

الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية

بين الاختصاص التقني للخبير والسلطة التقديرية للقاضي الإداري

Judicial Expertise in Tax Disputes: Between the Expert's Technical Competence and the Administrative Judge's Discretionary Power

الباحثة نجاة بلعبد

باحثة بسلك الدكتوراه بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بعين الشق جامعة الحسن الثاني

تحت اشراف الدكتور عز الدين خمريش

مندسق ماستر القانون الدولي والترافع الدبلوماسي

ملخص:

مما لا شك فيه أن الخبرة القضائية تكتسي أهمية بالغة في مجال المنازعات الإدارية الجبائية، إذ يجد القاضي الإداري نفسه في أغلب الأحيان أمام وقائع تقنية ومحاسبية معقدة تستعصي عليه الإحاطة بها جملة وتفصيلا، مما يجعل الاستعانة بذوي الكفاءة العلمية المتخصصة ضرورة لا غنى عنها من أجل الفصل في النزاع. غير أن الإشكال يطرح حين يتجاوز الخبير حدود اختصاصه النص الجبائي على تطابق الفني المرسومة قانونا ليخوض في مسائل قانونية هي من صميم ولاية القضاء الحصرية، كالتب في مدى الواقعة، والتحقق من الطبيعة القانونية للتصرفات، وفحص سلامة مساطر الفرض والتصحيح الضريبيين، وهو ما يطرح تساؤلا جوهريا حول مدى إدراك القاضي الجبائي لسلطته التقديرية في مواجهة تقرير الخبرة اعتمادا أو استبعادا، الأمر الذي يجعل من تحديد الاختصاص التقني للخبير وضبط السلطة التقديرية للقاضي الإداري في مواجهة تقريره ضرورة قانونية لا غنى عنها لصون الولاية القضائية وتحقيق التوازن الحقيقي في منظومة العدالة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الخبرة القضائية، المنازعات الجبائية، الاختصاص التقني للخبير، السلطة التقديرية للقاضي الإداري

Abstract:

Judicial expertise occupies a pivotal place in the administrative tax litigation system, given the technical and accounting complexity that characterizes tax matters, which compels the administrative judge to rely on the assistance of specialized experts to fully grasp the technical facts underlying the dispute, as the judge cannot be expected to comprehend them alone without specialist support. However, a fundamental problem arises when the expert exceeds the legally defined boundaries of his technical jurisdiction and ventures into legal matters that fall within the exclusive purview of the judge, such as ruling on the applicability of tax provisions to the facts of the case, verifying the legal nature of transactions, and examining the procedural validity of tax assessment and correction procedures. This raises a crucial question regarding the extent to which the tax judge exercises his discretionary power in response to the expert report, whether by adopting or rejecting it, making the definition of the expert's technical jurisdiction and the regulation of the administrative judge's discretionary power a legal necessity to safeguard judicial authority and achieve genuine balance in the tax justice system.

Keywords: Judicial expertise, Tax disputes, Technical jurisdiction of the expert, Discretionary power of the administrative judge.

مقدمة

تقوم منظومة العدالة الإدارية الحديثة على مبدأ جوهرى مفاده أن خضوع الدولة للقانون لا يكتمل معناه إلا حين تتوفر أليات قضائية فعالة قادرة على مراقبة أعمال الإدارة وتقييد سلطتها التقديرية في حدود مقتضيات القانون. وفي هذا الإطار يضطلع القاضي الإداري بمهمة جسيمة تتمثل في تحقيق التوازن الدقيق بين متطلبات الصالح العام من جهة وصون الحقوق والحريات الفردية من جهة أخرى.²⁵⁷⁰

غير أن هذه المهمة لا تخلو من عقبات جوهرية تتصل أساسا بمحدودية الثقافة التقنية للقاضي الإداري في مواجهة النزاعات ذات الطابع الفني المعقد، ولا سيما في مجال المادة الجبائية التي تجمع بين تشابك النصوص القانونية من جهة وتعقيد الوقائع المحاسبية والمالية من جهة أخرى، مما يجعل القاضي الإداري في حاجة ماسة إلى من يعينه على استيعاب الأبعاد التقنية للنزاع المعروض عليه دون أن يتنازل عن اختصاصاته القانونية الحصرية.

وفي هذا السياق تبرز الخبرة القضائية بوصفها الأداة الإجرائية الأكثر استجابة لهذه الحاجة، إذ تتيح للقاضي الإداري الاستعانة بذوي الكفاءة العلمية المتخصصة في استجلاء الوقائع التقنية وتقديم التحليلات المحاسبية والمالية الدقيقة التي تعجز ثقافته القانونية وحدها عن الامام بأبعادها.

وقد عرف اللجوء إليها في المنازعات الجبائية توسعا ملحوظا لدرجة باتت معها آلية شبه منهجية في حسم هذا النوع من الدعاوى.²⁵⁷¹

وتستمد الخبرة القضائية مشروعيتها في المادة الجبائية من الإطار التشريعي الذي أولاهها المشرع المغربي عناية بالغ، حيث كما أرسى القانون رقم ²⁵⁷²، خصص لها الفصول من 59 إلى 66 من قانون المسطرة المدنية المعدلة بمقتضى القانون رقم 85.00 المتعلق بالخبراء القضائيين منظومة متكاملة لمهنة الخبرة تقوم على ضمانات الحياد والاستقلالية وشروط التأهيل ²⁵⁷³ والكفاءة.

أما على صعيد الإطار الإجرائي الخاص بالمادة الجبائية، فتحيل المادة 7 من قانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم على قانون المسطرة المدنية بوصفه المرجع الإجرائي العام الواجب التطبيق الإدارية²⁵⁷⁴.

وعلى الرغم من هذا الإطار التشريعي المتكامل، فإن الممارسة القضائية تكشف عن إشكاليات متشابكتين تهددان فعالية الخبرة وجودة الأحكام الصادرة في المادة الجبائية؛ الأولى تتعلق بانزياح الخبر عن نطاق اختصاصه الفني إلى المسائل القانونية التي تدخل في صميم ولاية القاضي، والثانية تتصل بضعف الرقابة القضائية على تقارير الخبرة واكتفاء المحاكم في الغالب بالمصادقة على نتائجها دون تمحيص موضوعي.²⁵⁷⁵

وتهمض هذه المعطيات مجتمعة لتطرح الإشكالية المحورية للدراسة على النحو الآتي: في ظل غياب حدود واضحة ومضبوطة تفصل بين الاختصاص الفني للخبير والاختصاص القانوني للقاضي في المادة الجبائية، كيف يمكن تحقيق التوازن

2570. دار الميممان، ص 5، جزئين- وليد بن محمد الصمغاني: السلطة التقديرية للقاضي الإداري - دراسة تأصيلية تطبيقية

2571. كريم مفتاح: خصوصية الإنبات في المادة الجبائية، مكتبة دار السلام، الرباط، طبعة 2016، ص 26

2572. الظهير الشريف رقم 1.00.345 المؤرخ في 29 رمضان 1421 (26 دجنبر 2000) بتنفيذ القانون رقم 85.00 الرامي إلى تعديل الفصول من 59 إلى 66 من قانون المسطرة المدنية ج.ر. عدد 4866 بتاريخ 23 شوال 1421 (18 يناير 2001)، ص 233

2573. الظهير الشريف رقم 1.01.126 المؤرخ في 29 ربيع الأول 1422 (22 يونيو 2001) بتنفيذ القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، ج.ر. عدد 4918 في 19/07/2001، ص 1868.

2574. الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.91.225 في 22 ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993)

2575. السعدية جماع: الخبرة القضائية في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة الأمانة، الرباط، 2014، العدد 5، ص 92

الضروري بين الاستفادة من الخبرة التقنية للخبير وصون الولاية القضائية الحصرية للقاضي في الفصل في النزاع الجبائي؟ وما حدود السلطة التقديرية للقاضي الجبائي في تقييم تقرير الخبرة؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية تساؤلات جوهرية ثلاثة: ما الصور العملية التي يتجاوز من خلالها الخبير حدود اختصاصه الفني في المادة الجبائية؟ وما الأثر القانوني المترتب على هذا التجاوز؟ وكيف تتجلى سلطة القاضي الجبائي في تقييم تقرير الخبرة وما حدود إلزامية هذا التقرير؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة، يقتضي المنهج العلمي الرصين تقسيم هذه الدراسة وفق التخطيط الآتي: يتناول المحور الأول مظاهر تجاوز الخبير لحدود اختصاصه الفني في المادة الجبائية، فيما يكرس المحور الثاني سلطة القاضي الجبائي في تقييم تقرير الخبرة وحدود إلزاميته.

المحور الأول: مظاهر تجاوز الخبير لحدود اختصاصه الفني في المادة الجبائية

فمن جهة، يقوم نظام الخبرة القضائية في المادة الجبائية على ثنائية جوهرية تحكم مسار هذا الإجراء وتضبط حدوده يختص الخبير بالمسائل الفنية والتقنية التي تستلزم كفاءة علمية متخصصة يعجز القاضي عن استيعابها بمفرده، ومن جهة أخرى يبقى القاضي صاحب الولاية الحصرية على المسائل القانونية بوصفها صميم اختصاصه الذي لا يقبل التفويض. غير أن الواقع العملي يكشف أن الحد الفاصل بين هذين المجالين كثيرا ما يغدو ضبابيا في نزاعات المادة الجبائية، مما يفتح الباب أمام انزياح الخبير عن نطاق مهمته التقنية إلى المسائل القانونية التي لا يملك صلاحية الفصل فيها.

ولا يتعلق الأمر بمجرد خلل إجرائي عارض، بل بظاهرة منهجية تمس في جوهرها مبدأ توزيع الاختصاصات بين القضاء والخبرة، وتعكس في الآن ذاته قصورا في الإطار التشريعي المنظم لهذا الإجراء وفي الممارسة القضائية المرافقة له. وتتجلى هذه الظاهرة عبر صور متعددة يقتضي المنهج العلمي تناول إطارها القانوني الضابط في الفقرة الأولى، ثم رصد صورها العملية في الفقرة الثانية.

الفقرة الأولى: الإطار القانوني الضابط لاختصاص الخبير الجبائي

حرص المشرع المغربي بتحديد نطاق اختصاص الخبير القضائي تحديدا دقيقا يرمي إلى الحيلولة دون خلطه باختصاص القاضي، إذ نص في الفقرة الأخيرة من الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية صراحة على أن الخبير ملزم بتقديم جواب محدد وواضح على كل سؤال فني، ويمنع عليه في المقابل الجواب على أي سؤال يخرج عن اختصاصه الفني ويتصل بالقانون ويستند هذا التحديد إلى اعتبار جوهرى مفاده أن القاضي وحده صاحب الولاية في تفسير القانون وتطبيقه، وأن أي تفويض لهذه الولاية إلى الخبير يشكل مساسا بالنظام العام ويخل بمبدأ استقلالية القضاء. فمهمة الخبير تنحصر في إيضاح الوقائع التقنية وتقديم المعطيات الفنية التي تعين القاضي على استيعاب أبعاد النزاع، لا في استخلاص النتائج القانونية المترتبة عليها.²⁵⁷⁶

وقد جاءت المادة 242 من المدونة العامة للضرائب لتكرس هذا النهج في سياق المنازعات الجبائية تحديدا، إذ نصت في فقرتها الخامسة على أن الخبير لا يمكنه إبداء رأيه في المسائل القانونية، مستثنية من ذلك حالة واحدة تتمثل في إبداء الرأي حول مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة إليه للتشريع المنظم لها.²⁵⁷⁷

2576. عبد الرحمن أبليل: خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، ضمن: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، ص 110

2577. المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، الفقرة الخامسة

كما أن محكمة النقض في مجموعة من القرارات القضائية استوجبت التقييد بمقتضيات المادة 242 من م ع ض حتى وإن كان الأمر يتعلق بنزاع يتعلق بالقيمة التجارية للعقار موضوع التفويت حتى يمكن احتساب الأساس المفروض عليه الضريبة على الأرباح العقارية.²⁵⁷⁸

ويشكل هذا الاستثناء خروجاً مقنناً على القاعدة العامة المنصوص عليها في الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية، استناداً إلى مبدأ أن النص الخاص يقيد النص العام ويقدم عليه. وهو استثناء يعكس إدراك المشرع لخصوصية المادة الجبائية²⁵⁷⁹ التي كثيراً ما تتشابك فيها المسائل التقنية مع المسائل القانونية بصورة تجعل الفصل بينهما أمراً عسيراً حتى على أهل الفن وفي هذا الإطار ذهب الفقه الفرنسي إلى أن تشعب القوانين الجبائية وتعقدها يخول للقاضي إمكانية تكليف الخبير بالبحث عن النص القانوني الواجب التطبيق في موضوع النزاع، باعتبار ذلك ضرورة تفرضها طبيعة المادة لا استثناء على مبدأ غير أن هذا التوجه يبقى موضع تحفظ في ظل التشريع المغربي الذي جاء صريحاً في توضيح نطاق اختصاص²⁵⁸⁰ الاختصاص الخبير وحصره في حدوده الفنية.

الفقرة الثانية: الصور العملية لتجاوز الخبير لاختصاصه الفني

على الرغم من صراحة النصوص القانونية الضابطة لاختصاص الخبير، فإن الممارسة القضائية تكشف عن جملة من الصور التي يتخطى فيها الخبير الحدود المرسومة لمهنته ليجد نفسه في عمق المسائل القانونية التي يحظر عليه الخوض فيها. وتتوزع هذه الصور على ثلاثة مستويات:

أولاً: البت في مدى تطابق النص الجبائي على الواقعة

تتجلى أولى هذه الصور في تصدي الخبير للبحث في مدى خضوع واقعة معينة لنطاق تطبيق ضريبة معينة. فحين يتناول الخبير في تقريره ما إذا كان نشاط تجاري ما يخضع لضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الشركات، فإنه يخرج بذلك عن دائرة التقني إلى دائرة القانوني، إذ يستلزم الفصل في هذه المسألة تفسير النص الجبائي وتطبيقه على الوقائع، وهو عمل قضائي خالص لا عمل فني.²⁵⁸¹

²⁵⁷⁸ وهكذا جاء في قرارها الصادر بتاريخ 2014/11/20 تحت رقم 2/1084 في الملف الإداري عدد 13/2/4/3526 "بأن المادة 242 من المدونة العامة للضرائب كما وقع تعديلها... بمقتضى قانون المالية لسنة 2009، نصت على أنه "...يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلاً في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو لائحة المحاسبين المعتمدين والمشرع عندما نص على وجوب انتداب خبراء حيسوبيين من طرف المحكمة لم يميز بين أي نوع من أنواع الضرائب ولا بين ما تعلق بالتقييم العقاري والتقدير المحاسبي. والمحكمة لما أيدت الحكم المستأنف المعتمد على خبرة منجزة من طرف خبير قضائي وليس خبير محاسبي كما تقضي بذلك المادة 242 المذكورة فإنها تكون قد خرقت القانون وعرضت قرارها للنقض.

كما جاء في قرار آخر صادر بتاريخ 2015/04/02 تحت رقم 2/287 في الملف الإداري عدد 14/2/4/1728 "بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب وإلى موقعها في المدونة يتبين أن مضمونها واضح ولا غموض فيه ولا تمييز، ويتبين أن المشرع أراد أن تسند الخبرات في المنازعات المتعلقة بجميع الضرائب المبنية على مراقبة إلى خبراء يتوفرون على شروط علمية معينة وأن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه حملت المادة المذكورة ما لم يحملها المشرع معتبرة أنه لا تسري على القضايا المتعلقة بالضريبة على الأرباح العقارية وهو تحليل لا يقوم على أساس لأنه يفسر مقتضيات مادة قانونية واضحة لا تحتاج إلى تفسير، ويميز في إطار هذه المادة بين الضرائب التكميلية المتعلقة بالربح العقاري وبين غيرها من الضرائب التكميلية الأخرى، وهو تمييز لم يقره المشرع لا صراحة ولا ضمناً، وهي لما أيدت الحكم المستأنف المعتمد على خبرة منجزة من طرف خبير قضائي وليس من طرف خبير محاسبي أو محاسب معتمد كما تقضي بذلك المادة 242 المشار إليها، فإنها تكون قد خرقت القانون وعرضت قرارها للنقض. قراران منشوران بمرجع محمد بفقير "العمل القضائي للفرقة الإدارية بمحكمة النقض خلال سنتي 2014 و2015" الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، سنة 2016، ص 30 و63

²⁵⁷⁹ عبد الرحمن أبليل: الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، 2006/2007، ص 230

²⁵⁸⁰ نصير مكاي: تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2012/2013، ص 363

²⁵⁸¹ محمد المدجوب الإدريسي: إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية المغربي، مطبعة الكاتب العربي، دمشق، الطبعة الأولى، 1996، ص 89

وقد أثارت الإدارة الجبائية هذه الإشكالية مرارا أمام المحاكم الإدارية، محتجة بأن أغلب المسائل التي ينتدب من أجلها الخبير هي في حقيقتها مسائل قانونية تدخل في صميم اختصاص القضاء وتخرج عن دائرة الخبرة الفنية. ذلك أن تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته ينطوي دائما على تفسير النص الجبائي قبل تطبيقه، وهو ما لا يملك الخبير صلاحية القيام به²⁵⁸².

ثانيا: التحقق من الطبيعة القانونية للتصرفات والعقود

تتمثل الصورة الثانية في تصدي الخبير للبحث في الطبيعة القانونية لتصرف معين أو عقد من العقود التي يعتمد عليها الملزم، فحين يتناول الخبير في تقريره ما إذا كانت عملية مالية معينة تندرج ضمن القروض أم التوزيعات أم المكافآت. التجاري في نشاطه²⁵⁸³. فإنه يخوض في تكييف قانوني دقيق يستلزم الاطلاع على منظومة قانونية متكاملة لا مجرد تحليل محاسبي

، ويزداد الأمر تعقيدا حين يتعلق التصرف بعمليات مالية مركبة تجمع في آن واحد بين أبعاد محاسبية وقانونية متداخلة مما يجعل الفصل بين ما هو فني وما هو قانوني أمرا بالغ الدقة وعسير التحديد. وهو ما دفع بعض الفقه إلى الإقرار بأن هذا التمييز يبقى من أصعب الأمور وأعسر تطبيقا على المستوى العملي²⁵⁸⁴.

ثالثا: الفحص في سلامة مساطر الفرض والتصحيح الضريبيين

تبرز الصورة الثالثة والأكثر خطورة في تصدي الخبير لفحص مدى سلامة مسطرة الفرض أو التصحيح الضريبيين من الناحية الإجرائية. فحين يتناول الخبير في تقريره ما إذا كانت الإدارة الجبائية قد احترمت الإجراءات القانونية المقررة في مسطرة التصحيح، كاحترام آجال التبليغ واستيفاء شروط الإشعار بالفحص، فإنه يقحم نفسه في قلب المسألة القانونية متجاوزا اختصاصاته الفنية²⁵⁸⁵.

وتتصل بهذه الصورة مسألة تقدير الخبير لمدى مشروعية قرارات اللجان الضريبية أو صحة التحقق الضريبي الذي أجرته الإدارة، وهي مسائل تنتهي إلى صميم الرقابة القضائية التي تمارسها المحكمة الإدارية دون سواها. ذلك أن البت في مشروعية الإجراءات يستلزم تطبيق منظومة من القواعد القانونية الإجرائية لا مجرد تحليل فني للوثائق المحاسبية، ومن هنا يتضح أن تجاوز الخبير لحدود اختصاصه الفني في المادة الجبائية لا يمثل مجرد خلل إجرائي قابل للتصحيح بل يمس في العمق مبدأ توزيع الاختصاصات بين القضاء والخبرة ويهدد ضمانات المحاكمة العادلة للملزم في مواجهة الإدارة الجبائية. ومن ثم، تغدو السلطة الصارمة للقاضي الجبائي على مضمون تقرير الخبرة وما أحاط به من مسائل وما اغفله من مسائل ضرورة قانونية تقتضيها طبيعة الدور القضائي لا مجرد خيار إجرائي

القاضي الجبائي في تقييم تقرير الخبرة وحدود الزاميته سلطة: المحور الثاني

يعد تحديد الأثر القانوني لتقرير الخبرة في المنازعات الجبائية من أدق المسائل الإجرائية وأكثرها إثارة للجدل في الفقه إذ تتقاطع في هذا الشأن جملة من الإشكاليات المتداخلة التي تمس في جوهرها مبدأ استقلالية القضاء، والقضاء على حد سواء²⁵⁸⁶ من جهة، ومتطلبات الفصل الموضوعي في النزاع الجبائي الذي يتميز بطابعه التقني الخاص من جهة أخرى. فإذا كانت الخبرة القضائية تستمد مشروعيتها من كونها أداة لتنوير القاضي في المسائل الفنية، فإن هذه الوظيفة التنويرية لا يجب أن تنقلب في أي حال من الأحوال إلى قيد يجرّد القاضي من سلطته التقديرية في تكوين قناعته. ذلك أن المشرع

²⁵⁸²عزيز بودالي: الإشكاليات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي، ضمن: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، ص 291

²⁵⁸³خالد زعزوع: إعادة تقدير الضريبة، مرجع سابق، ص 124

²⁵⁸⁴عزيز بودالي: الإشكاليات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 290

²⁵⁸⁵محمد المجذوب الإدريسي: إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية المغربي، مرجع سابق، ص 90

²⁵⁸⁶محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الثانية، 2005، ص 577

المغربي قرر صراحة في المادة 66 من قانون المسطرة المدنية أن القاضي غير ملزم بالأخذ برأي الخبير المعين، وأنه يحتفظ بصلاحيته تعيين خبير آخر متى رأى في ذلك ما يفيد تنوير الدعوى²⁵⁸⁷

وتجدر الإشارة إلى أن هذا التوجه التشريعي يندرج في إطار مبدأ أشمل يفرض تحويل الخبرة من وسيلة تحقيق إلى قضاء مواز وهو مبدأ دستوري مرتبط بضمان استقلالية القضاء وصون ولايته الحصرية في، يفصل فيه التقني عوضا عن القانوني²⁵⁸⁸ الفصل في النزاعات.

الفقرة الأولى: اعتماد تقرير الخبرة بين المصادقة الكاملة والقبول الجزئي

بعد اطلاع القاضي على ما خلص إليه تقرير الخبرة من نتائج تقنية، وتثبتته من أن الخبير استوفى مهمته على الوجه فإن له أن يعتمد هذا التقرير أساسا لقضائه في المسائل، المطلوب مستندا إلى أسس علمية سليمة ومنهجية موضوعية رصينة²⁵⁸⁹ الفنية المحالة إليه. ويتحقق هذا الاعتماد في صورتين تبعا لطبيعة الدعوى وما يعترها من طعون

أولا: المصادقة الكاملة على تقرير الخبرة

تقرر المحكمة المصادقة الكاملة على تقرير الخبرة حين تخلص إلى أنه جاء مستوفيا للشروط الشكلية المنصوص عليها في ويكون مبنيا في الوقت ذاته على تحليل موضوعي دقيق للمعطيات التقنية والمحاسبية، المادة 63 من قانون المسطرة المدنية²⁵⁹⁰ المتعلقة بالنزاع الجبائي. وقد درجت الأحكام القضائية على صياغات من قبيل: "حيث إن تقرير الخبرة جاء مطابقا لمقتضيات قانون المسطرة المدنية"، أو "حيث إن المحكمة وبالنظر لموضوعية الخبرة ارتأت المصادقة عليها واعتماد الأسس الجبائية المفصلة فيها

²⁵⁹² أو بعبارة "حيث أنه بالرجوع إلى تقرير الخبرة ومراقبته شكلا وموضوعا تقرر معه اعتماده للفصل في النزاع بين الطرفين غير أن هذه الصياغات لا تعفي المحكمة من الالتزام بتعليل كافٍ لأسباب اقتناعها بمضمون التقرير واطمئنانها إلى نتائجه، إذ إن الاقتصار على عبارات المصادقة المجردة دون الإفصاح عن الأسباب الموجبة لها يفضي إلى قصور في التعليل يكون ولا سيما حين تكون الدعوى مثقلة بمآخذ ودفع جوهريه أبديت في مواجهة التقرير، سببا للنقض²⁵⁹³

ثانيا: القبول الجزئي لتقرير الخبرة

قد يرى القاضي الجبائي أن تقرير الخبرة لا يفيد في مجموعه، فيأخذ ببعض ما تضمنه من نتائج ويطرح ما عداه استنادا إلى قناعته والمرفقات من الحجج والأدلة المتاحة في الملف²⁵⁹⁴

ويشكل القبول الجزئي مظهرا بارزا من مظاهر السلطة التقديرية للقاضي الجبائي في إدارة الدليل التقني، إذ يكشف عن قدرته على التمييز بين ما يحمل قيمة إثباتية فعلية وما لا يرقى إلى هذا المستوى داخل التقرير الواحد، وهو أمر يستوجب تكويننا قضائيا متخصصا يمكن القاضي من الفصل بين المعطيات التقنية السليمة وتلك التي يكتنفها الغموض

وقد استقر الاجتهاد القضائي على أن المحكمة غير ملزمة بالرد على الطعون الموجهة للتقرير حين تأخذ به محمولا على أسبابه. في المقابل، إذا أبدى أحد أطراف النزاع طعونا جديدا مدعومة بحجج موضوعية في مواجهة التقرير، فإن على المحكمة في حال الأخذ به أن ترد على تلك الطعون ردا صريحا ومحددا، وإلا كان حكمها مشوبا بقصور في التعليل يعرضه للإلغاء

2587.الفصل 66 من قانون المسطرة المدنية المغربي الصادر بتاريخ 28 شتنبر 1974

2588.عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع - الدار البيضاء، 2002، ص 303

2589 خالد مبروكي، "اللجان الضريبية طبيعتها واختصاصاتها"، مجلة مسالك في الفكر والسياسة والاقتصاد، عدد 15/16، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2011، ص 75.

2590.الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية المغربي

2591.المحكمة الابتدائية الإدارية بالرباط، عدد 1247، بتاريخ 15 مارس 2018، ملف عدد 2017/7109/1، غير منشور حكم

2592.المحكمة الابتدائية الإدارية بالدار البيضاء، عدد4538، بتاريخ 21 نونبر 2024، ملف عدد 3093/7113/2024، غير منشور حكم

2593.قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 562، بتاريخ 22 يونيو 2019، ملف عدد 2018/7201/97، غير منشور

2594.مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، 1980، ص 312

الفقرة الثانية: استبعاد تقرير الخبرة - حدود السلطة التقديرية وضوابط التعليق

تقوم سلطة القاضي الجبائي في استبعاد تقرير الخبرة على مبدأ راسخ مفاده أن المحكمة لا تقضي إلا على أساس ما تظمن إليه بعد تمحيص منظومة الأدلة في كليتها. ومن ثم، لا يلزم القاضي الجبائي أي نص قانوني بتبني استنتاجات الخبير أو التسليم بمقدماتها، بل تظل هذه الاستنتاجات في جميع الأحوال خاضعة لسلطته التقديرية الكاملة.

أولاً: موجبات استبعاد تقرير الخبرة

تتوزع الأسس القانونية التي يركز عليها القضاء لاستبعاد تقرير الخبرة إلى شقين: شق شكلي يتعلق بالإخلال بالضوابط الإجرائية المنصوص عليها قانوناً، وشق موضوعي يرتبط بمضمون التقرير ومدى صلاحيته للاستناد إليه في حسم النزاع فعلى الصعيد الشكلي، يستوجب بطلان تقرير الخبرة ثبوت إخلال الخبير بمقتضيات التبليغ والاستدعاء المنصوص عليها أو تجاوزه نطاق المهمة المسندة إليه بالإدلاء برأيه في مسائل قانونية بحتة تدخل في، في الفصل 62 من قانون المسطرة المدنية²⁵⁹⁵ صميم اختصاص القاضي وحده.

وعلى الصعيد الموضوعي، يسوغ استبعاد التقرير ثبوت افتقاره إلى الدقة العلمية، أو استناده إلى منهجية معيبة في تحليل الوثائق المحاسبية، أو اكتنافه تناقضات داخلية تخل بمصداقيته وتضعف قيمته الإثباتية، أو إغفاله للنقاط التقنية التي حددت له صراحة في منطوق الحكم القضائي²⁵⁹⁶

ثانياً: الإجراءات المتخذة في حالة استبعاد التقرير

يتخذ القاضي الجبائي مجموعة من المقررات في حالة استبعاده لتقرير الخبرة:

يملك القاضي إمكانية إعادة الملف إلى نفس الخبير إذا رأى أن ما اعترى التقرير من قصور يقبل الإصلاح والتكملة، كأن يحدد في هذه الحالة نطاق النقص، يكون الخبير قد أغفل نقطة تقنية محددة أو اكتفى بتحليل جزئي للوثائق المعروضة عليه²⁵⁹⁷ المطلوب تداركه وأجلاً جديداً لإيداع التقرير التكميلي.

وإذا ظهر له أن التقرير لا يستند على أسس علمية سليمة أو أن نتائجه موضع خلاف جدي مدعوم بحجج فنية مقنعة وتجسد هذه إمكانية ضمانته، فإن له أن يعين خبيراً جديداً للقيام بخبرة مضادة تتناول المعطيات ذاتها وفق منهجية مستقلة²⁵⁹⁸ جوهرية لحق المتقاضين في الفصل الموضوعي في نزاعاتهم الجبائية.

كما يجوز للقاضي ثالثاً الاستغناء عن الخبرة كلياً والفصل في النزاع معتمداً على ما هو متاح في الملف من وثائق وحجج وقرائن، لا سيما حين يستشف أن إجراء خبرة جديدة لن يضيف جديداً ذا قيمة، أو حين تكون النقاط المثارة تقنية في ظاهرها قانونية في جوهرها تدخل في نطاق ولايته وحده²⁵⁹⁹

وخلاصة القول، إن الخبرة القضائية في المادة الجبائية، في ضوء ما أسفر عنه هذا البحث، لا تعدو في حقيقتها القانونية أن تكون وسيلة استدلالية ذات طابع استثنائي، تستعين بها المحكمة على استجلاء الجوانب التقنية الدقيقة، دون أن يترتب على ذلك أي تفويض ضمني للخبير في تقرير مآل الفصل في الدعوى. وانطلاقاً من ذلك، يمكن الجزم بأن القضاء الإداري الجبائي لن يبلغ مستوى الضمانة الفعلية لتحقيق التوازن المنشود في منظومة العدالة الجبائية، ما لم يتأسس على قاضٍ متمكن من أدوات

2595. الفصل 62 من قانون المسطرة المدنية المغربي

2596. قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض)، الغرفة الإدارية، عدد 432، بتاريخ 17 أبريل 2014، ملف إداري عدد 2013/1/4/2891، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، عدد ص 211، 76.

2597. عبد الرحمان أبليل، المنازعات الضريبية بالمغرب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 85، 2010، ص 198

2598. قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 874، بتاريخ 9 نوفمبر 2020، ملف عدد 2019/7201/643، غير منشور

2599. محمد شكيري، مرجع سابق، ص 591

التحليل الجبائي والمحاسبي، قادر على توجيه الخبرة وضبطها وتقييم نتائجها نقديا، محتفظا في سائر الأحوال بسلطته التقديرية في الفصل في النزاع.

❖ قائمة المراجع

أولا: الكتب والمؤلفات

- خالد زعزوع: إعادة تقدير الضريبة
- خالد مبروكي: "اللجان الضريبية طبيعتها واختصاصاتها"، مجلة مسالك في الفكر والسياسة والاقتصاد، عدد مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2011، 15/16.
- ، السعدية جماع: الخبرة القضائية في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة الأمنية، الرباط، العدد 5، 2014.
- عبد الرحمان أبليل: المنازعات الضريبية بالمغرب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 85، 2010.
- ، عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع - الدار البيضاء 2002.
- عزيز بودالي: الإشكاليات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي، ضمن: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16.
- كريم مفتاح: خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، مكتبة دار السلام، الرباط، 2016.
- مأمون الكزبري: نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، 1980.
- محمد بفقير: العمل القضائي للغرفة الإدارية بمحكمة النقض خلال سنتي 2014 و2015، الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2016.
- محمد المجذوب الإدريسي: إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية المغربية، مطبعة الكاتب العربي دمشق، الطبعة الأولى، 1996.
- محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 59، الطبعة الثانية، 2005.
- وليد بن محمد الصمعاني: السلطة التقديرية للقاضي الإداري - دراسة تأصيلية تطبيقية - جزآن، دار الميممان

ثانيا: الأطاريح الجامعية

- عبد الرحمن أبليل: الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش 2006/2007.
- ، نصير مكاوي: تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، 2012/2013.

ثالثا: النصوص القانونية والتنظيمية

- الظهير الشريف رقم 1.91.225 الصادر في 22 ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993)
- الظهير الشريف رقم 1.00.345 المؤرخ في 29 رمضان 1421 (26 دجنبر 2000) بتنفيذ القانون رقم 85.00 الرامي إلى تعديل الفصول من 59 إلى 66 من قانون المسطرة المدنية، ج.ر. عدد 4866 بتاريخ 18 يناير 2001

- الظهير الشريف رقم 1.01.126 المؤرخ في 29 ربيع الأول 1422 (22 يونيو 2001) بتنفيذ القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، ج.ر. عدد 4918 بتاريخ 19 يوليوز 2001
- قانون المسطرة المدنية المغربي الصادر بتاريخ 28 شتنبر 1974، لا سيما الفصول 59 إلى 66. المدونة العامة للضرائب -

رابعاً: الاجتهاد القضائي

- قرار محكمة النقض، الغرفة الإدارية، عدد 432، بتاريخ 17 أبريل 2014، ملف إداري عدد 2013/1/4/2891
- قرار محكمة النقض، الغرفة الإدارية، عدد 1084/2، بتاريخ 20 نوفمبر 2014، الملف الإداري عدد 13/2/4/3526
- قرار محكمة النقض، الغرفة الإدارية، عدد 287/2، بتاريخ 2 أبريل 2015، الملف الإداري عدد 14/2/4/1728
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 562، بتاريخ 22 يونيو 2019، ملف عدد 2018/7201/97
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، عدد 874، بتاريخ 9 نوفمبر 2020، ملف عدد 2019/7201/643، غير منشور
- حكم المحكمة الابتدائية الإدارية بالرباط، عدد 1247، بتاريخ 15 مارس 2018، ملف عدد 2017/7109/1
- حكم المحكمة الابتدائية الإدارية بالدار البيضاء، عدد 4538، بتاريخ 21 نوفمبر 2024، ملف عدد 3093/7113/2024.