

معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري

سفيان البرجي

القاضي بالمحكمة الابتدائية بصفاقس

ملتقى "القاضي الجبائي" ليومي 03 و 04 جانفي 2002

الجمعية التونسية للقانون الجبائي

"قد يكون للحق وجود قانوني حتى لو لم يرق عليه الدليل القضائي. وقد ينتج هذا الحق بعض الآثار القانونية. ولكن هذا من الندرة بحيث لا يقيم له وزن ولا يحسب له حساب".¹

فالحق دون إثبات هو كالعدم "إذ لا فرق بين عدم إمتلاك حق وبين عدم التمكن من إثباته"² من حيث النتيجة التي هي واحدة في الحالتين.

والإثبات لغة هو من يثبت إثباتا الحق أكده بالبينة. الأمر حقه وصححه.

وهو إصطلاحا إقامة الدليل لدى القضاء على وجود حق ونسبته لصاحبه لذلك فإن مسألة الإثبات تعترض حتما وجود نزاع قضائي، يجمع بين طرفين لكل واحد منهما مصلحة خاص ينفى ثبوتها قيام مصلحة الأخر.

وتثير مسألة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري عدة مسائل هامة وخطيرة في نفس الوقت، لما لها من تأثير مباشر على نجاح الدعوى الجبائية أو فشلها وأثر ذلك على حقوق المطالب بالأداء ومصلحة الخزينة العامة للدولة.

فتجديد المتجمل لعبء الإثبات في الدعوى الجبائية يمثل تحديا كبيرا لدارس القانون الجبائي نظرا لعزوف المشرع عن وضع قواعد قانونية دقيقة لهذه المسألة رغم تعدد الإصلاحات القانونية وآخرها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.³

كما أن إهمال القواعد العامة للإثبات وأهمها قاعدة البينة على من إدعى من شأنه أن ينقل كاهل المطالب بالأداء بعبء إضافي سيما وأنه يجد نفسه دائما في مركز المدعي في الدعوى الجبائية سواء في النظام القديم أو كذلك الجديد.

ثم إن الدعوى الجبائية كغيرها من الدعاوي هي "عبارة عن معركة، الإثبات سلاحها"⁴

لذلك يكتسي الإثبات أهمية خاصة في النزاع القضائي الجبائي إذا ما علمنا أن أحد طرفي القضية الجبائية ما هو إلا الدولة صاحبة السادة. وهو ما يزيد تعميق الهوة الموجودة أصلا في جميع الدعاوي القضائية بين مركز المدعى ومركز المدعى عليه. فإلى جانب عدم التوازن الناتج عن مركزي الطرفين في الإثبات في القضية العادية والذي تميل معه الكفة ناحية المطلوب على حساب الطالب، يضاف ثقل آخى للمدعي في الإثبات إذا ما وجد نفسه في مواجهة الدولة.

ولعل المشرع التونسي بعزوفه عن الخوض بجديّة في مسألة الإثبات الجبائي إنما أراد فسح المجال للقاضي الجبائي قصد إعمال إجتهاده لملاءمة النظرية العامة للإثبات مع خصوصية القانون الجبائي القائم أساسا على فكرة البحث الدائم عن إيجاد حل لضمان أكبر قدر ممكن من التوازن بين حقوق المطالب بالأداء ومصلحة الخزينة وذلك بإيجاد أرضية سليمة للتوفيق بين المصلحتين بما يحقق الصالح العام ويحفظ التوازن بين الخاص والعام.

إن دور القضاء الجبائي كواضع للقانون *Le rôle créateur et normatif du juge fiscal* هو دور أساسي في هذه المادة. ولعل مساهمة فقه القضاء الفرنسي في خلق القانون الجبائي أكبر دليل على ذلك. لذلك فعلى القاضي الجبائي التونسي أن يكون جريء في ممارسة هذه المهمة النبيلة أسوة بزميله الفرنسي سيما وأن إرادة المشرع واضحة في الاتكال عليه في مادة الإثبات على الأقل تكريسا لتحد أدنى من المساواة بين الفرد والدولة.

فكيف يمكن إذن إيجاد توازن عادل بين الحق الخاص والصالح العام عبر إعمال وسيلة الإثبات الجبائي؟ وهو نجحت مسألة الإثبات في القانون التونسي في إيجاد هذا التوازن المنشود والذي يمثل حجر الأساس في القانون الجبائي الحديث؟⁵ هل أن ميزان الإثبات يميل ناحية المطالب بالأداء أم جهة الإدارة؟

¹ عبد الرزاق السنهوري : الوسيط في شرح القانون المدني ج II ط 1956 ص 16.

² Planiol M. et Ripert G. : traité pratique de droit civil L.G.D.J, Paris T. II n° 72 « IDEM EST NON ESSE ET NON PROGARI c'est la même chose de ne pas être ou de ne pas être prouvé

³ خصت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مسألة الإثبات بفصل يتيم هو الفصل 64 الذي جاء ناصا على ما يلي "لا يمكن للمحكمة اعتماد طرق الإثبات الواردة بالفصل 427 ثالثا وخامسا من مجلة الإلتزامات والعقود لإثبات إدعاءات الأطراف المتعلقة بالقضية.

⁴ Denis J-B : quelques aspects de l'évolution récente du système des preuves. RTD civ. 1977, p. 671.

إن تنظيم مسألة الإثبات في المادة الجنائية يجب أن يحكمه هاجس سامي هو هاجس التوفيق بين المصالح المتضاربة ظاهريا لطرفي القضية الجنائية.

بالمشرع بمنحه الإدارة سلطات ووسائل هامة في مجال الإثبات لتمكينها من محاربة التهرب الجنائي حفاظا على حقوق الخزينة، لم يتغافل عن إيجاد الضمانات الكفيلة بحماية حقوق المطالب بالأداء.

إن الإثبات إذن هو سلاح ذو حدين : فهو سلاح فعال بيد الإدارة لمكافحة التهرب الجنائي الذي يمثل لعبة تغري المطالبين بالأداء في جميع أنحاء العالم الجنائي (الجزء الأول) كما أنه وسيلة ناجعة لحماية حقوق المطالب بالضريبة في مجابهة تعسف الإدارة (الجزء الثاني).

⁵ Conclusion du commissaire de gouvernement Guil-Lensmith, sous CE 18-2-1985, n° 39466 ; 39467 et 39468, DF, n° 26, 1985.

الجزء الأول – الإثبات سلاح فعال لمنع التهرب الجبائي

إن التهرب الجبائي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم. وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخرينة العامة للدولة. لذلك سعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء الناجع لهذا الداء وتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربتة ومنها وسيلة الإثبات. فتولى إقبال كاهل المطالب بالأداء بعبء الإثبات (الفقرة الأولى) كما حصر وسائل الإثبات المقبولة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى – إقبال المطالب بالأداء بعبء الإثبات

تتمتع الإدارة بعدة إمتيازات هامة في مجال الإثبات، هذا ولئن كانت هذه الإمتيازات من شأنها أن تخلى بالتوازن المفترض بين الإدارة وخصمها المطالب بالأداء، إلا أن مبرر وجودها لا يخلو من الأهمية ويتمثل في الحفاظ على مصلحة الخزينة وتحقيق العدالة الجبائية بين مختلف المطالبين بالأداء وذلك بمنع تهرب البعض منهم من الوفاء بواجبهم الجبائي كما يجب، شريطة أعمال هذه الإمتيازات دون تعسف ولا مغالاة وتعميمها على جميع المطالبين بالأداء دون أي تمييز.

وفعلا فقد مكن المشرع الإدارة من إمتياز إعداد وسائل الإثبات بصفة مسبقة وذلك عن طريق منحها جملة من الحقوق التي تخول لها فرصة البحث عن المعلومة وإعداد إثباتها وذلك قبل إنطلاق الدعوى الجبائية. فحق الإطلاع⁶ وحق الزيارة⁷ وحق الحجز⁸ وحق الإستعانة بالقوة العامة⁹ كلها حقوق تتفرد بها الإدارة وتمكنها من الإعداد المسبق لوسائل الإثبات الضرورية للدعوى.

كما أن مؤسسة القرائن القانونية التي وضعها المشرع على ذمة الإدارة من شأنها إعفاء هذه الأخيرة من عبء الإثبات بنقله على كاهل المطالب بالأداء الذي يجد نفسه مجبرا على دحض القرائن الواقع إعتمادها من طرفها. والقرينة هي ما يستدل به القانون أو الحاكم على أشياء مجهولة¹⁰. أي أنها وسيلة يستنتج بها المشرع أو القاضي من معطيات معلومة أثارها قانونية لواقعة قانونية مجهولة¹¹

وتكتسي القرائن الجبائية أهمية كبرى لأنها الإدارة على مجابهة بعض العمليات المؤدية إلى التهرب الجبائي والتي تجد عادة صعوبة في إثباتها،¹² إذ تقتصر الإدارة في هذه الصورة على التأكد من وجود الأفعال التي تؤسس القرينة ويحمل على المطالب بالأداء عبء دحضها.¹³

فالقرينة إذن تعفي الإدارة المحمول عليها مبدئيا إثبات فعل ما من إثباته وتحمل المطالب المعفى مبدئيا من الإثبات عبء إثبات عدم وجود الفعل أو عدم صحة النتائج التي إستنتجتها الإدارة منه¹⁴/

⁶ الفصول 6 + 7 + 9 + 11 + 16 + 17 + 18 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

⁷ الفصل 8 من م ح ج

⁸ الفصل 9 فقرة أخيرة من م ح ج

⁹ الفصل 14 من م ح ج

¹⁰ الفصل 479 من مجلة الإلتزامات والعقود

¹¹ Malaurie PH et aynes L. : droit civil, introduction générale Cujas 1994-1995, n° 328

Bihr PH et Goubeau C : les présomptions, encyclopédie Dalloz n° 1201

Charfedine M-K : Introduction à l'étude de droit civil p. 115

¹² Zied Ladhari : du fardeau de la preuve en matière fiscale ; Mémoire DEA Faculté de droit et des sciences politiques de Tunis 1999-2000 p. 29.

¹³ Molinter J. : la preuve en droit fiscal français : rev. jur. et pol. IDEF 1985 n° 1-2

¹⁴ Zied Ladhri : op. cit. p 30

هذا ويمكن أن نذكر من بين أهم القرائن الجبائية في القانون التونسي قرينتي توزيع الأرباح وتحويل الأرباح إلى الخارج.¹⁵

ثم أن المطالب بالأداء يكون المتحمل الأصلي لعبء الإثبات في صورة توظيف الأداء عليه جبرا بسبب عدم وفائه بواجب مسك محاسبة قانونية أو إغفاله الكلي عن التصريح بالأداء. ففي هذين الصورتين تكتفي الإدارة بإقرار عدم الوفاء بأحد الواجبين المذكورين لتوظيف الأداء جبرا على المطالب بالأداء الذين هو في حالة إخلال، معتمدة على مظاهر نمو الثروة لديه أو على الإستقصاءات لدى المزودين والحرفاء. وهو مبدأ أكدته المحكمة الإدارية في عديد قراراتها ومنها القرارين عدد 31614 في 12 أكتوبر 1999¹⁶ وعدد 32332 في 19 فيفري 2001¹⁷ وهكذا يجد المطالب بالأداء نفسه أمام عبء ثقيل هو عبء إثبات صحة تصاريحه وحقيقة موارده أو شطط ما وظف عليه جبرا.

فقد نص الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والذي كان يقابله الفصل 67 من م ض¹⁸ على 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 على شطط الأداء الموظف عليه".

وتجدر الملاحظة في هذا المستوى أن "الصبغة التي ورد فيها الفصل 65 المذكور تدعو للحيرة إذا أنها وضعت على كاهل المطالب بالأداء عبء إثبات صحة تصاريحه والحال أن هذه التصاريح تتمتع بقرينة الصحة في إطار النظام الجبائي التونسي المؤسس على مبدأ التصريح التفاضلي. كما أنها حملته عبء إثبات أمر سلبي والحال أن إثبات عدم صحة التصاريح محمول مبدئيا على الإدارة".¹⁹

هذا من جهة ومن جهة أخرى "فإن تحميل المطالب بالأداء عبء إثبات عدم إمتلاكه لموارد غير التي تضمنها تصاريحه يبدو أمرا صعبا إن لم نقل مستحيلا²⁰. وهو ما دفع المشرع الفرنسي - الذي كان يتبنى نفس القاعدة الواردة بالفصل 67 من م ض - إلى إحداث تنقيح هام في مادة الإثبات الجبائي خلال سنة 1955 تم بموجبه الإقتصار على مطالبة المطالب بالأداء بإثبات شطط ما وظف عليه من طرف الإدارة لا غير ليتمتع بالإعفاء من الأداء أو بالتخفيض منه²¹

هذا ولا بد من الإشارة إلى كون فقه القضاء التونسي قد تعامل مع أحكام الفصل 67 قديم من م ض بكثير من المرونة وذلك بأن فرض على الإدارة واجب إثبات وجود الموارد المنسوبة للمطالب بالأداء. وفي المقابل مكن هذا الأخير من

¹⁵ إقتضى الفصل 22 II من م ض "تعتبر هذا العنوان مداخل موزعة :

- (1) كل الأرباح أو المحاصيل غير المرصودة بالإحتياطي وغير الدمجة برأس المال.
- (2) كل المبالغ أو القيم الموضوعة على ذمة الشركاء والمساهمين وحاملي المنابات غير المخصومة من الأرباح.
- (3) 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.

¹⁶ قرار المحكمة الإدارية عدد 31614 في 2 أكتوبر 1999 الهاجي بن علي الهمامي "حيث خلص مما سبق بسطه أنه في صورتي غياب التصاريح بالدخل أو نقص فيها أم في غياب مسك حسابية فإن الإدارة تعتمد على القرائن القانونية والواقعة التي تتوفر لديها وتحمل تلك القرائن على الصحة إلا إذا أثبت المطالب بالأداء عكس ذلك سواء بإبراز مداخله الحقيقية أو بإثبات الشطط في عناصر التوظيف" (غير منشور).

¹⁷ قرار المحكمة الإدارية عدد 32332 في 19 فيفري 2001 أحمد همان "حيث يتضح بالرجوع إلى أوراق الملف في غياب مسك المعقب لمحاسبة قانونية إعتمدت الإدارة في توظيف الأداء عليه على جملة من القرائن القانونية والعقلية مثلما يقتضيه الفصل 66 م ض تمثلت في طلب معلومات من مختلف مزودي المعنى بالأمر والإستناد إلى الفواتير التي إعتدها المعقب وكذلك الإعتداد على المقاييس الجاري بها العمل في الأنشطة المماثلة..." (غير منشور)

¹⁸ نص الفصل 67 V من م ض " لا يمكن للمطالب بالضريبة الخاضع لتوظيف إجباري عملا بأحكام الفصل 66 من هذه المجلة الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الضريبة التي فرضت عليه إلا إذا أقام الدليل على موارده الحقيقية أو على الشطط فيما وظف عليه".

¹⁹ Zied Ladhari : du fardeau de la preuve... op.cit. p. 65.

²⁰ لزه بوقارص : الإثبات في المادة الجبائية نزاعات التوظيف الجبائي بمحكمة الاستئناف بمدنين والمعهد الأعلى للقضاء 1999-11-26.

²¹ Décret n° 55-467 du 30-04-1955 voir en ce sens Bergères M-CH m quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal ; Gaz. Pal 14-4-1983 p. 149.

إثبات أن الموارد المذكورة لا تخصه ولا تمثل دخلا خاضعا للأداء بأن يثبت أنه مجرد مقترض لهذه الأموال أو مستودعا لها أو أنها وهبت له أو كذلك أنه قبضها في حق غيره.²²

لكن ما هي وسائل الإثبات التي يمكن للمطالب بالأداء إعتماها ؟

الفقرة الثانية – حصر وسائل الإثبات المعتمدة

يستبعد المشرع صراحة صلب الفصل 64 من م ح ا ج اليمين والبيئة بالشهادة من وسائل الإثبات الممكن إعتماها من طرفي القضية الجبائية لإثبات دفعاتهما.

وقد جاء هذا الموقف التشريعي ليكرس إتجاهها فقهيًا²³ وفقه قضائي يستبعد مثل هذه الوسائل من مجال وسائل الإثبات المعتمدة في المادة الجبائية بسبب خصوصية المادة وطبيعة الأطراف المتنازعة والوقائع المراد إثباتها.

فقد أكدت المحكمة الإدارية صلب قرارها عدد 835 الصادر سنة 1987²⁴ أنه "بخصوص إستعمال 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 إستعمال اليمين سيما وأن ما تضمنته تلك الأحكام جاء على سبيل الحصر....".

وبعد إستبعاد اليمين من مجال الإثبات الجبائي متلائما وأحكام "النظام العام الذي يقتضي أن لا يقع توجيه اليمين على الدولة سواء كانت يمينا إستيفائية أو حاسمة"²⁵.

كما أن إستبعاد البيئة بالشهادة تبرره طبيعة الموضوع المراد إثباته في النزاعات الجبائية والذي هو في الغالب تصرف قانوني تفوق قيمته الألف دينار، هذا فضلا على خشية المشرع من أن تفتح البيئة بالشهادة بابا واسعا سواء للتهرب الجبائي وذلك بإعطاء شهادات كاذبة متبادلة للتقصي من الواجب الجبائي، أو كذلك لتسفي بعد المطالبين بالأداء من بعضهم البعض بإعطاء شهادات كاذبة لفائدة الإدارة للنيل من غرائهم.

لكن ومن جهة أخرى فإن الفصل 64 من م ح ا ج قد قطع مع الرأي الفقهي والفقهاء قضائي الذي كان يرى في الكتابة وسيلة الإثبات الأساسية والوحيدة التي يمكن إعتماها في المادة الجبائية.

فقد جاءت أحكام الفصل 64 المذكور واضحة وحاسمة، ضرورة أن المشرع عمد إلى إستبعاد وسيلتين فقط من وسائل الإثبات المدنية تاركا المجال لإعتما بقية الوسائل سواء كانت مدنية أو تجارية. وهو ما يفهم من قراءة عكسية للفصل 64 المشار إليه ويتلأم كذلك مع خصوصية المادة التي لها قرابة غير خافية بالمادة التجارية المتسمة بالسرعة والمرونة والثقة في التعامل وما لذلك من تأثير مباشر على وسائل الإثبات. هذا فضلا على تماثيه مع المبدأ الأصولي القائل بأنه يعد حائزا كل ما لم يمنعه القانون بنص صريح.

وتتأكد صحة هذه القراءة الموسعة للفصل 64 بالرجوع إلى بقية الفصول التي نظمت وسائل الإثبات المعتمدة من أحد طرفي القضية الجبائية ألا وهو الإدارة.

فقد نص الفصلان 6 و 46 من م ح ا ج على إمكانية إلقاء الإدارة للقرائن القانونية والفعلية فيما مكن الفصل 8 الإدارة من إثبات بعض الوقائع أو التصرفات القانونية بمجرد معاينتها من طرف أعوانها وتضمنين نتيجة المعاينة صلب محضر رسمي. أما الفصلان 7 و 11 فقد حولا الإدارة من مجابهة المطالب بالأداء بالإرشادات التي يقدمها لها إستجابة

²² قرار المحكمة الإدارية عدد 1236 الصادر بتاريخ 12-12-1994 عبد الله بدر الدين – غير منشور – مذكور ب

Zied Ladhari : du fardeau de la preuve... op. cit. p. 68

²³ محمد عادل رواية : الإثبات في المادة الجبائية مذكرة ختم الدروس بالمدرسة القومية للإدارة 1996-1997.

²⁴ قرار مذكور بمحاضرة الإثبات في المادة الجبائية للقاضي الفاضل السيد الأزهر بوقارص السابق الإشارة إليها.

²⁵ لزهر بوقارص ز الإثبات في المادة مرجع سابق ص 12.

للاستفسارات الصادرة عنها وإعتبار ذلك من قبل الإقرار غير الحكمي الذي يجابه به من صدر عنه. في حين يمكن الفصلان 16 و 17 الإدارة من الإعتماد على الإرشادات والإستقصاءات لدى الغير سواء حرفاء أو مزودين أو هيئات إدارية لتأسيس قرارات التوظيف الصادرة عنها.

لكن أليس في ذلك تناقض مع أحكام الفصل 64 الذي منع الإلتجاء للبيئة بالشهادة في المادة الجبائية ضرورة أن الإستقصاءات والإرشادات ما هي في الحقيقة سوى شهادات كتابية صادرة عن الغير من مزودين وحرفاء لإثبات أمر تدعيه الإدارة؟

يبدو أنه كان من الأجدى تحقيقا للحد الأدنى من المساواة بين طرفي النزاع الجبائي وتقاديا لكل تناقض بين الفصول القانونية أن يقع التنصيص صلب الفصل 16 من م ح ا ج على ضرورة إرفاق القوائم الإسمية المتضمنة للإستقصاءات الصادرة عن المزودين أو الحرفاء بالوثائق المحاسبية المثبتة للعمليات موضوع الإستقصاء.

هذا ويمكن التساؤل في هذا المستوى عن إمكانية إعتماد إقرار الغير عن نفسه لمصلحة المطالب بالأداء لإثبات الموارد الحقيقية لهذا الأخير كالإقرار بالإقراض أو يكون المداخل المنسوبة للمطالب بالأداء هي في الحقيقة خاصة بالغير؟ يبدو أن الجواب بالإيجاب هو الأقرب للصحة في هذا المجال لعدم وجود ما يمنع إعتماد هذا الإقرار قانونا ولكون المصلحة العامة لن تتضرر منه إذ يمكن للإدارة في كل الحالات إعتماد نفس الإقرار لتوظيف الأداء جبرا على ما صدر عنه. وهو إتجاه توخته اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بصفافس في قرارها عدد 99/38 الصادر في 31 ماي 2001 شركة مقاولات خدمات النقل.²⁶

ولنا أن نشير في الأخير إلى أن المشرع الذي كان يمنع صلب الفصل 69 من مجلة الضريبة القضاء من الإلتجاء لأهل الخبرة من غير أعوان الإدارة فيما عدا النزاعات المتعلقة بالتسجيل والضريبة على القيمة الزائدة العقارية، تراجع عن هذا الموقف صلب الفصل 62 من م ح ا ج بأن أوجب على القضاء الإلتجاء إلى الإختبار لتحقيق بعض الأدلة أو لإثبات بعض المعطيات في مادتي معاليم التسجيل والضريبة على القيمة الزائدة العقارية. ممكنا القاضي الجبائي من الإلتجاء إلى الإختبار العدلي في غير ذلك من الصور وهو ما يفهم من قراءة الفصل 62 قراءة عكسية، ومخبرا إياه بموجب الفصل 63 من م ح ا ج بين الإستعانة بأعوان الإدارة لإعادة إحتساب المبالغ الموظفة أو القابلة للإسترجاع في صورة إدخال بعض التعديلات على أسس التوظيف أو تعيين خبير عدلي للقيام بهذا العمل. وهو ما يعد إجازة لأمر كان ممنوعا في ظل القانون القديم ومحاولة لتوفير أكثر الضمانات لحماية حقوق المطالب بالأداء.

²⁶ جاء بالقرار المذكور ما يلي "حيث أن الإثبات في المادة الجبائية حر مثلما سلف بيانه. وحيث أدلت المستأنفة لإثبات إقراضها المبلغ 131.818,182 دينار بحجة كتابية أقر صلبها المدعو محمد الحيلي السويبي بإقراضه للمبلغ المذكور للمستأنفة وبمحضر جلسة الشركاء الذي تضمن مصادقة الشركاء على الإقراض وتحديد كيفية إرجاع القرض وذلك بأن يصبح المقرض شريكا لهم وذلك بعد الترفيع في راس مال الشركة بما يستعبد أن يصبح معه الشريك الجديد صاحب الأسهم الأكثر في الشركة كما أدلت بكراس محاضر الجلسات المرقمة والمؤشرة من المحكمة والتي أثبتت تاريخ حصول القرض تطبيقا للفصل 450 م ا غ وبالدفتر العام والقوائم لسنة 1998 وبموازنة 1998 وجميع الوثائق أكدت حصول القرض المتنازع في شأنه...|" (غير منشور)

الجزء الثاني – الإثبات وسيلة ناجعة لحماية حقوق المطالب بالأداء

العدل أساس العمران وأساس العدل المساواة. لذلك سعى ممارسو القانون الجبائي إلى إيجاد حد أدنى من التوازن بين طرفي القضية الجبائية وذلك بإسهام الإدارة في تحمل عبء الإثبات (الفقرة الأولى) وبمنح القاضي الجبائي سلطات تقديرية هامة في ميدان الإثبات حتى يساهم بدوره في خلق القاعدة القانونية ويمارس بيسر صلاحياته كمصدر هام من مصادر القانون الجبائي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى – عبء الإثبات المحمول على الإدارة

"حيث أن ما إحتجت به الإدارة من أن عبء الإثبات في المادة الجبائية يقع على عاتق الموظف عليه الأداء فإن ذلك ينطبق على الخاضعين للأداء الذين أثبتت الإدارة ممارستهم لنشاط معين دون أن يقوموا بتصاريحهم أو قاموا بتصاريح يشوبها النقص أو الخلل أما بالنسبة للأشخاص الذين يتمسكون بأنهم لم يمارسوا أي نشاط فإن عبء الإثبات بخصوص ممارستهم للنشاط الخاضع للأداء يكون محمولا على الإدارة..."²⁷

هذه الحيثية المأخوذة من قرار المحكمة الإدارية عدد 1173 المؤرخ في 1994/04/25 تكرر الإتجاه الفقهي وفقه القضائي الذي يرى تحميل الإدارة بعبء الإثبات في المادة الجبائية رغم كونها دائما المدعى عليها في القضية. فتحميل الإدارة بعبء الإثبات يركز على أساسين فلسفيين هامين، هما قرينة الصحة والمصادقية التي تتمتع بها تصاريح المطالب بالأداء، وخصوصية مركز المدعى في مادة نزاعات التوظيف الإجباري.²⁸

وفعلا فإن واجب التصريح التلقائي بجميع المداخل التي تكون قاعدة الأداء يعتبر أهم المبادئ الأساسية للقانون الجبائي.²⁹

وقد ذهب مشرع المجلة الجديدة إلى حد تخصيص واجب التصريح التلقائي بفصل كامل هو الفصل الثاني جاعلا منه مبدأ الخاضعة للأداء.³⁰

وقد ذهب مشرع المجلة الجديدة إلى حد تخصيص واجب التصريح التلقائي بفصل كامل هو الفصل الثاني جاعلا منه مبدأ عاما قائم الذات.³¹

وتعتبر قرينة الصحة والمصادقية التي تتمتع بها التصاريح التلقائية بالأداء النتيجة الطبيعية لمبدأ التصريح التلقائي. لذلك يجمع الفقهاء على إعتبار أن سحب هذه القرينة يؤدي حتما إلى تدمير كامل النظام الجبائي القائم على واجب التصريح التلقائي وإلى نفور المطالبين بالأداء من هذا الواجب واللجوء إلى وسائل الغش والتهرب الجبائي.³²

²⁷ قرار المحكمة الإدارية عدد 1173 الصادر في 25-4-1994 محمد صالح بن سلامة غير منشور مأخوذ من الملحق الخاص برسالة الدراسات المعمقة لزياد العداري السابق الإشارة إليها.

²⁸ Zeid Ladhri : du fradeau de la preuve.... Op.cit. p. 48.

²⁹ Schmidi J. : les principes fondamentaux du droit fiscal. Dalloz 1992 p. 77.

³⁰ Baccouche N. : droit fiscal, CREA, ENA, Tunis 1993, p. 145.

³¹ إقتضى الفصل 2 من م ح ا ج يستوجب القيام بالواجب الجبائي المبادرة بالتصريح التلقائي بالأداء في الأجل القانونية والقيام بكل الواجبات الأخرى التي تضبطها التشريع الجبائي."

³² Cour C. Molinier J. et Tournié G. : procédure fiscale : PUF 1982, p. 23.

Ayadi H. : Droit fiscal tunisien : CERP 1989 n° 406.

Lambert Th : contrôle fiscal, droit et pratique : PUF 1^{ère} édition 1991.

Geffroy G-B : Grands problèmes fiscaux contemporains, PUF 1993, p. 155.

Duberger J. : les français face à l'impôt ; essai de psychologie fiscale L.G.D.J 1990.

ومن هذا المنطلق فإن ما ورد بالفصل 65 من م ح ا ج من تحميل المطالب بالأداء بعبء إثبات صحة تصاريحه المتمتع بالإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه، يعتبر تراجعاً خطيراً من المشرع عن موقفه الأصلي بخصوص واجب التصريح إذا ما قرأ الفصل المذكور قراءة سطحية. هذا فضلاً على التناقض البين بينه وبين الفصل 2 المشار إليه. ونرى أن تفسير الفصل 65 يجب أن يكون منسجماً مع غيره من الفصول مع إعتداد التفسير الضيق بالنظر إلى خصوصية المادة، ضرورة أن المقصود من تحميل المطالب بالأداء بإثبات صحة تصاريحه هو إقامته الدليل على صحة تصاريحه من جهة الشكل، أي أنه قام بالتصاريح المحمولة عليه طبق القانون وفي الأجل المحدد لها. إذا فقرينة الصحة والمصادقية هي التي تعطي القوة الإثباتية للتصريح وتحمل بالتالي الإدارة بعبء إثبات أسس التوظيف في صورة وجود التصريح وإحترام باقي الواجبات الجبائية وأهمها واجب مسك محاسبة من طرف المطالبين هذا الواجب،³³ إذ أن الإجماع قائم على أن التصريح المحرر في الأجل وطبق القانون يحمل على الصحة إلى أن تثبت الإدارة خلافه.³⁴

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الطبيعة المزدوجة لقرارات التوظيف الإجباري التي تتصف بكونها قرارات قضائية وإدارية في نفس الوقت وتنفذ بقطع النظر عن الطعن فيها، يجعل المطالب بالأداء في وضعية المدعى في جميع الحالات وهي وضعية لا يحسد عليها مقارنة مع وضعية الإدارة، لذلك فقد سعى فقهاء القانون الجبائي إلى التمييز بين صفة المدعى في الدعوى وصفة المدعى في الإثبات جاعلين الإدارة مدعية في الإثبات في صورة إحترام المطالب بالأداء لواجباته الجبائية الأساسية وأهمها مسك محاسبة.³⁵

وفعلاً فإنه إلى جانب ما يحققه تحميل الإدارة بجزء من عبء الإثبات في المادة الجبائية من عدالة ومساواة بينها وبين خصمها المطالب بالأداء فإن تحميلها لعبء إثبات وجود إخلالات في التصريح هو تكريس لمبدأ البينة على من ادعى إذا ما قرأنا هذا المبدأ قراءة موسعة أساسها التمييز بين صفة المدعى في الدعوى والمدعى في الإثبات ضرورة أنه " إنطلاقاً من كون القرار المطعون فيه صادر عن الإرادة المنفردة للإدارة فإنه من الشرعي القول بأن على هذه الأخيرة إثبات إدعاءاتها المضمنة بالقرار وليس المطالب بالأداء³⁶ على المدعى عليه في الإثبات رغم أنه هو الذي تولى رفع الدعوى"³⁷ أمام القاضي الجبائي. هذا القاضي الذي وكله المشرع لإيجاد الحلول لبعض المسائل المتعلقة بالإثبات الجبائي نيابة عنه متكللاً على إجهاده وسلطاته التقديرية.

الفقرة الثانية – سلطات القاضي الجبائي في تقدير وسائل الإثبات

رمى المشرع حملة على القاضي الجبائي لتقدير القوة الإثباتية لوسائل الإثبات المدلى بها من الطرفين تاركاً أمر الأخذ بها من عدمه محض إجهاده.

وإقتناعاً منها بحسامة الأمانة الموضوعية بين يدي القضاء فقد أكدت المحكمة الإدارية في عديد قراراتها "على أن قاضي الأصل يتمتع بسلطة تقديرية في إختيار إجراءات التحقيق التي يراه ضرورية للفصل في القضية وهو سلطة تخرج عن

³³ Zied Ladhari : du fardeau de la preuve... op. cit. p. 52.

³⁴ Louveaux H. : Fouquet O. Latournière M-A et Plangnet B. Grands arrêts de la jurisprudence fiscale ; Sirey 2^{ème} édition 1991 p. 266 n° 11

³⁵ Bergères : quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal. Gaz. Pal. 14-4-1983 p. 149

³⁶ Pacteau : droit administratif ; PUF, p. 203.

³⁷ Lupi G. : la preuve en matière d'impôts directs ; revue de science financière 1955 p. 568.

رقابة قاضي التعقيب" ³⁸ وعلى أن تقدير الوقائع وجديّة وسائل الإثبات موكول لقاضي الأصل" في إطار ما يتمتع به من مطلق الإجتهد في تقدير حجية الأدلة المعروضة عليه" ³⁹

فلقاضي الأصل "سلطة تقديرية (واسعة) في اعتماد الحجج المقدمة له ويجوز له إزاحتها كلما تبين له أنها غير جديّة ومشكوك في صحتها" ⁴⁰

كما أكدت المحكمة الإدارية في قرارات عديدة أخرى ⁴¹ على أن السلطة التقديرية الواسعة المخولة لقضاة الأصل في مادة الإثبات مشروطة بحسن التعليل جاعلة من مطعن ضعف التعليل بابا يمنحها حق مراقبة حسب تطبيق القاضي الجبائي للقانون.

وإنطلاقاً من السلطات الواسعة الممنوعة له فقد عمد القاضي الجبائي إلى دراسة الحجة المقدمة في حد ذاتها من حيث حجيتها القانونية، كدراسة مدى إثباتها للوقائع المتنازع في شأنها من عدمه.

فذهب إلى إستبعاد محضر جلسة إستدل به المطالب بالأداء بسبب عدم ثبوت تاريخه وعدم إدراجها بأصول موازنة الشركة. كما رفض اعتماد شيط لإثبات حقيقة الموارد بسبب أنه "مجرد صورة فضلا على عدم تطابق تاريخه مع تاريخ عقد البيع" ⁴² كما إعتبر عقود القرض والشهادات البنكية مؤيدا صحيحا لإثبات حقيقة موارد المطالب الأداء ⁴³ وأكد على أن الشهادات الصادرة عن الإدارات العمومية والدواوين والمنظمات المهنية يمكن اعتمادها حجة قانونية لتحديد نسب الربح الصافي في القطاع موضوع النزاع. ⁴⁴

³⁸ قرار المحكمة الإدارية عدد 31892 الصادر في 10-4-2001 شركة الأشغال الكبرى مغيبث (غير منشور).

³⁹ قرار المحكمة الإدارية عدد 31503 الصادر في 18-10-1999 عز الذين محجوب (غير منشور) إنظر كذلك قرار المحكمة الإدارية عدد 32160 في 30-10-2000 شركة محمد بن البشير شعبان (غير منشور).

⁴⁰ قرار المحكمة الإدارية عدد 32134 الصادر في 5-2-2001 رفيق الزواري (غير منشور).

⁴¹ قرار المحكمة الإدارية عدد 32233 في 10 أفريل 2001 حمادي الهنتاتي "أن قبول اللجنة لوثائق هي عبارة عن نسخ من جدولة القرض وعقد القرض وشهادة البنك وكذلك الكمبيالات وفحصها لها وإستخلاص النتائج منها رغم أن هذه الوثائق رفضتها الإدارة تجعل قرارها سليما لأن تقدير وسائل الإثبات مسألة تهم الوقائع وهي بالتالي صلاحية موكولة لقضاة الموضوع"؟ (غير منشور)

- وكذلك قرارها عدد 31874 في 10 جانفي 2000 صلاح الدين البدوي "أن القرار المطعون فيه وخلافا لما إدعاه نائب الطاعن جاء مستوفى التعليل بذكره للمعايير التي إعتدها اللجنة عند تأييدها لقرار التوظيف وإن الإشارة لقضايا مماثلة دون ذكر عددها وتاريخها جاءت بصفة عرضية لا تأثير لها على تعليل اللجنة لقرارها مما يتجه معه رفض هذا الطعن". (غير منشور)

- وكذلك قرارها عدد 31998 في 21 فيفري 2000 شركة الروطاند الجديدة حيث يتبين بالرجوع إلى ملف القضية أن لا شيء يثبت أن المعقبة قد أثار مسألة إثبات الخسائر أمام اللجنة كما أنها لم تقدم للجنة أي مستندات أو حجج لذا فإنه لا يمكن مواخذة هذه الأخيرة على شيء لم يقع التمسك به أمامها ولم يقع تقديم إثباتات في شأنه (...). وبناء على ما تقدم فإن المطعن المائل لا يدخل في حالات ضعف التعليل إذ لا تمثل صورة الحال عدم رد أو در منقوص من طرف اللجنة على دفعات جوهرية أثارها المعارضة ولا وجود بالتالي لهضم حقوق الدفاع". (غير منشور).

- وكذلك قرارها عدد 32368 في 12 مارس 2001 محمد من محمود زروق "حيث أن حق الدفاع يتمثل في تمكين الأطراف من إعداد وسائل دفاعهم وتقديم حججهم وكذلك الإستماع إليهم في تقديم مستساعا ذلك أنها بينت أن الوعد بالبيع أساس التوظيف غير ناقل للملكية بالإضافة إلى أنه تم فسخه من طرف المحكمة الابتدائية بسوسة مما يتجه معه رفض هذا الطعن". (غير منشور)

- وذلك قرارها عدد 32192 في 5 فيفري 2001 عبد الله السويسي "والذي نقضت بموجبه المحكمة الإدارية قرار اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بقبلي لأنها لم تدرس بجديّة وسائل الإثبات المقدمة من المطالب بالأداء لإثبات عدم توصله بمقابل على العمل الثقافي الذي يمارسه كمنظم رحلات على ظهور الإبل". (غير منشور)

- وكذلك قرارها عدد 32275 في 7 ماي 2001 أحمد الصحبي لاغة "حيث بإستبعاد اللجنة لحجج المعقب دون تحليل واقعي وقانوني صحيح تكون قد حرقت أحكام الفصل 67 المشار إليه أعلاه مما يجعل قرارها متعين النقض". (غير منشور)

- وكذلك قرارها عدد 316445 في 23 أفريل 2001 المنصف بن عبد الجليل قويعة" حيث أن اللجنة ذكرت في قرارها أن المعقب قد قدم للإدارة ما يفيد أنه تحصل على قرض بنكي إلا أنها في نهاية الأمر لم تأخذ هذا العنصر بعين الإعتبار وأنكرت إدلاءه بما يفيد حصوله على هذا القرض رغم تضمن ملف القضية على ذلك قدمتها الإدارة ذاتها (...). مما يكون قرارها فيه خرق لأحكام الفصل 66 من م ض ويعرضه للنقض (غير منشور).

⁴² قرار المحكمة الإدارية عدد 32134 السابق الإشارة إليه.

⁴³ قرار المحكمة الإدارية عدد 32275 وكذلك قرارها عدد 32233 السابق الإشارة إليهما.

⁴⁴ قرار 41439 في 18 أكتوبر 1999 عمر بن محمد القروي "حيث تبين من مطالعة القرار المنتقد أن اللجنة تولت تححص الوثائق المدلى بها من قبل المعقب وأخذت الجديّة منها بعين الإعتبار و عملت على أساسها النتيجة التي إنتهت إليها الإدارة بأن خفضت نسبة الربح من 20" إلى 13 " كما أفادت تحديد رقم معاملات المعني بالأمر إنطلاقاً من عدد العملة الذين يشتغلون معه" (غير منشور).

ومن جهة أخرى فقد عمد القاضي الجبائي إلى الفصل في بعض المسائل التي أثارها جدلا كبيرا بين الإدارة والمطالب بالأداء في خصوص تحديد وسائل الإثبات المتعلقة بها بسبب سكوت المشرع عن البت في الموضوع بدقة وتوخي الإدارة نهج الشدة في تحديد وسائل الإثبات المعتمدة بما يتعارض مع نية المشرع ومع طبيعة المعاملات التجارية. وكمثال لذلك يمكن أن نذكر معضلتي إثبات الخصوم وإثبات أعباء الإنتاج.

فقد ذهبت المحكمة الإدارية في قرارها عدد 32361 الصادر بتاريخ 21 ماي 2001 محمد بن أحمد الرماني وهو قرار غير منشور إلى اعتبار أن المشرع لم يحدد صيغة معينة لإثبات الخصوم القابلة للطرح الأمر الذي يجعلها قابلة للإثبات بجميع الوسائل القانونية إذ جاء في القرار المذكور : "حيث أقر الفصل 54 من م ض من طرح الخصوم الواردة بالفصل 52 إذا كانت مبررة دون تحديد صورة التبرير.

وحيث أنه وعملا بقواعد التأويل التي تقتضي أنه إذا وردت عبارة القانون مطلقة جرت على إطلاقها فإنه لا يمكن اشتراط صيغة معينة لتبرير الخصوم خاصة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار أن يحمل النصوص المتعلقة بالخصوم لم تضع على عاتق المنتفع بالمداخل شكلًا معينًا لتبريرها (...)

وحيث تقدم المطالب بالضريبة بعقد كراء المحل لوزارة العدل وبالحالة البنكية التي تقيد دفع معين كراء الستة أشهر من سنة 1993 منقوصا من مبلغ 600 دينار يوافق نسبة 5% مستوجبة الخصم بالنسبة إلى هذه المدة (...). وأن عدم أخذ ذلك بعين الاعتبار يعرض قضاء اللجنة للنقض".

ما يم يفلت قاضي الأصل فرصة الجدل القائم في خصوص إثبات أعباء الإنتاج ليبدلي بدلوه في الموضوع مؤكدا أن المشرع لم يحصر طرق إثبات الأعباء بما يتجه معه اعتماد مبدأ الحرية في الإثبات مع منح القاضي الجبائي صلاحية تقدير القوة الإثباتية لوسائل الإثبات المقدمة. فقد جاء في القرار الصادر عن اللجنة الخاصة للتوظيف الإجباري بصفاقس تحت عدد 99/38 بتاريخ 31 ماي 2001 شركة خدمات مقاولات النقل ما يلي : "حيث أدمجت الإدارة جملة من المبالغ المسجلة كأعباء بسبب عدم تقديم فواتير قانونية في شأنها من طرف المستأنفة تطبيقا لأحكام الفصلين 18 م ا ق م و 75 م ض.

وحيث وخلافا لما ذهبت إليه الإدارة فإن م ض لم تحصر طرق إثبات الأعباء بل تركت أمرها خاضعا لإحتهاد القضاء ضرورة أن الفصل 12 م ض لم يحدد طريقة إثبات الأعباء بل إقتصر على تعريف هذه الأعباء كما أن الفصلين 13 و 14 من نفس المجلة لم يجعلوا من إثبات الأعباء بموجب فواتير مخالفة لأحكام الفصل 18 م ا ق م سببا موجبا لإستثناء هذه الأعباء.

وحيث أن الإثبات في المادة الجبائية حر ضرورة أن مجلة الضريبة لم تحدد وسائل إثبات دون غيرها بخلاف مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي تدخل حيز التنفيذ في 1 جانفي 2002 والتي إستبعدت بعض وسائل الإثبات رافضة قبولها في المادة الجبائية صلب الفصل 64 بل أن الفصل 67 م ض فقرة 7 كان عاما إذ نص صراحة على أنه لا يمكن للمطالب بالضريبة الخاضع لتوظيف إجباري عملا بأحكام الفصل 66 من هذه المجلة الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الضريبة التي فرضت عليه إلا إذا أقام الدليل على موارد الحقيقة أو على الشطط فيما وظف عليه.

وحيث إذا كانت عبارة القانون مطلقة أخذت على إطلاقها تطبيقا للفصل 533 م ا غ.

وحيث يستخلص مما سلف بيانه أن الإثبات في المادة الجبائية يخضع لمبدأ الحرية وبالتالي أمكن لمطالب بالضريبة اعتماد جميع وسائل الإثبات القانونية مما تكون معه مطالبة الإدارة الإدلاء بفواتير مطابقة لأحكام الفصل 18 م ا ق م و 75 م ض في غير طريقه سيما وأن مجال تطبيق الفصلين المذكورين يختلف عن مسألة البت في صحة الأعباء.

وحيث أدلت المستأنفة بقوائم تحمل هوية مزودها وإمضاءه وهي بذلك حجة صحيحة تدل على صحة بدل العبء سيما وأن المصاريف الموثقة بها تهم نشاط المستأنفة كشركة خدمات مقاولات نقل وبالتالي فهي في حاجة ماسة لشراء البنزين...".⁴⁵

وختاماً نقول أن معضلة الإثبات في المادة الجبائية هي تكريس آخر لخصوصية القانون الجبائي بما يجعل اعتماد النظرية العامة للإثبات دون ملاءمتها مع هذا القانون فيه تعسف على حقوق الطرفين في القضية الجبائية وعلى القانون الجبائي والنظرية العامة للإثبات في الآن نفسه.

فخصوصية الدعوى الجبائية وطبيعة الخصوم فيها تجعل المساواة المطلقة بين الطرفين في مجال الإثبات أمراً مستحيلاً. ولكن إيجاد مساواة نسبية بينهما هو أمر ممكن متى تحمل القاضي الجبائي مسؤولياته كاملة وأعمل الإجتهد لملاءمة قواعد الإثبات مع خصوصية المادة التي بين يديه وليس ذلك بالعزيز على القاضي الجبائي.

⁴⁵ قرار غير منشور سبق الإشارة إليه.