الحمد لله،

الجمهوريّـــة التـــونسيّـــة
مجـــلس الدولـــة
المحكـــمـــة الإداريّـــــة

القضيّـــة عـــدد: 312577
تاريخ القرار : 30 ماي 2016

2 جوان 2016

قـــرار تعقيبـــي

باســـم الشـــعب التونســـي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المـــعـــقّـــبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بشارع ********** عدد ***، تونس،

من جهـــــة،

والمـــعقّـــب ضدّه : **********، مقرّه بنهج **********، عدد*****، برج **********، أريانة، نائبه الأستاذ **********، الكائن مكتبه بنهج **********، عدد *****، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابـــة المحكمـــة بتاريخ 31 جانفي 2012 تحت عدد 312577 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتـــونس بتاريخ 11 ماي 2011 في القضية عدد 16477 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بـــإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه خضع بصفته صـــاحب مؤسسة لتعليم السياقة إلى مراجعة جبائية أوّلية تعلّقت بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعـــيين لســـنتي 2005 و2006 والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجاريـــة أو المهنية عن الفترة الممتدّة من 1 فيفري 2005 إلى 31 ديسمبر 2007 والأقساط الإحتياطية لســـنة 2006 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 29 جويلية 2009 تحـــت عـــدد

09/683 يقضي بضبط مبلغ الأداءات والخطايا الموظّفة عليه بما قدره ستة عشرة ألفا وخمسمائة وستة عشرة دينارا و762 من المليمات (16.516,762د)، فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائية بتونس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 15 جويلية 2010 في القضية عدد 1151 بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء، فاستأنفته إدارة الجباية أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 15 فيفري 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف المختصة للنظر فيها بتركيبة مغايرة وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا- إنكار الطابع الواقعي للنزاع الجبائي، بمقولة أنّ محكمة البداية قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري بتعلّة أنّه جاء خاليا من كلّ ما يفيد اعتماد الإدارة مقياسا موضوعيا يبرّر حق المراجعة وقد أيّدتها في ذلك محكمة الحكم المطعون فيه لتعتبر أن قرار التوظيف لم يكن مؤسسا على معطيات واعية وإنّما على الإفتراض والتخمين، والحال أنّ إدارة الجباية استندت في تعديلها للوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه على جملة من المقاييس التي منها اعتماد معدل 3 ساعات تعليم قانون الطرقات في اليوم بثمن قدره 5 دنانير للساعة الواحدة و6 ساعات تعليم سياقة بثمن قدره 11 دينار الساعة الواحدة بالنسبة إلى سنة 2005 و12 دينار بالنسبة إلى سنتي 2006 و2007 مع اعتبار فترة ممارسة نشاط بـ 300 يوم في السنة، وهي جميعها معطيات تتماشى مع طبيعة النشاط ومع الأسعار المتداولة.

ثانيا- إنكار الطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد إنتهت إلى تأييد الحكم الإبتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف بالإستناد إلى خلوّ ذلك القرار ممّا يفيد إعتماد إدارة الجباية على مقاييس موضوعية تبرّر المراجعة، في حين أنّ إدارة الجباية أسست توظيفها للأداء على معطيات موضوعية ومنطقية بالنسبة للنشاط الذي يمارسه المعني بالأمر وتوصّلت إلى أرقام معاملات أدنى حتى من تلك المحققة واقعيا، كما أنّ محكمة الإستئناف تخلّت عن سلطتها الإستقصائية التي تخوّل لها البحث في واقع الأمور طبقا لما تمليه وقائع القضية ومؤيّداتها حتى يتسنّى لها تطبيق القانون بصورة سليمة مثلما استقرّ على ذلك فقه قضاء المحكمة الإدارية.

وبعد الإطّلاع على مذكرة الأستاذ **********في الردّ على مستندات التعقيب نيابة عن المعقّب ضدّه المدلى بها بتاريخ 17 مارس 2012 والتي تمسك فيها برفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى أنّ المطعنين المتمسك بهما من قبل إدارة الجباية لم تسبق إثارتهما لدى قضاة الأصل ووردا بالتالي لأوّل مرة

لدى التعقيب الأمر الذي يجعلهما مرفوضين على معنى أحكام الفصل 72 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية، وفضلا عن ذلك فإنّه من المستقرّ عليه في فقه قضاء المحكمة الإدارية أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء يبقى محمولا على الإدارة وقد خوّل لها الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية اعتماد القرائن القانونية والفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل مماثلة وهي قرائن اشترط الفصل 486 من مجلة الإلتزامات والعقود لإعتمادها أن تكون قوية ومتظافرة، لكنّ عمل إدارة الجباية اتّسم بالتخمين والإفتراض إذ أنّها لم تأت بما من شأنه أن يثبت طريقة تعديل الوضعية الجبائية للمعني بالأمر وكان بذلك الحكم المطعون فيه في طريقه لمّا انتهى إلى تلك النتيجة.

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 25 أفريل 2016، وبها تلا المستشار المقرّر السيد محمّد اللطيّف ملخّصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمستندات الطعن طالبا الحكم طبقها ولم يحضر الأستاذ ********** نائب المعقبّ ضدّه وبلغه الإستدعاء.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 30 ماي 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرّح بما يلي :

- **من جهة الشكل :**

حيث قُدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- **من جهة الأصل :**

عن المطعنين المأخوذين من إنكار الطابع الواقعي والإستقصائي للنزاع الجبائي :

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ محكمة البداية قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري بتعلّة أنّه جاء خاليا من كلّ ما يفيد اعتماد الإدارة مقياسا موضوعيا يبرر حق المراجعة وقد أيّدتها في ذلك محكمة الحكم

المطعون فيه لتعتبر أنّ قرار التوظيف لم يكن مؤسسا على الواقع وإنّما على الإفتراض والتخمين، والحال أنّ إدارة الجباية استندت في تعديلها للوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه على جملة من المقاييس التي منها اعتماد معدل 3 ساعات تعليم قانون الطرقات في اليوم بثمن قدره 5 دنانير للساعة الواحدة و6 ساعات تعليم سياقة بثمن قدره 11 دينار للساعة الواحدة بالنسبة إلى سنة 2005 و12 دينار للساعة الواحدة بالنسبة إلى سنتي 2006 و2007 مع اعتبار فترة ممارسة نشاط بـ 300 يوم في السنة، وهي جميعها معطيات تتماشى مع طبيعة النشاط ومع الأسعار المتداولة، كما أنّ محكمة الإستئناف تخلّت عن سلطتها الإستقصائية التي تخوّل لها البحث في واقع الأمور طبقا لما تمليه وقائع القضية ومؤيّداتها حتى يتسنّى لها تطبيق القانون بصورة سليمة مثلما استقرّ على ذلك فقه قضاء المحكمة الإدارية.

وحيث دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّه لم يسبق لإدارة الجباية أن أثارت هذا المطعن لدى قضاة الأصل وورد بالتالي لأوّل مرة لدى التعقيب الأمر الذي يجعله حريّا بالرفض على معنى أحكام الفصل 72 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية، كما أنّه من المستقرّ عليه في فقه قضاء المحكمة الإدارية أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء يبقى محمولا على الإدارة وقد خوّل لها الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية اعتماد القرائن القانونية والفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلّق باستغلالات أو مصادر دخل مماثلة وهي قرائن اشترط الفصل 486 من مجلة الإلتزامات والعقود لإعتمادها ان تكون قوية ومتظافرة، لكنّ عمل إدارة الجباية اتّسم بالتخمين والإفتراض إذ أنّها لم تأت بما من شأنه أن يثبت طريقة تعديل الوضعية الجبائية للمعني بالأمر وكان بذلك الحكم المطعون فيه في طريقه لمّا انتهى إلى تلك النتيجة.

وحيث وخلافا لما تمسك به نائب المعقّب ضدّه فقد ثبن بمراجعة أوراق الملف الإستئنافي أنّ إدارة الجباية قد سبق لها التمسك أمام محكمة الإستئناف بمضمون هذا المطعن.

وحيث ثبت من قرار التوظيف الإجباري للأداء موضوع النزاع الماثل أنّه كان نتاجا لخضوع المعقّب ضدّه إلى مراجعة جبائية أوّلية على معنى أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث يقتضي الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه : " تتمّ المراجعة الأوّلية للتصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجباية على أساس العناصر التي تضمنتها وكلّ الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة ... ".

وحيث يُفهم من الأحكام السالف بيانها أنّ المراجعة الجبائية الأوّلية تقتصر على مراقبة التصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجباية وأنّها لا تخوّل للإدارة اعتماد عناصر أخرى كالقرائن القانونية والفعلية التي لا يمكن اللجوء إليها إلاّ في إطار المراجعة الجبائية المعمقة على معنى أحكام الفصل

38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أو في إطار توظيف الأداء من أجل الإغفال الكلي عن إيداع التصاريح الجبائية والعقود وفقا لأحكام الفصلين 47 و48 من نفس المجلة.

وحيث جرى عمل هذه المحكمة على اعتبار أنّه متى أفضت المراجعة الأولية إلى اكتشاف مداخيل غير مصرح بها فإنه يجوز لإدارة الجباية تصحيح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج تلك المداخيل المخفية ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى إتباع إجراءات المراجعة المعمقة، أما إذا ما تراءى لها عدم الإكتفاء بذلك والإلتجاء إلى البحث في عناصر الذمة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخيله بطريقة جزافية فإنه يتعين عليها إعلامه مسبقا بإجراء المراقبة وبحقه في الإستعانة بمن يختاره أثناء سيرها مع تمكينه من جميع الضمانات المخوّلة له في إطار المراجعة المعمقة المنصوص عليها بالفصول 38 و 39و 40 و41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث وعليه، فإنّ لجوء إدارة الجباية إلى عناصر توظيف أخرى غير تلك المتوفرة لديها من التصاريح والكتائب والوثائق المودعة لدى مصالحها أو لدى إدارات أخرى يعدّ تجاوزا منها لحدود المراجعة الأوّلية، وهي من الخروقات التي تمسّ الإجراءات الأساسية التي تؤدّي إلى بطلان إجراءات التوظيف في مجملها وتثيرها المحكمة من تلقاء نفسها.

وحيث ومهما يكن من أمر فإنّ عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالضريبة لتحلّ محلّه حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة.

وحيث أنّ القرينة هي ما يستدلّ به عن شيء غير معلوم بشيء معلوم بالإعتماد على فكرة الشيء المعتاد، هذا وقد جرى فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّ القرائن القانونية والفعلية لا تتكوّن عن طريق الإفتراض والإستنباط وإنما ترتكز على الواقع الملموس.

وحيث تبيّن بمراجعة قرار التوظيف الإجباري للأداء المسلّط على المعقّب ضدّه أنّه لئن جاء به اعتماد مصالح الجباية على القرائن القانونية والفعلية لضبط قاعدة الأداء المستوجب، فإنّ ما تأسّست عليه الإدارة من معطيات تمثّلت في اعتماد معدل ساعات تعليم قانونا الطرقات والسياقة في اليوم والسنة ومعدل ثمن الساعة الواحدة لا يعدو أن يكون مجرّد تخمينات وإفتراضات لم تتعزّز بالإثباتات التي يمكن أن تجعلها قرائن حقيقية كتوظيف سابق على نشاط مماثل أو عناصر واقعية أو قانونية تدلّ على حقيقة تلك المعطيات.

وحيث وعليه، فإنّ ما اعتمدته الإدارة ضمن قرار التوظيف الإجباري للأداء موضوع النزاع كان اعتباطيا ومن باب التخمين ومفتقرا للحجة والدليل، وتكون تبعا لذلك محكمة الحكم المطعون فيه قد أصابت لمّا قضت بذلك وتعيّن لذلك رفض هذين المستندين لعدم وجاهتهما كرفض التعقيب برمّته.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاتي وعادل الصبّاغ.

وتلي علنا بجلسة يوم 30 ماي 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

رئيس الدّائرة

رضا بن محمود

المستشار المقرر

محمّد اللطيّف

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

توفيق بوعزايد