

الإثبات في المنازعات الضريبية أمام القضاء

أ.آمال جمعه نصير

كلية القانون - جامعة الزاوية

المقدمة:

تعتبر الضرائب مصدر من مصادر الدخل المهمة للدولة فهي تعمل علي زيادة إيرادات الخزينة العامة، هذا وتستهدف الحكومات من وراء فرض الضرائب إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحسين وتيرة نمو الإقتصاد، كما إنها أي الضريبة تساعد على تحقيق الاستقرار الإجتماعي وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع المختلفة.

غير أن التدخل المستمر للإدارة الضريبية بحكم وظيفتها والمتمثلة في تطبيق السياسة الضريبية وما تمتلكه من سلطات قانونية في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها قد ينشأ عنه في بعض الأحيان خلافات قانونية مع المكلف بالضريبة مما قد ينجم عنه رفع دعوى قضائية للمطالبة بالحقوق.

ولا يخفي على أحد أهمية الإثبات إذا ما وصل الأمر الي مرحلة التقاضي، حيث لا يمكن الفصل في أي دعوى ما لم يتوفر فيها الدليل والحجة التي تكون أمام القضاء وبالطرق التي يحددها من أجل الوصول الي تسوية المنازعات، وهو ما يقال في شأن الخصومة الضريبية.

أي أن دور الإثبات في مجال الخصومات الضريبية وبالتالي تحقيق العدالة بين الإدارة الضريبية والمكلف دور لا تكتمل أدوات العدالة إلا به، ولا تتحقق لقواعد القانونية الضريبية الموضوعية والشكلية فعاليتها إلا عن طريقة.

فالحق أياً كان يرتبط من الناحية الواقعية بالقدر على إثباته إذا لا يمكن التمتع بحق ما دون إقامة الدليل عليه عند النزاع.

وانطلاقاً مما سبق يمكن لنا صياغة إشكالية هذا البحث والمتمثلة في مدى قدرة السلطة القضائية وذلك بما يتوفر لديها من نصوص تشريعية في تحقيق التوازن بين طرفي المنازعة

الضريبية "المكلف - الإدارة الضريبية" من خلال تنظيمه للمسار الإجرائي والمسار الموضوعي للمنازعات الضريبية على حد سواء.

كما يهدف البحث الى تسليط الضوء على الأسس التي وضعها القانون لحماية أطرف النزاع في الدعوى الضريبية أمام القضاء بإعتباره الجهة المناط بها تحقيق العدالة ورفع الظلم من خلال التعرف على إجراءات النظر في الدعوى والتي تعد جزء لا يتجزأ من الدعوى الإدارية والتي غالباً ما تتميز إجراءات الطعن فيها بالتعقيد والتعدد لارتباطها بالعديد من القواعد القانونية الإجرائية.

وسوف نتناول من خلال هذا البحث النقاط التالية:

المبحث الأول: وقائع المنازعات الضريبية

المطلب الأول/ الواقعة المنشئة الضريبية

المطلب الثاني/ الوعاء الضريبي

المبحث الثاني: تحديد عبء الإثبات

المطلب الأول / عبء الإثبات على الإدارة الضريبية

المطلب الثاني/ عبء الإثبات على الخاضع للضريبة "المكلف"

المبحث الثالث: وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية

المطلب الأول / الوسائل الخاصة في الإثبات

المطلب الثاني / الوسائل العامة في الإثبات

المبحث الأول-وقائع المنازعات الضريبية:

مرحلة إثبات الوقائع المتنازع فيها من أهم وأصعب المراحل في مجال الخصومة الضريبية أمام القضاء بل هي محورها الأساسي، فقد أوجب القانون توافر عدة شروط في الوقائع القانونية محل الإثبات منها أن تكون الوقائع التي يراد إثباتها منتجة في الدعوى أي أن تكون من شأن إثباتها أن يؤدي لإقتناع القاضي بصحة الحق المدعي به، كما يتعين أن يكون محل الإثبات موضوع النزاع محدد تحديد كافيأً نافيأً للجهالة، وإلا تعذر إثباته وضاع وقت القضاء.

كما أن القاضي في مرحلة إثبات الوقائع المتنازع فيها لا يتقيد برأي الخصوم أو اتفاقاتهم، فهو صاحب السلطة في هذا الصدد، وكل ما يتقيد به هو نصوص القانون، والإثبات هنا قد ينصب على الوقائع الموضوعية للضريبية أو على الوقائع الإجرائية المتعلقة بوعاء الضريبية. عليه سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين أثنين هما: -

المطلب الأول- الواقعة المنشئة الضريبية:

يقصد بالواقعة المنشئة لضريبة⁽¹⁾ الحدث الذي يسمح لدولة بالتدخل لإجبار دافعي الضرائب على التخلي عن جزء من الوعاء الضريبي المختار بشكل أساسي لفرض الضريبة. بمعنى أنها الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام الضريبي. وتختلف هذه الواقعة من ضريبة إلى أخرى بحسب رؤية المشرع الضريبي للوقت الذي يريد أن ينشأ فيه دين هذه الضريبة أو تلك، فتختلف الواقعة المنشئة للضرائب المباشرة عن الواقعة المنشئة للضرائب غير المباشرة. وذلك حسب التفصيل التالي:

1- **الواقعة المنشئة للضرائب المباشرة:** يتحقق شرط قيام الواقعة المنشئة للضريبة المباشرة مثل ضريبة الدخل بوقت أو تاريخ الحصول على الربح أو الإيراد كما هو الحال في ضريبة الأرباح التجارية أو الصناعية أو وقت الحصول على المرتب بالنسبة لضريبة المرتبات والأجور.

2- **الواقعة المنشئة للضرائب غير المباشرة:** يظهر الالتزام الضريبة في الضرائب غير المباشرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استردادها. ونظر لأهمية الواقعة المنشئة لضريبة وما يترتب عنها من آثار مالية في ذمة الممول لدين الضريبة فعادتا ما تكون المنازعة من طرف الملزم بدفع الضريبة إما بدفع بعدم وجودها أصلاً أو يدعي عدم صحة التاريخ المضمن في الأشعار بالفحص مما يعني أن الواقعة المنشئة لضريبة قد تقادمت أو وجوده في حالة إعفاء من الضريبة. وذلك حسب التفصيل التالي:

1- **التقادم⁽²⁾:** وهو حالة قانونية تتمثل في مضي مدة من الزمن محددة في القانون دون قيام الإدارة بمطالبة الملزم بالضريبة بدفع مبلغها وبالتالي يكون سبباً من أسباب انقضاء الالتزام بدفع الضريبة، يسقط بناء عليه حق الإدارة الضريبة في المطالبة بدفع بعدم مضي المدة.

وتمكن الغاية التي استهدفها المشرع من سقوط حق الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة المستحقة على المكلف بالتقادم هو استقرار المراكز القانونية.

ولا يفوتنا هنا أن ننوه على أنه يجب على صاحب المصلحة أن يتمسك بالتقادم دين الضريبة فهو ليس من النظام العام فلا يجوز للقاضي أن يقضى به من تلقاء نفسه.

2- الإعفاء من الضريبة⁽³⁾: - عرف الفقه الإعفاء الضريبي بأنه عدم فرض

الضريبة على أشخاص معينه أو أموالاً محددة برغم توافر شروط خضوعها للضريبة قانوناً لاعتبارات خاصة اقتصادية أو اجتماعية أو إنسانية أو ثقافية أو مجالات دولية أو لمنع الأزواج الضريبي أو أي اعتبار يراه المشرع الضريبي لتقرير الإعفاء من عدم.

وعلى الرغم من ثبوت الواقعة المنشئة للضريبة إلا أنه هناك شروط منصوص عليها في القانون الضريبي من شأن تحقيقها إعفاء الملزم كلياً أو بعض من مبلغ الضريبة لمدة محدودة أو دائمة.

المطلب الثاني- الوعاء الضريبي: يقصد بالوعاء الضريبي الدخل الخاضع للضريبة، وبناء عليه تعد عملية تحديد الوعاء الضريبي من مسائل المهمة في التنظيم الضريبي والسياسة الضريبة، فالمشرع عند قيامه بتنظيم الضرائب يقوم بإختيار المادة الخاضعة للضريبة ويلجأ في ذلك الى أكثر من طريقة يفصلها في الآتي⁽⁴⁾: -

أولاً- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: بأن تقوم الإدارة المالية وحدها ودون اتفاق مع الممول بجمع المعلومات اللازمة لتقدير الوعاء الضريبي وحسب هذه الطريقة تستخدم الإدارة أحد الأساليب وهي:

1- أسلوب التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية في تحديث وعاء الضريبة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية، مثل القيمة الإيجارية للمسكن الخاص الذي يشغله صاحب المهنة، أو عدد العمال الذين يوظفهم... إلخ تتميز هذه الطريقة بالسهولة والوضوح وهو ما يقلل من حالات الغش والتهرب الضريبي إلا أن هذه الطريقة لا يكمن الاعتماد عليها في تقدير بعض الدخول التي لا يوجد لها مظاهر خارجي، كما أنها هذه الطريقة تتنافى مع قواعد العدالة في كون أن المظاهر

الخارجية تتمتع بثبات النسبي بالمقياس إلى ما يحدث في الدخل من تغيرات مما يجعل المظاهر الخارجية لا يعبر على المقدرة الحقيقية للممول⁽⁵⁾.

2- أسلوب التقدير الجزافي: تعتمد هذه الطريقة على تحديد المقدرة التكلفة للممول من قبل الإدارة المالية على تحديد جزافي من خلال عدة قرائن قانونية، كالاتتماد على معلومات من سنوات سابقة بإضافة نسبة نمو تراها الإدارة الضريبية مناسبة لتقدير وعاء الضريبي، فالتقدير الجزافي هو تقدير عشوائي لا يعتمد على دراسة أو بيانات مقدمة من الممول. وتتميز هذه الطريقة أيضا بسهولة، لكن يبقى عيبها في كونها تقتصر إلى الدقة المطلوبة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة.

3- أسلوب التقدير المباشر للإدارة: يتمثل هذا الأسلوب في قيام الإدارة المالية بتقدير الوعاء الضريبي مستعينة بكافة الوسائل التي تمكنها من الوصول الي المقدرة الحقيقية للمكلف، فالإدارة تملك في هذا المجال سلطة تقديرية واسعة.

وتتميز هذه الطريقة بالدقة، إلا أنه يؤخذ عليه أنها أكثر تعقيد بالإضافة الى الزيادة في نفقات الجباية كما أنها تتطلب إدارة ضريبة على قدر كبير من الكفاءة والمسؤولية.

ثانيا- طريقة التقدير بواسطة الأفراد: وتسمى كذلك بطريقة "الإقرار الضريبي" ووفقا لهذه الطريقة يتم التعرف على الوعاء الضريبي عن طريق تصريح يقدمه المكلف بنفسه أو تصريح يقدم بواسطة الغير.

1- التقدير من الإقرار المقدم من المكلف: يعتمد في هذا الأسلوب في تقدير وعاء الضريبة على إقرار يقدمه الممول لضريبة في موعد يحدده القانون يتضمن على بيان بنشاطه المالي. تعد هذه الطريقة أسلم الطرق التي يعتمدها المشرع وأكثرها واقعية إذا كان المكلف صادق في إقراره. إلا أنه يعاب على هذا الأسلوب هو عدم الثقة في الممول الذي قد يلجأ عادةً الى الكذب في الإقرار الضريبي.

2- التقدير من الإقرار المقدم من الغير: تتولى الإدارة الضريبية وفقاً لهذا الأسلوب بتقدير الضريبة من خلال الإقرار الذي يقوم شخص آخر غير المكلف بالإفصاح عن البيانات والمعلومات المتعلقة بالمادة الضريبية كما هو الحال في الإقرار الذي يتقدم به صاحب العمل

عن المرتبات والأجور التي يدفعها، وعليه يشترط القانون في الغير أن تربطه علاقة قانونية بالمكلف بالضريبة.

فصاحب العمل في المثال الذي أعطيناه هو من يقوم باقتطاع الضريبة وتوريدها الي الإدارة الضريبية.

ومما لا شك فيه وبناءً على ما تقدم فإن إعطاء الإدارة الضريبية حرية واسعة في التقدير لوعاء الضريبة قد ينشأ عنه خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع قيمة الضريبة من حيث كونها وقائع مادية يجوز الطعن في صحتها وفي أسس التقدير الذي بنى عليه أمام الجهات ذات الاختصاص.

المبحث الثاني - عبء الإثبات: يقصد بعبء الإثبات الالتزام بتقدير الدليل، وسمى عبئاً لأن من يكلف به يكون في مركز أضعف في القضية المنظورة أمام المحكمة، إذ عليه التزام بإثبات الواقعة محل النزاع بينما يقف خصمه موقفاً سلبياً.

ولتحديد من يقع عليه عبء الإثبات أهمية كبيرة، فالقاضي لا يكلف بالإثبات في الأصل وإنما الذي يكلف بإثبات الحقوق هم الخصوم، فصاحب الشأن ملزم بأن يقنع القاضي بصحة دعواه، إذ إن نتائج الدعوى تتوقف في كثير من الأحيان على ما يتقدم به الخصم من أدلة تثبت حقه أو تحمي مركزه القانوني، فالخصم قد يخسر دعواه لا لكونه ليس صاحب حق ولكن لكونه أخفق في إثبات هذا الحق أمام الجهة القضائية المختصة بنظر الدعوى.

ولكون الإدارة الضريبية تعد من الإدارات العامة التي تتبع الدولة وتساهم في تنفيذ سياسة الحكومة من خلال الإعتماد على أحدث وأفضل الوسائل والأساليب الإدارية التي تتميز بالدقة والفاعلية.

وعليه فإن دور القاضي في الدعوى المتعلقة بالضرائب هو نفس دور القاضي في الدعوى المدنية حيث أن صاحب الشأن ملزم بأن يقنع القاضي بصحة دعواه وصاحب الشأن في الدعوى الضريبية هو المدعي طبقاً للمبدأ الذي يقضي "بأن الأصل براءة الذمة ومن يدعى خلاف الظاهرة عليه الإثبات" والمدعى في المنازعات الضريبية يدعى خلاف الظاهر لذلك يقع عليه عبء الإثبات، ولما كان المدعى في الدعوى الضريبية هو في الغالب الفرد

والذي يكون جانبه بالطبيعة أضعف لإن السجلات والملفات موجودة تحت يد الإدارة وهما مما يعتمد عليه في الإثبات بصفة رئيسية، كما أنها تتمتع بامتيازات قاهرة لا يتمتع بها المكلف تتمثل في التنفيذ المباشرة ونزع الملكية وغيرها، لذلك تدخل القضاء في بعض الدول وألزم الإدارة بعبء الإثبات وأن لم تكن هي من قام بتحريك الدعوى، وذلك بأن تقوم الإدارة الضريبية بتقديم الملفات والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع والمنتجة في إثباته إيجاباً أما نفياً وذلك متى طلب منها ذلك وذلك بهدف التخفيف من عبء الإثبات الواقع على عاتق المكلف هذا من جانب، أو بهدف تقريب المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة والسلطة الإدارية للضرائب من جانب آخر.

ولإيضاح خصوصية عبء الإثبات في المنازعات الضريبية يقتضي منا إيضاح من هو

المعنى بالإثبات وذلك حسب التقسيم الآتي: -

المطلب الأول- عبء الإثبات على الإدارة الضريبية: يقع على عاتق الإدارة الضريبية مهام تطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها على أكمل وجه بما يحقق حماية لكل من الخزينة العامة للدولة والتي تسعى الى تحقيق المصالح العامة للمجتمع، والمكلف بدفع الضريبة والذي يسعى الى تحقيق مصالحه الشخصية وهو الحصول على أكبر عائد ممكن. كما تعمل الإدارة الضريبية على تطوير القوانين الضريبية بما يتماشى مع تطور المجتمع ويحقق أهدافه العامة والخاصة.

والإدارة الضريبية بإعتبار كونها جزء لا يتجزأ من أجهزة السلطة التنفيذية في الدولة وأداء من أدواتها في تنفيذ سياستها المالية نجدها تقوم على أساس تنظيم أداري علمي ومدروس ومقنن حسب القوانين المعمول بها، للقيام بجملة من المهام والوظائف فالإدارة الضريبية كفرع من فروع الإدارة الحكومية تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية: التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

حيث أن الثابت من التقسيم الإداري للإدارة الضريبية والوظائف المؤكدة لكل إدارة يتبين أن الطرف الذي يكون في مواجهة المكلف بأداء الضريبة في المنازعات الضريبية هي الإدارة التنفيذية، عليه فإن عبء الإثبات وبحسب القاعدة في توزيع عبء الإثبات الضريبي يقع على الإدارة التنفيذية وإن كانت ترد عليه بعض الاستثناءات في بعض التشريعات.

من مظاهر تحمل الإدارة التنفيذية لعبء الإثبات نجد ضرورة إثبات ما يصدره عن الإدارة الضريبية من قرارات غايتها ضمان تحصيل الضريبة من احتمالات التهرب الضريبي كقيام الإدارة بتقدير الضريبة قبل الاستحقاق وقرار الفحص والتحريات التي تقوم بها مصلحة الضرائب دون أخطاء المكلف بموعد الفحص الضريبي وإجراء الحجز والتنفيذ بدون تبليغ المكلف. إذ على الإدارة إثبات وجود الخطر أو محاولات الإخفاء أو التهرب.

المطلب الثاني - عبء الإثبات على الخاضع للضريبة "المكلف": يقصد بالمكلف هو كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للضريبة وفقاً لأحكام القوانين الضريبية، مثل الشركات والمؤسسات الفردية كالمهنة الحرة ومكاتب المحاسبين ومكاتب المحامين وغيرها. وتحدد اللوائح والقوانين الشروط والضوابط والمواعيد والإجراءات التي يجب على المكلف إتباعها عند قيامه بتسديد قيمة الضريبة المفروضة عليه.

فكما للمكلف الحق في مطالبة بحقوقه تجاه الإدارة الضريبية كذلك يقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات التي يجب عليه مراعاتها والعمل على الالتزام بها من أهم هذه الالتزامات، الالتزام بالأمانة والتعاون وتقديم المعلومات والمستندات الصحيحة في المواعيد المحدد والإقرار الضريبي ودفع الضرائب في المواعيد المحددة والالتزام بحفظ الدفاتر.

فالالتزام الضريبي للمكلف لا يقتصر على الإذعان للقانون الضريبي وحده إنما يشمل الالتزام بالقانون الأخرى المرتبطة بتطبيق قواعد القانون الضريبي، كالقانون التجاري الذي يقسم الدفاتر التجارية الي منتظمة وغير منتظمة، وينظم قواعد مسكها والقوة الثبوتية لكل منها وقانون الشركات الذي يقسم الشركات الي شركات أموال وشركات أشخاص ويحدد طرق إدارة كل منها، وقانون نظام القضاء وإجراءات التقاضي.

ولابد من الإشارة هنا الي الشخص الذي يتحمل كل هذه الالتزامات قد لا يكون هو نفسه الذي تحمل عبء الضريبة. عليه يمكن التمييز بين نوعين من المكلفين وهم المكلف القانوني والمكلف الحقيقي، وذلك لمعرفة الشخص القانوني الذي يحمله القانون عبء الإثبات في المنازعات الضريبية وذلك حسب التفصيل التالي:

1- **المكلف القانوني:** هو الذي يؤدي الضريبة إلى الخزينة العامة للدولة وتحديده يعد سهل للغاية فمثلاً تاجر البضاعة يدفع الرسوم الجمركية.

2- **المكلف الحقيقي:** يقصد به ذلك الشخص الذي يتحمل الضريبة أو تستقر عليه في النهاية، وقد يكون هذا المكلف واحد وقد يكون متعدداً لأن دافع الضريبة قد لا يتسر له الرجوع بها على شخص واحد، فيحصلها من أشخاص عديدة وبالتالي فإن المكلف الحقيقي هو الذي يتحمل أثر الضريبة في نهاية المطاف.

من التقسيم السابق يتبين أن القانون حمل المكلف القانوني عبء الإثبات في المنازعات الضريبية بالنظر لكونه هو الطرف الخصم للإدارة الضريبية أمام المحكمة. فقد حمل القانون المكلف بأداء الضريبة عبء إثبات أدائه مبلغ الضريبة عندما تتمسك الإدارة الضريبية بعدم أداء المكلف للدين الضريبة، أو في حال ما يدعي المكلف أن الإدارة المالية قد غالت في تقدير قيمة الضريبة، أو يدعي المكلف بعدم صحة التاريخ المضمن في الأشعار بالفحص.

ففي كل هذه الحالات على المكلف بأداء الضريبة تقديم المستندات والبيانات لإثبات صحة ما يدعيه أمام القضاء وعلى الإدارة الضريبية إثبات العكس.

المبحث الثالث- وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية: وسائل الإثبات في القضاء لها أهمية بالغة ترقى إلى أهمية مرفق القضاء بحد ذاته، ولهذا تواترت أقوال الشراح على أن ((الدليل هو قوة الحق)).

وإذا كان المبدأ في المنازعات الضريبية يقض باستعمال كافة وسائل الإثبات المعمول بها في إطار الخصومة العادية باستثناء تلك التي نص المشرع على استبعادها بنص صريح.

وعليه استبعد المشرع اليمين وشهادة الشهود كوسيلة من وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية، وذلك تماشياً مع خصوصية المنازعات الضريبية وطبيعة أطراف النزاع. فقد أستبعد المشرع اليمين القانوني في مجال الإثبات الجبائي بما يتلاءم مع النظام العام الذي يقضي بعدم توجيه اليمين المنازع إلى الدولة أو أحد المرافق التابعة لها. أما عن استبعاد البيينة بالشهادة فتبررها طبيعة الموضوع المراد إثباته في المنازعات الجبائية والذي في الغالب تصرف قانوني خاص بمبالغ مالي في الغالب يكون كبير، مما قد يفتح باب الشهادة الزور لتهرب من دفع مثل هذه المبلغ.

والمشرع عندما أستبعد هاتان الوسيلتان من وسائل الإثبات المدني ترك لنا الباب مفتوح لباقي الوسائل سواء كانت مدنية أو تجارية أو إدارية.

وعموماً فإن الحديث عن وسائل الإثبات في المادة الضريبية سيكون من خلال التطرق لوسائل الإثبات العامة كمطلب أول. ثم التطرق في المطلب الثاني لوسائل الإثبات الخاصة.

المطلب الأول- الوسائل الخاصة: يقصد بها تلك الوسائل الخاصة والصادرة عن الإدارة الضريبية والقضاء الضريبي والتي تتمثل في الإقرار الضريبي والدفاتر التجارية.

1- الإقرار الضريبي: هو المستند الرسمي الذي يقر فيه المكلف بأداء الضريبة لمصلحة الضرائب بالدخل الخاضع لضريبة وقيمة الضريبة المستحقة وأي معلومات ضريبية أخرى ذات صلة.

فجميع الشركات التجارية والأفراد الذين يمارسون أنشطة اقتصادية يحققون دخلاً خاضعاً للضريبة ملزمين بتقديم إقرار ضريبي ولو كانوا مستفيدين من إعفاء ضريبي، يقدم خلال فترة زمنية محددة من قبل المشرع الضريبي.

يشكل الإقرار الضريبي أداة مهمة في يد المكلف بالضريبة للإدلاء بها في حالة مباشرته لإجراءات المنازعة الضريبية، حيث يثبت من خلال هذا الإقرار الذي هو ملزم بإيداعه خلال أجال قانوني محددة صحة المعلومات والعناصر المتعلقة بنشاطه.

ويفترض في الإقرار الضريبي أنه صادق إذا قدم مستوفياً للبيانات القانونية ودخل الأجل المحدد للتقديم، وبالتالي على الإدارة إثبات العكس.

أي ينقل عبء إثبات عدم صحة الإقرار إلى الإدارة إلا أن هذه القاعدة لا تعني إعفاء المكلف من التعاون مع الإدارة في مناقشة بعض الأمور المتعلقة بالإقرار الضريبية للوصول إلى الحقيقة.

2- الدفاتر التجارية: تعتبر الدفاتر التجارية من وسائل الإثبات الجاهزة وهي من أهم وسائل الإثبات أمام القضاء في المنازعات الضريبية إذا كانت ممسوكة بانتظام ووفق للقانون التجاري.

إن الحديث عن الدفاتر التجارية كوسيلة من وسائل الإثبات يقتضي معرفة ماذا يقصد بهذه الدفاتر والتي (هي عبارة عن صكوك شكلية تمثل حقا نقديا، قابلة للتداول بالطرق التجارية، كما أنها تكون مستحقة الدفع لدى الاطلاع أو بعد فترة قصيرة من الاطلاع)⁽⁶⁾. ونظراً لما سبق إيضاحه من أهمية الدفاتر التجارية فقد أشرت المشرع كيفية معينة لتنظيم تلك الدفاتر، فالأمر يقضي بضرورة التمييز بين الدفاتر المنتظمة والدفاتر غير المنتظمة وبالتالي فإن احترام المكلف الخاضع لضريبة لضوابط المحددة لمسك الدفاتر التجارية يترتب عليه اكتساب تلك الدفاتر قرينة الصحة ومن ثم يعفى المكلف من عبء الإثبات في حالة قيام نزاع بينه وبين الإدارة الضريبية، أما كون الدفاتر ممسوكة بشكل غير منتظم فهذا يفتح المجال للإدارة الضريبية لرفض محتوى الدفاتر.

المطلب الثاني- الوسائل العامة: وهي الوسائل المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود المدنية كالكتابة والإقرار والقرائن والخبرة القضائية⁽⁷⁾.

1- الكتابة: والدليل الكتابي هو ما يستفاد من ورقة محررة لإثبات عمل قانوني أو واقعة مادية تنشأ عنها حقوق والتزامات.

والأوراق المحررة التي تتضمن الدليل الكتابي نوعان: أوراق رسمية وهي التي يقوم بتحريرها موظف عمومي تابع لسلطة العامة كالقرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية. وأوراق عرفية وهي التي يقوم بتحريرها من لهم مصلحة كالمكلف مثل شهادة التوقف عن العمل.

2- القرائن: يقصد بالقرينة استنباط أمر مجهول من آخر معلوم، وهذا الاستنباط قد يقوم به المشرع نفسه وقد يقوم به.

القاضي، فإذا تم الاستنباط عن طريق المشرع فإنه يورده في نص قانوني وعندئذ تسمى القرينة بالقرينة القانونية. وقد يتم الاستنباط بمعرفة القاضي فتسمى القرينة بالقرينة القضائية.

فمثلا دخول المكلف في حوار مع الإدارة الضريبية ومباشرته للإجراءات لاحقه قرينة على علمه اليقيني بالإجراءات السابقة، وكذلك قرينة وجود إخفاء الأساس الضريبية ناجم عن

التصرف غير العادي في التسيير كوجود مصاريف مبالغ فيها أو منح مكافآت تفوق قيمة العمل المنجز.

3- الإقرار: هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر. سواء قصد ترتيب هذا الحق في ذمته أو لم يقصد.

والإقرار صورتان: الإقرار القضائي وهو اعتراف الخصم أو من ينوب عنه بواقعة قانونية ويكون صدورها أمام القضاء وأثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة وفي أي مرحلة من مراحل المحاكمة وفي جلساتها، والإقرار القضائي إذا صدر صحيح لا يجوز الرجوع فيه ولا يجوز إثبات عكسه فهو حجة قاطعة على المقر.

أمام الإقرار غير القضائي فيصدر خارج القضاء أو أمامه ولكن في غير إجراءات الدعوى التي رفعت بالواقعة المقر بها. فالإقرار غير القضائي ليس حجة قاطعة بل هو موكل الي السلطة التقديرية للقاضي.

4- الخبرة القضائية: تعرف الخبرة القضائية بأنها إجراء تحقيقي واستشارة فنية تقوم بها المحكمة بقصد الحصول على معلومات ضرورية عن طريق أهل الاختصاص وذلك للبت في كل المسائل التي يستلزم الفصل فيها أمور علمية أو فنية لا تستطيع المحكمة الإلمام بها.

وعليه يجوز الاستعانة بالخبرة القضائية في المسائل الفنية دون النظر في المسائل القانونية كتقدير قيمة الضريبة أو معاينة البضائع وغيره من الوقائع المادية.

الخاتمة:

ختاماً يمكن القول إن الإثبات في مجال المنازعات الضريبية له أهميته الخاصة كونه الأداة التي يعول عليها القاضي الضريبية للتحقيق في الوقائع القانونية العملية والتي يعتمد عليها كل من المكلف والإدارة الضريبية في صيانة الحقوق المترتبة على تلك الوقائع القانونية.

وقد خلص البحث الي عدم وجود آلية قانونية للحصول علي الدليل له قوته القانونية في نصوص تشريعية خاصة بالمنازعات الضريبية، وعليه يمكن لكل من الطرفين الإعتماد على وسائل الإثبات المحددة قانوناً والتي تتناسب مع طبيعة المنازعة التي تحكمها عمليات محاسبية وتقنية، ويترك للقاضي المختص كامل السلطة التقديرية في الاقتناع بأدلة الإثبات المعتمدة في المنازعة والحكم بما يراه مناسب.

عليه تقترح من خلال هذه الدراسة ضرورة إقامة دورات تدريبية مكنته في المجال القانون الضريبي والمحاسبي، وبإشراف أشخاص مختصين في المجال الضريبي والمحاسبي، وذلك لغرض الرفع من الثقافة الضريبية والمحاسبية للقضاء والادعاء العام.

كما نرى ضرورة ضمان حماية أنجع للمكلف الضريبي والإدارة الضريبية أثناء النظر في دعوى المنازعة الضريبية تكون من خلال إصدار تشريع ضريبي إجرائي مستقل يكفل هذه الضمانات، على اعتبار أن الإثبات في المنازعات الضريبية يتميز بخصوصية مستقلة تميزه عن غير من المنازعات..

هوامش البحث

- (1) د. زكي بيومي، ضريبة المبيعات، الولاء للطباعة والنشر - القاهرة 1991- ص 97.
- (2) د. احمد كامل ابو السعود، المشكلات العملية في التشريعات الضريبية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 1990، ص 291.
- (3) د. أسعد طاهر أحمد -الإعفاءات الضريبية والجريمة المنظمة - مجلة العلوم القانونية والشريعة جامعة الزاوية - كلية القانون - العدد الأول - 2012 ص 136.
- (4) أ. محمود الزروق الشاوش-المحاسبة الضريبية (التنظيم الفني والقانوني الضرائب الدخل مع دراسة عن النظرية العامة للضريبة-الطبعة الثانية-2001-ليبيا ص 49.
- (5) د. محي محمد مسعد - العلاقة القانونية بين الممول الإدارة الضريبية - منشورات مطبعة الإشعاع الإسكندرية- مصر - الطبعة الأولى - 2002 - ص 195.
- (6) د. محمد فريد العريني/ د. جلال وفاء البدري محمدي / د. محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، دراسة في الأداة القانونية، دار الجامعة الجديدة لنشر- 1998 - ص 389.
- (7) د. عبد القادر محمد شهاب - مبادئ القانون المدني الليبي للسنة الأولى بثانوية العلوم الاقتصادية- المركز الوطني لتخطيط التعليم والتدريب - 2002 - 2003 ص 236.