

حق الإطلاع في القانون الجبائي التونسي

The right to be informed of the Tunisian tax law

در صاف عشي

كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة تونس المنار تونس

dorsaf41@gmail.com:

تاريخ الاستلام: 2021/08/08

تاريخ القبول: 2021/10/07

تاريخ النشر: 2021/12/30

ملخص:

يعد حق الاطلاع من اهم وأخطر وسائل المراقبة بالنسبة للإدارة الجبائية. حيث ينطبق على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ويمكن أعوان مصالح الجبائية من الإطلاع على عين المكان، على كل الوثائق الملزم مسكها بمقتضى التشريع الجبائي. دون إمكانية الاعتصام بواجب المحافظة على السر المهني إزاء أعوان مصالح الجبائية المؤهلين لممارسة حق الإطلاع.

وما يشد الانتباه بالنسبة لحق الإطلاع، هو النسق المتسارع في تطويره. فلا تخلو قوانين المالية من فصول تتعلق بهذا الحق وتوسيعه وإدراجه تحت عنوان آليات مقاومة الغش والتهرب الجبائي.

كلمات مفتاحية:

إدارة جبائية، مطالب بالأداء، مراقبة جبائية، امتيازات الإدارة الجبائية، حق الاطلاع في المادة الجبائية

.Abstract:

The right of access is one of the most important and most dangerous means of control for the tax administration. Where it applies to all natural and legal persons, and the agents of the collection services can see on the spot, all the documents that are required to be kept under the tax legislation. Without

the possibility of picking up the duty to maintain professional secrecy towards the agents of the collection services who are qualified to exercise the right to be informed.

What draws attention to the right to access is the accelerating pace of its development. Finance laws are not devoid of chapters related to this right, its expansion and inclusion under the heading of mechanisms to combat fraud and tax evasion.

Keywords: Fiscal Administration, Required to perform, Fiscal control, Privileges of the fiscal administration, The right to see the tax

مقدمة:

تترجم إمتيازات الإدارة الجبائية من قبل المشرع على أساس أنها حقوق بالنسبة للإدارة وعلى المطالب بالاداء وكذلك الغير الإذعان والإمتثال لها حتى وان مثلت إستثناءا خارقا وصريحا لحقوق وحرريات مكرسة صراحة بالدستور.

وفي هذا الصدد، نص الفصل 10 من دستور 27 جانفي 2014 على أن: "أداء الضريبة وتحمل التكاليف العامة واجب وفق نظام عادل ومنصف. تضع الدولة الآليات الكفيلة بضمان إستخلاص الضريبة ومقاومة التهرب والغش الجبائيين."

وقد ضبط المشرع صلب مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،¹ جملة الأحكام المتعلقة بحقوق المطالب بالأداء وواجباته والإجراءات المتعلقة بها في مادة الأداءات والمعاليم والأتاوى وغيرها من الموارد الجبائية الراجعة للدولة مستثنيا صراحة المعاليم الديوانية التي تخضع لمجلة الديوانة.²

1 - قانون عدد 82 لسنة 2000 مؤرخ في 9 أوت 2000، يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

2 - قانون عدد 34 لسنة 2008 مؤرخ في 2 جوان 2008 يتعلق بإصدار مجلة الديوانة.

لكن المتمعن في م. ح. إ. ج، يلاحظ ان أغلب فصولها قد كرسست التخصيص على حقوق الإدارة الجبائية وهي كالتالي : حق المراقبة الجبائية³ ، حق الإطلاع⁴ ، حق التدارك⁵ ، المراجعة الجبائية⁶ و التوظيف الإجباري⁷. وتعتبر هذه الحقوق إمتدادا لحق الدولة في الضريبة بل ومن مقتضياته. ويعد حق الاطلاع من اهم وأخطر وسائل المراقبة بالنسبة للإدارة الجبائية. حيث ينطبق على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ويمكن أعوان مصالح الجباية من الإطلاع على عين المكان، على كل الوثائق الملزم مسكها بمقتضى التشريع الجبائي. دون إمكانية الاعتصام بواجب المحافظة على السر المهني إزاء أعوان مصالح الجباية المؤهلين لممارسة حق الإطلاع⁸. وما يشد الانتباه بالنسبة لحق الإطلاع، هو النسق المتسارع في تطويره. فلا تخلو قوانين المالية من فصول تتعلق بهذا الحق وتوسيعه وإدراجه تحت عنوان آليات مقاومة الغش والتهرب الجبائي⁹. وهو ما يبرر السياسة التي تنتهجها الدولة في توسيع وتعزيز إمتيازات الإدارة الجبائية على حساب حقوق المطالب بالأداء. ويفسر علم الاجتماع الجبائي ذلك بأن المطالب بالأداء منذ اللحظة التي رضي فيها بالتضحية بجزء من ذمته المالية، مقابل ما تسديه الدولة من مرافق { أمن، صحة، تعليم، نقل... }، مكن الدولة بموجب ذلك التنازل من التوسع شيئا فشيئا لتجبره حاليا على " التعري" أمامها وكشف كل ما يمكن ضربه بالأداءات والمعاليم والأنوات.

3 -القسم الأول من م ح إ ج.

4 -القسم الثالث من م ح إ ج.

5 - القسم الرابع من م ح إ ج

6 - الباب الثاني من م ح إ ج

7 - الباب الثالث من م ح إ ج

8 - الفقرة الأخيرة من الفصل 16 من م ح إ ج.

9 - أنظر : -الفصول 28، 41 و 42 من قانون المالية لسنة 2016. - الفصلين 37 و 39 من قانون المالية لسنة 2017. - الفصل 65 من قانون المالية لسنة 2018. مؤرخ في 17 ديسمبر 2016 يتعلق بقانون المالية لسنة 2017.

وقد أدى تبني مبدأ الشفافية في المالية العمومية و مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة في القانون الجبائي إلى تدعيم حق الإطلاع مما سهل إختراق المطالب بالأداء من جهة وفسخ واجب المحافظة على السر المهني وفقدانه لكل معنى من جهة أخرى.

وهو ما يعكس هشاشة وضع (le statut) المطالب بالأداء امام تزايد امتيازات الإدارة الجبائية ويعمق اختلال التوازن بينهما، مما يدفعنا إلى التساؤل: كيف كرس المشرع حق الإطلاع في القانون الجبائي التونسي؟

شهد حق الإطلاع تطوراً سريعاً سعى من خلاله المشرع إلى تدعيم مجال تطبيقه (المبحث الأول) وإلى جعل ممارسته أكثر مرونة (المبحث الثاني) وفرض احترامه بموجب العقوبات الجبائية الجزائية صلب مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

المبحث الأول : تدعيم مجال تطبيق حق الإطلاع:

عرف حق الإطلاع منذ 2014 توسعاً ملحوظاً في مجال ممارسته، بلغ أقصاه سنة 2017: حيث قام المشرع بإلغاء الفصل 17 قديم من م ح إ ج وتعويضه بفصلين جديدين 17 و 17 مكرر¹⁰ وسع من خلالهما دائرة الأشخاص الخاضعة لحق الإطلاع (أ) من جهة، كما وسع من مجال المعلومات المعنية بحق الإطلاع (ب) من جهة أخرى

أ- توسيع قائمة الأشخاص المعنية بحق الإطلاع:

ينطبق حق الإطلاع حسب ما نص عليه الفصل 16 م ح إ ج على مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية والشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة. كما ينطبق على الأشخاص الطبيعيين بصفة عامة ذكر منهم المشرع صراحة المأمورين العموميين وحافظي الوثائق والسندات العمومية وكذلك

الأشخاص المؤهلين للقيام في إطار ممارسة مهامهم طبقا للتشريع الجاري به العمل بإعلانات او بإشهارات وجوبية.

كما أوجب الفصل 18 م ح إ ج النيابة العمومية " إحالة كل المعلومات والوثائق التي من شأنها أن تحمل على الظن بإرتكاب تحيل في المادة الجبائية او أي عمل غايته التحيل الجبائي أو التهرب من دفع الأداء سواء تعلق الامر بقضية مدنية أو تجارية أو إجراء بحث جزائي ولو إنتهى ذلك بعدم سماع الدعوى."

اما الإضافة التي جاء بها قانون المالية لسنة 2017، فتتمثل في دعم حق الإطلاع لدى مؤسسات القطاع المالي وقطاع التأمين¹¹. فعلاوة على البنوك ووسطاء البورصة والديوان الوطني للبريد ومؤسسات التأمين، تم بمقتضى أحكام الفصل 17 {جديد} سحب حق الإطلاع المخول لمصالح الجباية على البنك المركزي التونسي¹² وعلى المؤسسات المالية المقيمة وغير المقيمة¹³ وعلى شركات التصرف في محافظ الأوراق المالية لفائدة الغير¹⁴ وشركات الإستثمار¹⁵ وشركات التصرف في الصناديق¹⁶ وشركات الإيداع و المقاصة و التسوية¹⁷.

11- والتي تم تعدادها صلب المذكرة عدد 16 لسنة 2017 والمتعلقة بشرح أحكام الفصل 37 من القانون عدد 78 لسنة 2016 المؤرخ في 17 ديسمبر 2016 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2017 حول دعم حق الإطلاع المخول لمصالح الجباية لدى مؤسسات القطاع المالي وقطاع التأمين.

12 - وذلك فيما يتعلق بحسابات الأموال وحسابات السندات المفتوحة بدفاتره طبقا لاحكام القانون عدد 35 لسنة 2016 المؤرخ في 25 أفريل 2016 والمتعلق بضبط النظام الأساسي للبنك المركزي التونسي.

13 - وهي التي عددها القانون عدد 48 لسنة 2016 المؤرخ في 11 جويلية 2016 والمتعلق بالبنوك والمؤسسات المالية وتشمل خاصة شركات شركات الإيجار المالي ومؤسسات إدارة القروض ومؤسسات الصيرفة الإسلامية وبنوك الأعمال ومؤسسات الدفع.

14 - وهي الشركات المشار إليها بالفصل 20 من القانون عدد 96 لسنة 2005 المؤرخ في 18 أكتوبر 2005 والمتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية.

15 - وهي تصنف الى : - شركات الاستثمار ذات رأسمال تنمية او ذات رأسمال قار المنصوص عليها بالقانون عدد 92 لسنة 1988 المؤرخ في 2 أوت 1988 والمتعلق بشركات الإستثمار كما تم تنقيحه واتمامه بالنصوص اللاحقة . و - شركات الاستثمار ذات رأسمال متغير المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي الصادرة بمقتضى القانون عدد 83 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001 كما تم تنقيحها واتمامها بالنصوص اللاحقة.

وبضبط المشرع لهذه القائمة من المؤسسات والشركات لم يعد بوسعها التحجج بعدم ذكرها صراحة ضمن قائمة الأشخاص المعنية بحق الإطلاع أو عدم تصنيفها ضمن مؤسسات القطاع المالي.

وبهدف توفير قاعدة بيانات تتعلق بالحسابات البنكية والبريدية للمطالب بالأداء، أضاف الفصل 52 من مشروع قانون المالية لسنة 2019 فقرة 3 للفصل 17 م ح ا ج، يلزم البنك المركزي التونسي والبنوك والديوان الوطني للبريد بالتصريح لمصالح الجباية مرجع النظر خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل ثلاثية مدنية بأرقام الحسابات التي تولت فتحها أو غلقها خلال الثلاثية السابقة وهوية أصحابها، وذلك حسب نموذج تعده الإدارة.

وقد تم اقتراح تطبيق هذا الإجراء ابتداء من غرة جانفي 2020 بغاية ترك مجال كاف من الوقت للمؤسسات المعنية ولمصالح الجباية للإستعداد الأمثل.

كما يمكن سحب هذا الإجراء لاحقا على المؤسسات المالية والمؤسسات الأخرى المشار إليها بالفصل 17 م ح ا ج وعلى مؤسسات التأمين حسب ماورد في شرح الأسباب للفصل 52 من قانون المالية سالف الذكر.

و لم يقف المشرع عند توسيع قائمة الأشخاص المعنية بحق الإطلاع بل امتد هذا التوسع ليشمل أي نوع من الوثائق مهما كانت طبيعتها ليسير على خطى نظيره الفرنسي.¹⁸

16 - ويهم الامر خاصة : - الصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية والصناديق المشتركة للديون المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي. و - صناديق المساعدة على الإنطلاق المنصوص عليها بالقانون عدد 58 لسنة 2005 المؤرخ في 18 جويلية 2005 والمتعلق بصناديق المساعدة على الإنطلاق و - صناديق الاستثمار الإسلامية المنصوص عليها بالقانون عدد 48 لسنة 2013 المؤرخ في 9 ديسمبر 2013 والمتعلق بصناديق الإستثمار الإسلامية.

17 - وهي المنصوص عليها بالباب الثالث من العنوان الثالث من القانون عدد 117 لسنة 1994 المؤرخ في 14 نوفمبر 1994 والمتعلق بإعادة تنظيم السوق المالية وذلك فيما يتعلق بالحسابات التي تمسكها لفائدة أصحاب الأوراق المالية المودعة لديها بمقتضى العقود المبرمة معهم طبقا لاحكام الفصل 78 من القانون المذكور.

18 « Les documents dont la communication peut être demandée par l'administration fiscale comprennent non seulement les documents comptables et financiers, mais aussi les documents de toute nature pouvant justifier le montant des recettes et des dépenses (CE, 11 Avril 2014, n°

ب- توسيع مجال المعلومات المعنية بحق الإطلاع:

أوجب المشرع صلب الفصل 16 م ح إ ج على جميع الأشخاص المعنوية التابعة للقانون العام والأشخاص الطبيعيين والمعنويين التابعين للقانون الخاص تمكين مصالح الجباية عند الطلب كتابيا من الإطلاع على عين المكان، على الدفاتر والمحاسبة والفواتير والوثائق التي يمسكونها في نطاق مشمولاتهم أو التي هم ملزمون بمسكها بمقتضى التشريع الجبائي.

ولا يتعلق حق الإطلاع فقط بالأشخاص سالفه الذكر وإنما يمتد للغير، حيث أضاف المشرع صلب نفس الفصل انه: " كما يتعين عليهم أن يمدوا أعوان مصالح الجباية عند الطلب كتابيا بقوائم إسمية في حرفاتهم ومزودهم تتضمن مبلغ الشراءات والبيوعات من السلع والخدمات والأموال المنجزة مع كل واحد منهم وذلك في أجل لا يتجاوز ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ الطلب. "

ولم يقف المشرع عند هذا العدد من الوثائق بل نوع في مصادر المعلومات ليشمل العقود والكتابات والدفاتر ووثائق الملفات التي يمسكها ويحفظها المأمورون العموميون وحافظوا الوثائق والسندات العمومية في نطاق مهامهم. كما فرض عليهم صراحة تمكين أعوان مصالح الجباية المؤهلين من المعلومات والمضامين والنسخ اللازمة لمراقبة العقود والتصاريج " بدون مصاريف"، أي مجانا.

وتتمثل الغاية من ممارسة حق الإطلاع بصورة مطلقة في مقاومة عمليات الغش ومزيد إحكام المراقبة والإحتكام لوثائق تمثل في حقيقة الامر، وسائل إثبات بالنسبة للإدارة الجبائية قصد الكشف عن الحيل (manœuvres frauduleuses) التي يستعملها المطالب بالأداء قصد

35314)... Les agents de l'administration prennent connaissance des documents sur place ou par correspondance ... Afin de renforcer la lutte contre la fraude via internet, le droit de communication peut porter sur des informations relatives à des personnes non identifiées. » Le Lamy fiscal, tom2, édition 2016, p 1722.

تجنب الضريبة.¹⁹ كأن يعتمد الى إخفاء (la dissimulation) النشاط الخاضع للضريبة أو تقليص وعاء الضريبة أو الترفيع في الأعباء بصورة غير صحيحة و مسك محاسبة مزدوجة ،،، إلخ.²⁰

لكن ضعف وهشاشة وضعية المطالب بالأداء قد تعمقت بموجب الفصل 37 من قانون المالية لسنة 2017 الذي وسع في مجال المعلومات المعنية بحق الإطلاع ليشمل علاوة على أرقام الحسابات التي يفتحها المطالب بالأداء بنفسه وحسابه وأرقام عقود تكوين الأموال وعقود التأمين على الحياة وكشوفات الحسابات وكشوفات المبالغ المدخرة في إطار عقود تكوين الأموال، أرقام الحسابات التي يفتحها المطالب بالأداء لحساب الغير أو التي يفتحها الغير لحساب المطالب بالأداء والكشوفات المتعلقة بها، كشوفات المبالغ المدخرة في إطار عقود التأمين على الحياة.²¹ ليصبح المطالب بالأداء سهل "الإختراق" (vulnérable) من طرف الإدارة الجبائية، خاصة مع تبسيط المشرع لإجراءات ممارسة حق الإطلاع.²² إذ ألغى شرط الإستظهار بإذن قضائي للحصول على كشوفات الحسابات والمبالغ المدخرة. إضافة لتمكين مصالح الجباية من ممارسة هذا الحق في إطار المراجعة الجبائية الأولية، في حين انه كان يمارس فقط في إطار المراجعة الجبائية المعمقة. وهو ما يوسع في نطاق ممارسة هذا الحق.²³

¹⁹ -لمزيد التوسع في هذا المسألة، راجع:

- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 7ème édition, LGDJ, 2005, pp.148-156.

²⁰ - أنظر الفصل 98 م ح إ ج.

²¹ -مذكرة عامة عدد 16 لسنة 2017.

²² -حصر المشرع حق طلب نسخ من كشوفات الحسابات والمبالغ المدخرة في مستوى المدير العام للأداءات ورئيس وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية ومدير إدارة المؤسسات الكبرى ورئيس المركز الجهوي لمراقبة الاداءات ومدير فرقة الأبحاث ومكافحة التهرب الجبائي. { الفقرة الأخيرة من الفصل 17 جديد والذي نقح بالفصل 37 من قانون المالية لسنة 2017 المؤرخ في 17-12-2016 }

²³ - مذكرة عامة عدد 17 لسنة 2017.

وفي نفس الإطار، أجاز المشرع صلب الفصل 18 مكرر م ح إ ج، لأعوان مصالح الجباية أخذ نسخ من الوثائق التي تسنى لهم الإطلاع عليها. كما مكنهم من اعتماد التراسل الإلكتروني في طلب الوثائق والمعلومات وفي الحصول عليها. كما أجاز لهم حق إبرام إتفاقيات مع المصالح الإدارية الأخرى والهياكل الأخرى المكلفة بالمراقبة، تتعلق خاصة بالحصول الدوري على المعلومات.

و لضمان الالتزام بالأحكام المتعلقة بحق الإطلاع و التي تلاقي على مستوى التطبيق صعوبات عديدة متأتية أساسا من سلوك المطالب بالأداء "المتنرد" « récalcitrant »، ارتأى المشرع زجر كل الأفعال التي تمثل مخالفة لحق الإطلاع بل و أقر صراحة عدم إمكانية الاعتداد بالسر المهني أو مجابهة الإدارة به.

المبحث الثاني: حماية ممارسة حق الإطلاع:

لفرض احترام حق الإطلاع، أكد المشرع على الجانب الزجري حيث قام بتشديد العقوبات الجبائية الجزائية في صورة الإخلال به (أ) كما استبعد كل عائق يحول دون ممارسته ليشرع عدم تجريم افشاء السر المهني (ب).

أ- تشديد العقوبات الجبائية الجزائية في صورة الإخلال بحق الإطلاع:

بالنظر للعقوبات الجبائية الجزائية المنصوص عليها صلب القسم الثالث من م ح إ ج، يتبين ان المشرع كان أكثر صرامة وشدة في زجر الإخلال بحق الإطلاع بالنسبة للأشخاص المنصوص عليهم صلب الفصل 17 و 17 مكرر من م ح إ ج، أي المؤسسات المالية عموما ومؤسسات التامين.

حيث نص الفصل 100 مكرر م ح إ ج على انه: " يعاقب بخطة تتراوح بين 1000 و 20000 كل من يخل بأحكام الفصلين 17 و 17 مكرر من هذه المجلة، تضاف اليها خطية قدرها 100 دينار بالنسبة الى كل معلومة غير مقدمة او مقدمة مغلوطة او منقوصة."

وتتأكد هذه الغرامة بالمعينة الدورية للمخالفة في ظرف قصير وهو مرة كل ثلاثين يوم ابتداء من يوم المعينة السابقة بالإضافة الى مضاعفة الخطية ابتداء من المعينة الثانية حسب ما نص عليه المشرع في الفقرة الثانية من الفصل 10 مكرر المذكور.

أما العقوبات التي رصدها المشرع لكل من يخل بأحكام الفصل 16 م ح ا ج، فتبدو ارفق من حيث القيمة المادية، حيث تتراوح وفقا للفصل 100 م ح ا ج بين 100 و 1000 دينار، تضاف اليها خطية قدرها 10 دنانير بالنسبة الى كل معلومة غير مقدمة أو مقدمة مغلوطة او منقوصة.

وتتم معينة المخالفة مرة كل تسعين يوما وبموجب ذلك تطبق نفس الخطية. وهو ما يمنح المخالف للفصل 16 حيزا زمنيا واسعا مقارنة بالمخالف لأحكام الفصلين 17 و 17 مكرر سالف الذكر الذي يتحمل بالإضافة لضغط أجل معينة المخالفات، تقريبا شهر، مضاعفة الخطية المستوجبة.

ويمكن ان يفسر هذا التمييز بأهمية حجم أرقام المعاملات والمدخرات والمداخيل. وبصفة عامة قاعدة الأداء للأشخاص المنصوص عليهم صلب الفصل 17 و 17 مكرر.

واذا كان المهم بالنسبة للمشرع من خلال تطبيق عقوبات جبائية، هو زجر المخالفين ودفعهم لاحترام حق الاطلاع والتعامل الإيجابي مع أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين لذلك، فان الأهم يظل تحصيل موارد جبائية سواء تمثلت في اصل الضريبة المستوجبة، أو الخطايا المطبقة في صورة الاخلال بحق الاطلاع ، دون أن ننسى المبالغ المدفوعة في اطار الصلح في مادة المخالفات الجبائية الجزائية.²⁴

²⁴ - قرار من وزير المالية، مؤرخ في 8 جانفي 2002 يتعلق بضبط تعريف الصلح في مادة المخالفات الجبائية الجزائية، كما تم تنقيحه بقرار وزير المالية المؤرخ في 27 افريل 2009.

حيث أن الصلح في المادة الجبائية عموماً، لا يعني المخالف من دفع الخطية وإنما يقع التخفيض فيها وفق تعريفه يحددها وزير المالية.

وفي هذا الاطار، وقع التمييز بين صورتين²⁵: صورة الاخلال الكلي بأحد الواجبات المنصوص عليها بالفصلين 16 و 17 من م ح ا ج و صورة الاخلال الجزئي بأحد الواجبات المذكورة وذلك بعدم تقديم المعلومات المطلوبة او بتقديمها منقوصة او مغلوطة.

أي أن جزاء مخالفة حق الإطلاع هو جزاء مادي مضاعف بالنسبة للمطالب بالأداء يضاف للمبلغ الأصلي للضرية و لا يعني مرتكبيه حتى في صورة الصلح من دفع تعريفه الصلح أو الخطية في إطار الصلح.

و لضمان ممارسة حق الإطلاع بكل سهولة، أزاح المشرع عن طريق الأعوان المؤهلين لذلك كل ما يمكن الإعتراض به قانوناً أو المجابهة به قصد منعهم من الإطلاع.

و بهدف ذلك أقر المشرع صراحة عدم إمكانية الإعتصام بواجب المحافظة على السر المهني إزاء أعوان مصالح الجباية المؤهلين لممارسة حق الإطلاع لييجز إفشاء السر المهني في القانون الجبائي.

ب- إستبعاد تجريم إفشاء السر المهني:

يطرح الفصل 254 من المجلة الجنائية مبدأ تجريم إفشاء السر المهني.²⁶ وهو مبدأ مقرر في نصوص أخرى مثل الفصل 100 م م م ت²⁷، الغاية منه تكريس الحماية الجزائية للسر المهني.

²⁵ -انظر الملحق المتعلق بتعريفه الصلح في مادة المخالفات الجبائية الجزائية المتعلقة بحق الإطلاع والواردة بقرار وزير المالية سالف الذكر.

²⁶ -الفصل 254 م ج: " يعاقب بالسجن لمدة ستة أشهر وبخطية قدرها مائة وعشرون ديناراً الأطباء

والجراحون وغيرهم من اعوان الصحة والصيدالة والقوابل وغيرهم ممن هم مؤتمنون على الأسرار نظراً لحالتهم أو لوظيفتهم، الذين يفشون هذه الأسرار في غير الصور التي أوجب عليهم القانون فيها القيام بالوشاية أو رخص لهم فيها."

²⁷ -الفصل 100 م م م ت: " المحامون والأطباء وغيرهم من تقتضي حالتهم إعتبارهم مؤتمنين على أسرار الغير ،لا يجوز لهم إذا علموا بموجب هذه الصفة بواقعة او معلومات أن يشهدوا بها ولو بعد زوال صفتهم مالم يطلب منهم ذلك من اسرها لهم وبشرط ان لا يكون ذلك محجراً عليهم بأحكام القوانين الخاصة بهم."

وإلى جانب الفصل 254 المذكور، والذي يعد نصا عاما²⁸، جاءت العديد من النصوص الخاصة المنظمة لمهن مختلفة لتلزم بصفة صريحة ومطلقة المؤتمنين على المحافظة على اسرار مهنتهم.²⁹ فإذا كان مفهوم المحافظة على السر المهني، هو المحافظة على الأمانة ألا يعد إفشاؤه خيانة لتلك الأمانة؟ ألا تعد الحياة المهنية جزءا لا يتجزأ من الحياة الخاصة³⁰ التي نص عليها الدستور صلب فصله 24 ووضعها ضمن حماية الدولة ؟ أليست الذمة المالية عنصرا جوهريا من عناصر الحياة الخاصة؟

كل هذا التساؤلات المطروحة والمشروعة تقتضي الإيجاب، لكنها تقابل بالنفي في القانون الجبائي الذي يمنع الإعتصام بواجب المحافظة على السر المهني إزاء أعوان مصالح الجباية المؤهلين للمارس حق الإطلاع³¹.

حيث أصبح حق الإطلاع في نظر المشرع، من أنجع الوسائل الكفيلة بالتصدي للغش والوقاية من التهرب الجبائي. بل وللكشف عن عمليات تبييض الاموال³². وبالتالي تم تغليبه صراحة على السر المهني. وقد تم تبرير ذلك بأولوية المصلحة العامة على المصلحة الخاصة المحمية بذلك السر من اجل الوصول الى كشف الحقيقة³³.

28 -رضا خماخم ، القانون الجنائي التونسي تشريعا وفقها وقضاء ، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية 2003، تعليق على الفصل 254 م ج ، ص.302.

29 -الفصل 31 من المرسوم عدد 79 لسنة 2011 مؤرخ في 20 أوت 2011، يتعلق بتنظيم مهنة المحاماة.
30 -« A priori, la vie professionnelle, dans son acception générale ressentie comme contraire a la vie privée, ne saurait constituer un élément de cette dernière,...Faut-il pour autant en conclure que la vie professionnelle échappe intégralement au champ protecteur de la vie privée ? . » Xavier Agostinelli, le droit à l'information face à la protection de la vie privée, Librairie de l'universite,1994, pp.113 et 114.

31-الفقرة الأخيرة من الفصل 16 م ح ا ج.

32 - نبيل بلحسن ،السر البنكي الى أين ؟، القضاء والتشريع، عدد خاص مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: عشر سنوات من التطبيق، العدد 1 السنة 54، جانفي 2012، ص.65-87.

33 -وهو نفس موقف فقه القضاء الفرنسي وتحديد القاضي الجزائي الذي اقر صراحة:

وتنتهج وزارة المالية فيما يخص الالتزام بواجب المحافظة على السر المهني، منهجا انتقائيا. حيث اقترحت في مشروع قانون المالية لسنة 2019 وتحديد الفصل 51 منه، إستثناء بعض السلطات والمؤسسات العمومية ورفع صراحة السر المهني عليها³⁴.

ويرمي هذا المقترح الى تهميش السر المهني وتنسيبه (la relativité) وإضعافه كحجة يمكن مجابهة الإدارة الجبائية بها (l'opposabilité)، وبالتالي استبعاد تجريم إفشائه ليحيلنا ذلك اليوم على أفول (le déclin) السر المهني في المادة الجبائية³⁵.

وبهدف توضيح مجال السر المهني الذي يمكن الإعتماد به إزاء مصالح الجبائية، أقر الفصل 34 من مشروع قانون المالية لسنة 2019، إلغاء الفقرة الأخيرة من الفصل 16 م. ح. ا. ج³⁶. وتعيضها بفقرة جديدة تنص على انه: "يمكن لمصالح الجبائية طلب المعلومات المتعلقة بالخدمات

« La recherche de la vérité qui vaut sur le secret professionnel » (Chambre Criminelle de la Cour de Cassation, Com.3Mai 2012,note Edouard Stern et Eric Dezenze, Revue des Societes.Dec.2012 n.12, p.722)

34 - تنص الفقرة 2 من الفصل 51 من مشروع قانون المالية لسنة 2019 على: "كما يستثنى من واجب المحافظة على السر المهني الجبائي المنصوص عليه بهذا الفصل تقديم مصالح الجبائية والمؤسسات العمومية الآتي ذكرها المعلومات اللازمة لتنفيذ مهامها. ويتم ضبط هذه المعلومات وطرق تقديمها بقرار من وزير المالية: البنك المركزي، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، المعهد الوطني للإحصاء، الوكالة الفنية للنقل البري، السجل الوطني للمؤسسات، إدارة الملكية العقارية، إدارة الديوانة".

35

« Le secret semble donc se réduire comme peau de chagrin dans nos vies, et de citoyen et d'avocat. En toute légalité. Sans protection digne en ce nom. Tel est le constat, triste et amer. Est-ce sous ce règne de la transparence, élaboré instauré et consacré par le droit, qu'il convient de vivre ? Le secret n'est-il pas « l'écrin du bonheur » ? Il devrait l'être. Tout particulièrement dans notre société si troublée. Puisse-t-il le redevenir.

Grâce au droit et ses acteurs, dont l'avocat. » Emmanuèle Pierroux, Du regrettable art perdu du secret, Gazette du palais, Mardi 5 Janvier 2016, n°1, p116.

36 - "ولا يمكن للمصالح والأشخاص الطبيعيين والمعنويين المشار اليهم بهذا الفصل في غياب احكام قانونية مخالفة الاعتماد بواجب المحافظة على السر المهني إزاء أعوان مصالح الجبائية المؤهلين لممارسة حق الإطلاع"

المسداة من قبل الأشخاص المحمول عليهم قانونا الاعتصام بواجب المحافظة على السر المهني باستثناء الوثائق والمعلومات المتبادلة بين المعنيين بالأمر وحرفائهم في إطار تقديم إستشارة قانونية أو قضية منشورة أو مزعم نشرها أمام القضاء³⁷ وكذلك طبيعة الخدمة بالنسبة للمهن والطبية و الصيدلية "

وبالتالي قد تؤدي هذه الاستثناءات الى تفتيت السر المهني وإقتصاره على حالات معينة ضبطها المشرع الجبائي ملغيا بذلك صفة الاطلاق على السر المهني.

و قد أثار الفصل 34 سالف الذكر ردود أفعال العديد من المهنيين³⁸ الذين عبروا عن رفضهم لمحتوى هذا الفصل و اعتبروا أن المس من السر المهني ضرب لوجود المهن الحرة و استقلاليتها و اعتداء على مصالح المواطن و المؤسسات و كافة المتدخلين الإقتصاديين.³⁹

في نفس الإطار اعتبرت جمعية الخبراء المحاسبين الشبان أن رفع السر المهني على المهنيين التونسيين يعد قرارا خطيرا باعتبار أن المتعاملين الإقتصاديين سيلجؤون إلى المهنيين الأجانب الغير ملزمين بالإستجابة لمطالب الإدارة الجبائية التونسية. كما اعتبرت أن رفع السر المهني على بعض المهنيين دون غيرهم يتنافى مع قواعد المنافسة الشريفة و كان من الأجدر استشارة مجلس المنافسة حول مشروع قانون المالية لسنة 2019.

و قد أثار حق الإطلاع جدلا كبيرا بين المطالبين بالأداء بمختلف أنشطتهم و وظائفهم من جهة و وزير المالية و الحكومة من جهة أخرى، احتد ليكشف عن ثغرات و نقائص المنظومة الجبائية من

³⁷ « Pour la chambre commerciale de la haute juridiction, le secret professionnel de l'avocat est donc un bloc qui ne doit pas être module ou relativise suivant que l'avocat exerce une mission de défense ou de conseil. »

Edouard Stern et Eric Dezenze, op.cit.p.723

-³⁸ بيان الهيئة الوطنية للمحامين بتونس، 10 ديسمبر 2018.

-بيان الجمعية التونسية للمختصين في المحاسبة، 3 ديسمبر 2018.

-بيان جمعية الخبراء المحاسبين الشبان، 5 ديسمبر 2018.

³⁹ بيان مجلس عمداء الإتحاد التونسي للمهن الحرة حول مشروع قانون المالية لسنة 2019. تونس 10 ديسمبر 2018.

غياب للعدالة الجبائية و الإرتفاع المتزايد للضغط الجبائي وللتساؤل حول مردودية الموارد الجبائية و مشروعية النفقات المرصودة لها.

4. النتائج:

تظل الادارة العامة للدراسات و التشريع الجبائي في بحث متواصل عن آليات جديدة لمقاومة الغش و التهرب الجبائي و هما ظاهرتان و جريمتان في تطور مستمر خاصة مع تطور المعاملات الإلكترونية حيث أصبحنا نتحدث عن عالم الأعمال الافتراضي الذي يستلزم وسائل رقابة حديثة و خبراء و فنيين في الميدان التكنولوجي.

و عليه فإن الإدارة الجبائية مدعوة لتعصير أجهزتها و إعادة تكوين الأشخاص المكلفين بالمراقبة لان نجاح مرحلة الاستخلاص مرتبط أساسا بنجاح عملية المراقبة.

5. قائمة المراجع:

المؤلفات:

- رضا خمّاخم ، القانون الجنائي التونسي تشريعا وفقها وقضاء ، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية 2003.

-- Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 7ème édition, LGDJ, 2005, pp.148-156.

الأطروحات:

-Dorsaf Ochi, les prérogatives de l'Administration Fiscale, Thèse - droit public, faculte de droit et sciences politique ,Tunis 2017.

المقالات:

- نبيل بلحسن ،السر البنكي الى أين ؟، القضاء والتشريع، عدد خاص مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: عشر سنوات من التطبيق، العدد 1 السنة 54، جانفي 2012، ص.65-87.
- Emmanuèle Pierroux, Du regrettable art perdu du secret, Gazette du palais, Mardi 5 Janvier 2016, n°1, p116.
- Edouard Stern et Eric Dezenze « La recherche de la vérité qui vaut sur le secret professionnel » (Chambre Criminelle de la Cour de Cassation, Com.3Mai 2012,note, Revue des Societes.Dec.2012 n.12, p.722)
- Xavier Agostinelli, le droit à l'information face à la protection de la vie privée, Librairie de l'universite,1994, pp.113 et 114.