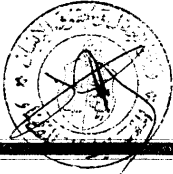


النزاع الجبائي أمام المحاكم
دورة دراسية
الخميس 30 جانفي 2003
بمقر المعهد
البرنامج

- 9.00 - كلمة الافتتاح
9.15 - التقرير التمهيدي
9.30 - العقوبة الجبائية
10.00 - إستراحة
10.15 - الإثبات في نزاعات التوظيف والإسترجاع - السيد كمال العياري
القاضي الباحث بمركز الدراسات القانونية
والقضائية بوزارة العدل وحقوق الإنسان
10.45 - تمثيل الخصوم في التقاضي الجبائي - السيد أحمد الورفلي
القاضي الباحث بمركز الدراسات القانونية
والقضائية بوزارة العدل وحقوق الإنسان
11.15 - نقاش
13.00 - نهاية الأشغال



الجمهورية التونسية
وزارة العدل وحقوق الإنسان
المعهد الأعلى للقضاء

عبدالرحمان بويراس
القاضي بالمحكمة الابتدائية بتونس

التقرير التمهيدى للدورة الدراسية
حول : " النزاع الجبائى أمام المحاكم "

إن تقدم الدول وإزدهارها يرتكز أساسا على حسن رسم خياراتها العامة وذلك من خلال الدراسات المسبقة ووضع المخططات المتوسطة والطويلة المدى وإعتماد الإستشارات المتوسعة والمتبصرة لإستنباط أفضل الحلول وأقوم المسالك التي بموجبها يقع النهوض بالأمة وضمان إزدهارها على كافة المستويات .

على أن رسم تلك البيانات المنطلقة من واقع الشعب والمؤسسة على البحث والمخططات واخذافة لإستشراف الغد على أسس متينة لا يمكن أن تتحقق وتصير واقعا معيشيا إلا من خلال إيجاد آليات داعمة ومكرسة لها فكان من أوكذ الواجبات إرساء دولة المؤسسات والقانون للتقيد بالمسار القويم من ناحية وتمويل تلك المخططات من ناحية أخرى وتحقيقا لذلك كان لا بد من مواطني الدولة والمتعاشين في ضلها المساهمة في تمويل تلك السياسات التي لها الإنعكاس المباشر أحيانا والغير المباشر أحيانا أخرى على تدعيم مستوى عيشهم عموما .

ومن هذا المنطلق أخذت مادة الجباية أهمية بالغة لإرتباطها الوثيق بربط العلاقة بين المواطن أو المقيم على تراب الدولة والعامل تحت منظومتها القانونية والدولة بوصفها الساهر على تحقيق الأمن والعدل من ناحية وتدعيم الإقتصاد وإرساء مناخ إجتماعي سليم فتم التوجه نحو إيجاد آليات لتحويل الدولة حق الحصول على جزء من مداخل الأفراد .

وقد عرف هذا الحق تطورات تاريخية وقد أستقر الأمر على إعتماد قوانين للمالية بموجيها تبرز شفافية نفقات الدولة ومواردها مع وجوب خلق التوازن بين تلك النفقات والموارد من ناحية وإقرار توازن في الموارد في حد ذاتها .

وتعتبر الجباية إلى جانب موارد أخرى من أهم الموارد للدولة وأداتها لدعم خياراتها وبها يقع توجيه الإستثمارات والخيارات الإقتصادية للأفراد .

وفي هذا النسق إعتمدت تونس ذات المناهج الدولية وذلك من خلال إقرارها لوجوب خضوع المادة الجبائية للقانون السابق الوضع ومن خلال إصدار قانون للمالية يضبط مصادر تمويل ميزانية الدولة ومصاريفها مع إعتماد ذلك القانون لتفعيل المخططات المرسومة على إثر توسيع قاعدة الإستشارة والدراسات وهذا التوجيه يظهر واقعا وعلى سبيل المثال من خلال قانون المالية لسنة 2003 المؤرخ في 2002/12/28 والذي وإضافة على وضعه لمعالم مداخل خزانة الدولة وبيان مصاريفها فقد إعتمد سياسة توجيهية على عديد المستويات .

فنجده على مستوى إستحداث نسق الإستثمار قد أقر حوافز جديدة فقد مكن المؤسسات المصدرة كليا من مواصلة التمتع بعدم دفع الضريبة على الشركات مع احترام الحد الأدنى وذلك حتى بعد إنتهاء العشر سنوات الأولى من الإستغلال وذلك بموجب الفصل 29 من القانون كل ذلك لتحويل تلك المؤسسات مجاهدة عولمة الإقتصاد ومنافسة المؤسسات الأجنبية .

كما مكن الفصل 19 المستثمرين من حوافز جديدة بهدف حثهم على بعث المؤسسات الصغرى والمتوسطة والداعمة لتشغيل حاملي الشهادات العليا . وتم من خلال وضع حساب الإدخار الإستثماري بموجب الفصل 21 تدعيم موارد البنوك من خلال حث المواطن على الإدخار من خلال عدم اخضاع تلك المدخرات في حدود 20 ألف دينار للضريبة .

هذا وعلى مستوى الاجتماعي فقد أقر الفصل 26 تشجيع السكن الجامعي من خلال إعطاء حوافز للمستثمرين لبناء المبيتات الجامعية وفق شروط مضبوطة وأسعار مدروسة. بموجب كراس شروط وإسناد المستثمر الأرض بالدينار الرمزي وذلك لضمان ايواء العدد المتزايد من الطلبة . كما تم تدعيم مستحقات المعوقين من خلال تحويلهم تغيير وسائل النقل الخاصة بهم كل خمس سنوات عوضا عن بيع . كالحظ من نسب أداء الإستهلاك على وسائل النقل وخاصة تلك الموجهة المواطنين متوسطي الدخل وتم تحديد المداخل غير الخاضعة للضريبة والمتعلقة بغرامات الطرد بالنسبة للعمال وتم تدعيمهم السياسة العامة البيئية للدولة من خلال إحداث أداء خاص بالمؤسسات الملوثة والصناعات الملوثة وتم تدعيم الميدان السياحي وخاصة السياحة الداخلية للمواطنين وذلك بالحظ من نسب الأداء غير المباشر " TVA " من 18 % إلى 10 % كهيكلية بعض الأنشطة السياحية .

أما على مستوى المؤسسات فقد تم تدعيم القانون التجاري وذلك من خلال تشجيع المؤسسات على الاندماج وذلك بتحويل المؤسسة المستوعبة إستيعاب خسائر المؤسسة المدجة كتحويل الأشخاص المساهمين في شركات الأشخاص من طرح التسبقات التي تتولى الشركة دفعها وكذلك الشأن بالنسبة لتجمع الشركات وتحويل المؤسسات من استعاب الخسائر مدة أربع سنوات عوضا عن ثلاث سنوات هذا وقد تم تدعيم مداخل الجماعات المحلية وذلك بتوسيع ميدان انطباق م ج م وفق الفصل 35 .

هذا المثال المأخوذ من الواقع يبرر أهمية المادة الجبائية على عديد المستويات ويوضح بجلاء تغلغل المادة الجبائية بطريقة بارزة أحيانا وبطريقة خفية أحيانا أخرى في الحياة اليومية للمواطن واستنادا إلى ذلك فقد عرفت تونس عديد الإصلاحات الجبائية وذلك من خلال إصدار تشاريح من شأنها توحيد الأداءات وتبسيطها والحفاظ على مستوى مقبول للضغط الجبائي .

وقد عرف التشريع الجبائي منذ سنة 1988 صدور مجلة الأداء على القيمة المضافة المنظم للأداءات غير المباشرة وقد عرفت هذه المجلة بدورها عدة تنقيحات أوجبها الواقع العملي ووجوب ملائمتها مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية من ذلك الخط من نسب الأداء بالنسبة لبعض المتوجات والمواد وذلك من خلال إعادة تصنيفها من رفعية إلى ضرورة بما يتماشى وتحسن مستوى عيش المواطن كما تم إصدار مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وتم إصدار مجلة التشجيع على الإستثمار وتدعيم هذه المنظومة بمجلة الجبابة المحلية وبذلك تم إستكمال معالم المنظومة الجبائية الحاكمة لأساس الضريبة .

وفي ذات التوجه وأمام تشعب إجراءات التقاضي في المادة الجبائية وتوزيع الجهات القضائية المختصة بالنظر في المادة الجبائية أين كان كل نزاع جبائي مفرد بإجراء معين وجهة قضائية معينة فكان قاضي الناحية واللجنة الخاصة للتوظيف الإلجباري ورئيس المحكمة الابتدائية ومحكمة الإستئناف تختص بالنظر في نزاع معين ووفق إجراءات خاصة بما أثقل كاهل الخاضع للضريبة الذي يجد نفسه أحيانا في مجاهمة الإجراءات القانونية قبل مجاها إدارة الجبابة ، تم إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بموجب القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والذي دخل حيز النفاذ في مرحلة أولى وفي جزء من أحكامه التخفيفية في 2001/1/1 وفي باقي الإجراءات بداية 1 جانفي 2002 وقد تمت بموجب هذه المجلة المقسمة على ثلاثة أبواب توحيد الإجراءات القضائية والجهة القضائية المختصة مبدئيا مع إبقاء الإختصاص لقاضي الناحية فيما عدى م ج م . بما يسهل على المتقاضي معرفة وإستيعاب الإجراءات المستوجب إتباعها .

هذا وقد أقر المشرع التونسي مبدأ التصريح التلقائي بالدخل وخلص الضريبة المستوجبة مع تدعيمه بنظام الخصم من المورد .

ومن هذا المنطلق فقد أقر المشرع إعمالا لهذا المبدأ قرينة بسيطة على صحة التصاريح التي يتولى الخاضع للضريبة القيام بها بما ينتج عنه واجب ضبط الجهة المتحملة لعبء إثبات خلاف ما تضمنته تلك التصاريح أو وجود مداخل غير

مصرح بها من ناحية و وجوب بيان وسائل الإثبات المعتمدة وهو ما يجعلنا نتعرض بالضرورة على مسألة الإثبات ووسائله بالتوازي على المستوى الإداري للنزاع الجبائي وعلى المستوى الجزائي له مع التعرض إلى مضمون الإثبات في كلا الصورتين ثم الإستخلاص إلى تحديد الجهات المخول لها تمثيل الخصوم في النزاع القضائي الجبائي بعد تبيان أهم القواعد الخاصة بالعقوبات الجبائية .

الإثبات في النزاع الجبائي:

إن الضريبة تكون مستوجبة مبدئيا عند تحقيق مداحيل سواء كان المتحصل عليها شخص طبيعي أو شخص معنوي كل ذلك في خصوص الأداءات المباشرة كما تخضع المواد المستهلكة والخدمات المستغلة بالبلاد التونسية من حيب المبدأ للإداء غير المباشر (الأداء على القيمة المضافة والأداء على الإستهلاك) على أنه وبمناسبة تصفية الأداء المستوجب وعلى إثر خضوع المطالب بالضريبة للمراقبة الجبائية الأولية أو المعمقة يمكن أن يثار خلاف على مستوى تحديد قاعدة الأداء وفي هذا الإطار تولى المشرع صلب محلة الحقوق والإجراءات الجبائية بيان الجهة المحمول عليها الإثبات كيان وسائل الإثبات الممكن إعتمادها كيان وسائل الإثبات المحجر إعتمادها .

I - إحتساء تصاريح الخاضع للضريبة قرينة الصحة :

لقد أسس المشرع التونسي النظام الجبائي على مبدأ التصريح التلقائي وهو ما يجعل من المشرع قد قرن هذا التوجه بقرينة صحة مضمون تلك التصاريح . ومن هذا المنطلق يبقى على إدارة الجباية واجب إثبات عدم صحة أو عدم كفاية مضمون التصاريح المقدمة من الخاضع للضريبة وقد تدعم هذا الإتجاه من خلال أحكام الفصل 38 من م ح إ ج على أن هذه القرينة تبقى قرينة بسيطة قابلة للتحصن وقد خول المشرع بالتوازي مع هذا المبدأ الذي يتمتع به الخاضع للضريبة حقا للإدارة تمثيل في تخويلها القيام بالمراجعة الجبائية على ثلاث مستويات فقد تم تمكين الإدارة من القيام بمراجعة جبائية أولية أعمالا للفصل 37 من م ح إ ج كما

مكنها من اللجوء إلى مراجعة جبائية معمقة من درجة أولى عملا بالفقرة الأولى من الفصل 38 من م ح ! ج وخولها إمكانية القيام بإجراء مراجعة جبائية معمقة من درجة ثانية عند حصولها على معلومات لم تكن بحوزتها عند القيام بالمراجعة المعمقة من درجة أولى كل ذلك عملا بالفقرة الثانية من الفصل 38 من ذات المجلة .

هذا المبدأ في قواعد الإثبات لم يقبه المشرع دون استثناء ضرورة أن المشرع قد خول للخاضع للضريبة الحريص والملتزم بواجباته الجبائية والتي من أوكدها القيام بالتصاريح الجبائية إستبعاد عناء إثبات صحة تصاريحه مبدئيا وحجب هذا المبدأ عن الخاضع للضريبة الذي لم يتولى القيام بالتصاريح الجبائية كل ذلك إعمالا الفصول 47 و 48 و 49 من م ح ! ج والتي يتضح من خلالها قلب عبء الإثبات على الخاضع للضريبة لعدم قيام قرينة في حقه للتدليل على صحة وضعه الجبائي ومن هنا وجب التعرض إلى وسائل الإثبات المعتمدة .

II - وسائل الإثبات في النزاع الجبائي :

لقد أقرت م ح ! ج جملة من وسائل الإثبات الممكن إعتمادها للتدليل على صحة إدعاء كلا طرفي النزاع وهذه الوسائل فيها ما هو مبدئي وفيها ما هو تكميلي كما تتضمن وسائل وجوبية وأخرى محضرة .

أ- وسائل الإثبات المبدئية :

إن أساس احتساب الضريبة بطريقة مضبوطة بوجب اللجوء إلى مسك محاميه تخول إستقراء مراحل الإنتاج والتمويل وتضبط بدقة مداخيل ومصاريف المؤسسات والأفراد وتمكن بعد إعمال القواعد الجبائية تحديد الدخل الخاضع للضريبة فمبلغ الأداء المستوجب .

وأمام أهمية المحاسبة في ضبط المداخيل الخاضعة للضريبة من ناحية وإستنادا لكون دفاتر التجار المسوكة طبق القانون تكون وسيلة إثبات فيما بينهم وتكون حجة عليهم تجاه الغير وفق ما تقتضيه م ! ع . فقد اعتنى المشرع التونسي بالمحاسبة وخصها بتشريع خاص بها والذي أدخل نقلة نوعية على مستوى هيكلية

المحاسبة وطريقة مسكها والمعايير المعتمدة لذلك بما بموجب القانون عدد 102 المؤرخ في 1996/12/31 والمتعلق بمسك محاسبة المؤسسات .

وإستنادا لكون المحاسبة تعتبر مرآة عاكسة لوضع المؤسسة وبموجبها تضبط مداخلها أقرت م ح ! ج إ اعتمادها من حيب المبدأ للتثبت من الوضعية الجبائية للمؤسسة سواء كانت مؤسسة جماعية في شكل شركة أو مجمع شركات أو أشخاص طبيعيين عملا بالفصل 38 من م ح ! ج .

كما تم تدعيم وجوبية مسك المحاسبة مطابقة للقانون من حيث الشكل والمضمون ومنعمة بالوثائق المحاسبية ولها قوة دفعة وتعكس وضع المؤسسة ومداخلها بطريقة أمينة وبذلك فإن الخاضع للضريبة يتمكن من خلال مسك محاسبة قانونية بموجب الدفاتر أو الأقراص المغناطيسية والإعلامية من إثبات صحة تصاريحه الجبائية على أن المشرع مكن إدارة الجبائية من إثبات خلاف ما تضمنته المحاسبة وذلك بجميع الوسائل المحولة للإثبات والتي أساسها القرائن القانونية والفعلية .

ب- إعتداد الوسائل الكميلية:

حول المشرع لإدارة الجبائية إعتداد القرائن القانونية والفعلية لدحض مضمون التصاريح الجبائية كما حول لإدارة الجبائية الحصول على المعلومات والمعطيات المتصلة بالخاضع للضريبة من خلال تحويلها حق الإطلاع وحق الحصول على معلومات من خلال الإستفسارات لدى الهيئات التي يتعامل معها الخاضع للضريبة وذلك بموجب ما خوله الفصل 16 إلى 18 من م ح ! ج .

كما حول المشرع لإدارة الجبائية حق زيارة مواطن نشاط المؤسسة للتثبت من مطابقة النشاط ومضمونه للتصاريح المدلى بها . كما حمل جهات معينة وخاصة منها البنوك وكذلك المؤسسات العمومية واجب الإعلام بأرقام المعاملات المتصلة بالخاضعين للضريبة وأردفه بعقوبات جزائية .

هذا ويخضع تقييم تلك القرائن القانونية وخاصة الفعلية لتقدير محاكم الأصل مع إعمال مقوماتها القانونية وفق م إ ع .

كما مكن الفصل 66 من م ج إ ج اللجوء للإختبار لضبط الضريبة المستوجبة في صورة الخلاف عل مستوى إحتسابها وبطلب من الخاضع للضريبة .

* وسائل الإثبات الوجوبية:

لقد أقر المشرع التونسي في مادة الإثبات الجبائي وسائل إثبات وجوبية وذلك من خلال الفصل 62 من م ج إ ج والذي أوجب الإلتجاء من قبل المحكمة للإختبار لتقدير القيمة التجارية للعقارات والحقوق العقارية والأصول التجارية المحالة بالنسبة إلى التزاعات المتعلقة بمعاليم التسجيل أو الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية .

كما أوجب المشرع الحصول على أحكام قضائية باتة في المادة الجبائية للحصول على حق استرجاع مبالغ مالية تم دفعها وثبت قضائيا عدم وجوبية دفعها .

كما أوجب تواصل وجود القابض بعنوان الأداء على القيمة المضافة بموجب التصاريح المؤشر عليها لتحويل حق إسترجاعها في أجال مضبوطة .

* وسائل الإثبات المحضورية:

منح المشرع صلب الفصل 64 م ج إ ج إعتداد وسائل الإثبات الواردة بالفصل 427 ثالثا وخامسا من م إ ع لإثبات إدعاءات الأطراف وهذه الوسائل هي شهادة الشهود واليمين على أن الفصل 65 من ذات المجلة منع على المحكمة الخط من المبالغ المطالب بها من تلقاء نفسها سواء على مستوى النسب أو الأداء المستوجب بما يوجب عليها إعمال وسائل دفاع الخاضع للضريبة دون اللجوء إلى علمها الشخصي وذلك لضمان حياد المحكمة تحقيقا لمضمون الفصل 12 من م م م ت .

III - الإثبات في النزاع الجبائي الجزائي :

لقد أقر المشرع حرية الإثبات في المادة الجبائية الجزائية تماشياً مع الشريعة العامة للإثبات في المادة الجزائية وقد أقر المشرع في هذا المجال مبدأ تضمن إقرار حجية للمحاضر المحررة طبق القانون من أعوان الإدارة إلى أن يثبت خلافها على أن المشرع أوجد عدة إستثناءات للإثبات الجرائم الجبائية وحمل الإدارة عبء إثبات بعض الجرائم بواسطة وسائل إثبات خاصة في بعض الجرائم وهي :

- عدم إصدار فواتير في شأن عمليات بيع أو إسداء خدمات أو إصدار فواتير تتضمن مبالغ منقوصة : إثبات عملية البيع أو إبداء الخدمة وتقديم الفواتير المنقوصة .

- إصدار أو استعمال فواتير لعمليات بيع أو إسداء خدمات غير حقيقية: تقديم الفواتير .

- الشراء بدون فاتورة بالنسبة للأشخاص المزمين بإصدار فواتير بعنوان بيوعاتهم : إثبات عملية البيع .

- مسك محاسبة مزدوجة أو استعمال وثائق محاسبة أو دفاتر أو سجلات مزورة : تقديم المحاسبة الثانية وتقديم الوثائق والدفاتر المزورة .

- تعتمد الإعدادات والمساعدة على إعداد حسابات ووثائق مغلوطة من طرف وكلاء الأعمال والمستشارين الجبائين والخبراء وغيرهم من أصحاب المهن الحرة في مسك الحسابات قصد التنقيص من أساس الأداء أو الأداء نفسه : تقديم السند المادي .

- افتعال وضعيات قانونية غير حقيقية أو تقديم وثائق مزورة أو إخفاء الطبيعة القانونية الحقيقية لعقد أو اتفاقية : تقديم الكتاب الخاصة بها .

- القيام بعمليات مسترابة تزول على تحويل الممتلكات إلى الغير بهدف التهرب من دفع الأداء .

- الزيادة في فائض الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الإستهلاك أو التنقيص في رقم المعاملات بنسبة توفى 30 % المبلغ المصرح به .

وترد ف هذه الوسائل بوجوب إثبات الركن القصدى وهى نية التهرب من دفع الأداء كليا أو جزئيا أو الإنتفاع بامتيازات جبائية أو إسترجاع مبالغ أداء ضرورة أن تلك الجرائم هى جرائم قصدية خلافا لبعض الجرائم الأخرى . وهو ما يجعلنا نتعرض إلى العقوبات الجبائية .

العقوبات الجبائية:

لعل من أهم الأحكام التى جاءت بما م ح إ ج هو تنظيمها الواضح للعقوبات الجبائية من خلال فصل العقوبات الجبائية الإدارية عن العقوبات الجبائية الجزائية بما رفع الجدل القائم بين المحاكم فى تحديد طبيعة بعض العقوبات ومن ذلك العقوبة المطبقة فى صورة عدم التصريح بالأداء على القيمة المضافة والذي اقرت محاكم النواحي فى أغلبها بالصيغة الجزائية لتلك العقوبة فى حين إرتنت محكمة التعقيب خلاف ذلك وإعتبرتها من قبيل العقوبة الجبائية الإدارية وانتفاء الجريمة على أساس ذلك .

أ- العقوبات الجبائية الإدارية:

لقد ضبط المشرع صلب م ح إ ج عدة واجبات متصلة بالتصاريح الجبائية والإعلام وأردف تلك الواجبات بعقوبات جبائية إدارية بعضها يتصل بخطايا التأخير لعدم احترام الأجال القانونية للتصاريح والبعض الآخر يتصل بعدم القيام بالواجب الجبائي من حيث الأصل كعدم التصريح أو عدم تضمين كافة المعطيات بالتصاريح أو عدم مسك أو تقديم محاسبة عند الطلب طبق القانون .

كل هذه المخالفات تستوجب إصدار قرار فى الغرض بموجيها يطالب الخاضع للضريبة بأداء معلوم الخطية .

وتخضع هذه العقوبات لإمكانية التقاضى فى شأنها وفق الإجراءات المقررة للطعن فى قرار التوظيف الإجبارى .

ب-العقوبات الجبائية الجزائية:

تولى المشرع ضبط الجرائم تفصيلا بـ م ح إ ج وتم تقسيمها لعقوبات سالبة للحرية وأخرى ذات صبغة مالية ووضع آلية تضمن حقوق الأطراف في خصوص بعض العقوبات السالبة للحرية كما أقر في شأن العقوبات الجبائية الجزائية مبدأ الصلح .

-العقوبات الجبائية الجزائية:

تم ضبط هذه العقوبات وربطها بالواجبات الجبائية والجدير بالذكر في هذا السياق أن المشرع التونسي واصل الفصل 89 من م ح إ ج أقر جريمة ولئن كانت محددة من حيث مضمونها إلا أنها تبقى ذات ميدان غير محدد وذلك من خلال ربط تلك الجريمة بعدم القيام بالتصاريح الجبائية والقيام بالواجبات المقررة بالتشريع الجبائي وهو ما يخول للإدارة حق التوسع في نطاق تطبيق تلك الجريمة من خلال إحداث تصاريح جبائية جديدة على غرار ما تم إحداثه صلب الفصل 70 من قانون المالية لسنة 2003 والذي أحدث تصريح جبائي جديد يتعلق بوجوب تصريح الشركات بنسبة مساهمتها في أعمال شركات الأشخاص وبيان الدخل المتحصل عليه من أرباحها ضمن التصريح السنوي للضريبة .

هذا ومن ناحية أخرى فقد أقر المشرع التونسي إمكانية الصلح في المادة الجبائية الجزائية وقد وضع المشرع وإعمالا لمبدأ المساواة تعريفة خاصة بالصلح في خصوص العقوبات الجبائية الجزائية السالبة للحرية والمالية .

أما العقوبات الجبائية الجزائية السالبة للحرية فقد أوجب في شأنها المشرع اجراء وهو الحصول على رأي اللجنة الخاصة بالنظر في ملفات الجرائم ذات العقوبات السالبة للحرية ورأى هذه اللجان ولئن لا يعتبر واجب الإلتفاع فإنه يعتبر من الإجراءات الجوهرية .

هذا وقد مكن المشرع وزارة المالية من إمكانية إثارة الدعوى العمومية من حيث المبدأ وأسند لوكيل الجمهورية حق إثارة الدعوى العمومية في جرائم خاصة كما منع فيها حق إبرام الصلح .

وتم تدعيم العقوبات الأصلية بعقوبات تكميلية تتمثل أساسا في نشر
مضمون الأحكام وتعليقها وتم إفراد المحكمة الابتدائية بالنظر في العقوبات الجبائية
الجزائية .

تمثيل الخصوم في التقاضي الجبائي:

حول المشرع للخاضع للضريبة الإستعانة بمن يراه أثناء عملية المراقبة
الجبائية في طورها الإداري على أن المشرع مكن الخاضع للضريبة من متابعة
الدعوى بنفسه في طورها الإداري والقضائي كما أقر عدم وجوبية المحامي .
إن المبدأ في القضايا المنشورة لدى المحاكم الابتدائية تستوجب إنابة محام
وقد تخلى المشرع عن هذا المبدأ المقرر في م م م ت وخول للخاضع للضريبة الحضور
مباشرة والتقاضي المباشر كما خوله حق إنابة غيره .
وهنا لا بد من الإشارة إلى أن المشرع أوجب توفر شروط قانونية في
التوكيل والوكيل .

فأما من حيث التوكيل وعملا بالفصل 1119 من م إ ع فإنه يكفي
التوكيل على الخصام ليخول للخاضع للضريبة أن يمثل بواسطة الغير وذلك في
خصوص التقاضي أمام الهيئة الحكومية على أن المتزاع القضائي الجبائي يستوجب
المرور وجوبا بطور صلحي وآخر حكمي وهنا لا بد من التذكير بأن الطور
الصلحي يوجب اللجوء إلى اعتماد توكيل خاص ينص فيه صراحة تخويل الوكيل
التصالح في حق موكله إعمالا لأحكام الفصل 1120 من م أ ع . والذي بين بأن
الوكيل مهما أطلقت يده لا حق له في الصلح في حق موكله إلا بنص صريح في
التوكيل على أن المشرع ومن ناحية أخرى منع الخبراء المحاسبين بموجب القانون
المنظم لمهنتهم من حق تمثيل الخاضع للضريبة أثناء التقاضي الجبائي .

تقديم:

إن الحديث عن العقوبة الجبائية قد يطول بما لا يتسع له الوقت المحدد لموضوعها، وهو ما يستوجب اختيار المسائل التي تكون لها أولوية في مثل هذا المقام. وطالما أن من يهمهم الموضوع هم قضاة مباشرين لهم من المعرفة النظرية والتطبيقية ما يغنيهم عن العرض المفصل لما جاء بنصوص القانون، وقد كنت أفضل لو قدر لي الاختيار مسبقا أن تقتصر الحصة على عرض تقومون به يتناول ما يطرح عليكم في مختلف المحاكم من مسائل تطبيقية تثير صعوبات أو اختلاف في الاجتهاد، حتى تكون موضع دراسة مشتركة فيكون للمدعو مثلي دور المسير والمشارك بما له من خبرة بحكم التجربة أو التخصص. ولما كان هذا غير مدرك فما لا يدرك جلّه لا يترك كله وأرجو أن يكون لكم دور فاعل في النقاش على قدر ما يسمح لكم به الوقت الذي يبدو غير كاف

إن عنوان "العقوبات الجبائية: في حد ذاته يشعر بأنه يستوجب الدراسة في نطاق القانون الجنائي والقانون الجزائي وتقتضي المنهجية أن تكون البداية بإلقاء نظرة ولو مجملة على العقوبات الجبائية في إطار النصوص الخاصة بها ويكفي أن أفترض على ما جاء بالمجلة الجبائية فهي تجمع أهم العقوبات الجبائية [فقرة أولى]، لكن القانون الجنائي ومهما قيل عن استقلاله لم ينفصل عن القانون الجزائي العام ولا يزال هذا الأخير مرجعا لا غنى عنه لتطبيق القانون الجزائي الجنائي فوجب أن نتعرف على مركز العقوبات الجبائية في القانون الجزائي العام وإلى أي مدى تنطبق أحكام القانون الجزائي على العقوبات الجبائية [فقرة ثانية]، غير أن ما أسنده القانون الجنائي للإدارة من سلطات تسليط العقوبة كما لو كانت تتقصر دور القضاء يستوجب تخصيص فقرة لتبين دور القاضي في مجال تسليط العقوبة سواء تلك التي يسلطها أو تلك التي يراقب تسليطها من قبل الإدارة [فقرة ثالثة]

الفقرة الأولى: العقوبات الجبائية في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

تقسم العقوبات الجبائية شأن العقوبات الجزائية عموما إلى عقوبات أصلية وعقوبات تبعية وأخرى تكميلية، فالعقوبات الأصلية هي السجن والخطية، والعقوبات التبعية هي تلك التي تسلط آليا نتيجة تسليط العقاب الأصلي وبحكم القانون كالتحجيرات التي تسلط على المحكوم عليه، والعقوبات التكميلية يسلطها القاضي تطبيقا للقانون وقد تكون وجوبية أو اختيارية ومنها: النشر وتحجير العمل في بعض المهن وسحب رخصة السياقة والحرمان من الحقوق المدنية والسياسية والعائلية والتصريح بتضامن

المحكوم عليه مع الخاضع للضريبة والمنع من المشاركة في الصفقات العمومية والحرمان من الامتيازات الجبائية
كما تقسم العقوبات الجبائية من جهة أخرى إلى عقوبات إدارية وعقوبات جزائية، وهذا التقسيم اعتمدته مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

أ= العقوبات الجبائية الإدارية

وردت العقوبات الجبائية تحت الباب الأول من العنوان الثالث في المجلة الذي يضم الفصول من 81 إلى 88 ويمكن حصرها بالنظر لنوعها في صنفين، فهي في شكل غرامة تأخير أو غرامة جبر ترمي لحث المدين على الوفاء في اقرب وقت ممكن لما في سريان الزمن من تراكم للعقوبة فتحسب على نسبة معينة من الزمن، أو في شكل تعويض جملي حسب حجم الضرر الذي نتج عن المخالفة، وهناك نوع آخر من العقوبات لم يرد تحت نفس العنوان ولكنه في أثره يعتبر عقوبة ويتمثل في الحرمان من بعض الحقوق

غرامة تأخير أو جبر

هي في شكل غرامة جبر أو تأخير بنسبة 0.75 في المائة عن كل شهر يمكن أن تزيد بسبب عدم القيام بالدفع تلقائياً وقبل تدخل أعوان المراقبة [الفصلان 81 و 85] أو لكونها تتعلق بمبلغ وظف واصبح بصدد الاستخلاص [الفصل 87]، وهو ما يستوجب تحديد بداية سريان الأجل وطريقة حساب الشهر
فمن حيث بداية مدة التأخير فإنها تختلف بين الأداءات التي لم توظف بعد وتلك التي تم توظيفها، ففي الحالة الأولى تحسب مدة التأخير منذ اليوم الموالي لليوم الأخير لأجل الدفع أو التصريح [الفصلان 81 و 85] إذ لا يمكن اعتبار التأخير حاصلاً قبل ذلك، أما في الحالة الثانية فإن المدة لا تحسب إلا بعد مضي تسعين يوماً على تاريخ الاعتراف بالدين أو تاريخ الإعلام بقرار التوظيف الإجباري أو تاريخ الإعلام بالحكم القضائي [الفصل 88]،

ويثير أجل التسعين يوماً تساؤلاً عما جعل المشرع يعتمد الاعتراف أو الإعلام بالسند التنفيذي بداية لحساب ذلك الأجل الذي تبدأ بنهايته الجريمة المستوجبة للعقاب، فهذه الأحداث تتعلق بأداء لم يثقل بعد بينما تتعلق العقوبة بأداء ثقل بحسابات قابض المالية، فمن المعلوم أن الاعتراف بالدين أو الإعلام بقرار التوظيف يتم في نهاية إجراءات التوظيف على أساس وثيقة الاعتراف أو التوظيف الإجباري المعلم به ثم يثقل الدين لدى قابض المالية المختص، وقد تستغرق عملية التثقل فترة تقصر أو تطول بحسب الروتين المطبق، والمفترض أن لا تقل الفترة عن 90 يوماً حتى يمكن للخاضع للجباية دفع ما ثقل من الأداء، فأجل التسعين يوماً كأنما خصص جزء منه على الأقل إن لم يخصص جله لإدارة الجباية حتى تتمكن من تثقل المبالغ فلو

استغرقت عملية التثقيف كل الأجل لأصبحت العقوبة فاقدة للشرعية إذ يصبح الخاضع للجباية معاقبا من أجل عدم القيام بعمل يتعذر عليه القيام به بسبب إدارة الجباية، وهو ما يثير دور القاضي في مثل هذه الحالات

والملاحظ أن نص الفصل 88 في مشروع المجلة الذي قدم لمجلس النواب كان يحدد الأجل بشهر واحد يبدأ من تاريخ تثقيف الدين بكتائب المحاسب العمومي وانتبهت وزارة المالية عند النقاش إلى أن بداية الأجل وإن تكن ثابتة فإنها لا يعلم بها المدين فهي عملية إدارية واقتُرحت تمديد الأجل إلى تسعين يوما وتغيير بداية الأجل إلى ما جاء بالنص المشار إليه، فقد أريد للتحويل تجنب عيب لكن وقع في عيب آخر أما نهاية الأجل الذي تحسب على أساسه العقوبة فهو نهاية الشهر الذي تم فيه الدفع لأن حساب المدة لا يكون إلا بالشهر ويعتبر جزء الشهر ولو يوما واحدا شهرا كاملا، ولا أجد مبررا لحرص المشرع على تخصيص فقرة لهذا المعنى في الفصل 87 وفقرة أخرى في الفصل 85 بل إن ما جاء بهذه الفقرة من الفصل 85 لا يؤدي أية نتيجة فهو يشير إلى تطبيق الفصل 87 كأن هذا الفصل لا ينطبق دون ذلك التخصيص، ثم إن الفصل 87 ينص على اعتماد تاريخ الأجل المحدد للدفع وليس هناك دفع ولا أجل للدفع في الفصل 85 لأنه يتعلق بتصريحات لا تستوجب دفعا، فهو تكرر لما ظهر في نصوص المجلة من عدم دقة التحرير

وكل ما جاء به الفصل 87 هو اعتماد طريقة خاصة بحساب مدة التأخير في مادة معاليم التسجيل الموظفة على الأحكام والقرارات فهي لا تبدأ إلا بعد أن يقوم قابض المالية بإشعار الطرف المتقاضي بوجوب الدفع ويمضي شهر دون نتيجة وقد نقل هذه الطريقة عن الفصل 102 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي الذي نسخ ورغم أن الفصل 87 خصص لبيان طريقة الحساب فإنه لم يتعرض لأيام العطل والأعياد التي قد تصادف نهاية الأجل ، وتقتضي القواعد العامة اعتماد يوم العمل المالي، كما لم يبين إن كان المعتمد في حساب الأشهر هو الرزنامة أو العبرة بعدد الأيام وتقتضي القواعد العامة اعتماد عدد الأيام فكل ثلاثين يوما تعتبر شهرا

كما إن طريقة الحساب قد تثير تساؤلا، مثل ذلك الذي يثيره حساب الفوائد من حيث تركيبها أو عدم تركيبها، فمبلغ العقوبة يحدد على أساس نسبة معينة في الشهر فتزداد مبالغ الدين بمضي كل شهر بالنظر لمبالغ العقوبات المتراكمة فهل أن ما يتراكم من العقوبات خلال كل شهر مضي يدمج في أصل الدين لتوظف عليه بدوره عقوبة أم يبقى احتساب العقوبة مقصورا على أصل الدين؟ لم تتعرض المجلة لهذه المسألة ويبدو لي أن الفصول 81 و 85 و 88 لا تسمح بترتيب فائض على العقوبات لأن القانون لم يأت بترتيب عقوبة عليها وحصر العقوبة في عدم دفع أصل الدين، ومبدأ شرعية العقوبة يجعل توظيف عقوبة على العقوبة عملا غير مشروع يمكن إبطاله

عقوبات ذات طابع تعويضي

العقوبة ذات الطابع التعويضي الجملي ورد بها الفصلان 83 و 84 ، فالفصل 83 يخول الإدارة تسليط عقوبة على من لم يخصم من المورد ما يوجبه عليه القانون من الخصم وتقدر العقوبة بما يساوي المبلغ الذي لم يقع خصمه أو ضعفه في حالة العود، والفصل 84 يخول الإدارة تسليط عقوبة على من لم يوظف معلوم الطابع الجبائي

تساوي مبلغ الطابع الذي لم يوظف، فالعقوبة هنا تقدر على أساس حجم الضرر وإن كانت لا تعتبر مغنية عن دفع المعلوم سبب العقوبة ولا عبرة بمدة التأخير في الدفع

الحرمان من بعض الحقوق

خصص الباب الثالث في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما سمي إجراءات لتحسين استخلاص الأداء، وتضمن بالفصول 109 و 110 و 111 حرمان الخاضع للجباية الذي لم يدل بما يفيد التصريح بالأداء من بعض الحقوق نجد منها الاشتراك في شبكة الهاتف ورخص البناء وشهادات تسجيل العربات [الفصل 109] والمشاركة في الصفقات العمومية [الفصل 110]، أما الفصل 111 فقد تضمن أن الامتيازات الجبائية لا تمنح إلا لمن أودع تصاريحه بالأداء للمدة التي لم تنتقض بالتقادم وليس بذمته ديون واجبة الدفع لم يمنح فيها تأجيلا، كما نص على أن الامتياز يسحب بقرار من وزير المالية إذا لم يقع احترام الآجال المحددة لدفع أقساط الديون المؤجلة، ويمكن اعتبار الحرمان من هذه الحقوق مجرد تدبير وليس عقابا ولو أنه تضمن الحرمان من بعض الحقوق

ب= العقوبات الجزائية

وردت العقوبات الجزائية في الفصول من 89 إلى 106 وهي تتمثل في السجن والخطية وهما عقوبتان أصليتان وفي نشر الأحكام وسحب رخصة العمل والحجز والتضامن مع المحكوم عليه وهي عقوبات تكميلية

العقوبات الأصلية

السجن

تتراوح عقوبة السجن بين 16 يوما وثلاث سنوات في جريمة الفصل 92 المتعلق بقبض أموال بعنوان جباية ثم عدم دفعها رغم مضي أجل ستة أشهر على موعد دفعها، والفصل 94 المتعلق بعدم الامتثال للأحكام الجبائية التي توجب استعمال الفواتير² والفصل 97 المتعلق بعدم مسك حسابية من قبل الخاضع للنظام الحقيقي في صورة العود والفصل 98 المتعلق بمسك حسابية مزدوجة أو مزورة والفصل 99 المتعلق بأصحاب المهن الذين يساعدون عمدا على إعداد وثائق مغلوطة للمساعدة على التتقيص في توظيف الأداء والفصل 101 المتعلق بالتحيل الجبائي³

ورغم ما أثير من نقد حول هذه العقوبات بوصفها شديدة فإنها تبدو غير ذلك عند المقارنة بجرائم الحق العام

فجريمة الفصل 92 لا تعدو أن تكون جريمة خيانة مؤتمن يعاقب عليها بالفصل 297 م ج بالسجن ثلاث سنوات وتطبق العقوبة على المشارك والمحاول ولو لم يكن هناك نص جبائي لانطبق عليها الفصل 297 م ج، وما أضافه النص الجبائي هو تمكين متهم بالخيانة من الانتفاع بها ستة أشهر مقابل كلفة مشجعة، وهو ما يوفر له تسهيلات مالية اقل كلفة من تلك التي توفرها البنوك

وجرائم الفصل 98 و 99 و 101 التي ترتب عقابا بالسجن ثلاث سنوات لا تختلف عن جريمة التحيل التي تستوجب عقاب الفاعل والمحاول والمشارك بخمس سنوات سجنا

كما إن المقارنة على مستوى دولي تجعل العقوبات التونسية مخففة بالنظر إلى العقوبات التي تنص عليها قوانين مقارنة قربية جغرافيا وتشريعيا من تونس ومنها فرنسا التي يعاقب على التحيل الجبائي في قانونها بعقوبات اشد فالسجن أدناه سنة وأقصاه خمسة أعوام وحصر التسامح في حدود 10 في المائبة من المبلغ الخاضع للأداء بينما وسعه التشريع التونسي إلى ثلاثين في المائة من رقم المعاملات⁴، فلا وجه الشكوى من شدة العقوبات الجزائية الجبائية الواردة بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

الخطية

حددت جل الخطايا بمبلغ يتراوح بين 1000 دينار و 50000 دينار سواء مع عقوبة السجن أو دون سجن بينما حددت في مجموعة أخرى من الجرائم بمبلغ أدناه 100 دينار وأقصاه 10000 دينار وبعض الخطايا اقل من ذلك، ويلاحظ أن الفارق بين الأدنى والأقصى يتراوح بين 10 أضعاف و 50 ضعفا وهو في فرنسا يصل إلى 250 ضعفا ويعتبر الفارق مهما لما يوفره للقاضي من مجال الاجتهاد في تنويع العقوبة حسب أهمية الجريمة

العقوبة التكميلية

لم ترد في مجلة الحقوق والإجراءات إلا أربع عقوبات هي الحرمان من مباشرة المهنة ونشر الأحكام والحجز والتضامن مع الخاضع للجباية

عقوبة الحرمان من مباشرة المهنة

هذه العقوبة جاء بها الفصل 99 من المجلة الذي نص على "سحب رخصة العمل" بالنسبة لأصحاب المهن الذين يساعدون على ارتكاب جريمة جبائية لها علاقة بمسك المحاسبة وتعني بالخصوص أصحاب المهن الحرة الذين يتولون مسك حسابية المؤسسات أو يساعدون في مسكها، كما تعني من يعدون برامج الإعلامية التي تؤدي

لنفس النتيجة، وهي عقوبة وجوبية إذ لم ينص القانون على أنها اختيارية ويثير هذا الفصل تساؤلين:

أولها يتعلق بمعنى سحب الرخصة كأن المهن الحرة تحتاج لترخيص حتى يسحب وكأن المحكمة هي التي منحت الرخصة حتى تسحبها والمقصود هو الحرمان من ممارسة تلك المهنة

وثانيهما يتعلق بمدة الحرمان من العمل فحسب صيغة الفصل 99 يعتبر الحرمان نهائيا وهو حكم قاس ولم يثر مع ذلك تساؤلا في مجلس النواب وعندما نقرانه بالقانون الفرنسي نجد أن الحرمان من مباشرة المهنة لا يكون إلا لمدة محدودة⁵

عقوبة النشر

تؤدي عقوبة النشر دورا فاعلا في زجر المخالفات الجبائية لما لها من تأثير معنوي، فالجرائم الجبائية يمكن تصنيفها ضمن جرائم الأعمال فيكون نشر الأحكام بالرائد الرسمي أو في أماكن نشاط المحكوم عليهم مؤثرا على معنوياتهم خصوصا إذا كانوا من مسيري شركة كبرى أو من أصحاب المهن الحرة المعروفين ولا يلجأ لعقوبة النشر فقط لكونها ذات جدوى من حيث الردع ولكن أيضا بوصفها أداة للإعلام ووسيلة للتنقيف في نفس الوقت

فهي أداة للإعلام حتى يتعرف حرفاء التاجر أو الصانع أو صاحب المهنة الحرة بالخصوص على المؤسسات التي يتعاملون معها ويعرف الجمهور بوجود الغش الجبائي وبكونه خطيرا ويكون مرتكبه مهما كبر شأنه معرضا للعقوبة وللتشهير به ويعتبر نشر الحكم أداة تنقيف مهمة، فلا يزال الرأي العام في بلادنا لا يستنكر على نطاق واسع ارتكاب الجرائم الجبائية بما فيها الغش الجبائي بل نجد من يرى في مرتكبيه مزايا المهارة والجرأة، وعلى الأقل فإن الجريمة الجبائية في تونس حاليا هي، كما كانت في فرنسا سنة 1973 حسب رأي الأستاذين مارل وفيتي [Merle et Vitu]⁶، لا تلقى ما تستحق من التحقير، ولو أنه لا شك أيضا في أن الوضعية تغيرت عما كانت عليه في سنوات بعيدة مضت بحكم العدد الكبير من الأجراء الذين يدفعون الأداء بشكل منتظم ويشاهدون غيرهم ممن يفوقهم ثروة بفارق كبير يتهرب من لأداء وقد يتمتع بامتيازات يحرم هو منها مثل منح الدراسة للأبناء ولا شك أيضا في أن نشر الأحكام سيساهم في زيادة التصريحات الصحيحة لكن الغريب

لكن يلاحظ أن هذه العقوبة ليس مجال يذكر في تونس، فهي رغم وجودها منذ زمن بعيد، وحسب علمي وعلم وزارة المالية لم تطبق أبدا في ظل القوانين الجبائية السابقة عن صدور المجلة الجديدة فهل سيبقى الوضع على حاله؟ إن التحفظ في تطبيق عقوبة النشر بتونس يظهر أيضا في التشريع الجديد فهي لا تطبق إلا عند العود ويبقى مع ذلك تطبيقها اختياري وقد لا تجد تطبيقا لها في المستقبل القريب على الأقل، وهو أمر قد يشعر بعدم أهمية الجرائم الجبائية أو بتهيب إدارة الجبائية من

⁵ © les LAMY CD-Rom - LAMY S.A.7306

⁶ Traité de droit criminel 2^e éd., t, 1, p 413

عقوبة النشر وذلك ما لا يساعد على تكوين رأي عام نابذ للجريمة الجبائية، بينما في فرنسا مثلا نجد أن الأحكام والقرارات التي تنشر تتجاوز 1 في المائة من عدد عمليات المراجعة والتصحيح⁷

نصت المجلة على إمكانية الإذن بنشر الأحكام الصادرة بالإدانة بشرط أن يكون المحكوم عليه عائدا⁸، ويعتبر عائدا من صدر عليه خلال السنوات الخمسة السابقة للتصريح بالحكم حكم أو قرار مماثل

ويثر هذا الفصل ملاحظة تتعلق بالصياغة إذ تحدث لبسا في مفهوم الحكم أو القرار المماثل والذي أراد المشرع تفسيره بالفقرة الثانية من الفصل 107 فلم يوفق في التوضيح، فالمعروف في العود أن يقتصر على الجرائم التي من نوع واحد وقد يمتد لجرائم مماثلة أو مشابهة مع استعمال ضابط لتحديد الشبه أو المماثلة، وقد أورد الفصل 107 حالة من حالات الحكم المماثل تتعلق بحكم في مخالفة جبائية جزائية يسبقه حكم في مخالفة جبائية جزائية أي أنه لا يهم إن كان الحكمان في مخالفة من نوع واحد أولا وهذا واضح، وأورد صورة أخرى تتعلق بحكم صدر في أساس الأداء تبعا لقرار توظيف إجباري يعتمد أسباب تعديل سبق أن صدر فيها حكم أو قرار أي أنه يشترط في هذه الحالة وحدة السبب، وهذا يعني أن الحكم الثاني إداري جبائي وليس جزائيا فالأحكام التي تصدر تبعا لقرار توظيف إجباري إنما تصدر تبعا لطعن في قرار التوظيف لدى المحكمة الابتدائية في دائرة إدارية وهي لا تسلط عقوبات جزائية فكيف يمكنها أن تحكم بعقوبة النشر التي هي عقوبة تكميلية لا تصدر إلا مكملة لعقاب جزائي؟

الحجز

105

ضمان دفع الخطية أو دفع الأصل

نص الفصل 99 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أن المحاسبين ونحوهم الذين يساعدون على إعداد حسابية غير صحيحة يضمنون دفع الأداء أصلا وخطايا ولكن لم يجعلهم متضامنين مع الشخص الذي ساعده فيما يحكم به عليه من خطايا، فهم يدفعون الخطايا التي تسلط عليهم لكن لا يضمنون الخطية المطلقة على صاحب المؤسسة، وإذا قلنا بتطبيق أحكام القانون الجزائي في المادة الجبائية فإنه يمكن تطبيق الفصل 21 من المجلة الجبائية الذي يجعل المحكوم عليهم في محاكمة واحدة متضامنون في دفع الخطايا بالفصل 99 جاء أخف مما يقتضيه القانون العام

7

TIXIER et ROBERT Droit pénal fiscal 1980 n° 102

8

8

أما مسيرو الشخص المعنوي فإنهم وإن حملوا عقوبة السجن في الفصل 107 فإنهم لا يضمنون دفع الخطايا وهو مهرب جيد لأصحاب الشركات الذين يستفيدون من التهرب الجبائي وهم مسؤولون دائما بوصفهم مسيرين عما يحصل فيها من تهرب جبائي ويستفيدون منه خصوصا في تونس حيث غالب المؤسسات يملك راسماها كله أو جلّه مسيروه، وهذه الثغرة مما يشجع التهرب الجبائي وهكذا تبدو العقوبات الجزائية الواردة في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ليست بالشدة التي تنسب إليها مقارنة بالقوانين الجبائية المقارنة أو بالقانون الجزائي عموما، ليس فقط من حيث التشريع بل وأيضا من حيث التطبيق ، فخلال سنتي 1997 و 1998 صدر حكام بالسجن وحكم بالخطية وأحالت وزارة المالية على المحاكم ، 12 قضية ، كانت بصدد النشر عند مناقشة مشروع المجلة، منها خمس قضايا من أجل تدليس فواتير أو وثائق وثلاث قضايا تتعلق بالخصم من المورد وعدم الدفع أكثر من ستة اشهر وقضيتان من أجل تكرار البيع دون فواتير وقضيتان من أجل التحيل الجبائي الموصوف⁹ ترى ما هو سبب ذلك؟ هل هي مجارة الرأي العام أم الرغبة في تشجيع الاستثمار أو الحرص على أن تبقى العقوبات الإدارية هي الأفضل وقد يكون كل ذلك

الفقرة الثانية: تطبيق قواعد القانون الجزائي على العقوبات الجبائية

طبيعة العقوبة الجبائية وأهدافها

تختلف العقوبات الجبائية عن العقوبات الجزائية العادية من حيث الهدف الذي ترمي إليه، فإذا كانت العقوبات الجزائية ترمي عموما لحماية الفرد وحماية الوضع الاجتماعي القائم وهو وضع تنسم قيمه باستمرارية نسبية فالسرقة والخيانة والاعتداء على الذات والأموال بقيت على مر الزمن مستنكرة من المجتمعات بما يستوجب ردع مرتكبيها، فإن العقوبة الجبائية ذات أهداف متنوعة ومتغيرة بتغير السياسة الجبائية، ويرمي اختيار العقوبة غالبا إلى التعويض للمجموعة عن الضرر الذي لحقها بسبب الجريمة، فالجريمة الجبائية تهدف وتؤدي مباشرة أو بصفة غير مباشرة إلى إلحاق ضرر مالي بالمجموعة قد يقتصر على المبالغ المالية التي حرمت منها الخزينة وقد يتعداه إلى الإخلال بقواعد المنافسة المشروعة وإلى الإخلال بالوضع الاقتصادي العام بما ينجر عنه من إضرار بالوضع الاجتماعي، وهذا الاختلاف كثيرا ما يتخذ مبررا لتخصيص الجرائم الجبائية بأحكام تميزها عن جرائم الحق العام وهو ما أثار الجدل حول المجال الذي تنطبق فيه قواعد القانون الجزائي على العقوبات الجبائية والمجال الذي يستبعد منه ذلك القانون

إن الاختلاف بين جرائم الحق العام والجرائم الجبائية، ومهما قيل عن استقلال القانون الجبائي، لا ينفي أن كلا منهما يمس حقوق الأفراد وحياتهم وممتلكاتهم، وحماية الأفراد لا تتجزأ ولا يمكن أن يكون لها معنى في هذا القانون دون القانون الآخر فلا بد إذن من وجود جامع بينهما، فما مدى خضوع العقوبات الجبائية لقواعد القانون الجزائي، خصوصا في مجالات القانون المنطبق موضوعيا [عدم رجعية

القانون وتطبيق القانون الأرفق] وإجرائيا [احترام حق الدفاع وقرينة البراءة] ومن حيث تطبيق العقوبة [وحدة العقوبة والمحاولة والمشاركة وظروف التشديد]

أ= القانون الموضوعي المنطبق

ما يدعو للتساؤل حول القانون الموضوعي المنطبق يتعلق على الخصوص بتطبيق قاعدة عدم رجعية القانون الجزائي إلا في حالة النص الأرفق بالمتهم

عدم رجعية القانون الجزائي في خصوص العقوبة

لا يبدو أن العمل بهذا المبدأ يثير مشاكل أو اعتراضات عند تطبيق مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية إذ نص الفصل 8 من قانون إصدارها صراحة على عدم رجعية أحكامها، وبذلك فإن ما جاء بالفصل 101 من اعتبار الزيادة في فائض الأداء جريمة تحيل جبائي لا يمكن تطبيقه على الجرائم الحاصلة قبل تطبيق المجلة الجديدة، كما أنه لا يمكن تطبيق العقوبة المشددة لعدم تقديم التصاريح مع العود كما جاءت بالفصل 90 على الأفعال الواقعة قبل دخول المجلة حيز التنفيذ، ولهذا فإنه لما تنبّهت اللجان الخاصة للتوظيف إلى أن مدة التقادم الواردة بالفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات هي ثلاث سنوات وليس أربعة خلافا لما كانت تطبقه الإدارة وتأييد ذلك من قبل المحكمة الإدارية لجأ المشرع إلى تنقيح ذلك الفصل بقانون¹⁰ وصف بكونه تفسيريا لينطبق على الماضي، وقد أثار الوصف نقدا شديدا من قبل الفقه باعتباره وصفا لا يطابق الواقع¹¹، ولكنه على كل حال تأكيد لثبات مبدأ عدم رجعية القانون الجنائي سواء تعلق بعقوبة جزائية أو بعقوبة إدارية صرف

قاعدة القانون الأرفق

تقتضي القاعدة الجزائية انتفاع المتهم بتطبيق القانون الأرفق حتى لو كان صدوره لاحقا لارتكاب الفعل الموجب للعقوبة فهو استثناء من مبدأ عدم الرجعية، وقد أقر هذا المبدأ بالفصل الأول من المجلة الجنائية ثم أقره الدستور بالفصل 13 جديد بعد تنقيحه بالقانون الدستوري عدد 51 لسنة 2002 المؤرخ في 1 جوان 2002، وقد طرح التساؤل عما إذا كان هذا المبدأ ينطبق على العقوبات الجنائية منها والإدارية أو يقتصر على العقوبات الجزائية؟

ولا يطرح التساؤل في تونس بالنسبة للعقوبات الجزائية لأن قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية قد حسم هذا الأمر بنص الفصل 8 منه إذ جاء به أنه " لا تنطبق العقوبات الجنائية الواردة بمجلة الحقوق والإجراءات الجنائية على المخالفات المرتكبة قبل غرة جانفي 2002 وتبقى هذه المخالفات خاضعة للعقوبات المنصوص عليها بالتشريع الجنائي الجاري به العمل قبل غرة جانفي 2002 . غير أن العقوبات الجزائية الأرفق الواردة بمجلة الحقوق والإجراءات الجنائية تطبق على المخالفات المرتكبة قبل غرة جانفي 2002 " ولكن هذا الفصل ولئن أزال الشك في

¹⁰ 2000 25 2000 98

¹¹ 2002 4 3

العقوبات الجزائية الصرف فإنه بعث الشك في العقوبات الإدارية فالاقتصار على العقوبات الجزائية يدل على أن العقوبات الإدارية غير مشمولة بالفقرة الثانية وأنها باقية في نطاق الفقرة الأولى وهي بالتالي لا تنتفع بالنص الأرفق

لقد كان متوقعا أن يكون هذا المبدأ موضوع نقاش في ظل المجلة الجديدة التي جاء الفصلان 81 و 82 منها بعقوبات أرفق عموما من تلك التي يقتضيها الفصلان 73 و 74 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، لكن المشرع تدخل ليسبق فقه القضاء بنص تشريعي، فقد جاء بالفصول 46 و 47 و 48 من قانون المالية عدد 98 لسنة 2000 المؤرخ في 25 ديسمبر 2000 ناصا على التطبيق المسبق لأحكام الفصول من 81 إلى 87 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

فالفصلان 46 و 48 ينصان على أن الفصول من 81 إلى 87 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تنطبق بداية من سنة 2001 أي قبل أن تصبح المجلة عموما نافذة المفعول، وهو بهذا التتبع يشيرنا بأن المجلة لا تنطبق على الماضي في خصوص العقوبات الإدارية رغم أنها أرفق بالمخالفين، ويؤكد ما جاء بالفصل 8 من قانون إصدار المجلة الذي حصر انطباق قاعدة القانون الأرفق على العقوبات الجبائية الجزائية

بينما الفصل 47 جاء بعقوبات جبائية إدارية مطابقة لتلك الواردة بالفصول 81 إلى 87 بالمجلة ليطبقها على الجرائم الواقعة قبل سنة 2002 مع استثناءات تتعلق بالعقوبات التي وظفت قبل سنة 2001 فهو يؤكد أيضا أن قاعدة القانون الأرفق لا تطبق في خصوص العقوبات الإدارية مما يحتاج لنص خاص عندما يراد تطبيقها، إلا أنه يثير تساؤلا عما يعنيه بما سبق 2002 فهل يقصد سنة 2001 فقط أم يعني كل الأعمال السابقة عن سنة 2002 مهما يكن تاريخها؟ وأعتقد أن المعنى الأول هو المقصود لينسجم مع الفصلين 46 و 48 المشار إليهما ومع الفصل 8 من قانون إصدار المجلة

فهل يستجيب قضاة القضاء العدلي ثم المحكمة الإدارية لهذا التوجه الذي تدل عليه النصوص الجبائية في الحالات التي لا تنطبق عليها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبارها المرجع العام في المادة الجبائية ويجدون لذلك تفسيراً في فقدان الصبغة الجزائية؟

أم يكون لهم موقف آخر يستند إلى أن ما جاء بالنصوص المشار إليها أنفا ليس صريحا في منع تطبيق قاعدة القانون الأرفق وإنما أخذ المنع من مفهوم المخالفة وأن عبارة "عقوبة" التي وردت في النص العربي بكل من الفصل 13 من الدستور وبفصول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يجعل التطابق بينهما مدعاة لتطبيق الفصل 13 من الدستور، سواء عرض الأمر على المحكمة الجزائية أو على المحكمة الجبائية عدلية كانت أو إدارية

والملاحظ أنه في فرنسا اقر المبدأ من طرف مجلس الدولة برأي صدر في 5 أفريل 1996¹²

¹² Bernard PLAGNET. Mélanges : habib AYADI p :755

تطبيق القانون الجزائي إجرانيا

لا شك في أن قانون الإجراءات الجزائية يطبق بصفة عامة في المادة الجبائية المعروضة على المحاكم الجزائية باستثناء النصوص الخاصة التي وردت في المادة الجبائية لكن العقوبات قد تصدر عن الإدارة أيضا فهل يجب احترام القواعد الإجرائية الأساسية، والمهم في هذا الصدد هو مسألة الإثبات وخصوصا ضمان حق الدفاع وقرينة البراءة

احترام حق الدفاع

إن احترام حقوق الدفاع عند تسليط العقوبات الجزائية من قبل المحاكم لا يثير أي أشكال فهذه المحاكم تطبق إجراءات عادية تضمن حق الدفاع قبل الحكم وحق الطعن بعد صدوره

وبخصوص العقوبات الإدارية التي تسلط من قبل الإدارة فإن حقوق الدفاع تقتضي أن يكون القرار معللا وأن يبلغ للمسلطة عليه ويمكن من حق الطعن فيه، وقد ذهب الفقه إلى قصر حق الدفاع هذا على العقوبات التي يكون فيها للإدارة مجال للتقدير كما كان عليه الفصل 73 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات قبل نسخه، والذي كان يعتبر التحيل عنصرا مؤثرا في مبلغ العقوبة متروك تقديره للإدارة، ولم تتضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية عقوبات من هذا النوع فلا يتوقع أن يطرح التساؤل في نطاقها

والملاحظ أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية توفر حق الدفاع حتى في العقوبات الإدارية الصرف والتي تعتمد نسبا محددة وتتعلق بجرائم مادية، فهذه العقوبات توظف بعد أن يطلب من الخاضع لها تقديم ما له من دفع طبق الفصلين 10 و 44 وبعد التوظيف يبقى له حق الطعن أمام المحكمة مع ما يتبع ذلك من حق الاستئناف والتعقيب فلا يثير بدوره مشكلا

قرينة البراءة

جاء في الفصل 12 من الدستور التونسي أن "كل متهم بجريمة يعتبر بريئا إلى أن تثبت إدانته في محاكمة تكفل له فيها الضمانات الضرورية للدفاع عن نفسه" وهو مبدأ مكرس في القانون الجزائي فهل يطبق عند تسليط العقوبات الجبائية الإدارية أو الجزائية؟

اعتمدت محكمة العدل الأوروبية هذا المبدأ في المادة الجزائية بقرار في 29 أوت 1997، فاعتبرت أن المخالفة التي يرتكبها المورث لا تطبق على الورثة¹³ ويبدو أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لم تأخذ بهذا المبدأ كاملا وإن أخذت به جزئيا فقد نص الفصل 108 منها على أن الإدارة هي التي تقيم الحجة في شأن تطبيق الفصول 94 و 98 و 99 و 101، وهو ما يعني أنه بالنسبة لبقية الفصول فإن المتهم هو الذي يطالب بإثبات البراءة

فهل يعني هذا أنه إذا نسبت الإدارة لشخص أنه "قام بتوظيف الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الاستهلاك أو الأداءات غير المباشرة الأخرى المستوجبة

¹³ Mélanges Habib AYADI 2000 p : 757

على رقم المعاملات أو قام بخصم الأداء من المورد ولم يتول دفع المبالغ المستوجبة لفائدة الخزينة في أجل ستة أشهر.. " فإنها تستطيع أن تكتفي بالادعاء وتحدد مبلغ الأداء المستخلص وتاريخ استخلاصه دون أن تطالب بأي دليل وعلى المتهم نفي كل ما ادعته الإدارة؟ لا شك أن مثل هذا الادعاء لا يمكن أن يحصل لكن قد يكون الدليل المقدم ضعيفا وقد تكون التهمة مبنية على مجرد ظنون فكيف يمكن للمتهم أن يثبت النفي وهل هذا حقا ما قصده المشرع بالفصل 108 ؟

لقد سئلت وزارة المالية عما جاء بالفصل 108 فأجابت بأن الإثبات تتحمله الإدارة عندما يكون العنصر المادي غير كاف للإثبات "أما بالنسبة للمخالفات الأخرى كالمخالفات المتعلقة بعدم التصريح بالأداء أو عدم مسك حسابية فإن عبء الإثبات يجب أن يبقى محمولا على المطالب بالأداء لأن الأمر يتعلق بإثبات هذا الأخير لاحترام واجب جبائي ويصعب على الإدارة إثبات هذه المخالفات في صورة تحميلها ذلك بإثبات فعل سلبي "

وهذا الجواب ينقصه الإقناع لكونه يحتوي على نقص في المعومة وضعف في قوة المنطق، فالنقص يظهر فيما قدم من أمثلة تبرر تحميل الخاضع للجباية عبء إثبات البراءة لكونه ملزما بإثبات قيامه بواجبه الجبائي، لكنه لم يورد عقوبة الفصل 92 حيث يظهر تحميل المتهم بإثبات النفي، فيلزم بإثبات أنه لم يوظف ولم يحجز مبالغ بعنوان أداء واحتفظ بها، أما ضعف المنطق فيظهر فيما تمسكت به الوزارة من أن عجزها عن إثبات الإدانة يبرر تحميل المتهم عبء إثبات البراءة

ومما يلاحظ أيضا أن المشرع فرق بين حالتين لا فرق بينهما عمليا، فعدم إصدار فاتورة ممن يجب عليه إصدارها [الفصل 94] لا يحمل عليه عبء الإثبات وإنما تتحمله الإدارة، أما إصدار فاتورة غير مطابقة لأحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة [الفصل 95] فإن المتهم هو الذي يثبت البراءة كأن الإدارة لا تستطيع أن تثبت أن الفاتورة غير مطابقة للشروط القانونية وهو ما يبدو غير مبرر

وأحسب أن أمر الإثبات في الجرائم الجبائية سوف يفصل على أساس المحضر المحرر فيها فإذا كان ما جاء به يتضمن معاينة واقعة الجريمة فهو حجة حتى يثبت المتهم خلافه وإن كان المحضر لا يتضمن معاينة فما يتضمنه من جمع مؤيدات أو استنتاجات يبقى خاضعا لتقدير المحكمة

وإذا كان هذا هو الوضع في عقوبات جزائية فإن العقوبات الإدارية تصبح خارج النقاش وتصبح الإدارة معفاة من الإثبات وهو ما يوحي به نص الفصل 65 الذي جاء به أن الخاضع للجباية الذي يصدر ضده قرار توظيف إجباري هو الذي يقيم الدليل "على صحة تصاريحه وموارده أو على شطط الأداء الموظف عليه "

ولا داعي للتوسع في مسائل الإثبات فهي موضوع مداخل مستقلة. وأرجو أن لا يكون هذا التوجه مدعاة لتخلي مصالح الجباية عن الاهتمام المركز بالتكوين المستمر لأعوانها لإكسابهم المهارة في التحقيق مع كل ما يظهر من تطور في طرق التهرب والتحيل، فإن ذلك لو حصل سيكون له أثر عكسي لما أريد عند إصدار هذه المجلة من تحقيق المصالحة بين الخاضع للجباية وإدارة الجباية

تطبيق العقوبة

يثير تطبيق العقوبة التساؤل عما إذا كان يخضع لنفس القواعد المطبقة في القانون الجزائي أم أن خصوصية المادة الجبائية تحول دون ذلك؟ ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بوحدة العقوبة المطبقة والمشاركة وظروف التشديد والمحاولة

وحدة العقوبة [عقوبة واحدة لكل جريمة]

القاعدة الجزائية المعروفة والمستقرة هي وحدة العقوبة لكل جريمة فلا يسلط على الفرد أكثر من عقاب من أجل جريمة واحدة، بينما خرق هذا المبدأ في خصوص العقوبات الجبائية، وقد كرس خرق المبدأ بالنصوص القانونية التونسية في المادة الجبائية [عقوبات الفصول 89¹⁴ و 90 و 92 مع عقوبات الفصول من 81 إلى 86 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية] كما كرس في المادة الديوانية وقانون الصرف، وقد يعتمد في تونس كما اعتمد في بلدان أخرى عند اجتماع عقوبتين إحداها جبائية والأخرى من جرائم الحق العام كعقوبة عدم إصدار فاتورة طبق قانون المنافسة والأسعار¹⁵ وطبق الفصل 94 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

ويبدو تأثير القانون والفقهاء وفقه القضاء في فرنسا من عوامل هذا التكريس ففي فرنسا أكدت محكمة التعقيب¹⁶ ومثلها مجلس الدولة¹⁷ ازدواجية العقوبة الجبائية مع العقوبة الجزائية كما أكدها المجلس الدستوري مع قيد أن يكون العقاب في جملته لا يتجاوز الحد الأقصى مما دعا الحكومة الفرنسية إلى التحفظ على الفصل 4 من البروتوكول رقم 7 المضاف للاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان والحريات الأساسية الذي يمنع الجمع في العقوبات الجبائية

ونظرا إلى أن كلا من تونس وفرنسا صادقت على ميثاق نيويورك المتعلق بالحقوق المدنية والسياسية [16 ديسمبر 1966] ويقتضي الفصل 14-7 منه منع تتبع أو عقاب شخص من أجل جريمة سبق أن حكم فيها بإدانتها أو براءتها بحكم بات طبق القانون والإجراءات في المادة الجزائية لكل بلد، ولم يعرض مثل هذا الدفع أمام المحاكم التونسية بينما عرض على المحاكم الفرنسية وتخلصت منه بالإبقاء على ازدواجية العقوبة، فمجلس الدولة تمسك بظاهر النص الذي يتحدث عن محاكمة جزائية وهي لا تشمل العقوبات الإدارية إذ لا تصدر عن محاكم¹⁸ والطريف أن مندوب الحكومة في مجلس الدولة كان له تعليل آخر فهو يقر بأن لا فرق بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية فكل منهما تهدف للزجر أو التعويض لكن العقوبة الجزائية ترمي لتعويض الهيئة الاجتماعية عن الضرر الذي يصيبها من الجريمة بينما العقوبة الجبائية ترمي لتعويض الضرر الذي لحق الخزينة العامة فلا تعارض بينهما ولا ازدواجية في العقوبة¹⁹، فإلى متى سوف يصمد مثل هذا الموقف؟ سؤال يبقى مطروحا

¹⁵ 1991 29 1991 64 25
¹⁶ 2851 1996 20
¹⁷ 1094 94 1996 11
¹⁸ 183658 1997 14

المشاركة

يعنى بالشريك هنا من ساعد على ارتكاب الفعل وليس من قام به أي أن ما صدر عنه لا يكون في حد ذاته الجريمة موضوع التتبع أما من قام بالجريمة بكل أركانها فهو الفاعل ويعاقب بصفته تلك

فليست الجريمة الجبائية في غنى عن المساعدة في ارتكابها أو إخفائها أو الاستفادة بنتائجها، من ذلك مثلا: - أن يفتح الغير حسابا بالبنك ويعطي توكيلا لمن يريد إخفاء تصرفاته عن أعين المراقبة الجبائية - أن يقوم وكيل عقاري بمساعدة بائع عقار على تجنب دفع جزء من المال المستحق بعنوان الأداء على القيمة المضافة - مساعدة من قبل العدول أو من قبل أعوان البنك

فما مدى تطبيق هذه القواعد في المادة الجبائية؟ سواء من خلال نفس نصوص المجلة أو من نصوص خارجة عنها

في نطاق نصوص المجلة

- جاء بالفصل 107 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن العقوبات البدنية النصوص عليها بالفصل بالفصول 92 و 94 و 97 و 98 و 99 و 101 من هذه المجلة بالنسبة للذوات المعنوية تطبق بصفة شخصية على مسيرها أو على كل شخص له صفة لتمثيل الذات المعنوية وثبتت مسؤوليته في الأعمال المرتكبة²⁰، ولكن هذه العقوبة ليست بعنوان المشاركة ولكن بوصف المسير فاعلا أصليا يتحمل العقوبة التي يتعذر تطبيقها على الشخص المعنوي المنسوبة إليه فلا تفيد في مجال المشاركة

- نص الفصل 99 على عقوبة أصحاب المهن الذين يساعدون في ارتكاب جريمة جبائية وهذا ليس من باب المشاركة فهي جريمة مستقلة فلا يمكن اعتماده مبدأ لعقاب المشارك في حالات أخرى

- جاءت غالب فصول المجلة المتعلقة بالعقوبات الجزائية في صيغة عامة تسمح بتتبع كل من يرتكب الفعل موضوع الجريمة فهي تستعمل عبارة "كل شخص" ومن ذلك الفصول 89 و 90 و 92 و 93 و 95 و 96 وغيرها، فهل يسمح ذلك بتسليط العقوبة على مساعد المسير الذي تولى تلك العمليات؟ يمكن الجواب بأن تلك الفصول تنص على جريمة لها أركانها فمن قام بالجريمة بكل أركانها فهو فاعل أصلي ومن لم يستكمل كل الأركان لا يمكن أن يعاقب بمقتضى تلك الفصول

²⁰ هذا الفصل يستدعي ملاحظتين:

الأولى: تتعلق بنوع العقوبة، فالعقوبة البدنية فقط هي المعنية دون بقية العقوبات بما فيها عقوبة الخطية وعقوبة نشر الأحكام فهل أن نشر الحكم القاضي بالسجن والخطية مع تعيين المسير لكونه مسؤولا يجب أن يخفى فيه اسم المسير باعتبار أن هذه العقوبة لا تسلط عليه وإنما على الذات المعنوية التي يسيرها؟ وإذا قلنا إن نشر الحكم يؤدي أليا لنشر اسم المسير ما دام اسمه مذكورا في نص الحكم فسيؤول الأمر إلى تسليط عقوبة لم يأت بها القانون فلا يبقى إلا إخفاء اسم المسير حتى لو كان ذلك غير منطقي مما قد يؤدي على عدم تسليط عقوبة النشر كلما ارتبطت بتسليط عقوبة السجن على المسير ممثل الشخص المعنوي، ويبدو أن الإدارة غير مهتمة بتطبيق هذه العقوبة كثيرا وتعتبر التتبعصص عليها في حد ذاته أداة زجر فلم تزل عناية في التحرير

والثانية هي أن عقوبة السجن تطبق على من له صفة لتمثيل الإدارة أي أن من ليست له هذه الصفة قانونا لا يتحمل العقوبة حتى لو كان يمثلها فعلا لا قانونا وأخرى بقية العاملين في مؤسسة الشخص المعنوي ممن لا يمثل ذلك الشخص المعنوي لا قانونا ولا فعلا وهو ما يجعل المسيرين الفعليين غير معاقبين على فعل اقترفوه تحت مظلة شخص معنوي

- يلاحظ أن الفصل 101 أغفل عقاب المشارك بعد أن كان يعاقبه الفصل 85 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي عوضه الفصل 101، فهل يفسر ذلك بأنه استبعاد لعقاب المشارك؟

في القانون الجزائي

36 32

ليس هناك أي نص يمنع ذلك فالفصول المشار إليها تنطبق على كل جريمة توصف بكونها جنحة أو مخالفة، ولكن الشريك في القانون الجنائي يجب أن يتوفر لديه القصد الجنائي فلا يمكن عقابه من أجل المشاركة في جريمة لا يشترط فيها الركن القسدي

العود

ما قيل في المشاركة يمكن أن يقال في العود فأحكام العود كما جاءت في الفصل 47 وما يليه من المجلة الجنائية يمكن أن تطبق في المادة الجبائية لكن وضع العود فيه ما يستوجب مراجعة هذا التعميم وفحص بعض الفصول الواردة في المجلة

- فالعقوبات الإدارية محل جدل من حيث وصفها بكونها ذات صبغة جزائية ومهما يكون الوصف الذي تستحقه نظريا فإن المشرع التونسي لم يعتبرها ذات طابع جزائي فوصفها بذلك بما يشدد على الفاعل هو مجرد تأويل لا يمكن العمل به ضد مصلحة المتهم فلا يطبق العود إن لم يكن هناك نص صريح يعتمده ومنه الفصل 83 من المجلة

- نص المشرع في باب العقوبات الجزائية أحيانا على عقوبة العائد وقد يكون للتصحيح ضرورته كما لو وقع اختيار شروط خاصة للعود ولكن التصحيح دون وجود هذه الضرورة من شأنه أن يشكك في قصد التشديد لديه

فالفصول 95 و 96 و 104 نصت على العود خلال سنتين فيفسر التصحيح بأنه تخفيف على الفاعلين بتعويض مدة الخمسة أعوام التي تقتضيها الأحكام العامة بعامين فللتصحيح ما يبرره

لكن ما جاء بالفصلين 90 و 97 قد يكون للعود فيه مفهوم آخر، فالفصل 90 يحدد أجل العود بخمسة أعوام دون ضرورة فهي مدة نص عليها القانون العام ويشترط لتطبيق أحكام العود توجيه طلب كتابي للمتهم فهنا قد يفسر النص بأن المشرع لا يعتبر أحكام القانون الجزائي في مادة العود سارية المفعول، أو يفسر بأن القصد هو اشتراط توجيه الطلب للحد من شدة العقوبة، والفصل 97 نص أيضا على أن مدة

العود خمسة أعوام وحصر العقوبة في الخاضعين للنظام الحقيقي للأداء فهو أيضا قد يفسر بأنه يشعر بأن المشرع يجد العود محتاجا لنص خاص ولحالات خاصة أو يفسر بأن المقصود عدم تطبيق العود على الخاضعين للنظام التقديرى وقد ذهب الفقه وفقه القضاء في فرنسا إلى تطبيق أحكام العود على العقوبات الجنائية الجزائية²¹ مع اعتبار الأحكام الخاصة بالعود الجنائي مقصورة على المجالات التي وردت فيها ولا تصلح قياسا لإبطال أثر العود في سواها

- جاء الفصل 97 يعاقب فقط على ارتكاب الجريمة عند العود فمن هو الذي يعتبر عائدا ليوفر هذا الركن؟ هل يكفي أن يكون الشخص المعنوي هو العائد بعد أن ارتكب نفس الجريمة بواسطة مسير سابق فيتحمل المسير الجديد خطأ المسير القديم لا شك أن هذا ليس عدلا والحكم يقبل الطعن لعدم شرعية العقوبة، أم أن العبرة بالمسير نفسه فإذا سبق له ارتكاب الجريمة سواء بوصفه مسيرا لذات معنوية أو في نشاطه الشخصي فيعاقب بوصفه عائدا دون أن ينسب العود للشخص المعنوي وبالتالي تطبق الفقرة الأولى من الفصل 97 في خصوص العقوبة المالية لعدم توفر ركن العود بينما تطبق الفقرة الثانية من نفس الفصل في خصوص عقوبة السجن لتوفر ركن العود قد يكون هذا من العدل لكن الفصل 107 يتحدث عن عقوبة تسلط أصلا على الذات المعنوية فهي موضوع التتبع والإدانة وليس المسير موضوع تتبع أصلي في شخصه حتى تقدر العقوبة على أساس سوابقه، وكان الأولى أن ينص القانون على تتبع المسير بوصفه شريكا حتى يسلط العقاب عليه حسب ما تقتضيه حاله من ظروف تشديد أو تخفيف وقد يكون للقضاء تفسير في هذا الاتجاه إذا لم يجد في ذلك تأويل مشدد على المتهم

وهكذا نرى تعدد المسائل التي تطرح عند تطبيق العقوبات الجنائية وأن من أسباب تشعبها تشابك القانون الإداري بالقانون الجزائي، ولكن التشعب لا يقف عند هذا الحد بل يمتد إلى الجهة المكلفة بالتطبيق إذ هناك إدارة الجباية من جهة والقضاء من جهة أخرى وهناك القانون الذي يضيق من سلطات كل منهما. ولا أريد في هذه العجالة أن ألم بكل الاختصاصات الإدارية والقضائية ولكن المهم في موضوع العقوبة هو دور القضاء في تسليط العقوبة أو مراقبة تسليطها ومدى سلطاته التي تركها له القانون

الفقرة الثالثة: دور القضاء في تسليط العقوبة

قد يكون السؤال غير جدير بالطرح في خصوص العقوبات الجنائية الجزائية كما وردت بمجلة الحقوق والإجراءات الجنائية، لكن الأمر مختلف بالنسبة للعقوبات الإدارية حيث تتولى الإدارة تسليط العقوبة ويقتصر دور القضاء فيها على المراقبة في نطاق حق الطعن فما مدى تلك السلطة تطبيقا أو رقابة، بما يستوجب التعرض لتسليط العقوبة من قبل الإدارة وحق الطعن في قرارها ومدى السلطة التقديرية التي تركها القانون للقضاء

²¹ GilbertTIXRIER et jean-Marie ROBERT. Droit pénal fiscal 1980 n° 64

أ = الإدارة تسلط العقوبة الإدارية

يقصد بالعقوبات الإدارية تلك التي تصدرها الإدارة بدل القضاء وهو ما يجعل العبارة نفسها مدعاة للفت الانتباه فما علاقة الإدارة بالعقاب ؟ وكيف تصبح الإدارة ذات سلطة للعقاب ونحن نتحدث منذ زمن بعيد عن تفريق السلط وحقوق الإنسان، وفعلا فإن ظاهرة العقوبة الإدارية أو الدور الزجري للسلطة الإدارية ظهر ونما واتسعت مجالاته فبعد أن كان محصورا في اتخاذ التدابير الوقائية في انتظار تدخل القضاء توسعت تلك التدابير لتصبح عقوبات متنوعة وتصل إلى تسليط عقوبة بالمال وكانت الجباية أحد تلك المجالات التي برزت فيها السلطة الزجرية للإدارة

يبرر تحويل إدارة الجباية لتسليط العقوبة بمبررات منها: 1= أن ما تسلطه ليس عقوبة بالمعنى المعروف في القانون الجزائي وإنما هي نوع من التعويض
2= أن العقوبات تسلط من أجل أفعال مادية ثابتة لا ينتظر من تدخل القضاء فيها توفير ضمانات إضافية تذكر، 3= أن عدد هذه العقوبات من الكثرة بما يرهق القضاء ويعطل سيره ويعطل البت في القضايا ويفقد العقوبة جدواها 4= أن مبالغ العقوبات بسيطة في الغالب ولا تحتمل مصاريف الإجراءات القضائية²² 5= أن القانون الجبائي يتسم بكثير من التعقيد ويعتبر أعوان الإدارة أقدر تقنيا على اتخاذ القرار المناسب والمطابق للقانون

ولم يثر هذا الدور الذي تقوم به الإدارة اهتمام الخاضعين للجباية ولا رجال القانون لكونه من المسائل الإدارية التي لا تتدرج تحت قواعد الإجراءات الجزائية وما تقتضيه من ضمانات، لكن تنامي الدور الزجري للإدارة خصوصا في المادة الجبائية²³ لفت الانتباه لتلك السلطة المتنامية، كما أن انتشار ثقافة حقوق الإنسان في المنطقة الأوروبية أدى لبعث حركة معارضة للدور الزجري للإدارة سواء من قبل الفقه أو فقه القضاء ولو أن هذه المعارضة كانت تتجه غالبا إلى الحد من السلطة الزجرية للإدارة دون إنكارها تماما

ويلاحظ أن سعي الفقه وفقه القضاء إلى الحد من الدور الزجري للإدارة يسير في خطين متوازيين يعتمد أحدهما قواعد القانون الجزائي سعيا لتطبيقها على العقوبات الإدارية ويعتمد الآخر قواعد القانون العام وما تقتضيه من الحفاظ على تفريق السلط والعناية بحقوق الإنسان. وفي هذا النطاق نجد اتجاها للتفريق بين العقوبات الإدارية الصرف وتلك التي تشتمل منها الرائحة الجزائية أو شبه الجزائية [quasi-pénale] ويعنى بالعقوبات الشبيهة بالجزائية تلك التي يحتاج تسليطها لتقدير دور الخاضع للجباية في ارتكاب الفعل كسوء النية أو استعمال الحيل فاعتبرت ذات طابع جزائي ويجب أن تتوفر فيها حقوق الدفاع، مع التسليم بإمكانية صدورها عن الإدارة

فقد اعتمد المجلس الدستوري الفرنسي ومجلس الدولة في هذا الشأن الفصل 8 من تصريح حقوق الإنسان لسنة 1789²⁴ واعتمدت المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان

22

1994

23

800

²⁴ « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit et règlement appliquée »

الفصل 6 من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان²⁵، غير أن تطبيق هذه المراجع حصر في إجراءات التقاضي دون المرحلة الإدارية التي قد تصدر فيها عقوبات إدارية حتى لو كانت تلك العقوبات مسلما بكونها ذات طبع جزائي وفي تونس كانت مثل هذه العقوبات تسلطها الإدارة ومن ذلك ما تضمنه الفصل 74 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات من انه "علاوة على خطايا التأخير المشار إليها بالفصل 73 من هذه المجلة تحسب خطايا الأساس المستوجبة أثر تدخل المراقبة الجبائية كما يلي: - 10 % من المعاليم المستوجبة في صورة نقص غير ناتج عن تحيل - 20% من المعاليم في صورة تحيل لأول مرة... - 30% من المعاليم في صورة إعادة التحيل .." ومع ذلك لم يثر هذا الوضع اعتراضا من طرف الفقه في هذا الموضوع بالذات وإن يكن الدور الزجري للإدارة عموما لقي نقدا شديدا فإن دورها في مادة الجبائية لم يفقد من يؤيده ويعلله، ولا أعلم أن القضاء قدمت له نزاعات في هذا الشأن ثم إن المشرع التونسي تدارك هذا الوضع في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وألغى العقوبة الإدارية التي تتوقف على تقدير من قبل الإدارة لتبين إن كان هناك تحيل أم لا أي أنه استبعد العقوبات التي اعتبرت في الفقه وفقه القضاء ذات طابع جزائي، فلم ترد هذه العقوبة في الفصل 82 منها الذي جاء بديلا للفصل 74 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات واحسب أن تيار الحد من السلطة الزجرية للإدارة سواء في المادة الجبائية أو غيرها سائر ولو بتأن وقد برزت آثاره بشكل أقوى في بعض البلدان الأوروبية مثل ألمانيا وإسبانيا التي جعلتا من القضاء هو سلطة تسليط العقوبات وقد يمتد ذلك إلى بلدان أخرى ولن تكون تونس في منأى عن هذا التوجه، وإذا كانت الإدارة تقوم فعلا بتسليط العقوبة فإن ما تقوم به ليس بمنأى عن الرقابة القضائية ممثلة في طرق الطعن

ب= الطعن

تتوفر طرق طعن كافية في خصوص العقوبات الجزائية شأنها شأن أية عقوبة جزائية أخرى، ويأتي الجديد في العقوبات التي تسلطها الإدارة فما اسند للإدارة من سلطة العقاب بقي على كل حال خاضعا للطعن باتفاق الفقه والقضاء بل وفي تونس بنص القانون، إذ نصت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على هذا الحق ونظمته وجعلته من اختصاص القاضي العدلي في الطورين الابتدائي والاستئنافي ومن اختصاص المحكمة الإدارية في مرحلة التعقيب كما جاء بالفصلين 53 و 54 الذين يخولان المحكمة الابتدائية النظر في النزاع المتعلق بتطبيق أحكام الفصول [من 81 إلى 86]²⁶، لكن هذا الوضع لم يسلم من الشوائب إذ لم يشمل

²⁵ « toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délais raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractères civil, soit de bien fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle »

الفصل 88 فما هي المحكمة المختصة بالنظر في النزاع الذي قد يتعلق بتطبيق العقوبة الواردة بالفصل 88 والتي هي خطايا توظف في مرحلة الاستخلاص؟ فالمجلة لم تجب عن هذا التساؤل وليس لنا إلا الرجوع للقواعد العامة للبحث عن الجواب يتجه التفريق بين النزاع الذي قد يحدث أثناء عملية الاستخلاص والنزاع الذي قد يحدث بعد استخلاص مبالغ العقوبة، فإذا قام الخاضع للجباية بدفع مبلغ العقوبة أو استخلصها قابض المالية بعملية تنفيذ جبري فإن التظلم لا يكون إلا في شكل طلب ترجيع طبق الفصل 28 وما يليه من المجلة فإن رفض الطلب فيمكن رفع القضية للمحكمة الابتدائية طبق الفصل 54، أما إذا عارض الخاضع للجباية مبدأ الدفع من أساسه أو عارض في المبلغ المستحق من العقوبة قبل الدفع فإن النزاع يصبح متعلقا بالاستخلاص ويرفع للمحكمة المدنية ويخضع لمجلة المرافعات المدنية والتجارية سواء من حيث تحديد المحكمة المختصة أو من حيث رفع القضية وسيرها والطعن، وهكذا نجد تغييرا كاملا في الإجراءات لمجرد توقيت رفع النزاع من قبل الخاضع للجباية وهو ما يتنافى مع حسن تنظيم طرق التقاضي، وإذا كانت العقوبات الجزائية من اختصاص القضاء بكل درجاته والعقوبات الإدارية تراقب من طرف القضاء فلا شك في أن دور القضاء هو التأكد من توفر أركان الجرائم المنسوبة للمتهم سواء المادية والقانونية ولكن التساؤل حول سلطة تعديل العقوبة التي جاء بها القانون باتجاه التخفيض بقي موضوع جدل

ج= السلطة التقديرية لتعديل العقوبة

من المعلوم أن العقوبة ينص عليها القانون ودور القاضي هو تحديد القدر المناسب منها بحسب خطورة الجريمة فيمكنه تطبيق الحد الأدنى أو الأقصى ويمكن حتى النزول عن الحد الأدنى درجة أو درجتين إذا كانت هناك ظروف تخفيف [الفصل 53 م ج] فهل ينطبق ذلك على العقوبات الجبائية أم أن هذه العقوبات لها دور تعويضي حدده القانون ليحد من السلطة التقديرية للقاضي فلا يمكن للمحاكم النزول عنه؟ يعيش القضاء التونسي وضعاً مستقراً منذ نحو نصف قرن [1955] مع المجلة الديوانية التي تحجر على القاضي التتقيص من العقوبات الديوانية التي تطلبها الإدارة أو يتحمل من ماله الفرق، وكان للتهديد أثره البالغ حتى أن بعض المحاكم تخلت عن كل تغيير لطلبات الإدارة بل إن الأطراف أيضاً تخلوا عن مناقشة الموضوع وسلموا به حتى لو كان بطلبات الإدارة خطأ في الوصف القانوني للفعل من شأنه تغيير طلبات الإدارة بالنقص، وامتد ذلك لبقية القضايا التي تتولى فيها الإدارة دور النيابة العمومية بما جعل هذه المسألة لا تثير جدلاً يمكن اعتماد في كل من الفقه وفقه القضاء المنشورين ولو أن الفقه تعرض لهذا الوضع بصفة عامة²⁷ أحيانا وانتقده ولكن لم يعالج قضايا تطبيقية معينة فيما أعلم وفي فرنسا اختلف فقه القضاء بين مجلس الدولة ومحكمة التعقيب، فقد اعتبر مجلس الدولة في رأي له سنة 1996 أن سلطة القاضي وإن كانت تمتد لتحديد الوصف القانوني للفعل فإنها قاصرة عن تقدير العقوبة فلا يمكنه الحط مما نص عليه القانون

منها²⁸ بينما ذهبت محكمة التعقيب مذهباً آخر قد يكون له امتداد واسع في مجالات غير الجبائية ففي قضية تتعلق بخطية لمخالفة الأداء على السيارات اعتبرت محكمة التعقيب بقرار مؤرخ في 29 أفريل 1997 أن الخطية المسلطة من قبل الإدارة مخالفة للفصل 6 من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان لأن هذه الخطية منصوص عليها بالفصل 1840 quater N من المجلة العامة للأداءات التي لم تنص على طريقة للطعن في قرار الإدارة أمام القضاء الكامل [القضاء في الأصل وليس قضاء الإلغاء] بما يسمح للقضاء بالنظر في مبدأ العقوبة **وتحديد مبلغها**²⁹، وموضع التعليق هنا ليس أساس القرار وإنما ما ورد عرضاً في خصوص تحديد مبلغ العقوبة، بينما هي محددة في نص القانون بمبلغ جملي دون حد أدنى وأقصى وقد صيغ الفصل الفرنسي المشار إليه بنفس الصيغة التي وردت في الفصل 93 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية الذي حدد العقوبة بكونها تساوي 200% من قيمة الأداء فأين سيكون موقف القضاء التونسي في هذه المسألة لو عرضت؟ وما قيل في القضاء الجزائي يمكن أن يقال في العقوبات الإدارية هل أنها قابلة للتعديل من طرف القاضي الذي يتعهد بالنزاع الكامل عند الاعتراض على قرار التوظيف الإجمالي، لكن الصيغة التعويضية التي وردت في العقوبات الإدارية يجعل مجال التعديل فاقداً للسند فلا تستطيع تطبيقه الإدارة ولا القضاء

الخاتمة

لقد أردت من الخاتمة أن تكون نظرة عامة للعقوبات الجبائية في ظل المجلة الجديدة، لا اعتقادي أن النظرة الشاملة ليست خاصة بالمشروع والفقير وإنما تجب على القاضي أيضاً، فقد لاحظت أن العقوبات الجبائية في المجلة الجديدة تنقسم: بعدم الشدة عموماً ومقارنة بجرائم الحق العام المشابهة أو مقارنة بالبلدان النامية سواء من حيث مبلغ العقوبة أو من يعاقب فلا تتعرض للمحاولة ولا للمشاركة، وتنقسم بالصيغة التقليدية فتقتصر أو تكاد على العقوبات المعهودة، السجن والخطية، ولا تعتمد العقوبات التكميلية إلا باحتشام رغم نجاعتها وهي تقتقد للتدرج إذ تتماثل أهم العقوبات في كل من السجن والخطية رغم اختلاف الجرائم المعاقب عليها من حيث تأثيرها المالي والاقتصادي والاجتماعي بعد أن

²⁸ « Le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur la qualification retenu par l'administration, doit appliquer le taux de majoration prévu en ce cas par la loi sans pouvoir le moduler pour tenir compte de la gravité de la faute commise par l'administration ». avis du 5 avril 1996. Mélange Habib AYADI ; p :755

²⁹ 3° Un système de majorations d'impôt ne se heurte pas à l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte ; l'amende fiscale prévue par l'article 1840 N quater du Code général des impôts constitue une sanction ayant le caractère d'une punition et cette disposition n'a pas institué à l'encontre de l'Administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende ; il en résulte que l'application de l'article 1840 N quater doit être écartée dans cette mesure au regard de l'article 6.1 susvisé.

COM. - 29 avril 1997. CASSATION PARTIELLE

N° 95-20.001. - T.G.I. Béthune, 1er août 1995.

كانت في النصوص السابقة مختلفة بحسب الجريمة وبحسب الخاضع للجباية إن كان شخصا طبيعيا أو معنويا

ثم إن التركيز على نجاعة الاستخلاص محدود فالخطية الواردة بالفصل 88 تقل عن الفائض التجاري الذي يسلط على من يتأخر في أداء دين للخواص ومن يفرط في أملاكه لمنع الاستخلاص لا يعاقب إلا إذا ارتكب الفعل قبل تنقيل الأداء والتضامن محدود الفاعلية بما يسمح باتخاذ الشركات الصورية أداة للتهرب من الضريبة

وأعتقد مع ذلك أن العقوبات مهما اشتدت لا تكفي للردع، ولا حتى مجرد أداة تخويف لاختيار التعامل مع الإدارة والتجربة تؤكد ذلك، وحذا لو اعتمدت مصالح الجباية وسائل لتغيير الرأي العام في خصوص دفع الجباية حتى لا يبقى مناخا اجتماعيا وماديا صالحا لتقبل الجريمة الجبائية أو مباركتها، وذلك ممكن بوسائل منها تفتح مصالح الجباية على المحيط بمزيد من الشفافية وبالثقافة الجبائية التي توفرها الملتقيات والحملات الإعلامية وتدريب الجباية في المدارس الابتدائية والمعاهد

مع وضع أدوات ناجعة لمقاومة الجرائم التي تصدر عن كبار المحتالين كتأسيس قضاء قانوني وقضائي لمتابعة هذه الجرائم وأخواتها الجرائم الاقتصادية والمالية فيتم التنسيق بين مصالح الجباية والديوانة والاقتصاد والأمن والعدل، أو تكوين فرق متخصصة لمتابعة مثل تلك الجرائم تحت قيادة قاض ويمكن الاستفادة بتجارب بعض البلدان المتقدمة في هذا المجال مثل بريطانيا (National Investigation Service)

(NIS فليست فرنسا هي المثل الأعلى في هذا المجال وأن لا يترك أعوان المالية يصارعون محتالين مسلحين بالمال وبالخبرات العالية، وأن لا يترك القاضي محصورا فيما يقدمه له ذلك العون المالي من طلبات دون توفير معلومات عن الوضع الجبائي وأثره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبلاد ثم يحكم حسب أوراق الملف دون أن يكون معنيا بما آل إليه ذلك الحكم من تنفيذ أو صلح أو البقاء حبرا على ورق، إن القاضي المعاصر ليس القاضي الكاتب [juge greffier] وإنما هو ذلك الذي يعيش الوضع الاقتصادي والاجتماعي وحتى السياسي بمعناه العام ويشارك في معالجة الصعوبات والمشاكل التي تعترض مسيرته، ليس فقط في مجال القانون الخاص بل في كل مجال ومنه مجال الجباية

ومعذرة عن هذه الخاتمة فهي وإن كانت لن تغير الآن شيئا من الواقع فأنها تبقى من حديث النفس، ولماذا لا أحدث نفسي فقد سبق لي أن حدثتها عن وجود قضاء جبائي لا يمثل [عقب أشيل] « Talon d'Achille » في النظامين الجبائي والقضائي³⁰ ورأيت ذلك حقيقة بعد ربع قرن³¹ وهو مما يبرر لي ولغيري حديث النفس إن كان مشروعا فقد يأتي من يحس به ويقتنع ويحقق

تونس في 30 جانفي 2002

عبد الله هلالي

³⁰ 1975

³¹ 2000

14..... :

14..... :

15..... =

15.....

16.....

17.....

17..... =

17.....

17.....

18.....

18.....

18.....

19.....

20.....

20.....

21..... :

21.....

22..... =

22.....

22.....

24.....

24.....

24.....

26.....

26.....[]

27.....

27.....

28.....

28.....

29..... :

30..... =

31..... =

32..... =

33.....

المعهد الأعلى للفضاء

ملتقى حول القانون الجبائي

2003/01/30

الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري

كمال العياري

قاض باحث ومدرس جامعي

جانفي 2003

الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري

الإثبات مفهوم هو "ما يقنع العقل بحقيقة ما" فهو إذن في الأصل عملية تدليل ذهني للتوصل إلى إقامة الشاهد على كينونة الشيء أو حتى على عدمه. وعلى هذا الأساس يشكل الإثبات في مفهومه المجرد جزءا من المعرفة العلمية بمفهومها الواسع وعنصرا من عناصر الفكر⁽¹⁾. فهو طريقة عقلية لإقامة الحجة وإتيان البرهان.

ولما كانت النسبية قد أدت إلى تجاوز البعد الإطلاقي الواحد للمعرفة، أصبحت الحقيقة تختلف باختلاف زوايا النظر وباختلاف المجالات. فالحقيقة الفلسفية قد لا تتفق مع الحقيقة العلمية. كما أن الحقيقة الدينية أو الأخلاقية تتجافى أحيانا مع الحقيقة القانونية. ويعني هذا التنوع النسبي أن عملية الإثبات ستظل وبدورها خاضعة لمنطق الاختلاف وربما للتضاد وحتى للصدام.

فالبحث عن الحقيقة في المجال القانوني كان ويظل مضبوطا ولا بد أن يفهم ويمارس في إطار قواعد شرعية ووسائل مشروعة تحدد أساليب المعالجة وأهداف وطرق الإثبات القانوني. وعليه فإن الإثبات في القانون إنما يندرج ضمن ما يسمى بالقابلية الشرعية (admissibilité légale). ولا يسيطر الجمود على هذه القابلية بل أن نظرة المشرع تتراوح بين اللين والشدّة وفق المجال. وآل ذلك إلى تقسيم هذه القابلية إلى نظامين أحدهما مقيد والآخر حر.

ويعني نظام الإثبات المقيد في القانون أن إقامة الدليل على وجود الحق يخضع إلى وسائل مضبوطة ولا يجوز الاستجاء إلى وسائل تخالف ذلك. وفي هذا النظام حد من حرية الأطراف في الإثبات كما أنه حد من سلطة القاضي في أعمال رأيه وتحرير اجتهاده في الموضوع. فالحقيقة هنا سجيئة للشكل.

وعلى خلاف ذلك فإن نظام الإثبات الحر. والذي يخص عادة الوقائع القانونية وبعض التصرفات القانونية التي لا تحتمل التقييد بطبيعة مثل القانون التجاري وبعض فروع القانون المدني، لا ينحصر في

(1) Le droit des preuves au défi de la modernité, actes du colloque du 24 mars 2000, p. 133.

وسائل معينة ويستعيد فيه القاضي الأطراف حرية التوسع في الإثبات. فهو إذن تحرر للحقيقة من سيطرة الشكل.

ومهما كان النظام القانوني للإثبات⁽¹⁾ فإن المشرع يطمح دوما من خلاله إلى الوصول إلى الحقيقة التي تبقى هدفا للقوانين والتشريعات أساسا.

فالإثبات إذن في النطاق القانوني إنما هو تقنية شرعية تسمح وترمي إلى مطابقة الحقيقة القضائية مع الحقيقة الواقعية. ولما كانت المطابقة بين الحقيقتين تشكل جوهر العدل فإن الإثبات في القانون قد تحول من شكل من أشكال المعرفة إلى وسيلة من وسائل تحقيق العدل. وبالمقاربة العكسية ننتهي إلى التأكيد على أن قصور الإثبات القانوني عن إدراك الحقيقة يعني قصوره عن تحقيق العدالة. ولا يلوح الاستنتاج مطمئنا باعتبار أن أزمة للقانون تكمن أساسا في أزمة للقضاء في الوصول إلى المطابقة المثلّية بين الحقيقة القضائية والحقيقة الواقعية أي بشكل آخر أن أزمة للقانون تعود في جانب كبير منها إلى أزمة الإثبات.

فهل أن نظام الإثبات في النزاعات الجبائية عموما وفي النزاعات المتعلقة بالتوظيف الإجباري وللأداء خصوصا معرض لهذه الأزمة ؟

النزاع المتعلق بالتوظيف الإجباري هو اعتراض لدى المحاكم على قرارات التوظيف الإجباري التي تصدرها الإدارة ضد المطالب بالأداء بعد خضوعه لمراقبة وهو بذلك شكل من أشكال نزاعات الأساس كما نص على ذلك الفصلان 53 و54 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ورغم أن هذا النزاع يضم للدولة كطرف قوي فإنه يبقى نزاعا قضائيا ويخضع بالتالي إلى منطق البحث عن التطابق الكامل بين الحقيقة الواقعية والحقيقة الحكيمة. وبشكل بذلك موطننا من المواطن التي تطالها أزمة الإثبات.

ورغم أن النزاع الجبائي يبقى نزاعا مدنيا بالأساس فإن الحقيقة فيه تكتسي بعدا ثالثا : وهو البعد الإداري. ومعنى ذلك أن ازدواجية الحقيقة الواقعية والحكيمة التي تحكم النزاع المدني قد تحولت إلى ثلاثة بعدية وهي الحقيقة الواقعية والحقيقة الإدارية والحقيقة القضائية.

واكتساب الحقيقة بعدا ثالثا يعني تقلص إمكانيات المطابقة المثلّية بين مختلف هذه الحقائق. وعلى هذا الأساس، ولما كانت المطابقة المطلقة بين الحقائق تعني الوصول إلى أكمل أوجه العدالة، فإن

(1) هذا النظام الازدواجي قد تبنته جل التشريعات العربية والغربية.

للقصور عن تحقيق العدل يتردد أكثر في النزاع الجبائي من النزاع المدني. ولذا فإن النزاع الجبائي يحتوي منذ المنشأ، وطبيعة عن نقص في قول الحقيقة المطلقة وتكريس العدالة الكاملة.

وهكذا ارتكز النزاع الجبائي على خطاب تأسيسي مشتت، إذ أن الإدارة تطلب الاعتراف بالحقيقة الإدارية، ولا تتكلم في ذلك عن خواء بل أن مطالب الخزينة العامة للدولة ومقتضيات المساواة بين المطالبين بالأداء بالتصدي لمحاولات التهرب الجبائي تلج على الإدارة حتى تكون ناجعة. وعلى خلاف ذلك يتمسك المطالب بالأداء بالضمانات التي تكفل له الحقوق وتقيد حالات الاعتباط. وعلى القضاء حينئذ أن يتوصل إلى الكشف عن الحقيقة وفق لجهاده وما يتوفر لديه. وعلى أسس متضاربة أحيانا نشأ إذن نظام الإثبات في المادة الجبائية. ولا ينتظر من نظام إثباتي خلق مشتت، أن يحتوي على نسق موحد وأحكام متناسقة. أليس الإثبات في النزاع الجبائي سوى أشلاء نظام لا يكاد يعثر له على تماسك؟

يبدو أن التشريع الجبائي التونسي ظل مطبوعاً بهذه المعضلات ولم يلتق بعد سبيل الانسجام والاستقرار. ويظهر ذلك على مستوى وسائل الإثبات (I) وكذلك على مستوى عبء الإثبات (II).

الجزء الأول - وسائل الإثبات :

حددت مجلة الالتزامات والعقود وسائل الإثبات ضمن الفصل 427 وهي خمس :

الكتابة والبيئة بالشهادة والقرائن والإقرار واليمين الحاسمة ويمين الاستيفاء. ولم تعرف هذه الوسائل تطورا منذ سنة 1906 زيادة أو نقصانا ولم تأت عليها إرادة المشرع التي مست في العشريات الأخيرة جل القوانين. وبقيت نظرية الإثبات على قدمها صالحة لكل فروع القانون التي تجد لها مصدرا أو شأنا في القانون المدني العام.

ويعني ذلك أن فروع القانون التي تبحث عن التفرد حيال القانون المدني، عليها أن تغير نظام الإثبات فيها بما يتلاءم مع طموحاتها في الاستقلالية. ويقدم القانون الجبائي دوما على أنه قانون خصوصي حتى أن الجدل حول استقلالية هذا القانون (autonomie) قد توصل على امتداد عديد الحقب ولم يحسم فيه الرأي بعد. ومهما كانت درجة الاستقلالية، فإن خصوصية القانون الجبائي نأت اليوم عن مواضع الشك والجدل. فهل يعني إيمان القانون الجبائي بخصوصية أن يبحث له عن نظام إثباتي يكرس هذا التوجه أم أن تماسك وصلابة نظام الإثبات في القانون المدني مازالت صعبة الاختراق ؟

إن التعامل مع مسألة الإثبات في القانون الجبائي لم يكن سوى تعاملنا مع للنظام الإثباتي الكلاسيكي إذ أن أحكام الإثبات في التشريعات الجبائية لم تشكل أبدا قطيعة مع أحكام الإثبات المتولدة صلب مجلة الالتزامات والعقود خاصة. ويعني ذلك أن خصوصية القانون الجبائي تنحصر فقط في حدود الأخذ بجميع الوسائل المعتمدة تقليديا. وعلى هذا تميزت وسائل الإثبات في المادة الجبائية بالمنطق الحصري (1) ولكن الرغبة في استبعاد بعض الوسائل الكلاسيكية التي تقدم على أنها لا تتلاءم مع مقتضيات الجبائية قد بلغت بعض المغالاة مما أدى أحيانا إلى جمود في الوسائل المعتمدة (2).

1- اعتماد ضيق لوسائل الإثبات :

إن ما منطلق الخصوصية الذي اقتنع به رجال القانون الجبائي، عن حق أو عن دغائية، قد جعلهم يسعون دوما إلى تحقيق بعض الاختلاف مع القانون المدني إذ أن في الاختلاف يبرز للذات وتأسيس للكيان. وتحولت هذه المسألة إلى سن للقواعد واستتباط الأحكام دون الاحتكام أحيانا إلى أسباب ومبررات معقولة حتى غابت عن القانون الجبائي أو كانت صياغة متناسقة ومترنة للنظام الإثباتي المعمول به.

وقد كانت أحكام الفصل 64 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات منطلقاً للجدال حول نظام الإثبات الجبائي. ولم نكد نعثر لهذه الجدال المفهومي عن وقفة قط.

وينص هذا الفصل على أنه "يمكن لأعوان إدارة الجبائية أن يراقبوا وأن يراجعوا تصاريح الخاضعين للضريبة بالاعتماد على كل وثيقة رسمية أو حكم أو تصفية شركة أو تركة أو موازنة أو بأي وسيلة إثبات أخرى يسمح بها القانون".

ويشكل هذا النص نواة لفهمين مختلفين تماماً.

يعتبر أصحاب الرأي الأول⁽¹⁾ أن أحكام الفصل 64 م.ض. قد وردت عامة إذ نصت على "أو بأي وسيلة إثبات أخرى يسمح بها القانون". وطالما ورد النص عاماً ومطلقاً فإنه يؤخذ على إطلاقه تطبيقاً للفصل 533 م.ا.ع الذي ينص بدوره على أنه "إذا كانت عبارة القانون مطلقة جرت على إطلاقها".

ويعني ذلك أن جميع وسائل الإثبات التي نص عليها القانون قابلة لأن تدرج ضمن النظام الإثباتي في القانون الجبائي. ولكن أي الوسائل التي عاها هذا الفصل ؟

يبدو أن الأمر لا يتعلق فقط بالوسائل المنصوص عليها بالفصل 427 م.ا.ع والعقود أي الكتابة والإقرار واليمين والشهادة والقرائن إذ لو كان الأمر كذلك لذكر الفصل تنقيحاً مجلة الالتزامات والعقود. وعليه فإن بعض الوسائل الأخرى التي ضبطتها أحكام خارجة عن المجلة المدنية تجد بدورها سبيلاً للاعتماد.

ولعل الحديث يخص هنا، للوسائل الاستقرائية الاختبارية المنصوص عليها بمجلة المرافعات المدنية والتجارية⁽²⁾. ويحوز هذا التأويل كثيراً من المنطق إذ أن مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي قد نصت على الاختبار في الفصول 111 منها واعتبرته ضمن وسائل الإثبات المعتمدة للتدليل على القيمة الحقيقية للعقار موضوع المراجعة. فلو كانت وسائل الإثبات محصورة في تلك المنصوص عليها بمجلة الالتزامات والعقود دون غيرها لكانت أحكام الفصول 111 وما بعده من معاليم التسجيل والطابع الجبائي خروجاً عن النسق الجبائي ومخالفة للفصل 64 من مجلة الضريبة. ويزداد هذا الموقف تماسكاً

¹ الأهر بوقارص، "الإثبات في المادة الجبائية (نزاعات للتوظيف الجبائي)" علقى للنزاعات الجبائية، المعهد الأعلى للقضاء، منين 26-11-1999.

² الفصول 101 وما بعده المتعلقة بالاختبار.

حين الرجوع إلى الفصل 80 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي الذي ينص على : "لا يمكن اعتماد اليمين كحجة لاثبات وجود الديون المتعلقة بالتركة".

ويترجم في الحقيقة وجود هذا النص عن رغبة تشريعية واضحة في استبعاد اليمين من قائمة وسائل الإثبات المعتمدة قانونا في المادة الجبائية. ولما استثنى القانون صراحة اليمين من بين وسائل الإثبات وسكت عن الباقي فإن ذلك يعني أن الإرادة التشريعية قد ذهبت إلى السماح باعتماد الوسائل القانونية الأخرى خاصة وأن الاستثناء يجب أن يؤول تأويلا ضيقا ولا مجال لتوسيعه تطبيقا لأحكام الفصل 540 م.أ.ع.

وعلى هذه الشاكلة، لتسمت هذه النظرة بتوسيع نظام الإثبات. وفي هذا التوسيع بعض الفائدة خاصة لإدارة الجبائية التي تتوفر في إذا هذا الرأي على كثير من الحرية في إقامة الدليل على عدم صحة أو نقص التصاريح التي يقوم بها المطالبون بالأداء. ويعود هذا بالنفع أيضا على الدولة إذ أن هذا التوسيع ليس سوى سبيلا لمقاومة التهرب الجبائي من ناحية أولى كما يحقق المساواة بين المطالبين بالأداء تلك المساواة التي تشكل إحدى أعتى مظاهر العدل من ناحية ثانية.

ولكن هذا الرأي على وجاهته يصطدم بحديث آخر لا يقل منطقية عنه.

وعلى خلاف هذه النظرة المتوسعة لنظام الإثبات تمسك أصحاب الرأي الثاني بأن الإثبات في القانون الجبائي يجب أن يقوم على الكتابة أساس ولا تقبل من دونها طرف أخرى⁽¹⁾. ويستند برهانهم في ذلك إلى أمرين:

أولا أن جل الفصول الجبائية المتعلقة بالمراقبة وبالإثبات تتحدث عن الكتب إذ أن الفصل 63 السابق للفصل 64 للمتحدث عن وسائل الإثبات قد ورد ناصا على أنه "يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يستظهروا بوصولاتهم عند كل طلب من أعوان إدارة الجبائية". ولم تنج هذه المقتضيات للمطالبين بالأداء الانتفاء إلى شهادة الشهود أو القرائن أو اليمين بإقامة الشواهد على صحة تصاريحهم مثلا. ولم تكن الفصول المتعلقة بالكتائب ابتداعا بل أن مجلة الباتيندة ذاتها قد ذهبت نفس المذهب. إذ يفهم من أحكام الفصل 48 من هذه المجلة هذا الفهم. وقد نص الفصل المذكور في فقرته الأولى على أن المراقبين يمكنهم اللجوء إلى وسائل الإثبات المعهودة غير أنه حدد في الفقرة الثانية طبيعة هذه الوسائل التي يجب أن تكون كتابية إذ نصت هذه الفقرة على أن "أعوان المراقبة يمكن لهم

(1) CHAABANE Neila. « Le contrôle des comptabilités informatisées en droit fiscal tunisien », in *mélanges en l'honneur de Habib AYADI*, C.P.U. 2000. p. 338.

لهذا الغرض إلزام الشخص الخاضع للأداء بتقديم وإحالة كتائبه وأزمته وصكوك وحجج المقبوض والمدفوع والحسابية وبصفة عامة جميع الوثائق المتعلقة بمباشرة التجارة أو الصناعة أو المهنة التي يتعاطاها المعني بالأمر⁽¹⁾.

وقد اقتنعت المحكمة الإدارية بهذا الفهم الضيق لوسائل الإثبات وأكدت في قرارها عدد 835 الصادر في 1987/04/30 أنه 'بخصوص استعمال اليمين كوسيلة إثبات في المادة الجبائية فإنه لا بد من الإشارة إلى أن النصوص المتعلقة بهذه المادة لم تتعرض إلى هذه المسألة غير أنه يتضح من أحكام (هذه النصوص).. أن وسائل الإثبات يجب أن تكون كتابية ولم تتعرض إلى إمكانية استعمال اليمين سيما وأن ما تضمنته تلك الأحكام جاء على سبيل الحصر..⁽²⁾.

وثانيا لا تخلو في الحقيقة هذه النظرة للتضييقية لنظام الإثبات في النزاعات الجبائية من بعض الحكمة. فالسماح بالإثبات بالشهادة قد يفتح بابا كبيرا نحو التحيلات ذلك أنه من السهل إقامة الدليل ولو ببيانة كاذبة على صحة التصاريح أو على وقائع لم توجد قط. كما يوفر فرصة لبعض الشهود للإدلاء ببيانات كاذبة تشفيا في المطالبين بالأداء أو بأغراض شخصية تتأى عن خدمة الحق والمصلحة العادلة. وبالمثل فإن اعتماد اليمين في النزاعات الجبائية قد يؤول إلى تحليف الدولة كذات معنوية. فالمطالب بأداء اليمين يمكن له أن يقلبها في كل حين. ولا يسمح قانونا للدولة كذات معنوية بأداء اليمين⁽³⁾.

ومهما كان استبعاد البيانة بالشهادة واليمين مبررا، فإن استبعاد القرائن القانونية والفعلية والإقرار في غير محله. واعتماد المشرع ضمن الفصول 42 و43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وكذلك الفصل 83 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي وغيرها من النصوص، يصيب هذه الرؤية ببعض الهون. فلئن شكل للكتب وسيلة الإثبات الأساسية فإن إقصاء بقية الوسائل من مجال الإثبات يفتقد إلى السند القانوني والمبررات الواقعية.

(1) يقابل الفصل 48 من مجلة الباتيندة الفصل 64 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

(2) ورد ذكر هذا القرار وحديثه في محاضرة سفيان البرجي، 'معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري'، ملتقى للقاضي الجبائي، يومي 03 و04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، ص. 6.

(3) أنظر حول هذا : الأثر بوقارص، 'الإثبات في المادة الجبائية (نزاعات التوظيف الجبائي)'، ملتقى للنزاعات الجبائية، المعهد الأعلى للقضاء، مدين 26-11-1999.

ولم يستمر هذا الجدل طويلا بل صدرت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقتضى القانون وبرز معها نص مهم وهو الفصل 64 الذي يعتقد أنه وضع حدا للاختلاف القائم ووضع أوزار سنوات الجدل.

واقضى هذا الفصل أنه " لا يمكن للمحكمة اعتماد طرق الإثبات الواردة بالفصل 427 ثالثا وخامسا من مجلة الالتزامات والعقود لإثبات ادعاءات الأطراف المتعلقة بالقضية " .

وتبرز القراءة الأولى لهذه المقتضيات أن المشرع قد حاول التوفيق بين النظرتين بأن سمح باستعمال جميع وسائل الإثبات ضمنيا ومنع في المقابل الالتجاء إلى شهادة الشهود واليمين بنوعها.

ولكن هل أن هذا الفصل قد وضع فعلا حدا لمعضلة الإثبات في النزاع الجبائي ؟ يقسم للفقهاء النزاع الجبائي إلى مرحلتين اثنتين وهما مرحلة النزاع الإداري والتي تتضمن الإجراءات السابقة والمقتضية لاتخاذ قرار في التوظيف الإجباري المبالغ المالية التي ترى إدارة الجبائية لزوما اعتماد على نتائج المراقبة. وتتميز هذه المرحلة بالطابع التنازعي الذي يضمن للمطالب بالأداء حق الدفاع عن مصالحه وحقوقه⁽¹⁾. ومرحلة النزاع القضائي وهي مرحلة لاحقة للمرحلة الأولى ويتم فيها إكمال أمر حسم الخلاف الذي لم يحصل إداريا إلى القضاء.

وفي كلا المرحلتين يلعب الإثبات دورا مهما سواء في الإعداد لاتخاذ قرار التوظيف الإجباري وتعليقه من قبل إدارة الجبائية أو في الاعتراض عليه من قبل المطالب بالأداء.

ولما كان نظام الإثبات عاملا في المرحلتين فإن تنظيم الوسائل الإثباتية المعتمدة ضمن نص خاص وصريح يجب أن يكون شاملا. غير أنه بالعودة إلى الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يتضح أن المشرع قد سمح باستعمال جميع وسائل الإثبات دون الشهادة واليمين أثناء المرحلة الثانية أي عند بلوغ النزاع المرحلة القضائية. وقد جاءت أحكام هذا الفصل جلية في معانيها إذ ذكر " ادعاءات الأطراف المتعلقة بالقضية " وكذلك " لا يمكن للمحكمة " . وانطلاقا من حرفية النص، لا يمكن توسيع أحكامه لتشمل أيضا الإثبات في مرحلة النزاع الإداري. وعلى هذا فإن معضلة الإثبات المتعلقة بالوسائل المعتمدة تبقى قائمة، وقد تردّد حدة باعتبار أن الفصل 64 من مجلة الضريبة على دخل

(1) AYADI (H) , *Droit fiscal (impot sur le revenu des personnes physiques et l'impot sur les sociétés)* , C.E.R.P. Tunis , 1996. .

الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات قد ألغى بمقتضى أحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

كما أن أحكام الفصل 82 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي قد ألغيت⁽²⁾.

ومعنى ذلك أن الإدارة التي تتحمل عبء الإثبات في مرحلة النزاع الإداري والتي عليها جمع الأدلة والبراهين المفضية إلى إصدار قرار في التوظيف الإجباري ستجد نفسها في حل من أحكام الفصل 64 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية. ويمكن لها إذن أن تستعمل جميع الوسائل القانونية التي تسمح لها بإقامة الشواهد على نقص في التصريح أو عدم صحته.

ويجب التنكير أن قرار التوظيف الإجباري ليس سوى قرارا إداريا. ويعني ذلك أنه يتمتع بقرينة شرعية وعلى المطالب بالأداء حين الاعتراض عليه لدى المحكمة أن يثبت أوجه انعدام الشرعية في هذا القرار. ويؤول ذلك إلى استنتاجين اثنين.

أولا أن المطالب بالأداء يتحمل لدى المرحلة القضائية عبء الإثبات وعليه إذن إقامة الدليل على أن قرار التوظيف قد اتخذ بصيغة أو على أسس مخالفة للقانون. وفي هذه الحالة يجابه للمطالب بالأداء باعتباره مدعيا بأحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي يحرمه من استعمال الشهادة أو اليمين لبيان الشطط في التوظيف مثلا.

ثانيا أن إعفاء الإدارة من واجب الإثبات لدى المرحلة القضائية باعتبار أن قرارها يتمتع بقرينة شرعية⁽³⁾ يحدث نوعا من الخلل في مبدأ المساواة ذلك أن الإدارة تستعمل جميع وسائل الإثبات للمشروعة لإعداد التي تدعم اتخاذها قرار التوظيف دون أن تجابه بأحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. وحينما يتعلق الأمر بالمطالب بالأداء الذي يصبح محملا بعبء الإثبات إيان النزاع القضائي يصير الفصل 64 المذكور ساريا حياله. ومعنى ذلك أن الفصل 64 من المجلة المشار إليه سابقا قد غلب حقوق الإدارة على حقوق المطالب بالأداء واتسعت هوة انعدام المساواة بين الطرفين للموجودة طبيعة في النزاع الجبائي.

(1) تقتضى الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 للمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه "تلغى.. جميع الأحكام المخالفة وخاصة منها الأحكام التالية : الفصول 50 و61 ومن 63 إلى 97 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات...".

(2) أنظر نفس الفصل السابق الإشارة إليه بالهامش عدد 2.

(3) EL FENDRI (K.), " Le particularisme de la procédure fiscale contenue de contentieux de l'assiette de l'impôt ", R.J.L. mars 2002, p. 9 ss.

ولكن هذا التحليل لا يحوز من المنطق سوى جزءا ضئيلا. فالقرار الإداري الذي يتمتع بقرينة الشرعية لا يكتسب في الحقيقة حصانة مطلقة بل أن للمطالب بالأداء أن يثبت بالوسائل المتاحة له أن هذا القرار مصاب ببعض الخلل الشكلي أو الأصلي فيمكنه أن يقيم الدليل مثلا على أن الإدارة احتسبت غلطا عملية تجارية ما وأدخلتها ضمن المقايض والحال أنه لا شيء يدعم وجود هذه العملية أو أنها ألغيت لاحقا. وفي هذه الحالة تعود الإدارة إلى مركز المدعي في الإثبات وعليها حينئذ أن تقيم الدليل على وجود العملية المتنازع فيها. فهل تنقيد بأحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ؟

طالما كان النزاع أمام القضاء فإن الفصل 64 المذكور يطبق على الإدارة أيضا خاصة وأنه تضمن صراحة الإشارة إلى "ادعاءات الأطراف المتعلقة بالقضية" ولم يحصرها في المطالب بالأداء. ويؤول ذلك إلى اعتبار أنه يحجر على الإدارة استعمال الشهادة أو اليمين للتدليل على وجود العملية المراقبة.

غير أن الأمر لا يبدو بهذه البساطة والسطحية. فبالرجوع إلى الفصل 16 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يتضح أنه ينص على حق الاطلاع وفق ما يلي : "يتعين على مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية والشركات والمنظمات الخاضعة لرقابة الدولة والجماعات المحلية وكذلك المؤسسات والمنشآت وغيرها من الذوات المعنوية التابعة للقطاع الخاص والأشخاص الطبيعيين تمكين أعوان مصالح الجبائية عند الطلب كتابيا من الاطلاع على عين المكان على الدفاتر والمحاسبة والفواتير والوثائق التي يمسكونها في نطاق مشمولاتهم أحد التي هم ملزمون بمسكها بمقتضى التشريع الجبائي. كما يتعين عليهم أن يمدوا أعوان مصالح الجبائية عند الطلب كتابيا بقائمت اسمية في حرفاتهم ومزوديههم تتضمن مبلغ للشراءات والبيوعات من السلع والخدمات والأموال المنجزة مع كل واحد منهم وذلك في أجل لا يتجاوز ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ الطلب..."

ويعطي هذا الفصل إذن للإدارة فيما يعطي، وسيلة مهمة في المراقبة وهي الاستقصاء (le recoupement). والتي يمكن اللجوء إليها في أي طور من أطوار النزاع لدعم قرار التوظيف طالما أن الفصل 16 لم يحصر هذا الحق في حقبة ما من حقبة النزاع الجبائي. ولكن أي طبيعة يتخذها هذا الحق ؟

يعني هذا الحق أن إدارة الجبائية تمتلك الإمكانية في استيفاء للمعلومات والبحث عن الأدلة لدى الغير الذي تعامل معه المطالب بالأداء. وقد نصت مجلة الالتزامات والعقود على هذا النوع من الدلائل واعتبره المشرع بمثابة الشهادة القاطعة إذ اقتضى الفصل 467 م.ا.ع أن "فاتر السماسرة المتعلقة

بالسوازل المنعقدة على يدهم ودفاتر الغير ممن ليس لهم مصلحة في النزاع تعتبر شهادة لا شبهة فيها إن كان مسك الدفاتر كما يجب قانوناً⁽¹⁾.

ويتبين إذن أن حق الاطلاع المنصوص عليه بالفصل 16 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية ليس سوى شكلا من أشكال البيئة بالشهادة. وعليه فإن تمكين الإدارة من هذا الحق إنما هو منحها حق الإثبات بالشهادة ويؤول ذلك ضرورة إلى إحداث نوع من التضارب مع الفصل 64 من ذات المجلة الذي حصر على طرفي النزاع الجبائي الإثبات بالشهادة أمام المحكمة. فأي توفيق بين الفصل 16 والفصل 64 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية ؟ وهل يبق حق الاطلاع المنصوص عليه بالفصل 16 عند حدود النزاع الإداري دون النزاع القضائي ؟ لم يؤخذ هذا الحق على أنه لجوء إلى القرائن الإثباتية لتفادي التضارب بين الفصول ؟

2- اعتماد تقليدي لوسائل الإثبات :

ليس لدى الحقوقيين شيء من الظن في أن للكتب يحوز مكانة رئيسية في النظام الإثباتي في النزاعات الجبائية. وهذا اليقين القانوني في موضعه لأسباب ثلاثة على الأقل.

أولا لأن الكتب يتوفر منذ عديد الحقب القانونية على درجة كبيرة من الوثوق جعلته يرقى إلى مراتب أعلى من الشهادة والقرائن واليمين. ويعود هذا التفضيل إلى أن إمكانية تغيير محتويات الكتب تبدو صعبة لالتصاق السند الورقي بالمضمون الإلزامي، كما أنه يشكل وثيقة قابلة للحفظ وبالتالي يتسنى الرجوع إليها وقت الحاجة. فهو إذن ذاكرة قانونية إثباتية ورسمية وصحيحة.

ثانياً لأن أغلب المعاملات التجارية والمدنية تركز على الكتب أساساً سواء كان عقوداً محررة أو فواتير أو وصولات وما إليها. ويعود ذلك إلى أن للكتب بشكل عاملاً مهماً في الاستقرار القانوني للمعاملات.

(1) قد تؤخذ كلمة شهادة بمعنى الشهادة الإدارية وليست الشهادة كوسيلة إثبات ولكن للترجمة الفرنسية للفصل 467 م.أ.ع

تدل بوضوح على أن المقصود هو الشهادة بمعناها المنصوص عليه بالفصول 473 إلى 478 :

« Les livres des médiateurs relatifs aux affaires conclues par leur entremise et ceux des tiers non intéressés au litige ont la valeur d'un témoignage non suspect ; s'ils sont bien et régulièrement tenus ».

ثالثاً لأن الأحكام القانونية تفرض على التجار مسك محاسبة. وتصلح هذه المحاسبة كوسيلة لإثبات الالتزامات وانقضائها⁽¹⁾ وكذلك للمراقبة الجبائية⁽²⁾. والمحاسبة هي شكل من أشكال الحجج المكتوبة⁽³⁾.

ولكن الاعتماد على الكتب في حد ذاته لا يثير إشكالا ولا يدعو إلى الحديث للناقد. بل أن إجماع المشرع عن موكبة التطور الذي شهده مفهوم الكتب في العشريات الأخيرة⁽⁴⁾ من حيث أنه وسيلة إثبات هو الذي يشكل موطن السؤال، ذلك أن الثورة المعلوماتية والاتصالية اليوم قد حتمت استعمال الوسائل الحديثة.

فالحوسيب والأنترنات توفر للمؤسسات جهدا وأموالا ذات بال، حتى أن المؤسسات التي لا تعمل على الوسائل الإلكترونية لإدارتها بشريا وتجاريا وحسابيا تعد بمنأى عن التطور الحضاري. وعلى هذا فإن غزو الإعلامية للمعاقل التجارية والإدارية جعل مسك المحاسبة بواسطة الحاسوب من قبل المؤسسات أمرا مفروضا. ولكن هل واكب المشرع الجبائي هذه التحولات السريعة وهل واصل للقانون الجبائي وفاءه لصبغته الواقعية أم أن غياب النسقية في التنقيحات القانونية التي شهدتها التشريع التونسي في السنوات الأخيرة قد عمل سلبا في طبيعة القانون الجبائي؟.

إن المزاياء الجمّة التي توفرها معالجة المعاملات التجارية للمؤسسات بواسطة الحاسوب جعل المشرع يهتم بالمسألة في الميدان الجبائي منذ سنة 1982 حينما أضيف للفصل 44 مكرر لمجلة الباتيندة⁽⁵⁾ وقد نص هذا الفصل على : يمكن إعفاء الأشخاص المشار إليهم بالفصل 44 أعلاه الذين يريدون ضبط المحاسبة بواسطة الحاسب الإلكتروني من الشروط الواردة بالفصول 8 و9 و10 من مجلة التجارة على شرط أن :

(1) يتقدموا بمطلب كتابي للإدارة العامة للأداءات مصحوب بملف شامل كما يقع ضبطه بمقتضى قرار من وزير التخطيط والمالية وبنسخة من البرامج المسجلة على أشرطة مغناطيسية.

(1) الفصول 461 إلى 467 م.ا.ع.

(2) الفصل 38 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية.

(3) جاءت الفصول 461 إلى 467 من م.ا.ع المتعلقة بالإثبات بواسطة الدفاتر التجارية تحت الفرع الثالث الذي يحمل العنوان : في محررات تعد حجة مكتوبة.

(4) فنظر مقالنا : التطور العلمي وقانون الإثبات ، الندوة العلمية حول الإثبات باستعمال الوسائل المعلوماتية للتكنولوجيا الحديثة، المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، بيروت من 6 إلى 8 جانفي 2003.

(5) أضيف الفصل 44 مكرر بمقتضى القانون عدد 82-91 لسنة 1982 المؤرخ في 31 ديسمبر 1982.

(2) يعطوا كل التوضيحات الخاصة بطبيعة الآلات المستعملة وعلى المكان الذي وضعت فيه.

(3) يلتزموا بأن لا يدخلوا أي تغيير على هذه البرامج بدون موافقة الإدارة العامة للأداءات مسبقاً.

ويؤخذ من هذه المقتضيات أن المطالبين بالضريبة قد منحوا إمكانية مسك المحاسبة بواسطة الحاسوب وأغفوا بالتالي من المسك اليدوي للدفاتر المنصوص عليها بالفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية. وشكلت هذه الخطوة جرأة من المشرع في زمن لم تكتسب فيه الإعلامية بعداً مهماً كالذي هي عليه اليوم.

كما يؤخذ من هذا الفصل النظرة الواقعية للمشرع الذي اشترط على الأشخاص الذين يريدون الانتفاع بأحكام الفصل 44 مكرر للحصول على الموافقة المسبقة من إدارة الجبائية. ويعني ذلك أن هذه الإدارة تمارس شكلاً من أشكال الرقابة والسلطة التقديرية التي تمكنها من نقادي استعمال المحاسبة بالإعلامية في غايات للتهرب الجبائي.

ولم تلغ هذه الخطوة التشريعية حينما وقع الاستغناء عن مجلة الباتيندة بصنوبر مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سنة 1989⁽¹⁾. بل شكل للفصل 62 من هذه المجلة بعض التقدم المحمود عما وصلت إلى الإرادة التشريعية سنة 1982. واقتضى هذا الفصل :

I - تلزم الشركات وكل الأشخاص المعنويين الآخرون مهما كان نوعهم وشكلهم وغرضهم وكذلك كل شخص طبيعي له صفة تاجر بمسك محاسبة طبقاً لما هو مبين بالفصول 8 إلى 10 من المجلة التجارية ووفقاً لعرف المهنة.

II - غير أنه يعفى من مسك الوثائق المشار إليها بالفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية الأشخاص الذين يمسكون محاسبتهم بواسطة الحاسوب...

وتكمن أهمية هذا الفصل في أنه استغنى عن نظام الترخيص الإداري الذي كان معمولاً به ضمن مجلة الباتيندة، وأصبح استعمال المحاسبة بواسطة الحاسوب خاضعاً فقط لواجب الإعلام المتمثل في :

" - إيداع نسخة من البرنامج الأولي أو المنقح مسجلة على أشرطة مغناطيسية لدى مركز أو مكتب للمراقبة الراجعون له بالنظر وذلك مقابل وصل تسليم.

(1) القانون عدد 11-89 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

- ذكر نوع الآلات المستعملة ومكان تركيزها وكل تغيير يمكن أن يطرأ على هذا أو ذلك. *

وقد حدثت هذه الخطوة التشريعية الجديدة ببعض الفقهاء، إلى اعتبار أن الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مثل حدا لهيمنة للكتب كوسيلة إثبات⁽¹⁾.

ولكن رغم أهمية الاعتراف بالمحاسبة الرقمية فإن هذا الموقف الفقهي الذي يعتبرها تراجعاً لسيطرة الكتب على وسائل الإثبات يحتاج إلى بعض التنقيح في المفاهيم. ذلك أن هذا الموقف إنما يتأسس على اعتبار أن المحاسبة بواسطة الحاسوب تشكل وسيلة إثبات جديدة تتجاوز الكتب والحال أن استعمال الإعلامية في معالجة المعطيات المحاسبية لا يغير في الحقيقة طبيعة المحاسبة التي تبقى شكلاً من أشكال الكتابات. ودليل ذلك أن الحديث يتعلق بالكتب الإلكترونية والوثيقة الإلكترونية⁽²⁾ أي بقي محصوراً في مفهوم الكتب. وهو ما يعني أن إدخال الوسائل المعلوماتية والتكنولوجيا الحديثة إنما هو تغيير فقط في مفهوم الكتب التقليدي. وذهب المشرع ذات المذهب عندما اعترف بالكتب الإلكترونية. فقد اقتضى ذلك تنقيح بعض أحكام الكتب المنصوص عليها بالفصول 440 وما بعده من مجلة الالتزامات والعقود⁽³⁾.

وينتهي القول على خلاف ما قيل، إلى أن الفصل 62 من مجلة الضريبة يضيف للكتب انتصاراً على بقية وسائل الإثبات وليس في الأمر انتقاص وتراجع.

ويمكن إذن الفصل 62 الأشخاص من ممك للمحاسبة بواسطة الحاسوب والتخلص لقاء ذلك من الممسك اليدوي للدفاتر المنصوص عليها بالفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية.

ولكن هذا التوجه الجبائي المحمود مبدأ، قد خلق فجوة كبيرة بين القانون التجاري الذي مازال يتمسك بالدفاتر اليدوية طالما أن أحكام الفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية لم يأت عليها التحديث والتبديل وبين القانون الجبائي الذي يعني من مواصلة الالتزام بوسائل صارت في نظره تقليدية. وكما كانت المحاسبة متعددة الأبعاد والاستعمالات باعتبارها لا تصلح للجباية فقط وإنما لإثبات وجود أو انقضاء الالتزامات التجارية أيضاً، فإن الاستغناء عن الدفاتر اليدوية يشكل إلتافاً لوسائل إثبات مازال

(1) CHAABANE (N), « Le contrôle des comptabilités informatisées en droit fiscal tunisien », in *mélanges en l'honneur de Habib AYADI*, C.P.U. 2000. p. 338.

(2) أنظر مثلاً :

Le droit des preuves au défi de la modernité, actes du colloque du 24 mars 2000.

(3) التنقيح الوارد بالقانون عدد 57 المؤرخ في 13 جوان 2000.

القانون التجاري والمدني يصر على الاحتكام إليها. ومعنى ذلك أن الإعفاء الجبائي قد يخفي وراءه نتائج وخيمة على مستوى الالتزامات التجارية والمدنية.

وحين صدر نظام المحاسبة للمؤسسات سنة 1996⁽¹⁾ كان ينتظر أن يتضمن حلا لهذه المعضلة ويعيد النصوص القانونية شيئا من التوافق المفقود. وفي الحقيقة يعني خلق الإنسجام بين النصوص أن يعترف نظام المحاسبة بإمكانية مسك المحاسبة بواسطة الحاسوب. ويقع بالتالي خيارا للأشخاص بين الوسائل التقليدية والوسائل الحديثة. ولكن هل سار الأمر على هذه الشاكلة ؟ يبدو أن الفصل 14 من القانون المذكور قد أورد اعترافا بالمحاسبة الممسوكة بالإعلامية إذ نص على أنه "مع مراعاة الأحكام الواردة بالفصلين 12 و 13 من هذا القانون يمكن للوثائق المكتوبة الصادرة عن الحاسوب أن تعوض الدفاتر الفرعية وفي هذه الحالة يجب أن تكون هذه الوثائق عند إعدادها معرفة مرقمة ومؤرخة بوسائل كافية لضمان إثباتها ...".

غير أن هذا الاعتراف يبقى باعتبار أن ميدان الإعلامية ينحصر في الدفاتر الفرعية التي تشكل تجزئة للدفتر اليومي أو دفتر الحسابات. ومعنى ذلك أن بقية الوثائق المحاسبية كالدفتر اليومي ودفتر الحسابات ودفتر الجرد تبقى خاضعة للنظام التقليدي أي ممسوقة يدويا. ويضاف إلى هذا التضيق ما نصت عليه الفقرة الثالثة من الفصل 14 من نظام المحاسبة للمؤسسات من وجوب "تجميع تقييدات الدفاتر الفرعية وكذلك مجموع العمليات والأرصدة مرة كل شهر على الأقل بالدفتر اليومي ودفتر الحسابات".

وينتهي الأمر إلى التأكيد على أن النظام المحاسبي لم يشأ التخلي عن المفهوم التقليدي للكتب لدى المشرع في هذا المجال مازالت تعني فقط وجود سند مادي. ولم يستوعب النظام المحاسبي إذن تحول عوالم المبادلات من سلطان الورقة إلى سلطان الرقم. واتسعت الهوة من جديد بين القانون الجبائي والقانون المحاسبي وطفئت مسألة التوفيق بين القوانين في ميدان يحتاج أكثر من غيره إلى الاستقرار مرة أخرى⁽²⁾.

(1) القانون عدد 112 لسنة 1996 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 105 بتاريخ 31 ديسمبر 1996.

(2) حول عوامل وتداعيات والاستقرار في النظام الجبائي أنظر : BACCOUCHE (N.), « Les implications de l'accord d'association sur le droit fiscal et douanier », in mélanges en l'honneur de Habib AYADI, C.P.U. 2000, p. 5 ss.

ولم يدم الانتظار طويلا حتى صدر سنة 1997 قانون⁽¹⁾ نفع بموجبه الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وقد تضمن هذا القانون أهدافه في عنوانه المتعلق بـ 'ملاءمة الواجبات المحاسبية المنصوص عليها بالتشريع الجبائي مع أحكام التشريع المحاسبي'.

وتغيرت إذن أحكام الفقرة الثانية من الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي كانت تعفي الأشخاص الذين يسكون محاسبتهم بواسطة الحاسوب من واجب مسك الوثائق المنصوص عليها بالفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية.

وأصبحت تنص فقط على ما يلي : 'يتعين على الأشخاص الذين يسكون محاسبتهم بواسطة الحاسوب...'. واختفاء المرجعية للمجلة التجارية يعني إذن زوال الإعفاء من مسك المحاسبة اليدوية⁽²⁾. وعلى هذا فإن الشخص الذي يمسك المحاسبة بصفة يدوية أو بصفة إعلامية ملزم باحترام قواعد التشريع المحاسبي للمؤسسات كما نصت على ذلك الفقرة الأولى من الفصل 62 جديد. ويتمثل هذا الواجب في مسك الوثائق المنصوص عليها بالفصل 11 من النظام المحاسبي وهي الدفتر اليومي ودفتر الحسابات ودفتر الجرد والموازنة السنوية.

وينبثق إذن السؤال من جديد : أي جدوى من الفقرة الثانية من الفصل 62 إذا كان مسك الوثائق المحاسبية يدويا ولجبا مهما كان شكل المحاسبة تقليديا أورقميا ؟ ألغى التتقيح الوارد بقانون المالية لسنة 1997 في الحقيقة خطوات القانون الجبائي التي حققها منذ سنة 1982 وعادت للتجربة إلى منطلقها وقد كان جديرا بالمشروع سنة 1997 تتقيح النظام المحاسبي ليتلاءم مع القانون الجبائي وليس العكس.

(1) قانون المالية عدد 88-97 المؤرخ في 1997/12/29.

(2) ذكرت الإدارة العامة للجباية هذا الاستنتاج القانوني ضمن المذكرة العامة عدد 98/19.

الجزء الثاني - عبء الإثبات :

حسنت مجلة الالتزامات والعقود منذ سنة 1906 مسألة توزيع الإثبات بين الأطراف في النزاعات المدنية فقد نص الفصل 420 على أن "إثبات الإلتزام على القائم به". واقتضى الفصل 421 من جهته أنه "إذا أثبت المدعي وجود الإلتزام كانت البينة على من يدعي انقضاءه أو عدم لزومه له".

واكتسبت هذه المبادئ من قديم زمانها ومن التوافق الحاصل حولها روحا كبيرا من البداهة. غير أن هذه المبادئ التي ترتكز أساسا على مفهوم النزاعات المدنية المبنية على المساواة بين الأطراف، تصطدم ببعض الصعوبات حينما يتعلق الأمر بالنزاع الجبائي. ويعود ذلك إلى أن مشكلات عبء الإثبات في الميدان الجبائي يثير مسألة أعمق من مجرد أعمال مبدأ للتوزيع الإثباتي بين الأطراف. ويعني ذلك أن النزاع الجبائي يستند إلى خطاب آخر يحتم التوفيق بين مقتضيات متضاربة في غالب الأحيان وعلى هذا فإن تعامل المشرع الجبائي مع عبء الإثبات يجب أن ينصهر في فلسفة خلق التوازن بين حقوق إدارة الجباية التي تبحث عن مقومات النجاعة في مقاومة التهرب الجبائي وبين ضمانات المطالب بالأداء حيال حالات الاعتباط والزيغ. فبين لا مساواة يفرضها وقوع النزاع الجبائي ومساواة في شكل توازن يجب أن يسود للقانون الجبائي بدت مهمة المشرع الجبائي مكلفة بشيء من المتاعب النظرية.

وحيال هذا العبء التوفيقي، خير المشرع التونسي صلب المجالات الجبائية أن يلزم الصمت حول مسألة توزيع أنوار الإثبات. ويبدو انه اقتناع بأن في الصمت شيء من السلم ولكن ألا يعد السكوت شكلا من أشكال الإنحياز المخفي إذا تعلق الأمر بنزاع يجمع أطرافا غير مساوية ليس هذا موضع كلام حاسم وليس موضع صمت ؟

قد يكون الصمت التشريعي رغم توفر الفرصة لحسم مسألة الإثبات بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، سكوتا على الضيم. إذ لم يشأ المشرع أن يكرس بالنص إنخراط ملحوظ في التوازن بين عبء الإثبات المحمول على الإدارة (1) وذلك للمحمول على المطالب بالأداء (2) .

1- عبء الإثبات المحمول على الإدارة :

من الخطأ للتأكيد على أن إدارة الجباية لا تتحمل أي عبء في الإثبات باعتبار أنها تصدر قرارا في التوظيف وهو قرار إداري يتمتع بقرينة الشرعية التي على المطالب بالأداء بحضها. ولكن قبل أن يكتسي قرار التوظيف صبغة الشرعية على الإدارة أن تثبت أن "المطالب بالأداء يوجد في وضعية

تسمح بإصدار قرار توظيف ضده⁽¹⁾. ويعني ذلك أن على الإدارة توفير وسائل الإثبات التي تعاضد إتخاذها لقرار التوظيف خاصة وأن الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي ينص على أنه 'يتم التوظيف الإجباري للأداء المنصوص عليه بالفصل 47 من هذه المجلة بواسطة قرار معلل....'. ولا يمكن تعليل قرار التوظيف بما يقنع للسلطة القضائية دون الاستناد على إثبات قوي ودلائل حاسمة حول وضعية المطالب بالأداء الصادر ضد لقرار.

وعلى هذا الأساس لا يمكن تمييز إدارة الجبائية في الحقيقة في إعفائها من الإثبات تماما بل أن التفضيل يكمن في منحها صلاحيات وإمميزات لا يعترف بها للمطالب بالأداء. وتقدم دوما هذه الإمتيازات على أنها توفر للإدارة الإمكانات اللازمة لتحقيق النجاعة في الأخير إلى تحقيق المساواة بين المطالبين بالأداء. ومعنى ذلك أن في إنعدام المساواة تختفي الرغبة في المساواة والعدالة.

وعلى كل حال فإن هذا التبرير يخفف من وطأة انخراط التوازن بين طرفي النزاع في المادة الجبائية.

وعلى غير ما يعهد في النزاعات المدنية، مكن المشرع الإدارة من صلاحيات هامة. وتمتثل الصلاحية الأولى في منح الإدارة حقا واسعا في البحث عن الإثبات بوسائل تعد استثنائية وقابلة لأن تمارس فيها صلاحيات السلطة العامة.

ومن ذلك أن الفصل 16 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قد تضمن توسيعا كبيرا فيما سمي قانونا بحق الاطلاع وهو حق يسمح لإدارة الجبائية باستيقاء المعلومات التي تصلح لأن تكون أدلة تدعم قرار التوظيف عند الاقتضاء من أشخاص القانون العام وأشخاص للقانون الخاص. وألزم هذه النوات بأن توفر للإدارة للمعلومات والوثائق المطلوبة. وأخرج هذا الالتزام مخرجا جزائيا إذ نص الفصل 100 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه 'يعاقب بخطية تتراوح بين 100 دينار و 1000 دينار كل من يخل بأحكام الفصلين 16 و 17 من هذه المجلة.....'.

وتجاوزت هذه الصلاحيات الإدارية واجبات أخرى لا تقل أهمية عن حق الإدارة في الإثبات وهو واجب المحافظة على السر المهني. فقد جاء للفصل 17 من المجلة بتوسيع حق الاطلاع ليشمل معلومات حول الحسابات المفتوحة لدى البنوك والمؤسسات البريدية.

(1) MESTAOUI (Y.), *Contentieux fiscal*, Institut national des finances, ministères des finances, 1999, p. 58.

ولم تكن هذه الامتيازات محدودة بهذا الحد بل أردفت بحق آخر لا يقل أهمية وخطورة عنها وهو الحق في الزيارة المنصوص عليه بالفصل 8 والذي يسمح لأعوان الإدارة القيام بمعاينات مادية وزيارات ميدانية للمحلات المهنية والمخازن ولو دون سابق إعلام. وأضافت الفقرة الثالثة من هذا الفصل أنه بإمكان الإدارة للقيام بتفتيشات داخل المحلات "المظنون فيها" لمعاينة المخالفات المرتكبة والكشف عن الحجج المثبتة لها وذلك وفقا لأحكام مجلة الإجراءات الجزائية. ويضاف إلى هذه الصلاحيات الموسعة الحق في المراجعة والقيام بالكشوفات حول المحاسبة والمخزون والوضعية الجبائية للشخصية للأشخاص الطبيعيين.

ورغم أن هذه الامتيازات الممنوحة للإدارة تصطدم بحقوق أخرى لا تقل أهمية وهي الحريات العامة والحقوق الأساسية لحرمة المسكن وسرية المراسلات وما إليها، فإن المشرع بدا لاهثا وراء تحقيق السبل الكفيلة بضمان النجاعة في المراقبة الجبائية خاصة وأن موارد الدولة قد تقلصت بشكل ملحوظ ومطرود على إثر إبتداء مراحل تفكيك المعاليم الديوانية. وترجمت إذن هذه الرغبة الواقعية في دعم حق إدارة الجبائية في الإثبات والذي يتحول أحيانا إلى واجب تحاسب على إهماله.

ويتمثل الإمتياز الثاني الذي تمتعت به إدارة الجبائية مقارنة بالمطالب بالأداء في إعفائها أحيانا من الإثبات وذلك بالالتجاء القانوني إلى أسلوب القرائن.

والقرائن قانونا هي "ما يتكل به القانون أو الحاكم على أشياء مجهولة"⁽¹⁾.

وعلى الإدارة إذن في هذه الحالة إثبات الأركان المادية للقرينة وهي عادة وقائع سهلة الإثبات حتى تشكل القرينة ويصبح بالتالي على المطالب بالأداء بحضنها إن أمكن له ذلك.

ومن القرائن الهامة التي نص عليها القانون الجبائي ما تضمنه الفصل 29 ثانيا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات إذا اقتضى هذا الفصل أنه "تعتبر بهذا العنوان مداخل موزعة :

أ- كل الأرباح أو المحاصيل غير المرصودة بالاحتياطي وغير المنمجة برأس المال ؛

ب- كل المبالغ أو القيم الموضوعة على نمة للشركاء والمساهمين وحاملي المنابات غير المحفوفة من الأرباح ؛

(1) الفصل 479 م.ا.ع.

ج- الأرباح المحققة بالبلاد التونسية من قبل المؤسسات المشار إليها بالفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة الأولى من هذا الفصل التي تعتبر موزعة لفائدة الشركاء غير المقيمين بالبلاد التونسية...".

ووضع الفصل 30 من ذات المجلة قرينة أخرى في ذات السياق بعد أن نص على أنه "تعتبر كمداخل موزعة :

(1) ما لم يقع إثبات ما يخالف ذلك، المبالغ التي توضع على نمة الشركاء مباشرة أو بواسطة الغير بعنوان تسبقات أو قروض أو أقساط باستثناء تلك التي تسند بين الشركة الأم وشركاتها الفرعية...

(2) المكافآت والامتيازات والأرباح المخفية...

وتعد هذه القرائن القانونية فاعلة في مقاومة التهرب في ميدان يصعب على الإدارة إقامة الدليل فيه. ولكن أي حجية لهذه القرائن القانونية ؟ هل هي قاطعة أم قابلة للحض ؟.

بالرجوع إلى الفصل 30 المذكور يتضح أنه سمح بإثبات عكس القرينة في حالة وحيدة وهي وضعية المبالغ التي توضع على نمة الشركاء بعنوان تسبقات أو قروض.

ويعني ذلك أن هذه القرينة بسيطة ويمكن بالتالي للشركاء إحضارها وذلك بإثبات أن المبالغ الموضوعة على نمتهم ليست من قبيل الأرباح أو المدخلات الموزعة.

ولكن ذلك يعني أيضا أن بقية الحالات المنصوص عليها بالفصل 29 ثانيا و30 ثانيا تشكل قرائن قانونية قاطعة لا يجوز إحضارها بالحجة المخالفة. ولو لم يكن الأمر كذلك لنص المشرع على أنها قرائن تقبل الإثبات المجافي لها.

وما يدعم هذا الرأي هو طبيعة القرينة القانونية ذاتها، إذ نص الفصل 485 من مجلة الالتزامات والعقود على أنه "لا تقبل بيئة لمعارضة القرينة القانونية".

ويمكن أيضا للإدارة أن تلجأ إلى القرائن الفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42 و43 من مجلة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وتضع هذه الفصول بعض المعايير كعناصر مستوى العيش والنفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة التي تستدل بها الإدارة عند مراقبة الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء للوصول إلى تقويم للتدخل الحقيقي له.

وقد ضبط الملحق الأول لمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات عناصر مستوى العيش والتدخل التقديري الموافق لها. على أنه يلاحظ أن هذا الملحق لم يطله التبديل منذ صدور هذه المجلة المذكورة لسنة 1989 رغم تطور الأسعار. كما أن هذا الجدول يركز في الحقيقة على مبدأ الضريبة الموحدة بين الزوجين والحال أن الفصل الأول من ذات المجلة بقيمة على التوظيف الشخصي إذ ينص على أنه "توظف للضريبة على دخل كل شخص طبيعي مهما كانت حالته العائلية وذلك بعنوان دخله الجملي الصافي" وقد يدفع ذلك بالإدارة إلى اعتماد نفس العناصر المنصوص عليها بالجدول مرتين : مرة أولى لتقويم دخل الزوج ومرة ثانية لتقدير دخل الزوجة وهو ما يؤدي حتما إلى شطط في التوظيف⁽¹⁾.

ورغم للصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة في مجال الإثبات فإن ذلك لا يعني أن عبء الإثبات في هذه المرحلة ينقلب على المطالب بالأداء. وقد نقضت المحكمة الإدارية في هذا الشأن قرارا صادرا عن لجنة التوظيف الإجباري على أساس أن "جهة الإدارة عوض أن تؤسس قرار التوظيف المتخذ ضد المعقب على قرائن واقعية ثابتة عمدت إلى مطالبة المعني بالأمر بتقديم البرهان السلبي الذي يفيد عدم كرائه لمحله للكائن بنهج يوغرطة بتونس⁽²⁾⁽³⁾".

كما أن هذه الصلاحيات لا تعني الالتجاء إلى القرائن بصفة اعتباطية بل يجب أن يكون الدليل حائزا على جدية الإقناع ومستندا على عناصر موضوعية ثابتة تقبل المراقبة من قبل القضاء ذلك أن "فقه القضاء... لئن يرى أن لإدارة الأداءات الحق في الاعتماد على القرائن عند توظيفها الأداء فإنه قد قرن تلك الصلاحية بضرورة تأييد تلك القرائن وإثباتها في الواقع حتى لا تنزل مجرد تخمين وافترض⁽⁴⁾".

وارتكاز قرار التوظيف إذن على دلائل جدية وموضوعية يمنحه قرينة شرعية غير أن قرينة الشرعية لا تعني حرمان المطالب بالأداء بالإثبات للمعاكس. وعليه حينئذ يحمل عبء إثبات عدم شرعية قرار التوظيف الصادر ضده.

(1) BEN JABALLAH (A.), *Le contribuable face au fisc, droits, obligations, procédures fiscales*, signes, sans date, p. 69 et 70.

(2) قرار تعقيبي عدد 1055 بتاريخ 10 ماي 1993، (غير منشور).

(3) أنظر في نفس السياق للقرار التعقيبي الصادر عن المحكمة الإدارية تحت عدد 1214 في 14/11/1994 (غير منشور).

(4) المحكمة الإدارية، قرار تعقيبي عدد 31345 صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1996، (غير منشور).

2- عبء الإثبات المحمول على المطالب بالأداء :

لم تقع الإشارة إلى عبء الإثبات المحمول على المطالب بالأداء سوى ضمن الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي اقتضى أنه "لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو عل شطط الأداء الموظف عليه".

وفي الحقيقة تناقل المشرع هذا الفصل بشيء من الثبات طوال جميع التنقيحات التي عرفها القانون الجبائي. وتعني بذلك أن مثيل هذا الفصل قد تضمنه مجلة الباتينده⁽¹⁾. وكذلك مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات⁽²⁾. ويوحى هذا التناقل الحرفي أو الذي يكاد يكون كذلك باستقرار موقف المشرع التونسي من المسألة والحال أن ضرورة تنظيم عبء الإثبات تقتضي أن تكون الأحكام القانونية شاملة لتضع حلولاً لتوزيع الإثبات بين الطرفين معاً دون الاختصار على المطالب بالأداء.

ولكن القول بأن الفصل 65 يتطابق تماماً مع الفصل 67 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي ألغي يحتاج إلى بعض التنقيح وقيم الرجوع إلى أحكام الفصل 67 قديم الدليل على ذلك ، فقد اقتضى هذا الفصل أنه "لا يمكن للمطالب بالضريبة الخاضع لتوظيف إجباري عملاً بأحكام الفصل 66 من هذه المجلة الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الضريبة الموظفة عليه إلا إذا أقام الدليل على موارد الحقيقية أو على الشطط فيما وظف عليه".

ويتضح إذن من قراءة أحكام هذا الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قد أضاف أمراً جديداً مقارنة بالمقتضيات القديمة إذ أصبح بإمكان المطالب بالأداء إقامة الدليل على "صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

فهل يعني ذلك تسيير لحال المطالب بالأداء ؟

يسببو أن الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قد مكن المطالب بالأداء من فرصة أخرى للحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء. وهي إثبات صحة تصاريحه. إضافة إلى الوسائل التقليدية التي كان منصوصاً عليها بالفصل 67 قديم وهي إثبات الموارد الحقيقية والشطط في الأداء الموظف. ولكن هذا التأويل على منطقيه قد يصطدم ببعض العراقيل.

(1) الفصل 59.

(2) الفصل 67.

توحى للقراءة الحرفية لأحكام الفصل 65 جديد بأن الأمر لا يعدو أن يكون على هذه الشاكلة. فقد استعمل المشرع بالنسبة إلى الوسيطتين الأوليين "أو العطف" إذ ذكر "صحة تصاريحه وموارده الحقيقية" في حين استعمل "أو" عند الحديث عن الوسيلة الثالثة وهي شطط الأداء الموظف. ويعني ذلك لغة أن الإمكانيتين الأولى والثانية مترابطتين. وعليه يفهم الفصل على أن المطالب بالأداء لا يمكنه الحصول على الإعفاء أو التخفيض إلا إذا أثبت صحة تصاريحه وموارده الحقيقية معا وبصفة متلازمة أو الشطط في التوظيف. ويؤول هذا الفهم إلى فقدان الخيار بين الوسائل الثلاث. ولا يحدد الانصهار بين الإمكانية الأولى والإمكانية الثانية باعتبار أنه يعسر الإثبات بالنسبة إلى المتقاضى المطالب بالأداء. ويكون بذلك هذا النص تقهقرا مقارنة بالفصل 67 قديم وليس تقدما في اتجاه توفير مزيد من الضمانات المطالب بالضريبة حيال الإدارة كطرف قوي في النزاع الجبائي (وربما ممتاز).

غير أن الترجمة الفرنسية للفصل 65 ذاته قد تفند هذا التأويل⁽¹⁾. فالعطف الصريح المنصوص عليه بالأحكام العربية غائب في الترجمة الفرنسية. وعلى كل حال يبقى الإشكال على حاله في انتظار ما سيسفر عنه عمل المحاكم.

ولكن ومهما كان التأويل الذي سيستقر عليه للفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإن اليقين حول الضمانات الممنوحة للمطالب بالأداء يبقى مهزوزا. إذ أن تمكين المطالب بالأداء من إثبات صحة تصاريحه وموارده الحقيقية يعني ضرورة تحميله بعبء إثبات أمر سلبي. وهو ما يتعارف تماما مع المبادئ العامة التي تحكم نظام الإثبات. وقد بينت المحكمة الإدارية ذلك بكل وضوح ذكورة : "وحيث يتضح بالرجوع إلى القرار المنتقد أن اللجنة الخاصة لتوظيف الأداء عوض أن تؤسس قرارها على عناصر ثابتة، فإنها اعتمدت طريق التعجيز لأن المطلوب بالأداء لا يمكنه الإتيان ببرهان سلبي"⁽²⁾. أليس الإدارة هي الملزمة بإثبات وجود موارد أخرى ؟ وإذا كان المطالب بالأداء يتحمل واجب إقامة البرهان على صحة تصريحه فأى مفعول إذن لقرينة صحة التصريح الذي يقوم به ؟ ألا يتعارض الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مع تمتع التصريح التلقائي بقرينة للصحة حتى تثبت الإدارة ما يخالف ذلك ؟.

(1) L'article 65 dispose : « Le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition »..

(2) قرار تعقيبي عدد 1173 مؤرخ في 1994/04/25 (غير منشور).

وتغاديا لهذه الإشكاليات التي تتجاوز أحيانا المبادئ التقليدية في النظام الإثباتي سعى المشرع الفرنسي منذ سنة 1955 إلى القطع مع هذه الوضعية التي تنطوي على مفارقة كبيرة واكتفى فقط بمنح المطالب بالأداء إمكانية إقامة الدليل على الشطط في توظيف الأداء⁽¹⁾.

وظهر إذن أن المشرع الفرنسي قد أراد تجاوز الإشكاليات التي يطرحها النص القديم بأن ألغى ببساطة إمكانيات الإثبات التي كانت مصدرا لهذه المفارقات. ولكن ألا يمر هذا الموقف حتما بتضييق مجال الإثبات ويعود بالتالي وبالا على المطالب بالأداء ؟ ألم يكن جديرا بالمشرع أن يترك هذه الوسائل بكل ما تحمله من إشكاليات عوضا عن أن يلغيها ؟ أليس الوجود المنقود خير من العدم المحمود ؟.

وحيلال هذا الموقف التشريعي الفرنسي عمد فقه القضاء إلى التوسيع من حالات إثبات الشطط ويمكن للمطالب بالأداء من فرصة إثبات أحد الأمرين :

أولا إثبات أن الطريقة التي اعتمدتها الإدارة في التوظيف معيبة أساسا كأن تكون قد تضمنت خطأ في التحليل. ومثال ذلك الاستثناء على ضارب خيالي لتكوين رقم المعاملات أو الارتكاز على مشتريات مخفية دون إثبات وجودها.

ثانيا إثبات أن الطريقة التي توختها الإدارة تتسم بالسطحية وهي ذلك اعتماد بعض العناصر التي لا تصلح وحدها لأن تدعم قرار التوظيف. مثلا لتخاذ الإدارة لقرار توظيف إجباري بعد تكوين رقم المعاملات لبائع مرطبات على أساس عدد الصناديق الفارغة والتي كانت تحتوي على البضاعة المباعة⁽²⁾.

ولكن ألا يحتوي الفصل 65 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية بعض المعقولية؟ بمعنى ألا توجد حالات يمكن فيها المطالب بالأداء إثبات موارد الحقيقة وصحة تصريحه للحصول على تخفيف أو إعفاء من التوظيف ؟.

إن فهم الفصل 65 من المجلة المذكورة يجب أن يكون في إطار حقيقة النزاع الجبائي ذاته. وينقسم هذا النزاع إلى مرحلتين وهما مرحلة النزاع الإداري والتي تكون فيها الإدارة ملزمة بإثبات عدم صحة التصريح أو نقصه أو إثبات النخل في حالة عم وجود تصريح أساسا، ومرحلة النزاع

(1) Décret n° 55/467 du 03/04/1955.

Voir en ce sens : LADHARI (Z.), *Du fardeau de la preuve en matière fiscale*, mémoire D.E.A., Faculté de droit et des sciences politiques de Tunis, 1999-2000.

(2) C.E., 31/7/1992, n° 94969, D.F. 93, n° 5, comm. 181.

القضائي والتي يكون فيها المطالب بالأداء في حقيقة الأمر متحملاً بعبء إقامة الدليل على أن القرار الذي اتخذته الإدارة لا يستند إلى دلائل صحيحة⁽¹⁾. فالمطالب بالأداء الذي يتخذ موضع المدعي في النزاع القضائي إنما هو في الحقيقة مدعى عليه إذا تموضع في النزاع الجبائي ككل، وعليه إذن إثبات عكس ما أقامت الإدارة الدليل عليه. ومثال ذلك إذا بني قرار التوظيف على القرائن المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، فإنه يكون في الحقيقة مبنياً على الموارد الظاهرة وقد يكون هذا الظاهر طبيعة غير صحيح.

ويتسنى بالتالي للمطالب بالأداء أمام المحكمة أن يثبت المصادر الحقيقية لهذا الظاهر الذي استندت عليه الإدارة لتقدير الدخل الخاضع للأداء. وقد اعتمدت المحكمة الإدارية هذا الفهم وأكدت "أن للمعقب بين أمام اللجنة المطعون في قرارها وجود اتفاق بينه وبين نخبة من زملائه يقضي بطبع ونشر كتب ألفها للمعنيون بالأمر ويوكل للأول فيهم بالذكر مهمة طبع وتسويق للكتب وقبض المرائب لفائدتهم جميعاً"⁽²⁾.

وتترجم كل هذه الإشكاليات عن عدم وضوح أحكام الفصل 65 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية من حيث المدلول. وكان على المشرع اعتماد أحكام أشد تعبيراً حتى لا تثير بعض القلق للقانوني. أسوة ربما بالمشرع البلجيكي الذي وضع نصاً عاماً يحتمل التأويل الواسع ولكن لفائدة المطالب بالأداء وليس ضده ولم يشأ بالتالي تقييد مجال الإثبات ضمن الفصل 352 من مجلة الضريبة على الدخل الذي نص على ما يلي :

« Lorsque le contribuable est taxé d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef lui incombe... ».

(1) لا يقضي هذا إمكانية إثبات أن قرار التوظيف معيب من حيث الشكل.

(2) قرار تعيبي عدد 1236 صادر في 12 ديسمبر 1994، غير منشور.