

الحمد لله،



الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية

القضية عدد: 312010

تاريخ القرار : 15 جويلية 2016

قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب :، مقرّه بنهج، عدد، قرطاج، تونس، نائبه الأستاذ
.....، الكائن مكتبه بشارع، عدد، تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدها : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع
عدد، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الأستاذ نيابة عن المعقّب المذكور
أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 16 ماي 2011 تحت عدد 312010 طعنا في الحكم الصادر عن
محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 27 فيفري 2008 في القضية عدد 55402 والقاضي بقبول
الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل
المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن المعقّب خضع بصفته بائع مصوغ
ومواد جلدية وساعات وهدايا إلى مراجعة معمّقة لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والخصم من المورد والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والأداء على التكوين المهني بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2000 إلى 31 ديسمبر 2003 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 12 أكتوبر 2005 تحت عدد 2005/439 يقضي بضبط مبلغ الأداءات والخطايا الموظفة عليه بما قدره مائة وثلاثة آلاف وستمائة وإثنان وثمانين دينارا و485 من المليمات (103.682,485د)، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 23 مارس 2006 في القضية عدد 1584 بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري وإجراء العمل به، فاستأنفه 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 الأستاذ نيابة عن المعقب بتاريخ 29 جوان 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس للنظر فيها بميزة أخرى وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً- خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أنّ الحق المخوّل لإدارة الجباية غلى معنى الفصل 7 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المتعلق بحق الإطلاع يتعلق فقط بطلب إرجاع الحسابات وهوية أصحابها وتاريخ فتحها وغلقها بل يتعدّاه إلى مطالبة المعني بالأمر بالكشوفات البنكية للإطلاع عليها وهو ما يتناقى وما ورد بالفصل المذكور.

ثانيا- خرق أحكام الفصلين 7 و8 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف المطعون في حكمها اعتبرت أنّ المراجعة الحسابية التي خضع لها المطالب بالضريبة تشمل جميع وضعيته الجبائية وأنّ دخله الجملي المهني والشخصي خاضع للضريبة والحال أنّ الفصلين المذكورين لم يتضمنا تعريفا للدخل المهني ولم يحدّثا تفرّيقا بين الدخل الشخصي والدخل المهني ولم ينصا على خضوع كليهما للضريبة.

ثالثا- خرق وسوء تأويل أحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون اعتبرت فيه أنّ سحب الإمتيازات لا يتمّ حسب الفصل 65 المذكور إلّا في الحالة التي يكون فيها الإمتياز ممنوحا بموجب قرار إداري وهي غير صورة الحال، في حين أنّ أحكام الفصل المذكور جاءت مطلقة ولم تفرق بين الإمتيازات الممنوحة بموجب قرارات إدارية والإمتيازات المتوفرة شروطها تلقائيا وهي بذلك تشمل كامل الإمتيازات ولا يمكن تأويل أحكامها إلّا بصورة ضيقة ولا يمكن بالتالي منح الإدارة

حق سحب الإمتيازات الجبائية في غياب الإجراءات الخاصة بالسحب ولا توظيف الأداء إجباريا في صورة عدم احترامها إجراءات الفصل 65 المذكور، هذا وإن تدخل المشرع بموجب الفصل 76 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 لتتقيح الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتمكين الإدارة من اتخاذ قرار في التوظيف الإجباري بغض النظر على أحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات لا ينسحب على التزاع الراهن باعتباره جاء لاحقا لصدور قرار التوظيف المطعون فيه بما يغدو معه تأييد محكمة الإستئناف لسحب الإمتياز الجبائي من المعقّب في غياب قرار سحب معلّل ودون الإستماع إليه ينطوي على خرق للقانون.

رابعا- خرق أحكام الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد أيّدت إدارة الجباية في سحب الإمتيازات التي يتمتّع بها المعقّب بعنوان إعادة استثمار المداخيل عبر الإكتساب في رأسمال الشركات المنضوية تحت أحكام المجلة المذكورة بتعلّة عدم مسكه لمحاسبة قانونية والحال أن أحكام الفصل المذكور ولئن اشترطت مسك المطالب بالضرية لمحاسبة قانونية للإنتفاع بالطرح الجبائي فإنّها لم ترتّب أيّ جزاء على رفض المحاسبة.

خامسا- خرق أحكام الفصول 9 و16 و17 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 9 من الدستور، بمقولة أنّ الفصل 9 المذكور نصّ على حماية المعطيات الشخصية، هذا وقد حصر المشرع صلب الفصلين 16 و17 سالفين الذكر حق إدارة الجباية في الإطلاع على الحسابات البنكية في أرقامها فحسب ولم يجز لها الإطلاع على الكشوفات البنكية، كما أنّه لا وجود لأي نص قانوني يجبر المطالب بالضرية الماسك لمحاسبة على تقديم الكشوفات البنكية لحساباته الخاصة غير المهنية، هذا وقد رفضت إدارة الجباية محاسبة المعقّب لعدم وجود حساب بنكي بها، كما اعتبرت محكمة الحكم المنتقد أنّ حق الإدارة في الإطلاع لا يتعلق فقط بطلب إرجاع الحسابات وهوية أصحابها وتاريخ فتحها وغلقها بل يتعدّاه إلى المطالبة بالكشوفات البنكية للإطلاع عليها ومراقبة التقييدات الواردة بها ومقارنتها مع مضمون المحاسبة واعتمادها كرقم معاملات، والحال أنّ الحساب البنكي الذي يمسه المعني بالأمر يسجل عمليات شخصية وليس مهنية مثلما هو ثابت من التحريرات المظروفة بأوراق الملف.

سادسا- خرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّه يفهم من مقتضيات الفصل المذكور أنّ السند الأول للمراجعة الجبائية المعمّقة هي المحاسبة، هذا وقد استبعدت مصالح الجباية محاسبة المعقّب دون بيان مواطن الخلل فيها وبدعوى عدم احتوائها على حساب بنكي وعدم

تأييد فواتورات الشراء وهي مبررات لا تمتّ للتسجيلات المحاسبية بأيّ صلة، بما يجعل تأييد محكمة الحكم المنتقد لقرار التوظيف رغم ذلك مخالفا للقانون.

سابعا- خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أن قرار التوظيف الإلزامي للأداء جاء نحاليا من الأسس القانونية التي استندت إليها إدارة الجباية لرفض محاسبة المعقّب خلافا لما يقتضيه الفصل 50 المذكور الذي أوجب أن يتضمن ذلك القرار جملة من التنصيصات الوجوبية التي من بينها الأسس القانونية التي انبنى عليها، كما أنّه لم يعلّل أسباب استبعاد الإمتيازات الجبائية المنصوص عليها صلب مجلة تشجيع الإستثمارات والنسب المعتمدة لإعادة تأليف المرائب، بما يجعل إقرار محكمة الإستئناف لحكم البداية الذي قضى بتأييد قرار التوظيف مخالفا للقانون.

ثامنا- خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّه رغم تقديم المطالب بالضرية ما يفيد حقيقة موارده وقيم الدليل على الشطط في التوظيف من خلال إثبات مسكه لمحاسبة قانونية وعجز إدارة الجباية على إثبات أيّ خلل محاسبي، فقد أيّدت محكمة الحكم المنتقد استبعاد المحاسبة واعتماد القرائن القانونية مخالفة بذلك أحكام الفصل 65 المذكور.

تاسعا- استبعاد المحاسبة دون موجب قانوني، بمقولة أنّه رغم ثبوت مسك المطالب بالضرية لمحاسبة قانونية مطابقة لمقتضيات القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات حيث كان دفتر المحاسبة مرقما ومؤشرا عليه بكتابة المحكمة الابتدائية بتونس وإيداعه نسخة من البرنامج الأولي مسجلة على أقراص ممغنطة لدى مكتب مراقبة الأداءات بملق الوادي وتقديمه لجميع الوثائق المحاسبية والدفاتر للمراقبين، فقد استبعدت الإدارة المحاسبة لعدم تقديم الكشوفات البنكية ولوجود شراعات غير مدعمة بفواتير والحال أنّ الحسابات البنكية التي يمتلكها المعني بالأمر هي حسابات شخصية وليست مهنية وهو بالتالي غير مجبر قانونا على تقديم كشوفات بشأنها، كما أنّه لا شيء يوجب قانونا مسك حساب خاص بالنشاط المهني وهو مبدأ يمكن استنتاجه من حرية التصرف وحرية تسيير المؤسسات الفردية إذ من حق كلّ شخص أن لا يفتح حسابا بنكيا وأن يمسك حسابا بريديا أو يحتفظ بأمواله نقدا، هذا فضلا عن أنّ النظام المحاسبي يسمح بتداخل السحوبات والإيداعات المالية المتأتية سواء من نشاط مهني أو من أي مصدر آخر للمستغل وذلك عن طريق تسجيل تلك العمليات بالحساب عدد 108 "حساب المستغل"، أي دون مرور العمليات بالحسابات المهنية البنكية، ثمّ إنّ إدعاء الإدارة وجود شراعات غير مدعمة بقي مجردا لا سيما وأنّ المعني بالأمر طالبها بتقديم تفاصيل تلك الشراعات لكنّها حجبتها عنه بما يقيم الدليل على عدم صحة ما تدّعيه، وتكون بذلك محكمة الحكم المطعون فيه قد أيّدت قرار التوظيف الإلزامي للأداء رغم أنّه قضى برفض المحاسبة دون أيّ سند قانوني.

عاشرا- تحريف الوقائع، بمقولة أنه خلافا لما جاء بالحكم المطعون فيه من أن إدارة الجباية رفضت محاسبة المطالب بالضرية لعدم تقديم الكشوفات البنكية وتسجيل أعباء غير مؤيدة، فإن قرار التوظيف استبعد المحاسبة لعدم تضمّنها أيّ تسجيل بعنوان حسابات بنكية واحتوائها على حسابات خزينة.

إحدى عشرة- انعدام التعليل، بمقولة أن المعقّب أثار أمام محكمة الحكم المنتقد جملة من الدفعات الجدّية المتعلقة بتحريف الوقائع وانعدام الأساس القانوني لوجوبية فتح حساب بنكي خاص بالنشاط المهني وعدم فقدان المحاسبة قوتها الثبوتية في صورة عدم احتوائها على حسابات بنكية مهنية وواجب حماية المعطيات الشخصية وبخرق أحكام الفصلين 9 و50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات ويطلب تسمية خبير لبيان مدى استجابة المحاسبة للتشريع المحاسبي، لكنّها لم تناوّلها بالجواب.

إثنا عشرة- هضم حقوق الدفاع، بمقولة أن المطالب بالضرية طالب إدارة الجباية بتوضيح الأسس التي اعتمدها للإنتهاء إلى وجود شراعات غير مدعّمة سواء بمناسبة جوابه على نتائج المراجعة أو لدى الطورين الإبتدائي والإستثنائي لكنّها لم تستجب، وعلى الرغم من ذلك فقد أيّدت محكمة الحكم المنتقد قرار التوظيف وحرمت بذلك المعني بالأمر من الإطلاع على تفاصيل تلك الشراعات وتقديم أوجه دفاعه بشأنها، كما أنّها لم تجب على طلبه تسمية خبير يتولى دراسة مدى استجابة محاسبته للتشريع الجاري به العمل.

وبعد الإطلاع على مذكرة الإدارة العامة للأداءات في الردّ على مستندات التعقيب المدلى بها بتاريخ 21 ديسمبر 2012 والتي تمسكت فيها برفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى ما يلي :

أولا- بخصوص خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، إنّ الفصل 17 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية نص على الحق المخوّل لإدارة الجباية في الإطلاع على الكشوفات البنكية والبريدية للمطالبين بالضرية عند خضوعهم لمراجعة جبائية معمّقة وهو النص المتعلق بحق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية والبريدية، هذا وإنّ ذكر محكمة الإستئناف للفصل 7 لا يعدو أن يكون خطأ ماديا مثلما يفهم ذلك من سياق حيثيات حكمها، كما أنّ تعرض المحكمة لمقتضيات الفصل 17 المذكور كان بغاية بيان أن حق الإطلاع المخوّل لأعوان إدارة الجباية لا يقتصر على طلب أرقام الحسابات وتاريخ فتحها وغلقها وإنّما يتعدّاه عملا بأحكام الفصل 6 من نفس المجلة إلى طلب الإرشادات والإستفسارات من المطالب بالضرية نفسه كمطالبته بالكشوفات البنكية قصد التثبت من صححة التقييدات المضمّنة بالمحاسبة.

ثانيا- بخصوص خرق أحكام الفصلين 7 و 8 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، إن محكمة الإستئناف المطعون في حكمها وفي إطار تعليل موقفها من أعمال الإدارة بخصوص طلب الكشوفات البنكية للمعني بالأمر بينت أنه طالما تعلقت المراجعة بالوضعية الجبائية للمعني بالأمر بعنوان دخله الجملي الخاضع للضريبة مثلما عرفه الفصلان 7 و 8 من مجلة الضريبة، فإن طلب الإدارة يكون في محله باعتبار أن وحدة ذمته المالية تقتضي عدم فصل المداخل المتأتية من النشاط عن بقية أصناف المداخل المحققة من طرفه، هذا ويتكون الدخل الصافي الجملي المكوّن لأساس الضريبة حسب الفصل 8 المذكور من الفرق الإيجابي بين المحصول الخام بما في ذلك قيمة المكاسب والإمتيازات العينية وبين الأعباء والمصاريف المتحملة في سبيل الحصول على الدخل والإحتفاظ به وقد شملت المراجعة المعمقة الدخل الجملي للمطالب بالضريبة المتكوّن من جميع أصناف الدخل صناعيا كان أو تجاريا أو ناتج عن رؤوس أموال منقولة او غيرها وقد رفض الإدلاء بالكشوفات البنكية التي طلبتها منه مصالح الجباية قصد الثبوت من التقييدات المالية بمحاسبته التي يجب أن تكون مدعمة بمؤيدات وذلك دون التمييز بين حسابه الشخصي أو المهني.

ثالثا- بخصوص خرق وسوء تأويل أحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات، إنّه خلافا لما تمسك به نائب المعقب، فإن سحب الإمتيازات الجبائية وفقا للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات والممنوحة بقرار إداري يفترض عملا بتوازي الإجراءات منح الإمتيازات بمقرر من السلطة الساحبة وهو غير صورة الحال باعتبار أن الإمتيازات المتمتع بها من المعني بالأمر هي إمتيازات مصرح بتوفر شروطها تلقائيا صلب تصاريحه الجبائية موضوع المراجعة، هذا وإن رفض تلك الإمتيازات يندرج ضمن ما تقتضيه المراجعة الجبائية ويأتي في إطار حق الإدارة في تصحيح تلك التصاريح المخول لها وفقا لأحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وقد جاء حذف الطرح الجبائي ضمن قرار التوظيف في طريقه قانونا وكان موقف المحكمة سليما من هذه الناحية.

رابعا- بخصوص خرق أحكام الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات، إنّه طالما أن الإنتفاع بالإمتيازات الجبائية المنصوص عليها بالفصل 7 المذكور يستوجب مسك محاسبة قانونية طبقا لنظام المحاسبة للمؤسسات، فقد أحسنت محكمة الإستئناف تطبيق القانون عندما أقرت عدم تمتع المعقب بتلك الإمتيازات بالنظر إلى ثبوت عدم مسكه لمحاسبة قانونية.

خامسا- بخصوص خرق أحكام الفصول 9 و 16 و 17 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 9 من الدستور، إن الكشوفات البنكية والفواتير المثبتة للشراءات تعدّ من المؤيدات المثبتة

والمدعّمة للمحاسبة التي هي وثيقة معدّة من المطالب بالضرية وتستمدّ مصداقيتها وقوتها الثبوتية من الوثائق المدعّمة لها، هذا وإنّ امتناع المعقّب عن الإدلاء بالكشوفات البنكية بتعلّة عدم أحقية مصالح الجباية في الإطلاع على حسابه الشخصي لا يستقيم باعتبار أنّ طلب تلك الكشوفات يتزلّ في إطار تطبيق الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مع التأكيد على أنّ طلب الكشوفات لم يكن في إطار الفصلين 16 و17 من المجلة المذكورة كما أنّه لم يتعلق بكشف حسابه الشخصي بالذات وإنّما بكشف الحساب المدون بالمحاسبة المقدّمة، ثمّ أنّ قبول المحاسبة من عدمه مرتبط بتقدّم الوثائق المثبتة للتقييدات المضمّنة بها.

سادسا- بخصوص خرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، إنّ مضمون هذا المطعن لا يتماشى مع عنوانه باعتبار أنّ الفصل 38 المذكور لا يتعلق بشروط قبول أو رفض المحاسبة ولم يفرض بيان مواطن الخلل فيها وإنّما وضع فحسب إطار المراجعة الجبائية المعمّقة وهو لذلك حري بالرفض شكلا، هذا فضلا عن أنّه يحق لمصالح الجباية وفقا لأحكام ذلك الفصل استعمال طريقة القرائن الفعلية والقانونية في كلّ الحالات سواء كان المطالب بالضرية ملزم بمسك محاسبة أو لم يكن كذلك أو امتنع عن تقديمها أو قدّم محاسبة غير سليمة، هذا وقد بيّنت إدارة الجباية سواء ضمن تقرير التوظيف أو التقارير التكميلية المضافة بالملف أنّ الكشوفات البنكية من شأنها حصر المحصول الخام المتأتي من التدفقات البنكية وأنّ الرجوع إلى الفواتير يمكنها من التأكد من صحة الأعباء وحقيقة المصاريف وأنّ عدم تقديم تلك الوثائق يبرّر استبعاد المحاسبة، كما لاحظت أنّ المعني بالأمر خاضع للنظام الحقيقي ويصرح بأرباح متأتية من مداخيل رؤوس أموال منقولة ومن أرباح صناعية وتجارية وهو بالتالي مطالب بمدّ الإدارة بالكشوفات البنكية الراجعة للنشاط وتلك الشخصية على حدّ السواء، بما يكون معه تحجّجه بعدم مسك حساب بنكي خاص بنشاطه مردودا عليه وتكون الإدارة محقّة في استبعاد محاسبته لغياب الوثائق المثبتة لصحتها ومصداقيتها.

سابعا- بخصوص خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، إنّ قرار التوظيف الإجباري للأداء الصادر في شأن المعقّب جاء معللا تعليلا صحيحا واقعا وقانونا وقد تمّ التنصيب ضمن تقرير التوظيف الذي يعدّ جزءا لا يتجزأ منه على أسباب رفض المحاسبة والمتمثلة في عدم تقديم الكشوفات البنكية المدعّمة لحساب البنك المنصوص عليه بها والفواتير المثبتة للشراءات التي من شأنها حصر المحصول الخام المتأتي من التدفقات البنكية والتأكد من صحة الأعباء وحقيقة المصاريف، هذا وقد قامت مصالح الجباية بتعديل الوضعية الجبائية للمعني بالأمر طبقا لأحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات

الجبائية، كما أنه لا مجال للتمسك في ظلّ استبعاد المحاسبة بالإميازات الجبائية وكان بالتالي الحكم المطعون فيه سليماً لما أيد قرار التوظيف من هذه الناحية.

ثامناً- بخصوص خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، إنَّ المعقب لم يقدم الكشوفات البنكية التي من شأنها حصر المحصول الخام المتأتي من التدفقات البنكية والتأكد من صحة الأعباء وحقيقة المصاريف ولم يوفق في إثبات الشطط في التوظيف أو إقامة الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية بل سعى فحسب إلى تبرير عدم تقديمه للإثباتات المطلوبة من الإدارة بمقولة أنه لا يمسك حساباً خاصاً بنشاطه مع العلم أنه ثبت إثر التحرير عليه من قبل القاضي المقرر بالجلسة الصلحية المنعقدة بتاريخ 22 فيفري 2006 أن الكشوفات البنكية تتعلق بعمليات مالية متصلة بيورصة الأوراق المالية ويُفترض أن تكون الإدارة على علم بها وأن تمسكه بالسر الشخصي يجعل الإدارة محقة في استبعاد المحاسبة وهو ما أيدته محكمة الحكم المطعون فيه وجاء حكمها سليماً من هذه الناحية.

تاسعاً- بخصوص استبعاد المحاسبة دون موجب قانوني، إنَّ استبعاد محاسبة المعقب لم يكن اعتباطياً وكان مبرراً بعدم مسكها طبقاً لمقتضيات القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات الذي يقتضي الفصل 2 منه أن يعتمد مسك المحاسبة على مؤيدات ومستندات، ذلك أن المحاسبة باعتبارها وثيقة يعدّها المطالب بالضرية لا تستمدّ قوتها الثبوتية من التقييدات المسجلة بها وإنما من الوثائق المؤيدة لتلك التقييدات كالفواتير وكشوفات الحسابات البنكية المسجلة بها وغيرها من الوثائق، كما أنه خلافاً لما تمسك به نائب المعقب فإنه لا شيء بالملف يفيد مطالبة منوبه بأن تكون المحاسبة محتوية على حساب بنكي بل أن غاية ما في الأمر أن أعوان المراقبة عاينوا في المحاسبة المقدمة إليهم وجود حساب بنكي وطالبوه تبعاً لذلك بتقديم الكشوفات المتعلقة به للتحقق من صحة التقييدات بالمحاسبة ومن مصدرها، كما رفض المعني بالأمر تقديم فواتير الشراءات المسجلة بالمحاسبة، هذا وقد أوجب الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 سالف الذكر أن ينص كل تقييد على مصدر العملية ومحتواها وإدراجها وكذلك مراجع المستندات والمؤيدات كما أوجب الفصل 9 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على المطالبين بالضرية تقديم جميع الدفاتر والمستندات والوثائق لأعوان مصالح الجبائية.

عاشراً- بخصوص تحريف الوقائع، إنه خلافاً لما تمسك به نائب المعقب فقد نقلت محكمة الإستئناف الوقائع نقلاً صحيحاً حيث ثبت لديها أن المطالب بالضرية سعى لتبرير عدم تقديمه للكشوفات البنكية كمؤيدات تثبت صدق وصحة محاسبته بتعلّة أنه لا يملك حساب بنكي خاص بنشاطه، هذا وقد تبيّن لمصالح الجبائية أن محاسبة المعني بالأمر تحتوي على تسجيلات بعنوان حساب بنك ما يستوجب منه تأييداً لمحاسبته الإدلاء بكشف الحساب المذكور ليتسنى التثبت من التسجيلات الواردة بالمحاسبة قبضاً ودفعاً وهو

من الوثائق الضرورية في ضبط حساباته وإعداد تصاريحه طبقاً لأحكام الفصلين 5 و9 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وأمام رفضه ذلك يضحى التعديل الذي أدخلته الإدارة على وضعيته الجبائية مبرراً. إحدى عشرة- بخصوص انعدام التعليل، لقد علّلت محكمة الاستئناف حكمها بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء وصحة أعمال مصالح الجباية من جهة رفض المحاسبة بعدم إلقاء المعنى بالأمر بالكشوفات البنكية وتسجيل أعباء غير مؤيدة بمحاسبته وبأن استبعاد المحاسبة يؤدي حتماً إلى حرمانه من الإنتفاع بالإمتيازات الجبائية وجاء بالتالي حكمها معللاً تعليلاً مستساغاً بخصوص جميع الدفوعات الجوهرية المثارة أمامها وهي تتمتع بسلطة تقديرية في فحص حجج الخصوم والإجتهد في الأخذ بما أو رفضها شرط التعليل، ولها الحق في عدم الردّ على الدفوعات غير الجدية.

إثنا عشرة- بخصوص هضم حقوق الدفاع، إنّه يتبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ إدارة الجباية بعد استبعادها لمحاسبة المطالب بالضريبة بعدم تقديم الوثائق المدعّمة لها وعملاً بأحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التّجأت إلى القرائن الفعلية والقانونية التي حوّلت لها القانون اعتمادها في كلّ الحالات، كما أنّ تعيين الخبير من عدمه يرجع إلى اجتهاد قاضي الموضوع في تقدير طلبات الخصوم ومدى تأثيرها على وجه الفصل في القضية .

وبعد الإطلاع 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 اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة تشجيع الإستثمارات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 20 جوان 2016، وبها تلا المستشار المقرّر السيد محمّد اللطيف ملخصاً لتقريره الكتابي ولم يحضر نائب المعقّب وبلغه الإستدعاء وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بالردّ على مستندات التعقيب، إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 15 جويلية 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قُدم التعقيب في ميعاده القانوني مَن له الصِّفة والمصلحة ثم استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- من جهة الأصل :

عن المطعن المأخوذ من مخالفة أحكام الفصل 7 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تمسك نائب المعقب بأن محكمة الحكم المنتقد أيّدت إدارة الجباية في سحب الإمتيازات التي يتمتع بها المعقب بعنوان إعادة استثمار المداخل عبر الإكتتاب في رأسمال الشركات المنضوية تحت أحكام المجلة المذكورة بتعلّة عدم مسكه لمحاسبة قانونية والحال أن أحكام الفصل المذكور ولئن اشترطت مسك المطالب بالضريبة لمحاسبة قانونية للإنتفاع بالطرح الجبائي فإنّها لم ترتّب أيّ جزاء على رفض المحاسبة.

وحيث لئن جاء بمستندات الحكم المطعون فيه ذكر الفصل 7 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في إطار حق الإطلاع المخوّل لإدارة الجباية، فإنّ ذلك لا يعدو أن يكون خطأ ماديا طالما أنّ المقصود هو الفصل 17 من المجلة المذكورة باعتباره المتعلّق بحق الإطلاع وهو خطأ لا تأثير له على سلامة ذلك الحكم، طالما أنّ العبرة تكون بمضمون الأحكام القانونية المستند إليها، وتعيّن لذلك رفض هذا المطعن لعدم جديّته.

عن المطعن المأخوذ من مخالفة أحكام الفصلين 7 و8 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين والضريبة على الشركات :

حيث تمسك نائب المعقب بأن محكمة الإستئناف المطعون في حكمها اعتبرت أنّ المراجعة التي خضع لها المطالب بالضريبة تشمل جميع وضعيته الجبائية وأنّ دخله الجملي المهني والشخصي خاضع للضريبة والحال أنّ الفصلين المذكورين لم يتضمنا تعريفا للدخل المهني ولم يحدّثا تفرّقا بين الدخل الشخصي والدخل المهني ولم ينصا على خضوع كليهما للضريبة.

وحيث يقتضي الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّه : " توظف الضريبة كل سنة على المبلغ الجملي للأرباح أو المداخل المحققة أو المقبوضة أثناء السنة السابقة..."، كما ينص الفصل 8 من نفس المجلة على أنّه : " يتكوّن الدخل الصافي الجملي المكوّن لأساس الضريبة من الفارق الإيجابي بين المحصول الخام بما في ذلك قيمة المكاسب والامتيازات العينية وبين الأعباء والمصاريف المتحملة في سبيل الحصول على الدخل والاحتفاظ به.

ويتكوّن هذا الدخل الصافي الجملي من مجموع المداخل الصافية المضبوطة كل على حدة وذلك حسب القواعد الخاصة بكل نوع من أنواع الدخل الآتية :

— الأرباح الصناعية والتجارية،

— أرباح المهن غير التجارية،

— أرباح الأنشطة الفلاحية والصيد البحري،

— المرتبات والأجور والمنح والجرايات والإيرادات العمرية،

— المداخليل العقارية،

— مداخليل الأوراق المالية ورؤوس الأموال المنقولة،

— مداخليل أخرى ...".

وحيث يستشف من الأحكام السالف بيانها أنها لئن لم تفرق بين المداخليل المهنية والشخصية، فإنها قضت بخضوع جميع أصناف المداخليل للضريبة على الدخل وأنها لم تعف أيّ صنف من المداخليل من الضريبة، بما يجعل إخضاع مداخليل المعقب بجميع أصنافها، مهنية كانت أو شخصية، للضريبة في طريقه وتعيّن لذلك رفض هذا المطعن لعدم وجاهته.

عن المطعن المأخوذ من خرق وسوء تأويل أحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ منوّبه عاب على قرار التوظيف الإجباري للأداء سحبه للإمتيازات التي تتمتع بها بعنوان المساهمة في رأس مال شركات تنتفع بأحكام المجلة المذكورة وقد اعتبرت محكمة الحكم المطعون فيه أنّ سحب الإمتيازات لا يتمّ حسب الفصل 65 المذكور إلّا في الحالة التي يكون فيها الإمتياز ممنوحا بموجب قرار إداري وهي غير صورة الحال، في حين أنّ أحكام الفصل المذكور جاءت مطلقة ولم تفرق بين الإمتيازات الممنوحة بموجب قرارات إدارية والإمتيازات المتوفرة شروطها تلقائيا وهي بذلك تشمل كامل الإمتيازات ولا يمكن تأويل أحكامها إلّا بصورة ضيقة ولا يجوز بالتالي منح الإدارة حق سحب الإمتيازات الجبائية في غياب الإجراءات الخاصة بالسحب ولا توظيف الأداء إجباريا في صورة عدم احترامها إجراءات الفصل 65 المذكور، هذا وإنّ تدخل المشرع بموجب الفصل 76 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 لتتقيح الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتمكين الإدارة من اتّخاذ قرار في التوظيف الإجباري بغض النظر عن أحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات لا ينسحب على النزاع الراهن باعتباره جاء لاحقا لصدور قرار التوظيف المطعون فيه بما يغدو معه تأييد محكمة الإستئناف لسحب الإمتياز الجبائي من المعقب في غياب قرار سحب معلل ودون الإستماع إليه ينطوي على خرق للقانون.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه : " تراقب مصالح الجبائية وتراجع التصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأداءات الخاضعة لأحكام هذه المجلة ودفعها أو المقدمة لغرض الانتفاع بامتيازات أو تخفيضات جبائية أو استرجاع مبالغ زائدة بعنوان هذه الأداءات كما تراقب احترام المطالب بالأداء لواجباته الجبائية ."

وحيث وعليه فقد حوّلت الأحكام السالف بيانها لمصالح المراقبة الجبائية مراقبة مختلف الوثائق المقدمة للإنتفاع بالإمتيازات الجبائية ومدى احترام المطالب بالضريبة للواجبات المحمولة عليه.

وحيث لئن نص الفصل 65 من مجلة تشجيع الإستثمارات على أن يتم سحب الإمتيازات الجبائية بموجب قرار معلل يصدره وزير المالية، فإن ذلك الإجراء يخصّ حتما الإمتيازات والحوافز الممنوحة بموجب قرارات إدارية تصدر بناء على برنامج استثماري يتقدم به المعني بالأمر، أمّا الحوافز الجبائية التي تكون رهينة تصريح تلقائي من المطالب بالضريبة، كحق طرح المبالغ المكتتبة بعنوان مساهمة في رأس مال شركات تنتفع بأحكام مجلة تشجيع الإستثمارات من قاعدة الضريبة على الدخل، فإنّها تكون قابلة للمراجعة والتعديل في إطار المراقبة الجبائية المعمّقة بحسب ما إذا توفرت شروطها من عدمه ولا تستوجب بالتالي صدور قرار عن وزير المالية في ذلك الغرض، وتعيّن لذلك رفض هذا المستند لعدم وجاهته.

عن المظعن المأخوذ من مخالفة أحكام الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات :

حيث تمسك نائب المعقب بأن محكمة الحكم المنتقد أيدت إدارة الجبائية في سحب الإمتيازات التي يتمّع بها المعقب بعنوان إعادة استثمار المداخيل عبر الإكتتاب في رأسمال الشركات المنضوية تحت أحكام المجلة المذكورة بتعلّة عدم مسكه لمحاسبة قانونية والحال أن أحكام الفصل المذكور لئن اشترطت مسك المطالب بالضريبة لمحاسبة قانونية للإنتفاع بالطرح الجبائي فإنّها لم ترتّب أيّ جزاء على رفض المحاسبة.

وحيث يقتضي الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات أنه : " مع مراعاة أحكام الفصلين 12 و12 مكرر من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ينتفع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكتتبون في رأس المال الأصلي للمؤسسات التي تقوم بالأنشطة المشار إليها بالفصل الأول من هذه المجلة أو في الزيادة في رأس مالها بطرح المداخيل أو الأرباح التي يقع استثمارها وذلك في حدود 35 بالمائة من المداخيل أو الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات. ويستوجب الإنتفاع بهذا الإمتياز :

- بالنسبة للشركات والأشخاص المتعاطين لمهنة تجارية أو غير تجارية كما وقع تعريفها بمجلسة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات مسك محاسبة قانونية طبقاً لأحكام الفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية "...".

وحيث وعليه، فقد جاءت أحكام الفصل 7 المذكورة صريحة في اشتراط مسك المطالب بالضريبة لمحاسبة قانونية للإنتفاع بالإمتياز المتعلق بطرح المبالغ المكتتبه من قبلهم في رأس مال المؤسسات المنصوص عليها بالفصل الأول من مجلة تشجيع الإستثمارات من قاعدة الضريبة، وتعيّن لذلك رفض هذا المطعن لعدم وجهته.

عن المطعن المأخوذ من مخالفة أحكام الفصول 9 و16 و17 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 9 من الدستور :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ الفصل 9 المذكور نصّ على حماية المعطيات الشخصية، هذا وقد حصر المشرع صلب الفصلين 16 و17 سالفين الذكر حق إدارة الجبائية في الإطلاع على الحسابات البنكية في أرقامها فحسب ولم يجز لها الإطلاع على الكشوفات البنكية، كما أنّه لا وجود لأي نص قانوني يجبر المطالب بالضريبة الماسك لمحاسبة على تقديم الكشوفات البنكية لحساباته الخاصة غير المهنية، هذا وقد رفضت إدارة الجبائية محاسبة المعقب لعدم وجود حساب بنكي بها، كما اعتبرت محكمة الحكم المنتقد أنّ حق الإدارة في الإطلاع لا يتعلق فقط بطلب إرجاع الحسابات وهوية أصحابها وتاريخ فتحها وغلقها بل يتعداه إلى المطالبة بالكشوفات البنكية للإطلاع عليها ومراقبة التقييدات الواردة بها ومقارنتها مع مضمون المحاسبة واعتمادها كرقم معاملات، والحال أنّ الحساب البنكي الذي يمسكه المعني بالأمر يسجل عمليات شخصية وليس مهنية مثلما هو ثابت من التحريات المظروفة بأوراق الملف.

وحيث يقتضي الفصل 17 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه : " يتمثل حق الإطلاع المنصوص عليه بالفصل 16 من هذه المجلة بالنسبة إلى النشاط المالي للمؤسسات البنكية والبريدية المتعلق بفتح الحسابات في الإدلاء إلى مصالح الجبائية المختصة عند الطلب كتابيا في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ تبليغ الطلب بأرقام الحسابات المفتوحة لديها خلال الفترة التي لم يشملها التقادم وهوية أصحابها وكذلك تاريخ فتح هذه الحسابات إذا تمّ الفتح خلال الفترة المذكورة وتاريخ غلقها إذا تمّ الغلق خلال نفس الفترة .

ولا يشمل حق الاطلاع المنصوص عليه بالفقرة الأولى من هذا الفصل إلا المطالبين بالأداء الذين هم في حالة مراجعة معمقة لوضعيتهم الجبائية في تاريخ تقديم الطلب .

يمارس حق الاطلاع المنصوص عليه بهذا الفصل من قبل أعوان مصالح الجباية المرخص لهم في ذلك .
وحيث لئن تعلق حق الإطلاع المخوّل لمصالح الجباية بأرقام الحسابات البنكية للمطالبين بالضرية
وتاريخ فتحها وغلقها ولم يشمل الكشوفات البنكية، فإن ذلك الحق يتعلّق بالإطلاع لدى الغير وليس
لدى المطالب بالأداء نفسه وهو ما يفسر وضع حدود لذلك الحق حماية للسر البنكي والمعطيات الشخصية
للمطالبين بالأداء.

وحيث يقتضي الفصل 6 من مجلة الحقوق وافجراءات الجبائية أنّه : " يمكن لمصالح الجباية في نطاق
المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات والتوضيحات
والمربرات 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 " .

وحيث لا جدال في أنّه من حق إدارة الجباية مطالبة المطالب بالضرية بتقديم جميع ما من شأنه أن
يؤيّد التقييدات المضمّنة صلب محاسبته، بما في ذلك الكشوفات البنكية، قصد التثبت من صحتها
ومصادقتها في إطار أعمال المراقبة الجبائية المعمّقة، ويبقى الخيار مخوّلا للمعني بالأمر في الإستجابة لذلك
الطلب من عدمه، على أنّه في صورة عدم استجابته فإنّه من حق إدارة الجباية أن تقوم بتعديل رقم
المعاملات ونسب الربح قصد ضبط قاعدة الضرية بالإستناد لا فقط إلى المحاسبة وإنّما أيضا إلى القرائن
الفعلية والقانونية مثلما يخوّلها لها الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث وعليه، فإنّ طلب الحصول على الكشوفات البنكية للمعقب يندرج في إطار أعمال المراقبة
الجبائية المعمّقة ويهدف إلى التثبت من صحة ومصادقية التقييدات المحاسبية، ولا يمس من معطياته
الشخصية طالما أنّ ذلك الطلب يبقى تحقيقه رهين إرادة المطالب بالضرية، مع احتفاظ إدارة الجباية بحقها
في تعديل وضعيته الجبائية باللجوء إلى الوسائل الواقعية والقانونية التي خوّلها لها القانون، بما يغدو معه
المطعن المائل في غير طريقه وحرّيا بالرفض على ذلك الأساس.

عن المطاعن المأخوذة من مخالفة أحكام الفصلين 38 و 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية
واستبعاد المحاسبة دون موجب قانوني لتداخلها ووحدة القول فيها :

حيث تمسك نائب المعقب بأن مقتضيات الفصل 38 المذكور تقتضي أنّ السند الأوّل للمراجعة
الجبائية المعمّقة هي المحاسبة، هذا وقد استبعدت مصالح الجباية محاسبة المعقب دون بيان مواطن الخلل فيها
وبدعوى عدم احتوائها على حساب بنكي وعدم تأييد فاتورات الشراء وهي مربرات لا تمتّ للتسجيلات

المحاسبية بأي صلة، ذلك أن محاسبة منوّبه قانونية ومطابقة لمقتضيات القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات حيث كان دفتر المحاسبة مرقما ومؤشرا عليه بكتابة المحكمة الابتدائية بتونس وإيداعه نسخة من البرنامج الأولي مسجلة على أقراص ممغنطة لدى مكتب مراقبة الأداءات بحلق الوادي وتقديمه لجميع الوثائق المحاسبية والدفاتر للمراقبين، هذا وإنّ مطالبة الإدارة بالكشوفات البنكية في غير طريقه على اعتبار أنّ الحسابات البنكية التي يمتلكها المعني بالأمر هي حسابات شخصية وليست مهنية وهو بالتالي غير مجبر قانونا على تقديم كشوفات بشأنها. كما أنّه لا شيء يوجب قانونا مسك حساب خاص بالنشاط المهني وهو مبدأ يمكن استنتاجه من حرية التصرف وحرية تسيير المؤسسات الفردية، هذا فضلا عن أنّ النظام المحاسبي يسمح بتداخل السحوبات والإيداعات المالية المتأتية سواء من نشاط مهني أو من أي مصدر آخر للمستغل وذلك عن طريق تسجيل تلك العمليات بالحساب عدد 108 "حساب المستغل"، أي دون مرور العمليات بالحسابات المهنية البنكية. ثمّ إنّ إدعاء الإدارة وجود شراعات غير مدعومة بقي مجردا لا سيما وأنّ المعني بالأمر طالبا بتقديم تفاصيل تلك الشراعات لكنّها حجبتها عنه بما يقيم الدليل على عدم صحة ما تدّعيه، كما أنّه رغم تقديم المعقب ما يفيد حقيقة موارد و يقيم الدليل على الشطط في التوظيف من خلال إثبات مسكه لمحاسبة قانونية وعجز إدارة الجباية على إثبات أيّ خلل محاسبي، فقد أيدت محكمة الحكم المنتقد استبعاد المحاسبة واعتماد القرائن القانونية، بما يجعل تأييد محكمة الحكم المنتقد لقرار التوظيف رغم ذلك مخالفا للقانون.

وحيث يقتضي الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه : " تشمل المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وتستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات. ولا تعتمد المحاسبة المستوجبة وفقا للتشريع الجبائي في صورة عدم تقديمها إلى مصالح الجباية في أجل ثلاثين يوما من تاريخ التنبيه على المطالب بالأداء بالطرق المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة وتحرير محضر في ذلك وفقا لأحكام الفصول من 70 إلى 72 من نفس المجلة... "

وحيث يُستشف من صريح عبارات الأحكام السالف بيانها أنّ المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية للمطالب بالضرية تستند على حدّ السواء إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كلّ الحالات وتكون إدارة الجباية محقّة في اعتماد ما تضمّنته محاسبة المطالب بالضرية بصرف النظر عمّا شابها من إخلالات، وذلك حتى في صورة اللجوء إلى طريقة القرائن القانونية والفعلية لتحديد رقم المعاملات ونسب الربح.

وحيث يقتضي الفصل 2 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات أنه : " يعتمد مسك المحاسبة على مؤيدات ومستندات ويتضمن مسك دفاتر المحاسبة وإعداد القوائم المالية وضبطها وذلك طبقاً لأحكام هذا القانون " .

وحيث وعليه، فقد جاءت الأحكام السالف بياؤها صريحة في استلزام أن تعتمد المحاسبة على مؤيدات ومستندات، ذلك أن المحاسبة هي وثيقة يعدّها المطالب بالضريبة، وهي لذلك لا تستمدّ قوّتها الثبوتية من التقييدات المضمّنة بها وإنّما وبالأساس من المؤيدات والمستندات التي من شأنها أن تدلّ على صحة ومصداقية التقييدات المحاسبية.

وحيث جرى فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّه لئن تعدّ الوثائق المحاسبية المسوكة من قبل المطالب بالأداء منطلقاً لمراجعة وضعيته الجبائية، فإنه لا يمكن الوثوق بصفة مطلقة في صحة البيانات الواردة بها ضرورة أن قرينة الصحة والمصدقية المعترف بها للتصريح المودع من قبل المطالب بالأداء هي قرينة بسيطة قابلة للدحض، ذلك أن إدارة الجباية تتمتع بصلاحيات واسعة في إطار سير المراجعة العميقة عموماً ومراجعة المحاسبة بصفة خاصة إذ أجاز لها المشرع ممارسة حق الإطلاع وحق الزيارة وحق طلب توضيحات وإرشادات ومؤيدات بغية التأكد من صحة تصاريح المطالب بالأداء والتوصل إلى تحديد أسس الأداء بشكل صحيح ومطابق للواقع وذلك مقابل إقرار جملة من الضمانات لفائدة المطالب بالأداء من شأنها أن تقيد سلطات الإدارة في هذا المجال توكياً للإفراط المحتمل في استعمال هذه الصلاحيات وتفادياً لخطر توظيف أدعاءات مشطّة وبعيدة عن الواقع وهو ما لا يتعارض مع مقتضيات القانون عدد 112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات.

وحيث ثبت لمصالح الجباية بمناسبة مراقبة محاسبة المعقّب أن تلك المحاسبة تضمّنت حساب بنك وجملة من الشراءات غير المدعّمة، وجاءت بذلك المحاسبة مفتقرة لشروط صحتها على معنى أحكام الفصل 2 من القانون عدد 112 لسنة 1996 سالف الذكر، فبادرت بمطالبته بتقديم الكشوفات البنكية المدعّمة لحساب البنك قصد مراقبة الإيداعات والسحوبات والفواتير المثبتة للشراءات التي من شأنها حصر المحصول الخام المتأتي من التدفقات البنكية والتأكد من صحة الأعباء وحقيقة المصاريف، لكنّه لم يستجب، الأمر الذي يخوّل لها استبعاد المحاسبة من هذه الناحية واعتماد القرائن الفعلية والقانونية وغيرها من الوسائل قصد التوصل إلى ضبط الوعاء الحقيقي للضريبة.

وحيث لم يفلح المعقّب في إقامة الدليل على موارد الحقيقة وفي إثبات شطط الضريبة الموظفة عليه، على الرغم من أنّه كان بإمكانه تقديم وسائل إثباته أمام محكمتي الموضوع كتقديم الفواتير والكشوفات البنكية التي من شأنها دحض النتيجة الجبائية التي توصلت إليها إدارة الجباية، بما تكون معه

محكمة الحكم المتقد على صواب لما أيدت التوظيف الإجباري للأداء من هذه الناحية، وتعيّن لذلك رفض المطاعن الماثلة لعدم وجاهتها.

عن المطعن المأخوذ من مخالفة أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ قرار التوظيف الإجباري للأداء جاء خاليا من الأسس القانونية التي استندت إليها إدارة الجبائية لرفض محاسبة المعقب خلافا لما يقتضيه الفصل 50 المذكور الذي أوجب أن يتضمن ذلك القرار جملة من التنصيصات الوجوبية التي من بينها الأسس القانونية التي انبنى عليها، كما أنّه لم يعلّل أسباب استبعاد الإمتيازات الجبائية المنصوص عليها صلب مجلة تشجيع الإستثمارات والنسب المعتمدة لإعادة تأليف المرائب، بما يجعل إقرار محكمة الإستئناف لحكم البداية الذي قضى بتأييد قرار التوظيف مخالفا للقانون.

وحيث يقتضي الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه : " ... يتضمّن قرار التوظيف الإجباري للأداء الأسس القانونية التي انبنى عليها ... " .

وحيث وخلافا لما تمسك به المعقب، فقد تبين بالرجوع إلى تقرير التوظيف الذي يعدّ جزءا لا يتجزأ من قرار التوظيف الإجباري للأداء، أنّه تضمّن الأسباب الواقعية والقانونية التي استندت إليها إدارة الجبائية لإستبعاد محاسبة المطالب بالضريبة ورفض تمتيعه بطرح المبالغ المكتتبة من قبله في رأس مال الشركات المنصوص عليها بالفصل الأوّل من مجلة تشجيع الإستثمارات من قاعدة التوظيف، وتعيّن لذلك رفض هذا المطعن لعدم وجاهته.

عن المطعن المأخوذ من تحريف الوقائع :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ محكمة الإستئناف اعتبرت أنّ إدارة الجبائية رفضت محاسبة المطالب بالضريبة لعدم تقديم الكشوفات البنكية وتسجيل أعباء غير مؤيّدة، والحال أنّ قرار التوظيف استبعد المحاسبة لعدم تضمّنها أيّ تسجيل بعنوان حسابات بنكية واحتوائها على حسابات خزينة.

وحيث وخلافا لما تمسك به نائب المعقب، فقد ثبت من أوراق الملف أنّ إدارة الجبائية لم ترتّب أيّ جزاء عن عدم تقديم منوّبه للمؤيدات الضرورية لإثبات صحة التقييدات المسجلة بها، وجاء بذلك الحكم المطعون فيه مبنيا على وقائع صحيحة وتعيّن لذلك رفض هذا المطعن.

عن المطعن المأخوذ من انعدام التعليل :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ منوّبه أثار أمام محكمة الحكم المتقد جملة من الدفوعات الجدّية المتعلقة بتحريف الوقائع وانعدام الأساس القانوني لوجوبية فتح حساب بنكي خاص بالنشاط المهني وعدم فقدان المحاسبة قوتها الثبوتية في صورة عدم احتوائها على حسابات بنكية مهنية وواجب حماية المعطيات

الشخصية وخرق أحكام الفصلين 9 و50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات وطلب تسمية خبير لبيان مدى استجابة المحاسبة للتشريع المحاسبي، لكنّها لم تتناولها بالجواب.

وحيث أنّ عدم ردّ محكمة الموضوع على دفعات الأطراف أمامها لا يتكوّن منه ضعف أو انعدام التعليل إلاّ متى كانت تلك الدفعات جدّية، أمّا إهمال ما كان منها غير جدّي فليس من شأنه أن يمس من سلامة الحكم.

وحيث ثبت من حيثيات الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الإستئناف تناولت بالردّ جميع الدفعات الجدّية للمستأنف أمامها والمتعلّقة أساسا برفض محاسبته وبجرمانه من الإنتفاع بطرح المبالغ المكتتبه من قبله في رأس مال الشركات المنصوص عليها بالفصل الأوّل من مجلة تشجيع الإستثمارات من وعاء الضريبة، وجاء حكمها بالتالي معلّلا، وتعيّن لذلك رفض هذا المستند لعدم وجاهته.

عن المطعن المأخوذ من هضم حقوق الدفاع :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ منوّبه طالب إدارة الجبائية بتوضيح الأسس التي اعتمدها للإنتهاء إلى وجود شرايات غير مدعّمة سواء بمناسبة جوابه على نتائج المراجعة أو لدى الطورين الإبتدائي والإستئنافي لكنّها لم تستجب، وعلى الرغم من ذلك فقد أيّدت محكمة الحكم المنتقد قرار التوظيف وحرمت بذلك المعني بالأمر من الإطلاع على تفاصيل تلك الشرايات وتقديم. أوجه دفاعه بشأنها، كما أنّها لم تجب على طلبه تسمية خبير يتولى دراسة مدى استجابة محاسبته للتشريع الجاري به العمل.

وحيث يتمثل هضم حقوق الدفاع في عدم تمكين الأطراف من إعداد وسائل دفاعهم وتقديم حججهم.

وحيث أنّ ما تمسك به نائب المعقب صلب هذا المستند من عدم ردّ محكمة الإستئناف على طلباته ودفعاته إنّما يندرج في إطار ضعف التعليل ولا علاقة له بهضم حقوق الدفاع وجاء بذلك مضمون المطعن المائل غير متطابق مع عنوانه وتعيّن لذلك رفضه شكلا كرفض التعقيب برمّته.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد رضا بن محمود
وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاقي وعادل الصبّاغ.
وتلى علنا بجلسة يوم 15 جويلية 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر
١٦ ٦
محمد اللطيف

رئيس الدائرة
رضا بن محمود

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
توفيق بوفنايد