



المملكة المغربية

**وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني
والتعليم العالي والبحث العلمي
والابتكار**



**كلية العلوم القانونية والإقتصادية
والإجتماعية المحمدية
جامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء**

**رسالة لنيل شهادة ماستر في القانون العام
تخصص: المالية العامة والضرائب
تحت عنوان:**

**الإثبات والتحقيق في المنازعة الضريبية بين القضاء
والتشريع والإدارة الضريبية بالمغرب**

تحت إشرافه:

جواد لعسري

من إعداد الطالبة:

إلهام درواس

أعضاء لجنة المناقشة:

د. جواد لعسري: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية.....رئيسا ومشرفا

د. محمد سليم الورياغلي: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية لمحمدية.....عضوا

د. عبد العزيز برضوان الإدريسي: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية عضوا

السنة الجامعية: 2025/2024

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين

« قَالُوا سُبْحَنكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ »

سورة البقرة الآية 32.

الإهداء

الحمد لله والشكر له كما ينبغي لجلال وجهه عظيم سلطانه، وعدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته على أن من علي بإنجاز هذا البحث، والصلاة والسلام على أفضل خلق نبينا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما. الذي وفقنا في دراستنا وجهدنا للإتمام هذا البحث، والذي هو ثمرة للجهد والنجاح والمهداة إلى:

إلاهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تتطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تتطيب الجنة إلا برؤيتك.

إذ يرجع الفضل في الوصول إلى هذه المرحلة بعد الله عز وجل. إلى بسمه الحياة، إلى سر الوجود إلى من عملت على حسن تربيتي، والتي كانت لي نعم السند والمعين كلما ضعفت إلى من كان دعائها من أجلي إلى بهجة حياتي وأعز الأمهاتأمي الحبيبة أدامها الله لي.

إلى من تنحني هامتي له خجلا، وإلى من علمني العطاء بدون انتظار، وإلى من أحمل اسمه بكل افتخار، والذي أفنى عمره وعمل في سبيل تعليمي ونجاحي أطال الله عمرهإلى أبي العزيز.

إلى من أفرح عندما أكون بجانبهم وأرى سعادتي بسعادتهم إلى إخوتي وإلى كل العائلة وإلى رفقائي في الدراسة وأصدقائي.

وإلى كل من ساعدنا في هذا البحث إلى أساتذتنا الذين علمونا واستفدنا منهم في حياتنا الدراسية والجامعية.

إلى كل نفس طيبة وجميلة أهدي لكم بحقي المتواضع.

إلهام درواس

شكر وتقدير

قال الله تعالى: (وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ) سورة لقمان الآية 12 .

وقال رسوله الكريم: "من لم يشكر الناس، لم يشكر الله عز وجل".

نحمد الله تعالى حمداً كثيراً طيباً مباركاً على السماوات والأرض على ما أكرمنا به من إتمام هذا البحث الذي نرجو أن ينال رضاه.

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في هذه المرحلة الجامعية من وقفة نعود فيها إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهوداً كبيرة في بناء جيل قانوني جديد.

وقبل أن نمضي أتقدم بأسى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل كل باسمه وصفته ونخص بالتقدير والشكر الدكتور: جواد لعسري

الذي أقول له بشارك قول رسول الله ﷺ "إن الحوت في البحر والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير"

أستاذنا العزيز أتقدم لك بأرق عبارات الشكر والامتنان من قلوب فائضة بالمحبة والاحترام والتقدير لك، وأتقدم أسى تحياتي وأجملها وأثناها فلولا كل ما قدمته لنا من نصائح وتشجيع وكلمات طيبة أثناء إشرافك على هذا البحث لما كلل بالانتهاء. وكما لي الشرف الكبير أن أكون ضمن من قمت بالإشراف على بحوثهم.

كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الكريم الدكتور محمد سليم الورياغلي المشرف البيداغوجي على ماستر المالية العامة والضرائب والذي قدم لنا كل الدعم والمساعدة خلال فترة الدراسة.

كما أتقدم بفائق الشكر والامتنان إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء اللجنة الموقرة بتفضلهم قبول مناقشة هذا البحث.

إلهام درواس

مقدمة:

تجسد الضريبة الصورة الفعلية لأشكال المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، باعتبارها أداة أساسية لتمويل السياسات العمومية للدولة والحفاظ على التوازنات المالية والماكرواقتصادية باعتبارها رافعة في خدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وعاملا من عوامل التقليل من التفاوتات الاجتماعية والمجالية .

ويعتبر المغرب من بين الدول التي أعطت اهتماما كبيرا للضرائب عبر جل مراحلها التاريخية، فقبل الاستعمار كانت الضريبة تتخذ أحكامها من القرآن والسنة النبوية لقوله تعالى: "وأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة"¹ سورة البقرة الآية 110، وإلى جانب الزكاة ظهرت العديد من الضرائب الدينية كالعشور والجزية وغيرها.

وبعد فرض الحماية الفرنسية عرف النظام الضريبي المغربي عدة محطات تطويرية، "بدءاً من إصلاح النظام القضائي سنة 1912 وإنشاء محاكم بموجب ظهير 12 غشت 1913، التي كانت تنظر في القضايا المتعلقة بالمنازعات الجبائية. وقد صدرت السلطات الحماية ترسانة من القوانين الضريبية ونذكر منهم ظهير 9 أكتوبر 1920 المتعلق بالضريبة على التجار وأرباب الحرف والصناع، وكذا ظهير 22 نونبر 1924 المتعلق بتحصيل ديون الدولة وبالإضافة إلى الظهير 9 نونبر 1926 المتعلق بالاستخلاص الديون البلدية، وأيضا الظهير 1935 المتعلق بسن نظام المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها"².

أما مرحلة ما بعد الاستعمار (1956-1961)، شرع في إصلاحات همت أساسا الضرائب غير المباشرة والرسوم الجمركية، مع استمرار التعديلات بين 1962 و1982، شملت الضرائب الحضرية والعقارية والأجور، إلى جانب إحداث ضرائب جديدة كضريبة التضامن الوطن وكذا إنشاء تصريح الهوية الضريبية مقدم من طرف كل من ملزم بالضريبة الحضرية، والضريبة على الأرباح المهنية وغيرها. غير أن التحول الأبرز حصل سنة 1993 بإحداث المحاكم الإدارية بموجب القانون 41.90، والتي تولت البت في المنازعات الضريبية، مما شكل نقلة نوعية في ترسيخ القضاء الإداري المتخصص، وتدعيم ضمانات المتقاضين وتعزيز المسار الديمقراطي بالمغرب.

نظرا لأهمية الضريبة أدت بالمشروع إلى إيلاء مكانة خاصة لها داخل المنظومة التشريعية، حيث جعل منها واجبا وطنيا يقابل الحقوق المقررة للمواطن، والتزاما دستوريا أساسيا وذلك حسب الفصل 39 من

¹ القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية 110.

² عبد العزيز موهيب، خصوصيات الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب، مكتبة الرشاد، سطات، مطبعة الأمانة-الرباط 2024، الصفحة 12.

دستور المملكة المغربية لسنة 2011³، كما أسند مهام تطبيق السياسة الضريبية إلى مصالح وأجهزة مختصة تتولى ضبط الوقائع المنشئة للضرائب، وضمان استخلاصها وتحصيلها، وسن لها قواعد إجرائية تقن مجال تدخلها للمحافظة على الحقوق المالية للدولة، وفي المقابل أرسى ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحمايةهم من كل تعسف محتمل قد يرتكب في حقهم من طرفها.

فقد يترتب عن ممارسة هذه الأجهزة صلاحيات المتعددة الموكولة لها، نشوء النزاع بينها وبين الخاضع للضريبة، وهكذا يصبح نظام المنازعات الضريبية على درجة من الأهمية، فالمنازعة الضريبية تعبر عن تلك الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين الخاضع والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيتهما أو تحصيلها، ومن جهة أخرى تعني المساطر الإدارية والقضائية المقررة قانونا والتي يمكن اللجوء إليها لتسوية هذا الخلاف.

ومن أجل "فض المنازعة بين الطرفين، أقر المشرع مجموعة من الآليات والوسائل، وعلى رأسها وسائل الإثبات والتي تعد بمثابة فدية الحق إذ تنير رأي القاضي ويستند عليها أطراف النزاع، كما يعتبر الإثبات وسيلة أساسية في سير كل دعوى، وعلى هذا الأساس فإن كل طرف يعمل من جانبه على تدعيم ملفه بالحجج والمستندات اللازمة لتأكيد ادعاءاته أمام القضاء، الذي يعتمد بشكل أساسي على الإثبات في فض المنازعات مهما كانت طبيعتها .

والإثبات بهذه الأهمية يشكل انطلاقة لمسار إجراءات أية دعوى قضائية إلى أن يصدر فيها حكم نهائي من جهة، ومن جهة أخرى لا يمكن تطبيق أية قاعدة قانونية إلا بناء على وقائع ثابتة، وهذا يسري على جميع المنازعات، مع مراعاة خصوصيات الدعوى في المادة الضريبية، كما أن الإثبات يحقق مشروعية الدين الضريبي، سواء على مستوى الفرض أو التحصيل، ومن خلاله تضافى المصدقية على أي امتياز جبائي قد يطالب به الخاضع سواء بإعفائه كليا أو جزئيا من الضريبة، وتجسيدا لمبدأ الشرعية الضريبية: "لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص"⁴،

إن الإثبات يشكل المدخل الرئيسي بالنسبة للإدارة الضريبية من أجل تأكيد توفر شروط تطبيق النص الضريبي، وفرصة إثبات الواقعة المنشئة للضريبة وعدم كفاية المستحقات الضريبية الواجبة لها على كل معاملة خاضعة للتضريب أو عن كل نشاط يتم مزاولته، وكذا صحة وسلامة الإجراءات الضريبية، وأيضا إثبات مخالفة الخاضع لأحكام القانون الضريبية.

³ الدستور المملكة المغربية، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011) الجريدة الرسمية العدد 5964 مكرر في شعبان 1432 (30 يوليو 2011)، الفصل 39 بنص "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

⁴ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 13.

ومن هنا تبدو أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية، باعتباره الوسيلة التي يمكن من خلالها الاستجابة لجميع المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي، وعلى رأسها مبدأ المساواة أمام الضريبة ومبدأ قانونية الضريبة، وبناء عليه فإن الإثبات في المادة الضريبية هو مجموعة من التقنيات التي من خلالها يتوصل الخاضع أو الإدارة إلى تقدير حقيقي للمادة الضريبية، بما يكفل استخلاص المبلغ القانوني، أو الإعفاء منه، وتتضمن هذه التقنيات ضوابط تتعلق بتحديد الجهة التي تتحمل عبء الإثبات، وبتحديد وسيلته، وكذا بقواعد تقديمه والاطلاع عليه.

وتتميز بنية الإثبات في التشريع الضريبي المغربي، بخصائص عديدة من بينها الجمع بين قواعد الإثبات العامة الواردة بقانون الالتزامات والعقود، وكذا قواعد الإثبات من داخل القانون الضريبي، والتي تفرضها خصوصيات المادة الضريبية، وعليه فإذا كان للإثبات في المادة المدنية مساحة قانونية تضمن للقاضي المدني ما يكفي من الوسائل للوصول إلى الحقيقة، فإن الأمر يختلف في إطار المنازعات الضريبية، إذ يجد القاضي الإداري نفسه أمام فراغ تشريعي يجعله في اجتهاد متواصل ومستمر، يروم إلى ملائمة وتليين القواعد العامة للإثبات، بما يتلاءم وخصوصيات الدعوى الضريبية القائمة بين مصلحتين مختلفتين في الجوهر والغاية. وفي دراستنا لهذا الموضوع "الإثبات والتحقيق في المنازعة الضريبية على ضوء التشريع والقضاء والممارسة الإدارية بالمغرب" فإننا سنقوم بتسليط الضوء على مجموعة من النقاط الأساسية، وبداية بالوقوف عند ضوابط الإثبات والتحقيق في التشريع والقضاء ومن خلاله سنتطرق إلى مجموعة من الوسائل الإثبات وإجراءات التحقيق التي ما من شأنها تقوم بفض المنازعات الضريبية بين الملزم والإدارة الضريبية، ومع دراسة أهم معايير توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية في كل من التشريع والقضاء، وكما سنتطرق في الأخير إلى الإثبات من خلال مساطر المراقبة الضريبية المتمثلة في كل من مسطرة الاطلاع والفحص وكذا مسطرة التصحيح وكما سنتحدث أيضا عن الإثبات من خلال مراحل التحصيل الضريبي سواء الجبرية أو الرضائية.

المفاهيم الأساسية:

الإثبات: في معجم لسان العرب فقد عرف الإثبات بأنه "تبث الشيء ثباتا وثبوتا دام واستقر، وثبت الأمر تحقق، وتأكد، فيقال أثبته وثبته، أي عرفه حق المعرفة وأكده بالبيان، فالإثبات تفيد المعرفة والبيان والدوام والاستقرار"⁵.

⁵ مصطفى زاهر، الإثبات والتحقيق في المنازعة الضريبية في ضوء الاجتهاد القضائي، أطروحة لنيل الدكتوراة، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاجتماعية بالدار البيضاء-عين الشق 2022، الصفحة 13.

وأما حسب أحد المفكرين: نجد من بينهم عبد الرزاق السنهوري عرف الإثبات بأنه "إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها".⁶ وكما عرفه سليمان مرقس بأنه "إقامة الدليل على حقيقة أمر مدعى به نظرا لما يترتب عليه من آثار قانونية".⁷

التحقيق: في اللغة: "مأخوذ من الحق وهو خلاف الباطل، وهو مصدر حق الشيء يحق إذا ثبت ووجب، والتحقيق يطلق على التثبيت من الأمر والتأكد من وجوده وصحته، فتحقيق الأمر تيقنه وجعله ثابتا لازما". أما في الاصطلاح: "إثبات المسألة بدليلها، والتحقق بيان الشيء على وجه الحق".⁸

المنازعة الضريبية: نلاحظ أن المشرع المغربي لم يعرف المنازعة الضريبية، الشيء الذي دفع الفقه إلى الإحاطة بهذا المصطلح حيث أعطيت لها مجموعة من التعاريف، ففي اللغة تعني المنازعة حسب الإمام العلامة ابن منظور في لسان العرب "مجادبة الحجج فيما يتنازع فيه الخصمان، ويقال نازعه منازعة ونزاعا جاذبه في الخصومة".⁹

أما اصطلاحا فقد عرفها الدكتور عبد القادر التيعلاتي في كتابه "النزاع الضريبي في التشريع المغربي" بكونها "مجموعة من القواعد المطبقة على المنازعات التي تنشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة أو تصنيفها أو تحصيلها".¹⁰

أهمية الموضوع البحث:

يعتبر موضوع "الإثبات والتحقيق في المنازعة الضريبية على ضوء التشريع والقضاء والممارسة الإدارية بالمغرب" من المواضيع الهامة التي تفرضها الظروف المالية في دول العالم ومن بينها المغرب، فإن هذا الموضوع يكون الحلقة الرئيسية ما بين الإدارة الضرائب وكذا الخزينة العامة إذ تسعى كل واحد منهما إلى تحصيل الدين الضريبي بكل الطرق القانونية لتسديد العجز بينما نجد الملزم هو الآخر الذي يعاني من بعض الظروف التي تجعله عاجزا على مسايرتها. إن هذا الموضوع يملك أهمية بالغة من ناحيتين العملية والعلمية.

⁶ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في الشرح القانون المدني نظرية الالتزام بوجه عام، الإثبات - آثار الالتزام الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة السنة 1968، الصفحة 15.

⁷ سليمان مرقس، الوافي في الشرح القانون المدني الجزء الثاني نظرية الالتزام بوجه عام لإثبات آثار الالتزام، الطبعة الثانية دار النهضة العربية بيروت 1982 الصفحة 19.

⁸ عبد الله بن عبد العزيز بن فهد العجلان "لجنة ملخصات الأبحاث القضائية الجمعية العلمية القضائية السعودية (قضاء)"، التحقيق الإداري، سلسلة ملخصات الأبحاث القضائية من مكتبة معهد العالي للقضاء، اسم مجلة قضاء، العدد الثامن، السنة 1436 هجرية، رسالة منشورة في مجلة، الصفحة 18 و19.

⁹ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 12.

¹⁰ عبد القادر التيعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار الأحمديّة للنشر الدار البيضاء، الطبعة الثانية 2002، الصفحة 42

الأهمية العلمية:

تتمثل الأهمية العلمية لموضوع المنازعات الضريبية، وخاصة من زاوية الإثبات والتحقيق، في كونه مجالا معرفيا خصبا يعكس التفاعل بين القواعد القانونية والمبادئ العامة للعدالة الجبائية. فكل من الإثبات والتحقيق لا يقتصر في هذا السياق على الجوانب التقنية، بل يمتد ليكرس مبادئ دستورية، مثل المساواة أمام الأعباء العامة وحقوق الدفاع.

كما يطرح الموضوع إشكاليات قانونية دقيقة، تتعلق بتوزيع عبء الإثبات، وتقييم حجج كل من الإدارة الضريبية والملمزم، ومدى احترام المساطر القانونية، ما يجعله مجالا مفتوحا للبحث والتحليل الأكاديمي، ومصدرا لإثراء الاجتهاد القضائي والنقاش الفقهي.

الأهمية العملية:

تنبع الأهمية العملية من الأثر المباشر للمنازعات الضريبية على العلاقة بين الدولة والمواطن، وعلى مصدر الثقة في الإدارة الضريبية. فتمكن الملمزم من إثبات حقوقه، والطعن في القرارات الجبائية أمام القضاء، يعد ضمانا أساسية لحمايته من التعسف، وتكريسا لحق التقاضي كحق دستوري.

وتتأكد هذه الأهمية في السياق المغربي الراهن، الذي يشهد إصلاحات كبرى على مستوى العدالة الجبائية، في إطار تفعيل النموذج التنموي الجديد، وتعزيز جاذبية الاستثمار، مما يجعل من تسوية المنازعات الجبائية بشكل عادل وناجع أداة من أدوات تحقيق الأمن القانوني والاجتماعي والاقتصادي.

دوافع اختيار موضوع البحث:

إن موضوع "الإثبات والتحقيق في المنازعة الضريبية على ضوء التشريع والقضاء والممارسة الإدارية بالمغرب"، من المواضيع التي جاءت نتيجة بحث في هذا المجال الضريبي. فمن ناحية الموضوعية يتبين لنا أن هناك العديد من الجهات المخول لهم الفصل في المنازعات الضريبية، ومن بين الأسباب الموضوعية نجد الأول يتعلق بالقواعد العامة للإثبات قانون الالتزامات والعقود، والثاني يتعلق بقواعد الإثبات الضريبي من خلال القانون الضريبي. وأن تعقيد هذا الأخير وهو ما يترتب عنه منازعات بين الإدارة والخاضع للضريبة وذلك بسبب غموض القانون الضريبي، والتغيرات والتعديلات السنوية التي يصعب على المهتمين بالمجال الضريبي مواكبتها، وكما يتسم ها المجال بكونه يتميز بالطابع الإجرائي.

أما الأسباب الخاصة التي دفعتني لاختيار موضوع البحث بكوني وجدت نفسي متحمسة للاشتغال على هذا الموضوع وكذا ومن أجل إغناء الرصيد المعرفي في المجال الضريبي.

إشكالية الموضوع:

إلى أي حد استطاع كل من التشريع والقضاء الإداري تكييف قواعد الإثبات والتحقيق بما يتلاءم مع خصوصيات الدعوى الضريبية وتحقيق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية وحقوق الخاضع للضريبة؟

وهذا الاشكال تتفرع عنه مجموعة من الأسئلة والتي يمكن طرحها بالشكل التالي:

- ما هي أبرز وسائل الإثبات التي يمكن استخدامها في المنازعة الضريبية؟
- فما هي إجراءات التحقيق التي يستند إليها القاضي الإداري في المنازعة الضريبية؟
- وما الأساس الذي يركز عليه توزيع عبء الإثبات وحالات الاعفاء منه في القضاء والتشريع؟
- وما معايير توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية؟
- كيف يمكن الإثبات من خلال مساطر المراقبة الضريبية وكذا مراحل التحصيل الضريبي؟

فرضية موضوع البحث:

انطلاقاً من عنوان البحث والإشكالية الرئيسية التي من خلالها تحيلنا إلى طرح فرضيتين أساسيتين: الفرضية الأولى: نجح نظام المنازعات الضريبية، من خلال تدخلات التشريع واجتهادات القضائية، في توظيف وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق بشكل متوازن، يضمن الحماية القانونية الكافية للخاضع للضريبة دون المساس بسلطات الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة.

إذ تعكس هذه الفرضية تفاعلاً بفعالية المنظومة القانونية والقضائية في تحقيق التوازن المنشود.

الفرضية الثانية: لم يتمكن نظام المنازعات الضريبية، رغم ما سنّ من قواعد وما صدر من اجتهادات قضائية، من تجاوز حالة اختلال التوازن القائمة، بفعل هيمنة الإدارة الضريبية على وسائل الإثبات وضعف الطرف الثاني أي الخاضع للضريبة، خاصة في ضوء تعقيد النزاع الضريبي وتعدد وسائله الإثباتية. حيث تفترض هذه الفرضية استمرار وجود خلل بنيوي في مراكز القوة بين الطرفين، على حساب الخاضع للضريبة.

المناهج المعتمدة في البحث:

وللإجابة على الإشكال المطروح في شكل الأسئلة المنبثقة منه هي عملية سنعمل فيها على توظيف مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي والأكاديمي وهم كالاتي:

المنهج التاريخي: وذلك من خلال رصد المراحل التاريخية للنظام الضريبي بالمغرب والتطورات التي وصل إليها.

المنهج الاستقرائي: ومن خلال انطلاق من الجزء إلى الكل فطبيعة الإشكالية تتطلب رصد جزئياتها وتحليلها بعمق حتى يتسنى لنا اصطفاء معالمها الكبرى.

المنهج الاستنباطي: وذلك من خلال استنتاج المواقف القضائية المتعلقة بالإثبات، واستخلاص القواعد التي أسستها في هذا المجال.

المنهج المقارن: واعتمدته من خلال استعراض بعض التشريعات المقارنة كفرنسا مثلا باعتباره التشريع الذي يقتبس منه المغرب في مختلف تشريعاته.

المنهج الوظيفي: من خلال دراسة الأبعاد الوظيفية للعناصر الرئيسية في المجال الضريبي، ولاسيما وظيفة التشريع الضريبي في تسوية النزاعات، وكذا وظيفة الإثبات لتحقيق نفس الغاية. ويهدف هذا البحث أيضا إلى تحليل إجراءات التي يستند لها القاضي الضريبي وقدرته على إدارة الإثبات لضمان التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية. من خلال دراسة الأحكام والقرارات الصادرة في المادة الضريبية، وتطبيق القوانين وتفسيرها في سياق النزاعات الضريبية. وكذا المساطر المراقبة التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية.

خطة البحث:

ومنه للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة أعلاه فإننا اعتمدنا على التصميم

الآتي:

الفصل الأول: ضوابط الإثبات والتحقيق في التشريع والقضاء.

الفصل الثاني: الإثبات من خلال مساطر المراقبة الضريبية والتحصيل.

الفصل الأول: ضوابط الإثبات والتحقيق في التشريع والقضاء

يعتبر الإثبات والتحقيق من الوسائل الأساسية لفض النزاعات مهما كانت نوعيتها، حيث تشكل نقطة التي تنطلق منها إجراءات أي دعوى حتى صدور حكم نهائي الغير قابل للطعن. لتطبيق القواعد القانونية يتطلب وقائع ثابتة، وتشمل هاته الأخيرة المنازعات التي تحصل في المادة الضريبية التي تتطلب إعمال بقواعد الإثبات ومثال عنها تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، حيث تنشأ هذه النزاعات بين طرفين (المدعي والمدعى عليه). كما يعتمد القاضي هاته الوسائل لتكوين قناعته الشخصية واتخاذ القرار الأنسب. ويعد الإثبات من حق الملزم ويمكن الإدارة اللجوء له متى تطلب الأمر ذلك. وإذا كان يتضح من ناحية العلمية أن الملزم هو من يتحمل عبء الإثبات فهذا الأمر يعد طبيعياً ومنطقياً حيث أن الملزم في أغلب الأحيان يكون هو المدعي. وكما أن الاجتهاد القضائي ابتكر مجموعة من المبادئ والمعايير الأساسية التي تتحكم في التوزيع العبء وكما يختلف عبء الإثبات في المنازعات الضريبية باختلاف المواضيع. ومن خلال هذا الفصل سنخصص (المبحث الأول) وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، ومن ثم سنتطرق في (المبحث الثاني) قواعد توزيع عبء الإثبات الضريبي في تشريع والقضاء.

المبحث الأول: وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

"لما كانت المنازعات الضريبية تدخل وفق التشريع المغربي ضمن اختصاصات القضاء الإداري بصرح القانون المنظم للمحاكم الإدارية خاصة المادة الثامنة منه، فإنه يمتاز بحرية الإثبات حيث يمكن لطرفي النزاع اعتماد وسائل الإثبات التي يرونها مفيدة في تأكيد حقوقهم".¹¹ ومن خلال هذا المبحث سنقوم بالدراسة والتحليل لكل من وسائل الإثبات المنازعة الضريبية (المطلب الأول)، وإجراءات التحقيق للقاضي الإداري في المنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية

تتنوع وسائل الإثبات في المادة الضريبية لتشمل مختلف الوسائل المعتمدة في المادة المدنية لكونها من ضمن القواعد المعتمدة في المادة الضريبية بكونها مستمدة أصلاً من القواعد العامة في المادة المدنية مع خصوصيتها المرتبطة بخصوصية المادة الضريبية، وتتجلى هذه الوسائل في: وسائل الإثبات ذات حجية مطلقة (الفقرة الأولى) ووسائل الإثبات ذات حجية نسبية وما سنتطرق له في (الفقرة الثانية).

¹¹ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 244.

الفقرة الأولى: وسائل الإثبات الضريبي ذات حجية مطلقة

إن وسائل الإثبات ذات الحجية المطلقة، لا تخفى على كل باحث مهتم أو ممارس، وذلك بالنظر إلى ثقلها في ميزان الحجج، بحيث إن وجودها في الدعوى، لا يترك للقاضي الإداري إلا هامشا ضيقا لإعمال سلطته التقديرية بشأنها، وتتمثل هذه الوسائل في: (الإقرار: Aveu)، (الكتابة: L'écriture)، (القرائن: Présomption) و(اليمين: Serment).¹² وذلك ما سنتناوله بالدراسة والتحليل في الآتي.

أولا: الإقرار والكتابة: l'aveu et l'écriture

القاعدة الفقهية تقول (الاعتراف - الإقرار : سيد الأدلة)، وجاء القرآن الكريم بدليل شرعي، لقوله تعالى: "يا أيها الذين آمنوا كونوا قوامين بالقسط شهداء بالقسط لله ولو على أنفسكم" سورة النساء الآية 135¹³، أما فيما يتعلق بالكتابة لقوله تعالى "يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فأكتبوه وليكتب بينكم كاتب بالعدل" سورة البقرة الآية 281.¹⁴

1- الإقرار أو التصريح l'aveu

من خلال هذه الفقرة سنتطرق لمجموعة من نقاط الأساسية المتعلقة بالإقرار وذلك من خلال تعريفه وبيان أنواعه وكذا شروط صحته بالإضافة إلى التطبيقات المتعلقة به وأيضا سنتطرق لبعض الأحكام حول هذه الوسيلة وأخيرا حجيته.

أ- مفهوم الإقرار:

يعتبر الإقرار الخطوة الهامة في المجال الضريبي حيث يستمد مفهومه من التعريف العام للإقرارات أو التصريحات برغم خصوصيته والتي تتكسر من خلال تنوع التصريحات الضريبية، ويعد ذلك التصريح التي تعتمد عليه أغلبية الضرائب الحالية. ولقد تعددت تعاريف الإقرار حيث نجد:

"الإقرار في اللغة فإنه يعني مفردة الإقرار الإثبات ومصدره من قر الشيء يقره قرارا".¹⁵

أما من الناحية الاصطلاحية عند فقهاء القانون الضريبي: "فهي مبادرة إجبارية وضرورية من قبل الملزم في العملية الضريبية تستهدف إخبار الإدارة بواقعة معينة لها آثار جبائية وجميع الظروف والملابسات التي لها علاقة بالواقعة المنشئة للضريبة، والتي من شأنها التأثير على المادة الضريبية".¹⁶

¹² عبد الرزاق أحمد السنهوري، مرجع سابق، الصفحة 89.

¹³ القرآن الكريم، سورة النساء، الحزب العاشر، الآية 135، الصفحة 100.

¹⁴ القرآن الكريم، سورة البقرة، الحزب الخامس، الآية 281، الصفحة 46.

¹⁵ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 209.

¹⁶ مولاي عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية الرباط، السنة 2013، الصفحة 329.

بالرجوع إلى المشرع المغربي فإنه "جمع بين المصطلح الإقرار ومصطلح التصريح، فكلتا المصطلحين لهما نفس المعنى فالإقرار يعتبر الوسيلة الأفضل للإفصاح عن وضعية الملزم من بين الوضعية الجبائية. لكن يجب أن يكون متسماً بوعي وحس وطني يجعل من الضريبة كأحد الأهداف لتمويل مشاريع الوطن عن طريق استقامة الاقتصاد ونهج الملزم الذي يجب أن يعبر بكامل الحرية عن رغبة في تقبل المساهمة في النفقات العمومية"¹⁷، وهو بذلك يستعمل مصطلح الإقرار ولفظ التصريح من أجل أداء حيث هذا المصطلح الأخير تستعمله الإدارة الضريبية.

لكن في حالة تخلف الملزم إيداع الإقرار يتم فرض غرامة مالية عن التأخير وفرض الضريبة بصورة تلقائية مما تجعل الطرفين في حالة نزاع.

وبالتالي يمكن تعريف الإقرار أو التصريح هو مبادرة إجبارية على الملزم تأتي بقوة القانون، قصد إخبار الإدارة الضريبية بواقعة محددة أي إثبات الواقعة المنشئة للضريبة ويترتب عنها آثار جبائية منها فرض غرامات مالية في حالة التخلف عن إيداع إقراره.

ب- أنواع الإقرار:

إن الإقرار أو التصريح الضريبي يتخذ أشكالاً متعددة تتنوع باختلاف النشاط الذي يقوم به المكلف بالضريبة فإما أن يكون مقرر لوقوع المنشأة أو لتأسيسها أو إنهاؤها، وهذا ما سنوضحه في الآتي:

■ الإقرار بوجود واقعة المنشئة للضريبة:

يحدد الملزم وضعيته الضريبية وفق النصوص التنظيمية الجاري بها العمل، من خلال تقديم الملزم التصريح الصريح حول وضعيته المالية والمحاسبية، حيث نصت المادة 148 من المدونة العامة للضرائب¹⁸ "يجب على الخاضعين للضريبة سواء كانت مفروضة عليهم الضريبة على الشركات أو ضريبة على الدخل برسم الدخول المهنية أو كانوا معفيين وكذا الخاضعين للضريبة برسم الدخول الفلاحية أن يوجهوا تصريحاً بالتأسيس وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم أو يسلموه مقابل وصل إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية بالمغرب أو موطنهم الضريبي، وذلك داخل من أجل لا يزيد على ثلاثين (30) يوماً من تاريخ:

- إما التأسيس إذا كان الأمر يتعلق بشركة خاضعة للقانون المغربي أو الاستقرار إذا تعلق الأمر بمنشأة غير مقيمة؛

¹⁷ مصطفى زاهر، مرجع سابق، الصفحة 76.

¹⁸ المدونة العامة للضرائب، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ (10 ذي الحجة 1427/31 ديسمبر 2006)، أنظر لمادة 148، السنة 2025.

-وإما بداية النشاط إذا تعلق الأمر بخاضعين للضريبة أشخاص ذاتيين أو مجموعات أشخاص ذاتيين حائزين على دخول مهنية أو فلاحية أو هما معا.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتضمن التصريح، إن اقتضى الحال المعلومات الضرورية المتعلقة بفرض الضريبة على القيمة المضافة على الخاضعين."

وبالتالي فإن هذه المادة نصت بصريح العبارة على مجموعة من المعلومات التي يجب توفرها في التصريح الملزم سواء تعلق الأمر بالتأسيس أو بداية النشاط ويجب الإدلاء بها داخل الأجل القانوني الذي لا يزيد عن ثلاثين يوما وذلك تحت طائلة تطبيق الجزاءات.

■ إثبات صحة الإقرار بالواقعة المنشئة للضريبة:

إن الهدف من التصريح بالوعاء الضريبي، هو القيام بتصريح بالمداخيل الناتجة عن النشاطات والمعلومات التي يتم على أساسها تحديد أسس الالتزام الضريبي، ومن تم المبلغ الواجب أدائه في للخرينة العامة. "وبالرجوع إلى التشريع الضريبي المغربي نجد عدة أنواع من التصريحات المتعلقة بالوعاء الضريبي، فبالنظر إلى آجال إيداعها نجد تصريحات شهرية، تصريحات فصلية، وتصريحات سنوية، أما بالنظر إلى موضوعها، فنجد التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية، التصريح بالعمولات أو المكافئات عن الوساطة أو الأتعاب ومختلف المكافئات"¹⁹.

نصت (المادة 20) من المدونة العامة للضرائب²⁰ يجب على الشركات سواء أكانت خاضعة للضريبة أم معفاة منها باستثناء الشركات الغير المقيمة، أن توجه إلى مفتش الضرائب التابع له مقر الشركة الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، إقرارا بحصيلتها الخاضعة للضريبة محررا أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة وذلك داخل الثلاثة أشهر التالية لتاريخ اختتام كل سنة محاسبية ، حيث يجب أن يضمن إقرار الملزم المراجع المتعلقة بالأداءات المنجزة، وأن يرفق بالأوراق الملحقة المحددة قائمتها بنص تنظيمي، مع بيان للمبيعات عن كل زبون باعتماد رقم التعريف الموحد للمقاول ووفق نموذج تعدده الإدارة لهذا الغرض المادتان 169 و170 من المدونة العامة للضرائب.

كما يجب على الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري، وغير المسعرة ببورصة القيم المشار إليها في البند الثاني من (المادة 61) أدناه، أن ترفق بإقرارها المتعلق بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة، القائمة المتضمنة أسماء جميع حائزي أسهمها أو حصص المشاركة فيها، كما هي محددة في (المادة 83) أدناه، كما يجب على الشركات غير المقيمة المفروضة عليها الضريبة جزافيا وتطبيقا (للمادة 16) من نفس المدونة يجب

¹⁹ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 216.

²⁰ المدونة العامة للضرائب مرجع سابق ، المادة 20.

الإدلاء قبل فاتح أبريل من كل سنة بإقرار يتعلق برقم أعمالها، يحرر أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة، ويتضمن بالإضافة إلى عنوانها التجاري وطبيعة نشاطها والمكان الذي توجد فيه مؤسستها الرئيسية بالمغرب البيانات المنصوص عليها.

كما يجب على الشركات غير المقيمة، التي لا تتوفر على مقر بالمغرب، أن تدلي بالإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة برسم زائد القيمة الناتج عن تفويتات القيم المنقولة المحققة بالمغرب، يحرر وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة. ويجب أن يودع هذا الإقرار خلال الثلاثين يوما الموالية للشهر الذي تمت فيه التفويتات المذكورة.

وتكمن أهمية الإقرار الضريبي في كونه يقوم على توفير الوقت والجهد على الإدارة في عملية ربط الضريبة، وفي كونه ملزم للخاضع للضريبة ولا يجوز الرجوع عنه باعتباره اعترافا بحجم دخله ومصادر هذا الدخل، كما يعد الملزم هو الأقدر على تحديد دخله الحقيقي.

■ الإثبات التصريح بتحويل الموطن الضريبي:

بالرجوع إلى (المادة 149)²¹ من المدونة العامة للضرائب فإنه يجب على المنشآت سواء كانت خاضعة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو للضريبة على القيمة المضافة أو معفاة منها أن تشعر مفتش الضرائب التابع له مقرها الاجتماعي أو موطنها الضريبي الجديد أو مؤسستها الرئيسية برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو تسليم هذه الرسالة مقابل وصل أو من خلال وضع إقرار وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة في حالات تحويل مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية الموجودة بالمغرب، أو تغيير مكان مؤسستها الرئيسية أو موطنها الضريبي، ويجب أن يدلى بهذا الإقرار خلال أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التحويل أو التغيير، وإلا تم تبليغ الملزم وفرض الضريبة عليه في آخر عنوان معروف له من طرف إدارة الضرائب.

■ الإثبات التصريح بنهاية النشاط أو التوقف:

إن هذا التصريح مرتبط بنهاية نشاط المقاول المنشأة وناتج عن ذلك عدة أسباب إما بيعها أو اندماجها أو انقسامها أو تحويلها، وفي هذا الإطار يجب على الخاضع للضريبة سواء على الشركات أو على الدخل أو معفى منها، تقديم تصريح داخل أجل 45 يوما من تاريخ إنجاز إحدى التغييرات الذي يؤدي إلى إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات وإحداث شخص معنوي جديد، وبالتالي فهي ملزمة بتقديم الإقرار المتعلق بالسنة المحاسبية. وهذا ما جاءت به (المادة 150)²² من المدونة العامة للضرائب.

²¹ المدونة العامة للضرائب مرجع سابق المادة 149.

²² المدونة العامة للضرائب المرجع نفسه المادة 150.

وكما نصت نفس المادة "في حالة الانقطاع عن مزاولة نشاط مهني مزاولة نشاط مهني أو فلاحى أو هما معا، أو التخلي جزئيا أو كليا عن المؤسسة أو الزبناء أو المستغلات الفلاحية أو جعلها كحصة اشتراك في شركة خاضعة للضريبة على الشركات أو غير خاضعة لها، يقدم جردا للممتلكات مشفوعا بالإقرار المتعلق بمجموع الدخل مطابق للمطبوع النموذجي الذي تعده الإدارة بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم نشاط مهني أو فلاحى أو هما معا. ويتعين عليه أن يشفعوا بهاتين الوثيقتين، إذا اقتضى الحال ذلك، نسخة مصادق عليها من عقد تقويت الممتلكات المذكورة. كما يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل حسب نظام المقاول الذاتي المنصوص عليه في المادة 42 من المدونة العامة للضرائب الإداء بالتصريح المشار إليه أعلاه لدى الهيئات المحدثة لهذا الغرض طبقا للتشريع والأنظمة الجاري بها العمل ووفق نفس الشروط المشار إليها أعلاه، ويجب على الهيئة المذكورة أن توجه نسخة من هذا التصريح إلى الإدارة الجبائية"²³.

إذا ألقى التوقف الكلي عن مزاولة النشاط إلى التصفية، وجب أن يتضمن الإقرار بالحصول الخاضعة للضريبة بالنسبة لفترة النشاط الأخيرة، زيادة على ما ذكر الاسم العائلي والشخصي وعنوان المصفي أو السنديك وكذا طبيعة ومدى الصلاحيات المخولة له، ويجب على المصفي أو السنديك أن يدلي خلال مدة التصفية وداخل الأجل المنصوص عليه في المادتين 20 و 80 من المدونة العامة للضرائب بإقرار يتعلق بالنتائج المؤقتة التي وقع الحصول عليها خلال فترة كل التي عشر (12) شهرا، وخلال الخمسة والأربعين (45) يوما الموالية لاختتام عمليات التصفية بالإقرار المتعلق بالنتيجة النهائية، ويبين في هذا الإقرار المكان المحفوظة فيه الوثائق المحاسبية للشركة المصفاة المسوكة على حامل معلوماتي وإذا تعذر ذلك على حامل ورقي. إلا أنه استثناء من جميع الأحكام المخالفة يجب على كل مقابلة تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية أن تقدم إقرارا بذلك لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة، يترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصلحة الوعاء الضريبي علم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية.

بصرف النظر عن جميع الأحكام المخالفة، يمكن للمنشآت سواء كانت خاضعة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل برسم دخولها المهنية المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة أو معفاة منها أن تقدم خلال الشهر الذي يلي تاريخ اختتام آخر سنة محاسبية لنشاطها، إقرارا بالتوقف المؤقت عن مزاولة النشاط برسم فترة سنتين (2) محاسبتين قابلة للتجديد لسنة محاسبية واحدة، وفق نموذج تعده الإدارة يبين على الخصوص، الأسباب المبررة للتوقف

²³ المدونة العامة للضرائب مرجع سابق مادة 150.

المؤقت لنشاطها وهذا ما أكدته (المادة 150²⁴) المكررة من المدونة العامة لضرائب في حالة الإقرار بالتوقف عن مزاولة النشاط.

ت- شروط صحة الإقرار:

وضع الفقه مجموعة من الشروط يتعين أن تتوفر في الإقرار حتى يتسنى حجة كاملة يحتج بها ضد المقر وتتمثل في أن يكون محددا وواضحا وقاطعا بالإضافة أن يكون مكتوبا ويجب أن يكون مقدم الإقرار على بنية من النتائج القانونية له ويجب أن يكون بناء على منازعة موضوعية بين طرفين أحدهما المدعي والآخر مدعى عليه.

ث- تطبيقات الإقرار في المادة الجبائية:

حسب القواعد العامة يأتي الإقرار بناء على وجود منازعة موضوعية أحدهما مدعي والآخر مدعى عليه بين طرفين وبما أن المنازعة الجبائية تتقاسمها مرحلتين خارج المسطرة القضائية والثانية أمام القضاء.

■ الإقرار المقدم خارج المسطرة القضائية:

هنا "يجب التمييز بين الإقرار المقدم خلال مسطرة الفحص والإقرار المقدم أثناء مسطرة التصحيح، والإقرار المقدم أمام اللجان الضريبية".²⁵

- الإقرار المقدم خلال مسطرة الفحص أو المراقبة:

"أثناء مباشرة الإدارة لمسطرة الفحص وقبل شروعها في مسطرة التصحيح، قد يحدث أن تتوصل مع الملزم إلى اتفاق كتابي موقع عليه بين الطرفين بموجبه يقبل الملزم أداء مجموعة من المستحقات التكميلية، وعدم مباشرة أي مسطرة للطعن فيها لاحقا، إداريا أو قضائيا، في مقابل تنازل الإدارة عن مطالبته بمستحقات عن تصحيحات غير مبنية على أساس أو عن مطالبته بنسبة من الغرامات والزيادات".²⁶

- الإقرار المقدم خلال مسطرة التصحيح:

"تقوم هاته المسطرة على مبدأ التواجهية بين الطرفين وهي مسطرة تباشر على إثر عزم الإدارة على تصحيح إقرار الملزم أو محاسبته وتجسدها عملية تبادل رسائل بين الطرفين وخلال هذه المسطرة قد يفر الطرف بحجج طرح الطرف الآخر فيصبح هذا الطرف معفيا من تحمل عبء الإثبات".²⁷

- الإقرار المقدم أمام اللجان الضريبية:

²⁴ المادة 150 المكررة من المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق.

²⁵ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 417.

²⁶ غزلان فرحي، الإثبات والتحقيق في المادة الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية جامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2014/2015 الصفحة 74.

²⁷ غزلان فرحي، نفس المرجع، الصفحة 74.

تعد مرحلة اللجان الضريبية أهم مرحلة حيث يشكل الإقرار أداة حاسمة في الإثبات، وبالتالي تصفية العديد من نقاط الخلاف بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة، وهكذا من النادر أن ملف يعرض ملف على هذه اللجنة دون أن يتضمن إقراراً صريحاً من أحد الطرفين ولاسيما من الملمزم، يستشهد به كحجة لدعم موقف الطرف الآخر، "وتحديداً بمشروعية تصحيح قام به المفتش إما باستبعاد تكاليف مصرح بها أو ادماج مداخيل غير واردة في التصريح، كما قد يتضمن الإقرار اعترافاً باحتواء المحاسبة على إخلالات أو النقصان في الأرقام الموجبة لإعمال الآثار القانونية المتمثلة في إعادة النظر فيها، وفي إعادة تقدير أساس جديد للضريبة وذلك وفقاً للمعطيات التي تتوفر عليها الإدارة"²⁸.

■ الإقرار المقدم خلال المسطرة القضائية:

بالرجوع إلى (المادة 405) من قانون الالتزامات والعقود "فالإقرار القضائي هو الاعتراف الذي يقوم به أمام المحكمة الخصم أو نائبه المأذون له في ذلك إذنا خاصاً. والقرار الحاصل أمام قاض غير مختص، أو صادر في دعوى أخرى، يكون له نفس أثر الإقرار القضائي"²⁹. وعليه فالإقرار في الدعوى الضريبية قد يكون شفوياً، من خلال مرافعة شفوية أمام الهيئة القضائية، أو خلال جلسة بحث في مكتب القاضي المقرر أو أمام الخبير المعين من طرف المحكمة.

ج- أحكام حول وسيلة الإقرار:

لقد اعتمد القاضي الإداري في كثير من القضايا المطروحة عليه على وسيلة الإقرار القضائي للحسم في المنازعات المثارة أمامه، وحتى يعتد بالإقرار سواء تعلق بتأسيس الواقعة المنشئة للضريبة، أو التصريح بالوعاء الضريبي، وليكون منتجا لقوته الثبوتية، ينبغي أن يكون دقيقاً، مرتكزاً على وثائق وأدلة واضحة تؤكد صحته، وإلا اعتبر غير ذي جدوى، وهو ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في قرار لها، حيث اعتبرت أن الإقرار غير صحيح، طالما أن قيمة التجهيزات التي صرح بها غير مثبتة بوصولات وفواتير قانونية وقضت بما يلي "....وحيث تبين مما سبق أن الفواتير المحتج بها غير واضحة بما فيه الكفاية في الاستدلال على الاستثمارات المتمسك بها من طرف المستأنف عليه، وهو ما يجعل دعوى الملمزم بشأنها مفتقرة إلى الإثبات ومن ثم يكون الحكم المستأنف الذي توجه إلى خلاف ذلك لم يجعل لما قضى به أساساً

²⁸ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 421.

²⁹ - قانون الالتزامات والعقود ظهير شريف رقم 1.24.38 صادر في 2 صفر 1446 (7 أغسطس 2024) بتنفيذ القانون رقم 40.24 القاضي بتغيير وتتميم الفصل 573 من ظهير 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913)، الجريدة الرسمية عدد 7328 بتاريخ 22 أغسطس 2024، الفصل 405 الفقرة الأولى، الصفحة 100.

من القانون مما يستوجب إلغاءه والحكم تصديا برفض الدعوي وتحميل رافعها الصائر³⁰

نجد في أحد الاحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2827 بتاريخ 10 يوليوز 2012 رقم الملف 2012/7/52: "حيث إن المحكمة ونظرا لسلطتها التقديرية، حيث أمرت بإجراء بحث بين الطرفين، والذي أكد من خلاله المدعي طلبه، في حين حضر ممثل الإدارة الضريبية، وأوضح أن هذه الأخيرة لم تقم بإرسال الرسالة الثانية للمدعي، وحيث إنه وأمام إقرار ممثل الإدارة الضريبية بعدم إرسال الرسالة الثانية، تكون معه مسطرة تصحيح الضريبة على الدخل (الأرباح العقارية)، المطعون فيها، مفتقدة للشرعية وباطلة ويتعين إلغاؤها³¹".

وفي حكم آخر، صرحت نفس المحكمة بما يلي: "وحيث إنه وأمام إقرار الإدارة بصور مقرر اللجنة الوطنية الذي جاء مؤيدا لمقرر اللجنة المحلية، والذي صدر لصالح المدعية والقاضي بالإلغاء الكلي للواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس الضريبي الجديد بعد إعادة تقييم ثمنه، وعدم إدلائها بما يفيد تقديمها لأي طعن ضده أمام القضاء داخل أجل 60 يوما طبقا للفقرة الثانية من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، يجعله نهائيا، مما تكون معه المراجعة لا أساس لها من القانون، ويتعين إلغاء الأمر بالتحصيل المتعلق بها³²".

وفي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء "..... وحيث إنه لما كانت الضريبة على الدخل - ومنها الضريبة التكميلية عن الأرباح العقارية - ضريبة تصريحية في مجملها عمادها قاعدة الإقرار التلقائي الملزمة وفق النظام الجزائي بإيداع تصريح ضريبي تحت طائلة تطبيق الغرامات وحيث إنه، وبهذه المثابة، فإن تمسك المدعي بعدم تقديمه لأي إقرار ضريبي لعدم قيامه بعملية تفويت عقاري، تكون الواقعة المنشئة للضريبة منعدمة واقعا وقانونا³³".

³⁰ حكم صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش رقم 1371، بتاريخ 13/11/2014، رقم الملف 2012/1915/405 غير منشور، أورده عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 218.

³¹ حكم، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2827، بتاريخ 10 يوليوز 2012، رقم الملف: 2012/7/52 غير منشور، أورده، محمد الهبني، المرتكزات الدستورية الناعمة للعمل القضائي للمحكمة الإدارية بالرباط وفقا لإجتهادات محكمة النقض- القضاء الشامل - الطبعة الأولى مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2014، الصفحة 493.

³² حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2275، بتاريخ: 12 يونيو 2012 رقم الملف 2012/7/98 غير منشور، أورده محمد الهبني، نفس المرجع، القضاء الشامل، الصفحة 504.

³³ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 2163 بتاريخ 16 أكتوبر 2018 موضوع ملف عدد 2018 /7113/234 غير منشور، أورده عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 214.

ح- حجية الإقرار الإلكتروني:

حاول المشرع أن يواكب المستجدات الحديثة، "فأقر إمكانية إدلاء الخاضعين للضريبة بالإقرارات المنصوص عليها في المدونة للإدارة الضريبية بطريقة إلكترونية، معتبرا أن الإقرارات الإلكترونية لها نفس الآثار القانونية للإقرارات المحررة وفق المطبوع النموذجي الذي تعدّه الإدارة"³⁴.
فإن نجاح هذه الوسيلة رهين بدرجة الإقبال عليها من قبل الخاضعين للضريبة وبقدرتها على حل مجموعة من الإشكاليات متعلقة خاصة بضبط هوية الملزم وبمسألة التوقيع الإلكتروني وبإثبات تقديم هذا الإقرار، إلى غير ذلك من الإشكالات التي ستظهر أثناء التطبيق العملي.

2- الكتابة: l'écriture

وانطلاقا من هذه الفقرة سنتطرق إلى مفهوم الكتابة وكذا أنواعها من خلال الحديث عن الكتابات الصادرة عن الملزم المتمثلة في المحررات الورقية والإلكترونية وقوة الثبوتة لها وأيضا الكتابات الصادرة عن الإدارة وقوتها الثبوتية وفي أخير الكتابات الصادرة عن الغير.

أ- مفهوم الكتابة:

يقول المثل الفرنسي: "الكلمات تطير ولكن المكتوب يبقى: Les paroles s'envolent, les écrits

restent"³⁵

تعتبر الكتابة وسيلة من وسائل الإثبات المعتمدة في العصر الحاضر، فهي تجسد أفكار الإنسان وأقواله في صورة مرئية يمكن قراءتها، بالرجوع إلى المشرع المغربي فإنه لم يعرف الدليل الكتابي إلا أنه حدد له بعض الصور في الفصل 417 من قانون الالتزامات والعقود.³⁶

إن ما يستفاد من الدليل كتابي بأنه الورقة محررة لإثبات التصرفات القانونية أو واقعة مادية تنشأ عنها حقوق والتزامات. تعتبر الحجية الكتابة في المادة الضريبية وسيلة من وسائل الإثبات الأكثر إقناعا بكونها واضحة ومتكاملة إضافة إلى أن عمل الإدارة الضريبية والتعامل معها تحكمه وثائق، وعلى العموم فإن الأصل في الإثبات هي الكتابة.

³⁴ كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى، السنة 2016، الصفحة 60.

³⁵ بنسالم أوديغا، سلطة القاضي في الإثبات في المادة المدنية، أطروحة لنيل الدكتوراه، في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 2015/2014، الصفحة 28.

³⁶ أنظر الفصل 417 من قانون الالتزامات والعقود، مرجع سابق، الصفحة 102.

ب- أنواع الكتابة في المادة الضريبية:

تتنوع صور الكتابة في المادة الضريبية، غير أنه تتباين معها درجة قوتها في الإثبات: حيث نجد كتابات تصدر عن الملزم وأيضاً كتابات تصدر عن الإدارة الضريبية وكذا كتابات صادرة عن الغير، وهذا ما سنوضحه في الآتي:

■ الكتابات الصادرة عن الملزم:

من المعلوم أن الكتابات الصادرة عن الملزم فهي الوثائق التي يعلها الملزم بنفسه، أو التي يكون طرفها فيها، وهي إما محررة على ورق أو محررة على دعامة الكترونية.

- المحررات الورقية:

فهي مجموعة من المحررات التي يكون فيها الملزم طرفاً أو التي تصدر عنه بمناسبة قيامه بأنشطته. وكما تعد دليلاً كاملاً إما لصالحه أو ضده أي لصالح الإدارة الضريبية.

وتعد العقود الرسمية والعرفية والتي تتضمن تصرفات قام بها الملزم كعمليات الشراء أو التفويت تشكل وسيلة لإثبات الواقعة المنشئة لرسم التسجيل أو للضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية. وهي حجة قاطعة ضد الملزم، ولا يمكن الطعن في مضمونها إلا بسلوك مسطرة الطعن بالزور بالنسبة للعقود الرسمية، أو مسطرة إنكار التوقيع في العقود العرفية.

أما "الإقرار والمحاسبة، فهما دليلان كتابيان يخولان للملزم الحق في التمسك بها كوسيلة للإثبات ضد الإدارة إذا قدما وفق ما نص عليه القانون، ولم تشههما إخلالات أو نقصان في الأرقام. وكما أن هناك أدلة كتابية أخرى ضد الملزم وهي وسائل صادرة في إطار علاقته مع الإدارة الضريبية كما هو الشأن بالنسبة للرسائل التي يوجهها لها كرسائله الجوابية في إطار مسطرة تصحيح أساس الضريبة، كالشكايات الكتابية التي يتقدم بها للطعن في وعاء الضريبة أو إجراءات التحصيل"³⁷.

- المحررات الإلكترونية:

شهد العالم في العقود الأخيرة ثورة معلوماتية لم يسبق لها مثيل في التكنولوجيا، والتي أدت إلى ظهور محررات جديدة تختلف كثيراً على المحررات الورقية التقليدية لا من حيث الوسائط التي تضم هذه المحررات ولا من حيث طريقة إنشائها أو تبادلها وحتى توقيعها، إذ فرضت هذه الأخيرة نفسها وبقوة في مجال الإثبات القانوني، وخاصة خلال أزمة covid - 19 الذي بسببه أصبح الناس يعتمدون على خدمات Net بكثرة.

³⁷ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 407.

فالمحرر الإلكتروني لم يحظى بأي تعريف من قبل المشرع المغربي بل اكتفى بإيراد مكوناته فقط. لكن بالرجوع إلى القانون اليونسترال لسنة 1996 في المادة الثانية ينص على أن المحرر الإلكتروني عبارة عن "رسالة بيانات تتضمن معلومات تنشأ كلياً أو جزئياً بوسيلة إلكترونية أو رقمية أو ضوئية أو أية وسيلة أخرى مشابهة"³⁸.

وعليه فاستخدام هذا القانون مصطلح رسالة البيانات وذلك لاختلاف البيئة التي يتم تداول فيها هذا المحرر بكونها بيئة غير ورقية تعتمد على وسائل إلكترونية أو ضوئية أو أية وسيلة مشابهة.

وبالرجوع نص (الفصل 417) من القانون³⁹. الالتزامات والعقود على أن "... الدليل الكتابي، يمكن أن ينتج كذلك عن الوثائق الخاصة أو أي إشارة أو رموز أخرى ذات دلالة. واضحة، وكيفما كانت دعائماً...". على العموم فإن المشرع المغربي ووعياً منه بأهمية المحررات الإلكترونية فإنه منحها النفس القوة الثبوتية التي تتمتع بها للمحررات الورقية⁴⁰ متى توفرت الشروط الأساسية المتطلبة لذلك والتي تتمثل في الشروط العامة وهي أن تكون مقروءة واستمرارية الكتابة ثم ثبات وعدم قابلية الكتابة للتعديل وأيضاً معدة ومحفوظة وفق شروط تضمن تماميتها وتضمن التحقق من هوية الشخص في الوثيقة الإلكترونية. وهذا ما جاءت به المادة 1-417 و2-417 من قانون الالتزامات والعقود⁴¹.

إن الغاية المشرع المغربي في اعتماد الوسائل التكنولوجية الحديثة، والاستفادة من الامتيازات التي تحولها لفائدة أفراد المجتمع عموماً وفي مجال دقيق مثل الضرائب على وجه الخصوص وذلك من أجل الاستفادة من المزايا التي تتمثل في السهولة وكذا السرعة وأيضاً الدقة بالإضافة إلى تقليص التكاليف والمسافات.

■ الكتابات الصادرة عن الإدارة:

عندما نتحدث عن الكتابات الصادرة عن الإدارة فإننا نقصد بها محررات تعدها الإدارة في إطار القيام بعملية ضريبية، إلا أن هاته الأخيرة تختلف باختلاف قوة إثباتها إذ نجد محررات ذات قوة الإثبات كاملة أو محررات ذات قوة خاصة في الإثبات وهذا ما سنتطرق له في الآتي:

- محررات الكتابية ذات قوة الإثبات كاملة:

³⁸ قانون اليونسترال المتعلق بالتجارة الإلكترونية، الذي أعدته لجنة الأمم المتحدة، للقانون التجاري الدولي لسنة 1996، الصفحة 4.

³⁹ أنظر المادة 417 من قانون الالتزامات والعقود، مرجع سابق، الصفحة 102.

⁴⁰ الظهير الشريف رقم 1.07.129 صادر في 19 ذي القعدة 1428 هـ 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية الصادر بالجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 25 ذي القعدة 1428 هـ 6 ديسمبر 2007، الفرع الثاني الإثبات والكتابة البند الأول.

⁴¹ أنظر المادة 1-417 من قانون الالتزامات والعقود المرجع نفسه، الصفحة 103

هي محررات التي تصدر عن الإدارة الضريبية وذلك في إطار تديرها للملف الجبائي للملزم، ويتعلق الأمر بالمراسلات والإشعارات التي تبعت إليه كالمراسلات المتعلقة بمساطر فرض أو تصحيح الضريبة، وكذا الإشعارات المتعلقة بمسطرة المراقبة (الإشعار بالتحقيق)، وكالإشعارات الضريبية والإشعارات الواردة في إطار مساطر التحصيل (الإشعار بدون صائر، الإنذار، الإشعار للغير الحائز...).

وتعد "هذه المراسلات والإشعارات بما تحتويه من مضمون دليلا كاملا ضد الإدارة الضريبية، ما لم تثبت وقوع خطأ مادي فيها أو إغفال، وما لم تثبت أيضا أنها تداركت إصلاح هذا الخطأ أو هذا الإغفال داخل الأجل ووفق المسطرة المحددة قانونا"⁴².

ومن بين المحررات التي تتخذ قوة الإثبات الكاملة في مواجهة الإدارة الضريبية نجد القرارات الإدارية صادرة عنها على إثر تظلم نزاعي أو استعطافي قدم لها، مما يخول للملزم مواجهة الإدارة بهذا المحرر ما لم تلجأ هاته الأخيرة إلى سحب القرارات الإدارية غير المشروعة، أو ما لم تثبت وقوع خطأ مادي في الحساب يمكن إصلاحه.

- محررات ذات قوة خاصة في الإثبات:

فالمقصود بها تلك المحررات التي تعدها الإدارة ويتعلق الأمر بإثبات واقعة مادية ولها آثار في القرار الضريبي، ومن خلاله تلجأ إليها الإدارة الضريبية كلما تعذر عليها الإثبات بوسائل أخرى.

ويشترط في هذه المحررات شروط عامة تتمثل في:

- أن تكون المحاضر الكتابية لكي يعتد به كوسيلة للإثبات.

- وكما يجب أن تكون من طرف الجهة المحررة أي من طرف مفتشين محلفين وأحيانا من طرف مفتشين لمعاينة المخالفات والجرائم الجبائية وذلك حسب (المادة 231)⁴³ من المدونة العامة للضرائب.

- وكذا أن تتضمن الواقعة موضوع المعاينة بشكل صريح مع التركيز على تفاصيلها.

- لا بد من الإشارة إلى تاريخ المعاينة بشكل واضح مع التوقيع من الجهة المحررة.

بالإضافة إلى شروط خاصة تتعلق بالواقعة موضوع الإثبات وهي تم التنصيص عليها كما هو الشأن بالنسبة للمحاضر التي ينجزها المحاسب المكلف بالتحصيل.

ولقد نصت (المادة 210)⁴⁴ من المدونة العامة للضرائب "يحضر محضر بالإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال الثلاثين يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره وتسلم نسخة منه إلى الخاضع للضريبة

⁴² مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 410.

⁴³ المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، المادة 231.

⁴⁴ المدونة العامة للضرائب، نفس مرجع، المادة 210.

الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل ثمانية (8) أيام الموالية لتاريخ تسلم المحضر". ومنه فالمشرع الضريبي نص على إمكانية الاطلاع الخاضع للضريبة من أجل معرفة رأيه فيها.

■ الكتابات الصادرة عن الغير:

إن الكتابات الصادرة عن الغير تعد وسيلة هامة في مجال الإثبات الضريبي، هي تلك المحررات المستعملة لصالح الملمزم، فمتى إن رغب فيها لإثبات وقائعه مادية وصحة البيانات الواردة بإقراره ومنحه نوعاً من المصادقية يلجأ إلى بعض الجهات العمومية لمنحه تلك الشواهد المكتوبة (كالتى ثبتت واقعة توقفه عن مزاولة النشاط موضوع الضريبة أو تغيير نشاطه وغيرها)، ويكون القصد من وراء ذلك محاولة إثبات ادعاءات الملمزم بصحة إقراره بشواهد، وفي المقابل نجد محررات كتابية التي تستعملها الإدارة ضد الملمزم التي تصدر عن الغير بمناسبة معاملة بينهما، فبعض هذه المحررات تتمتع بقوة إثبات غير قابلة للنقاش، كإشعارات التوصل والمحاضر التي تنجز من طرف (أعوان السلطة، أو أعوان مكاتب التبليغ التابعين للمحكمة)، خاصة وأن هاته المحاضر تكتسي طبعاً رسمياً ولا يمكن الطعن فيها.

ثانياً: القرائن واليمين: *Présomption et Serment*

من المعلوم أن ادعاء قضائي ينقسم إلى عنصرين اثنين: أولهما الواقع ثم ثانيهما القانون، هذا الأخير الذي يستخلص منه القاضي الإداري مجموعة من القرائن، والتي تعتبر بمثابة أحكام قانونية قررها المشرع لفئة من الوقائع المادية أو التصرفات القانونية، وذلك بغرض التثبت من غيرها، وهي ما تسمى بالقرائن القانونية. وهذا ما أكدته (الفصل 449) من قانون الالتزامات والعقود⁴⁵ على أن القرائن هي "دلائل يستخلص منها القانون أو القاضي وجود وقائع مجهولة". والقرائن يمكن تعريفها حسب القانون المدني الفرنسي:

"Les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à fait inconnu"⁴⁶

ومنه فالقرائن هي نتائج يستخلصها القانون أو القاضي من واقعة معلومة لمعرفة واقعة مجهولة، حيث تتخذ القرائن نوعين قرائن قانونية وأخرى قضائية (حيث سنتطرق لها في وسائل الإثبات ذات حجية نسبية)⁴⁷ وجاء في القرآن الكريم لقوله تعالى " قال قرينه ربنا ما أطغيته ولكن كان في ضلال بعيد" الآية 27 من سورة ق⁴⁸. في حين يظل الواقع متعلقاً بالأحداث المادية للادعاء، والتي يتأكد القاضي الإداري من صحتها

⁴⁵ قانون الالتزامات والعقود الفصل 449 مرجع السابق.

⁴⁶ القانون المدني الفرنسي المادة 1349، أوردته فدوى بوزكري، حجية وسائل الإثبات في ضوء الالتزامات والعقود، مجلة الباحث للدراسات والأبحاث القانونية والقضائية، العدد 60، السنة 2023، الصفحة 330.

⁴⁷ كريم مفتاح، مرجع سابق، الصفحة 84.

⁴⁸ القرآن الكريم، سورة ق، الآية 27، مرجع سابق، الصفحة 519.

بجميع الوسائل القانونية للتحقيق، ومنها اليمين.
وتنصرف دلالة اليمين إلى إشهاد الله تعالى على صدق ما يخبر به الحالف، وهي طريق غير عادي للإثبات،
وإنما وسيلة احتياطية تستعين بها المحكمة أو أحد الأطراف عند ما يصبح الإثبات أمرا مستعصيا، وتبتدئ
في مستهلها بـ: "أقسم بالله العظيم"⁴⁹

1- القرائن القانونية: Les présomptions légales

في هذه الفقرة سنتطرق إلى تعريف القرائن القانونية وكذا أنواع القرائن القانونية من خلال
سنتحدث عن للقرائن القانونية القاطعة وكذا البسيطة وأيضا سأدرج بعض تطبيقات حول القرائن
القانونية على مستوى المنازعات الضريبية وعلى مستوى تحصيل الديون العمومية.

أ- تعريف القرائن القانونية:

فالقريئة القانونية هي التي يربطها القانون بأفعال أو وقائع معينة كما يلي:

- 1- التصرفات التي يقضي القانون ببطلانها بالنظر إلى مجرد صفاتها لافتراض وقوعها مخالفة لأحكامه.
- 2- الحالات التي ينص القانون فيها على أن الالتزام أو التحلل منه ينتج من ظروف معينة، كالتقدم.
- 3- الحجية التي يمنحها القانون للشيء المقضي. وهذا ما جاء به (الفصل 450)⁵⁰ من قانون الالتزامات والعقود.

حيث نصت المادة 1350 من القانون المدني الفرنسي:

"La présomption légale est (Article 1350 du Code civil) celle qui est attachée par une loi spéciale à certain sectes ou à certains faits ; tels que:

- 1° Les actes que la loi déclare nuls, comme présumés faits en fraude de ses dispositions, d'après leur seule qualité ;
- 2° Les cas dans lesquels la loi déclare la propriété ou la libération résulter de certaines circonstances déterminées ;
- 3° L'autorité que la loi attribue à la chose jugée ;
- 4° La force que la loi attache à l'aveu de la partie ou à son serment".

⁴⁹ مولاي إدريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي الطبعة الأولى، مطبعة الفضالة، المحمدية، السنة 1977، الصفحة 174.
⁵⁰ الفصل 450، من قانون الالتزامات والعقود.

وبالتالي فالقرائن القانونية هي التي يستنبطها المشرع، ويذكرها في نص من النصوص في التشريع⁵¹. وعلى اعتبار الإدارة الضريبية هي التي تتحمل دائما عبء الإثبات خاصة فيما يتعلق بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة، وكذا تخفيف العبء عليها، حيث أوجد المشرع العديد من الوسائل التي سبق أن ذكرت بعضها من قبيل إلزام المكلف بتقديم تصريح جبائي، إلزامه بالتعاون مع الإدارة في إطار المسطرة التوجيهية غير أن أهم الوسائل هي القرائن والهدف منها هو تيسير الإثبات على الإدارة وبالتالي، فوجود هذه القرائن يعفي الإدارة من الإثبات مادامت أقرت لمصلحتها، كما يعفي الملزم من الإثبات إذا تقررت لصالحه، ومن خلال هذا فيمكن القول إن هناك عدة أنواع من القرائن في المادة الضريبية.

ب- أنواع القرائن القانونية:

تتمثل في نوعين:

■ القرينة القانونية القاطعة:

بالرجوع إلى "الفصل 453 من قانون الالتزامات والعقود هي القرينة التي لا يملك الشخص حق التصرف فيها، ومعلوم أن هذا النوع من القرائن تعفى من تقررت لمصلحته من كل إثبات ولا يقبل أي إثبات يخالفها"⁵².

أما القرائن في مجال الضريبي المغربي فهو مجال واسع وغالبا ما نتحدث هنا عن القواعد الموضوعية المتعلقة بالوعاء أو التحصيل وكاستدلال لها نجد (المادة⁵³30) المدونة العامة للضرائب.

■ القرائن القانونية البسيطة:

هذا النوع من القرائن تعفى الإدارة من عبء الإثبات، لكن في إمكان الملزم أن يثبت عكسها، وبالتالي فهي ليست قرينة قاطعة مما يطلق عليها بالقرينة البسيطة. إن مجال أعمال هذه القرينة كثير أيضا في النظام الضريبي منه:

-التقييد في السجل التجاري في قوائم الضريبة المهنية قرينة على بداية مزاولة النشاط المهني. لكن في إمكان الملزم إثبات العكس.

-قرينة تحويل الربح إلى مؤسسة أجنبية لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بشركة مغربية.

⁵¹ يقابلها الفصل 1350 من القانون المدني الفرنسي " يجعلها نص القانون تتعلق بتصرفات أو وقائع معينة". أورده فوزي تحتوت، دور القرائن القضائية في الإثبات الإداري، مجلة البحوث القانونية، العدد 67 ديسمبر 2018، الصفحة 683.

⁵² لكن في القانون المدني الفرنسي حسب المادة 1352 نص على أن " القرينة القانونية تعفى من تقررت لمصلحته عن أي دليل ولا يجوز إثبات ما ينقض القرينة القانونية إذا كان القانون يبطل على أساسها بعض التصرفات، أو يجعل الدعوى غير مقبولة، هذا ما لم يحفظ القانون الحق في إقامة الدليل العكسي، وذلك مع عدم الإخلال بما سيتقرر في خصوص اليمين والإقرار القضائيين". أورده فوزي تحتوت، مرجع سابق، الصفحة 689.

⁵³ أنظر المادة 30 من المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق.

-قرينة وجود دخل من الثراء الخارجي للملزم.

إن المظاهر الخارجية لعيش الملزم وإن كانت لا تصلح أساساً لتقدير دخله إلا أنه يمكن للإدارة الالتجاء إليها بصفة تكميلية وسيلة لمراقبة الإقرار السنوي لدخل الملزم وتقوم هذه النتيجة على مراقبة صحة النتائج الواردة في تصريح الملزم انطلاقاً من مستوى عيشه، أي من نفقاته خلال الفترة التي قدم عنها التصريح وهي غالباً ما تكون سنة.

وهكذا، فإذا أثبت بأن النفقات تفوق الدخل المصرح به تنشأ قرينة على وجود إخفاء لدخل لم يتم التصريح به. وعموماً فإنه يكفي بالنسبة للإدارة أن تثبت أن ما صرفه الملزم أكثر من الدخل المصرح به لتكون القرينة ثابتة. في المقابل ترك المشرع المجال للملزم للإثبات عكس قرينة إخفاء دخل بناء على المظاهر الخارجية، وذلك بإثبات مصدر موارده بجميع الوسائل.

ومنه فالملزم يتحمل عبء إثبات العكس عن طريق وسائل موضوعية وخاصة وسائل قابلة للمراقبة ثبت أن الثراء راجع إلى موارده غير تلك الخاضعة للضريبة، أو إلى موارد معفية من الضريبة، أو إلى إرث أو إلى اقتراض، أو إلى استعمال رأسمال متأت من ادخار قديم.

ت- تطبيقات القرائن القانونية:

سنتحدث عن تطبيقات القرائن القانونية على مستوى المنازعات الضريبية وعلى مستوى المنازعات التحصيل الديون العمومية:

■ على مستوى المنازعات الضريبية:

إن المسطرة في المادة الضريبية أولها القضاء، مكانة متميزة، كونها تحفظ حق الملزم والإدارة الضريبية على حد سواء، في الدفاع عن حقوقهما، وبطلانها؛ يؤدي حتماً إلى إلغائها، والغاء ما ترتب عنها من آثار قانونية، وعليه؛ جاء في أحد قرارات محكمة النقض، ما يلي: " لكن، حيث عملت المحكمة قرارها، بأنه لم يثبت لديها من الوثائق المستدل بها في الملف، ما يفيد سلوك الإدارة المسطرة التبليغ بواسطة البريد، ولا مرجوع الرسالة التصحيح الضريبي وبالتالي فإن مسطرة الفرض تكون معيبة، ويكون القرار المطعون فيه، معللاً تعليلاً سائغاً وما بالوسيلة غير جدير بالاعتبار.⁵⁴"

⁵⁴ قرار، صادر عن الغرفة الإدارية، عدد 431 بتاريخ 26 ماي 2011، ملف إداري رقم 2010/4/285 غير منشور، أورده محمد أمين العزاوي، الإثبات في الدعوى الإدارية على ضوء القانون والممارسة القضائية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويدي جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة 2017-2018، الصفحة 62.

■ على مستوى المنازعات التحصيل الديون العمومية:

إن إجراءات حمل المدين على أداء ما بذمته، من ديون كانت ضرائباً أم مرسوماً، أو غيرها من الديون المستحقة للخرينة، تخضع وجوباً القواعد تحصيل الديون العمومية، حتى تكون مشروعة، أما إذا تخللتها عيوب في الموضوع أو المسطرة، فإنها تعتبر باطلة وكأنها لم تكن، وعليه؛ جاء في أحد قرارات محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط⁵⁵، ما يلي: "وحيث يا طلاع المحكمة على وثائق الملف ومستنداته، تبين لها أنه حال مما يفيد تبليغ الإشعار بدون صائر إلى المدعي، مما يكون معه القابض قد خرق مبدأ تدرج إجراءات التحصيل، لما اكتفى بإرسال الإشعار المذكور - مع الصائر -، بخصوص الضرائب المطعون فيها، ولجأ بعد ذلك مباشرة، إلى مسطرة تبليغ الإنذارات القانونية المتعلقة بها، الأمر الذي تكون معه إجراءات التحصيل باطلة وعلوية الأساس".

2- اليمين Le serment

سنقوم بالحديث عن اليمين ونوعها الحاسمة والمتممة وفي هذا الإطار سنتطرق لقوتها الثبوتية.

أ- تعريف اليمين:

يعد اليمين وسيلة من وسائل الإثبات في القانون المغربي يتم اللجوء إليها لإثبات وقائع معينة. فاليمين في اللغة: "القسم والحلف واصطلاحاً: توكيد الحكم بذكر اسم الله تعالى أو صفة من صفاته على وجه الخصوص، فهي إشهد الله تعالى على صدق ما يقوله الحالف، أو عدم صدق ما يقوله الخصم الآخر".⁵⁶

ب- أنواع اليمين:

إن اليمين تتخذ نوعان والتي تتمثل في:

■ اليمين الحاسمة:

وهي التي يوجهها أحد الخصوم الذي لا دليل له للآخر ليحسم بها النزاع. "وترتبط اليمين الحاسمة بالخصوم فقط وتسمى حاسمة لأنها تحسم النزاع وتفصل فيما اختلف حوله".⁵⁷ ويرى بعض الفقهاء أنه لا يمكن اللجوء إلى اليمين الحاسمة كوسيلة إثبات في المنازعات الضريبية، لأن هذه الأخيرة تدخل ضمن اختصاصات القضاء الإداري، الذي لا يجب اعتماد اليمين فيه كوسيلة إثبات وحجتهم

⁵⁵ قرار، صادر عن المحكمة الاستئنافية الإدارية بالرباط عدد 2274 بتاريخ 21 ماي 2012، رقم الملف 2009/12/176 غير منشور، أورد محمد أمين لعزاوي، مرجع سابق، الصفحة 63.

⁵⁶ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 256.

⁵⁷ مولاي إدريس العلوي العبدلاوي، مرجع سابق، الصفحة 175.

في ذلك أن طبيعة الدعوى الضريبية، التي تعتبر الإدارة الضريبية أحد طرفيها تتمتع بسلطات الشخص العام والمتعلقة بالنظام العام، وكذلك لأنها تتعارض مع طبيعة الدعاوى الضريبية، حيث لا يمكن توجيهها للجهة التي تمثل الإدارة باعتبارها لا تملك التصرف في الحق المتنازع عليه، إضافة إلى أن ممثل الإدارة لدى المحاكم الإدارية أيضا لا يملك هذا التصرف، كما أن الواقعة التي تنصب عليها اليمين يجب أن تكون متعلقة بشخص من وجهت إليه، لهذا تم استبعاد اليمين الحاسمة لكلا الطرفين.

■ اليمين المتممة:

وهي دليل مرجح يوجهها القاضي إلى أحد الخصوم من تلقاء نفسه أو بناء على طلب ليستكمل ما قدم له من أدلة إثبات غير كافية وقد ثار خلاف في الفقه والقضاء حول مدى اعتبار اليمين من وسائل الإثبات الإداري وبالتالي الإثبات الضريبي.

فاليمين المتممة فهي "التي ينطق بها القاضي عندما يرى بأن أحد الأطراف لم يعزز ادعاءاته بالحجج الكافية".⁵⁸ حيث يرى بعض الفقهاء فيما يتعلق باليمين المتممة والتي يوجهها القاضي لأحد الخصوم، ليستكمل بها بناء على عقيدته وقناعته.

بينما يرى البعض الآخر أنه لا يوجد ما يمنع القاضي من توجيهها للخصوم وفقا لتقديره الخاص دون أي قيد أو شرط، إذ تتفق وطبيعة خصومة الأفراد مع الإدارة، وتقتضيها ظروف استيفاء الدعوى باعتبارها من وسائل التحقيق، ولما كانت المنازعات في المادة الضريبية جزءا من القضاء الإداري، بل هو من اختصاصه، فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال مساواتها وقياسها على باقي المنازعات الأخرى، إذ أن الإدارة بهذا الاعتبار لا تملك التصرف في الحق المتنازع عليه، إضافة إلى أن ممثل الإدارة الضريبية لدى المحاكم الإدارية أيضا لا يملك هذا التصرف، لكونه ليس حقا مقررًا له بصفته الشخصية بقدر ما هو مكلف بتنفيذ مهمة أناطها القانون به، ومعلوم أن الواقعة التي تنصب عليها اليمين يجب أن تكون متعلقة بشخص من وجهت إليه هذه اليمين.⁵⁹

ومن رأي الخاص أن وسيلة اليمين لا يجب اعتبارها من ضمن وسائل الإثبات الضريبي، ولأن اليمين بنوعيه سواء المتممة أو الحاسمة لا تصلح بأي حال من الأحوال أن تكون وسيلة للإثبات، خاصة وأن المفتش المكلف بإثبات الواقعة المتنازع بشأنها، إنما يؤدي وظيفته في مجال تقدير وتحصيل الديون الضريبية والتي يتم تعبئتها بالخزينة العامة للمملكة، فكيف أن يحلف يمينا على شيء لا يملكه.

⁵⁸ مولاي إدريس العلوي العبدلاوي، نفس المرجع، الصفحة 179.

⁵⁹ نصير المكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الإداري- أطروحة لنيل الدكتوراه كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، السنة الجامعية 2013 الصفحة 314.

الفقرة الثانية: وسائل الإثبات الضريبي ذات حجية نسبية

في أغلب الأحيان لا يستطيع أطراف النزاع الحصول على أدلة قاطعة للحسم في خلافاتهم الأمر الذي لا يجوز معه طي ملف القضية، لكن القانون أتاح وسائل أخرى للتقصي والبحث عن الحقائق رغم نسبة حجيتها، وتتمثل هذه الوسائل في شهادة الشهود والقرائن القضائية وهذا ما سنتطرق له في الآتي:

أولاً: شهادة الشهود Témoignage des témoins

سنسلط الضوء للحديث عن تعريف شهادة الشهود وكذا خصائص التي يتميز بها وأيضا سنتحدث عن حجية هذه الشهادة أمام التشريع وفي القضاء وكما سنتطرق لأحد الأحكام هذه الشهادة في المنازعة الضريبية.

1- تعريف شهادة الشهود:

شهادة الشهود، أو البيئة كوسيلة من وسائل الإثبات، عرفها الفقه بأنها: " إخبار الشخص أمام القضاء بواقعة حدثت من غيره وترتب عنها نشوء حق لفائدة الآخر".

وكتعريف آخر " تعتبر الشهادة بأنها تقرير لحقيقة أمر توصل الشاهد إلى معرفته بعينه أو بإدنه".⁶⁰ حيث جاء القرآن الكريم في الآية 282 من سورة البقرة، لقوله تعالى: (واستشهدوا شهيدين من رجالكم فإن لم يكونا رجلين فرجل وامرأتان ممن ترضون من الشهداء)⁶¹، وأكدت الآية 2 من سورة الطلاق، ما يلي: (فإذا بلغن أجلهن فأمسكوهن بمعروف أو فارقوهن بمعروف وأشهدوا ذوي عدل منكم وأقيموا الشهادة لله).⁶²

فالشهادة إذا كانت بهذا المعنى هي إثبات حقيقة واقعة معينة، علم بها الشاهد من خلال ما شاهده أو ما سمعه، أو أدركه بحواسه الأخرى عن تلك الواقعة بطريقة مباشرة، أي أنها وسيلة إثبات لكونها تنصب على وقائع شاهدها أو أدركها الشاهد، فإنها تختلف من حيث درجة الإثبات ومدى اعتماد القاضي عليها في تكوين سلطته التقديرية. وبالرغم من ذلك فإن الشهادة في المجال الضريبي لا تكون بتلك القيمة الثبوتية إذا ما تمت المقارنة بوسائل الإثبات الأخرى كالإقرار وغيرها.

2- خصائص:

نظرا للقيمة الأخلاقية التي تتمتع بها الشهادة في شتى ميادين المعاملات الاجتماعية وكذا الدعاوى القضائية بمختلف أنواعها، حاول الفقه البحث عن مميزاتها انطلاقاً من الأحكام القانونية التي تؤطرها،

⁶⁰ مولاي ادريس العلوي العبدلاوي، مرجع سابق الصفحة 96.

⁶¹ القرآن الكريم، سورة البقرة، مرجع سابق، الآية 282.

⁶² القرآن الكريم، نفس المرجع، سورة الطلاق، الآية 2.

واستطاع تركيزها في النقاط الموالية:

أ- شهادة الشهود، وسيلة إثبات محددة القيمة:

ويقصد من وراء ذلك، "أن التصرفات القانونية مهما كانت أثارها، والتي تتجاوز قيمتها أو مبلغها 10.000 درهم، لا يجوز إثباتها بشهادة الشهود، ولا تقبل الشهادة لإثبات ما يخالف قيمة الحجيج، ولو كانت تقل عن القدر المذكور، ولا تجوز الاستعانة بالشهادة لإثبات دعوى المطالبة بمبلغ يقل مقداره عن المبلغ أعلاه، إذا كان يشكل جزء من دين أكبر لم يقع إثباته بالكتابة".⁶³

ب- شهادة الشهود، وسيلة إثبات صادرة عن الغير:

"يقدم الشاهد شهادته أمام المحكمة على الغير وليس على النفس وإلا كانت إقراراً"⁶⁴، "فيخبر الشاهد القضاء بواقعة محددة أدركها مباشرة، بالسمع أو البصر أو بهما معاً، فتكون منصبة على الواقعة المراد إثباتها"⁶⁵، وإذا ترتب عنها حق أو منفعة، تكون في حكم الادعاء لا الشهادة، فالبيئة الشخصية تقع من الأغيار دون أن تكون لهم أية صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع الدعوى أو بأطرافها.

ت- شهادة الشهود، وسيلة إثبات تقع أمام القضاء:

تؤدي الشهادة أمام هيئة الحكم، بعد ما يؤدي الشاهد اليمين القانونية، باستثناء الأفراد الذين لم يستكملوا ست عشرة سنة، وإذا اعترض الشاهد مانع حال دون حضوره للمحكمة، جاز لها الانتقال لمكان الشاهد لتلقي الشهادة، وإذا كان يقيم خارج النفوذ الترابي للمحكمة أمكن الاستماع إليه عن طريق الإنابة القضائية. ويحرر من طرف كاتب الضبط في محضر يتضمن فيه جميع المعلومات المتعلقة بالشهادة والشهود، موقعاً عليه من طرف القاضي المقرر في القضية أو رئيس الجلسة، ويرفق بأصل الحكم.

ث- شهادة الشهود، وسيلة إثبات للاستئناس:

فالشهادة تختلف اختلافاً جوهرياً عن الكتابة، فالإثبات الكتابي يكتسي حجية قاطعة على أطرافه، بينما تبقى الشهادة وسيلة يمكن استئناس بها من طرف القاضي الإداري من أجل تكوين قناعته وفك غموضه الذي يكتنف وقائع القضية وحيثياتها، فالقاضي يعود له حق تقدير قيمتها ووزن مضامينها واستشعار صدقها.

⁶³ قانون الالتزامات والعقود، ما أكده كل من الفصل 443/445/446، مرجع سابق.

⁶⁴ عبد الرزاق أحمد السهوري، مرجع سابق الصفحة 312.

⁶⁵ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 395.

3- حجية شهادة أمام المشرع والقضاء:

اعتبر المشرع المغربي شهادة الشهود وسيلة استثنائية في الإثبات وأن الأصل في التصرفات القانونية أن يكون بالكتابة. وهذا ما أكدته (الفصل 444)⁶⁶ من قانون الالتزامات والعقود "لا تقبل في النزاع بين المتعاقدين شهادة الشهود لإثبات ما يخالف أو يجاوز ما جاء في الحجج..." بالرجوع إلى المادة الجبائية اعتبر أن عدم اللجوء إلى شهادة الشهود كوسيلة للإثبات، يرجع إلى اعتبارات تتعلق بالملاءمة وبانعدام الجدية والنزاهة والثقة عند الشهود،⁶⁷.

وبناء عليه، لم تجد التشريعات الضريبية ضرورة من النص صراحة على تنافي الإثبات شهادة الشهود مع خصوصيات المادة الجبائية، ومع الطابع الكتابي للإجراءات الضريبية. ومن هذا المنطلق أجازت هذه التشريعات إمكانية اعتماد شهادة الشهود متى كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية تؤكدتها، وتدعم صحة أقوال الشهود. في هذا الإطار نص المشرع في (المادة 140) من المدونة العامة للضرائب⁶⁸ على أنه: "لا تقبل شهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية، وذلك كيفما كانت أهمية النزاع"، غير أنه وبطريقة غير مباشرة يتم اللجوء إلى هذه الوسيلة لأجل الإثبات وذلك في ما يخص بعض المواقف التي أجاز فيها المشرع الاعتماد على الأشخاص المعرفة وضعية الخاضع للضريبة، كإمكانية حق الاطلاع الذي خوله المشرع للإدارة الضريبية، متى شككت في إقرار الملتزم، ومعلوم أيضاً أن حق الاطلاع هذا هو عبارة عن مجموعة من الشهادات التي تتعلق بتعاملات الملتزم مع هؤلاء الشهود كالمؤسسات البنكية مثلاً والشركات والمقاولات وما إلى ذلك فيما يرجع لعمليتي البيع والشراء التي يقوم بها الملتزم.

4- أحد الأحكام التي تم اعتماد على شهادة الشهود في المنازعات الضريبية:

قضى قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، بما يلي: "يكون تعليل المحكمة، حين صرحت بأن الثابت من أوراق الملف وخصوصاً الليف المدلى به، والشهادة الإدارية المؤرخة في 7 دجنبر 1994، أن المدعي خصص المحل بعد أن انتهى من أشغال بناته سنة 1988، سكناه، ولم يسبق له نهائياً، أن قام بإيجاره للغير، في محله ومركزاً على أساس".⁶⁹

⁶⁶ الفصل 444 قانون الالتزامات والعقود.

⁶⁷ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 427.

⁶⁸ المادة 140 من المدونة العامة للضرائب مرجع سابق.

⁶⁹ قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض قرار عدد 1646، بتاريخ 1997/12/4 غير منشور، أورده مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع نفسه 428.

ثانيا: القرائن القضائية Les présomption judiciaires

تعتبر القرائن القضائية، مجالا خصباً لإثراء القانون الإداري بالاجتهادات القضائية، فبمقتضاها يكشف القاضي الإداري عن ذكائه في إنتاج الحلول القانونية للقضايا المعروضة عليه، ولا سيما أمام تشتت النصوص الإدارية، وقد اعتبرها الفقه من مقدمات الإثبات في دعاوى القضاء الإداري.

1- تعريف القرائن القضائية:

تعتبر القرائن القضائية هي التي يستمد منها القاضي من واقع الحال أو من واقعة معلومة ليصل إلى واقعة مجهولة أو غير معروفة.

نص (الفصل 454)⁷⁰ من قانون الالتزامات والعقود "القرائن التي لم يقررها القانون موكولة لحكمة القاضي. وليس للقاضي أن يقبل إلا القرائن القوية الخالية من اللبس أو القرائن المتعددة التي حصل التوافق بينها. وإثبات العكس سائغ، ويمكن حصوله بكافة الطرق".

وما أشار إليه تقنين القانون المدني الفرنسي في المادة 1353 "القرائن التي لم ينص عليها القانون تترك لنظر القاضي وتقديره ولا يجوز أن يأخذ إلا بقرائن قوية الدلالة دقيقة التحديد، ظاهرة التوافق ولا يؤخذ بها إلا في الأحوال التي يجيز فيها القانون الإثبات بالبيئة، مالم يطعن في التصرف بالغش أو التدليس"⁷¹

2- القرائن الضريبية في المادة الضريبية:

بالرجوع إلى القرينة القضائية في المادة الضريبية حيث أفرز الاجتهاد القضائي بعض القرائن التي لها دور في توزيع عبء الإثبات، نظرا لأهميتها:

أ- الحالة الأولى:

تتعلق بقرينة إخفاء للأسس الضريبية ناجم عن التصرف في العادي في التسيير، إن هذه القرينة البسيطة هي من خلق الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي سار على اعتبار أن تقدير الإدارة للطبيعة العادية أو غير العادية للأعمال التسيير لا تخرج من سلطات المراقبة العادية المعترف بها للإدارة الضريبية. ولهذا، تم الاعتراف للإدارة بتصحيح أي تصرف في التسيير اتخذ بشكل يعارض مصالح المداولة، وقد يقضي التأثير في الحصيلة الجمالية، على أن الإدارة في هذه الحالة إذا كانت ملزمة بإثبات الطبيعة غير العادية للتصرف أو غياب أي مصلحة تبرر التصرف، وبالتالي فهي معفاة من إثبات قرينة وجود أعمال النقصان أو الإخفاء للأسس الضريبية الناجمة عن التصرف في بعض الدخول، لكن في مقابل. يبقى من حق الملزم إثبات

⁷⁰ قانون الالتزامات والعقود الفصل 454 مرجع سابق.

⁷¹ فوزي أحمد إبراهيم حتوت، دور القرائن القضائية في الإثبات الإداري، فضاء المعرفة القانونية، تاريخ الاطلاع 2025/5/3 الساعة 0:20

الرابط <https://espaceconnaissancejuridique.wordpress.com>

عكس هذه القرينة سواء على مستوى المبدأ أو على مستوى المبلغ.

■ ومن الحالات التي اعتبرت تصرفاً غير عادي في التسيير نذكر:

-إقدام مقاوله على بيع منتوجاتها لإحدى المقاولات الأخرى بثمان يقل عن الثمن العادي المعمول به في

السوق أو بيع إحدى عناصر الأصول بثمان يقل عن ثمن تكلفتها.

-إقدام مقاوله على منح قرض المقاوله أخرى أو لأحد الشركاء أو لأحد الأطر بدون فوائد.

-تنازل مقاوله عن المطالبة بديونها تجاه مقاوله أخرى.

-منح مقاوله موطناً جبائياً المقاوله أخرى مع السماح لها باستعمال مقراتها وهواتفها، وتمكينها من

الاستفادة من خدمات أخرى بدون مقابل سواء كانت مساهمة في رأسمالها، أو تتحمل نفقات شخصية

استفاد منها أحد مسيريها.

■ وإضافة إلى هذه الحالات، هناك حالات أخرى من قبيل:

-التخلي عن قروض أو منح قرض بفائدة أقل من الفائدة الجاري بها العمل.

-تحمل مصاريف مبالغ فيها.

-منح تعويضات تفوق قيمة العمل المنجز.

في هذا الإطار، لابد من الإشارة هنا إلى أن القضاء المغربي أصبح بدوره يقر بهذه القرينة، وعلى سبيل

المثال أورد ما جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 2035 بتاريخ 30/6/10 في الملف 72/7/1116

"إذا كانت المؤسسة الخاضعة الضريبة تملك كامل الصلاحية في منح تسهيلات مالية سواء للزبناء أو

المساهمين في إطار التدبير المالي والاقتصادي للشركة كما هو الشأن في حالة التسبيقات على الحساب

الجاري للشركاء فإن ذلك لا ينبغي أن يؤثر على حقوق الخزينة التي تصبح مستحقة بمجرد تحقق الواقعة

المنشئة سواء استفادت الشركة من المداخل المعنية بالتضريب أو تنازلت عنها..."

ب- الحالة الثانية:

هي أن دخول الملزم في حوار مع إدارة الضرائب ومباشرته الإجراءات لاحقة، قرينة على علمه اليقين

بالإجراءات السابقة في هذا الإطار صدر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 8 مارس 1995 في الملف رقم

94/77 حكم عدد 95/31 ورد فيه ما يلي: "وإنه وخلافاً لما ادعاه المدعي من عدم توصله بأي إشعار من إدارة

الضرائب بشأن الضريبة المفروضة عليه بصورة تلقائية والتي هي موضوع الطعن فإنه يتضح من خلال

مقاله أنه دخل في حوار مع إدارة الضرائب بخصوص هذه الضريبة بدليل إقراره بكونه حضر جميع

⁷² حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2035، بتاريخ 30/06/2010 في الملف 72/7/1116، غير منشور. أوردته مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 395.

المعاينات التي أجرتها مصلحة الضرائب على المحل موضوع الضريبة للتأكد من مدى شغله للمحل المذكور من عدمه وهو ما يؤكد علمه بالإجراءات السابقة على فرض الضريبة عليه..."⁷³

3- عناصر القرينة القضائية:

تقوم القرينة القضائية على فكرة مفادها أن القاضي يقف أمام واقعتين اثنتين: الأولى مجهولة ويراد إثباتها، والثانية معلومة وتعد منطلق البحث والتنقيب عن روابط الصلة والقرب بينهما، ومنه فالقرينة القضائية تنقسم إلى عنصرين اثنين، يرتبط أولهما بالوقائع موضوع الدعوى أي (العنصر المادي) ويتعلق ثانيهما بقناعة القاضي في تكوين موقفه القانوني وهو (العنصر المعنوي).

أ- العنصر المادي للقرينة القضائية:

تفيد الواقعة الثابتة أمام القاضي في الدعوى، سواء كان ثبوتها قد تم بالكتابة، أم بغيرها من وسائل الإثبات الأخرى المقبولة، وترتب عنها علم ظني يسمى بالأمارات القاضي في هذه الحالة له كامل الحرية في الأخذ بالوقائع أو مردها.

ب- العنصر المعنوي للقرينة القضائية:

وهو استنباط الواقعة المجهولة من الواقعة المعلومة، أي العملية الذهنية التي يقوم بها القاضي لخلق الاتساق بين الأحداث المعلومة بالمجهولة، والخروج بالحلول القانونية، متقيداً في ذلك، بقواعد العقل والمنطق، بعيداً عن التعنت والتعسف في الاستنتاج، وإلا شاب حكمه عوار قانوني بطله، والعملية هذه تختلف من قاض لآخر بحسب الشخصية والوضعية الفكرية للقضاة.

4- حجية القرائن القضائية:

"تلعب القرائن القضائية دوراً بارزاً في الإثبات سواء كان ذلك مجال الدعاوى الإدارية أو المدنية، حيث تكون ملاذ القاضي الذي يلجأ إليها لتسعفه مع الوسائل الأخرى في الإثبات للوصول إلى الحقيقة الادعاء"⁷⁴. نظراً لما يتمتع القاضي الإداري بسلطته واسعة في تقدير وبلورة القرائن القضائية، ويظهر ذلك جلياً من خلال قراءتنا للمقتضيات (الفصل 454)⁷⁵ من ظهير الالتزامات والعقود، وما أكدته العمل القضائي في الموضوع هكذا تكون القرينة القضائية، فكرة يطرحها فهم القاضي للأحداث، وما رجحه نظره من صواب في مضمونها.

⁷³ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس عدد 95/31 بتاريخ 8 مارس 1995 في الملف رقم 94/77 حكم منشور، أورده مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 262.

⁷⁴ فوزي أحمد إبراهيم حتوت، مرجع سابق، تاريخ الاطلاع 2025/5/4 الساعة 11:09.

⁷⁵ قانون الالتزامات والعقود الفصل 454 مرجع سابق.

وبما أن القرائن القضائية من صنع البشر فالخطأ فيها محتمل، لذلك كم يقرر لها المشرع حجية قاطعة كما هو الشأن بالنسبة للقرائن القانونية، والمسؤولية الواقعة على القاضي في حال حكمه على أساس القرائن، أكبر من مسؤوليته في حال حكمه على أساس الشهادة، لأن القاضي عندما يخطئ والحالة هذه يقع جزء وافر من المسؤولية في ذمة الشهود، أما عندما يتعلق الأمر بالقرائن فالمسؤولية أجسم نظراً لسوء تقديره الأحداث في ظل تمتعه بالحرية التامة في الاقتناع.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق للقاضي الإداري في المنازعة الضريبية

يحق للقاضي الإداري الأخذ بالإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية متى تبين بأن الدعوى غير جاهزة للبت فيها وكما أنها تحتاج إلى المزيد من البحث والتفاصيل، لاسيما أن المنازعة تتميز بطابع التقني. ومن خلال هذا سنتطرق إلى الخبرة القضائية والمعاينة (الفقرة الأولى) بالإضافة إلى المسطرة البحث وتقديم المستندات التي يسلكها القاضي الإداري (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الخبرة القضائية والمعاينة

"تختلف الوسائل التي يلجأ إليها القاضي الإداري للفصل في النزاع وذلك بحسب طبيعة القضية، ودرجة تشعبها".⁷⁶ ومنه فمتى تبين له خلال دراسة النزاع المتعلق بالطرفين، أن معطيات الدعوى لازالت غير وافية أو لا تسمح بتكوين قناعته لاتخاذ القرار المناسب والفصل في الدعوى المعروضة أمامه، جاز له تلقائياً أو بطلب من أحد الأطراف تعميق في إجراءات التحقيق، عن طريق الاستعانة سواء بالخبرة القضائية (أولاً) أو قيام بمعاينة (ثانياً).

أولاً: الخبرة القضائية: L'expertise judiciaire

تلعب الخبرة القضائية دوراً هاماً في تنوير العدالة، من أجل الفصل بين حقوق الخاضعين للضريبة من جهة، وحقوق الإدارة الضريبية والخزينة من جهة ثانية، فبمناسبة بثها في القضايا المعروضة عليها والإحاطة بكل جوانبها، فقد تصطدم المحكمة بوقائع عملية، وإثباتات تقنية أو حسابية تقتضي مؤهلات خاصة وكفاءة علمية معينة.

ومن خلال هذا سنتطرق لتعريف الخبرة القضائية تم كيفية اختيار وتعيين خبير وتحديد مهمة الخبير.

⁷⁶ جواد لعسري، التحقيق والإثبات في المنازعة الضريبية، مجلة القانون المغربي، العدد 20، السنة 2013، الصفحة 88. الرابط:

<http://search.manduma.com/Record/519243>.

1- تعريف الخبرة:

المشرع المغربي لم يعطي تعريفاً حول الخبرة سواء بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، إلا أنه قام بتنظيم أحكام الخبرة القضائية ضمن الباب الثالث من القسم الثالث من "قانون المسطرة المدنية وبالتحديد في الفصول من 59 إلى 66"⁷⁷.

"والخبرة في اللغة: هي العلم بالشيء، والخبير هو العالم أو الخابر يقال خبرت أمراً أي عرفت على حقيقته. أما في الاصطلاح الفقهي الخبرة هي إجراء للتحقيق يعهد به القاضي إلى شخص مختص ينعت بالخبير ليقوم بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية تستلزم بحثها أو تقديرها إبداء رأي يتعلق بها علماً أو فناً لا يتوفر في شخص العادي ليقدم له بياناً أو رأياً فنياً لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده"⁷⁸.

كما عرفها البعض الآخر بأنها "إجراء يعهد به القاضي إلى شخص مختص ينعت بالخبير بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية تستلزم بحثها أو تقديرها أو على العموم إبداء الرأي فيها، علماً أو فناً، لا يتوفر في شخص العادي، ليقدم له بياناً أو رأياً فنياً لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده"⁷⁹.

ومنه يمكن تعريف الخبرة بأنها إجراء للتحقيق يعهد به القاضي إلى شخص مختص ويسمى بالخبير ليقوم بمهمة معينة مرتبطة بوقائع مادية تتطلب البحث عنها أو تقديرها وإعطاء الرأي عنها علماً أو فناً، وهذا لا يتوفر في الشخص العادي ليقدم له بياناً أو رأياً فنياً لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده.

2- كيفية تعيين أو اختيار الخبير وتحديد مهمته:

لقد قام المشرع المغربي من خلال قانون المسطرة المدنية أو من خلال المدونة العامة للضرائب بتنظيم الشروط المطلوبة في الخبير وكذا مجال تدخله، ومن خلال هاتين الفقرتين سنتطرق فيما يلي كيفية اختيار الخبير والسلطة القاضي في تعيين الخبير وتحديد مهمته وكذا مدى إلزامية الأخذ بتقرير الخبير.

أ- كيفية تعيين أو اختيار الخبير:

وبالرجوع إلى "القانون 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين"⁸⁰ نجده حدد كيفية قبول الخبير إذ يجب

⁷⁷ ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، الصيغة المحيطة بتاريخ 13 يونيو 2022 جريدة الرسمية عدد 3230 مكرر بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974) الصفحة 2741. أنظر الفصول من 59 إلى 66.

⁷⁸ عزيز بوعلام، وسائل التحقيق في الدعوى الضريبية بين الاجتهاد القضائي والعمل الإداري، دار الأفق المغربية الدار البيضاء، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى، السنة 2024، الصفحة 37.

⁷⁹ عارف منور عبد الرحمان السعايدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 2، السنة 2012 الصفحة 674. الرابط: <http://www.ingaza.edu.ps/ar/periodical/>

⁸⁰ ظهير شريف رقم 1.01.126 صادرة في 29 من ربيع الأول 1422 (22 يونيو 2001) بتنفيذ القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، الجريدة الرسمية عدد 4918 بتاريخ 27 ربيع الثاني 1422 (19 يوليوز 2001) الصفحة 1868.

أن يكون مسجلا ضمن جدول الخبراء المقبولين لدى المحاكم في جميع التخصصات غير أنه لا يمكن لأي خبير إلا التسجيل في تخصص واحد وفق الشروط المحددة في القانون المذكور، وبعد تسجيل الخبير بجدول الخبراء يجب أن يؤدي اليمين القانونية أمام محكمة الاستئناف وذلك طبقا (للمادة 18)⁸¹ من القانون المتعلق بالخبراء القضائيين.

وكما نصت (المادة 59⁸²) من قانون المسطرة المدنية إمكانية تعيين خبير من خارج الجدول بصفة استثنائية عند عدم وجود خبير وفق الاختصاص الذي يتطلبه النزاع إلا أنه قبل مباشرة مهامه يجب عليه أن يؤدي اليمين القانونية التي تؤهله لمزاولة الخبرة.

إن تعيين الخبير هو أمر موكلول لسلطة القاضي التقديرية، فهو وحده الذي يملك حق الاستجابة لطلب إجراء الخبرة أو عدم إجرائها، ولا رقابة للمجلس الأعلى متى كان الطلب قائما على أسباب مبررة. وبالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب وحسب المادة 242 نجدها تنص على أنه: "يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين"⁸³.

ومنه فإن هذه المادة تنص على مجموعة من الشروط الذي تستلزم أن تكون في الخبير وكما يجب أن يكونوا من صنف الخبراء ذوي الاختصاص المحاسبي. وبالتالي فإن التقييد بما جاء في المادة 242 في تحديد صنف الخبراء فإنه يشكل تعارضا مع مقتضيات (المادة 62)⁸⁴ من قانون المسطرة المدنية التي تجعل من بين الأسباب القانونية للتجريح في الخبير إذا ما تم تعيينه في غير مجال اختصاصه.

وفي هذا الإطار نجد بعض الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية التي تقضي برفض طلب التجريح رغم أن الخبير المنتدب في المجال المحاسبي غير مسجل بلائحة المحاسبين المعتمدين.

في هذا السياق جاء في "الحكم إدارية مكناس الصادر بتاريخ 13/07/2009 في الملف رقم 448⁸⁵/2008/5 ما يلي: وبناء على طلب التجريح المقدم من طرف إدارة الضرائب والمسجل بتاريخ 08/07/2009 بعلّة أن الخبير غير مسجل باللائحة المتعلقة بالمحاسبين المعتمدين لجهة مكناس تافيلالت. وحيث إن الخبير مسجل بجدول الخبراء القضائيين المقبولين مما يتعين معه رفض طلب التجريح".

⁸¹ أنظر إلى المادة 18 من القانون المتعلق بالخبراء القضائيين مرجع نفسه.

⁸² قانون المسطرة المدنية، المادة 59 مرجع سابق.

⁸³ المدونة العامة للضرائب مرجع سابق، المادة 242 من الفقرة السادسة.

⁸⁴ قانون المسطرة المدنية المادة 62 مرجع نفسه.

⁸⁵ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمكناس الصادر في الملف رقم 448/2008/5 بتاريخ 13/07/2009 غير منشور. أورده جواد العسري المرجع سابق الصفحة 92.

ب- سلطة القاضي في تحديد مهمة الخبير:

"إن مهمة الخبير في المنازعة الجبائية تختلف حسب مهمة التقنية المبنية عليها هذه المنازعة:

- فهي إما خبرة عقارية لتحديد القيمة الإيجارية للعقار.

- وإما خبرة عقارية لتحديد القيمة التجارية للعقار.

- أو خبرة تقديرية لتقييم محاسبة.

- أو خبرة تقديرية لتقدير دخل الملمزم.

- أو خبرة دقيقة لتحديد أحد العناصر التي تدخل في أساس الضريبة (نسبة الاندثار).

- أو خبرة لتحقيق الخطوط (صحة توقيع الملمزم الوارد في الإقرار).⁸⁶

بعدما يقع اختيار الخبير الذي يراه القاضي مناسباً لإجراء التحقيق في القضية المعروضة، يتم تحديد المهمة أو المهام التي سيقوم بها، حيث يسطر ذلك في الأمر التمهيدي الذي يصدره وتختلف هذه المهمة حسب اختلاف الواقعة المنشئة أو التي على أساسها تم فرض الضريبة أو الرسم.

وبالرجوع إلى (الفصل 59) قانون المسطرة المدنية⁸⁷ نجدها تنص في (الفقرة الثالثة والرابعة)، "يحدد القاضي النقط التي تجرى فيها الخبرة وذلك في شكل أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقاً بالقانون.

يجب على الخبير أن يقدم جواباً محدداً وواضحاً على كل سؤال فني كما يمنع عليه الجواب على أي سؤال يخرج عن اختصاصه الفني وله علاقة بالقانون".

وفي هذا السياق ونظراً للطبيعة الفنية التي يختص فيها الخبير كتقني فإن الأحكام التمهيديّة يجب أن تجد مجالها الطبيعي في المسائل الفنية فقط، والتي يستعصي على القاضي الإداري معرفتها ونجد حكم⁸⁸ إدارية الدار البيضاء رقم 275 في الملف رقم 745/96 غ الصادر بتاريخ 14/06/2000 والذي جاء فيه:

"وحيث أسندت الخبرة التقنية للخبير الذي حدد نسبة النفايات التي تخلفها المادة المصنعة خلال عملية التصنيع فيما قدره 13.6%، وكان ذلك على أساس قدم الآلة والمعدات كما أن جل العمليات تتم بطريقة تقليدية..."

و بالتالي نستنتج "إذا كان اللجوء إلى الخبير في المسائل الفنية له مبرر عملي وقانوني، فإن الممارسة القضائية في مجال المنازعات الضريبية أبانت عن لجوء العديد من المحاكم وبشكل مفرط إلى الخبرة ليس فقط كوسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى وإنما كوسيلة لأخذ رأي الخبراء في مسائل قانونية بحيث

⁸⁶ عبد الرحمان أبليللا، مرجع سابق، الصفحة 287.

⁸⁷ قانون المسطرة المدنية، الفصل 59 مرجع سابق.

⁸⁸ حكم إدارية الدار البيضاء رقم 275 في الملف رقم 745/96 الصادر بتاريخ 14/06/2000 غير منشور، أورده جواد لعسري نفس مرجع ، الصفحة 95.

ينحصر دور المحكمة في المصادقة على تقرير الخبراء، بحيث إن جل الطعون القضائية المقدمة عقب صدور مقرر اللجنة الوطنية يتم فيها الاحتكام للخبير سواء في المجال المحاسبي أو العقاري، ومعظم هذه الأحكام لا تتوانى في إسناد مهمة التقرير في قانونية المحاسبة للخبير".⁸⁹

ومنه فإن القاعدة الأصلية، أن الأمر بتعيين خبير هو جوازي القاضي الموضوع بحيث له الأمر بإجراء خبرة في أي مسألة فنية تعرض عليه للفصل فيها، وحسب طبيعة كل دعوى فهناك دعاوى يجد القاضي في ملفها ما يساعده على الفصل فيها دون اللجوء إلى تدب خبير كما أن هناك دعاوى يستحيل على القاضي الإداري الفصل فيها دون الاستعانة بالخبراء. ولهذا فإن القاضي الإداري يجد نفسه مضطراً إلى ندب خبير ويكون ذلك بأمر منه، وقد يكون هذا الخبير. محل رد أو تجريح من طرف الخصوم أو محل استبدال من طرف القاضي.

ت- سلطة القاضي في الأخذ بنتائج الخبرة:

إن القاضي الضريبي له السلطة التقديرية في الأخذ بتقرير الخبير أثناء بثه في النزاع أو عدم اعتماده، وهذا ما أكدته (الفصل 66) من قانون المسطرة المدنية⁹⁰ "لا يلزم القاضي بالأخذ برأي الخبير المعين" ومنه نستنتج أنه لا يلزم القاضي في أي حال من الأحوال بالأخذ برأي الخبير أو الخبراء لكن الملاحظ أن المحكمة لا تأخذ بالخبرة في الميدان الضريبي على سبيل الاستئناس، وإنما تبني أحكامها على مضمون هذه الخبرة، مما يؤكد توجه القضاء الضريبي المغربي في اعتماد الخبرة كإجراء أساسي في التحقيق.

فرأي الخبير في الغالب يكون حاسماً في النزاع الضريبي وهو ما يجعل دور الخبير ينتقل من دور مساعد في تكوين قناعة واستكمال بعض المعلومات الغير متوفرة لدى القاضي إلى دور الحسم في النزاع، هذا الدور الذي ترتبط نجاعته وشفافيته بنزاهة الخبير من جهة وبتخويله الإمكانيات اللازمة للقيام بهاته المهمة من صلاحيات ووقت وهو الأمر الذي يغيب عن تقدير القاضي الإداري الذي لا يراعي في تحديده مدة الخبرة وطبيعة المهمة المنوطة بالخبير والوقت الذي تتطلبه لاستجلاء جوانبها.

وهو إشكال يطرح بالأساس في الخبرة المحاسبية التي تتطلب وقتاً طويلاً، في حين يحصرها القاضي في وقت قصير، الأمر الذي يجعل الدقة والإتقان غائبين عن تقرير الخبرة في غالب الأحيان، وهو ما فيه إضرار بحقوق الأطراف ومصالحهم.

كما أنه يجب على المحكمة التأكد من سلامة كافة إجراءات الخبرة، فإذا تبين لها أن إجراءاتها قد طبق بشكل غير سليم، وكان هذا الإجراء يتعلق بالنظام العام، جاز لها الحكم ببطلان الخبرة من تلقاء نفسها، أما إذا لم يكن كذلك فليس لها الحكم بذلك إلا بناء على طلب الخصوم.

⁸⁹ جواد لعسري، المرجع سابق، الصفحة 95.

⁹⁰ قانون المسطرة المدنية، الفصل 66 مرجع سابق.

3- أتعاب الخبرة:

إن " تحديد أتعاب الخبرة أو الخبير متروك للسلطة التقديرية للمحكمة ويراعي في ذلك المجهود الذي سيبدله الخبير والحالة الاجتماعية للمدعي أو الطرف الذي ستكلفه المحكمة بإيداع صائرها داخل أجل محدد ضمن نفس المنطوق، وإذا تخلف المعني بالأمر عن إيداع الأتعاب المحددة أمكن للمحكمة صرف النظر عن الخبرة وتبت في القضية على حالتها ويبقى للمحكمة الخيار أن تستجيب للطلب أو ترفضه"⁹¹. وبالتالي فعدم إيداع طالب الخبرة أتعابها داخل الأجل المحدد يؤدي إلى صرف النظر عنها، لكن يبقى الخيار للمحكمة في أن تستجيب للطلب أو ترفضه حسب ما تستنتجه من دراستها للقضية في إطار سلطتها التقديرية، كما لا يسمح القانون بأن يتقاضى الخبير أي أجر مباشرة من الأطراف تحت طائلة أعمال المقتضيات القانونية والتي تقرر التشطيب عليه من جدول الخبراء حسب (الفصل 57)⁹² من قانون المسطرة المدنية.

4- رد الخبير:

لقد نص الفصل 61 من قانون المسطرة المدنية⁹³ "إذا لم يقيم الخبير بالمهمة المسندة إليه داخل الأجل المحدد له أو لم يقبل القيام بها، عين القاضي بدون استدعاء للأطراف خبيراً آخر بدلاً منه وأشعر الأطراف فوراً بهذا التغيير.

بصرف النظر عن الجزاءات التأديبية، يمكن الحكم على الخبير الذي لم يقيم بالمهمة المسندة إليه أو رفضها بدون عذر مقبول بالمصاريف والتعويضات المترتبة عن التأخير إنجاز الخبرة للطرف المتضرر كما يمكن الحكم عليه بغرامة لفائدة الخزينة."

ومنه يمكن القول أن المشرع المغربي خول صلاحية للقاضي في استبدال الخبير العاجز عن قيام مهامه، مع إشعار الأطراف بالتغيير الذي قام به في الحال وذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الخبرة، كما نصت هذه المادة على أنه تطبق جزاءات تأديبية على الخبير في حالة عدم القيام بالمهام المسندة له.

5- إمكانية ترجيح الخبير في المنازعات الضريبية

حسب الفصل 62 من قانون المسطرة المدنية⁹⁴ يمكن ترجيح الخبير الذي عينه القاضي تلقائياً للقرابة أو المصاهرة بينه وبين أحد الأطراف إلى درجة ابن العم المباشر مع إدخال الغاية:

-إذا كان هناك نزاع بينه وبين أحد الأطراف.

-إذا عين لإنجاز الخبرة في غير مجال اختصاصه.

⁹¹ مصطفى زاهر، مرجع سابق، الصفحة 477.

⁹² قانون المسطرة المدنية، الفصل 57 مرجع سابق.

⁹³ قانون المسطرة المدنية، الفصل 61 مرجع نفسه.

⁹⁴ قانون المسطرة المدنية، الفصل 62 مرجع سابق.

-إذا سبق له أن أبدى رأيا أو أدلى بشهادة في موضوع النزاع.

-إذا كان مستشارا لأحد الأطراف.

-لأي سبب خطير آخر.

يتعين تقديم طلب الترجيح داخل أجل خمسة أيام من تاريخ تبليغ المقرر القضائي يتعين الخبير، وتبت المحكمة في طلب الترجيح داخل أجل خمسة أيام من تاريخ تقديمه، ولا يقبل هذا المقرر أي طعن إلا مع الحكم البات في الجوهر.

ثانيا: المعاينة la visite des lieux

ومن خلال هذه الفقرة سنخصصها للحديث عن المعاينة من ناحية تعريف بها وكذا أنواعها.

1- مفهوم المعاينة:

يقصد "بحق المعاينة المخول قانونا للإدارة الجبائية البحث والتقصي في القوانين والدفاتر التجارية والسجلات والوثائق المهنية الخاصة بالخاضعين للضريبة، وكذا سلطتها في التأكد والتحقق من التواجد الفعلي للعناصر المادية المجسدة للاستغلال، والكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتطبيقية".⁹⁵

أما المعاينة القضائية في بعض الأحيان قد تكون موضوع نزاع أشياء مادية، تحتاج إلى انتقال القاضي بنفسه إلى عين المكان للاطلاع على محل النزاع وهذا ما يطلق عليه بالمعاينة.

وترتبط وسيلة التحقيق في الواقع العلمي بالمسائل العقارية أو المنقولة التي يصعب المجيء بها إلى المحكمة كالبواخر والطائرات والسجلات الإدارية.⁹⁶

2- أنواع المعاينة:

تختلف المعاينة باختلاف الجهة المخول لها القيام بها، فإذا قام بها القضاء وفقا للمسطرة المدنية فهي معاينة قضائية أما إذا قام بها مفتشو الضرائب وفقا للمدونة العامة للضرائب فهي تعد معاينة جبائية.

أ- المعاينة القضائية:

كما ذكرت سابقا أن المعاينة القضائية تتطلب انتقال القاضي إلى محل النزاع من أجل مشاهدة وفهم ما تعذر الوصول إليه حيث بالرجوع إلى قانون المسطرة المدنية نصت (الفصل 67) "إذا أمر القاضي تلقائيا أو

⁹⁵ عزيز بوعلام، مرجع سابق، الصفحة 260.

⁹⁶ Le juge procède à une visite des lieux par exemple pour apprécier le caractère pittoresque d'un site classé, pour mesurer l'atteinte portée au caractère ou à l'intérêt des lieux avoisinants. Le juge peut aussi par la visite déterminer si des bruits et trépidations atteignent une intensité telle qu'ils justifient l'octroi d'une indemnisation ou reconnaître les limites du domaine public. Pour plus de détails, voir, Hugues LE BERRE, Droit du contentieux administratif, 2002, ELLIPSES, Paris, page 163

بناء على طلب الأطراف بالوقوف على عين المكان فإنه يحدد في حكمه اليوم والساعة التي تتم فيها بحضور الأطراف الذين يقع استدعاؤهم بصفة قانونية فإذا كان الأطراف حاضرين وقت النطق بالحكم أمكن للقاضي أن يقرر حالا الانتقال إلى عين المكان.

يمكن أن يؤخر أو أن يستأنف الوقوف على عين المكان إذا لم يستطع أو لم يحضر أحد الأطراف في اليوم المحدد بسبب اعتبار وجيها" ومنه يتضح أنه بموجب قرار من المحكمة من تلقاء نفسها أو بطلب من الأطراف الخصوم، يتعين على القاضي تحديد مكان إجراء المعاينة واليوم والساعة وذلك من أجل تمكن القاضي من معاينة الواقعة والنطق بالحكم حالا متى تبين له أن الأطراف حاضرين في وقت الحكم. ويتضح من خلال الفصلين 68 و69 من نفس القانون أنه أجاز للقاضي أن يأمر بتعيين خبير لمصاحبته أثناء المعاينة كما يجوز للقاضي استماع للأشخاص الذي يعينهم ويقوم بمحضرهم متى دعت الضرورة إلى ذلك".⁹⁷

وفي الأخير يجب تحرير محضر يتضمن جميع الأعمال المتعلقة بالمعاينة أي التدوين الكامل لها، وهذا ما أكدته (الفصل 70⁹⁸) من قانون المسطرة المدنية.

ب- المعاينة الجبائية:

لقد منح المشرع للإدارة الحق في قيام بالمعاينة، من أجل الوقوف على حقيقة الإقرارات المودعة لديها، حيث يمكنها مطالبة الخاضعين للضريبة بتقديم جميع المستندات والحجج: (كالفاتورات والوثائق المحاسبية ومعاينة للعناصر المجسدة للاستغلال) ومنه فالمشرع الجبائي لقد نص في (المادة 210)⁹⁹ من المدونة العامة للضرائب على مجموعة من الضوابط الأساسية التي يجب على الإدارة الجبائية احترامها. وبالرجوع إلى نفس المادة من نفس المدونة نجد أنها تنص يمارس حق المعاينة بعد تسليم الإشعار بها من طرف المأمورين محلّفين لإدارة الضرائب، حيث يجب أن يتضمن الإشعار البيانات التالية:¹⁰⁰ الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري إدارة الضرائب المكلفين بإنجاز المعاينة وإخبار الخاضع بممارسة هذا الحق الإجراء الذي سيتعرض له.

ويسلم الإشعار بالمعاينة مقابل وصل إلى أحد الأشخاص التالية:

■ بالنسبة الأشخاص الطبيعيين:

⁹⁷ قانون المسطرة المدنية أنظر الفصول 67/68/69، مرجع سابق.

⁹⁸ قانون المسطرة المدنية الفصل 70 مرجع نفسه.

⁹⁹ المدونة العامة للضرائب المادة 210 مرجع سابق.

¹⁰⁰ المدونة العامة للضرائب المادة 210 مرجع سابق.

يقع التسليم صحيحا بتسلمه إلى الشخص نفسه أو إلى مستخدميه أو إلى كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

■ بالنسبة للشركات:

يتم التسليم الإشعار بطريقة سليمة إلى الشريك الرئيسي أو إلى الممثل القانوني أو إلى مستخدميه أو إلى أي شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

وكما أشار المشرع في حالة رفض الملزم التوقيع على هذا الإشعار، وهو ما يقع في الكثير من الأحيان، وجب على العون الإشارة إلى ذلك في الوصل.

كما تحدد المعاينة داخل أجل 8 أيام من العمل كحد أقصى ولا يجوز تجاوزها، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بها. ويتعين عند نهاية عملية المعاينة يقوم أعوان إدارة الضرائب بتحرير إشعار بنهاية العملية المذكورة يوقعه الطرفان وتسلم للخاضع للضريبة.

يحرر محضر بالإخلالات الملاحظة في عين المكان خلال 30 يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره، وتسليم نسخة منه للخاضع للضريبة، الذي له حق الإدلاء بملاحظاته داخل أجل 8 أيام الموالية من تاريخ تسليم المحضر.

وعلى أن الإدارة تكون ملزمة بالقيام بما طلب منها قانونا، وذلك بمد الملزم المعنى بالأمر بنسخة من المحضر المثبت للمخالفات قصد إبداء ملاحظاته بشأن ذلك، وإلا اعتبرت مخالفة يمكن بموجبها الطعن في عملية المعاينة.

بالإضافة إلى الخبرة والمعاينة كوسيلتين لتحقيق في المنازعة الضريبية، فإن هناك وسائل أخرى يلجأ لها إليها القاضي، ويتعلق الأمر بجلسات بالبحث وهذا ما سنتطرق له من خلال الفقرة الآتية.

الفقرة الثانية: سلوك القاضي الإداري إلى مسطرة البحث القضائي والتكليف بتقديم المستندات.

يضطر القاضي الإداري في كثير من الأحيان، اللجوء إلى مسطرة البحث القضائي لمواجهة الخصوم فيما بينهم الحصول على إقرار من أحد الطرفين، أو لاستنباط قرائن قضائية تساعد على التحقق من الوقائع المدعى بها، وفي بعض الحالات يأمر كلا الطرفين أو أحدهما بتقديم المستندات للتأكد من صدقية دعواهم وجديتها.

أولا: البحث القضائي: L'enquête judiciaire

إن البحث القضائي هو اتصالا مباشرا بين القاضي وأطراف الدعوى ويقوم على استجواب أطراف الدعوى بخصوص الوقائع المتنازع حولها.

يعد هذا الإجراء من أكثر إجراءات التحقيق والتي تساعد القاضي من أجل استيعاب موضوع الدعوى الجبائية، وخصوصا من أجل تنظيم مواجهة مباشرة بين الطرفين، بالشكل الذي يسمح لكل طرف مواجهة خصمه أمام القاضي بما يتوفر عليه من إثباتات.¹⁰¹

يشترط القانون بعض الشروط الأساسية للأمر بإجراء جلسة بحث في الدعوى الضريبية ومن بينها نجد:

- "أن يكون البحث منصبا على الوقائع، ومؤدى ذلك أن البحث المنصب على حجية الإثبات المقدم، أو على الشروط الشكلية أو الموضوعية للإثبات، أو على طبيعته، يعتبر بحثا في إلى هذه الأمور، وإلى ضرورة هذا التمييز، بل في كثير من الأحيان ما يتناول البحث أمورا مسائل قانونية، وبالتالي من غير الجائز إدراجها في جلسة بحث. غير أنه غالبا ما لا يتم الانتباه تتعلق بالأساس القانوني للضريبة أو للإعفاء منها، وبتحقق الواقعة المنشئة للضريبة من علمه، وهي كلها مسائل قانونية بطبيعتها.

- أن يكون التثبت من المسائل الواقعية أمرا مفيدا ومقبولا في تحقيق الدعوى (المادة 77 من قانون المسطرة المدنية)¹⁰²، وطبعا تقدير هذا الشرط يعود للمحكمة التي يجب أن تكون ملزمة بوسائل الإثبات الجبائي وبالوقائع المرتبطة بها حتى تكون قادرة على تحديد المفيد من هذه الوسائل والمقبول ليكون موضوع تحقيق. - يجب أن تجرى جلسة البحث بحضور جميع الأطراف في الدعوى ولهذه الغاية يجب على المحكمة أن تقوم باستدعاء هذه الأطراف مع الإشعار بالتوصل، وقد تضطر المحكمة إلى تأجيل عقد جلسة البحث في حالة ما إذا لم يتوصل أحد الأطراف بالاستدعاء".¹⁰³

وبالتالي يمكن القول إن جلسة البحث تتطلب حضور جميع أطراف الدعوى للجواب على الأسئلة وفك اللبس والغموض التي عجز القاضي استضاحها في ملف الدعوى، وأن كل تخلف عن الحضور أحد الأطراف بدون مبرر مقبول يترتب عنه تخلى ذلك الطرف عن ادعاءاته أو دفوعاته.

ثانيا: أهمية جلسة البحث وتقديم المستندات:

إن السمة التوجيهية للدعوى الإدارية، تتمثل عمليا في جلسات البحث، وفي الغالب ما تسفر عن معطيات جديدة بإمكانها تغيير المسار القضائي للملف، بحيث يقوم القاضي باستجواب الأطراف ويحصل على إقرار من أحدهم من أجل أن يحسم في النزاع ويقطع الشك باليقين.

¹⁰¹ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 282.

¹⁰² قانون المسطرة المدنية المادة مرجع سابق 77.

¹⁰³ مولاي عبد الرحمان أبليل، نفس المرجع، الصفحة 283.

جاء في حكم المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: " وحيث إن المحكمة وبما لها من سلطة تقديرية أمرت بإجراء بحث بين الطرفين والذي أكد فيه المدعي طلبه، في حين حضر ممثل الإدارة الضريبية وأوضح أن هذه الأخيرة لم تقم بإرسال الرسالة الثانية للمدعي، وحيث إنه وأمام إقرار ممثل الإدارة الضريبية بعدم إرسال الرسالة الثانية، تكون معه مسطرة تصحيح الضريبة على الدخل (الأرباح العقارية) مفتقدة للشرعية، وباطلة ويتعين إلغاؤها.¹⁰⁴

كما ينتج عن جلسات البحث الإدلاء بوثائق تغني البحث القضائي وهذا ما سأوضحه في الآتي، غير أن هذا الأخير، وإن كان يكتسي درجة من الأهمية، فإن غياب الأطراف عن جلسات البحث، يحول دون ممارسة القاضي الإداري لأدواره التحقيقية، ويبطئ عمل القضاء المطلوب منه اليوم، أكثر من أي وقت مضى، ومنه فإن السرعة والنجاعة والفعالية تقوم على الحسم في الدعاوى بين المتقاضين. وعلى اعتبار أن القاضي يجري جلسة البحث بهدف الحصول على بعض الوثائق المهمة للفصل في الدعوى. دون أن ذكر بعض الإكراهات التي أفرزها الواقع العملي والممارسة الميدانية على لسان أحد الباحثين في المجال الضريبي من خلال عمله في مصلحة الشؤون القضائية، يقتضي بعض الملاحظات حول إجراء جلسات البحث تتمثل فيما يلي¹⁰⁵:

- 1 - كون جلسات البحث تعقد بمكتب السيد القاضي المقرر أو مكتب السيد القاضي المستشار بحسب مرحلة الدعوى.
- 2 - المفتشون المكلفون بتمثيل المديرية العامة للضرائب في جلسات البحث أمام المحاكم الإدارية، يعانون في بعض الأحيان من عدم الالتزام بالمواعيد المحددة لعقد جلسات البحث.
- 3 - تمر جلسات البحث في مكاتب ضيقة ولا يمكنها في بعض الأحيان استيعاب كافة أطراف جلسات البحث الملزم بالضريبة وممثل الإدارة الجبائية والخبير والمحامي) في نفس المكان
- 4- القاضي المقرر حين دعوته الأطراف الحضور جلسة البحث، يكتفي بإشعار يوجه أو الاستدعاء لجلسة البحث فقط، دون تحديد النقاط التقنية والفنية موضوع جلسات البحث، مما يدفع بالأطراف خصوصا ممثلي المديرية العامة للضرائب في بعض الأحيان إلى طلب التأجيل حتى يتمكنوا من اعداد الملف للإجابة على الأسئلة والنقاط المدرجة في جلسة البحث أو إحضار المفتش المكلف بالربط أو التأسيس أو تحصيل الضرائب موضوع النزاع بحسب النازلة.

¹⁰⁴ حكم المحكمة الإدارية بالرباط عدد: 2827، تاريخ: 10 يوليوز 2012، ملف رقم: 52/7/2012 غير منشور، أورده، محمد الهيني، المرجع السابق، القضاء الشامل، الصفحة: 493.

¹⁰⁵ عزيز بوعلام، مرجع سابق، الصفحة 89.

5- في بعض الأحيان لا تسلم نسخ من محاضر جلسات البحث للأطراف، إلا يطلب منها وبعد انتظار انتهاء القاضي المقرر من عرض كافة القضايا الرائجة في جدول جلسات البحث اليومية، وإعادة الملفات إلى كاتب الجلسة.

6- النسخ والوثائق والمرفقات المتضمنة بالملف الذي كان موضوع جلسة بحث، لا تسلم إلى الأطراف مباشرة ولكن عن طريق تقديم طلب إلى السيد رئيس المحكمة مع أداء ثمن النسخ من طرف الطالب. ومن خلال هذا المبحث الذي قمنا من خلاله بالتفصيل كل من وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية فالآن سننتقل إلى الحديث عن قواعد توزيع عبء الإثبات الضريبي في التشريع والقضاء.

المبحث الثاني: قواعد توزيع عبء الإثبات الضريبي في التشريع والقضاء

يلعب الإثبات دورًا حاسمًا في تشكيل قناعة القاضي في جميع مراحل الدعوى، وتزداد أهميته في المادة الضريبية نظرًا لخصوصيتها الدقيقة وتشعب جوانبها الفنية والتقنية. تتميز هذه المادة أيضًا بعدم تكافؤ طرفي النزاع، حيث تتمتع الإدارة بامتيازات كشخص عام، بينما يكون الملزم في موقع أضعف. والنزاع غالبًا ما ينشأ من اختلاف وجهات النظر بين الطرفين، حيث يرى الملزم أنه غير مدين، بينما ترى الإدارة أنها دائنة له استنادًا إلى الواقعة المنشئة للضريبة، هذا التباين يدفع كل طرف إلى بذل جهود كبيرة لإثبات ادعاءاته، مما يبرز أهمية توزيع عبء الإثبات بين طرفي النزاع.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى أساس توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية وحالات الإعفاء منه (المطلب الأول)، ومعايير توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أساس توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية وحالات الإعفاء منه

"بعض التشريعات، بما في ذلك التشريع المغربي، اعتمدت القاعدة العامة التي تقضي بأن البينة على المدعي، لكن تطبيق هذه القاعدة أدى إلى نتائج غير مرغوبة، مما استدعى المشرع إلى البحث عن قواعد خاصة تتناسب مع خصوصيات النزاع الجبائي"¹⁰⁶.

وسنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى أساس توزيع عبء الإثبات الضريبي (الفقرة الأولى)، ومن ثم ننتقل للحديث عن حالات الإعفاء من عبء الإثبات الضريبي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: أساس توزيع عبء الإثبات الضريبي

تتكون العلاقة الجبائية من طرفين الأول دائنًا وهو (الإدارة الجبائية)، والثاني مدينًا بالمبلغ الذي تطالب به الإدارة وهو (الخاضع للضريبة). ومن ثم فإن حل الخلاف بينهما يرتبط بقدرته كل طرف على إثبات ما يدعيه في مواجهة الطرف الآخر. ومن هنا تتبين أهمية توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية، وكما تتبين معه أهمية تحديد معياره وخاصة من خلال إطلاع على حجم الخلافات التي تنشأ بين الطرفين. ومنه سنقوم من خلال هذه الفقرة الحديث عن قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بالمركز في المنازعة الضريبية (أولاً)، وقاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بالقواعد العامة (ثانياً)، قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بفكرة المطالبة الضريبة (ثالثاً)، ثم منطق الذي يتحكم في توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية (رابعاً).

أولاً: قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بالمركز في المنازعة الضريبية

تعتمد هذه القاعدة على معيار المركز القانوني الذي يشغله كل طرف في الدعوى الضريبية، ومنه يعتبر الملزم هو المدعي الأصلي والإدارة هي المدعي عليه ولكل منهما يحتفظ بمركزه القانوني في المنازعة

¹⁰⁶ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 269.

الضريبية مختلف مراحلها الإدارية والقضائية، وعملا بهذه القاعدة يتحمل المدعي عبء إثبات ما يدعيه باعتبار أنه هو من قام بتحريك مسطرة المنازعة.

وتعتمد هذه القاعدة على القواعد الجاري بها العمل في الإجراءات القضائية التي تجعل عبء الإثبات دائما على كاهل المدعي بكونه هو من بادر إلى رفع الدعوى، وعلى اعتبار أن الملزم دائما يمثل المركز المدعي فإن عبء الإثبات يقع عليه حسب منطوق هاته القاعدة، بينما لا تتحمله الإدارة الضريبية إلا في الحالات الاستثنائية عندما تلجأ فيها اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة للقضاء بصفقتها مدعية، ويتعلق الأمر خاصة بالدعاوى التي ترفعها ضد مقررات اللجنة.

"طبعاً لا سبيل للتأكد هنا إلى أن هذه قاعدة تقليدية، وإن كانت توجد لها بعض التطبيقات في بعض الأحكام القضائية المتأثرة بالقواعد المدنية والإجرائية في توزيع عبء الإثبات. فإنه لم يعد أحد من الفقه الضريبي يقبل بها ولو استثناء في بعض المنازعات الضريبية.

ويؤخذ على هذه الفكرة عدم قدرتها على استيعاب خصوصيات المعاملات الجبائية والتي تجعل من غير المقبول تحميل المدعي في المنازعة عبء الإثبات بشكل منهجي، ما دام أن هذا الإثبات قد يحوزه الخصم أي المدعى عليها، أو أن المدعي قد يستفيد من مزية الإعفاء من الإثبات خاصة متى وجدت قرائن لصالحه".¹⁰⁷

ثانياً: قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بالقواعد العامة

ترتكز قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بالقواعد العامة على توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية وفقاً للقواعد العامة والذي يفرض نوعاً من التناوب في تحمل هذا العبء الإثبات، حيث نصت المادة 1315 من القانون المدني الفرنسي على أنه:

"من يطالب بتنفيذ الالتزام يجب عليه إثباته و يجب على من يدعي التخلص من التزامه من أن يثبت الواقعة التي أدت إلى نقصانه".¹⁰⁸

وفي مقابل هذه المادة نجد في التشريع المغربي وفي المادة 399 من ظهير الالتزامات والعقود التي تنص على أن "إثبات الالتزام على مدعيه".¹⁰⁹

"حيث يرى الفقه أن المدعي في الإثبات هو المدعي بالواقعة محل الإثبات لا المدعي في الدعوى، لذلك قد يكون هو المدعى كما قد يكون المدعى عليه في الدعوى.

¹⁰⁷ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 298.

¹⁰⁸ المادة 1315 من القانون المدني الفرنسي، ورده مولاي عبد الرحمان أبليل، نفس المرجع، الصفحة 299.

¹⁰⁹ ظهير الالتزامات والعقود المادة 399 مرجع سابق.

واعتبر هذا الفقه أن الشخص يعتبر مدعياً بواقعة في الإثبات إذا ادعى خلاف الثابت بحسب ما هو مألوف من الأمور، إما أصلاً أو عرضاً أو ظاهراً".¹¹⁰

ومن خلال ما سبق يتضح أن القانون الفرنسي وعملاً بمقتضياته في المادة الجبائية أن الإدارة تتحمل عبء إثبات وجود ضريبة في ذمة الملتزم وكما يتحمل الملتزم عبء إثبات أنه قام بأداء تلك الضريبة أو إثبات انقضاء الضريبة. أما بالرجوع للظهير الالتزامات والعقود من خلال المادة 399 حيث تفيد أن الإدارة تتحمل العبء كله باعتبارها طرفاً مدعياً في مواجهة الخاضع للضريبة؛ لكون الالتزام الضريبي ينشأ بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، وبالتالي فإن إلزام الخاضع للضريبة بعبء إثبات عدم تحققها ينطوي على إلزامه بإثبات سلبى يصعب تحقيقه.

وفي جميع الأحوال فإن تطبيق القواعد العامة في توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية يتسم بمجموعة من الانتقادات ومن بينها تحديد مفهوم المدعي في المنازعة وبالأخص في الدعوى الضريبية. وكما ركزت هذه الانتقادات على أن اعتبار الإدارة الضريبية مدعية في جميع الحالات، وبالتالي فإن تحميل عبء الإثبات على الإدارة يترتب عنه ضياع قدر كبير من المادة الجبائية نتيجة لعدم قدرة الإدارة على إثباتها في بعض الحالات.

ثالثاً: قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بفكرة المطالبة بالضريبة

إن من يتحمل عبء الإثبات هو المطالب بالضريبة وهذا ما جاءت به هذه القاعدة، وبما أن الطرف الدائن هي الإدارة الضريبية في الالتزام الضريبي والوفاء به، فإنه يقع عليها عبء إثبات الإدعاء بدين الضريبة.

وكما أكد الأستاذ "مارتينيز يجب على الإدارة الضريبية مبدئياً أن تتحمل عبء الإثبات على اعتبارها هي المدعي الأصلي الذي يطالب بتنفيذ الالتزام، وبغض النظر عن المرحلة التي تكون فيها المنازعة سواء الإدارية أو القضائية"¹¹¹.

كما تقوم هذه القاعدة على مجموعة من الركائز أساسية وهي ما سنوضحها في الآتي:

- 1- تجمع ما بين الملتزم والإدارة الضريبية علاقة قانون عام، حيث أن الدولة هي الدائنة والملتزم مدين.
- 2- أن خصوصية العملية الجبائية تتمثل في أن الواقعة المنشئة للضريبة تنتج عنها ضريبة، وبالتالي فيجب على الملتزم إثبات عدم وجود الواقعة المنشئة بينما الإدارة الضريبية هي ملزمة بإثبات العكس.

¹¹⁰ إدريس العلوي العبدلاوي، مرجع سابق، الصفحة 45.

¹¹¹ Francois Patrice Deuruel, « la preuve en matière fiscale » Thèses Pour le doctorat en droit; Université De Paris faculté de droit 29 juillet 1962, page 15.

3-وكذا تحقيق الأمن والطمأنينة القانونية للأفراد وذلك من خلال حماية الأفراد من تعسف في استعمال الإدارة الضريبية وسلطتها، وخاصة في مطالبهم. ومنه فالإدارة الضريبية يتعين عليها طمأنه الأفراد من خلال تحميل عبء الإثبات.

وبالرغم من هذه الركائز التي تمتاز بها قاعدة ارتباط عبء الإثبات بفكرة المطالب بالضريبة إلا أنها لم تنجوا من الانتقادات التي رأت فيها تطبيقاً آخر للقاعدة العامة الذي تقوم على من إدعى على شيء فيجب عليه إثباته.

رابعا: المنطق الذي يتحكم في توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية

لقد اتضح أن الإدارة الضريبية مطالبة بتحميلها عبء الإثبات سواء أكانت الطرف المدعي أو مدعى عليه في الدعوى، وإلزامها وحدها بإثبات القدرة التكليفية لكل ملزم على حدة. ويتربط عن هذا ضياع قسط مهم من المادة الجبائية بسبب عدم قدرة الإدارة الضريبية على إثبات الواقعة المنشئة لها أو على القدر الواجب أدائه وينتج عنه غياب العدالة الضريبية مما يؤدي ذلك إلى التهرب الضريبي. ونتيجة لهذه الوضعية تم إضافة قاعدة أخرى والتي تتجسد في قاعدة تحميل الإدارة عبء الإثبات وتهدف هذه القاعدة الأخيرة إلى إشراك الملزم في تحمل جزء من هذا العبء من خلال مساهمته في المرفق العام للضريبة. وتتمثل هذه المساهمة في:

-تقديم التصريح الضريبي بالواقعة المنشئة.

- وكذا أداء المبلغ الواجب عنها وجوب "مبدأ التعاون" مع الإدارة أثناء مراقبة هذا التصريح.

وبالتالي ينتج عنه إعفاء الإدارة الضريبية من عبء إثبات الواقعة المنشئة للضريبة، ومن تقدير وعائها وكذا المبلغ المستحق.

ومنه فإن الخاضع للضريبة ملزم بتقديم تصريح ولو كان عبء الإثبات ضده وبعدها كانت الإدارة هي من تتحمل هذا العبء وبالتالي فالمساهمة القانونية التي تأتي من الخاضع للضريبة فإنها لا تمس بقاعدة تحميل الإدارة عبء الإثبات، والتي تبقى هاته الأخيرة ملزمة بإثبات ما يخالف التصريح.

أما ناحية أخرى فإن الإدارة الضريبية بدأت تتحرر من عبء الإثبات وذلك من خلال استخدام "أسلوب القرينة القانونية" التي يركز عليها النظام الضريبي ضد الملزم، وإلى جانب مساهمة الملزم في تحمل جزء من عبء الإثبات هناك عوامل التي تعمل على تخفيف عبء الإثبات على كاهل الإدارة والتي تتجلى في:

1- خاصية التوجيهية في المراحل الإدارية:

يقوم النظام الضريبي على خاصية مهمة وهي ما تعرف بالمسطرة التوجيهية والتي تكون في شكل حوار ثنائي بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة، وتباشر هذه المسطرة في إطار إعادة النظر الإدارة في التصريح الملزم. وكما تقوم هاته المسطرة على مجموعة من المبادئ وهي كالتالي:

أ- المبدأ في المسطرة تحمل الادارة عبء الاثبات:

"تقتضي قواعد هذه المسطرة أن تتحمل الإدارة الضريبية في البداية عبء إثبات أن التصريح الذي يقدم به الملزم ليس تصريحاً صادقاً أو صحيحاً، كأنه يشوبه نقصان في رقم الأعمال أو في الدخل المحقق، أو كأنه تشوبه، إخلالات جسيمة من قبل تلك التي ينص عليها المشرع.

وأكثر الحالات التي تطرح إشكالا في الإثبات بالنسبة للإدارة يتعلق بمراجعة القيم التجارية للعقارات موضوع التفويت حيث أن الإدارة ملزمة بعدم الاكتفاء فقط بإخبار الملزم بالقيمة الجديدة، ولكنها ملزمة عادة بتبيين العناصر المعتمد عليها لمراجعة هذه القيمة.¹¹²

بالرجوع المدونة العامة للضرائب (المادة 224) التي نصت على: "إذا لاحظ المفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على إقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83 أو المنصوص عليه في المادة 221 مكررة، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز 90 يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور¹¹³".

وتماشيا مع هذه القاعدة فلا يكفي ليقع التصحيح أن يردد المفتش بعض العبارات مثلا: (الثمن المصرح به غير مطابق للقيمة التجارية للعقار في تاريخ البيع أو أن الاستثمارات مبالغ فيها).

ونجد الحكم بإلغاء التصحيح الذي قامت به الإدارة في عديد من الحالات وعلى اعتبار أن المفتش اكتفى فقط بإبلاغ الملزم بالقيمة التجارية المصححة للعقار، في هذا الإطار ورد في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء:¹¹⁴

"وحيث يستفاد من المادة المذكورة أن المشرع قد نص بصيغة الوجوب على الزامية تبليغ المفتش إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وأسباب التصحيح ومبلغه، وأن المقصود بالأسباب في هذه

¹¹² غزلان فرحي، مرجع سابق، الصفحة 95.

¹¹³ المدونة العامة للضرائب المادة 224 مرجع سابق.

¹¹⁴ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء تحت عدد 780 بتاريخ 2006/11/13 في ملف رقم 713-2005، غير منشور أورده مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 303.

الحالة هي الدوافع المادية والعناصر الواقعية التي دفعت بمفتش الضرائب إلى التصحيح، حتى يكون هذا الأخير مؤسسا على سند معقول، وليس مجردا مما من شأنه أن يعزز عملية التصحيح، وإن في ذلك حرصا على مصداقية الإدارة الجبائية من جهة وضمانة قانونية للملزم بالضريبة".

فإذا كان الاجتهاد القضائي قد استقر على إلزامية إخبار الخاضع للضريبة بعناصر المقارنة وكيفية احتساب القيمة التجارية للعقار أثناء البيع وذلك طبقا لرسوم التسجيل، حيث تعد الإدارة ذلك الطرف الذي يطالب فقط بإثبات نقصان الثمن استنادا إلى نظرية الصفقة المربحة، فإن واجب التسبيب يكون أشد ثقلا على الإدارة عندما يتعلق الأمر بالضريبة على الدخل / صنف الأرباح العقارية، حيث تكون هاته الأخيرة يجب عليها بإثبات واقعة إخفاء الثمن وليس فقط نقصانه على اعتبار أنه لا مجال لتطبيق نظرية الصفقة المربحة في هذه الضريبة.

ب- تناوب الملزم مع الإدارة في تحمل عبء الإثبات:

مباشرة بعد تبليغ الملزم بالتصحيحات التي تعتمز الإدارة تطبيقها على أساس الضريبة، مع توضيح التفاصيل والأسباب المتمثلة في وسائل الإثبات المعتمدة، ينتقل عبء الإثبات إلى الملزم، الذي يتعين عليه تقديم ملاحظاته خلال فترة زمنية محددة قانونا في 30 يوما. وتتمثل هذه الملاحظات في حالتين:

■ الحالة الأولى:

رفض الملزم التصحيحات الضريبية المقترحة، وقد يشمل هذا الرفض جميع التصحيحات أو بعضها. في هذه الحالة يتعين على الملزم تواصل مع الإدارة الضريبية عن طريق حوار تواجي من خلال الرد على رسالتها، وتقديم الأدلة تثبت صحة موقفه، أما إذا استمرت الإدارة بالتمسك بصحة تصحيحاتها، يجب على الملزم إثبات عدم صحة أساس المقترح من قبل الإدارة وإذا ثبت ذلك فينتقل العبء للإثبات للإدارة.

■ الحالة الثانية:

القبول الجزئي أو الكلي للتصحيحات الضريبية المقترحة من قبل الإدارة، ويمكن أن يكون هذا القبول صريحا أو ضمنيا:

- فالقبول الصريح: بتعبير من الملزم بسبب اقتناعه بالإثباتات المقدمة من الإدارة أو بسبب عدم قدرته على تقديم إثباتات. وينتج عن هذه الحالة إنهاء المسطرة التوجيهية وعدم إمكانية الطعن وفي الأخير تصدر الضريبة التكميلية.

- أما القبول الضمني: يأتي نتيجة عدم جواب داخل الأجل القانوني، في هذه الحالة تتوقف المسطرة التوجيهية ويتم الأمر بالتحصيل الضريبة التكميلية، غير أن الملزم له الحق في الطعن وفق لمسطرة المنازعة العادية. والتي تبتدأ بالمطالبة التمهيدية أمام الإدارة ويمكن اللجوء إن اقتضى الحال الطعن القضائي.

ت- مميزات الإثبات في المسطرة التواجهية:

تستند المسطرة التواجهية على مجموعة من المبادئ تتمثل في:

- إن هدف المسطرة هو فسح المجال لعرض كل طرف على الآخر ما لديه من إثباتات.
- في حالة عجز الطرف الآخر عن مناقشة الملاحظات الطرف الآخر ورد على إثباتاته يعتبر بمثابة موفقة ضمنية على تلك الملاحظات والإثباتات.
- تقوم هذه المسطرة على تحقيق مبدأ المساواة بين الأطراف.
- كما تجري هذه المسطرة في مرحلتين: الأولى مرحلة كتابية من خلال تبادل الرسائل بين الأطراف، والثانية مرحلة شفوية لمناقشة الحجج.
- وبالتالي يمكن القول إن المسطرة التواجهية تعد وسيلة عادلة وفعالة لتوزيع عبء الإثبات بين الإدارة الضريبية وبين الملزم، وتضمن تحمل العبء بشكل متوازن بين الطرفين.

2- دور القاضي في الإثبات المسطرة التواجهية:

"إذا كان القاضي هو من يفصل في الخصومات العادية التي تفرض على المدعي إثبات الواقعة المنشئة للالتزام الذي يطالب تنفيذه، فإنه في الخصومة الجبائية تلعب دورين، دور الحكم في الحالات التي يفرض فيها المشرع الجبائي وسائل محددة للإثبات، حيث يقتصر دوره على معاينة تقديم الإثبات المطلوب أو العجز عن تقديمه، وإعمال الآثار القانونية اللازمة، ودور المحقق الذي يقدر وفقا لسلطته التقديرية العناصر المقدمة من قبل الطرفين لدعم ادعاءاتهما، مستعملا عند الاقتضاء سلطاته التحقيقية لطلب تكملة الإثباتات المقدمة."¹¹⁵

من المؤكد أن القاضي في المادة الجبائية كثيرا ما يبتعد عن القاعدة المدنية "البينة على المدعي" ويحمل عبء الإثبات مرة للإدارة ومرة أخرى على الملزم وفقا لموضوع الدعوى وسعا وراء الحقيقة، فالقاضي غير مقيد بقواعد خاصة في إسناد عبء الإثبات في المادة الجبائية خلافا للقاعدة المطبقة أمام المحاكم العادية. في ظل هذه الوضعية يبذل الطرفان جهودا لإقناع القاضي، إلا أن هذه الجهود قد تكون مقيدة بقاعدة الإثبات المحددة في المادة الجبائية.

في بعض الحالات أخرى التي يكون فيها الإثبات حرا، قد يعفى الطرف الذي يتحمل المنشئة للضريبة، إذا ما لم يتنازع الطرف الآخر بشكل جدي أو التزام الصمت، قد يقتنع القاضي بصحة الادعاءات أو

¹¹⁵ Daniel Richier, « les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », L.G.D.J 1994, Page 289.

الوسائل غير المناقشة، وحتى إذا لم تستند إلى وسائل الإثبات. في هذه الحالة، يمكن أن يستفيد أحد الطرفين من سلبية الطرف الآخر، حيث يتحول عبء الإثبات إليه.

"على أن قاعدة القبول بالوقائع أو الإقرار القضائي لا يطبقها القاضي إلا بعد ما يستنفذ جميع الإجراءات القضائية الرامية إلى تجهيز الملف، وذلك بدءاً بإبلاغ المدعى عليه بمقال الدعوى للجواب إلى إصدار أمر بالتخلي إلى إدراج الملف في المداولة، وبالتالي فسلبية المدعى عليه وعدم جوابه داخل الأجل المحدد، وعدم تدخله لطلب العدول عن الأمر بالتخلي أو إخراج الملف من المداولة كاف للقبول بادعاءات الطرف المدعي".¹¹⁶

وقد اعتبر البعض¹¹⁷ أن القبول بالوقائع، يفسد آلية عبء الإثبات حيث لا يقيم المدعي البيئة على صحة الوقائع التي يقع على عاتقه عبء إثباتها، لكن الطرف الآخر لا يجادل في هذه الوقائع كما لو كانت مثبتة، ويبقى للطرف الآخر المنازعة في صحتها في الاستئناف، وبالتالي فإن هذا القبول ليس نهائياً ما دام أن أجل الاستئناف لم ينقض بعد".

في جميع الأحوال يتعين على القاضي أن يتدخل لتوجيه الخصومة وتوزيع عبء الإثبات. إلا أنه يتدخل في بعض الأحيان في مواجهة الطرف المعتبر أنه الحائز لوسائل الإثبات. ويحدث هذا خاصة في مواجهة الإدارة التي قد تتدرع وراء بعض الاعتبارات لعدم الإفصاح عن بعض الحجج الحاسمة في النزاع، كالالتزام بالسر المهني.

الفقرة الثانية: حالات الإعفاء من عبء الإثبات الضريبي

من خلال هذه الفقرة سنتطرق إلى نقطتين أساسيتين من الإعفاء وتمثل في: حالات إعفاء الإدارة من عبء الإثبات الضريبي (أولاً) و ثم حالات إعفاء الملمزم من عبء الإثبات الضريبي (ثانياً).

أولاً: حالات إعفاء الإدارة من عبء الإثبات الضريبي

تتجلى هاته الحالات في:

1- حالة العجز عن إثبات النقصان في الثمن:

المدونة العامة للضرائب مكنت للوزير المكلف بالمالية أو من يفوضه بممارسة حق الشفعة لدولة على العقارات والحقوق العينية العقارية التي يتم نقل ملكيتها بشكل رضائي بين الأحياء سواء كان ذلك بعوض أو بدونه باستثناء الهبات بين الأصول والفروع، يتم ذلك إذا تبين أن الثمن المصرح أو القيمة التقديرية لا تساوي القيمة التجارية العقارات وقت التفويت.

¹¹⁶ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 308.

¹¹⁷ Daniel Richier, op, cit, page 312.

وهكذا يرى البعض " أن حقوق الشفعة المخولة للدولة تتعدد مواضعها، فهي تمارس ما كجزء أو المحاربة التهرب الضريبي، أو لأجل تنظيم المجال الجغرافي، أو لحماية التراث الوطني الثقافي، ومن ثم فإنه لا يوجد قاسم مشترك فيما بينها إذ أنه من الصعب تصنيف حقوق الشفعة في إطار هدف واحد، وإنما تجد تبريرها في تحقيق المصلحة العامة. ويبقى هذا المفهوم في نظر البعض مفهوما غامضا والسبب في ذلك كون الفكرة ميدانا خصبا لاستعمال السلطة التصديرية، واعتبر الفقه بأن غموض هذه الفكرة هي من مصلحة الإدارة، وأن المصلحة العامة وسيلة للهروب من احترام القانون، وأن القاضي يكتفي بفحص ما إذا كان الهدف في القرار له علاقة بالقانون.¹¹⁸

وبالتالي يمكن القول إن ممارسة الإدارة لحق الشفعة ترتكز أساسا على عجزها عن تحمل عبء إثبات نقصان في الثمن المصرح عنه، ومنه مطالبة المشتري بالأداء بناء عليه، لكن الإدارة تلجأ إلى ممارسة حق الشفعة في حالة عدم الحصول على الأداء. غالبًا ما يكون دوافع الإدارة وراء هذا الإجراء هو الخوف من عدم اعتماد القضاء للقيمة المصححة أو خشيتها من عدم القدرة على إثبات هذه القيمة في إطار مباشرة مسطرة النقصان في الثمن.

2- المساهمة الدنيا في حالة العجز عن الإثبات تحقيق دخل أو الربح

رأى المشرع أن الإدارة الضريبية قد تواجه صعوبات ما من شأنها إثبات تحقيق الملزم لمادة ضريبية تجعله ملزما بدفع مستحقات الضريبية، لذلك تدخل المشرع لتحديد حد الأدنى للمساهمة الضريبية التي يجب على كل ملزم سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا أداء المساهمة دون النظر إلى ما إذا كان قد حقق ربحا أم لا.

وفي هذا السياق وبالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب الفقرة الأولى من البند رقم 1 من المادة¹¹⁹ 144 من حيث نصت: " يعتبر حد أدنى للضريبة مبلغ الضريبة الدنيا الذي يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل دفعه ولو في غياب ربح، ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الواجبة على الشركات، باستثناء الشركات غير المقيمة الخاضعة للضريبة الجزائية وفقا لأحكام المادة 16 أعلاه، عن حد أدنى في كل سنة محاسبية، مهما كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة التي حققتها الشركة خلالها. يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل وفقا لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو لنظام النتيجة الصافية المبسطة أن يدفعوا تلقائيا حدا أدنى للضريبة فيما يخص دخولهم المهنية المتعلقة بالسنة السابقة."

¹¹⁸ غزلان فرجي، مرجع سابق، الصفحة 102.

¹¹⁹ المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق، البند رقم 1 المادة 144.

ومنه يتضح أن المشرع كان حريصا على التأكيد صراحة على أن الحد الأدنى يدفع حتى في حالة عدم تحقيق أي ربح أو دخل. وبالتالي فإن إعفاء الإدارة من عبء الإثبات في هذه الحالة يجد تبريره في واقع الأمر في نقطتين رئيسيتين؛

الأولى: أن نسبة الملزمين كبيرة، وخاصة فئة الشركات، تصرح بخسارة دائمة، وهذه النسبة تتجاوز 65% وفقا للإحصائيات الرسمية، لكن إثبات عكس هذا التصريح من قبل الإدارة.

الثانية: أن بعض الملزمين الذين صرحوا بخسارة ودفعوا الحد الأدنى للضريبة، اتضح بعد خضوعهم لفحص جبائي أنهم حققوا أرباح ومداخيل كبيرة لم يتم التصريح بها، نظرا لاستحالة قيام الإدارة بفحص جبائي، هذا الوضع دفع المشرع إلى فرض مبدأ الحد الأدنى لتجنب التهرب الضريبي.

3- أسلوب القرينة القانونية:

تُعفى الإدارة من عبء الإثبات عند وجود قرينة قانونية لصالحه، مما يؤدي إلى انتقال عبء الإثبات إلى الملزم. وقد تدخل المشرع لوضع قرائن قانونية محددة تتعلق بالواقعة المنشئة الخاضعة للضريبة أو وعائها، أو حتى إجراءات فرضها وتحصيلها.

4- التقدير الجزافي للضريبة:

خول المشرع الجبائي للإدارة الحق في التقدير الجزافي للضريبة على الدخل وذلك للأشخاص الذين يختارون الخضوع لهذه الضريبة وفق نظام التقدير الجزافي.

"وبالتالي يمكن للإدارة تحديد الربح الأدنى للخاضع للضريبة انطلاقا من عنصرين أحدهما ثابت والعنصر الآخر متغير يعتمد على القيمة الإيجارية للمحل الذي يزاول فيه النشاط المهني. ومعامل من 0.5 إلى 10 حسب أهمية المحل ومستوى النشاط المهني.

إلا أن تغييرها للمعامل برسم سنة من السنوات يقتضي منها عند تقديم الملزم للطعن أمام القضاء الإدلاء بأسباب ومبررات هذا التغيير تحت طائلة إلغاء ما فرض زائدا على مبلغ الضريبة (قرار غير منشور تحت عدد 595 للمجلس الأعلى بتاريخ 04/07/2006 ملف إداري 2002/1/4/156)¹²⁰

ثانيا: حالات إعفاء الملزم من عبء الإثبات

والآن سنتطرق لبعض حالات إعفاء من عبء الإثبات:

¹²⁰ قرار صادر عن المجلس الأعلى تحت عدد 595 بتاريخ 04/07/2006 ملف إداري 2002/1/4/156 غير منشور، أورده مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 312.

1- ضياع وثائق المحاسبية:

قد تضيع الوثائق المحاسبية للملزم بسبب حوادث خارجة عن إرادته، مثل السرقة أو الحريق أو الفيضانات أو غيرها من الحوادث المفاجئة. وفي الوقت نفسه، يُلزم المشرع الملزم بالاحتفاظ بجميع الوثائق المحاسبية لمدة عشر سنوات في المكان المفروضة فيه الضريبة وهذا ما أكدته المادة 211 من المدونة العامة للضرائب¹²¹، لكن الإشكال ينشئ عندما تُطالب الإدارة الضريبية الملزم بتقديم هذه الوثائق أثناء الفحص الجبائي، ويتعذر على الملزم تقديمها بسبب ضياعها.

ومنه فالإدارة تلجأ إلى الفرض التلقائي للضريبة التكميلية استناداً للبيانات المتاحة لديها، وهذا الإجراء يفترض وجود تقصير من قبل الملزم، أو محاولة للتهرب من الخضوع لفحص جبائي، وتجدر الإشارة أن الفرض التلقائي للضريبة يعتبر عقوبة في حق الملزم أكثر من مسطرة لفرض الضريبة.

وقد تناول المشرع هذا الوضع بإلزام الملزم بإخبار مفتش الضرائب التابع له محل إقامته الاعتيادية أو مقره الاجتماعي أو مؤسسته الرئيسية خلال 15 يوماً¹²² من تاريخ اكتشافه ضياع الوثائق، وذلك برسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتوصل.

يبدو أن المشرع لم يعالج جميع الإشكاليات المتعلقة بضياع الوثائق المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بوسائل إثبات هذه الواقعة والعقوبات المترتبة على عدم إبلاغ الإدارة بذلك. والأهم من ذلك، لم يحدد المشرع الحل الذي يجب على الإدارة اتباعه في هذه الحالة. في المقابل، اتجه القضاء نحو إلغاء الضريبة المفروضة تلقائياً، معتبراً أن ضياع الوثائق يعد خارجاً عن إرادة الملزم.

الإبلاغ عن ضياع الوثائق المحاسبية يكتسب أهمية خاصة عندما تعتزم الإدارة إجراء فحص جبائي. نعتقد أنه بالإضافة إلى تحديد الآثار القانونية المترتبة على الملزم، يجب أيضاً تحديد وسائل إثبات واقعة الضياع لمنع استخدام هذا الإعفاء كوسيلة للتهرب من الالتزامات الضريبية. كما ينبغي أن تتاح للإدارة الفرصة للاستناد إلى قرائن واقعية، مثل إتلاف الوثائق بعد استلام إشعار الفحص، لإثبات تعمد الملزم إتلاف وثائقه. بدلاً من اللجوء إلى فرض الضريبة تلقائياً، يجب فرض ضريبة تكميلية وفق للمسطرة التوجيهية مما يتيح للملزم ممارسة حقوقه الدفاعية، باعتبار أن ضياع الوثائق خارج عن إرادته.

2- أسلوب القرينة القانونية:

حيث يستفيد الملزم من مجموعة من القرائن التي بدورها تنقل عبء الإثبات ضد الإدارة الضريبية، وتجعل الملزم معفي من العبء، حيث هذا الأسلوب قد تم التطرق له في وسائل الإثبات (المطلب الأول).

¹²¹ أنظر المادة 211 من المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق.

¹²² أنظر المادة 211 من المدونة العامة للضرائب. المرجع سابق.

3- تحديد السقف المعفى:

لقد حدد "المشرع سقفا معفيا من الضريبة، وهو سقف وإن كان الملزم معفى من إثباته، مادام أنه هو من يتحمل عبء الإثبات في هذه الحالة، فإنه لا يقبل من الإدارة إثبات عكسه، أي أن تثبت أن المبلغ المعفى أقل من هذا السقف."¹²³

في هذا الإطار نص المشرع من خلال (المادة 59) من المدونة العامة للضرائب¹²⁴ على مجموعة من العناصر التي تخصم المبالغ الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل. ونذكر بعض المصاريف المرتبطة بالوظيفة أو العمل مقدرة بالنسب الجزافية التالية:

- 35% فيما يتعلق بالأشخاص غير المنتمين إلى الفئات المهنية المشار إليها في "باء" وجيم بعده، الذين لا يتجاوز دخلهم الإجمالي السنوي المفروضة عليه الضريبة ثمانية وسبعين ألف.

- 25% بالنسبة للأشخاص الذين يفوق دخلهم الإجمالي السنوي المفروضة عليه الضريبة ثمانية وسبعين ألف (78000) درهم، على ألا يتجاوز المبلغ المخصوم خمسة وثلاثين ألف.

أما بالنسبة المبينة بعده على ألا يتجاوز المبلغ المخصوم خمسة وثلاثين ألف (35000) درهم فيما يخص الأشخاص المنتمين إلى الفئات ونذكر من بينهم:

- 25% بالنسبة إلى مستخدمي الكازينوهات والأندية الذين يتحملون مصاريف التمثيل والسهرة أو المصاريف المترتبة على اضطرابهم لاتخاذ مسكنين.

- 35% بالنسبة لعمال مطابع الجرائد الذين يعملون بالليل وعمال المناجم، والفنانين المسرحيين والغنائيين والسينمائيين وراقصي الباليه والفنانين الموسيقيين ورؤساء الأجواق.

بالإضافة إلى نسبة 40% بالنسبة لملاحي الملاحاة التجارية والصيد البحري، وكذا 45% بالنسبة للصحفيين والمحربين والمصورين وغيرهم من الفئات.

المطلب الثاني: معايير توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية

إن القاعدة العامة في توزيع عبء الإثبات، والتي نصت عليها المادة 399 من قانون الالتزامات والعقود هي أن "إثبات الالتزام على مدعيه".¹²⁵

¹²³ غزلان فرحي، مرجع سابق، الصفحة 106،

¹²⁴ المدونة العامة للضرائب، أنظر المادة 59، مرجع سابق.

¹²⁵ قانون الالتزامات والعقود المادة 399 مرجع سابق.

إن الطرف من يتحمل عبء الإثبات قد يكون مدعياً أو كما قد يكون مدعى عليه، فتوزيع عبء الإثبات في الواقعة المنشئة للضريبة يختلف عن توزيعه في الإجراءات، كما يختلف عنه في المراقبة الجبائية وفي المنازعة.

بصفة عامة، تتعلق معظم مجالات الإثبات في الضرائب بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة أو إثبات المادة الضريبية أو إثبات مسطرة فرضها أو تصحيحها، "إن إثبات هذه الوقائع يقع على كاهل الإدارة في معظم الحالات، فقد تبين أن تحميل عبء الإثبات للإدارة دائماً قد يحول دون إثبات المادة الضريبية. وقد يثقل كاهل الإدارة، ويعرقل قيامها بوظائفها، مما يؤدي إلى عدم عدالة النظام الضريبي وفاعليته، وتزايد عدد المتهمين. مما يؤثر بدوره سلباً في موارد الدولة، لذلك تم التفكير في تطبيق مبدأ مساهمة الملزم مع الإدارة الضريبية في ربط الضريبة"¹²⁶

ومن خلال هذه المطلب سنقوم بالتطرق إلى تحميل عبء الإثبات لمدعي خلاف الأصل أو من كلفه القانون بإجراء معين أو حصول على التبليغ (الفقرة الأولى)، تحميل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده أو من يدعي الخلاف تقدير اللجان الضريبية أو فرض التلقائي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تحميل عبء الإثبات لمدعي خلاف الأصل أو من كلفه القانون بإجراء معين أو حصول على التبليغ.

من خلال هذه الفقرة سنتطرق للحديث عن تحميل عبء الإثبات من يدعي خلاف الأصل (أولاً)، ويتحمل عبء الإثبات من ألزمه القانون بالقيام بإجراء معين (ثانياً)، يتحمل عبء الإثبات حصول التبليغ الطرف الملزم بمباشرته (ثالثاً).

أولاً: يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف الأصل

إن هذا المبدأ ينطلق من فكرة أساسية مفادها أن القاعدة العامة هي الأصل ويجب أن يخضع لها الجميع. وعلى من يدعي مخالفة هذه القاعدة أن يثبت صحة ادعائه. بمعنى آخر، يقع عبء الإثبات على عاتق الطرف الذي يدعي شيئاً مخالفاً للقاعدة العامة، ولا يمكن تحميله للطرف الآخر الذي يتمسك بالأصل. هذا المبدأ له صور عديدة في الحياة العملية، خاصة في المنازعات الضريبية. ومن خلال ذلك نجد:

1- الأصل هو براءة الذمة:

فالأصل في الإنسان هي البراءة وتطبيقاً لمبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص وما يقابله في القانون الجبائي لا ضريبة ولا عقوبة إلا بنص فالقاعدة تفترض براءة في حق الملزم، بالتالي لا يمكن فرض الضريبة

¹²⁶ كريم مفتاح، مرجع سابق، الصفحة 21.

على جميع الأفراد إلا إذا توفرت الشروط المحددة قانوناً لتحمل الالتزام الضريبي. إذا ادعت الإدارة الضريبية وجود الواقعة المنشئة للضريبة لدى شخص معين فإنها ملزمة بإثبات ذلك. وحيث يرى البعض أن الالتزام الدستوري بالمساهمة في التكاليف العامة، المنصوص عليه في الفصل 39 من دستور 2011¹²⁷

"العمومية من خلال أداء الضريبة، مما يجعل الأصل في نظر هؤلاء هو الالتزام الضريبي، وعلى من يدعى براءة الذمة أن يثبت ذلك، أي أن عبء الإثبات انتقل في نظر هؤلاء من الإدارة لاعتبار براءة الذمة إلى الملزم مع الأخذ بعين الاعتبار أن الكل ملزم بالمساهمة في تحمل الأعباء العامة."¹²⁸

2- الأصل هو الفرض كلي للضريبة:

إذا ادعى الخاضع للضريبة عدم وجود الواقعة المنشئة للضريبة أو وجود إعفاء كلي أو جزئي منها، فإنه يتحمل عبء إثبات هذا الادعاء. بمجرد توفر الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً للقانون الضريبي، يكون الملزم ملزماً بالأداء وفقاً للمقتضيات القانونية المعمول بها. ومع ذلك، إذا ادعى الملزم استفادته من إعفاء جزئي أو كلي من الضريبة، فعليه إثبات ذلك بتقديم حجج ومستندات تدعم ادعاءه بكونه استوفى الشروط المنصوص عليها قانوناً لأن الملزم في هذه الحالة هو من يدعي مخالفة القاعدة العامة، وبالتالي يقع عليه عبء الإثبات.

3- الأصل في الالتزام الضريبي الاستمرارية:

يقوم هذا المبدأ على استمرار النشاط الخاضع للضريبة حتى لو توقف بصفة مؤقتة أو نهائية ما لم يشعر الملزم بالإدارة بذلك. يشمل ذلك الأنشطة الموسمية التي يجب على الملزم الإبلاغ عن توقفها، قع على عائق الخاضع للضريبة عبء إثبات توقف النشاط، ويمكنه استخدام جميع وسائل الإثبات القانونية المتاحة، مثل تقديم مستندات تشطيب السجل التجاري أو إعلان الإفلاس. كما يفترض أن المحاسبة والتصريح الضريبي صحيحان حتى تثبت الإدارة وجود إخلالات جوهرية أو نقص في البيانات المؤثرة على تقدير الضريبة.

ثانياً: يتحمل عبء الإثبات من ألزمه القانون بالقيام بإجراء معين

يتضمن النظام الضريبي مجموعة من الالتزامات الإجرائية التي يكلف بها المشرع الإدارة الضريبية أو الملزم.

¹²⁷ نص الفصل 39 من الدستور المملكة المغربية 2011 "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في الدستور".

¹²⁸ كريم مفتاح، مرجع سابق، الصفحة 21.

"وكثيرا ما تقدم بصفة أساسية الوسائل المنضمة لخرق إجراءات مسطرة فرض الضريبة أو مراقبتها، أو تصحيحها، أو تحصيلها، وذلك قبل الوسائل الموضوعية المتعلقة تقدير بصفة احتياطية، أو لا تقدم بالمرّة، حيث غالبا ما يقتصر الملزم المدعي بالوسائل في المسطرة."¹²⁹

و"القاعدة أن من يتحمل عبء القيام بإجراء معين يتحمل عبء إثبات قيامه بهذا الإجراء القانوني المطلوب، بينما يتحمل الطرف الآخر إثبات العكس، وهذه قاعدة الإجراء على الوجه القاطع ومقبولة باعتبار حيث أنه من منطقية باعتبار أنه يجب تحميل عبء الإثبات للطرف الذي يحوز وسيلته.

من المؤكد أن من قام بالإجراء هو من يتوفر على الوسيلة التي تثبت قيامه بهذا الإجراء، وهكذا فمن يدعي مثلا أنه لم يتوصل بأية رسالة أو بأي إنذار لا يمكن تحميله عبء إثبات عدم توصله، لأن هذا الإثبات مستحيل."¹³⁰

ومن تطبيقات هذا المعيار يمكن استعراض الحالات التالية:

1- قبل اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة:

يجب على الإدارة اتباع إجراءات محددة يطلق عليها مسطرة الفرض التلقائي للضريبة. يحق للملزم الاعتراض على هذه الإجراءات والمطالبة بإلغائها، وعلى الإدارة إثبات أنها اتبعت الإجراءات بشكل صحيح.

2- مسطرة الفحص الجبائي:

يتعين على الإدارة الالتزام بالإجراءات والأجال المحددة قانوناً حسب المدونة العامة للضرائب، وتبدأ هذه المسطرة بإشعار الملزم قبل 15 يوماً من بدء الفحص وتنتهي بإشعار بانتهاء الفحص.¹³¹ يقع على عاتق الإدارة عبء إثبات أنها استنفدت جميع الإجراءات والأجال القانونية.

3- في مسطرة التصحيح:

التي تقوم على مبدأ المواجهة، يتناوب الملزم والإدارة على تحمل عبء الإثبات. تبدأ الإدارة بتبليغ الملزم برسالة التصحيح (التبليغ الأولى) والتي تتضمن التصحيحات والأساس الجديد للضريبة ويتعين على الملزم الرد داخل الأجل القانونية في حالة الرفض، لتتولى المسطرة التواجهية بين الطرفين، أما إذا استمر النزاع يتم عرض هذا الأخير على اللجان وبعدها القضاء.

¹²⁹ مولاي عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 319.

¹³⁰ عبد الرحمان أبليل، مرجع نفسه، الصفحة 319.

¹³¹ أنظر المادة 212 من المدونة العامة للضرائب، مرجع سابق.

وبالتالي يمكن القول كل طرف في هذه المسطرة مسؤول عن إثبات الإجراءات التي قام بها، فإذا فشل أحد الطرفين في إثبات ذلك، يتيح ذلك للطرف الآخر تعزيز موقفه.

ثالثاً: يتحمل عبء الإثبات حصول التبليغ الطرف الملزم بمباشرة

اتضح أن هناك نسبة كبيرة من الأحكام الصادرة ضد الإدارة الجبائية، وبالأخص المديرية العامة للضرائب المتعلقة بعدم إثبات أنما قامت بتبليغ الملزم بإجراء من الإجراءات.

تخضع إجراءات التبليغ لمسطرة ربط الضريبة وفقاً لقواعد محددة في القانون الضريبي (المادة 219 من المدونة العامة للضرائب)، وتختلف عن القواعد المسطرة المدنية (المواد 37/38/9 من قانون المسطرة المدنية) يتعين على الإدارة الضريبية إثبات أنها قامت بتبليغ الملزم وفقاً للقواعد المحددة، إلا أنها قد تواجه صعوبات في إثبات التبليغ وذلك من خلال "المادة 219 من المدونة العامة للضرائب"¹³² وسنوضحها في الآتي: - في حالة رفض الشخص الذي تسلم التبليغ التوقيع الشهادة، وجب على العون الذي قام بالتسليم أن يشير إلى ذلك والتوقيع وثم توجه إلى المفتش الضرائب المعني بالأمر.

- في حالة عدم العثور على الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه، وجبت الإشارة إلى ذلك من طرف العون والتوقيع عليها وترجع للمفتش.

- ينص المشرع على أن الوثيقة فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني وإما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة تعتبر مبلغة بصورة صحيحة في حالة الرفض التسلم بعد مرور 10 أيام.

- وأيضاً نص المشرع في حالة الرفض التسلم بالنسبة للشركات والهيئات المشار إليها في المادة 26 من نفس المدونة إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميهما أو أي شخص آخر يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة تعد مسلمة بصورة صحيحة بعد مرور أجل 10 أيام.

- وكما نص أيضاً إذا تعذر تسليم الوثيقة إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب تعتبر مسلمة بصورة صحيحة بعد مرور أجل 10 أيام.

" يتعين تحرير محضر بواقعة رفض التسليم يتضمن تاريخ هذا الرفض، غير أن الاجتهاد القضائي ألزم أن يتضمن هذا المحضر كذلك هوية الشخص الذي رفض التسليم وذلك حتى يتسنى للإدارة الاحتجاج بهذا المحضر ".¹³³

ومنه فأن الإدارة هي تتحمل عبء الإثبات قيامها بالإجراءات للتبليغ.

¹³² المدونة العامة للضرائب المادة 219 ، مرجع سابق.

¹³³ غزلان فرحي، مرجع سابق، الصفحة 113.

الفقرة الثانية: تحميل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده أو من يدعي الخلاف تقدير اللجان الضريبية أو الفرض التلقائي

سنخصص هذه الفقرة للحديث عن تحميل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده (أولا) ثم تحميل عبء الإثبات من يدعي الخلاف تقدير اللجان الضريبية أو الفرض التلقائي (ثانيا).

أولاً: يتحمل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده

"إذا كانت القرائن هي تلك الدلائل التي يستخلص منها القانون أو القاضي وجود وقائع مجهولة،"¹³⁴ أي ما يستنبط من أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول، فإن المشرع اعتمد عليها كوسائل هامة من وسائل الإثبات الضريبي، إذ تكتسي هذه القاعدة أهمية بالغة في توزيع عبء الإثبات، لكونها تشمل عددا مهما من الوقائع داخل النظام الجبائي، ومؤدى هذا المعيار أن عبء الإثبات يقع على الطرف الذي لم تقرر القرينة لصالحه، وهي مسألة طبيعية، نابعة من القواعد العامة للإثبات، ويزكها اتساع مجال العمل بالقرينة في المادة الضريبية، لذلك تعفى الإدارة من عبء الإثبات إذا تقرررت القرينة لمصلحتها وبالمقابل يعفى الخاضع للضريبة إذا تقرررت القرينة لصالحه¹³⁵، والواقع أن القرائن القانونية في مجملها مقرررة لفائدة الإدارة الضريبية، وقد هدف المشرع بذلك تخفيف عبء الإثبات عنها ونقله إلى الملزم، وذلك في إطار التشاركية الضريبية حيث يتقاسم هذا الأخير مع الإدارة توزيع عبء الإثبات الضريبي¹³⁶.

ثانياً: يتحمل عبء الإثبات من يدعي الخلاف تقدير اللجان الضريبية أو فرض التلقائي:

يرتبط هذا المعيار بإجراءات فرض الضريبة أو تصحيحها، ووفقاً لهذا المعيار يقع عبء الإثبات على الطرف الذي يخالف ملتزماته أمام القضاء تقديرات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في حالة مباشرة إجراءات المسطرة التوجيهية التي أفضت إلى اللجوء إلى اللجان الضريبية، ومنه لا يمكن للملزم أو الإدارة أن يدعيا بمقرر اللجنة مخالف للقانون أو يدعيا بإلغائه. بل على كل من الملزم والإدارة أن يقدموا الحجج الدالة الكافية بتبرير أنه كذلك، وكذا الحجة المبينة لدخل الملزم أو لربحه الحقيقي. في حالة مباشرة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، تتحمل الإدارة عبء إثبات وتوفير الشروط اللازمة لتطبيق هذه المسطرة. في المقابل، يتحمل الملزم عبء إثبات وجود مغالاة في التقدير وإثبات دخله الحقيقي.

¹³⁴ قانون الالتزامات والعقود، الفصل 449، مرجع سابق.

¹³⁵ نصير المكاوي، مرجع سابق، الصفحة 322.

¹³⁶ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق 278.

وأما حالة عدم وجود هذه مسطرة، كما في ضرائب المعاينة وهي الضرائب التي لا يلزم فيها المكلف بتقديم أي إقرار بالنتيجة أو بالأساس، فإن عبء إثبات الوعاء الحقيقي للضريبة يقع على كاهل الإدارة الضريبية.

خاتمة الفصل الأول:

على اعتبار أن الإثبات يعد عنصرا مهما وحاسما في المنازعات بشكل عام، وكما يزداد أهمية في المادة الجبائية، لا يكفي للمدعي سواء كان الملزم أو الإدارة، أن يكون صاحب حق أو في وضعية قانونية سليمة للمطالبة بالنتائج المرتبطة بهذا الحق. بل يجب عليه تقديم أدلة تؤكد هذا الحق وتقنع القاضي بصحة الدعوى. لكن في المنازعات الضريبية تختلف القوى بين طرفي النزاع الإدارة الضريبية التي تمثل الدولة وتتمتع بسلطات الشخص العام، والملزم بالضريبة الذي لا يتمتع بهذه الامتيازات. تهدف الإدارة الضريبية من خلال الإثبات إلى تأكيد الوقائع المتنازع بشأنها وإثبات وجود الواقعة المنشئة للضريبة وفقا للقانون. في المقابل، يسعى الملزم إلى إثبات عدم توفر العناصر القانونية للواقعة المنشئة للضريبة أو استحقاقه للإعفاء الكلي أو الجزئي منها، وقد يهدف أيضا إلى إثبات مخالفة الإدارة للنصوص القانونية. لقد انصب بحثي من خلال الفصل الأول المعنون "بضوابط الإثبات والتحقيق في التشريع والقضاء"، حيث قمت بتقسيمه إلى مبحثين:

فيما يتعلق المبحث الأول قمت بدراسة أهم الوسائل الإثبات وإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية حيث تطرقت فيه كل من وسائل الإثبات ذات حجية مطلقة المتمثلة في إقرار والكتابة والقرائن القانونية واليمين ووسائل الإثبات ذات حجية نسبية المتمثلة في قرائن قضائية وشهادة الشهود، كما أقيت الضوء على إجراءات التحقيق حيث تحدث عن كل من الخبرة القضائية والمعاينة وكذا البحث القضائي. وتعد هذه الوسائل الإثبات والتحقيق من الوسائل ذات أهمية بالغة والأكثر شيوعا والملائمة المنازعة الضريبية أمام القضاء. وكذا الوقوف عند مختلف الأحكام حول هذه الوسائل.

أما بخصوص المبحث الثاني قمت بتسليط الضوء على قواعد توزيع عبء الإثبات في التشريع والقضاء، ومبرزا لأساس توزيع عبء الإثبات وبيان حالات الإعفاء منه سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو على الملزم، وحاولت استنباط المعايير التي تتحكم في توزيع هذا العبء، وذلك انطلاقا من قاعدة "البينة على من المدعى"، ومنه توصلت إلى أن موضوع توزيع عبء الإثبات الضريبي، فاستقر على أنه:

- تحميل عبء الإثبات الطرف الذي يدعي خلاف الأصل.
- تحميل عبء الإثبات من كلفه القانون بالقيام بإجراء معين.
- تحميل عبء الإثبات حصول على التبليغ من طرف الملزم.
- تحميل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده.
- تحميل عبء الإثبات من يدعي خلاف تقدير اللجان الضريبية أو الفرض التلقائي.

الفصل الثاني: الإثبات من خلال مساطر المراقبة والتحصيل

تتسم بنية الإثبات في التشريع الضريبي المغربي بجملة من الخصائص المتميزة، من أبرزها الجمع بين القواعد العامة للإثبات الواردة في قانون الالتزامات والعقود، والتي تلقي بعبء الإثبات على المدعي، وبين القواعد الخاصة المنبثقة من القانون الجبائي، التي تفرضها طبيعة المادة الضريبية. فالمشرع الجبائي منح للملزم إمكانية صناعة الدليل بنفسه، من خلال الإقرار أو الوثائق المحاسبية، قصد الاحتجاج بها في مواجهة الإدارة الضريبية.

"نظم المشرع الضريبي حق ممارسة إدارة الضرائب للمراقبة من أجل إطلاع وفحص وتصحيح الإقرار الضريبي وذلك من خلال التحقق من سلامة وحقيقة بياناته بناء على المعطيات المترتبة عن المراقبة وذلك من خلال مجموعة من المراحل والمعطيات المتوصل إليها من قبل مصالح الإدارة الجبائية. سواء تعلق الأمر بمراقبة العملية من مكاتب الإدارة الجبائية وذلك في الحالة تتعامل مع معطيات الإقرار والوثائق المرفقة بالإقرار، أو خارج مكاتبها في حالة انتقال المفتش إلى عين مكان تواجد الملزم أو المؤسسة ليراقب الوثائق المحاسبية وفحص مستنداته بصفة كلية أو جزئية، مما يتعين على الملزم الإدلاء بجميع المعلومات أو الإثباتات الضرورية المطلوبة منه، طالما أنه ملزم بالاحتفاظ بالوثائق الحسابية لفحص المحاسبة"¹³⁷.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الإثبات من خلال مسطرة المراقبة الضريبية (المبحث الأول)، ثم تلها سنسلط الضوء على مسطرة التحصيل الضريبي من خلال مراحل الرضائية الجبرية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الإثبات من خلال مسطرة المراقبة الضريبية

إن الدولة تلزم الضريبة على كافة المواطنين الخاضعين لسيادتها، سواء كانوا المقيمين داخل الدول أو خارجها، إذا كان لهم مصالح أو أملاك داخل إقليم الدولة، ويرتبط هذا الالتزام بمبدأ التبعية السياسية، الذي يحدد نطاق الخضوع الضريبي بناء على العلاقة السياسية بين الفرد والدولة.

لتسهيل الإجراءات الإدارية، فإن المشرع اشترط على المكلف بالضريبة تقديم تصريح إلى الإدارة المختصة، حيث يفصح هذا الأخير عن وضعيته الجبائية ويساعد هذا التصريح في تحديد الوعاء الضريبي، على اعتبار المكلف أدري بدخله، يفترض في المكلف تقديم إقراره بحسن النية. كما أن هذا التصريح يلزم أن يخضع لمسطرة المراقبة الضريبية المتمثلة في مسطرة الاطلاع والفحص (المطلب الأول)، قد يتضح للإدارة أن ذلك التصريح تشوبها أخطاء أو إخلالات وهنا تلجأ الإدارة إلى مسطرة التصحيح (المطلب الثاني).

¹³⁷ مصطفى زاهر، مرجع سابق، الصفحة 172.

المطلب الأول: الإثبات من خلال مسطرة الاطلاع والفحص

تعتبر "المراقبة الضريبية هي القدرة الممنوحة لإدارة الضرائب، التي تمكنها من التحقق من الإقرارات والعقود والعمليات المستعملة لفرض الضرائب من جهة، ومن جهة أخرى إخضاع كل المكلفين المتهربين كلياً أو جزئياً من دفع الضرائب بهدف تصحيح الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة، والتي تم رصدها خلال عملية تأسيس أو تحصيل الضرائب والرسوم."¹³⁸

أوكل القانون الإدارة الضريبية السهر على المداخل الضريبية وتعبئتها في الخزينة العامة للمملكة، وكما خول لها مجموعة من السلطات والامتيازات المتمثلة في: المراقبة التصريحية الجبائية وتحقيق من مدى صحتها، وكذا فحص محاسبة الملتزمين للتأكد من دقة البيانات ومطابقتها للإقرارات أو العقود ... وذلك من خلال سلوك مسطرة الاطلاع وتبادل المعلومات ومسطرة الفحص الضريبي وغيرها من الإجراءات الميدانية التي يكون الهدف الأساسي منها ضبط العملية الضريبية ومكافحة المتلاعبين في المداخل العامة للدولة. وانطلاقاً مما سبق فإننا خصصنا هذا المطلب للحديث عن كل الإثبات من خلال مسطرة الاطلاع (الفقرة الأولى)، والإثبات من خلال مسطرة الفحص (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإثبات من خلال مسطرة الاطلاع والاكراهات التي تعيقها.

لئن أغفل المشرع التعريف بالمراقبة الضريبية، فإنه عمل على تنظيم مسطرتها وشروط ممارستها، وقد تصدى الفقه لهذا الفراغ واعتبرها "العملية التي تهدف إلى التثبت من صحة المعطيات التي تضمنتها إقرارات الخاضع للضريبة، ومدى مطابقتها لوثائقه المحاسبية."¹³⁹

فيما اعتبرها جانب آخر من الفقه الحق المخول للإدارة الضريبية للتحقق من مدى مصداقية وحجة تصريحات الملتزمين لغرض تصحيح النقائص والأخطاء المرتكبة أثناء الفرض الضريبي¹⁴⁰.

وبالتالي يمكن القول إن المراقبة الضريبية هي سلطة التي تكون للإدارة الضريبية وتهدف من خلالها فحص صحة البيانات الواردة بالإقرار ومدى مطابقتها لوثائقه المحاسبية وتصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء الفرض الضريبي.

¹³⁸ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 140

¹³⁹ محمد القرقوري: "وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل"، مطبعة الأمنية، الرباط، 2002، الصفحة 245.

¹⁴⁰ سعيد جفري، حجاج خلال محمد عاطي الله: "الدليل العمل للمدونة العامة للضرائب"، مكتبة الرشاد سطات، الطبعة 214، الأولى 2014، الصفحة 141.

وتعتبر مسطرة الاطلاع من بين الآليات المراقبة الضريبية الذي يمكن لأعوان الإدارة من الاطلاع على كافة الوثائق المدلى بها التي تعتبر حاسمة ومؤثرة في تقدير الضريبة وكما حدد المشرع فئات خاضعة لحق الاطلاع (أولاً) إلا أن هذه المسطرة تواجه الكثير من القيود (ثانياً).

أولاً: الإثبات من خلال الوثائق والفئات الخاضعة لحق الاطلاع

منح المشرع لإدارة الضرائب آليات قانونية لتنفيذ مهامها بشكل فعال، من أبرزها سلطة المراقبة. تخول هذه السلطة للإدارة حق الاطلاع على جميع الوثائق المحاسبية والتدقيق في صحة الإقرار الخاضع للضريبة، وذلك من أجل ربط الضريبة بطريقة صحيحة ومناسبة مع قدرات التكلفة الملزم. بغض النظر عن حائز هذه الوثائق أي سواء كانت بحوزة الملزم نفسه أو موجودة لدى الأغيار، إلا أن هذا الحق الاطلاع يكون مخول لفئات معينة. وهذا ما سأوضحه في الآتي:

1- الإثبات من خلال الوثائق الخاضعة لحق الاطلاع

بالرجوع " للمادة 210¹⁴¹ من المدونة العامة للضرائب نجدها تنص على أنه يجب على الخاضعين للضريبة الذين يمسكون محاسبة بطريقة إلكترونية أن يدلوا كذلك بالوثائق المحاسبية بناء دعامة إلكترونية.

كما يجب على الأشخاص الملزمين بمسك المحاسبة بشكل إلكتروني وفق أحكام (المادة 145 البند الأول الفقرة الثانية) أعلاه، تسليم نسخة من ملفات التقييدات المحاسبية المعدة وفق شكل إلكتروني. وكما نصت المادة 210 في حالة عدم تقديم جزء من الوثائق المحاسبية وأوراق الإثبات المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، يدعى الخاضع للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه لتقديم هذه الأوراق والوثائق داخل أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلم طلب تقديم الأوراق والوثائق المذكورة، ويمكن تمديد هذا الأجل إلى نهاية فترة المراقبة. وكما نصت هذه المادة لا يمكن تقديم الوثائق والأوراق الناقصة من طرف الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة المحلية التقدير الضريبة واللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

"والواقع أنه متى كانت الوثائق المتعلقة بالملزمين أنفسهم، فإن الأمر لا يثير أدنى صعوبة، حيث توجد بمكاتب المفتشين الذين بإمكانهم الاطلاع عليها للاستفادة منها في ربط وتصحيح الضريبة فهي إذن لا تستوجب أية إجراءات مسطرية، لكن قد تكون هذه الوثائق موجودة بحوزة بعض الأشخاص الآخرين أي

¹⁴¹ المدونة العامة للضرائب، أنظر المادة 210، مرجع سابق.

الأغيار، مما تلزم المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب والمنصوص عليهم بموجب المادة 210 المدونة العامة للضرائب بسلوك مسطرة خاصة، لاسيما أمام تدرع هؤلاء الأخبار بضرورة كتمان السر المهني.¹⁴² أجاز المشرع للإدارة الضريبية، وبصرف النظر على جميع الأحكام المخالفة، حق الاطلاع على كل الوثائق المتوفرة للأغيار والاستنباط جميع المعلومات اللازمة في ربط ومراقبة الضرائب الواجبات والرسوم المستحقة على الغير، ويشترط تبليغ المعنيين بالأمر بذلك وفق الإجراءات المحددة قانونا.

ولقد نصت المادة 214¹⁴³ من المدونة العامة للضرائب على مجموعة من الوثائق التي يمكن الاطلاع عليها من طرف الإدارة ويمكن أن الإدارة تطلب الأصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي أو على ورق أو على كل حامل معلوماتي، وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، وكل هيئة خاضعة للمراقبة الدولة، وكل السجلات والعقود والمحركات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم.

ويمكنها أن تطلب من المنشآت الخاضعة للضريبة بالمغرب بالنسبة للعمليات المحققة مع منشأة توجد خارج المغرب الإدلاء بمجموعة من المعلومات والوثائق المتعلقة بطبيعة العلاقات التي تربط المنشأة الخاضعة للضريبة بالمغرب بالمنشآت المتواجدة خارج المغرب، وبنوع وطبيعة الخدمات المقدمة أو المنتجات التي يتم تسويقها، ثم بطريقة تحديد أثمان العمليات المحققة بين هذه المنشآت والعناصر التي تثبتها، وأخيرا بأنظمة وأسعار فرض الضريبة على المنشآت المتواجدة خارج المغرب.

2- الإثبات من خلال الفئات الخاضعة لحق الاطلاع

حدد المشرع الأشخاص الخاضعين لحق الاطلاع وتبادل المعلومات لضمان دقة عملية الربط الضريبي وتصحيح الوضعية الضريبية بشكل صحيح. وقد صنف هؤلاء الأشخاص إلى ثلاث أصناف محددة، وذلك من أجل وضمان الأمن والاستقرار الضريبي. تتجلى هذه الأصناف:

-الصنف الأول: ويتعلق هذا الصنف بممارسة الإدارة لحقها القانوني في الاطلاع على كل ما تراه مهم لأداء مهامها، كما يمكن أن تمارس هذا الحق على جميع الأشخاص المزاوون لنشاط مهني وهم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يزاولون نشاطا مهنيًا خاضعا للضريبة وهذا ما جاءت به المادة 214 من المدونة العامة للضرائب، "سواء كان هذا النشاط ينتمي للقطاع العام أو القطاع الخاص، ولها أن تطلب كل الوثائق

¹⁴² TAHOUR Mohamed, Vers une amélioration du contrôle fiscal Marocain Cas pratique de la vérification Générale de la comptabilité, mémoire de fin d'études, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Settat, 2014-2013, p. 109

¹⁴³ المدونة العامة للضرائب أنظر المادة 214، مرجع سابق.

التي تنير طريقها لأجل تصحيح وضعية جبائية ملزم معين، وذلك بالاطلاع على السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين الجاري بها العمل.¹⁴⁴

-الصنف الثاني: المتمثلين في الإدارات الدولة ومصالحها الخارجية، الجماعات الترابية ذات الشخصية المعنوية (الجهات العمالات والأقاليم والجماعات الحضرية والقروية)، المؤسسات العمومية، الهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة المؤسسات البنكية ومؤسسات القروض، وكذلك مراكز الشبكات البريدية لإيفائها بكل المعلومات الخاصة بأصحاب الحسابات المفتوحة لديها وأخيرا محاكم التوثيق.

حيث يحق للإدارة الاطلاع على الوثائق والمستندات التي بحوزتهم إذا كانت تفيد في ربط وتصحيح الضريبة. يمكن للإدارة أخذ نسخ من الوثائق المحاسبية أو غيرها من المستندات ذات الصلة، المتاحة لدى الأشخاص أو الجهات التي قمت بذكرهم.

-الصنف الثالث: يتألف هذا الصنف من جهات معينة التي بحكم طبيعة الخدمات التي تقدمها تحتفظ بالوثائق محددة، بموجب (المادة 137) من المدونة العامة للضرائب حيث نصت على "التزامات الموثقين والعدول والقضاة المكلفين بالتوثيق وكتاب الضبط"¹⁴⁵، إذ يلزم هؤلاء كل من موقعه بإعطاء الإدارة بالسجلات والوثائق المطلوبة، مع الحرص على تسجيل كل العقود والتصرفات القانونية التي يقومون بها. خول القانون الضريبي المغربي للأشخاص الخاضعين للحق في الاطلاع حرية الاختيار بين ثلاث إمكانيات أساسية وهي:

- أن يمارس حق الاطلاع بأماكن المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.
- قيام المعني بالأمر بتقديم المعلومات المطلوبة كتابة إلى إدارة الضرائب.
- بتسليم الخاضع لحق الاطلاع الوثائق لمأموري إدارة الضرائب مقابل إيصال. وهذا ما أكدته (المادة 190)¹⁴⁶ من نفس المدونة.

ثانيا: الإكراهات التي تعيق ممارسة حق الاطلاع

تتمثل هاته القيود في قيود عامة وأخرى خاصة وهذا ما سنوضحه في الآتي:

1- القيود العامة الوارد على حق الاطلاع

تسعى الإدارة، في إطار ممارسة مهامها لضبط المخالفات الجبائية، إلى استخدام كل الوسائل القانونية لحماية الموارد الضريبية. ومع ذلك، تواجه الإدارة في كثير من الأحيان بضوابط قانونية محددة،

¹⁴⁴ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 144.

¹⁴⁵ المدونة العامة للضرائب، أنظر المادة 137، مرجع سابق.

¹⁴⁶ المدونة العامة للضرائب، أنظر المادة 190 نفس مرجع.

"منها وجوبية تمتع الموظف بصفات معينة ليكون مؤهلاً للقيام بهذه المهمة، إلى جانب بعض الإكراهات التي ترتبط بخصوصيات المكلف بالضريبة، وما يتعلق بحرياته الشخصية والذي غالباً ما يتذرّع بمساسها أثناء ممارسة الاطلاع."¹⁴⁷

ممارسة حق الاطلاع في المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين يتطلب فحص الوثائق في الموقع، مما يطرح تحديات إضافية مثل كثرة التنقلات وقلة الموارد البشرية المكلفة بهذا الإجراء. بالإضافة إلى ذلك، يفرض القانون ضوابط صارمة لضمان سير المراقبة بشكل حسن ونتائجها، مثل الحرص على احترام السر المهني. كما يلزم القانون الأعوان المكلفين بهذه المهمة بكتمان المعلومات والمعطيات التي يطلعون عليها أثناء تأدية مهامهم، وقد نصت المادة 246 من المدونة العامة للضرائب على ضوابط كتمان السر المهني مع فرض عقوبات على المخالفين وفق الأحكام التشريعية الجنائية المعمول بها.

وكما "نصت نفس المادة من نفس المدونة"¹⁴⁸، يُحظر على مفتشي إدارة الضرائب تسليم المعلومات أو نسخ العقود أو الوثائق أو السجلات لأشخاص غير المعنيين بها، مثل غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة أو خلفهم العام، إلا بناءً على أمر صادر عن القاضي المختص. كما يُمنع عليهم إفشاء الأسرار المهنية التي يطلعون عليها أثناء تأدية مهامهم، تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في التشريع المغربي. ومع ذلك، هناك استثناءات لهذا المبدأ، حيث سمح المشرع لبعض الإدارات والهيئات بالاطلاع على هذه الوثائق نظراً لطبيعة عملها، مثل:

-إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة

-الخزينة العامة للمملكة

-مكتب الصرف

- الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

وكما نحت "التشريع الفرنسي على نفس المنحنى التشريعي المغربي في مجال كتمان السر المهني"¹⁴⁹.

2- القيود الخاصة الوارد على حق الاطلاع

تواجه إدارة الضرائب تحديات متعددة أثناء ممارسة حقها في الاطلاع على الوثائق والمستندات لدى الغير. تتضمن هذه التحديات تذرّع بعض الجهات الخاصة بحماية السر المهني، مما قد يؤدي إلى عدم الوصول إلى المعلومات المطلوبة أو مواجهة المكلف بمعلومات تم الحصول عليها بطريقة غير قانونية. في مثل

¹⁴⁷ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 146.

¹⁴⁸ المادة 246 من المدونة العامة للضرائب.

¹⁴⁹ عبد العزيز موهيب، الصفحة 14 مرجع نفسه.

هذه الحالات، قد يُعتبر حق الاطلاع باطلاً وفق القاعدة القانونية "ما بني على باطل فهو باطل"¹⁵⁰. لذا، يأتي دور المشرع في وضع إطار قانوني يمكن الإدارة من ممارسة حقها في الاطلاع بفعالية ودون عراقيل، ومن خلال هذا سنقوم بالتطرق إلى بعض المعوقات فيما يتعلق حق الاطلاع فيما يخص المؤسسات البنكية وفيما يتعلق مرة أخرى لدى بعض المهن الحرة.

أ- معوقات حق الاطلاع فيما يخص المؤسسات البنكية:

تلعب الأبنك دوراً محورياً في الحياة الاقتصادية المعاصرة، باعتبارها شريان الحياة الذي يمول الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. كما تُعد وسيلة أساسية لتعزيز الاقتصاد الوطني من خلال دعم الاستثمار الداخلي. نظراً لهذه الأهمية، أولت التشريعات المقارنة اهتماماً كبيراً بتنظيم عمل الأبنك، بما في ذلك مسألة الحفاظ على السر المهني للزبناء. إن المبدأ العام للمؤسسات البنكية لا يجوز لها أن تتمسك بالسر المهني لتبرير لرفض تقديم المعلومات المطلوبة للإدارة عندما تكون الغاية مشروعة: كتحديد الوعاء الضريبي وعناصره، وعلى اعتبار أن المصلحة العامة ذات أولوية على المصلحة الخاصة، ولا يُقبل التمسك بالسر المهني لإخفاء تهرب ضريبي أو أي عمل غير مشروع.

يلاحظ في هذا السياق أن المشرع المغربي، شأنه شأن التشريع الفرنسي، أخضع مؤسسات الائتمان للالتزام بالسر المهني مع إحالة إلى نصوص قانونية أخرى. على عكس بعض التشريعات الأخرى مثل التشريع الإيطالي واللبناني والمصري التي خصصت نصوصاً مستقلة للسر المهني البنكي مع فرض جزاءات جنائية خاصة حول جريمة السر المهني، ومنه يلتزم البنك بتقديم التقارير إلى إدارة حول المعاملات المالية الكبيرة، دون الالتزام بأي مبرر يقتضيه السر المهني البنكي، وكما ذهب القضاء بنفس المنحنى الذي اتخذه الفقه والتشريع حيث اعتبر القضاء الفرنسي أن الأبنك مؤسسات خاضعة لمراقبة الدولة، مما يستوجب وضع الوثائق والمعلومات تحت تصرف الإدارة.

منح القانون المغربي للإدارة الضريبية الحق في طلب المعلومات من الإدارات العمومية دون إمكانية الاعتراض بحجة كتمان السر المهني، مما قد يطرح تحديات تتعلق بحرية الأشخاص المكلفين.

ب- معوقات حق الاطلاع لدى بعض المهن الحرة

يسعى المشرع المغربي، إلى حماية المال العام، بما في ذلك عوائد الضرائب بكل أنواعها. كما منح الإدارة الضريبية صلاحيات واسعة لضبط المخالفات، مثل حق الاطلاع على الوثائق والمستندات لدى الغير لضبط الوضعية الملزم بشكل دقيق ومن خلاله تحديد مبلغ المساهمة الضريبية الذي يلزمه دفعها تبعاً للواقعة

¹⁵⁰ <https://jordan-lawyer.com>, 11/5/2025,15:00.

المنشئة للضريبة، ومع ذلك، لم يحدد المشرع المغربي بشكل واضح معنى ومفهوم هذه الوسيلة مما أثارت نوع من الغموض بتطبيقها، وكما يميز المشرع بين الوثائق المحتفظ بها من قبل الدولة والوثائق الخاصة. فيما يخص الوثائق الأولى حيث لا يمكن لمن يمسكها الاحتجاج بواجب كتمان السر المهني في مواجهة إدارة الضرائب، أما بخصوص الوثائق الثانية فالمشرع استثنى بعضها بكون الاطلاع "لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهن الحرة التي تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو محاسباتي".¹⁵¹

فالمشرع المغربي أتاح للإدارة الضريبية، من خلال الدوريات كيفية تطبيق مقتضيات القانون الضريبي تحديد الأشخاص الملزمين بكتمان السر المهني، مثل المحامين والموثقين والعدول والخبراء المحاسبين وغيرهم من الفئات الأخرى، هذه اللوائح تسمح للإدارة بالاطلاع على وثائق تُعتبر أسراراً خاصة، مما قد يُعتبر انتهاكاً لقانون حماية الحريات الشخصية وانحرافاً لمؤسسة السر المهني.

فالمحامي مثلاً فالقانون ألزمه بالمحافظة على الأسرار المهنية "ذلك الواجب القانوني الذي بمقتضاه يلتزم المحامي تجاه موكله بعدم إفشاء أسرارهِ للغير التي اطلع عليها من خلال عمله وعلى كل محام قبل ممارسته لمهنة المحاماة أداء القسم بالمحافظة على الأسرار المهنية".¹⁵² ما أكدته "المادة 12 و36 من القانون 28.08 المتعلق بمهنة المحاماة"¹⁵³.

القانون رقم 09 – 32 المتعلق بتنظيم مهنة التوثيق حيث جاء في المادة 24 منه ما يلي: "يلزم الموثق بالمحافظة على السر المهني، ما عدا إذا نص القانون على خلاف ذلك، ويقع نفس الإلزام على المترين لديه أو أجرائه"¹⁵⁴، كما تم التنصيص على ذلك بشكل ضمني من خلال صيغة القسم الذي يؤديه الموثق بعد تعيينه وقبل الشروع في مهامه.

القانون رقم 03 – 16 المتعلق بخطة العدالة، حيث نصت المادة 2 منه على ما يلي: "يتعين على كل عدل التحلي بالأمانة والوقار، والحفاظ على شرف المهنة وأسرار المتعاقدين"،¹⁵⁵ وكذلك المادة 10 من نفس

¹⁵¹ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 149.

¹⁵² عبد المنعم الشرقاوي، مسؤولية المحامي المدنية عن إفشاء السر المهني تاريخ الاطلاع 11/05/2025 الساعة 15:16 الرابط الالكتروني:

<http://jordan-lawyer.com>.

¹⁵³ ظهير شريف رقم 1.08.101 صادر في 20 من شوال 1429 (20 أكتوبر 2008) بتنفيذ القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، الجريدة الرسمية، العدد 5680 بتاريخ ذو القعدة 1429 (6 نوفمبر 2008) الصفحة 4044 أنظر المادة 12 و36.

¹⁵⁴ ظهير شريف رقم 1.11.179 صادر في (25 من ذي الحجة 1432 هـ / 22 نوفمبر 2011) بتنفيذ القانون رقم 32.09 المتعلق بتنظيم مهنة التوثيق، الجريدة الرسمية عدد 5680 بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نوفمبر 2011) الصفحة 5611، المادة 24.

¹⁵⁵ ظهير شريف رقم 1.06.56 صادر في 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 16.03 المتعلق بخطة العدالة، الجريدة الرسمية عدد 5400 بتاريخ فاتح صفر 1427 (2 مارس 2006) الصفحة 556، المادة 2.

القانون التي تطرقت لليمين التي يؤديها العدول.

في الواقع، يصعب على الإدارة الضريبية الحصول على المعلومات الكافية عن الخاضعين للضريبة بسبب الاحتجاج بكتمان السر المهني. هذا الأمر يعيق قدرة الإدارة على الاستفادة من حقها في الاطلاع على الوثائق والمستندات الضرورية للبحث والضبط الضريبي وبالتالي نبغي للمشروع أن يضع تشريعات واضحة ومفصلة تنظم هذا الشأن، مع مراعاة التوازن بين حماية السر المهني وأداء الإدارة الضريبية لمهامها وذلك من أجل لتسهيل عمل الإدارة الضريبية وتجنب النزاعات.

الفقرة الثانية: الإثبات من خلال مسطرة الفحص:

فإذا كان النظام الضريبي المغربي "خول للملزم التصريح بالواقعة المنشئة للضريبة أو بالحصيلة الجبائية باعتباره أدرى بها،" فإنه مقابل ذلك خول للإدارة كل الوسائل القانونية والتنظيمية لمراقبة هذه التصريحات التي يدلي بها الملزم، لتطبيق مبادئ الحكامة الجيدة على مستوى تدبير الخلافات بالمادة الضريبية، ومن بين هذه الوسائل نجد الفحص الضريبي، فالفحص الضريبي ما هو إلا نتيجة طبيعية للنظام الضريبي المبني على التصريح التلقائي للملزم، وأداة وقائية وردعية في نفس الوقت، تملكها الإدارة للكشف عن كل الأخطاء والتجاوزات التي قد ترتكب من طرف الخاضع للضريبة سواء بحسن أو بسوء نية.¹⁵⁶

"فالمراقبة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها، تسعى للتأكد من التصريحات الجبائية التي يتم تقديمها من طرف الملزمين بالضريبة، والتي من خلالها يتم كشف كل الإسقاطات والتجاوزات، التي يمكن أن يستعملها الملزم لتتملص من أداء الضريبة."¹⁵⁷

إن مسطرة الفحص تنقسم إلى فحص المكتبي (أولاً)، ونجد أيضاً فحص الميداني (ثانياً).

أولاً: الفحص المكتبي: Contrôle sur pièces

على اعتبار أن الفحص المكتبي يتم بمكتب المفتش الضرائب، "ويعتبر حق فحص مجموع الوضعية الضريبية وحق مراقبة الأثمان والتصريحات التقديرية من أهم تجلياتها في القانون الضريبي المغربي."¹⁵⁸ يتم الفحص المكتبي داخل الإدارة الضريبية، حيث يتم مراجعة الوثائق والمستندات المرفقة بالإقرار الضريبي المقدم من الملزم. على الرغم من أن المشرع قد منح الإقرار الضريبي مصداقية وقوة ثبوتية، إلا أنه

¹⁵⁶ عبد الجليل حاميدي، مسطرة الفحص الضريبي وتصحيح الوضعية الجبائية، مقال منشور بمجلة المهن القانونية والقضائية عدد خاص بالمنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الادارة، مطبعة الأمانة بالرباط، العدد 2، توفير 2018 الصفحة 199.

¹⁵⁷ صفاء البوهالي، موضوع تحت عنوان التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم الاسباب وسيل المكافحة منشور بسلسلة القضاء الإداري والمنازعات الادارية العدد الثاني 2018 الصفحة 37

¹⁵⁸ عبد الجليل حاميدي، مرجع سابق، الصفحة 219.

أتاح للإدارة الضريبية حق مراقبته وفحصه لضمان دقة العملية الضريبية وحماية الموارد المالية للدولة. من خلال هذه الفقرة سنتطرق لمفهوم الفحص المكتبي ثم نتطرق إلى مسطرة المتبعة من قبله.

1- تعريف الفحص المكتبي

الفحص المكتبي أو المستندي "هو عملية تتم داخل مكاتب الإدارة الجبائية"¹⁵⁹، حيث تقوم المصالح المعنية بمراجعة التصريحات الضريبية المقدمة من الملتزمين ويعتبر الفحص المكتبي أول مراحل المراقبة الضريبية، ويهدف هذا الفحص إلى التحقق من مطابقة المعلومات المقدمة مع الواقع أي من خلال مقارنة التصريحات بالأجور أو الأتعاب وغيرها من الوثائق التبريرية للمحاسبة الملتزمين مع البيانات والمعلومات المتاحة لدى الإدارة. يتمثل دور الفحص المكتبي في طلب توضيحات من الملتزمين حول الجوانب الغامضة في تصريحاتهم، وينبغي من الملتزم تقديم إثبات يدعم تصريحاتهم ضمن آجال معقولة. تشكل هذه العمليات النشاط الخفي للإدارة، حيث تعمل على التأكد من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.

2- الاثبات من خلال مسطرة الفحص المكتبي

حدد المشرع إجراءات شكلية لمسطرة الفحص الضريبي لحماية الملتزمين من التعسف وضمان حقوقهم وتعزيزا الضمانات التي يتمتع الملتزم لسلوك مسطرة الفحص، حيث جاء في حكم صادر من المحكمة الإدارية بالبيضاء "... وحيث إنه وبهذه المثابة، فإن تمسك المدعي بعدم تقديمه لأي إقرار ضريبي لعدم قيامه بعملية تفويت عقاري، تكون الواقعة المندبثة للضريبة منعدمة واقعا وقانونا، فضلا عن إحجام إدارة الضرائب وتراخيها في الإدلاء بأي عقد للبيع منجز من قبل المدعي بمناسبة تفويته الحقوق عقارية يصح أساسا للفرض الضريبي رغم تكليف وإلزام مندوبة إدارة الضرائب بذلك كما سبق بيانه، الأمر الذي تكون معه مزاعمها (أي إدارة الضرائب) مجرد أقوال مسترسلة عديمة الإثبات..."¹⁶⁰، على خلاف المسطرة الميدانية التي تتطلب احترام مجموعة من الإجراءات الشكلية، مثل إعلام الملتزم مسبقا ببدء المراقبة.

لم يحدد المشرع في مسطرة الفحص المكتبي آجال أو إجراءات التي يجب إتباعها من طرف الإدارة. إن هذه العملية تتم بمكتب المفتش المكلف بالمراقبة ذلك من خلال الفحص تصريحات الملتزمين فيما يتعلق بالمعطيات المادية ومقارنتها مع البيانات لدى الإدارة.

يرتكز الفحص المكتبي على الإقرارات الضريبية التي يقدمها للملتزمين للإدارة، يتمثل الهدف من هذه العملية التحقق من صحة الإقرارات من خلال مقارنتها مع الوثائق المرفقة المتمثلة في الفواتير أو الإشهادات المحاسبة... وتشمل الإجراءات المتبعة في الفحص المكتبي:

¹⁵⁹ مصطفى زاهر، مرجع سابق، الصفحة 180.

¹⁶⁰ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2163 تاريخ 16 أكتوبر 2018 موضوع ملف عدد 234/7113/2018، غير منشور.

1. التحقق من المعطيات ومقارنتها مع المعطيات المتوفرة لدى الإدارة في إطار حق الاطلاع.
 - 2- وكذا التأكد من تقديم جميع الملزمين تصريحاتهم في الآجال القانونية.
 - 3- إعداد قائمة بالملزمين الذين أخلوا بواجبهم التصريحي.
 - 4- التدقيق في الوثائق والبحث عن الأخطاء أو الاختلالات والتناقضات المحتملة. من خلال مقارنة مضامين التصريحات مع البيانات المتاحة لدى الإدارة.
 - 5- عقد مقارنة الدخل المصرح به من خلال الشخص الطبيعي مع مجموع المؤشرات الخارجة.
- وبالتالي إذا ثبت أن المحاسبة سليمة ولا شوبها أي نوع من الأخطاء أو الاختلالات أو النقصان، فلا يحق للإدارة الضريبية إعادة النظر فيها أو إعادة تقدير رقم المعاملات. أما بمفهوم المخالفة فالعكس صحيح مع الإثبات من قبل الإدارة بأنه فعلا هناك أخطاء أو إخلالات حسب (المادة 213)¹⁶¹ من المدونة العامة للضرائب.

ثانيا: الفحص الميداني *Contrôle sur place*

إن فحص ميداني على المحلات المهنية للملزم. يهدف إلى التدقيق في الوثائق ومقارنتها مع الواقع الفعلي. يجب على الملزم تزويد الإدارة بجميع الوثائق المطلوبة لمساعدتها في أداء مهامها. أثناء ممارسة سلطتها، يجب على الإدارة احترام الضوابط القانونية والإجراءات المحددة، ومن أهمها ضمان صحة تبليغ الملزم بتاريخ الفحص الضريبي، حيث أن عدم الامتثال لهذا الإجراء قد يؤدي إلى بطلانه.

1- الاثبات مراعاة الضوابط المسطرية في الفحص الضريبي:

بالرجوع إلى التشريع المغربي نجده لم يعرف الفحص الضريبي بشكل صريح. ومع ذلك، عرفه بعض الفقه بأنه "مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل التحقق في عين المكان من المحاسبة والوثائق المؤيدة التي تمسكها المقابلة ومقارنتها مع التصريحات المودعة لدى الإدارة أو المعلومات أو المعطيات التي تتوفر عليها أو مع نتائج المعاينة المادية التي قام بها المفتش المحقق أو الفاحص.¹⁶²" كما اعتبره القضاء "مراقبة لمدى صحة وصدق إقرارات الخاضع للضريبة وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة على المتملص منها بدون سند قانوني"¹⁶³.

¹⁶¹ المدونة العامة للضرائب، أنظر المادة 213 مرجع سابق.

¹⁶² محمد شكيري، الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف وتحليل أطوار مواجهة)، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003، الصفحة 234.

¹⁶³ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 160.

2- الإثبات لوجود إخلالات جسيمة بالمحاسبة:

تهدف المعاينة الضريبية إلى التحقق من صحة البيانات الواردة في الإقرارات الضريبية من خلال التدقيق في الوثائق المحاسبية والكشوفات البنكية والسجلات المهنية وغيرها. كما يتم التحقق من الآليات والمعدات المستخدمة في المنشأة ومقارنتها بالإقرارات الضريبية المقدمة. يتعين على الملزمين تقديم الإثباتات والوثائق المحاسبية المطلوبة لتمكين الإدارة من التحقق من صحة الإقرارات. في المقابل، تعتبر المحاسبة المسوكة بشكل قانوني ومنظم دليلاً لصالح الملزم، ويقع عبء إثبات على الإدارة بإثبات وجود اختلالات جسيمة.

3- الإثبات من خلال الإشعار بالفحص الضريبي:

حدد المشرع الجبائي في المادة 212¹⁶⁴ من المدونة العامة للضرائب لعملية الفحص المدة الزمنية التي

لا ينبغي تجاوزه:

- أكثر من ثلاثة (3) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

- وأكثر من (6) ستة أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

- ولا يدخل في مدة الفحص كل توقف ناتج عن تطبيق المسطرة المنصوص عليها في المادة 229 أدناه المتعلقة بعدم تقديم الوثائق المحاسبية.

ولا يحتسب كذلك في مدة الفحص كل توقف ناتج عن إرسال طلبات الحصول على المعلومات إلى إدارات الضرائب التابعة للدول التي أبرمت معها المغرب اتفاقيات أو اتفاقيات التبادل المعلومات لأغراض جبائية (المادة 214-البند الثاني)، وذلك في حدود 180 يوما ابتداء من تاريخ إرسال الطلبات المذكورة.

كما نص البند الثاني من نفس المادة¹⁶⁵ يجب إجراء المراقبة في عين المكان مع تحرير محضر من قبل أعوان إدارة الضرائب عند بداية العملية".

¹⁶⁴ المدونة العامة للضرائب أنظر المادة 212 البند الأول مرجع سابق.

¹⁶⁵ المدونة العامة للضرائب، أنظر المادة 212 البند الثاني مرجع سابق.

وهنا تطرح إشكالية جوهرية مفادها المدة ما بين الإشعار بميعاد الفحص الميداني وتاريخ قيامها بإجراء الفحص. حيث تخول للإدارة أن ترغب في تأجيل الموعد رغم توجيه الإشعار، ويعود هذا إلى سكوت المشرع عن تحديد موقف واضح من هذه الحالة، مما يفتح المجال للإدارة لاستغلال هذا الفراغ التشريعي. ومن فأن أخرى يجب على الإدارة إثبات ما تدعيه من إخلالات جسيمة في المحاسبة المقدمة إليها ضمن الإقرار الضريبي حسب (المادة 213) من المدونة العامة للضرائب¹⁶⁶ والتي نصت "إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة لفرض الضريبة إخلالات جسيمة، من شأنها أن تشكل في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها"

ومنه نجد حكم صادر عن محكمة النقض "... حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بانعدام التعليل الموازي لانعدامه المتجلي في الدفع بعدم مسك محاسبة منتظمة وانعدام الأسس القانونية للمنهجية التي سلكتها الإدارة من أجل تحديد رقم المعاملات، بدعوى أن تعليل المحكمة الأولى والثانية بعدم مسك محاسبة منتظمة من طرف الطاعن وعلى وجود إخلالات جسيمة، والتي شككت الإدارة فيها، لكن أن التعليل مجانب للصواب ذلك أن الإدارة أقرت بمعرض مذكرتها الجوابية أنه تم رصد مجموعة من الإخلالات في محاسبة العارضين ولم يتم سرد لتلك الإغفالات واكتفت بجعلها محصورة في عدم مسك محاسبة منتظمة والتي تشكل إخلالات خطيرة تستوجب إبعادها، وأن مقتضيات المادة 213 من المدونة العامة للضرائب، حددت على سبيل الحصر"¹⁶⁷

4- الإثبات من خلال الصفة القانونية لأعوان المؤهلين لممارسة الفحص

لقد نص المشرع على مجموعة من الاعتبارات التي يجب توفرها في الأشخاص المخول لهم المراقبة الضريبية، حيث نصت "المادة 210 من المدونة العامة للضرائب"¹⁶⁸ ومنه فإن الأشخاص المخول لهم المراقبة وهم المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب المتوفرين على الأقل على رتبة مفتش مساعد والمعتمدين للقيام بمراقبة الضرائب لكن ألزم المشرع الخاضعين للضريبة أشخاصا طبيعيين أو معنويين أن يدلوا بجميع الإثباتات الضرورية ويقدموا جميع الوثائق المحاسبية.

5- الإثبات من خلال مسطرة تبليغ الإشعار الفحص

إن غاية المشرع هو ضمان الشفافية واستبعاد الفحص المفاجئ الملزم بدون تبليغ الإشعار، إذ يجب على الإدارة إعلام الملزم بإجراء فحص ميداني، حتى يتمكن من تهئ نفسه ووثائقه مسبقا، وتتم المراقبة

¹⁶⁶ المدونة العامة للضرائب المادة 213 نفس المرجع.

¹⁶⁷ قرار صادر عن محكمة النقض تحت عدد 954/2 وتاريخ 21/12/2017، غير منشور.

¹⁶⁸ المدونة العامة للضرائب، المادة 210. نفس مرجع.

بمكاتب المقاوله داخل محل الإقامة الاعتيادية أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية للملزمين، وذلك داخل أجل لا يقل عن 15 يوما قبل تاريخ الفحص، ويتم تبليغه وفقا لما نصت عليه المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.¹⁶⁹

ومنه فإن الإدارة ملزمة بإثبات أنها بلغت الملزم بإشعار بالفحص 15 يوما قبل الشروع فيه متضمنا لكافة البيانات الإلزامية. وأهمية إثبات هذه الواقعة تكمن في أن المشرع اعتبرها من الحالتين اللتين تفضيان إلى بطلان مسطرة التصويب في حالة عدم التزام الإدارة بهذا الأجل.

وكما ألزم القضاء الإدارة بإعادة مسطرة الإشعار بالفحص في الحالة التي يحدث فيها تغيير في أحد البيانات المتضمنة في الإشعار الأول، كإضافة أحد السنوات المحاسبية ليشملها الفحص، أو إضافة ضريبة معينة، أو كتغيير اسم المفتش المحقق في هذا الإطار ورد في قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى: "أنه حتى لو سائرنا مزاعم الإدارة الجبائية فإن تغيير موعد إجراء التفتيش من 7/6/94 إلى 13/7/94 يقتضي لزاما توجيه إشعار جديد للشركة المستأنفة بواسطة البريد المضمون مع حتمية التقيد بأجل 15 يوما الفاصلة بين تاريخ التوصل وتاريخ إجراء الفحص"¹⁷⁰

المطلب الثاني: الإثبات من خلال مسطرة التصحيح الضرائب

أقر المشرع على مسطرة في غاية الأهمية تكون في المراقبة الجبائية بين مرحلي الفحص وتصحيح الأسس الضريبية، وهي حوار ضريبي، حيث تقوم الإدارة مع الملزم حوار تواجهي شفهي بشأن التصحيحات المزمع القيام بها قبل اختتام الفحص المحاسبي. وتقوم الإدارة بإشعار الملزم وفق مطبوع نموذجي تعدده إدارة الضرائب. حيث يتم إشعار الملزم بالتاريخ لإجراء المحاور، وتأخذ الإدارة الملاحظات الخاضع للضريبة وإذا اتضح لها أنها تستند على أساس صحيح تعتمد عليها ويحرر محضر من طرف مفتش الضرائب ويحدد تاريخ انعقاد المحاوره ويوقع الأطراف تم تسلم نسخة منه للخاضع.

في إطار مساطر التصحيح الضرائب، تعد رسالة التبليغ الأولى الوثيقة الأساسية في مساطر التصحيح الضريبي، سواء كانت المسطرة عادية أو سريعة. هذه الرسالة هي المرجع لتحديد مبلغ التصحيحات وإثبات بدء المسطرة. تأتي مسطرة التصحيح كنتيجة لسلطة المراقبة التي يخولها القانون للإدارة لتقويم الوضعية الضريبية للملزم، مع الالتزام بالضوابط القانونية.

¹⁶⁹ المدونة العامة للضرائب. المادة 210 مرجع سابق.

¹⁷⁰ قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى صادر تحت عدد 1482 بتاريخ 9-10-2003 في الملف الإداري عدد 2118، 2004/2/4. غير منشور.

يجب على الإدارة تبليغ الملمزم وفقاً (للمادة 219)¹⁷¹ من المدونة العامة للضرائب بالأسس الجديدة المزمع اعتمادها مع تعليل أسباب التصحيح وتفاصيل المبلغ الجديد للضريبة كما يجب أن تُمنح للملمزم فرصة للرد على رسالة التصحيح خلال 30 يوماً من استلامها، مع تقديم ملاحظاته حول الأسس المقترحة عند اللجوء إلى مسطرة التصحيح، تحدد الإدارة نوع المسطرة التي ستتبعها، سواء كانت عادية أو سريعة، مع احترام الإجراءات القانونية.

ومن خلال هذه المطلب سنتطرق للحديث عن الإثبات من خلال المساطر العامة لتصحيح الضرائب (الفقرة الأولى) تم الإثبات من خلال المساطر الخاصة لتصحيح الضرائب (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإثبات من خلال المساطر العامة لتصحيح الضرائب

"طلما أن الهدف من التصحيح هو إعادة النظر في الأساس الضريبي الذي صرح به الملمزم وفق ما توصلت إليه الإدارة من خلال العناصر المتوصل إليها من قبلها.¹⁷² فإن عبء الإثبات يقع على الإدارة إثبات عدم صحة الإقرارات، ومن جهة أخرى يتعين على الملمزم إثبات صحة الإقرارات. وبناء على هذا يمكن تقسيم المساطر العامة لتصحيح الضرائب إلى إثبات المسطرة العادية المنصوص عليها في المادة 220 من المدونة العامة للضرائب (أولاً)، ثم إثبات المسطرة السريعة المنصوص عليها في المادة 221 من نفس المدونة (ثانياً).

أولاً: إثبات المسطرة العادية

"تطبق مسطرة التصحيح العادية بالنسبة للوقائع الواردة في (المادتين 220 و232 من المدونة العامة للضرائب¹⁷³) والتي لا تخرج تطبيقاتها عن إطار الوعاء الضريبي للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وما يتصل برسوم التسجيل الناتجة عن التقديرات الواردة والمعبر عنها في العقود والاتفاقيات والمبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجور وما يدخل في حكمها"¹⁷⁴.

ويتم اللجوء إلى هذه المسطرة متى تبين للإدارة وجود إخلالات أو أوجه النقصان وغيرها في إقرار الملمزم الذي يثبت وضعه الملمزم غير صحيحة مما يستوجب معها سلوك مسطرة التصحيح.

في هذه حالة تكون الإدارة ملزمة بإثبات أسباب التصحيح من خلال محضر قانوني يوقعه المفتش الذي قام بالفحص تلك المقابلة أو المؤسسة، ويجب أن يتضمن المحضر تفاصيل أوجه النقصان أو الأخطاء وغيرها التي تم اكتشافها. ويقع عبء الإثبات على الإدارة بكونها هي من تدعي الملمزم ويجب عليها

¹⁷¹ المدونة العامة للضرائب المادة 219 مرجع سابق.

¹⁷² مصطفى زاهر، مرجع سابق، الصفحة 188.

¹⁷³ المدونة العامة للضرائب المادتين 220 و232 نفس المرجع.

¹⁷⁴ مصطفى زاهر، نفس المرجع، الصفحة 189.

احترام المقتضيات القانونية المنصوص عليها في (المادة 220) من المدونة العامة للضريبة، بما في ذلك تبليغ الملزم خلال 3 أشهر من انتهاء المراقبة الضريبية. يجب أن تتضمن رسالة التصحيح الأولى أسباب التصحيح وطبيعته وتفاصيل المبلغ. إذا حدث نزاع، يقع على الإدارة عبء إثبات أنها اتبعت الإجراءات القانونية. بما في ذلك دعوة الملزم لتقديم ملاحظاته خلال 30 يومًا. يلزم المشرع الإدارة باتباع مسطرة التصحيح القانونية، ما لم تكن هناك حالات مانعة مثل التقادم أو التسوية الضريبية.

ومن المهم الإشارة إلى أنه يجب مراعاة نوع الضرائب لأن بعضها استثناء المشرع من التطبيق المسطرة التوجيهية، إن مسطرة التصحيح تتم عبر رسالتين وهذا ما سنوضحه في الآتي:

1- الإثبات من خلال مسطرة تبليغ الرسالة الأولى:

إذا اكتشف مفتش الضرائب وجود إخلالات في محاسبة الملزم بعد عملية الفحص الضريبي، يمكنه ممارسة مسطرة تصحيح الأسس الضريبية، بتبليغ الملزم وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب ذلك "بتبليغ المعني بالأمر برسالة مضمونة الإشعار بالتسليم، أو بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية". يجب على الإدارة إرسال رسالة الأولى¹⁷⁵ الموجهة إلى الملزم أسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته ومبلغ الضريبة الجديد الواجب اعتماده وعاء لتصفية واجبات التسجيل، وكذا مبلغ الواجبات التكميلية عن الأساس المذكور حسب المادة 220 من نفس المدونة.

يجب أن تكون التصحيحات التي تقوم بها الإدارة معللة تعليلًا كافيًا، وإلا كانت باطلة. يجب أن تتضمن الرسالة الأولى جميع البيانات اللازمة، بما في ذلك اسم العون المبلغ وتاريخ التبليغ وتوقيع الشخص المبلغ وتم توقيع مفتش الضرائب، وتحديد المبالغ المراد تصحيحها. يجب على الملزم الرد على الرسالة خلال 30 يومًا، وإلا فُرضت الضريبة بشكل تلقائي. إذا لم يرد الملزم أو أجاب خارج الأجل، يحرم من الضمانات القانونية نظرا لعدم جوابه على الرسالة التبليغية أو أنه أجاب خارج الأجل القانوني.

¹⁷⁵ في هذا الإطار يتم التبليغ حسبًا لترتيب الوارد بالمادة المذكورة إلى العنوان المدلى به في اقرارات الملزم، فإن لم يوجد فإلى عنوانه الوارد بعقوده فإن لم يوجد بعنوانها الوارد بمراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضريبة، وفق هذا الترتيب وهو ما ذهبت إليه المحكمة النقض في قرارها 15/2 بتاريخ 14/1/2016 ملف اداري عدد 1831/4/2/2015، والتي قضت: "لكن حيث أن المادة 10 من كتاب المساطر الجبائية المطبق على النازلة والتي تقابلها المادة 219 من المدونة العامة للضرائب نصت على انه ((يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في اقراراته أو عقوده أو مراسل انه المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إليه المترد على سبيل الخيار وبالترتيب على ذلك ولما ثبت للمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه أن رسالة التصحيح الموجهة إلى المطلوب في النقض والتي أرجعت بملاحظة "غير مطالب به" وجهت له إلى العنوان المبيع الوارد بعقد التفويت والذي وضعية "س.ت" مراكش والحال أنه أدلى بقراره إلى مفتش الضرائب تضمن عنوان مخاطبة معه وهو الكائن برقم 4 حي الغول كليز مراكش واعتبرت أن التبليغ برسالة التصحيح المذكورة لم يتم طبقا للقانون ورتبت على ذلك اعتبار مسطرة التصحيح غير مستوفية لشروطها فإنها تكون قد سايرت ما ذكر ولم تحرق المقتضيات المحتجب خرقها والوسيلة على غير أساس". غير منشور.

"الإدارة غير ملزمة بتوجيه الرسالة الثانية، في حالة عدم تبليغ الخاضع لملاحظاته المفتش الضرائب داخل أجل 30 يوما ولها الحق في اصدار أمر بالتحصيل وتنفيذه، لكن في حالة جواب المكلف وإبداء ملاحظاته واحترام الآجال القانونية، وهنا تكون أمام موقفين: إما قبول الملزم جميع التصحيحات المضمنة بالرسالة الأولى، فتنتهي المسطرة التوجيهية، وتفرض الإدارة الضرائب التكميلية للأساس الضريبي بصفة نهائية، غير قابلة للطعن فيها الموقف الثاني، عدم قبول بعض التصحيحات.¹⁷⁶"

من هنا يمكن القول إن عبء الإثبات احترام مقتضيات المسطرة في الرسالة الأولى تكون على عاتق الملزم باعتباره هو من يدعي عدم احترام الإدارة، في مقابل هاته الأخيرة يمكنها إثبات العكس بكل الوسائل القانونية ومن بينها الآجال الرسالة الأولى.

2- الإثبات من خلال مسطرة تبليغ الثانية:

بالرجوع "المادة 220 من المدونة العامة للضرائب البند الثاني¹⁷⁷" نجدها تنص بعد جواب الملزم على رسالة التبليغ الأولى، والإدلاء بملاحظاته داخل أجل المضروب واعتبرت الإدارة أن جميعها أو بعضها لا يستند على أي أساس صحيح، فيجب وذلك داخل أجل 60 يوما من تاريخ تسلم جواب تبليغ الملزم وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب:

- أسباب الرفض الكلي أو الجزئي.

-أسس فرض الضريبة المعتمدة

- وإخبار الملزم بحقه في تقديم الطعن في هذه الأسس أمام اللجنة الضريبية المختصة داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلمه الرسالة التبليغ الثانية.

وكما جاء "البند السادس من نفس المادة¹⁷⁸" أنه في حالة عدم الجواب أو عدم تقديم الطعن اللجنة المختصة فإن المفتش يعتمد على الأسس المبلغة في رسالة التبليغ الثانية ولا يمكن المنازعة في الضريبة المفروضة إلا وفق الشروط المنصوص عليها "بالمادة 235 من نفس المدونة¹⁷⁹".

ويمارس الملزم الطعن أمام اللجان الضريبية أو أمام المحكمة المختصة وفق الشروط المقررة وتجدر الإشارة إلى أن عدم جواب المفتش على ملاحظات الملزم داخل الأجل القانوني يترتب عنه إلغاء مسطرة التصحيح، وفي حالة النزاع بشأن صحة المقتضيات المسطرية في الرسالة التبليغية الثانية، فإن عبء

¹⁷⁶ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 171.

¹⁷⁷ المدونة العامة للضرائب أنظر المادة 220 البند الثاني، مرجع سابق.

¹⁷⁸ المدونة العامة للضرائب أنظر المادة 220 البند السادس، مرجع نفسه.

¹⁷⁹ المدونة العامة للضرائب أنظر المادة 235 مرجع نفسه.

الإثبات يقع على الملزم باعتباره هو من يدعي وجود خروقات قانونية بالمسطرة، كما تتحمل الإدارة عبء إثبات تبليغ سليم وصحيح لرسالة التبليغ الثانية طبقا لمقتضيات المادة 219 المدونة العامة للضرائب وإلا يترتب عن بطلان المسطرة.

ثانيا: إثبات توفر شروط سلوك المسطرة السريعة

تشابه المسطرة السريعة للتصحيح مع المسطرة العادية من حيث الإجراءات والآجال القانونية بالإضافة إلى كيفية التبليغ والجهة المكلفة به، ولكنها تتميز المسطرة السريعة بطابع استعجالي نظرا لخطورة ضياع موارد مالية على الخزينة العامة للدولة. تستخدم هذه المسطرة في مجموعة من الحالات المنصوص عليها في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب¹⁸⁰ ونذكر من بينهم تصحيح:

"- الحصيلة الخاضعة للضريبة عن فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تقويت كلي أو جزئي لعناصر الأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاع كلي أو جزئي عن مزاولة نشاطها وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية لها أو تغيير شكلها القانوني، إذا كان يترتب على ذلك إما إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل وإما إحداث شخص اعتباري جديد؛

-الإقرارات المودعة من قبل الخاضعين للضريبة الذين لم يبق لهم في المغرب موطن ضريبي أو مؤسسة رئيسية من قبل ذوي الحقوق للخاضعين للضريبة المتوفين؛

-إقرارات الخاضعين للضريبة الذين يبيعون قيما منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين؛
المبالغ المحجوزة في المنبع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون كليا أو جزئيا عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبائنهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشآتهم؛
-الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة على فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تقويت كلي أو جزئي للأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاعها كليا أو جزئيا عن مزاولة نشاطها؛

- الحصيلة الجبائية ورقم الأعمال للفترة غير المشمولة بالتقادم في حالة التوقف المؤقت عن مزاولة النشاط المنصوص عليه في أحكام المادة 150 المكررة من نفس المدونة."

وكما أن مسطرة التصحيح تتميز بمجموعة من الخصائص أن لجوء الملزم إلى الطعن أمام اللجنة المختصة لا يمنع الإدارة من فرض الضريبة. في حالة المنازعة، تتحمل الإدارة عبء إثبات قيامها بالإجراءات القانونية، بينما يمكن للملزم إثبات الخرق المسطري بكل وسائل الإثبات المتاحة قانونا.

¹⁸⁰ المدونة العامة للضرائب المادة 221 مرجع سابق.

ومن وجهة نظري يمكن لأي طرف إثبات المخالفات في مواجهة الطرف الآخر، حيث يمكن للإدارة إثبات بواسطة الرسائل التبليغية وتوصلها بالملزم وفي نفس الوقت يمكن للملزم التمسك بأن الإدارة تجاوزت سلوكها مسطرة التصحيح وعدم توصله بالإشعار الرسالة التبليغ الأولى والثانية في الوقت المحدد قانوناً ووفقاً لمقتضيات المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

الفقرة الثانية: الإثبات من خلال المساطر الخاصة لتصحيح الضرائب

تتمثل المساطر الضريبية الخاصة في إجراءات إخبار الملزم بقرار الإدارة الضريبية بخصوص تصحيح الإقرارات الغير الصحيحة. وتهدف هذه الإجراءات إلى تمكين الملزم من تهيئة نفسه وضبط الوثائق والإثباتات اللازمة من أجل إبداء ملاحظاته بكون مسطرة التصحيح تعد نتيجة طبيعية لمسطرة المراقبة حيث يقوم المفتش بمراقبة وثائق المحاسبية ويوضع في تقرير كتابي ملاحظاته، ويجب على الإدارة إخبار الملزم وإلا اعتبرت المسطرة أحادية الجانب وتعتبر تعسفاً في استعمال السلطة. وتشمل الحالات التي تُستخدم فيها المساطر الخاصة للتصحيح وهي حالة تصحيح الضريبة على الشركات، تصحيح الضريبة على الدخل المحجوزة في المنبع، تصحيح الضريبة على الدخل المحجوزة في المنبع من الأجور، تصحيح الضريبة على الأرباح العقارية.

أولاً: الإثبات من خلال مسطرة الحجز من المنبع ومن الأجور

وللحديث عن هذه الفقرة سنجرؤها إلى نقطتين أساسيتين:

1- الإثبات من خلال مسطرة الحجز من المنبع:

"تتعدد حالات الحجز في المنبع التي يتعين على الخاضع للضريبة أن يقطع فيها الضريبة الواجبة، وخاصة في الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل إذ يتم اقتطاعها من قبل الملزم ويقوم بدفعها لفائدة الإدارة الجبائية وفق آجال محددة."¹⁸¹

ومن خلال (المادة 222)¹⁸² من المدونة العامة للضرائب يتضح أنها نصت على مجموعة من الحالات الذي حددها المشرع في الآتي:

- عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المنصوص عليها في المادة 13 من نفس المدونة.
- الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت المشار إليها في المادة 14 وعائدات شهادات الصكوك المشار إليها في المادة 14 المكررة.
- الدخول و الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة الخاضعة للضريبة المحجوزة في المنبع.

¹⁸¹ مصطفى زاهر، مرجع سابق، الصفحة 192.

¹⁸² المدونة العامة للضرائب المادة 222 مرجع سابق.

- المكافآت المدفوعة إلى أشخاص ذاتيين أو اعتباريين غير مقيمين المنصوص عليها في المادة 15.

- الدخول العقارية الخاضعة للضريبة عن طريق الحجز في المنبع المنصوص عليه في المادة 174.

- المكافآت المخولة للغير المشار إليها في المادتين 15 المكررة و45 المكررة أعلاه.

- مكاسب ألعاب الحظ عبر الإنترنت ذات المنشأ الأجنبي المنصوص عليها في المادة 70 المكررة أعلاه.

حيث نص المشرع على طابع خاص لتسوية الضريبة على الشركات وعلى الدخل المحجوزتين في المنبع، ومنه حسب (المادة 222) من نفس المدونة إذا لاحظت الإدارة ما يستوجب تصحيح مبلغ الضريبة المحجوز في المنبع، سواء كان ناتجا عن إقرار أو التسوية بسبب عدم الإقرار في الحالات المذكورة أعلاه، فإنه يبلغ الإدارة إلى الأشخاص المكلفين بالحجز في المنبع في رسالة إعلام وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه التصحيحات المنجزة وتفرض الضرائب على المبالغ المعتمدة.

وبالتالي يتعين على المفتش مباشرة بعد تبليغ بفرض الضريبة على المبالغ المعتمدة ولا يمكن أن ينازع إلا وفق (المادة 235) من المدونة العامة للضرائب.

وبالتالي تتم تسوية الضريبة المحجوزة في المنبع بمجرد توجيه المفتش رسالة التبليغ إلى المعني بالأمر، ويعقبها فرض الضريبة مباشرة. نظرا للطابع الخاص لهذه المسطرة، يجب على الإدارة مباشرتها بدقة كبيرة وتجنب الأخطاء التي قد تضر بالمصالح المادية للملزم أو تعصف بالإيرادات الضريبية في حالة النزاع بين الطرفين، تتحمل الإدارة عبء إثبات مبررات اللجوء إلى هذه المسطرة وقيامها بتبليغ المكلف بالحجز وفق مقتضيات القانونية، بينما يمكن للملزم إثبات خلاف ذلك بكافة وسائل الإثبات.

2- الإثبات من خلال مسطرة الحجز من الأجور:

ومن خلال هذه الفقرة سنتطرق لثلاثة نقاط أساسية:

- عندما يتطابق الاقرار الضريبي مع بطاقة أداء الأجور المسلمة من طرف رب العمل فإن في هذه الحالة لا يوجد إشكال لا يمكن التحدث عن مسطرة التصحيح

- أما في حالة إن تبين أن الاقرار مخالف لما ورد لبطاقة الأداء يتم اللجوء إلى مسطرة التصحيح وذلك ضد رب العمل وفقا لمقتضيات المادة 233 من المدونة العامة للضرائب¹⁸³، وذلك من خلال توجيه رسالتي التبليغ وفقا للإجراءات المادة 219 من نفس المدونة.

- وفي حالة أخرى أن الأجر المصرح به يتجاوز ما جاء في البطاقة وهذه المسألة تكون في صالح رب العمل وبالتالي وجب مباشرة مسطرة التصحيح ضد هذا الأخير وذلك لاعتباره المستفيد الأكبر وهو من له المصلحة. إن الإثبات له أهمية بالغة في كونه يحدد المسطرة الواجب إتباعها والجهة التي يتعين مباشرتها ضدها، إن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة والتي وجب عليها إثبات صحة المسطرة التي سلكتها وكذا إثبات

¹⁸³ المدونة العامة للضرائب مرجع سابق المادة 233.

المخالفات الضريبية وأيضا إثبات مطابقة ومخالفة التصريحات لبطاقة الأداء والدخل الواجب اعتماده، لكن في مقابل يقوم الملزم بإثبات المضاد وإقامة الدليل وكذا إثبات ما قدرته الإدارة بكونه غير صحيح وذلك بكل الوسائل الإثبات.

ثانيا: الإثبات من خلال الضريبة على الأرباح العقارية:

إن المشرع الجبائي احتفظ بالطابع الخاص لمسطرة التصحيح الضريبة فيما يتعلق بالأرباح العقارية، نظرا للطابع العرضي لعمليات التفويت العقاري التي غالبا ما يشوبها بعض النواقص وتنتج عنها خلافات بين الإدارة والملزم. وتباشر مسطرة التصحيح بشكل استعجالي لضمان استخلاص حقوق الخزينة الدولة قبل أن يتصرف الملزم في عائدات التفويت.

نصت (المادة 224) من المدونة العامة للضرائب¹⁸⁴، إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على الإقرار الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة 83 من نفس المدونة أو المادة 221 المكررة¹⁸⁵، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المباعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين (90) يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار الأولي أو الإقرار التصحيحي المنصوص عليهما في المادة 83 و221 من نفس المدونة.

أما فيما يتعلق بتوزيع عبء الإثبات في مسطرة التصحيح الضرائب على الأرباح العقارية فيكون كالآتي:

■ تتحمل الإدارة الضريبة عبء الإثبات، حيث يجب عليها إثبات:

"-قيمة تملك العقار المبيع الواردة في التصريح مبالغ فيها وأن القيمة المحددة من قبلها هي صحيحة.
-وكذا نفقات الاستثمار المصرح بها من قبل الملزم غير مضبوطة أو مبالغ فيها أو غير مستندة على حجج كافية.

-القيمة التجارية للعقار المبيع والواردة في عقد البيع تقل عن قيمته الحقيقية أثناء إجراء التفويت، حيث يتعين عليها إثبات ما تدعيه، وفي نفس الوقت تبرير القيمة التجارية للعقار الواردة في عقود مقارنة لها نفس المواصفات العقد موضوع التصحيح.¹⁸⁶"

¹⁸⁴ المدونة العامة للضرائب المادة 224، مرجع سابق.

¹⁸⁵ المدونة العامة للضرائب المادة 83 مكررة مرجع نفسه.

¹⁸⁶ عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 142.

■ ويبقى الملزم له الحق في المناقشة وسائل الإثبات المقدمة من لدن الإدارة وكذا تقديم الإثبات المضاد لتأكيد التصريح وتأكيد ما صرح به وذلك باستخدام الوسائل الإثبات قانونا.

وبعد الحديث عن الإثبات من خلال المساطر المراقبة الضريبية والتي قمنا من خلالها لتطرق إلى كل من مسطرة الاطلاع والفحص وأيضا مسطرة التصحيح الضرائب، فالآن سنسلط الضوء للحديث عن الإثبات من خلال مرحلة التحصيل الضريبي.

المبحث الثاني: الإثبات من خلال مرحلة التحصيل الضريبي.

عند الانتهاء من تحديد وعاء الضريبة وربطها وكذا تحديد مبلغ المستحق على الملتزم دفعه، تبدأ مرحلة تحصيل الضريبة وإيداعها في الخزنة العامة في موعد استحقاقها، حيث يلتزم الملتزم من تلقاء ذاته بإيداع المبلغ الضريبة دون أن تتحمل الإدارة الضريبية عبء مطالبته بأدائها، "وذلك وفقا لمبدأ أن دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب،"¹⁸⁷ إن غاية المشرع هي ضمان تحصيل الضرائب في مواعيدها المنصوص عليها قانونا وذلك لمواجهة النفقات العامة المختلفة.

"فقد عهد المشرع المغربي لكل من إدارة الضرائب والخزينة العامة أمر تحصيل المستحقات الضريبية من جيوب الملتزمين وتوريدها إلى خزينة الدولة. ومن لذلك قواعد إجرائية تقن مجال تدخلها للمحافظة على حقوق الخزينة من جهة، كما سن بالمقابل ضمانات للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة ضد حقوقهم المالية".¹⁸⁸

وبالرجوع إلى مدونة التحصيل الديون العمومية نجدها عرفت التحصيل حسب (المادة 1)¹⁸⁹ أنه: "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات."

ومنه يعد التحصيل وسيلة قانونية وإجرائية يعتمدها المشرع لاستيفاء مستحقات الدولة، والجماعات الترابية، والمؤسسات العمومية من ضرائب ورسوم وديون. ومن هذا المنطلق، بادر المشرع المغربي إلى إقرار مدونة تحصيل الديون العمومية، التي وضعت إطارا قانونيا حديثا لتبسيط المساطر الإدارية المرتبطة بالتحصيل، مع إقرار مجموعة من الضمانات القانونية لحماية مديني الخزينة العامة من أي تعسف محتمل في ممارسة الإدارة الضريبية لسلطتها. كما هدفت المدونة إلى توحيد وتنظيم مختلف النصوص المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، وإرساء منهج جديد يقوم على توازن العلاقة بين الخزينة العامة والمكلفين بالأداء.

¹⁸⁷ يونس مليح، التحصيل الضريبي وسؤال ضمانات الملتزم، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية "دار المنظومة"، عدد خاص حول القانون الضريبي، السنة 2020، الصفحة 33.

¹⁸⁸ محمد قصري "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، مطبعة دار أبي رقرق، الطبعة الثالثة 2011، الصفحة 24.

¹⁸⁹ ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة التحصيل الديون العمومية، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000) الصفحة 1256، المادة 1.

تتم عملية تحصيل الضرائب عبر أساليب متعددة، فقد يبادر الملزم طوعا منه إلى أداء ما في ذمته بشكل رضائي، وفي حال تخلفه بهذا الالتزام، يحق للإدارة اللجوء إلى مسطرة التحصيل الجبري لإلزامه بالامتثال لأحكام القانون الضريبي. ويعد هذا الإجراء تجسيدا لإرادة المشرع في تعزيز فعالية تحصيل الديون العمومية وضمان حمايتها من خلال توسيع نطاق الإجراءات الجبرية.

ولمعالجة مسطرة التحصيل ووسائل الإثبات المثارة خلالها فلا بد من تسليط الضوء على الإثبات في مسطرة التحصيل الرضائي للديون الضريبية (المطلب الأول)، ثم الإثبات في مسطرة التحصيل الجبري للديون الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الإثبات في مسطرة التحصيل الرضائي للديون الضريبية

يعد النظام الضريبي المغربي نظاما إقراريا يلعب فيه للملزم دورا إيجابيا في تحديد الوعاء الضريبي، انطلاقا من التصريح الذي يقدمه للإدارة الضريبية. ويهدف هذا التوجه إلى تعزيز وعي الملزم بمسؤوليته في المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة، وهو ما يتجلى في مبادرته إلى أداء ما في ذمته من ديون بشكل رضائي.

من خلال هذا المطلب سنخصص (الفقرة الأولى) للحديث عن إثبات صحة أداء الرضائي بعد صدور السند التنفيذي، ومن ثم سنتطرق في (الفقرة الثانية) آجال التحصيل الرضائي.

الفقرة الأولى: إثبات صحة أداء الرضائي بعد صدور السند التنفيذي

تعد مرحلة التحصيل الرضائي أو الحبي، من بين المراحل الأساسية التي يمر منها التحصيل الضريبي، "إن المذكرة التوضيحية للمدونة عرفت التحصيل الرضائي على أنه تدبير مسطري لتسديد الديون العمومية بمبادرة من الملزم"¹⁹⁰

"Le recouvrement amiable est la procédure de règlement des créances publiques laissée à l'initiative du redevable ،"¹⁹¹

ومنه يكون الأداء طوعي واختياري للديون العمومية، دون اللجوء إلى أي شكل من أشكال الإكراه أو الجبر.

ولكن بالرجوع إلى مدونة التحصيل الديون العمومية نجد المشرع المغربي لم يعرف التحصيل الرضائي، إلا أنه اكتفى بتاريخ سريانه هذا ما نصت عليه المادة 7 من نفس المدونة، والتي نصت أيضا على

¹⁹⁰ عثمان التاوتي، مقال بعنوان الأداء الضريبي وفق أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة المنارة عدد خاص، السنة 2019، الصفحة 13.

¹⁹¹ Trésorerie Générale du royaume, Instruction sur le recouvrement, Chapitre deuxième, le recouvrement amiable, au mois mai 2001 , page : 15

أن الديون العمومية تستوفى بطريقتين إما رضائية خلال الفترة الممتدة ما بين تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق وإما باللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري المحددة في القانون رقم 15.97، لتدل على أن الجهات المكلفة بالتحصيل مجبرة على المرور بمرحلة التحصيل الرضائي قبل الشروع في الإجراءات الزجرية في مواجهة الملتزمين، بحيث يكون الأداء بشكل طوعي واختياري دون إرغام أو جبر قبل خضوعهم للزيادات والغرامات الناتجة عن فوائد التأخير وبقيّة إجراءات التحصيل الجبري.

وإن الغاية التشريعية هي بمجرد صدور السند التنفيذي يصبح الخاضع للضريبة مجبر قانوناً بأداء ديونه الضريبية، "حيث يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل إجباره على القيام بذلك بكل الوسائل، مع مراعاة المساطر القانونية المنصوص عليها في هذا المجال، وقد وسع القانون من دائرة الاختيار، إذ يحق للملزم التخلص من دينه الضريبي داخل أجل محدد، هذا الأجل هو ما يسمى بمرحلة التحصيل الرضائي، وهي فترة إضافية للملزم كي يسدد ديونه الضريبية، إذ لا يتعرض فيها لسلطة التنفيذ الجبري التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية".¹⁹²

ومنه فإننا سنخصصها هذه للحديث عن السند التنفيذي للضريبة (أولاً)، إثبات صحة سندات التحصيل (ثانياً).

أولاً: السند التنفيذي للضريبة

يتميز النظام الجبائي المغربي بنظام الإقرار، وتوجه إيجابي يعزز وعي الملزم بمسؤوليته في المساهمة في الأعباء العامة للدولة، ويشجع على الأداء الطوعي للضرائب المستحقة، إلا أن أسلوب التحصيل عبر السندات التنفيذية لا يزال معمولاً به في العديد من الضرائب والرسوم. وتتخذ هذه السندات أشكالاً متعددة، فقد تكون في صورة جداول ضريبية جماعية أو أوامر ضريبية فردية.

1- الجداول الضريبية الجماعية

تعرف الجداول الضريبية الجماعية بأنها "وثيقة أداء الدين العمومي، تعدها الإدارة الضريبية، وتمكن مصالح الخزينة العامة من تحصيل المبالغ الضريبية المحددة فيها من الملزم، الذي يلزم بتسديد ديونه قبل اللجوء إلى مسطرة التحصيل الجبري"¹⁹³. وتحتوي هذه الوثيقة على كافة المعلومات الأساسية الخاصة بالملزم، مثل نوع السند التنفيذي وتاريخه، واسم الإدارة المصدرة له، بالإضافة إلى العنوان الكامل للملزم، والمبالغ المطلوب أدائها، ونوعها وتاريخ استحقاقها. كما تبين الأساس القانوني الذي يبرر فرض هذا الدين، وتؤكد على أن الدين قابل للتنفيذ الجبري بجميع الوسائل المتاحة قانوناً. ويُعد تضمين هذه البيانات

¹⁹² عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 180.

¹⁹³ عبد العزيز موهيب نفس المرجع، الصفحة 181.

أمراً ضرورياً، إذ يؤدي غيابها إلى المساس بالقيمة القانونية للسند، ويتيح للملزم الطعن فيه أمام الجهات المختصة.

ومن المهم الإشارة إلى أن الجداول الضريبية الجماعية تعتمد في حالة الضرائب المبنية على الإحصاء، مثل الضريبة الحضرية، وضريبة النظافة، والضريبة المهنية، والضريبة على الدخل المرتبطة بالدخول، وغيرها.

2- الأوامر الضريبية الفردية:

تعد الأوامر الضريبية الفردية من بين صور السندات التنفيذية، وتستخدم نظراً لخصوصية بعض الضرائب، مثل الضريبة على القيمة المضافة. فالى جانب الجداول الضريبية الجماعية، تصدر الإدارة الضريبية أوامر فردية بالتحصيل في الحالات التي لا يتم فيها الأداء التلقائي للضريبة، بل تفرض استناداً إلى نتائج المراقبة الإدارية، كما هو الحال في فرض الضريبة تلقائياً أو عند تصحيح الإقرار الضريبي بسبب وجود اختلالات جسيمة.

ولا يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى إصدار الأوامر الفردية كسندات تنفيذية إلا إذا تحققت من توفر الشروط القانونية التي تجيز لها سلوك هذه المسطرة، ويتعين عليها إثبات ذلك. ويشمل هذا إما حالة الفرض التلقائي أو حالة تصحيح الإقرار الضريبي. وفي حال عدم توفر هذه الشروط، يعد قرارها مشوباً بعيب في إجراءات التحصيل، مما يؤدي إلى بطلانه.

ويحق للملزم الاعتراض على هذه الأوامر وإثبات عدم مشروعية اللجوء إليها بجميع الوسائل القانونية، بما في ذلك التمسك بصحة الإقرار الذي قدمه للإدارة، وإثبات أنه لم يخضع لأي تصحيح من طرفها.

ثانياً: إثبات صحة سندات التحصيل

"يعد التحصيل الهدف الأساسي من تطبيق القانون الضريبي، إذ يتم بموجبه تحويل المبالغ الضريبية الناتجة عن أموال وممتلكات المدينين إلى خزانة الدولة"¹⁹⁴، وذلك من خلال سندات التحصيل. غير أن هذه السندات لا تكتسب الصيغة القانونية بمجرد صدورها، بل يشترط تذييلها بالصيغة التنفيذية التي تخول للمحاسب القيام بعملية التحصيل، وفقاً لما تنص عليه المقتضيات القانونية في القوانين الجبائية والقانون المتعلق بتحصيل الديون العمومية. ويُعهد لوزير المالية، أو لمن يفوضه، صلاحية منح هذه الصيغة التنفيذية، وقد تم تفويض هذه المهمة للمديرين الجهويين والإقليميين أو لبعض الأطر في الإدارة المركزية،

¹⁹⁴ عزيزة تاتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعات الضريبية بين التأسيس والتحصيل، الطبعة الأولى 2020، النشر والتوزيع مكتبة الرشاد سطات، الصفحة 84.

نظراً للعدد الكبير من السندات التي تصدر يومياً على الصعيد الوطني. وتشمل هذه الصيغة التنفيذية مختلف أنواع سندات التحصيل، بما في ذلك تلك المتعلقة برسوم وضرائب الجماعات المحلية ومؤسسات العمومية، والتي يمكن أن يذيلها الأمر بالصرف التابع للهيئة المعنية. ومن الجدير بالذكر أن تأشير الإدارة المعنية على الجدول الضريبي بالصيغة التنفيذية لا يعني أنه أصبح نافذاً، إذ لا يكتسب هذه الصفة إلا من تاريخ وضعه قيد التحصيل، أي عند تقديمه للمحاسب المكلف بالاستخلاص من قبل الجهة الأمرة بذلك.

الفقرة الثانية: آجال التحصيل الرضائي

يشكل التحصيل الرضائي مرحلة أساسية تفتح أجلين مهمين، هما تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق، حيث تباشر خلالهما مختلف الإجراءات المسطرية المرتبطة بمحاولة استيفاء الدين الضريبي بطريقة طوعية من قبل الإدارة الضريبية. ويراد من هذين الأجلين توفير مهلة مناسبة وكافية تمنح للملزم من أجل تسوية وضعيته الجبائية طوعاً، دون اللجوء إلى الإجراءات الجبرية. وانطلاقاً من هذه الفقرة سنتطرق إلى تاريخ الشروع في التحصيل (أولاً) وتاريخ الاستحقاق (ثانياً).

أولاً: تاريخ الشروع في التحصيل

إن الشروع في التحصيل أو الاستخلاص يعد بمثابة قرار إداري تصدره الإدارة الجبائية، تضيي من خلاله الطابع التنفيذي على قوائم التحصيل فتصبح نافذة منذ تاريخ صدورها، ثم تسري المواعيد التي تخضع لها الضرائب والرسوم المبينة فيها منذ ذلك التاريخ.

نصت (المادة 13)¹⁹⁵ من مدونة التحصيل الديون العمومية على أنه "تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها".

ويعد تاريخ الشروع في التحصيل ذو أهمية بالغة تتجلى في كونه:

- يشكل نقطة الانطلاق لمساطر التحصيل كلها

- يفتح أجل المطالبة والمنازعة في الوعاء الضريبي

- يعتبر نقطة انطلاق التقادم الرباعي

- يتم بموجبه تحديد تاريخ استحقاق الدين الضريبي.¹⁹⁶

وتعتبر هذه الآجال من الضمانات المسطرية المقررة للملزم أثناء هذه المرحلة إذ بافتتاحها يصبح من حق الملزم الاستفادة من التقادم الضريبي، وكذا حقه في تأجيل الدين الضريبي أو الحق في وقف الأداء.

¹⁹⁵ مدونة التحصيل الديون العمومية، المادة 13 مرجع سابق.

¹⁹⁶ يونس مليح، مرجع سابق، الصفحة 38.

1- الحق في الاستفادة من التقادم الضريبي

نصت (المادة 123) من نفس المدونة¹⁹⁷ "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي 4 سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها." وكما نصت أيضا (المادة 125)¹⁹⁸ أن وعدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بأي إجراء لتحصيل الديون الضريبية يترتب عنه سقوط هذه الديون بسبب تقادمها، ويحق للمدين المعني من أجل الاستفادة من سقوط دينه أن يدفع بالتقادم، وإذا تم إجباره بالأداء يمكنه اللجوء إلى القضاء لوقف المسطرة المطبقة لمخالفتها القانون.

2- الحق في وقف الأداء الضريبي

يقصد بوقف أداء الدين العمومي الحق المخول بمقتضى القانون لكل مدين في أن يلجأ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل أن يوقف أدائه الضريبية أو متابعته بإجراء من إجراءات المتابعة، وذلك إلى حين البت في شكايته المتعلقة بموضوع الدين أو صدور حكم في الدعوى الموضوعة أمام القضاء المختص. ويعتبر تأجيل الضريبة حقا للملزم وليس مجرد رخصة يترك للإدارة أمر الاستجابة إليها أو عدمه. "وقد أقر هذا الحق من أجل حماية الحقوق المالية للمدين الذي يرى أن تسديد الدين المطالب به في حينه سيؤثر عليه سلبا وعلى توازنه المالي، من أجل هذا، اعتبر في فرنسا أن أي قانون يتناقض مع هذا الحق هو قانون مخالف للدستور"¹⁹⁹.

ثانيا: تاريخ الاستحقاق

"يقصد بالاستحقاق طابع دين يكون فيه للدائن الحق في المطالبة بالتنفيذ الفوري. دون أن يكون ملزما بالتنفيذ بأجل ولا انتظار إتمام شرط معلق، وفي معنى آخر أن الاستحقاق أو وجوب الأداء هو أن يصبح الدين واجبا أدائه للدائن".²⁰⁰

يهدف نظام الاستحقاق في المجال الجبائي إلى تمكين الإدارة من فرض أداء الضريبة عند حلول أجلها، بحيث تصبح الضريبة إما مستحقة في موعد محدد أو مستحقة فورا. فحسب ما نصت عليه (المادة 13)²⁰¹ من مدونة التحصيل الديون العمومية، يعتبر تاريخ الاستحقاق هو آخر يوم من الشهر الموالي لشهر الشروع في التحصيل، ولكن بالرجوع إلى (المادة 7)²⁰² من نفس المدونة نجد تنص بأنه خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق هو الأجل الأقصى الذي حدده المشرع للشروع في عملية

¹⁹⁷ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 123 من مرجع سابق.

¹⁹⁸ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 125 مرجع نفسه.

¹⁹⁹ يونس مليح، مرجع سابق، الصفحة 40.

²⁰⁰ يونس مليح، المرجع نفسه، الصفحة 44.

²⁰¹ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 13 مرجع نفسه.

²⁰² مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 7 مرجع نفسه.

التحصيل الرضائي أو الجبي. ومن هذا المنطلق، ومن خلال هذا سنتطرق إلى الفترات الأساسية التي تتعلق باستحقاق الدين الجبائي. وهذا ما سنتطرق له في الآتي:

1- الاستحقاق لأجل: L'exigibilité à terme

الأصل في الديون العمومية أنها تستحق الأداء بأجل، أي تؤدي طوعاً وبطريقة رضائية داخل الآجال التي يحددها القانون. وقد حددت مدونة التحصيل هذا الأجل في الفترة الممتدة بين انطلاق عملية التحصيل وتاريخ استحقاق الدين الجبائي، الذي يختلف باختلاف نوع الضريبة المعنية.

فبالنسبة للضرائب والرسوم المدرجة في الجداول فإن استحقاقها يتم عند نهاية الشهر الثاني الذي يلي شهر الشروع في التحصيل حسب (المادة 13)²⁰³ من نفس المدونة. وبخصوص الضرائب والرسوم المحجوزة من المنبع، فإنها تستحق عند نهاية الشهر الموالي للشهر الذي تم فيه الاقتطاع (المادة 14)²⁰⁴ من مدونة التحصيل الديون العمومية. أما الضرائب والرسوم القابلة للأداء تلقائياً بناء على التصريح، وكذا الحقوق والرسوم الجمركية وحقوق التسجيل والتمير، والرسوم المحلية والديون الأخرى للجماعات المحلية وهيئاتها، فإن تاريخ استحقاقها يحدد وفق ما تنص عليه النصوص القانونية أو الاتفاقات المتعلقة بها (المادة 15)²⁰⁵ من نفس المدونة. أما باقي الديون العمومية غير المشار إليها أعلاه، فتعد مستحقة الأداء بانصرام أجل ثلاثين يوماً من تاريخ إصدارها وفقاً (للمادة 16)²⁰⁶ من نفس المدونة، بصرف النظر عن جميع الأحكام المخالفة، تستحق الغرامات والإدانات النقدية والصوائ والمصاريف القضائية المحكوم بها من طرف محاكم المملكة، بعد انصرام الأجل 30 يوماً، وكذا الصادرة بشأنها الأحكام والقرارات الحضرية والمستنفدة لطرق الطعن العادية.

وتجدر الإشارة إلى أنه عندما يصادف تاريخ الاستحقاق يوم معطلاً أو يوم عطلة، يرجع تاريخ الاستحقاق إلى اليوم لأول يوم عمل موال. وكما تعد الآجال المنصوص عليها في هذه المدونة آجال كاملة. وهذا ما أكدته (المادة 17)²⁰⁷ من نفس المدونة.

فالاستحقاق لأجل يهم الحقوق المثبتة Les Droits constatés، والمقصود بذلك أن الدين الجبائي لا يصبح مستحقاً إلا عند انصرام أجل عادي ويبتدئ من تاريخ انشاء الدين، بالإضافة إلى ذلك تقتضي هذه الطريقة استخلاص أو تحصيل الدين الجبائي بعد إتمام عمليات تحديد الوعاء وتصفية الجباية. وعلى هذا

²⁰³ مدونة التحصيل الديون العمومية مرجع سابق المادة 13.

²⁰⁴ مدونة التحصيل الديون العمومية نفس مرجع المادة 14.

²⁰⁵ مدونة التحصيل الديون العمومية نفس مرجع المادة 15.

²⁰⁶ مدونة التحصيل الديون العمومية نفس مرجع المادة 16.

²⁰⁷ مدونة التحصيل الديون العمومية نفس مرجع المادة 17.

الأساس فهناك فاصل زمني بين المرحلة ذات الطبيعة الإدارية المتجسدة في مرحلة التصفية، والمرحلة الثانية المحاسبية المرتبطة بالأداء، إذ لا يمكن مطالبة الملتزم بالوفاء قبل حلول الأجل القانوني لذلك.

2- الاستحقاق الفوري: L'exigibilité immédiate

يرتبط الاستحقاق الفوري بالحقوق الفورية (Droit au comptant)، إذ يشكل استثناء الأصل، والذي يتمثل في تحديد أجل معين لتسديد الدين الجبائي بصفة عامة، وتصبح الجبايات مستحقة استحقاق فوراً مخافة أن يختفي الملتزم بشكل مباغت أو يغادر أرض الوطن.

إن الاستحقاق الفوري للديون الضريبية يعتبر استثناء من القاعدة الأصلية التي تقضي بأن الأداء يكون داخل أجل محدد. لكن المشرع، ومن أجل الحفاظ على موارد الخزينة العامة، أقر حالات معينة تصبح فيها الديون العمومية مستحقة الأداء فوراً، دون انتظار حلول الأجل وسنتطرق لهذه الحالات وذلك وفقاً لمقتضيات مدونة التحصيل الديون العمومية:

■ بالنسبة للجداول وقوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية فيما يتعلق بالضرائب والرسوم المفروض تسديدها أصلاً بناء على تصريح الملتزم (المادة 18)²⁰⁸.

■ الديون المترتبة على ذمة الملتزم والقابلة للأداء بأجل إذا لم يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي.

وباستثناء الضريبة الحضرية، تستحق كذلك فوراً الديون القابلة للأداء بأجل في الحالات الآتية المنصوص عليها في (المادة 19)²⁰⁹ من المدونة التحصيل الديون العمومية:

-انتقال الملتزم خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل إلا إذا أشعره المدين بمحل إقامته الجديد خمسة عشر يوماً قبل ذلك 15.

-البيع الإرادي أو الجبري.

- توقيف النشاط.

-إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة، وبشكل عام في حالة تغيير يطرأ على الملتزم.

لضمان علم الملتزم بالضريبة المفروضة عليه، أوجب المدونة على إدارة التحصيل إرسال الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل قبل تاريخ الشروع في التحصيل بخمسة عشر يوماً على الأقل. كما يجب إخبار الملتزمين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب واستحقاقها عبر وسائل إخبار مختلفة، بما في ذلك:

²⁰⁸ مدونة التحصيل الديون العمومية مرجع سابق المادة 18.

²⁰⁹ مدونة التحصيل الديون العمومية نفس مرجع المادة 19.

-الإشهار بواسطة تعليق الملصقات للضرائب المبنية على الإحصاء. بالنسبة للضريبة الحضرية وغيرها.
- إرسال الإعلانات الضريبية إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يُعلم الملتزمين بها عبر البريد بالديون الضريبية.

وبالتالي فإذا شابت الإجراءات عيب من العيوب المسطرية، قد تكون عرضة للبطلان، مما يؤدي إلى بطلان التحصيل نفسه.

المطلب الثاني: الإثبات في مسطرة التحصيل الجبري للديون الضريبية.

المشرع أجاز للإدارة تحصيل الديون الضريبية بالوسائل الجبرية إذا لم تنجح الوسائل الرضائية، بهدف إرغام المدين على أداء ما بذمته. هذه الإجراءات تمكن الخزينة العامة من ضمانات وامتيازات مهمة لاستيفاء ديونها. مدونة تحصيل الديون العمومية حددت الآليات الممنوحة للمحاسب المكلف بالتحصيل لإرغام المدينين على الأداء الجبري. منحت هذه المدونة المحاسب صلاحيات واسعة، مثل استعمال الوسائل القانونية العادية والوسائل الخاصة لحماية الإيرادات الضريبية. وفي المقابل، وضع المشرع ضمانات لحماية حقوق وأموال المدينين، خاصة وأن مسطرة التحصيل الجبري قد تشكل مجالا خصبا للمنازعات الضريبية وتتطلب إثباتاً دقيقاً. إذ يجب على المحاسب المكلف بالاستخلاص التقيد بالضوابط الحقيقية التي حددها المشرع، وإثبات توفر جميع الشروط القانونية لمباشرة هذه المسطرة بشكل قانوني سليم.

وعلى هذا الأساس سنخصص هذا المطلب للحديث عن الإثبات من خلال الدين محل المتابعة والمدين المتابع (الفقرة الأولى)، والإثبات من خلال صحة إجراءات المتابعة الجبرية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإثبات من خلال الدين محل المتابعة والمدين المتابع

لقد عهد المشرع المغربي إلى المحاسبين بمهمة تحصيل الديون الضريبية، ومنحهم في سبيل ذلك صلاحيات واسعة ووسائل قانونية وإدارية فعالة تمكنهم من أداء مهامهم على أكمل وجه. غير أن هذه الصلاحيات مقرونة بضرورة احترام القواعد القانونية والإجرائية المعمول بها في هذا المجال، إذ رسم لهم المشرع حدوداً واضحة لا يجوز تجاوزها، وذلك تحت طائلة المساءلة القانونية، بل وقد تترتب على مخالفتها بطلان المسطرة برمتها إذا تبين أنها شابتها خرق قانوني.

وترتبط هذه القيود بشكل وثيق بحقوق الملتزم المدين، "إذ تعد ضمانات أساسية لفائدته، من بينها ضرورة حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على ترخيص مسبق صادر عن رئيس المصلحة التي ينتمي إليها، سواء كانت مديرية الضرائب أو الخزينة العامة"²¹⁰. وفي حال نشوء نزاع بين الطرفين حول مدى احترام هذا

²¹⁰ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 188.

الشرط، فإن عبء الإثبات يقع على عاتق المحاسب، الذي يلزمه القانون بإثبات توفر هذا الترخيص قبل الشروع في مسطرة المتابعة سواء في حق المدين الأصلي أو المدين المتضامن.

ويعد خرق هذا الإجراء الجوهري مساسا صريحا بإحدى الضمانات القانونية التي أقرها المشرع لفائدة الملتزم. ومن ناحية أخرى، يتعين توفر مجموعة من الشروط في الدين الضريبي موضوع التحصيل، ويقع عبء إثبات هذه الشروط على المحاسب لإضفاء الشرعية على تطبيق مسطرة التحصيل الجبري، كما يحق للملتزم من جانبه دحض هذا الإثبات بجميع وسائل الإثبات القانونية لإظهار عدم توفر الشروط اللازمة للمباشرة في هذه المسطرة. علاوة على ذلك، أوجب المشرع توافر شروط جوهريّة في المدين، سواء أكان مدينا أصليا أو مسؤولا أو متضامنا، وهي الشروط التي سنفصلها لاحقا بالتفصيل.

ومن خلال هذه الفقرة سنسلط الضوء للحديث عن إثبات توفر الشروط المتعلقة بالدين محل المتابعة (أولا)، إثبات توفر الشروط المتعلقة بالمدين المتابع (ثانيا).

أولا: إثبات توفر الشروط المتعلقة بالدين محل المتابعة

يفرض المشرع على إدارة الضرائب ضرورة التقيد بعدد من الشروط القانونية عند متابعة الدين الضريبي وعلى رأسها احترام مبدأ الشرعية الضريبية الذي ينص على "لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص صريح"، وعملا بهذا المبدأ يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يثبت أن المدين بالضريبة تتوفر فيه جميع شروط المتابعة القانونية وأن الدين المطالب به مستحق الأداء قانونا، وإلا سيكون خاضعا لمسطرة التحصيل الجبري.

ومنه سنتطرق لإثبات خضوع الملتزم لتحصيل الديون العمومية وكذا الاستحقاق الدين الضريبي، وبالإضافة إلى إثبات توفر السند التنفيذي.

1- إثبات خضوع الملتزم لتحصيل الديون العمومية:

منح المشرع ضمانات قانونية هامة للأشخاص الخاضعين للضريبة اشتراطه عدم الشروع في مسطرة التحصيل الجبري إلا بعد التحقق من استيفاء الشروط القانونية، وعلى رأسها خضوع الملتزم بأحكام مدونة التحصيل الديون العمومية²¹¹. وقد خصص لهذه المسطرة جزء هام من القانون رقم 15.97 يشمل المواد من 29 إلى 92 مادة، مما يعكس أمرين:

²¹¹ وتجدر الإشارة يجب أن يكون الملتزم مخاطبا لما جاء في المادة الثانية من مدونة التحصيل الديون العمومية التي تنص على "تعتبر ديونا عمومية بمقتضى هذا القانون:

-الضرائب المباشرة للدولة والرسوم المماثلة وكذا الضريبة على القيمة المضافة المشار إليها بعبارة "الضرائب والرسوم" فيما يلي من هذا القانون.

-الحقوق والرسوم الجمركية.

-حقوق التسجيل والتمير والرسوم المماثلة.

أولاً: أهمية هذه المرحلة في استخلاص الديون العمومية.

وثانياً: ضرورة إحاطتها بضوابط صارمة لمنع أي تعسف من طرف الإدارة أثناء مباشرة هاته المسطرة.

2- إثبات الاستحقاق الدين الضريبي:

استناداً بمدونة تحصيل الديون العمومية التي تنظم عملية التحصيل فإنها تحدد شروط الاستحقاق الضرائب والرسوم المنصوص عليها في (المواد 13، 14، 15، 16 و 17 وكذا المادتين 18 و 19) وهذا ما تم التطرق له سابقاً في الفقرة الثانية من المطلب الأول، ومنه فإن الديون الضريبية باعتبارها ديوناً عمومية، مستحقة الأداء إما بأجل أو بصورة فورية، وذلك وفقاً لما تنص عليه مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية. فعلى سبيل الأصل، تستحق هذه الديون بأجل وفقاً لما ورد في المواد 13 و 14 و 15 من المدونة. غير أن هناك حالات تستوجب الأداء الفوري، كما نصت على ذلك المادتان 18 و 19 من نفس المدونة.

رغم أن المشرع أجاز اللجوء إلى مسطرة التحصيل الجبري للديون الضريبية، إلا أنه قيدها بجملة من الضوابط حماية للملزم حسن النية. ومن أبرزها إمكانية إيقاف مسطرة التحصيل الجبري متى بادر الملزم إلى أداء ما في ذمته من ديون بشكل رضائي، حتى ولو تم ذلك أثناء سريان المسطرة التحصيل الجبري. وبالنظر إلى الطبيعة الخاصة لهذه الإجراءات وما قد تترتب عنها من مساس بحقوق الملزم المالية، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل ملزم بإثبات تقاعس الخاضع للضريبة عن تسوية وضعيته داخل أجل أقصاه 30 يوماً من تاريخ وضع الدين موضع التنفيذ. وتجدر الإشارة إلى أن بعض الديون تنفذ فوراً دون احترام هذا الأجل، غير أن المحاسب في هذه الحالة يتحمل عبء إثبات توفر الشروط القانونية التي تبرر التنفيذ الفوري قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري.

3- إثبات توفر سند تنفيذي للتحصيل

ألزم القانون المحاسب المكلف بالتحصيل بضرورة التوفر على سند تنفيذي قبل الشروع في اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري ضد المدين الملزم بأداء الدين العمومي. والمقصود هنا بالسند التنفيذي هو السند غير القضائي، كأوامر التحصيل وجداول الضرائب والرسوم الصادرة عن الجهات المختصة، والتي تكتسب الصيغة التنفيذية، إضافة إلى شهادة التقييد الخاصة. وتُعد هذه السندات وثائق مكتوبة تتضمن

-مداخيل وعائدات أملاك الدولة.

-حصيلة الاستغلالات والمساهمات المالية للدولة.

-الغرامات والإدانات النقدية.

-ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها.

-سائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية التي يعهد بقبضها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل، باستثناء الديون ذات الطابع التجاري المستحقة لفائدة المؤسسات العمومية."

تفاصيل الدين الضريبي موضوع التحصيل، إلى جانب الجدول الزمني لأداء هذا الدين، "كما تمنح للمحاسب سلطة مباشرة إجراءات الإلزام بالأداء. غير أن هذه الأوامر، وإن كانت تحمل صيغة التنفيذ، قد لا تكون كافية في بعض الحالات، خصوصاً عندما يتعلق الأمر بالتحصيل الجبري على أموال الملمزم من خلال مساطر الحجز والبيع القضائي، حيث تتطلب هذه الإجراءات ضمانات إضافية وقواعد دقيقة لضمان احترام حقوق الملمزم"²¹².

بالرجوع (للمادة 29)²¹³ من مدونة التحصيل الديون العمومية نجدها أوردت استثناء على القاعدة بالسماح للمحاسب مباشرة مسطرة المتابعات بدون أي سند تنفيذي في الحالة "إذا كان الملمزم موضع مسطرة تصحيح جبائي، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهل لاتخاذ كل الإجراءات التحفظية التي من شأنها المحافظة على ضمان الخزينة استناداً إلى إعلام بتصحيح جار صادر عن مصالح الرعاء الضريبي. ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمقاولة. يقبل هذا الإعلام بالتصحيح من طرف السنديك فيما يخص التصريح بالديون.

ويتم إرسال الإعلام بالتصحيح المشار إليه في الفقرة السالفة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل المعني، بعد استطلاع رأي مدير الضرائب أو الشخص المفوض من طرفه لذلك".

يهدف النص القانوني المتعلق بالاستثناء المخول للمحاسب المكلف بالتحصيل إلى حماية الموارد المالية وضمان استقرار الخزينة العامة، غير أن ذلك لا يعني منحه حرية مطلقة في اتخاذ الإجراءات التي يراها مناسبة، إذ قيده المشرع بجملة من الضوابط المسطرية التي تضمن عدم التعسف، من بينها عدم جواز عرقلة النشاط العادي للمقاولة بأي حال من الأحوال، وضرورة توجيه إعلام بالتصحيح إلى المحاسب المعني بعد أخذ رأي مدير الضرائب أو من يفوضه، وذلك من أجل تعزيز الحيطة والحذر. ويُعتبر هذا الإعلام أداة إثبات أساسية يجب أن يستند إليها المحاسب لإثبات أن الدين ثابت في مبدئه، من خلال ما يتضمنه من موجبات ومبالغ تقديرية. كما خول المشرع للملمزم حق إثبات إخلال المحاسب بالتزاماته القانونية وعدم تقيده بالشكلية المطلوبة، بجميع وسائل الإثبات القانونية المتاحة. ويشكل الإعلام بالتصحيح سنداً تنفيذياً في مواجهة السنديك في حالة المقاولات الخاضعة لمساوئير التسوية أو التصفية القضائية، ما يجعله ملزماً بقبول التقديرات الواردة فيه.

²¹² سعيد نازيه، "وسائل التنفيذ الجبري للديون العمومية بين التشريع والاجتهاد القضائي"، مجلة منشورات المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني، السنة 2018، الصفحة 75.

²¹³ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 29 مرجع سابق.

ثانياً: إثبات توفر الشروط المتعلقة بالمدين المتابع

"تعتبر مسطرة التحصيل الجبري للديون الضريبية مسطرة استثنائية، بحيث لا يمكن اللجوء إليها إلا في الحالة التي يتماطل فيها الملمزم عن أداء ديونه الضريبية بكامل إرادته، في الأجل المحددة قانوناً أو أنه لم يعرب عن أداء ديونه على أقساط لذلك لا غرابة في أن نجد المشرع يتشدد في إحاطتها بالعديد من الضوابط القانونية والشروط الأساسية لصحتها".²¹⁴

وهكذا، بالإضافة إلى الشروط المتعلقة بالمدين محل المتابعة، تبرز شروط أخرى ترتبط بشخص المدين التابع، والتي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل إثبات توفرها قبل مباشرة إجراءات التنفيذ. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لا تباشر فقط في مواجهة المدين الأصلي، بل تشمل أيضاً الغير الحائزين لأموال هذا الأخير أو المدينين المتضامنين معه، بالنظر إلى أن مفهوم "المدين" في المجال الضريبي يتسم باتساعه، قياساً على مفهوم "الملمزم بالضريبة". وفي هذا السياق، يكتسي دور الإثبات أهمية بالغة في تحقيق التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية، وضمان عدالة جبائية منصفة، خاصة أمام الفارق الكبير في الإمكانيات بين إدارة ضريبية تتمتع بسلطات ووسائل قانونية واسعة، وملمزم لا يملك سوى بعض الضمانات القانونية للدفاع عن حقوقه. لذلك، فإن عبء الإثبات يقع على عاتق المحاسب، الذي يتوجب عليه إثبات قيامه بكافة الإجراءات المنصوص عليها قانوناً، وعلى رأسها توجيه الإشعار إلى المدين المماطل داخل الأجل القانونية، وتبليغه وفقاً لما تنص عليه (المادة 219)²¹⁵ من المدونة العامة للضرائب. كما يلزمه إثبات أن المدين الأصلي يوجد فعلاً في حالة مطل، إلى جانب إثبات العلاقة القانونية التي تربط الغير المتابع بالمدين الأصلي، سواء كان ذلك بناءً على التضامن أو بسبب الحيازة القانونية لأمواله.

1- المدين الأصلي أو الأشخاص الذين يحلون محله

الأصل في التحصيل الضريبي أن يتم في مواجهة المدين الأصلي، وهو الشخص الذي يدرج اسمه في الجدول الضريبي ويبلغ بالإشعار طبقاً لما ينص عليه القانون، ويُعد هذا الأخير هو الطرف الذي تباشر ضده إجراءات التحصيل بناءً على سندات تنفيذية. غير أن المشرع أورد استثناء على هذه القاعدة، إذ خول للمحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية متابعة أشخاص آخرين غير المدين الأصلي، متى ثبت أنهم يساهمون أو يعاونون هذا الأخير في التملص من أداء الدين العمومي. ويتجلى ذلك من خلال الفقرة الأولى من المادة (29)، التي تنص على أن للمحاسب المكلف بالتحصيل الحق في مباشرة إجراءات التحصيل الجبري على

²¹⁴ عبد العزيز اليونسي، مقال تحت عنوان "المنازعات الجبائية في ميدان التحصيل" منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة العدد 4، السنة 2004، الصفحة 95.

²¹⁵ المدونة العامة للضرائب المادة 219 مرجع سابق.

أساس سندات تنفيذية، شريطة أن يكون المدين الأصلي قد امتنع عن أداء ما في ذمته من ديون داخل الآجال المحددة قانوناً.

أ- المدين الأصلي بالمدين الضريبي:

كما تمت الإشارة سابقاً، فإن الملزم الأصلي هو المسؤول الأول عن السعي إلى إبراء ذمته من الديون الضريبية المستحقة لفائدة الخزينة العامة، وذلك بطريقة رضائية. وفي حال امتناعه عن الأداء، يتم اتخاذ الإجراءات القانونية لإجباره، مع ضرورة إثبات صفته كطرف معني بإجراءات تأسيس المديونية، لا سيما من خلال المسطرة التوجيهية التي تتضمن تبادل رسائل جوابية مستندة إلى القوانين الضريبية الجاري بها العمل، ومن السهل التعرف على اسم وعنوان الملزم، إذ يكون مسجلاً في جدول الضرائب وفي السند التنفيذي الذي يتم تبليغه له. واستناداً إلى ذلك، يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل باتخاذ إجراءات التحصيل بداية في مواجهة المدين الأصلي. وإذا تعذر ذلك، يجيز له القانون الرجوع إلى الفئات الأخرى المحددة قانوناً، ومن بينهم ذوو حقوق الملزم في حالة، أو أي شخص وافق على أن يتخذ عنوانه الجبائي مقراً للملزم.

ب- الأشخاص الذين يحلون محل المدين الأصلي:

بالرجوع القانون 15.97 المتعلق بمدونة التحصيل الديون العمومية وبالأخص من المادة 93 إلى 99 نجدها تطرقت التزامات الأغيار المسؤولين أو المتضامنين وستتطرق لبعضهم، فحسب (المادة 93)²¹⁶ نجدها تنص على أنه "تعتبر قابلة للتنفيذ جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل بكيفية قانونية ضد المدينين المسجلين فيها وضد ذوي حقوقهم وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم". ومنه فالمرشح وسع دائرة الملزمين الذين يحلون محل الملزم الأصلي تشمل المدينين المسجلين في جداول الضرائب، وذوي حقوقهم، وكل من جعل المدين موطنه الجبائي لديه بموافقتهم. كما أضاف مسؤولية أخرى حسب ما نصت عليه (المادة 94) من نفس المدونة في حالة تفويت عقار، يتعين على المالك الجديد أن يطالب بالاطلاع على وصولات أو شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم المثلل بها هذا العقار برسم سنة التفويت والسنوات السابقة. وإذا لم يتم المفوت إليه بذلك، ألزم تضامنياً مع المالك القديم أو صاحب حق الانتفاع بأداء الضرائب والرسوم المذكورة. إذا تعلق الأمر بتفويت جزئي لا ينصب التضامن إلا على جزء الضرائب والرسوم المناسب للحصة المفوتة.

²¹⁶ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 93 مرجع سابق.

وكما تثبت مسؤولية العدول والموثقين أو كل شخص آخر يمارس مهام توثيقية حسب (المادة 95)²¹⁷ من المدونة التحصيل الديون العمومية أن يطالبوا بالإدلاء لهم بشهادة مسلمة من مصالح التحصيل تثبت أداء حصص الضرائب والرسوم المثلث بها العقار برسم السنة التي تم فيها انتقال ملكيته أو تقويته وكذا السنوات السابقة، وذلك تحت طائلة إلزامهم بأدائها على وجه التضامن مع الملزم. وعلى قابض التسجيل أن يحتفظ بكل عقد تقدمه له الأطراف مباشرة إلى أن يتم الإدلاء بالشهادة المنصوص عليها.

وكما نصت (المادة 96)²¹⁸ في حالة تقويت أصل تجاري أو مؤسسة تجارية أو صناعية أو صناعية تقليدية أو معدنية بعوض أو بالمجان كما في حالة تقويت مجموع الأموال أو العناصر المدرجة في أصول شركة أو المستعملة لمزاولة مهنة خاضعة للضريبة المهنية (الباتنتا)، فإن المفوت إليه ملزم بالتأكد من أداء الضرائب والرسوم الواجبة على المفوت في تاريخ التقويت برسم النشاط المزاوول وذلك استنادا على شهادة يسلمها المحاسب المكلف بالتحصيل. في حالة عدم احترام هذا الالتزام الواقع عليه، يمكن جعل المفوت إليه مسؤولا على وجه التضامن عن أداء الضرائب والرسوم الواجبة عند تاريخ التقويت برسم النشاط المزاوول.

2- الأغيار المودع لديهم أو الحائزون لأموال المدين

المشرع منع على المصفيين القضائيين، الموثقين، الحراس، ومصفي الشركات المنحلة وغيرهم من تسليم الأموال المحجوزة أو المودعة للورثة أو الدائنين الآخرين الذين لهم الحق في الحصول على المبالغ المحروسة أو المودعة إلا بعد إثبات أداء الضرائب والرسوم المستحقة على الأشخاص الذين يمتلكون تلك الأموال.²¹⁹

تثبت مسؤولية الأغيار، سواء أكانوا مودعين أو حائزين لأموال تعود لأشخاص مدينين، إذا ثبت تساهلهم في الحرص على أموال الدولة وعدم اتخاذ التدابير القانونية المفروضة، خاصة فيما يتعلق بعدم تسليم الأموال إلى مستحقيها إلا بعد التأكد من أداء الضرائب والرسوم الواجبة عليهم.²²⁰ ويلتزم الموثقون والعدول، في حال تعلق الأمر بتقويت أو انتقال ملكية عقار، بطلب شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم المثلث بها العقار، وذلك طبقاً للمادة 95 من نفس المدونة. كما تمنع المادة 101 من مدونة تحصيل الديون العمومية المحامين وكتاب الضبط والأعوان القضائيين من تسليم الأموال الناتجة عن عمليات التقويت أو الحراسة القضائية إلا بعد إثبات أداء الضرائب والرسوم المستحقة. ويتعين كذلك على

²¹⁷ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 95 مرجع سابق.

²¹⁸ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 96 مرجع نفسه.

²¹⁹ مدونة التحصيل الديون العمومية أنظر المادة 100 مرجع نفسه.

²²⁰ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 100 مرجع نفسه.

المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكثرين وكل من يحوز أو يدين بمبالغ تعود لأشخاص ملزمين بأداء ضرائب ورسوم أو ديون لفائدة الخزينة، أن يؤدوها وفاء عنهم بناء على إشعار للغير الحائز من المحاسب المكلف بالتحصيل، وفي حدود تلك المبالغ²²¹. كما يخضع لنفس الالتزام مسيرو ومديرو الشركات بصفتهم أغيارًا جائزين، ويتوجب عليهم التأكد من سلامة الوضعية الضريبية للمعنيين قبل تسليمهم أموالهم، وإلا تترتب عليهم المسؤولية تجاه الإدارة الضريبية، التي تتحمل عبء إثبات تقصيرهم في أداء واجبهم القانوني.

الفقرة الثانية: الإثبات من خلال صحة إجراءات المتابعة الجبرية

التحصيل الجبري هو مجموعة من الإجراءات القانونية التي تتخذها الجهات المختصة أي يقوم بها المحاسبون لتحصيل الديون المستحقة للدولة التي لم يتم سدادها في موعدها القانوني. ويصبح باستطاعة هؤلاء متابعة الإجراءات القانونية اللازمة وتنفيذها ضد المدينين لضمان استيفاء المبالغ المالية المستحقة. وتُظهر التجارب أن نسبة المبالغ المحصلة جبرًا تفوق بكثير تلك التي يتم تحصيلها بشكل ودي، مما يجعل التحصيل الجبري أداة فعالة لضمان حقوق الدولة المالية.

بإنهاء الأجال القانونية لتسديد الديون الضريبية وامتناع الملمزم عن أدائها طوعًا، يصبح في حالة تقاعس ومقاومة لسلطة القانون، مما يوجب استخدام كافة الوسائل القانونية للإرغام على الأداء. وعلى الرغم من أن مسطرة التحصيل الجبري تتميز بطابع استثنائي يمنح المحاسب المكلف بالتحصيل امتيازات قانونية تهدف إلى استخلاص ديون الخزينة العامة، وتأثيرها المباشر على أموال المدين وأحيانًا على حريته الشخصية، فقد ألزم المشرع المحاسب باتباع إجراءات دقيقة ومحددة من حيث تسلسلها والأجال المرتبطة بها لضمان حماية حقوق المدين. كما يقع عبء الإثبات في هذه المساطر على عاتق المحاسب، حيث يجب عليه إثبات صحة الدين واحترام الإجراءات القانونية، في حين أن المدين لا يتحمل عبء الإثبات إلا في حالات استثنائية ومحدودة، خصوصًا في حالة تقديم إثبات مضاد.

وانطلاقًا مما سبق سنتطرق (أولاً) للإثبات من خلال صحة الإجراءات المسبقة للتحصيل الجبري، (ثانياً) إجراءات التحصيل الجبري.

أولاً: الإثبات من خلال صحة الإجراءات المسبقة للتحصيل الجبري

لا يجوز مباشرة مسطرة التحصيل الجبري للضرائب إلا بعد استنفاد كافة الإجراءات المسبقة التي أوجها المشرع، وفي مقدمتها توجيه آخر إشعار للمدين بدون صائر، مع ضرورة تقييد تاريخ هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، ويُعتد بهذا التقييد ما لم يتم الطعن فيه بالزور.

²²¹ مدونة تحصيل الديون العمومية المادة 101 مرجع سابق.

ويُعتبر التحصيل الجبري إجراءً استثنائياً لا يتم اللجوء إليه إلا عند تقاعس المدين عن الأداء التلقائي، باعتبار أن الأصل في تسديد الضرائب هو الطابع التلقائي والرضائي، خاصة في ظل تبني النظام التصريحي الذي يُشرك المُلزم في العملية الضريبية. غير أنه إذا أبدى المدين مماطلة داخل الأجل المحدد، يحق للإدارة مباشرة التحصيل الجبري، لكن شريطة احترام إجراءات تمهيدية أساسية، تتمثل في إنذار، حجز، بيع، أو إكراه بدني ويتعين على المحاسب العمومي سلوك هذه الإجراءات وفي حالة الإخلال بها يترتب عن ذلك بطلان الإجراءات اللاحقة.

ومنه فلا يباشر المحاسب المسطرة إلا بعد قيامه بإجراءين أساسيين متمثلان في: إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر وتم الحصول على ترخيص من رئيسه الأعلى حيث يكون التحصيل باطلاً إذا لم تحترم هذه الإجراءات.

1- توجيه آخر إشعار بدون صائر

بالرجوع للمادة 36 من القانون 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية نجدها تنص على "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار دون صائر للمدين، ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور"²²²، ومنه يُعد الإشعار بدون صائر إجراءً تمهيدياً لا يترتب عنه أي مصاريف يتحملها المدين، ولا يُعتبر من الإجراءات الفعلية لانطلاق مسطرة التحصيل الجبري، بل يُوجه كإنذار لتذكير المدين بقرب انتهاء الأجل القانوني للأداء، ودعوته إلى تسوية وضعيته الجبائية بشكل رضائي، تحت طائلة التعرض لإجراءات التنفيذ الجبري في حال التقاعس. وقد منح المشرع للمحاسب إمكانية إعادة توجيه هذا الإشعار مرة ثانية، باعتباره المسؤول عن إثبات عملية الإرسال، حيث يتعين عليه تقييد تاريخ الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في السند التنفيذي، مع الالتزام الحصري بوسائل الإثبات التي حددتها المدونة العامة للضرائب. وفي حالة احترام المحاسب لهذه الشكليات القانونية، يُعتد بالإشعار، ولا يبقى للمدين سوى إمكانية الطعن فيه عن طريق دعوى الزور.

2- الحصول على ترخيص مسبق:

باستثناء حالة الإنذار، يشترط المشرع لبدء إجراءات التحصيل الجبري أن يستند المحاسب المكلف بالتحصيل إلى قائمة اسمية تعتبر بمثابة ترخيص، تتضمن هوية المدين أو المدينين المعنيين كما هو منصوص عليه في (المادة 29)²²³ من مدونة تحصيل الديون العمومية. ويصدر هذا الترخيص عن رئيس

²²² مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 36 مرجع سابق.

²²³ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 29 مرجع نفسه.

الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب أو من يفوضه، ما يعكس التزامًا قانونيًا على المحاسب بضرورة الحصول على إذن مسبق قبل مباشرة أي متابعة ضد المدين المتخلف عن الأداء. ويشترط أن يتضمن هذا الترخيص الهوية الكاملة للمدين، سواء كان مدينًا أصليًا أو متضامنًا أو مسؤولًا، كما يجب أن يتضمن أيضًا الهوية الكاملة للشخص المتابع تحت طائلة بطلان إجراءات المتابعة. ويقع على عاتق المحاسب عبء إثبات توفر هذا الترخيص في حالة حدوث نزاع، وفقًا لما تنص عليه (المادة 37)²²⁴ من نفس المدونة، قبل الشروع في التنفيذ الجبري. وتكمن الغاية من هذا الإجراء في تمكين الرئيس الإداري من ممارسة رقابة قبلية تضمن قانونية الإجراءات المتخذة، انسجامًا مع الطبيعة الدقيقة والحساسة لهذه المسطرة، التي تتطلب اتخاذ كافة الضمانات الكفيلة بصون حقوق المدين.

ثانياً: إجراءات التحصيل الجبري

بالرغم من منح المشرع للمحاسب المكلف بالتحصيل صلاحية مباشرة مسطرة التحصيل الجبري في مواجهة كل مدين متقاعس عن أداء ما عليه من ديون ضريبية داخل الأجل القانونية، إلا أن إرادة المشرع لم تتجه إلى اعتبار هذه المسطرة إجراءً أصليًا، بل جعل منها وسيلة استثنائية لا يلجأ إليها إلا بعد التأكد من تماثل الملمزم في أداء ديونه بطريقة رضائية. ويُعد التحصيل الجبري بذلك وسيلة لإجبار المدين على تسوية وضعيته تجاه الإدارة الضريبية، لكن دون أن يتحول إلى الإجراء الأولي أو القاعدة العامة في التحصيل، ما يستوجب احترام شروطه القانونية الصارمة ومراعاة الإجراءات والمساطر التي تنظمه. وبالتالي، لا يجوز تقديم هذه المرحلة على مسطرة التحصيل الرضائي، ويُلقى على عاتق المحاسب عبء إثبات احترامه لجميع القواعد الشكلية والمقتضيات القانونية، بما في ذلك احترام الأجل القانونية ومبدأ تدرج الإجراءات، تحت طائلة بطلان المسطرة برمتها. كما يُشترط قبل مباشرة أي إجراء جبري أن يكون المدين قد توصل بإشعار بدون صائر، إذ يشكل هذا الإشعار ضماناً أساسية، وأي خرق له يجعل مسطرة التحصيل معيبة وغير سليمة من الناحية القانونية. ومنه سنتطرق لإجراءات التحصيل الجبري بين إجراءات عادية تتمثل في:

الإندار Le commandement، الحجز La saisie و ثم البيع La vente

وأخرى استثنائية تتمثل خصوصاً في:

الإكراه البدني la contrainte par corps، الإشعار لدى الغير الحائز (ATD) L'avis à tiers détenteur

²²⁴ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 37 مرجع سابق.

1- الإثبات المتعلق بإجراءات التحصيل الجبري العادية

تفتتح إجراءات التحصيل الجبري التي حددتها مدونة تحصيل الديون العمومية على سبيل الحصر، وفق ترتيب معين، يبدأ بالإندازار تم الحجز فالببيع.

أ- الإندازار Le commandement

بالرجوع إلى التشريع المغربي نجده لم يعرف الإندازار ضمن النصوص القانونية المنظمة لتحصيل الديون العمومية، وإنما اكتفى بالنص عليه كإجراء إلزامي لصحة مسطرة التحصيل الجبري. هذا الفراغ التشريعي دفع بالفقه إلى التدخل لتعريف الإندازار، حيث عرفه "الإجراء الذي يمارس ضد الخاضعين المتخلفين عن أداء ديونهم الضريبية، تحت طائلة إكراههم بكافة الطرق القانونية"²²⁵. وبالتالي يمكن القول إن الإندازار هو عبارة عن إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على المبلغ المطالب به والجزاء المترتبة عنه، كما يشمل ما يفيد إجبار الملزم الجبائي المحلي أو الوطني على أدائه حالا بما في ذمته اتجاه خزينة الدولة أو الجماعة المحلية.

ويُعد الإندازار أول من مراحل التحصيل الجبري، ويتضمن مجموعة من البيانات الأساسية، أبرزها الأمر بالأداء، الذي يوجهه المحاسب المكلف بالتحصيل إلى الملزم من أجل تسوية دينه بشكل رضائي قبل الشروع في الإجراءات الجبرية، كما يُبين هذا الإندازار مبلغ الضريبة الواجب أدائه، والغرامات والصوائر المترتبة عن التأخير، مع التنبيه إلى وجوب الأداء الفوري. غير أن المحاسب مُلزم، قبل توجيه الإندازار، بإرسال إشعار بدون صائر إلى الملزم في عنوانه الحقيقي، وهو ما يُعد فرصة إضافية للأداء الطوعي. ولا يجوز تبليغ الإندازار إلا بعد مرور 30 يوما من تاريخ الاستحقاق و20 يوما على الأقل من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر وهذا ما أكدته (المادة 41)²²⁶ من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويتم تبليغ الإندازار إما عن طريق مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة، أو من قبل شخص منتدب لهذا الغرض، كما يمكن أن يتم التبليغ بالطريقة الإدارية أو عبر البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل (المادة 42)²²⁷ من نفس المدونة.

يُعتبر مجال التحصيل الجبري للديون الضريبية من المجالات التي تثير العديد من النزاعات المرتبطة بصحة الإجراءات التمهيدية، وهو ما يمنح لوسائل الإثبات أهمية بالغة، إذ يُلزم المحاسب المكلف بالتحصيل بإثبات قيامه بكافة الإجراءات التي يفرضها عليه القانون، وعلى رأسها توجيه إشعار بدون صائر إلى المدين وإثبات توصله به داخل الآجال القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية. وفي

²²⁵ عبد العزيز موهيب، مرجع سابق، الصفحة 199.

²²⁶ مدونة تحصيل الديون العمومية المادة 41 مرجع سابق.

²²⁷ مدونة تحصيل الديون العمومية. المادة 42 نفس المرجع.

المقابل، يحق للملزم الطعن في هذه الإجراءات وإثبات العكس داخل نفس الآجال وبجميع وسائل الإثبات القانونية المتاحة. وقد نظم المشرع طريقة تسليم الإنذار حتى يعتد به، ويُنتج آثاره القانونية باحتساب الآجال وقطع التقادم وذلك (وفقا للمادة 43²²⁸) من نفس المدونة إذ يسلم الإنذار للمعني بالأمر الذي يشهد بالتواصل على القائمة الأصلي.

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. وتعتبر بمثابة شهادة تسليم القائمة المكونة لأصل الإنذار ممهورة بتوقيع الشخص الذي تسلم الإنذار 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 التاريخ تعليقه في آخر موطن له. فإجراءات الإنذار إذن تبقى جد محدودة خصوصا من خلال الضمانات الممنوحة للملزم عبر هذا الإجراء، وبالذات أثناء تعليق الإنذار في آخر موطن للمدين، وذلك حين يتعذر حصول تبليغ هذا الإنذار إما للمدين شخصا، وإما في موطنه لمن يقوم مقامه، حيث نجد بأنه أثناء اللجوء إلى هذه الوسيلة، هناك العديد من الصعوبات تتعلق خصوصا بإثبات واقعة التعليق في حد ذاتها، فكيف يمكن للملزم أن يرى هذا الإنذار خاصة وأن هذا الأخير قد يزال من مكانه بفعل الإنسان أو المطر أو الريح.

ب- إثبات المتعلق بالحجز:

يصف بعض الفقه "الحجز على أنه الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية، إذ يجعل المدين يشعر أن هناك فعلاية جدية لدى المحاسب لمتابعته في هذا الشأن".²²⁹

بالرجوع للقانون 15.97 نجد المشرع وضع إجراءات التحصيل الجبري بشكل تسلسلي نجد الحجز هو الإجراء الثاني بعد الإنذار تم البيع وهذا ما جاء في (المادة 39).²³⁰ وفي حالة مخالفة هذا الترتيب يترتب عنه بطلان مسطرة التحصيل.

²²⁸ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 43 مرجع سابق.

²²⁹ يونس مليح، مرجع سابق، الصفحة 54.

²³⁰ مدونة تحصيل الديون العمومية المادة 39 مرجع نفسه.

لقد تطرقت مدونة التحصيل الى مسطرة الحجز وذلك من خلال الفصول 44 إلى 57، ومنه يشكل الحجز على ممتلكات المدين إحدى الوسائل القانونية الهامة للتحصيل الجبري، التي خولها المشرع للمحاسب المكلف بالتحصيل، ليتم اللجوء إليها في حالة امتناع المدين عن أداء ديونه داخل الأجل القانوني المقررة. فإذا لم يبادر الملمزم بأداء ديونه الضريبية بصفة رضائية داخل أجل 30 يوماً من تاريخ توصله بإنذار قانوني حيث تم تنصيب على ذلك من خلال (المادة 231²³¹) من نفس المدونة، جاز للمحاسب المكلف بالتحصيل مباشرة مسطرة الحجز على منقولاته. وفي حال كانت قيمة هذه المنقولات كافية لتغطية الدين الضريبي، تعتبر ذمة المدين بريئة من الدين. أما إذا لم تف تلك المنقولات بالمبلغ المستحق، أو تعذر الحجز عليها، فيمكن عندئذ الانتقال إلى حجز العقارات أو الأصول التجارية أو السيارات وغيرها، وتعد مرحلة الحجز من أبرز مراحل التحصيل الجبري لما لها من وقع مباشر على الملمزم، إذ تدفعه غالباً إلى تسوية وضعيته المالية بشكل رضائي. ونظراً لكون الحجز إجراء استثنائياً يمس الذمة المالية للمدين، فإنه يتعين على المحاسب المكلف بالحجز التقيد الصارم بمقتضيات القانون ومطالب بإثباته، تحت طائلة بطلان كافة الإجراءات المترتبة عن هذا الحجز.

ت- الإثبات من خلال مسطرة البيع:

لقد نظم المشرع مسطرة البيع في المواد من 58 إلى 75 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث تعد عملية بيع المحجوزات آخر إجراء يُباشره العون المكلف بالتنفيذ في إطار مسطرة التحصيل الجبري العادي، ولا يتم اللجوء إليها إلا بعد فشل الإجراءات السابقة في تحصيل الدين الضريبي. إن عملية البيع لا يمكن أن تتم إلا بموجب ترخيص المنصوص عليه في المادة 37 من نفس المدونة ويعطى للمحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب وهذا ما نصت عليه (المادة 58)²³²، ولا تتم عملية بيع الأثاث والامتعة والمحاصيل التي أوشكت على إلا بعد أجل 8 أيام من تاريخ الحجز ويمكن تقليص المدة وذلك بالاتفاق مع المدين.²³³

يتولى العون تنفيذ عملية البيع بهدف تصفية المحجوزات واستخلاص دين الضريبة من ثمنها، وفق ضوابط مسطرية دقيقة نص عليها المشرع، وتختلف بحسب طبيعة المحجوزات. ويشترط لحصول البيع

²³¹ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 44 مرجع سابق.

²³² مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 58 مرجع نفسه.

²³³ مدونة التحصيل الديون العمومية أنظر المادة 59 مرجع نفسه.

حضور العون المكلف بالتنفيذ في مكان البيع قبل الموعد المحدد، ويجوز أن يؤاخره، حسب الحالة، ممثلو السلطة المحلية أو القوة العمومية أو العريفة.²³⁴

يشرع العون في إعداد لائحة بأسماء المتزايدين استناداً إلى بطاقات تعريفهم، وينبّههم إلى العواقب القانونية لأي اتفاقات غير مشروعة قد تخلّ بشفافية المزاد، ثم يُحدّد الثمن الافتتاحي للبيع تحت إشراف القابض أو حسب تقدير خبير. تُعرض المحجوزات للبيع بالمزاد العلني، ويتم تسجيل العروض تبعاً مع تكرار المناداة على آخر ثمن ثلاث مرات، ثم تُرسي المزايدة على أعلى عرض بإعلان عبارة "لزمه الشيء". ويملك المحاسب المكلف بالتحصيل حق مباشرة البيع، كما يجوز للمدين المحجوز عليه أن يتولى بنفسه بيع المنقولات لفائدة القابض، بشرط تقديم طلب كتابي والحصول على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة المختصة، شريطة أن يتم البيع خلال أجل ثلاثين يوماً من تاريخ الترخيص. ويخضع البيع لمراقبة عون التنفيذ الذي ينبه المدين إلى بطلان المسطرة في حال أضرت تصرفاته بحقوق الخزينة، مع توقف إجراءات البيع تلقائياً فور تحصيل المبلغ الكافي لتسديد الدين.

عند حصول أي نزاع بشأن مصداقية البيع الجبري أو صحة إجراءاته، يتحمل المحاسب المكلف بالتحصيل عبء إثبات التزامه بما يفرضه القانون من مساطر أثناء تنفيذ عملية البيع، في حين يُمنح للملزم المدين الحق في إثبات عكس ذلك بجميع وسائل الإثبات القانونية. ومن بين الإجراءات الأساسية التي تقع على عاتق المحاسب أو عون تنفيذ الخزينة تحرير محضر البيع، وتلقي حاصل البيع فوراً في حدود مبلغ الدين الضريبي دون زيادة، مع إيداع هذا المبلغ بصندوق القباضة ونقل مرجع وصل الأداء على الجدول الضريبي، قصد إبراء ذمة المدين المالية تجاه الخزينة. وإذا لم يكف ثمن البيع لتغطية مجموع الدين، تُستكمل إجراءات التحصيل الجبري للمبالغ المتبقية.²³⁵

وتجدر الإشارة إلى أن البيع الجبري لا يطرح صعوبة من حيث الإثبات نظراً لبساطته، غير أن أي إخلال بالإجراءات القانونية قد يؤدي إلى بطلان البيع، ويحق للملزم إثبات تلك المخالفات بكافة الوسائل القانونية، مع الإبقاء على حق المحاسب في إثبات العكس أيضاً بكافة الوسائل المتاحة قانوناً.

كما خول المشرع صلاحية الإشراف على بيع المحجوزات للقابض والأعوان المحددين قانوناً، غير أنه ربط هذه الصلاحية بمسؤولية قانونية صارمة، حيث منع عليهم، تحت طائلة العزل ودون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها قانوناً، اقتناء الأشياء المعروضة للبيع سواء بأسمائهم الشخصية أو عن طريق الغير. وحرصاً على ضمان الشفافية وتفادي أي تضارب في المصالح، نصت التعلّيمية التفسيرية لمدونة

²³⁴ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 60 مرجع سابق.

²³⁵ مدونة تحصيل الديون العمومية أنظر المادة 61 مرجع نفسه.

تحصيل الديون العمومية على ضرورة تفادي إتمام البيع لفائدة أزواج الأشخاص الوارد ذكرهم في (المادة 64) من المدونة، أو آبائهم أو أقاربهم أو من تجمعهم بهم علاقة مباشرة، وذلك لما قد يترتب عن هذه العمليات من محاباة تضر بمصلحة المدين. وفي حال حصول مثل هذه الخروقات، يحق للملزم المدين التظلم أمام الجهات المختصة، غير أن عبء الإثبات يقع عليه، وله أن يستند في ذلك إلى مختلف وسائل الإثبات، خاصة محضر البيع، في حين يمكن لأعوان الإدارة الضريبية الدفاع عن أنفسهم بإثبات خلاف ذلك من خلال ما ورد في المحضر، الذي لا يُقبل الطعن فيه إلا عن طريق مسطرة الزور.

2- الإثبات المتعلق بإجراءات التحصيل الجبري الاستثنائية

تتمثل الإجراءات الخاصة أو الاستثنائية للتحصيل حسب القانون رقم 97/15 المنظم لتحصيل الديون العمومية في:

الإكراه البدني la contrainte par corps، والإشعار لدى الغير الحائز (ATD) L'avis à tiers détenteur

أ- الإكراه البدني: la contrainte par corps

فالمشرع المغربي لم يعرف الإكراه البدني، لكن جاء على لسان العلماء في مجال القانون على أن الإكراه البدني هو "وسيلة من وسائل التحصيل الجبري للمدين العمومي، لكنها وسيلة جد استثنائية، لا تباشر إلا بعد ما تفشل الوسائل الأخرى في تحقيق نفس النتيجة وبالتالي فهو وسيلة للضغط على المدين للوفاء بما في ذمته، وللحيلولة دون القيام بأي تصرف من شأنه التأثير سلبا على ضمانات الخزينة"²³⁶.

■ إثبات الأشخاص الذين يمكن مباشرة مسطرة الإكراه البدني ضدهم:

إن الإثبات الذي يتحمله المحاسب هنا يجب أن ينحصر في ثلاث فئات أجازت المدونة استعمال الإكراه البدني في مواجهتها:

- الفئة الأولى: المدينون الذين لم يثبت عسرهم وفق ما حددته المادة 57 وهم:

المعروفون بقدرتهم على الوفاء والذي حرر بشأنهم محضر بعدم وجود ما يحجز وأيضا المعروفون بعسرهم والذين يتوفرون على شهادة العوز المسلمة من السلطات.

- الفئة الثانية: المدينون الذين يفتعلون العسر والذين تمت إدانتهم بهذا الخصوص، وسنتطرق إلى هذا الجانب من مسؤولية المدين في المحور الخاص بالمسؤولية.

- الفئة الثالثة: الأشخاص الذين يعرقلون إجراءات تحصيل الديون الضريبية، ويعد من هؤلاء :

المدين الذي بعد توصله بالإعلام الضريبي قام بتصرفات تهدف إلى عرقلة مسطرة التحصيل، كإخفاء منقولات أو أثاث، أو كتهديد الثمار. وكذا المتصرفين والمسيرين في الشركة أو في المقاولات الذين قاموا

²³⁶ عبد الرحمان أبليل، مرجع سابق، الصفحة 183.

بأعمال احتيالية مثبتة من طرف المحاسب والواردة على سبيل الحصر في المواد 706، 712 و714 من مدونة التجارة والتي جعلت من المستحيل تحصيل الدين الضريبي الواجب في حق الشركة أو المقاوله التي يسيرونها. وبالإضافة إلى الأشخاص الذين رفضوا إطلاع المحاسب على المعلومات التي طلبها في إطار حق خاطئة، باعتبارهم مدينين بالتضامن في أداء الدين الضريبي. الاطلاع الوارد في مدونة تحصيل الديون العمومية، أو اطلعوا المحاسب على معلومات.

يجب على المحاسب إثبات قابلية متابعة شخص ما بمسطرة الإكراه البدني، يتحمل هذا الشخص أو المدين بالضريبة عبء إثبات استثناءه من هذه المسطرة. في هذا الإطار حدد المشرع فئتين من الأشخاص لا يمكن مباشرة الإكراه البدني في مواجهتهما وهما:

- فئة تتمتع بإعفاء دائم وتضم هذه الفئة:

الأشخاص الذين يتجاوز سنهم 60 سنة وأيضا الأغيار الحائزين أو المودعين لأموال للمدين.

- فئة تتمتع بإعفاء مؤقت وتضم هذه الفئة:

الأشخاص الخاضعين لتصفية قضائية، والأشخاص الذين يقل عمرهم عن 20 سنة وأيضا المرأة الحامل بالإضافة إلى المرأة المرضعة وذلك في حدود سنة ابتداء من تاريخ الوضع وكذا الزوج والزوجة في ان واحد ولو من اجل ديون مختلفة وحتى الورثة ما دامت التركة مملوكة على الشيعاء. بحيث يمكن مباشرة مسطرة الإكراه البدني متى أفرزت الحصص المشاعة وتم زوال حالة الشيعاء. وهكذا وباعتبار هذه الحالات حالة استثنائية توقف او منع تطبيق مسطرة الإكراه البدني فإن من يدعيها يتحمل عبء الإثبات.

■ الاثبات المتعلق بالدين موضوع المتابعة :

إضافة إلى الشروط العامة المتعلقة بمشروعية الدين، وكذا بحلول اجل استحقاقه يتعين على المحاسب أن يثبت ان المبالغ المستحقة موضوع المتابعة تفوق 8000,00 درهم بما فيها أصل الدين وتوابعه من علاوات، وغرامات وفوائد التأخير، ومن صوائر المتابعات. ولا يثير إثبات هذا العنصر أي إشكال بالنسبة للمحاسب ما دام أن القائمة التي يتوفر عليها تتضمن تفاصيل جميع المبالغ إضافة إلى المبلغ الإجمالي.

■ الاثبات المتعلق بإجراءات الإكراه البدني:

تباشر مسطرة الإكراه البدني بناءً على طلب يتقدم به المحاسب المكلف بالتحصيل إلى السيد رئيس المحكمة الابتدائية، وذلك بعد الحصول على إذن مسبق من رئيس الإدارة التابع لها. ويجب أن يتضمن هذا الطلب جميع البيانات المتعلقة بهوية المدين، ومقدار وتفاصيل الدين محل المتابعة، مع سرد دقيق للإجراءات السابقة التي تم اتخاذها. ويتوفر رئيس المحكمة على أجل أقصاه ثلاثون يوماً لإصدار أمره بقبول الطلب أو رفضه، ويحق للمحاسب في حال الرفض استئناف هذا القرار داخل الأجل القانوني. ويظل تنفيذ

الأمر القضائي القاضي بقبول الإكراه البدني من اختصاص وكيل الملك، مع إمكانية تجديد مدة الحبس إذا اقتضى الحال. ويمكن وقف تنفيذ الإكراه البدني إذا أثبت المدين أداء الدين كاملاً، أو إذا ثبت أدائه لنصف المبلغ وتعهد كتابة بأداء الباقي داخل أجل لا يتجاوز ثلاثة أشهر، شريطة تقديم ضمانات كافية. كما يمكن المطالبة بوقف التنفيذ في حال وجود منازعة جدية في أصل الدين، مرفقة بعنصر الاستعجال، وذلك في إطار دعوى استعجالية توجه إلى القاضي المختص. وفي جميع الحالات، يتحمل المحاسب عبء إثبات شروط تنفيذ الإكراه البدني، غير أن هذا العبء ينتقل إلى المدين أو من ينوب عنه في حال تقدمه بطلب وقف التنفيذ أو إبطاله.

ب- والإشعار لدى الغير الحائز (ATD) L'avis à tiers détenteur

"في إطار توسيع دائرة ضمان استخلاص الدين العمومي لتمويل النفقات العامة، خولت مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال الفصول من 100 إلى (104) متابعة الغير الحائز، إذ ألزم المشرع الغير المودعة لديه أموال المدين الأصلي بأداء الضرائب وباقي الديون العمومية إما تلقائياً أو بناء على طلب المحاسب، تحت طائلة ترتيب مسؤوليته بالأداء على وجه التضامن"²³⁷.

ويعرف الإشعار للغير الحائز بأنه مطالبة أحد المدينين للغير بعدم تمكين المدين الأصلي من ماله وتحويل الدين إلى الخزينة، "وهو إجراء قانوني اقتبسه المشرع المغربي من القانون الفرنسي منذ القرن التاسع عشر"²³⁸.

وتمثل هذه الآلية وسيلة تمكن الدولة من تحصيل دينها العمومي بطريقة غير مباشرة من يد الغير الحائز على أموال المدين بدلاً من تحصيله مباشرة من المدين نفسه. ويحق للمحاسب المكلف بالتحصيل توجيه إشعار للأغيار الذين قد يكونون محاسبين عموميين أو مقتصدين أو مكترين أو أي شخص آخر يدين للمدين بمبالغ مالية، وذلك لتحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة في حدود ما يترتب على المدين من ديون عمومية.

وللإشارة إلى أن هذا "الإجراء الذي هو من إجراءات التحصيل الجبري كما جاء في قاعدة لحكم المحكمة الإدارية بفاس، صادر بتاريخ 4/7/2006، ملف عدد 64 س/2006 بأن الإشعار للغير الحائز إجراء

²³⁷ محمد قصري، مرجع سابق الصفحة 180.

²³⁸ Loi du 12 nov. 1808 relative au privilège du trésor pour le recouvrement des contributions directes, bulletin des lois 4 e S.B 213, n° 3886, Art 2 : "Tous fermiers, locataires, receveurs, économes, notaires, commissaires-priseurs, et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables. Et affectés au privilège du Trésor public, seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer, en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont en leurs mains, jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers. Les quittances des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur seront allouées en compte."

تنفيذي ومباشر من إجراءات التحصيل الجبري لاستخلاص الديون العمومية... نعم"، ليس من مستجدات مدونة التحصيل، وإنما كان قائما قبل ذلك حسب الفصل 62 من ظهير. 1935.08.21.²³⁹

يعد الإشعار للغير الحائز بمثابة حجز لدى الغير، غير أنه أُطلق عليه هذا الاسم تمييزاً له عن الحجز التقليدي، نظراً لكونه وسيلة قانونية مخصصة حصرياً لتحصيل الديون العمومية من يد الحائزين الأغيار. ويترتب على هذا الإشعار نشوء التزام قانوني على عاتق الغير الحائز، يتمثل في ضرورة الوفاء الفوري للدائن العمومي بالمبالغ المحازة، وفي حدود تغطية الدين العمومي، مما يؤدي إلى إبراء ذمته تجاه كل من المحجوز عليه والمحاسب العمومي، وذلك وفقاً لما تنص عليه المادة 103 من مدونة تحصيل الديون العمومية²⁴⁰. ومع ذلك، قد تتعطل مسطرة الإشعار للغير الحائز في حالات استثنائية، من بينها تزامنها مع مساطر صعوبات المقاول، أو عند اللجوء إلى مسطرة وقف الأداء أو وقف التنفيذ، إذ تتراجع هذه المسطرة مراعاة لقواعد قانونية أمرة تسمو على إجراءات التحصيل وتُلزم الإدارة الدائنة بنفس القيود التي تُفرض على باقي الدائنين. كما يمكن تعليقها إذا توصل المحاسب العمومي من إدارة الضرائب، بصفقتها مصلحة وعاء ضريبي، بإشعار بتصحيح جبائي يخص المدين.

وانطلاقاً مما سبق، فإن الإشعار للغير الحائز، رغم فعاليته في تحصيل الديون العمومية، يثير إشكالات قانونية تتعلق بخرق الضمانات المسطرية الممنوحة للملزم، ويمس بمبدأ السرية الذي يفترض أن يحكم علاقة الأغيار الحائزين بأموال المدين. كما أن هذا الإجراء، الذي يتم غالباً دون سابق إشعار، قد يلحق ضرراً بالغاً بالملزم نظراً لطابعه الفجائي والمباغت، وهو ما أكدته محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقاً) في عدة قرارات، حيث اعتبرت أن التنفيذ على أموال المدين لدى الغير لا يمكن أن يتم دون إخبار مسبق بوجود متابعة ضده، لما قد يشكله ذلك من فرصة للملزم لأداء الدين طوعاً وتفادي الأثر السلبي للإجراء. ويُعد هذا التنبيه ضرورياً لحماية الوضعية القانونية للملزم، خاصة إذا تعلق الأمر بالحجز على الحسابات البنكية، إذ قد يؤدي هذا الإجراء إلى عدم صرف الشيكات المسلمة من طرف الملزم في آجالها، لغياب الرصيد الكافي بسبب الحجز، مما يعرضه لمشاكل قانونية وتجارية إضافية.

وهو الأمر الذي ذهبت إليه المحكمة الإدارية بوجدة، في حكمها الصادر بتاريخ 03/06/2009، ملف عدد 1.09.40، الذي جاء فيه: "إن إجراءات التحصيل المباشرة على حسابي الطالب لدى كل من البنك الشعبي والتجاري وفا بنك إنما تباشر من أجل استخلاص الضريبة المذكورة على الرغم من إلغاء السند الضريبي الذي على أساسه يتم هذا الاستخلاص بمقتضى الحكم المذكور فإنه طلب الإيقاف يكون على

²³⁹ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، صادر بتاريخ 4/7/2006، ملف عدد 64 س/2006، غير منشور، أورده يونس مليح، مرجع سابق، الصفحة 67.

²⁴⁰ مدونة التحصيل الديون العمومية المادة 103 مرجع سابق.

درجة من الجدية التي تبرر الاستجابة له علاوة على توفر حال الاستعجال بالنظر لما سيترتب عن إجراءات الحجز وتنفيذه وتحويل المبلغ المحجوز لحساب الخزينة من أضرار يصعب تداركها مستقبلاً، لهذه الأسباب أمرت المحكمة الإدارية بوجدة بإيقاف إجراءات استخلاص الضريبة على الأرباح العقارية برسم سنة 2002 موضوع الإشعار للغير الحائز على حساب الطالب لدى البنك الشعبي، وحسابه لدى التجاري وفا بنك إلى غاية الحسم في جوهر النزاع وبعدم الاختصاص فيما يخص طلب رفع الحجز²⁴¹

وفي القانون الفرنسي كان الإشعار يفضي إلى تجميد المبالغ المالية المتعرض عليها بين يدي الغير الحائز، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد انصرام أجل التظلم من الإجراء، قبل أن يسن المشرع الفرنسي قاعدة التسليم الفوري في المسطرة بمقتضى (المادة 86) من القانون 91-650 بتاريخ 9 يوليوز 1991، وبالنظر إلى عدم تناغم هذه المادة مع الفصل 277 من كتاب المساطر الجبائية في حينه، استمر التضارب في العمل القضائي الفرنسي حول الطبيعة القانونية للتدبير إلى أن حسم المشرع الفرنسي الأمر بموجب قانون المالية لسنة 2002 ونظراً لما يثيره هذا الإجراء من إشكالات قانونية وردود فعل سلبية من طرف الملزمين، فإن المشرع المغربي يجب أن يسير في اتجاه توضيح وضبط إجراءات مسطرة الحجز لدى الغير الحائز في اتجاه إعطاء ضمانات مسطرية أكثر للملزم كما هو الحال في التجربة الفرنسية وتجدر الإشارة إلى أن الإشعار الغير الحائز في التشريع الفرنسي منظم في المواد (L262 ; L263 ; L263A) من كتاب المساطر الجبائية.²⁴²

من خلال ما سبق، يتضح أن المشرع المغربي، رغم تنصيبه على مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تمكين الخزينة العامة من تحصيل ديونها، كالتنبيه، والحجز، والبيع، والإكراه البدني، والحجز لدى الغير، لم يقف عند هذا الحد، بل منح الإدارة الجبائية صلاحيات أوسع مقارنة بباقي الدائنين، اعتباراً لما لهذه الديون من أهمية في تمويل ميزانية الدولة. لذلك، نص على امتياز الخزينة وحدد شروط تنفيذه والحفاظ عليه، مما يعكس انحيازاً واضحاً نحو الإدارة. غير أن هذا التوجه التشريعي لم يواكب إرساء فعلي لضمانات تحمي الملزم أثناء مباشرة هذه الإجراءات، الأمر الذي يجعله في وضعية ضعف قانوني واقتصادي، أمام إدارة تمتلك وسائل تحصيل قوية ومحمية بنصوص قانونية صلبة. وفي هذا السياق، يظل من الضروري إعادة النظر في هذه المنظومة، عبر مراجعة القواعد المسطرية والإجرائية المرتبطة بالتحصيل الجبري، بما يضمن تحقيق التوازن بين حقوق الإدارة ومصالح الملزم، وترسيخ مبادئ العدالة الجبائية ودولة القانون.

²⁴¹ حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، في حكمها الصادر بتاريخ 03/06/2009، رقم الملف 1.09.40 غير منشور أورده يونس مليح، مرجع سابق، الصفحة 69.

²⁴² يونس مليح، مرجع سابق، الصفحة 70.

خاتمة الفصل الثاني:

يعتبر الإثبات في المجال الضريبي وسيلة جوهرية لكل من الإدارة الضريبية والملزم، حيث تسعى الإدارة من خلاله إلى تأكيد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتوفير الشروط القانونية لتطبيق النص الضريبي، بالإضافة إلى إثبات صحة وسلامة الإجراءات والمساطر التي باشرتها في إطار التأسيس أو الفرض أو التحصيل أو التصحيح، وكذا إثبات وجود مخالفات ضريبية منسوبة إلى الملزم. وفي المقابل، يتمسك هذا الأخير بحق الإثبات من أجل الطعن فيما تدعيه الإدارة، وذلك من خلال تأكيد صحة التصريحات المقدمة من طرفه بشأن الدخل أو رقم الأعمال، أو نفي تحقق الواقعة المنشئة للضريبة من الأصل، أو إثبات أحقيته في الاستفادة من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية المقررة قانوناً.

وانطلاقاً مما سبق لقد انصب بحثي على مستوى الفصل الثاني المعنون "بالإثبات من خلال مساطر المراقبة والتحصيل"، حيث قمت بتسليط الضوء في المبحث الأول للحديث عن كل من مسطرة المراقبة الضريبية التي من خلالها تطرقت إلى الإثبات من خلال مسطرة الاطلاع وكذا مسطرة الفحص وبالإضافة إلى مسطرة التصحيح. ومنه تتم المسطرة المراقبة وذلك من خلال الاطلاع وفحص الإدارة عن صحة الإقرارات والمعطيات والوثائق المحاسبية للملزم، وفي حالة وجود إخلالات تشوب هذه الإقرارات يتم اللجوء إلى مسطرة التصحيح.

كما قمت بالدراسة والتحليل في المبحث الثاني كل ما يتعلق بالإثبات من خلال مرحلي التحصيل الضريبي حيث تناولت من خلاله مسطرة التحصيل الرضائي أو ما يطلق عليه بالحجي ومن خلاله يؤدي الملزم ما عليه بطوعية منه دون إكراه، كما تطرقت إلى مسطرة التحصيل الجبري الذي يتم اللجوء إليها في حالة عدم أداء الملزم ما عليه بطوعية كما قمت بالتطرق إلى الإجراءات المتعلقة به المتمثلة في الإنذار والحجز وثم البيع وكذا الإكراه البدني والاشعار الغير الحائز.

خاتمة عامة:

تعد دراسة المنازعات الضريبية من المواضيع الأساسية في البحث العلمي، لما تمثله المداخل الضريبية من أهمية بالغة على المستويات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية. فالضرائب تشكل المصدر الرئيسي لتمويل ميزانية الدولة، وبدونها يستحيل تنفيذ أي إصلاح تنموي فعال. كما تسهم في تعزيز الأمن والاستقرار الاجتماعي من خلال ترسيخ مبادئ العدالة الضريبية والمساواة في تحمل الأعباء العامة. وعلى المستوى الثقافي، تعد الضرائب وسيلة لتمويل البرامج والمشاريع الثقافية التي تساهم في النهوض بالهوية الوطنية. أما من الجانب السياسي، فهي تمكن الدولة من ترجمة برامجها إلى واقع ملموس، مما يعزز من فاعلية السياسات العمومية. وفي هذا الإطار، تبرز أهمية المنازعات الضريبية باعتبارها آلية قانونية تضمن التوازن بين حقوق الإدارة الضريبية وحقوق المكلفين، وتسهم في تكريس الشفافية والثقة بين الدولة والمواطن.

في هذا الإطار لقد قمت من خلال دراستي لهذا الموضوع بتسليط الضوء على مستوى الفصل الأول على ضوابط الإثبات والتحقيق في التشريع والقضاء ومن خلاله تطرقت لأهم وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية التي تتجلى في وسائل ذات حجية مطلقة تتجسد في الإقرار، الكتابة، القرائن القانونية واليمين، وأخرى ذات حجية نسبية تتمثل في شهادة الشهود والقرائن القضائية. إلى جانبها تطرقت إجراءات التحقيق للقاضي الإداري مبرزاً كل من إجراء الخبرة القضائية وكذا المعاينة وبالإضافة إلى مسطرة البحث القاضي. وتحليل لقواعد توزيع عب الإثبات مبرزاً لأساس توزيع هذا العبء وحالات الإعفاء منه كما قمت بإستنباط معايير توزيع العبء الإثبات في المادة الجبائية. التي تعكس نوع الوقائع مما تتماشى مع واجب كل طرف وقدرته على تقديم الإثبات المناسب . ومنه فإن الإثبات والتحقيق يعد من الوسائل الأساسية لفض النزاعات مهما كانت نوعيتها كما يبين حقوق الملزمين بالضريبة وحقوق الإدارة والخزينة.

أما على مستوى الفصل الثاني قد تناولت بشكل مفصل الإثبات من خلال المساطر المراقبة الضريبية والتحصيل حيث تناولت من خلاله أن الإدارة الضريبية لها السلطة التقديرية في ممارسة سلطة الرقابة وذاك من خلال الاطلاع على الإقرارات الخاضعين لضريبة وكذا مسطرة فحص المحاسبة كما أن هذه السلطة تكون مقيدة بالضوابط تتبلور في احترام بعض الشكليات متمثلة في الأجل والإشعار وغيرها من النقاط الأخرى. كما تحدث من ناحية أخرى عن الإثبات من خلال مسطرة التصحيح باعتبارها المرحلة الموالية التي تأتي بعد اكتشاف الإدارة الضريبية الاخلالات والأخطاء في إقرار الملزم على إثر مراقبة ضريبية

وتعد هذه المرحلة مهمة من خلالها تقوم الإدارة بإعادة تقدير الاسس الضريبية في حالة وجودها مع وجوب التقيد بالمساطر القانونية لتصحيح.

تشكل هذه الخاتمة خلاصة عامة لأهم المحاور والإشكالات وكذا الاستنتاجات التي تم خلصت إليها والتي قد تتجاوز هذه الخلاصة في بعض الأحيان إلى أن تصل في إعطاء بعض مقترحات:
الاستنتاجات:

- إن موضوع المنازعات الضريبية ودور الإثبات في تسويتها لا يزال في حاجة إلى المزيد من الدراسات والبحوث، نظراً لما يتميز به هذا المجال الحيوي من حركية مستمرة في مقتضياته القانونية، التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بحركية الواقع نفسه، وما يعرفه من تحولات سوسيو-اقتصادية وسياسية متسارعة.

- يعاني التشريع الضريبي من غياب قواعد خاصة لتوزيع عبء الإثبات في المنازعات الضريبية، مما يؤدي إلى تطبيق القاعدة العامة الواردة في الفصل 399 من قانون الالتزامات والعقود، التي تحمل المدعي عبء الإثبات. هذا الوضع يضر بالملزم، الذي يكون غالباً في موقع المدعي، ويضع الإدارة الضريبية في موقف مريح، مما يكرس عدم التوازن بين الطرفين. لذلك، تبرز الحاجة إلى تدخل تشريعي لإرساء قواعد منصفة تتناسب مع خصوصية المنازعات الضريبية.

- إذا كان المشرع من خلال قانون المسطرة المدنية، قد حدد وسائل التحقيق في الدعوى في كل من الخيرة أو المعاينة أو جلسات البحث، إلا أن الوسيلة الأكثر شيوعاً في الدعاوى الضريبية هي الخبرة.

- إن اختلاف وجهات النظر بين الملزم والإدارة الضريبية من أبرز أسباب المنازعات الجبائية، إذ يرى الملزم الضريبة كعبء مالي، بينما تعتبرها الإدارة واجباً وطنياً فرضه القانون.

المقترحات:

- لتقليص من حجم النزاعات في المجال الضريبي نقترح تقوية قنوات التواصل بين الإدارة والملزم وذلك من أجل العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عبر حملات إعلامية أو نشرات خاصة أو دورات تقديمها للخاضعين للضريبة.

- يجب تدخل المشرع لبيان الإجراءات الواجب اتباعها بشكل دقيق في لجوء الإدارة الضريبية لبعض وسائل الإثبات كالشهادة، وتحديد المقصود بلفظ الاستجواب الوارد بالقانون، وكيفية الاستفادة من هذه الوسائل، ومدى سلطة الإدارة الضريبية في وزنها.

- ضرورة من سن قانون إجرائي خاص ينظم إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.

- غالباً ما تتصف الإدارة الضريبية بعدم الاستقلالية أثناء البت في المنازعات الضريبية، حيث تلعب دور الخصم والحكم في آن واحد، لا سيما في إطار المسطرة التوجيهية، إذ تتولى بنفسها إعداد التقرير وتضمينه

الوسائل المثارة من طرفي النزاع، مما قد يؤثر على مبدأ الحياد. ومن هذا المنطلق، يقترح التنصيص في التشريع الضريبي على إحداث لجنة مستقلة ومحايدة تتولى إعداد هذا التقرير، وذلك حمايةً لحقوق الملزم وضماناً لحياد المسطرة، بما يحقق العدالة الضريبية المنشودة.

- وضع أسس موضوعية وتقنية عادلة من طرف المشرع تعتمد عليها الإدارة الضريبية في إعادة تقدير الوعاء الضريبي.

- يستحسن إعادة النظر في التكوين القانوني لكافة المتدخلين في المجال الضريبي، كل من محامين، مفوضين قضائيين، خبراء، وأعوان الإدارة الضريبية، بما يضمن تحيين معارفهم ومواكبتهم المستمرة للتعديلات المتكررة التي تعرفها القواعد الضريبية، خصوصاً تلك المرتبطة بقوانين المالية السنوية. وذلك بهدف وضمان حماية حقوق الملزمين، وتحقيق قدر أكبر من الأمن القانوني والعدالة الجبائية.

- العمل على تكوين القضاة في المادة الضريبية، والتعريف بخصائص هذه المادة وتقنياتها، بكيفية تسعفهم على الفصل في النزاع الضريبي بشكل جيد.

لائحة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

❖ الكتب العامة :

- 1- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في الشرح القانون المدني نظرية الالتزام بوجه عام، الاثبات -آثار الالتزام الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة السنة 1968.
- 2- سليمان مقرس، الوافي في الشرح القانون المدني الجزء الثاني نظرية الالتزام بوجه عام لإثبات آثار الالتزام، الطبعة الثانية دار النهضة العربية بيروت 1982.
- 3- محمد الهيني، المرتكزات الدستورية الناظمة للعمل القضائي للمحكمة الإدارية بالرباط وفقا لاجتهادات محكمة النقض- القضاء الشامل -الطبعة الأولى مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2014.

❖ الكتب الخاصة:

- 1- عبد العزيز موهيب، خصوصيات الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب، مكتبة الرشاد، سطات، مطبعة الأمنية-الرباط 2024.
- 2- عبد القادر التيعلاتي، "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، دار الأحمديّة للنشر الدار البيضاء، الطبعة الثانية 2002.
- 3- مولاي عبد الرحمان أبليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية الرباط، السنة 2013.
- 4- كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى، السنة 2016.
- 5- إدريس العلوي العبدلاوي، وسائل الإثبات في التشريع المغربي الطبعة الأولى، مطبعة الفضالة، المحمدية، السنة 1977.
- 6- عزيز بوعلام، وسائل التحقيق في الدعوى الضريبية بين الاجتهاد القضائي والعمل الإداري، دار الأفاق المغربية الدار البيضاء، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى، السنة 2024.
- 7- محمد القرقوري: "وعاء ومنازعات الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل"، مطبعة الأمنية، الرباط، 2002.
- 8- سعيد جفري، حجاج خلال محمد عاطي الله: "الدليل العمل للمدونة العامة للضرائب"، مكتبة الرشاد سطات، الطبعة 214، الأولى 2014.
- 9- محمد قصري "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي"، مطبعة دار أبي رقراق، الطبعة الثالثة 2011.

10- عزيزة تابتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعات الضريبية بين التأسيس والتحصيل، الطبعة الأولى، النشر والتوزيع مكتبة الرشاد سطات، 2020.

❖ الأطروحات والرسائل:

الأطروحات:

- 1- مصطفى زاهر، الاثبات والتحقيق في المنازعة الضريبية في ضوء الاجتهاد القضائي، أطروحة لنيل الدكتوراه، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاجتماعية بالدار البيضاء-عين الشق 2022.
- 2- بنسالم أوديغا، سلطة القاضي في الإثبات في المادة المدنية، أطروحة لنيل الدكتوراه، في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية، 2014/2015.
- 3- نصير المكاوي، تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الإداري- أطروحة لنيل الدكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، السنة الجامعية 2013.
- 4- محمد شكيري، الملزم والإدارة الضريبية (تقديم الأطراف وتحليل أطوار المواجهة)، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2002-2003.
- 5- عبد الحق عميحي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال ، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة 2012-2013.

الرسائل:

- 1- غزلان فرحي، الإثبات والتحقيق في المادة الضريبية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية جامعة الحسن الثاني بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2014/2015.
- 2- عبد الله بن عبد العزيز بن فهد العجلان، التحقيق الإداري، رسالة لنيل شهادة الماستر في السياسة الشرعية، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، 1425-1426.
- 3- محمد أمين العزاوي، الإثبات في الدعوى الإدارية على ضوء القانون والممارسة القضائية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة 2017-2018.

❖ النصوص القانونية والتنظيمية:

- 1- الدستور المملكة المغربية الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليوز 2011) الجريدة الرسمية العدد 5964 مكرر في شعبان 1432 (30 يوليوز 2011).
- 2- المدونة العامة للضرائب، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ (10 ذي الحجة 1427 / 31 ديسمبر 2006)، السنة 2025.
- 3 -ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة التحصيل الديون العمومية، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000) الصفحة 1256.
- 4- قانون الالتزامات والعقود ظهير شريف رقم 1.24.38 صادر في 2 صفر 1446 (7 أغسطس 2024) بتنفيذ القانون رقم 40.24 القاضي بتغيير وتتميم الفصل 573 من ظهير 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913)، الجريدة الرسمية عدد 7328 بتاريخ 22 أغسطس 2024.
- 5- الظهير الشريف رقم 1.07.129 صادر في 19 ذي القعدة 1428 هـ 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية الصادر بالجريدة الرسمية عدد 5584 بتاريخ 25 ذي القعدة 1428 هـ 6 ديسمبر 2007.
- 6- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، جريدة الرسمية عدد 3230 مكرر بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974) الصفحة 2741. الصيغة المحينة بتاريخ 13 يونيو 2022.
- 7- ظهير شريف رقم 1.91.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993) بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، الجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993)، الصفحة 2168.
- 8- ظهير شريف رقم 1.08.101 صادر في 20 من شوال 1429 (20 أكتوبر 2008) بتنفيذ القانون رقم 28.08 المتعلق بتعديل القانون المنظم لمهنة المحاماة، الجريدة الرسمية عدد 5680 بتاريخ 7 ذو القعدة 1429 (6 نوفمبر 2008) الصفحة 4044.
- 9- ظهير شريف رقم 1.11.179 صادر في (25 من ذي الحجة 1432 هـ / 22 نوفمبر 2011) بتنفيذ القانون رقم 32.09 المتعلق بتنظيم مهنة التوثيق، الجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نوفمبر 2011) الصفحة 5611.

10- ظهير شريف رقم 1.06.56 صادر في 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 16.03 المتعلق بخطة العدالة، الجريدة الرسمية عدد 5400 بتاريخ فاتح صفر 1427 (2 مارس 2006)، الصفحة 556.

11- قانون اليونسترال المتعلق بالتجارة الإلكترونية، الذي أعدته لجنة الأمم المتحدة، للقانون التجاري الدولي لسنة 1996.

12- ظهير شريف رقم 1.01.126 صادرة في 29 من ربيع الأول 1422 (22 يونيو 2001) بتنفيذ القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين، الجريدة الرسمية عدد 4918 بتاريخ 27 ربيع الثاني 1422 (19 يوليو 2001) الصفحة 1868.

❖ المقالات:

1- عبد الله بن عبد العزيز بن فهد العجلان "لجنة ملخصات الأبحاث القضائية الجمعية العلمية القضائية السعودية (قضاء)"، التحقيق الإداري، سلسلة ملخصات الأبحاث القضائية من مكتبة معهد العالي للقضاء، اسم مجلة قضاء، العدد الثامن، السنة 1436 هجرية.

2- فدوى بوزكري، حجية وسائل الإثبات في ضوء الالتزامات والعقود، مجلة الباحث للدراسات والأبحاث القانونية والقضائية، العدد 60، السنة 2023.

3- فوزي حتوت، دور القرائن القضائية في الإثبات الإداري، مجلة البحوث القانونية، العدد 67 ديسمبر 2018.

4- جواد لعسري، التحقيق والإثبات في المنازعة الضريبية، مجلة القانون المغربي، العدد 20، السنة 2013.

5- عبد الجليل حاميدي، مسطرة الفحص الضريبي وتصحيح الوضعية الجبائية، مقال منشور بمجلة المهن القانونية والقضائية عدد خاص بالمنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، مطبعة الأمانة بالرباط، العدد 2، نوفمبر 2018.

6- صفاء البوهالي، موضوع تحت عنوان التهرب الضريبي بالمغرب: المفهوم الاسباب وسيل المكافحة منشور بسلسلة القضاء الإداري والمنازعات الادارية العدد الثاني 2018.

7- يونس مليح، التحصيل الضريبي وسؤال ضمانات الملزم، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية "دار المنظومة"، عدد خاص حول القانون الضريبي، السنة 2020.

9- عثمان التاوتي، مقال بعنوان الأداء الضريبي وفق أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة المنارة عدد خاص، السنة 2019.

- 10- سعيد نازيه، "وسائل التنفيذ الجبري للديون العمومية بين التشريع والاجتهاد القضائي"، مجلة منشورات المهن القانونية والقضائية، العدد الثاني، السنة 2018.
- 11- عبد العزيز اليونس، مقال تحت عنوان "المنازعات الجبائية في ميدان التحصيل" منشورات المجلة المغربية الإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة العدد 4. السنة 2004.
- 12- عارف منور عبد الرحمان السعايدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 2، السنة 2012 الصفحة 674.

❖ القرارات والأحكام:

- 1 - قرار، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، عدد 431، بتاريخ 26 ماي 2011، ملف إداري رقم 2010/4/285 غير منشور.
- 2- قرار، صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، عدد 1646، بتاريخ 1997/12/4 غير منشور.
- 3- قرار صادر عن محكمة النقض تحت عدد 954/2 بتاريخ 21/12/2017، غير منشور
- 4- قرار صادر عن المحكمة النقض في قرارها 15/2 بتاريخ 14/1/2016 ملف اداري عدد 1831 /4/2/2015 غير منشور.
- 5-قرار صادر عن المجلس الأعلى تحت عدد 595 بتاريخ 04/07/2006 ملف إداري 2002/1/4/156 غير منشور.
- 6- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الاعلى تحت عدد 1482 بتاريخ 9-10-2003 في الملف الإداري عدد 2118، 2004/2/4 غير منشور.
- 7-حكم، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم الحكم 1371، بتاريخ 2014/11/13، رقم الملف 2012/1915/405 غير منشور.
- 8- قرار، صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 2274، بتاريخ 21 ماي 2012، رقم الملف 2009/12/176 غير منشور.
- 9-حكم، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2827، بتاريخ 10 يوليوز 2012، رقم الملف: 2012/7/52 غير منشور.
- 10- حكم، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2275، بتاريخ: 12 يونيو 2012 رقم الملف 7/98 /2012 غير منشور.
- 11-حكم، صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عدد 2163، بتاريخ 16 أكتوبر 2018 رقم الملف 2018/7113/234 غير منشور.

- 12-حكم، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، تحت عدد 2035، بتاريخ 2010/06/30 في الملف 7/1116 غير منشور.
- 13- حكم، صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، حكم عدد 95/31، بتاريخ 8 مارس 1995، في الملف رقم 94/77 حكم منشور.
- 14- حكم، صادر عن المحكمة الإدارية مكناس في الملف رقم 448/2008/5 الصادر بتاريخ 13/07/2009 غير منشور.
- 15- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 275 بتاريخ 14/06/2000 في الملف رقم 745/96 غير منشور.
- 16- حكم، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد:2827، تاريخ: 10 يوليوز 2012 رقم الملف:52/7/2012، غير منشور.
- 17- حكم صادر عن المحكمة الادارية بالدار البيضاء عدد 2163 تاريخ 16 أكتوبر 2018 موضوع ملف عدد 234/7113/2018، غير منشور.
- 18- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، في حكمها الصادر بتاريخ 03/06/2009، ملف عدد حكم 1.09.40 غير منشور.
- 19- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس، صادر بتاريخ 4/7/2006، ملف عدد 64 س /2006 غير منشور.
- 20- حكم صادر عن محكمة إدارية بالدار البيضاء عدد 780 بتاريخ 2006/11/13 في ملف رقم 2005-713 غير منشور.

❖ مواقع الكترونية:

- 1 - WW.albahit.com
- 2 - <https://espaceconnaissancejuridique.wordpress.com>
- 3 - <http://search.manduma.com/Record/519243>
- 4 - <https://jordan-lawyer.com>.
- 5- <http://www.ingaza.edu.ps/ar/periodical/>

❖ مراجع دينية :

- 1-القرآن الكريم.

❖ **Les Ouvrages :**

- 1- Hugues LE BERRE, Droit du contentieux administratif, ELLIPSES, Paris, 2002.
- 2-Daniel Richier, « les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », L.G.D.J 1994.
- 3 - Trésorerie Générale du royaume, Instruction sur le recouvrement, Chapitre deuxième, le recouvrement amiable, au mois mai 2001.

❖ **Les thèses :**

- 1 - Francois Patrice Deuruel, « la preuve en matière fiscale » Thèse pour le doctorat en droit, faculté de droit université de paris 29 juillet 1962.

❖ **Les mémoires :**

- 1- TAHOUR Mohamed, Vers une amélioration du contrôle fiscal Marocain Cas pratique de la vérification Générale de la comptabilité, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Settat, 2014-2013.

❖ **Les lois**

- 1- Loi du 12 nov. 1808 relative au privilège du trésor pour le recouvrement des contributions directes, bulletin des lois 4 e S.B 213, n° 3886.

الفهرس:

1.....	مقدمة.....
3.....	المفاهيم الأساسية.....
4.....	أهمية الموضوع البحث.....
5.....	دوافع اختيار الموضوع البحث.....
6.....	إشكالية الموضوع البحث.....
6.....	فرضية الموضوع البحث.....
6.....	المناهج المعتمدة في البحث.....
7.....	خطة البحث.....
8.....	الفصل الأول: ضوابط الإثبات والتحقيق في التشريع والقضاء.....
8.....	المبحث الأول: وسائل الإثبات وإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.....
8.....	المطلب الأول: وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية.....
9.....	الفقرة الأولى: وسائل الإثبات الضريبي ذات حجية مطلقة.....
9.....	أولاً: الإقرار والكتابة.....
9.....	1- الإقرار أو التصريح.....
9.....	أ- مفهوم الإقرار.....
10.....	ب- أنواع الإقرار.....
14.....	ت- شروط صحة الإقرار.....
14.....	ث- تطبيقات الإقرار في المادة الجبائية.....
15.....	ج- أحكام حول وسيلة الإقرار.....
17.....	ح- حجية الإقرار الإلكتروني.....
17.....	2- الكتابة.....
17.....	أ- مفهوم الكتابة.....
18.....	ب- أنواع الكتابة في المادة الضريبية.....
21.....	ثانياً: القرائن واليمين.....

1-القرائن القانونية.....	22
أ-تعريف القرائن القانونية.....	22
ب-أنواع القرائن القانونية.....	23
ت-تطبيقات القرائن القانونية.....	24
2-اليمين.....	25
أ-تعريف اليمين.....	25
ب-أنواع اليمين.....	25
الفقرة الثانية: وسائل الإثبات الضريبي ذات حجية نسبية.....	72
أولاً: شهادة الشهود.....	27
1-تعريف شهادة الشهود.....	27
2-خصائص شهادة الشهود.....	27
أ-شهادة الشهود، وسيلة إثبات محددة القيمة.....	28
ب-شهادة الشهود، وسيلة إثبات صادرة عن الغير.....	28
ت-شهادة الشهود، وسيلة إثبات تقع أمام القضاء.....	28
ث-شهادة الشهود، وسيلة إثبات للاستئناس.....	28
3-حجية شهادة أمام المشرع والقضاء.....	29
4-أحد الأحكام التي تم اعتماد على شهادة الشهود في المنازعات الضريبية.....	29
ثانياً: القرائن القضائية.....	30
1-تعريف القرائن القضائية.....	30
2-القرائن الضريبية في المادة الضريبية.....	30
3-عناصر القرينة القضائية.....	32
أ-العنصر المادي للقرينة القضائية.....	32
ب-العنصر المعنوي للقرينة القضائية.....	32
4-حجية القرائن القضائية.....	32
المطلب الثاني: إجراءات التحقيق للقاضي الإداري في المنازعة الضريبية.....	33
الفقرة الأولى: الخبرة القضائية والمعاينة.....	33
أولاً: الخبرة القضائية.....	33

1-تعريف الخبرة.....	34
2- كيفية تعيين أو اختيار الخبير وتحديد مهمته.....	34
أ-كيفية تعيين أو اختيار الخبير.....	34
ب-سلطة القاضي في تحديد مهمة الخبير.....	36
ت-سلطة القاضي في الأخذ بنتائج الخبرة.....	37
3-أتعاب الخبرة.....	38
4-رد الخبير.....	38
5-إمكانية ترجيح الخبير في المنازعات.....	38
ثانيا: المعاينة.....	39
1-مفهوم المعاينة.....	39
أ-المعاينة القضائية.....	39
ب-المعاينة الجبائية.....	40
الفقرة الثانية: سلوك القاضي الإداري إلى مسطرة البحث القضائي والتكليف بتقديم المستندات.....	41
أولاً: البحث القضائي.....	41
ثانيا: أهمية جلسة البحث وتقديم المستندات.....	42
المبحث الثاني: قواعد توزيع عبء الإثبات الضريبي في التشريع والقضاء.....	45
المطلب الأول: أساس توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية حالات الإعفاء منه.....	45
الفقرة الأولى: أساس توزيع عبء الإثبات الضريبي.....	45
أولاً: قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بالمركز في المنازعة الضريبية.....	45
ثانيا: قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بالقواعد العامة.....	46
ثالثاً: قاعدة ارتباط توزيع عبء الإثبات بفكرة المطالبة بالضريبة.....	47
رابعاً: المنطق الذي يتحكم في توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية.....	48
1-خاصية التواجهية في المراحل الإدارية.....	49
أ-المبدأ في المسطرة تحمل الادارة عبء الاثبات.....	49
ب-تناوب الملمزم مع الإدارة في تحمل عبء الإثبات.....	50
ت-مميزات الإثبات في المسطرة التواجهية.....	51
2-دور القاضي في الإثبات المسطرة التواجهية.....	51

52.....	الفقرة الثانية: حالات الإعفاء من عبء الإثبات الضريبي
52.....	أولاً: حالات إعفاء الإدارة من عبء الإثبات الضريبي
52.....	1- حالة العجز عن إثبات النقصان في الثمن
53.....	2- المساهمة الدنيا في حالة العجز عن الإثبات تحقيق دخل أو الربح
54.....	3- أسلوب القرينة القانونية
54.....	4- التقدير الجزافي للضريبة
54.....	ثانياً: حالات إعفاء الملزم من عبء الإثبات
55.....	1- ضياع وثائق المحاسبية
55.....	2- أسلوب القرينة القانونية
56.....	3- تحديد السقف المعفى
56.....	المطلب الثاني: معايير توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية
57.....	الفقرة الأولى: تحميل عبء الإثبات لمدعي خلاف الأصل أو من كلفه القانون بإجراء معين أو حصول على التبليغ
57.....	أولاً: يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف الأصل
57.....	1- الأصل هو براءة الذمة
58.....	2- الأصل هو الفرض كلي للضريبة
58.....	3- الأصل في الالتزام الضريبي الاستمرارية
58.....	ثانياً: يتحمل عبء الإثبات من ألزمه القانون بالقيام بإجراء معين
59.....	1- قبل اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة
59.....	2- مسطرة الفحص الجبائي
59.....	3- في مسطرة التصحيح
60.....	ثالثاً: يتحمل عبء الإثبات حصول التبليغ الطرف الملزم بمباشرة
61.....	الفقرة الثانية: تحميل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده أو من يدعي الخلاف تقدير اللجان الضريبية أو الفرض التلقائي
61.....	أولاً: يتحمل عبء الإثبات من كانت القرينة ضده
61.....	ثانياً: يتحمل عبء الإثبات من يدعي الخلاف تقدير اللجان الضريبية أو فرض التلقائي
63.....	خاتمة الفصل الأول

64.....	الفصل الثاني: الإثبات من خلال مساطر المراقبة والتحصيل
64.....	المبحث الأول: الإثبات من خلال مسطرة المراقبة الضريبية
65.....	المطلب الأول: الإثبات من خلال مسطرة الاطلاع والفحص
65.....	الفقرة الأولى: الإثبات من خلال مسطرة الاطلاع والاكراهات التي تعيقها
66.....	أولاً: الإثبات من خلال الوثائق والفئات الخاضعة لحق الاطلاع
66.....	1- الإثبات من خلال الوثائق الخاضعة لحق الاطلاع
67.....	2- الإثبات من خلال الفئات الخاضعة لحق الاطلاع
68.....	ثانياً: الإكراهات التي تعيق ممارسة حق الاطلاع
68.....	1- القيود العامة الوارد على حق الاطلاع
69.....	2- القيود الخاصة الوارد على حق الاطلاع
70.....	أ- معيقات حق الاطلاع فيما يخص المؤسسات البنكية
70.....	ب- معيقات حق الاطلاع لدى بعض المهن الحرة
72.....	الفقرة الثانية: الإثبات من خلال مسطرة الفحص
72.....	أولاً: الفحص المكتبي
73.....	1- تعريف الفحص المكتبي
73.....	2- الإثبات من خلال مسطرة الفحص المكتبي
74.....	ثانياً: الفحص الميداني
74.....	1- الإثبات مراعاة الضوابط المسطرية في الفحص الضريبي
75.....	2- الإثبات لوجود إخلالات جسيمة بالمحاسبة
75.....	3- الإثبات من خلال الإشعار بالفحص الضريبي
76.....	4- الإثبات من خلال الصفة القانونية لأعوان المؤهلين لممارسة الفحص
76.....	5- الإثبات من خلال مسطرة تبليغ الإشعار بالفحص
77.....	المطلب الثاني: الإثبات من خلال مسطرة التصحيح الضرائب
77.....	الفقرة الأولى: الإثبات من خلال المساطر العامة لتصحيح الضرائب
78.....	أولاً: إثبات المسطرة العادية
79.....	1- الإثبات من خلال مسطرة تبليغ الرسالة الأولى
80.....	2- الإثبات من خلال مسطرة تبليغ الثانية

ثانيا: إثبات توفر شروط سلوك المسطرة السريعة.....	81
الفقرة الثانية: الإثبات من خلال المساطر الخاصة لتصحيح الضرائب.....	82
أولا: الإثبات من خلال مسطرة الحجز من المنبع ومن الأجور.....	82
1-الإثبات من خلال مسطرة الحجز من المنبع.....	82
2-الإثبات من خلال مسطرة الحجز من الأجور.....	83
ثانيا: الإثبات من خلال الضريبة على الأرباح العقارية.....	84
المبحث الثاني: الإثبات من خلال مرحلة التحصيل الضريبي.....	86
المطلب الأول: الإثبات في مسطرة التحصيل الرضائي للديون الضريبية.....	87
الفقرة الأولى: إثبات صحة أداء الرضائي بعد صدور السند التنفيذي.....	87
أولا: السند التنفيذي للضريبة.....	88
1-الجدول الضريبية الجماعية.....	88
2-الأوامر الضريبية الفردية.....	89
ثانيا: إثبات صحة سندات التحصيل.....	89
الفقرة الثانية: آجال التحصيل الرضائي.....	90
أولا- تاريخ الشروع في التحصيل.....	90
1-الحق في الاستفادة من التقادم الضريبي.....	91
2-الحق في وقف الأداء الضريبي.....	91
ثانيا: تاريخ الاستحقاق.....	91
1-الاستحقاق لأجل.....	92
2-الاستحقاق الفوري.....	93
المطلب الثاني: الإثبات في مسطرة التحصيل الجبري للديون الضريبية.....	94
الفقرة الأولى: الإثبات من خلال الدين محل المتابعة والمدين المتابع.....	94
أولا: إثبات توفر الشروط المتعلقة بالدين محل المتابعة.....	95
1-إثبات خضوع الملتزم لتحصيل الديون العمومية.....	95
2-إثبات الاستحقاق الدين الضريبي.....	96
3-إثبات توفر سند تنفيذي للتحصيل.....	96
ثانيا: إثبات توفر الشروط المتعلقة بالمدين المتابع.....	98

1-المدين الأصلي أو الأشخاص الذين يحلون محله.....	98
أ-المدين الأصلي بالدين الضريبي.....	99
ب-الأشخاص الذين يحلون محل المدين الأصلي.....	99
2-الأغيار المودع لديهم أو الحائزون لأموال المدين.....	100
الفقرة الثانية: الإثبات من خلال صحة إجراءات المتابعة الجبرية.....	101
أولاً: الإثبات من خلال صحة الإجراءات المسبقة للتحصيل الجبري.....	101
1-توجيه آخر إشعار بدون صائر.....	102
2-الحصول على ترخيص مسبق.....	102
ثانياً: إجراءات التحصيل الجبري.....	103
1-الإثبات المتعلق بإجراءات التحصيل الجبري العادية.....	104
أ-الإنذار.....	104
ب-إثبات المتعلق بالحجز.....	105
ت-الإثبات من خلال مسطرة البيع.....	106
2-الإثبات المتعلق بإجراءات التحصيل الجبري الاستثنائية.....	108
أ-الإكراه البدني.....	108
ب-والإشعار لدى الغير الحائز.....	110
خاتمة الفصل الثاني.....	113
خاتمة عامة	114
لائحة المراجع.....	117
الفهرس	124