الجمهوريّة التونسيّة

المحكمة الإداريّة

القضيّة عدد: 311533

تاريخ القرار: 22 مارس 2019

الحمد لله،

قرار تعقيبي

بإسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة في شخص ممثلها القانوني مقرّها بمكاتبها الكائنة بشارع ، عدد **،

**** تونس،

من جهة،

المعقب ضده: ********** القاطن بنهج القصبة، تونس نائبه الأستاذ ********** الكائن مكتبه بنهج إبن ، عدد **** تونس،

من جهة أخرى،

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 13 سبتمبر 2010 تحت عدد 311533 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 99365 بتاريخ 5 ماي 2010 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي المطعون فيه.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الّذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة شملت للفترة الممتدة من غرة جانفي 2003 إلى 30 سبتمبر 2007 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2008/508 بتاريخ 28 نوفمبر 2008 يقضي بمطالبته بأداء لفائدة الخزينة العامة مبلغ قدره 10.347،748 د أصلا وخطايا، فتولى الإعتراض عليه أمام المحكمة الإبتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت حكما بتاريخ 21 أفريل 2009

تحت عدد 3366 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري تحت عدد 2008/508 بتاريخ 28 نوفمبر 2008 ، فتولت المعقبة الطعن فيه بالإستئناف أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت الحكم المضمن بالطالع موضوع الطعن الماثل.

وبعد الاطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 21 سبتمبر 2010 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 الجهة المعقب ضدها إستنادا إلى ما يلي:

أولا: سوء تأويل المحكمة المنتقد حكمها للفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما سايرت محكمة البداية معتبرة أن تولي مصالح الجباية الإعتماد الإستقصاءات الواردة عليها من الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي والتحري عن مبلغ الأجور وإعتمادها لتحديد أساس الضريبة فيه خرق صريح لأحكام الفصل 37 من م ح إج بإعتبار ما إعتمدته من قبيل إعتماد القرائن القانونية والفعلية ضمن الصلاحيات المخولة لها صلب الفصل 6 من م ح إ ج والحال أن أحكام الفصل 37 من ذات المجلة لم تقصر أسس المراجعة الأولية والحال أنه تتوفر المعلومات لمصالح الجباية إما آليا في إطار إبرام الصفقات العمومية أو بمقتضى المطالب التي توجهها للغير في إطار ممارسة حقها في الإطلاع المنصوص عليه بالفصل 16 من م ح إ ج مثلما هو الشأن في قضية الحال طالما وأن تلك المطالب عامة ومجردة ولا تتعلق بأشخاص معينين بذواتهم. وحيث توفرت لمصالح الجباية معلومات لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي، بإعتبارها من الوسائل المتاحة لإدارة الجباية لإثبات وعاء الضريبة، تخص الأجور الممنوحة من المعقب ضده لأجرائه وإعتمدتها أساسا لتحديد رقم المعاملات والأرباح الصافية بما يكون معه حكم محكمة الإستئناف مبني على فهم خاطئ لأحكام الفصل 37 من م ح إ ج لما قدحت في إجراءات المراجعة الأولية طالما وأن الإدارة لم تسع للحصول المعلومات بل إستندت إلى معلومات عامة توجد بحوزتها تشمل العديد من المطالبين بالأداء.

ثانيا: سوء تطبيق محكمة الحكم المنتقد لأحكام الفصلين 6 و 37 من م ح إ ج بمقولة أن أحكام الفصل 6 وردت عامة بالقسم الأول "حق المراقبة الجبائية" من العنوان الأول "المراقبة الجبائية" من المجلة المذكورة وهي تدخل في إطار الصلاحيات العامة الممنوحة لمصالح الجباية ولو قصد المشرع إستبعاد تطبيق تلك الأحكام في إطار المراجعة الجبائية الأولية لنص على ذلك بصراحة 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 وأنه توفرت لمصالح الجبائية في قضية الحال معلومات لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي تخص الأجور الممنوحة من السيد الطاهر الأفراني لأجرائه وإعتمدتها أساسا لإعادة تحديد أرقام المعاملات والأرباح الصافية لأن مبلغ الأجور التي إعتمدتها الإدارة هي طريقة إستدلال مفادها إعمال ما هو معلوم للتوصل لما هو مجهول لأنه يحق للإدارة إعتماد قرائن قانونية وفعلية وبالتالي الإنطلاق من مبالغ نفقات المستخدمين واليد العاملة للوصول إلى إعادة تكوين أرقام المعاملات والأرباح الصافية عبر تطبيق ضارب قدره 3،5 على مبالغ هذه النفقات المستقصات من الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي.

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 14 فيفري 2019، وبها تلا المستشار المقرر السيد مراد بن مولّي ملخصا من تقريره وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب وحضر الأستاذ ********** نيابة عن الأستاذ ********** وتمسك في حق زميله.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 22 مارس 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:

حيث تولى نائب المعقب ضده تبليغ نظير من تقريره في الرد على مستندات التعقيب مباشرة إلى المعقبة.

وحيث إقتضى الفصل 69 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية أنه "يتم إبلاغ المذكرات وغيرها من الوثائق حسب الصيغ العادية المتبعة من طرف العدول المنفذين أو حسب الصيغ المنصوص عليها بقوانين خاصة بالنسبة للدولة أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الجماعات المحلية".

وحيث وطالما تولى نائب المعقب ضده بتاريخ 23 أكتوبر 2010 الإدلاء بتقرير في الرد تضمن ما يفيد تبليغه مباشرة للمعقبة عبر إيداعه مباشرة بمكتب الضبط لهذه الأخيرة مخالفا للصيغ والإجراءات المنصوص عليها بالفصل 69 (جديد) المشار إليه أعلاه، فإنه يتجه الإعراض عنه.

عن المطعنين المتعلقين بسوء تأويل الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وبسوء تطبيق أحكام الفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لإتحادهما ووحدة القول فيهما:

حيث تمسكت المعقبة بسوء تأويل المحكمة المنتقد حكمها للفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما سايرت محكمة البداية معتبرة أن تولي مصالح الجباية الإعتماد الإستقصاءات الواردة عليها من الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي والتحري عن مبلغ الأجور وإعتمادها لتحديد أساس الضريبة فيه خرق صريح لأحكام الفصل 37 من م ح إج بإعتبار أن ما إعتمدته يعد من قبيل إعتماد القرائن القانونية والفعلية ضمن الصلاحيات المخولة لها صلب الفصل 6 من م ح إ ج والحال أن المراجعة الأولية طبقا لأحكام الفصل 37 من ذات المجلة تتم على أساس جميع المعلومات المتوفرة لدى مصالح الجباية والتي يتم إستعمالها للتحقق من صحة العناصر المضمنة بالتصاريح والكتابات المودعة من قبل المطالب بالأداء بناء على ما يتوفر لمصالح الجباية من معلومات إما آليا في إطار إبرام الصفقات العمومية أو بمقتضى المطالب التي توجهها للغير في إطار ممارسة حقها في الإطلاع المنصوص عليه بالفصل 16 من م ح إ ج مثلما هو الشأن في قضية الحال طالما وأن تلك المطالب عامة ومجردة ولا تتعلق بأشخاص معينين بذواتهم. وحيث توفرت لمصالح الجباية معلومات لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي، بإعتبارها من الوسائل المتاحة لإدارة الجباية لإثبات وعاء الضريبة تخص الأجور الممنوحة من المعقب ضده لأجرائه وإعتمدتها أساسا لتحديد رقم المعاملات والأرباح الصافية بما يكون معه حكم محكمة الإستئناف مبني على فهم خاطئ لأحكام الفصل 37 من م ح إ ج لما قدح في إجراءات المراجعة الأولية طالما وأن الإدارة لم تسع للحصول المعلومات بل إستندت إلى معلومات عامة توجد بحوزتها تشمل العديد من المطالبين بالأداء كما تمسكت المعقبة بسوء تطبيق محكمة الحكم المنتقد لأحكام الفصلين 6 و 37 من م ح إ ج بمقولة أن أحكام الفصل 6 وردت عامة بالقسم الأول "حق المراقبة الجبائية" من العنوان الأول "المراقبة الجبائية" من المجلة المذكورة وهي تدخل في إطار الصلاحيات العامة الممنوحة لمصالح الجباية ولو قصد المشرع إستبعاد تطبيق تلك الأحكام في إطار المراجعة الجبائية الأولية لنص على ذلك بصراحة 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 وأنه توفرت لمصالح الجباية في قضية الحال معلومات لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي تخص الأجور الممنوحة من السيد الطاهر الأفراني لأجرائه وإعتمدتها أساسا لإعادة تحديد أرقام المعاملات والأرباح الصافية لأن مبلغ الأجور التي إعتمدتها الإدارة هي طريقة إستدلال مفادها إعمال ما هو معلوم للتوصل لما هو مجهول لأنه يحق للإدارة إعتماد قرائن قانونية وفعلية وبالتالي الإنطلاق من مبالغ نفقات المستخدمين واليد العاملة للوصول إلى إعادة تكوين أرقام المعاملات والأرباح الصافية عبر تطبيق ضارب قدره 3،5 على مبالغ هذه النفقات المستقصات من الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي.

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 ولا 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 م ح إج.

وحيث تبين بالإطلاع على الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف خلصت إلى أنه يتضح بتفحص قرار التوظيف الإجباري "أن المستأنف ضده خضع لمراجعة جبائية أولية شملت الفترة الممتدة بين 2003 و2006 نتج عنها صدور القرار المطعون فيه إعتمدت فيه الإدارة على الإستقصاءات لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي.... وحيث أن تولي الإدارة إعتماد الإستقصاءات الواردة عليها عن الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي والتحري عن مبلغ الأجور وإعتمادها كأساس لتحديد أساس الضريبة في خرق صريح لأحكام الفصل 37 من م ح إ ج بإعتبار أن ما إعتمدته يعتبره من قبيل إعتماد القرائن القانونية والفعلية ضمن الصلاحيات المخولة لها صلب أحكام الفصل 6 من م ح إ ج لإجراء المراجعة المعمقة. وحيث يكون تبعا لذلك قرار التوظيف فاقدا للسند وجاء مخالفا للقانون واتجه إبطاله".

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 دخل الأشخاص الطبيعيين شملت للفترة الممتدة من غرة جانفي 2003 إلى 31 ديسمبر 2006 والأقساط الإحتياطية للفترة الممتدة من غرة جانفي 2004 إلى 30 سبتمبر 2007 لتتولى مصالح الجباية تصحيح التصاريح الجبائية المعنية بخصوص أرقام المعاملات المصرح بها إستندا إلى كل من "التصاريح الجبائية المودعة تلقائيا بالقباضة المالية بباب سويقة وإستقصاءات من الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي" وذلك عبر إجراء مقارنة بين الأجور المصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي والأجور المصرح بها في مادة الخصم من المورد لسنة 2006.

وحيث وطالما ثبت مما سلف بيانه 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 إعتماد إستقصاءات من الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي وإجراء مقارنة الأجور المصرح بها لدى الصندوق المذكور والأجور المصرح بها في مادة الخصم من المورد لسنة 2006 وإعادة إحتساب رقم المعاملات بعنوان فترة نشاط المعنية بالمراجعة دون إتباع إجراءات المراجعة الجبائية المعمقة ودون تمكين المطالب بالضريبة من الضمانات المخولة له قانونا، بما يصير تلك المراجعة مختلة شكلا ويصير قرار التوظيف عرضة للإبطال، بما يكون الحكم المنتقد في طريقه لما قضت بتأييد الحكم الإبتدائي القاضي بإبطال قرار التوظيف الإجباري في طريقه، الأمر الذي يتجه معه رفض

المطعن الماثل كرفض التعقيب برمته.

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 السيد عبد الرزاق الزنوني والسيدة سماح عميرة.

وتلي علنا بجلسة يوم 22 مارس 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

رئيسة الدائرة

سميرة قيزة

المستشار المقرّر

مراد بن مولّي

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي