المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية
ISSN(P) : 1142-2489
Numéro 15, AVRIL 2025
REMEJE
العدد 15، أبريل 2025
ISSN(E) : 3085-4555
Revue Marocaine des Eudes Juridiques et Economiques

الخبرة القضائية في التشريع الضريبي المغربي بين النص القانوني والعمل القضائي

– دراسة تحليلية –

Judicial expertise in Moroccan tax legislation

Between the legal text and judicial work

–An analytical study–

Mouhib Abedelaziz عبد العزيز موهيب

دكتور في الحقوق

أستاذ زائر بكلية الحقوق بسطات

الملخص:

إن الخبرة القضائية وإن كانت أهميتها في تحقيق نجاعة الأحكام أمرا واضحا لا يمكن تجاهله بأي شكل من الأشكال، طالما أنجز الخبير القضائي المهام المنتدب بشأنها بكل دقة وأمانة، واكتفى في القيام بالمطلوب منه بتحرير تقرير مفصل في المسائل الفنية والعلمية والمحاسبية، التي تستعصي على قاضي الحكم الإلمام بها، بشكل واضح ومانع للجهالة دون المساس باستقلال القضاء من خلال ملاحظات توجهيه مؤثرة على الحكم، كما ينبغي على القاضي من جهة أخرى عدم الاستغراق في أوامر الخبرة على اعتبار أنها إجراءات استثنائية لا يتعدى تقديم معلومات محددة في الحكم الأمر بانتدابه.

summary:

The importance of judicial expertise in achieving the effectiveness of rulings is a matter that is clear and cannot be ignored in any way, as long as the judicial expert carries out the tasks assigned to them with precision and integrity. The expert should provide a detailed report on the technical, scientific, and accounting matters that are beyond the judge's comprehension, in a clear manner that avoids ambiguity without infringing on the independence of the judiciary through influential observations on the ruling. Additionally, the judge should not become overly involved in the

orders for expertise, considering them as exceptional procedures that should only provide specific information relevant to the judgment ordering the appointment.

مقدمة:

مما لا شك فيه أن الضريبة تشكل إحدى صور المساهمة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، وأداة فعالة في النهوض بالجانب السوسيو اقتصادي لكل بلد، حيث تساهم الإيرادات الجبائية في حسن تدبير الشؤون السياسية للدول على اختلاف مستويات نموها وتقدمها، لذلك اهتم المشرع المغربي بتأطيرها على غرار مجموعة من التشريعات المقارنة، وقد خول للإدارة الضريبية، كجهاز إداري مسؤول عن تطبيق السياسة الجبائية أمر فرضها وتحصيلها، وسن لها قواعد إجرائية، تقنن مجال تدخلها للمحافظة على هذه الموارد متمتعة بسلطات الشخص العام لأجل تنظيم هذا القطاع وضبط الوقائع المنشئة للضرائب بشتى أنواعها، وفي مقابل ذلك نص على مجموعة من الضمانات القانونية لحماية الملزم من كل تعسف أو شطط قد ترتكبه الإدارة الجبائية في حقه، غير أنه وبالنظر للتدخل المستمر لها في إطار ممارسة المهام المنوطة بها قانونا، وبالنظر أيضا لمجموعة من العوامل الموضوعية أهمها تعدد النصوص القانونية وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها لكثرة الإحالات الواردة بهذه النصوص، فقد تتسبب هذه العوامل مجتمعة في نشوب منازعات بين الطرفين، ولتسويتها أوجد المشرع المغربي مجموعة من الوسائل على المستوى الإداري، حيث أعطى الفرصة للملزم في طلب تصحيح الأخطاء والتجاوزات التي قد تقع فيها الإدارة باللجوء إلى الطعن الإداري، لحل الخلاف الذي بينه وبينها، كما فتح باب القضاء أمام الطرفين في حالة فشل الآليات الإدارية في تسوية المنازعات بينهما[1]. غير أنه وبالنظر لما تتميز به المنازعات في المادة الجبائية من خصائص كالتعقيد والتركيب، فإن القاضي يقف أحيانا موقف العاجز لافتقاره لتقنيات حسابية وفنية تؤهله لاستجلاء هذا الغموض و فك عناصر الألغاز المحيطة بالنزاع، وحتى لا يرفض البث في النازلة مخافة من تعرضه لجريمة إنكار العدالة المنصوص عليها بموجب مقتضيات الفصل 392 ق م م[2]، فإن القاضي أو المستشار بحسب الأحوال يجد نفسه مضطرا لإصدار أمره بتعيين خبير قضائي، تنحصر مهمته في تنوير المحكمة بالمعطيات التقنية والواقعية المعتمدة في تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها من خلال تقرير مفصل في الموضوع، وهو أمر عادي ومنطقي لأن القدرة المطلوبة في القاضي هي قدرة قانونية وليست تقنية لعدم وجود قاضي متخصص في المجال الجبائي وملم بالجوانب المحاسبية والتقنية.

والملاحظ أن المشرع المغربي أغفل التعريف بالخبرة القضائية، مما دفع بعض الفقه إلى سد هذا الفراغ واعتبرها" إجراء من إجراءات التحقيق، يلتجئ إليها قضاء الموضوع عادة قصد الحصول على المعلومات الضرورية بواسطة أهل الاختصاص، وذلك من أجل البث في مسائل علمية أو فنية، تكون عادة محل نزاع بين الخصوم في الدعوى، ولا يستطيع أولئك القضاة

[1]- للتوسع أكثر في الموضوع يمكن الرجوع: عبد العزيز موهيب " خصوصية الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة الحسن الأول بسطات السنة الجامعية 2021-2022 ص5.

[2]- ينص الفصل 392 من ق م م "يعتبر القاضي منكرا للعدالة إذا رفض البث في المقالات أو أهمل إصدار الأحكام في القضايا الجاهزة بعد حلول دور تعيينها في الجلسة".

الإلمام بها والتقرير بشأنها دون الاستعانة بالغير[1]" أوهي "إجراء من إجراءات التحقيق يعهد بواسطته القاضي إلى شخص مختص يسمى الخبير، قصد تنوير معارفه في المسائل التقنية أو الفنية التي يتوقف على إدراكها الفصل في النزاع، أو القيام بمعاينة وقائع مادية يشق على القاضي الوصول إليها، وعلى العموم إبداء رأي يتعلق بها علما أو فنا لا يتوفر في الشخص العادي الوصول إليه وحده"[2].والخبرة القضائية في الفقه الفرنسي: " عبارة عن إجراء تحقيق يعهد به القاضي لأشخاص مؤهلين، لديهم كفاءة ومعرفة علمية وفنية للقيام بأبحاث وتحقيقات لا يستطيع القاضي القيام بها بنفسه، ويقدم الخبير تقريرا بما توصل إليه من نتائج[3]"

ونرى أن الخبرة القضائية هي بكل بساطة "**إحدى إجراءات التحقيق، تأمر بها المحكمة لاستجلاء غموض حول مسائل علمية أو فنية تستعصي على الشخص العادي ترتبط بالنزاع يعهد بها إلى شخص مختص في المجال يسمى الخبير**".

وقد حدد المشرع المغربي الإطار القانوني للخبرة القضائية بموجب الفصول (59 إلى 66) من قانون المسطرة المدنية[4]، وبسط جميع المقتضيات المرتبطة بها، غير أنه على المستوى العملي قد يتجاوز الخبير المهام المسندة له من طرف القاضي والمحددة بالحكم التمهيدي في شكل مجموعة من الأسئلة الفنية والعلمية، ليتدخل في الشق القانوني وهو اختصاص أصيل للقضاء، مما ينعكس سلبا على جودة الأحكام ولا يخدم تحقيق النجاعة المطلوبة، وقد يسبب هذا التداخل في المهام تراجع الثقة المفترضة للعدالة، كجهاز مهمته الأساسية حماية الحقوق الفردية والجماعية للأشخاص، ومن هذا المنطلق يأتي التساؤل حول مدى استحضار المشرع لأهمية وضع الحدود الفاصلة لمهام الخبير بالكيفية التي تضمن استقلالية القاضي أثناء الفصل في النزاع الضريبي، وتسهم في تحقيق العدالة الجبائية المنشودة.

ولمعالجة هذا الموضوع نرى ضرورة الانطلاق من الإشكالية المركزية التالية:

إلى أي حد توفق المشرع الجبائي المغربي من خلال تنظيمه لمقتضيات الخبرة القضائية في رسم حدود الخبير بالكيفية التي تضمن استقلالية القاضي أثناء الفصل في النزاع الضريبي؟

وتتفرع عن الإشكالية المحورية مجموعة من التساؤلات مثل:

---

[1] – المعطي الجبوجي، القواعد الموضوعية والشكلية للإثبات وأسباب الترجيح بين الحجج، مكتبة الرشاد سطات، الطبعة الأولى 2002 صفحة:02.

[2] – محمد الكشبور، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2000 ص: 3.

[3] -Tony MOUSSA، dictionnaire juridique de l'expertise en matière civile et 11pénale، Edition Dalloz، Paris, 1983, P. 5 .

[4] – إلى جانب الفصول المذكورة أعلاه والواردة بقانون المسطرة المدنية، أشار المشرع المغربي لموضوع الخبرة في الكثير من المواد القانونية المتفرقة كالمادة 146 من المدونة العامة للضرائب حيث حددت الوثائق المثبتة لمشتريات الخاضع للضريبة من السلع والخدمات والتي يجب أن تتوفر على البيانات الإلزامية المنصوص عليها في نفس القانون.

- **كيف نظم المشرع الضريبي الخبرة القضائية في مجال الدعوى الضريبية؟**
- **ما طبيعة مهام الخبير القضائي في الدعوى الضريبية؟**
- **ما هي حدود تدخل الخبير القضائي في المادة الضريبية؟**
- **ما هي سلطات القاضي الإداري لضبط حسن سير الخبرة المحكوم بها؟**
- **إلى أي حد يمكن الحديث على تحقيق عدالة جبائية في ظل استمرار تدخل الخبير في القرار القضائي.**

للإجابة عن الإشكالية المركزية والتساؤلات الفرعية أعلاه، نرى دراسة الموضوع من خلال تقسيمه إلى محورين اثنين نتحدث في الأول عن مهام الخبير القضائي في المادة الجبائية من خلال التشريع المغربي، فيما نخصص المحور الثاني للحديث عن تأثير الخبير على المحكمة في إصدارالاحكام القضائية في المادة الجبائية من خلال القضاء المغربي. وذلك على النحو التالي:

المحور الأول: مهام الخبير القضائي في المادة الجبائية من خلال التشريع المغربي

يعتبر الخبراء القضائيون من مساعدي السلطة القضائية إلى جانب مجموعة من المهن القضائية الأخرى يمارسون مهامهم وفق الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة والنصوص الصادرة تطبيقا له[1]. والخبرة القضائية حكم تمهيدي تأمر به المحكمة لانتداب خبير للبحث في جوانب محددة قد تستعصي على القاضي لطبيعتها الفنية والتقنية، وقد نظمها مشرع قانون المسطرة المدنية من خلال الباب الثالث تحت عنوان إجراءات التحقيق، والتي بالاستناد إليها يمكن للقاضي، بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائيا، أن يأمر قبل البت في جوهر الدعوى بإجراء خبرة أو الوقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو أي إجراء من إجراءات التحقيق ويمكن لممثل النيابة العامة حضور كل إجراءات التحقيق التي أمرت بها المحكمة[2].

ووفقا لمقتضيات الفصل 55 من ق م م أعلاه يكون المشرع المغربي قد اعتبر الخبرة بمثابة إجراء من إجراءات التحقيق وليست وسيلة من وسائل الإثبات[3]، الهدف منها الإحاطة بمعطيات القضية والتي تتطلب معرفة فنية أوتقنية محضة تستلزممعارف خاصة قد لا يملكها القاضي، حيث ينتدب خبيرا أو خبراء عند الاقتضاء في الحالات الآتية:

---

[1]- تنص المادة الأولى من الباب الأول من القانون رقم 45.00 المتعلق الخبراء القضائيين الصادر بشأنه الظهير الشريف رقم 1.01.126 صادر في 29 من ربيع الأول 1422 (22 يونيو 2001) على أنه" يعتبر الخبراء القضائيون من مساعدي القضاء ويمارسون مهامهم وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون وفي النصوص الصادرة تطبيقا له.

[2] – الفصل 55 من ق م م.

[3] يدرج مشرع قانون المسطرة المدنية الخبرة القضائية ضمن إجراءات التحقيق بموجب الفصول من 59إلى 66 منه، وفي نظرنا كان على المشرع أن ينظمها ضمن وسائل الإثبات، وذلك لكونها تسهم في إثبات مجموعة من الحقائق الفنية والعلمية التي تبني القناعة الشخصية للقاضي، بحيث يكونالهدف من الخبرة التحقيق في دعوى قائمة أو مستقبلية لإثبات وقائع النزاع بتقديم دليل، وإزالة الغموض والإبهام المحيط بوقائع القضية وقد اعتبرتها مجموعة من التشريعات المقارنة كالتشريع المصري والأردنيإحدى وسائل الإثبات.

- ✓ النوازل التي لا يمكن الفصل فيها من طرف القاضي إلا بعد فهم النقاط الفنية أو التقنية المرتبطة بها والتي قد يجهلها، وهو أمر طبيعي لأن تكوينه قانوني صرف[1].
- ✓ الوقائع المادية في النزاع التي يصعب على القاضي القيام بها شخصيا لكثرة التزاماته المهنية كالوقوف بعين المكان في الأراضي العقارية موضوع النزاع لأجل معرفة حدودها وأبعادها والمساحة الحقيقية لها وغيرها من الوقائع المادية. التي يرتكز عليها في تكوين قناعته الشخصية وتقليص هامش الأخطاء التي قد تتسرب إلى حكمه بسبب عدم الإحاطة الجيدة بهذا العقار[2]، وهنا وجبت الإشارة أنه متى أمرت المحكمة بالمعاينة إما تلقائيا أو بناء على طلب الأطراف وفق ما جاء في الفصل 67 من ق م م[3]، وجب على القاضي أن يقف بنفسه على عين المكان، وله وحده حق الاستماع إلى الأشخاص الذين يعينهم ويقوم بمحضرهم بالعمليات التي يراها مفيدة وبهذا قضت محكمة النقض:" إذا أمر القاضي بالمعاينة وجب أن يقف بنفسه على عين المكان، وله وحده حق الاستماع إلى الأشخاص الذين يعينهم ويقوم بمحضرهم بالعمليات التي يراها مفيدة[4].

ونحن نعالج موضوع الخبرة القضائية في مجال حيوي كالمنازعات في المادة الجبائية، لابد من الإشارة إلى أنواع الخبرة التي يمكن أن تأمر بها المحكمة وذلك باقتضاب:

1-**الخبرة المضادة**: تلجأ إليها المحكمة في حالة ظهور أسباب تقتضي انتداب خبير أو خبراء جدد، ويصدر بشأنها أمرا أو قرار تمهيديا وتنجز وفقا للشروط والشكليات المتطلبة قانونا،

2-**الخبرة الجديدة**: لا يمكن الحديث عن خبرة جديدة إلا في حالة رفض الخبرة الأولى حيث تصدر المحكمة أمرا جديدا بإجراء خبرة جديدة وفق الشروط والشكليات القانونية.

3-الخبرة **التكميلية**: يكون هذا النوع من الخبرات متى ظهر للقاضي قصور في الخبرة الأولى إما لعدم تطرق الخبير لجميع النقط الفنية المعين من أجلها أو أنه لم يقم بالبحث المطلوب منه كاملا ومطابقا للقانون

---

[1]- في الواقع لا يعفي التكوين القانوني للقاضي تخصصه في المجال المعرفي والتقني للمادة الضريبية ولو بقدر يسير يستطيع من خلاله فهم المنازعات الجبائية التي يتولى الفصل فيها، خاصة وأن النداء الان متجه نحو القاضي المتخصص.

[2]- الواقع العملي يظهر الضغط الملحوظ الذي يعاني منه القضاة وذلك لقلة الموارد البشرية من جهة ولكثرة وتراكم القضايا المرفوعة أمام المحاكم، لذا وجب التعجيل بتفادي مثل الإشكالات التي تعيق تحقيق النجاعة القضائية المنشودة وذلك بتعيين العدد الكافي من القضاة لأن الإثقال يعيق الإتقان.

[3]-ينص الفصل 67 من ق م م على أنه " إذا أمر القاضي تلقائيا أو 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 اعتبر وجيها.

[4]- قرار محكمة النقض تحت عدد 80/25 وتاريخ 23\1\80 موضوع ملف مدني عدد 65946 منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 26 ص 108- 109.

وقد حدد المشرع مجموعة من الشروط القانونية التي يجب توفرها في الخبير ليكون مؤهلا لممارسة مهامه حيث تنص المادة 3 من القانون رقم 45.00 المتعلق بالخبراء القضائيين على ما يلي:

- لا يمكن ممارسة الخبرة القضائية إلا بعد التسجيل في أحد جداول الخبراء القضائيين.
- يشترط في كل مترشح للتسجيل في جداول الخبراء الاستجابة للشروط الآتية: [1]

1-أن يكون المترشح مغربيا، مع مراعاة قيود الأهلية المشار إليها في قانون الجنسية[1] أو من رعايا دولة تربطها بالمغرب اتفاقية تسمح لمواطني كل منهما بممارسة الخبرة القضائية في الدولة الأخرى؛

[1]- تنص المادة الثانية من المرسوم رقم 2.01.2824 على ما يلي:

"يوجه المترشحون لممارسة الخبرة القضائية المنصوص عليهم في المادتين 3 و4 من القانون رقم 45.00 المشار إليه أعلاه طلبات تسجيلهم في جدول الخبراء القضائيين بإحدى دوائر محاكم الاستئناف قبل فاتح ماي من كل سنة إلى الوكيل العام للملك لدى محكمة الاستئناف التي لهم موطن بدائرة نفوذها بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أو التي يوجد بها المقر الاجتماعي للشخص المعنوي أو مقر أحد فروعه.

يكون الطلب بالنسبة للشخص الطبيعي مصحوبا بالوثائق والإيضاحات التالية:

أ) الإشارة إلى نوع الخبرة التي يطلب المترشح التسجيل فيها؛

ب) الإشارة إلى شهادات المترشح وأعماله العلمية والتقنية والمهنية، ومختلف المهام التي زاولها، ونوع النشاطات المهنية التي يباشرها، ومدة مزاولته لها، مع الإشارة عند الاقتضاء إلى اسم وعنوان مشغليه؛

ج) الإدلاء بالوثائق المثبتة لتوفره على الشروط المنصوص عليها في المادتين 3 و4 من القانون رقم 45.00 المذكور وخاصة:

– نسخة مشهود بمطابقتها للأصل من شهاداته المطابقة لمقاييس التأهيل المحددة طبقا للمادة الأولى من هذا المرسوم؛

– شهادة من الجهة المختصة تثبت الممارسة الفعلية للعمل في الميدان المطلوب ممارسة الخبرة فيه طيلة المدة المنصوص عليها في قرار وزير العدل المشار إليه في المادة الأولى أعلاه؛

– نسخة من رسم الولادة؛

– شهادة الجنسية؛

– نسخة من السجل العدلي؛

– شهادة بالوضعية العسكرية؛

– شهادة السكنى؛

– شهادة تثبت – عند الاقتضاء – عدم الحكم عليه بإحدى العقوبات المالية التي ينص قانون التجارة على إمكانية الحكم بها في حق مسيري المقاولة أو بسقوط الأهلية التجارية؛

– شهادة من الجهة المهنية المختصة تثبت عدم الحكم عليه بعقوبة تأديبية من أجل تصرفات مخلة بالشرف أو النزاهة أو الأخلاق الحميدة.

غير أنه يمكن عند الاقتضاء تتميم اللائحة المذكورة أعلاه بقرار لوزير العدل.

وتنص المادة الرابعة من المرسوم رقم 2.01.2824 على ما يلي: يجري الوكيل العام للملك لدن محكمة الاستئناف المقدم إليه الطلب بحثا عن المترشح، للتأكد من توفره على الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 45.00 المشار إليه أعلاه .

يوجه الوكيل العام للملك الملف عند انتهاء البحث، إلى وزارة العدل، مرفقا برأيه المعلل في المترشح".

2-ألا يقل عمره عن ثلاثين سنة ميلادية كاملة؛

3-أن يكون في وضعية سليمة إزاء الخدمة العسكرية[2].

4-أن يكون متمتعا بحقوقه الوطنيةوذا مروءة وسلوك حسن.

5-ألا يكون قد حكم عليه من أجل جناية أو جنحة باستثناء الجرائم غير العمدية.

6-ألا تكون قد صدرت في حقه عقوبة تأديبية من أجل تصرفات مخلة بالشرف أو النزاهة أو الأخلاق الحميدة.

7-ألا يكون قد حكم عليه بإحدى العقوبات المالية التي ينص قانون التجارة على إمكانية الحكم بها في حق مسيري المقاولة أو بسقوط الأهلية التجارية.

8-أن يكون متوفرا على مقاييس التأهيل التي تحدد بنص تنظيمي[3] بالنسبة لكل نوع من أنواع الخبرة؛

9-أن يكون له موطن بدائرة اختصاص محكمة الاستئناف التي يرغب في ممارسة مهامه بدائرتها.

إلا أنه في حالة عدم وجود خبير مدرج بالجدول يمكن للقاضي وبصفة استثنائية أن يعين خبيرا لهذا النزاع، وفي هذه الحالة يجب على الخبير أن يؤدي اليمين أمام السلطة القضائية التي عينها القاضي لذلك على أن يقوم بأمانة وإخلاص بالمهمة المسندة إليه وأن يعطي رأيه بكل تجرد واستقلال ما لم يعف من ذلك اليمين باتفاق الأطراف[4].

وفي الحالة التي يرى فيها القاضي تبعا لسلطته التقديرية أن النزاع يحتاج إلى عدد محدد من الخبراء يمكنه الأمر بتعيين ثلاثة خبراء أو أكثر " حيث يقوموا مجتمعين بإنجاز مهمة الخبرة، ويحررون تقريرا واحدا مشتركا في حالة الاتفاق، فإذا كانت آرائهم مختلفة بينوا رأي كل واحد والأسباب المساندة له مع توقيعه من طرف الجميع[1].

---

[1] - ظهير شريف رقم 1.58.250 بسن قانون الجنسية المغربية؛ الجريدة الرسمية عدد 2395 بتاريخ 4 ربيع الأول 1378 (19 شتنبر 1958)، ص 2190؛ كما تم تغييره وتتميمه.

[2] - تجدر الإشارة إلى أنه قد تم حذف الخدمة العسكرية بموجب القانون رقم 48.06 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.233 بتاريخ 28 من ربيع الأول 1428 (17 أبريل 2007)، الجريدة الرسمية عدد 5519 بتاريخ 5 ربيع الآخر 1428 (23 أبريل 2007)، ص 1283.

[3] - انظر المادة الأولى من المرسوم رقم 2.01.2824 السالف الذكر:

" تحدث أنواع الخبرة وتحدد مقاييس التأهيل للتسجيل في جداول الخبراء القضائيين المنصوص عليها في المادة 3 من القانون رقم 45.00 المشار إليه أعلاه، بالنسبة لكل نوع من أنواع الخبرة، وفق القائمة التي توضع بقرار لوزير العدل، بعد استشارة اللجنة المنصوص عليها في المادتين 8 و9 من هذا القانون".

[4] – تنص الفقرة الثانية من الفصل 59 من ق م م على أنه " وعند عدم وجود خبير مدرج بالجدول يمكن بصفة استثنائية للقاضي أن يعين خبيرا لهذا النزاع، وفي هذه الحالة يجب على الخبير أن يؤدي اليمين أمام السلطة القضائية التي عينها القاضي لذلك على أن يقوم بأمانة وإخلاص بالمهمة المسندة إليه وأن يعطي رأيه بكل تجرد واستقلال ما لم يعف من ذلك اليمين باتفاق الأطراف" ويؤدى اليمين وفق العبارة التالية " أقسم بالله العظيم أن أقوم بأمانة وإخلاص بالمهمة المسندة لي وأن أعطي رأيي بكل تجرد واستقلال." .

وتعد الخبرة القضائية في منظور القانون المغربي وسيلة من وسائل التحقيق غايتها إطلاع المحكمة بكل الجوانب المشكلة التي تتطلب معرفة فنية علمية لا علاقة لها بالقانون[2]، يأمر بها القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية وذلك بحسب درجة النزاع، فيعين الخبير مع تحديد موضوع الخبرة والعناصر التي يستند عليها الأمر بالخبرة بكل دقة، وكذا جميع النقط التي تحريفيها، وذلك على شكل أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقا بالقانون[3]، كما يمكن للأطراف أو لأحدهم المطالبة بإجراء خبرة قضائية، حيث يأمر القاضي شفويا كتابة الضبط أن تبلغ طالب الخبرة بضرورة إيداع مبلغ مسبق تحدده المحكمة لتسديد الصوائر القانونية أو صوائر إضافية لفائدة الخبير كأتعاب تكميلية في الحالة التي يدعي فيها هذا الأخير تقديم إيضاحات حول النقط الغامضة في تقريره، وفي حالة تقاعس طالب الخبرة فإن المحكمة تعتبر الطلب كأن لم يقدم وتصرح بعدم قبوله[21]، وهو ما قضت به المحكمة الإدارية بالبيضاء[4]:

"...وحيث إن المحكمة وأمام عدم توفرها على العناصر الضرورية للبت في القضية أمرت بإجراء خبرة حسابية استنكف الطرف المدعي عن إيداع صائرها المسبق رغم توصله بالإشعار بواسطة مكتب الضبط بتاريخ 17/11/2011.

وحيث إنه وطبقا لمقتضيات الفصل 56 من قانون المسطرة المدنية فإنه يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى."

والجدير بالذكر أنه وبمجرد توصله بأمر الانتداب لإجراء خبرة يستدعي الخبير جميع أطراف النزاع ووكلائهم للحضور، ويتضمن هذا الاستدعاء تحديد تاريخ ومكان وساعة إنجازها وذلك بخمسة أيام على الأقل قبل الموعد المحدد لها، ولا يباشر مهامه إلا بحضورهم أو بعد التأكد من توصلهم بالاستدعاء بصفة قانونية ما لم تأمر المحكمة بخلاف ذلك لتوفر حالة استعجال[5]، ويضمن في محضر أقوال الأطراف وملاحظاتهم ويوقعون معه على المحضر مع وجوب الإشارة إلى من رفض

---

[1]-ينص الفصل 66 من ق م م" إذا اعتبر إذا اعتبر القاضي أن الخبرة يجب ألا تقع عن خبير واحد فإنه يعين ثلاثة أو أكثر حسب ظروف القضية. يقوم الخبراء بأعمالهم مجتمعين بإنجاز مهمة الخبرة، ويحررون تقريرا واحدا، فإذا كانت آرائهم مختلفة بينوا رأي كل واحد والأسباب المساندة له مع توقيعه من طرف الجميع."

[2]-يمكن اللجوء للخبرة لاستجلاء بعض العناصر المشكلة في المادة الضريبية بالنظر إلى خصوصياتها وتشعب جوانبها الفنية،والخبرة بهذا المعنى قد تعتبر وسيلة إثبات، وضمانة حقيقية للملزم وإنما نص عليها المشرع المغربي ضمن وسائل التحقيق ليرفع من درجتها من مجرد رأي يستأنس به إلى إجراء مساعد للقضاء في تحقيق الدعوى، للتوسع أكثر أنظر: عبد العزيز موهيب، خصوصية الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة الحسن الأول بسطات السنة الجامعية 2021-2022 ص405.

[3]- يعتبر الفقه الفرنسي الخبير رجل فن، أو فنان، يقتصر دوره على إضاءة الطريق وتنوير القاضي بخصوص النازلة التي تم انتدابه فيها، فلا يمكنه التدخل في التفاصيل القانونية للنازلة، أورده عبد العزيز موهيب في أطروحته لنيل الدكتوراه، م س ص، 408.

[4]- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ملف عدد9/11/298 حكم عدد 2505وتاريخ 2011/12/30 أوردته السعدية جماني "الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية الرباط العدد الخامس ص236-237.

[5]-تنص الفقرة الأولى من الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية على أنه" يجب على الخبير تحت طائلة البطلان، أن يستدعي الأطراف ووكلاءهم لحضور إنجاز الخبرة، مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره".

منهم التوقيع، وإرفاق هذا المحضر بالتقرير القضائي المنجز ويباشر الخبير المهام المكلف بها من طرف القاضي تحت المراقبة الفعلية لهذا الأخير، الذي له الحق في الأمر بإرجاع التقرير إلى الخبير قصد إتمام المهمة متى تبين أنه غير مستوفي للنقط الفنية والعلمية المأمور بها. وفي جميع الأحوال تتم مناقشة تقرير الخبرة، حيث تبلغ المحكمة أطراف النزاع بتاريخ جلسة المناقشة بواسطة طرق التبليغ المحددة قانونا، فإذا لاحظ القاضي أن تقرير الخبير لم يجب على النقط المحددة في الأمر القضائي أرجعه إلى الخبير لإتمام ما شابه من نقصان، كما يمكنه إما بشكل تلقائي أو بطلب من أحد الأطراف استدعاؤه لحضور الجلسة التي سيستدعي لها أيضا جميع الأطراف لتقديم الإيضاحات والمعلومات اللازمة والتي توضع في محضر يوضع رهن إشارة الأطراف[1]. وهي مقتضيات تكاد تنطق مع ما ورد بالمادة 283 من قانون الإجراءات الفرنسي:

Si le juge ne trouve pas dans le rapport les éclaircissements suffisants, il peut entendre l'expert les parties présentes ou appelées »

إذا لم يقم الخبير بالمهمة المسندة إليه داخل الاجل المحدد له أو لم يقبل القيام بها، عينت القاضي بدون استدعاء للأطراف خبيرا آخر بدلا منه وأشعرت الأطراف فورا بهذا التغيير.

بصرف النظر عن الجزاءات التأديبية، يمكن الحكم على الخبير الذي لم يقم بالمهمة المسندة إليه أو رفضها بدون عذر مقبول بالمصاريف والتعويضات المترتبة عن تأخير إنجاز الخبرة للطرف المتضرر، كما يمكن الحكم عليه بغرامة لفائدة الخزينة[2].

وإذا احتاج الخبير أثناء قيامه بمهامه إلى ترجمة شفوية أو كتابية تعين عليه اختيار ترجمان من بين المدرجين بالجدول أو الالتجاء إلى القاضي. يمكن للخبير أن يتلقى على شكل تصريح عاد كل المعلومات الضرورية مع الاشارة إلى مصدرها في تقريره عدا إذا منعته القاضي من ذلك[3].

والملاحظ أن المشرع يلزم الخبير باحترام مبدأ الحضورية أو الوجاهية خلال عمليات تنفيذ الخبرة، ويظهر ذلك من صيغة الوجوب الواردة في الفصل 63 من ق م م، حيث إنه اعتبره التزام من النظام العام.[4] وذلك لأن في حضور الأطراف ووكلائهم مراقبة مباشرة لإجراء الخبرة، كما أن الخبير قد يستعين بتصريحاتهم كلما احتاج الأمر ذلك، وقد اعتبرت محكمة النقض في أحد قراراته أن " الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية يكتسي صبغة آمرة ويتعلق بحقوق الدفاع يجب احترامه مهما كانت طبيعة الخبرة، ولهذا تكون المحكمة قد خرقت النص المذكور عندما بررت عدم استدعاء الأطراف لحضور الخبرة

---

[1] ينص الفصل 64 من ق م م على ما يلي: يمكن للقاضي إذا لم يجد في تقرير الخبرة الأجوبة على النقط التي طرحها على الخبير أن يأمر "بإرجاع التقرير إليه قصد إتمام المهمة، كما يمكنه تلقائيا أو بطلب من أحد الأطراف استدعاؤه لحضور الجلسة التي سيستدعي لها أيضا جميع الأطراف لتقديم الإيضاحات والمعلومات اللازمة والتي توضع في محضر يوضع رهن إشارة الأطراف".

[2] -الفصل 61 ق م م المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 85.00.

[3] -الفصل 65 ق م م المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 85.00.

[4] - محمد المجدوبي الإدريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية، م س، ص 112.

الطبية بكونه شخصا عاديا لا يمكن له القيام بأي دور في موضوع الخبرة التي تستند على معلومات وأجهزة طبية هي في متناول الخبير وحده"[1].

وحتى يضفي مشرع قانون المسطرة المدنية المزيد من الضمانات القانونية لفائدة الطرفين نص على إمكانية سلوك مسطرة تجريح الخبير إذا توفرت شروطها، حيث خول الفصل 62 من ق م م هذا الحق لمن له المصلحة في تقديم طلب التجريح، وحدد الأمد الزمني للبت في هذا الطلب، بحيث يتعين تقديمه داخل أجل خمسة أيام من تاريخ تبليغ المقرر القضائي بتعين الخبير، وتبث المحكمة فيه داخل خمسة أيام من تاريخ تقديمه، ولا يقبل هذا المقرر أي طعن إلا مع الحكم البات في الجوهر[2]، وفي ذلك ضمانة قوية لحقوق الدفاع المقررة لأطراف النزاع بغية المحافظة على مصالحهم وصيانتها من احتمال غياب عنصر الحياد لدى الخبير، أو عدم أهليته التقنية لمباشرة المهمة المنوطة به، فتجريح الخبير المقصود به تنحيه عن المهمة التي أنتدب إليها، حتى يأتي رأيه بعيدا عن مظنة التحيز ومحاباة خصم على حساب خصم آخر، وبعيدا أيضا عن دافع الحقد أو الانتقام لكي تكون خبرته موضع طمأنينة للخصوم وللمحكمة كذلك عند الاستعانة بها، وعموما فقد حدد قانون المسطرة المدنية حالات التجريح على سبيل الحصر وهي[3]:

- إذا كان بينه وبين أحد أطراف الدعوى. نزاع
- إذا عين لإنجاز الخبرة في غير مجال اختصاصه.
- إذا سبق للخبير القضائي أن أدلى برأيه أو بشهادة في موضوع النزاع.
- إذا كان الخبير القضائي في مركز استشاري لأحد أطراف النزاع.
- إذا كان هناك سبب خطير آخر يعهد بتقدير قيمته لمحكمة الموضوع.

ونرى أنه من خلال اعتماد هذه الصياغة يكون المشرع قد تجاوز مجموعة من الملاحظات التي وجهت للمادة 62 من قانون المسطرة المدنية قبل التعديل[4] والتي كانت تكتفي بالقول إنه: " لا يقبل التجريح إلا للقرابة القريبة أو لأسباب خطيرة أخرى، ومن جهة أخرى نوه بعض المهتمين بمجال الخبرة القضائية بالمبدأ الذي كرسه التعديل الجديد حينما خول إمكانية إثارة الخبير القضائي لأسباب التجريح تلقائيا بمجرد العلم بها، وهو ما يبرز حياد ومصداقية الخبير، وينعكس إيجابا على تسريع وتيرة البت في الملفات المعروضة على أنظار القضاء [5] "ومن جهة أخرى نشير أن عدم تقديم طلب تجريح الخبير خلال المرحلة الابتدائية لا يسقط الحق في إثارة مسألة توفره على الشروط المتطلبة أمام محكمة ثاني درجة وهو ما ذهبت

[1]– قرار صادر عن محكمة النقض رقم 61 مؤرخ 27\02\1981 الصادر في الملف المدني عدد 54541، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 27 غشت سنة 1981 ص 176.

[2]– يراجع الفصل 62 من ق م م المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 85.00.

[3]– يراجع الفصل 62 من ق م م المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 85.00.

[4]– للإشارة فالفصل 62 ق م م عدل وتمم بموجب القانون رقم 85.00.

[5] – د الغفور قشيشو: ‘‘الخبرة القضائية في المادة الضريبية ‘‘مقال منشور مجلة العلوم القانونية.

إليه محكمة النقض التي قضت "...حيث إن عدم التجريح في الخبير في المرحلة الابتدائية لا يحول دون إمكانية إثارة الطاعنة مسألة توفر الخبير المنتدب على الشروط المتطلبة لإجراء الخبرة في مثل نازلة الحال وضرورة تحقق المحكمة من ذلك وإعمال تلك المقتضيات وهي باستبعادها للدفع المذكور تكون قد خالفت القانون وعرضت قرارها للنقض[1]".

وللتوضيح فإن هذا القرار لا يتعارض مع الفقرة الأخيرة من الفصل 62 من ق م م التي تحدد أجل خمسة أيام من تاريخ تبليغ المقرر القضائي بتعيين الخبير لمن له المصلحة لتقديم طلب التجريح، لأن الأمر في القرار أعلاه يتعلق بإثارة عدم توفر الشروط القانونية في الخبير ولا علاقة له بالتجريح، الذي ينبغي لقبوله احترام الاجل القانوني وإلا اعتبر كأن لم يقدم والمحكمة غير ملزمة في مثل هذه الحالة بالجواب على الطلب المذكور، وقد قضت بذلك محكمة النقض التي جاء في إحدى حيثياتها "...لكن حيث إنه ولما كانت الفقرة ما قبل الأخيرة من الفصل 62 ق.م.م تنص على أنه. يتعين تقديم طلب التجريح داخل خمسة أيام من تاريخ تبليغ المقرر القضائي بتعيين الخبرة وكان الثابت من وثائق الملف أن الإدارة بلغت بمقرر تعيين الخبير بتاريخ 2009/03/06ولم تتقدم بطلب التجريح إلا 2009/07/15 أي خارج الاجل أعلاه فإن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لم تكن ملزمة بالجواب على الطلب المذكور لعدم تقديمه طبقا للقانون مما يجعل قرارها غير خارق للمقتضى المحتج بخرقه والوسيلة على غير أساس[2]".

وفي كل الأحوال تبقى المحكمة ملزمة بالرد على الاعتراضات التي تتسم بالجدية ردا قانونيا مقنعا[3].

المحور الثاني: الدور التقريري للخبير القضائي في أحكام المادة الجبائية من خلال العمل القضائي المغربي.

لا شك أن المشرع المغربي وعلى غرار العديد من التشريعات المقارنة رتب الخبرة القضائية في مرتبة جد هامة، لكونها تشكل النبراس الذي يضيئ طريق القضاء للفصل في مجموعة من المنازعات المعروضة عليه، بل هي ضمن الوسائل الأساسية التي تسهم إلى حد كبير في تكوين القناعة الشخصية للقاضي وبناء تصوره استنادا للتقرير الذي ينجزه الخبير بشأن جوانب محددة قضائيا في المنازعات الضريبية بالنظر للخصوصيات التي تميز هذه المادة على وجه الخصوص، غير أن هذه الأهمية لا تطلق يد الخبير لخط تقرير قد يمس بشكل من الأشكال استقلال السلطة القضائية ويجهز بالتالي على مصداقية الأحكام، ولهذه الغاية تحديدا حاول المشرع تأطير حدود تدخله متى تم انتدابه، إلا الملاحظ على مستوى الممارسة العملية هو تجاوز الخبير للضوابط القانونية بحيث تحول تقاريره من مجرد استشارية تنير المحكمة في مسائل فنية

[1] – محكمة النقض قرار عدد 2/850 وتاريخ 2014/9/4 موضوع ملف عدد 2013/2/4/1158 غير منشور.

[2] – قرار عدد 2/974 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2014/10/02 موضوع الملف عدد 2013/2/4/3531 أوردته حياة حجي: الإشكالات المتعلقة بالخبرة في المجال الضريبي مطبعة البيضاوي الرباط الطبعة الأولى: ص25.

[3] – أوردته السعدية جماني الخبرة القضائية في المادة الضريبية، م س ص:47، مراد محمود الشنيكات "الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني دراسة مقارنة، دار الثقافة عمان طبعة 2008، ص95.

وعلمية إلى تقريرية تسهم بشكل مباشر في صناعة الأحكام القضائية على الرغم من أن القانون المنظم لمهنة الخبراء كان صريحا في هذه النقطة، حيث أكد على عدم إلزامية هذه التقارير للمحكمة [1]، باعتباره تدخلا في عمل القاضي وتوجيها لأحكامه، كما تسهم إجراءات الخبرة المركبة في بطء تصريف القضايا التي يتم تأجيلها لمدة قد تطول لشهور أو سنوات، وهي فترة غير معقولة وتضرب عرض الحائط كل الطموحات الهادفة لتحقيق النجاعة القضائية التي لم تعد مطلبا جماهيريا وحسب، بل أصبحت بندا دستوريا، تنضاف إلى مبادئ أخرى تهدف ضبط عمل الإدارة بمختلف أنواعها ومن ذلك الإدارة القضائية، حيث خصص دستور 2011 بابا كاملا ومن خلال سبعة عشر فصلا لتأطير الحكامة الجيدة[2].

والممارسة الميدانية تظهر بجلاء أن الخبرة القضائية هي الوسيلة الأكثر استعمالا في حل ا لمنازعات الضريبية، كما تبرهن أيضا أن القاضي الفعلي هو الخبير، حيث ينفرد بحسم المنازعات في هذه المادة من خلال أرائه التي تلقى تجاوبا مطلقا من طرف القضاء، وهنا لابد من إثارة النتائج السلبية وكذا الإشكاليات التي تنجم عن هذا التدخل في صميم اختصاصات السلطة القضائية، فمن جهة أولى وكخرق شكلي للمقتضيات المنظمة للخبرة القضائية، يصدر القاضي أمرا تمهيديا بإجراء خبرة لتنوير المحكمة في أمور فنية تستدعي اللجوء إلى أهل المعرفة، أي أن تقتصر مهمة الخبير هنا على كل ما هو واقعي وفني وفي الحدود المأمور بها قضائيا، غير أن الملفت للنظر بهذا الشأن هو أن بعض القضاة يصدر أوامر بانتداب خبراء في مسائل قانونية كذلك، ووجه الغرابة هنا أنه يتم التذرع بكون المادة الضريبية ذات طبيعة مركبة، والواقع أن كل تقنية ضريبية تكون مؤطره بقاعدة قانونية يفترض في القاضي العلم والإلمام بها، لكونها تدخل في صميم القانون وبالتالي ضمن اختصاصات القاضي ولا دخل للخبير القضائي في تفاصيلها، وهنا وجب التنبيه أن هذا التعاطي أنتج وضعا غير سليم قد لا يعصف بالعدالة الضريبية وحدها من خلال الإجهاض على حقوق طرفي النزاع وحسب، وإنما يتعداه لزعزعة الثقة المفروضة للسلطة القضائية كسلطة نص الدستور على استقلالها، حيث إن الأعم من القضاة سواء في المادة الضريبية أو في غيرها من المنازعات الأخرى لا يعتبرون الخبرة مجرد وسيلة استئناس كوضع حدده القانون، يلتزم الخبير فيه بتقديم رأيه فقط، وإنما يكتفون بالمصادقة على مضمونها مما يمنحها الصبغة التقريرية، ومن جهة ثانية فإن التقارير الوصفية التي ينجزها الخبراء غير المختصين في المادة الضريبية أو تحديدا في الشق المطلوب إجراء خبرة قضائية بشأنه، والناتج عن عدم تحديد مهمة الخبير بشكل دقيق أو إسنادها إلى شخص غير مؤهل للقيام بها لن يفيد المحكمة في شيء، وسوف يحقق لا محال نتائج عكسية، حيث بدل تنوير المحكمة في النقط الفنية والعلمية المطلوبة التي تسعف القاضي في تكوين قناعته الشخصية، يأتي

[1]–لا تلزم المحكمة بما جاء في تقرير الخبير لأن دوره مجرد استشاري وليس دورا تقريريا، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة الثانية من القانون 45.00 حيث جاء فيه " ... يمكن للمحاكم أن تستعين بآراء الخبراء القضائيين على سبيل الاستئناس دون أن تكون ملزمة لها".

[2] – يراجع الباب الثاني عشر من دستور2011 المنشور بالجريدة الرسمية والصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 91-11-1بتاريخ 27 شعبان 1432 الموافق 29 يوليوز2011.

هذا التقرير معيبا وخاليا من الدقة والوصف العلمي والتقني الصحيح، ولن ينتج عن اعتماده من طرف المحكمة إلا مجانبة الأحكام الصادرة عنها في النازلة موضوع هذه الخبرة للواقع ومن ثمة للقانون.

والواقع أن ثمة أمثلة متعددة تظهر بما لا يدع مجالا للشك في كون القاضي الإداري يكتفي بالمصادقة على تقرير الخبير دون تمحيص أو تدقيق غير أن المجال في المقال لا يتسع لعرضها كاملة، ونورد بعضها على سبيل المثال فقط، ففي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء جاء فيه[1]:

".... وحيث إنه بالنظر إلى السلطة التقديرية للمحكمة في تقييم الحجج والوثائق المدلى بها وبالنظر إلى عقود المقارنة المعتمدة من طرف الخبير المنتدب في تقريره الأصلي والتكميلي أعلاه وبالنظر إلى مواصفات العقارات موضوع التضريب مساحة وموقعا، ترى المصادقة على تقرير الخبرة التكميلي المودع بتاريخ 25/08/2011 بخصوص العقاريين عدد 10/50276 و10/51914 فيها حدده من قيمة التملك على أساس 100 درهم للمتر المربع الواحد المحدد بالتقرير الأول المودع بتاريخ 31/01/2011 والمحال عليه بموجب تقريره التكميلي السالف الذكر.

وحيث إنه تأسيسا على ما ذكر، يتعين الحكم بإلغاء الأوامر بالتحصيل بشأن الضريبة العامة على الدخل/صنف الدخول العقارية المفروضة على المدعي سنة 2007 موضوع الجداول الضريبية عدد 41301970 و41301790 و41301930 جزئيا فيما زاد على الأساس الضريبي الوارد بالتقرير التكميلي للخبير ع. ر بشأن العقارات موضوع التضريب وبجعل الصائر بحسب النسبة..."

من خلال مقتضيات هذا الحكم يظهر بجلاء ركون القاضي إلى رأي الخبير والحكم جملة وتفصيلا بما ورد بتقريره، وتؤكد هذا الطرح ما تضمنته إحدى حيثياته التي تقضي بأنه وبالنظر إلى عقود المقارنة المعتمدة من طرف الخبير المنتدب في تقريره الأصلي والتكميلي أعلاه وبالنظر إلى مواصفات العقارات موضوع التضريب مساحة وموقعا، ترى المصادقة على تقرير الخبرة التكميلي المودع بتاريخ 25/08/2011 بخصوص العقاريين عدد 10/50276 و10/51914 فيها حدده من قيمة التملك على أساس 100 درهم للمتر المربع الواحد المحدد بالتقرير الأول المودع بتاريخ 31/01/2011 والمحال عليه بموجب تقريره التكميلي السالف الذكر.

كما أصدرت نفس المحكمة في حكم عدد 2011/2368 ما يلي[2]:

[1]- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء موضوع ملف عدد 2010/6/15 تحت عدد 2011/2106 صادر بتاريخ 2011/11/17 غير منشور.

[2]- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء موضوع ملف عدد2010/9/242 تحت عدد 2368 صادر بتاريخ 2011/12/20 غير منشور.

..." وحيث إن تقرير الخبرة قد جاء مستوفيا للشروط الشكلية والموضوعية المتطلبة قانونا الأمر الذي يتعين معه الحكم وفقه.

وحيث يتعين تبعا لذلك الحكم بالإلغاء الجزئي لمقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه، وباعتماد الأسس الضريبية المحددة في تقرير الخبير.

وحيث يتعين جعل الصائر بين الطرفين بحسب النسبة..."

وبقراءة أولية لمقتضيات الحكم أعلاه يتضح أن الخبير تجاوز دوره الاستشاري إلى دور تقريري يبني عليه القاضي حيثيات أحكامه[1]، وهنا وجب القول مرة أخرى إننا لا نخشى ضياع الضمانات الممنوحة لأطراف النزاع وحسب حيث تتحكم فيها قرارات الخبير، وإنما نخشى أن يتحول إلى قاضي فعلي يهدد استقلالية السلطة القضائية ويضرب هذا المبدأ الدستوري عرض الحائط. وتتفاقم نتائج تدخل الخبير في الشؤون التي تعد خالصة للقضاء ومن صميم عمله، عندما يغيب التخصص أو تقل الكفاءة المطلوبة لإجراء تلك المهمة، حيث نقف في العديد من المناسبات على تقارير بشأن الخبرة الميكانيكية أو المحاسبية تنجز من طرف خبراء متخصصين في المناعات العقارية أو العكس، مما ينال من مدى مصداقية الخبرة عموما ومن خلالها الأحكام القضائية على حد سواء، وهنا نتساءل عن أسباب تغيب القاضي لسلطته القانونية في تحديد مهمة الخبير وحصرها في الأمور الفنية والتقنية فقط، و ما يتبع ذلك من تحديد مجال اشتغاله، وإمكانية مطالبته بالتوسع متى كان ذلك مفيدا في تنوير المحكمة بالنازلة موضوع الخبرة، وهنا أيضا وجبت الإشارة إلى أنه من حق الخصوم طلب تعديل مهمة الخبير وذلك لأسباب وجيهة، وهو الطرح الذي أقره المشرع المصري من خلال المادة 135 من قانون الإثبات، التي تنص على أن " للمحكمة عند الاقتضاء أن تحكم بندب خبير واحد أو ثلاثة ويجب أن تؤكد في منطوق حكمها على ما يلي:

– بيانا دقيقا لمأمورية الخبير والتدابير العاجلة التي يؤذن له في اتخاذها.

– الأمانة التي يجب إيداعها خزانة المحكمة لحساب مصرفات الخبير وأتعابه وأفعاله والخصم الذي يكلف هذه الأمانة والاجل الذي يتم فيه إيداع المبلغ الذي يجوز للخبير سحبه لمصروفاته..."

والمثير للجدل صراحة هو أن بعض المحاكم أصبحت تأمر بانتداب خبير في المسائل القانونية، وهو أمر غير سليم ويخالف المنطق، لأن كل ماله ارتباط بالقانون يبقى من صميم اختصاص القاضي، وصورة ذلك على المستوى العملي انتداب خبير

[1]– ينجز الخبير تقارير ذات طابع تقريري تؤثر على الحكم الصادر في المنازعة الجبائية، فالقاضي غالبا ما يكتفي بالمصادقة على التقرير، وذلك بالنظر إلى مجموعة من الإكراهات التي تحيط به ككثرة القضايا المجدولة له وكذا ضعف التكوين الضريبي خاصة في شقه التقني والمحاسبي وهنا نتساءل عن مدى استقلالية القاضي في الفصل بين الخصوم؟

ليتأكد من قانونية الفواتير المدلى به ففي إحدى حيثيات المحكمة الإدارية بمكناس ورد ما يلي:" وحيث إن المحكمة أمرت بإجراء خبرة عهد بها إلى الخبير الذي خلص في تقريره إلى أنه بعض الاطلاع على الفواتير تبين أنه ليس هناك مبرر مشروع لاستبعادها لأنها صادرة وفق المواصفات القانونية.[1]"

وقد يتعدى الخبير مهامه ومهام القاضي ليعطي تقييما لبعض النصوص القانونية، ومن ذلك قيامه بإعادة تكييف الإخلالات المحاسبية التي يعاينها المفتش مع إعطائها وصفا قانونيا مغايرا، واعتبارها مجرد أخطاء بسيطة لا ترقى للحكم بعدم مسك المحاسبة بشكل منتظم، مما تحاول معه إدارة الضرائب وفي إطار ممارستها لمهامها القانونية المتجسدة في حماية الإيرادات الضريبية، الدفع بخرق الخبير للمقتضيات المؤطرة لمهام الخبير والتي تحصرها كما سبقت الإشارة إليه في المسائل الفنية والعلمية دون تخطيها إلى تطبيق القانون على النازلة لأن هذا من اختصاص القاضي، تصطدم بقرار محكمة النقض التي توصف هذه المهام على أنها مجرد تقنية لا علاقة لها بالشق القانوني.، وهكذا في قرار صادر عن محكمة النقض عدد 864 وتاريخ 2007/10/10 موضوع ملف عدد 2005/2/4/1902 ما يلي:"حيث إن الفصل 59 المحتج به ينص على أن مهمة الخبير الذي تعينه المحكمة تنحصر في إجراء أمر تقني يرى القاضي في الاطلاع عليه ضروري للفصل في جوهر النزاع المعروض عليه أما الإجراءات المتعلقة بالقانون كالاطلاع على الوثائق (...) فهذه كلها إجراءات قانونية تستخلص من وثائق الملف ومن صميم أعمال القاضي الذي لا يملك التنازل عنها للغير أو يفوض النظر فيهما إليه وأن المحكمة باعتمادها على خبرة من هذا النوع تكون قد جردت قضاءها من الأساس القانوني وعرضته للإلغاء"[2].

وبقراءة أولية لهذا الحكم يظهر الخرق السافر للمقتضيات المؤطرة لمهام الخبير القضائي الواردة بقانون المسطرة المدنية بالشكل الذي فصلنا فيه أعلاه، حيث يلتمس القاضي من الخبير إبداء رأيه في المسائل القانونية التي تدخل في صميم اختصاصه، مما قد يؤثر سلبا ليس على تحقيق النجاعة القضائية من خلال الأحكام ذات الجودة المنشودة وحسب، بل يزلزل الثقة في القضاء كمرفق حيوي وسلطة مستقلة بذاتها، ذلك أن معظم المحاكم تنازلت عن مهامها القضائية لفائدة الخبير واكتفت بالمصادقة على تقارير الخبرة، ففي مجموعة من الأحكام والقرارات القضائية نلاحظ أن المحاكم لا تتوانى في إسناد مهمة التقرير في قانونية المحاسبة إلى الخبير، كما لا تكلف نفسها عناء الاطلاع على الوثائق المدلى بها[3]، ولا مناقشة

[1]- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم 295/203/5 ش وتاريخ2003/06/19 موضوع ملف رقم 792011/2002/5أورده الدكتور جواد العسري في مقاله تحت عنوان " المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات" منشور بجريدة المساء بتاريخ 08/19/ .2011.

[2]- قرار صادر عن محكمة النقض عدد864 وتاريخ 2007/10/10 موضوع ملف عدد 2005/2/4/1902 أوردته حياة حجي الإشكالات المتعلقة بالخبرة في المجال الضريبي، م س ص:79-80.

[3] - انظر بهذا الشأن الدكتور جواد العسري في مقاله تحت عنوان "المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات" منشور بجريدة المساء بتاريخ 08/19/ .2011

تقرير الخبير، تكاد المحاكم تتفق على عبارة واحدة وهي المصادقة على تقرير الخبير الذي جاء مستوفيا لجميع الشروط القانونية.

غير أن هذا لا يمنع من القول بالتوجه الذي تعتمده مجموعة من المحاكم الإدارية بالمملكة وهو التطبيق الكامل للمقتضيات القانونية التي تؤطر مجال الخبرة القضائية، من تعين خبير وتحديد مهامه بكل دقة، والتذكير بطبيعتها القانونية كتقرير فني وعلمي استشاري لا يرقى للدرجة التقريرية، وتسقيف مدة إنجاز هذا التقرير تحت طائلة الاستبدال، مع تحديد أتعاب الخبير والنص على اجال وضعها من الطرف الطاعن بصندوق المحكمة تحت طائلة صرف النظر عن الإجراء والبث في الطلب على حاله، ولا يتسع المجال هنا لذكر هذه الأحكام مما نكون مجبرين على الاقتصار على نماذج منها، ففي حكم لها قضت المحكمة الإدارية بمراكش:" حكمت المحكمة الإدارية بمراكش علنيا تمهيدا وحضوريا:

إجراء خبرة تنتدب للقيام بها الخبيرة ز–ح وتحدد مهمتها فيما يلي:

– استدعاء الأطراف ونوابهم وفقا لمقتضيات الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية كما تم تعديله.

– الاطلاع على جميع الوثائق المحاسبية للمدعى عليها على السنوات من 2014 إلى 2017 وتوضيح ما إذا كانت ممسوكة بانتظام وفق التشريع الجاري به العمل في الميدان المحاسبي ما إذا كانت محاسبتها برسم تلك السنوات تشوبها إخلالات معينة، و في حالة الإيجاب بيان نوع وطبيعة هذه الإخلالات و مدى تأثيرها على سلامة المحاسبة، و من تم تحديد رقم معاملاتها المحقق برسم هذه السنوات و تحديد الأساس الخاضع للضريبة على الشركات و الضريبة على والقيمة المضافة عن السنوات المذكورة، بعد رصد أوجه الخلاف بين الطرفين في ضوء قرار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة و الكل بالمقارنة بين عمل المفتش واللجنة الوطنية واستنتاجات الخبير المنتدب، و وضع جدول مقارن بخصوص ذلك مع التحليل المحاسبي للعمليات محل الخلاف ووضع جدول بالأساس الضريبي الجديد للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة عن السنوات المذكورة.

– وضع تقرير مفصل يتضمن الإفادة عن النقط المشار إليها أعلاه وذلك داخل أجل 30 يوم من تاريخ التوصل تحت طائلة الاستبدال.

– تحدد أتعاب الخبيرة في مبلغ 15.000 درهم تؤديها الجهة المدعية بصندوق المحكمة داخل أجل 15 يوما من تاريخ التوصل تحت طائلة صرف النظر عن هذا الإجراء والبت في الطلب على حالته، ويدرج الملف بجلسة 2022/09/28 وبه صدر الحكم وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمحكمة الإدارية بمراكش.[1]

[1]– حكم تمهيدي رقم 446 صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 2022/07/27 موضوع ملف عدد 2022/7116/2514 غير منشور.

والجدير بالذكر أن محكمة النقض في أحد قراراتها اعتبرت الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات، تملك معها المحكمة سلطة تقديرية، لا تخضع لرقابة محكمة النقض[1].

[1] قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 4963 بتاريخ 29\05\2004 الملف المدني عدد 02\2373 منشور بمجلة المعيار عدد 41 ص 245.

قائمة المراجع:

- عبد العزيز موهيب " خصوصية الإثبات في تسوية المنازعات الضريبية في ضوء العمل القضائي بالمغرب"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة الحسن الأول بسطات السنة الجامعية 2021-2022.
- مراد محمود الشنيكات "الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني دراسة مقارنة، دار الثقافة عمان طبعة 2008.
- المعطي الجبوجي، القواعد الموضوعية والشكلية للإثبات وأسباب الترجيح بين الحجج، مكتبة الرشاد سطات، الطبعة الأولى 2002 .
- مُحَمَّد الكشبور، الخبرة القضائية في قانون المسطرة المدنية، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2000.
- قرار محكمة النقض تحت عدد 80/25 وتاريخ 23\1\80 موضوع ملف مدني عدد 65946 منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 26.
- ظهير شريف رقم 1.58.250 بسن قانون الجنسية المغربية؛ الجريدة الرسمية عدد 2395 بتاريخ 4 ربيع الأول 1378 (19 شتنبر 1958)، ص 2190؛ كما تم تغييره وتتميمه.
- دستور2011 المنشور بالجريدة الرسمية والصادر بتنقيده الظهير الشريف رقم 91-11-1بتاريخ 27 شعبان 1432 الموافق 29 يوليوز2011.
- المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ملف عدد9/11/298 حكم عدد 2505وتاريخ 2011/12/30 أوردته السعدية جماني "الخبرة القضائية في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية الرباط العدد الخامس
- قرار صادر عن محكمة النقض رقم 61 مؤرخ 27\02\1981 الصادر في الملف المدني عدد 54541، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 27 غشت سنة 1981 .
- محكمة النقض قرار عدد 2/850 وتاريخ 2014/9/4 موضوع ملف عدد 2013/2/4/1158 غير منشور.
- قرار عدد 2/974 صادر عن محكمة النقض بتاريخ 2014/10/02 موضوع الملف عدد 2013/2/4/3531 أوردته حياة حجي: الإشكالات المتعلقة بالخبرة في المجال الضريبي مطبعة البيضاوي الرباط الطبعة الأولى.
- قرار صادر عن محكمة النقض عدد864 وتاريخ 2007/10/10 موضوع ملف عدد 2005/2/4/1902.

- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء موضوع ملف عدد 2010/6/15 تحت عدد 2011/2106 صادر بتاريخ 2011/11/17 غير منشور
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء موضوع ملف عدد2010/9/242 تحت عدد 2368 صادر بتاريخ 2011/12/20 غير منشور
- حكم المحكمة الإدارية بمكناس رقم 295/203/5 ش وتاريخ2003/06/19 موضوع ملف رقم 792011/2002/5 أورده الدكتور جواد العسري في مقاله تحت عنوان " المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات" منشور بجريدة المساء بتاريخ 08/19/ 2011.
- قرار صادر عن محكمة النقض عدد864 وتاريخ 2007/10/10 موضوع ملف عدد 2005/2/4/1902.
- حكم تمهيدي رقم 446 صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 2022/07/27 موضوع ملف عدد 2022/7116/2514.
- قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 4963 بتاريخ 29\05\2004 الملف المدني عدد 02\2373 .
- Tony MOUSSA، dictionnaire juridique de l'expertise en matière civile et 11pénale، Edition Dalloz، Paris, 1983.