الجمهوريّة التونسيّة

المحكمة الإداريّة

الحمد لله

القضيّة عدد: 317292

تاريخ القرار :30 أفريل 2019

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها ،

من جهة،

والمعقب ضده: مقره ،

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 1 أوت 2018 تحت عدد 317292 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف ببنزرت تحت عدد 21298 بتاريخ 30 ماي 2016 والقاضي نهائيا بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الّذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع بموجب نشاطه المتمثل في تصليح كهرباء السيارات إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة التقديرية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدة من سنة 2004 إلى غاية سنة 2007 والأقساط الإحتياطية للسنوات 2005 و2006 و2007 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 17 ماي 2010 تحت عدد 2010/258 يقضي بمطالبته بأداء لفائدة الخزينة العامة مبلغ جملي للأداء قدره 2.440،939 د أصلا وخطايا، فتولى الإعتراض عليه أمام المحكمة الإبتدائية ببنزرت التي تعهدت بالقضية وأصدرت حكما بتاريخ 20 أفريل 2011 تحت عدد 1594 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإبطال قرار التوظيف الإجباري للأداء، فتولت المعقبة الطعن فيه بالإستئناف أمام محكمة الإستئناف ببنزرت التي تعهدت بالقضية وأصدرت الحكم المضمن بالطالع موضوع الطعن الماثل.

وبعد الاطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 6 أوت 2018 والرامية إلى طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف المختصة للنظر فيها بتركيبة مغايرة وحمل المصاريف القانونية على الجهة المعقب ضدها إستنادا إلى سوء تأويل المحكمة المنتقد حكمها للفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قصرت نطاق المراجعة الأولية في حدود التأكد من الصحة الكلية أو الظاهرية للتصاريح الجبائية وعدم وجود تناقضات أو أخطاء مادية وقيام المطالب بالأداء بإدراج البيانات المتعلقة بمداخيله ورقم معاملاته في المربع المخصص للغرض والحال أن عبارة "وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة" وردت صلب الفصل 37 من م ح إ ج دون قيد أو شرط في خصوص طبيعة المعلومات والوثائق المعنية أو في خصوص مصدر أو وجه توفرها لدى الإدارة عدا ما إستحدثه المشرع من قيود صريحة بموجب التنقيح المدخل على الفصل 48 من قانون المالية لسنة 2010 والمتمثل في وجوب أن يكون الإستقصاء المتحصل عليه في إطار الفصل 16 من ذات المجلة عاما لا يستهدف شخصا أو أشخاصا معينين بذاتهم وأن تعتمد نتائج الزيارات الميدانية بالنسبة إلى المطالبين بالأداء الخاضعين للنظام التقديري فقط وأن إعتماد الصيغة العامة للعبارة الواردة بالفصل 37 تفضي إلى إعتبار أن المعلومات والوثائق التي يمكن إستغلالها في إطار المراجعة الجبائية الأولية، هي كل ما يمكن إعتماده من إستدلال على عدم صحة التصاريح الجبائية المودعة بصرف النظر عن وجه توفرها لدى الإدارة سواء كان ذلك عن طريق المطالب بالأداء نفسه أو عن طريق الغير وبسعي من الإدارة أو بدونه فضلا عن عدم وجاهة إستبعاد محكمة الإستئناف للقرائن الفعلية والقانونية من أسس المراجعة الجبائية الأولية إستنادا إلى عدم إنطباق الفصلين 5 و 6 من م ح إ ج على المراجعة الجبائية الأولية ضرورة أن الفصل 5 من ذات المجلة نص على حق مصالح الجباية في مراجعة ومراقبة مختلف التصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأداء ودفعه وأن الفصل 6 من ذات المجلة خول لمصالح الجباية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 أن تضبط الأداء وتصحح التصاريح بالإستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق بإستغلالات مماثلة أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة وأن ورود الفصل 6 ضمن القسم الأول من الباب الأول من المجلة تحت عنوان "حق المراقبة" يصيره منطبقا في خصوص إمكانية إعتماد القرائن الفعلية والقانونية على كلا النوعين من المراقبة الأولية والمعمقة وأنه لا وجود لتضارب بين أحكام الفصلين 6 و 37 من م ح إ ج طالما وأن الإستناد في تعديل التصاريح الجبائية إلى العناصر المضمنة بها وإلى كل المعلومات الخارجية عنها والمتوفرة لدى الإدارة بما في ذلك اللجوء إلى المقارنة بأنشطة وحالات مماثلة ليس سوى وجها من وجوه التعديل القريني المكرس صلب الفصل 6.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في الأول من جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته وتممته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 24 مارس 2019، وبها تلت المستشارة السيدة نايبة عن زميلها المستشار المقرر السيد ملخصا من تقريره وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب ولم يحضر المعقب ضده وتم إستدعاؤه بالطريقة القانونية.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 30 أفريل 2019.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب ممّن له الصفة والمصلحة وفي الآجال القانونيّة واستوفى بذلك جميع المقومات الشكليّة، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن الوحيد المتعلق بسوء تأويل الفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسكت المعقبة بسوء تأويل المحكمة المنتقد حكمها للفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قصرت نطاق المراجعة الأولية في حدود التأكد من الصحة الكلية أو الظاهرية للتصاريح الجبائية وعدم وجود تناقضات أو أخطاء مادية وقيام المطالب بالأداء بإدراج البيانات المتعلقة بمداخيله ورقم معاملاته في المربّع المخصص للغرض والحال أن عبارة "وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة" وردت صلب الفصل 37 من م ح إ ج دون قيد أو شرط في خصوص طبيعة المعلومات والوثائق المعنية أو في خصوص مصدر أو وجه توفرها لدى الإدارة عدا ما إستحدثه المشرع من قيود صريحة بموجب التنقيح المدخل على الفصل 48 من قانون المالية لسنة 2010 والمتمثل في وجوب أن يكون الإستقصاء المتحصل عليه في إطار الفصل 16 من ذات المجلة عاما لا يستهدف شخصا أو أشخاصا معينين بذاتهم وأن تعتمد نتائج الزيارات الميدانية بالنسبة إلى المطالبين بالأداء الخاضعين للنظام التقديري فقط وأن إعتماد الصيغة العامة للعبارة الواردة بالفصل 37 تفضي إلى إعتبار أن المعلومات والوثائق التي يمكن إستغلالها في

إطار المراجعة الجبائية الأولية، هي كل ما يمكن إعتماده من إستدلال على عدم صحة التصاريح الجبائية المودعة بصرف النظر عن وجه توفرها لدى الإدارة سواء كان ذلك عن طريق المطالب بالأداء نفسه أو عن طريق الغير وبسعي من الإدارة أو بدونه فضلا عن عدم وجاهة إستبعاد محكمة الإستئناف للقرائن الفعلية والقانونية من أسس المراجعة الجبائية الأولية إستنادا إلى عدم إنطباق الفصلين 5 و 6 من م ح إ ج على المراجعة الجبائية الأولية ضرورة أن الفصل 5 من ذات المجلة نص على حق مصالح الجباية في مراجعة ومراقبة مختلف التصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأداء ودفعه وأن الفصل 6 من ذات المجلة خول لمصالح الجباية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 أن تضبط الأداء وتصحح التصاريح بالإستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق بإستغلالات مماثلة أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة وأن ورود الفصل 6 ضمن القسم الأول من الباب الأول من المجلة تحت عنوان "حق المراقبة" يصيّره منطبقا في خصوص إمكانية إعتماد القرائن الفعلية والقانونية على كلا النوعين من المراقبة الأولية والمعمقة وأنه لا وجود لتضارب بين أحكام الفصلين 6 و 37 من م ح إ ج طالما وأن الإستناد في تعديل التصاريح الجبائية إلى العناصر المضمنة بها وإلى كل المعلومات الخارجية عنها والمتوفرة لدى الإدارة بما في ذلك اللجوء إلى المقارنة بأنشطة ومجالات مماثلة ليس سوى وجها من وجوه التعديل القريني المكرس صلب الفصل 6 من م ح إ ج.

وحيث إقتضى الفصل 6 من م ح إ ج أنه "يمكن لمصالح الجباية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء. ويحقّ لها أن تضبط الأداء وتصحّح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة"، كما إقتضى الفصل 37 من ذات المجلة أنه "تتمّ المراجعة الأولية للتصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجباية على أساس العناصر التي تضمنتها وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة. ولا تخضع المراجعة الأولية للإعلام المسبق و لا تحول دون القيام بالمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية".

وحيث إستقر قضاء هذه المحكمة على إعتبار أن عبارة كل الوثائق لدى الإدارة الواردة بالفصل 37 سالف الذكر، لا تقتصر على التصاريح والوثائق المختلفة التي أودعها المطالب بالأداء لدى مصالح الجباية، بل تتعداها لتشمل كل المعلومات التي ترد على الإدارة في نطاق تولي الخاضعين للأداء القيام بواجباتهم الجبائية على غرار التصاريح الواجب إيداعها من قبل المدينين بمبالغ خاضعة للخصم من المورد عملا بأحكام الفصل 55 من م ح إج أو بمناسبة تسجيل مختلف العقود والكتابات والوثائق وفقا لأحكام مجلة معاليم

التسجيل والطابع الجبائي أو الإرشادات التي يتعين على مصالح الدولة والجماعات المحلية والمنشآت العمومية والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها توجيهها آليا إلى الإدارة، بخصوص صفقات البناء والصيانة والتزويد والخدمات وغيرها والتي تبرمها مع الغير وذلك طبقا لأحكام الفقرة 2 من الفصل 16 من م ح إح، وأن دور الإدارة، في الحصول على الوثائق والمعلومات غير التي صرّح بها المطالب بالأداء والتي يمكن أن تتحصل عليها في إطار حق الإطلاع المخوّل لها بمقتضى الفصل 16 من م ح إ ج، يجب أن يبقى في إطار المراجعة الأولية دورا سلبيا، أي أنه في نطاق المراجعة الأولية يجب أن تستند الإدارة بالأساس إلى المعلومات والوثائق المتوفرة لديها سلفا من خلال التصاريح والعقود والكتابات والوثائق المودعة لديها من قبل المطالب بالأداء، دون أن تتعدى ذلك إلى المعلومات والوثائق التي توفرت لديها بسعي منها لدى غير المطالب بالأداء، ذلك أن هذا البحث والإسترشاد يخرج المراجعة من طورها الأولي لتتحول إلى مراجعة معمقة ويخضعها بالتالي إلى الإجراءات الأساسية التي أوجبها الفصل 39 من م ح إ ج.

وحيث إستقر فقه قضاء هذه المحكمة، علاوة على ذلك، أنه إذا ما أفضت المراجعة الأولية إلى إكتشاف مداخيل غير مصرح بها، فإنه يجوز للإدارة الجبائية تصحيح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج تلك المداخيل المخفية ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى إتباع إجراءات المراجعة المعدّلة، أما في الصورة التي لا تكتفي فيها الإدارة بذلك وتلتجئ إلى البحث في عناصر الذمة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخيله بطريقة جزافية على أساس نمو ثروته أو إستنادا إلى نفقاته الظاهرة والجلية طبقا للفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة، فإنه يتعين عليها إعلامه مسبقا بإجراء المراقبة وبحقه في الإستعانة بمن يختاره أثناء سيرها، مع تمكينه من جميع الضمانات المخولة له في إطار المراجعة المعمقة المنصوص عليها بالفصول 38 و39 و40 و41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث تبين بالإطلاع على الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف خلصت إلى أنه يتضح بتفحص قرار التوظيف الإجباري "أن الإدارة بمناسبة إجراء مراجعة جبائية أولية ضد المطالب بالأداء إعتمدت على التنظير بأنشطة مماثلة في ظل النقص الكبير في رقم المعاملات المصرّح به للسنوات المشمولة بالمراجعة. وحيث أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قد حددت نطاق كل من المراجعة الجبائية المعمقة والمراجعة الجبائية الأولية فكان مجال الثانية مقتصرا على المعلومات والوثائق المصرّح بها من طرف الخاضع للمراقبة ولذلك جعل المشرع إجراءاتها ميسرة ولا تخضع للإعلام المسبق في حين أحاط المراجعة الجبائية المعمقة بإجراءات أكثر تقيّدا للإدارة حماية للمطالب بالأداء. وحيث أن لجوء الإدارة في القرار المعترض عليه إلى القرائن الواقعية بعد ثبوت نقص في تصاريح المعترض يعدّ خرقا للقانون بإعتبار أنها إعتمدت وسائل المراقبة الجبائية المعمقة

مع إجراءات المراقبة الجبائية الأولية. وحيث أنه لا خلاف في خصوص إجراءات وشروط المراجعة الأولية التي تعتمد عليها إدارة الجباية على ما توفر لديها من معلومات دون السعي في تكوين هذه المعلومات....وحيث ومتى خرقت إدارة الجبائية في هذا الملف إجراءات وشروط المراجعة الجبائية الأولية وإنحرفت بها عن مسارها القانوني وجعلت من المراجعة الأولية مراجعة معمقة مقنّعة فإنه يتجه معه إعادة الأمور إلى نصابها والقضاء بإبطال التوظيف الإجباري على هذا الأساس".

وحيث يتبين بالإطلاع على قرار التوظيف الإجباري وتقرير التوظيف الإجباري المصاحب له، بإعتباره من مكونات قرار التوظيف، أن مصالح الجباية تولت إجراء مراقبة أولية لتصاريح المعقب ضده بعنوان الضريبة التقديرية والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات بعنوان الفترة النشاط المعنية بالمراجعة إستنادا "إلى ضعف رقم المعاملات المصرح به مقارنة بما تم التصريح به من ربح صافي" لإعتماده على نسبة ربح صافية عالية عن سنوات النشاط2004 و2005 و2006 و2007 معتبرة أن "النسبة المعتمدة في قطاع نشاط المطالب بالأداء لا يمكن أن تجاوز نسبة 25 % من رقم المعاملات".

وحيث وطالما ثبت مما سلف بيانه أن مصالح الجباية لم تقتصر أثناء إجرائها لمراقبة أولية على التصاريح الجبائية للمعقب ضدها والمبادرة بتصحيحها على الوثائق والمعلومات المتوفرة لديها سلفا قبل إجراء عملية المراجعة وإنما تجاوزت ذلك وتولت إعتماد وسائل المراقبة الجبائية المعمقة تحت غطاء المراقبة الأولية عبر إعتماد نسبة الربح المعتمدة في القطاع الذي ينشط به المطالب بالضريبة وإعادة إحتساب رقم المعاملات بعنوان الفترة النشاط المعنية بالمراجعة دون إتباع إجراءات المراجعة الجبائية المعمقة ودون تمكين المطالب بالأداء من الضمانات المخولة له قانونا، بما يصير تلك المراجعة مختلة شكلا ويصير قرار التوظيف عرضة للإبطال، بما يكون الحكم المنتقد في طريقه لما قضى بتأييد الحكم الإبتدائي القاضي بإبطال قرار التوظيف الإجباري في طريقه، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الماثل.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة سميرة قيزة وعضوية المستشارين السيدتين نعيمة العرقوبي وسماح عميرة.

وتلي علنا بجلسة يوم 30 أفريل 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

رئيسة الدائرة

سميرة قيزة

المستشار المقرّر

مراد بن مولّي

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي