الجمهوريّة التونسيّة

المحكمة الإداريّـة

الحمد لله

القضيّة عدد: 317058

تاريخ القرار : 30 ديسمبر 2019

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، ،

من جهـة،

والمعقّب ضدّه : القاطن ،

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 4 أفريل 2018 تحت عدد 317058 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بسوسة تحت عدد 1427 بتاريخ 19 أفريل 2011 والقاضي نهائيا بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء من جديد بنقض قرار التوظيف الإجباري للأداء المعترض عليه وإلغاء مفعوله وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضده.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الّذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع بموجب نشاطه المتمثل في نقل البضائع إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على الدخل والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لسنة 2005 والأقساط الإحتياطية لسنة 2006 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2009/390 بتاريخ 21 نوفمبر 2009 يقضي بمطالبته بأداء لفائدة الخزينة العامة مبلغ 24.326،373 د أصلا وخطايا ، فتولى الإعتراض عليه أمام المحكمة الإبتدائية بالقيروان التي تعهدت بالقضية وأصدرت حكما بتاريخ 8 ماي 2010 تحت عدد 1018 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري الأداء المطعون فيه وإجراء العمل به، فتولى المطالب بالأداء الطعن فيه بالإستئناف أمام محكمة الإستئناف بسوسة التي تعهدت بالقضية وأصدرت الحكم المضمن بالطالع موضوع الطعن الماثل.

وبعد الاطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 12 أفريل 2018 والرامية إلى طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف المختصة للنظر فيها بهيئة مجددة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده إستنادا إلى خرق المحكمة المنتقد حكمها للفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بنفض قرار التوظيف الإجباري إستنادا إلى أن الإدارة إعتمدت على قرائن في إطار مراجعتها الجبائية الأولية تتمثل في ثمن شراء عقار خلال سنة التوظيف مع مصاريف المعيشة معتبرة أن تولي مصالح الجباية فيه خرق صريح لأحكام الفصل 37 من م ح إ ج بإعتبار ما إعتمدته من قبيل إعتماد القرائن القانونية والفعلية والتي لا يسوغ إعتمادها إلا في إطار المراجعة الجبائية المعمقة والحال أن الفصل 6 من م ح إ ج ورد تحت عنوان "حق المراقبة" يجعله بحكم موضعه ووفق مطلق عبارته منطبقا في خصوص إمكانية إعتماد القرائن الفعلية والقانونية على كلا نوعي المراجعة الأولية والمعمقة فضلا عن أن عبارة "كل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة" الواردة بالفصل 37 من م ح إ ج وردت مطلقة دون قيد أو شرط في خصوص طبيعة المعلومات والوثائق المعنية أو في خصوص مصدر أو وجه توفرها لدى الإدارة بما لا يحول قانونا دون تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء إعتمادا على معلومات مضمنة بالملفات الجبائية لغيره من المطالبين بالأداء وأن إعتماد العناصر المضمنة بالتصاريح وكل المعلومات المتوفرة لدى الإدارة لمراجعة تلك التصاريح على معنى الفصل 37 من نفس المجلة، يعتبر في حد ذاته إعمالا لمفهوم القرينة المقصود بالفصل بما هي كل إستدلال على شيء مجهول من أمر معلوم وذلك بصرف النظر عن عدم تضمن هذا الفصل لعبارة "القرائن" تحديدا وأنه يتضح بملف قضية الحال يتضح أن الإدارة إعتمدت لتعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده على قرينة نمو الثروة المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وذلك بالإستناد خاصة إلى عقد شراء عقاري متوفر لديها على معنى الفصل 37 من م ح إ ج بموجب إجراء تسجيله بالقباضة المالية وأن إستناد الإدارة في ملف الحال إلى النفقات الظاهرة والجلية للمطالب بالضريبة وكذلك إلى مصاريف معيشته قد تم في إطار طريقة تقديرية للدخل نص عليها القانون صراحة بالفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وبالتالي فإن اللجوء إلى تلك الطريقة يعتبر في حد ذاته إعمالا للقرينة القانونية التي أطلقها المشرع على كل ما أناطه القانون من الحكم بأمور أو أحوال معينة طبقا لأحكام الفصل 480 من م إ ع.

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 21 نوفمبر 2019، وبها تلت المستشارة المقررة السيدة ملخصا من تقريرها الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب وحضر المعقب ضده.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 30 ديسمبر 2019.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث تولت الأستاذة بتاريخ نوفمبر 2018 إعلام بنيابتها على المعقب ضده دون أن تتولى الإدلاء بتقريرها في الرد على مستندات التعقيب.

وحيث أن تقديم إعلام بالنيابة دون إرفاقه بتقرير في الرد على مستندات التعقيب لا يمكن إعتباره بمثابة نيابة لمحام لعدم الخوض في مناقشة المطاعن الموجهة للحكم المنتقد وبالتالي ولئن تم إستدعاء الأستاذة نائبة المعقب ضده لجلسة المرافعة فإنه يتجه عدم التنصيص على إسمها في طالع القرار التعقيبي الماثل.

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 المتعلق بخرق الفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسكت المعقبة بخرق المحكمة المنتقد حكمها للفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بنقض قرار التوظيف الإجباري إستنادا إلى أن الإدارة إعتمدت على قرائن في إطار مراجعتها الجبائية الأولية تتمثل في ثمن شراء عقار خلال سنة التوظيف مع مصاريف المعيشة معتبرة أن تولي مصالح الجباية فيه خرق صريح لأحكام الفصل 37 من م ح إج بإعتبار ما إعتمدته من قبيل إعتماد القرائن القانونية والفعلية والتي لا يسوغ إعتمادها إلا في إطار المراجعة الجبائية المعمقة والحال أن الفصل 6 من م ح إ ج ورد تحت عنوان "حق المراقبة" يجعله بحكم موضعه ووفق مطلق عبارته منطبقا في خصوص إمكانية إعتماد القرائن الفعلية والقانونية على كلا نوعي المراجعة الأولية والمعمقة فضلا عن أن عبارة "كل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة" الواردة بالفصل 37 من م ح إ ج وردت مطلقة دون قيد أو شرط في خصوص طبيعة المعلومات والوثائق المعنية أو في خصوص مصدر أو وجه توفرها لدى الإدارة بما لا يحول قانونا دون تعديل الوضعية

الجبائية للمطالب بالأداء إعتمادا على معلومات مضمنة بالملفات الجبائية لغيره من المطالبين بالأداء وأن إعتماد العناصر المضمنة بالتصاريح وكل المعلومات المتوفرة لدى الإدارة لمراجعة تلك التصاريح على معنى الفصل 37 من نفس المجلة، يعتبر في حد ذاته إعمالا لمفهوم القرينة المقصود بالفصل بما هي كل إستدلال على شيء مجهول من أمر معلوم وذلك بصرف النظر عن عدم تضمن هذا الفصل لعبارة "القرائن" تحديدا وأنه يتضح من ملف قضية الحال أن الإدارة إعتمدت لتعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده على قرينة نمو الثروة المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وذلك بالإستناد خاصة إلى عقد شراء عقار متوفر لديها على معنى الفصل 37 من م ح إ ج بموجب إجراء تسجيله بالقباضة المالية وأن إستناد الإدارة في ملف الحال إلى النفقات الظاهرة والجلية للمطالب بالضريبة وكذلك إلى مصاريف معيشته قد تم في إطار طريقة تقديرية للدخل نص عليها القانون صراحة بالفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وبالتالي فإن اللجوء إلى تلك الطريقة يعتبر في حد ذاته إعمالا للقرينة القانونية التي أطلقها المشرع على كل ما أناطه القانون من الحكم بأمور أو أحوال معينة طبقا لأحكام الفصل 480 من م إ ع.

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 صرح بها المطالب بالأداء والتي يمكن أن تتحصل عليها في إطار حق الإطلاع المخول 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 مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

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 المعدلة، أما في الصورة التي لا تكتفي فيها الإدارة بذلك وتلتجئ إلى البحث والإستشراد أو 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 و43 من مجلة الضريبة يخرجها من طورها الأولي لتتحول إلى مراجعة معمقة ويخضها بالتالي إلى الإجراءات الأساسية التي أوجبها الفصل 39 من م ح إ ج ويتعين 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 "لا يمكن لمصالح الجباية إجراء المراجعة الأولية للتصاريح والعقود والكتابات المودعة لديها وقد ثبت من القرار المعترض عليه أن الإدارة إعتمدت على قرائن تتمثل في ثمن شراء عقار خلال سنة التوظيف مع مصاريف المعيشة. وحيث أن هذه الطريقة لا يمكن اللجوء إليها إلا في إطار المراجعة الجبائية المعمقة التي يحق للإدارة فيها إعتماد القرائن القانونية والفعلية وهذا الإتجاه يتدعم من خلال ما نص عليه الفصل 37 من م ح إ ج ومن خلال الإجراءات الجبائية التي سنها المشرع في إطار المراجعة المعمقة والتي من شأنها أن توفر ضمانات أكثر للمطالب بالأداء. وحيث ثبت بذلك أن قرار التوظيف الإجباري للأداء المعترض عليه تأسس على طريقة غير قانونية لتوظيف الأداء وكان مخالفا لأحكام الفصلين 37 و 38 من م ح إ ج".

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 على الدخل الأشخاص الطبيعيين لسنة 2005 والأقساط الإحتياطية للثلاثية الأولى والثانية والثالثة لسنة 2006 والأداء على القيمة المضافة للفترة الممتدة من غرة جانفي 2005 إلى غاية 31 ديسمبر 2005 والمعلوم على المؤسسات لذات الفترة السالف على إثر معاينة غياب تطابق بين المداخيل المصرح بها وقيمة شراء العقار وتولت الإعتماد على القرائن الفعلية والقانونية المتمثلة في "عقد إقتناء عقار بتاريخ 11 أفريل 2005 بمبلغ قدره26.850،000 د" وبإعتماد "الطريقة التقديرية لتعديل الدخل الخاضع للضريبة على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة مع إضافة مصاريف المعيشة".

وحيث ولئن يسوغ لمصالح الجباية إعتماد عقد البيع المودع لديها والمتعلق بعقد إقتناء عقار من قبل المعقب ضده في ضبط المداخيل الخاضعة للإداء في إطار المراجعة الجبائية الأولية فإنه، في المقابل، وطالما ثبت أن مصالح الجباية لم تقتصر أثناء إجرائها لمراقبة أولية على التصاريح الجبائية للمعقب ضده والمبادرة بتصحيحها إعتمادا حصرا على الوثائق والمعلومات المتوفرة لديها سلفا قبل إجراء عملية المراجعة وإنما تجاوزت ذلك وتولت إعتماد وسائل المراقبة الجبائية المعمقة تحت غطاء المراقبة الأولية عبر إعادة تقييم دخل المطالب بالأداء الخاضع للأداء وتعديله بالإستناد إلى الطريقة التقديرية في ضبط الدخل الخاضع للأداء وإعادة تقييم مداخيله بطريقة جزافية على أساس نمو ثروته و إلى نفقاته الظاهرة والجلية، بما يصير تلك المراجعة مختلة شكلا ويصير قرار التوظيف عرضة للإبطال، بما يكون الحكم المنتقد في طريقه لما قضت بنقض قرار 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 الحكم عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيدة سميرة قيزة وعضويّة المستشارين السيدتين نجلاء ابراهم وفاتن هادف.

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

رئيسة الدّائرة	المستشارة المقررة
سميرة ڤيزة	سناء المديـني

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي