الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإداريّة

القضيّة عدد: 39167

تاريخ القرار: 31 أكتوبر 2009

قرار تعقيبـي

باسم الشّعب التّونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار الآتي نصّه بين:

المعقّبة : الإدارة العامّة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهـــة،

والمعقّب ضدّه : " ---------- " ، القاطن " ---------- "، تونس، نائبه الأستاذ " ---------- " الكائن مكتبه " ---------- "،

من جهـة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقّبة والمرسّم بكتابة المحكمـة بتاريخ 25 جانفي 2008 تحت عدد 39167 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 24 ماي 2007 في القضية عدد 46218 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي المطعون فيه وإجراء العمل به.

وبعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه أستهدف بوصفه لحّام صحي إلى مراجعة أوليّة لوضعيّته الجبائيّة تعلقت بالضّريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدّة من 1 جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2003 وترتّب عنها صدور قرار في التّوظيف الإجباري بتاريخ 16 ماي 2005 تحت عدد 197/2005 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامّة للبلاد التونسية قدره 36.684,906د أصلا وخطايا تمّ تبليغه إليه فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائيّة بتونس التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها بتاريخ 2 فيفري 2006 الحكم الإبتدائي عدد 1355 القاضي إبتدائيّا بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التّوظيف الإجباري للأداء عدد 197/2005 الصادر بتاريخ 16 ماي 2005 مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره ألف وسبعمائة وأحد عشر دينار ومليمات 602 (1.711,602د) لقاء أصل الأداء والخطايا، وهو الحكم الذي استأنفته المعقّبة أمام محكمة الإستئناف بالكاف التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطّالع والذي هو محل الطعن الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقّبة بتاريخ 6 مارس 2008 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف المختصّة لتنظر فيها بهيئة حكميّة جديدة وحمل المصاريف القانونيّة على المعقّب ضدّه، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أوّلا: خرق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ قضاء محكمة الإستئناف بتأييد الحكم الإبتدائي الذي عدّل قرار التوظيف الإجباري على أساس اعتماد الفارق في المبالغ الواردة بتصريح المعقّب ضدّه والصفقات المعتمدة كأساس للتّوظيف، وبالتّالي عدم جواز سحب النظام التقديري وعدم خضوعه للأداء على القيمة المضافة، فيه خرق واضح لأحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أنّ المصلحة المالية المتعهّدة بالملف عملت في إطار الفقرة الأولى من الفصل 37 المذكور ذلك أنّها استندت في مراجعتها الأوليّة على التصاريح المقدّمة من المعقب ضدّه لسنوات 2001 و2002 و2003 وعلى الوثائق المتوفّرة لديها والمتمثلة في عقود كراء مسجّلة وعقود صفقات أبرمها المعني بالأمر. وأضافت أنّ أرقام المعاملات المصرّح بها خلال سنتي 2001 و2003 لا تتناسب مع المبالغ المضمّنة بالصفقات المبرمة بعنوان هذه السنوات ذلك أنّ المعقّب ضدّه صرّح بالنسبة لسنة 2001 برقم معاملات يساوي 20.800,000د إلاّ أنّه ثبت من الوثائق المتوفرة لدى مصالح الجباية أنّه أبرم خلال سنة 2001 صفقة بمبلغ 28.000,000 وبالنسبة لسنة 2003 صرّح برقم معاملات يساوي 21.000,000د إلاّ أنّه توفّر لدى الإدارة عقد صفقة أبرمها خلال نفس السنة بمبلغ 29.300,000د، وبالتّالي فإنّه لم يتول التصريح بمبلغ هاتين الصفقتين وأنّ أرقام المعاملات المصرح بها ليست كلّ الأرقام المحققة فعلا باعتبار عدم تصريحه بمبلغ هاتين الصفقتين وأنّ ما تمسّك به من أنّه تولّى التصريح بجزء من مبلغ الصفقتين لا يستقيم قانونا باعتبار أنّ في ذلك إقرار بإخفائه لجزء من رقم معاملاته المحقق خلال هذه السنوات هذا فضلا عن عدم جدية هذا الدفع وابتعاده عن المنطق السليم الذي يفترض إمّا التصريح بكامل مبلغ الصفقة الواحدة أو إخفاء كامل مبلغها لا التصريح بجزء من مبلغها وإخفاء الجزء المتبقّي. ولاحظت المعقّبة أنّ ما قضت به محكمة البداية وأيّدته محكمة الإستئناف على أساس أنّ المعقّب ضدّه تولّى ضمن تصاريحه المودعة التصريح بجزء من مبلغ الصفقات المتوفرة عقودها لدى الإدارة فيه خرق واضح للقانون باعتبار أنّه لم يثبت أنّ ما صرّح به من رقم معاملات خلال سنة 2001 هو جزء من مبلغ الصفقة المبرمة بتاريخ 4 سبتمبر 2001 ونفس الشيء بالنسبة لسنة 2003 أنّ ما صرّح به من رقم معاملات خلال سنة 2003 هو جزء من مبلغ الصفقة المبرمة بتاريخ 27 ديسمبر 2003 أي أنّه لم يحقّق أيّ رقم معاملات طوال السنة ما عدى صفقة 27 ديسمبر 2003.

ثانيا: ضعف التعليل، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف علّلت قضاءها بتأييد الحكم الإبتدائي بالإستناد إلى أنّ تمسّك المطالب بالأداء بوقوع التصريح بجزء من مبالغ الصفقات يكتسي جدية تدعّمت بما تضمنه تقرير الإدارة المؤرّخ في 22 سبتمبر 2005 معتبرة أنّ ما ورد به هو اعتراف من الإدارة بقيام المطالب بالأداء بالتصريح بجزء من مبلغ الصفقات في حين أنّه بالرجوع إلى هذا التقرير وتحديدا الصفحة الرابعة منه والتي تضمّنت رد الإدارة على الدفع الثالث المتعلق بتجرّد قرار التوظيف الإجباري يتأكّد سوء تأويل كل من محكمة البداية ومحكمة الإستئناف لمضمون هذا الدّفع ذلك أنّ ما ذكرته الإدارة من أنّ قرار التوظيف الإجباري "قد انتهى إلى إدماج الفارق المتوصّل إليه في ذلك بأساس الأداء باعتباره فارقا غير مصرّح به ولم يدل الموظّف عليه الأداء

بما يؤيّده" معناه أنّ قرار التوظيف الإجباري قد تأسّس على الفارق المتحصّل عليه بين رقم المعاملات الواجب التصريح به بالنسبة لسنتي 2001 و2003 ورقم المعاملات المصرّح به والذي تمّ في شأنه دفع الأداء المستوجب. وقد نتج عن عملية تصحيح تصاريح المطالب بالأداء تجاوز رقم المعاملات المحقق من طرفه للسقف المحدّد بـ 30.000,000د وبالتّالي تمّ تصنيفه ضمن النظام الحقيقي وإخضاعه للأداء على القيمة المضافة انطلاقا من سنة 2001. ولاحظت المعقّبة أنّ الإدارة أضافت تقريرا أمام محكمة الإستئناف بجلستها المنعقدة بتاريخ 15 مارس 2007 وضّحت فيه الإلتباس الذي اعترى عبارات التقرير المؤرّخ في 22 سبتمبر 2005 من هذه الناحية وبيّنت أنّه لا يعدو أن يكون سوى "خطأ ماديّا في الصياغة لا يمكن اعتباره بأيّ حال من الأحوال إقرارا منها باعتماد الفارق في الصفقات، إلاّ أنّ محكمة الإستئناف لم تلتفت إلى هذا التقرير وإلى توضيحات الإدارة الواردة به ولم تناقشه ولم تبيّن موقفها منه لا سلبا ولا إيجابا.

وبعد الإطلاع على تقرير نائب المعقّب ضدّه في الردّ على المذكرة في بيان أسباب الطعن المدلى به بتاريخ 7 أفريل 2008 والرامي إلى رفض التّعقيب أصلا، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

<u>أوّلا: بخصوص المطعن الأوّل المأخوذ من سوء تأويل أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية</u>، دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّ تعديل محكمة البداية قرار التوظيف الإجباري وإقرار محكمة الإستئناف لذلك لا يعني أنّ محاكم الأصل لم تقبل التوظيف الذي كان على إثر مراجعة أولية، وبالتّالي على أساس الفصل 37 سالف الإشارة، وإنّما يعني ذلك قبول مبدأ التوظيف مع تعديل المبالغ المطالب بها لعدم تناسبها مع الوضعيّة الحقيقية لمنوّبه من الناحية الجبائية وبالتّالي فإنّه لا يمكن القول أنّ قضاة الأصل لم يطبّقوا أحكام الفصل 37 المذكور، وإن كان ما تعيبه الإدارة على الحكم المطعون فيه هو ما ذهب إليه من اعتبار المبالغ المصرّح بها هي جزء من مبلغ الصفقات الذي تأسّس عليه التوظيف فإنّ هذه المسألة هي مسألة لا تتعلّق بسوء أو حسن تأويل أو تطبيق الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وإنّما هي مسألة واقعية ترجع للإجتهاد المطلق لقضاة الأصل.

<u>ثانيا: بخصوص المطعن الثاني المتعلق بضعف التعليل</u>، دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّ إقرار الإدارة كان صريحا وواضحا وهو من بين العناصر التي اعتمدها قضاة الأصل للإنتهاء إلى أنّ منوّبه صرّح بجزء من مبالغ الصفقات وأنّ التأويل الذي تريد أن تعطيه الإدارة إلى إقرارها يتعارض والعبارات الصريحة التي جاءت بتقريرها المقدّم بجلسة يوم 22 سبتمبر 2005 إذ أنّ استعمال عبارة "فارق" له معنى واضح مفاده أنّه بقية المبلغ المصرّح به وإلاّ لآستعملت الإدارة عبارة أخرى مثل "مبالغ الصفقات غير المصرح بها" أو "إدماج مبالغ الإستقصاءات" أمّا إضافة عبارة "الفارق" فهو دليل على أنّ الواجب إدماجه هو المبلغ غير المصرّح به من مبالغ الصفقات.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإداريّة كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرّخ في 12 أوت 2009.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطّرفين بالطّريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 17 أكتوبر 2009، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد " ---------- " في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمستندات التعقيب ولم يحضر الأستاذ " ---------- " وبلغه الإستدعاء.

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 31 أكتوبر 2009.

<u>وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :</u>

- <u>من جهة الشكل</u> :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانوني ممّن له الصفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه ومقوّماته الشكليّة فكان بذلك حريّا بالقبول من هذه الناحية.

-<u>من جهة الأصل</u> :

-<u>عن المطعنين الأوّل والثّاني المأخوذين من خرق أحكام الفصل 37 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة وضعف التعليل لاتّحاد القول فيهما</u>:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ قضاء محكمة الإستئناف بتأييد الحكم الإبتدائي الذي عدّل قرار التوظيف الإجباري على أساس اعتماد الفارق في المبالغ الواردة بتصريح المعقّب ضدّه والصفقات المعتمدة كأساس للتّوظيف فيه خرق واضح لأحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أنّ المصلحة المالية المتعهّدة بالملف عملت في إطار الفقرة الأولى من الفصل 37 المذكور ذلك أنّها استندت في مراجعتها الأوليّة على التصاريح المقدّمة من المعقب ضدّه لسنوات 2001 و2002 و2003 وعلى الوثائق المتوفّرة لديها والمتمثلة في عقود كراء مسجّلة وعقود صفقات أبرمها المعني بالأمر. وأضافت أنّ أرقام المعاملات المصرّح بها خلال سنتي 2001 و2003 لا تتناسب مع المبالغ المضمّنة بالصفقات المبرمة بعنوان هاتين السنتين ذلك أنّ المعقّب ضدّه صرّح بالنسبة لسنة 2001 برقم معاملات يساوي 20.800,000د إلاّ أنّه ثبت من الوثائق المتوفرة لدى مصالح الجباية أنّه أبرم خلال سنة 2001 صفقة بمبلغ 28.000,000 وبالنسبة لسنة 2003 صرّح برقم معاملات يساوي 21.000,000د إلاّ أنّه توفّر لدى الإدارة عقد صفقة أبرمها خلال نفس السنة بمبلغ 29.300,000د، وبالتّالي فإنّه لم يتول التصريح بمبلغ هاتين الصفقتين وأنّ أرقام المعاملات المصرح بها ليست كلّ الأرقام المحققة فعلا وأنّ ما تمسّك به من أنّه تولّى التصريح بجزء من مبلغ الصفقات لا يستقيم قانونا باعتبار أنّ في ذلك إقرار بإخفائه لجزء من رقم معاملاته المحقق خلال هذه السنوات هذا فضلا عن عدم جدية هذا الدفع وابتعاده عن المنطق السليم الذي يفترض إمّا التصريح بكامل مبلغ الصفقة الواحدة أو إخفاء كامل مبلغها لا التصريح بجزء من مبلغها وإخفاء الجزء المتبقّي. كما تمسّكت المعقّبة بأنّ محكمة الإستئناف علّلت قضاءها بتأييد الحكم الإبتدائي بالإستناد إلى أنّ تمسّك المطالب بالأداء بوقوع التصريح بجزء من مبالغ الصفقات يكتسي جدية تدعّمت بما تضمنه تقرير الإدارة المؤرّخ في 22 سبتمبر 2005 معتبرة أنّ ما ورد به هو اعتراف من الإدارة بقيام المطالب بالأداء بالتصريح بجزء من مبلغ الصفقات في حين أنّه بالرجوع إلى هذا التقرير وتحديدا الصفحة الرابعة منه يتأكّد سوء تأويل كل من محكمة البداية ومحكمة الإستئناف لمضمونه ذلك أنّ ما ذكرته الإدارة من أنّ قرار التوظيف

الإجباري "قد انتهى إلى إدماج الفارق المتوصّل إليه في ذلك بأساس الأداء باعتباره فارقا غير مصرّح به ولم يدل الموظّف عليه الأداء بما يؤيّده" معناه أنّ قرار التوظيف الإجباري قد تأسّس على الفارق المتحصّل عليه بين رقم المعاملات الواجب التصريح به بالنسبة لسنتي 2001 و2003 ورقم المعاملات المصرّح به والذي تمّ في شأنه دفع الأداء المستوجب. وأكّدت المعقّبة أنّ الإدارة أضافت تقريرا أمام محكمة الإستئناف بجلستها المنعقدة بتاريخ 15 مارس 2007 وضّحت فيه الإلتباس الذي اعترى عبارات التقرير المؤرّخ في 22 سبتمبر 2005 من هذه الناحية وبيّنت أنّه لا يعدو أن يكون "خطأ ماديّا في الصياغة لا يمكن اعتباره بأيّ حال من الأحوال إقرارا منها باعتماد الفارق في الصفقات، إلاّ أنّ محكمة الإستئناف لم تلتفت إلى هذا التقرير وإلى توضيحات الإدارة الواردة به ولم تناقشه ولم تبيّن موقفها منه لا سلبا ولا إيجابا.

وحيث ينصّ الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة على أنّه :"تتمّ المراجعة الأوليّة للتصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجباية على أساس العناصر التي تضمنتها وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة. ولا تخضع المراجعة الأوليّة للإعلام المسبق ولا تحول دون القيام بالمراجعة المعمّقة للوضعيّة الجبائيّة".

وحيث أنّ عبارة "كلّ الوثائق والمعلومات المتوفّرة لدى الإدارة" الواردة بالفصل 37 سالف الذكر، لا تقتصر على التصاريح والوثائق المختلفة التي أودعها المطالب بالأداء لدى مصالح الجباية، بل تتعدّاها لتشمل كلّ المعلومات التي ترد على الإدارة في نطاق تولّي الخاضعين للأداء القيام بواجباتهم الجبائيّة وتشمل أيضا كلّ المعلومات التي تتحصّل عليها الإدارة في نطاق حق الإطلاع الذي خوّله لها الفصل 16 من نفس المجلة شريطة أن يكون طلب الإدارة عامّا ومجرّدا ولا يستهدف شخصا أو أشخاصا معيّنين بذواتهم.

وحيث بناء على ما تقدّم وفي صورة ما إذا أفضت المراجعة الأوليّة إلى اكتشاف مداخيل غير مصرّح بها، فإنّه يجوز لإدارة الجباية تصحيح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج تلك المداخيل المخفيّة ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى اتّباع إجراءات المراجعة المعمّقة.

وحيث لا خلاف بين طرفي النزاع أنّ المعقّب ضدّه صرّح بالنسبة لسنة 2001 برقم معاملات يساوي 20.800,000د وثبت من الوثائق المتوفرة لدى الإدارة أنّه أبرم خلال نفس السّنة صفقة بمبلغ 28.000,000 . كما صرّح بالنسبة لسنة 2003 برقم معاملات يساوي 21.000,000د وثبت أيضا أنّه أبرم خلال نفس السنة صفقة بمبلغ 29.300,000د.

وحيث طالما أنّ المبالغ المصرّح بها بعنوان سنتي 2001 و2003 تختلف عن المبالغ المضمّنة بعقدي الصّفقتين المذكورتين، على نحو ما سبق بيانه، وأنّ المعقّب ضدّه لم يثبت أنّه لم يحقّق خلال السّنتين المعنيّتين أيّة مداخيل أخرى، عدى الصفقتين المذكورتين، فإنّ الإدارة تكون قد أحسنت تطبيق لفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة لمّا قامت بإدماج المبلغين المذكورين ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة بعنوان سنتي 2001 و2003، خلافا لما انتهى إليه الحكم المطعون فيه، خصوصا وأنّ ما تمسّك به المطالب بالأداء بأنّه تولّى التّصريح بجزء من مبالغ الصفقات بقي مجرّدا.

وحيث إضافة إلى ما ذكر فإنّ محكمة الدّرجة الثانية استندت لتعليل الحكم المطعون فيه إلى أنّ ما تمسّك به المطالب بالأداء بوقوع التصريح بجزء من مبالغ الصفقات يكتسي صبغة جديّة تدعّمت بما تضمّنه تقرير الإدارة المؤرّخ في 22 سبتمبر 2005، في حين أنّ الإدارة أضافت تقريرا أمام نفس المحكمة جاء به أنّ ما تضمّنه التقرير المؤرّخ في 22 سبتمبر 2005 لا يعدو أن يكون سوى خطأ ماديّا في الصياغة ولا يمكن اعتباره بأيّ حال من الأحوال إقرارا منها باعتماد الفارق في الصفقات، إلاّ أنّ محكمة الإستئناف لم تناقش هذا التّقرير ولم تبد موقفها منه، وبالتّالي فإنّ الحكم المطعون فيه يكونا مشوبا بضعف التّعليل.

وحيث بناء على ما سبق يتّجه قبول هذين المطعنين ونقض الحكم المطعون فيه.

ولهذه الأسباب

قرّرت المحكمة :

أوّلا: قبول مطلب التّعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النّظر فيها بهيئة حكميّة جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه.

وصدر هذا القرار عن الدائـرة التعقيبيّة الثالثة برئـاسة السيد غازي الجريـبـي، الرّئيس الأوّل للمحكمة الإداريّة وعضويّة المستشارين السيّدة يسرى كريفة والسيّد منير العربي.

وتلـي علنـا بجلسة يوم 31 أكتوبر 2009 بحضور كاتبـة الجلسـة السيدة نبيلة مساعد.

الرئـيــس الأوّل غازي الجريـبـي	المستشار المقـرّر حسين عمارة