الأولى التي سبق وأن أمرت بها، بهدف بترجيح بين الخبرتين واعتماد إحداهما؛ أما **الخبرة الجديدة** فتعمد لها المحكمة في نفس الحالة لكن ما يميزها عن الخبرة المضادة أن القاضي يستغني عن الخبرة الأولى ليأمر بخبرة جديد ولا يرجح بينها وبين الخبرة الأولى.

2 Article R621-7-1 du code de justice administrative, précité.

3 عزيز بودالي، الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي،مرجع سابق، ص 297، بتصرف.

4 Mokdad kouroughli, l'expertise en matière administrative, Revue du conseil d'Etat N° 01,2001 p33- 35.

ثانيا: تقرير الخبير

تقرير الخبرة هو النتيجة أو الرأي النهائي للخبير مسببا تسبيبا كافيا ومنطقيا[1].

ويكون تقرير الخبرة في الدعوى الضريبية كتابيا[2]، ينطلق من مجموعة من الأسباب المنطقية التي أدت للوصول إلى النتيجة التي خلص لها الخبير، وتشكل هذه الأسباب أساس مراقبة القاضي وأطراف الدعوى لقانونية وموضوعية الخبرة المنجزة.

والمشرع المغربي لم يحدد شكلا معينا يحرر به تقرير الخبرة، كما بعض التشريعات المقارنة[3]، لكن الأعراف المهنية للقضاة والخبراء قد أرست بعض القواعد الأساسية التي يتعين على الخبير احترامها.

ومن أهم قواعد صياغة تقرير الخبرة، استعمال أسلوب واضح وبسيط وتفادي ما أمكن استعمال اللغة العلمية، حتى لا يفقد الإجراء فائدته المتمثلة في مناقشة الأطراف والقاضي لتقرير الخبرة[4]؛ فالصياغة اللغوية للتقرير يجب أن تكون مفهومة خالية من كل تعقيد، حتى يتمكن القاضي من بسط رقابته على عمل الخبير ويتمكن أطراف الدعوى من استيعاب النتيجة ومناقشتها.

إلى جانب الأسلوب اللغوي الواضح والبسيط، يجب أن يحرص الخبير على اعتماد تسبيب مقنع ومنطقي للنتائج التي خلص إليها، فالأسباب التي أوردها الخبير في تقريره يجب أن تكون أسبابا واضحة مبنية على يقين، غير غامضة أو ضمنية، كأن

---

1 سحر عبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات، مرجع سابق، ص 536.

2 ينص الفصل 60 من ق.م.م على إمكانية إجراء خبرة شفوية خلال جلسة يستدعى لها الأطراف ويقدم الخبير تقريره الذي يضمن في محضر مستقل، لكن هذا التقرير الشفوي يتنافى والخصوصية الكتابية للدعوى الإدارية.

3 تنص المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري على ان تقرير الخبير يسجل فيه على الخصوص:

- أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم؛
- عرض تحليلي عما قام به وعاينه في حدود المهمة المسندة إليه؛
- نتائج الخبرة؛

4 حليمة اللطيفي، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية المغربي، مرجع سابق، ص 78، بتصرف.

يورد بالتقرير عبارات ظنية مبنية على الظاهر[1]، أو يضمنه صيغ احتمالية وعبارات فضفاضة تجعل استنباط رأي الخبير أمر صعبا أو مستحيلا.

وإذا كان الوضوح في الصياغة والتسبيب المنطقي، القواعد الأساسية التي يتعين على تقرير الخبير احترامها، فالمنهجية التي يقدم بها التقرير يجب أن تتضمن جميع المراحل التي مرت منها الخبرة وغالبا ما ترد على الشكل التالي:

أ/ الإجراءات: يرد فيها مجموع البيانات الشخصية لأطراف الدعوى، وطريقة استدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور إجراء الخبرة، مع تحديد الحاضرون منهم والمتخلفون عن الحضور.

ب/ الإنجاز: ويحمل أسباب منطقية تبرر الرأي والإجابة التي خلص إليها الخبير، مع الإشارة لجميع المراحل التي قطعها من أجل الوصول لهذه النتيجة.

ويختلف مضمون الإنجاز حسب طبيعة الخبرة، فالخبرة التي تكون على شكل معاينة يحدد في تقريرها تاريخ ومكان وزمان إجراء المعاينة، والوصف الشامل والدقيق لما تم معاينته، مع الإشارة للمستندات التي اطلع عليها الخبير ولملاحظات الأطراف الذين حضروا.

أما الخبرة التي تتخذ شكل تقرير فني، فيحدد في تقريرها تاريخ إجراء الخبرة وزمانها ومكانها، وتصريحات الأطراف والوثائق التقنية المدلى بها والتي قام الخبير بدراستها، تم مستنتجات الخبرة التي تقدم في شكل إجابة مبررة واضحة عن مجموع الأسئلة الفنية المضمنة في الحكم التمهيدي.

ج/ المرفقات: غالبا ما تضم نسخة من الحكم التمهيدي القاضي بإجراء الخبرة، واستدعاءات الأطراف ووكلائهم مع الإشعارات بالتوصل، ومحضر حضور الخبرة موقع من الأطراف الذين حضروا الإجراء، ثم نسخ من الوثائق التي يمكن أن يكون قد اعتمدها الخبير للوصول إلى نتيجة الخبرة.

1 كريمة بغاشي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 194، بتصرف.

بعد تحرير التقرير وفق المنهجية أعلاه، يوقعه الخبير والأطراف الذين حضروا الخبرة، مع الإشارة في حال رفض أي طرف التوقيع.

يوضع التقرير لدى كتابة الضبط داخل الآجال القانونية بعدة نسخ، توازي عدد أطراف الدعوى ونسخة للمحكمة؛ وكل تأخير في وضع التقرير دون مبرر، يمكن أن ينتج عنه تغيير الخبير المعين وتعرضه لجزاءات تأديبية ومالية[1].

فالمشرع يرى أن الخبير الذي لم يلتزم باحترام الآجال القانونية، ولم يطلب الإعفاء من مأموريته بناء على تبرير معقول وداخل هذه الآجال، يكون قد ارتكب خطأ مهنيا خطيرا يمكن أن يعرضه لعقوبات تأديبية[2].

وإلى جانب هذه العقوبات التأديبية، فالخبير الذي لم يقم بالمهمة الموكولة له داخل الآجال المحددة، يمكن مطالبته بدفع تعويضات عن التأخير، كما يمكن الحكم عليه بغرامة لفائدة الخزينة[3].

لكن ما يلاحظ على المستوى العملي، هو أن عقوبة تقاعس الخبير عن إنجاز مهمته وعدم احترامه الآجال القانونية لوضع التقرير، لا تتجاوز في الأغلب أمر القاضي باستبدال الخبير المتقاعس وتعيين خبير آخر بديلا عنه.

على العموم، تقرير الخبرة الكتابي الواضح والمعلل، والذي تم إنجازه في حدود المهمة والآجال المحددين في الحكم التمهيدي، يشكل وسيلة مهمة لمراقبة القاضي وأطراف الدعوى احترام الخبير للحياد والموضوعية، كما يمكن القاضي من ممارسة السلطة الإشرافية على إجراء التحقيق الذي فوضه للخبير؛ والخبرة ليست الإجراء الوحيد الذي يمكن أن يفوضه القاضي لخبير، حيث نجد إلى جانب الخبرة الفنية، إجراء تحقيق الخطوط وإجراء الزور الفرعي.

---

1 المادة 22 من القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين تنص على إمكانية المحكمة الموافقة على تمديد آجال الخبرة.

2 انظر المادة 23 والمادة 35 من القانون رقم 45.00، أيضا المادة 33 من نفس القانون، التي حددت العقوبات التأديبية في: الإنذار التوبيخ، المنع المؤقت من ممارسة مهام الخبرة لمدة لا تتجاوز سنة، والتشطيب من جدول الخبراء.

3 الفصل 61 من ق.م.م ، مرجع سابق.

المطلب الثاني: إجراء تحقيق الخطوط والزور الفرعي

الدليل الكتابي هو كل محرر مكتوب أو مطبوع يتضمن علامات تعطي معنى متكامل، وتعبر عن أفكار وأراء صاحب هذا المحرر.

وقد ميز المشرع بين نوعين من المحررات، وهي الوثيقة العرفية والوثيقة الرسمية[1]، وهذه المحررات منها ما هو مكتوب على ورقة، ومنها ما هو محرر في دعامة إلكترونية[2].

والمحررات سواء كانت عرفية أو رسمية، ورقية أو إلكترونية، تشكل دليلا كتابي مهم في الدعوى الإدارية عموما والدعوى الضريبية على الخصوص، فالتعاملات بين كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تعاملات كتابية، يُعتمد فيها على مجموعة من الرسائل والوثائق، غالبا ما يتم الرجوع لها وتقديمها كإثباتات في حال قيام نزاع بين الطرفين.

وإن كانت هذه المحررات لا تشكل إثباتا قاطعا في الدعوى الضريبية، فإذا ما احتج بها أحد الأطراف واعترض على صحتها الطرف الآخر، فالقاضي الإداري مطالب بالبت في صحة الإدعاء الذي مس الوثيقة والتحقيق في مشروعيتها، وفق شروط وقواعد تحدد الإجراءات الممكن اتخاذها.

---

1 تعددت العبارات أو المصطلحات التي تبناها المشرع المغربي للدلالة على الحجة الكتابية منها: المحررات العرفية في الفصل 425 من ق.ل.ع، والورقة العرفية أو الرسمية في الفصول 419 و420 و422 و416 من ق.ل.ع، ثم الوثيقة العرفية والوثيقة الرسمية في الفصل 440 من ق.ل.ع. أما قانون المسطرة المدنية فاعتمد مصطلح "المستند"، سواء المستند موضوع تحقيق الخطوط، أو المستند المطعون فيه بالزور. لكنني أفضل تبني مصطلح وثيقة وإرفاقه بالصفة التي تميز طبيعة هذه الوثيقة، سواء العرفية أو الرسمية؛ أما عبارة ورقة فاعتقد أنها ترادف المحرر أو المكتوب الذي يمكن أن لا يحصل حتي على صفة عرفية كما هو الحال في ورقة حررها الملتزم ولم يوقعها.

2 **الكتابة الالكترونية** هي كل حروف أو أرقام أو رموز وعلامات ذات معنى، محررة على دعامة الكترونية ومعدة ومحفوظة وفق شروط تضمن تماميتها وتمكن من التعرف على مصدرها بصفة قانونية، حسب الفصل 417 من ق.ل.ع، والقانون رقم 05-53 المتعلق بالتبادل الالكتروني للمعطيات القانونية، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 25 ذي القعدة 1428 الموافق ل 6 دجنبر 2007، ص 3879.

ويعد تحقيق الخطوط والزور الفرعي أبرز إجراءات التحقيق في الوثائق العرفية أو الرسمية المنتجة في الدعوى الضريبية.

الفرع الأول: إجراء تحقيق الخطوط

تحقيق الخطوط هو وسيلة للتحقيق والتحري في صحة الوثائق العرفية، والتأكد من صدورها عن من نسبت إليه إذا ما أنكرها.

وتحقيق الخطوط الإجراء الوحيد الذي يكمن أن يطال الوثيقة العرفية التي يتوقف عليها الفصل في الدعوى الضريبية، وتحول الوقائع وباقي الإثباتات المضمنة بالملف من التأكد من حقيقة مُصدرها.

الفقرة الأولى: الشروط الخاصة بإجراء تحقيق الخطوط

تشترك جميع إجراءات التحقيق في مجموعة من الشروط العامة، والتي سبق الوقوف عندها في المبحث الثاني من الفصل الأول من هذا القسم، منها وجوب توفر إثباتات فنية مؤثرة في الدعوى تتميز بوجود غموض أو نقص يتطلب من القاضي الإداري التدخل لإستيضاحه، فيختار الإجراء الأكثر إنتاجية وجدية، وذلك في إطار احترام ضوابط التواجهية ومراعاة حقوق الدفاع.

وإلى جانب هذه الشروط العامة، يتميز إجراء تحقيق الخطوط بشروط خاصة لا يمكن تصور الأمر به ومباشرته إلا في حال توفرت.

أولا: إنكار الوثيقة العرفية

لم يعرف المشرع المغربي الوثيقة العرفية، وخاض مباشرة في تأكيد حجيتها وتحديد خصائصها وشروط صحتها كدليل إثبات[1].

وانطلاقا من خصائص صحة الوثيقة العرفية كدليل الإثبات، يمكن إعطاؤها تعريف كل محرر مكتوب على ورق أو على دعامة إلكترونية، يحمل إشارات أو رموز ذات دلالة واضحة تحترم شروط قانونيتها.

1 الفصول من 424 إلى 432 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

إن الأوراق العرفية في المادة الضريبة عديدة متداخلة، يصعب التمييز بينها وبين المستندات الرسمية، لكن أبرزها تصريحات المكلفين بالضريبة، ورسائل التبليغ التي ترسلها الإدارة، وبعض الفواتير والاتفاقات والعقود التي تثبت عمليات خاضعة للضريبة، إلى غير ذلك.

وقد اشترط المشرع لقانونية الوثيقة العرفية الورقية توقيع المعني بالأمر، بوضع علامة أو إشارة أسفل الورقة المحررة[1].

أما الوثيقة المحررة على دعامة إلكترونية فأكد القانون على وجوب التعرف بصفة قانونية على مصدرها، وضرورة إعدادها وحفظها وفق شروط تضمن تماميتها[2].

إن التوقيع هو الشرط الأساس لصحة الورقة العرفية وإضفاء صبغة الدليل الكتابي عليها، فلا عبرة للكتابة في محرر معد للإثبات دون توقيعه بخط يد المعني بالأمر.

والمشرع المغربي نفى أن يقوم الطابع أو الختم مقام التوقيع، واعتبر وجوده كعدمه[3]، عكس نظيره المصري، الذي يرى في التوقيع بالإمضاء أو ببصمة الختم أو ببصمة الأصبع مصدرا قانوني لإضفاء الحجية على الأوراق العرفية[4].

1 الفصل 426 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

2 الفصل1-417 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

3 الفقرة الثانية من الفصل 426 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

4 المادة 29 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

كما أن القضاء أكد أن الوثيقة الموقعة ببصمة الأصبع لا تعدوا مجرد ورقة غير ملزمة وغير ذات أساس قانوني، لا يتردد في نقض كل حكم أو قرار اعتمدها[1].

ويضيف المشرع أن المحررات المتضمنة لالتزامات أشخاص أميين لا تكون لها قيمة إثباتية إلا إذا تلقاها موثقون أو موظفون عموميون مأذون لهم بذلك[2].

إن الوثائق العرفية، المتوفر فيها الشروط أعلاه، تعد إقرارات مكتوبة قوتها الثبوتية تنشأ من إقرار من تنسب إليه، فإذا أقر بها كانت حجة إثبات له وعليه، أما إذا لم يقر بها وأنكرها، فللقاضي سلطة اعتمادها كدليل أو استبعادها أو الأمر بتحقيق خطوطها.

فالفصل 89 من ق.م.م ينص على أنه: "إذا أنكر الخصم ما نسب إليه من كتابة أو توقيع أو صرح بأنه لا يعترف بما ينسب إلى الغير، أمكن للقاضي صرف النظر عن ذلك إذا رأى أنه غير ذي فائدة في الفصل في النزاع، وإذا كان الأمر بخلاف ذلك فإنه يؤشر بتوقيعه على المستند ويأمر بتحقيق الخطوط بالسندات أو بشهادة الشهود أو بواسطة خبير عند الإقتضاء".

وعلى نحو ما جاء في هذا الفصل، فإنكار الطرف صراحة الوثيقة العرفية المنسوبة له يخول للقاضي مباشرة تحقيق الخطوط، ما لم تكن هذه الوثيقة العرفية غير ذات فائدة ويمكن اعتماد أدلة أخرى يحتويها ملف الدعوى.

والإنكار يكون بالنفي الصريح لواقعة حصول التوقيع على الورقة أو كتابتها بخط يد من احتُج عليه بها، ولا يستنبط من السكوت، لأن السكوت يستنبط منه الإعتراف الضمني بصدور المحرر العرفي عن من إلتزم الصمت، فبالإنكار الصريح للورقة

1 "حيث تبين صحة ما نعاه الطاعن على القرار أعلاه ذلك أن التوقيع بالبصمة لا يعتبر إمضاء ولا يلزم صاحبها طالما أن المشرع لم ينص عليها في معرض قواعد الإثبات ولا في الفصل 128 من القانون التجاري، واستناد المطعون فيه على السند الحامل لبصمة الطاعن يعتبر منعدم الأساس القانوني وعرضة للنقض." قرار محكمة النقض، منشور بمجموعة قرارات المجلس الأعلى في المادة المدنية الجزء الثالث، 1983-1991 أورده ادريس الشبلي، مسطرة تحقيق الخطوط في القانون المدني، بحث لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة القاضي عياض، مراكش، السنة الجامعية 2014-2015، ص 188 و189.ص 91

2 الفصل 427 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

العرفية تزول حجيتها مؤقتا إلى حين بت القاضي فيها إما باعتمادها أو طرحها جانبا أو التحقيق فيها قبل تقرير حجيتها، أما السكوت أو ادعاء عدم العلم فيعتبر بمثابة اعتراف بالبيانات التي تتضمنها هذه الوثيقة[1].

عمليا، المكلف بالضريبة هو من ينكر الوثائق العرفية المنسوبة له، فقد ينكر التوقيع الوارد في الإشعار بتسلم رسالة التصحيح ويتمسك بعدم توصله بهذه الرسالة وبأن التوقيع الوارد بالإشعار البريدي لا يرجع له[2]، كما قد ينكر البيانات الواردة في إقراره ويدعي أن التوقيع الوارد في هذا الإقرار ليس توقيعه[3].

أما ما يصدر عن الإدارة من وثائق فهي في مجملها وثائق رسمية لا تكون محل تحقيق خطوط، بل يمكن أن تكون موضوع تحقيق بالزور الفرعي إذا ما أثار المكلف بالضريبة ذلك.

ثانيا: التوفر على مستندات مقارنة مستوفية للشروط القانونية والفنية

بعد الإنكار الصريح للوثيقة العرفية ممن نسبة له، وتأكد القاضي من أهمية هذه الوثيقة في الفصل في الدعوى، يقوم القاضي بتحديد المستندات التي سيقوم بالمقارنة بينها وبين الوثيقة العرفية موضوع الإنكار.

إن المستندات التي تصلح للمقارنة، هي الوثائق التي يتم الادلاء بها في ملف الدعوى، وتسمح بالوقوف على خصائص ومميزات خط منكر الوثيقة.

فمستندات المقارنة تعد سجلا لخصائص الكاتب ومزاياه العامة والفردية، ما يمكّن القاضي أو الخبير من إجراء تحقيق الخطوط، بالمضاهاة والبحث الدقيق في أوجه الإختلاف والإتلاف بين هذه المستندات وبين الوثيقة موضوع الإنكار.

---

1 ينص الفصل 431 من ق.ل.ع: " يجب على من لا يريد الإعتراف بالورقة العرفية التي يحتج بها عليه أن ينكر صراحة خطه أو توقيعه، فإذا لم يفعل اعتبرت الورقة معترفا بها. و يسوغ للورثة وللخلفاء أن يقتصروا على التصريح بأنهم لا يعرفون خط أو توقيع من تلقوا الحق منه".

2 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 3294، صادر بتاريخ 2010/11/10، في الملف رقم 08/517 ق.ش، غير منشور.

3 المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/02/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

وقد حدد المشرع، في الفصل 90 من ق.م.م، المستندات التي يمكن قبولها للمقارنة، وجعلها بصفة خاصة:

- التوقيعات على السندات الرسمية؛
- الكتابة أو التوقيعات التي سبق الإقرار بها؛
- القسم الذي لم ينكر من المستند موضوع التحقيق؛

يظهر من خلال هذا الفصل أن المشرع أولى أهمية خاصة لمستندات المقارنة، عندما عمل على تحديدها بدقة وترتيبها حسب أهميتها، ذلك أن هذه المستندات لم ترد وفق ترتيب اعتباطي، بل وردت مرتبة ترتيبا تفضيليا وفق منهج تسلسلي، يؤكده احتلال السندات الرسمية بأهميتها ومصداقيتها المرتبة الأولى، وورود الوثيقة موضوع الإنكار في شقها المعترف به في المرتبة الأخيرة.

إلى جانب ترتيب المشرع لمستندات المقارنة ترتيبا تسلسليا منطقيا ينطلق من الأهم إلى الأقل أهمية، لم يجعل المشرع من لائحة مستندات المقارنة لائحة محصورة محدودة، فتنصيصه في الفصل أعلاه على عبارة "بصفة خاصة" يؤكد سلطة وحرية القاضي في تقدير مستندات المقارنة رسمية كانت أم عرفية، مادامت تراعي الشروط القانونية ولا ينكرها صاحبها، ومادامت إمكانية الحصول على المستندات التي حددها الفصل 90 غير ممكنة ومستحيلة[1].

وإن كانت هنا استحالة حصول القاضي على مستندات المقارنة، يقابلها تخويل المشرع القاضي إمكانية إلزام كل شخص يحوز هذه المستندات بتقديمها طوعا، مع إمكانية الحجز عليها كرها[2].

على نحو ما جاء، إذا كان المشرع قد ترك جانبا من الحرية للقاضي في تحديد المستندات التي تصلح للمقارنة، فليس هناك ما يمنع القاضي من اعتماد كل ورقة أو

1 ينص الفصل 90 من ق.م.م على أن المستندات التي يمكن قبولها للمقارنة هي بصفة خاصة، التوقيعات على السندات الرسمية، الكتابة أو التوقيعات التي سبق الإقرار بها، والقسم الذي لم ينكر من المستند موضوع التحقيق.

2 تنص المادة 578 من ق.م.ج على أنه يتعين على كل شخص يحوز محررات عمومية أو خصوصية صالحة كمستندات للمقارنة أن يسلمها للقاضي، وإذا امتنع عن تسليمها طوعا أمكن إجراء تفتيش أو حجز طبقا لمقتضيات المادة 101 وما يليها إلى المادة 104 من ق.م.ج، مرجع سابق.

وثيقة يرى إمكانية إفادتها في تحقيق الخط أو التوقيع، ومنها نماذج خط يد منكر الوثيقة التي كتبها أمام القاضي أو الخبير في جلسة حضورية، وقام القاضي بالتأشير عليها؛ وذلك قياسا على المادة 581 من ق.م.ج[1]، ومواكبة لتشريعات مقارنة أقرت هذه الإمكانية[2].

وإن كان البعض يعتبر الخط أو التوقيع الذي يكتبه المنكر بأمر من القاضي أو الخبير ليس تلقائيا، لأنه يعلم مسبقا أنه سيكون أساسا موضوع عملية مضاهاة، ما يؤثر على انسيابيته ويجعله متأثرا بالخوف والإضطراب[3].

وإذا ما صح قول، أن الخط المحرر بأمر من القاضي لن يكون تلقائيا محضا، إلا أن هذا لا يعني عدم إمكانية اعتماده في المقارنة، فالمميزات الخطية لكل كاتب مكتسبات مترسخة بفعل الممارسة لا يمكن أن يخفيها لا الخوف ولا الإضطراب.

لكن امكانية اعتماد الخط المحرر بأمر من القاضي، لابد وأن تبقى إجراء ثانويا، لا يلجأ له إلا في حال تعذر الحصول على مستندات المقارنة التي حددها المشرع، أو تم الحصول عليها بشكل غير كاف يستلزم كتابة بعض العبارات حتى تكون المضاهاة أيسر وأفيد.

وإعمالا لكل هذه الجوانب القانونية في اختيار مستندات المقارنة، يقوم القاضي في الدعوى الضريبية غالبا باعتماد إقرارات المكلف بالضريبة لسنوات سابقة لم تكن محل نزاع، كذلك التوقيعات الواردة في الرسائل التي كانت بينه وبين الإدارة الضريبية والمصادق عليها من طرف السلطات المحلية، أيضا التوقيعات الواردة في بعض العقود التي ابرمها، وغيرها[4].

---

1 "يمكن أن يطلب من المتهم أن يقدم ويرسم بيده حروفا أو علامات أو كتابة، وفي حالة الرفض أو الإمتناع ينص على ذلك في المحضر" المادة 581 من ق.م.ج، مرجع سابق.

2 المادة 90 من ق الإجراءات الفرنسي والمادة 32 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

3 غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، مرجع سابق، ص 228.

4 المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/02/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

والقاضي الإداري لا يكتفي بمراقبة توفر الشروط القانونية في تحديد المستندات التي تصلح للمقارنة، بل هناك مجموعة من الجوانب الفنية التي يجب مراعاتها عند اختيار هذه المستندات، منها معاصرتها للوثيقة التي تم إنكارها، فخط الإنسان معرض للتغيير والتطور حسب تطور مراحل حياته وحسب ما إذا كان أميا أو متعلما أو في طور التعلم؛ كما أن أعراض الشيخوخة وبعض الأمراض يمكن أن تبرز في خط المنكر وتؤثر في عملية المضاهاة.

ومن الجوانب الفنية أيضا التي لابد للقاضي أن يقف عليها عند تحديد مستندات المقارنة، المادة المستعملة في تحرير الخط أو التوقيع، ثم أداة كتابة، فمن واجب القاضي أن يختار مستندات مقارنة محررة بمادة وأداة كتابة مماثلة للوثيقة موضوع التحقيق[1].

بعد تحديد القاضي الإداري لمستندات مقارنة مستوفية للشروط القانونية والعناصر الفنية التي تساعده على إجراء التحقيق، يؤشر على هذه مستندات، قبل أن يصدر حكمه التمهيدي القاضي بإجراء تحقيق خطوط.

الفقرة الثانية: خبرة الخطوط أهم طرق تحقيق الخطوط في الدعوى الضريبية

إن الوثيقة العرفية لا تعتبر دليلا كتابيا إلا إذا اعترف بها من تحمل خطه وتوقيعه ولم ينكرها، وإذا حصل العكس ولم يعترف بها وأنكرها صراحة، وكانت هذه الوثيقة منتجة في الدعوى، وتمسك بها المدعي، فالقاضي غالبا ما يأمر بتحقيق الخطوط.

والمشرع حدد ثلاث طرق لتحقيق الخطوط وهي التحقيق بالسندات[2] أوالتحقيق بشهادة الشهود[3] أو التحقيق بواسطة خبير عند الإقتضاء؛ مع ترتيبها ترتيبا تفضيليا توضحه عبارة "عند الاقتضاء" التي وردت في الفصل 89 من ق.م.م حيث يتعين على

1 للمزيد من التفصيل أنظر، غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، مرجع سابق، ص من 223 إلى 227.

2 يمكن للقاضي أن يقوم بنفسه بإجراء عملية مضاهاة الخطوط أو التوقيع من خلال سندات مقارنة، كلما كان الاختلاف بين الوثيقة العرفية وسندات المقارنة واضحا ويمكن ملاحظته بالعين المجردة.

3 يملك القاضي تحقيق الخطوط عبر استدعاء شهود حضروا الواقعة المادية للكتابة أو التوقيع وإن كانت هذه الطريقة تتنافي وخصوصية الدعوى الضريبية ذات الطبيعة الكتابية البعيدة عن الإثباتات الشفوية.

القاضي أن يختار الإجراء الأول وهو التحقيق بالسندات فإذا وجده متعذرا انتقل إلى التحقيق بشهادة الشهود إن تعذر هو الآخر لجأ في النهاية إلى التحقيق بواسطة الخبير[1]، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على وعي المشرع بكون الخبرة عملية معقدة ومكلفة لا يلجأ لها إلا عند الاقتضاء والضرورة.

عمليا ومن خلال مجموعة من الملفات الضريبية التي تم الإطلاع عليها، يكون تحقيق الخطوط في الدعوى الضريبية عن طريق الخبرة هو الغالب، وإن ليس هناك ما يمنع القاضي من أن يقوم بنفسه بتحقيق الخطوط ومقارنتها بالسندات ما دامت شهادة الشهود بعيدة عن خصوصية هذه الدعوى[2].

أولا: مسطرة خبرة الخطوط

يقصد بتحقيق الخطوط فحص الخط أو التوقيع الذي تم إنكاره، ومضاهاته بخط أو توقيع صحيح للمنكر.

وتحقيق الخطوط يباشر بعد الإنكار الصريح للوثيقة العرفية ممن نسبت له، واقتناع القاضي بأهميتها وإنتاجيتها في الدعوى.

فينطلق التحقيق بتحرير القاضي محضرا يبين فيه حالة الوثيقة من حيث عدد الصفحات والتشطيبات التي تضمنتها ثم يؤشر عليها بتوقيعه كي لا يقع استبدالها، كما يؤشر على المستندات التي سيعتمدها للمقارنة حفاظا عليها من الضياع وصيانة لها من أيدي العابثين.

بعد ذلك، يصدر القاضي حكمه التمهيدي القاضي بإجراء تحقيق الخطوط على غرار باقي إجراءات التحقيق، وهو على العموم حكم يقضي بتعيين خبير في الخطوط

1 محمد المجدوبي الإدريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 200 و201.

2 "...يسوغ للمحكمة في نطاق الفصل 89 من ق.م.م أن تقوم بنفسها بمقارنة التوقيعات والكتابات ضمن الوثائق المدرجة في الملف، وتستنتج منها الخلاصة التي ظهرت لها دون أن تكون ملزمة باللجوء إلى خبير لتحقيق الخطوط، وذلك ما فعلته في النازلة المعروضة عليها وانتهت بما لها من سلطة التقدير إلى كون التوقيعين المذكورين في الوسيلة يتشابهان تماما، ثم عللت قرارها تعليلا كافيا بناء على النتيجة التي توصلت إليها" قرار عدد 241 بتاريخ 1981/04/21 منشور بمجلة القضاء والقانون، العدد 129، ص 83

توكل له مهمة استدعاء الأطراف ووكلاءهم، والتأكد من مدى نسبة التوقيع المضمن في الوثيقة موضوع الإنكار لمنكره، انطلاقا من عملية المقارنة والمضاهاة بين الوثيقة التي تم إنكارها ومستندات المقارنة، مع تحديده أجل ومصاريف إجراء هذه الخبرة.

ومن مضامين الأحكام التمهيدية التي أمرت بإجراء خبرة في الخطوط، ما صدر عن المحكمة التجارية بأكادير: "...تأمر تمهيديا الخبير باستدعاء الطرفين ونائبهما طبقا للقانون، وإجراء خبرة على الكمبيالات موضوع الدعوى والتأكد مما إذا كان التوقيع المضمن بها ينسب إلى المدعى عليه أم لا، مع مقارنة توقيعه لدى البنك وتحرير تقرير مفصل في الموضوع ووضعه بكتابة الضبط داخل أجل شهر واحد من تاريخ التوصل تحت طائلة استبداله بخبير آخر، مرفقا بمحضر يتضمن تصريحات الطرفين ونائبيهما وتوقيعاتهما وما يفيد توصل من تخلف منهم. ونحدد مسبقا أتعابه في مبلغ 3000 درهم يضعها الطرف المدعي بصندوق المحكمة داخل أجل عشرة أيام من تاريخ التوصل، تحت طائلة صرف النظر عن هذا الإجراء والبت في القضية على حالتها"[1].

وإجراء الخبرة في الخطوط يتم حضوريا، شأنه شأن الخبرة الفنية، حيث يستدعى الأطراف ووكلائهم لحضورها في الزمن والمكان المحددين، ويغني تبلغ الاستدعاء القانوني عن شرط الحضور، فالمشرع لم يشترط حضور الأطراف لإضفاء المشروعية على الخبرة الخطية بل اكتفى بتأكيد على وجوب الاستدعاء[2].

بعد تعيين القاضي لخبير الخطوط وتحديد المهمة المسندة له، وبعد قيام الخبير بتحديد زمان ومكان الخبرة واستدعاء أطراف الدعوى لحضورها؛ يبدأ في مباشرة الخبرة، فينطلق من تحديد شخص الكاتب من خلال مجموع المزايا الكتابية العامة التي

1 المحكمة التجارية بأكادير، حكم تمهيدي عدد 08/2627 بتاريخ 2009/6/10، أورده ادريس الشبلي، مسطرة تحقيق الخطوط في القانون المدني، مرجع سابق، ص 188 و189.

2 "يجب على الخبير استدعاء الأطراف ووكلائهم لحضور انجاز الخبرة تحت طائلة البطلان مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره" الفصل 63 من ق.م.م، مرجع سابق.

تتوفر في الفرد دون غيره، كالجرة الخطية والأسلوب في الكتابة والمستوى الخطي، ومجموعة أخرى من المزايا الذاتية الدقيقة[1].

فالخبير يعمل على البحث عن المميزات الخطية للكاتب أو الموقع، باعتبارها عادات اكتسبها الإنسان عند الكتابة الطبيعية فترسخت في اليد وأصبحت جزء منها، لتتكرر هذه المميزات في جميع الكتابات التي يرسمها الإنسان بيده، بالحروف والأرقام والإمضاءات المقروءة وغير المقروءة، بحيث يكتبها بطريقة لاشعورية فتميزه عن غيره من الكتاب، وتظهر في جميع كتاباته حتى لو تعمد إخفاءها.

وإذا كانت الحروف في جملتها تتكون من أجزاء هندسية تنحصر في الخطوط التي ترسمها اليد الصاعدة أو الهابطة أفقية أو مائلة، ثم في أقواس جزئية أو نصف دائرية تختلف مقاييسها في اتصالها بما قبلها أو ما بعدها، فالخبير في الخطوط يحاول التحقيق في أشكال الحروف وثبات مجال اليد، طول الحروف، درجات وزوايا الحروف، أقواس الحروف، زوايا الكتابة، التوزيع الفراغي، خصائص الخط إلى غير ذلك[2].

ومن بين العلامات الدالة على صحة الكتابة، تكرار رسم الحركة الكتابية بشكل طبيعي، وطلاقة الجرة القلمية وسرعتها وخلوها من آثار وعلامات التقليد، مثل التردد ورفعات القلم وتوقفاته في مواضيع لا داعي لها، وتعمد البطء والإرتعاش[3].

كما أن قيام الخبير بدراسة وافية وشاملة للتوقيع أو الخط المضمن بالوثيقة موضوع التحقيق، لا يتحقق إلا بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والمعدات العلمية، مثل جهاز الأشعة فوق البنفسجية، الضوء الوهاج، آلة التصوير المجهري، جهاز سكانير، برامج معالجة الصورة وغيرها.

---

1 غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، مرجع سابق، ص 95.

2 ادريس الشبلي، مسطرة تحقيق الخطوط في القانون المدني، مرجع سابق، ص 204.

3 المصدر: تقارير بعض الخبرات الخطية التي تم الإطلاع عليها داخل مصلحة الشؤون القضائية بالمديرية العامة للضرائب.

وإذا تبت للخبير، عند القيام بعميلة المضاهاة، أن هناك اتفاقا في المميزات الخطية الدقيقة بين الكتابتين أو التوقيعين جزم بصحة الكتابة.

والإتفاق في المميزات لا يعني التطابق بين الوثيقة موضوع التحقيق ومستندات المقارنة، فالتطابق التام بين النماذج الخطية لحد ينعدم فيه التنوع الطبيعي لدى الإنسان العادي، يعني قطعا أن إحداهما قد تم نقلها عن الأخرى بالشف المباشر أو غير المباشر[1].

وخبير الخطوط قبل أن يجزم في نسبة الخط أو التوقيع لمنكره، يحاول الوقوف عند مراعاة التنوع الطبيعي وعدم الاختلاف التام في المميزات الخطية، كما يراقب انعدام رفعات القلم والتوقفات التي تفيد وتؤكد وجود عملية نقل وتقليد لخط المنكر.

وإذا كان الجزم في نسبة الخط أو التوقيع لمنكره في الوثيقة العرفية الورقية لا يثير إشكالا كبيرا، فالأمر ليس كذلك بالنسبة للوثيقة الالكترونية، التي قد يحصل فيها شخص على منظومة الكتابة أو التوقيع الالكترونيين الخاصة بشخص آخر، ويقوم باستخدامها في مستندات إلكترونية، وهنا نجد أن التوقيع الالكتروني سليم شكلا كما لو كان مالك المنظومة قد قام به، ولا مجال هنا لخبرة الخطوط، فالأمر لا يتطلب إثبات أن التوقيع الإلكتروني لم يصدر عن مالك منظومة التوقيع الإلكتروني، بقدر ما يتطلب إثبات اختراق هذه الأخيرة من قبل شخص أجنبي، وهو ما لا أعتقده يتأتى إلا بتعيين خبير في المعلوميات يبرهن علميا على أن الوثيقة الإلكترونية لم تصدر عن صاحب المنظومة الالكترونية[2].

1 غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، مرجع سابق، ص 208.

2 للمزيد من التفصيل انظر: منير محمود الجنبيهي تزوير التوقيع الالكتروني، دار الفكر الجامعي طبعة 2006.

Jerome Huet, vers une consécration de la preuve et de la signature électronique, Dolloz, 2000.

ثانيا: نتائج تحقيق الخطوط

يهدف إجراء تحقيق الخطوط إلى كشف حقيقة انتساب الوثيقة العرفية لمنكرها، فنتيجة خبرة الخطوط تأتي لتحديد ووضع جواب صريح وواضح، يؤكد أن الخط أو التوقيع الوارد في الوثيقة موضوع التحقيق هو لمنكرها، أو ينفي ذلك ويؤكد براءة المنكر من هذا الخط أو التوقيع.

والخبير خلال صياغته لتقريره الذي يوضح النتيجة التي توصل لها، ملزم بالتبرير والبرهنة على صحة هذه النتيجة، وذلك من خلال تضمين تقريره خصائص الوثيقة وأوراق المضاهاة وأوجه التشابه والاختلاف، معززة بصور مكبرة تسمح برؤية هذا التشابه أو الاختلاف بالعين المجردة؛ هذا مع الاستماع لأطراف الدعوى وتدوين أقوالهم وملاحظاتهم في محضر مستقل، طبق ما ينص عليه القانون وما يحدده الحكم التمهيدي الذي قضى بتعيينه.

وتقرير الخبير إما تكون نتيجته ايجابية ويثبت عدم انتساب الوثيقة العرفية لمنكرها، فيستبعدها القاضي من الملف وتعتبر هذه الوثيقة كأن لم تكن موجودة.

كما قد تكون النتيجة سلبية ويتأكد من تحقيق الخطوط أن الوثيقة محررة أو موقعة ممن أنكرها، وهنا يمكن الحكم على المنكر بغرامة تتراوح بين مائة و ثلاث مائة درهم دون المساس بالتعويضات والمصاريف[1].

فالغرامة تشكل جزاء عن الإنكار الباطل، وما يمكن أن يسببه من وقف للسير العادي للدعوى وإطالة في أجل البت فيها، إلا أن هذا الجزاء غير كافي في أقصى حدوده، فغرامة ثلاث مائة درهم لا توازن حجم الآثار التي يتسبب فيها إنكار الوثيقة العرفية المنتجة في الدعوى.

هذا مع العلم أن الغرامة لا يمكن الحكم بها إلا في حال كان المستند محرر وموقع ممن أنكره، وإذا لم يثبت نسبة المحرر العرفي لمنكره يستبعد من الملف وتعتبر الوثيقة لاغيه، وهنا يطرح إشكال مدعي الباطل الذي يمكن أن يكون، وبسوء نية، تعمد نسبة الوثيقة لمنكرها وطالب بالتشبث بها رغم علمه بأنها غير صادرة عنه.

1 الفصل 91 من ق.م.م، مرجع سابق.

وما يزيد الأمر علة، أن الغرامة غير إلزامية، تخضع للسلطة التقديرية للقاضي فعبارة "أمكن للقاضي" في الفصل 91 من ق.م.م تفيد وتقر حرية القاضي في الحكم بالغرامة أو غض الطرف عنها.

لكن عمليا، غالبا ما تنتهي نتيجة الخبرة الخطية إلى كون التوقيع الوارد في الوثيقة لم يصدر عن منكره، وينتهي القاضي الإداري إلى اعتماد هذه النتيجة واستبعاد الوثيقة من الملف دونما حاجة لتطبيق الغرامة كجزاء.

ومن الأحكام الصادرة في هذا الباب ما قضت به المحكمة الإدارية بوجدة: "وحيث إن هذا التقرير لم يوجه له أي طعن من حيث شكله وجاء موافقا لمنطوق الأمر التمهيدي. وحيث إن ما تم الدفع به من كون الخبير لم يعتمد باقي التوقيعات يرد بأن المقصود هو التوقيع الوارد في الإقرار موضوع النزاع، وأن مقارنة هذا التوقيع تم بالمقارنة مع التوقيع الوارد في الرسالة المؤرخة في 1997/19/25 المصادق على توقيعها من طرف السلطات المحلية والذي لم تنازع فيه إدارة الضرائب وكذا التوقيع الوارد في عقد البيع العقاري المؤرخ في 1985/10/4 والذي لم تنازع فيه الإدارة أيضا. وحيث إنه بالاعتماد على تقرير الخبرة الذي وصل في نهايته إلى أن التوقيع الوارد في الإقرار موضوع النزاع غير مطابق لتوقيع الملزم المالك، يتعين استبعاد هذا الإقرار"[1].

يوضح هذا الحكم نتيجة تحقيق الخطوط في الدعوى الضريبية التي كثيرا ما تصل إلى أن المستند لم يحرر ولم يوقع ممن أنكره، ما يجعل القاضي في غنى عن تطبيق الغرامة كجزاء، ويكتفي باستبعاد الوثيقة العرفية التي تبت أن التوقيع الوارد بها ليس لمنكره.

بناء على ما سبق، تظهر أهمية تحقيق خطوط الوثيقة العرفية التي يتوقف عليها الفصل في الدعوى الضريبية، وأهمية نتيجته على مجرى هذه الدعوى.

1 المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/02/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

وإذا كان تحقيق الخطوط الإجراء الوحيد الذي يمكن من التأكد من حقيقة صدور الوثيقة العرفية عن منكرها، فالأمر بالنسبة للوثيقة الرسمية المنتجة في الدعوى يتميز بمباشرة مسطرة تحقيق متميزة عن تحقيق الخطوط.

الفرع الثاني: إجراء تحقيق الزور الفرعي

التزوير هو تغيير لحقيقة وثيقة رسمية عن سوء نية، بهدف الإفلات من الإلتزامات الناشئة عن هذه الوثيقة، والتزوير نوعان، تزويرمادي وتزوير معنوي[1].

أما الزور الفرعي فهو الإجراء الذي يمكن أن يتخذه القاضي نتيجة الشك في وجود التزوير، فالزور الفرعي إجراء من إجراءات التحقيق يهدف إثبات عدم صحة المستند المدعى فيه الزور وإسقاط حجيته إذا ما تبت تزويره.

وأهمية إجراء الزور الفرعي تنبثق من الخصوصية التي يتميز بها، كونه الإجراء الوحيد لهدم حجية وثيقة رسمية منتجة في الدعوى الضريبية، إلى جانب تأثير نتيجته على مجرى الدعوى وعلى أطرافها.

الفقرة الأولى: شروط تحقيق الزور الفرعي

شروط تحقيق الزور الفرعي شأنها شأن باقي إجراءات التحقيق من جدية الإجراء وإنتاجية الوثيقة في الدعوى، فالقاضي له حرية الأمر بتحقيق الزور كلما تبين له جدية الادعاء وعدم كفاية وقائع ومستندات الدعوى.

---

1 **التزوير المادي** هو الذي يقع بوسيلة مادية تترك أثرا ملموسا يدل على العبث بالمحرر وتغيير حصل فيه، ويمكن إدراكه بالعين المجردة أو بواسطة الخبرة الفنية؛ ومثاله المحرر المصطنع أو الذي لحقه التحريف بعد إنشائه عن طريق تشطيبات أو حذف أو إضافات أو إقحامات.

و**التزوير المعنوي** هو الذي تغير فيه الحقيقة بطريقة معنوية، فيؤدي إلى تغيير في مضمون المحرر وفي ظروف ملابساته لا في شكله فهو يصيب المبنى لا المعنى، كأن يحرر الموظف بيانات تخالف حقيقة ما تثبت من حصوله، وهذا النوع من التزوير هو الأكثر تعقيدا وصعوبة في إثبات حصوله.

أنظر جواد بوكلاصة الادريسي، جرائم التزوير في التشريع المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس الرباط، 1994.

كما أن شروط تحقيق الزور تشترك أيضا والشروط الخاصة بتحقيق الخطوط، الذي يستوجب إنكار الوثيقة وتوفر مستندات للمقارنة تحترم الشروط القانونية والفنية؛ إلا أن ما يميز تحقيق الزور هو ضرورة أن يكون موضوع الإنكار ادعاء بالزور في وثيقة رسمية لا عرفية، وأن يتمسك بها مقدمها ويصرح بذلك.

أولا: إثارة الزورية في وثيقة رسمية

حاول المشرع المغربي إعطاء تعريف للوثيقة الرسمية من خلال الفصل 418 من ق.ل.ع، كورقة يتلقاها الموظفون العموميون الذين لهم صلاحية التوثيق في مكان تحرير العقد، إلى جانب الأوراق المخاطب عليها من القضاة في محاكمهم، والأحكام الصادرة من المحاكم المغربية والأجنبية.

هذا التعريف إن على وضوحه فإنه صعب الاعتماد، نظرا لتضييقه مجال الوثيقة الرسمية وحصرها في جانب العقود والوثائق والأحكام القضائية.

فالوثيقة الرسمية أشمل مما جاء في الفصل أعلاه، فهي تتضمن مجموعة من الإلتزامات والحقوق التي يصعب حصرها، فصاحب الشأن يمكنه تحرير أي إلتزام أو حق، شرط احترام القانون ومرعاة اختصاص الموظف المكلف بتلقي هذه المحررات.

وقد حاول المشرع المصري تعريف المستندات الرسمية بشكل أكثر دقة من نظيره المغربي، عندما جعل صفة رسمية الوثيقة تسند للمحررات التي يثبت فيها موظف عمومي أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم على يده أو ما تلقاه من ذوي الشأن، وذلك طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود سلطته وإختصاصه[1].

يظهر من هذا التعريف، أن صدور الوثيقة عن موظف عمومي، في وضعية القيام بالخدمة غير معزول أو موقوف وله اختصاص التثبت من الوثيقة، هو ما يضفي

1 المادة 10 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

على هذه الأخيرة الصبغة الرسمية[1].

فاحترام الورقة لمجموع هذه الشروط الشكلية وبعض البيانات التي أوجبها القانون أمر لازم لتكتسب صفة الرسمية، فكل وثيقة صدرت عن موظف غير مختص أو غير أهل لتحريرها، أو تضمنت عيبا في الشكل، سقطت عنها هذه الصفة، واعتبرت وثيقة عرفية ما دام موقع عليها من الأطراف الذين يلزم رضاهم لصحة الورقة[2].

انطلاقا مما ذكر، وباستحضار تعريف الوثيقة العرفية كورقة تتضمن حقوق أو التزامات حررت ووقعت من طرف المعني بها، فالوثيقة الرسمية هي الورقة التي حررت ووقعت من طرف المعني بها أمام موظف عمومي له سلطة واختصاص التثبت من صفة صاحب الوثيقة أو مضمون هذه الوثيقة.

وتدخل ضمن الوثائق الرسمية، الوثيقة العرفية الورقية والإلكترونية المصادق على إمضائها[3]، باعتبار المصادقة عبارة عن شهادة موظف عمومي على حقيقة نسبة

1 **الموظف العمومي** حسب الفصل الثاني من قانون الوظيفة العمومية هو "كل شخص يعين في وظيفة قارة ويرسم في إحدى رتب السلم الخاص بأسلاك الإدارة التابعة للدولة". النظام الأساسي العام للوظيفة العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 008.58.1 بتاريخ 4 شعبان 1377 (24 فبراير) 1958، منشور بالجريدة الرسمية عدد 2629 بتاريخ 1963/03/15،ص 573.

أما **الموظف بمفهومه العام** فيتجاوز هذا تعريف، لتعريف أشمل منصوص عليه في الفصل 224 من القانون الجنائي: "يعد موظف عمومي كل شخص كيفما كانت صفته يعهد إليه في حدود معينة بمباشرة وظيفة أو مهمة ولو مؤقتة بأجر أو بدون أجر، ويساهم في خدمة الدولة أو المصالح العمومية أو الهيئات البلدية أو المؤسسة عمومية أو مصلحة ذات نفع عام". مجموعة القانون الجنائي، صادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.59.413 بتاريخ 26 جمادى الثانية 1382 (20 نوفمبر 1962)، منشور بالجريدة الرسمية عدد2640 مكرر، بتاريخ 1963/06/05، ص 1253.

2 الفصل 423 من ق.م.ج، مرجع سابق.

3 "تصبح الوثيقة الالكترونية رسمية إذا وضع التوقيع المذكور عليها أمام موظف عمومي له صلاحية التوثيق" الفصل 2-417 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

التوقيع إلى صاحبه[1].

فهذه الشهادة كونها صادرة عن موظف عمومي ضمن مهامه الوظيفية لا يمكن إبطالها إلا بإثبات زوريتها، فلا يمكن إغفال ما أثبت الموظف من نسبة التوقيع إلى الشخص المثبتة هويته بالورقة والإكتفاء بإنكار التوقيع.

وهو ما قضت به محكمة النقض عندما جعلت من واقعة المصادقة على التوقيع بالورقة العرفية من قبل السلطات المختصة إجراء يضفي على هذه الورقة صبغة الرسمية: "...لكن حيث أن التوقيع المنسوب للطاعن بمقتضى العقد المطعون فيه مصادق على صحته لدى المصالح المختصة بتاريخ 1960/09/29، مما لا يقبل من الطاعن إنكار التوقيع بعدما شهدت مصالح رسمية مختصة بصحة نسبته إليه إلا بالزور في واقعة المصادقة على التوقيع وليس في التوقيع، الذي شهد الموظف المختص في إطار الصلاحيات المخولة له بنسبته إليه، مما كان ما ينعاه الطاعن غير ذي أثر والوسيلتين على غير أساس"[2].

إذا كان المشرع في ق.م.م، لم يحدد طبيعة الوثيقة التي يمكن أن تكون موضوع زور فرعي، مكتفيا بالإشارة إلى عبارة "مستند"، دون تمييز لصفة هذا المستند العرفية أو الرسمية، فالقضاء ربط بين الوثيقة الرسمية وإجراء الزور الفرعي، فإلى جانب

---

1 **تصحيح الإمضاء** أو الإشهاد على صحة الإمضاء عملية تتوخى تثبيت صحة نسبة التوقيع لشخص الموقع، ويتولى القيام بها سلطات مختصة يقوم أمامها بالتوقيع خطيا على الوثيقة المعنية بالتصحيح مع وضع خاتم هذه السلطة وتاريخ التصحيح مع تبيان هوية الشخص أو الأشخاص الراغبين في تثبيت إمضاءاتهم وتصحيحها وتضمينها عبارة "أطلع عليه".

Dahir du 25 juillet 1915 (12 Ramadan 1333) bulletin officiel n° 148 du 23 aout 1915 relatif à la légalisation des signatures, modifiee par les Dahirs des 10 juin 1921 (bulletin officiel n° 454 du 5 juillet 1921) et 10 octobre 1931 (bulletin officiel n° 992 du 30 octobre 1931) p 9.

تجب الإشارة هنا إلى ضرورة التمييز بين **المصادقة على التوقيع** الذي يعتبر إشهادا على التوقيع ونسبته للموقع، **والإشهاد على الوقائع** والاتفاقات التي تحصل أمام الموثق أو الموظف المختص الذي يشهد على ما جرى أمامه وما ضمن بسطور الوثيقة العرفية.

2 قرار محكمة النقض، عدد 1109 بتاريخ 9 مارس2010، ملف مدني عدد 2008/2/1/499، منشور بمجلة محكمة النقض عدد 9، 2012، ص15 و16.

ربطه بين واقعة مصادقة على صحة الإمضاء في الوثيقة العرفية من قبل السلطات المختصة وصفة الرسمية في القرار أعلاه، ربط بين الوثيقة الرسمية وإجراء الزور الفرعي، فتحقيق الزور يطال واقعة المصادقة على التوقيع أكثر من التوقيع، الذي يبقى صحيحا استنادا إلى شهادة الموظف الذي صادق عليه.

وهو الأمر الذي أكده قرار آخر صادر عن نفس المحكمة جاء فيه: "مادام بيع العقار المحفظ تم بموجب ورقة عرفية تحمل تصديقا على توقيع البائع المتوفى من جهة رسمية، فإنه يعتبر نافدا ولا يطعن فيه إلا بالزور"[1].

وباستقراء مجموع النصوص والقرارات التي تمت الإشارة لها نستنتج أن الزور الفرعي لا يكون إلا أمام وثيقة رسمية، سواء الوثيقة الرسمية الأصلية، أو المكتسبة التي اكتسبت صفة الرسمية انطلاقا من واقعة المصادقة على الإمضاء بالوثيقة العرفية.

ثانيا: التصريح بالتمسك بالمستند المدعى تزويره

إذا كان تقديم الورقة العرفية كدليل إثبات، والإنكار الصريح لهذه الورقة المؤثرة في الدعوى، هو بمثابة طلب إجراء تحقيق، دونما حاجة لإنذار الطرف للتصريح بالتمسك بالوثيقة التي أنكرها من نسبت إليه، فالوثيقة الرسمية المقدمة كدليل إثبات والتي ادعى أحد الأطراف زوريتها، لابد وأن يصرح مقدمها بالتمسك بها وبأنه يريد استعمالها حتى يباشر فيها إجراء الزور الفرعي.

ذلك أن المشرع نص في الفصل 92 من ق.م.م على أن: "إذا طعن أحد الأطراف أثناء سريان الدعوى في أحد المستندات المقدمة بالزور الفرعي، صرف القاضي النظر عن ذلك إذا رأى أن الفصل في الدعوى لا يتوقف على هذا المستند. وإذا كان الأمر بخلاف ذلك أنذر القاضي الطرف الذي قدمها ليصرح بما إذا كان يريد استعمالها أم لا. وإذا صرح الطرف بعد إنذاره أنه يتخلى عن استعمال المستند المطعون فيه بالزور الفرعي أو لم يصرح بشيء بعد ثمانية أيام نحي المستند من الدعوى".

1 قرار محكمة النقض عدد 837 بتاريخ 2011/02/22 ملف عدد 2009/1/1/1982، أورده محمد المجدوبي الإدريسي، انكار الخط أو التوقيع وإجراءات تحقيق الخطوط والزور الفرعي، مرجع سابق، ص 34.

إن الفصل أعلاه، لم يجعل الطعن الصريح في الوثيقة الرسمية كافيا وحده لتكون موضوع زور فرعي، بل أكد على تمسك الطرف الآخر بصحتها والتصريح بأنه ينوى استعمالها.

وتصريح المتمسك بالوثيقة يكون بشكل صريح، فالمشرع نص على دعوة للتصريح، والتصريح من صرح يصرح بمعنى أظهر الشيء صراحة وأفصح عنه ويقابله السكوت، وهو ما يعنى أن التمسك بالوثيقة الرسمية لابد أن يكون صريحا غير ضمني، ولا اعتداد بما يناقض الإفصاح الصريح.

والدعوة للتصريح تكون بموجب إنذار قانوني يوجهه القاضي للطرف الذي طعن بزورية الوثيقة، ويحدد له أجل ثمانية أيام للتأكيد صراحة أنه لازال متشبثا بها وينوي استعمالها، وإلتزامه الصمت بمرور هذه الآجل يستشف منه التخلي عن التمسك بهذه الوثيقة والتنازل عن استعمالها، وبذلك تنحى من ملف الدعوى وتتابع الإجراءات كأن الوثيقة موضوع الزور لم تكن موجودة.

فالإنذار هنا إجراء مهم على المحكمة القيام به تحت طائلة خرق القانون، ومن تطبيقات ذلك ما قضت به محكمة النقض في قرار تضمن التالي: "...محكمة الاستئناف التي نشرت الدعوى أمامها من جديد لما ظهر لها عكس ما انتهت إليه المحكمة الابتدائية، واقتنعت بأن الرسم المطعون فيه بإنكار الخط أو التوقيع الفرعي يتوقف عليه الفصل في النزاع كان عليها أن تنذر بصفة قانونية من استدل به ليصرح بما إذا كان يريد استعماله أم لا، ولما اكتفت بما جاء في مذكرة المدعين الرامية إلى إنذار المدعى عليهم، واعتبرت أن سكوت هؤلاء عما جاء في تلك المذكرة بمثابة تخل منهم عن استعمال المستند المطعون فيه، تكون قد خرقت مقتضيات الفصل 92 المحتج به ويكون ما بالوسيلة أورد على القرار مما يعرضه للنقض"[1].

يؤكد هذا القرار على أهمية الإنذار المباشر لمن استدل بالورقة الرسمية موضوع الطعن بالزور للتصريح بما إذا كان ينوي استعمالها أم لا، وكل تغاض عن هذا الإجراء يعرض الحكم الصادر للنقض.

1 محكمة النقض، قرار عدد 4023 صادر بتاريخ 1997/06/25 في الملف المدني عدد 94/5/2456، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، عدد مزدوج 53 و54، 1995 ص 99 وما يليها.

فلا يكفي مجرد الدفع بزورية المستند، بل لابد أن يصرح ويتمسك به الطرف الذي قدمه، ويكون القاضي ملزم بإنذاره بذلك.

إن مرد كل هذا الحرص على الإفصاح الصريح بنية استعمال الوثيقة موضوع الزور، يرجع لأهمية وتأثير تحقيق الزور الفرعي على مجرى الدعوى ككل وعلى أطرافها، فنتيجة الزور الفرعي يصعب تجاوزها، كما يمكن أن يترتب عن ثبوته جزاءات مدنية وجنائية[1].

بعد إنذار الطرف الذي أثار زورية المستند للتصريح بأنه ينوي استعماله واستجابته إيجابا، يأمر القاضي بإيداع الوثيقة الرسمية بكتابة الضبط، معلنا بذلك بداية مسطرة تحقيق الزور الفرعي.

الفقرة الثانية: مسطرة إجراء تحقيق الزور الفرعي

ترد مسطرة الزور الفرعي على غرار باقي إجراءات التحقيق، في إطار تواجهي، ينطلق بإصدار حكم تمهيدي يحدد بدقة موضوع وطريقة إجراء التحقيق، ويبلغ لأطراف الدعوى في إطار احترام حقوق الدفاع؛ مع تميُّز هذه المسطرة ببعض الخصوصية التي تظهر على المستوى الإجرائي وعلى مستوى نتيجة التحقيق.

أولا: الشروع في تحقيق الزور الفرعي

إذا تمت إثارة زورية الوثيقة الرسمية، وأكد صراحة الطرف الذي قدمها أنه يتمسك بها وينوي استعمالها، واقتنع القاضي بأهمية هذه الوثيقة وتأثيرها على مجرى الدعوى، أمر تمهيديا بإجراء تحقيق الزور الفرعي.

يباشر تحقيق الزور الفرعي بإنذار الطرف الذي يحوز الوثيقة الرسمية بإيداع أصلها بكتابة الضبط خلال أجل ثمانية أيام تحت طائلة اعتباره قد تخلى عن استعمال هذه الوثيقة.

1 يعتبر الزور جريمة معاقب عليها بالحبس متى توفر الركن المادي وعرف مرتكبه وتبت سوء نيته. انظر الفصول من 351 إلى 356 من مجموعة القانون الجنائي، مرجع سابق.

إذا كان أصل الوثيقة المطعون فيها بالزور محفوظا في مستودع عمومي، أصدر القاضي أمر لأمين المستودع بتسليم هذا الأصل إلى كتابة الضبط بالمحكمة[1].

بعد وضع الوثيقة المطعون فيها بالزور بكتابة الضبط، يقوم القاضي بالتأشير عليها بحضور الأطراف، ويحرر محضرا يبين فيه حالة هذه الوثيقة، ويصف الشطب أو الإقحام أو الكتابة بين السطور الموجودة بها، قبل أن يؤشر عليها ويؤشر عليها الأطراف الحاضرون أو وكلائهم، ويشار في المحضر إلى كل امتناع عن التوقيع أو جهل به.

وتجاوزا لتأخر الحصول على أصل الوثيقة الرسمية ورغبة في الإسراع بإجراءات الزور، يمكن للقاضي تحرير محضر بحالة نسخة الوثيقة، دون انتظار وضع الأصل الذي يمكن تحرير في شأنه محضر مستقل[2].

إن تأشير القاضي والأطراف على الوثيقة المدعى فيها التزوير، يعد ضمانة قانونية مهمة بالنسبة للأطراف كما للقاضي، فهي تشكل آلية للحفاظ على هذه الوثيقة من كل ما يمكن أن يطالها من تحريف أو تلاعب.

وتأشيرة القاضي ليست الضمانة الوحيدة لحماية الوثيقة موضوع تحقيق الزور، بل هناك ضمانات أخرى تساهم في الحفاظ على الوثيقة موضوع الزور إلى حين البت فيها، منها منع تسليم نسخة من الوثيقة دون حكم قضائي، أو إعادتها إلى أصحابها قبل انتهاء النزاع بحكم نهائي أو بالتنازل[3].

---

1 الفصل 96 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 الفقرة الثانية من الفصل 97 من ق.م.م، مرجع سابق.

3 وضع المشرع المغربي مقتضيات صارمة للحفاظ على المستندات خلال جميع مراحل دعوى الزور:

- تأشير القاضي على المستند موضوع الادعاء بالزور وتحرير محضر بحالته (الفصل 97 من ق.م.م)
- عدم جواز تسليم نسخ من المستند المطعون فيه بالزور ما دامت موضوعة بكتابة الضبط إلا بناء على حكم قضائي (الفصل 101 من ق.م.م)
- المحافظة على المستند كما هو عليه الى حين استنفاد طرق الطعن المسموح بها قانونا أو قبول الحكم والتنازل عن استعمال الطعن (الفصل 99 من ق.م.م)
- للمحكمة رفض اعادة المستندات إلى أصحابها حفاظا على المستند (الفصل 100 من ق.م.م)

بعد تأشير القاضي على الوثيقة وتحرير محضر بحالتها، يصدر حكما تمهيديا، كما باقي إجراءات التحقيق، يبين هذا الحكم طريقة إجراء تحقيق الزور، ويحدد وثائق المضاهاة وأجل ومصاريف الإجراء.

وتحقيق الزور جعله المشرع بنفس طرق تحقيق الخطوط وهي بالسندات أو بشهادة الشهود أو بواسطة خبير عند الاقتضاء[1]، وإذا كانت شهادة الشهود لا تتناسب وخصوصية الدعوى الضريبية الكتابية، التي تتغاض عن كل ما يصب في اتجاه الإثبات الشفوي[2]، فالتحقيق بالسندات إمكانية واردة، خصوصا عندما نكون أمام التزوير المفضوح، وهو التزوير الجلي والواضح للعيان الذي لا يحتاج إلى عين خبير لكشفه[3].

لكن التزوير المفضوح نادر الورود، فكثيرا ما لا تجرى الأمور بهذه السهولة ويتطلب البت في زورية الوثيقة الاستعانة بخبير في الخطوط لكشف التزوير الذي قد تتعدد طرقه بين تزوير بالمحو، تزوير بالتقليد، تزوير بالشف، تزوير باستعمال أدوات كورق الكاربون أو الزنكوغراف إلى غير ذلك[4].

والقاضي خلال تقريره إجراء تحقيق الزور، غالبا ما يلجأ لتعيين خبير في الخطوط، يتولى المقابلة والمضاهاة بين مستندات المقارنة والوثيقة المدعى فيها الزور.

يباشر الخبير تحقيق الزور وفق قواعد خبرة تحقيق الخطوط حيث يتولى تحديد زمان ومكان الخبرة ويستدعى الأطراف ووكلائهم لحضورها، ثم يبدأ بدراسة وافية وشاملة للوثيقة، تنطلق من تحديد مُصدرها وظروف إصدارها، ودراسة خصائصها

1الفقرة الأولى من الفصل 98 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 تنص المادة 140 من المدونة العامة للضرائب على عدم إمكانية القاضي في الدعاوى المتعلقة بتطبيق واجبات التسجيل، وخلافا للمادة 404 من قانون الإلتزامات والعقود، القضاء باليمين؛ كما لا يقضي بشهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية.

3 عابد فايد عابد، نظام الإثبات في المواد المنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006، ص 33.

4 جواد بوكلاصة الادريسي، جرائم التزوير في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 198 بتصرف.

ومميزاتها شكلا ومضمونا، مع مضاهاتها بمستندات المقارنة للوقوف على كل تغيير أو إضافة أو محو.

وإذا كانت خبرة الزور تباشر وفق قواعد خبرة تحقيق الخطوط، إلا أنها تتميز عنها ببعض العمقية في التحقيق، فإذا كان خبير الخطوط يكتفي بتحديد شخص الكاتب من خلال مجموع المزايا الكتابية العامة التي تتوفر في الفرد، ويدرس العلامات الدالة على صحة الكتابة من طلاقة جرة القلم وسرعتها وخلوها من آثار وعلامات التقليد، فخبير الزور يتجاوز تحديد هذه المزايا، إلى دراسة ما تم إحداثه في الوثيقة من حذف أو إضافة أو تعديل، فهو بذلك يتجاوز فحص الخطوط اليدوية ليشمل أداة الكتابة ومادة الكتابة والورق الذي تمت عليه الكتابة، كذلك ما أثبته على السند من كتابات بالآلة الكاتبة أو الطابعة وما تعرض له من طمس أو محو أو إزالة أو إضافة[1].

يتضح مما سبق أن إجراء الزور الفرعي أكثر تعقيدا من إجراء تحقيق الخطوط، يتطلب في الأغلب تعيين خبير خطوط لمضاهاة الكتابة والتوقيع موضوع التزوير مع كتابة وتوقيع صحيحين، باعتماد تقنيات تراعي نوع التزوير الذي شمل المستند، وطريقة حدوثه، والأدوات المستعملة في ذلك؛ أما نتيجة الزور الفرعي فتختلف هي الأخرى عن نتيجة تحقيق الخطوط.

ثانيا: نتائج تحقيق الزور الفرعي

الزور الفرعي كإجراء تحقيق في وثيقة رسمية منتجة قدمت بملف الدعوى وادعى أحد الأطراف زوريتها، نتيجته إما تكون بثبوت زورية هذه الوثيقة، أو ثبوت أن إدعاء الزور كاذب أريد به التسويف والمماطلة.

وإذا ما أثبتت نتيجة تحقيق الزور الفرعي أن إدعاء الزور كاذب والوثيقة الرسمية غير مزورة، فالقاضي الإداري يقوم باعتمادها كدليل إثبات في الدعوى، مع

1 غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، مرجع سابق، ص95.

الحكم على مدعي الزور المرفوض طلبه بغرامة تتراوح بين خمسمائة وألف وخمسمائة درهم[1].

وتشكل هذه الغرامة جزاءا يتوخى منه المشرع ضمان جدية الإدعاء بالزور، وعدم تعطيل الفصل في الدعوى.

فغرامة إدعاء التزوير هي جزاء رادع أوجب القانون توقيعه على مدعي التزوير لتسببه في عرقلة السير العادي للدعوى، ذلك أن التحقيق في الإدعاء الكاذب تطلب التأكد من صحته جهدا ووقتا لا يمكن تجاوزه وغض الطرف عنه.

لكن ما يسجل على غرامة إدعاء الزور الباطل، أنها غرامة لا تراعي أهمية الوثيقة الرسمية كدليل إثبات في الدعوى الضريبية، ولا توازن حجم الضرر الذي قد يسببه الأمر بالتحقيق في زور كاذب، هذا الضرر الذي قد يصل لتوقيف السير العادي للدعوى لمدة تمتد لسنوات، إذا ما أحيل الزور على المحكمة الجنائية.

أما ما يحسب لغرامة التزوير هو أن توقيعها لا يحول دون المساس بالتعويضات والمتابعات الجنائية[2]؛ فالمتضرر من إدعاء الزور له المطالبة بتعويض عن الضرر طبقا للمادة 77 من ق.ل.ع التي تنص على أن كل فعل ارتكبه الإنسان عن بينة واختيار ومن غير أن يسمح له به القانون، فأحدث ضررا ماديا أو معنويا للغير، ألزمه مرتكبه بتعويض هذا الضرر إذا تبت أن ذلك الفعل هو السبب المباشر في حصول الضرر.

كما يمكن للمتضرر المطالبة بمتابعة جنائية، إذا أثبت أن مستعمل الوثيقة يعلم مسبقا بزوريتها، فيعاقب بالحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات كل من استعمل ورقة رسمية مزورة مع علمه بتزويرها[3]؛ و تختلف هذه العقوبة وتضاف لها غرامات حسب طبيعة الوثيقة المستعملة ما إذا كانت خاصة أو تجارية بنكية[4].

1 الفقرة الثالثة من الفصل 98 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 الفقرة 2 من الفصل 98 من ق.م.م، مرجع سابق.

3 الفصل 356 مجموعة القانون الجنائي، مرجع سابق.

4 الفصول من 360 إلى 367، من مجموعة القانون الجنائي، مرجع سابق.

لكن التعويضات والمصاريف التي يمكن أن يطالب بها المتضرر من الإدعاء الباطل بزورية الوثيقة، تتطلب إثبات سوء نية المدعي، وكثيرا ما لا يكون هذا الأمر سهلا، خصوصا بالنسبة للإدارة التي قد تواجهها وثائق مزورة يدفع المكلف بالضريبة بعدم علمه بزوريتها.

كما أن المتابعة الجنائية تستوجب أن يكون مرتكب التزوير معروفا، فلا مجال لتحريك الدعوى الجنائية في وثيقة مزورة يجهل من زورها.

إلى جانب إمكانية المطالبة بالمتابعة الجنائية، يمكن لمدعي الزور رفع دعوى أصلية أمام القاضي الجنائي، قبل بت القاضي الإداري في الزور الفرعي، فقد يحدث أن يباشر هذا الأخير تحقيق الزور الفرعي، ويقرر المدعي رفع دعوى أصلية بالزور أمام القاضي الجنائي، فهنا القاضي الإداري ملزم بأن يوقف مؤقتا البت في الطلب الفرعي إلى حين صدور الحكم الجنائي[1].

ومتى صدر حكم نهائي في الزور ضم الملف إلى الدعوى الأصلية لتستأنف المحكمة النظر في الدعوى بناء على نتائج دعوى الزور الأصلية، ذلك أن نتيجة الحكم الجنائي أشد خطورة محتواه التجريم والعقاب ثم استيفاء حق إجتماعي[2].

أما بخصوص نتيجة تحقيق الزور الفرعي التي تثبت أن الوثيقة الرسمية مزورة، فالقاضي الإداري يقوم بتنحية الوثيقة المزورة من الدعوى، ويسقط حجيتها كما لو لم تكمن ضمن ملف الدعوى، هذا مع إمكانية إحالة المستند المزور على النيابة العامة كلما ظهرت عناصر تسمح بمعرفة مرتكبه.

---

1 "إذا رفعت إلى المحكمة الزجرية دعوى أصلية بالزور مستقلة عن دعوى الزور الفرعي فإن المحكمة توقف البت في المدني إلى أن يصدر حكم القاضي الجنائي" الفصل 102 من ق.م.م.

"في حالة تقديم دعوى الزور الاصلية يوقف تنفيذ الورقة المطعون فيها بالزور بصدور قرار الاتهام، أما إذا كان قرار الاتهام لم يصدر أو وقع الطعن بالزور بدعوى فرعية فللمحكمة وفقا لظروف الحال أن توقف مؤقتا تنفيذ الورقة." الفصل 421 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

يقصد بقرار الاتهام تحريك المتابعة من أجل جريمة التزوير.

2 للتفصيل أنظر:

- عمر الطيب، الدعوى المدنية التابعة، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 1995.
- عبد الواح العلوي، حجية الأحكام الجنائية أمام القضاء المدني، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998.

فالمشرع ألزم رئيس المحكمة الإدارية بتوجيه الوثيقة التي ثبتت زوريتها وباقي المستندات التي تؤكد هذه الزورية إلى النيابة العامة بالمحكمة الجنائية المختصة مكانيا، وذلك كلما ظهرت معطيات تسمح بمعرفة الشخص الذي ارتكب التزوير[1].

إن تحريك المتابعة الجنائية إجراء قد تصل نتيجته إلى الحكم بعقوبة السجن المؤبد في حال قام بتزوير الوثيقة الرسمية قاض أو موظف عمومي أو موثق أو عدل، أما الوثيقة الرسمية المزورة من غيرهم فتتراوح عقوبتها ما بين عشر سنوات وعشرين سنة، مع إمكانية الحكم بعقوبة أقل وإضافة غرامات حسب طبيعة الوثيقة المزورة ما إذا كانت عرفية أو رسمية، خاصة أو تجارية بنكية، وحسب الشخص الذي قام بالتزوير[2].

عمليا يكتفي القاضي الإداري باستخلاص نتيجة تحقيق الزور الفرعي، فيعتمد الوثيقة التي تأكد عدم زوريتها كدليل إثبات، أو يصرح في الحكم بزورية هذه الوثيقة ويعتبرها كما لو لم تكن حجة بملف الدعوى.

فالهدف الأساس للقاضي الإداري هو هدم حجية الوثيقة أكثر من المتابعة الجنائية لمرتكب الزور، لكن هذا لا يعني التغاضي عن تحريك المتابعة الجنائية كلما طالب الأطراف بذلك، وظهرت عناصر تسمح بمعرفة مرتكب الزور، ليتحول المحضر أو التقرير القاضي بزورية الوثيقة إلى مقال افتتاحي لدعوى زور جنائية.

عموما إجراء تحقيق الخطوط والزور الفرعي إجراءين من الأهمية بما كان في استجلاء الغموض عن الدليل الكتابي عرفيا كان أو رسميا؛ هذا الدليل الذي كثيرا ما يكون منتجا في الدعوى وتكون نتيجته حاسمة في النزاع.

---

1 الفقرة الرابعة من الفصل 98 من ق.م.م: "...إذا ثبت وجود الزور وظهرت عناصر تسمح بمعرفة مرتكبه أحيلت المستندات على النيابة العامة طبقا لمقتضيات قانون المسطرة الجنائية."

المادة 587 من ق.م.ج: "إذا اكتشفت المحكمة أثناء البحث في نزاع ولو كان مدنيا، علامات تكشف عن وجود زور ومن شأنها ن تسمح بمعرفة مرتكبه، تعين على رئيس المحكمة توجيه الوثائق إلى النيابة العامة بالمكان الذي ظهر أن الجريمة ارتكبت فيه أو بالمكان الذي يمكن أن يلتقي فيه القبض على المتهم.".

2الفصول من 360 إلى 367 من مجموعة القانون الجنائي، مرجع سابق.

خاتمة القسم الأول

إجراءات التحقيق وسيلة مساعدة من القاضي لاستيضاح دليل إثبات فني يشوبه الغموض أو النقص، وهي بهذا المعنى متميزة عن وسائل الإثبات التي يتكلف بتقديمها أطراف الدعوى، ومتميزة أيضا عن دعوى إثبات الحال التي تعتبر حماية قانونية عاجلة لدليل مادي قائم وموجود.

واستعانة القاضي الإداري بإجراءات التحقيق قد تكون تلقائية أو بناء على طلبات أطراف الدعوى، وتمارس أساسا في دعوى القضاء الشامل واستثناء في دعوى إلغاء القرار الضريبي.

وسواء أجرى القاضي التحقيق في الدعوى الشاملة أو في دعوى الالغاء، فهذا التحقيق لا يرد اعتباطيا، بل يتطلب مراعاة مجموعة من الضوابط، فقبل الأمر بإجراء التحقيق لابد من توفر دليل فني غير قانوني، تم مراقبة مدى إنتاجية إجراء التحقيق الذي سيأمر به وتأثيره في الدعوى، كما أن مباشرة إجراء التحقيق لا يكون صحيحا إلا إذا سار في إطار تواجهي تراعى فيه حقوق الدفاع.

وهذه الضوابط تشترك فيها جميع إجراءات التحقيق سواء التي يباشرها القاضي بنفسه أو التي يفوضها لخبير، كما هناك ضوابط أخرى يختص بها إجراء تحقيق دون آخر، مثالها ضوابط معاينة القاضي للأماكن وضوابط مباشرة الخبير لإجراءات الخبرة الفنية أو خبرة الخطوط وغيرها مما سبق مناقشته.

إلى جانب الضوابط القانونية التي أقرها المشرع، كرست الممارسة القضائية ضوابط أخرى، كنتيجة وانعكاس لخصوصية النزاع الضريبي وطابعه المرحلي التقني والكتابي، الأمر الذي يتطلب منا البحث في جوانب هذه الخصوصية، ومحاولة الوقوف عند تأثيرها على سلطة القاضي الضريبي وحريته في التعامل مع إجراءات التحقيق، وعلى انعكاسها على إحقاق العدالة.

القسم الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية ومطلب العدالة

الحقيقة القضائية هي ما يثبته القاضي في حكمه نتيجة لتحري حقيقة الواقع، فهي وسط بين اليقين الثابت والاحتمال الراجح يتحقق بها الإقناع الكافي للقاضي بما يمكنه من الفصل في المنازعة المعروضة عليه[1].

والحقيقة القضائية غاية يسعى كل قاض لإدراكها، فالبحث عنها مطلب مستمر وطريق الوصول إليها ليس دائما سهلا يسيرا، فكل طرف في الدعوى يدعي حقيقة ويتمسك بها ويقدم عليها أدلة وإثباتات في محاولة منه إقناع القاضي بها.

والقاضي في الدعوى الضريبية كثيرا ما يجد نفسه أمام أدلة تقنية فنية غير واضحة تستوجب منه البحث والتدقيق فيها لتقدير الحقيقة الواقعية لا الحقيقة التي ادعاها كل طرف.

من هنا يكون سبيل القاضي للاهتداء لحقيقة النزاع الضريبي، الأمر بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق، حسب ما يناسب نوع الدعوى الضريبية وموضوعها؛ على اعتبار أن هذه الدعوى قد تتخذ صورة دعوى وعاء أو دعوى تحصيل، وقد يكون موضوعها طعن في المسطرة أو في الموضوع.

ولجوء القاضي لإجراء تحقيق يكون بناء على سلطته في تقدير حاجة ملف الدعوى للمزيد من التوضيح والاستقصاء، لكن واقع الحال يعكس خلاف ذلك، فالخصوصية الضريبية قد تؤثر على سلطة القاضي الإداري وحريته في الاستعانة بإجراءات التحقيق، الأمر الذي قد ينعكس بجلاء على العدالة التي هي الغاية من تقصي الحقيقة والتي قوامها المساواة والتبسيط وأسسها السرعة والمجانية.

1 سليمان مرقس، موجز اصول الإثبات في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 5

الفصل الأول: إجراءات التحقيق بين الإختيارية القانونية والإلزامية العملية

خول المشرع للقاضي الإداري سلطة تقدير مدى حاجة الدعوى الضريبية لإجراء تحقيق ولم يقيده بحالات معينة لاتخاذه، حيث مكنه من سلطة الأمر بإجراء تحقيق أو أكثر تلقائيا أو بناء على طلب من الأطراف، دون أن يلزمه بالاستجابة لهذا الطلب، كما جعل له إمكانية رفض طلب إجراء التحقيق كلما رأى بملف الدعوى أدلة تكفيه لتكوين اقتناعه، أو استنبط عدم جدية الطلب وأن الغرض منه هو إطالة الدعوى.

وعمل القضاء الإداري، انطلاقا من مشروعية تلقائية الأمر بإجراء التحقيق، على جعل سلطة الرجوع والعدول عما أمر به القاضي من إجراءات تحقيق سائغا مستساغا، كلما ظهرت أثناء نشر الدعوى عوامل جديدة تساهم في البت في القضية وتغني عن الإجراء الذي سبق وأمر به، كما جعل من نتيجة التحقيق هي الأخرى غير ملزمة بشيء ويمكن تجاوزها، كلما أمكن البت من خلال ملف الدعوى ووثائقها.

رغم تأكيد المشرع على حرية القاضي في الأمر بإجراء تحقيق وفي الأخذ بنتيجته أو العدول عنه، إلا أن الممارسة أظهرت خلاف ذلك، فهناك من الحالات العملية ما يتأثر بخصوصية الدعوى الضريبية ويؤثر على سلطة وحرية القاضي في إجراء التحقيق (المبحث الثاني).

وقبل التطرق للحالات التي تتأثر فيه سلطة القاضي في التحقيق، لابد من الوقوف عند مجموع الحالات التي يباشر فيها القاضي الإداري التحقيق، سواء على مستوى دعوى الوعاء أو دعوى التحصيل (المبحث الأول).

المبحث الأول: مظاهر سلطة القاضي في التحقيق في الدعوى الضريبية

الدعوى الإدارية دعوى يملك فيها القاضي دورا ايجابيا، فلا يقتصر في تكوين قناعته على ما يقدمه الأطراف من أدلة وإثباتات، بل له استنفاد جميع الوسائل القانونية التي تعينه على إدراك الحقيقة التي يقتنع بها ويطمئن إليها.

والدعوى الضريبية باعتبارها دعوى إدارية طرفيها المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تقام نتيجة وجود نزاع بينهما حول الأساس الضريبي وتحصيله، كثيرا ما يحتاج الفصل فيها إلى ممارسة القاضي لاختصاصه في إطار من الايجابية التي تمكن من إظهار حقيقة هذا النزاع.

فسواء كان موضوع النزاع الضريبي دعوى الوعاء أو دعوى التحصيل، للقاضي الاستعانة بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق حسب ما يخدم طبيعة الدعوى الضريبية وحسب ما يناسب موضوعها.

المطلب الأول: تجليات سلطة القاضي في التحقيق في دعوى الوعاء

تتميز المنظومة الضريبية المغربية على غرار نظيرتها المقارنة، بالخاصية التصريحية في المجمل، حيث يلتزم تلقائيا الشخص الذي حقق دخلا أو ربحا خاضعا للضريبة، بتقديم تصريح للإدارة الضريبية[1].

فالدخل أو الربح موضوع التصريح هو ما يشكل الواقعة المنشئة للضريبة أو ما يعرف بوعاء الضريبة، وعلى أساسه تقدر وتفرض الضريبة.

1 جل الضرائب الوطنية تحدد بناء على تصريح تلقائي من المكلف بها، باستثناء بعض الرسوم المحلية، التي تحدد بناء على تقدير مباشر من الإدارة.

يقدم التصريح وفق نموذج خاص يتضمن بيانات معينة وداخل آجال محددة، وهو وسيلة مهمة ترتكز عليها الإدارة في تحديد المساهمة الضريبية لصاحب التصريح [1].

وتحديد المساهمة الضريبية تحكمه مجموعة من العناصر القانونية والواقعية التي يفترض في طرفي العملية الضريبية احترامها، فإذا كان المكلف بالضريبة ملزما بالتصريح بالواقعة المنشئة للضريبة، فمن واجب الإدارة أن لا تتمادى في تقديراتها كلما أخل المكلف بواجب التصريح.

وكل تغاض عن واجب التصريح أو واجب التقدير الضريبي المشروع والملائم، قد ينشب عنه خلاف وقد يتولد عنه نزاع ودعوى أمام المحاكم الإدارية تعرف بدعوى الوعاء؛ هذه الدعوى قد يكون موضوعها الجانب المسطري الإجرائي المحض، كما قد تنصب على الجانب الموضوعي وكيفية تقدير الوعاء الضريبي أو إعادة تقديره.

وسواء كانت دعوى الوعاء دعوى إجرائية أو موضوعية، فالقاضي الإداري له كامل الصلاحية في التحقيق فيها بما يخدم الكشف عن الحقيقة، ويزيل الغموض عن تقنية تحديد الوعاء الضريبي.

---

1 نميز بين ثلاث أنواع من التصاريح:

- **تصاريح سنوية:** تودع انتظاما كل سنة وفق نموذج تعده الادارة الضريبية، مثالها التصريح بالدخل والتصريح بأجور ومرتبات العمال؛
- **تصاريح دورية:** إما شهرية أو ربع سنوية؛ أما الشهرية تقدم عن الضريبة على القيمة المضافة، ويقدمها أيضا الشخص الذي ليست له مؤسسة بالمغرب ويقوم بعمليات خاضعة للضريبة، كما تقدمها المنشآت التي يساوي أو يتجاوز رقم معاملاتها السنوي مليون درهم. وبخصوص الربع السنوية فتعنى بها المنشآت التي يقل رقم معاملاتها السنوي عن مليون درهم، وأيضا المستغلين لمؤسسات موسمية والمزاولين لعمليات عرضية؛
- **تصاريح عرضية**: تقدم للإدارة الضريبية في حال توقف المنشأة الخاضعة للضريبة عن مزاولة نشاطها أو في حالة اندماج هذه المنشأة مع أخرى، أو في حال انقسامها.

الفرع الأول: سلطة التحقيق في دعوى الوعاء المسطرية

تحديد وعاء الضريبة عملية مؤطرة بمجموعة من الإجراءات الإلزامية التي يتعين على الإدارة الضريبية كما المكلف إحترامها.

فتقدير الوعاء يتم وفق قواعد إجرائية تضمن الحق في التبلُّغ، والحق في مناقشة كل فرض ضريبي أو تصحيح يعتبر غير قانوني أو جائر.

هذه الإجراءات تعد ضمانة أساسية وإجراء جوهري، كثيرا ما تكون موضوع دعوى تتطلب في بعض الحالات من القاضي الإداري إجراء تحقيق للوقوف على حقيقة احترامها.

الفقرة الأولى: التحقيق في إجراءات التبليغ

العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة علاقة قوامها التواجهية وحق الإطلاع في جميع مراحل تأسيس الضريبة وتصفيتها.

والتواجهية ركيزتها التبليغ، ويقصد بالتبليغ عملية إيصال مجموعة من الإشعارات والتبليغات التي تتضمن بيانات معينة، داخل آجال محددة[1].

فوعاء الضريبة يحدد بناء على التصريح الضريبي الذي ينجزه المكلف بالضريبة ويبلغه للإدارة الضريبية، كما يحدد تلقائيا من قبل الإدارة كلما رفض المكلف بالضريبة تقديم التصريح أو تماطل في ذلك أو قدمه ناقصا، أو أخل بالأحكام المتعلقة بالمحاسبة وحق المراقبة.

ويمكن أن يحدد وعاء الضريبة كذلك بناء على مراجعة أو تصحيح تجريه الإدارة الضريبية على كل تصريح شابه غموض أو نقص شكك في مصداقيته.

---

1 انظر:

- الحسن بويقين، إجراءات التبليغ فقها وقضاء، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2002.
- عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على سلامة فرض وتحصيل الضريبة، مجلة المحاكم المغربية، عدد 106، يناير-فبراير، 2007

وسواء حدد وعاء الضريبة بناء على تصريح أو تصحيح أو تلقائيا، فالتواجهية وما يواكبها من تبليغات حاضرة، فالمكلف بالضريبة ملزم بتبليغ التصريح وفق الإجراءات القانونية وداخل الآجال المحددة[1].

كما أن الإدارة عند إجراء مسطرة المراقبة، ملزمة بإشعار المكلف بالضريبة خمسة عشر يوما قبل تاريخ مباشرتها[2].

في حال أظهرت نتيجة المراقبة وجود إخلال يوجب تصحيح وعاء الضريبة، تكون الإدارة ملزمة بتبليغ المكلف بالضريبة برسالة أولى توضح أسباب التصحيح، وله ثلاثين يوما للجواب عنها وتقديم ملاحظات، في حال أجاب ولم تقتنع الإدارة، لهذه الأخيرة أجل ستين يوما من تسلم الجواب، لتبلغه برسالة ثانية مفصلة ومعللة تتضمن أسباب رفضها لتبريراته.

وفي حال فرض الضريبة بصورة تلقائية، فالإدارة أيضا مجبرة على تبليغ المكلف بالضريبة بذلك، من خلال رسالة تدعوه لوجوب إيداع الإقرار أو تتميمه داخل أجل ثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم هذه الرسالة، في حال لم يستجب، توجه له رسالة ثانية تخبره بالأسس المقدرة والتي على أساسها ستفرض عليه الضريبة تلقائيا، وتمنحه أجل ثلاثين يوما لتدارك ذلك[3].

أما المكلف بالضريبة الذي لم يقدم الوثائق المحاسبية أو رفض الخضوع للمراقبة الضريبية، فتوجه له الإدارة الضريبية رسالة تدعوه للتقيد بالالتزامات القانونية داخل أجل خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمها، بعد مرور هذه الآجال، توجه له رسالة ثانية

---

1 "...كان على المطلوب الادلاء بتصريح عن الانقطاع عن مزاولة النشاط التجاري داخل أجل خمسة وأربعين يوما، والذي يتضمن جملة من المعلومات المحددة من طرف المشرع الجبائي، وأن الاخبار المجرد لا يقوم مقام الاجراء القانوني الذي حدده المشرع الجبائي مما يعرضه للنقض" محكمة النقض، قرار عدد 569، صادر بتاريخ 02 يوليوز 2014، في الملف الإداري عدد 2014/2/4/1998، منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، العدد 80، سنة 2016، ص 306 وما يليها.

2 المادة 229 من م.ع.ض، مرجع سابق.

3 المادة 228 من م.ع.ض، مرجع سابق.

تخبره أنه إذا لم يستجب ولم يبرر سبب عدم الخضوع للمراقبة وعدم تقديم الوثائق ستفرض عليه الضريبة تلقائية[1] .

وتبليغ الإشعار بالفحص ورسالتي التصحيح ورسالتي الفرض التلقائي، يجب أن يتم في ظرف مغلق، ويبعث للعنوان المحدد من طرف المكلف بالضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

والإدارة لا تكون ملزمة بالتبليغ إلى موطن المكلف بالضريبة، إلا إذا كان هذا الأخير قد حدده كعنوان للتخاطب معه، غير ذلك يبقى لها الحق في توجيه التبليغ في أي عنوان متوفر لديها[2].

ويبلغ الظرف المغلق لشخص المكلف بالضريبة، أو بموطنه لأقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص يسكن معه أو يعمل معه؛ وإذا كان المكلف بالضريبة شركة، يبلغ الشريك الرئيسي أو الممثل القانوني أو المستخدمين و أي شخص يعمل مع المكلف بالضريبة.

ويتم التبليغ بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتسلم، أو بواسطة مأموري التبليغ التابعين للإدارة الضريبة، أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين، كما يمكن التبليغ بالطريقة الإدارية.

1 المادة 229 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 "...لما كان الطاعن لم يدل للمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه بما يفيد اختياره لموطنه كعنوان للتخاطب معه من لدن الإدارة الضريبية، فإنها (المحكمة) لما اعتبرت أنه قد تعذر حصول التبليغ للملزم بالرسالة المتعلقة بسنة 2003 لكون العنوان المبلغ فيه وجد مغلقا، ولم تأخذ بعين الاعتبار مسألة محاولة التبليغ المجراة من طرف المفوض القضائي بعنوان الطاعن، فإنها تكون قد طبقت المقتضى القانوني المشار إليه أعلاه (المادة 219 من م.ع.ض) تطبيقا سليما إذ لم تكن ملزمة بالرد على الدفع المتعلق ببطلان التبليغ بموطن الطاعن ما دام أنه لم يثبت لها اختياره لهذا العنوان في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته، وما دام أنه قد تحقق لديها تعذر التبليغ إليه بعنوانه المتوفر لدى الإدارة." محكمة النقض، قرار عدد 326، صادر بتاريخ 2015/04/16، في الملف الإداري عدد 2013/2/4/1940، منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، العدد 80، مرجع سابق، ص 299 وما يليها.

إذا لم يستطع أو لم يُرد الشخص الذي تسلم ظرف التبليغ التوقيع على شهادة التسليم، وجب على العون أن يشير إلى ذلك، وفي جميع الحالات يوقع على الشهادة ويوجهها إلى المفتش الضريبي المعني بالأمر[1].

يعد التوقيع إجراء مهم في عملية التبليغ، فهو الدليل الوحيد على أن العون المكلف بالتبليغ قد وضع الظرف أو الوثيقة بين يدي الذي له الصفة القانونية لاستلامه.

ويعتبر الطرف مبلغا قانونا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف ورجوعه مذيل ببيان غير مطالب به أو انتقل من العنوان، أو عنوان غير معروف أو غير تام، أو أماكن مغلقة، أو مكلف بالضريبة غير معروف بالعنوان[2].

رغم تنويع المشرع في طرق التبليغ وتدقيقه في تحديد الشخص الذي يمكن تبليغه، فمسطرة التبليغ لازالت موضوع العديد من دعاوى الوعاء الضريبية.

فتنصب المنازعة على جانب البيانات الإلزامية الواجب توفرها في شهادة التسليم، من قبيل المعلومات المتعلقة بصفة العون المبلغ، أو تاريخ التبليغ، أو صفة

1 تنص المادة 219 من م.ع.ض، على تسليم التبليغ بشهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة، وتسلم نسخة منها للمعني بالأمر؛ تتضمن شهادة التسليم وجوبا اسم العون المبلغ وصفته، تاريخ التبليغ وصفة الشخص المسلم له الوثيقة وتوقيعه.

2 الفقرة الأخيرة من المادة 219، م.ع.ض، مرجع سابق.

الشخص المسلم له الوثيقة وتوقيعه، أو السبب الذي حال دون تبلغ المكلف بالضريبة[1].

كما يمكن أن تتمسك الإدارة بإرسال الإشعارات والرسائل، ويتمسك المكلف بالضريبة بعدم التوصل.

وفي جميع هذه الحالات، كثيرا ما تكون إجراءات التحقيق سبيل القاضي الإداري للحسم في مشروعية وصدق التبليغات.

فالتحقيق في صدقية تبليغ الإدارة المكلف بالضريبة بمجموع الرسائل والإشعارات التي ألزمها القانون بها، يجد حيزا لا بأس به في مجموعة من الدعاوى التي تتضارب فيها الأدلة حول التبلغ من عدمه؛ ومما ورد من أحكام في هذا الباب، حكم عن المحكمة الإدارية باكادير أمرت فيه بإجراء خبرة في تحقيق الخطوط للتوقيعات المضمنة على قسيمات البريد، وذلك عقب دفع الشركة بعدم تبليغها بأسس التصحيح والتعديلات المدخلة على إقراراتها، ونفيها للتوقيعات المضمنة بهذه القسيمات

1"...مسطرة الفرض التلقائي يتم فيها التبليغ وفق الاجراءات أعلاه –المادة 219 من م.ع.ض- باعتبار ذلك حقا من حقوق الملزم في الدفاع عن مصالحه في إطار مسطرة تواجهية وفق ما نصت عليه مقتضيات المدونة العامة المذكورة. والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما اعتبرت أن عبارة "منطقة لا يشملها التوزيع" لا تفيد التوصل، تكون قد سايرت مقتضيات المادتين المذكورتين طالما أن العبارة المذكورة تعني بأن إدارة البريد لا يمكنها التوزيع في تلك المنطقة مما كان يستوجب من الإدارة اللجوء إلى وسائل تبليغ أخرى وليس اعتبار البيان المذكور توصلا، والحال أن الملزم لا يمكن أن ينسب إليه أي تقصير في رجوع الرسالة بالعبارة المذكورة." محكمة النقض، قرار عدد 572، صادر بتاريخ 2 يوليوز 2015، في الملف الإداري عدد 2014/2/4/2896، منشور بمجلة محكمة النقض عدد 80، مرجع سابق، ص 293 وما يليها.

"...وحيث إنه أمام عدم إدلاء المستأنفة –إدارة الضرائب- لما يثبت توصل المستأنف عليه بالإشعار الموجه إليه من طرف المفتش، فضلا عن توجيه الإشعار المذكور في اسم خرطوم التهامي بدلا من الإسم الصحيح للمستأنف عليه كما هو مضمن بالتصريح الضريبي، الأمر الذي تكون معه المستأنفة لم تحترم المسطرة التواجهية...الشيء الذي يجعل مسطرة التصحيح الضريبي معيبة وباطلة". محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، حكم رقم 1014، بتاريخ 2008/03/18، أورده حجاج محمد، مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات م.ع.ض والاجتهاد القضائي، مجلة المعيار، العدد 51، 2015، ص 103.

والمنسوبة إلى ممثلها القانوني[1].

وفي حكم آخر، أمرت المحكمة الإدارية بالرباط بإجراء تحقيق بمعاينة السجل الخاص بتسلم الرسائل عن طريق البريد المضمون، لحسم الدعوى والحد من التضارب في الوثائق المدلى بها حول هوية الشخص الحقيقي المتسلم لرسالة التصحيح الأولى[2].

إن التبليغ لا يعني فقط عملية إيصال الوثيقة الضريبية إلى علم المعني بالأمر، بل يعني كذلك إيصال التصاريح والأجوبة والتظلمات إلى علم الإدارة الضريبية.

فهذه التصاريح والتظلمات تكون هي الأخرى موضوع دعاوى تبليغ، فقد يؤكد المكلف بالضريبة تبليغه المفتش بالتصريح أو التظلم وينكر هذا الأخير ذلك، كما قد ينكر المكلف بالضريبة توجيه التصريح ويؤكد المفتش توصله به، وفي كلتا الحالتين يلجأ القاضي الإداري للأمر تمهيديا بإجراء تحقيق.

ومن تطبيقات التحقيق في تبلغ الإقرار الضريبي ما قضت به المحكمة الإدارية بوجدة في حكم جاء فيه: "وحيث إنه بالاعتماد على تقرير الخبرة الذي وصل في نهايته

1"حيث أسست المدعية دعواها على كون إدارة الضرائب خرقت مقتضيات المادة 39 من قانون الضريبة على الشركات وذلك بعد تبليغها بأسس التصحيح والتعديلات المدخلة على إقراراتها نافية للتوقيعات المضمنة على قسيمات البريد والمنسوبة إلى ممثلها القانوني... وحيث أمرت المحكمة تمهيديا بإجراء خبرة في تحقيق الخطوط لحسم النزاع. وحيث خلص الخبير في تقريره إلى الجزم بصحة التوقيعات الواردة بشهادة التسليم والتوصل المضمونة تحت عدد 405 بتاريخ 2000/10/31 وعدد 426 بتاريخ 2001/3/29 وعدد 432 بتاريخ 2001/4/26 ونسبها إلى المكلف بتلقي المراسلات بالشركة المدعية، مما يجعل المسطرة التواجهية سليمة ويناسب معه التصريح برفض الدعوى" المحكمة الإدارية باكادير، حكم عدد 285، بتاريخ 2007/8/2، في الملف عدد 08/9/159، أورده إبراهيم أحطاب، مسطرة تصحيح الثمن في العقود، مرجع سابق، ص 225.

2"...وحيث في نازلة الحال، فإن الإدارة الضريبية اعتمدت طريقة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل لتبليغ رسالة التصحيح الأولى الموجهة إلى المدعي والمؤرخة في 2007/05/16، وأمام التضارب في الوثائق المدلى بها من الطرفين، الصادرة عن "وكالة البريد مارتيل" بخصوص هوية الشخص الحقيقي المتسلم للرسالة المذكورة، فقد أمرت المحكمة بإجراء معاينة للسجل الخاص بتسلم الرسائل عن طريق البريد المضمون بالوكالة المذكورة، حيث أسفرت حسب تصريح المسؤول عن الوكالة كون الرسالة موضوع التبليغ يفترض فيها أنها سلمت إلى المدعي شخصيا بمقر مكتب البريد بتاريخ 2007/06/11، وذلك استنادا إلى عدم الإشارة في السجل الممسوك من طرف هذا الأخير إلى كون شخص آخر هو الذي تسلم الرسالة المذكورة مع وجوب الإشارة في مثل هذه الحالة إلى صفته كوكيل عن الشخص الأصلي الموجهة إليه الرسالة ومراجع الوكالة المفوض له بها في ذلك" المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 3294، بتاريخ 2010/11/10، في الملف رقم 517-08 ق.ش، غير منشور.

إلى أن التوقيع الوارد في الإقرار موضوع النزاع غير مطابق لتوقيع الملزم المالك، يتعين استبعاد هذا الإقرار"[1].

يُظهر ما سبق أهمية التبليغ، وأهمية الوقوف على حقيقة تبلغ المعني بالأمر سواء الإدارة أو المكلف بالضريبة، فالقاضي لا يتردد في الإستعانة بمختلف إجراءات التحقيق من خبرة فنية ومعاينة وتحقيق خطوط، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على أهمية المسطرة التواجهية التي تترجمها آلية التبليغ في إرساء أسس ضريبة عادلة قوامها تمكين كل طرف من فرصة مناقشة الأساس الضريبي المحدد بأدلة وإثباتات ترفق بمجموع التصاريح والتظلمات والرسائل والإشعارات.

الفقرة الثانية: التحقيق في المطالبة الإدارية

المطالبة الإدارية أو التظلم هي بمثابة شكاية كتابية إلزامية يوقعها المكلف بالضريبة أو موكله، ويرفعها للإدارة الضريبية خلال آجال قانونية[2].

فالقانون يوجب على المكلفين بالضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم، أن يوجهوا مطالبهم كتابة إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض له، خلال أجل ستة أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة لأداء الضريبة بصورة تلقائية، أو لصدور الأمر بالتحصيل عند فرض الضريبة عن طريق جداول قوائم الإجراءات أو أوامر بالاستخلاص[3].

1 المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/02/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

2 لابد من التمييز بين المطالبة الإدارية **والمطالبة الاستعطافية**، هذه الأخيرة تعد بمثابة التماس يستعطف فيه المكلف بالضريبة الإدارة مراعاة ظروفه المادية الصعبة وإعفاءه من الغرامات والجزاءات المرتبطة بالضريبة، دون أن ينازع في أساس الضريبة أو مبلغها.

3 المادة 235 من م.ع.ض، مرجع سابق.

تتضمن هذه المطالبة مجموعة من البيانات عن المكلف بالضريبة وعن الضريبة موضوع النزاع، مع عرض موجز للوقائع وتحديد للوسائل والوثائق التي يرتكز عليها[1].

يتولى المفتش دراسة وقائع المطالبة الإدارية والإثباتات المرفقة بها، للوقوف على أهميتها وتأثيرها على النزاع الضريبي، وله استدعاء المكلف بالضريبة لإستفساره عن أي غموض أو لبس في الوقائع، كما له إجراء معاينة للتأكد من حقيقة ما ضمن بالمطالبة، وبناء على ذلك يصدر قراره بالاستجابة للمطالبة وتخفيض الضريبة كليا أو جزئيا، أو رفضها والإبقاء على الأسس التي حددتها الإدارة، كل هذا داخل أجل ثلاثة أشهر الموالية لتاريخ المطالبة[2].

إذا لم يقبل المطالب القرار الصادر عن الإدارة جوابا على مطالبته، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة الإدارية داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ المطالبة، أو الثلاثين يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب عن المطالبة[3]، ذلك أن عدم جواب الإدارة بمرور المدة القانونية يعد رفضا ضمنيا للمطالبة.

1 يتضمن التظلم الإداري أساسا، الاسم الكامل للمكلف بالضريبة وعنوانه، نوع الضريبة موضوع النزاع مراجعها وتاريخ الأمر باستخلاصها، تم عرض موجز للوقائع والأسباب الجدية التي يستند عليها للمطالبة بالتخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة.

2 المادة 235 من م.ع.ض، مرجع سابق.

3 المادة 243 من م.ع.ض، مرجع سابق.

والمطالبة الإدارية إجراء إلزامي تحت طائلة عدم قبول دعوى الوعاء[1]، باستثناء حالة المنازعة في صفة المكلف بالضريبة[2]، أو في حال عدم احترام الإدارة للمسطرة القانونية الواجبة عند فرض الضريبة ومراجعتها[3].

هذا الإجراء الإلزامي الذي فرضه التطور والتزايد في مجال المنازعات الضريبية، الهدف منه فتح حوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية لتسوية النزاع وتدارك الأخطاء والإغفالات التي يمكن أن يقع فيها كلا الطرفين.

فموضوع المطالبة الإدارية، عموما، هو إعادة النظر في تقديرات الضريبية إما بتخفيضها أو إلغائها، وكثيرا ما تستند هذه المطالبات على بعض الإغفالات في تقدير أو حساب مبلغ الضريبة، أو بعض الأخطاء المادية التي قد ترتكبها الإدارة، وترفق ببعض الإثباتات التي من شأنه مساعدة الإدارة على فحص وسائل دفاع الطالب وإمكانية مراجعة تقديراتها.

كما أن جواب الإدارة عن المطالبة الإدارية قد يدفع المكلف بالضريبة للإقتناع بقرار الإدارة والإطمئنان لمشروعيته.

---

1 "...وحيث ألزم المشرع الخاضع للضريبة في كافة النصوص الضريبية بضرورة سلوكه مسطرة المطالبة الإدارية الأولية أمام الجهة المكلفة بالوعاء الضريبي، في حالة منازعته في إجراءات تأسيس الضريبة المفروضة عليه، ومنح الإدارة الضريبية آجال معينة للبحث والتحقيق في المطالبة المذكورة، ولا يصبح من حق الخاضعين اللجوء إلى القضاء الإداري بغية عرض نزاعهم أمامه إلا بعد انصرام هذا الأجل أو داخل الشهر الموالي لتاريخ توصلهم بجواب الإدارة عن مطالبتهم" المحكمة الإدارية بمراكش ملف عدد 2010/5/930ش، أورده زكرياء العماري، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد الأول، ص 178.

2"خرق مسطرة المطالبة الإدارية هو دفع لا تلتفت إليه المحكمة بالنظر إلى كون المدعي يناقش في عريضة دعواه مسألة الإعفاء، ويدعي بأنه غير مخاطب بأداء المبالغ المتنازع عليها" المحكمة الإدارية بمكناس، حكم رقم 5/2010/417 مكرر، صادر بتاريخ 2010/11/11، أورده أشرف الغروص، خصوصية المطالبة الإدارية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 149

3 "عدم احترام الإدارة المسطرة التواجهية في ربط الضريبة، يجعل الملزم غير مقيد باحترام مسطرة تقديم طعن خلال أجل الشهر الموالي لأجل الستة أشهر" المحكمة الإدارية بمكناس، حكم رقم 5/2010/211، صادر بتاريخ 2010/10/14، نفس المرجع ، ص 149.

لكن الواقع يظهر غير ذلك، فالمطالبة الإدارية كثير ما تعدوا مجرد إجراء شكلي[1]، بل الأكثر من ذلك، قد تكون هي الأخرى موضوع دعوى تتباين فيها الأدلة والإثباتات.

فقد تدفع الإدارة الضريبية بعدم سلوك مسطرة المطالبة الإدارية، ويؤكد المكلف بالضريبة نقيض ذلك، ليكون سبيل القاضي وسط هذا التضارب، الأمر بإجراء تحقيق، وأساسا الأمر بإجراء جلسة البحث.

فكثيرا ما يكون موضوع جلسة البحث التأكد من احترام شرط تقديم المطالبة الإدارية، وطبيعة هذه المطالبة ومدى احترامها للشروط القانونية.

ومن تطبيقات ذلك، قرار تمهيدي صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قضى فيه نظر المحكمة الأمر بإجراء بحث في نازلة تقديم المستأنف عليه لتظلم أمام الإدارة الضريبية بعدم تحقيق أي زائد قيمة وإلتماسه إلغاء الضريبة، ودفع الإدارة بعدم إرتكازه على أساس من القانون، لعدم إشارته إلى التظلم وتاريخه[2].

وفي حكم آخر صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة أجريت جلسة البحث أدلى خلالها دفاع المدعي بطلب مواصلة الدعوى وأرفقه بشهادة وفاة وإراثة، وأوضح بأن الشكاية المؤرخة في 1997/12/25 تتعلق بطلب مقابلة مع مدير الضرائب، وليس تظلم[3].

عموما، المطالبة الإدارية من الإجراءات المسطرية المهمة التي أوجب المشرع احترامها عند المنازعة في وعاء الضريبة، فهي مرحلة هامة وحاسمة يتوقف عليها

1 نفس المرجع، ص 145.

2 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 545، صادر بتاريخ 2012/10/04، في الملف رقم 405-12-9، غير منشور.

3 المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/02/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

وجود المرحلة القضائية[1]، والقاضي الإداري في إطار استقصائه حقيقة احترام الإجراءات المسطرية لا يتردد في الأمر بإجراء تحقيق لتقدير مشروعية شروط المطالبة الإدارية.

يظهر مما سلف أن المطالبة الإدارية على غرار المسطرة التواجهية، أهم صور دعوى الوعاء المسطرية التي تكون موضوع إجراء تحقيق، وإن كانت المنازعة في أجل تقادم الوعاء هي الأخرى تدخل ضمن دعوى الوعاء المسطرية، إلا أنه يصعب الأمر بإجراء تحقيق فيها خارج المسطرة التواجهية والمطالبة الإدارية التي تؤكد أو تنفي قطع التقادم أو وقفه[2].

الفرع الثاني: سلطة التحقيق في دعوى الوعاء الموضوعية

تقدير الوعاء الضريبي يكون أساسا، بناء على تصريح قانوني تلقائي من المكلف بالضريبة تحسب منه الضريبة وفق تقنية حسابية تختلف حسب نوع الضريبة المفروضة ونوع العائدات والأرباح[3].

وإذا كانت هذه التقنيات، رغم دقتها، واضحة لا تثير أي نزاع في موضوع التقدير، فالأمر ليس كذلك في حال عدم تقديم التصريح القانوني، أو في حال توفر موجبات التصحيح الضريبي.

---

1 محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل، الموسوعة الضريبية، العدد 13، دار طباعة الحرف، الاسكندرية، ص 16، اورده عبد الرحيم التيجاني، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا، بحث بنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -اكدال، السنة الجامعية 2012-2013، ص 336.

2 **تقادم الوعاء** يعني سقوط حق الإدارة في تأسيس الضريبة أو تصحيحها بعد مرور أجل أربع سنوات، واستثناء بعد مرور أجل عشر سنوات، بالنسبة للواجبات التكميلية والذعائر والزيادات المرتبطة بها المفروضة على بعض المكلفين بالضريبة الذي خالفوا شروط الاعفاء أو التخفيض. المادة 232 من م.ع.ض، مرجع سابق.

3 هناك إمكانية تحديد الضريبة بناء على تقدير مباشر من الإدارة، كما رسم السكن الذي يفرض على أساس القيمة الإيجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجنة الإحصاء، فيتم تحديد هذه القيمة الإيجارية باعتبار متوسط مبالغ أكرية المساكن المماثلة الواقعة بنفس الحي.

فالفرض التلقائي والمراجعة الضريبية إجراءات إجبارية جزائية قد تبالغ خلالها الإدارة في تحديد قيمة الضريبة، فيرفضها المكلف بالضريبة وينازع فيها، ما يجعلها أبرز صور دعوى الوعاء الموضوعية وأكثرها حاجة لإجراء تحقيق والوقوف على حقيقة مبلغ الضريبة المفروض تلقائيا أو المراجع.

الفقرة الأولى: التحقيق في تقدير الوعاء المفروض تلقائيا

الأصل أن يقدم المكلف بالضريبة الذي حقق دخلا أو ربحا خاضعا للضريبة تصريحا للإدارة، لترتكز عليه في تحديد مساهمته الضريبية.

لكن ليس كل المكلفين بالضريبة يلتزمون بتقديم التصاريح، فمنهم من يرفض التصريح بالأرباح، ومنهم من يتماطل في ذلك، ومنهم من يقدم تصريح غير متضمن لبعض البيانات الضرورية التي تجب لتحديد وعاء الضريبة؛ وفي كل هذه الحالات يكون الجزاء فرض الضريبة بصورة تلقائية[1].

كما يكون فرض الضريبة تلقائيا في الحالة التي يخالف فيها المكلف بالضريبة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة الضريبية، كأن يتعنت ويتماطل عن تقديم الوثائق المحاسبية، أو يرفض الخضوع للمراقبة[2].

فالفرض التلقائي جزاء، يحكمه مبدأ أسبقية خطأ المكلف بالضريبة وإخلال بواجباته القانونية، وهو بمثابة تنازل منه عن المساهمة في تحديد الأسس عن طريق إيداع الإقرار، وفسح للمجال أمام الإدارة لتقدير مبلغ الضريبة بشكل انفرادي تلقائي.

هذا التنازل والتلقائية التي تقابله، لا يعني منح الإدارة الضريبية سلطة مطلقة في تقدير الوعاء الضريبي، بل هي ملزمة بإجراء تقدير واقعي يحترم المسطرة

1 المادة 228، من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 المادة 229، من م.ع.ض، مرجع سابق.

المنصوص عليها قانونا ويراعي عدم المغالاة[1].

فالمشرع أوجب على الإدارة الضريبية تبليغ المكلف بالضريبة برسالة تذكره بوجوب إيداع الإقرار أو تتميمه، داخل أجل ثلاثين يوما من تاريخ تسلمها.

إذا لم يبادر المكلف بالضريبة إلى الاستجابة للرسالة خلال الأجل القانوني، تخبره الإدارة بموجب رسالة ثانية بالأسس المقدرة التي على أساسها ستفرض عليه الضريبة تلقائيا، وكذا الزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها، إذالم يقم بإيداع أو تتميم إقراره أو عقده داخل أجل ثان مدته ثلاثون يوما من تاريخ تسلم الرسالة الثانية[2].

أما فيما يخص طلب التقيد بالالتزامات وتقديم الوثائق المحاسبية، أو الخضوع للمراقبة الضريبية، فيوجه هو الأخر برسالة تحدد للمكلف أجل خمسة عشر يوما للامتثال، بمرورها دون استجابة، توجه له رسالة ثانية وتمنحه أجل خمسة عشر يوما أخرى للتقيد بالالتزامات أو تبرير عدم وجود محاسبة، تحت طائلة توقيع غرامات[3].

تشكل رسالتي طلب التقيد بالالتزامات القانونية المتعلقة بإقرار أو المحاسبة ضمانة أساسية وجوهرية يؤدي عدم احترامها إلى بطلان مسطرة الفرض التلقائي، فهي آلية تخفف من سلطوية الإدارة وتنفي عنها الصبغة الاستبدادية، فتمنح للمكلف بالضريبة فرصة تدارك السهو أو حتى التعنت في الوفاء بإلتزاماته القانونية.

---

1 "...المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أنه في حالة الفرض التلقائي للضريبة كما هو الحال في النازلة، فإن الادارة تكون ملزمة بإثبات أن مسطرة الفرض كانت صحيحة ويبقى على الملزم إذا اعتبر أن هناك مغالاة في مبلغ الضريبة إثبات ذلك وهو ما لم يراعه القرار الذي جاء معللا تعليلا فاسدا عرضه للنقض". محكمة النقض، قرار عدد 574، صادر بتاريخ 2 يوليوز 2015، في الملف الإداري عدد 2015/2/4/1164، منشور بمجلة محكمة النقض، عدد 80، مرجع سابق، ص 236 وما يليها.

2 المادة 228 من م.ع.ض، مرجع سابق..

3 إذا لم يقدم الخاضعون للضريبة الوثائق المحاسبية والثبوتية المشار إليها في المادتين 145 و 146 أعلاه، أو رفضوا الخضوع لإجراء المراقبة المنصوص عليها في المادة 212 أدناه، فإنهم يتعرضون لغرامة مبلغها ألفي درهم، وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها ألف درهم. غير أنه بالنسبة للضريبة على الدخل يتراوح مبلغ هذه الغرامة من خمسمائة إلى ألفي درهم. البند الاول من المادة 191 من م.ع.ض، مرجع سابق.

والقاضي الإداري لا يتردد في إلغاء كل فرض تلقائي غض الطرف عن هذه الضمانة[1]، وفي سبيل ذلك قد يعمد إلى إجراء تحقيق للتأكد من قانونية مضمون رسالتي الفرض التلقائي، بالتالي مشروعية مسطرة فرض الضريبة تلقائيا.

ومن تطبيقات التحقيق في مضمون رسالتي الفرض التلقائي، ما أسفر عنه البحث المنجز بمكتب المستشار المقرر قصد التحقق من مدى سلامة المسطرة المتمسك ببطلانها، حيث تبت للمحكمة كون النزاع بين الطرفين ينصب على رسالة التبليغ الثانية الصادرة عن المفتش بتاريخ 2003/3/27 وجواب المدعية عليها، والحال أن هذه الأخيرة تقر كونها لم تلتمس صراحة في جوابها إحالة الملف على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة معزية ذلك إلى صياغة الرسالة التبليغية الثانية والحال أن المرجع هنا يجب أن يكون هو القانون فتكون بذلك مسطرة الفرض التلقائي، ربطا بجواب المدعية، صحيحة ويتعين رد الوسيلة المثارة بشأنها"[2].

إلى جانب احترام مسطرة الفرض التلقائي، الإدارة ملزمة بتحديد مبلغ الضريبة المفروض تلقائيا وفق منهجية دقيقة تحترم طبيعة النشاط الخاضع للضريبة وعدم المغالاة في التقدير.

وتختلف طرق التقدير التلقائي باختلاف المادة الخاضعة للضريبة، فيراعى في تقدير القيمة التجارية للأموال المنقولة الموقع والمستوى الجغرافي للمحلات والأصول التجارية، في حين يستأثر المحيط الجغرافي والبيئي والقرب من الخدمات المختلفة أهمية كبير بالنسبة لتحديد القيمة التجارية للأراضي القابلة للبناء، وتحظى جودة البناء ومدى قدمه ودرجة الصيانة والرفاهة التي توفرها بالأولوية في تقدير قيمة العقارات

1 ".... وبخصوص باقي ما أثير في الوسيلة، فإنه لما كانت مسطرة الفرض التلقائي توجب حسب المادة 228 من م.ع.ض توجيه رسالة أولى وثانية للملزم لمطالبته بإيداع اقراره وفق لمقتضيات المادة 219، فإنه مؤدى ذلك أن الأمر يتعلق بضمانة أساسية وجوهرية يؤدي عدم احترامها إلى بطلان مسطرة الفرض، ولا يمكن للمحكمة القيام بنفسها بتحديد أساس الضريبة ولا الاحتجاج بأخطاء الملزم، والمحكمة لما اعتبرت الفرض لاغيا تكون قد راعت مجمل ما ذكر "محكمة النقض، قرار عدد 572، صادر بتاريخ 2 يوليوز 2015، في الملف الإداري عدد 2014/2/4/2896، منشور بمجلة محكمة النقض عدد 80، مرجع سابق، ص 293 وما يليها.

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم عدد 2004/513غ، بتاريخ 2008/03/19، في الملف رقم 558، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص من 151 إلى 163.

المبنية، أما العقارات الفلاحية فالعبرة فيها بدرجة خصوصية الأراضي وتقدم الوسائل التقنية المستعملة في الاستغلال والمعالجة[1].

ويمكن الجمع بين أكثر من طريقة للتقدير، حسب ما يراعي تقدير تقريبي لا تعسف فيه أو مغالاة، وكل خطأ في تقدير يستدعى استبعاد مبلغ الضريبة المحدد.

والقاضي الإداري في إطار مراقبة طرق تقدير الضريبة المفروضة تلقائيا، له الإستعانة بأي إجراء من إجراءات التحقيق للتأكد من مشروعية الفرض التلقائي.

ومن الأحكام التي بنية على إجراء تحقيق لتقدير مشروعية الفرض التلقائي، حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تم الإستعانة فيه بإجراء جلسة البحث لتأكد من حقيقة توفر المدعي على دخول متنوعة مبررة لفرض الضريبة تلقائيا، وأن الأمر لا يتعلق بمداخيل فلاحية معفاة قانونا من الضريبية [2].

يظهر مما سبق أن الفرض التلقائي استثناء أحاطه المشرع بضمانات مهمة تحاول تقليص اللجوء إليه، فالرسالة الأولى يمكن اعتبارها رسالة إنذارية تحث المكلف بالضريبة على احترام إلتزاماته القانونية، أما الرسالة الثانية فهي بمثابة رسالة تهديدية تذكره بالالتزامات وبالزيادات والغرامات والذعائر.

بل الأكثر من ذلك أقر المشرع ضمانة أخرى مهمة، ستقلص لا محال من اللجوء لهذا الاستثناء، وهي إمكانية إيداع إقرار تصحيحي، فكلما لاحظت الإدارة وجود أخطاء مادية في الإقرارات، تخبر المكلف بالضريبة بوجوب إصلاحها قبل أن تباشر مسطرة الفرض التلقائي[3].

---

1 إبراهيم أحطاب، مسطرة تصحيح الثمن في العقود، مرجع سابق، ص 62.

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 707، صادر بتاريخ 10/11/ 2006، في الملف عدد 2005/760غ، غير منشور.

3 عندما تلاحظ الإدارة أخطاء مادية في الإقرارات المودعة، تُوجه إلى الخاضع للضريبة رسالة، تطلب منه بواسطتها إيداع إقرار تصحيحي داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة، وتحدد هذه الرسالة طبيعة الأخطاء المادية التي لاحظتها الإدارة. إذا لم يقم الخاضع للضريبة بإيداع الإقرار التصحيحي داخل أجل الثلاثين يوما السالفة الذكر أو قام بإيداع إقرار تصحيحي جزئي، تتم متابعة مسطرة الفرض التلقائي. انظر المادة 221 مكررة من م.ع.ض، مرجع سابق.

الفقرة الثانية: التحقيق في تقدير الوعاء التكميلي المراجع

إذا كان التصريح الضريبي التلقائي أهم ما يميز النظام الضريبي المغربي، فهذا التصريح لا يأتي دائما واضحا لا يشوبه نقص أو خطأ أو تضارب مع الواقع، من هنا خول المشرع للإدارة الضريبية آلية مراقبة الأسس المضمنة بالتصريح، وتصحيح كل ما يظهر للمفتش الضريبي من خلل أو تناقض ساهم في إنقاص قيمة الضريبة أو الإعفاء منها.

فالتزام الشخص الذي حقق دخلا أو ربحا خاضعا للضريبة بتقديم تصريح تلقائي للإدارة الضريبية لترتكز عليه في تحديد مساهمته الضريبية، يقابله حق الإدارة الضريبية في مراقبة صحة بيانات هذا التصريح والتأكد من حقيقتها، وذلك من خلال التدقيق في البيانات المضمنة به، ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة بالملف الضريبي للمكلف وببنك معلومات الإدارة، أو بما هو موجود بمحلاته المهنية أوالمستغلاته الزراعية.

فقبل بدء المراقبة تكون الإدارة ملزمة بإشعار المكلف بالضريبة بيوم وساعة ومدة الفحص، لإعطائه الفرصة لتهيئ وثائقه وحججه.

بناء على نتيجة الفحص يتقرر سلوك مسطرة التصحيح من عدمه، فقد يظهر للمفتش صحة ما تم التصريح به وما تم تقديره سابقا، كما قد تسفر نتيجة الفحص عن وجود مخالفات وإغفالات توجب مباشرة تصحيح ضريبي، وتحديد أساس جديد يوازي القيمة الحقيقية للوعاء المفروض عليه الضريبة.

وسلوك مسطرة التصحيح الضريبي لا يكون دائما نتيجة فحص ضريبي، إذ يمكن للمفتش أن يباشرها، في حالات حددها المشرع، وفق مسطرة خاصة[1].

يشمل التصحيح الضريبي أسس الضريبة الناتجة عن الاقرار أو المفروضة تلقائيا[2].

وتباشر مسطرة التصحيح خلال أجل ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء المراقبة، وخلال هذه المسطرة، يتولى المفتش تبليغ المكلف بالضريبة برسالة توضح أسباب التصحيح، طبيعته، تفاصيل مبلغه، والأساس الجديد؛ قد يقتنع المكلف بالضريبة

1 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 مقاولة أو انقطاع 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 وإما إحداث شخص معنوي 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 رأس المال والدين؛
- المبالغ المحجوزة في المنبع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبنائهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشآتهم؛
- الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، على فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت مقاولة أو انقطاعها عن مزاولة نشاطها.

أما فيما يتعلق بالأرباح العقارية فإذا لاحظ المفتش ، بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأملاك المبيعة، أنظر على التوالي، المادتين 221 و 224 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 يشمل التصحيح أسس فرض الضريبة، المبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجور، والأثمان أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات، سواء نتجت هذه الأسس والمبالغ والأثمان عن إقرار أو عن فرض الضريبة بصورة تلقائية. المادة 220 من م.ع.ض.

بمبررات التصحيح ومبلغه المضمن بهذه الرسالة، كما قد يجيب برسالة معللة تقنع الإدارة بصدق بيانات التصريح، فتكون نهاية الخلاف الضريبي[1].

أما إذا أجاب المكلف بالضريبة على الرسالة الأولى خلال الأجل القانوني ولم يقتنع المفتش، يرسل رسالة ثانية، تتضمن أسباب رفضه الكلي أو الجزئي بشكل مفصل ومعلل ومدعم بالمعطيات والأرقام، ويذكره بأن هذا الأساس سيصبح نهائيا إذا لم يقدم طعنا أمام اللجان الضريبة خلال أجل ثلاثين يوما من تسلم هذه الرسالة[2].

وإذا كانت حرية المراقبة واردة، فحرية المراجعة والتصحيح تتطلب تعليل أسبابه ثم إثبات مشروعية التصحيح وعدم المغالاة.

فالمشرع ألزم المفتش الضريبي بتسبيب التصحيح، وأوجب عليه تبليغ رسالتي التصحيح معللة، توضح أسباب إعادة تقدير مبلغ الضريبة والأسس المعتمدة في ذلك.

وأسباب التصحيح عديدة غير محصورة، فالإدارة ليست مقيدة بأسباب معينة تضمنها في رسالتي التصحيح، إذ تكفي الإشارة إلى تعليل مشروع ومنطقي يبرر السبب الرئيسي وراء إجرائها للتصحيح[3].

والقاضي الإداري لا يتردد في مراقبة مشروعية التعليل وملاءمة الأساس المراجع للواقع، وخلال هذه المراقبة كثيرا ما يلجأ للأمر بإجراء تحقيق.

---

1 إذا اكتفى المكلف بالضريبة بالسكوت فهو قبول ضمني بمبلغ الضريبة المصحح الذي تضمنته رسالة التصحيح الأولى.

2 المادة 220 من م.ع.ض، مرجع سابق.

3 "الرسالة التصحيحية الأولى تتضمن أسباب التصحيح ومبلغ التعديلات المقترحة والسبب الرئيسي في التصحيح وهو عدم مطابقة الثمن المصرح به في الإقرار المبيع مع القيمة التجارية الحقيقية للعقار المفوت، وأن المشرع لم يلزم الإدارة بالإدلاء بمراكز المقارنة ولم يحدد أسباب على سبيل الحصر يجب تضمينها في رسالة التصحيح ولم يقيد الإدارة بهذه الأسباب المعينة طبقا للفقرة الأولى للمادة 65 من م.ع.ض، وأن ما ذهبت إليه محكمة الدرجة الثانية من كون الإدارة استكنفت عن الإدلاء بالعناصر المعتمدة في تقدير الضريبة التكميلية لان عبء الإثبات يقع عليها لا يقوم على أي سند قانوني، مما يجعل القرار عرضة للنقض" محكمة النقض، قرار عدد 574، صادر بتاريخ 2 يوليوز 2015، في الملف الإداري عدد 2015/2/4/1164، مجلة محكمة النقض، عدد 80، مرجع سابق، ص 236 وما يليها.

دلك أن الضريبة التكميلية المفروضة والناتجة عن مسطرة المراقبة، تحكمها مساطر وإجراءات تقنية كثيرا ما يتطلب التحقيق فيها حضور أطراف الدعوى وتوجيه لهم أسئلة واستفسارات، أو الاستعانة بخبرة ابتغاء الحصول على رأي فني له إلمام بموضوع النزاع.

ومن تطبيقات تحقيق القاضي في دعوى الوعاء المراجع، أمر المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بإجراء خبرة لتحديد القيمة التجارية للعقار وتقدير ثمنه الحقيقي مقارنة بما صرح به المكلف بالضريبة أو ما ضمنه بعقد البيع، وبين الثمن الذي حددته الإدارة أو اللجان الضريبية[1].

وفي حكم آخر قضى فيه نظر محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط إجراء جلسة البحث لاستيضاح الطريقة التي اعتمدها المفتش لإعادة تقدير أساس الضريبة [2].

تأكيدا لما سلف، تحديد وعاء الضريبة المراجع كما التلقائي، عمل يتطلب من الإدارة اعتماد تقنيات خاصة، وإلماما بمعطيات فنية، وإجراء بحث وثائقي وأحيانا ميداني، وهذا ما يجعل من العملية ككل فنية تقنية قد تتجاوز معارف القاضي الإداري، وتضطره في أكثر الحالات للإستعانة بإجراءات التحقيق لإزالة الغموض واللبس حتى يتسنى له الفصل في مشروعية الضريبة المفروضة تلقائيا أو المراجعة، والتأكد من ملاءمة مبلغها للنشاط الخاضع للضريبة.

بعد دراسة إجراءات التحقيق التي يباشرها القاضي الإداري في دعوى الوعاء، من الضروري الوقوف عند تطبيقات التحقيق في إجراءات التحصيل كإجراءات تنفيذية تباشر وفق مساطر متسلسلة ودقيقة يفترض أنها تضمن الحماية للدليل الكتابي.

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،حكم تمهيدي رقم 46، بتاريخ 2010/1/28، في الملف رقم 2008/6/14، غير منشور.

2 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار رقم 1049، صادر بتاريخ 2005/06/07، ملف رقم 01/01 ش.ض، غير منشور.

المطلب الثاني: تجليات سلطة القاضي في التحقيق في دعوى التحصيل

التحصيل الضريبي هو مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل المدين بالضريبة على تسديد ما بذمته من دين ضريبي[1].

والتحصيل الضريبي يفترض فيه أن يتم رضائيا طوعا، حيث تتولى الإدارة إخبار المكلف بالضريبة بمبلغ الدين الواجب أداؤه، وتاريخ الشروع في تحصيل هذا الدين وتاريخ استحقاقه[2].

لكن قد يحدث الاستثناء، ويرفض المدين أداء الضريبة أو يتماطل في ذلك، فتضطر الإدارة الضريبية إلى سلوك مسطرة التحصيل الجبري.

ويقصد بالتحصيل الجبري مجموع الإجراءات القانونية الإجبارية التي تباشرها إدارة التحصيل في حق المدين الذي رفض أو تماطل عن أداء ما بذمته من دين ضريبي.

والتحصيل كإجراء جبري، يكون في كثير من الأحيان موضوع دعوى طعن في إجراءاته، فيرفع المدين دعوى موضوعية في مواجهة الإدارة التابع لها القابض المكلف بالتحصيل[3]، كما قد يكون موضوع طلب يرفعه المدين أمام قاضي الأمور المستعجلة، لاستصدار أمر للإدارة الضريبية بوقف تنفيذ إجراءات التحصيل إلى حين بت قاضي الموضوع في الدعوى.

---

1 المادة 1 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 محرم 1421 (3 ماي 2000) منشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (1 يونيو 2000)، ص 1256.

2 **التحصيل الرضائي** أداء طوعي بمبادرة من المكلف بالضريبة داخل المدة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو لإصدار وتاريخ الاستحقاق، وتتنوع طرق التحصيل الرضائي وتتباين آجالها من ضريبة لأخرى. أنظر عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون العمومية، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2012، ص 19 وما يليها.

3 إجراءات تحصيل الضريبة يجب أن توجه ضد الإدارة التابع لها القابض المكلف بالتحصيل، سواء كانت الخزينة العامة للمملكة أو المديرية العامة للضرائب طبقا للمادة 166 من م.ع.ض. محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 22 بتاريخ 2013/01/21 في الملف رقم 2/12/262، غير منشور.

وسواء كان موضوع الدعوى، طعن في إجراءات التحصيل الجبري، أو مطالبة بوقف تنفيذها، فكلا الدعويين تقدم فيهما أدلة إثبات قد تتطلب من القاضي التحقيق فيها.

الفرع الأول: التحقيق في دعوى الطعن في إجراءات التحصيل

بعد تحديد الوعاء، يحدد الجدول الضريبي أو الأمر بالتحصيل مبلغ الضريبة وتاريخ استحقاقها، لتصبح سارية المفعول بمجرد انتهاء الشهر الثاني الموالي للشهر الذي حدد فيه تاريخ الشروع في تحصيلها[1].

فبناء على تاريخ الشروع في التحصيل المحدد في الأمر بالتحصيل، يكون المكلف ملزما بأداء الدين الضريبي وتبرئة ذمته طوعا.

لكن قد يحدث أن يرفض المدين بالضريبة الأداء، وينازع في صحة وشكليات إجراء التحصيل الذي باشرته الإدارة، أو في عدم قانونية الدين موضوع التحصيل لأسبقية الوفاء به أو سقوطه بالتقادم، وفي كلا الحالتين قد تتضارب الإثباتات المقدمة وتتداخل، ما يجعل القاضي أمام باب الأمر بإجراء تحقيق للتأكد من مشروعية التحصيل وإجراءاته.

الفقرة الأولى: دعوى الطعن في إجراءات التحصيل

تبدأ مرحلة التحصيل الضريبي مباشرة بعد إصدار الأمر بالتحصيل، ليكون المدين بالضريبة ملزما بالأداء خلال أجل الشهر الثاني الموالي للشهر الذي حدد في هذا الأمر، بمرور هذا الأجل يتم تذكير المدين بإعلام ضريبي ثم اشعار بدون صائر، قبل الانتقال إلى مرحلة التحصيل الجبري.

لتمر مسطرة التحصيل الجبري عبر ثلاث مراحل أساسية، تبدأ بالإنذار ثم الحجز وأخيرا البيع، مع إمكانية الإنتقال إلى الإكراه البدني في حال تعذر البيع.

إن المرور عبر هذه المراحل الجبرية يتم وفق مساطر معينة وداخل آجال محددة، كل إخلال بها قد يسقط أحقية الإدارة في الدين الضريبي.

1 المادة 13 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

أولا: المنازعة في صحة المسطرة المتبعة لاستخلاص الضريبة

تتطلب إجراءات التحصيل الجبري من المحاسب المكلف بالتحصيل التحضير لها ولفت انتباه المدين لعواقبها.

فيتولى المحاسب المكلف بالتحصيل إرسال إعلام ضريبي للمدين، يرفق بجدول الضريبة أو الأمر بالتحصيل، وهو إجراء حبي بمثابة تذكير بالدين الضريبي ومبلغه وتاريخ الشروع في تحصيله[1].

وفي إطار الحبية والرضائية دائما، وتمهيدا لطريق الجبر والإكراه على دفع الدين الضريبي، يبعث المحاسب المكلف بالتحصيل تذكير ثان لحث المدين بالضريبة على التسديد، وهو الإشعار بدون صائر الذي يتضمن نفس بيانات الإعلام الضريبي، ويؤكد هو الآخر على وجوب أداء الضريبة قبل انصرام الأجل القانوني، وقبل الخضوع لزيادات التأخير وصوائر التحصيل الجبري[2].

وإرسال آخر إشعار بدون صائر إجراء إجباري قبل مباشرة مسطرة التحصيل الجبري، وكل تجاوز له أو إخلال به يؤدي إلى بطلان إجراءات التحصيل اللاحقة[3].

بعد مرور عشرين يوما على الأقل على تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر، ومضي أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق؛ تباشر المسطرة الفعلية للتحصيل الجبري، وذلك بتوجيه المحاسب العمومي إنذارا للمدين بالضريبة المتأخر عن تسديد دينه، يحثه فيه على إلزامية أدائه مبلغ الدين.

---

1 المادة 5 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

2 المادة 36 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

3 "المستأنف لم يثبت تبليغ الإشعار بدون صائر إلى المستأنف عليه حتى يكون صحيحا ومنتجا لآثاره، لأن هذا التبليغ يعتبر ضمانة جوهرية للمدين -المستأنف عليه- قبل فرض غرامات التأخير عليه ولا يكفي تقييد تاريخ الإرسال بالجدول الضريبي واحترام الأجل القانوني لمباشرة إجراءات التحصيل الاحقة، بل لابد من تبليغ الإشعار المذكور تحت طائلة بطلان تلك الإجراءات، وأن الحكم المستأنف لما سار على هذا النحو كان صائبا وواجب التأييد"محكمة النقض، قرار عدد 503، بتاريخ 2004/06/23، ملف إداري عدد 06-4-2-2003، منشور بدفاتر المجلس الأعلى، عدد 9، 2005، ص 256.

فالإنذار بمثابة تنبيه يوجهه المحاسب للمدين، يتضمن بيانات عن المرسِل، من قبيل اسم المصلحة الإدارية المعنية وصفة المحاسب وموطنه الإداري، وبيانات عن هوية المدين بالضريبة المرسَل إليه، ثم موضوع الإرسال وهو مبلغ الدين الضريبي وتوابعه ومصاريف الإجراءات.

يبلغ الإنذار للمكلف بالضريبة عن طريق مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة أو أي شخص منتدب لذلك، مع إمكانية التبليغ بالطريقة الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل؛ ويتم التبليغ للمكلف بالضريبة شخصيا، أو بموطن بين يد أُقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه، وعن طريق تعليق الإنذار بآخر موطن للمكلف بالضريبة، وذلك في حال تعذر التبليغ[1].

ويعتبر المدين بالضريبة مبلغا في اليوم الثامن الموالي لتاريخ رفض استيلام الإنذار، وفي اليوم العاشر لتاريخ تعليق الإنذار في آخر موطن للمدين[2].

تضمين الإنذار البيانات المذكورة أعلاه وتبليغه تبليغا قانونيا صحيحا، إجراءات جوهرية كل إخلال بها يبطل هذا الإجراء وباقي الإجراءات التي تليه.

---

1 تنص المادة 43 من م.ت.د.ع، على أنه في حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه، يسلم في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه. ويشهد الشخص الذي تسلم الإنذار بالتوصل على الأصل.

واعتبرت نفس المادة بمثابة شهادة تسليم القائمة المكونة لأصل الإنذار ممهورة بتوقيع الشخص الذي تسلم الانذار أو بالعبارات "عجز عن التوقيع" أو "رفض التوقيع".

إذا رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار، يشار إلى ذلك على الأصل، ويعتبر الإنذار حينئذ مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض استلام الإنذار.

وفي الحالة التي يتعذر فيها تسلم الإنذار نظرا لعدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل إقامته، يعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له.

2 المادة 43 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

والقضاء الإداري أكد على وجوب توجيه الإنذار والحرص على التوصل القانوني به، كونه ضمانة أساسية من ضمانات حق الدفاع التي أوجبها المشرع لفائدة المدين بالضريبة[1].

فبعث الإنذارات لا يغني عن تبليغها، بل لابد من إثبات توصل المدين بالضريبة بالإنذار أو إثبات مرور المدد القانونية التي تكسب هذا الحق[2]، وما دام لا دليل على وقوع التبليغ فحق الإدارة في التحصيل يسقط، ما لم تستطع إثبات تبلغ الإنذار قانونا[3].

أيضا القاضي الإداري لا يكتفي بمراقبة توجيه الإنذار ومراقبة تبليغه وفقا للقانون، بل يلزم الإدارة الضريبية بمراعاة التدرج القانوني في طرق التبليغ، فلا يمكن تعليق الإنذار في آخر موطن للمدعي بدون استنفاذ محاولة تبليغ المدين شخصيا أو بموطنه بين يد أُقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه[4].

---

1 "اقتصار القابض على تدوين تاريخ توجيه الإنذار بدون صائر وكذا تاريخ توجيه الإنذار القانوني في قائمة الضرائب، لا يقوم مقام التوصل الفعلي بالإنذار القانوني الذي أوجب أن يتوصل به الملزم بالضريبة توصلا قانونيا قبل سلوك الاجراءات الموالية من حجز وإكراه بدني، مما يجعل انتقال القابض المالي إلى تطبيق مسطرة الاكراه البدني قبل التأكد من توصل المدين بالإنذار القانوني قد أخل بأحد الضمانات الأساسية التي أوجبها المشرع لفائدة الملزم وبحقه في الدفاع". محكمة النقض، قرار عدد 1497، صادر بتاريخ 2003/10/16، في الملف الإداري عدد 2002/2/4/2275، أورده زكير اسماعيل، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، دعوى التقادم نموذجا، مجلة المجلس الأعلى، عدد بعنوان المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، 2007، الرباط، ص 434.

2 يعتبر الانذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار، وفي اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في أخر موطن لمدين.

3 محكمة النقض، قرار عدد 581، صادر بتاريخ 2004/07/21، في الملف الإداري عدد 2002/1/4/373، منشور بدفاتر المجلس الأعلى عدد 9، 2005 ص 263.

4 "حيث إن لجوء القابض إلى وسيلة تعليق الإنذار في آخر موطن للمدعي بدون مراعاة التدرج المنصوص عليه في المادة 43 من المدونة من شأنه حرمان هذا الأخير من الضمانات المخولة له قانونا، والتي يترتب عن عدم مراعاتها من طرف الجهة التحصيل عدم مشروعية مسطرة تحصيل الضريبة موضوع المنازعة، مما يتعين معه الحكم ببطلان الضريبة موضوع الدعوى". المحكمة الإدارية باكادير، حكم عدد 70-2009 صادر بتاريخ 2009/02/19، في الملف عدد 2008/292ش، أورده ابراهيم احطاب، مسطرة تصحيح الثمن في العقود، مرجع سابق، ص 136.

كما أن تضمين الإنذار البيانات القانونية، شأنه شأن التبليغ القانوني، إجراء جوهري يوجب كل إخلال به إبطال مسطرة التحصيل الجبري، ولا مجال لإجراء تحقيق في حال الإخلال.

وهو ما أكدته محكمة النقض في قرار جاء فيه: "...وعن الضريبة الحضرية عن سنة 2005 التي صدر الأمر بتحصيلها بتاريخ 2005/3/31، فإن القابض لم يباشر بشأنها إلا إنذار واحد مؤرخ في 2005/7/11 تحت رقم 4002 تم تسليمه إلى حارس العمارة رغم انعدام صفته في تبليغه بالانذار، فيكون بذلك تبليغ الإنذار غير قانوني وأن إجراء بحث في الموضوع أو غيره من إجراءات التحقيق يدخل ضمن السلطة التقديرية للمحكمة، وأن محكمة الإستئناف حينما بنت قضاءها على المعطيات الواقعية والقانونية أعلاه تكون قد عللت قضاءها بما فيه الكفاية وما بالوسيلة دون أساس"[1].

بعد هذا الوقوف عند الإنذار كأول إجراءات التحصيل الجبري، ننتقل إلى ثاني هذه الإجراءات وهو الحجز.

فبمرور أجل ثلاثين يوما عن تبلغ المكلف بالضريبة بالإنذار، دون حصول الخزينة على مبلغ الدين الضريبي أو قيام المدين بالضريبة بما من شأنه أن يوقف أو يؤجل التحصيل، كمراسلة الإدارة الضريبية أو إثبات العسر يتم الانتقال إلى مرحلة الحجز[2].

1 محكمة النقض، قرار عدد 37 صادر بتاريخ 8 يناير 2012، في الملف الإداري عدد 2014/1/4/288، مجلة قضاء محكمة النقض، عدد 79، سنة 2015، ص 248 و249.

2 يثبت عسر المدين بواسطة محضر عدم وجود ما يحجز عليه بالنسبة للمدين المعروف بقدرته على الوفاء بالدين الضريبي، او بواسطة شهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدين المعروف بعسره، مادة 57 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

والحجز هو إجراء قانوني يهدف محافظة الإدارة على حقوقها على أموال مدينها، وهو إما حجز تحفظي أو حجز تنفيذي أو حجز لدى الغير[1].

يطال الحجز الأثاث والأمتعة المنقولة والمحاصيل والثمار، ثم العقارات والأصول التجارية والعربات السيارة والسفن، مع بعض الإستثناءات المنصوص عليها في م.ت.د.ع[2].

ويتم الحجز بناء على ترخيص يستصدره المحاسب المكلف بالاستخلاص من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها أو الشخص المفوض له ذلك، وهو إجراء إلزامي لا

---

1 **الحجز التحفظي:** يتم فيه الحجز على أموال المدين ووضعها بيد القضاء خشية التصرف فيها وتفويتها.

الحجز التنفيذي: يأتي في مرحلة لاحقة، عندما يقترن الحجز التحفظي بسند تنفيذي يسمح ببيع أموال المدين لتستوفي الإدارة الضريبية حقها في الدين الضريبي.

الحجز لدى الغير: هي مسطرة ترمي عقل أموال المدين بين يدي مدين آخر، إما بواسطة كتابة الضبط بناء على سند تنفيذي، أو بناء على طلب عند عدم وجود هذا السند، على أن يطالب الحاجز باستخلاص المبالغ المحجوزة مباشرة أو بتسليمه نتائج بيع الأشياء المحجوزة.

مسطرة الحجز لدي الغير تبدأ بارسال المحاسب المكلف بالتحصيل إشعارات للأغيار الحائزين لمبالغ وممتلكات يملكها المدين بالضريبة، وذلك من أجل الوفاء عنه في حدود ما ترتب في ذمتهم من دين، هذا مع وجوب اخبار المدين بالضريبة بمسطرة الاشعار للغير الحائز المباشرة في حقه. أنظر محمد ليديدي، الحجز لدى الغير، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1988.

2 حسب المادة 46 من م.ت.د.ع "تكون غير قابلة للحجز لتحصيل الديون:

- فراش النوم والملابس وأواني المطبخ اللازمة للمحجوز عليه ولعائلته؛
- السكنى الرئيسية التي تأوي عائلته على أساس ألا تتعدى قيمتها مائتي ألف درهم؛
- الكتب والادوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه؛
- المواد الغذائية المخصصة لتغذية المحجوز علية ولعائلته لمدة شهر واحد؛
- الحيوانات مصدر قوت المحجوز عليه وكذا علف العلف الضروري لتربتها؛
- البذور الكافية لبذر مساحة تعادل خمسة هكتارات؛
- الاشياء الضرورية للاشخاص المعاقين أو التي تخصص لعلاج المرضى.

يمكن مباشرة مسطرة الحجز بدونه[1]، باستثناء حالة شروع المدين في أخذ الأثاث والثمار خفية، حيث يكتفي المحاسب بالإنذار حفاظا على حقوق الخزينة[2].

بعد الحصول على الترخيص، يتولى مأمور التبليغ والتنفيذ إحصاء المحجوزات وتحرير محضر يتضمن وصف شاملا عنها ويحدد تاريخ بيعها وهوية الحارس المعين لحراستها، وذلك وفق مساطر خاصة بكل نوع من أنواع المحجوزات[3].

---

1 "بصرف النظر عن الجزاءات المقررة في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل يمنع، تحت طائلة العزل، على مأموري التبليغ والتنفيذ للخزينة وعلى أي شخص مؤهل لذلك، القيام بأعمال التحصيل الجبري دون ترخيص مسبق وفق الأشكال المحددة في هذا القانون." المادة 35 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

2 استثناء، يمكن مباشرة الحجز بدون ترخيص والاكتفاء بالإنذار حفاظا على حقوق الخزينة، في حال شرع المدين في أخذ الأثاث والثمار خفية؛ وفي حال لم يوجه الإنذار يمكن للمحاسب توجيهه بموجب مستخرج جداول يوقعه، ويعتبر هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي. المادة 53 من م..ت.د.ع، مرجع سابق.

3 - **حجز العقار:** يقدم المحاسب طلب الحجز أمام رئيس المحكمة الابتدائية التي يوجد بها العقار، ويرفق هذا الطلب بمستخرج الجدول يتضمن، مبلغ الدين، وإجراءات المتابعة التي تمت مباشرتها في حق المدين، وقائمة الإنذارات الجماعية بمثابة شهادة تسليم تبين التاريخ الذي تمت مباشرتها في حق المدين وتبين تاريخ تبليغ الإنذار ومن تسلمه، ومحضر بعدم وجود ما يحجز أو عدم كفاية المنقولات.

يوضع الأمر القضائي الصادر بحجز العقار بالمحافظة العقارية إذا كان العقار محفظا أو في طور التحفيظ، و إذا لم يكن كذلك، حدد محضر الحجز مكان وجوده حدوده ومساحته إذا أمكن وكل معلومة تفيد في تحديد خصائصه ومميزاته، ويرسل مأمور التنفيذ نسخة من هذا المحضر لرئيس المحكمة الابتدائية قصد تقييده بسجل خاص يوضع رهن إشارة العموم ويعلق بالمحكمة لإشهاره. انظر الفصل 455 من ق.م.م، مرجع سابق.

حجز الأصل التجاري: يتم بمحضر يحرره مأمور التبليغ، يضمنه بيانات عن المكلف بالضريبة، ووصف للعناصر المادية وقيمتها المقدرة، ويقوم بتقييده في السجل التجاري للمدين ثم يعين حارسا على هذا الأصل التجاري، مع إشعار سائر الدائنين المقيدين بوقوع الحجز. الفصل 455 من ق.م.م،مرجع سابق؛ والمواد من 79 إلى 110 من مدونة التجارة، ظهير شريف قم 1.96.83،صادر في 15 ربيع الاول1417 (1غشت 1996) بتنفيذ القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة، الجريدة الرسمية عدد 4418، صادرة بتاريخ 19 جمادى الأولى 1417 (3 أكتوبر 1996)، ص 2187.

حجز العربات السيارة: يقوم مأمور التبليغ بتثبيت العربة على الطريق العام أو التعرض لدى مراكز التسجيل لمنع نقل ملكية السيارة قبل الوفاء بالدين. ويحرر محضر يتضمن هوية المدين نوعية الديون الواجبة ومبلغها وكذا المواصفات والبيانات التي تمكن من التعرف على العربة؛ ويقوم بتبليغ المدين ومراكز التسجيل بهذا المحضر في ظرف ثمانية أيام. المواد 70 و71 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

حجز السفن: بعد أربعة وعشرين ساعة من توجيه الإنذار، يتولى مأمور التبليغ الإنتقال إلى الميناء الذي ترسو فيه السفينة، ليعد محضر بحالتها وعناصرها وملحقاتها، ثم يقيد هذا المحضر داخل أجل ثمانية أيام بمكتب تسجيل

يعتبر الحجز من أهم مراحل التحصيل الجبري وأكثرها تهديدا لمالية المدين، حيث يحرم فيها من حق التصرف في أمواله وعقاراته ومنقولاته، ما يجعله في كثير من الأحيان موضوع رقابة القضاء.

فالقاضي الإداري لا يتردد في مراقبة احترام الإدارة الضريبية لشروط الحجز، ومن تطبيقات ذلك ما قضت به المحكمة الإدارية بالرباط في أمر جاء فيه: "إذا كان يجوز للدائن أن يجري حجزا تنفيذيا على أموال المدين، فإنه يشترط في الحجز المذكور أن يتعلق بدين مستحق وأن ينصب على مال قابل للحجز وأن يحترم مبدأ تدرج المتابعات وأن يتم في حدود الدين المستحق وأن لا ينطوي على الإضرار بحقوق المدين"[1].

بعد الحجز بثمانية أيام يتم الإنتقال إلى آخر إجراءات التحصيل الجبري وهي بيع المحجوز، ويتم بيع المحجوزات إما من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، أو لحسابه، من طرف مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة، بعد استصدار هذا الأخير ترخيصا من رئيس الإدارة التابع لها.

يمكن للمدين بالضريبة أيضا بيع محجوزاته، بعد استصدار ترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل، وشريطة أن يتم هذا البيع تحت إشراف المحاسب وبحضور مأمور التبليغ الذي له أن يوقف عملية البيع إذا اتضح أنها لا تخدم مصالح الخزينة.

=البواخر بميناء الربط، بعد ذلك يعمل على إرسال نسخة منه للمصلحة المعنية بالوزارة الوصية على الصيد البحري أو النقل حسب طبيعة نشاط السفينة. يتم حجز السفن بناء على أمر استعجالي يستصدره مأمور التبليغ ويتولى محافظ رهون السفينة ومالك السفينة وربانها مسؤولية حراستها. وتجب الاشارة هنا إلى عدم جواز حجز السفن أثناء الرحلة، إلا بعد نهايتها.

Voir Code de commerce maritime du 28 joumada II 1337 (31 mars 1919) bulletin officiel du 26 mai 1919 p 478.

1 المحكمة الإدارية بالرباط، أمر رقم 511، بتاريخ 2007/11/21 أورده، سي محمد احيان، المنازعات الإدارية الاستعجالية ودورها في حماية الحقوق والحريات، بحث لنيل الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية-سلا، 2014، ص 180.

تعرض المحجوزات للبيع بالمزاد العلني، وتختلف مسطرة البيع باختلاف نوع المحجوز المراد بيعه[1]، لكنها تجمع على أهمية المزاد وأهمية الاشهار وتبليغ الأطراف لحضور البيع، كما تتفق على أهمية الحفاظ على مالية المدين بالضريبة، بحيث يجب أن يكون ثمن البيع مناسب لمقدار الدين الضريبي ومتوازنا مع قيمة المحجوز، بل الأكثر من ذلك خول المشرع للمحاسب إيقاف البيع بمجرد الوصول إلى مبلغ يكفي لتسديد الدين الضريبي[2].

في حال تعذر البيع، يمكن اللجوء لمسطرة الإكراه البدني، وهي وسيلة ضغط الغرض منها التأثير على إرادة المدين والتضييق عليه بحبسه حتى يقوم بتنفيذ ما هو مستحق عليه[3].

---

1 **بيع الامتعة والثمار المحجوزة:** يتم بالمزاد العلني بأقرب سوق عمومي أاو في أي مكان آخر يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة، ويحاط العموم علما بتاريخ ومكان المزاد بكل وسائل الإشهار المناسبة لأهمية الحجز. الفصل 463 من ق.م.م، مرجع سابق.

بيع العقار المحجوز: بمجرد ما يقع الحجز العقاري أو ينصرم أجل شهر على إشهار الحجز على العقار غير المحفظ، يتولى عون التنفيذ الإعلان عن البيع بالمزاد العلني، بإعداد دفتر التحملات ووضع شروط البيع ثم تحديد الثمن الافتتاحي وتاريخ إجراء السمسرة والإشهار الفوري لعملية البيع؛ مباشرة بعد إجراء السمسرة يحرر العون محضر يذكر فيه أسباب الحجز والإجراءات المتبعة وإرساء المزايدة التي تمت. أنظر الفصول من 474 إلى 486 من ق.م.م، مرجع سابق.

بيع الأصل التجاري المحجوز: لا يتم بيع الأصل التجاري إلا بعد استصدار حكم من المحكمة التجارية، حماية لحقوق جميع الدائنين الامتيازيين والعاديين، بعده يتم إشهار إعلان تاريخ المزاد وتلقي العروض، ويبلغ كاتب الضبط صاحب الأصل التجاري والإدارة الضريبية والأشخاص الذين أبدوا رغبتهم في المشاركة في المزاد العلني، ليجري بعد ذلك البيع بكتابة ضبط المحكمة، فتبتدأ المزايدة بإطلاع الحضور على الأصل موضوع البيع وعلى ما ترتب عليه من تكاليف وعلى عدد العروض المقدمة، وترسى المزايدة على من قدم أعلى ثمن، بعد اتمام البيع يقبض كاتب الضبط محصول البيع ويدفع مبلغ الضريبة للمحاسب. انظر محمد لهمادي، بيع الأصل التجاري، مجلة المحاكم المغربية، عدد 81، مارس ابريل 2000، ص 69.

بيع العربات والسفن المحجوزة: يتم هو الآخر بالمزاد العلني بالمحكمة التجارية، بعد سلوك مسطرة الاشهار.

2 المادة 62 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

3 حسن الرميلي، الإكراه البدني على ضوء التشريع المغربي والمقارن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الاولى، 1997، ص 126

والإكراه البدني يكون باستصدار الإدارة الضريبية حكما يقضي بسجن المدين الممتنع عن أداء الضريبة لمدة معينة تتناسب مع مقدار الدين[1]، ما لم يكن هذا المدين معسرا أو ممن استثناهم القانون عن إمكانية الخضوع لهذا الإجراء[2].

تباشر مسطرة الإكراه البدني بموجب إذن موقع من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص المفوض له ذلك، ويوجه المحاسب هذا الإذن لرئيس المحكمة الابتدائية لاستصدار أمر استعجالي، داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين يوما، يحدد مدة الحبس، ليقوم وكيل الملك بتنفيذه فور التوصل به.

والإكراه البدني لا يسقط حق الإدارة في تحصيل الدين الضريبي كلما حصل المدين بالضريبة على أموال، فحق الإدارة الضريبية في الدين يبقى محفوظا ولا يسقط

---

1 تختلف مدة الإكراه البدني باختلاف قيمة الدين الضريبي، وقد حددت المادة 79 من م.ت.د.ع مدة الاكراه البدني كالتالي:

- من خمسة عشر يوما إلى واحد وعشرين يوما بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها ثمانية الاف درهم ويقل عن عشرين الف درهم؛
- من شهر إلى شهرين بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها عشرين الف درهم ويقل عن خمسين الف درهم؛
- من ثلاث أشهر إلى خمسة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها خمسين ألف درهم ويقل عن مائتي ألف درهم ؛
- من ستة أشهر إلى عشرة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مائتي ألف درهم ويقل عن مليون ألف درهم ؛
- من عشرة أشهر إلى خمسة عشر شهرا بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها مليون ألف درهم.

2 المادة 77 من م.ت.د.ع " لا يمكن اللجوء لإكراه البدني في ما يخص تحصيل الضرائب في حال:

- إذا كان مجموع المبالغ المستحقة يقل عن ثمانية ألاف درهم؛
- إذا كان سن المدين يقل عن عشرين سنة أو بلغ ستين سنة فما فوق؛
- إدا ثبت عسر المدين؛
- إذا كان المدين امراة حاملا أو مرضعة في حدود سنتين من تاريخ الولادة.

كما تضيف المادة 78 من نفس القانون، عدم إمكانية اللجوء للإكراه البدني ضد الزوج وزوجته في آن واحد ولو من أجل الديون مختلفة.

بحبس المدين، كما أن الإكراه البدني لا يمارس أكثر من مرة على نفس الدين الضريبي[1].

يمكن الإفراج عن المدين بالضريبة المعتقل، بأمر من وكيل الملك، بعد الإدلاء بما يفيد أداء الدين الضريبي كاملا أو نصفه، مع تقديم تعهد بأداء الباقي داخل أجل ثلاثة أشهر، ويرفق هذا التعهد بضمانات الأداء، كما يمكن إيقاف إجراء الإكراه البدني، شأنه شأن باقي إجراءات التحصيل، بناء على أمر استعجالي يصدره رئيس المحكمة الإدارية[2].

على العموم إجراء الإكراه البدني مرحلة نادرة الحدوث، حيث غالبا ما تقف المسطرة عند البيع أو التصريح بالعسر[3].

استنتاجا مما سبق، مسطرة التحصيل تمر عبر مراحل متسلسلة ووفق قواعد إجرائية محددة ودقيقة، كل خلل فيها لا مجال معه لحق الإدارة في الدين الضريبي.

في المقابل يبقى شرط المطالبة الإدارية أهم ما يمكن أن يسقط حق المدين

1 المادة 83 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

2 "إن صدور قرار وكيل الملك بإيداع طالب الإيقاف في السجن لا ينزع عن رئيس المحكمة الإدارية هذا الاختصاص طالما أن النزاع لا ينصب على القرار الصادر عن النيابة العامة وإنما يرتبط بإيقاف إجراءات التحصيل" محكمة النقض، قرار عدد 141، صادر بتاريخ 2000/11/09، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/835.

3 انظر، مصطفى التراب، نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ، نظرات في الفقه والقانون، الجزء الأول، مطبعة الصومعة.

بالضريبة في المنازعة أمام القضاء في صحة المسطرة المتبعة لاستخلاص الضريبة[1]، ما لم يكن المدين بالضريبة ينازع في صفته أو في مشروعية مسطرة التحصيل، فلا مجال لإعمال المطالبة الإدارية إذا كان المدين يطالب بسقوط حق الخزينة في استخلاص الضريبة لتقادمها مثلا[2].

ثانيا: المنازعة في الدين الضريبي لسقوطه بالتقادم

لا تقتصر دعوى التحصيل في المنازعة في صحة وشكليات إجراءات التحصيل، فقد ينازع المدين في قانونية الدين الضريبي موضوع التحصيل، وأبرز صور دعوى الطعن في قانونية التحصيل، المنازعة في تقادم الدين الضريبي.

1 حسب المادة 120 من م.ت.د.ع: "ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية، تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعمة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه. عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوما الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة".

وقد أكد القضاء الإداري، في أكثر من حكم، على وجوب احترام شرط المطالبة الإدارية قبل المنازعة في إجراءات التحصيل، ومن الأمثل على ذلك حكم المحكمة الإدارية بمكناس وفيه : "وحيث أنه مادام أن الحجز من إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية، فإن أية منازعة فيه سواء الدفع بعدم قانونيته أو طلب التشطيب عليه، كما هو في نازلة الحال، تستلزم التقيد بمقتضيات المادة 120 من م.ت.د.ع التي تستوجب رفع المطالبة إلى الجهة المكلفة بالتحصيل. وحيث إنه ما دامت المعنية لم تحترم الإجراء المسطري السالف الذكر فإن الطلب يكون مآله عدم القبول" المحكمة الإدارية بمكناس، حكم رقم 09/2011/423، صادر بتاريخ 2011/09/22، أورده أشرف الغروص، خصوصية المطالبة الإدارية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 148.

2 المحكمة الإدارية بمكناس، حكم رقم 9/2010/577، صادر بتاريخ 2010/12/30، نفس المرجع، ص 150.

محكمة النقض، قرار عدد 42 صادر بتاريخ 15 يناير 2015، في الملف الإداري عدد 2013/2/4/3983، مجلة قضاء محكمة النقض، عدد 79، مرجع سابق، ص 254 وما يليها.

ونعني بالتقادم الضريبي، سقوط حق الإدارة في تحصيل الضريبة بعد مرور أجال أربع سنوات[1]، فمضي هذه المدة المحددة قانونا للمطالبة بالضريبة دون مباشرة التحصيل، يجعل الضريبة ملغية وغير مرتكزة على أساس.

والتقادم هو بمثابة عقاب على موقف الدائن المهمل المتخاذل بتقرير سقوط حقه، حماية للأوضاع المستقرة والواجب إقرارها، فالمدين اطمئن إلى الأوضاع الظاهرة، وبالتالي فمصلحة هذا الأخير أولى بالرعاية[2].

فمادامت الإدارة صاحبة الحق في الدين الضريبي ظلت ساكنة طوال المدة التي حددها القانون ولم تطالب بأدائه، فعليها تحمل تبعات إهمالها وهي تقادم الضريبة وسقوط حقها في تحصيلها.

لكن الإدارة لها أن تحول دون سقوط الضريبة حتى مع مرور أجل الأربع سنوات متى استطاعت أن تنفي تراخيها في المطالبة بالضريبة.

فآجل التقادم آجال قابلة للتمديد، متى تبت قطعها بمباشرة أحد إجراءات التحصيل[3].

---

1 تنص المادة 123 من م.ت.د.ع على: تقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتنمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها، فإذا لم تبادر الإدارة الضريبية لاستيفاء دينها الضريبي داخل مدة أربع سنوات يسقط حقها في الاستخلاص ما لم تقم بإجراء قاطع.

2 حسني محمود عبد الدايم، التقادم وإسقاطه للحقوق، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2008، ص 225 وما يليها.

3 "وعن الضريبة الحضرية عن السنوات 1995-2004 فإن آخر إنذار بوشر بشأنها يرجع لتاريخ 6 شتنبر 2004، لتتوقف إجراءات التحصيل إلى حدود 2009/12/21 تاريخ إجراء الحجز لدى الغير، أي بعد تحقق التقادم وسقوط حق الخزينة في التحصيل" محكمة النقض، قرار عدد 37، صادر بتاريخ 8 يناير 2012، في الملف الإداري عدد 2014/1/4/288، منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، عدد 79، مرجع سابق، ص 248 و249.

"مباشرة إجراءات القاطعة للتقادم من قبيل الانذار يجب أن يباشر داخل أجل التقادم". المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 509، صادر بتاريخ 2009/03/17، في الملف 0/1494. أورده الحسين الحايلة، منازعات الإنذار أمام القاضي الإداري، مجلة المنارة عدد 19، 2013، ص 191.

أو ثبت وقفها بإحالة النزاع على اللجان الضريبية[1]، داخل أجل التقادم ووفق الشكليات القانونية[2].

ذلك أن قطع التقادم يساهم في تمديد الأجل، بحيث لا يحسب الزمن السابق لحصول ما أدى إلى انقطاعه، وتبدأ مدة جديدة للتقادم من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الإنقطاع[3]، فقطع التقادم هو بمثابة محو لمدة سابقة عن الإجراء القاطع، وجعلها كأن لم تكن، ليبدأ أجل تقادم جديد في السريان وقت صدور الإجراء الذي أدى لقطع الآجال السابقة أو نهاية هذا الإجراء إن تطلب مباشرته مدة معينة[4].

أما الوقف فيعني أن الزمن الذي قام خلاله الإجراء يعد غير نافع لغرض التقادم ويظل التقادم موقوفا طالما الإجراء قائما، تم يعود إلى السريان بمجرد اختفائه، فأثره ينحصر في اسقاط المدة التي قام خلالها سبب الوقف، فلا تحسب ضمن مدة التقادم، أما المدة السارية قبل وقوع السبب الواقف، فيحتفظ بها وتظل نافعة لغرض التقادم، بحيث يشترط فحسب أن تمضي فور زوال سبب الوقف المدة الكافية التي بإضافتها إلى المدة السابقة على وقوعه تكتمل مدة التقادم المحددة في القانون.

---

1 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 انصرام أجل الثلاثة (3)أشهر الموالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجان المذكورة. البند السادس من المادة 232 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 "...لكن من جهة حيث أن من الشروط اللازمة في الانذار لكي يقطع التقادم أن يكون من شأنه أن يجعل المدين في حالة مطل لتنفيذ المطلوب في الإنذار ولا يتأتى ذلك إلا بثبوت التوصل به وهو ما لا يتوفر في النازلة، أو ثبوت إرساله في الأجل المناسب إلى العنوان الصحيح وأن عدم التوصل به يرجع إلى فعل المرسل إليه." قرار محكمة النقض عدد 1000، صادر بتاريخ 2002/12/26، في الملف الإداري عدد 2000/1/4/1281، أورده زكير اسماعيل، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، دعوى التقادم نموذجا، مرجع سابق، ص 434.

3 الفصل 383 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

4 أنظر:

- سعيد الدغيمر، قطع التقادم ووقفه في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس-الرباط، السنة الجامعية 1974-1975.
- أحمد جواهري، التحصيل الجبري للديون العمومية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-أكدال، السنة الجامعية 2010-2011، ص 146 وما يليها.

وليست إجراءات التحصيل وحدها إجراءات قاطعة للتقادم، فهناك إجراءات أخرى منصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود[1]، تجيز قطع التقادم بتحريك كل مطالبة قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ تابت ومن شأنها أن تجعل المدين في حالة مطل لتنفيذ إلتزامه، كما ينقطع بكل إجراء تحفظي أو تنفيذي يباشر على أموال المدين، أو بكل طلب يقدم للحصول على إذن في مباشرة هذه الاجراءات[2].

ومن هذه المطالبات والإجراءات وضع جداول الضرائب أو قائمة الإرادات والأوامر بالاستخلاص موضع تحصيل[3]

إلى جانب المطالبة القضائية أو الغير قضائية والإجراءات التحفظية أو التنفيذية، يمكن قطع التقادم الضريبي بكل أمر يعترف بمقتضاه المكلف بالضريبة بأحقية الإدارة في التحصيل، كما لو أدى قسطا من الضريبة أو طلب أجلا للوفاء أو قدم ضمان[4]، فهو استثناء من الأصل الذي يكون الدائن هو صاحب الحق الذي من مصلحته قطع التقادم[5].

ويمكن أيضا للإدارة تمديد أجل الأربع سنوات، متى أثبتت وجود إكراه حال بينها وبين تحصيل الدين الضريبي.

---

1 حسب المادة 123 من م.ت.د.ع، ينقطع التقادم بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

2 الفصل 381 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

3 "...في غياب إدلاء القابض بما يفيد قطع التقادم الرباعي الذي نشأ بعد هذه التواريخ بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أو بأي إجراء آخر من الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين381 و382 من قانون الالتزامات والعقود العمومية المذكورة أعلاه، مادام أنه لم يدل بقوائم التحصيل الجماعي التي تفيد تبليغ الإنذارين القانونين المحتج بهما من طرفه طبقا لمقتضيات المادة 43 من قانون 97-15 تكون إجراءات التحصيل المذكورة قد شابها التقادم الرباعي المنصوص عليه في المقتضى القانوني الآنف الذكر خاصة وأن مسطرة الحجز التي قام بها القابض بتاريخ 2008/1/28 قد تمت خارج أجل التقادم مما تبقى معه عديمة الأثر القانوني". المحكمة الإدارية بفاس، حكم رقم 454، صادر بتاريخ 2009/05/19، في الملف رقم 2009/7/84، غير منشور.

4 ينقطع التقادم أيضا بكل أمر يعترف بمقتضاه المدين بحق من بدأ التقادم يسري ضده، كما إذا أجرى حساب على الدين أدى المدين قسطا منه أو طلب أجل للوفاء به أو قدم كفيلا أو أي ضمان آخر أو دفع بالتمسك بالمقاصة عند مطالبة الدائن له بالدين. الفصل 382 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

5 سعيد الدغيمر، قطع التقادم ووقفه في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، مرجع سابق، ص 87.

فالمشرع نص على أنه، متى وجد الدائن في ظروف تجعل من المستحيل عليه المطالبة بحقوقه، لا محل للتقادم[1]، وهو الأمر الذي كرسه القضاء الإداري عندما قضى بإمكانية مطالبة الإدارة بالدين الضريبي خارج آجال التقادم، متى استحال عليها استخلاص الضريبة داخل الآجال المقررة[2].

بعد المرور على إجراءات التحصيل الحبية والوقوف عند إجراءات التحصيل الجبرية، وبعد دراسة دعوى الطعن في هذه الإجراءات وصورها، التي تتخذ شكل منازعة في صحة المسطرة المتبعة لاستخلاص الضريبة، أو ترد في إطار المنازعة في سقوط الدين بمرور أجل التقادم، لابد من الوقوف عند تطبيقات إجراءات التحقيق في كلا المنازعتين.

الفقرة الثانية: حالات التحقيق في دعوى الطعن في إجراءات التحصيل

سواء نازع المدين بالضريبة في قانونية مسطرة إجراءات التحصيل أو في أحقية الإدارة في تحصيل الدين الضريبي، فهو مطالب بتقديم دليل الإثبات على ادعائه.

هذا الدليل الذي يكون في الأغلب وثائق إدارية تؤكد وتفيد، تاريخ الشروع في التحصيل ومسطرة تبليغ الإشعارات والإنذارات، وكل ما من شأنه إثبات عدم احترام الإدارة الضريبية لمسطرة التحصيل.

في المقابل تكون الإدارة الضريبية هي الأخرى ملزمة بتقديم وثائق إثباتية تفند ادعاءات المدين بالضريبة، وتؤكد مشروعية الإجراءات التي باشرتها.

---

1 البند الخامس من الفصل 380 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

2 "ما دام أنه بمقتضى الفقرة الخامسة من الفصل 380 من ق.ل.ع، فإن التقادم لا يسري إن وجد الدائن في ظروف تجعل من المستحيل عليه المطالبة بحقوقه داخل الأجل المقرر للتقادم، وإن الثابت من المقال الإفتتاحي للطاعن أنه لا يقيم بالمغرب ولم يترك للإدارة الضريبية محلا أو موطنا ضريبيا بالمغرب، الأمر الذي يجعل المستأنف عليه مستحيلا عليه استخلاص المبالغ المفروضة على المستأنف ويكون ما أثير بدون أساس والحكم المستأنف بهذه العلة واجب التأييد". محكمة النقض، قرار عدد 338، صادر بتاريخ 2005/04/20، في الملف الإداري عدد 02/2/4/2246، منشور بمجلة المجلس الأعلى، سلسلة دلائل علمية بعنوان التقادم والسقوط من خلال قضاء المجلس الأعلى لسنوات 2000-2005، العدد 4، ص 204 وما يليها.

وإذا كان المشرع أوجب تبليغ المدين بإشعار بدون صائر وإنذار، ثم استصدار تراخيص بالحجز والبيع وأوامر استعجالية تهم مدة الإكراه البدني؛ كما أكد على وجوب تحرير محاضر الحجز والبيع، فهي دليل وتأكيد على أن التحصيل عموما والتحصيل الجبري على الخصوص، يتم وفق مسطرة محددة دقيقة متدرجة، يتولد عنها أدلة إثبات مهمة وقوية.

فالإشعارات والإنذارات والتراخيص والأوامر والمحاضر كلها وثائق إدارية تبقى وسائل إثبات واضحة، ناذرا ما تحتاج إجراء تحقيق لإستعاب وتوضيح مضمونها.

لكن هذه الوثائق الإثباتية، إن على وضوحها، فهي لا تنفي إمكانية إجراء تحقيق كلما رأى القاضي الإداري وجوب ذلك، فقد يدعي المدين عدم توصله بالإشعار بدون صائر ولا بالإنذارات القانونية، ويلتمس سقوط حق المحاسب في تحصيل المبالغ المترتبة في ذمته، وبالتالي يطلب التحقيق بالزور الفرعي في الجداول الضريبية التي تتضمن تاريخ إرسال الإشعار، أو في القوائم الجماعية للإنذارات التي تعد بمثابة شهادة تسليم تثبت تبليغ المدين بالإنذار القانوني[1].

فالوثائق والمستندات التي يحتفظ بها المحاسب المكلف بالتحصيل، تعتبر وثائق إثبات رسمية، وقد دعم المشرع هذا التوجه عندما نص على أن جدول الضرائب والرسوم أو أي سند تنفيذي آخر قيد به تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر يعتد به ما لم يكن موضوع طعن بالزور[2].

كما أن ليس هناك ما يمنع القاضي من الأمر بإجراء خبرة فنية للتحقيق في بعض حالات إجراءات التحصيل القضائية، كحجز وبيع الأصول التجارية والعقارات

---

1 **الجداول الضريبية** هي عبارة عن وثيقة تنفيذية تتضمن لوائح موضوعة من طرف مديرية الضرائب تسمح لمصالح الخزينة العامة (القباضات) بتحصيل المبالغ الضريبية الواردة فيها. وتتضمن هذه الجداول جميع المعلومات الضرورية حول الملزم، كنوعية السند التنفيذي، تاريخه، اسم الملزم الذي صدر ضده، عنوانه الكامل، والمبالغ المطالب بتسديد قيمتها وتاريخ استحقاقها. عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 23.

2 "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر، ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر. ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور" المادة 36 من م.ت.د.ع، مرجع سابق.

المملوكة للمدينين، فالإستعانة هنا بالخبرة قد تسمح للقاضي بالتأكد من أن ثمن البيع كان مناسبا لقيمة العقار أو الأصل التجاري موضوع البيع.

والمحاكم الإدارية دأبت منذ نشأتها على الأمر بإجراء جلسات بحث تستدعي لها أطراف النزاع، وتستمع من خلالها لتوضيحات شفوية يدلي بها هؤلاء الأطراف ومنهم القباض أو نوابهم الذين تطلب منهم المحكمة في أغلب الحالات أن يبينوا سائر الإجراءات التي اتخذوها في حق الملزم المدعي، وأن يعطوا تفسيرا وتوضيحا لتقنيات إدارية ورموز ضريبية وأن ينفوا ما نسب إليهم من ادعاءات أو يثبتوا ما أدلو به من دفوع إكمالا لوقائع النازلة واستخلاصا لصحيح هذه الوقائع[1].

ومن أمثلة ذلك، أمر المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بإجراء بحث في الموضوع قصد مناقشة الإجراءات القاطعة للتقادم بحضور ممثل الخزينة[2].

فمادامت الغاية من إجراء التحقيق استقصاء وتحري أدلة إثبات فنية يشوبها النقص أو الغموض، فالمجال مفتوح أمام القاضي الإداري لإجراء تحقيق في كل وثيقة تحال عليه ويرى فيها لبس أو تضارب مع إثباتات أخرى.

وتجب الإشارة هنا إلى أن المشرع أجاز صراحة للقاضي الأمر بإجراء خبرة يتم الاستعانة بها لتحديد الثمن الافتتاحي للبيع بالمزاد العلني، لكن هذا النوع من الخبرة لا يمكن اعتبارها خبرة تحقيقية لأنها تنجز من قبل رئيس المحكمة الابتدائية الذي له اختصاص تحديد الثمن الإفتتاحي لانطلاق البيع بالمزاد العلني للأصول التجارية والعقارات المملوكة للمدينين في إطار دعوى إثبات حال، وبعد موافقة المدين بالضريبة[3].

---

1 أحمد جواهري، التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 152.

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 148، صادر بتاريخ 2001/03/14، في الملف عدد 2000/121 غ ص، أورده أحمد جواهري، التحصيل الجبري للديون العمومية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية-أكدال، السنة الجامعية 2010-2011، ص 265.

3 "يمكن بعد موافقة الملزم إجراء خبرة حسب ما تفرضه طبيعة الشيء المحجوز من أجل تقدير قيمته وذلك طبقا لمدونة المسطرة المدنية" الفقرة الأخيرة من المادة 59 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق.

ولمزيد من التفصيل في دعوى إثبات حال، انظر المطلب الأول من أولى مباحث هذه الاطروحة.

فهذا النوع من الخبرة ينجز في إطار حالة استعجالية تحفظية احتياطية، هدفها المحافظة على وقائع مادية مهددة بالتغير أو الزوال دون الفصل في النزاع، فنتيجتها تبقى مجرد اقتراح يخضع لرقابة رئيس المحكمة المفتوح أمامها ملف التنفيذ والذي له وحده صلاحية قبوله أو رفضه[1].

على العموم إجراءات التحصيل إجراءات تنفيذية، يباشرها المحاسب المكلف بالتحصيل وفق مسطرة كتابية دقيقة، تتخللها إشعارات وإنذارات كثيرا ما تكون دليل إثبات واضح لا يستدعي استيعاب مضمونه إجراء تحقيق إلا ناذرا.

وإذا كان إجراء التحقيق خلال المنازعة في إجراءات التحصيل ناذر اللجوء إليه، فطلب وقف تنفيذ هذه الإجراءات، كدعوى استعجالية يلجأ لها المدين بالضريبة للحفاظ على مصالحه، تدفعنا للتساؤل مدى عن إمكانية التحقيق فيها؟

الفرع الثاني: التحقيق في طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل

يقتضي المبدأ الدستوري لفصل السلط، عدم أحقية تعطيل السلطة القضائية تنفيذ القرارات والأوامر المشروعة الصادرة عن السلطة الإدارية، لكن الإستثناء بشروط وارد، وتشكل طلبات وقف تنفيذ إجراءات التحصيل صورة من صوره.

فقد خول المشرع للمدين بالضريبة الحق في اللجوء لقاضي الأمور المستعجلة، ليأمر الإدارة بإيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البت في الدعوى الموضوعية.

وإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل طلب يتوخى منه الحماية المؤقتة لمصالح المدين بالضريبة إلى حين البت في جوهر النزاع، ومعلوم أن جوهر النزاع اختصاص أصلي

1 "وحيث إن منازعة الطاعنة في الخبرة لا تقوم على أساس، من جهة لأن الخبرة أنجزت في إطار الفصل 148 من ق.م.م نظرا لحالة الاستعجال، ومن جهة أخرى لأنها لم تسبب له أي ضرر، مع العلم أن هذه الخبرة ليست فصلا في النزاع وأن ما خلصت إليه مجرد ثمن الانطلاق في المزاد العلني، الذي ستمر إجراءاته تحت رقابة رئيس المحكمة المفتوح أمامها ملف التنفيذ العقاري، والذي له وحده صلاحية قبول العروض المقدمة أم لا. حيث إنه في جميع الأحوال فإن الاستعانة بخبير من أجل تحديد الثمن الإفتتاحي لانطلاق البيع بالمزاد العلني هو إجراء يمكن الإستغناء عنه وبالتالي الشروع في إجراءات البيع بالمزاد العلني دون اللجوء إلى خبرة خاصة وأن قاضي التنفيذ لا يوافق على البيع إلا إذا كانت العروض مناسبة للعقار موضوع البيع" محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، قرار رقم 2005/2789 صادر بتاريخ 2005/07/11، في الملف رقم 4/2005/2733، أورده عبد العالي حفيظ، العمل القضائي في الحجز التنفيذي للعقار، الطبعة الاولى، 2010، ص 195 و 196.

وأصيل لقاضي الموضوع، وبالتالي فالتساؤل حول إمكانية أمر القاضي الإستعجالي بإجراء تحقيق دون المساس بموضوع النزاع واجب، وبإلحاح.

الفقرة الأولى: مسطرة وقف تنفذ إجراءات التحصيل

سلوك مسطرة التحصيل الجبري من خلال إرسال آخر إشعار للمدين دون صائر، وإنذاره قبل مباشرة إجراءات الحجز والبيع أو الإكراه البدني، إجراءات تهدد المدين بالضريبة في وضعه المالي والبدني.

فتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري عملية تؤدي إلى حجز وبيع أملاك أو أموال المدين بالضريبة، ما قد يسبب له صعوبات ومضايقات مالية قد تؤثر على استمرارية المؤسسة، أو قد تعيق تنفيذ الشخص أو المؤسسة لالتزاماتهم اتجاه دائنيهم، وقد تصل حد إفلاس الخاضع للضريبة أو تصفية المؤسسة[1]، هذا مع إمكانية الزج به في السجن في إطار مسطرة الإكراه البدني.

من هنا كانت رأفة المشرع المغربي بالمدين بالضريبة، فخول له حق اللجوء لقاضي المستعجلات من أجل استصدار أمر بإيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البت في الدعوى الموضوعية، وذلك وفق شروط وقواعد القضاء الإستعجالي.

وإذا كانت شروط وقواعد القضاء الاستعجالي محددة في عناصر الإستعجال والجدية وعدم المساس بجوهر الحق[2].

فالاستعجال في طلبات وقف تنفيذ إجراءات التحصيل يكون قائما بمفهوم الضرر اللاحق بالمركز المالي للمدين أو بالمحجوز عليه، فخشية المدين من ضياع حقوقه في الانتفاع بماله أو عقاره هي مناط الاستعجال وعدم انتظار صدور حكم قاضي الموضوع.

---

1 محمد انتك، المنازعات الضريبية، مجلة المحاكم المغربية، عدد 81، مارس – ابريل 2000، ص 47.

2 للمزيد من التفصيل حول القضاء الاستعجالي، أنظر:

- عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مرجع سابق.
- مصطفى مجدي هرجة، الجديد في القضاء المستعجل، 1984.

أما الجدية في هذه الطلبات، فتتجلى فيما يؤسس عليه المدين طلبه من أسباب قوية توحي لأول وهلة، دون النظر في موضوع الدعوى، بوجود مصلحة وحق محتمل الإضرار به.

ومن تطبيقات مراقبة توفر شرط الاستعجال وجدية طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل ما أمرت به المحكمة الإدارية بالرباط وتضمن التالي: "... يملك رئيس المحكمة أو من ينيبه بصفته قاضيا للمستعجلات الأمر برفع الحجز المضروب على أموال المدين وعقاراته، متى كانت المراكز الواقعية والقانونية للأطراف واضحة إزاء الدين الضريبي موضوع الحجز، أو متى انصب الحجز على أموال غير قابلة للحجز أو اكتسب طابعا تعسفيا، وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته وخصوصا الاقرارات الضريبية وشهادة الوزير المكلف بالمياه والغابات المضافة أن الطالب ينازع بصفة جدية في صفته كملزم بأداء الضريبة موضوع الطلب، وأن حالة الاستعجال قائمة بالنظر لما يترتب عن مواصلة الحجز من منع الطالب من التصرف في حسابه المحجوز من أضرار يصعب تداركها لاحقا، مما يبقي الطلب حول رفع الحجز مبررا"[1].

وإذا كان شرط الاستعجال والجدية مرتبطين ومتلازمين، فعدم المساس بالجوهر هو الآخر لا يمكن فصله عن هذين الشرطين، فلا جدية في غياب الاستعجالية، كما لا جدية إذا كان تحديدها يتوقف على النظر في موضوع الدعوى والمساس بأصل الحق، فدعوى وقف تنفيذ إجراءات التحصيل ترفع في إطار طلبات الأوامر الإستعجالية التي لا يمكن أن تمس بما يقضي به في الجوهر[2].

فوحده قاضي الموضوع المختص بالحكم في أصل الحقوق والالتزامات، والقاضي الاستعجالي لا يتجاوز اختصاصه تحسس ظاهر المستندات والأوراق بالقدر

1 المحكمة الإدارية بالرباط، أمر رقم 771، بتاريخ 2009/07/08، في الملف رقم 09/01/528، أورده سي محمد أحيان، المنازعات الإدارية الاستعجالية ودورها في حماية الحقوق والحريات، مرجع سابق، ص 179.

2 الفصل 152 من ق.م.م، مرجع سابق.

اللازم للحكم في الإجراء الوقتي عن طريق الاطمئنان لجدية الأسباب المقدمة من الطاعن دون المساس بأصل الحق[1].

وكل طلب استعجالي سيتجاوز البت فيه النظر في ظاهر ملف الدعوى ووثائقه، محله الرفض، كما في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط جاء فيه: "...إن البت في الطلب يقتضي تعمقا موضوعيا لاستيضاح ما إذا كانت قد صرحت للإدارة بديونها أم لا وتاريخ التصريح وما إذا كانت الديون موضوع طلب الإيقاف تهم الديون الناشئة قبل فتح مسطرة التسوية القضائية أو بعدها، وهو الأمر الذي لا يجوز لما في ذلك من مساس بالجوهر"[2].

ولا يكفي في طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل توفر شروط الاستعجال والجدية وعدم المساس بجوهر النزاع، بل ينضاف لهذه الشروط وجوب أن يكون الطلب وقتيا وتقدم فيه ضمانة توازي قيمة الدين موضوع إجراء التحصيل.

والطلبات الوقتية هي طلبات ترمي الحكم بإجراء وقتي محدد في الزمان ولا يمس أصل الحق المتنازع فيه؛ وقد اعتبر القضاء كل طلب يرمي تأجيل التحصيل الجبري للضريبة لا يمكن أن يوصف إلا بأنه طلب وقتي، سواء انصب على الإنذار القانوني أو الحجز أو الإكراه البدني أو البيع."[3]

ووقتية الطلب تكون بتحديد أجل وقف إجراءات التحصيل الذي غالبا ما يحدد في تاريخ صدور الحكم البات في الموضوع، وكل مطالبة بإيقاف إجراءات التحصيل إلى أجل غير محدد، تعني أن أجل الإيقاف سيبقى مفتوحا إلى ما لا نهاية له، وهو أمر غير مستساغ بالنظر لطبيعة الديون العمومية من جهة، ولأن نطاق إختصاص قاضي

1 عبد الغني بسيوني، القانون الإداري، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1990، ص 188.

2 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 145 صادر بتاريخ 2012/05/28 في الملف رقم 2/2012/51، غير منشور.

3 المحكمة الإدارية باكادير، امر رقم 95.662، صادر بتاريخ 1995/03/21، في ملف رقم 94/2627 س، اورده عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 383.

المستعجلات هو الإجراءات الوقتية التي ليس من شأنها المساس بجوهر الحق من جهة أخرى[1].

أما شرط تقديم الضمانة فلا يقل أهمية عن باقي الشروط السابق ذكرها، فالمشرع نص على أن وقف تنفيذ أداء الدين يشترط تقديم ضمانات كافية من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها، مع وجوب قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل[2].

فالضمانة الموازية لمبلغ الدين الضريبي صمام أمان يحفظ الدين الضريبي من كل تصرف أو حجز.

والضمانة وإن كانت من الشروط الأساسية لقبول وقف إجراءات التحصيل، إلا أن إمكانية تجاوزها واردة كلما همت الدعوى المنازعة في صفة الملزم بالدين الضريبي، أو في قانونية مسطرتي فرضه وتحصيله[3]، فهي لا تكون إلزامية إلا في حالة المنازعة في قيمة الضريبة أو جزء منها، أما المنازعة في مشروعية الضريبة بصورة جدية فلا يتطلب من الملزم إيداع ضمانة[4].

أما بخصوص شرط المطالبة الإدارية قبل المنازعة في إجراءات تحصيل الضريبة، فمحكمة النقض اعتبرته غير إلزامي لرفع دعوى وقف إجراءات التحصيل،

---

1 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 145 بتاريخ 2012/05/28 في الملف رقم 2/2012/51، غير منشور.

2 حددت المادة 118 من م. ت.د.ع بعض أشكال الضمانات التي يمكن أن تعرض على المحاسب المكلف بالتحصيل، وهي إيداع في حساب الخزينة، سندات، كفالة بنكية، ديون على الخزينة، سند التخزين، رهن أصل تجاري، تخصيص عقار للرهن الرسمي. ولم تحصر هذه المادة الضمانات بل أكدت إمكانية تقديم أي ضمانة أخرى، شريطة أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

3 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 178 صادر بتاريخ 2012/08/06 في الملف رقم 2/2012/23، غير منشور.

4 محكمة النقض، قرار عدد 83، في الملف الإداري عدد 98/712، صادر بتاريخ 1999/01/28. أورده مكاوي نصير، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، رسالة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا، السنة الجامعية 2014/2013، ص 209.

كونه يتعارض وطبيعتها الإستعجالية التي تقتضي عرض النزاع بأقصى سرعة ممكنة[1].

استنتاجا مما سبق، طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل طلب وقتي تستدعيه الضرورة المستعجلة، لاستصدار أمر قضائي يحافظ مؤقتا على مصالح المدين بالضريبة الذي ينازع بجدية في مشروعية الدين الضريبي وإجراءاته، دون أن يمس الأمر القضائي الصادر بجوهر الموضوع؛ وهو ما يدعوا إلى التساؤل عن مدى إمكانية إجراء تحقيق خلال البت في طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل دون المساس بجوهر الدعوى الضريبية.

الفقرة الثانية: تطبيقات التحقيق في طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل

سبق الإستنتاج بأن إجراءات التحقيق آلية استقصائية لإستيضاح دليل الدعوى المادي الفني، ووسيلة لتمكين القاضي من الإلمام بوقائع النزاع والتثبت من حقيقتها، أما وقف تنفيذ إجراءات التحقيق فهو من الطلبات الاستعجالية الوقتية التي تستلزم البت في أقل مدة ودون المس بالموضوع.

انطلاقا من الاستنتاج أعلاه، تظهر فكرتين متقابلتين، إجراءات تحقيق في الإثباتات المادية المتعارضة أو الناقصة، وأمر استعجالي يوقف تنفيذ التحصيل مؤقتا ولا يقضي في جوهر الموضوع.

هاتين الفكرتين المتقابلتين، تولد عنهما تباين في أراء الباحثين، بين من ينفي إمكانية التحقيق في دعوى وقف تنفيذ إجراءات التحصيل، ويعتبرها مناقضة لطبيعة هذه الدعوى التي تشترط عدم البت في جوهر الموضوع وتلزم الإكتفاء بظاهر الوثائق والمستندات، وبين من يرى هذه الإمكانية واردة وممكنة لحماية الحقوق المؤقتة.

1 "سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل الالتجاء إلى القضاء المستعجل لرفع الجز يعتبر غير لازم لتعارضه مع حالة الاستعجال التي يفرضها هذا الإجراء والتي لا تتحمل بطبيعتها الانتظار وتقتضي عرض النزاع على القضاء بأقصى سرعة ممكنة، وبالتالي فإن احترام هذه المسطرة يسري على الدعاوى الموضوعية دون الاستعجالية." محكمة النقض قرار عدد 156، صادر بتاريخ 2003/03/13، في الملف الإداري عدد 2002/2/4/2180

وقد دفع أنصار التوجه النافي لإمكانية إجراء تحقيق في دعوى وقف تنفيذ إجراءات التحصيل بحجة أن إجراءات التحقيق تقوم على البحث في أدلة الإثبات والتعمق في وقائع النزاع، الأمر الذي يتنافى وطبيعة الطلبات الإستعجالية التي يستوجب البت فيها الإكتفاء بظاهر الأمور دون تجاوزها للتحقيق في موضوع الدعوى.

فولاية القضاء الستعجالي، حسب هذا التوجه، محدودة وتعد استثناء محضا لا يجوز فيه الأمر بإجراء تحقيق، لأن فيه تقييد لسلطة قاضي الموضوع وبالتالي فيه مساس بما يمكن أن يقضى به في الجوهر[1].

ذلك أن كل أمر بإجراء تحقيق في واقعة لم يستطع ملف الطلب الاستعجالي الكشف عنها، سينصب لا محال على جوهر الحق.

كما أن أمر القاضي الإداري الإستعجالي بإجراء تحقيق لا ينسجم وجوهر الطلب الاستعجالي الذي لا يحتمل الإطالة في البت، فإجراءات التحقيق وما يتخللها من آجال ومدد يتطلبها إصدار الحكم التمهيدي وإنجاز التحقيق ثم تعقيب الأطراف عليه، قد يزيغ هذا النوع من الدعاوى عن غايته وهدفه.

عكس الإتجاه الذي يرفض أمر القاضي الإستعجالي بإجراء تحقيق، يرى فريق آخر أحقيته في الأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق المناسبة والضرورية لحماية حقوق المدين بالضريبة مؤقتا.

فالقاضي الاستعجالي كأي قاض، يمكنه إجراء الأبحاث والتحقيقات التي تنير له السبيل لإدراك الحقيقة المستعجلة، فهناك من الحالات ما لا يكفي فيه النظر إلى ظاهر المستندات للبت في الطلب.

كما أن التحجج بشرط عدم المساس بالجوهر في الدعوى الإستعجالية لا أساس له، فعدم المساس بالجوهر لا يتنافى مع فحص أصل الحق وجوهره بشكل عرضي،

1 عبد اللطيف هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مرجع سابق، ص 510.

توصلا لحقيقة قيام خطر عاجل محدق بالحق المراد المحافظة عليه[1].

فالقاضي الاستعجالي له أن يفحص من ظاهر المستندات ما يثار أمامه في شأن تزوير السند أو صحته، لا ليقضي فيه، ولكن حتى يتحقق من ظاهر المستندات ما إذا كان الطلب جديا، وله أن يقضي بعدم الإختصاص إذا استبان له عدم جدية الدعوى.

ذلك أن إمكانية إصدار أمر بإجراء تحقيق لبيان وجه الخطر والإستعجال في الإجراء الوقتي المطلوب، واردة إذا كانت الأوراق غير دالة عليه، وذلك تفصيلا لتحديد اختصاصه بنظر الإجراء المطلوب من عدمه، دون أن يغير هذا من قبيل المساس بالموضوع ذلك أن القصد منها هو تنوير الدعوى وكشف غموضها لتحديد مسألة الإختصاص[2].

فهناك من الحالات ما لا يكفي فيه النظر إلى ظاهر الوثائق للتحقق من توفر شروط الإستعجال، وبالتالي القول باختصاص القاضي الإستعجالي.

ومثاله، إذا أقام شخص دعوى الزور الفرعي فإن هذه الدعوى، وإن كانت طبيعتها تقتضي فحص الحجج بعمق وتمحيصها بل واتخاذ إجراءات للتحقيق فيها الشيء الذي سيؤدي إلى التصريح بصحتها أو رفضها، وهو تصريح فيه مساس بجوهر الحق يسلب قاضي المستعجلات اختصاصه للنظر، إلا أن هذا لا يقف حائلا بينه وبين قيامه بفحص ظاهر المستندات وما تعلق بها من ادعاء الزور ليرى هل هذا الإدعاء يرتكز على أساس أم أنه مجرد وسيلة لإخراج الدعوى الإستعجالية المعروضة عليه من اختصاصه[3].

1 نفس المرجع، ص .216

2 أمينة النمر، مناط الإختصاص والحكم في الدعوى المستعجلة، طبعة 1967، أورده عبد اللطيف هداية الله، مرجع سابق، ص 509.

3 حسن الورياغلي، القضاء الإستعجالي والزور الفرعي، مجلة رابطة القضاء، عدد 18-19، سبتمبر 1968، ص 11، مأخوذ عن عبد اللطيف هداية الله، مرجع سابق، ص 255.

كما أن أنصار هذا التوجه يرفضون أن يكون مبرر سرعة البت سببا في الإخلال بدور القاضي في اتخاذ القرار المناسب، الذي يضمن الحق في حماية مالية المدين بالضريبة.

إن هذا الإختلاف في آراء الباحثين حول أحقية القاضي الإستعجالي في الأمر بإجراء تحقيق قبل البت في طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل، ولد نوعا من التباين في موقف القضاء.

فمن القضاء من يرى في إجراء التحقيق الذي قد يأمر به قاضي المستعجلات تجاوز لإختصاصه يستوجب النقض، ومثاله قرار صادر عن محكمة النقض جاء فيه: "حيث إن الدعوى قدمت في إطار القضاء الاستعجالي الذي ينحصر اختصاصه بالبت في المسائل العاجلة ولا يمكن بحال التطرق إلى ما يمكن أن يمس بالجوهر، في حين أن القرار المطعون فيه قضى بخبرة على الوصلين في نطاق تحقيق الخطوط فيكون بذلك قد تجاوز اختصاصه ومس الموضوع وتعرض بالتالي للنقض."[1]

لكن بعض القضاء كان ألين في هذا الباب، حين جعل إمكانية التحقيق واردة، في حدود شرط أن يكون التحقيق في إطار المنازعة الجدية في صفة الطالب كمدين بالضريبة وينكر قطعا الواقعة المنشئة لها، كما في حكم المحكمة الإدارية بأكادير والذي كانت حيثياته كتالي: "حيث استبان لنا بعد دراسة الملف والإطلاع على ملف الموضوع...أن الطالب من جهة لا ينازع بصفة جدية في صفته كممول ملزم بالضريبة، ولا ينكر بصفة قطعية الواقعة المنشئة لها، وبالتالي لا ينازع في جوهر الحق بل يلتمس احتياطيا إجراء خبرة قضائية لتحديد المبالغ الضريبية المستحقة"[2].

عموما إجراءات التحصيل الجبري إجراءات تنفيذية قد تصيب أموال الطالب بحبسها أو حجزها وبالتالي تأثر في مركزه المالي، كما قد تصيبه في ذاته عن طريق

1 محكمة النقض، قرار عدد 517 صادر بتاريخ 1983/03/16 في الملف المدني عدد 22947، منشور بمجلة رسالة المحاماة، العدد 4، 1987، ص136.

2 المحكمة الإدارية باكادير، أمر رقم 95.662، بتاريخ 1995/03/21، ملف رقم 94/2627 س، اورده عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 380.

إكراهه بدنيا، وتلكم أضرار يصعب تداركها أو إزالة آثارها[1]، توجب على القاضي استنفاد كل وسيلة قانونية تساعد في إظهار حقيقة الطلب الاستعجالي.

تحصيل ما سبق يظهر أن دعوى إجراءات التحصيل أقل حاجة للتحقيق، فالمنازعة في مسطرتها تحكمها قواعد إجرائية محددة يتولد عنها إثباتات تشكل حجة قوية في يد المدين بالضريبة، أما التحقيق في وقف تنفيذ هذه الإجراءات فهو ناذر حتى لا أقول منعدم.

وبخلاف دعوى التحصيل، فدعوى الوعاء أكثر الدعاوى الضريبية خضوعا لإجراء التحقيق، خصوصا في شقها المتعلق بالموضوع والذي يهم المنازعة في تقديرات الضريبية المصححة أو المفروضة تلقائيا، والتي قد تكون موضوع أي إجراء من إجراءات التحقيق، بل ويتم الاستعانة بأكثر من إجراء في الدعوى الواحدة، وهذا إن دل على شيء فإنما هو تأكيد على الخصوصية التقنية التي تميز الدعوى الضريبية، هذه الخصوصية التي لها، في بعض الجوانب، انعكاس جلي على حرية القاضي في إجراء تحقيق.

المبحث الثاني: تأثير خصوصية النزاع الضريبي على سلطة القاضي في التحقيق

إن تحديد الأساس الضريبي وتحصيله يتم وفق تقنيات خاصة كثيرا ما تتجاوز المجال القانوني، لمجال المحاسبة ومجالات أخرى فنية تقنية تجعل القاضي الإداري خلال بته في الدعوى الضريبية غير قادر على الإلمام بكامل معطيات النزاع، فيستعين بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق.

واستعانة القاضي الإداري بإجراءات التحقيق تكون بناء على تقديره لحاجة الدعوى للبحث والاستقصاء، فله سلطة تقرير إجراء تحقيق، تلقائيا أو بناء على طلب من الأطراف، وله سلطة تقدير نتيجة التحقيق باعتمادها أو تجاوزها، كما له سلطة الرجوع والعدول عما أمر به من تحقيق كلما ظهر له ما يغنيه عن انتظار نتيجته.

1 المحكمة الإدارية بفاس، أمر رقم 94/67 بتاريخ 1994/12/30 في الملف عدد 94/65 س، نفس المرجع، ص 379.

وإذا كانت سلطة القاضي وحريته في الأمر بإجراء تحقيق والعدول عنه أو تجاوز نتيجته واضحة وجلية قانونا وقضاء، حسب ما سبق وناقشنا، إلا أنها ليست حرية مطلقة، إذ تقيدها بعض الحالات العملية التي تؤثر فيها خصوصية الدعوى الضريبية على سلطة وحرية القاضي في إجراء التحقيق، فتجعله كثير الاستعانة بإجراءات التحقيق وأحيانا قد تجعله مجبرا غير مخير في الاعتماد عليها (المطلب الثاني).

وقبل التطرق للحالات العملية التي تجعل القاضي الإداري مسيرا غير مخير في إجراء تحقيق، لابد من المرور على مرحلة مهمة سابقة للدعوى الضريبية، يتخللها تحقيق من نوع آخر قد يؤثر على سلطة القاضي الإداري في إجراء التحقيق ويجعلها متذبذبة بين التفاعل مع هذا النوع من التحقيق والتغاضي عنه (المطلب الأول).

المطلب الأول: مرحلية النزاع الضريبي وأثرها على تحقيق القاضي

إن تسوية النزاع الضريبي لا يقتصر فقط على المنازعة أمام القضاء الإداري، فقبل اللجوء للقضاء قد تمر المنازعة الضريبية بمرحلة إدارية تضفي عليها نوعا من الخصوصية.

فهذه المرحلة الإدارية تعتبر مرحلة نزاعية مهمة، تجرى خلالها أبحاث وتحريات لا مجال لتجاوزها وغض الطرف عن مناقشة أثرها على سلطة القاضي الإداري في التحقيق.

فتقديم التصريح قد تعقبه مراقبة ضريبية تجرى خلالها بحوث ومعاينات، ونتيجة هذه المراقبة قد تفرز مراجعة لمبلغ الضريبة لا يستسيغها المكلف بها فينازع فيها أمام الإدارة وأمام لجان ضريبية خاصة تباشر نوعا من التدقيق يقترن باستدعاءات للحضور وتناقش فيه الأدلة والإثباتات وقد يحضره خبراء، كل هذا يجعلنا نتساءل عن مدى تفاعل القاضي الإداري مع هذا الشكل من التحري الذي تقوم به الإدارة واللجان الضريبية؟

الفرع الأول: موقع التدقيق الإداري في النزاع الضريبي

التدقيق الإداري هو مجموع الآليات القانونية التي منحها المشرع للإدارة واللجان الضريبية لتحري صحة الادعاءات وحقيقة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة.

فالمكلف بالضريبة يمكنه تقديم مطالبة إدارية يدقق المفتش في مضمونها وفي الإثباتات المرفقة بها، وقد يعقبه استدعاء المكلف بالضريبة لاستفساره عن أي غموض موضوع التظلم، كما للمفتش إجراء معاينة للتأكد من حقيقة ما ضمن بالمطالبة، لكن بحث المفتش في موضوع المطالبة الإدارية لا يرقى إلى مستوى تدقيق ما دام غير ملزم بإجرائه، ذلك أنه يمكن للمفتش الجواب عن المطالبة دون البحث فيها، بل الأكثر من ذلك له السكوت عن الجواب عن المطالبة، والذي يعتبر بمثابة رفض ضمني بمرور أجل ثلاثة أشهر من تاريخ تقديمها.

كما أن الإدارة الضريبية تملك آلية مراقبة صحة التصاريح الضريبية المقدمة، والتي تخولها فحص بيانات التصريح والتحقق من مطابقتها للوثائق المتوفرة لديها أو التي يحوزها المكلف بالضريبة أو يحوزها الغير، كما تملك إمكانية التحقق من مطابقة الوثائق لما يوجد بعين المكان.

في إطار مراقبة وفحص التصاريح دائما، خول المشرع للمكلف بالضريبة كما الإدارة، رفع طعن إداري أمام لجان ضريبية تباشر هي الأخرى نوعا من التحريات، من خلال البحث في الوثائق واستدعاء الأطراف لجلسة استماع وإمكانية استحضار خبراء ينظمون لأعضائها.

وإذا كان غياب الإلزامية عن بحث وتدقيق المفتش في مضمون المطالبة الإدارية، يجعله لا يتبوأ مصاف تدقيق إداري، فالأمر بخلاف ذلك بالنسبة للتدقيق الذي يباشر خلال المراقبة الضريبية، وخلال مرحلة الطعن أمام اللجان الضريبية.

الفقرة الأولى: التدقيق الذي تقوم به الإدارة الضريبية

تتميز المنظومة الضريبية المغربية على غرار نظيرتها المقارنة، بالخاصية التصريحية في المجمل[1]، حيث يلتزم تلقائيا الشخص الذي حقق دخلا أو ربحا خاضعا للضريبة بتقديم تصريح للإدارة الضريبية وفق نموذج خاص يتضمن بيانات معينة وداخل آجال محددة، ترتكز عليه هذه الأخيرة لتحديد المساهمة الضريبية لصاحب التصريح.

تلقائية التصريح هذه، يقابلها حق الإدارة في مراقبة صحة بياناته والتأكد من حقيقتها، حيث تتولى الإدارة فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتحقق من مسك الدفاتر التجارية الواجبة قانونا، مع التأكد من مدى مطابقتها للمعطيات المادية المتوفرة، وذلك قبل مباشرة مسطرة تصحيحها كلما ظهر بها إغفال.

ومراقبة التصاريح تتخذ شكل تدقيق في البيانات المضمنة بالتصريح ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة بالملف الضريبي للمكلف، كما تتخذ شكل تدقيق في ما هو موجود بالمحلات المهنية أو المستغلات الفلاحية للمكلف بالضريبة.

أولا: التدقيق في الوثائق

تحكم تعاملات الإدارة الضريبية مع المكلف بالضريبة مسطرة كتابية تمثلها مجموع المراسلات والوثائق التي يتبادلها الطرفان، ويأتي على رأس هذه التعاملات الكتابية التصاريح الضريبية.

والتصريح الضريبي وثيقة يفترض فيها أن تعكس الوضعية الحقيقة لمالية المكلف بالضريبة، فعلى أساس البيانات المالية التي يتضمنها تقدر وتفرض الضريبة.

1 جل الضرائب الوطنية تحدد بناء على تصريح تلقائي من المكلف بها، باستثناء بعض الرسوم كالرسم المهني والرسم على الخدمات الاجتماعية التي تحدد بناء على تقدير مباشر من الإدارة.

ابتغاء التأكد من مصداقية التصاريح الضريبية، تتولى الإدارة دراسة التصريح ومراقبة جميع بياناته والوثائق المرفوقة به، مع مقارنتها بالمعلومات المتوفرة بالملف الضريبي للمكلف وبمجموع الوثائق المحاسبية التي ألزمه المشرع بالاحتفاظ بها[1].

فالتصريحات المقدمة قد تخضع لفحص مستندي يتم من داخل المصالح المكلفة الوعاء، وذلك بمقابلة مضمونها مع تصاريح سابقة للمكلف بالضريبة وبالوثائق المرفقة بها، أو مقارنة الأثمان و التصريحات التقديرية المعبر عنها في العقود واتفاقيات التفويتات، بعقود تفويتات أخرى مماثلة لها نفس خصائص ومميزات عملية التفويت المصرح بها[2].

كما يتم أيضا فحص الوثائق للتأكد من الوضعية الضريبية الإجمالية للمكلف بالضريبة الذي له موطن ضريبي بالمغرب، بإعتبار إجمالي دخله المصرح به أو المفروض تلقائيا أو المستفيد من الإعفاء من الإدلاء بالإقرار بالدخل[3].

ولا تكتفي الإدارة الضريبية بالتدقيق في الوثائق المتوفرة لديها أو لدى المكلف بالضريبة، بل خول لها المشرع إمكانية التدقيق لدى الغير، بطلب كل معلومة أو وثيقة تمكنها من الوقوف على حقيقة رقم أعمال المكلف بالضريبة، فلها طلب الإطلاع وأخذ نسخ عن كل وثيقة مفيدة توجد بحوزة إدارات الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لرقابة الدولة، إلى جانب الإطلاع على سجلات التضمين التي

1 توجب المادة 211 على الخاضعين للضريبة وكذا الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المكلفين بحجز الضريبة في المنبع الاحتفاظ طوال عشر سنوات في المكان المفروض فيه الضريبة عليهم بنسخ من فاتورات البيع أو بطاقات الصندوق والأوراق المثبتة للمصروفات والاستثمارات، وكذا الوثائق المحاسبية اللازمة لمراقبة الضرائب، ولاسيما السجلات المقيدة فيها العمليات والسجل الكبير وسجل الجرد والجرود المفصلة إن لم تكن مستنسخة بكاملها في هذا السجل والسجل اليومي وجذاذات الزبناء والموردين، و كل وثيقة أخرى واردة في النصوص التشريعية أو التنظيمية الجاري بها العمل.

2 تكون الأثمان أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات موضوع تصحيح من طرف المفتش الضريبي المكلف بالتسجيل، إذا تبين أنها لا تطابق القيمة التجارية للأملاك المتعلقة بها في تاريخ إبرام العقد أو الاتفاق. المادة 217 من م.ع.ض، مرجع سابق.

3 المادة 216 من م.ع.ض، مرجع سابق.

يمسكها القضاة المكلفين بالتوثيق، وكذا طلب بعض الوثائق من إدارات الضرائب التابعة لدول تربطها بالمغرب اتفاقيات لتفادي الازدواج الضريبي[1].

ولا يستثنى من حق الإطلاع سوى المعلومات أو الوثائق الشخصية التي لا تهم مداخيل المكلف بالضريبة ونفقاته، وأيضا الوثائق المتعلقة بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي.

تسلم الوثائق، سواء التي يحوزها المكلف بالضريبة أو الغير، للمأمور المكلف بعملية المراقبة[2]، بناء على طلب كتابي، يبين نوعية المعلومات والوثائق المطلوبة ويحدد السنوات المحاسبية أو الفترات المعينة وكذا شكل ونوع حامل هذه المعلومات والوثائق، تقدم هذه المعلومات والوثائق، مقابل وصل استلام، خلال أجل ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الطلب، مع إمكانية تمديد هذا الأجل لحين انتهاء فترة المراقبة[3].

والتدقيق في الوثائق لا يرد سلطويا انفراديا، بل تحكمه قواعد وإجراءات تحاول ضمان حقوق المكلف بالضريبة، أهمها تبادل الحجج والأدلة وفتح النقاشات عبر رسائل تواجهية، قبل تحديد أساس الضريبة المصحح.

فقبل بدء الفحص، يتم إشعار المكلف بالضريبة خمسة عشر يوما قبل التاريخ المحدد، لإعطائه الفرصة لتهيئ وثائقه وحججه، وتحدد مدة الفحص في ثلاثة أشهر بالنسبة للمنشآت التي يساوي أو يقل مبلغ معاملاتها المصرح به برسم مجموع السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين مليون درهم، أما المنشآت التي تتجاوز هذا المبلغ فتصل مدة الفحص فيها إلى ستة أشهر على الأكثر، دون أن تشمل هذه المدد

1 المادة 214 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 حسب الفقرة الأولى من المادة 210 يتولى عملية المراقبة، مأمور محلف تابع لإدارة الضرائب يتوفر على الأقل على رتبة مفتش مساعد ومعتمد للقيام بمراقبة الضرائب.

3 "لا يمكن تقديم الوثائق والاوراق الناقصة من طرف الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة". الفقرة الرابعة من المادة 210 من م.ع.ض، مرجع سابق.

التوقف الناتج عن توجيه الرسالة التي تدعوا المكلف بالضريبة للتقيد بالإلتزامات القانونية[1] .

نتيجة الفحص، قد تظهر عدم وجود أي مخالفة أو إغفال في ما تم التصريح به، ويبلغ المعني بها بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإشعار بالاستلام.

لكن الممارسة أظهرت أن هذه النتيجة نادرة الوقوع، فكثيرا ما يسفر إجراء الفحص الضريبي عن وجود مخالفات وإغفالات تنذر بوجوب سلوك مسطرة التصحيح الضريبي.

وسلوك مسطرة التصحيح الضريبي لا يكون دائما نتيجة فحص ضريبي، إذ يمكن للمفتش أن يباشرها، في حالات حددها المشرع، وفق مسطرة خاصة[2].

1 المادة 229 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 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 مقاولة أو انقطاع 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 وإما إحداث شخص معنوي 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 رأس المال والدين؛
- المبالغ المحجوزة في المنبع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبنائهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشآتهم؛
- الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، على فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت مقاولة أو انقطاعها عن مزاولة نشاطها.

أما فيما يتعلق بالأرباح العقارية فإذا لاحظ المفتش، بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأملاك المبيعة، أنظر على التوالي، المادتين 221 و 224 من م.ع.ض، مرجع سابق.

يشمل التصحيح الضريبي أسس الضريبة الناتجة عن الإقرار أو المفروضة تلقائيا[1].

وتباشر مسطرة التصحيح خلال أجل ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء المراقبة، وخلال هذه المسطرة، يتولى المفتش تبليغ المكلف بالضريبة برسالة توضح أسباب التصحيح وطبيعته وتفاصيل مبلغه والأساس الجديد، ويترك له أجل ثلاثين يوما للجواب وتقديم ملاحظات، وإلا وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل.

قد يقتنع المكلف بالضريبة بمبررات التصحيح ومبلغه المضمن بهذه الرسالة، كما قد يجيب برسالة معللة تقنع الإدارة بصدق بيانات التصريح وتكون نهاية الخلاف الضريبي[2].

أما إذا أجاب المكلف بالضريبة على الرسالة الأولى خلال الأجل القانوني ولم يقتنع المفتش، يرسل رسالة ثانية خلال أجل ستين يوما من تسلم الجواب، تتضمن هذه الأخيرة أسباب رفضه الكلي أو الجزئي بشكل مفصل ومعلل ومدعم بالمعطيات والأرقام، ويذكره بأن هذا الأساس سيصبح نهائيا إذا لم يقدم طعنا أمام اللجان الضريبة خلال أجل ثلاثين يوما من تسلم هذه الرسالة[3].

تقوم مسطرة المراقبة في الوثائق على مبدأ تخويل الفرصة لكل طرف في الدفاع عن حقوقه، بعد الاطلاع على ما لدى الطرف الآخر من حجج ودفوعات، والقاضي الإداري لا يتردد في إلغاء كل ضريبة مراجعة بنيت على معلومات ووثائق لم يتم

1 يشمل التصحيح أسس فرض الضريبة، المبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجور، والأثمان أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات، سواء نتجت هذه الأسس والمبالغ والأثمان عن إقرار أو عن فرض الضريبة بصورة تلقائية. المادة 220 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 إذا اكتفى المكلف بالضريبة بالسكوت فهو قبول ضمني بمبلغ الضريبة المصححة الذي تضمنته رسالة التصحيح الاولى.

3 المادة 220 من م.ع.ض، مرجع سابق.

اطلاع المكلف بالضريبة عليها[1].

كما توجب مسطرة التصحيح على المفتش تعليل كل تصحيح يجريه، وتدعيمه بمعطيات وأرقام تثبت مشروعية الأساس الضريبي المراجع[2].

فليس للإدارة الضريبية فرض ضريبة تكميلية دونما تبرير ملائم يستند على أسس موضوعية لإعادة تقدير مبلغ الضريبة.

بناء على ما سلف، فالمراقبة في الوثائق وما يتخللها من تواجهية وتحرٍ ومناقشات كتابية، تعد مرحلة تدقيقية سابقة للمنازعة القضائية من الأهمية بما كان.

ثانيا: التدقيق في عين المكان

في إطار المراقبة الضريبية دائما، خول المشرع للمفتش المعتمد القيام بالمراقبة في عين المكان، بحيث يقوم هذا الأخير بمعاينة المحلات المهنية والمستغلات الزراعية للتأكد من مطابقة الواقع لما صرح به المكلف بالضريبة.

يتولى المفتش مراقبة محتويات الأملاك الزراعية التي تتكون منها المستغلات الزراعية[3]، ومراقبة صدق المحاسبة والتأكد من الوجود المادي للأموال المدرجة في

---

1 "وحيث لئن كانت الادارة الجبائية تملك امكانية الاطلاع والتقصي ولو اقتضى الامر ما بيد الاغيار من كشوفات ووثائق بغية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، فإنها مع ذلك، هي ملزمة بإطلاع الملزم على ما تم التوصل إليه عن طريق أجهزتها الخاصة، وذلك بإشعاره عن طريق البريد المضمون مع إشهاد بالتسلم يتضمن أسباب وطبيعة وتفاصيل المبالغ المراد تصحيحها." محكمة النقض، قرار عدد 267، صادر بتاريخ 2001/04/12، محمد حجاج، مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي، مقال منشور بمجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، 2014، بعنوان المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، ص 103.

2"وحيث أن المحكمة بغض النظر عن باقي الوسائل وبما لها من سلطة تقديرية في تقييم الحجج والوثائق المدرجة بالملف، وبالنظر إلى كون الإدارة الجبائية لم تدل في نازلة الحال بسند اعتمادها الأساس الجديد، ارتأت التصديق على تقرير الخبير المنتدب واعتماد المبلغين المضمنين به كقيمة تجارية على أساسها يتم احتساب الضريبة على الأرباح العقارية موضوع الفرض" المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 571،بتاريخ 2007/09/24، في الملف عدد 2006/624غ، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 164 إلى 172.

3 المادة 215، م.ع.ض، مرجع سابق.

الأصول ويتحقق من الآليات المستعملة، ويجري فحص شامل لوثائق المحاسبة، ويمكنه نقل الوثائق من مقر المكلف بالضريبة إلى الإدارة وإجراء فحص عليها.

والمعاينة، شأنها شأن المراقبة في الوثائق، تتم وفق قواعد إجرائية تواجهية تضمن حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مقابل امتيازات الإدارة.

فقبل مباشرة المعاينة، يكون المفتش ملزما بتبليغ المكلف بالضريبة بإشعار بالمعاينة يحدد نوع الضرائب المعنية، السنوات المشمولة، تاريخ إجراء المعاينة الإدارية، الأسماء الشخصية والعائلية للمفتشين الذي سيتولون إجراءها، ثم مدة الفحص التي يجب أن لا تتجاوز ثمانية أيام من أيام العمل.

يسلم الإشعار بالمعاينة للمكلف أو مستخدميه أو أي شخص آخر يشتغل معه، وإذا كان شركة يبلغ ممثلها القانوني أو المستخدمين أو أي شخص آخر يشتغل مع المكلف، ويتم التبليغ خمسة عشر قبل تاريخ إجراء المعاينة.

وبالنسبة لمعاينة المستغلات الفلاحية، فالمشرع ألزم المفتش بإشعار المكلف بالضريبة واستدعاء أعضاء اللجنة المحلية على مستوى الجماعة لمرافقته[1]، وذلك خلال الثلاثين يوما التي تسبق تاريخ إجراء المعاينة[2].

تتم المعاينة داخل أوقات العمل وخلال ساعات مزاولة النشاط المهني أو الزراعي، أو هما معا.

خلال المعاينة يمكن للمفتش أن يطلب من المكلف بالضريبة تقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن

---

1 حسب المادة 50 من م.ع.ض، تتكون اللجنة المحلية على مستوى الجماعة من خمسة أعضاء وهم:

- ممثل السلطة المحلية كرئيس
- ثلاث ممثلين للفلاحين يكونون أعضاء في غرفة الفلاحة والمنظمات المهنية
- مفتش للضرائب يعينه مدير الضرائب ويتولى مهمة كاتب ومقرر اللجنة

مع امكانية إضافة ممثل عن وزارة الفلاحة يكون له صوت استشاري.

2 ا لمادة 215 من م.ع.ض، مرجع سابق.

ينتج عنها تحرير فواتير، وله طلب نسخ منها[1].

وكل اعتراض على حق المعاينة يعرض المكلف بالضريبة لغرامة قدرها ألفي درهم، وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموع هذه الغرامة التهديدية ألف درهم[2].

يحرر المفتش إشعارا بنهاية عملية المعاينة يوقعه، ويوقعه المكلف بالضريبة، كما توقعه اللجنة المحلية على مستوى الجماعة التي رافقته إذا كان موضوع المعاينة مستغلات زراعية.

وفي حال سجلت المعاينة إخلالات، يحرر المفتش محضرا خلال أجل ثلاثين يوما الموالية لأجل انتهاء المعاينة، ويتسلم المكلف بالضريبة نسخة منه، وله أجل ثمانية أيام للإدلاء بملاحظاته.

أجل ثمانية أيام، إن على قصره، يشكل نوعا ما فرصة بالنسبة للمكلف بالضريبة لتقديم بعض الوثائق التي تعذر عليه تقديمها في حينها، أو لاستكمال بعض الاختلالات الشكلية التي قد تلاحظ على مستوى الوثائق والتي قد تقتنع بها الإدارة ليقف النزاع عند هذا الحد[3].

إذا لم تقتنع الإدارة الضريبية بملاحظات المكلف بالضريبة، تواجهه بالبيانات الواردة بمحضر المعاينة أثناء إخضاعه لمسطرة التصحيح.

فخلال تصحيح أسس الضريبة موضوع المعاينة، تتاح للمكلف بالضريبة فرصة أخرى لتقديم ملاحظات حول ما جاء في محضر المعاينة، من خلال جوابه على رسالة التصحيح وتقديم ملاحظات قد تقنع الإدارة بصدق البيانات المدلى بها وتكون نهاية الخلاف الضريبي.

---

1 المادة 210 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 البند الاول من المادة 191 من م.ع.ض، مرجع سابق.

3 عبد الرحمان ابليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والإجتهاد القضائي، مرجع سابق، بتصرف، ص 275.

وعليه، فمعاينة المفتش كما المراقبة في الوثائق، تشكل وسيلة تدقيق مهمة في يد الإدارة، للتأكد من حقيقة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة كما هي على أرض الواقع، لا كما سطرها في مضامين التصريح.

الفقرة الثانية: التدقيق الذي تباشره اللجان الضريبية

عقب تبلغ المكلف بالضريبة برسالة التصحيح الثانية التي تحدد له الأساس الضريبي المراجع، خول له المشرع المنازعة في هذا الأساس وفق مسطرة خاصة وهي مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبة.

فالمكلف بالضريبة الذي خضع لتصحيحات ضريبة لا يستسيغها ويعتبرها غير مشروعة وجائرة، يمكنه الطعن فيها أمام اللجان الضريبية، هذه الأخيرة تتولى دراسة الطعون المحالة عليها والتدقيق فيها، في إطار تواجهي يوازن بين طرفي النزاع، وتناقش فيه مجموعة من الإثباتات والحجج بحضور خبراء كلما لزم الأمر.

أولا: اللجان الضريبية وإختصاصاتها

مرحلة الطعن أمام اللجان الضريبية مرحلة نزاعية سابقة للمرحلة القضائية، أقرها المشرع كإجراء أولي، هدفه البحث عن حل للخلاف الواقعي غير القانوني الحاصل بين المكلف بالضريبة والإدارة، والتي عجزت المسطرة التواجهية في مرحلة المراقبة الضريبية عن تجاوزه.

فالمشرع أوجب على المكلف بالضريبة الذي لم يقتنع بتصحيحات المفتش، الطعن فيها أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية حسب الحالات، تحت طائل الابقاء على هذه التصحيحات وجعلها نهائية غير قابلة للطعن قضائيا، اللهم إذا كان الطاعن ينازع في صفته كمكلف بالضريبة، أو في عدم احترام الإدارة للمسطرة القانونية الواجبة عند فرض الضريبة ومراجعتها.

أ/اللجان المحلية لتقدير الضريبة

اللجان المحلية لتقدير الضريبية هي لجان تحدثها الإدارة، تختص بالنظر في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض المكلفون بالضريبة الكائن مقرهم الإجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها الترابي.

تشمل هذه المطالبات، التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام الربح الجزافي، الدخول والأرباح العقارية، الدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة، وواجبات التسجيل والتنبر؛ كما تبت في فحص محاسبة الخاضعين للضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف عن كل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقادمة موضوع الفحص عشرة ملايين درهم.[1]

تضم اللجنة المحلية لتقدير الضريبة قاضي رئيس، وممثل العامل، ورئيس المصلحة المحلية للضرائب يتولى مهمة الكاتب المقرر، ثم ممثل للمكلفين بالضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الطالب، مع إمكانية تعيين اللجنة خبيرين على الأكثر من بين الموظفين أو المكلفين بالضريبة يُستمع لهم بصفة استشارية[2].

يوجه المكلف بالضريبة طلب صريح للمفتش، يعبر فيه عن رغبته في إحالة النزاع على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، وذلك داخل أجل ثلاثين يوما من تسلمه رسالة التصحيح الثانية بمرورها تعتبر هذه التصحيحات نهائية محصنة من كل طعن.

بناء على طلب المكلف بالضريبة، يعد المفتش تقريرا مفصلا ومعللا يتضمن شقين، شق مخصص للإدارة، يستعرض فيه موقف هذه الأخيرة والأسباب التي اعتمدتها للجوء إلى مسطرة التصحيح الضريبي، وشق ثاني مخصص للمكلف بالضريبة يحدد فيه موقف هذا الأخير من خلال أجوبته على الرسالتين التبلغيتين.

يتكلف المفتش بتسليم هذه المطالبات إلى اللجنة المحلية، خلال أجل أقصاه ثلاثة أشهر من تاريخ تبلغها، مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن هذه اللجنة من البت في المطالبة؛ وفي حالة عدم توجيه المطالبات والوثائق السالفة الذكر داخل الآجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضع للضريبة[3].

1 المادة 225 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2 للمزيد من التفصيل انظر المادة 225، م.ع.ض، مرجع سابق.

3 البند الثالث من المادة 220 من م.ع.ض، مرجع سابق.

ويتولى الكاتب مقرر اللجنة إعداد ملف المنازعة المقدم له من طرف المفتش، ويقوم بوضعه لدى كتابة ضبط بالمحكمة الابتدائية الموجود بها مقر اللجنة المحلية.

يطلع رئيس اللجنة على الملف ليبرمج تاريخ الجلسة، ويأمر الكاتب المقرر باستدعاء الأعضاء برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، ويرفَق هذا الإستدعاء بتقرير المفتش والوثائق الإثباتية.

يخبر الكاتب مقرر اللجنة المحلية الطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعها، قبل حلول موعدها بما لا يقل عن ثلاثين يوما.

يستدعي رئيس اللجنة المحلية المكلف بالضريبة وممثل الإدارة، لجلسة أو جلسات استماع، خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقادها؛ وصلاحية استماع اللجنة المحلية إلى أطراف النزاع متروك للسلطة التقديرية لأعضائها، وليس لأطراف النزاع الدفع بعدم الاستماع إليهم للقول بعدم مشروعية مقرر اللجنة[1].

تبت اللجنة المحلية خلال أجل اثنا عشر شهرا من تاريخ تسلمها المطالبة، إذا انصرم الأجل ولم تتخذ مقررها، يشعر الكاتب المقرر الأطراف بذلك بواسطة رسالة، داخل أجل الشهرين المواليين لانصرام الاثنا عشر شهرا؛ بمرور شهرين على تسلم هذه الرسالة يفتح أجل شهران أمام الإدارة الضريبية لتسليم المطالبات والوثائق للجنة الوطنية، وفي حال عدم توجيه الإدارة لهذه الوثائق، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من طرف المكلف.

ويجوز للإدارة والمكلف أن ينازعا قضائيا في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية، بما في ذلك المقرارات التي صرحت اللجان المذكورة فيها بعدم الإختصاص، وذلك داخل أجل ستين يوما الموالية لتاريخ تبلغ مقرر اللجنة[2].

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 384، صادر بتاريخ 8 دجنبر 1998، في الملف رقم 98/283غ، غير منشور.

2 المادة 242 من م.ع.ض، مرجع سابق.

ب/اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية

إلى جانب المناقشات التي تجريها اللجنة المحلية لحسم النزاع، يملك المكلف بالضريبة لجنة أخرى للمنازعة إداريا في مبلغ الضريبة المراجع، وهي اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية.

وهي لجنة دائمة تابعة للسلطة المباشرة لرئيس الحكومة، يوجد مقرها بالرباط، مهمتها النظر في الطعون المرفوعة لها والمتعلقة بفحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة على الدخل الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب أيا كان مبلغ رقم الأعمال المصرح به؛ كذلك الطعون المتعلقة بفحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص عشرة ملايين درهم؛ كما تملك اللجنة الوطنية النظر في الطعون التي لم تصدر اللجان المحلية لتقدير الضريبة بشأنها مقررا داخل أجل اثنا عشر شهرا.

تتميز اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بتركيبة عضوية متنوعة، تتكون من سبعة قضاة منتمين إلى هيئة القضاة، وثلاثين موظف مؤهل في مجال الضريبة أو المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد له رتبة مفتش أو ما يعادلها، إلى جانب مئة شخص يمثلون المكلف بالضريبة ينتمون لمنظمات مهنية، و تنقسم اللجنة الوطنية إلى سبعة لجان فرعية.

عمل اللجنة الوطنية يبدأ بعد توجيه المكلف بالضريبة للمفتش عريضة طعن أمام اللجنة الوطنية، وذلك بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتسلم، تتضمن هذه العريضة نقط الخلاف والوسائل والإثباتات التي يستند عليها لتبرير موقفه.

حيث يتولى المفتش رفع العريضة للجنة الوطنية داخل أجل ثلاثة أشهر من تسلمها، ويرفقها وجوبا بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية، تحت طائلة الإبقاء على أسس الضريبة التي أقر بها وقبلها المكلف بالضريبة.

كما تملك الإدارة الضريبية هي الأخرى إمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية شأنها شأن المكلف بالضريبة.

يعهد رئيس اللجنة الوطنية لواحد أو أكثر من الموظفين الأعضاء مهمة بحث الطعن المقدم، بعد الإنتهاء من البحث تحال الملفات على اللجان الفرعية.

تنعقد اللجنة الفرعية بحضور الرئيس وموظفَيْن من بين الموظفِين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة الفرعية، تم ممثليْن للمكلف بالضريبة يختاران من بين الممثلين المائة، وكاتب مقرر، مع إمكانية تعيين خبير أو خبيرين موظفين أو غير موظفين لهم صفة استشارية.

يستدعي الكاتب المقرر أعضاء اللجنة، خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقادها؛ كما يخبر ممثل المكلف بالضريبة وممثل الإدارة بتاريخ انعقاد جلسة أو جلسات الاستماع ثلاثين يوما قبل تاريخ انعقادها[1].

تعقد اللجنة الفرعية العدد الكافي من الجلسات وتستدعي لحضورها وجوبا، ممثل المكلف بالضريبة وممثل الإدارة للإستماع إليهم كل على حدا، أو هما معا إما بطلب من أحدهما أو إذا ارتأت أن هذه المواجهة ضرورية.

وممثل الإدارة غالبا ما يكون المفتش الذي أجرى التصحيح، ليقدم التبريرات المنطقية التي اعتمدها في إعادة احتساب الأساس الضريبي.

تتداول اللجنة الفرعية بصورة صحيحة بحضور الرئيس وعضوين، ويتم التصويت بالأغلبية، في حال تعادل الأصوات يرجح جانب الرئيس، هذا وينسحب عند التصويت ممثل المكلف بالضريبة وممثل الإدارة والخبير.

تصدر اللجنة الوطنية هي الأخرى مقررات مفصلة ومعللة داخل أجل اثنا عشر شهرا من تاريخ التوصل بالطعن تتخذ بنية حكم، حيث يتضمن رأس المقرر بيانات عن السجل ورقمه، رقم المقرر وتاريخ إصداره، ثم تركيبة أعضاء اللجنة وصفة كل واحد منهم، بعد ذلك يشار إلى البناءات ثم الحيثيات وتصريحات الأطراف وأخيرا رأي اللجنة، ويتضمن المقرر توقيع الرئيس وباقي الأعضاء.

1 البند الخامس من المادة 220 من م.ع.ض، مرجع سابق.

إذا مر أجل الإثنا عشر شهرا ولم تصدر اللجنة مقررها، لا يجوز إدخال أي تصحيح على إقرار المكلف بالضريبة أو على أساس فرض الضريبة المعتمد من لدن الإدارة بصورة تلقائية، غير أنه في حالة إعطاء المكلف 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 الضريبة هو الأساس الناتج عن تلك الموافقة الجزئية وأسباب التصحيح المذكورة.

يجوز أيضا للإدارة والمكلف بالضريبة المنازعة قضائيا في مقررات اللجنة الوطنية بما فيها المقررات القاضية بعدم الإختصاص.

ثانيا: تمظهرات التدقيق في عمل اللجان الضريبية

بعد أن يحيل المفتش على اللجنة الضريبية ملف النزاع، وهو عبارة عن تقرير مفصل ومعلل يستعرض نقط النزاع وموقف الطرفين منه، فيوضح موقف المكلف بالضريبة الذي تضمنته أجوبته على رسالتي التصحيح، كما يتضمن موقف المفتش ممثل الإدارة من التصحيحات التي أجراها على أساس الضريبة، ويرفق وجوبا هذا التقرير بالوسائل والإثباتات التي يستند عليها كل طرف لتبرير موقفه، وأساسا الوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية.

تتولى اللجان الضريبية دراسة مضمون الملف المحال عليها، وفي سبيل ذلك تتولى التدقيق في مضامين التقرير والوثائق المرفقة به، وتعمد إلى برمجة اجتماع وجلسات تعد تواجهية بامتياز.

فالمشرع ألزم الكاتب مقرر اللجنة بإخبار الإدارة والمكلف بالضريبة بتاريخ انعقاد اجتماعها، ولا مجال لإجراء اجتماع دون استدعاء أطراف النزاع، ذلك أن كل مقرر صدر دون الإشارة لهذا الإستدعاء مآله البطلان[1].

1 "...عدم إشارة مقرر اللجنة الوطنية إلى الإجراء المتعلق باستدعاء ممثلين عن الخاضع للضريبة، رغم أن إجتماع اللجنة لم يحضره سوى ممثل واحد عن الخاضع للضريبة، وأن إغفالها لهذا الإجراء يشكل إخلالا سافرا بقاعدة قانونية آمرة يترتب عليه بطلان مقرر اللجنة الوطنية". محكمة النقض، قرار عدد 204، صادر بتاريخ 2008/03/05، في الملف الإداري عدد 2006/2/4/1683، غير منشور.

كما خول المشرع لرئيس اللجنة استدعاء المكلف بالضريبة وممثل الإدارة لجلسة أو جلسات استماع كلما رأى أن البت يستوجب ذلك، فيتم الإستماع لأطراف الدعوى أو ممثليهم كل على حدا، أو هما معا في إطار مواجهة.

وخلال هذه الجلسات، تطرح أسئلة ويطلب من أطراف النزاع الإدلاء بتوضيحات، ليقدم المفتش التبريرات المنطقية التي اعتمدها في إعادة احتساب الأساس الضريبي، ويقابله المكلف بالضريبة بحجج تثبت مشروعية مطالبته وحقيقة تصريحه.

فهذا الحوار التواجهي المباشر يسمح لكل طرف بتقديم وجهة نظره والحجج التي تدعمها، وفي المقابل الإطلاع على حجج الطرف الآخر وتقديم ما يدحضها، وهو ما يضفي على عمل اللجان طابعا يقرب إلى التحقيق.

كما أن تركيبة اللجان تدعم طابعها التحقيقي، حيث رئاستها من قبل قاض يعزز إستقلالية مقرراتها، وتكونها من موظفين يمكنها من معارف تقنية قيمة[1]، كما أن إمكانية وجود خبير أو خبيرين، ضمن تركيبتها، يساهم في الحصول على رأي استشاري فني قد لا يوفره باقي الأعضاء من موظفين أو ممثلي المكلفين بالضريبة.

عموما، المنازعة أمام اللجان الضريبية مرحلة مهمة ومفيدة، بالنظر للحوار التواجهي الذي يطبعها وجلسات الاستماع التي يمكن أن تعقدها، ورأي الخبير المستشار الذي قد تستعين به وتأخذه بعين الإعتبار.

1 " ...اللجان الضريبية مكونة بالخصوص من موظفين لهم معارف تقنية قيمة حينما يتعلق الأمر بمعرفة المعامل الواجب التطبيق فيما يتعلق بمهنة معينة" محكمة الاستئناف بالرباط، قرار صادر بتاريخ 1957/5/15 مأخوذ عن سفيان ادريوش ورشيدة صابري، تصحيح الأساس الضريبي دراسة مقارنة، دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، 2002، ص 206.

الفرع الثاني: التدقيق الإداري بين تفاعل القاضي معه وتجاوزه

سبق الوقوف على أهمية العمل التدقيقي للمفتش الضريبي، من خلال بحث بيانات التصريح والتحقق من مطابقتها للوثائق ولما يوجد بعين المكان في إطار عملية المراقبة الضريبية، كما سبق التأكيد على أهمية التدقيق الذي تقوم به اللجان الضريبية والذي يتجسد في البحث في الوثائق وإمكانية عقد جلسات استماع واستشارة خبراء.

انطلاقا من هذه الأهمية، يبقى التساؤل حول مدى تفاعل القاضي الإداري مع تدقيق كل من المفتش المراقب واللجان الضريبية مشروعا وبإلحاح.

إن معالجة هذا التساؤل أظهرت وجود اتجاهين قضائيين متباينين، إتجاه يعتبر عمل كل من المفتش واللجان الضريبية عمل تدقيقي تواجهي لا مجال لغض الطرف عنه؛ وإتجاه ثان يرى في المراقبة الضريبية والمنازعة أمام اللجان الضريبية مراحل محدودة تجعل عملهما إجراء عارض يمكن تجاوزه.

الفقرة الأولى: المرحلة الإدارية مرحلة منتجة في الدعوى الضريبية

مرحلية المنازعة الضريبية أقرها المشرع من خلال تنصيصه على عدم إمكانية تقديم المكلف بالضريبة الوثائق والأوراق الناقصة لأول مرة أمام اللجان الضريبية[1]، وأيضا عدم إمكانية إثارة حالات بطلان مسطرة التصحيح لأول مرة أمام هذه اللجان الضريبية[2].

وهو بذلك جعل من المراقبة التي يجريها المفتش عملا مهما لا يمكن فصله عن المراحل اللاحقة للنزاع، فهذا المفتش يعد جهاز أساس في تنظيم الإدارة الضريبية، يتوفر على سلطات واسعة تبدأ بتلقي التصريحات والملفات الضريبية التابعة لنفوذه

1 الفقرة الثالثة من المادة 210 من م.ع.ض، مرجع سابق.

2عدم توجيه الإشعار بالفحص، وعدم توجيه ميثاق الخاضع للضريبة، وعدم جواب المفتش على ملاحظات الخاضع للضريبة، حلات بطلان لا يجوز إثارتها من لدن الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية. البند الثامن من المادة 220 و البند الرابع من المادة 221، م.ع.ض، مرجع سابق.

الترابي، وتنتهي بإصدار الجداول الضريبية، مرورا بالقيام بالبحوث والمعاينات لجمع المعلومات ومراقبة التصاريح.

فالمفتش الضريبي يجري مراقبة، يتخللها فحص للوثائق وإجراء مقارنة بين المعلومات المضمنة في الملف وتلك الواردة في التصريح المقدم أو تصاريح سابقة للمكلف، كما قد يباشر معاينات ميدانية للوثائق والمعدات المهنية والزراعية حتى يتسنى له مراقبة التجانس بين المصرح به وما هو موجود في الواقع.

وسواء أجرى المفتش فحص للوثائق أو معاينة ميدانية، فهو ملزم باحترام الإطار التواجهي، الذي يضمن حق المكلف بالضريبة في النقاش وإبداء ملاحظات بشأن مراجعة الإدارة أساسه الضريبي.

خلال المناقشة التواجهية بين المفتش والمكلف بالضريبة، قد يقتنع هذا الأخير بصدق وقانونية المراجعة الضريبية، كما قد يرفضها ويلجأ لسلوك مسطرة اللجان للطعن في الأسس الجديدة.

ودعما لأهمية عمل المفتش، المشرع جعل من رفض الخضوع للمراقبة الضريبية موجبا للفرض التلقائي، ولفرض غرامات[1].

ومن الأحكام القضائية التي أقرت بأهمية التدقيق الذي يقوم به المفتش الضريبي قبل مراجعة الأساس الضريبي، حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس جاء فيه: "لكن حيث أنه بالإطلاع على عناصر المنازعة وما ثم الإدلاء به من وثائق ومستندات يتضح أن الإدارة الضريبية لم تدل مطلقا بأي معطى من شأنه أن يبرز الأساس الذي اعتمدت في تغيير القيمة الكرائية كأساس لهذه الضريبة من خلال الإدلاء بمحضر معاينة يفيد ذلك بعد أن حددت مبلغ 3600 درهم، مما يجعل عملها في هذا الصدد غير قائم على أساس، الأمر الذي يتعين معه التصريح بإلغاء الضريبة المطعون فيها وذلك فيما زاد

1 حسب البند الاول من المادة 191: إذا رفض الخاضعون للضريبة الخضوع لإجراء المراقبة ،، فإنهم يتعرضون لغرامة مبلغها ألفي درهم وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها ألف درهم .غير أنه بالنسبة للضريبة على الدخل يتراوح مبلغ هذه الغرامة من خمسمائة إلى ألفي درهم.

على المبلغ المستحق الذي كان يتم أداؤه برسم السنوات السابقة والمحدد في مبلغ 390 درهم"[1].

فحسب هذا الحكم يشكل محضر المعاينة الذي ينجزه المفتش، دليلا لإثبات أحقية مراجعة الأساس الضريبي، وهو نفس ما عززه قرار صادر عن محكمة النقض، عندما أكد على وجوب قيام إدارة الضرائب، من أجل إثبات استمرار المطلوب في مزاولة النشاط المفروضة عليه الضريبة، الإدلاء بما يفيد ذلك بجميع الوسائل، ومنها المحاضر المنجزة من طرف أعوانها، مما يجعل قرارها معللا بما فيه الكفاية والوسيلة على غير أساس"[2].

وتأكيدا على أهمية تدقيق المفتش وعلى الطبيعة المرحلية للنزاع الضريبي، اعتبر حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء نتيجة عمل المفتش دليل إثبات يجب تقديم ما يدحضه، وليس للجان الضريبية مراجعة الأسس التي حددها المفتش دون الارتكاز على أساس سليم[3].

هذا فيما يتعلق بعمل المفتش المراقب، أما بخصوص عمل اللجان الضريبية فهو لا يقل أهمية، ذلك أن اعتماد هذه اللجان مجموعة من القواعد الإجرائية، كالاستدعاء القانوني لأطراف النزاع وتمكينهم من إبداء الرأي والتعقيب، وإصدار مقررات معللة، تضفي على عمل اللجان الضريبية طابعا تحقيقيا لا مجال لتجاوزه.

---

1 المحكمة الإدارية بفاس، حكم رقم 944، صادر بتاريخ 2009/09/23، في الملف رقم 2009/7/155، غير منشور.

2 محكمة النقض، قرار عدد 569، صادر بتاريخ 2 يوليوز 2014، في الملف الإداري عدد 2014/2/4/1998، منشور بمجلة محكمة النقض عدد 80، مرجع سابق، ص 306 وما يليها.

3 "...وفضلا على أن المفتش المحقق قد أثبت خلال مرحلة تحديد الوعاء الضريبي وجود نقصان في رقم المعاملات المصرح به من طرف الشركة، وهو الأمر الذي لم تدل الشركة بما يثبت خلافه خلال إجراءات الدعوى أو خلال إجراءات التحقيق المأمور بها من طرف المحكمة، مما يكون معه ما ذهبت إليه اللجنة الوطنية في قرارها موضوع الطعن غير مرتكز على أساس سليم بمراجعتها الأسس المحددة من طرف المفتش المحقق وإعادة احتساب الأسس الضريبية". المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم 287، صادر بتاريخ 022008/14، في الملف عدد 2004/780 غ، غير منشور.

والأكثر من ذلك، فعقد اللجان جلسات استماع ومواجهة بين الأطراف، واستحضار خبراء استشاريين، يجعل من عملها تحقيقيا بامتياز.

فهي مرحلة مهمة يمكن أن تساعد القاضي في تجاوز بعض معطيات النزاع التي حسمت فيها هذه اللجان بشكل معلل لا لبس فيه.

لكن العمل القضائي كثيرا ما تجاوز هذه المرحلة وجعل من إحالة الدعوى على المحكمة وسيلة لنشر النزاع من جديد و النظر في كل الإثباتات التي قد يدلي بها أطراف الدعوى حتى مع سابق نظر اللجان الضريبية فيها[1].

القاضي الإداري مطالب بتقدير مشروعية عمل اللجان الضريبية على غرار عمل المفتش، من خلال تقدير شرعية الطرق التي اعتمدتها هذه اللجان.

الفقرة الثانية: المرحلة الإدارية مرحلة مساعدة للقاضي تجاوز نتائجها

إذا كان عدد من الباحثين وبعض من القضاء يعتبر عمل المفتش واللجان الضريبية عملا تحقيقيا مهما لا مجال لتجاوزه وغض الطرف عنه، فكثير من الباحثين وثلة من القضاء يرى في المراقبة الضريبية والطعن أمام اللجان الضريبية مرحلة نزاعية عارضة ومحدودة لابد من إعادة النظر في نتيجتها.

فقد تكتفي المحكمة بالمطالبة بالإدلاء فقط ببداية حجة تدحض ما انتهى إليه تحقيق المفتش، لتعمد إلى الأمر بإجراء تحقيق لاستيضاح الطريقة التي اعتمدها المفتش المحقق، ومن بعده اللجنتين الضريبيتين في إعادة حساب الأسس الضريبة[2].

1 محكمة النقض، قرار عدد120 صادر بتاريخ 2014/02/06، في الملف الإداري عدد 2012/2/4/760، منشور بمجلة القضاء المدني سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، مرجع سابق، ص249 و250.

2 " إن لإقدام الإدارة الجبائية على فرض الضريبة بصورة تلقائية يكون قد أتى منسجما مع الأثر القانوني الذي توخاه المشرع في مثل هذه الحالة. وحيث إن المنازعة في الأسس التي اعتمدتها الإدارة الجبائية في الفرض التلقائي للضريبة رهين بالإثبات ولو ببداية حجة ما يخالف الأسس المعتمدة". المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 633، صادر بتاريخ 2004/12/06، في الملف رقم 2004/410غ، غير منشور.

ومن تطبيقات تحقيق المحكمة في ما سبق ودققت فيه الإدارة واللجان الضريبية، أمرها بإجراء بحث لاستيعاب طريقة حساب المفتش واللجان الضريبية حصة مشاركة المدعي في رأسمال الشركة[1].

وفي حالات أخرى تعين المحكمة خبير فني توليه مهمة إعادة تحديد القيمة التجارية أو الإيجارية للعقار[2]، أو إعادة تصحيح رقم المعاملات وتحديد الأسس الجديدة للضريبة[3].

وباستقراء مجموعة من الأحكام التي بتت في تصحيحات المفتش واللجان الضريبية، يظهر أنه في عدة حالات، يكفي أن يتمسك المكلف بالضريبة بأن تصريحه صحيح ومحاسبته منتظمة وأن تصحيحات الإدارة أو اللجان مبالغ فيها وجائرة، ليعمد القاضي إلى الأمر بإجراء خبرة فنية يسند لها مهمة إعادة حساب تقديرات المفتش واللجان الضريبية.

والأحكام في هذا الباب غير قليلة، منها حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط اكتفت فيه المحكمة بمذكرة توضيحية تسجل ملاحظات المكلف بالضريبة، لتتجاوز نتيجة التحقيق الذي خضعت له محاسبة الشركات التي يساهم فيها المدعي، وتأمر

1 محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار رقم 1049، صادر بتاريخ 2005/06/07، ملف رقم 01/01 ش.ض، غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بفاس حكم عدد 1323 بتاريخ 2009/12/29 في الملف رقم 2009/7/41، غير منشور

3 المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 573 ، صادر بتاريخ 2009/12/15، في الملف رقم 2009/7/392،غير منشور.

المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم تمهيدي عدد 539، صادر بتاريخ 2011/2/23، الملف عدد 2008/6/118، غير منشور.

بإجراء خبرة لإعادة حساب التقدير المتوصل إليه[1].

يظهر واقع الحال، أن القاضي الإداري كثيرا ما يفوض للخبير إعادة ما سبق وأنجزه المفتش، واللجان دون الأخذ بعين الاعتبار مرحلة المراقبة الضريبية وما تخللها من توضيحات وتبادل للحجج ومعاينات، ولا مرحلة المنازعة أمام اللجان الضريبة وما واكبها من بحث ومواجهة و استنارة برأي خبراء[2].

إن مرد هذا التجاوز لعمل المفتش واللجان الضريبية يرجعه البعض لمحدودية حالات تحقيق المفتش واللجان الضريبية، ولضعف استقلالية هذين الجهازين.

فحالات تحقيق المفتش تهم فقط منازعات الوعاء الضريبية المرتبطة بمسطرة التصحيح الضريبي، ولا تمارس إلا في إطار المراقبة الضريبية والتصحيحات المنبثقة عنها.

أما عن تحقيق اللجان، فالمشرع أقر إمكانية تجاوز المرور عبر اللجان الضريبية قبل الطعن أمام القضاء، من خلال ما يستنبط من تنصيصه على أنه لا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحاكم وأمام اللجان الضريبية[3]؛ ومن خلال ما يظهر صراحة من نصه على عدم وجوب بت اللجان الضريبية في كل طعن موضوعه مسائل قانونية غير واقعية[4].

---

1 "التحقيق الذي خضعت له محاسبة الشركات التي يساهم فيها المدعي أسفر عن كون التسبيقات تمت من طرف هذا الأخير وحده دون غيره من الشركاء. كما أدلى المدعي بمذكرة توضيحية لاحظ فيها أن الإدارة قامت بتقييم مصاريفه تلقائيا وتصحيح دخله دون فحص شامل لوضعيته ومقارنة المصاريف المقدمة مع تصريحاته، كما أن المفتش لم يقم باحتساب المساحة المبنية لكل إقامة على حدة واعتمد مساحات الاقامات الثانوية في احتساب واحد مما رفع بكثير التقدير المتوصل إليه....الامر بتعيين خبير اسندت له مهمة القيام باحتساب المساحة المغطاة بالنسبة لكل إقامة واحتساب مصاريف كل إقامة ثانوية على حدة". المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 2543 صادر بتاريخ 2010/09/29، في الملف رقم 07/28 ش ض، غير منشور

2 انظر، عبد الرحمان ابليلا، خصوصية الخبرة في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 111 وما يليها.

3 انظر الفقرتين الأخيرتين من المواد 225 و 226 من م.ع.ض، مرجع سابق.

4 حسب م.ع.ض، وتحديدا البند الأول من المادة 225 والبند الاول من المادة 226، يجب على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية التصريح بعدم إختصاصها في المسائل التي تعرض عليها وترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية.

وبخصوص ضعف استقلالية المفتش المراقب واللجان الضريبية، فهو يجعل من الإدارة الضريبية خلال مسطرة المراقبة والطعن أمام اللجان الضريبية خصم وحكم في الآن ذاته.

فالتحقيق الذي يجريه المفتش يمكن أن يجعله يميل إلى تقدير ما يخدم مصالح الإدارة الضريبية التي ينتمي إليها، ذلك أن المفتش ليس إلا موظف تابع للإدارة الضريبية، إمكانية خدمته لأهدافها قائمة، وإمكانية تحيزه لمصالحها واردة.

أما اللجان الضريبية فلا تعدوا أن تكون مجرد هيئة إدارية، مادام أعضاءها يعينون من طرف السلطة التنفيذية، ويتواجد ضمن تركيبتها موظفين تابعين لإدارة الضرائب، ومادامت قراراتها تقبل الطعن أمام القضاء.

بل الأكثر من ذلك، هناك من يعتبر هذه اللجان مجرد جهاز يساعد الإدارة على أعمال التقدير، ويعمل على التوفيق بينها وبين المكلف لحل النزاع[1].

لكنني لست من أنصار فكرة، عدم استقلالية المفتش واللجان الضريبية تؤثر على التحقيق الإداري وتوجب استبعاده، ذلك أن ميل المفتش إلى تقدير ما يخدم مصالح الإدارة الضريبية، غير وارد حسب اعتقادي، فالإدارة كخصم شريف يخضع للقانون بشكل تلقائي يفترض أن لا تتردد في العدول عن كل عمل تبين لها عدم قانونية؛ كما أن شروط تعيين هذا المفتش تضمن حياده، حيث تتطلب توفره على خبرة وأقدمية في مجال التدقيق والمراقبة، مع الإلمام بمجموعة من القوانين وتقنيات المحاسبة والتدقيق، والتمكن من آليات التحليل والتواصل، فضلا عن إلزامية أدائه اليمين[2].

أما اللجان الضريبية فهي هيئة مستقلة نوعا ما عن الإدارة، ما دامت هذه الأخيرة تترافع أمامها على قدم المساواة مع الخاضعين للضريبة وتكون ملزمة بإثبات جدية

1 Pierre la lumiére, chronique de jurisprudence fiscale, revue de science financière, 1965, P 94.

2 حسب الفقرة الأولى من المادة 210 يتولى عملية المراقبة، مأمور محلف تابع لإدارة الضرائب يتوفر على الأقل على رتبة مفتش مساعد ومعتمد للقيام بمراقبة الضرائب.

تقديراتها[1]، وما دام يرأسها قاض ومقرراتها واجبة التنفيذ ما لم يطعن فيها أمام المحكمة الإدارية.

عموما المفتش له معرفة قانونية وإلمام بتقنيات المحاسبة ودراية ميدانية قد لا تتوفر لدى القاضي الإداري، واللجان الضريبية لها من التركيبة المتنوعة والآليات القانونية ما يمكنها من إصدار مقرر معلل مستقل ومحايد.

وطالما نتيجة تدقيق المفتش واللجان جاءت في إطار حق الإطلاع، ووفق مسطرة تواجهية، فعدم جواب أحد الأطراف على ملاحظات الطرف الآخر يعد ضمنيا قبولا بها.

وعليه فالقاضي مطالب بالأخذ بعين الإعتبار نتيجة ما أسفر عنه التحقيق الإداري، وكل تجاوز لعمل المفتش واللجان الضريبية هو انتقاص لمرحلة نزاعية مهمة وممر لإطالة أمد النزاع.

المطلب الثاني: تأثير طبيعة المادة الضريبية على حرية القاضي في التحقيق

بالرغم من أهمية المرحلة الإدارية في النزاع الضريبي، يبقى في رأي كثير من المكلفين بالضريبة الطعن القضائي أنجع الوسائل، حيت تجسد الاستقلالية والحيادية الحقة.

فخلال المرحلة القضائية تكون الاستقلالية في استقصاء الحقيقة أقوى، ويُطمئن إلى حيادية المحقق بشكل أكثر، فالمشرع خول للقاضي الحرية في الأمر تلقائيا بأكثر من إجراء تحقيق، كما لم يضع له ترتيبا معينا لاستعمال هذه الإجراءات، واعترف له بسلطة واسعة في تحريكها واعتمادها.

لكن هذه السلطة التي متع بها المشرع القاضي في استعمال إجراءات التحقيق، تحدها مجموعة من الحالات العملية التي يكون فيها القاضي الإداري مجبرا، حتى لا

1 عبد الرحيم التيجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، مرجع سابق، ص 396.

أقول ملزما، بالأمر ببعض إجراءات تحقيق، ومضطرا للأخذ بنتيجة البعض الآخر، وذلك بالنظر للخصوصية التقنية والكتابية للمادة الضريبية.

الفرع الأول: حدود سلطة القاضي في التحقيق بالمعاينة والخبرة

إن تعقد المادة الضريبية وارتباطها الكبير بمجموعة من الوقائع والمعطيات الفنية يجعل سلطة القاضي الإداري في التحقيق نسبية نوعا ما، فهناك حالات عملية تجعل البت في الدعوى مستعصيا بدون إجراء تحقيق.

فالقاضي الإداري مهما اتسعت مداركه ومعارفه كثيرا ما يحتاج لاستيعاب ملف الدعوى الضريبية إلى استفسار أطرافها وإجراء معاينات والاستعانة برأي الخبراء.

وتشكل الخبرة الفنية أكثر إجراءات التحقيق التي تساعده على تجاوز تقنية المادة الضريبية، في حين تبقى المعاينة إجراء تحقيقيا نادر الممارسة في الدعوى الضريبية، لكن نتيجته مهمة لتجاوز غموض بعض الملفات.

الفقرة الأولى: الخبرة إجراء لتجاوز التقنية في الدعوى الضريبية

إذا كان تعيين القاضي الإداري، على غرار باقي القضاة يتطلب الحصول على شهادة جامعية في التكوين القانوني أو الفقهي، إلى جانب تكوين بالمعهد العالي للقضاء في مجموعة من المواد القانونية والعلمية يتخلله دورات تدريبية بمجموعة من المحاكم والمؤسسات العامة والخاصة؛ فكل هذا لا يجعل منه عارفا ملما بكل ما يمكن أن يثار من نزاعات، فمن المستحيل على القاضي مهما كان تكوينه العلمي والمعرفي أن يلم كامل الإلمام ويدرك تمام الإدراك جميع المسائل التقنية أو الفنية التي قد تثيرها بعض القضايا المعروضة عليه[1]، ومنها بعض القضايا المتعلقة بالضريبة.

فالاختصاص القانوني الفقهي، يصعب معه استيعاب التقنيات والبت في جميع الوقائع الفنية والمحاسبية التي تهم المنازعات الضريبية، من هنا يكون سبيل القاضي الأمر بتعيين خبراء للإستعانة بعلمهم ومعرفتهم والحصول على معطيات أكثر دقة ووضوح .

1 محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 84

فهناك حالات يقف القاضي أمامها عاجزا عن السير خطوة واحدة بالملف نحو الأمام، إلا إذا استند على ما جاء في الخبرة دون سواها من الوثائق[1].

لكن المسجل هو كثرة لجوء القاضي الإداري للخبرة في الدعاوى الضريبية عموما والدعاوى الناشئة عن مراجعة ضريبية على وجه الخصوص، ذلك أن بعض الممارسين يؤكدون أن أغلبية الطعون في الفرض التلقائي للضريبة و الضرائب التكميلية التي عرضت على القضاة انتدبت فيها خبرة للتأكد من مصداقية المنهجية المتبعة فيها من طرف الإدارة[2].

كما أن قضاء النقض كرس هذا التوجه من خلال بعض قراراته: "..وحيث يتبين من وثائق الملف أن المحكمة سايرت اللجنة الوطنية فيما توصل إليه من معطيات اعتمدت كأسس في فرض الضريبة دون أن تجري أي تحقيق بواسطة خبير في المحاسبة للتأكد من مدى مصداقية المعطيات المذكورة على الرغم من كون عناصر الملف لا تسمح بتجديد تلك الأسس مما يجعل حكمها مجانبا للصواب وواجب الإلغاء."[3]

أكثر من ذلك، محكمة النقض جعلت في بعض قراراتها الخبرة إجراء واجب في كل مسألة تقنية تقتضي اعتماد معايير فنية، ومثاله قرار جاء فيه: " لكن حيث أن المنازعة تتعلق بتحديد القيمة التجارية للعقار وهي مسألة تقنية تقتضي إجراء خبرة على العقار المفوت وتحديد ثمن تفويته حيث لا يمكن أن تستند المحكمة في ذلك لرأيها"[4]

ومحكمة النقض لم تكتفي بالتأكيد على وجوبية الخبرة في كل مسألة تقنية تقتضي اعتماد معايير فنية، بل جعلت من الحكم الذي غض الطرف عن الاستعانة بإجراء

---

1 حليمة اللطيفي، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية المغربي، مرجع سابق، ص 124.

2 عبد الرحمان ابليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والإجتهاد القضائي، مرجع سابق، ص 108.

3 محكمة النقض، قرار عدد 233، صادر بتاريخ 2006/03/22، في الملف الإداري عدد 2003/2/4/1825، غير منشور.

4 محكمة النقض قرار رقم 644 بتاريخ 2007/06/27 ملف إداري عدد 2005/2/4/1564، أورده جواد العسري في مقاله التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، مجلة القانون المغربي، عدد 20، 2013، ص 99.

خبرة في هذه المسألة محل إلغاء: "وحيث من جهة أخرى فإن منازعة المستأنفة في تقديرات كل من إدارة الضرائب واللجنتين المحلية لتقدير الضريبة والوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وكذا أمام المحكمة، كان يستوجب إجراء تحقيق بواسطة خبير لتحديد رقم المعاملات وقيمة تكلفة التجزئة وقيمة الأرض المحدثة بها هذه التجزئة وقت توقف الشركة الفعلية وتحديد على ضوء ذلك الدخل الخاضع للضريبة بمراعاة القيم المضمنة بعقد المقاسمة، وأن المحكمة بعدم قيامها بذلك تكون قد جانبت الصواب وعرضت حكمها للإلغاء بهذه العلة"[1].

وهو نفس توجه القاضي المصري، الذي جعل من اللجوء للخبرة إجراء إلزاميا في كل مسألة فنية أحيلت على المحكمة، واعتبر كل حكم غض الطرف عن هذا الإجراء فهو مبني على العلم الشخصي الذي يمتنع على القاضي الحكم على أساسه[2].

وكذلك توجه القضاء الفرنسي، الذي جعل من الخبرة في دعوى الفرض التلقائي حقا كلما طلبها أحد الأطراف[3].

وقد سار على نهج تأكيد وجوبية الخبرة في النزاع التقني ثلة من الباحثين، فمنهم من يرى أن القاضي عندما يفصل في مسائل علمية لابد له أن يبين المصدر الذي استقى منه معلوماته، باعتبار أن المعلومات التي ارتكن إليها وأصدر على هديها حكمه تعد خارجة عن نطاق معارفه العامة وخبرته القضائية، وأن القاضي لا يملك الاستعانة بمعلوماته الخاصة في المسائل الفنية، لأن هذا يعد من قبيل العلم الشخصي الذي يمتنع

1 محكمة النقض، قرار عدد 715، صادر بتاريخ 2007/07/18، في الملف عدد 2005/2/4/1394/ منشور بمجلة الملف، عدد 12، مارس 2008، ص 304 وما يليها.

2 "لا يملك القاضي الاستعانة بمعلوماته الخاصة في المسائل الفنية لأن ذلك يعتبر من قبيل العلم الشخصي الذي يمتنع على القاضي الحكم على أساسه، فإذا تعرض الحكم لمسائل فنية وجب أن يكون المصدر فنيا، فلا يكفي أن يردد الحكم دفاع أحد الخصوم إن لم يكن مدعما برأي خبير استشاري أو خبير ندبته المحكمة ومن تم الاستعانة بخبير في المسائل الفنية أمر لابد منه". نقض مصري، صادر بتاريخ 1910/4/26 أورده زكرياء محمود بيومي، منازعة الضريبة في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص 489.

3 «Quand la procédure de taxation d'office est mise en œuvre l'expertise est de droit, si elle est demandée par l'une des parties » cass.com 10 janvier 1995 N 81, Daniel Boutaud, Revue Jurisprudence Fiscale, 4, 1995, p 115.

على القاضي الحكم على أساسه، وعلى هذا إذا تعرض الحكم لمسائل فنية وجب أن يكون المصدر فنيا[1].

ومن الباحثين من يعتبر أن عدم جواز القاضي تعيين خبير في المسائل القانونية، يقابله المنع عليه هو شخصيا أن يعرض للمسائل ذات الطبيعة التقنية بدون اللجوء للخبرة[2].

وإذا كان القاضي الإداري المغربي جعل من الحكم الذي بت فيما هو تقني دون اعتماد إجراء الخبرة محل إلغاء، فقاضي محكمة النقض المصرية جعل في بعض قراراته الخبرة في مرتبة سامية لا يعوضها إجراء آخر من إجراءات التحقيق: "لا يغني وقوف المحكمة على عين المكان من ضرورة اللجوء إلى خبراء مختصين تسترشد برأيهم وتستعين بخبرتهم، إن المحكمة لما اكتفت بوقوفها شخصيا على عين المكان واستخلصت النتائج من هذا الوقوف قد عرضت قرارها للنقض[3].

لا أحد يجادل في أهمية الخبرة كإجراء تحقيق يساعد القاضي على الالمام بالمعطيات الفنية للدعوى، لكن خروج المسائل القانونية عن نطاق الخبرة لا يعني دخول كل ما هو واقعي فني في نطاقها، ذلك أن الخبرة إجراء يهم المسائل الفنية التي استعصى على القاضي الإداري استيعابها، ما معناه أن من الوقائع ما يستطيع القاضي إدراكها والإلمام بها رغم طابعها الفني، بحيث لا تصل تقنيتها وفنيتها درجة التعقيد.

ففقط متى واجهت القاضي الإداري وقائع فنية معقدة تتجاوز معارفه كخبير قانوني واحتاج مساعدة من شخص ملم بمجال النزاع، أنذاك يكون اللجوء لإجراء تحقيق بواسطة خبير أمرا لا غنى عنه.

فلا مجال للتذرع بتعقد المادة الضريبية للحكم بالخبرة، فكل تقنية تحكم المادة الضريبية هي أيضا في جانب آخر مؤطرة بقاعدة قانونية، يفترض في القاضي العلم

1 سحر عبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات، مرجع سابق، ص 495.

2 رشيد مشقاقة، أهمية الخبرة في التصفية العادلة للمنازعات، مجلة الشارة العدد 2، 2007، الرباط، ص 15.

3 محكمة النقض، قرار رقم 618، صادر بتاريخ 1991/03/06، في الملف عدد 88/6356، منشور بمجلة الدفاع عدد 2 ص 156.

والإلمام بها لكونها تدخل في صميم القانون الذي يفترض العلم به، ولا يستثنى من ذلك إلا مسائل الواقع التي يجوز عند وجود خلاف حولها الإحتكام إلى الخبرة[1].

فالقاضي مطالب بمراقبة صدق الوثائق والاستناد إلى ما تيسر له من علم للتأكد من عدم وجود تضخيم وإخفاءات تساهم في تقليص مبلغ الضريبة، مع إمكانية تخويل الخبير مهمة الكشف عن كل تقنية أظهرت محاولته استحالة إدراكها.

الفقرة الثانية: الطابع التقريري لمعاينة الأماكن

إذا كانت الممارسة القضائية أنتجت وجوبية الخبرة في العديد من الدعوى الضريبية، فإن من الحالات ما لا تستطيع حتى الخبرة الفنية الكشف عن حقيقتها، ويكون سبيل القاضي في ذلك إجراء معاينة لمكان النزاع.

ففي بعض الحالات تبقى الجوانب الفنية خفية، إلى أن ينتقل القاضي لمحلها ويشاهدها مشاهدة مادية، تكون لديه رؤية تلامس الحقيقية فيؤسس عليها حكما يطمئن إليه.

والمعاينة شأنها شأن باقي إجراءات التحقيق يملك فيها القاضي سلطة تقدير الأمر بها والأخذ بنتيجتها، أو طرحها متى انعقدت له أسباب الفصل في النزاع خارج ما تمت فيه المعاينة، وله أيضا اعتماد جزء مما ورد في محضر المعاينة وطرح جزء آخر حسب ما يراه منتجا للفصل في الدعوى.

لكن الواقع يؤكد أن ما يتاح بمعاينة الأماكن قد لا يتوفر بباقي إجراءات التحقيق، فالحقيقة المستنتجة من رؤية شخصية لا مجال لموازنتها مع ما يستنبط من أقوال متناقضة لأطراف الدعوى، أو من تقرير خبير قد يدرك أشياء وتغيب عنه أشياء، فتقرير الخبير مهما بلغ من الحدة ومن الدقة لن يستطيع أن ينقل إلى القاضي الصورة الكاملة للواقع كما لو رآه هو بعينه، وليس من سمع كمن رأى، هذا مع التجاوز عن كل ما يمكن أن يشوب عمل الخبير من خطأ أو قصور أو عدم دقة وتحيز أو محاباة[2].

1 ابراهيم احطاب، اشكالية الخبرة في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 278.

2 سليمان مرقس، موجز اصول الإثبات في المواد المدنية، مرجع سابق،، ص 310 و311

فليس أنجع وأثبت من أن يتولى القاضي بنفسه معاينة العناصر المادية للنزاع، خاصة إذا وجدت بالملف أوراق تتضمن بيانات متناقضة حول الحالة المادية للشيء المتنازع فيه سواء كان منقولا أو عقارا[1].

كما أن المعاينة قد لا تبقى اختيارية وتصبح ضرورية في بعض الحالات التي يصعب فيها معرفة مدى انطباق الضريبة على أرض الواقع.

والقضاء المصري اعتبر المعاينة وسيلة إثبات، عدم إجابة المحكمة عنها يجعل الحكم مستوجب النقض: "إذا كان الثابت أن الطاعن ركن إلى ملف الضرائب للتدليل على ما بدله من جهد في سبيل أداء مهمته، وعاب على تقرير الخبير المقدم قصوره في البحث بسبب عدم الإطلاع على الملف، وكان الإطلاع هو وسيلته الوحيدة لإثبات دعواه، فقد كان على المحكمة الإنتقال إلى مصلحة الضرائب والإطلاع على الملف المشار إليه وإذا هي لم تقم بهذا الإجراء فإن ذلك منها يكون مصادرة للطاعن في وسيلته الوحيدة الإثبات التي هي حق له، مما لا يسوغ معه قانونا حرمانه منها، لما كان ذلك فإن الحكم المطعون فيه يكون قد عابه قصور يستوجب نقضه"[2] .

بل واعتبر القاضي المصري نتيجتها دليلا قائما في الدعوى يحتم على المحكمة أن تقول كلمتها فيه،[3] فإذا لم تذكر في حكمها شيئا عن نتيجة المعاينة فإن حكمها سوف يتعرض للنقض[4].

لا أحد يستطيع أن ينكر أهمية ونجاعة معاينة القاضي لمكان النزاع في تكوين رؤية واقعية مستقلة ومحايدة، تتجاوز بعضا من الغموض والتناقض الذي قد يطال المستندات، وكثيرا من القصور أو عدم الدقة في تقارير الخبراء.

---

1 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 385.

2 محكمة النقض المصرية، نقض بتاريخ 1976/06/27، أورده عز الدين الدناصوري وحامد عكاز، التعليق على قانون المرافعات، الجزء الاول، 2004، ص 596.

3 "كل ما يثبت للمحكمة بالمعاينة يعتبر دليلا قائما في الدعوى يحتم عليها أن تقول كلمتها فيه". محكمة النقض المصرية، نقض مدني بتاريخ 1945/02/08، مجموعة القواعد القانونية في 25 عاما، الجزء الاول، ص 80.

4 مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، مرجع سابق، ص 87.

لكن المعاينة في الدعوى الضريبية تصطدم باتساع النفوذ الترابي للمحاكم الإدارية السبعة ومحكمتي الاستئناف الإدارية[1]، فالقاضي الإداري يصعب عليه الإنتقال إلى محل النزاع في كثير من الحالات التي تعرض عليه رغم أهمية وفعالية هذا الإجراء، وذلك بالنظر لبعد المسافة وما قد تستغرقه من وقت يمكن أن يستغل في تصريف عدة قضايا من داخل مكتب القاضي، خصوصا والكل على علم بما تعرفه السنوات الأخيرة من تراكم للدعاوى الإدارية والتزايد الكبير في عددها[2].

هناك من الباحثين من يحث على تفويض إجراء معاينة الأماكن في إطار "الانتداب القضائي" على غرار باقي إجراءات التحقيق[3].

---

1 تم تحديد عدد المحاكم الإدارية في سبعة محاكم توجد مقارها بمدن الرباط، الدار البيضاء، فاس، مراكش، مكناس، أكادير ووجدة، حسب المادة الأولى من المرسوم رقم 2.92.59 الصادر في 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993) تطبيقا لأحكام القانون رقم 90-41، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4229 بتاريخ 2 جمادى الآخر 1414 (17 نوفمبر 1993) ص 2261.

أما عدد محاكم الإستئناف الإدارية فحصر في محكمتين توجد مقارها بمدن الرباط و مراكش، حسب المادة الأولى من المرسوم رقم 2.06.187 الصادر في 29 جمادى الآخر 1427 (25 يوليو 2006) والمتعلق بتحديد عدد محاكم الاستئناف الإدارية ومقارها ودوائر اختصاصها، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5447 بتاريخ 19 رجب 1427 (14 غشت 2006) ص 2002.

2 بلغ عدد ملفات الضرائب وتحصيل ديون الخزينة الرائجة بمجموع المحاكم الإدارية سنة 2017 4.588 ملف، و 2871 ملف بمحاكم الاستئناف الإدارية، لتفصيل أكثر حول توزيع هذه القضايا على مجموع المحاكم الإدارية أنظر جداول النشاط المفصل لمجموع المحاكم الإدارية ومحكمتي الاستئناف الإدارية لسنة 2017 المنشورة بالموقع الرسمي لوزارة العدل، www.justice.gov.ma.

3 ينص الفصل 527 من ق.م.م، على أن "إدا تعلق الأمر بتلقي شهادة أو يمين أو ضمانة أو استجواب طرف أو بتعيين خبير واحد أو أكثر أو بصفة عامة القيام بتنفيذ لأمر أو حكم أو قرار، بعملية كيفما كانت وكان الأطراف أو المحلات المتنازع فيها بعيدة جدا، أمكن للقضاة انتداب محكمة قريبة أو قاض، حسب ما يقتضيه الحال، كما يمكن لهم الإذن لمحكمة بتعيين أحد أعضائها للقيام بالعمليات المأمور بها.

كما ينص الفصل 78 من ق.م.مفي فقرته الثانية على أن: "إدا كان الشاهد يقيم خارج دائرة اختصاص المحكمة أمكن الإستماع إلى شهادته بواسطة إنابة قضائية"

للمزيد من التفصيل أنظر: علي الهادي صالح ميلاد، الانابة القضائية دراسة مقارنة بين قانون المرافعات الليبي وقانون المسطرة المدنية المغربي، الطبعة الاولى، 2008.

والانتداب القضائي هو بمثابة تفويض من السلطة القضائية المرفوع إليها الدعوى، تكفل فيه سلطة قضائية أخرى القيام بإجراء تحقيق بصدد هذه الدعوى، قد تعذر عليها القيام به بسبب بعد المسافة أو مانع آخر.

ويتم الإنتداب القضائي بموجب حكم تمهيدي يحدد للمحكمة المنابة طبيعة الشيء المعاين محله وحدوده، لتتلقى بعد ذلك المحكمة المنيبة النتيجة، فتراقب شكليات الإجراء من تواجهية وحقوق الدفاع وغيرها، بعد ذلك تنظر إلى مضمون محضر المعاينة، ولها كامل السلطة في الأخذ بما اطمأنت إليه وطرح كل ما شككت فيه.

لكنني لست ممن يحبذون هذا الطرح كونه يفرغ إجراء المعاينة من معناه، فالهدف الأول والأساس من هذا الإجراء هو مشاهدة القاضي بنفسه لمحل النزاع وتكوين رؤية مجردة يطمئن لها شخصيا، وهو ما قد لا يتحقق في الانتداب، فما قد يطمئن له قاض قد يرتاب فيه قاض آخر.

هذا فضلا على أن القاضي المكلف بالقضية له رؤية وتصور معين للنزاع يصعب ترجمته في الحكم التمهيدي القاضي بالإنتداب، كما يصعب تحديد حدود المعاينة، فقد ينتقل القاضي لمعاينة عقار أو منقول ما وفق تصور معين مبني على بيانات الملف المحال عليه، في حين أن ما يتواجد بعين المكان مخالف أو مناقض لهذه البيانات، هنا قد لا يستطيع القاضي المناب التأقلم مع الوضع بالقدر الممكن للقاضي الذي سبق ودرس الملف من كل جوانبه وله رؤية شاملة عنه.

ينضاف لما سبق، أن توزيع محاكمنا الإدارية لا يساعد على اعتماد طرح الانتداب في معاينة الأماكن، فوجود سبعة محاكم إدارية لن يخدم الانتداب وغايته في تقريب المسافة، كما أن الانتداب يتطلب تفويض لقاضي من نفس الدرجة وهو ما يستعصي على القاضي الإداري الإستئنافي ما دمنا لا نتوفر إلا على محكمتي استئناف إدارية.

الفرع الثاني: حدود سلطة القاضي في التحقيق في الوثائق الضريبية

معلوم أن العلاقة الضريبية علاقة كتابية لا مجال فيها للإثباتات الشفوية، هذه العلاقة الكتابية كثيرا ما تبدأ بتقديم المكلف بالضريبة تصريحا بما حققه من ربح أو دخل خاضع للضريبة، لتنتهي بإصدار وصل بالأداء؛ وما بين التصريح والأداء يوجد مجموعة من الرسائل والتبليغات والإشعارات التي تشكل وثائق إثبات مهمة.

هذه الوثائق الإثباتية قد ترد غامضة متداخلة مع إثباتات أخرى، كما قد يشكك أحد الأطراف في حجيتها، هنا وجب التساؤل عن حدود حرية القاضي في الاختيار بين مجموع إجراءات التحقيق، ومدى سلطته على نتيجة هذا التحقيق؟

الفقرة الأولى: خبرة الخطوط أساس التحقيق في التصريح الضريبي ووثائق التواجهية

سبق القول على أن تحقيق الخطوط هو إجراء لتحري صحة الوثائق العرفية والتأكد من صدورها عن من نسبت إليه إذا ما أنكرها؛ وسبق الاستنتاج أن خبرة الخطوط هي أهم طرق تحقيق الخطوط في الدعوى الضريبية[1].

وما دامت العلاقة الضريبية علاقة كتابية غير شفوية، تبدأ بالتصريح وتمر بمجموعة من المراحل تتولد فيها وثائق عرفية عديدة.

وما دامت الوثيقة العرفية تعرف كمحرر مكتوب على ورق أو على دعامة إلكترونية، يحمل إشارات أو رموز ذات دلالة واضحة تحترم شروط قانونيتها.

فالتصريح الضريبي كوثيقة يحررها المكلف بالضريبة على ورقة او دعامة الكترونية طبقا لشروط محددة قانونا، هو بمثابة وثيقة عرفية يتعين على القاضي أن يقول كلمته فيها كلما قدمت أمامه كدليل إثبات.

1 انظر الفرع الأول من آخر مطالب القسم الأول من هذه الأطروحة.

نفس الأمر يصدق على مجموع الرسائل والتبليغات والمطالبات التي يوجهها المكلف بالضريبة للإدارة وفق الشروط القانونية، فهي الأخرى دليل كتابي مهم في الدعوى الضريبية لا مجال لغض الطرف عنها[1].

فالقاضي الإداري مطالب بالنظر في التصاريح والرسائل والمطالبات المحالة عليه كدليل في الدعوى؛ وله الأمر بإجراء تحقيق فيها كلما كانت باقي الحجج غير واضحة متضاربة، وكانت هذه الوثائق منتجة في الدعوى.

لكن الملاحظ تزايد خبرات الخطوط التي تهدف إلى التحقيق في التوقيعات على التصاريح الضريبية وعلى إشعارات التسليم البريدي وغيرها من الوثائق الإدارية التي قد ينكرها المكلف بالضريبة.

فإذا كانت بعض القرارات ترى عدم إلزامية تحقيق الخطوط[2]، فالبعض الآخر أكد وجوبية تحقيق الخطوط، كلما كانت الوثيقة منتجة، وإلانكار صريحا، والطرف متمسكا بصحة الخط أو التوقيع الوارد بالوثيقة.

ومن القرارات التي أكدت على ضرورة تحقيق الخطوط ما صدر عن محكمة النقض وجاء فيه: "عدم القيام بالإجراء المنصوص عليه في الفصل المذكور –الفصل

1 حسب المادة 16 من قانون الإثبات المصري تكون للرسائل الموقع عليها قيمة المحرر العرفي من حيث الإثبات.

أما القانون المغربي ففي الفصل 428 من ق.ل.ع تحدث عن البرقيات دون الرسائل، فجعلها دليلا كالورقة العرفية إذا كان أصلها يحمل توقيع مرسلها، أو إذا ثبت أن هذا الأصل قد سلم منه إلى مكتب البرقيات ولو لم يكن توقيعه عليه.

والبرقية لا تختلف كثيرا عن الرسالة، باستثناء أنها مختصرة وتصل للمرسل إليه بسرعة أكبر من سرعة وصول الرسالة، أضف أن المرسل إليه لا يتسلم أصل البرقية بل فقط صورتها التي يحررها موظف مصلحة التلغراف.

وبالنظر إلى أن البرقية متجاوزة في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، أعتقد أنه يمكن إسقاط حجيتها على الرسائل ما دام لهما نفس الخصائص.

2 "المحكمة غير ملزمة بالتحقق من صحة التوقيع المذيل به في حالة إنكاره تطبيقا للفصل 86 من ق.م.م، إذا تبين لها أن لا فائدة في ذلك" محكمة النقض قرار رقم 2002/2/4/1115، صادر بتاريخ 2006/6/14، غير منشور.

89 من ق.م.م- للتثبت من توقيع البائع عليه أو لا، يجعل القرار غير مؤسس حينما قضى بخلاف ذلك ويعرضه للنقض والإبطال." [1]

لم يكتفي العمل القضائي بالتأكيد على وجوب تحقيق الخطوط في الوثيقة العرفية، بل اعتبر نتيجة تحقيق الخطوط هي الأخرى واجبة الإعتماد ما دامت قانونية الشكل وموافقة لمنطوق الحكم التمهيدي[2].

بل الأكثر من ذلك، جعل أحد قرارات محكمة النقض من تقرير خبرة الخطوط دليل إثبات للمحكمة سلطة تقديره، واعتبرت مناقشة العارض في فحوى تقرير خبرة الخطوط مجادلة موضوعية غير مهمة[3]

إن هذه الإلزامية العملية للأمر بإجراء تحقيق في الوثيقة العرفية والاعتماد المفرط على نتيجتها واعتبارها دليل إثبات يجعل منها ممارسة شاذة قد تؤثر على خصوصية التحقيق الضريبي.

---

1 محكمة النقض، قرار عدد 02/2474، بتاريخ 2003/07/02، منشور بمجلة المناظرة عدد 10، ص 141

2 "وحيث إن هذا التقرير- تقرير خبرة الخطوط حول التوقيع الوارد في التصريح التصحيحي - لم يوجه له أي طعن من حيث شكله وجاء موافقا لمنطوق الأمر التمهيدي. وحيث إن ما تم الدفع به من كون الخبير لم يعتمد باقي التوقيعات يرد بأن المقصود هو التوقيع الوارد في الإقرار موضوع النزاع وأن مقارنة هذا التوقيع تم بالمقارنة مع التوقيع الوارد في الرسالة المؤرخة في 1997/12/25 المصادق على توقيعها من طرف السلطات المحلية والذي لم تنازع فيه إدارة الضرائب، وكذا التوقيع الوارد في عقد البيع العقاري المؤرخ في 1985/10/04 والذي لم تنازع فيه الإدارة أيضا. وحيث أنه بالاعتماد على تقرير الخبرة الذي وصل في نهايته إلى أن التوقيع الوارد في الإقرار موضوع النزاع غير مطابق لتوقيع الملزم الهالك يتعين استبعاده". المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/2/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

3 " إن المحكمة مصدرة القرار المطعون لما أدانت العارض من أجل المنسوب إليه، اعتمدت لإثبات توقيع العارض على الشيكات موضوع المتابعة نتيجة الخبرة الخطية المأمور بها من طرفها، والتي خلص فيها الخبير إلى أن التوقيعات المضمنة بالشيكات هي للعارض، وذلك لما للمحكمة من سلطة في تقدير الأدلة المعروضة عليها والأخذ بما تراه منها كافيا في تكوين اقتناعها، مما تكون معه مناقشة العارض فحوى التقرير مجادلة موضوعية غير شأ، تقدير أدلة الإثبات التي لا تخضع لرقابة المجلس الأعلى، الأمر الذي يكون معه القرار عندما صدر على النحو المذكور مرتكزا على أساس سليم ومعلل بما فيه الكفاية، مما تكون معه الوسيلة غير مقبولة من جهة وغير قائمة على أساس من جهة أخرى". محكمة النقض، قرار عدد 10/1515، صادر بتاريخ 2004/05/26، في الملف الجنحي عدد 03/1117، غير منشور.

فخطورة الخبرة التي تهدف إلى تحقيق الخطوط تأتي من تأثيرها على الثوابت التي يقوم عليها النظام الضريبي المغربي، باعتباره نظاما يقوم على مبدأ التصريح، ويقوم أيضا على الحوار الذي تجسده المراسلات والإشعارات بالتوصل بين الطرفين ومحاضر الاتفاقات، وبالتالي فإن فتح المجال للطعن في التوقيع وإنكار التصريح والمراسلات والاتفاقات مع الإدارة سيؤثر سلبا على هذه الثوابت؛ علما أن الخطورة أيضا تأتي من طبيعة وطبائع بعض الملزمين سيئ النية خاصة أولائك الذين لا يتوفرون ولا يستخدمون توقيعا واحدا[1].

كما أن الاعتماد غير المشروط على تقرير الخبير وجعله في مرتبة دليل الإثبات الحاسم في الدعوى، يناقض أساسيات خبرة الخطوط التي تقوم على الاحتمال والرأي التقريبي، ذلك أن الخبراء وعلماء الخطوط اليدوية غالبا ما لا يتقيدون بإعطاء نتائج حاسمة في مجال مضاهاة الخطوط بالجزم نفيا أو إيجابا، إذ تتضمن النتائج عبارات الاحتمالية منها: "لقد تقرر أنه من المحتمل أن"، "هناك بعض الدلائل التي تشير إلى"، "من المحتمل جدا"، وغيرها[2].

فالعلم لم يصل إلى إجابات يقينية فيما يتعلق بخبرة الخطوط، فنتيجتها كأغلب نتائج الفحص المخبري تقوم على الاحتمالية ولا مجال فيها لنتائج ثابتة ومطلقة.

المحكمة الإدارية بوجدة حاولت الاجتهاد في سبيل تخفيف من ظاهرة إنكار المكلف بالضريبة التوقيع على التصريح، وحثت الإدارة الضريبية على الاجتهاد لابتكار بعض الحلول القانونية للتأكد من صحة التوقيعات على التصاريح والإقرارات الضريبية من خلال تصحيح التوقيع أو تسجيل هوية المودع للإقرار وإرفاق هذا الأخير بنسخة من بطاقة التعريف الوطنية أو على الأقل رقمها، أو أية وسيلة تؤدي إلى التأكد من صحة التوقيع ولا تؤدي إلى عرقلة وتقييد العمل الإداري[3].

---

1 عبد الرحمان ابليلا، خصوصية الخبرة في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص 113.

2 غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في إثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، مرجع سابق، ص 208 و209.

3 المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/2/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

لكن تفعيل كل هذه الحلول يبقى أمرا مستعصيا، فإقدام الموظف المكلف بتلقي التصريحات على مطالبة مودع الإقرار بما يثبت هويته ويمَكِن من التأكد من توقيعه، قد يكون صعبا في بعض الأوقات من السنة التي يكثر فيها إيداع التصاريح، كما قد يكون مستحيلا بالنظر لتنوع التصاريح بين التأسيسية والدورية والتعديلية[1]، وكذا تنوع المكلفين بالتصريح بين أفراد وشركات ومشغلين، وأيضا تنوع طرق التصريح بين التصريح الكتابي والتصريح الإلكتروني[2].

كما أن مودع التصريح قد يكون شخصا آخر غير المكلف بالضريبة وكَّله هذا الأخير تقديم التصريح نيابة عنه، كما قد يكون شخص يشتغل معه كمحاسب الشركة أو مستشارها القانوني.

---

1 التصاريح الضريبية ثلاثة أنواع :

- **التصريح بالتأسيس**، يودعه المكلف بالضريبة لأول مرة عند بداية النشاط الخاضع للضريبة وذلك حسب المادة 148 من م.ع.ض
- **التصاريح الدورية** وتقدم للإدارة بصفة منتظمة حسب المادة 20 من م.ع.ض ومواد أخرى
- **التصريح التعديلي** وهو عبارة عن إقرار يقدمه المكلف بالضريبة في حالة وقوع متغير معين على النشاط الخاضع للضريبة حسب ما تنص عليه المادتين 149 و 150 من م.ع.ض.

2 **الاقرار الالكتروني** خدمة اعتمدتها الإدارة الضريبية لتسهيل التصريح بالواقعة المنشئة للضريبة الكترونيا، يتم الانخراط فيها وفق شروط حددها قرار وزير الاقتصاد والمالية في:

- تحقيق الشركة رقم أعمال يساوي على الاقل عشر مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة تقديم طلب الانخراط في الخدمة الالكترونية وفق مطبوع تعده الادارة العامة للضرائب؛
- استعمال الشهادة الالكترونية التي تنحها الادارة والتي تعد مفتاح ولوج المكلف بالضريبة للصفحة الخاصة به في الموقع الالكتروني كما تعد وسيلة لتمكين الادارة من التأكد من هوية المكلف وتوقيعه؛
- الالتزام بإحترام قواعد استعمال الخدمة الالكترونية وباخبار الادارة بكل تغير في المعلومات الخاصة به أو تعدر في ولوجه الخدمة الالكترونية وبكل خطر يُستشعر على معطيات التوقيع الالكتروني؛

انظر المادة 155 من م.ع.ض، مرجع سابق. وقرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 14-08 الصادرة في 2 ربيع الأول 1435 (4 يناير 2014) المحددة، على التوالي، لشروط تطبيق مسطرة الإقرار الإلكتروني للضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، منشورة بالجريدة الرسمية عدد6223 بتاريخ 18 ربيع الأول 1435 (20 يناير 2014)، ص 201.

أضف لما سبق أن تحديد هوية صاحب التصريح الكتابي تتميز عن هوية المصرح إلكترونيا، فهذه الأخيرة من شروط صحتها وجوب التعرف بصفة قانونية على مصدرها، وضرورة إعدادها وحفظها وفق شروط تضمن تماميتها[1].

أما التصريح الضريبي الكتابي فلا إلزامية لتوقيعه، فإذا كان المشرع في ق.ل.ع قد اشترط لقانونية الوثيقة العرفية الورقية توقيع المعني بالأمر، بوضع علامة أو إشارة أسفل الورقة المحررة[2]؛ فالأمر بخلاف ذلك بالنسبة للإقرار الضريبي، فالقوانين الضريبية لا تشترط وجوب توقيع الإقرار من قبل الملزم، بل إن صحة البيانات الواردة فيه من رقم البطاقة الوطنية ورقم الخضوع للضريبة وغيرها من البيانات الأساسية تشكل قرينة على نسبته للملزم وأن المحكمة لا تكون ملزمة للتحقق من صحة التوقيع المذيل به في حالة إنكاره تطبيقا للفصل 89 من ق.م.م بعد أن تبين لها أن لا فائدة في ذلك"[3].

كما أن الجزم في نسبة الخط أو التوقيع لمنكره في الوثيقة العرفية الالكترونية قد يثير إشكالا في حال تم اختراق المنظومة الالكترونية للمكلف بالضريبة من قبل شخص آخر، وتم استخدامها في مستندات إلكترونية؛ وهنا نجد أن التوقيع الالكتروني سليم شكلا كما لو كان مالك المنظومة قد قام به، ولا مجال هنا لخبرة الخطوط، فالأمر لا يتطلب إثبات أن التوقيع الإلكتروني لم يصدر عن مالك منظومة التوقيع الإلكتروني، بقدر ما يتطلب إثبات اختراق هذه الأخيرة من قبل شخص أجنبي، وهو ما لا أعتقده يتأتى إلا بتعيين خبير في المعلوميات يبرهن علميا على أن الوثيقة الإلكترونية لم تصدر عن صاحب المنظومة الالكترونية[4].

---

1 الفصل1-417 من ق.ل.ع، مرجع سابق يقابله:

Art 4 de la loi 2000-230 du 13 Mars 2000 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique

2 الفصل 426 من ق.ل.ع، مرجع سابق.

3 قرار منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 67، سنة 2016، ص 285.

4 Voir : J.Huet, vers une conecration de la preauve et signature electronique, Dolloz, 2000

عموما، خصوصية الوثائق العرفية المنبثقة عن التصريح الضريبي والتواجهية الكتابية التي تحكم علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية، تتطلب من القاضي الإداري إعادة النظر في تعامله مع تحقيق الخطوط ونتيجة خبرة الخطوط.

فلا مجال للأمر بإجراء تحقيق أمام كل إنكار للوثيقة، فمثل هذه التوجهات قد لا تخدم إحقاق العدالة خصوصا بالنسبة للإدارة الضريبية التي تجد نفسها أمام عبء إثبات خلاف ما آلت إليه نتيجة خبرة الخطوط، والتي غالبا ما تؤكد عدم تطابق خط أو توقيع الوثيقة مع خط وتوقيع المكلف بالضريبة.

الفقرة الثانية: رسمية الوثائق الضريبية وسلطة القاضي الإداري في التحقيق فيها

انطلاقا من تعريف الوثيقة الرسمية كورقة حررت ووقعت من طرف المعني بها أمام موظف عمومي له سلطة واختصاص التثبت من صفة صاحب الوثيقة أو مضمونها.

تصدر عن الإدارة الضريبية مجموعة من الإشعارات والإنذارات والمحاضر التي يتكلف مأموريها بتحريرها وتوقيعها.

فهذه الوثائق تعتبر وثائق رسمية صادرة عن الإدارة كجهة رسمية ما دام يحررها ويوقعها المفتش الضريبي باعتباره موظف رسمي محلف تابع لإدارة الضرائب له اختصاص تحرير وتوقيع مجموعة من الوثائق.

إلى جانب وثائق الإدارة الضريبية الرسمية في مجملها، هناك بعض الوثائق التي تصدر عن المكلف بالضريبة وتتميز بالرسمية، من قبيل بعض الفواتير والاتفاقات والعقود إلى غيرها، والتي تثبت عمليات خاضعة للضريبة أو معفية منها.

وقد أقر القاضي الإداري رسمية بعض الوثائق التنفيذية من قبيل مستخرج الجداول الضريبية[1]، كما دافع بعض الباحثين عن هذا التوجه، بل و افترض كل تقييد

1 "الجداول الضريبية لا يطعن فيها إلا بالزور" محكمة النقض، قرار عدد 189، صادر بتاريخ 2000/11/30، في الملف الإداري عدد 1999/1/4/1161، غير منشور.

في سند تنفيذي هو تقييد يكسبه حجية يعتمد عليها، ولا يستطيع المكلف بالضريبة أن ينال منها أو يدحضها إلا بالزور[1].

وإذا كانت الوثيقة الالكترونية هي دليل إثبات في المنازعة بنص الفصل 417 من ق.ل.ع وبالتأكيد المستنبط من المادة 211 من م.ع.ض التي تلزم الاحتفاظ بالإقرارات والأداءات الموقعة إلكترونيا لأجل الرجوع إليها في حالة المنازعات[2].

فمن هذا المنطلق يتم التساؤل بداهة عن طبيعة الإقرار والأداء الإلكترونين اللذان تحوزهما الإدارة ويصدران عن المكلف بالضريبة، هل يعتبران وثائق عرفية أم رسمية؟

لقد نص المشرع على أن الوثيقة العرفية الإلكترونية المصادق على إمضائها تصبح وثيقة رسمية[3].

والإقرار الالكتروني وثيقة يملأ بياناتها ويوقعها المكلف بالضريبة اعتمادا على الشهادة الالكترونية التي تمنحها الإدارة كشرط للانخراط في الخدمة الإلكترونية، والتي تعد بمثابة توقيع إلكتروني يمكنها من التأكد من هوية صاحب الإقرار، أو المكلف

1 تقييد تاريخ توجيه الإشعار بدون صائر في جدول ضريبي أو في أي سند تنفيذي آخر، هو تقييد يكسبه حجية يعتمد عليها بمرور الأجل القانوني للشروع في تبلغ الإنذار القانوني وتلك الحجية التي لا يستطيع الملزم أن ينال منها أو يضحدها إلا بالزور. أحمد جواهري، التحصيل الجبري للديون العمومية، مرجع سابق، ص 138.

2 قرارات وزير الإقتصاد والمالية رقم 14-08 ورقم 14-09 الصادرة في 2 ربيع الأول 1435 (4 يناير 2014) المحددة، على التوالي، لشروط تطبيق مسطرة الإقرار الإلكتروني والأداء الإلكتروني للضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، منشورة بالجريدة الرسمية عدد6223 بتاريخ 18 ربيع الأول 1435 (20 يناير 2014)، ص 201.

3 "تصبح الوثيقة الالكترونية رسمية إذا وضع التوقيع المذكور عليها أمام موظف عمومي له صلاحية التوثيق" الفصل 2-417 من ق.ل.ع، مرجع سابق

بالضريبة الذي قام بعملية الأداء إلكترونيا[1].

رغم أن المكلف بالضريبة هو من يتولى ملأ بيانات إقراره وتحت مسؤوليته، إلا أن الإدارة الضريبية هي صاحبة قاعدة البيانات والمتحكم الرئيسي في عملية تبادل المعطيات والمعلومات الالكترونية[2]، وهي المكلف بحفظ الوثائق الالكترونية وتسليم وصولات وإشعارات تتضمن ساعة وتاريخ استلام الإقرار أو الأداء، فهذه الوصولات والإشعارات يمكن اعتبارها بمثابة اشهاد على صحة عملية التصريح أو الأداء.

وبالتالي أعتقد أن الإقرارات والأداءات الالكترونية تبقي وثائق عرفية لا يمكن أن نسقط عليها صفة الرسمية ما دام المكلف بالضريبة هو العالم بحقيقة ما ضمن فيها من بيانات ومعطيات وهو المسؤول الأول والأخير عنها ولا تسقط مسؤوليته إلا بعد إخبار الإدارة بكل تغير في المعلومات الخاصة به أو تعذر في ولوجه الخدمة الالكترونية وبكل خطر يستشعره على معطيات التوقيع الالكتروني؛ في حين تظل وصولات وإشعارات تسلم هذه التصاريح والإقرارات وثائق رسمية يشهد على صحة تاريخها وساعتها موظف رسمي تابع للمديرية العامة للضرائب ولا يطعن فيها إلا بالزور.

على غرار باقي إجراءات التحقيق يفترض أن يملك القاضي الإداري سلطة وحرية في تحقيق الزور الفرعي، من خلال الحرية في تقدير حجية الوثيقة الرسمية موضوع لإدعاء بالزور، والسلطة في اختيار التحقيق في الوثيقة الرسمية المشكوك

---

1 التوقيع الالكتروني تتمثل الية انشائه في معدات وبرمجيات أو هما معا يكون الغرض منها توظيف معطيات انشاء التوقيع الالكتروني والتي تتضمن العناصر المميزة الخاصة بالموقع كمفتاح الشفرة الخاص بالمستخدم من لدنه لإنشاء التوقيع الالكتروني. المادة 8 من القانون رقم 05-53 المتعلق بالتبادل الالكتروني للمعطيات القانونية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129، بتاريخ 10 دي القعدة 1428 (30 نونبر 2007)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 8455، بتاريخ 25 دو القعدة 1428 (6 ديسمبر 2007) ص 3879

2 يتم تقديم الإقرار وأداء الضريبة إلكترونيا، بالاعتماد على برنامج معلوماتي موجود بالبوابة الرسمية للمديرية العامة للضرائب، يتضمن هذا البرنامج طريقة لتبادل المطبوعات المعلوماتية EFT يتم فيه تحميل المطبوع الخاص الذي أعده المكلف وفق النموذج الذي وضعته الادارة رهن إشارته، وطريقة لتبادل المعطيات المعلوماتية EDI تتطلب توفر المكلف بالضريبة على برنامج XML لتبادل المعلومات

انظر قرارات وزير الإقتصاد والمالية رقم 14-08 ورقم 14-09، مرجع سابق.

فيها بجميع الطرق، سواء بالسندات أو بالاستعانة بخبرة، وكما له كامل الحرية في الأخذ بنتيجة التحقيق أو طرحها كلها أو بعضها.

عمليا، ليست وجوبية تحقيق الخطوط وحدها الممارسة، فهناك مجموعة من القرارات جعلت إجراء تحقيق الزور الفرعي هو الآخر ضروريا، كلما كانت الوثيقة الرسمية منتجة والطرف متمسكا بزوريتها.

من أمثلة هذه القرارات ما صدر عن محكمة النقض وجاء فيه: "حيث صح ما عاب به الطالب القرار المطعون فيه، ذلك أنه صرف النظر في دعوى الزور الفرعي في رسمي الملكية، ومع ذلك اعتمدهما في الإثبات رغم تمسك الطالب بالزور الفرعي مما يكون معه خرق للفصل 92 من ق.م.م"[1].

على العموم إن الأوراق في المادة الضريبة عديدة متداخلة، يصعب وضع حدود فاصلة في بعضها بين العرفية والرسمية، رغم أن الواقع يؤكد أن وثائق الإدارة غالبا رسمية ووثائق المكلف بالضريبة كثيرا ما تكون عرفية، وهو ما يكرس اللاتوازن بين طرفي الدعوى الضريبية.

يظهر مما أسلف أن إجراءات التحقيق أهم الوسائل التي تعكس الدور الإيجابي للقاضي الإداري في استقصاء الحقيقة وإظهارها، فسواء كانت الدعوى الضريبية دعوى وعاء أو دعوى تحصيل، وسواء كان موضوعها طعن في المسطرة أو في الموضوع، فالقاضي الإداري له كامل الصلاحية في التحقيق فيها بما يخدم الكشف عن الحقيقة وإظهارها، وإن كانت ممارسة هذه الصلاحية تتباين كما ونوعا حسب طبيعة الدعوى الضريبية وموضوعها.

ولكن المسجل هو المحدودية العملية لسلطة القاضي في التحقيق، فخصوصية المادة الضريبية تجعل حريته في التحقيق محدودة وسلطته في الإختيار بين إجراءات التحقيق مقيدة.

1 محكمة النقض، قرار عدد 1086، صادر بتاريخ 2004/04/14، في الملف المدني عدد 2000/4/1/2539، محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 35.

فمرحلية النزاع الضريبي وتقنيته تجعل القاضي الإداري مضطرا في عدة ملفات للاستعانة بالخبرة ، وغير مخير في اعتماد نتائج معاينة الأماكن، كما أن الطبيعة الكتابية للمسطرة الضريبية تسد أمامه باب الاختيار بين جميع إجراءات التحقيق ليكون سبيله تحقيق الخطوط في الوثائق العرفية للمكلف بالضريبية وتحقيق الزور الفرعي في وثائق الإدارة الضريبية.

وبهذا تتحول إجراءات التحقيق من إجراءات اختيارية بنص القانون، إلى وسيلة ضرورية لتجاوز تقنية وفنية المادة الضريبية، وهو الأمر الذي يؤثر على العدالة.

الفصل الثاني: انعكاس إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية على العدالة

تقترن العدالة بالقضاء كما يقترن القضاء بالحقيقة، فإذا كان القضاء وسيلة لتحقيق العدالة وهو المعبر عنها، فالحقيقة هي الوسيلة لإدراك العدالة، ذلك أن الغاية من تقصي الحقيقة هو إحقاق العدالة.

ومادامت إجراءات التحقيق وسيلة لإخراج الحقيقة إلى الوجود وإظهارها بجلاء، فهي بهذا المعنى تلعب دورا مفصليا في إدراك العدالة من عدمه، فكل حكم لم يستند على حقيقة واضحة لا يطالها شك لا يستقيم والعدالة.

فإصدار حكم عادل يصعب في بعض الحالات دون الأمر بإجراء تحقيق، ذلك أن من الحالات العملية ما يُستعصي فيها على القاضي البت في الدعوى من دون الإستعانة ببعض إجراءات التحقيق.

لكن بعض الحالات العملية أظهرت نقيض الهدف، فتحولت فيها إجراءات التحقيق لعثرة في سبيل تحقيق عدالة قوامها يسر الإجراءات وسرعة البت ومجانية الخدمة القضائية (المبحث الأول).

هذا الأمر يتطلب التفكير وإعادة النظر في منظومة إجراءات التحقيق لتواكب خصوصية النزاع الضريبي فتكون أكثر تحقيقا للعدالة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: إجراءات التحقيق من إجراءات خادمة للعدالة إلى وسيلة مماطلة

إن العدالة غاية لا تدرك ابتداء، بل تتطلب إظهار الحقيقة والعمل على إبرازها واضحة جلية لا يطالها شك أو لبس.

وإظهار الحقيقة أمر يصعب إدراكه في دعوى ذات طابع فني تقني كالدعوى الضريبية، من هنا تكون إجراءات التحقيق سبيل القاضي في استقصاء حقيقة النزاع الضريبي، فيستعين بالإجراء الذي يراه موصلا للحقيقة الواضحة والجلية.

في الوقت الذي يفترض أن تكون فيه إجراءات التحقيق وسيلة مساعدة بيد القاضي لاستيعاب عناصر الدعوى في جوانبها الفنية الواقعية وإظهار حقيقتها، قد تتحول هذه الوسيلة إلى حجر يعثر تحقيق العدالة، وذلك في ما لم يتم مراعاة الإجراء المعتمد لأهمية الملف الضريبي، أو تم التعامل مع هذه الإجراءات بنوع من الإسراف (المطلب الأول).

هذه العثرة يمكن أن يكون سبيل تجاوزها، مراقبة قاضي النقض سلطة قاضي الموضوع في تقدير الأمر بإجراء التحقيق وفي اعتماد نتائجه، و أيضا اصدار حكم يوضح أسباب اللجوء للتحقيق واسباب اعتماد نتيجته (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المغالاة في التحقيق تنعكس سلبا على العدالة القضائية

إذا كانت العدالة القضائية تستدعي وتفرض البحث والتقصي في كل دليل واقعي مشكوك فيه، للتأكد من مطابقته للحقيقة، فإجراءات التحقيق هي ما يتيح للقاضي فرصة إظهار الحقيقة وبالتالي إحقاق العدالة.

لكن هذه الإجراءات قد تنقلب من وسيلة مساعدة بيد القاضي لاستيعاب الجوانب الفنية التقنية للدعوى الضريبية، إلى حاجز أمام تحقيق العدالة بأقل كلفة وفي زمن معقول.

الفرع الأول: تمظهرات المغالاة في التحقيق

المغالاة في التحقيق قد تتخذ شكل إفراط في الاستعانة بإجراءات التحقيق، كما قد تتجلى في بعض الحالات التي يأمر فيها القاضي بإجراء التحقيق بشكل اعتباطي دون دراسة متأنية وواعية.

الفقرة الأولى: الإسراف في الأمر بإجراءات التحقيق

إذا كان الأصل أن أطراف الدعوى الضريبية يلتزمون بعرض طلباتهم ودفوعاتهم مرفوقة بأدلة إثبات تؤكد صحتها، فمن الحالات ما تكون فيه هذه الأدلة مشوبة بالنقص أو الغموض، من هنا خول المشرع للقاضي استثناء الإستعانة بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق لاستقصاء حقيقتها.

فإجراءات التحقيق من الإجراءات الاستثنائية التي نص عليها المشرع في سبيل استكمال أدلة الإثبات، فالأصل هو البت في الدعوى انطلاقا من ملفها وما قدمه أطرافها من أدلة، حتى إذا صادف القاضي غموض أو لبس لجأ إلى إجراء تحقيق.

ولا مجال للأمر بإجراء تحقيق قبل دراسة وثائق الملف ومحاولة استيعاب عناصر الدعوى في جوانبها القانونية والفنية، فالحقيقة تدرك أساسا وابتداء من وثائق ملف الدعوى، حتى إذا تعذر ذلك يتم الاستعانة بإجراءات التحقيق.

لكن الممارسة أظهرت أن القاضي الإداري في الدعاوى الضريبية كثير اللجوء لإجراءات التحقيق حتى أمكن القول على أنها أصبحت في مصاف إجراء أصلي، خصوصا بالنسبة لدعاوى الوعاء الناتجة عن فرض تلقائي للضريبة أو مراقبة ضريبية.

كما أنه كثيرا ما تعمد المحكمة لأكثر من إجراء تحقيقي، فقد تستعين المحكمة بأربع إجراءات التحقيق في الملف الضريبي الواحد كما هو الحال في ملف أجرت فيه المحكمة معاينة للسجل الخاص بتسلم الرسائل عن طريق البريد المضمون بمكتب البريد لتحديد هوية الشخص الذي تسلم رسالة التصحيح، كما أمرت بخبرة لتحديد قيمة

المتر مربع من العقار موضوع التصحيح الضريبي، بعدها عقدت جلسة البحث، ثم أمرت بإجراء خبرة خطوط في وثيقة الإشعار بالتوصل المطعون فيه بالزور الفرعي[1].

وفي حكم آخر أصدرت المحكمة الإدارية بمراكش حكم تمهيدي قضي بإجراء خبرة عهد بها إلى خبير محلف مختص في القيس والتحقيق في البناء وإلى خبير حيسوبي وضع كل منهما تقريره مستقلا وجاء التقريرين متناقضين، كما ان تقرير الخبير المحاسبي لم يعتمد في شقه التقني على خبرة الخبير في البناء كما طلب منه الحكم التمهيدي أعلاه، الأمر الذي ارتأت معه المحكمة إصدار حكم تمهيدي ثاني قضى بإجراء خبرة حسابية شاملة وضع تقريرها بكتابة الضبط مستوفيا لجميع الشروط الشكلية والموضوعية المتطلبة"[2]

يظهر الحكمين أعلاه أن القاضي قد يستعين بعدة إجراءات تحقيق في الملف الواحد، فيأمر بأكثر من خبرة أو يأمر بعدة أنواع من إجراءات التحقيق التي حددها المشرع، حسب الغموض واللبس الذي واجهه بالملف المعروض عليه.

إذا كان من الطبيعي أن تلجأ المحاكم الإدارية بكثرة لإجراء تحقيق في الدعوى الضريبية باعتبارها دعوى تقنية فنية بإجماع الباحثين والقضاء نفسه، لكن هذا لا يعني المغالاة حد الإسراف في الإعتماد على هذا الإجراء الإستثنائي دونما ضرورة ملحة.

فالقاضي مطالب بالاقتصاد قدر الإمكان في إجراءات التحقيق والاستعانة بها في حدود الحاجة الملحة التي فرضتها تقنية وفنية النزاع وعدم القدرة على استيعاب حقيقة الملف بعيدا عن التحقيق، ذلك أن كل تحقيق لم تستوجبه الضرورة يكرس البطء ويزيد من تكاليف الدعوى، وبالتالي يؤثر بشكل مباشر على العدالة.

1 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 3294 صادر بتاريخ 2010/11/10، في الملف رقم 08.517 ق ش، غير منشور.

2 المحكمة الإدارية بمراكش، حكم رقم 87، صادر بتاريخ 2001/07/11، في الملف رقم 97/691غ، غير منشور.

الفقرة الثانية: الاعتباطية في الاستعانة بإجراءات التحقيق

إذا كان للقاضي الإداري الحرية في الأمر بإجراء تحقيق أو أكثر من إجراءات التحقيق في حدود عدم الإسراف، فحرية القاضي في تقدير الاستعانة بإجراء التحقيق يقابلها وجوب اختيار إجراء تحقيق مناسب للملف ولطبيعة النزاع.

واختيار إجراء تحقيق مناسب للملف ولطبيعة النزاع، يتطلب من القاضي البحث في مدى نجاعة الإجراء الذي سيأمر به وقدرته على إزالة اللبس عن ملف الدعوى وإظهار الحقيقة.

أما البحث في نجاعة التحقيق قبل الأمر به، فيستدعي من القاضي دراسة متأنية وفحصا دقيقا لأدلة الإثبات المتوفرة بالملف، وهو الأمر الذي يظهر خلافه في بعض الملفات التي صرِفت فيها إجراءات التحقيق بنوع من الاعتباطية وعدم مراعاة الإجراء المأمور به لطبيعة النزاع.

ففي نزاع حول تبليغ رسالتي التصحيح الأولى والثانية، حيث أدعى المكلف بالضريبة أن رسالة التصحيح الأولى تم تسليمها لشخص أجنبي لا علاقة له به وأنه لم يعلم بها إلا بعد انصرام أجل ستين يوما الموالية لتاريخ إيداع إقراره، في حين دفعت الإدارة بكون الرسالة سلمت للمدعي داخل الأجل القانوني حسب الشهادة المحررة من طرف قابض مكتب البريد بدليل جوابه عليها داخل الآجال القانونية.

قامت المحكمة بمعاينة السجل الخاص بتسلم الرسائل عن طريق البريد المضمون بمكتب البريد لتحديد هوية الشخص الذي تسلم رسالة التصحيح الأولى، فأسفرت هذه المعاينة عن افتراض تسلمها من شخص المدعي ما دام السجل لا يتضمن أية إشارة لتسلمها من قبل شخص آخر.

كما أمرت المحكمة في نفس النزاع بإجراء خبرة لتحديد قيمة المتر مربع من العقار موضوع الفرض الضريبي.

وعقدت جلسة البحث أسفرت عن تحرير محضر بحالة وثيقة الإشعار بالتوصل المطعون فيه بالزور الفرعي والتأشير عليها من طرف القاضي المقرر، ليتقرر تعيين

خبير خطوط خلص في تقريره إلى أن التوقيع غير صادر عن المدعي وبالتالي وجب استبعاد الإشعار وعدم ترتيب أي أثر عليه.

لتخلص المحكمة في حكمها إلى إلغاء الضريبة لتقادمها أمام عجز الإدارة عن إثبات تبلغ المدعي برسالة التصحيح الأولى داخل الآجال القانونية المحددة لمباشرة مسطرة التصحيح[1].

كل هذا يدفعنا للتساؤل أولا، عن فائدة التحقيق بالخبرة الفنية قبل الحسم في النزاع شكلا، ثم التساؤل عن المنهجية والمنطق الذي اعتمده القاضي في تصريف إجراءات التحقيق.

المفروض أن يقوم القاضي بالتحقق من مدى مراعاة كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية للإجراءات الشكلية المقرر قانونا اتباعها، قبل أن يحقق في كيفية تحديد الضريبة ومعيار تقدير قيمتها.

فالمحكمة يعاب عليها تعيين الخبير لتحديد قيمة المتر مربع من العقار، قبل التأكد من صحة إجراءات التبليغ.

ذلك أنه لا يمكن كقاعدة مناقشة الموضوع قبل تصفية الجانب الشكلي فيه، ومخالفة ذلك يترتب عنه ضرر للخصوم مادي ومعنوي[2].

بل من الباحثين من يرى أن المحكمة وإن كان يحق لها العدول عن إجراء التحقيق الذي أمرت به، إلا أنه لا يحق لها العودة مجددا للحكم بعدم قبول مقال الدعوى أو مقال الاستئناف شكلا بدعوى أن الأوامر الصادرة في إطار الأحكام التمهيدية لا تلزم المحاكم، والسبب في ذلك هو أن الحكم الصادر عن المحكمة بخصوص مقال الدعوى أو الاستئناف من حيث الشكل يكون قد حاز قوة الشيء المقضي به، ولا يجوز

1 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 3294 صادر بتاريخ 2010/11/10، في الملف رقم 08.517 ق ش، غير منشور.

2 محمد الهيني، إشكالية الخبرة في المادة المدنية على ضوء تعديلات ظهير 26 دخنبر 2000، منشور بمجلة الاشعاع، العدد 24، 2001، ص 38.

للمحكمة أن تبت فيه من جديد حتى وإن كان الفصل في هذا المقال من حيث الشكل واردا ضمن منطوق الحكم التمهيدي القاضي بإجراء أي من إجراءات التحقيق[1].

وبغض النظر عن مدى إمكانية حيازة الحكم التمهيدي القاضي بإجراء تحقيق لقوة الشيء المقضي به، فالقيام بإجراءات التحقيق ثم العودة إلى الفصل في مقال الدعوى أو مقال الاستئناف بناء على أسباب شكلية، يعني أن الإجراءات التي تم القيام بها لم تكن سوى مجرد مضيعة للجهد والوقت، وهذا أمر ينبغي في كل الأحوال أن تتجنبه المحاكم لأن العدالة في مفهومها المادي والمطلق تقتضي التنزه عن كل ما من شأنه أن يكيف بأنه عبث لا يرجى من ورائه طائل[2].

أما بالنسبة لتصريف إجراءات التحقيق، بالأمر بمعاينة السجل الخاص بتسلم الرسائل عن طريق البريد المضمون بمكتب البريد، ثم خبرة لتحديد قيمة المتر مربع من العقار موضوع الفرض الضريبي على فرض أن نتيجة المعاينة حسمت في تسلم رسالة التصحيح الأولى من شخص المدعي، ثم جلسة البحث والتي كنتيجة عنها تم سلوك الزور الفرعي.

هذا التصريف وإن كان يظهر نوعا من المنطقية في التسلسل، إلا أنه يسجل بعضا من اللاعقلنة في التعامل مع إجراءات التحقيق، ليس فقط بالنسبة للتحقيق في موضوع الضريبة قبل الحسم في جانبها الشكلي، بل أيضا على مستوى التعامل مع الشهادة المحررة من طرف قابض مكتب البريد، فهذه الشهادة صادرة عن قابض مكتب البريد باعتباره موظف رسمي له سلطة واختصاص تحريرها، وهي بهذا تعد وثيقة رسمية لا يطعن فيها إلا بالزور.

---

1 أنظر، موحى ولحسن ميمون، سلطة المحكمة في الحكم بعدم قبول الدعوى بعد الامر بإجراء من إجراءات التحقيق، مرجع سابق، ص 115، وقد استعانة لدعم هذا الرأي بقرار قديم صادر عن محكمة النقض جاء فيه: "محكمة الاستئناف قد خرقت مبدأ قوة الشي المقضي به التي حازها الحكم التمهيدي الصادر عنها بإجراء خبرة للقيام بمحاسبة الاطراف عندما صرحت بعد ذلك بأن المقالين غير مقبولين شكلا". قرار عدد 232 صادر بتاريخ 1970/05/13، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 19، 1970، ص35.

2 موحى ولحسن ميمون، سلطة المحكمة في الحكم بعدم قبول الدعوى بعد الامر بإجراء من إجراءات التحقيق، مجلة القضاء المدني، العدد 2 صيف-خريف 2010، ص 114.

ومن الملفات الأخرى التي كان تعامل فيها القاضي الإداري مع إجراءات التحقيق دون مراعاة لطبيعة الملف الضريبي، ملف أحيل على المحكمة الإدارية بالرباط أُصدرت فيه حكم تمهيدي يقضي بإجراء خبرة عقارية بتاريخ 2005/10/10، قدم تقريرها في 2006/12/14 وذلك بعد أن تم تغيير موعد الخبرة الذي كان مقررا إجراؤه يوم 2006/06/08 لعدم حضور المدعي في التاريخ المحدد؛ ثم قدم ملحق خبرة بتاريخ 2007/03/26، بعد ذلك قررت المحكمة تعيين خبير آخر بتاريخ 2008/03/27 وذلك لمنازعة الإدارة في الخبرة الأولى معتبرة التقسيم المعتمد فيها غير مطابق للتقسيم الحقيقي للعقار والأغراض المخصص له، سيضع تقريره النهائي بتاريخ 2009/06/15[1].

كل هذا لتحديد القيمة الكرائية لمرآبين قائمين على بقعة أرضية مساحتها 137 متر مربع موضوع ضريبة حضرية بأحد الأحياء الشعبية بمدينة سلا.

إن المدة الفاصلة بين الحكم التمهيدي القاضي بإجراء الخبرة وتاريخ إجرائها، تجاوزت ستة أشهر لتصل إلى أكثر من سنة بعد تأجيل الخبرة لعدم حضور المدعي في التاريخ المحدد، الأمر الذي من شأنه أن يساعد على تغيير معالم موضوع التحقيق.

ناهيك عن أن تعيين خبير آخر قد يتيح اتخاذ جميع التدابير والترتيبات لإفراغ المرآب من كافة الأغراض المهنية وترحيلها إلى مكان آخر وبالتالي تغيير القيمة الكرائية المحدد على أساسها الضريبة.

يظهر في الحكمين أعلاه بعضا من المغالاة في تعامل القاضي مع إجراءات التحقيق وعدم مراعاة الإجراءات المعتمدة لأهمية الملف، فالقاضي في محاولته استيضاح غموض الملف وإظهار الحقيقة قد يساهم من جانبه في إهدار العدالة التي عمادها يسر الإجراءات والآجال المعقولة.

إن غاية إظهار الحقيقة لا تبرر إعتماد إجراءات التحقيق بإسراف وبشكل غير معقلن، فالقاضي الإداري مطالب بدراسة ملف الدعوى دراسة واعية قبل أن يختار

1 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 2850، صادر بتاريخ 2011/10/12، في الملف رقم 05/03/87، غير منشور.

إجراء التحقيق المناسب، وكل تحقيق غير معقلن قد يفرغ هذه الإجراءات من محتواها ويحولها من إجراءات خادمة للعدالة لإجراءات مماطلة وتمويه.

الفرع الثاني: انعكاس المغالاة في إجراء التحقيق على زمن وكلفة التقاضي

إن الحق في قضاء مجاني وفي آجال معقولة من أساسيات العدالة، وهو من الحقوق التي أقرتها المواثيق الدولية[1] وضمنها دستور المملكة[2].

فإذا كانت العدالة تستدعي إظهار الحقيقة، والحقيقة تتطلب الاستعانة بإجراء التحقيق لإظهارها، فالعدالة يمكن أن تضيع عند مباشرة إجراء غير مناسب، يزيد من كلفة وزمن التقاضي.

الفقرة الأولى: البطء في الإجراءات عرقلة للعدالة

البطء من أكثر الصعوبات التي تقف في وجه العدالة وقد تعرقل تحقيقها، فالبطء قد يبعث الشخص على النفور والإحجام عن سلوك طريق القضاء، فيتنازل عن حقه مخافة خوض غمار تجربة دعوى قد تتطلب منه سنين جهد جاهد.

---

1 Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement publiquement et dans un délai raisonnable , par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi qui décidera soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Article 6, droit à un procès équitable.

وحسب المادة 7 من الميثاق الإفريقي لحقوق الإنسان والشعوب ل 30 يونيو 1979، حق في التقاضي مكفول للجميع ويشمل هذا الحق، الحق في محاكمة خلال آجال معقولة.

2 "لكل شخص الحق في محاكمة عادلة ، وفي حكم يصدر داخل أجل معقول"

"يكون التقاضي مجانيا في الحالات المنصوص عليها قانونا لمن لا يتوفر على موارد كافية للتقاضي"

انظر على التوالي الفصل 120 و121 من دستور المملكة المغربية، مرجع سابق.

وتعتبر إجراءات التحقيق أهم مرحلة يمكن أن تبطء فيها الدعوى، لما تتطلبه هذه الإجراءات من استصدار أحكام تمهيدية وتبليغات وتعقيبات على نتيجة التحقيق، وما يتخلل كل ذلك من آجال.

ويزداد تأثير البطء على العدالة عندما يتم تصريف هذه الإجراءات بشكل غير معقلن، ذلك أن الأمر بإجراء تحقيق لم تكن المحكمة في حاجة إليه، يترتب عنه ضياع الوقت والمساهمة في إطالة أمد التقاضي والمس بالحق في العدالة في آجال معقولة.

فإصدار حكم تمهيدي يقضي بإجراء تحقيق غير منتج في الدعوى، وسلوك مسطرة تبليغ هذا الحكم التمهيدي بآجالها، قبل حضور أطراف الدعوى إنجاز التحقيق وانتظار آجال تقديمهم للتعقيبات على نتيجة هذا التحقيق، كل هذا يجعل إحقاق العدالة في آجال معقولة أمرا صعبا، ويبلغ الأمر مداه عندما يتم اللجوء لأكثر من إجراء تحقيقي تظهر عدم إنتاجيته في ملف الدعوى.

كما أن من تمظهرات مس إجراءات التحقيق بالعدالة الناجزة، بعض الحالات التي يتم فيها تأجيل موعد التحقيق عدة مرات، ما قد يجعل مسطرة إجراء التحقيق تصل إلى سنوات.

فبعض الملفات استغرقت فيها الخبرة سنين بين أول خبرة وملحق خبرة ثم خبرة مضادة، مع التأجيلات في المواعيد المقررة لإجرائها واستبدال الخبراء، كما في ملف أحيل على المحكمة الإدارية بالرباط أُصدر فيه حكم تمهيدي يقضي بإجراء خبرة عقارية بتاريخ 2005/10/10، عرفت تغييرات في المواعيد وتأجيلات واستبدال للخبير قبل أن يتم وضع تقرير نهائي لها بتاريخ 2009/06/15[1].

إن من شأن الأمر بإجراء تحقيق غير منتج أو تأجيل موعد التحقيق المساهمة في إطالة النزاع، وبالتالي الإضرار بحقوق المتنازعين، وأساس المكلف بالضريبة الذي

1 المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 2850، صادر بتاريخ 2011/10/12، في الملف رقم 05/03/87، غير منشور.

يتأثر مركزه المالي، فهو ملزم بأن يؤدي مبلغ الضريبة ثم ينازع فيها استنادا لقاعدة أدي ثم اشكي[1].

فانتظار المكلف بالضريبة الفصل في الدعوى حتى يستطيع استرجاع مبلغ الضريبة، قد يبقيه عاجزا عن ممارسة نشاطه العادي أو بدء نشاط جديد، خصوصا بالنسبة للمكلف بالضريبة المستثمر أو المقاول.

كما أن تأجيل موعد التحقيق قد يساهم في ضياع الحقيقة وبالتالي يصعب إدراك العدالة، خصوصا بالنسبة لبعض إجراءات التحقيق كالمعاينة وإجراء الخبرة كمعاينة، اللذين قد يؤدي تأجيل موعدهما إلى تغيير معالم الشيء المعاين سواء عن قصد أو من دونه.

إن القاضي مطالب بالاقتصاد قدر الإمكان في الزمن الذي تستغرقه الدعوى، من خلال عقلنة تصريف إجراءات التحقيق وخفض الممد المحددة بين الإعلان عن الإجراء وتاريخ مباشرته، إلى جانب محاولة الحد من كثرة التأجيلات خصوصا بالنسبة لإجراء المعاينة والخبرة.

لكن الاقتصاد في زمن الدعوى، لا يعني الاستعجال في إصدار الأحكام على حساب استقصاء حقيقة الأدلة الفنية والبحث عنها بكل السبل القانونية المتاحة، بل لابد من دراسة طلب أو قرار إجراء تحقيق دراسة وافية قبل الأمر به، رأفة بالمتقاضي وضمانا لحقه في حكم عادل في آجال معقولة وبأقل كلفة، على اعتبار أن الإسراف في التحقيق لا ينعكس فقط على زمن التقاضي، بل له انعكاس واضح على كلفة الدعوى.

1 المبدأ في الدين الضريبي أنه واجب الأداء بمجرد حلول أجله، والمكلف بالضريبة لا يملك التماطل في دلك ما لم ترخص له الإدارة وقف أداء الدين الضريبي أو يخول له القاضي وقف تنفيذه.

الفقرة الثانية: العدالة أساسها القضاء المجاني

مجانية القضاء حق لا يقل أهمية عن الحق في عدالة سريعة، ونعني بمجانية القضاء أن المحكمة لا تتقاضى أجر بتها في النزاع، فلا يلتزم المتقاضي بأداء أتعاب القاضي.

والمجانية بهذا المعنى لا يقصد منها قضاء بصفر درهم، فالقانون ألزم المتقاضي بأداء مصاريف قضائية، وهي عبارة عن الرسوم ومصاريف التبليغات وتنقلات القضاة وأعوان كتابة الضبط وواجبات خدمات بعض مساعدي القضاء[1].

وتشكل مصاريف إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية قسطا مهما من مصاريف الدعوى، وذلك عائد لكثرة اعتماد القاضي الإداري على هذه الإجراءات في استيضاح الجوانب التقنية للنزاع الضريبي.

وتقدير مصاريف إجراء التحقيق يعود لسلطة القاضي الذي يقدرها حسب طبيعة الإجراء المأمور به، وحسب حجم الملف والمهمة الموكولة للقاضي أو الخبير.

كذلك تقدير الطرف الذي سيدفع مصاريف إجراء التحقيق يختص به القاضي، حسب الطرف الذي صدر الأمر بإجراء التحقيق لصالحه، حتى لو لم تصدر نتيجة التحقيق لصالحه على أن يدفع هذه المصاريف في النهاية خاسر الدعوى.

ولا يملك المتقاضي الاعتراض على مصاريف التحقيق، حتى لو لم يكن قادرا على دفعها، لكنه يملك تقديم طلب إعفاءه من أداء هذه المصاريف في إطار المساعدة القضائية التي يخولها له القانون، بعد أن يثبت عوزه وعدم قدرته على ممارسة حقه في

1 للتفصيل في قيم وأنواع المصاريف القضائية أنظر: قانون المصاريف القضائية، إصدارات مركز الدراسات والأبحاث الجنائية بمديرية الشؤون الجنائية والعفو الدولي، وزارة العدل، سلسلة نصوص قانونية، العدد 9، ابريل 2013.

التقاضي لهذا السبب[1].

صحيح أن المساعدة القضائية جسر مهم لتمكين المتقاضي المعوز من اقتضاء حقه، لكنه جسر يتطلب المرور منه مجموعة من الإجراءات والوثائق، قد تساهم من جانبها في تعقيد مسطرة اللجوء للقضاء[2].

الملاحظ أن المغالاة في تعامل القاضي مع إجراءات التحقيق، تنعكس بجلاء على مصاريف التحقيق في الدعوى الضريبية، وتساهم في ارتفاع تكاليف التقاضي وعدم القدرة على تحمل أعباء مصاريف الخبراء والمعاينات والتنقل لحضور التحقيقات .

ذلك أن مصاريف إجراءات التحقيق لا تقتصر على مبلغ أتعاب الخبير أو مصاريف تنقلات القاضي في المعاينة، بل ينضاف لها مجموع تكاليف التنقل لحضور الإجراءات، خصوصا أمام التباين الحاصل في التوزيع الجغرافي للمحاكم الإدارية السبع ووجود محكمتي استئناف إدارية تغطي مجموع التراب الوطني.

إن ارتفاع تكاليف التحقيق، إذا لم يدفع المتقاضي المعوز للعدول عن اللجوء للقضاء، قد يدفع القاضي إلى صرف النظر عن إجراء التحقيق الذي لم تودع مصاريفه أو الحكم برفض الطلب، تفعيلا لنص الفصل 56 من ق.م.م.

حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدم أداء أتعاب الخبير موجبا لصرف النظر عن إجراء الخبرة: "...لكن حيث استنكفت إدارة الضرائب عن أداء أجرة الخبير المعين من طرف المحكمة رغم إشعارها بذلك وتوصلها بصفة قانونية بتاريخ 2013/03/20، مما حال بين المحكمة وبين التحقق من صحة الوسائل المثارة

1 **مصاريف الدعوى** هي النفقا ت اللازمة لرفع الدعوى وسيرها حتى الحكم فيها ، وتشمل الرسوم القضائية، أتعاب المحامي، مصاريف الخبراء، مصاريف تنقلات القاضي للمعاينة وغيرها.

المرسوم الملكي رقم 514.65 الصادر بتاريخ 17 رجب 1386 (1 نونبر 1966) بمثابة قانون يتعلق بالمساعدة القضائية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 2820 بتاريخ 16 نونبر 1966، ص 2379.

2 المساعدة القضائية تستوجب تقديم طلب لرئيس المحكمة الإدارية مدعم بشهادة إدارية تتثبت عسر المتقاضي ليجتمع مكتب المساعدة القضائية لدراسة الطلب المقدم؛ وله امكانية إجراء بحث للتأكد من حقيقة الوضعية المالية لطالب المساعدة قبل اصدار قراره بالقبول أو الرفض.

في مقال الدعوى، الأمر الذي يتعين معه التصريح برفض الطلب مع إبقاء الصائر على رافعه"[1]

كما رأت نفس المحكمة في حكم آخر، بأن عدم أداء أتعاب الخبرة يوجب التصريح بعدم قبول الدعوى: "حيث إن المحكمة وأمام عدم توفرها على العناصر الضرورية للبت في القضية، أمرت بإجراء خبرة حسابية استنكف الطرف المدعي عن إيداع صائرها المسبق رغم توصله بالإشعار بواسطة كتابة الضبط بتاريخ 2011/11/17، وحيث إنه طبقا للمقتضيات الفصل 56 من ق.م.م فإنه يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى"[2]

إن وضع القاضي أمام خيارين اثنين لا ثالث لهما، كلاهما قد تضيع معه الحقيقة ويصعب معه تحقيق العدالة، وذلك في بعض الحالات التي لا يمكن اعتبارها تقاعس من الطرف عن أداء مصاريف التحقيق، بقدر ما هي عجز منه عن تسديد هذه المصاريف.

فالقاضي ما دام قد أمر بإجراء تحقيق، فهو اعترف ضمنيا بعدم جاهزية البت في الدعوى وبحاجتها لمزيد من التوضيحات والاستفسارات، وكل صرف نظر عن إجراء التحقيق الذي لم تودع مصاريفه والبت في الدعوى على حالها، فهو قضاء وفق معطيات ناقصة غامضة.

نفس الأمر ينطبق على الحالة التي تقضي فيها المحكمة برفض الطلب في ملف سبق وأن اعترفت بقبوله عندما أمرت بإجراء تحقيق لم تودع مصاريفه، فالقاضي بهذا

1 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 1856، صادر بتاريخ 2012/06/11، في الملف عدد2010/9/156، أوردته السعدية الجماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مرجع سابق، ص من 180إلى 184.

2 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم رقم 2505، صادر بتاريخ 2011/12/30، في الملف عدد 9/11/298، غير منشور.

الحكم يرفض ضمنيا البت في الدعوى، ويمكن اعتباره منكرا للعدالة حسب القانون المدني الفرنسي[1].

خلافا للمشرع المغربي، قانون الإثبات المصري فتح المجال للمحكمة في اتخاذ تدابير أخرى كلما اقتنعت بالتبريرات التي يقدمها المكلف بإيداع مصاريف الخبرة[2].

أعتقد أن المشرع المغربي مطالب بإعادة النظر في ربط الاستفادة من إجراء التحقيق بشرط إيداع مصاريف التحقيق، وفتح المجال أمام القاضي لتقدير التمييز بين الطرف المتقاعس عن أداء مصاريف التحقيق والطرف الذي عجز عن أداء هذه المصاريف.

كما أن طريقة تقدير وصرف مصاريف بعض إجراءات التحقيق كالخبرة والمعاينة مثلا، تزيد من إشكالية ارتفاع تكاليف الدعوى.

فعلى مستوى تقدير القاضي أتعاب الخبير، يلاحظ أن هذا التقدير يتم قبل إنجاز المهمة، ما قد يؤدي إلي صرف أتعاب لا توازي حجم عمل الخبير والجهد الذي بدله في انجاز مهمته، فقد يتم تقدير أتعاب أكثر من قيمة عمل الخبير، الأمر الذي يساهم في

---

1 «le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurute, ou de l' insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable deni de justice » article 4 du. code civil des français du 21 Mars1804, www.legifrance.gouv.fr

أما الفصل 392 من ق.م.م، المغربي فقد حدد حالات انكار العدالة في رفض البت في المقالات أو إهمال إصدار الأحكام في القضايا الجاهزة بعد حلول دور تعيينها في الجلسة، ولم يتطرق لرفض القاضي القضاء في الدعوى تحت دريعة سكوت أو غموض أو قصور في القانون.

وانكار العدالة جريمة يعاقب عليها الفصل 240 من القانون الجنائي؛ فكل قاض أو موظف عمومي، له اختصاصات قضائية، امتنع من الفصل بين الخصوم لأي سبب كان، ولو تعلل بسكوت القانون أو غموضه، وصمم على الامتناع، بعد الطلب القانوني الذي قدم إليه ورغم الأمر الصادر إليه من رؤسائه، يمكن أن يتابع ويحكم عليه بغرامة من مائتين وخمسين إلى ألفين وخمسمائة درهم على الأكثر، وبالحرمان من تولي الوظائف العمومية من سنة إلى عشر سنوات.

2 المادة 137 من قانون الإثبات المصري، مرجع سابق.

زيادة تكاليف الدعوى وإثقال كاهل المتقاضي، خصوصا إذا علمنا أن للقاضي إمكانية صرف أتعاب تكميلية للخبير كلما ظهر له أن الأتعاب المحددة غير كافية[1].

فالمفروض أن تقدير أتعاب الخبير يجب أن يتم بعد إتمام المأمورية، ووفق معايير الإنجاز منها المدة التي استغرقها الخبير في أداء مهمته، ومدى التزامه بما حدده الحكم التمهيدي، وحجم الجهد الذي قام به في سبيل تقديم رأي فني محايد.

أما على مستوى طريقة صرف أتعاب الخبرة، فهي الأخرى تستدعي وقفة، فالمفروض أن المحكمة لا تقوم بصرف أتعاب الخبراء إلا بعد إنجاز المهام الموكولة إليهم كما هي محددة في الأحكام التمهيدية، لكن قد يحدث أن يكون ظاهر تقرير الخبير موافق لما حدده الحكم التمهيدي فيأمر له القاضي بصرف الأتعاب، ليظهر عند دراسة تقرير الخبير عدم مطابقته لما هو مطلوب في الحكم التمهيدي، هنا لا يملك القاضي إجبار الخبير على إرجاع المصاريف التي تقاضاها، ليضطر إلى الأمر بإجراء خبرة جديدة بأتعاب جديدة يتحملها أطراف الدعوى.

صحيح أن المشرع خول للقاضي إمكانية دعوة الخبير لإتمام الخبرة والإحاطة بالجوانب المطلوبة كما هي محددة في الحكم التمهيدي[2]، لكن على المستوى العملي لا يتعدى الأمر طرح تقرير الخبرة الذي جاء مخالفا لما هو محدد في الحكم التمهيدي، والأمر بإجراء خبرة أخرى يتحمل مصاريفها أطراف الدعوى كلهم أو أحدهم[3].

---

1 في الحالة التي يعتبر فيها الخبير أن الأتعاب المحددة له غير كافية، يمكنه بعد انجاز المهمة طلب أتعاب إضافية وفق النصوص القانونية المتعلقة بالمصاريف القضائية المادة 25 من قانون الخبراء

2 الفصل 64 من ق.م.م، مرجع سابق.

3 من الأحكام في باب طرح تقرير الخبرة الذي جاء مخالفا لما هو محدد في الحكم التمهيدي والأمر بإجراء خبرة أخرى، ما جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش قضت فيه تمهيديا بإجراء خبرة عهد بها إلى خبير محلف مختص في القيس والتحقيق في البناء وإلى خبير حيسوبي وضع كل منهما تقريره مستقلا وجاء التقريرين متناقضين كما أن تقرير الخبير المحاسبي لم يعتمد في شقه التقني على خبرة الخبير في البناء كما طلب منه الحكم التمهيدي، الأمر الذي ارتأت معه المحكمة إصدار حكم تمهيدي ثاني بتاريخ 2000/05/17 قضى بإجراء خبرة حسابية شاملة وضع تقريرها بكتابة الضبط مستوفيا لجميع الشروط الشكلية والموضوعية المتطلبة. المحكمة الإدارية بمراكش، حكم رقم 87، صادر بتاريخ 2001/07/11، في الملف رقم 97/691غ، غير منشور.

أعتقد أن المشرع مطالب بالوقوف عند هذه النقطة، بتخويل القاضي سلطة إجبار الخبير على إرجاع المصاريف التي تقاضاها عن خبرة غير مطابقة لما طلب منه، ولما لا معاقبة هذا الخبير في حال ثبت سوء نيته، على غرار الخبير المتقاعس عن أداء المهمة المسندة إليه أو الذي رفضها بدون عذر، ذلك أن أداء المهمة بشكل ناقص مخالف لما هو محدد يستوي وعدم أدائها أو رفضها[1].

إن المنظور الحديث لتقريب القضاء من المواطن يتجاوز المنظور الجغرافي لمنظور أشمل، يهم تقريب القضاء من إمكانات المواطن، وإزالة حاجز التكاليف الذي يمكن أن يحول بينه وبين حقه في اللجوء للقضاء، فليس أقسى وقعا من ضياع الحقيقة بسبب العجز عن دفع تكاليف إظهارها.

يظهر مما سبق أن العدالة أساسها الحقيقة، وإظهار الحقيقة في الدعوى الضريبية يتطلب الاستعانة بإجراء تحقيق يناسب طبيعة النزاع وحجم الملف المنظور فيه، ويراعي حاجة المتقاضي لحكم في آجال معقولة وبأقل كلفة، حتى لا تظهر الحقيقة ويغيب العدل.

فبقدر ما تكون الوسائل المستعملة في إظهار الحقيقة ميسرة بقدر ما يتحقق العدل، وفي اعتقادي قاضي النقض هو الأقدر على ضمان عقلنة وترشيد اللجوء للتحقيق، من خلال ممارسة رقابته على إجراءات التحقيق التي يستعين بها قاضي الموضوع.

1 حسب الفقرة الثانية من الفصل 61 من ق.م.م، الخبير الذي لم يقم بالمهمة المسندة إليه أو رفضها بدون عذر مقبول، بصرف النظر عن الجزاءات التأديبية، يمكن الحكم عليه بالمصاريف والتعويضات المترتبة عن تأخير إنجاز الخبرة للطرف المتضرر، كما يمكن الحكم عليه بغرامة لفائدة الخزينة.

المطلب الثاني: رقابة النقض وتسبيب الحكم ضمانات لعقلنة لجوء القاضي للتحقيق

إن تخويل المشرع للقاضي الإداري السلطة التقديرية في الاستعانة بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق، لا يعني جعل هذه السلطة حرة طليقة لا مراقب لها، بل تخضع شأنها شأن باقي الإجراءات القضائية لرقابة النقض.

وعلى اعتبار أن الرقابة على قانونية مسطرة التحقيق لا خلاف عليها، وسبق الوقوف عليها عند مناقشة شروط إجراء التحقيق سواء الشروط العامة أو الشروط الخاصة، سأقف عند الخلاف الحاصل في صفوف الممارسين والباحثين حول مدى أحقية ممارسة قاضي النقض رقابة على سلطة قاضي الموضوع في تقدير الأمر بإجراء التحقيق وفي اعتماد نتائجه، ومدى إلزامية هذا الأخير تسبيب لجوئه للتحقيق واعتماد نتيجته.

الفرع الأول: رقابة النقض مدخل لعقلنة اللجوء للتحقيق بين رافض ومرحب

تباينت توجهات قاضي النقض وأراء الباحثين حول الرقابة على سلطة قاضي الموضوع في تقدير الأمر بإجراء التحقيق وفي اعتماد نتائجه، بين من يرفضها ويرى فيها مساسا بالدور الإيجابي للقاضي الإداري في كشف الحقيقة، وبين من يشجع عليها ويعتبرها رقابة على حيادية قاضي الموضوع ومنطقيته في إجراء التحقيق.

الفقرة الأولى: الرقابة على إجراءات التحقيق رقابة على إيجابية القاضي في كشف الحقيقة

يقوم القاضي الإداري بدور إيجابي يخول له توجيه الدعوى واتخاذ الإجراءات المناسبة التي تمكنه من استقصاء حقيقتها والكشف عنها.

ذلك أن الدعوى الضريبية كدعوى متميزة بتقنيتها، تتجاوزها في كثير من الحالات الإثباتات القانونية لإثباتات واقعية فنية، تتطلب من القاضي الإداري بعضا من

الإيجابية في التعامل معها حتى يستطيع استيعابها والوقوف على حقيقتها، فيتولى انطلاقا من رؤيته وتصوره للنتائج المنتظرة الأمر بإجراء تحقيق فيها.

فإيجابية القاضي تتجسد في وظيفته التحقيقية لإستخلاص قناعته من الأدلة الواقعية الغامضة أو الناقصة.

من هنا رقابة النقض يجب أن لا تتعد مراقبة قانونية الإجراء واحترامه لضمانات التواجهية وحقوق الدفاع، فمحكمة النقض كما هو معلوم محكمة قانون تراقب التطبيق السليم للقانون ولا يمكن أن تطال رقابتها الوقائع.

وإجراءات التحقيق في جوهرها تهم إثباتات واقعية فنية استعصى على القاضي الإلمام بها انطلاقا من ملف الدعوى، فهي تخرج عن نطاق الإثباتات القانونية، وبالتالي لا مجال لإخضاعها لرقابة قاضي النقض.

فلا مجال لممارسة الرقابة على سلطة القاضي ودوره الإيجابي في الكشف عن حقيقتها، ما دامت دوافع إجراء التحقيق ومعرفة إن توفرت بالملف إيضاحات أم لا، لا ترتكز على مقاييس موضوعية ثابتة، إذ ما قد يبدو واضحا في ذهن بعض القضاة قد يكون غامضا لدى آخرين[1].

وقد تبنت محكمة النقض هذا الرأي في بعض من قراراتها، مؤكدة أن تقدير الوثائق والحجج وإعمال ما يمكن إعماله منها واستبعاد أخرى مما تختص به محكمة الموضوع في إطار سلطتها التقديرية التي لا رقابة عليها في ذلك من طرف محكمة النقض إلا من حيث التعليل الذي يجب أن يكون سائغا.[2]

1 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 343.

2 محكمة النقض، قرار عدد 326، صادر بتاريخ 2015/04/16، في الملف لإداري عدد 2013/2/4/1940، منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، العدد 80، مرجع سابق، ص 299 وما يليها.

كما صرحت في أكثر من قرار أن إجراء التحقيق يدخل ضمن السلطة التقديرية للمحكمة، وأنها حينما تبني قضاءها على معطيات واقعية وقانونية فهي غير ملزمة بإجراء تحقيق[1].

حسب التوجه أعلاه، محاكم الموضوع لها كل السلطة في تقدير حاجة الدعوى للتحقيق، بناء على معطيات الملف وتصور النتائج المنتظرة من إجراء التحقيق الذي ستأمر به، ولا رقابة عليها إلا من جانب الإجراءات المسطرية المرتبطة بها كعدم احترام التواجهية والحضورية، أو من جانب التسبيب كنقصان التعليل أو انعدامه.

أكثر من ذلك، هناك من يرى ضرورة أن يترتب عن خرق مسطرة إجراء التحقيق أو عدم احترام قواعد التسبيب ضرر بأحد أطراف الدعوى، على اعتبار أن الطعن من الضمانات التي وضعها المشرع في متناول أطراف النزاع لإزالة الضرر الذي لحق بهم من جراء إجراء تحقيقي، فلا مجال لإخضاع إجراءات التحقيق لرقابة النقض ما لم تمارس في إطار خرق مسطري نتج عنه ضرر بأحد خصوم الدعوى[2].

خلافا للتوجه الذي يرى أن إجراءات التحقيق تخضع للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع ولا رقابة عليها إلا من حيث مشروعية مسطرة إجرائها، يعتبر البعض أن إجراءات التحقيق قد تنقلب إلى عثرة أمام تحقيق العدالة ما لم يتم اللجوء لها في إطار الحيادية والمنطقية، وهو جانب لابد من إخضاعه لرقابة قاضي النقض.

1 "إجراء بحث في الموضوع (صفة الشخص الذي تبلغ بالإنذار الضريبي) أو غيره من إجراءات التحقيق يدخل ضمن السلطة التقديرية للمحكمة، وأن محكمة الاستئناف حينما بنت قضاءها على المعطيات الواقعية والقانونية أعلاه تكون قد عللت قضاءها بما فيه الكفاية وما بالوسيلة دون أساس". محكمة النقض، قرار عدد 37 صادر بتاريخ 8 يناير 2012، في الملف الإداري عدد 2014/1/4/288، مجلة قضاء محكمة النقض، عدد 79، سنة 2015، ص 248 و249.

2 الفصل 359 من ق.م.م، ينص على أنه لا يمكن تأسيس الطعن أمام المجلس الأعلى بناء على خرق قاعدة مسطرية إلا إذا أضر هذا الخرق بأحد الخصوم في الدعوى.

الفقرة الثانية: الرقابة على إجراءات التحقيق رقابة على حيادية القاضي في التحقيق

إذا كان التوجه السابق يرى في إجراء التحقيق ممارسة للدور الإيجابي للقاضي الإداري وإعمالا لسلطة في تقدير الحجج، التي لا مجال لممارسة رقابة عليها.

فهناك توجه آخر يرى في حيادية القاضي الإداري مبدأ يفرض عليه اعتماد موقف سلبي، بحيث يقتصر في تكوين اقتناعه على ما يقدمه أطراف الدعوى من أدلة، فلا يكون له أن يساهم في جمع الأدلة أو أن يبحث عنها بنفسه لفائدة طرف على حساب الآخر.

ومبدأ حيادية القاضي لا يعني جمود القاضي أمام الأدلة المقدمة، بل يتطلب منه اعتماد موقف إيجابي في توجيه الدعوى كلما واجهته أدلة وإثباتات فنية غامضة ناقصة، فيستعين بإجراء تحقيق لاستجلاء غموضها.

فوظيفة القاضي في جعل الأحكام القضائية مطابقة للحقيقة كثيرا ما تقتضي منه الإستعانة بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق، فأطراف الدعوى قد لا يملكون اثبات الواقع، وبالتالي يجب أن يتدخل القاضي ويبحث عن المراكز الواقعية الموجودة فعلا للتعرف عليها والقضاء بناء عليها وهو ما تترجمه إجراءات التحقيق[1].

وإجراءات التحقيق بهذا المعنى، لا يجب أن يأمر بها بشكل عشوائي، بل يجب أن يراعي فيها القاضي قواعد توزيع عبء الإثبات، فلا يعتمد إجراء تحقيق يمكن أن يسد عجز أو تقصير الطرف في إثبات دعواه، أو إجراء يقلب عبء الإثبات ويساهم في إقامة الدليل لطرف على حساب الآخر.

كما يجب على القاضي أن يراعي اختيار الإجراء المناسب حتى لا يساهم في إطالة النزاع وضياع الحقوق والإفضاء لنتائج غير تلك التي أريد بها.

1 Jacques Normand, le juge et le litige, thèse de doctorat en droit, université de Lille 1961, p 188 et 189

من هنا تكون رقابة النقض أساسية وضرورية لمراقبة حيادية ومنطقية القاضي في التحقيق، حتى لا ينساق وراء تحقيقات غير منتجة ولا تحترم قواعد توزيع عبء الإثبات.

فهذه الرقابة تخول لقاضي النقض إمكانية تقويم كل انحراف عن غاية إجراء التحقيق وهدفه في إظهار الحقيقة و تحقيق العدل.

ومن تطبيقات رقابة قاضي النقض على حيادية قاضي الموضوع في التحقيق، قرار جاء فيه: "المحكمة وإن كانت غير ملزمة برأي الخبير فإنها مقيدة بالإحتكام إلى خبرة أخرى ولا يمكنها الإرتكان إلى مجرد سلطتها التقديرية للفصل في مسائل تقتضي اعتماد معايير فنية."[1].

حسب القرار أعلاه، سلطة قاضي الموضوع ودوره الايجابي في الكشف عن الحقيقة تلزمه بأن يعتمد إجراءات التحقيق كلما كانت هناك حاجة إليها، فلا يجوز له التقدير في المسائل الفنية.

أكثر من ذلك، في بعض الحالات تمارس رقابة قاضي النقض على نوع إجراء التحقيق الذي أمر به قاضي الموضوع، فتفرض عليه إجراء تحقيق معين دون آخر، كما في القرار التالي: "لا يغني وقوف المحكمة على عين المكان من ضرورة اللجوء إلى خبراء مختصين تسترشد برأيهم وتستعين بخبرتهم، إن المحكمة لما اكتفت بوقوفها شخصيا على عين المكان واستخلصت النتائج من هذا الوقوف قد عرضت قرارها للنقض"[2].

أما القضاء المصري، فاعتبر الحكم قاصر البيان متعينا نقضه إذا لم يكن فيه ما يفيد أن المحكمة قد استنفدت كلما لها من سلطة التحقيق للتوصل إلى كشف الواقع[3]،

1 محكمة النقض، قرار رقم 1924 صادر بتاريخ 2007/5/23، في الملف المدني عدد 05/1494، منشور بمجلة الملف العدد 14، سنة 2009، ص 251.

2 محكمة النقض، قرار رقم 618، صادر بتاريخ 1991/03/06، في الملف عدد 88/6356، منشور بمجلة الدفاع عدد 2 ص 156.

3 نقض مدني بتاريخ 13 دجنبر 1954 أورده ادريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 79.

فالقاضي المصري يرى في تخلف القاضي عن إجراء تحقيق عيب شكلي أو موضوعي يشكل سببا من أسباب بطلان، لعدم ذكر المصدر الذي استقى منه القاضي المعلومات للفصل في مسائل فنية[1].

لقد دافع ثلة من الباحثين عن الرقابة على إجراءات التحقيق، فمنهم من رأى فيها رقابة على كيفية استعمال محكمة الموضوع لسلطتها وحريتها في إجراء التحقيق، بهدف توظيفها كليا في خدمة العدالة وفي عملية البحث عن الحقيقة.

ومنهم من رأى فيها رقابة على ما يجب على القاضي الأخذ به من قواعد الإثبات القانونية والسير في تحقيق الأدلة على الوجه المبين بالقانون[2].

لكن في اعتقادي إجراءات التحقيق في جوهرها نشاط واقعي لا يمكن الطعن أمام محكمة النقض في اقتناع محكمة الموضوع بمضمونها، اللهم ما ارتبط بالجانب المسطري منها وما تعلق بالتثبت من أن نتيجة الحكم جاءت منطقية وحتمية لإجراء التحقيق المعتمد.

مع التأكيد على أن مراقبة الجانب المسطري والترابط المنطقي بين إجراء التحقيق المعتمد ونتيجة الحكم، لا يمكن أن يتأتى خارج سطور حكم معلل يفسر بوضوح أسباب استبعاد الأمر بإجراء تحقيق أو أسباب الأخذ بنتيجته.

الفرع الثاني: التسبيب ضمانة لترشيد إجراء التحقيق بين مؤيد ومعارض

تعليل الأحكام ضمانه دستورية[3] وقانونية[4] لحسن سير العدالة، وهو من أعظم الضمانات التي فرضها القانون على القضاة، إذ هو مظهر قيامهم بما عليهم من واجب

1 اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 264.

2 نبيل اسماعيل عمر، سلطة القاضي التقديرية في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1984، ص162.

3 الفصل 127 من دستور المملكة المغربية، مرجع سابق.

4 الفصل 50 من ق.م.م ينص على أن الأحكام تكون دائما معللة.

تدقيق البحث وإمعان النظر لتعرف الحقيقة التي يعلنونها فيما يفصلون فيه من القضايا،[1]

ونعني بالتعليل أو التسبيب عملية التسجيل الدقيق والشامل للأسانيد القانونية والواقعية التي بنى عليها منطوق الحكم، فهو بمثابة تفسير وتبرير القاضي لكيفية وصوله إلى قضائه.

وإذا كان الفقه والقضاء متفقين على وجوب وضرورة تسبيب الأحكام وبيان الوقائع والأدلة، فإن اختلافهما بارز وقوي في ما يخص بيان أسباب اللجوء لإجراء تحقيق أو رفض إجرائه، أو تسبيب اعتماد نتيجة إجراء التحقيق أو استبعادها.

الفقرة الأولى: تسبيب اللجوء للتحقيق تقيد لحرية القاضي في تقدير حاجة الدعوى للتحقيق

نص المشرع على أنه يمكن للقاضي تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف الأمر بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق، في اعتراف منه للقاضي بحرية تقدير حاجة الدعوى للتحقيق.

فإجراء التحقيق يخضع لسلطة القاضي الذي كلما اطمأن لإجراء أمر به، وكلما تعذر الإطمئنان إليه لم يلتفت إليه، هذه الحرية في التحقيق ولدت تباين في أراء الباحثين بخصوص تسبيب اللجوء لإجراء التحقيق.

ونعني بتسبيب اللجوء لإجراءات التحقيق، مجموع الأسباب الموضوعية والواقعية التي تدل على وجود دليل مادي دفع لإختيار الأمر بإجراء التحقيق أو رفض إجرائه.

1 الحبيب بيهي، اقتناع القاضي ودوره في الإثبات الجنائي في ضوء القانون والقضاء والفقه المغربي والمقارن، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة ، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – الرباط، السنة الجامعية 1988 - 1989، ص 225.

فجانب من الباحثين يرى أنه لا جناح على الحكم الذي تغاض عن تعليل عدم الإلتفات لطلب التحقيق، ما دام هذا الحكم مبنيا على أدلة كافية يستشف منها الرفض الضمني.

فالحكم الصادر الذي اعتمد أدلة معينة وبنى قضاءه على استنتاجات معقولة، يستفاد منه أن الهدف من طلب التحقيق الإطالة في مسطرة الدعوى والتشكيك في الأدلة التي اطمأن إليها القاضي.

وتبريرهم لهذا التوجه أن المشرع لم يلزم القاضي بالاستجابة لطلب إجراء التحقيق، كما لم يلزمه بتسبيب رفضه لإجراء تحقيق، بل خول له كامل الحرية في الآمر بإجراء تحقيق أو أكثر تلقائيا أو بناء على طلب أطراف الدعوى.

إضافة إلى أن التسبيب حسب أنصار هذا التوجه، من شأنه أن يعرقل عمل القاضي ويحول دون تحقيق الغاية من إجراءات التحقيق، فالتعليل يقيد سلطة القاضي في عدم الالتفات لطلبات التحقيق التي لا يقتنع بنجاعتها.

لكنني لا أعتقد صواب هذا الرأي، فعدم إلزامية الأمر بإجراء تحقيق، لا تعني إعفاء القاضي من الإلتزام بتعليل حكمه وإبداء أدلة الإثبات التي مكنته من تجاوز الأمر بإجراء تحقيق، أو التي جعلته يأمر بإجراء تحقيق دون آخر.

ذلك أن ذكر القاضي الأسباب التي اقتضته إجراء تحقيق هو بمثابة كشف عن مدى فهمه لواقع النزاع، وحياديته في التعامل مع أدلة الإثبات وعدم لجوئه للتحقيق إلا في حدود الحاجة الملحة التي تفرضها فنية بعض الأدلة وعجز الملف عن تقديم رؤية واضحة للحقيقة.

فمن خلال تقدير أسباب الأمر بالإجراء، وهي في طبيعتها أسباب تتفق مع ظروف الدعوى وملابساتها والعوامل المحيطة بها، يستنبط منها القاضي مشروعية الأمر الذي يعلن به مباشرة الإجراء التحقيق[1].

1 اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 232 و233.

إن إلتزام القاضي بتوضيح الظروف التي جعلته يأمر بإجراء تحقيق، تأتي من الصبغة الاحتياطية التي أضفاها المشرع على إجراءات التحقيق، فما دامت هذه الإجراءات استثنائية لا يتم اللجوء لها إلا في حال تعذر على القاضي استيعاب جوانب النزاع من ملف الدعوى، فمن واجب القاضي تبرير لجوئه لهذا الاستثناء.

أما أسباب رفض اتخاذ إجراء التحقيق فلا تقل أهمية عن تسبيب الأمر بالتحقيق، فالرفض هو بمثابة قرار سلبي يتطلب المناقشة والتبرير، والقاضي مطالب بتعليل رفضه طلب إجراء التحقيق وذكر الأسباب التي جعلته يعتبر هذا الإجراء بدون فائدة.

إن الطرف الذي تقدم بطلب إجراء تحقيق، وهو في الغالب المكلف بالضريبة، يطمح من ورائه الحصول على وسيلة تساعده على اقتضاء حقه من خلال كشف حقيقة أدلة فنية غامضة أو ناقصة، وبالتالي فمن واجب القاضي التجاوب مع طلبه، إما بالاستجابة له أو رفضه رفضا مبررا يقنعه ويرفع عنه الشك في حيادية القاضي.

فتسبيب رفض الاستجابة لطلب التحقيق وسيلة لطمأنت المتقاضين إلى حياد القاضي، فهو يعطي لطالب التحقيق رقابة مباشرة على أن القاضي قد ألم بوجهة نظره الإلمام الكافي الذي مكنه من أن يفصل في الدعوى دون حاجة الأمر بإجراء التحقيق الذي طلبه.

عمليا لا يتعدى تسبيب الأمر بالتحقيق في الدعوى الضريبية عبارة إن: "المحكمة لم تجد في أوراق ملف الدعوى ما يكفي لتكوين عقيدتها"، أما رفض الاستجابة لطلب التحقيق فنادرا ما يتم تسبيبه.

استنتاجا مما ذكر، تسبيب التحقيق، سواء تسبيب الأمر بالتحقيق أو تسبيب رفض الاستجابة لطلب التحقيق، ليس قيدا على سلطة القاضي الإداري في التحقيق بقدر ما هو حصانة لحكمه وترجمة لموضوعية وحيادية عمله، حتى لا ينساق وراء تحقيقات غير منتجة تكرس البطء وتزيد من عبء مصاريف الدعوى.

الفقرة الثانية: تسبيب نتيجة التحقيق وسيلة لضمان حيادية القاضي في التحقيق

إذا كان الرأي القائل بأن بيان أسباب اللجوء لإجراء تحقيق تقيد لحرية القاضي في تقدير حاجة الدعوى للتحقيق، قد ظهرت محدوديته أمام أهمية هذا التسبيب في طمأنة المتقاضين لحيادية القاضي، والحد من إمكانية الإسراف في الأمر بإجراء التحقيق.

فإن تسبيب الأخذ بنتيجة التحقيق أو تركها لا يقل أهمية عن بيان أسباب اللجوء لإجراء تحقيق، بل هو وسيلة لضمان حيادية القاضي في التحقيق.

وبيان أسباب الأخذ بنتيجة التحقيق أو تركها يساهم هو الآخر بشكل كبير في طمأنة المتقاضين إلى مدى استطاعت القاضي الإلمام بملف الدعوى دونما الأخذ بنتيجة التحقيق أو العكس.

فضلا على أن تسبيب نتيجة التحقيق يسمح لقاضي النقض من بسط رقابته على تقدير قاضي الموضوع للوقائع والتحقق من أن رأيه قد جاء نتيجة معقولة لفحص جدي ودقيق لعناصر القضية، وأنه نتيجة اقتناع بمقدمات صحيحة[1].

ومشروعية تقدير نتيجة التحقيق تستمد هي الأخرى من حرية القاضي الإداري في تقدير حاجة الدعوى للتحقيق، وحرية الاختيار بين أنواع إجراءات التحقيق التي تناسب النزاع المعروض عليه.

وتقدير القاضي نتيجة الإجراء الذي أمر به يكون إما بالأخذ بهذه النتيجة واعتمادها، أو تجاوزها واعتبارها نتيجة غير مجدية لم تضف شيئا لملف الدعوى.

بل للقاضي إمكانية صرف النظر عن إجراء التحقيق الذي سبق وأمر به كلما ظهر له أن الفصل في الدعوى لا يتوقف عليه، حسب ما جاء في بعض قرارات محكمة النقض: "... لا ضير على المحكمة التي تراجعت على قرارها التمهيدي بإجراء خبرة،

1 الحبيب بيهي، اقتناع القاضي ودوره في الإثبات الجنائي، مرجع سابق ، ص 310 بتصرف.

إذا تأكدت بعد ذلك بأن ملكية المدعي غير كاملة، وعللت رجوعها بأنه بعد تمعنها في ملكية المدعي تبين لها أنها لا تتوفر على شروط الملك المعتبرة شرعا"[1].

يوضح هذا القرار إمكانية العدول عن إجراء التحقيق وعدم انتظار نتيجته، كما يؤكد على وجوبية ذكر الأسباب التي دفعته للعدول.

وإذا كان تعليل العدول عن إجراء التحقيق الذي سبق وأمرت به المحكمة متفق عليه في قضائنا المغربي، فالقاضي المصري يرى خلاف ذلك، ويعتبر أن المحكمة ما دامت هي من أمرت باتخاذ الإجراء من نفسها فهي تملك العدول عنه دون ذكر أسباب العدول، إذ لا يتصور، وعلى وجه ما جرى به قضاء محكمة النقض، أن يمس هذه الحالة أي حق للخصوم مما لا يلزم ذكر أي تبرير له[2].

وقد ساير رأي القاضي المصري بعض الباحثين بالنسبة لبعض إجراءات التحقيق كالخبرة، التي يتطلب تسبيب نتيجتها معلومات تقنية قد لا يدركها القاضي.

فإذا قرر القاضي استبعاد تقرير الخبير مثلا فعليه أن يعلل حكمه تعليلا كافيا وسليما من الناحيتين القانونية والواقعية، وهنا تكمن الصعوبة، ذلك أن الثابت فنا لا يثبت عكسه إلا فنا، وحيث إن القاضي لا يمكنه الحلول محل الرجل الفني في المسائل الفنية فإنه لا يجد مناصا من الأمر بإجراء خبرة جديدة[3].

إن صعوبة تسبيب كل ما هو فني كثيرا ما تدفع القاضي الإداري لحصر تسبيب اعتماد نتيجة الخبرة في عبارة: "حيث إن التقرير جاء مستوفيا للشروط الشكلية والموضوعية المتطلبة قانون الأمر الذي يتعين معه الحكم وفقه."

بل في بعض الحالات يحيل القاضي على محاضر وتقارير الخبراء كما في حكم جاء فيه: "وحيث يتعين بهذا الخصوص الإشارة إلى أن الخبير قام بخصم مبالغ الضريبة على القيمة المضافة المؤداة من خلال الفواتير التي أدلى بها المدعي

1 محكمة النقض قرار عدد 7 صادر بتاريخ 2001/01/03، اورده عبد العزيز توفيق، قضاء المجلس الأعلى في الاحوال الشخصية والعقارية، ص 363.

2 نقض مصري 1976/13/2، سنة 29، ص 1150

3 حليمة اللطيفي، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية المغربي، مرجع سابق، ص 137

والمستجمعة لكافة الشروط القانونية والمشار إلى مبالغها في الصفحة 9 من تقريره فإنه يتعين المصادقة على هذا الشق من التقرير"

أما بعض القضاء المصري فقد اعتبر تقرير التحقيق مكمل لأسباب الحكم "إذا كان الحكم قد اعتمد تقرير الخبير، فإن هذا التقرير يعتبر في نتيجته وأسبابه جزء مكملا لأسباب الحكم، فلا يعيبه إن هو لم يبين الأسباب التي استند إليها الخبير في تقريره"[1].

أعتقد أن تسبيب نتيجة التحقيق تلزم القاضي بأن يبين في حكمه كيفية وصوله إلى قضائه، بإبرازه للأدلة والإثباتات التي اعتمدها والتي اقتضته الأخذ بنتيجة التحقيق أو تركها، وتجاوز العبارات النمطية التي تحول دون استيعاب الأسانيد الواقعية كما القانونية التي بني عليها منطوق الحكم.

يظهر مما سبق، أن رفض إجراء التحقيق أو العدول عنه أو التخلف عن الأخذ بنتيجته من سلطات القاضي الإداري التي لا رقابة عليه فيها إلا من حيت التسبيب، فسبيل رقابة النقض هو أسباب الحكم فعن طريق إلتزام القاضي بتسبيب حكمه المطعون فيه على الوجه الذي يقنع محكمة النقض، يكون لهذه الأخيرة مراقبة إعمال القانون على الواقع الذي استخلصه القاضي استخلاصا سائغا كما تقضي بذلك قواعد الإثبات وقواعد تسبيب الأحكام، وكل حكم لا يبين فيه القاضي كيف حصل فهم الواقع من الدعوى ولا ما كان دليله في تحصيله ولا ما الذي اتبعه في كيفية الاستدلال بهذا الدليل فإنه يكون حكما خاليا من الأسباب أو لا أساس له من القانون[2].

إن الهدف الأساسي للقاضي هو إظهار الحقيقة والكشف عنها حتى تتحقق العدالة، وما إجراءات التحقيق إلا وسيلة تساعد على ذلك، لكنها وسيلة مهمة، بقدر ما تخدم العدالة، يمكن أن تعصف بها إذا ما استخدمت بنوع من المغالاة من غير عقلنة وترشيد.

ورقابة قاضي النقض هي الضمان لعدم المغالاة في إجراء التحقيق، من خلال مراقبة حيادية قاضي الموضوع ومنطقيته في تصريف إجراءات التحقيق، و من خلال

1 حكم أوردته كريمة بغاشي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مرجع سابق، ص 215.

2 نبيل إسماعيل عمر، سلطة القاضي التقديرية في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص 162 و163.

التثبت من أن نتيجة الحكم جاءت منطقية وحتمية لإجراء التحقيق المعتمد، وهذا ما يتيسر أكثر مع وجود حكم معلل يفسر بوضوح أسباب استبعاد الأمر بإجراء تحقيق، أو أسباب الأخذ بنتيجته.

إذا كانت رقابة النقض على منطقية وحتمية إجراء التحقيق ضرورية لعقلنة وترشيد اللجوء لهذه الوسيلة المكلفة زمنا وثمنا، وإذا كان سبيل ممارسة هذه الرقابة تسبيب قاضي الموضوع لأوامر ونتائج التحقيق؛ فضرورة استصدار نص تشريعي يؤطر التحقيق في الدعوى الضريبية بخصوصيتها، مع عنصر بشري مؤهل لتطبيقه، أمر لابد منه لإحقاق العدالة.

المبحث الثاني: نحو إجراءات تحقيق أكثر خدمة للعدالة القضائية

القانون شكلان قانون موضوعي يبين الحقوق، وقانون إجرائي يبين الوسائل التي توصل إلى هذه الحقوق.

والقانون الإجرائي لا يقل أهمية عن القانون الموضوعي، فله دور حيوي في عملية تحقيق العدالة، من خلال تحقيق ضمانات أساسية للخصوم في المحافظة على حقوقهم واحترامها.

فقانون الإجراءات هو الإطار المسطر لمجموع الضوابط القانونية التي يتبعها الأطراف المتنازعة عند اللجوء للقضاء، ويتبعها القاضي ومساعيه خلال المرافعة أو التحقيق والحكم.

انطلاقا من أهمية القانون الإجرائي في الوصول إلى الحقوق، تظهر ضرورة إقرار قانون إجراءات إدارية مستقل يراعي الخصوصية الضريبية، خصوصا في شقها المتعلق بالتحقيق الذي هو موضوع هذه الأطروحة، دون إغفال واجب تأهيل الأشخاص المكلفين بتطبيق هذا القانون، وأساس القاضي الإداري ومساعديه، حتى لا تزيغ إجراءات التحقيق عن ما أريد بها وهو إظهار الحقيقة وإحقاق العدالة.

المطلب الأول: إقرار قانون إجراءات إدارية بخصوصية ضريبية دعم العدالة

القضاء العادي أو القضاء المدني جهة قضائية لها ولاية عامة تنظر في جميع المنازعات، عدا ما استثناه المشرع بنص قانوني وأدخله في ولاية محاكم متخصصة.

والمنازعة الإدارية من المنازعات المستثناة من ولاية القضاء العادي، فهي بموجب القانون المحدث للمحاكم الإدارية يختص بها القضاء الإداري كقضاء متخصص.

فالقضاء الإداري هو القضاء الأقدر على تحقيق العدالة في النزاع الضريبي من خلال السهر على ضمان التوازن بين المكلف بالضريبة صاحب المصلحة الخاصة، في مواجهة الإدارة التي تمثل المصلحة العامة والمزودة بامتيازات مقررة لها بالقانون.

لكن غياب قانون إجرائي خاص بالمنازعات الإدارية، يراعي خصوصية الدعوى الضريبية وإجراءات التحقيق فيها، يجعل الوصول للحقيقة وإحقاق العدالة متعثرا.

الفرع الأول: قانون إجراءات يحترم المبادئ العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية

تتميز العلاقة بين طرفي الدعوى الضريبية بالا تكافؤ، الأمر الذي يساهم في خلق نوع من التضارب بين مبدأ الحيادية الذي يتأسس عليه القضاء النزيه، وواجب المرونة والايجابية الذي يفرضه القضاء الإداري العادل.

كما يتميز الإثبات الضريبي بالخاصية التقنية وبالمرحلية، فيخلق نوعا من الخلط بين وسائل الإثبات التي يفترض أن يقدمها أطراف الدعوى، وإجراءات التحقيق التي يتكلف بالاستعانة بها القاضي.

كل هذا يستدعي التعجيل بإنزال قانون إجراءات إدارية يوازن بين ايجابية القاضي الإداري وواجب الحياد، و يضع حدودا فاصلة بين الإثبات والتحقيق.

الفقرة الأولى: قانون إجراءات يوازن بين ايجابية القاضي الإداري وواجب الحياد

الدعوى نزاع بين طرفين، والقاضي لا يمكن أن يكون إلا طرفا محايدا يتولى إدارة هذا النزاع بحيادية وتجرد، ضمانا للمساواة بين الخصوم ودرءا لشبهة التحيز.

ويقصد بحياد القاضي، بمفهومه المطلق، عدم إمكانية القاضي تأسيس اقتناعه إلا على عناصر الإثبات التي أدلى بها الأطراف، وأنه لا يمكنه أن يتدخل تلقائيا في البحث عن الحقيقة[1].

11 Jacques Normand, le juge et le litige, précité, pp. 331 et 332.

لكن هذا الحياد المطلق قد يساهم في ابتعاد الحقيقة القضائية عن الحقيقة الواقعية، فهو يلزم القاضي بتلقي الأدلة وموازنتها وترجيح الأقوى منها، دون البحث في باطن هذه الأدلة ومحاولة استقصاء حقيقتها.

من هنا صار من واجب القاضي اعتماد بعض الإيجابية، التي تخول له كثيرا من التحري والتقصي لبلوغ الحقيقة وعدم تركها رهينة ما يقدمه أطراف الدعوى.

فوظيفة القضاء في جعل الأحكام القضائية مطابقة قدر المستطاع للحقيقة، تقتضي اتخاذ بعض الوسائل من طرف القاضي لإدراك تلك الغاية[1]، خصوصا بالنسبة للدعاوى الضريبية حيث الطرفين غير متكافئين، وحيث الوقائع المتنازع بشأنها فنية أكثر منها قانونية.

فإذا كان حياد القاضي الإداري يخول له اعتماد موقف سلبي بحيث يقتصر في تكوين اقتناعه على ما يقدمه أطراف الدعوى من أدلة، فلا يكون له أن يتطوع أو يساهم من جانبه في جمع أدلة جديدة، أو القضاء بعلمه الشخصي[2].

فإيجابية القاضي الإداري لا تناقض مبدأ الحياد، بل تساهم في ترسيخه من خلال إعادة التوازن بين طرفي الدعوى ومساعدة الطرف الغير قادر على استكمال إثبات حقه أو توضيحه، وهو الأمر الذي تترجمه إجراءات التحقيق.

فالقاضي الإداري في سبيل بلوغ حقيقة الدليل الفني، وحتى يقضي باليقين الثابت لا الاحتمال الراجح، يستعين بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق وفق ما ينص عليه القانون وما يمليه عليه ضميره ويحقق قناعته[3].

---

1 عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 63.

2 يقصد بقضاء **القاضي بعلم الشخصي** بناء حكمه اعتمادا على معلومات وأدلة وصلت إليه خارج وثائق الدعوى وجلساتها. ومنع القضاء بالعلم الشخصي لا يمتد إلى ما يكون لديه من علم بوقائع عامة يفترض علم الكافة بها، كمستوى أسعار محصول زراعي في سنة من السنوات مثلا. عابد فايد عابد، نظام الإثبات في المواد المنية والتجارية، مرجع سابق، ص 76.

3 **الإقتناع** هو حصيلة عمل تقديري أو بالأحرى هو نتاج وخلاصة العمل التقديري، والمرجع فيه لضمير القاضي الذي له أن يستخلص الإنطباعات التي تتركها الأدلة المحصل عليها في القضية في وجدانه. الحبيب بيهي، اقتناع القاضي ودوره في الإثبات الجنائي في ضوء القانون والقضاء والفقه المغربي والمقارن، مرجع سابق، ص 256.

لكن هذه الاستعانة لا يجب أن تحيد عن مهمة التثبت من حقيقة الدليل الفني، لتصبح وسيلة بيد القاضي لإعادة توزيع عبء الإثبات.

فالقاضي مطالب بالموازنة بين الإيجابية في التعامل مع الإثبات الغامض أو الناقص، وواجب الحياد حتى تتحقق المساواة ويغيب كل انحياز.

لكن الظاهر من خلال بعض الحالات العملية، أن القاضي يتجاوز حدود الإيجابية ويساهم في خلق حجة لطرف في مواجهة الطرف الآخر، بل واعتبر الأمر ليس إخلالا بمبدأ الحياد، كما جاء في قرار صادر عن محكمة النقض و فيه: "... يمكن للمحكمة حتى في حالة كون دعوى المدعي مجردة من الإثبات أن تأمر بإجراء خبرة دون أن يشكل ذلك إخلالا بمبدأ الحياد ولا أن يشكل إقامة للحجة لطرف في مواجهة الآخر، ما دام الفصل 55 من ق.م.م يعطي للمحكمة صلاحية الأمر تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف أو أحدهم بأي إجراء من إجراءات التحقيق."[1].

إن هذا القرار فيه كثير من إيجابية القاضي في التعامل مع الإثبات، حد الضرب بمبدأ الحياد الذي يحضر إقامة دليل لصالح أحد الأطراف، إذ من غير المعقول أن يتم إحلال إجراءات التحقيق محل الإثبات ولا يكون إخلال بمبدأ الحياد.

فالمفروض أن الدعوى المجردة من الإثبات محلها الرفض[2]، وكل بت فيها يمكن اعتباره إفراطا في السلطة يكف فيه القاضي عن عمله القضائي ويتجاهل المبادئ التي يرتكز عليها التنظيم القضائي[3]، بغض النظر عن الأمر بإجراء تحقيق.

---

1 محكمة النقض، قرار عدد 1916 بتاريخ 2009/12/06، في الملف عدد 2009/1/3/56، منشور بمجلة الملف العدد 16، ص228.

2 وجب التمييز بين **عدم قبول الدعوى** الذي يعتبر دفع شكليا في حال انعدام إحدى الشروط الشكلية كالصفة أو الأهلية أو المصلحة أو عدم الاختصاص النوعي والمكاني للمحكمة؛ أما **رفض الدعوى** فيكون بعد قبول الدعوى شكلا، ويعتبر حكم جوهري بات في الموضوع بحيث تكون المحكمة قد نظرت فيه وتبين لها عدم أحقية المدعي في ادعائه لعدم تقديمه ما يثبت الحق المطالب به

3 Marcel Waline, la notion judiciaire d'excès de pouvoir, thèse de doctorat Paris, 1926, p 236

ماخود عن عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، مرجع سابق، ص 180

فالأصل هو وجوب إرفاق الطلبات المقدمة إلى القضاء بالمستندات المثبتة، بعد مراقبة القاضي لتوفر هذا الشرط، يقبل الدعوى، فترد إمكانية تطبيق الفصل 55 من ق.م.م الذي يعطي للمحكمة صلاحية الأمر بإجراء التحقيق[1].

تجاوزا لمثل الحكم أعلاه، المشرع مطالب بالتنصيص على مقتضيات أكثر جرأة للتحرر من قيود الحيادية القضائية وضبط حدود الإيجابية.

مسودة مشروع ق.م.م، تضمنت مقتضى مهم تمت إضافته لنص الفصل 55 من ق.م.م، عندما جعلت من إمكانية أمر القاضي بإجراء من إجراءات التحقيق مقرونة بشرط أن يكون هذا الإجراء ضروريا أو مجديا[2].

لكن الضرورة والجدية كشرط للتحقيق، فيها نوع من الغموض وصعوبة الحصر، فتحديد متى سيكون الإجراء ضروريا ومتى يكون مجديا ليس بالأمر الهين.

إنني أطالب بمقتضيات تسطر حدود سلطة القاضي الضريبي في التحقيق، حدود تقر ضرورة الإيجابية لاستيعاب عناصر دعوى يجمع الكل على خصوصيتها التقنية وعدم توازن طرفيها في الإثبات، وتحترم في الآن ذاته مبدأ الحيادية وعدم الانحياز، إحقاقا للتوازن العادل بين الإدارة بامتيازاتها والمكلف بالضريبة بإقراره المطبوع بقرينة الصدق.

مقتضيات تتجاوز أيضا الخلط الحاصل في صفوف الباحثين كما الممارسين بين وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق.

1 يجب أن ترفق طلبات الأطراف المقدمة إلى القضاء بالمستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الإقتضاء. الفقرة الثالثة من الفصل 32 من ق.م.م، مرجع سابق.

2 كذلك التنصيص على أنه لا يستجاب لطلب إجراء خبرة أو إعادتها متى تبين للمحكمة وجه الحكم في القضية في آخر فقرة من المادة 55 من مسودة مشروع قانون المسطرة المدنية، المصدر الموقع الرسمي لوزارة العدل www.justice.gov.ma.

الفقرة الثانية: قانون إجراءات يضع حدودا فاصلة بين الإثبات والتحقيق

يقع الإثبات على المدعي، فالمشرع ألزم هذا الأخير بإرفاق طلبه بمستند أو دليل الإثبات كلما بادر برفع الدعوى أمام القضاء، أو ادعى إلتزاما له في ذمة الطرف آخر.

أما التحقيق فيستعين به القاضي لتقدير دليل قائم غامض أو ناقص، يتطلب تحريات وأبحاث لاستيضاحه وحجب الغموض عنه.

والتحقيق بهذا المعنى إجراء لاحق لا يقع الإذن به إلا إذا وجد بالملف دليل إثبات مادي غير واضح أو ناقص.

ذلك أن أول ما ينظر إليه عند رفع الدعوى أمام المحكمة، بعد توفر شرط الأهلية والصفة والمصلحة، وجود ما يثبت الإدعاء، فإذا انتفى الإثبات لا يتم اللجوء للتحقيق.

وقواعد الإثبات هي مجموع القواعد التي تحدد طرق تقديم الأدلة وحالات استعمال كل دليل وقيمته الإثباتية وتنظم عبء الإثبات وسلطة القاضي في التعامل مع الإثباتات، وقد أطرها ق.ل.ع في باب الأحكام العامة من القسم السابع المعنون بإثبات الالتزام وإثبات البراءة منها[1].

أما إجراءات التحقيق، فهي مجموع الإجراءات التي يأمر بها القاضي تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف أو أحدهم قبل البت في جوهر الدعوى، لاستيضاح عناصر الدعوى، يؤطرها ق.م.م في الباب الثالث من قسم المسطرة أمام المحاكم الابتدائية[2].

رغم تمييز المشرع المغربي بين كل من قواعد الإثبات وإجراءات التحقيق في قانونين منفصلين، إلا أنه يسجل نوع من الخلط بين إجراءات كل من الإثبات والتحقيق،

---

1 في باب الأحكام العامة من القسم السابع من ق.ل.ع المعنون بإثبات الالتزام وإثبات البراءة منها، نجد خمس فروع تناولت وسائل الإثبات وهي: إقرار الخصم، الإثبات بالكتابة، الإثبات بشهادة الشهود، القرائن، واليمين.

2 يتضمن قسم المسطرة أمام المحاكم الابتدائية ثمانية أبوب وهي: باب تقييد الدعوى، باب الجلسات والأحكام، باب إجراءات التحقيق، باب الطلبات العارضة والتدخل ومواصلة الدعوى والتنازل، باب المصاريف، باب التعرض، باب الاستئناف، وباب التنفيذ المعجل.

خصوصا بالنسبة للدعوى الضريبية التي يتميز إثباتها بخصوصية، يعكسها وجود وقائع مادية كثيرة إلى جانب الوقائع القانونية وصعوبة الفصل بينها، كما يعكسها الصعوبة الحاصلة في تحديد الجهة التي تحوز الدليل، خاصة ومع وجود إثبات سابق على الدعوى الضريبية يكون أمام الإدارة واللجان الضريبية قبل أن يكون أمام القاضي الإداري[1].

إن مرد هذا الخلط، في اعتقادي، يعود لتجاوز المشرع تعريف كل من الإثبات والتحقيق، ولغياب الفصل الدقيق بين كل من وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق، إلى جانب عنونة الباب الأول من القسم المتعلق بالمسطرة أمام محاكم الاستئناف وغرف الاستئناف بالمحاكم الابتدائية بإجراءات التحقيق المسطرية، وتضمينه مجموع الإجراءات التي يقوم بها المستشار المقرر لجعل القضية جاهزة للحكم والتي من ضمنها الأمر بأي إجراء للتحقيق[2].

الأمر الذي فتح الباب أمام اجتهادات الباحثين فمنهم من اعتبر إجراءات التحقيق من قواعد الإثبات الإجرائية[3].

ومنهم من قسم إجراءات التحقيق إلى صنفين، فجعل من الخبرة ومعاينة الأماكن إجراءات إخبار خادمة لوسائل الإثبات، تستعمل لتكملة وتنوير معلومات القاضي حتى يتمكن من التوفر على العناصر الكافية للبت في النزاع؛ وجعل من جلسات البحث

1 للمزيد من التفصيل أنظر:

- مولاي عبد الرحمان ابليلا، مرجع سابق.
- مينة بنحميد، الإثبات في عمل المحاكم الإدارية، مرجع سابق.

2 حسب الفصل 334 من ق.م.م المضمن بباب إجراءات التحقيق المسطرية المنضوي بالقسم المتعلق بالمسطرة أمام محاكم الاستئناف وغرف الاستئناف بالمحاكم الابتدائية: " يتخذ المستشار المقرر الإجراءات ويأمر بتقديم المستندات التي يرى ضرورتها للتحقيق في الدعوى. ويمكن له بناء على طلب الأطراف أو حتى تلقائيا، بعد سماع الأطراف أو استدعائهم للحضور بصفة قانونية، من بحث وخبرة وحضور شخصي دون مساس بما يمكن للمحكمة المرفوع إليها الاستئناف أن تأمر به بعد دلك من إجراءات في جلسة علنية أو في غرفة المشورة".

3 ادريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 13.

وتحقيق الخطوط والزور الفرعي إجراءات تقديم وسائل الإثبات يقدم بها الدليل الكتابي أو الإقرار[1].

كنتاج لغياب تحديد دقيق لكل من التحقيق والإثبات، وللخلاف الحاصل في صفوف الباحثين حول هدين الإجراءين، يسجل عمل القاضي الإداري نوعا من الخلط بين الإجراءين.

فإذا كان الأصل أن المحكمة غير ملزمة بإجراء تحقيق لإثبات واقعة ادعاء أحد الخصوم لم يستطع إثباتها[2]، فعديدة هي الأحكام التي اعتبرت نتيجة إجراءات التحقيق وسيلة لإثبات مسائل تقنية فنية[3].

صحيح أن الإثبات والتحقيق إجراءات تصب في نفس الاتجاه، وهو مساعدة القاضي على إصدار حكم عادل يطابق الحقيقة، لكن هذا لا ينفي تميز كل منهما عن الآخر.

حاولت بعض التشريعات المقارنة تجاوز هذا الخلط فجمعت بين إجراءات التحقيق وقواعد الإثبات في قانون واحد، فقانون الإثبات المصري تضمن كل من

---

1 محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 12 و13.

2 قرار محكمة النقض عدد 1017، بتاريخ 1991/04/24، في الملف المدني عدد 90/532، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 47، 1995، ص 100.

3 "المحكمة وإن كانت غير ملزمة برأي الخبير فإنها مقيدة بالإحتكام إلى خبرة أخرى ولا يمكنها الإرتكان إلى مجرد سلطتها التقديرية للفصل في مسائل تقتضي اعتماد معايير فنية". محكمة النقض قرار رقم 1924، صادر بتاريخ 2007/5/23، في الملف المدني عدد 05/1494، منشور بمجلة الملف عدد 14 ص 251.

وفي حكم آخر جاء فيه: "وحيث إن هذا التقرير- تقرير خبرة الخطوط حول التوقيع الوارد في التصريح التصحيحي - لم يوجه له أي طعن من حيث شكله وجاء موافقا لمنطوق الأمر التمهيدي. وحيث إن ما تم الدفع به من كون الخبير لم يعتمد باقي التوقيعات يرد بأن المقصود هو التوقيع الوارد في الإقرار موضوع النزاع وأن مقارنة هذا التوقيع تم بالمقارنة مع التوقيع الوارد في الرسالة المؤرخة في 1997/12/25 المصادق على توقيعها من طرف السلطات المحلية والذي لم تنازع فيه إدارة الضرائب، وكذا التوقيع الوارد في عقد البيع العقاري المؤرخ في 1985/10/04 والذي لم تنازع فيه الإدارة أيضا. وحيث أنه بالاعتماد على تقرير الخبرة الذي وصل في نهايته إلى أن التوقيع الوارد في الإقرار موضوع النزاع غير مطابق لتوقيع الملزم الهالك يتعين استبعاده". المحكمة الإدارية بوجدة، حكم رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/2/16، في الملف رقم 98/192، غير منشور.

التزوير وتحقيق الخطوط والاستجواب والمعاينة والخبرة وعنونها بإجراءات الإثبات، إلى جانب كل ما يتعلق بقواعد الإثبات محله موضوعه الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات، وسائل الإثبات وحجية كل وسيلة، إلى جانب دور القاضي في الإثبات[1].

لكنني لا أرى في الجمع بين إجراءات التحقيق ووسائل الإثبات في قانون واحد حدا للتداخل، بل سيزيد منه، خصوصا بالنسبة للدعوى الضريبية حيث تتميز المساطر والإجراءات بالخصوصية.

فالإثبات في الدعوى الضريبية يتجاوز القاعدة العامة، التي ترى في جانب المدعي الطرف الأضعف الذي يحتاج ادعاءه لدليل، وترى فراغ ذمة المدعى عليه.

ذلك أن الإثبات في الدعوى الضريبية تحكمه قواعد خاصة تنشأ عن طبيعة طرفي الدعوى الغير متكافئة، فالإدارة الضريبية تظهر كطرف أقوى بامتيازات السلطة العامة التي تتوفر عليها، لذلك كثيرا ما يكتفى بمطالبة المدعي بتقديم ولو بداية حجة تشكك في سلامة العمل أو القرار الإداري، لتكون الإدارة مطالبة بإثبات.

وفي حالات أخرى يظهر النقيض فترى المكلف بالضريبة طرفا أقوى، فالنظام الضريبي المغربي نظام تصريحي يقوم في مجمله على قاعدة تقديم الإقرار، هذا الإقرار الذي يستفيد من قرينة الصدق والصحة حتى تثبت الإدارة الضريبية العكس، كنتيجة طبيعية للنظام الجبائي التصريحي الذي يطبعه الثقة وحسن النية المفترض[2].

أما إجراءات التحقيق في هذه الدعوى فتجاوزت الاستثناء وصارت في مصاف إجراء أصلي، إذ قليلا ما لا يتم الاستعانة بها، خصوصا بالنسبة للخبرة الفنية للتأكد من مشروعية المراجعة الضريبية كما سبق وبينا.

وفي جل الحالات يتبع القاضي نتيجة الخبرة، وفي بعض الأحكام جعل من تقرير الخبرة دليل إثبات حاسم، كما في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة جاء فيه "إذا حدد الخبير الضريبة المتنازع بشأنها بناء على مراجعة لرقم المعاملات واستنادا إلى

1 قانون الإثبات المصري رقم 25 لسنة 1968، مع التعديلات الواردة عليه بموجب القانون رقم 23 لسنة 1992، والقانون رقم 18 لسنة 1999، مرجع سابق.

2 -Christophe de la Marnière, précité, pp. 16 - 17.

معطيات دقيقة وموضوعية ولم تدل الإدارة الجبائية أو الملزم بما يدحض حسابات الخبير بحجج دامغة، فإن المحكمة لا يسعها إلا المصادقة على تقرير الخبرة والحكم ببطلان الضريبة في ما زاد على التحديد المذكور"[1].

وعليه، فكل جمع بين وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق في قانون واحد، سيزيد من الخلط بين الإجراءين وصعوبة الفصل بينهما.

أعتقد أن المشرع المغربي مطالب بوضع حد للتداخل الحاصل في صفوف الباحثين وللخلط المسجل على مستوى العمل القضائي، بإقرار قانون إجراءات يراعي طبيعة الدعوى الإدارية بشكل عام، وخصوصية الدعوى الضريبية بشكل خاص.

الفرع الثاني: إقرار قانون إجراءات يعترف بخصوصية التحقيق في الدعوى الضريبية

استثناء المنازعات الإدارية عن ولاية القضاء العادي، شكل نقلة مهمة في طريق توفير ضمانات للمتقاضي وللإدارة، وهو اعتراف بخصوصيتها عن المنازعات الأخرى.

لكن هذه الخصوصية لازالت غير مكتملة، أمام غياب قانون إجراءات إدارية يراعي طبيعة الدعوى الضريبية والتحقيق فيها، هذا التحقيق الذي يتأثر باللاتوازن القائم في العلاقة بين طرفي الدعوى الضريبية، كما يتميز بوجود قواعد خاصة بالمادة الضريبية يتعين أخدها بعين الاعتبار.

1 حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة عدد 02/216 بتاريخ 2002/12/18 ملف رقم 64/01 منشور بالمجلة المغربية للمنازعات القضائية عدد مزدوج 5-6، 2007، ص 224.

الفقرة الأولى: قانون إجراءات يميز طبيعة العلاقة الضريبية

المساواة بين أطراف الدعوى حث عليها الدين الإسلامي وأوجبها في جميع أنواع الدعاوى، وهي من الأركان الرئيسية لتحقيق العدالة[1].

وإذا كانت المساواة بين أطراف الدعاوى عموما تعني، خضوع جميع المتقاضين لنفس القواعد القانونية والإجرائية بدون ميز جنسي أو اجتماعي، فتتاح لهم الفرص متساوية في تقديم مطالبهم وحججهم والدفاع عن حقوقهم.

فالمساواة بين أطراف الدعوى الضريبية، تتميز بوجود مراكز قانونية مختلفة، لا مجال معها لتطبيق مبدأ المساواة على إطلاقيته.

فالدعوى الضريبية تتميز بوجود دائن ومدين ينخرم التوازن بينهما وتميل كفة أحدهما على حساب الآخر، فالإدارة الضريبية كطرف متمتع بامتياز السلطة العامة، كثيرا ما تكون كفته أقوى في بعض أنواع الدعاوى الضريبية التي تحوز فيها الإثبات.

كما أن ممثل الإدارة، وأقصد المفتش، فله خبرة قانونية وفنية وله معرفة دقيقة بالملف الضريبي، لا مجال لمساواتها مع خبرة ومعرفة المكلف بالضريبة.

لكن هذا لا يعني أن الإدارة دائما الطرف الأقوى في الدعوى الضريبية، فهي أيضا قد تجد نفسها أمام عبء إثبات فرضها للضريبة، وأساس الضريبة المفروضة تلقائيا أو بموجب تصحيح ناتج عن مراجعة ضريبية.

ففي الحالة هذه، تتغير الموازين، فيكون المكلف بالضريبية الطرف الأقوى في الدعوى الضريبية بحيازته للوثائق المثبتة للعملية موضوع التضريب التلقائي أو التصحيح الضريبي.

---

1 قال صلى الله عليه وسلم "من ابتلى بالقضاء بين المسلمين فليعدل بينهم في لفظه واشارته ومقعده"

وفي حديث آخر "من ابتلى بالقضاء بين المسلمين فلا يرفع صوته على أحد الخصمين ما لم يرفعه على الآخر".

وقال عمر رضي الله عنه في رسالته لأبي موسى "آس بين الناس في مجلسك ووجهك وقضائك حتى لا يطمع شريف في حيفك ولا ييأس ضعيف من عدلك".

إن إعادة التوازن بين أطراف الدعوى الضريبية، يتطلب تمكين القاضي من إجراءات تحقيق متميزة لإلزام الطرف الحائز للإثبات، سواء كان الإدارة أو المكلف بالضريبة، بتقديمه، حتى لا يقف الطرف الآخر عاجزا أمام حاجز عدم كفاية الأدلة.

فالعدالة في المجال الضريبي تستدعى إقرار إجراءات تحمى المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة من أخطاء وتجاوزات الإدارة، وتضمن أولوية المصلحة العامة وما تتطلبه من تمويلات ضريبية.

ذلك أن الدين الضريبي ليس دينا عاديا يطالب به مدين، بل هو حق للدولة يتوقف عليه تمويل نفقاتها العمومية وتجسيد أهداف سياستها المالية، كما أن مصلحة الفرد وحقه في صون دخوله وأرباحه من كل اقتطاع غير مشروع جديرة بالحماية.

حماية لا يجب أن يكتفي فيها ببعض المواد المضمنة في قانون المسطرة المدنية، والتي أساسها طرفين متساويين، دونما مراعاة لطبيعة العلاقة الضريبية الخاصة.

هذه العلاقة الخاصة تستدعي إيجاد إطار قانوني خاص بها، وتوجب الاستقلال عن قانون المسطرة المدنية، بإقرار قانون إجراءات إداري مستقل بخصوصية ضريبية، يراعي العلاقة غير المتوازنة بين المكلف بالضريبة والإدارة.

فإذا كان الهدف من الدعوى الضريبية إحقاق عدالة تتوافق فيها مصلحة الإدارة ومصلحة الفرد، فالمشرع عليه أن يقدر الدور المهم والشاق الذي يقوم به القاضي الإداري في سبيل ذلك، ويمكنه من قانون ييسر له طريق المساواة الحقة حتى تتجسد الفعالية في تحري الحقيقة التقنية الفنية في الدعوى الضريبية.

الفقرة الثانية: قانون إجراءات يراعي القواعد الخاصة بالتحقيق الضريبي

إن المشرع المغربي عندما أخذ بنظام القضاء الإداري، وضع بعض القواعد الإجرائية في القانون المحدث للمحاكم الإدارية والقانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، لكنه أحال في الكثير من مقتضيات هذه القوانين على قانون المسطرة المدنية؛ بل وفتح المجال بموجب المادة السابعة من القانون المحدث للمحاكم الإدارية، التي توجب تطبيق القواعد المقررة في ق.م.م ما لم ينص قانون على خلاف ذلك[1].

1 تضمن القانون رقم 90-41 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية، مجموعة من المقتضيات القانونية التي تحيل صراحة على ق.م.م وهي:

- "تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في ق.م.م ما لم ينص قانون على خلاف دلك" المادة السابعة
- "ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب ويتضمن، ما لم ينص على خلاف ذلك، البيانات والمعلومات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية" الفقرة الاولى من المادة الثالثة.
- "يطبق الفصل 329 والفصل 333 وما يليه إلى الفصل 336 من ق.م.م على الإجراءات التي يقوم بها القاضي المقرر، وتمارس المحكمة الإدارية ورئيسها والقاضي المقرر الاختصاصات المسندة بالفصول الآنفة الذكر على الترتيب إلى محكمة الاستئناف ورئيسها الأول والمستشار المقرر بها" الفقرة الثانية من المادة الرابعة.
- "فيما يخص تجريح القضاة، فإن الاختصاصات التي يسندها الباب الخامس من الجزء الخامس من قانون المسطرة المدنية إلى محكمة الاستئناف ورئيسها الأول ورؤساء المحاكم الابتدائية تمارسها على الترتيب، عندما يتعلق الأمر بقضاة المحاكم الإدارية، الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى ورئيسها ورئيس المحكمة الإدارية" المادة السادسة.
- "تطبق أمام المحاكم الإدارية قواعد الاختصاص المحلي المنصوص عليها في الفصل 27 وما يليه إلى الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية، ما لم ينص على خلاف ذلك في هذا القانون أو في نصوص أخرى خاصة" الفقرة الأولى من المادة العاشرة.
- "تطبق أحكام الفقرات الأربع الأولى من الفصل 16 وأحكام الفصل 17 من قانون المسطرة المدنية على الدفوع بعدم الاختصاص المحلي المثارة أمام المحاكم الإدارية" المادة الرابعة عشر.

القانون رقم 90-41 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 بتاريخ 22 ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993)منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227، بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993)، ص 2168.

وما دام القانون المحدث للمحاكم الإدارية لم ينص على مقتضيات خاصة بإجراءات التحقيق، فالقاضي الإداري ملزم بالاستعانة بإجراءات التحقيق المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية.

لكن هذا لا يعني غياب بعض القواعد الخاصة المتعلقة بإجراءات التحقيق في النصوص الخاصة بالضريبة.

فالمادة 140 من م.ع.ض نصت على عدم إمكانية القاضي في الدعاوى المتعلقة بتطبيق واجبات التسجيل، وخلافا للمادة 404 من قانون الإلتزامات والعقود، القضاء باليمين، كما لا يقضي بشهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية، وذلك كيفما كانت أهمية النزاع.

وبقراءة ضيقة لهذه المادة، يمكن القول أن للقاضي الإداري إمكانية التحقيق باليمين وشهادة الشهود، ما دامت المادة 404 من ق.ل.ع تؤطر وسائل الإثبات، وليس إجراءات التحقيق.

= كذلك القانون رقم 03-80 المحدثة بموجبه محاكم الإستئناف الإدارية أحال في مواده على ق.م.م:

- "يمارس الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية فيما يخص تجريح القضاة نفس الاختصاصات المسندة للرئيس الأول لمحكمة الاستئناف في الباب الخامس من القسم الخامس من قانون المسطرة المدنية" المادة الرابعة.
- "تستأنف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية داخل أجل ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ الحكم وفقا للمقتضيات المنصوص عليها في الفصل 134 و ما يليه إلى الفصل 141 من قانون المسطرة المدنية.
- "يسري على الأوامر الصادرة عن رؤساء المحاكم الإدارية نفس أجل الاستئناف المنصوص عليه في الفصلين 148 و 153 من قانون المسطرة المدنية" المادة التاسعة.
- "تطبق أمام محاكم الاستئناف الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية، و القانون رقم 41.90 المحدثة بموجبه محاكم إدارية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك" المادة الخامسة عشر.
- "تطبق في شأن مسطرة النقض القواعد الواردة في قانون المسطرة المدنية" الفقرة الثالثة من المادة السادسة عشر.
- القانون رقم 03-80 المحدثة بموجبه محاكم الإستئناف الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 بتاريخ 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) منشور بالجريدة الرسمية عدد 5398، بتاريخ 24 محرم 1414 (23 فبراير 2006)، ص 490.

هنا وجب التمييز بين نوعين من اليمين، إحداهما تعتبر وسيلة إثبات وأخرى تندرج ضمن إجراءات التحقيق.

فاليمين الحاسمة وسيلة استثنائية للإثبات يخاطب بها طالبها ضمير خصمه، ومتى استجاب هذا الأخير ولم يرفض حلف اليمين، فيمينه دليل لصالحه على القاضي التقيد به، ما لم يثبت الطرف الآخر كذب اليمين.

أما اليمين المتممة، حسب الفصل 87 من ق.م.م، فهي التي يوجهها القاضي من تلقاء نفسه إلى أحد أطراف الخصومة بهدف استكمال أسباب اقتناعه، متى كان الدليل المقدم غير كاف، فهي ليست دليل حاسم في الدعوى بقدر ما هي، على غرار باقي إجراءات التحقيق، وسيلة تساعد القاضي على تكوين عقيدته، له حرية توجيهها لأي من الخصوم وله العدول عنها بعد توجيهها، كما له الأخذ بنتيجتها أو تركها.

وقد اعتبر القضاء اليمين المتممة تكملة لأدلة الإثبات وليست بديلا لها، فلا توجد إلا إذا أقام المدعي دليلا اعتبرته المحكمة غير كامل، ولا يمكن أن تكون وحدها أساس للقضاء بحق وقع إنكاره[1].

وتوجه اليمين المتممة بحكم يبين الوقائع التي ستلقى اليمين بشأنها، وتؤدي بحضور الطرف الآخر والقاضي، ولا يمكن لمن وجهت له اليمين المتممة أن يردها.

أما عن شهادة الشهود كإجراء تحقيق، فهي تتم حسب الفصلين 72 و 73 من ق.م.م، في إطار جلسة البحث يحضرها الأطراف، أو في إطار معاينة ينتقل فيها القاضي لعين المكان ويستمع للشهود هناك[2].

لكن، مع تأمل أكثر في نص المادة 140 أعلاه، وبربط مع طبيعة النزاع الضريبي، يظهر جليا صعوبة التحقيق، كما الإثبات، باليمين وشهادة الشهود.

---

1 محكمة النقض قرار عدد 1726 صادر بتاريخ 1983/11/23، في الملف رقم 82/182، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد36-35 ص 18 وما يليها.

2 تعني **الشهادة** قيام شخص مؤهل قانونا الإخبار في مجلس القضاء بما عرفه شخصيا بسمعه وبصره عن حقيقة وقائع محل نزاع دون تكييف أو استخلاص أو استنتاج.

فالواقعة الضريبية لا ترى ولا تسمع بل تحتاج تدقيقا وأحيانا عين خبير، فمثلا نسبة الربح في تجارة معينة تختلف من تاجر لآخر وتدخل فيها عوامل متعددة قد لا تراها عين شاهد[1].

كما أن الشهادة في المجال الضريبي قد تأتي من أشخاص غالبا ما تكون لهم رؤية قاصرة محدودة تجاه أهمية الضريبة، فالوعي الضريبي ببلادنا لازال محدودا.

قس على الشهادة في المجال الضريبي، اليمين المتممة، حيث يصعب حسم نزاع تقني وتكوين عقيدة القاضي في مسائل معظمها فنية، اعتمادا على ضمير أحد طرفي الدعوى.

من هنا، يكون التحقيق بالأمر بإجراء اليمين أو بحث مع الشهود لإتمام الدليل الناقص أمر غير وارد في الدعوى الضريبية.

أما بخصوص الخبرة في المادة الضريبية، فإن الفقرة الرابعة من المادة 242 من م.ع.ض، توجب الإستعانة بخبير مسجل في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمين، وهو ما يستثني الخبراء غير المنتمين لهذه الهيئة.

هناك من اعتبر هذه المادة لا تسري على جميع القضايا المتعلقة بالضريبة، لكن القضاء رأى خلاف ذلك واعتبر أنه: "مادامت المادة 242 وردت في مجال المنازعات الضريبية عن طريق المحاكم في عمليات تصحيح الضريبة المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المواد 221 و224، وهذه الأخيرة تتعلق بتصحيح الضريبة على الأرباح العقارية، بما يعني ذلك أن المشرع عندما نص على وجوب انتداب خبراء حيسوبيين من طرف المحكمة فإنه لم يميز بين أي نوع من أنواع الضرائب ولا بين ما يتعلق بالتقييم العقاري والتقدير المحاسبي، وأن المحكمة لما أيدت الحكم المستأنف المعتمد على خبرة منجزة من خبير عقاري وليس خبير محاسبي كما

1 لا يرد القول بأن البينة حول هذه الواقعة جاءت متضاربة ومتناقضة لأن كل واحد من الشهود شهد حول تجارته الخاصة به ونسبة ربحه ومن الطبيعي أن تختلف نسب ربح كل واحد منهم عن الآخر. محكمة التمييز الاردنية رقم 1998/1236 بتاريخ 1998/08/04، أورده عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مقال منشور بمجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، 2014، ص 76.

تقضي بذلك المادة 242 من م.ع.ض، وفي مجال مشمول بمقتضيات المادة المذكورة، فإنها تكون قد خرقت القانون وعرضت قرارها للنقض"[1].

إلى جانب مجموع هذه الخصوصية التشريعية التي تتعلق بعدم امكانية التحقيق باليمين المتممة وشهادة الشهود في الدعوى الضريبية؛ ساهم العمل القضائي بترسيخ بعض الإجراءات التي يمكن اعتبارها بمثابة إجراءات للتحقيق، وهي إلزام القاضي الطرف الحائز للإثبات بتقديمه، وأساسا الإدارة الضريبية باعتبارها الجهة ذات الإمتياز، التي تحوز الملفات والمستندات الخاصة التي تثبت كل ما يتعلق بنشاطها.

فبغض النظر عن مبدأ فصل السلط الذي يمنع القاضي الإداري من توجيه أوامر للإدارة والتدخل في سلطتها التقديرية، وعن الأصل العام في الإثبات الذي لا يجوز معه إجبار الطرف على تقديم دليل ضد نفسه، يملك القاضي الإداري مطالبة الإدارة بتقديم الدليل الذي تحوزه.

هذه المطالبة تتم في إطار استجماع عناصر البت اللاّزمة للفصل في الدعوى، وتكون إما تلقائيا أو بناء على طلب المكلف بالضريبة، والإدارة من واجبها الجواب عن طلب القاضي ولا يمكنها أن تتحجج بالسر المهني[2].

لكن الإدارة كطرف في الدعوى، يصعب أن تخلق بنفسها دليلا ضدها، فتمتنع عن الاستجابة لطلب القاضي أو تلتزم الصمت، و في الحالتين، وأمام غياب مقتضيات قانونية تلزمها بتقديم الوثائق، يبت القاضي في الدعوى على حالها.

ومن تطبيقات صرف النظر عن وثائق سبق وأن أقر القاضي ضرورتها للفصل في الدعوى قرار صادر عن محكمة النقض يتضمن: "...وفي نازلة الحال فإن الإدارة

1 محكمة النقض، قرار عدد 592 بتاريخ 2012/12/06 في الملف الإداري عدد 20012/2/4/86، غير منشور.

2 طبقا للمادة 246 من م.ع.ض: يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل كل شخص يشارك، بمناسبة مزاولة مهامه أو اختصاصاته، في تحديد الضرائب والواجبات والرسوم و مراقبتها و استيفائها أو المنازعات المتعلقة بها وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد 50 و 225 و 226 أعاله.غير أنه لا يجوز لمفتشي إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخ من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص.

المستأنفة أشارت في أسباب استئنافها لعقدين تم بمقتضاهما بيع قطعتين أرضيتين دون الإدلاء بنسخة منهما، وبذلك يكون ما جاء في أسباب الاستئناف غير مرتكز على أساس."[1].

إن القاضي يقدر طبقا لظروف الملف، مدى الحاجة إلى التكليف بإيداع بعض المستندات للفصل في الدعوى كما هو الشأن بالنسبة لإجراءات التحقيق بصفة عامة، فعندما تتعارض الادعاءات ويثور الجدل والخلاف بشأن حقيقة بعض الوقائع، قد يحتاج القاضي للإطلاع على وثائق ومستندات لتكوين قناعته وتهيئة الدعوى للفصل فيها.

من هنا تكون الحاجة لتأطير هذا الإجراء المهم في استقصاء الحقيقة والكشف عنها ضرورة ملحة، وذلك بوضع مقتضيات قانونية تجبر الإدارة على الاستجابة لطلب القاضي، حتى لا تضيع الحقوق بصرف النظر عن المستند والبت في الدعوى على حالها.

يظهر مما سبق، بعضا من خصوصية إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، حيث لا مجال للتحقيق بالبحث مع الشهود أو باليمين المتممة، وحيث ينحصر تخصص الخبير في المحاسبة دون غيرها من التخصصات الأخرى، وحيث يكرس العمل القضائي إلزام القاضي الإدارة الحائزة لوثائق مثبتة بتقديمها كمقتضى استقصائي يبتغي إظهار الحقيقة وتكوين قناعة القاضي الإداري، وهو أمر لا يختلف كثيرا عن باقي إجراءات التحقيق.

هذه الخصوصية الإجرائية تفرض إيجاد إطار قانوني خاص، مستقل عن قانون المسطرة المدنية، يراعي العلاقة غير المتوازنة بين المكلف بالضريبة والإدارة، ويحترم إيجابية القاضي الإداري الأكثر اتساعا، ويأخذ بعين الاعتبار صعوبة الفصل بين التحقيق والإثبات، إدراكا لحقيقة النزاع الضريبي التقني، وتحقيقا لعدالة فعالة.

1محكمة النقض قرار عدد 633 في الملف الإداري رقم 2000/1/4/2001، صادر بتاريخ 2001/10/25، أورده عبد الرحمان ابليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، مرجع سابق، ص 294.

علما أن إدراك الحقيقة وتحقيق العدالة في الدعوى الضريبية لا يتطلب فقط وجود قانون إجراءات إدارية دقيق مرن يراعي الخصوصية الضريبية ويواكب الواقع المتجدد، بل يستدعي وجود قاضي مكون متخصص، ومساعدي قضاء لهم من التأهيل ما يوازي أهمية دورهم في منظومة العدالة.

المطلب الثاني: النهوض بأشخاص القضاء ضرورة لنجاعة التحقيق في الدعوى الضريبية

إذا كان قانون الإجراءات هو الذي يحدد المسار العام الذي على المدعي سلوكه لاقتضاء حقه، فإن القاضي هو المشرف على تطبيق القانون الإجرائي، بل هو المسير والمقرر الأول والأخير في مجال إجراءات التحقيق، ومن تم وجب إحاطة هذا الفاعل الأساسي في منظومة العدالة بالضمانات الكفيلة بجعله قادرا على مواجهة تقنية وفنية النزاع الضريبي.

ومسؤولية إحقاق العدالة ليست حكرا على القضاة، بل لمساعدي القضاء دور بارز ومهم في حسن سير العدالة، وجب تطعيمه هو الآخر حتى يستطيع مواكبة المستجدات الضريبية.

الفرع الأول: القاضي المكون والمتخصص أساسي لإجراءات التحقيق أكثر فعالية

يعد التكوين وسيلة أساسية لإعداد قاضي إداري مؤهل لممارسة خدمة عمومية سامية تتطلب كثيرا من العلم والمعرفة القانونية.

ويشكل التخصص مدخل مهم لرفع جودة الخدمة القضائية والدفع بوثيرة عمل القاضي، فلا تستوي معارف غير المتخصص بمعارف المتخصص.

من هنا يكون القاضي المكون والمتخصص في المادة الضريبية ضروريا لمسايرة تقنيات المادة الضريبية المتعددة ومواكبة تجددها المستمر، وبالتالي تجاوز الإفراط في الاستعانة بإجراءات التحقيق.

الفقرة الأولى: تمكين القاضي الإداري من تكوين ضريبي

يمثل القاضي الركن الأساسي وجوهر العملية القضائية، فهو المجسد للعدالة، الباحث عن الحقيقة والناطق بالحق.

ويتم ولوج سلك القضاء بناء على مباراة بمعايير محددة ودقيقة، حيث يشترط الترشح للمباراة الحصول على شهادة جامعية والتوفر على شروط ولوج الوظائف العمومية من جنسية وسن قانوني وتمتع بالحقوق المدنية والسلوك الحسن، والقدرة الصحية اللازمة للقيام بالمهام القضائية[1].

يعين المرشحون الناجحون في المباراة بصفتهم ملحقين قضائيين بقرار لوزير العدل، ويخضعون لتكوين بالمعهد العالي للقضاء خلال مدة لا تقل عن سنتين، يختتم بإنجاز بحث واجتياز امتحان نهاية التكوين بالمعهد بنجاح.

يشتمل التكوين الأساسي للملحقين القضائيين بالمعهد العالي للقضاء على دورات دراسية في مجموعة من المواد القانونية وتقنيات العمل القضائي، والتي تمكن القضاة من اكتساب المعارف والتقنيات والسلوكات اللازمة لممارسة القضاء.

كما يتضمن برنامج التكوين الأساسي للملحقين القضائيين فترات تدريب بمختلف المحاكم والإدارات المركزية والمصالح المحلية والمؤسسات العامة والخاصة، للتمكن

---

1 يشترط لولوج سلك القضاء الجنسية المغربية، والتمتع بالحقوق المدنية والمروءة والسلوك الحسن، والقدرة الصحية اللازمة للقيام بالمهام القضائية، وعدم تجاوز سن الخمسة وأربعين سنة في فاتح يناير من سنة إجراء المباراة، إلى جانب التوفر على شهادة جامعية يحدد القانون نوعها والمدة اللازمة للحصول عليها، ثم اجتياز امتحان نهاية التكوين بمؤسسة تكوين القضاة بنجاح. انظر المواد 7 و 8 من القانون التنظيمي رقم 106.13 المتعلق بالنظام الأساسي للقضاة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.41 الصادر في 14 من جمادى الآخر 1437 (24 مارس 2016) منشور بالجريدة الرسمية عدد 6456 بتاريخ 6 رجب 1437 (14 ابريل 2016) ص 3160.

وتضيف المادة 9 من نفس القانون إمكانية ولوج سلك القضاء، بالنسبة لبعض المهنيين والموظفين الدين لا تتجاوز أعمارهم عند تقديم الطلب خمسة وخمسين سنة بعد اجتياز مباراة يحدد القانون شروطها ونوع الشهادة الجامعية المطلوبة لاجتيازها. ويعفى من اجراء هذه المباراة، حسب المادة 10، المهنيون والموظفون المنتمين لفئة الأساتذة الباحثين والمحامون وموظفي هيئة كتابة الضبط وموظفي الادارات المنتمين الى درجة سلم 11 على الاقل العاملين في مجال الشؤون القانونية، شرط الممارسة الفعلية لهده المهام لمدة لا تقل عن عشر سنوات.

من تقنيات تدبير القضايا وسير الجلسات وتحرير الأحكام والتواصل مع المحيط الداخلي والخارجي للعمل القضائي.

إلى جانب الدورات الدراسية وفترات التدريب، يبرمج المعهد مجموعة من الندوات واللقاءات الدراسية، التي تساهم في تكوين الملحق القضائي وتمكنه من الاطلاع على المستجدات القانونية ومناقشتها واستجلاء الغموض عنها وإيجاد الحلول المناسبة للإشكالات التي يمكن أن تثيرها، مما يساهم في تنمية ملكة البحث لديه.

تظهر أهمية وتنوع برنامج التكوين الأساسي بالمعهد العالي للقضاء، فالمعلومات النظرية، والتي يتم إغناؤها خلال التداريب التطبيقية، ومناقشتها خلال ندوات يحضر أساتذة جامعيين وخبراء ممارسين إلى جانب قضاة بأقدمية أكسبتهم خبرة ومعرفة، تجعل من الملحق القضائي مؤهلا لممارسة القضاء.

لكن المسجل، هو افتقار برنامج التكوين بالمعهد لحصص محددة للتخصص في القضايا الإدارية، فالتكوين بالمعهد هو تكوين مدني بالأساس، يظهر من خلال المواد المبرمجة، سواء المواد الرئيسية أو المواد التكميلية[1].

مع الإشارة أنه سبق للمعهد العالي للقضاء أن برمج تكوين أساسي متخصص في القضاء الإداري سنة 2001 بتكوين 30 قاضي متخصص في القضاء الإداري، هذه التجربة بقية الاستثناء الوحيد الذي لم يتكرر، رغم أنها تجربة ناجحة بالنظر إلى حصيلتها ومساهمتها في إرساء ضوابط القضاء الإداري المتخصص، والتي يجب وبإلحاح إعادتها.

كما يغيب عن التداريب التطبيقية التي يجريها المعهد، التدريب بالمحاكم الإدارية، بحيث يقتصر البرنامج على التدريب بالمحاكم الابتدائية والمحاكم الاستئنافية، ببرمجة

1 تنقسم مواد التكوين بالمعهد العالي للقضاء إلى: مواد رئيسية تتضمن، القانون المدني والمسطرة المدنية، القانون الجنائي والمسطرة الجنائية، نزاعات الشغل وحوادث الشغل، قانون السير والتعويض والتامين، القانون التجاري، مدونة الأسرة، القانون العقاري، الترجمة؛ ثم مواد تكميلية متعلقة: بالطب الشرعي، قضاء الأحداث، حقوق الإنسان، مدونة القيم القضائية، منهجية إعداد بحث نهاية التكوين، تقنية تحرير الأحكام، وتقنية تحرير الأحكام عن طريق الحاسوب.

فترتين لكل درجة تختص جميعها بشعب وأقسام القانون الخاص[1].

ورغم اشتمال برنامج التكوين الأساسي للملحقين القضائيين على فترات تدريب بالإدارات المركزية والمصالح المحلية والمؤسسات العامة والخاصة، فالواقع يغيب فيه التفعيل.

إن التأهيل الحقيقي لملحق قضائي في مستوى تطلعات المعنيين بالضريبة أفرادا وشركات وإدارة ومهتمين، يستدعي برمجة المعهد لتكوين أساسي في المجالات القانونية المرتبطة بالمادة الجبائية عموما، يواكبه تدريب بالمحاكم الإدارية ومحاكم الاستئناف الإدارية وبمختلف مصالح إدارة الضرائب وإدارة الخزينة وإدارة الجمارك، دون إغفال أهمية برمجة ندوات وأيام دراسية في المجال الضريبي ومستجداته المستمرة.

لا يقتصر التكوين بالمعهد العالي للقضاء على التكوين الأساسي للملحقين القضائيين، بل يشمل أيضا التكوين المستمر والتخصصي للقضاة، ولاسيما عن طريق

1 تشمل فترات التدريب التي يبرمجها المعهد العالي للقضاء على فترتين:

- **فترة تدريب بالمحاكم الابتدائية:** تتضمن فترة النيابة العامة،تستغرق مدة التدريب بها ثمانية أسابيع موزعة على الشعب التالية: شعبة مراقبة القضايا الجنحية، شعبة التنفيذ الزجري، شعبة المساعدة القضائية، شعبة الحريات العامة، شعبة الجنسية؛ ثم فترة الرئاسة ومدة التدريب بها سبعة عشر أسبوعا موزعة على الأقسام التالية: القسم الجنحي، القسم الاجتماعي، القسم المدني، قسم قضاء الأسرة والميراث وقضاء التوثيق وشؤون القاصرين.
- **فترة التدريب بمحاكم الاستئناف:** وفيها أيضا فترة النيابة العامة تستغرق مدة التدريب بها ستة أسابيع، بحيث يتعين على الملحقين القضائيين حضور جلسات استنطاق المتهمين من طرف النيابة العامة وتتبع ملفات التحقيق ودراستها وكذا تهيئ مشاريع الملتمسات، وخاصة الملتمسات النهائية بإحالة وغير ذلك من أعمال النيابة العامة؛ أما فترة الرئاسة فتستغرق مدة التدريب بها ثلاثة أشهر ونصف، بحيث يتعين على الملحقين القضائيين الاطلاع على سير العمل والمشاركة في الإجراءات التي تتم بالغرف التالية: غرفة التحقيق، الغرفة الجنحية، الغرفة الجنحية الاستئنافية، غرفة الجنايات، وباقي غرف محكمة الاستئناف.

انظر الموقع الرسمي للمعهد العالي للقضاء www.ism.ma.

دورات دراسية وندوات وتداريب داخل المغرب وخارجه[1].

فالتكوين المستمر والمتخصص يمكن القضاة من التعمق في موضوع التكوين، وهو الأمر الذي يعزز التخصص، لكن هذه التكوينات لا يتم برمجتها بشكل سنوي يواكب المستجدات الضريبية في القوانين المالية السنوية، كما أنها لا تتضمن مجالات التقنيات المحاسبية والعقارية والمعاملات البنكية، رغم أهميتها في تأهيل قاضي جبائي قادر على استيعاب ملف الدعوى الضريبية بمعطياته الفنية ووثائقه التقنية.

إن هدف المعهد العالي للقضاء تمكين القاضي، كفاعل أساسي في منظومة العدالة، من اكتساب المعارف والتقنيات والسلوكات اللازمة لممارسة القضاء عامة والقضاء الإداري الضريبي خاصة.

لكن في اعتقادي اكتساب هذه المعارف والتقنيات يتطلب تواصل الملحق القضائي والقاضي مع المحيط الضريبي واستيعابه لتقنيات تدبير المنازعات الضريبية، من خلال تكوين متخصص سينعكس لا محالة على تدبير القضايا الضريبية بإجراءات تحقيق أقل وبجودة أكبر وبفعالية أمثل.

الفقرة الثانية: جعل القاضي الإداري بتخصص جبائي

القاضي الإداري ليس حكما يقرر تفوق حجج طرف على الطرف الآخر، إنما له صلاحيات تتيح اتخاذ أي إجراء تحقيق يراه واجبا لتقصي الحقيقة وإحقاق العدالة.

وقرار القاضي إجراء تحقيق لا يجب أن يرد بشكل اعتباطي، بل يستدعي دراسة واعية لملف الدعوى واستيعاب مختلف جوانبه، حتى لا يستهلك زمن وكلفة التقاضي في إجراء غير فعال.

1 المادة 2 من القانون رقم 09.01 المتعلق بالمعهد العالي للقضاء، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.240 صادر في 25 من رجب 1423 (3 اكتوبر 2002) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5148 بتاريخ 2003/10/02، ص 3471.

إن دراسة ملف الدعوى الضريبية تتطلب وجود قاضي مؤهل علميا، والتأهيل العلمي لا يعني حصرا التوفر على الشواهد العلمية المطلوبة والتكوين في المجال القانوني، وإنما يقتضي أن يكون القاضي الإداري متخصصا في المجال الجبائي.

فالدعوى الضريبية تتطلب الإلمام بمبادئ القانون الإداري، القانون التجاري والعقاري والمعاملات المالية، إلى جانب باقي فروع القانون المدني والجنائي، مع الإطلاع المستمر على مجموع الإجتهادات القضائية والآراء الفقهية، باعتبارها مصادر أساسية للقانون الإداري.

لكن صعوبة إدراك مختلف هذه المعارف، يدفع القاضي إلى الإستعانة المفرطة بإجراءات التحقيق، هذه الاستعانة تصل في بعض الأحيان حد تفويض القاضي جزء من اختصاصه للخبير.

إن إتقان أي عمل يفرض التخصص، والقاضي الضريبي باعتباره الشخص المثبت له اختصاص التوفيق بين الحق في استفاء الدين الضريبي والحق في الملكية الخاصة والاستثمار والربح، أولى بالتخصص.

فالتخصص يجعل القاضي أكثر كفاءة من الناحية الفنية والإنتاجية، فهو يضاعف القدرة على إنجاز أكبر عدد ممكن من القضايا بصورة جيدة وسريعة تغني في كثير من الحالات عن الاستعانة بإجراءات التحقيق.

وحتى تكون الدعاوى الضريبية أقل كلفة وفي زمن معقول، في اعتقادي وجب التفكير بقاضي إداري بتخصص جبائي.

هناك من يرى في التخصص مساوئ الحد من قدرة القضاة على التكيف بسرعة مع أنواع القضايا الأخرى كونه يجعل القاضي مرتبطا بمادة التخصص، وإن كان لهذه الحدود منطلقها الصحيح، لكنها لا تنقص من أهمية التخصص كمرتكز أساس لخدمة عدالة بإجراءات تحقيق أقل، بالتالي بزمن وكلفة أقل.

ولا أقصد بالقاضي المتخصص إنشاء محاكم ضريبية، فلست من محبذي الفكرة، رغم وجود هذا النوع من القضاء ببعض الدول العربية كالأردن، حيث نجد محكمة

البداية الضريبية، وكدرجة ثانية محكمة الاستئناف الضريبية، يتم الطعن في قراراتها أمام محكمة التمييز كأعلى هيئة قضائية بالمملكة الأردنية[1].

فوجود محاكم ضريبية في اعتقادي، إرهاق لمالية الدولة وتشتيت للجهود أكثر منه خدمة للمتقاضين في الدعوى الضريبية.

إنني من المطالبين بقاضي إداري جبائي داخل المحاكم الإدارية، بمعنى اعتماد نظام الغرف وإحداث غرفة متخصصة في الدعاوى الجبائية على غرار بعض النماذج المقارنة[2].

فإحداث قاضي متخصص بتصريف القضايا الضريبية داخل المحكمة الإدارية، سيغنيه في كثير من الحالات عن الأمر بإجراء تحقيق، سواء الخبرة أو غيرها من إجراءات التحقيق المكلفة زمنا ومصاريفا.

فالقاضي المتخصص سيكون ملما بمشاكل الإدارة، وهي في غالب الأحيان ذات طابع قانوني فني في آن واحد[3].

---

1 **محكمة البداية الضريبية** من المحاكم الخاصة في الأردن، تختص بالنظر في الطعن المقدم من قبل المكلف على القرار الصادر عن هيئة الاعتراض وعلى القرارات المعدلة وقرارات التدقيق وقرارات التقدير الإداري، ومن جهة أخرى تعطى الدعاوى والطلبات المنظورة أمامها صفة الاستعجال، تتضمن نيابة عامة ضريبية وتتألف من نائب عام ومساعدين له ومدعين عامين؛ تستأنف أحكامها أمام محكمة الاستئناف الضريبية كدرجة ثانية للتقاضي الضريبي، ويتم الطعن في قرارات محكمة الاستئناف الضريبية أمام محكمة التمييز كأعلى سلطة قضائية بالأردن.

تمارس هذه المحاكم الخاصة اختصاصها وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الاردني رقم57 لسنة 1985 ونظام أصول المحاكمات الضريبية رقم 8 لسنة 2003 وأحكام قانون أصول المحاكمات المدنية في المسائل غير المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ونظام المحاكت الضريبية.

2 يجيز قانون السلطة القضائية المصري تخصص القضاة، حيث تنص المادة 12 منه على جواز تخصص القاضي بعد مضر أربع سنوات على الأقل من تعيينه في وظيفته، ويجب أن يتبع نظام التخصص بالنسبة إلى القضاة لمن يكون قد مضى على تعيينه ثماني سنوات بقرار من وزير العدل بعد موافقة المجلس الاعلى للهيئات القضائية، ويقرر أيضا هذا المجلس الفرع الذي يتخصص في القاضي بعد استطلاع رغبته. المادة 12 من قانون السلطة القضائية المصري رقم 46 لسنة 1972، انظر الموقع الرسمي للحكومة المصرية www.egypt.gov.eg

3 عبد الله حداد، القضاء الإداري على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية، مطبعة منشورات عكاظ، الرباط،،1994، ص231.

أعتقد أن التخصص، كما التكوين الجيد، ضرورة حتمية لتكريس العدالة الفعالة، بما تتطلبه من دقة في البت وسرعة في الفصل وترشيد للإجراءات.

والتكوين الجيد والتخصص لا يرتبط حصرا بالقاضي، بل يتطلب نظرة شمولية مندمجة تأخذ بعين الاعتبار فاعلين آخرين لهم نصيب مهم في الارتقاء بالعدالة.

الفرع الثاني: تأهيل مساعدي القضاء ضروري لعقلنة إجراءات التحقيق

إن تطور المجتمع وتعقد المعاملات جعل من عمل القاضي وحده مستعصيا، لذلك أُوجد من يساعده.

ومساعدو القاضي أو أعوان القضاء متعددين منهم المحامين، الخبراء، التراجم، المفوضين القضائيين، الموثقين، العدول ، وغيرهم.

إرتباطا بإجراءات تحقيق نجد، المحامي بمذكراته المتقنة أول مساعد للقاضي في إبراز حقيقة ادعاءات موكله، والخبير بتقاريره المضبوطة، أكثر من يساهم في إظهار الحقيقة الفنية مبسطة لابس فيها، وبالتالي فالنهوض بدورهما ضروري لعقلنة التحقيق.

الفقرة الأولى: النهوض بدور المحامي في أفق تخصصه

تعتبر المحاماة جزء من القضاء وشريكا أساسيا في تحقيق العدالة، إذ لا عدل بدون قضاء، ولا قضاء بدون دفاع، ولا تطور لأي منهما دون الآخر.

فالمحامي يساهم، إلى جانب القاضي، في ترسيخ مبادئ العدل والمساواة من خلال دوره التشاركي في سير العدالة وحسن أدائها.

وهو بهذا المعنى، شخص يقدم المعاونة الفنية المتخصصة لمن يحتاجها من المتقاضين في الدفاع عن حقوقه أمام القضاء.

لكن الواقع أن عمل المحامي يتجاوز هذا التعريف الذي يحصر دوره في الدفاع عن المتقاضين، فيمتد إلى تقديم رأي قانوني أمام القاضي، فالمحامي بمثابة الخبير القانوني الذي يستعين به القاضي في البحث عن القانون الواجب التطبيق[1].

وعرض المحامي لرأيه القانوني يتم بمذكرات مدعمة بالأدلة التي تعزز طلبات موكله، ويجب أن تكون هذه الأدلة موجهة توجيها صحيحا يساعد على إبراز الحقيقة أمام القاضي.

فالاهتداء إلى جادة الصواب وإرجاع الحق إلى نصابه، يشكل معادلة مفادها، أنه إذا كان القضاء له فضل الترجيح فالمحامي له فضل التأسيس والإبداع[2].

فالمحامي هو من يرسم حدود الدعوى، من خلال التكييف القانوني للوقائع التي يعرضها عليه موكله، قبل رفعها أمام القاضي ومحاولة إقناعه بوجاهتها؛ ليكون القاضي ملزما بالحكم في حدود التكييف الذي يضعه المحامي فلا يتجاوزه ولا يقضي بأقل منه.

وتكييف المحامي للوقائع قبل عرضها على القضاء، يتطلب دراسة وبحثا لإعداد الأسانيد القانونية تسهيلا وتنويرا لسبيل القاضي في إدراك ملف النزاع.

فالمحامون هم روح العدالة الأولية، وإذا كانوا لا يكتبون الأحكام فإنهم يعدون لها ببحوثهم، فيقدمون للقضاء المادة الأولية لقناعته، وكثيرا ما يقتصر عمل القاضي على الأخذ بإحدى النظريتين اللتين يقدمهما الدفاع، وأن يوفق بينهما[3].

وكلما كان عمل المحامي مضبوطا ودقيقا، كانت العدالة أسرع والنجاعة القضائية أقوى.

1Paul Ourliac, l'office du juge dans le droit canonique classique, melhebraud, 1980, p627.

2محمد يشو، آداب الدفاع، مجلة المحامي، عدد مزدوج 44- 45، ص.21

3 تقرير بيروتيه المرفوع للويس الثامن عشر، أورده محمد أنور شحاتة، استقلال المحاماة وحقوق الإنسان، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للنشر، 1979 القاهرة ، ص 167.

فالمحامي في الدعوى الضريبية يخفف من حدة تشعب فروع القانون الضريبي، وارتباطه بالتقنيات المالية والمحاسبية والعقارية وغيرها؛ ولعل هذه الحكمة من إلزامية المحامي في الدعاوى الإدارية عموما والدعوى الضريبية بالخصوص[1].

لكن يلاحظ ضعف المستوى المعرفي لبعض المحامين في المجال الضريبي، وهذا الأمر ينعكس بجلاء في مذكرات البعض منهم، فتراها مقتضبة متسمة بالعمومية لا تتجاوز المطالبة بالإعفاء أو التخفيض من الضريبية.

محدودية مذكرات المحامي، قد تدفع القاضي للأمر بإجراء جلسة البحث مع الأطراف لاستيعاب موضوع النزاع، وأحيانا يأمر بإجراء خبرات كان من الممكن الاستغناء عنها أمام مذكرات أكثر احترافية تعكس بجلاء الفهم القانوني للمادة الضريبية.

إن عدم الكفاءة القانونية لبعض المحامين، في اعتقادي، يساهم فيها الشرط العلمي الذي يخول له شهادة الأهلية لمزاولة مهنة المحاماة، فالمشرع اشترط في المترشح لمهنة المحاماة الحصول على شهادة الإجازة في العلوم القانونية من إحدى كليات الحقوق المغربية أو شهادة من كلية للحقوق معترف بمعادلتها لها[2].

فالإكتفاء بشهادة الإجازة في القانون، لممارسة مهنة تستوجب الإلمام بكثير من المعارف القانونية والمساطر الإجرائية وتتطلب ملكة بحث وحس نقدي كبير، لا اعتقده وجيها وصائبا.

1 "ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب ويتضمن، ما لم ينص على خلاف ذلك، البيانات والمعلومات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية." المادة 3 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، مرجع سابق.

2 البند الثالث من المادة 5 من القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.101 بتاريخ 20 من شوال 1429 (20 أكتوبر 2008) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5680 الصادرة في 6 نوفمبر ، 2008، ص 4044.

يساهم كذلك في ضعف مردودية عمل المحامين، شرط التكوين لمدة ثلاث سنوات بمكتب محام مقيد بالجدول منذ خمس سنوات على الأقل[1].

فلا أظن أن المحامي ذي أقدمية خمس سنوات مؤهل لتكوين وتأطير محامين متمرنين، ولا اعتقد أن المحامي المتمرن يستطيع الاستفادة والنهل من خبرة خمس سنوات، في مهنة هي بمثابة صنعة يظهر أُكلها بالممارسة.

وإن كان برنامج تكوين المحامي المتمرن برنامج حافل، يشمل الممارسة بصفة فعلية والحضور في الجلسات بالمحاكم، مع المواظبة على الحضور في ندوات التمرين والمشاركة في أشغالها، فهو الآخر يسجل بعضا من المحدودية، فندوات التمرين لا يتم برمجتها بانتظام وبالشكل الذي يوفر تأطيرا فعالا في المجال الضريبي.

إنني من المطالبين بمستوى تعليمي وتمرين يوازن حجم الخدمة المهمة التي يؤديها المحامي، دون إغفال أهمية التكوين المستمر والدور المهم لهيئات المحامين في التأطير والتخليق، في أفق تخصص المحامي في مجال المنازعات الإدارية والضريبية.

فالتخصص ضرورة العصر، والمحامي كما القاضي، يجب أن يكون متخصصا في المادة الضريبية حتى يستطيع مجاراة تقنيتها ومرونتها، تحقيقا لغاية خدمة العدالة.

الفقرة الثانية: التأهيل القانوني للخبير القضائي

تعني الخبرة القضائية استشارة خبير في مسألة تقنية فنية غير قانونية يعجز القاضي بحكم تكوينه القانوني والفقهي عن الإلمام بها.

والخبير هو المختص الذي يتولى بتكليف من القاضي التحقيق في نقط تقنية وفنية غير قانونية، تقصر معارف القاضي عن بلوغها وإدراك حقيقتها.

يشترط في الخبير الذي يعينه القاضي الإداري في الدعوى الضريبية، أن يكون مسجلا في جدول الخبراء القضائيين لدى المحاكم، مجنبا موجبات التجريح، ومحترما لشرط التخصص في المحاسبة.

1 المادة 11 من القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، مرجع سابق.

فحسب الفقرة الرابعة من المادة 242 من م.ع.ض، الخبير في المادة الضريبية يجب أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمين، وهو ما يستثني الخبراء غير المنتمين لهذه الهيئة.

وقد زكت محكمة النقض وجوبية تخصص الخبير في الدعوى الضريبية في مجال المحاسبة دون غيرها من التخصصات، من خلال قرار جاء فيه: "... مادامت المادة 242 من م.ع.ض لم تميز بين أي نوع من أنواع الضرائب ولا بين ما يتعلق بالتقييم العقاري والتقدير المحاسبي، وجب على المحكمة انتداب خبراء حيسوبيين[1].

إن هذه المادة في نظري تشكل حاجز يعثر طريق إظهار حقيقة تقنيات ضريبية عديدة في مجالات غير المحاسبة.

فالضرورات التقنية والفنية التي تفرض اللجوء إلى الخبرة في الدعوى الضريبية يستحيل تحديدها وحصرها في المحاسبة أو غيرها، فهي متطورة بتطور مجالات التضريب ومتغيرة بتغير ظروف كل واقعة.

لكن هذا لا يعني فسح المجال على إطلاقيته للقاضي، فإجراء الخبرة، على غرار باقي إجراءات التحقيق، يدخل في إطار استثناء تنازل القاضي عن جزء من سلطاته لرجل تقني مختص في مجال معين، ومن تم يجب تقييد هذا وإحاطتها بالدقة والوضوح حتى يتسنى الموازنة بينه من جهة، وبين مبدأ استئثار القاضي بالبت في النزاع برمته[2].

ولا يعني أيضا فرض قيود على القاضي، فالأمر يتطلب فقط وضع هذه التقنيات في حدود تؤطرها للحيلولة دون الإسراف في الاستعانة بهذا الإجراء الاستثنائي.

فالخبرة توفر توضيحات وشروحات ترتبط بجزئيات تقنية فنية لا يستطيع القاضي بلوغها، فقضاتنا الإداريين ليس لهم التكوين والاختصاص في تقنيات المحاسبة

1 محكمة النقض، قرار عدد 592 بتاريخ 2012/12/06 في الملف الإداري عدد 20012/2/4/86، غير منشور.

2 كمال الودغيري، الخبرة في القانون المغربي، دراسة تأصيلية وتطبيقية، مطبعة أبي فاس، الطبعة الأولى، 2001، ص 171.

والتضريب، حتى يستطيعون كشف أو إظهار حقيقة الوقائع التقنية في الدعوى الضريبية.

وحتى مع توفر القاضي الإداري على التكوين والتخصص الضريبي، فالخبرة تبقى إجراء استثنائي لا غنى عنه لتسهيل مهمة القاضي في البت في كل تقنية تواجهه بالملف الضريبي.

من هنا وجب التأكيد على ضرورة تكوين الخبراء في المجال القانوني، تكوينا أساسيا قبل التسجيل بجدول الخبراء القضائيين أو في اللائحة الوطنية للخبراء المعتمدين، تكوين يمكنهم من استعاب وفهم وإدراك مختلف العمليات المرتبطة بمهنة الخبرة وأخلاقياتها، مع دعمهم بتكوين مستمر لمواكبة ما استجد من مساطر وإجراءات قضائية.

تأكيدا لما سلف ذكره، المجال الضريبي ميدان متنوع، مستمر التغيير والتطور، متسم بالتعقيد، ومتميز بتضارب مصالح طرفين غير متكافئين، يتعين تسليح القاضي فيه بالمعرفة العلمية الضرورية ليرتفع بمستوى إدراكه لمواجهة كل هذه الخصوصيات، ويتوجب شد عضده بمحام وخبير قادرين على مسايرت متطلبات العدالة بأقل إجراءات.

خاتمة القسم الثاني

إن طريق القاضي للاهتداء لحقيقة النزاع الضريبي الأمر بإجراء أو أكثر من إجراءات التحقيق، بتصريفها حسب طبيعة دعوى الوعاء ودعوى التحصيل، وحسب موضوعها.

ولجوء القاضي لإجراء تحقيق يكون بناء على سلطته في تقدير حاجة الدليل الفني للتوضيح والاستقصاء، لكن الواقع أن هذه الحرية تتأثر بالخصوصية الضريبية، وأساسا الخصوصية التقنية الكتابية، فتتحول إجراءات التحقيق من إجراءات اختيارية بنص القانون، إلى وسيلة إلزامية يستعين بها في كثير من الحالات لتجاوز تقنية وفنية المادة الضريبية، وللتأكد من صدقية الوثائق الضريبية.

هذا الأمر يجعل القاضي الضريبي في بعض الحالات يظهر الحقيقة لكنه لا يدرك العدالة، عدالة لا تتحقق إلا بترشيد زمن التقاضي وكلفة إجراءات التحقيق، مع ما تتطلبه من وجود إطار قانوني يضمن هذا الترشيد، وعنصر بشري يقدر على تفعيله.

خاتمة عامة

الحقيقة القضائية غاية يسعى كل قاض لإدراكها، فالبحث عنها مطلب مستمر وطريق الوصول إليها ليس دائما سهلا يسيرا، فكل طرف في الدعوى يدعي حقيقة ويتمسك بها ويقدم عليها أدلة وإثباتات في محاولة منه إقناع القاضي بها.

والدعوى الضريبية دعوى يملك فيها القاضي دورا ايجابيا مهما لتقصي هذه الحقيقة، فلا يقتصر في تكوين قناعته على ما يقدمه الأطراف من أدلة وإثباتات، بل له مجموعة من الوسائل القانونية التي تعينه على إدراك الحقيقة التي يقتنع بها ويطمئن إليها، أبرز هذه الوسائل إجراءات التحقيق.

فإجراءات التحقيق وسيلة مساعدة من القاضي لاستيضاح دليل إثبات فني قائم يشوبه الغموض أو النقص، وهي بهذا المعنى متميزة عن وسائل الإثبات التي يتكلف بتقديمها أطراف الدعوى، ومتميزة أيضا عن دعوى إثبات حال التي تعتبر حماية قانونية عاجلة لدليل مادي قائم مهدد بالتغير أو الزوال.

واستعانة القاضي الإداري بإجراءات التحقيق تتم وفق ضوابط، فقبل الأمر بإجراء التحقيق لابد من مراقبته توفر دليل فني غير قانوني مؤثر ومنتج في الدعوى، فلا تحقيق في غياب دليل إثبات قائم يشوبه الغموض أو النقص وتحول تقنيته وفنيته دون استيعابه وكشف حقيقته.

كما يجب على القاضي مراقبة جدية إجراء التحقيق وإنتاجيته في الدعوى، فمن العبث التحقيق في إثبات لن يضيف شيئا وتغيب فائدته في استجلاء الغموض وإظهار الحقيقة.

أما مباشرة القاضي لإجراء التحقيق، فلا يكون صحيحا إلا إذا سار في إطار تواجهي تراعى فيه حقوق الدفاع، وذلك بإصدار حكم تمهيدي يحدد زمان ومكان الإجراء، يتم تبليغه لأطراف الدعوى داخل آجال معينة، مع تمكينهم من تقديم دفوعات ومذكرات عقب التحقيق.

وتتميز مسطرة مباشرة القاضي للتحقيق حسب الإجراء المأمور به، فجلسة البحث قوامها حضور جميع أطراف الدعوى، للجواب على أسئلة واستفسارات القاضي في مسائل مادية فنية عجز عن استيضاحها من ملف الدعوى.

أما معاينة الأماكن كإجراء تحقيق حسي، فيتحرى فيها القاضي شخصيا الحقيقة ويلامس موضوع النزاع في مكانه.

وبخصوص الخبرة فيخول فيها القاضي لخبير مختص مهمة تبسيط المعطيات الفنية والوثائق التقنية في الملف الضريبي.

وعن تحقيق الخطوط، فيتم بناء على الإنكار الصريح للوثيقة العرفية ممن نسبة له، ويحدد فيه القاضي مستندات للمقارنة مستوفية للشروط القانونية، ويأشر عليها، قبل أن يحيلها على خبرة الخطوط التي هي سبيله للتحقيق في المحررات الضريبية.

نفس شروط تحقيق الخطوط تنطبق على تحقيق الزور الفرعي، مع ضرورة أن يكون موضوع الإنكار ادعاء بالزور في وثيقة رسمية لا عرفية، وأن يتمسك بها مقدمها ويصرح بذلك.

إن استعانة القاضي بمجموع هذه الإجراءات التحقيقية، يكون بناء على سلطته في تقدير حاجة ملف الدعوى للمزيد من التوضيح والاستقصاء.

لكن واقع الحال يعكس خلاف ذلك، فالخصوصية الضريبية قد تؤثر على سلطة القاضي الإداري وحريته في الاستعانة بإجراءات التحقيق.

فنجد أن دعوى الوعاء مرتع إجراءات التحقيق، وأساسا دعوى الوعاء الموضوعية التي تهم تقنيات تقدير الوعاء الضريبي المفروض تلقائيا وإعادة تقديره بناء على مراجعة ضريبية، فاستثناءً ما يجري القاضي تحقيقات في دعوى الوعاء المسطرية، ويهم هذا الاستثناء بالخصوص، مسطرة التبليغ والمطالبة الإدارية.

كذلك الأمر في دعوى التحصيل، فقليلا ما يباشر القاضي إجراء تحقيق في دعوى الطعن في إجراءاتها، ونادرا جدا ما يستعين بها في دعوى وقف هذه الإجراءات.

كما أن الخصوصية الضريبية جعلت حرية القاضي في التحقيق محدودة، وسلطته في الإختيار بين إجراءات التحقيق مقيدة.

فمرحلية النزاع الضريبي وتقنيته تجعل القاضي الإداري مضطرا في عدة ملفات للاستعانة ببعض إجراءات التحقيق، وغير مخير في اعتماد نتائجها؛ كما أن الطبيعة الكتابية للمسطرة الضريبية تسد أمامه باب الاختيار بين إجراءات التحقيق، ليكون سبيله تحقيق الخطوط في الوثائق العرفية للمكلف بالضريبية، وتحقيق الزور الفرعي في الوثائق الرسمية للإدارة الضريبية.

وبهذا تتحول إجراءات التحقيق من إجراءات اختيارية بنص القانون، إلى وسيلة إلزامية لتجاوز تقنية وفنية المادة الضريبية، وهو الأمر الذي يؤثر على العدالة الناجعة، عدالة قوامها المساواة ويسر الإجراءات، وأسسها سرعة البت ومجانية الخدمة القضائية.

ففي الوقت الذي يفترض أن تكون فيه إجراءات التحقيق وسيلة مساعدة بيد القاضي لاستيعاب عناصر الدعوى في جوانبها الفنية الواقعية وإظهار حقيقتها، قد تتحول هذه الوسيلة إلى حجر يعثر تحقيق العدالة، وذلك في بعض الحالات التي كان تعامل القاضي الضريبي فيها مع إجراءات التحقيق فيه نوع من المغالاة، بلغت حد الإسراف في الإعتماد على هذا الإجراء الإستثنائي دون موازنته مع أهمية الملف الضريبي.

إن القاضي مطالب بالاقتصاد قدر الإمكان في إجراءات التحقيق، والاستعانة بها في حدود الحاجة الملحة التي فرضتها تقنية وفنية النزاع، وعدم القدرة على استيعاب حقيقة الملف بعيدا عن التحقيق.

ذلك أن كل تحقيق لم تستوجبه الضرورة، ولا يناسب طبيعة النزاع وحجم الملف المنظور فيه، يكرس البطء ويزيد من تكاليف الدعوى، وبالتالي يؤثر بشكل مباشر على العدالة.

مع التأكيد على أهمية التفات القاضي لمحاضر المفتش المراقب وتقارير اللجان الضريبية، كنتيجة لتدقيق إداري تجرى فيه معاينات ميدانية ويستعان خلاله برأي

خبراء، وتواكبه تواجهية يعبر فيها الطرفين عن وجهة نظرهم كتابة، ما قد ييسر للقاضي سبل إدراك التقنية في الملف الضريبي، ومن الممكن أن تغنيه في بعض الحالات عن الإستعانة بإجراء تحقيق.

ينضاف إلى أهمية محاضر وتقارير التدقيق الإداري، فعالية رقابة قاضي النقض في عقلنة التعامل مع إجراءات التحقيق، مع التأكيد على أن سبيل هذه الرقابة حكم معلل يفسر بوضوح أسباب استبعاد الأمر بإجراء تحقيق وأسباب الأخذ بنتيجته.

إذا كانت خلاصة البحث هي نتيجته، فإن نتيجة هذه الأطروحة هي التطلع نحو إجراءات تحقيق أكثر خدمة للعدالة، إجراءات تحقيق أقل وبجودة أكبر وبفعالية أمثل، وهو ما يستدعي إقرار قانون إجراءات إدارية مستقل يوازن بين الايجابية الموسعة للقاضي الإداري وواجب الحياد، قانون يضع حدودا فاصلة بين الإثبات والتحقيق، ويأخذ بعين الاعتبار خصوصية التحقيق في الدعوى الضريبية ويواكب مرونتها.

لقد آن الأوان ليبدأ المغرب مرحلة الاستقلالية الإجرائية للدعوى الإدارية، صحيح أن القانون رقم 41.90 المحدثة بموجبه محاكم إدارية قد مهد لهذه الاستقلالية، إلا أنها لا زالت ناقصة غير مكتملة أمام إحالات وبنود لا تراعي الخصوصية الإدارية في إجراءات التحقيق والخصوصية الضريبية بالتحديد.

إن هذا التمهيد للخصوصية الإجرائية الإدارية، يدعمه العمل القضائي، فقضاؤنا الإداري، ومنذ إحداثه وعلى مدار ربع قرن، قد أرسى ثوابت خاصة بإجراءات التحقيق كما سبق وناقشا داخل مجموع فقرات هذه الأطروحة.

فأمام مشرعنا كما لابأس به من الاجتهادات القضائية في مجال إجراءات التحقيق، وهو مطالب بالتنور بها وانتقاء ما ينسجم منها مع خصوصية الدعوى الضريبية، فالقضاء الإداري حاضر وجهده واضح بقي على المشرع تثمينه بتحويله إلى مواد قانون إجراءات إدارية تراعى فيها الخصوصية الضريبية.

قانون سيساهم لا محال في عدالة تراعي الجودة والنجاعة، خصوصا إذا اقترن بحسن التفعيل.

والإستقلالية الإجرائية لا تكفي وحدها للارتقاء بإجراءات التحقيق، بل لابد أن يواكبها وجود عنصر بشري مكون في المادة متخصص في المجال، لاستيعاب تقنيات تدبير المنازعات الضريبية.

فتكوين القاضي في المادة الضريبية سينعكس لا محالة على تدبير القضايا الضريبية بإجراءات تحقيق أقل وبجودة أكبر وبفعالية أمثل؛ كما أن تخصص القاضي في مجال المنازعات الضريبية، سيجعله أكثر دقة في البت وسرعة في الفصل وترشيد لإجراءات التحقيق.

والتكوين والتخصص لا يرتبط حصرا بالقاضي، بل يتطلب نظرة شمولية مندمجة تأخذ بعين الاعتبار المحامي والخبير كفاعلين لهم نصيب مهم في الارتقاء بإجراءات التحقيق.

فالمحامي بمذكراته المتقنة، أول من يساعد القاضي في إبراز حقيقة الادعاء، والخبير بتقاريره المضبوطة أكثر من يساهم في إظهار الحقيقة الفنية مبسطة لابس فيها، وبالتالي فالنهوض بدورهما ضروري لعقلنة إجراءات التحقيق وتكريس العدالة الناجعة.

عدالة ناجعة دعى لها جلالة الملك محمد السادس في مجموعة من خطبه، وفتح لها ورش إصلاحي كبير توج بإقرار مجموعة من الضمانات لاستقلالية القضاء وسيادة القانون، والدعوة مفتوحة لإتمام هذا الورش بإقرار تدابير تحقق الأمن الإجرائي وتضمن الحق الدستوري في تقاض مجاني وفي حكم يصدر داخل أجل معقول.

لائحة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب العامة

عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الإلتزام، الإثبات، الجزء الثاني، 1956.

- سليمان مرقس، موجز اصول الإثبات في المواد المدنية، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، 1958.
- ادريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي، الجزء الأول بعنوان القواعد العامة لوسائل الاثبات شهادة الشهود القرائن، المطابع الفرنسية والمغربية، الرباط1971
- محمد انور شحاتة، استقلال المحاماة وحقوق الانسان، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، 1979.
- حمدي عبد المنعم، ديوان المظالم نشأته وتطوره واختصاصاته مقارنة بالنظم القضائية الحديثة، دار الشروق، بيروت، الطبعة الاولى، 1983.
- مصطفى مجدي هرجة، الجديد في القضاء المستعجل، 1984.
- نبيل اسماعيل عمر، سلطة القاضي التقديرية في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1984.
- ادريس العلوي العبدلاوي، القانون القضائي الخاص، الجزء الأول، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء.طبعة 1985.
- سليمان مرقس، أصول الإثبات وإجراءاته في المواد المدنية في القانون المصري مقارنا بتقنينات سائر البلاد العربية، الجزء الثاني، دار الجيل للطباعة، مصر، الطبعة الرابعة، 1986.

- فتنحي والى، الوسيط في شرح قانون القضاء المدني، دار النهضة العربية، مصر، 1986.
- زكرياء محمود بيومي، منازعة الضريبة في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة ودار الكتاب الجامعي، 1989.
- عبد الغني بسيوني، القانون الإداري، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1990.
- عبد الله الأحمدي، القاضي والإثبات في النزاع المدني، شركة اوريس للطباعة، تونس، 1991.
- عبد الله حداد، القضاء الإداري على ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية، مطبعة منشورات عكاظ، الرباط،،1994.
- عيد محمد القصاص، إلتزام القاضي باحترام مبدأ المواجهة، دار النهضة العربية، مصر، 1994.
- عمر الطيب، الدعوى المدنية التابعة، شركة بابل للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 1995
- ادريس العلوي العبدلاوي، النظرية العامة للإلتزام، نظرية العقد، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1996.
- عبد اللطيف هداية الله، القضاء الإستعجالي في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998.
- عبد الواحد العلوي، حجية الأحكام الجنائية أمام القضاء المدني، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998.
- عبد العزيز توفيق، قضاء المجلس الأعلى في التحفيظ خلال أربعين سنة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1999.
- المعطي الجبوحي، القواعد الموضوعية والشكلية للإثبات وأسباب الترجيح بين الحجج، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، طبعة 2002.

- احمد هاني مختار، إثبات الحالة أمام القضاء الإستعجالي، طبعة 2003.
- الحسن بويقين، إجراءات التبليغ فقها وقضاء، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2002.
- عبد العزيز توفيق، قضاء المجلس الأعلى في الاحوال الشخصية والعقارية، من سنة 1957 إلى سنة 2002، مطبعة النجاح، الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2002.
- عز الدين الدناصوري وحامد عكاز، التعليق على قانون المرافعات، الجزء الاول، 2004.
- مصطفى مجدي هرجة، أحكام الدفوع والاستجواب والاعتراف، دار الفكر والقانون، مصر 2005.
- حسني محمود عبد الدايم، التقادم وإسقاطه للحقوق، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، الطبعة الاولى، 2008.
- علي الهادي صالح ميلاد، الإنابة القضائية، دراسة مقارنة بين قانون المرافعات الليبي وقانون المسطرة المدنية المغربي، الطبعة الأولى، 2008.
- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء، مطبعة دار أبي رقراق، الطبعة الثانية، 2009.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الخصومة الإدارية، الاستعجالية الإدارية، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2009.
- عبد العالي حفيظ، العمل القضائي في الحجز التنفيذي للعقار، الطبعة الاولى، 2010.
- خالد سعيد، الإثبات في المنازعات المدنية، دراسة علمية وعملية على ضوء القانون المغربي واجتهادات محكمة النقض، الطبعة الأولى، 2014.

- أحمد ايت الطالب الوسيط في أعمال الشرطة القضائية وأساليب البحث الجنائي، الجزء الثاني بعنوان: مساطر المعاينة والبحث الجنائي، مطبعة المعارف الجديدة، الدار البيضاء، 2014.

ثانيا: الكتب المتخصصة

- محمد المجدوبي الادريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، مطبعة الكاتب العربي، دمشق سوريا، الطبعة لأولى، 1996.
- محمد كبشور، الخبرة في قانون المسطرة المدنية، دراسة مقارنة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2000.
- مصطفى مجدي هرجة، نذب الخبراء في المجالين الجنائي والمدني، دار محمود للنشر، الطبعة الثالثة، القاهرة، 2000.
- كمال الودغيري، الخبرة في القانون المغربي، دراسة تأصيلية وتطبيقية، مطبعة أبي فاس، الطبعة الأولى، 2001.
- نبيل صقر وأحمد لعور، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002.
- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار القلم،الرباط، الطبعة الأولى، 2002.
- سفيان ادريوش ورشيدة صابري، تصحيح الأساس الضريبي دراسة مقارنة، دار القلم، الطبعة الأولى، الرباط، 2002
- سحرعبد الستار إمام يوسف، دور القاضي في الإثبات، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 2002.
- غازي مبارك الذنيبات، الخبرة القضائية في اثبات التزوير في المستندات الخطية فنا وقانونا، دراسة مقارنة بين القانون الإداري والتشريعات السورية والفرنسية والإيطالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2005.

- عابد فايد عابد، نظام الإثبات في المواد المنية والتجارية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2006.
- كريمة بغاشي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- حياة البوجدايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية، الطبعة الأولى، الرباط، 2010.
- مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، دراسة مقارنة، دار الثقافة، مصر 2011.
- اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة 2012.
- عبد الرحمان ابليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والإجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013.

ثانيا: الأطروحات

- الحبيب بيهي، اقتناع القاضي ودوره في الإثبات الجنائي في ضوء القانون والقضاء والفقه المغربي والمقارن، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة ، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – الرباط، السنة الجامعية 1988 – 1989.
- عبد الوحيد الحجيوي، مسطرة التحقيق الإعدادي وضمانات حقوق الإنسان،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص،جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، والاجتماعية-اكدال، الرباط، السنة الجامعية 2000/1999.
- عبد الرحيم حزيكر، إشكلية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، بحث لنيل

شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2004/2003.

- أحمد جواهري، التحصيل الجبري للديون العمومية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، السنة الجامعية 2010-2011
- عبد الرحيم التيجاني، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا، بحث بنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -اكدال، السنة الجامعية 2012-2013.
- مكاوي نصير، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، رسالة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية- سلا، السنة الجامعية 2014/2013.
- سي محمد احيان، المنازعات الادارية الاستعجالية ودورها في حماية الحقوق والحريات، بحث لنيل الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية-سلا، 2014.
- ادريس الشبلي، مسطرة تحقيق الخطوط في القانون المدني، بحث لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة القاضي عياض، مراكش، السنة الجامعية 2014-2015.

رابعا: الرسائل الجامعية

- سعيد الدغيمر، قطع التقادم ووقفه في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس-الرباط، السنة الجامعية 1974-1975.
- جواد بوكلاصة الادريسي، جرائم التزوير في التشريع المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس الرباط، 1994.
- حليمة اللطيفي، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية المغربي، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001-2002.
- مبارك الركيبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، 2010/2009.

خامسا: المقالات العلمية

- جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون رقم 90-41 المحدث والمنظم للمحاكم الادارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 4، 1996.
- محمد انتك، المنازعات الضريبية، مجلة المحاكم المغربية، العدد 81،مارس أبريل 2000.
- محمد الهيني، إشكالية الخبرة في المادة المدنية على ضوء تعديلات ظهير 26 دجنبر 2000، مجلة الاشعاع، العدد 24، 2001.
- ابراهيم أحطاب، اشكالية لخبرة في المادة الجبائية، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، العدد 8، 2005.

- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية نقدية المجلة المغربية لإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات جامعية العدد 59، 2005.
- اسماعيل زكير ، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري، دعوى التقادم نموذجا، مجلة المجلس الأعلى، عدد خاص بعنوان المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، 2007، الرباط.
- رشيد مشقاقة، أهمية الخبرة في التصفية العادلة للمنازعات، مجلة الشارة العدد 2، الرباط ، 2007.
- عبد الغني يفوت، إجراءات التبليغ في مادة المنازعات الضريبية وأثرها على سلامة فرض وتحصيل الضريبة، مجلة المحاكم المغربية، العدد 106، يناير-فبراير، 2007.
- موحى ولحسن ميمون، سلطة المحكمة في الحكم بعدم قبول الدعوى بعد الامر بإجراء من إجراءات التحقيق، مجلة القضاء المدني، العدد 2 صيف-خريف 2010.
- عبد الرحمان ابليلا، خصوصية الخبرة في المادة الضريبية، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16 بعنوان الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، 2011.
- جواد العسري، التحقيق والإثبات في المنازعات الضريبية، مجلة القانون المغربي، عدد 20، 2013.
- الحسين الحايلة، منازعات الإنذار أمام القاضي الاداري، مجلة المنارة العدد 19، 2013.
- أشرف الغروص، خصوصية المطالبة الإدارية في المادة الضريبية، مجلة المنارة عدد خاص 2011.

- عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مقال منشور بمجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، 2014.
- مينة بنحميد، الإثبات في عمل المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 120، يناير-فبراير 2015.

سادسا: النصوص القانونية

- دستور المملكة المغربية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91، بتاريخ 27 شعبان 1432 (29 يوليوز2011) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر، بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يونيو 2011)، 3600.
- قانون المسطرة المدنية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) منشور بالجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974) ص 2741.
- المدونة العامة للضرائب 2018، مطبعة كانابرانت، الرباط، يناير 2018.
- قانون الإلتزامات والعقود، ظهير 9 رمضان 1331 (12 غشت 1913)، وزارة العدل والحريات، مديرية التشريع، طبعة مارس 2015.
- مجموعة القانون الجنائي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.59.413، بتاريخ 26 جمادى الثانية 1382 (20 نوفمبر 1962)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 2640 مكرر، بتاريخ 1963/06/05، ص 1253.
- قانون رقم 01-22 المتعلق بالمسطرة الجنائية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.255 بتاريخ 25 رجب 1423 (3 أكتوبر 2002)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5078 بتاريخ 27 ذي القعدة 1424 (30 يناير 2003)، ص 315.
- القانون رقم 90-41، المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية،الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 بتاريخ 22 من ربيع الأول (10 سبتمبر 1993)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 (3 نونبر1993) ص 2169.

- القانون رقم 03-80 المحدثة بموجبه محاكم الإستئناف الإدارية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.07 بتاريخ 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) منشور بالجريدة الرسمية عدد 5398، بتاريخ 24 محرم 1414 (23 فبراير 2006)، ص 490.
- القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.01.126، بتاريخ 29 ربيع الثاني 1422 (22 يونيو2001) منشور بالجريدة الرسمية عدد 4918 بتاريخ 19 يوليوز 2001.
- القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.101 بتاريخ 20 من شوال 1429 (20 أكتوبر 2008) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5680 الصادرة في 6 نوفمبر 2008، ص 4044.
- القانون رقم 03-81 المتعلق بتنظيم مهنة المفوضين القضائيين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.23، بتاريخ 15 محرم 1427 (14 يناير 2006)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5400، بتاريخ فاتح صفر 1427 (02 مارس 2006).
- النظام الأساسي للقضاة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.16.41 الصادر في 14 من جمادى الآخر 1437 (24 مارس 2016) منشور بالجريدة الرسمية عدد 6456 بتاريخ 6 رجب 1437 (14 ابريل 2016) ص 3160.
- النظام الأساسي العام للوظيفة العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 008.58.1 بتاريخ 4 شعبان 1377 (24 فبراير) 1958، منشور بالجريدة الرسمية عدد 2629 بتاريخ 1963/03/15،ص 573.
- القانون رقم 11-58 المتعلق بمحكمة النقض، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.170 بتاريخ 27 ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011) والمغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.57.223 الصادر في 2 ربيع الاول 1377 (27 سبتمبر 1957) بشأن المجلس الأعلى، الجريدة الرسمية عدد 5989.

- القانون رقم 09.01 المتعلق بالمعهد العالي للقضاء، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.240 صادر في 25 من رجب 1423 (3 اكتوبر 2002) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5148 بتاريخ 2003/10/02،ص 3471.

- القانون رقم 9.88 المتعلق بالمحاسبة الواجبة على التجار العمل بها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 من جمادى الآخر 1413 (25 دسمبر1992)، الجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 1992/12/30 ص 1867.

- القانون رقم 05-53 المتعلق بالتبادل الالكتروني للمعطيات القانونية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129، بتاريخ 10 دي القعدة 1428 (30 نونبر 2007)، منشور بالجريدة الرسمية عدد 8455، بتاريخ 25 دو القعدة 1428 (6 ديسمبر 2007) ص 3879

- قانون المصاريف القضائية، إصدارات مركز الدراسات والأبحاث الجنائية بمديرية الشؤون الجنائية والعفو الدولي ، وزارة العدل، سلسلة نصوص قانونية، العدد 9، ابريل 2013.

- المرسوم الملكي رقم 514.65 الصادر بتاريخ 17 رجب 1386 (1 نونبر 1966) بمثابة قانون يتعلق بالمساعدة القضائية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 2820 بتاريخ 16 نونبر 1966، ص 2379.

- المرسوم رقم 2.92.59 الصادر في 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993) تطبيقا لأحكام القانون رقم 90-41، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4229، بتاريخ 2 جمادى الآخر 1414 (17 نوفمبر 1993)، ص 2261.

- المرسوم رقم 2.06.187 الصادر في 29 جمادى الآخر 1427 (25 يوليو 2006) والمتعلق بتحديد عدد محاكم الاستئناف الإدارية ومقارها ودوائر اختصاصها، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5447 بتاريخ 19 رجب 1427 (14 غشت 2006) ص 2002.

- قرارات وزير الإقتصاد والمالية رقم 14-08 ورقم 14-09 الصادرة في 2 ربيع الأول 1435 (4 يناير 2014) المحددة، على التوالي، لشروط تطبيق مسطرة

الإقرار الإلكتروني والأداء الإلكتروني للضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، منشورة بالجريدة الرسمية عدد6223 بتاريخ 18 ربيع الأول 1435 (20 يناير 2014)، ص 201.

- قانون الإثبات المصري رقم 25 لسنة 1968،مع التعديلات الواردة عليه بموجب القانون رقم 23 لسنة 1992، والقانون رقم 18 لسنة 1999، الجريدة الرسمية المصرية عدد 22 صادرة بتاريخ 1968/05/30.
- القانون رقم 09.08 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، صادر بتاريخ 18 صفر 1429 (25 فبراير 2008) منشور بالجريدة الرسمية الجزائرية عدد 21 بتاريخ 17 من ربيع الثاني 1429 (23 ابريل 2008).
- القانون عدد 130 لسنة 1959 المؤرخ في 2 ربيع الثاني 1379 (5 اكتوبر 1959) يتعلق بإدراج مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية.

سابعا: القرارات والأحكام القضائية

❖ **القرارات والأحكام القضائية المنشورة**

- قرار محكمة النقض عدد 232 صادر بتاريخ 1970/05/13، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى العدد 19، 1970، ص35.
- قرار محكمة النقض عدد 241 بتاريخ 1981/04/21 منشور بمجلة القضاء والقانون، العدد 129، ص 83
- قرار محكمة النقض عدد 517 صادر بتاريخ 1983/03/16 في الملف المدني عدد 22947، منشور بمجلة رسالة المحاماة، العدد 4، 1987، ص136.
- قرار محكمة النقض رقم 618، صادر بتاريخ 1991/03/06، في الملف عدد 88/6356، منشور بمجلة الدفاع العدد 2 ص 156.
- قرار محكمة النقض عدد 1017، بتاريخ 1991/04/24، في الملف المدني عدد 90/532، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، العدد 47، 1995، ص 100.

- قرار محكمة النقض عدد 4023 صادر بتاريخ 1997/06/25 في الملف المدني عدد 94/5/2456، منشور بمجلة قضاء المجلس الاعلى، عدد مزدوج 53 و54، 1995 ص 99 وما يليها.
- قرار محكمة النقض رقم 7/5 بتاريخ 2000/01/13، ملف العدد 99/7/6/13203، منشور بمجلة المرافعة، عدد 13، ص 135.
- قرار محكمة النقض عدد 267، صادر بتاريخ 2001/04/12، أورده محمد حجاج في مقاله مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي، منشور بمجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، 2014، الجزء الأول، ص 103.
- قرار محكمة النقض عدد 1028، صادر بتاريخ 2003/04/03، في الملف عدد 2002/5/1/4300، منشور بمجلة المحاماة العدد 25، غشت 2005، ص 138.
- قرار محكمة النقض عدد 02/2474، بتاريخ 2003/07/02، منشور بمجلة المناظرة العدد 10، ص 141.
- قرار محكمة النقض عدد 503، بتاريخ 2004/06/23، ملف إداري عدد 06-4-2-2003، منشور بدفاتر المجلس الأعلى، العدد 9، 2005، ص 256.
- قرار محكمة النقض عدد 581، صادر بتاريخ 2004/07/21، في الملف الإداري عدد 2002/1/4/373، منشور بدفاتر المجلس الأعلى العدد 9، 2005 ص 263.
- قرار محكمة النقض رقم 1924 صادر بتاريخ 2007/5/23، في الملف المدني عدد 05/1494، منشور بمجلة الملف العدد 14، سنة 2009، ص 251.
- قرار محكمة النقض عدد 715، صادر بتاريخ 2007/07/18، ملف عدد 2005/2/4/1394، منشور بمجلة الملف، العدد 12، مارس 2008، ص 304 وما يليها.
- قرار محكمة النقض صادر بتاريخ 2009/05/06 في الملف الإداري عدد 2007/1/4/342، منشور بمجلة الحقوق المغربية، سلسلة الأنظمة والمنازعات

العقارية بعنوان القواعد الموضوعية والشكلية في مساطر المنازعات العقارية، الجزء الثاني، العدد 2، 2007، ص 271 وما يليها.

- قرار محكمة النقض، عدد 1109 بتاريخ 9 مارس2010، ملف مدني عدد 2008/2/1/499، منشور مجلة محكمة النقض العدد 9، 2012، ص15 و16.
- قرار محكمة النقض عدد 37، صادر بتاريخ 8 يناير 2012، في الملف الإداري عدد 2014/1/4/288، منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، العدد 79، سنة 2015، ص 248 و249.
- قرار محكمة النقض عدد120 صادر بتاريخ 2014/02/06، في الملف الإداري عدد 2012/2/4/760، منشور بمجلة القضاء المدني سلسلة دراسات وأبحاث، العدد 7، ص249 و250.
- قرار محكمة النقض عدد 569، صادر بتاريخ 02 يوليوز 2014، في الملف الإداري عدد 2014/2/4/1998، منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، العدد 80، سنة 2016، ص 306 وما يليها.
- قرار محكمة النقض عدد 326، صادر بتاريخ 2015/04/16، في الملف الإداري عدد 2013/2/4/1940، منشور بمجلة قضاء محكمة النقض، العدد 80، سنة 2016، ص 299 وما يليها.
- قرار محكمة النقض عدد 572، صادر بتاريخ 2 يوليوز 2015، في الملف الإداري عدد 2014/2/4/2896، منشور بمجلة محكمة النقض العدد 80، سنة 2016، ص 293 وما يليها.
- قرار محكمة النقض عدد 574، صادر بتاريخ 2 يوليوز 2015، في الملف الإداري عدد 4/1164/ 2015/2، منشور بمجلة محكمة النقض، العدد 80، سنة 2016، ص 236 وما يليها.

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2010/09/08 في الملف عدد 12.18، منشور بالمجلة المغربية لإدارة المحلية والتنمية، العدد 103، مارس-ابريل 2012، ص من 251 إلى 253.
- أمر استعجالي صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدده 24، بتاريخ 1994/7/26، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 9، أكتوبر-دجنبر 1994، ص 98 وما يليها.

❖ **القرارات والأحكام القضائية الغير منشورة**

القرارات الصادرة محكمة النقض:

- قرار محكمة النقض، عدد 233 صادر بتاريخ 2006/03/22، في الملف الإداري عدد 2003/2/1825.
- قرار محكمة النقض، رقم 2002/2/4/1115، صادر بتاريخ 2006/6/14.
- قرار محكمة النقض عدد 153، بتاريخ 2012/03/15، ملف إداري عدد 2010/1/4/1407.
- قرار محكمة النقض، عدد 592 بتاريخ 2012/12/06 الملف الإداري عدد 20012/2/4/86.

القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية:

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، رقم 1049، صادر بتاريخ 2005/06/07، ملف رقم 01/01ش.ض.
- قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، رقم 1778، ملف عدد 9/07/766، بتاريخ 2011/06/01.
- قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، عدد 2006، صادر بتاريخ 2012/05/07، في الملف رقم 9/2011/359.

- قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، عدد 3232 بتاريخ 2012/08/06، ملف عدد 9/11/237.
- قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، عدد 3541 بتاريخ 2012/9/24، ملف عدد 9/11/337.
- قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، عدد 4349، بتاريخ 2012/11/12، ملف عدد 43-12-9.
- قرار محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط عدد4623، بتاريخ 2012/11/26، ملف عدد 9/11/770.
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 22، بتاريخ 2013/01/21 في الملف رقم 2/12/262.

الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 73 صادر بتاريخ 1996/03/06، في الملف عدد 94/106.
- حكم المحكمة الإدارية بمراكش رقم 4 صادر بتاريخ 1998/01/28، في الملف رقم 96/266غ.
- حكم المحكمة الإدارية بفاس، رقم 124، صادر بتاريخ 1998/2/18، في الملف عدد 549/97.
- حكم المحكمة الإدارية بوجدة، رقم 2000/29، صادر بتاريخ 2000/02/16، في الملف رقم 98/192.
- حكم المحكمة الإدارية بمراكش، رقم 87 صادر بتاريخ 2001/07/11، في الملف عدد 97/691غ.
- حكم المحكمة الإدارية بمراكش، رقم 89، صادر بتاريخ 2003/07/09، في الملف رقم 03/3/29 غ..

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، رقم 633، صادر بتاريخ 2004/12/06، في الملف رقم 410/2004.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، رقم 707، صادر بتاريخ 10/11/ 2006، في الملف عدد 2005/760غ.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 46، في الملف رقم 2008/6/14، بتاريخ 2010/1/28.
- حكم المحكمة الإدارية بفاس عدد 1323 بتاريخ 2009/12/29 في الملف رقم 2009/7/41.
- حكم المحكمة الإدارية بفاس، رقم 253، صادر بتاريخ 2010/04/06، في الملف رقم 2009/7/379.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، رقم 617، صادر بتاريخ 2010/04/21، في الملف عدد 2008/6/552.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 2850، صادر بتاريخ 2011/10/12، في الملف رقم 05/3/87.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، حكم رقم 35، صادر بتاريخ 2012/01/05، في الملف عدد 09/7/1048.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 267، صادر بتاريخ 2012/1/26، في الملف رقم 1428-7-.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 478 صادر بتاريخ 2012/02/08، في الملف رقم 2009/9/1404.

الأحكام والقرارات التمهيدية الإدارية

- محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 75 بتاريخ 2009/04/16 في الملف عدد 429/07/9.

- محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 224، صادر بتاريخ 2010/07/01، في الملف عدد 9/07/766.
- محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 6 بتاريخ 2010/01/07، في الملف عدد 9/07/766، غير منشور
- محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط، قرار تمهيدي عدد 545 صادر بتاريخ 2012/10/04، في الملف رقم 405-12-9.
- المحكمة الإدارية بأكادير، حكم تمهيدي عدد 2000/40 ، بتاريخ 2000/06/29، ملف رقم 367-99ش.
- المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 2006/382، صادر بتاريخ 2006/11/01، في الملف عدد 64غ/2006.
- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم تمهيدي رقم 901، صادر بتاريخ 2008/05/15، في الملف عدد 2006/833غ.
- المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 571 صادر بتاريخ 2009/12/15، في الملف رقم 2009/7/80.
- المحكمة الإدارية بفاس، حكم تمهيدي عدد 573، بتاريخ 2009/12/15، ملف رقم 2009/7/322.
- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم تمهيدي رقم 46، بتاريخ 2010/1/28، في الملف رقم 2008/6/14.
- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، حكم تمهيدي عدد 539، صادر بتاريخ 2011/2/23، الملف عدد 2008/6/118.

سادسا: المواقع الالكترونية:

- الموقع الرسمي لوزارة العدل www.justice.gov.ma.

- الموقع الرسمي للمعهد العالي للقضاء www.ism.ma .
- الموقع الرسمي للحكومة المصرية www.egypt.gov.eg .
- الموقع الرسمي لهينة الأمم المتحدةwww.un.org .

المراجع باللغة الفرنسية

Ouvrages :

- Jacques Pirenne, histoire des institutions et droit privé de l'ancienne Egypte, Tome2, 1932.
- Henri Moutulsky, Le droit naturel dans la pratique jurisprudentielle et le respect des droit de la défense en procédure civile, mélange Paul Roubier, Tome 2, Dolloz, Paris, 1961.
- DEBBASRCH CHARLES, procédure administrative contentieuse et procédure civile, Paris, L.G.D.J, 1962.
- EMMANEUL BLANC, la preuve judiciaire, Paris, 1974.
- PAUL OURLIAC, l'office du juge dans le droit canonique classique, melhebraud, 1980.
- JEAN PIERRE LOOTEN, Guide de procédures Fiscales, Edition Laisons, Paris, 1997
- JEROME .Huet, vers une consécration de la preuve et de la signature électronique, Dolloz, 2000
- GROS CLAUDE JACQUES, MARCHESSOU PHILIPPE, procédures fiscales, 4 eme édition, Dalloz, Paris, 2007.
- Christophe de la Marnière, La Preuve en Droit Fiscal, édition Litec, Paris 2009.
- GUSTAVE PEISER, contentieux administratif, 16eme édition, Dalloz, 2014

- DOMINIQUE MOUGENOT, mesures d'instruction en matière civile, Production de documents, enquête et témoignage écrit, comparution personnelle, vue des lieux, éditeur Bruylant, 2016.

THESES ET REVUES

- MARCEL WALINE, la notion judiciaire d'excès de pouvoir, these de doctorat Paris, 1926.
- JACQUES NORMAND, le juge et le litige, thèse de doctorat en droit, université de Lille 1961
- LAMBERT WIBER SOPHIE, contribution du droit civil a une approche renouvelée de la charge de preuve en droit fiscal, thèse de doctorat, Université de Rouen, France, 1996.
- PIERRE LA LUMIERE, chronique de jurisprudence fiscale, revue de science financière, 1965.
- JEAN DEPREZ, réflexions sur le rôle du juge dans la cité, Revue Trimestrielle de droit civil, 1978
- Revue Jurisprudence Fiscale, 4, 1995.
- MOKDAD KOUROUGHLI, l'expertise en matière administrative, Revue du conseil d'Etat N°01,2001.

Textes officiels :

- Dahir du 12 aout 1913 (9 ramadan 1913) relatif a l'organisation judiciaire du protectorat français du Maroc, Bulletin Officiel N° 46 de 12 septembre 1913, p 9.

- Dahir du 25 juillet 1915 (12 Ramadan 1333) bulletin officiel n° 148 du 23 aout 1915 relatif à la légalisation des signatures, modifiée par les Dahirs des 10 juin 1921 (bulletin officiel n° 454 du 5 juillet 1921) et 10 octobre 1931 (bulletin officiel n° 992 du 30 octobre 1931).
- Code de commerce maritime du 28 joumada II 1337 (31 mars 1919) bulletin officiel du 26 mai 1919 p 478.
- Code de justice administrative, Journal officiel de la république française, Numéro 20052, 29 octobre 2014
- code civil des français du 21 Mars1804, www.legifrance.gouv.fr
- Loi 2000-230 du 13 Mars 2000 portant adaptation du droit de la preuve aux technologies de l'information et relative à la signature électronique.

فهرس الأطروحة

المقدمة 1

القسم الأول: قواعد إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية..... 17

الفصل الأول: القواعد العامة لإجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية 18

المبحث الأول: طبيعة إجراءات التحقيق الضريبية..... 19

المطلب الأول: التمييز بين وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق 20

الفرع الأول: الإثبات على أطراف الدعوى والتحقيق على القاضي 20

الفقرة الأولى: وسائل الإثبات محمولة على كاهل أطراف الدعوى 21

الفقرة الثانية: إجراءات التحقيق تحرٍ من القاضي لإستيضاح دليل مادي..... 30

الفرع الثاني: دعوى إثبات حال مساعدة من القاضي لإظهار الدليل المادي..... 35

الفقرة الأولى: دعوى إثبات حال حماية استعجالية لدليل مادي..... 35

الفقرة الثانية: دعوى إثبات حال مسطرة متميزة عن الدعوى الإستعجالية 38

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل..... 43

الفرع الأول:استثنائية دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية 43

الفقرة الأولى: دعوى الإلغاء في منازعات الوعاء 44

الفقرة الثانية: الطبيعة الشاملة لدعوى التحصيل 50

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في دعوى إلغاء القرار الضريبي 53

الفقرة الأولى: الإتجاه الرافض لإمكانية إجراء تحقيق 54

الفقرة الثانية: الإتجاه المقر لإمكانية إجراء تحقيق..... 56

المبحث الثاني: مقومات إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية..... 60

المطلب الأول: ضوابط الأمر بإجراء التحقيق في الدعوى الضريبية 60

الفرع الأول: التحقيق في دليل فني يشوبه الغموض أو النقص 61

الفقرة الأولى: التحقيق إجراء تكميلي لدليل قائم..... 61

الفقرة الثانية: التحقيق يتطلب وجود دليل فني 65

الفرع الثاني: جدية وإنتاجية إجراء التحقيق في الدعوى الضريبية..... 67
الفقرة الأولى: جدية طلب إجراء التحقيق 68
الفقرة الثانية: إنتاجية إجراء التحقيق المأمور به 71

المطلب الثاني: ضوابط مباشرة إجراء التحقيق في الدعوى الضريبية.....75
الفرع الأول: مباشرة التحقيق في إطار تواجهي 76
الفقرة الأولى: الحكم التمهيدي أساس التواجهية 76
الفقرة الثانية: الإستدعاء القانوني شرط يحقق التواجهية 80
الفرع الثاني: مباشرة التحقيق في ظل احترام حق الدفاع..... 85
الفقرة الأولى: حق الإطلاع ضمان لحق الدفاع 86
الفقرة الثانية: مناقشة إجراءات التحقيق ترجمة لحق الدفاع 88

الفصل الثاني: القواعد الخاصة بكل إجراء من إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية 92

المبحث الأول: إجراءات التحقيق التي يباشرها القاضي الإداري بنفسه 93

المطلب الأول: إجراء جلسة البحث 93
الفرع الأول: جلسة البحث وحالاتها في الدعوى الضريبية 94
الفقرة الأولى: طبيعة جلسة البحث وسندها القانوني..... 94
الفقرة الثانية: حالات إجراء جلسة البحث في الدعوى الضريبية 97
الفرع الثاني: قواعد مباشرة جلسة البحث ونتيجتها..... 103
الفقرة الأولى: مسطرة إجراء جلسة البحث 103
الفقرة الثانية: نتائج جلسة البحث 107

المطلب الثاني: إجراء معاينة الأماكن 111
الفرع الأول: معاينة الأماكن وأهميتها 111
الفقرة الأولى: مميزات وخصائص إجراء معاينة الأماكن..... 111
الفقرة الثانية: أهمية معاينة الأماكن في الدعوى الضريبية 116
الفرع الثاني: إجراءات معاينة الأماكن ونتائجها..... 119
الفقرة الأولى: مباشرة إجراء معاينة الأماكن..... 119
الفقرة الثانية: محضر معاينة الأماكن..... 123

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق التي يفوضها القاضي الإداري لخبير 125

المطلب الأول: إجراء الخبرة 126
الفرع الأول: أنواع الخبرة الضريبية.....126
الفقرة الأولى: الخبرة المحاسبية.....128
الفقرة الثانية: الخبرة العقارية.....130
الفرع الثاني: القواعد الإجرائية للخبرة.....133
الفقرة الأولى: الأعمال التمهيدية للخبرة.....133
الفقرة الثانية الأعمال التنفيذية للخبرة.....144

المطلب الثاني: إجراء تحقيق الخطوط والزور الفرعي 152
الفرع الأول: إجراء تحقيق الخطوط.....153
الفقرة الأولى: الشروط الخاصة بإجراء تحقيق الخطوط.....153
الفقرة الثانية: خبرة الخطوط أهم طرق تحقيق الخطوط في الدعوى الضريبية.....159
الفرع الثاني: إجراء تحقيق الزور الفرعي 166
الفقرة الأولى: شروط تحقيق الزور الفرعي.....166
الفقرة الثانية: مسطرة إجراء تحقيق الزور الفرعي 172

خاتمة القسم الأول..... 179

القسم الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية ومطلب العدالة 180

الفصل الأول: إجراءات التحقيق بين الإختيارية القانونية والإلزامية العملية..... 181

المبحث الأول: مظاهر سلطة القاضي في التحقيق في الدعوى الضريبية 182

المطلب الأول: تجليات سلطة القاضي في التحقيق في دعوى الوعاء 182
الفرع الأول: سلطة التحقيق في دعوى الوعاء المسطرية.....184
الفقرة الأولى: التحقيق في إجراءات التبليغ 184
الفقرة الثانية: التحقيق في المطالبة الإدارية.....190
الفرع الثاني: سلطة التحقيق في دعوى الوعاء الموضوعية 194
الفقرة الأولى: التحقيق في تقدير الوعاء المفروض تلقائيا 195
الفقرة الثانية: التحقيق في تقدير الوعاء التكميلي المراجع 199

المطلب الثاني: تجليات سلطة القاضي في التحقيق في دعوى التحصيل..... 203
الفرع الأول: التحقيق في دعوى الطعن في إجراءات التحصيل..... 204
الفقرة الأولى: دعوى الطعن في إجراءات التحصيل..... 204
الفقرة الثانية: حالات التحقيق في دعوى الطعن في إجراءات التحصيل..... 219
الفرع الثاني: التحقيق في طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل..... 222
الفقرة الأولى: مسطرة وقف تنفذ إجراءات التحصيل..... 223
الفقرة الثانية: تطبيقات التحقيق في طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل..... 227

المبحث الثاني: تأثير خصوصية النزاع الضريبي على سلطة القاضي في التحقيق..... 231

المطلب الأول: مرحلية النزاع الضريبي وأثرها على تحقيق القاضي..... 232
الفرع الأول: موقع التدقيق الإداري في النزاع الضريبي..... 233
الفقرة الأولى: التدقيق الذي تقوم به الإدارة الضريبية..... 234
الفقرة الثانية: التدقيق الذي تباشره اللجان الضريبية..... 242
الفرع الثاني: التدقيق الإداري بين تفاعل القاضي معه وتجاوزه..... 249
الفقرة الأولى: المرحلة الإدارية مرحلة منتجة في الدعوى الضريبية..... 249
الفقرة الثانية: المرحلة الإدارية مرحلة مساعدة للقاضي تجاوز نتائجها..... 252

المطلب الثاني: تأثير طبيعة المادة الضريبية على حرية القاضي في التحقيق..... 256
الفرع الأول: حدود سلطة القاضي في التحقيق بالمعاينة والخبرة..... 257
الفقرة الأولى: الخبرة إجراء لتجاوز التقنية في الدعوى الضريبية..... 257
الفقرة الثانية: الطابع التقريري لمعاينة الأماكن..... 261
الفرع الثاني: حدود سلطة القاضي في التحقيق في الوثائق الضريبية..... 265
الفقرة الأولى: خبرة الخطوط أساس التحقيق في التصريح الضريبي ووثائق التواجهية.... 265
الفقرة الثانية: رسمية الوثائق الضريبية وسلطة القاضي الإداري في التحقيق فيها..... 271

الفصل الثاني: انعكاس إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية على العدالة..... 275

المبحث الأول: إجراءات التحقيق من إجراءات خادمة للعدالة إلى وسيلة مماطلة..... 276

المطلب الأول: المغالاة في التحقيق تنعكس سلبا على العدالة القضائية..... 276
الفرع الأول: تمظهرات المغالاة في التحقيق..... 277

الفقرة الأولى: الإسراف في الأمر بإجراءات التحقيق..... 277
الفقرة الثانية: الاعتباطية في الاستعانة بإجراءات التحقيق..... 279
الفرع الثاني: انعكاس المغالاة في إجراء التحقيق على زمن وكلفة التقاضي 283
الفقرة الأولى: البطء في الإجراءات عرقلة للعدالة 283
الفقرة الثانية: العدالة أساسها القضاء المجاني 286

المطلب الثاني: رقابة النقض وتسبيب الحكم ضمانات لعقلنة لجوء القاضي للتحقيق 292
الفرع الأول: رقابة النقض مدخل لعقلنة اللجوء للتحقيق بين رافض ومرحب..... 292
الفقرة الأولى: الرقابة على إجراءات التحقيق رقابة على إيجابية القاضي في كشف الحقيقة
..... 292
الفقرة الثانية: الرقابة على إجراءات التحقيق رقابة على حيادية القاضي في التحقيق..... 295
الفرع الثاني: التسبيب ضمانة لترشيد إجراء التحقيق بين مؤيد ومعارض..... 297
الفقرة الأولى: تسبيب اللجوء للتحقيق تقيد لحرية القاضي في تقدير حاجة الدعوى للتحقيق298
الفقرة الثانية: تسبيب نتيجة التحقيق وسيلة لضمان حيادية القاضي في التحقيق 301

المبحث الثاني: نحو إجراءات تحقيق أكثر خدمة للعدالة القضائية 305

المطلب الأول: إقرار قانون إجراءات إدارية بخصوصية ضريبية دعم العدالة 305
الفرع الأول: قانون إجراءات يحترم المبادئ العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية..... 306
الفقرة الأولى: قانون إجراءات يوازن بين ايجابية القاضي الإداري وواجب الحياد..... 306
الفقرة الثانية: قانون إجراءات يضع حدودا فاصلة بين الإثبات والتحقيق..... 310
الفرع الثاني: إقرار قانون إجراءات يعترف بخصوصية التحقيق في الدعوى الضريبية 314
الفقرة الأولى: قانون إجراءات يميز طبيعة العلاقة الضريبية..... 315
الفقرة الثانية: قانون إجراءات يراعي القواعد الخاصة بالتحقيق الضريبي..... 317

المطلب الثاني: النهوض بأشخاص القضاء ضرورة لنجاعة التحقيق في الدعوى الضريبية..323
الفرع الأول: القاضي المكون والمتخصص أساسي لإجراءات التحقيق أكثر فعالية..... 323
الفقرة الأولى: تمكين القاضي الإداري من تكوين ضريبي 324
الفقرة الثانية: جعل القاضي الإداري بتخصص جبائي..... 327
الفرع الثاني: تأهيل مساعدي القضاء ضروري لعقلنة إجراءات التحقيق..... 330
الفقرة الأولى: النهوض بدور المحامي في أفق تخصصه..... 330
الفقرة الثانية: التأهيل القانوني للخبير القضائي..... 333

خاتمة القسم الثاني..... 336

خاتمة عامة 337

لائحة المراجع 342