

الجمهورية التونسية
الحمد لله،
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية

تقرير ختم التحقيق

الدائرة التعقيبية الثالثة
القضية عدد : 39189

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

والمعقب ضدها : " ----- " في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بطريق " ----- " ، نائبها الأستاذ " ----- " الكائن " ----- " .

ملخص وقائع القضية:

تفيد وقائع القضية أنّ المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة أوليّة لوضعيتها الجبائية فيما يتعلّق بالقسط الإحتياطي الأوّل لسنة 2005 ترتّب عنها صدور قرار في التّوظيف الإجباري بتاريخ 16 نوفمبر 2005 تحت عدد 613/2005 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التّونسيّة قدره 7.523,954د فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائيّة بقابس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 26 أكتوبر 2006 الحكم الإبتدائي عدد 315 والقاضي "إبتدائيا بإلغاء قرار التّوظيف الإجباري للأداء عدد 613/2005 المؤرّخ في 16 نوفمبر 2005 وإبطال جميع مفاعيله"، وهو الحكم الذي استأنفته المعقّبة أمام محكمة الإستئناف بقابس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم الإستئنافي الجبائي عدد 27585 بتاريخ 5 أكتوبر 2007 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي، وهذا الحكم هو محلّ الطعن المائل.

الحكم الإستئنافي المطعون فيه : الحكم الإستئنافي الجبائي الصادر عن محكمة الإستئناف بقابس بتاريخ 5 أكتوبر 2007 في القضية عدد 27585 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي.

إجراءات الطعن بالتعقيب :

تاريخ الإعلام بالحكم الإستئنافي : -

طلبات المعقبة: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة لتنظر فيها بتركيبة مغايرة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

موجز أسباب الطعن:

تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنه يستخلص من الفصل المذكور أنّ الأقساط الإحتياطية تمثل في واقع الأمر تسبقة تدفع على ثلاث دفعات متساوية يكون أساسها ومرجعها الضريبة المستوجبة بعنوان السنة السابقة لها وبالتالي ففي صورة تعديل مبلغ الضريبة المستوجبة بعنوان سنة ما نتيجة لمراجعة جبايية فإنه ينتج عنه بالضرورة تعديل المبالغ المستوجبة بعنوان الأقساط الإحتياطية بالنسبة للسنة الموالية لها. وأنه يتّضح من أوراق الملف أنه بمناسبة تقديم المعقّب ضدها لشهادت في الخصم من المورد بغية طرحها من أساس القسط الإحتياطي الأول لسنة 2005 تبين لمصالح الجباية أنّ النسبة المائوية للخصم من المورد المطبقة لا تتطابق مع النسبة المنصوص عليها بالفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بخصوص المبالغ المدفوعة بعنوان الصّفات المبرمة مع الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدّخل حسب النظام الحقيقي ذلك أنّ نسبة 3 % مخالفة للنسبة المنطبقة وهي 1,5 %. وقد اعتبرت محكمة البداية أنّ الأقساط الإحتياطية غير قابلة للتّدرك والمراجعة طالما لم ينص الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبايية على إمكانية تداركها، كما أنّها تمثل تسبقة على دين غير محقّق ولا يجوز المطالبة بدفعها على مبالغ حلّ تاريخ أدائها أيديتها في ذلك محكمة الاستئناف التي اعتبرت أنه طالما كانت الأقساط الإحتياطية تسبقات يقع دفعها قبل حلول الأجل لدفع لضريبة على أساس النسبة السابقة فهي بذلك وفاء معجّل بدين غير محدّد معلق على شرط تحقّق الدّخل السنوي الجملي الصّافي الموظّف عليه الضريبة بما يكون معه إجراء التعديلات من قبل الإدارة على مقدار الضريبة على الدّخل ومن ثمة المطالبة بدفع تسبقات على مبالغ حلّ تاريخ أدائها ليس له موجب إضافة إلى كون الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبايية لم ينص على إمكانية تدارك الأقساط الإحتياطية. واعتبرت المعقبة أنه خلافا لما ذهبت إليه محكمة الاستئناف فإنّ الأقساط الإحتياطية تدخل في مجال تطبيق الأداء وتكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة وهو ما يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمت مراجعة أساس الضريبة المعنوية واحتساب خطايا التأخير المستوجبة، فهي مثل الضريبة المستوجبة تخضع للنظام التصريحي الذي يقوم عليه النظام الجباي التّونسي والذي يقوم على تلقائيتة التصريح مع إعطاء الإدارة إمكانية مراقبة هذه التّصاريح لاحقا. وأكّدت على أنه طالما حوّل الفصل 52 المذكور طرح المبالغ المخصومة من المورد في شكل تسبقات من الأقساط الإحتياطية فإنّ عملية الطرح تكون طبقا للنسب القانونية وأنّ كلّ خطأ في تطبيق هذه النسب يترتب عنه تصحيح النسبة المائوية لهذا الخصم وهو ما يترتب عنه آليا تصحيح أساس الأقساط الإحتياطية ومن ثمة مبالغها. وبناء على ما سبق بيانه اعتبرت أنّ ما اعتمده محكمة

الإستئناف في غير طريقه ذلك أنّ الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لا يوحي البتة بأنّ المشرّع استثنى الأقساط الإحتياطية من التدارك والمراجعة سيما وأنّ الفصل 5 من نفس المجلة نصّ على أنّه: "تراقب مصالح الجبائية وتراجع التّصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأداءات الخاضعة لأحكام هذه المجلة ودفعها أو المقدّمة لغرض الإنتفاع بامتيازات أو تخفيضات جبائية أو استرجاع مبالغ زائدة بعنوان هذه الأداءات كما تراقب احترام المطالب بالأداء لواجباته الجبائية".

طلبات نائب المعقّب ضدّها : رفض مطلب التعقيب

ردّ نائب المعقّب ضدّها : 6 أكتوبر 2008

هذا الردّ تضمّن ما يلي:

أولاً، من جهة الشّكل:

1- بخصوص إجراءات التبليغ: دفع نائب المعقّب ضدّها بأنّ المعقّبة لم تتولّ تبليغ مطلب التعقيب إلى منوّبته حتّى تتمكّن من معرفة مدى احترام آجال التّقاضي ومدى احترام مقتضيات القانون الذي يقتضي أن يكون مطلب التعقيب معلّلاً تعليلاً كافياً وواضحاً وكذلك ضرورة أن تتضمّن مذكرة بيان أسباب الطّعن كلّ المطاعن المثارة صلب مطلب التعقيب دون غيرها.

2- فيما يتعلّق بصفة القيام: دفع نائب المعقّب ضدّها بأنّ الإدارة العامّة للأداءات لم تكن طرفاً في النزاع في المرحلة الإستئنافية ضرورة أنّها لم تكن موجودة أصلاً باعتبار أنّها بعثت بمقتضى الأمر المؤرّخ في 14 ماي 2007. وقد سبق للمجلس الدّستوري أن أقرّ عدم دستورية مشروع قانون كان يهدف لجعل أنّ الإدارة المركزية تستأثر بالطّعن بالتعقيب بسبب تعارض ذلك مع مقتضيات الفصل 70 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية، وإذا كان قانون عادي لا يسمح له بمخالفة قانون أساسي فمن باب أولى وأحرى أنّه لا يمكن للإدارة العامّة للأداءات أن تحلّ محلّ الإدارة الجهوية للمراقبة الجبائية بقابس التي كانت طرفاً في النزاع في الطور الإستئنافي دون غيرها من الجهات الإدارية.

ثانياً: من جهة الأصل: دفع نائب المعقّب ضدّها بأنّ محكمة الموضوع علّلت الحكم الصّادر عنها تعليلاً قانونياً واضحاً بالإعتماد على قراءة سليمة للفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي لم تتضمّن أحكامه إمكانية مراجعة الأقساط الإحتياطية التي لا تعدو أن تكون سوى وسيلة من وسائل دفع الضرائط وليست ضريبة مستنقّلة بذاتها.

القانون :

- من جهة الشّكل :

- عن الدّفع الأوّل المتعلّق بإجراءات التبليغ:

حيث دفع نائب المعقّب ضدّها بأنّ المعقّبة لم تتولّ تبليغ مطلب التعقيب إلى منوّبته حتّى تتمكّن من معرفة مدى احترام آجال التقاضي ومدى احترام مقتضيات القانون الذي يقتضي أن يكون مطلب التعقيب معلّلاً تعليلاً كافياً وواضحاً وكذلك ضرورة أن تتضمّن مذكرة بيان أسباب الطعن كلّ المطاعن المثارة صلب مطلب التعقيب دون غيرها.

وحيث ينصّ الفصل 68 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية على ما يلي: "يقدم المعقّب خلال أجل لا يتجاوز السّتين يوماً من تاريخ تقديم مطلبه لكتابة المحكمة ما يلي وإلا سقط طعنه:

- محضر إعلامه بالحكم أو القرار المطعون فيه إن وقع ذلك الإعلام،

- نسخة من القرار أو الحكم المطعون فيه،

- مذكرة محرّرة من طرف محام لدى التعقيب في بيان أسباب الطعن مشفوعة بكلّ المؤيّدات ومفصّلة لكلّ مطعن على حدة،

- نسخة من محضر إبلاغ المعقّب ضدّه بنظير من تلك المذكرة ومؤيّداتها".

وحيث خلافا لما دفع به نائبة المعقّب ضدّها فإنّ الفصل 68 المذكور ولئن أوجب على المعقّب إبلاغ المعقّب ضدّه نظيراً من المذكرة في بيان أسباب الطعن ومؤيّداتها إلاّ أنّه لم يلزمه بأن يرفق محضر التبليغ بنسخة من مطلب التعقيب.

وحيث أنّ الوثائق التي أوجب الفصل 68 المذكور على المعقّب إبلاغها إلى المعقّب ضدّه تقتصر على مذكرة الطعن ومؤيّداتها أي مستندات التعقيب وجميع الوثائق المعتمدة في شرح أسباب الطعن إن وجدت¹، وتعيّن لذلك رفض هذا الدّفع.

- عن الدّفع الثّاني المتعلّق بصفة القيام:

حيث دفع نائب المعقّب ضدّها بأنّ الإدارة العامّة للأداءات لم تكن طرفاً في النزاع في المرحلة الإستئنافية ضرورة أنّها لم تكن موجودة أصلاً باعتبار أنّها بعثت بمقتضى الأمر المؤرّخ في 14 ماي 2007، وبالتالي فإنّه لا يمكن لها أن تحلّ محلّ الإدارة الجهويّة للمراقبة الجبائيّة بقابس التي كانت طرفاً في النزاع في الطور الإستئنافي دون غيرها من الجهات الإدارية.

وحيث أنّ صدور الحكم الإستئنافي المطعون فيه ضدّ المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بقابس لا يمنع الإدارة العامّة للأداءات (وهي التسمية الجديدة للإدارة العامة للمراقبة الجبائيّة المنصوص عليها بالأمر عدد 1198 لسنة 2007 المؤرّخ في 10 ماي 2007 المتعلّق بتفويض وإتمام الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرّخ في 23 أفريل 1991 المتعلّق بتنظيم وزارة الماليّة) من الطعن فيه بالتعقيب طالما أنّ المراكز الجهويّة لمراقبة

¹ - الرّجوع إلى القرار التعقيبي الصّادر في القضيّة عدد 35872 بتاريخ 13 مارس 2006.

الأداءات هي إدارات لامحورية تابعة لها مكلفة بتمثيلها في النزاعات الجبائية طبقاً لأحكام الفقرة الأخيرة من الفصل الثالث من الأمر عدد 1016 لسنة 1991 المؤرخ في 1 جويلية 1991 المتعلق بضبط مشمولات المصالح الخارجية للإدارة العامة للمراقبة الجبائية.

وإضافة إلى ما ذكر فإنّ الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ينصّ على أنه: "ترفع الدّعى ضدّ مصالح الجباية لدى المحكمة الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهدة بالملفّ...".

ويستخلص من أحكام هذا الفصل أنّ المشرّع لم يحدّد الجهة الإدارية التي لها صفة التقاضي في المادّة الجبائية إذ وردت عباراته عامّة ولم تخصّص جهة معيّنة بتلك الصلاحيّة. فقد استعمل المشرّع عبارة "مصالح الجباية" دون أن يحصر هذه العبارة في مصلحة أو إدارة معيّنة. ممّا يعني أنّ إرادة المشرّع اتّجهت نحو فتح مجال التقاضي أمام المصالح الجبائية لوزارة الماليّة والتي يمكن أن تمتدّ من الوزير إلى المراكز الجهويّة لمراقبة الأداءات. والشرط الوحيد الذي وضعه المشرّع هو تدخّل تلك المصالح في المراقبة الجبائية.

فالمراقبة الجبائية يمارس فيها وزير الماليّة اختصاصات مضبوطة بالنصّ منها بالخصوص إصدار قرارات التوظيف الإجباري. أمّا الإدارة العامّة للأداءات فهي المصلحة الإدارية التي تشرف على عمليّات المراقبة الجبائية وعلى المراكز الجهويّة لمراقبة الأداءات التي تعدّ الامتداد اللامحوري لها. وهي الجهة المخوّلة أكثر من غيرها للتقاضي باسم الدولة في النزاعات الجبائية.

ومن ثمّ فإنّ استعمال المشرّع بالفصل 55 المذكور سلفاً لعبارة عامّة هي مصالح الجباية يجعل اختصاص التقاضي في النزاعات المتعلّقة بعمليّات المراجعة الجبائية موكولاً لوزير الماليّة وللإدارة العامّة للأداءات وللمراكز الجهويّة لمراقبة الأداءات التابعة لها على حدّ السواء، الأمر الذي يغدو معه الطعن المائل مرفوعاً من إحدى المصالح الجبائية التي لها صفة لذلك وهي الإدارة العامّة للأداءات.

وتأسيساً على ما ذكر نفترح على الجنب التصريح بقبول مطلب التعقيب شكلاً لتقديمه في آجاله القانونيّة ممّن له الصّفة والمصلحة واستيفائه لمقوماته الشكليّة الجوهرية.

- من جهة الأصل :

عن المظن الوحيد المأخوذ من خرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المطعون فيه تأييدها للحكم الابتدائي الذي اعتبر أنّ الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة والحال أنّها تدخل في مجال تطبيق الأداء وتكون مرتبطة إرتباطاً وثيقاً بأساس الضريبة وهو ما يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمّت مراجعة أساس الضريبة المعنوية واحتساب خطايا التأخير المستوجبة، فهي مثل

الضريبة المستوجبة تخضع للنظام التصريحي الذي يقوم عليه النظام الجبائي التونسي والذي يقوم على تلقائية التصريح مع إعطاء الإدارة إمكانية مراقبة هذه التصاريح لاحقاً.

وحيث ينصّ الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه: "باستثناء المستغلّين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الاختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرّر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاطون لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاث تسبقات تسمى "أقساط احتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجمالية".

وحيث ينصّ الفصل 66 من نفس المجلة على أن "توظّف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدّم في الآجال القانونية التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و52 و56 و61 من هذه المجلة أو الذي قدّم تصريحاً منقوصاً أو مغلوفاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملته وكذلك في الخصم أو التسبقات".

وحيث يستخلص من مقتضيات الفصلين المشار إليهما أنّ الأقساط الاحتياطية تدخل بصريح هذين النصين ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطة ارتباطاً وثيقاً بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات، الأمر الذي يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمت مراجعة أساس الضريبة المعنية بالأمر.

وحيث لئن كانت الأقساط الاحتياطية لا تتمثل أداء مستقلاً وإنما طريقة من طرق الدفع فإنّ ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أنّ تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الاحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية وبالتالي يكون احتساب إدارة الجباية للأقساط الاحتياطية إلى جانب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في محله.

وحيث بناء عليه يكون قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بعدم قابلية الأقساط الاحتياطية للمراجعة في غير طريقه ممّا يتّجه معه قبول هذا المطعن ونقض الحكم المطعون فيه على أساسه.

المقترح :

- أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بقابس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة.

- ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

حرر بتاريخ 27 فيفري 2009

المقرّر :

حسين عمارة