

الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي - دراسة مقارنة -

الاستاذة: **عبيل ريم**

أستاذة مساعدة "أ" كلية الحقوق - جامعة قسنطينة 1 -

Résumé :

Le litige des impôts directs Occupe une place importante dans le contentieux administratif, en raison de sa particularité, ce qui impose sa soumission à un régime juridique propre, souvent différent de ce qui est répandue dans les règles judiciaires générales, la charge de prouver les faits dans ce genre de conflit est supporté et par l'administration fiscale et par le contribuable, dans le but de rapprocher entre ses deux parties.

Sur ce, chacun des deux parties peut s'appuyer sur les moyens de preuve légalement définis qui sont en rapport avec la nature du litige, est régi par les opérations de comptabilité et les techniques écrites assurés, en plus des indices fixés par le législateur en faveur de l'une des deux partie ou des preuves provenant du juge administratif, qui a un pouvoir absolue de persuasion par les preuves de conviction approuvées dans les litiges des impôts directs.

ملخص:

تحتل منازعات الضرائب المباشرة مكانة بارزة في المنازعات الإدارية نظرا لخصوصيتها وهو ما يفرض إخضاعها لنظام قانوني خاص بما يخرج في كثير من الأحيان عما هو سائد في القواعد العامة للتقاضي، فعبء إثبات الوقائع في مثل هذا النوع من المنازعات تتحمله كل من إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة فهذا التوزيع بين الطرفين قرر لأجل التقريب بين المراكز القانونية المتفاوتة بينهما.

وعليه يمكن لكل منهما الاعتماد على وسائل الإثبات المحددة قانونا التي تتناسب مع طبيعة المنازعة التي تحكمها عمليات محاسبية وتقنية تثبت في الأصل بالكتابة، بالإضافة إلى القرائن التي يضعها المشرع لصالح أحد الطرفين أو القرائن المستنبطة من القاضي الإداري الذي يبقى له كامل السلطة في الاقتناع بأدلة الإثبات المعتمدة في منازعات الضرائب المباشرة.

مقدمة:

تعد القرارات الإدارية المتخذة في المجال الضريبي سواء فيما تعلق بفرضها أو تحصيلها من أهم الحالات المثيرة للنزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب الفصل في هذه المنازعة يعد من أهم الضامات لتحقيق العدالة ، ونظرا لخصوصية منازعات الضرائب المباشرة فقد خصها المشرع الجزائري بنظام قانوني خاص بها والمتمثل في قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ بالإضافة إلى القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، ناهيك عن اختصاص القضاء الإداري بالفصل في هذه المنازعات باعتبارها ذات طبيعة إدارية، أما المشرع المغربي فقد نظمها في المدونة العامة للضرائب⁽³⁾.

وتحتل المنازعة الضريبية أهمية بالغة نظرا لعدم تساوي المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب المتمتعة بامتيازات السلطة العامة، الأمر الذي سيؤثر على عملية الإثبات في مثل هذه المنازعات وتحديد الطرف الذي سيتحمل عبء الإثبات فيما إذا كان سيقع على عاتق إدارة الضرائب في إثبات صحة قرارها أم على عاتق المكلف بالضريبة في إثبات عدم صحة ما جاء في قرار تقدير الضريبة أمام القضاء الإداري، خاصة وأن احتمالات إخفاق المكلف بالضريبة في تقديم ما يكفي من إثباتات من خلال وسائل الإثبات المتاحة بهدف حماية مركزه القانوني وحقوقه المادية يعد أمرا واردا من جهة كما أن الركون إلى قواعد الإثبات العامة في المنازعة الضريبية قد لا يتوافق مع خصوصية هذه المنازعة وضمان تحصيلها من جهة أخرى.

وعليه هل تخضع وسائل الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة للقواعد العامة المقررة للابتهات أم أن خصوصية النزاع تفرض نظام إثبات يتلاءم وطبيعة المنازعة؟

هذا ما سيتم الإجابة عنه من خلال المبحثين التاليين:

❖ المبحث الأول: عبء الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة.

- المطلب الأول: توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة.

المطلب الثاني: تطبيقات توزيع عبء الإثبات.

❖ المبحث الثاني: وسائل الإثبات المعتمدة في حسم منازعات الضرائب المباشرة.

- المطلب 1: وسائل الإثبات المباشرة

- المطلب 2: الإثبات بوسائل غير مباشرة.

المبحث الأول: عبء الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة:

يعرف الإثبات بأنه إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساسا لحق مدعى به وذلك بالكيفية والطرق التي يحددها القانون⁽⁴⁾، وعليه فإن الإثبات لا ينصب على الحق محل النزاع بل على الواقعة المنشأة للحق سواء كانت واقعة قانونية أو مادية وعليه يعد الإثبات حق للخصوم في الدعوى التي تعد وسيلة تحمي حقوقهم فإن تمسكوا به أصبح واجبا على القاضي بأن يمنح لهم الوقت المناسب لتقديمهم إثباتهم.⁽⁵⁾

أما عبء الإثبات فيقصد به تحميل الخصم الذي يكون مركزه ضعيف في القضية المرفوعة أمام القضاء بإثبات الواقعة محل النزاع في حين يكتفي خصمه بموقف سلبي، والقاعدة العامة التي تحكم الإثبات أن "البينة على من ادعى" أي أن عبء الإثبات سيقع في معظم الحالات على المكلف بالضريبة بما يوسع الفارق بين طرفين هما في الأساس غير متكافئين، لذلك فقد يعمل المشرع أو القاضي الإداري على توزيع عبء الإثبات بين طرفي المنازعة الضريبية من أجل التيسير على المكلف بالضريبة بصفته الطرف الأضعف ولتقريب المراكز القانونية المتفاوتة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

المطلب الأول: توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة.

اختلفت الآراء الفقهية التي تحدد الخصم الذي يتحمل عبء الإثبات، فهناك من يرى أن إدارة الضرائب باعتبارها ممثلة للدولة هي التي يقع عليها أصل عبء الإثبات وحجتهم في ذلك هي⁽⁶⁾:

- أن طبيعة العلاقة بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة تعد من علاقات القانون العام، وقد وافق المكلفون بالضريبة على هذه العلاقة عندما يصادق ممثلهم في البرلمان سنويا على قانون المالية.
- يترتب على اعتبار الدولة المدعي الحقيقي وقوع عبء الإثبات عليها أصلا سيادة للأمن والطمأنينة لدى أفراد المجتمع وحمايتهم من إساءة استعمال سلطتها.

ولكن الرأي الراجح يذهب إلى القول بأنه لا يمكن التمسك بتطبيق مبدأ البينة على من ادعى لأنها لا تتماشى وطبيعة النزاع الضريبي فغالبا ما يكون المكلف بالضريبة هو الطرف المدعي فيقع على عاتقه إثبات ما يدعيه ولكن في نفس الوقت نلاحظ أن إدارة الضرائب والتي غالبا ما تتمتع بسلطة مقيدة في الميدان الجبائي عليها أن تثبت أمام القضاء أن تطبيقها للمقتضيات الجبائية كان مطابقا للقانون وعليه فإن عبء الإثبات لا يلقى بصورة آلية على المدعي وإنما تتقاسمه إدارة الضرائب والمكلفين بها.

وقد أخذ الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة بعدا متصلا بحقوق الإنسان فقد قررت المحكمة الأوروبية أنه لا يمكن تحميل المكلف عبء الإثبات في القضايا الضريبية إلا إذا كان قادرا عليه وحضرت على الإدارة مواجهته بعقوبات إدارية تمنعه من الإثبات ترسيخا للحق في التقاضي والدفاع ، فهي ترى بأن الطعون الضريبية ترتبط بحق المكلف بالتقاضي لذلك فإن الإدارة ستتحمل عبء الإثبات كلما شق على المكلف بالضريبة⁽⁷⁾.

وبنفس التوجه ذهب القضاء الإداري في الجزائر ففي قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ 1997 /04/27 قضت بما يلي : " حيث أنه إذا كان المكلف بالضريبة ملزم بالإثبات بالدليل المثبت لرقم الأعمال المصرح به، فإن إدارة الضرائب ملزمة هي الأخرى بنفس الإلزام في حالة رفع رقم الأعمال المصرح به خاصة إذا كان هذا الرفع يفوق عشر (10) مرات الرقم المصرح به كما هو الحال في قضية الحال.

و حيث أنه في هذه الحالة بالتحديد بوضعهم عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة وحده فإن قضاة الدرجة الأولى يكونون قد أسأؤوا تفسير وقائع الدعوى وهذا يستجوب إلغاء قرارهم"⁽⁸⁾.

فتقاسم عبء الإثبات تمليه القيمة القانونية التي يكتسبها التصريح الضريبي الواجب على المكلف بها، إذن يقترن دوما بقرنية الصحة التي يلتزم فيها المكلف بالتصريح في الآجال المحددة قانونا لذلك فهو غير مطالب بتقديم الدليل على صحة المبالغ المصرح بها، وإذا ما أرادت إدارة الضرائب التشكيك فيه يقع عليها عبء إثبات عدم صحته والعكس صحيح. وهذا المعنى قضى مجلس الدولة حينما قرر عدم تطبيق قاعدة البيئة على من ادعى وكانت إدارة الضرائب هي المدعية، لأن تصريحات المكلف كانت ناقصة فجاء في قراره الصادر بتاريخ 2004/12/21 مع ما يلي: " حيث أن القرار المستأنف أفاد المستأنف عليه بتخفيض مستندا في تسيبه على مبدأ البيئة على من ادعى جاعلا عبء الإثبات على عاتق إدارة الضرائب.

حيث ولكن تطبيقا للمادة 187 من قانون الضرائب فإنه متى ثبت نقص في التصريح أي خلال المكلف بالضريبة بإلزامه بالتصريح بجميع مشترياته يجوز لإدارة الضرائب في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للمعلومات والوثائق المطلوبة اتخاذ الفرض التلقائي للضريبة الذي يترتب عنه جعل عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة..."⁽⁹⁾.

المطلب الثاني: تطبيقات توزيع عبء الإثبات:

لم يفصح المشرع الجزائري أو حتى المغربي عن موقفهما الصريح من عبء الإثبات بين طرفي الخصومة في منازعات الضرائب المباشرة، ومع ذلك يمكن رصد من خلال بعض الأمثلة التطبيقية:

الفرع الأول: إلزام إدارة الضرائب بعبء الإثبات:

ألزم المشرع الجزائري إدارة الضرائب بتحمل عبء الإثبات في حالات عدة نذكر منها:

أولاً: عبء الإثبات المرتبط بالدفاتر التجارية:

يفرض المشرع على المكلفين بالضريبة مسك دفاتر وسجلات تجارية⁽¹⁰⁾ وتقديمها عند المحاسبة الضريبية بوصفها إيضاحاً لمصدر دخله الخاضع للضريبة ومجمل حساباته خاصة مقدار الدخل والنفقات وهذا الالتزام يعد استثناء على القاعدة العامة أنه " لا يجبر الخصم على تقديم دليل ضد نفسه" بما يثبت ذاتية الإثبات الضريبي فإذا ما رأت الإدارة الضريبية عدم صحة الدفاتر التجارية و المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة فعلياً إثبات ذلك وهذا ما قضت به المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: عبء الإثبات في حالة المعاينة دون إخطار مسبق:

فإن كان المشرع في الأصل ألزم إدارة الضرائب بتبليغ المكلف بموعد الفحص الضريبي ومكانه ومدته قبل خمسة عشر(15) يوماً على الأقل من تاريخ الاستلام⁽¹¹⁾ واستثناءاً يجوز لإدارة الضرائب عدم تبليغ المكلف بالضريبة في حالة وجود تلبس من طرفه، وفي هذه الحالة يتم الترخيص بإجراء معاينة مباشرة بأمر من رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً أو من يفوضه ويقع على الإدارة عبء إثبات ارتكاب المكلف بالضريبة لإحدى الممارسات التدليسية المحددة في القانون⁽¹²⁾.

أما المشرع المغربي فقد وضع على عاتق إدارة الضرائب إثبات الإشعار بالمعاينة والذي يسلم إلى المعني به وهو المكلف بالضريبة شخصياً أو من ينوبه حسبما حددته المادة 210 فقرة 6 وما بعدها من المدونة العامة للضرائب وفي حالة ما رفض التوقيع فإن العون يثبت ذلك في المحضر، كما تلتزم الإدارة بالإثبات في حالة صحة المحاسبة المسوكة من المكلف بالضريبة، فلا يجوز لها في هذه الحالة إعادة تقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبتت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها طبقاً للمادة 213 فقرة 03 من المدونة العامة للضرائب.

الفرع الثاني: إلزام المكلف بالضريبة بعبء الإثبات

حمل المشرع المكلف بالضريبة عبء تقديم أدلة الإثبات في عدة حالات نذكر منها:

أولاً: الإثبات المرتبط بتقدير التكاليف وفرض الضريبة:

يتمر تحديد الضريبة واجبة الدفع بمراحل تقدير متتالية تبدأ بحصول الواقعة المنشأة للضريبة أو مناسبة إخضاع دخل المكلف للضريبة ثم حصر الدخل الإجمالي وعبء إثباتها يقع على

الإدارة، ثم تبدأ مرحلة طرح التكاليف و الخسائر التي لحقت للمكلف للوصول إلى الدخل الصافي الذي يستخلص منه مقدار الضريبة تطبيقا لقاعدة العدالة الضريبية.

فالأصل في إثبات مجموع التكاليف و الخسائر يقع على عاتق المكلف بالضريبة وذلك بتقديمه للوثائق والأدلة الكافية المثبتة لها حتى يتم طرحها⁽¹³⁾، حتى أن المشرع ألزم المكلف بالضريبة بالاحتفاظ بالوثائق الثبوتية التي ستكون محلا للمراقبة والتحقق الجبائي لمدة عشر (10) سنوات بدءا من تاريخ تحريرها طبقا للمادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، فإذا لم يقدم المكلف بالضريبة ما يثبت مصاريفه و خسائره فلإدارة الضرائب فرض الضريبة بناء على تقييمها التلقائي.

أما المشرع المغربي فقد كلف الملزم بالضريبة بالإثبات في عدة حالات من بينها حالة عدم تقديمه لإقراره الضريبي إذا ما طلبت منه الإدارة ذلك فقد قضت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في قرارها بتاريخ 2007/04/03 بقولها: "عدم تقديم الملزم لإقراره بعد إنذاره من طرف إدارة الضرائب بموجب رسالتين مضمونتين الوصول يجعل هذه الأخيرة محقة في فرض الضريبة بصورة تلقائية... ويجعل عبء إثبات مغالمتها في تقدير الضريبة المذكورة على عاتق الملزم"⁽¹⁴⁾.

كما ألزام المكلفين بالضريبة الشركاء في مال مشاع أو في شركة محاصة بتقديم محرر رسمي أو عقد مصادق على التوقيعات المذيل بها يحدد حصة كل واحد في المال المشاع أو في شركة المحاصة حتى يحدد الدخل الصافي لكل واحد منهم وإلا سيتم فرض الضريبة باسمهم جميعا طبقا للمادة 26-II من المدونة العامة للضرائب .

ثانيا: عبء الإثبات المرتبط بعدم القدرة على دفع الضريبة:

أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة إمكانية الاستفادة من إبراء من دفع الضريبة أو التخفيض من أعبائها إذا قدم مبررا يثبت عجزه وعدم قدرته على دفع كامل المبلغ أو جزء منه والتي حددها المشرع في كل من حالي العوز وضيق الحال طبقا للمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، ففي هذه الحالة يلزم المكلف بالضريبة بتقديم طلبه إلى مدير الضرائب بالولاية، وعليه في هذه الحالة إثبات الظروف الخاصة أو العامة التي حالت دون قدرته على الوفاء بتسديد ما عليه من دين ضريبي كلاً أو جزء منه.

بذات الموقف أو المشرع المغربي في المادة 236 من المدونة العامة للضرائب، كما ألزم المكلف بالضريبة أيضا بالإثبات في حالة مطالبته بتخفيض أو بإبراء من الضرائب المتعلقة بالأكرية إذا لم يتم استيفاؤها طبقا للمادة 239 من نفس المدونة، بالإضافة إلى ذلك فقط ألزم المكلف أيضا بإثبات مغادرته المغرب بموجب إقرار يرسله إلى مفتش الضرائب التابع له موطنه الضريبي برسالة مضمونة الوصول قبل ثلاثين (30) يوما على الأقل من تاريخ المغادرة كما نصت عليه المادة 85 من نفس المدونة.

كما يقع على الخاضع للضريبة إثبات دفعه لضريبة في البلد الأجنبي الذي نشأت فيه حتى يتفادى الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات التي أبرمتها المغرب طبقا للمادة 77 من نفس المدونة.

المبحث الثاني: دور وسائل الإثبات في حسم منازعات الضرائب المباشرة.

تتنوع وسائل الإثبات وتختلف من حيث حجيتها، فإما أن تكون مباشرة تنصب دلائها على الواقعة المراد إثباتها وهي الكتابة والمعينة والخبرة، وإما بطرق غير مباشرة لا تنصب دلائها على الواقعة المراد إثباتها مباشرة ولكن تستخلص عن طريق الاستنباط وهي القرائن والإقرار واليمين التي تستبعد في مثل هذه المنازعات لأنه من غير الممكن توجيه اليمين للدولة كما أن حفظ المال العام لا يكون رهينة اليمين.

والجدير بالذكر أن تحديد طرق الإثبات وبيان متى يجوز استعمال كل منها وتحديد قوتها في الإثبات من مسائل القانون التي تخضع للرقابة عند الطعن، في حين أن اقتناع القاضي الإداري بالمحكمة بوسيلة إثبات معينة تعد من المسائل التي تستقل بها محكمة الموضوع⁽¹⁵⁾.

المطلب الأول: وسائل الإثبات المباشرة

الفرع الأول: الإثبات بالمحرمات (الكتابة):

تعد أدلة الإثبات المكتوبة من أهم وسائل الإثبات بما لها من قوة مطلقة فهي تثبت جميع الوقائع القانونية منها والمادية⁽¹⁶⁾، فلها تأثير قوي في تكوين قناعة القاضي الإداري في حسم المنازعة الضريبية، وتظهر أهمية الكتابة في كونها تهدف إلى ضمان حماية أموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العامة خاصة وأن العمل الإداري يتميز بطابعه الكتابي، فالإجراءات الإدارية لا تحفظ وفقا لما يثبت في ذاكرة الموظفين.

وتختلف حجبة المحرمات بحسب نوعيتها فهناك محرمات رسمية وأخرى عرفية أو عادية.

أولاً: المحرمات الرسمية:

ويقصد بها السندات التي يثبت بها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود اختصاصه ما تم على يديه أو ما أدلى به أصحاب الشأن في حضوره⁽¹⁷⁾، ولهذه المحرمات حجبة تسري على جميع الأشخاص فيما يخص البيانات الواردة من الموظف العام في حدود اختصاصه ولا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير طبقا للمادة 324 من القانون المدني، أما البيانات الصادرة من ذوي الشأن ويدونها الموظف العام على مسؤوليته من دون التأكد من صحتها فيمكن إثباتها بالطرق الأخرى بالإثبات فلا يطعن فيها بالتزوير.

وعليه فيمكن أن تقدم هذه المحررات من إدارة الضرائب كما أن المكلف بالضريبة لا يستغن على الاستدلال بها.

1- المحررات الرسمية المقدمة من إدارة الضرائب:

من أهم المحررات الرسمية التي تستند عليها إدارة الضرائب في إثبات موقفها المحاضر للضريبة المتمثلة في مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقدمها في المنازعة الضريبية⁽¹⁸⁾ حيث يقوم البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات أو معائنات ميدانية يترتب عليها تحرير أعوان إدارة الضرائب المؤهلين محاضر بالمهنة المسندة إليهم سواء تعلق الأمر بمحاضر المعاينة أو الرقابة الجبائية.

أ- محاضر المعاينة:

يلجأ للمعاينة في حالة وجود قرينة على ارتكاب المكلف لممارسات احتيالية ففي هذه الحالة ترخص إدارة الضرائب لأعوانها المؤهلين قانونا للقيام بإجراء معاينة في المحلات المعنية وفقا للضوابط القانونية وإلا كانت باطلة⁽¹⁹⁾.

وكثيرا ما يعتمد القاضي الإداري على هذه المحاضر كدليل للإثبات، ففي قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 11/23/11/23 قضى بما يلي: «حيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن المستأنف كان فعلا محل تسوية بناء على محضر معاينة مد من طرف مصالح إدارة الضرائب بعد معابنتهم لغلق محل الاستئناف.

حيث أن المشكل المطروح من طرف المستأنف يخص مدى استهلاك المخزون البالغ 1.711.000.00 دج إذ أنه يذكر مكتفيا بإجراء خبرة للتحقق من وجوده ولكن عجز المستأنف تقديم ما يثبت عدم استهلاكه للمخزون خلال سنتي 99/98 لا يمكن معه استبعاد محضر المعاينة باعتباره قرينة على وجود المخزون ماديا...»⁽²⁰⁾.

وبذات الموقف أخذ المشرع والقضاء الإداري بالمغرب ممثلا في الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قرارها بتاريخ 2008/10/08 بقولها: «لئن كان المستأنف قد أدلى بشهادة مسلمة من الطبيب البيطري مؤرخة في 1997/03/19 تفيد توقفه عن الذبح بالمجزرة العمومية، فلا تنفي عنه بيع تلك المادة التي عابنت المصالح الجبائية ممارستها بواسطة أحد أعوانها التي حررت محضرا بشأنها بتاريخ 2001/01/12 أثبتت فيها أن المستأنف يبيع بمحل سكنها مادة الخليع بثمان السوق بالتقسيط وبالجملة، وأنه في مدة عشرين دقيقة استقبل فيها عشرين زبونا تكلفت بهم زوجته وأن المستأنف لم يدل بما يخالف ما جاء في المحضر المذكور، مما يبقى الفرض الضريبي قائما على أساس»⁽²¹⁾.

ب- محضر الرقابة الجبائية:

ويقصد بالرقابة الجبائية مجموع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة⁽²²⁾.

وبناء عليه يقوم المفتش الضريبي بالتحقيق في مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون. فمن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجة بهدف مراقبة صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وصولا إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة، وفي هذا المجال تتمتع إدارة الضرائب بممارسة حق الإطلاع مع ضرورة الالتزام بالسري، وتشمل هذه الرقابة كل من الرقابة على التصريحات والتحقيق الجبائي.

ويشمل التحقيق الجبائي عمليات الفحص التي تتم في عين المكان والملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال وهو نوعين:

- التحقيق في المحاسبة ويشمل المكلفين بالضريبة المزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية وفقا للقانون الضريبي والقانون التجاري.
- التحقيق المعمق ويمس مجمل الوضعية الجبائية للمكلف وهدفه الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به للتأكد من الوضعية المالية ونمط المعيشة آخذا بعين الاعتبار نفقاته ومجالات توظيف أمواله.

فإذا تم إعداد المحاضر الخاصة بهذه العمليات وفقا للشروط والإجراءات المحددة قانونا⁽²³⁾ فإنها تعد دليلا رسميا يعتمد عليه القاضي الإداري في تأسيس حكمه وفض النزاع وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2006/01/24 والذي أقر فيه بصحة ما جاء في محضر المراقبة الجبائية بناء على المعلومات التي تحصلت عليها إدارة الضرائب بناء على حق الإطلاع لدى بنك التنمية وبنك الجزائر الخارجي وبنك القرض الشعبي الجزائري، والتي تثبت نقص التصريحات المدلى بها من الشركة محل فرض الضريبة بقوله: «حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن إعادة التقييم جاء بناء على وثائق رسمية لم تناقضها المستأنف عليا...»⁽²⁴⁾.

وتسقط حجية هذه المحاضر إذا أثبتت عدم احترام إدارة الضرائب للإجراءات القانونية التي فرضت لحماية المكلفين بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب وفي نفس الوقت حماية الموارد المالية للدولة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 2003/06/17 والذي لم يأخذ فيه بمحضر

الرقابة الجبائية كدليل للإثبات لعدم قيام إدارة الضرائب بإجراء الإشعار المسبق للمراجعة فيما يخص جميع المحلات الخاضعة للضريبة لخضوعها إقليميا لعدة مفتشيات كما أنه لم يحدد الفترة المعنية بالمراجعة⁽²⁵⁾.

2- المحررات الرسمية المقدمة من المكلف بالضريبة:

يحتاج المكلف بالضريبة إلى تقديم أدلة قوية لإثبات ادعائه فهو لا يستغن عن المحررات الرسمية بما لها من حجية قاطعة في الإثبات، ومن أهم المحررات الرسمية التي يمكن الاستناد عليها هي مختلف الوثائق والشهادات ذات الصلة والمستخرجة من مختلف الإدارات والمؤسسات العمومية، بالإضافة إلى العقود التوثيقية، فقد أقر القاضي الإداري بمجلس الدولة بما تضمنه عقد إيجار رسمي أبرمه المكلف بالضريبة بصفته مستأجرا للمحل التجاري وتعهده فيه بدفع الضرائب الملقاة على عاتق المؤجروبناء على هذا العقد ألزم المكلف بدفع الضرائب التي تعهد بها في العقد لصالح المؤجر⁽²⁶⁾

أما القضاء الإداري في المغرب فيمارس سلطة تقديرية واسعة بشأن قبول المحررات الرسمية التي يتخذها المكلف بالضريبة كوسيلة للإثبات بالنظر إلى دورها في إثبات الواقعة المنشئة للضريبة أو التي توجب الإعفاء منها، فقد قضى المجلس الأعلى ممثلا في غرفته الإدارية في قراره بتاريخ 2007/02/28 بمايلي: «حيث أن المستأنف عليه خاضع لنظام الريح الجزافي الذي يتحدد الدخل الخاضع للضريبة في إطاره انطلاقا من عنصر ثابت وآخر متغير وليس انطلاقا من الدخل المحقق، وبالتالي فإن إدلاءه بشهادة إدارية من مصلحة المياه والغابات التي تثبت عدم حصوله على أية صفقة بشأن الأخشاب الغابوية خلال السنوات من 1995 إلى 2000 لا تفيد توقفه عن مزاولته النشاط المهني الممارس من طرفه والمتمثل في بيع تلك الأخشاب بالجملة ما دام أن لم يقدم إقرارا بانقطاعه عن مزاولته هذا النشاط خلال السنوات المذكورة»⁽²⁷⁾.

ثانيا: المحررات العرفية:

وهي الأوراق المحررة بشأن تصرف قانوني دون تدخل من موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها، فالمصدر القانوني لحجيتها هو احتوائها على توقيع صاحبها، وأن يكون لها تاريخ ثابت طبقا للمادة 328 من القانون المدني ويتحقق ذلك بدءا من يوم تسجيل المحرر العرفي أو من يوم ثبوت مضمونه في عقد آخر حرره موظف عام، أو من يوم التأشير عليه على يد ضابط مختص، فقد رفض مجلس الدولة الإثبات بعقد عرفي لم يثبت تاريخه⁽²⁸⁾.

وعلى ضوء ما سبق بيانه فإلى أي مدى يمكن اعتبار كشف التقدير الذاتي المقدم من طرف المكلف بالضريبة من قبيل المحررات الرسمية أو العرفية؟.

يقصد بكشف التقدير الذاتي هو قيام كل من يتأتى له مصدر دخل أو أكثر خاضع للقانون الضريبي بتقديم كشف خطي يبين فيه جميع مصادر دخله من حيث النوع أو مقدار ما تأتي من دخول من هذه المصادر ثانيا وما تكبده من التزامات ومصاريف في سبيل تحقيق هذا الدخل وصولا للدخل الصافي المتأتي له، وتحدد الإدارة نموذجا لهذا الكشف الذي يعد بمثابة الإقرار الخطي الصادر من المكلف بالضريبة يبين فيه نتيجة أعماله السنوية وهذا ما أكد عليه المشرع في المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالمكلف بالضريبة هو الأدرى بوضعيته المالية؛ أي ما حققه من أرباح وما تكبده من مصاريف وخسائر.

وعليه فالإقرار الضريبي هو إفصاح من المكلف إقرارا ملزما له وحجة عليه إذا كان مخالفا للقانون فهو يخضع للتحقيق الجبائي لذلك فقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة بتأييد ما أدلى به في تصريحاته بكل وثائق الإثبات المطابقة حتى يتم التأكد من صحتها، ويبقى ملزما بمسكها إلى غاية انقضاء أربعة سنوات التي تلي السنة التي تم فيها قيد الإيرادات والنفقات، ولا يكون الإقرار حجة لصالح المكلف إلا إذا ثبتت صحته بعد التحقيق فيه من طرف موظف إدارة الضرائب المختص والتأكد من صحة ما جاء فيه، وإلا سيتم استبعاده واعتماد النتائج المتوصل إليها من طرف الإدارة⁽²⁹⁾.

ثالثا: المحرر الإلكتروني:

في إطار الحديث عن الإثبات بالمحررات تجدر الإشارة إلى تطور هذه الوسيلة لتتخذ طابعا آخر هو المحرر الإلكتروني الذي ازداد التعامل به في مجال المعاملات الخاصة بالتجارة الدولية ثم اتسع نطاقه ليشمل المعاملات الحكومية، وعليه فقد يأخذ هو الآخر إحدى الصورتين فيما أن يكون رسميا وفي هذه الحالة يحرره موظف عام أو يفقد هذه الوصف إذا حرره الأشخاص العاديين.

ويعرف المحرر الإلكتروني بأنه: «المحرر الذي يتضمن بيانات معالجة إلكترونية ومكتوبة وموقع عليه بطريقة إلكترونية وموضوع على دعامة مادية، مع إمكانية تحوله لمحرر ورقي عن طريق إخراجه من المخرجات الكمبيوترية»⁽³⁰⁾.

المشرع الجزائري قد تبنى مثل هذه المحررات بموجب المادة 323 مكرر من القانون المدني بقولها: «ينتج الإثبات بالكتابة من تسلسل الحروف أو أوصاف وأرقام وأية علامات أو رموز ذات معنى مفهوم مهما كانت الوسيلة التي تتضمنها وكذا طرق إرسالها»، أما في مجال المنازعة الضريبية فقد أجاز المشرع للمكلفين استخدام هذه الوسيلة لإثبات تصريحاتهم كما ورد في المادة 20 رقم 3 من قانون الإجراءات الجبائية والتي ألزمت المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية وبأن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم المستعملة في تأسيسها.

أما المشرع المغربي فقد نظم هذا النوع من المحررات ضمن قانون خاص رقم 53.03 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات، وعرفها في الفصل 417 من مسطرة الالتزامات والعقود والتي نصت على مايلي: «تتمتع الوثيقة المحررة على دعامة إلكترونية بنفس قوة الإثبات التي تتمتع بها الوثيقة المحررة على الورق»، كما نصت المادة 2012/1/06 من المدونة العامة للضرائب على كيفية مراقبة المحاسبة والوثائق المحفوظة بشكل إلكتروني.

الفرع الثاني: الإثبات بالخبرة:

يقصد بالخبرة العملية المستندة من طرف القاضي إما تلقائيا وإما بناء على اختبار الأطراف لأناس ذوي خبرة أو حرفة أو فن أو علم لما لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم لاستخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكن للقاضي إثباتها بنفسه، فالهدف من الخبرة هو الحصول على توضيح واقعة مادية أو تقنية محضّة.

والقاعدة العامة أن الخبرة دليل أصلي في الإثبات فهي غير مكتملة لدليل آخر موجود ومع ذلك فقد اعتبرها المشرع الجزائري كإجراء خاص للتحقيق طبقا للمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

وتخضع الخبرة في مجال منازعات الضرائب المباشرة لمقتضيات خاصة في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، أما المشرع المغربي فقد أخضعها للأحكام العامة الواردة في قانون المسطرة المدنية ضمن الفصول 59 إلى 66، بالإضافة إلى المادة 242 من المدونة العامة للضرائب .

ويمكن للمحكمة الإدارية للجوء للخبرة من تلقاء نفسها، وفي هذه الحالة تعين خبيرا واحد وإما يطلب من أحد الطرفين وفي هذه الحالة يعين لكل طرف في الخصومة خبير، ويعين الخبير بأمر من المحكمة الإدارية يحدد فيه مهامه بدقة، وفي المغرب يتم تعيين الخبير من بين الخبراء المجدولين والمعتمدين لدى محكمة الاستئناف بالمنطقة المفروضة فيها الضريبة ومصنفا ضمن الخبراء المحاسبين والمعتمدين⁽³¹⁾، ومع ذلك فإن حسم النزاع لا يتوقف على هذا الصنف فقط من الخبراء بل قد يحتاج الأمر إلى خبراء في قطاعات مختلفة لذلك فتخصيص المشرع في هذا المجال كان في غير محله، ويمكن رد الخبير إذا ثبت عدم اختصاصه.

وتنجز الخبرة تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية في حالة تعددهم ويتولى تحديد اليوم والساعة التي تبدأ فيها العملية مع إشعار طرفي النزاع وبقية الخبراء إن وجدوا خلال 10 عشرة أيام قبلها، كما يوجه الاستدعاء إلى رئيس لجنة الطعن بالدائرة إذا ما تم الطعن أمامها، وإذا ما تغيب أحد الأطراف رغم ثبوت استدعائه فإن الخبرة تعد حضورية في حقه أما إذا لم يقم بهذا الإجراء كانت الخبرة باطلة وهو من النظام العام يمكن إثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى⁽³²⁾.

وبعد إتمام عملية الخبرة يحرر عون إدارة الضرائب محضرا حولها يضمنه رأيه ولعل السؤال يثور حول أهمية هذا المحضر في ظل وجود تقارير الخبراء أو تقرير الخبير كما أن الإدارة طرف في النزاع وأن موقفها سيثبتته الخبر في تقريره.

وتودع هذه التقارير لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية حتى يطلع عليها الأطراف خلال مدة عشرون (20) يوما من تاريخ إبلاغهم بها، ويدلون بملاحظاتهم بشأنها ويبقى للقاضي سلطة تقديرية واسعة في قبول الخبرة أو رفضها، أو تقدير نقصانها والأمر بالإجراء خبرة تكميلية⁽³³⁾.

أما في التشريع المغربي فبالإضافة إلى ما سبق قوله فقد منح الخبير إمكانية إجراء الصلح بين طرفي النزاع، في أي مدى يمكن تطبيق هذا الإجراء في المنازعة الضريبية والراجح استحالتة ولعلها إحدى المساوئ التي تسجل ضد النظام المغربي حينما جعل هذا النزاع خاضع للقواعد العامة للتقاضي وفقا للإجراءات المدنية.

المطلب الثاني: الوسائل غير المباشرة في الإثبات:

الفرع الأول: الإثبات بالبيينة:

يقصد بالبيينة أو شهادة الشهود ما يدلى به في مجلس القضاء شخص من غير أطراف خصومة بعد حلف اليمين بما شاهده أو سمعه مباشرة من وقائع، أما اعتماد القاضي الإداري على الشهادة كوسيلة إثبات في المنازعة الضريبية فيبقى واردا ونادرا لحصول في ذات الوقت بالنظر إلى خصوصية المنازعة التي يغلب عليها الطابع الفني بالإضافة إلى أن هذا النوع من المنازعات يعتمد بشكل كبير على المحررات كما سبق توضيحه.

وتبقى البيينة خاضعة للسلطة التقديرية للقاضي الإداري الذي يمكنه الاستغناء عنها في ظل وجود وسائل أخرى، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2004/12/21 بقوله: «حيث وبالرجوع إلى القرار المستأنف فيه نجد أنه تعرض لمسألة السرقات بقوله أن هذا الإدعاء غير ثابت وأن الشهادة المقدمة لا تثبت بأن المحل قد تعرض فعلا للسرقة.

حيث فضلا عن ذلك يتضح من الشهادة المؤرخة في 193/10/13 أن محافظ الشرطة يشهد بأن المستأنف تقدم للمصلحة المصرحة في 1993/09/19 أن محله تعرض للسرقة، وأشار إلى أشياء لا علاقة لها بنشاطه التجاري وبالتالي استبعاد الشهادة كان على حق و صواب من طرف قضاة الموضوع وسببوا بما فيه الكفاية قرارهم مما يجعل الوجه غير سديد يتعين رفضه»⁽³⁴⁾.

أما المشرع المغربي فقد أعلن صراحة عن عدم الأخذ بالبيينة و اليمين في إثبات المنازعة الضريبية في المادة 140 من المدونة العامة للضرائب وإن كانت هذه القاعدة تخص منازعات التسجيل

إلا أن العمل جرى على تطبيقها على كل المنازعات الضريبية بما فيها الضرائب المباشرة، فلا تقبل شهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة بدليل مكتوب.

الفرع الثاني: الإثبات بالقرائن:

تعتبر القرائن من وسائل الإثبات وتعني استخلاص أو افتراض أمر مجهول من واقعة معلومة⁽³⁵⁾، وهي نوعين قرائن قانونية وأخرى قضائية.

أولاً: القرائن القانونية:

عرفها المشرع في المادة 337 من القانون المدني بأنها ما يستنبطه المشرع من أمر ثابت للدلالة على أمر غير ثابت، فهي تغن من تقرر لمصلحته من أي طريقة أخرى للإثبات، وتنقل عبء الإثبات إلى الطرف الآخر بتقديمه لدليل عكسي ما لم يقض القانون بخلاف ذلك، وإن كان في الأمر مخالفة لمبدأ دحض الدليل بالدليل أو حرية الدفاع⁽³⁶⁾.

ويتصف هذا النوع من القرائن بخاصية التعميم والتجريد لأنها من صنع المشرع بنص القانون فهو يضعها دون أن تكون أمامه حالة خاصة فتعمم على كل الحالات التي تتوافر فيها شروطها. وتظهر أهمية الأخذ بالقرائن القانونية في كونها تمنع الأفراد من التحايل على القانون، ولاستحالة الإثبات في بعض الحالات واعتماد المتعارف المألوف، ومن أمثلة القرائن القانونية التي أقرها المشرع في مجال منازعات الضرائب المباشرة نذكر مالي:

1- قرينة اعتماد مقدار رقم الأعمال المبلغ للمكلف بالضريبة: فقد ألزم المشرع إدارة الضرائب في المادة 02 من قانون الإجراءات الجبائية إشعار الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية يتضمن تبليغا بالتقييم الخاص بكل سنة من سنوات الفترة الجزائرية ولهؤلاء الرد على هذا الإشعار خلال مدة ثلاثون (30) يوما من تاريخ استلام التبليغ وإرسال قبولهم وإبداء ملاحظاتهم، فإذا لم يوافقوا على هذا التقييم الإداري أو لم يتم الرد خلال الأجل القانوني، قرينة تمكن الإدارة من الاعتماد على تقديرها وهي قابلة لإثبات العكس.

2- تعد الممارسات التدليسية قرينة على سوء نية المكلف بالضريبة وتهربه من دفع الضريبة طبقا للمادتين 34.36 من قانون الإجراءات الجبائية، كما نص المشرع المغربي على أن وجود إخلالات جسيمة في مسك المحاسبة يفقدها حجيتها ويبيح للإدارة فرض الضريبة وفقا للعناصر المتوفرة لديها طبقا للمادة 213 من المدونة السالفة الذكر.

ثانيا: القرائن القضائية:

وهي استنباط القاضي أمرا غير ثابت لديه في الدعوى المنظورة فهي التي يستنبطها القاضي من وقائع ثابتة في أوراق الدعوى وحيثياتها فلكل دعوى قرائن قضائية خاصة بها، أي أنه لا يمكن تعميمها في كل المنازعات التي تتوافر فيها شروطها كما هو حال القرينة القانونية.

ضيق المشرع من نطاق استخدام القرائن القضائية وحصرها في الأحوال التي تثبت فيها بالبيئة طبقا للمادة 390 من القانون المدني، ويمكن للقاضي الاكتفاء بقرينة واحدة إذا ما كانت مقنعة⁽³⁷⁾، فقد أقر مجلس الدولة بأن تاريخ التبليغ بالإجراءات السابقة على سند التحصيل والذي ورد ضمن السند في حد ذاته قرينة على عدم وقوع التبليغ⁽³⁸⁾، وقضت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمغرب بأن صحة البيانات الواردة في إقرار المكلف بالضريبة والمتمثلة في رقم البطاقة الوطنية ورقم الخضوع للضريبة قرينة على نسبته للمعني دون الحاجة للتحقق من صحة توقيعه⁽³⁹⁾.

خاتمة:

يعتمد الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة على مبدأ توزيع عبء الإثبات بين طرفي النزاع خلافا لما هو سائد في القواعد العامة، وهذا بالنظر إلى ما تمتلكه إدارة الضرائب من صلاحيات تقابلها مجموع الضمانات التي يتمتع بها المكلفين بالضريبة لحماية حقوقهم، كما أن خصوصية هذا النوع من المنازعات يفرض على القاضي الإداري التعامل مع وسائل الإثبات المحددة في الشريعة العامة بشكل يتناسب وطبيعة النزاع كما هو مبين في النتائج الآتي ذكرها:

- أن يتم توزيع عبء الإثبات على طرفي المنازعة الضريبية بشكل واضح ضمن قانون الضرائب والقوانين ذات الصلة رفعا للغموض المسجل في التشريعين الجزائري والمغربي، وذلك ببيان عبء الإثبات الملقى على كل منهم ومتى يقع على أحدهما وينتقل إلى الآخر، وتدعيم هذا الأمر بالحملات الإعلامية التي تقدمها إدارة الضرائب لمتعاملين معها.
- إذا واجه الطرف المكلف بعبء الإثبات إستحالة أو إرهاب في تقديم أدلة الإثبات بفعل خصمه ينتقل عبء الإثبات إلى الطرف الآخر.
- يحوز كشف التقدير الذاتي حجية المحرر العرفي إذا ما أشر عليه موظف إدارة الضرائب وأقر بصحة ما فيه وتكون حجة على المكلف بالضريبة.
- أن تستثنى البيئة كوسيلة للإثبات مثلها مثل اليمين بشكل صريح لا يدع مجال للتأويل كما فعل المشرع المغربي حينما استثنى من دائرة الإثبات في منازعات التسجيل في المادة 140 من المدونة العامة للضرائب.
- تكون الدفاتر التجارية والمحاسبية حجة في إثبات دخل المكلف ما لم تثبت إدارة الضرائب خلاف ذلك بدليل كتابي.

- تنظيم الإثبات بالمحرر الإلكتروني بقواعد أكثر وضوحاً لا تدع مجالاً للشك أو الغموض الذي قد يستغله أحد طرفي النزاع.
- العمل على تكوين القضاة في المجال الجبائي والمحاسبي حتى تقليلاً من حالة اللجوء للخبرة في مثل هذه المنازعات لأنها أصبحت بمثابة التقرير الفاصل في النزاع.
- دعم وعي المكلفين بالضريبة من خلال العمل على نشر الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة.

الهوامش:

- (1) قانون المالية رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.
- (2) قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- (3) ظهير شريف رقم 1.10.200 الصادر في 2010/12/29 بتنفيذ قانون المالية رقم 43/10 للسنة المالية 2011 المتضمن المدونة العامة للضرائب، ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74,447 بتاريخ 1974/09/28 بالمصادقة على قانون المسطرة المدنية.
- (4) د. توفيق حسن فرج، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص 05.
- (5) د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثاني، الإثبات، منشأ المعارف، الإسكندرية، 2004، ص 33.
- (6) د. سالم شوابكة، د. عبد الرؤوف الكساسبة، ((وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي))، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 02، 2006، ص 12.
- (7) نفس المقال، ص 14.
- (8) قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 116250 بتاريخ 27 أبريل 1997.
- (9) قرار مجلس الدولة رقم 15247، بتاريخ 2004/12/21، د. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، 2010، ص 190.
- (10) المواد: 11/09 من القانون التجاري، المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (11) المادة 3/21 قانون الإجراءات الجبائية.
- (12) المواد 34 إلى 37 قانون إجراءات جبائية، العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، 2005، ص 28 وما بعدها.
- (13) المواد 152، 85، 86 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- (14) المادة 44 فقرات 4، 5، 6 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (15) د. أحمد أبعون، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف المحاكم وتوجهات المجلس الأعلى، الجزء الأول، منشورات مجلة الحقوق المغربية، 2010، ص 258.
- (16) د. عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص 86.
- (17) د. أنور سلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 38.

- (17) عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص247.
- (18) العبد صالح، المرجع السابق، ص61.
- (19) المادتين 34، 35 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (20) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 013681، بتاريخ 2004/11/23، د. كوسة فضيل، المرجع السابق، ص153.
- (21) المادة 210 فقرة 05 وما بعدها المدونة العامة للضرائب، جواد العسري، المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات، المساء يوم 20-08-2011 www.maghress.com
- (22) د. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، 2011، ص13.
- (23) المواد 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المادتين 210، 212 المدونة العامة للضرائب.
- (24) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 025035، بتاريخ 2006/01/29، د. كوسة فضيل، المرجع السابق، ص160.
- (25) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 08735، بتاريخ 2003/06/17، المرجع نفسه، ص162.
- (26) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 019861، بتاريخ 20 سبتمبر 2005، المرجع نفسه، ص213.
- (27) عزيز بوعلام، وسائل الإثبات في المجال الضريبي www.moltaka.ma
- (28) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 012398، بتاريخ 17 فيفري 2004، المرجع نفسه، ص213.
- (29) نضال رشدي صبري، محاسبة ضريبة الدخل، برنامج الإدارة والريادة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 1998، ص217.
- (30) إيهاب فوزي السقا، جريمة التزوير في المحررات الإلكترونية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص16.
- (31) ظهير شريف رقم 372-591 بتاريخ 30 مارس 190 يصدر عن وزارة العدل في كل سنة، جدول يتضمن لائحة الخبراء المعتمدين لدى المحاكم الاستثنائية بالمملكة مصنفيين حسب القطاعات الأساسية.
- محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، النظام القانوني للمنازعات الجبائية، مطبعة أمنية، الرباط، ص234.
- (32) قرار مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، رقم 656، بتاريخ 20 أكتوبر 2000
- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، طبعة02، دار هومة، 2009، ص175.
- (33) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم10522، بتاريخ 15 أكتوبر 2002، نفس المرجع، ص177.
- (34) قرار مجلس الدولة، رقم 013946 بتاريخ 21 ديسمبر 2004، لحسين بن شيخ آت ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، ص127.
- (35) د. أحمد أبو الوفا، المرجع السابق، ص222.
- (36) د. عبد الرزاق السنهوري، المرجع السابق، ص561.
- (37) د. أحمد أبو الوفا، المرجع السابق، ص277.

الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي - دراسة مقارنة -
(38) قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 00943، بتاريخ 20 ماي 2003، - د. كوسة فضيل،
المرجع السابق، ص235.

(39) قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 497، بتاريخ 14/06/2006، قضاء المجلس الأعلى،
العدد 67، مطبعة أمنية، الرباط، 2007، ص285.