الجمهوريّـة التونسيّـة
مجلـس الدّولـة
المحكمـة الإداريّــة

تـقريــر ختــم التّـحقيــق

الدائرة التعقيبية الثالثة

القضيّـة عــدد : 310227

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

والمعقّب ضـدّه : " ---------- "، مقرّه بشارع " ---------- "، نائبه الأستاذ " ---------- " الكائن مكتبه " ---------- ".

ملخّص وقـائع القضيّـة:

تفيد وقائع القضية أنّ المعقّب ضدّه أستهدف بوصفه طبيبا إلى مراجعة أوليّة لوضعيّته الجبائيّة تعلقت بالضّريبة على الدخل والمعلوم على المؤسسات الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة شملت سنتي 2004 و2005 وترتّب عنها صدور قرار في التّوظيف الإجباري بتاريخ 16 جويلية 2007 تحت عدد 446/2007 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامّة للبلاد التونسية قدره 11.575,571د أصلا وخطايا تمّ تبليغه إليه فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائيّة بقابس التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها بتاريخ 24 جانفي 2008 الحكم الإبتدائي عدد 505 القاضي إبتدائيّا بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التّوظيف الإجباري عدد 446/2007 الصادر بتاريخ 16 جويلية 2007، وهو الحكم الذي استأنفته المعقّبة أمام محكمة الإستئناف بقابس التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها بتاريخ 23 جانفي 2009 الحكم عدد 307 القاضي نهائيّا بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي، وهذا الحكم هو محلّ الطّعن الماثل.

الحكم الإستئنافي المطعون فيه : الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بقابس بتاريخ 23 جانفي 2009 في القضية عدد 307 والقاضي نهائيّا بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي.

إجراءات الطعن بالتعقيب :

تاريخ الإعلام بالحكم الإستئنافي : 28 فيفري 2009
تاريخ القيام : 26 مارس 2009
تاريخ تقديم المذكرة و مرفقاتها : 10 أفريل 2009

طلبات المعقّبة: نقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه مع إحالة القضية إلى محكمة الإستئناف المختصّة لتعيد النّظر فيها بهيئة حكميّة جديدة وحمل المصاريف القانونيّة على المعقّب ضدّه.

موجز أسباب الطّعن:

أوّلا: سوء تطبيق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ مصالح الجباية تمتلك في نطاق أعمال المراجعة الأوّليّة حقّ مراجعة ومراقبة التّصاريح والعقود والكتابات المودعة لديها، من جهة، وكلّ المعلومات والوثائق المتوفّرة لدى الإدارة من جهة أخرى، وأنّه توفّر لدى مصالح الجباية لمّا أجرت عمليّة مراجعة أوليّة للتّصاريح التي اكتتبها العقّب ضدّه وأودعها لديها صنفان من المعلومات، معلومات تضمّنتها تلك التّصاريح وتتعلّق أساسا بمكان نشاط المعني بالأمر وبحجم مداخيله في الفترة المعنيّة بالمراجعة، ومعلومات أخرى توفّرت من التّصاريح الجبائيّة التي اكتتبها وأودعها أطبّاء في نفس المنطقة ومن عمليّات المراجعة المراقبة التي قامت بها مصالح الجباية في إطار نشاطها اليومي وهي تتمثّل أساسا في المعدّل اليومي للعيادات التي يقوم بها أولئك الأطبّاء والأتعاب التي يتقاضونها عن كلّ عيادة ومعدّل أيّام العمل الفعلي في السّنة. و تعدّ هذه المعلومات من قبيل المعلومات المتوفرة لدى مصالح الجباية وهي من قبيل القرائن الفعليّة التي يمكن لمصالح الجباية أن تستند إليها في مراجعة وتصحيح تصاريح المعني بالأمر. وقد تبيّن من خلال هذه المعلومات أهميّة موقع عمل المعقّب ضدّه كطبيب عام باعتبار وجود عيادته بشارع رئيسي في منطقة سكنيّة وسط مدينة قابس وبالقرب من المؤسّسات الإستشفائيّة وتبيّن لها أيضا التّفاوت الواضح بين التّصاريح التي أودعها خلال سنتي 2002 و2003 والتّصاريح المقدّمة من بعض الأطباء العامّين بنفس الجهة وفي نفس الفترة. وأضافت الإدارة أنّ مراجعة التّصاريح الجبائيّة التي أودعها المعقّب ضدّه والقيام بتعديلها على ضوء ما توفّر من معلومات بالإعتماد على قرائن فعليّة لا يعتدّ تجاوزا لإطار المراجعة الأوليّة، وبالتّالي فإنّ ما انتهت إليه محكمة الإستئناف من أنّ اعتماد الإدارة على القرائن الفعلية والقانونية لا يكون إلاّ في إطار المراجعة المعمّقة من شأنه أن يفرغ الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة من محتواه. واستخلصت ممّا سبق بيانه أنّ الحكم المطعون فيه حرم مصالح الجباية من الإستناد إلى معلومات تتوفّر لديها من التّصاريح الجبائيّة المودعة لديها سواء من المطالب بالأداء أو من غيره وكذلك من نشاطها اليومي المتعلّق بالمراقبة والمراجعة كما حرمها من استعمال تلك المعلومات كقرائن فعليّة في شكل مقارنات مع الأنشطة أو الإستغلالات أو العمليّات المماثلة.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة، بمقولة أنّ المشرّع أقرّ في القسم الأوّل من الباب الأوّل من العنوان الأوّل من المجلّة المذكورة حقّ مصالح الجباية في الإعتماد على القرائن القانونيّة أو الفعليّة المتمثّلة خاصّة في المقارنات مع أنشطة أو استغلالات أو عمليّات مماثلة والتي قد تصلح لها في القيام بمهمّتها في إطار عمليّات المراقبة أو المراجعة

سواء الأوليّة أو المعمّقة خلافا لما ذهبت إليه محكمة الإستئناف حينما استبعدت إمكانيّة الإعتماد على القرائن الفعليّة والقانونيّة في إطار المراجعة الأوليّة أو كذلك لأيّ إمكانيّة في الحصول على معلومات تتعلّق بالمطالب بالأداء ولم تكن مضمّنة بملفّه الجبائي.

ثالثا: سوء التّعليل، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أساءت تعليل حكمها لمّا اعتبرت أنّ الإدارة قد تجاوزت حدود المراجعة الأوليّة ذلك أنّ عبارة "المتوفّرة لدى الإدارة" لا تعني فقط الوثائق التي أدلى بها المطالب بالأداء بل تشمل أيضا المعلومات التي تتحصّل عليها من التّصاريح الجبائيّة التي يودعها الغير لديها والمعلومات التي تتوفّر لها في إطار نشاطها اليومي المتعلّق بعمليّات المراقبة والمراجعة ولأنّه يحقّ لمصالح الجباية أن تستعمل تلك المعلومات كقرائن فعليّة عن طريق إجراء مقارنات بين الأنشطة والعمليّات وذلك لغاية تصحيح التّصاريح وتوظيف الأداء في إطار عمليّات المراجعة الجبائيّة الأوليّة التي تقوم بإجرائها.

طلبات نائب المعقّب ضدّه : إقرار الحكم الإستئنافي في جميع ما قضى به وإبقاء المصاريف القانونية محمولة على من سبّقها.

ردّ نائب المعقّب ضدّه: 2 جوان 2009

هذا الرد تضمّن أنّ المشرّع أقصى من مجال المراجعة الأوليّة إمكانيّة الإعتماد على الأعمال والقرائن الخارجة عن إطار مضمون التّصاريح والعقود والكتابات السّابقة المودعة لدى الإدارة والمتوفّرة سلفا لديها وقد استقرّ الفقه الإداري على إقصاء كلّ العناصر التي لها صبغة مؤشّرات وقرائن أو مقارنات والتي يمكن استغلالها خلال المراجعة المعمّقة من نطاق المراجعة الأوليّة.

القــانون :

- من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب ممّن له الصفة والمصلحة مستوفيا جميع إجراءات القيام الشكلية، لذا نقترح قبوله من هذه الناحية.

-من جهة الأصل :

-عن المطعنين الأوّل والثّاني المأخوذين من سوءتطبيق أحكام الفصل 37 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة وخرق أحكام الفصل 6 من نفس المجلّة:

حيث تمسّكت المعقّبة أنّ مصالح الجباية تمتلك في نطاق أعمال المراجعة الأوّليّة حقّ مراجعة ومراقبة التّصاريح والعقود والكتابات المودعة لديها، من جهة، وكلّ المعلومات والوثائق المتوفّرة لدى الإدارة من جهة أخرى، وأنّه توفّر لدى مصالح الجباية لمّا أجرت عمليّة مراجعة أوليّة للتّصاريح التي اكتتبها العقّب ضدّه وأودعها لديها صنفان من المعلومات، معلومات تضمّنتها تلك التّصاريح وتتعلّق أساسا بمكان نشاط المعني بالأمر وبحجم مداخيله في الفترة المعنيّة بالمراجعة، ومعلومات أخرى توفّرت من التّصاريح الجبائيّة التي اكتتبها وأودعها أطبّاء في نفس

المنطقة ومن عمليّات المراجعة المراقبة التي قامت بها مصالح الجباية في إطار نشاطها اليومي وهي تتمثّل أساسا في المعدّل اليومي للعيادات التي يقوم بها أولئك الأطبّاء والأتعاب التي يتقاضونها عن كلّ عيادة ومعدّل أيّام العمل الفعلي في السّنة. و تعدّ هذه المعلومات من قبيل المعلومات المتوفرة لدى مصالح الجباية وهي من قبيل القرائن الفعليّة التي يمكن لمصالح الجباية أن تستند إليها في مراجعة وتصحيح تصاريح المعني بالأمر. وقد تبيّن من خلال هذه المعلومات أهميّة موقع عمل المعقّب ضدّه كطبيب عام باعتبار وجود عيادته بشارع رئيسي في منطقة سكنيّة وسط مدينة قابس وبالقرب من المؤسّسات الإستشفائيّة وتبيّن لها أيضا التّفاوت الواضح بين التّصاريح التي أودعها خلال سنتي 2002 و2003 والتّصاريح المقدّمة من بعض الأطباء العامّين بنفس الجهة وفي نفس الفترة. وأضافت الإدارة أنّ مراجعة التّصاريح الجبائيّة التي أودعها المعقّب ضدّه والقيام بتعديلها على ضوء ما توفّر من معلومات بالإعتماد على قرائن فعليّة لا يعتدّ تجاوزا لإطار المراجعة الأوليّة، وبالتّالي فإنّ ما انتهت إليه محكمة الإستئناف من أنّ اعتماد الإدارة على القرائن الفعلية والقانونية لا يكون إلاّ في إطار المراجعة المعمّقة من شأنه أن يفرغ الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة من محتواه. واستخلصت ممّا سبق بيانه أنّ الحكم المطعون فيه حرم مصالح الجباية من الإستناد إلى معلومات تتوفّر لديها من التّصاريح الجبائيّة المودعة لديها سواء من المطالب بالأداء أو من غيره وكذلك من نشاطها اليومي المتعلّق بالمراقبة والمراجعة كما حرمها من استعمال تلك المعلومات كقرائن فعليّة في شكل مقارنات مع الأنشطة أو الإستغلالات أو العمليّات المماثلة. كما تمسّكت المعقّبة بأنّ المشرّع أقرّ في القسم الأوّل من الباب الأوّل من العنوان الأوّل من المجلّة المذكورة حقّ مصالح الجباية في الإعتماد على القرائن القانونيّة أو الفعليّة المتمثّلة خاصّة في المقارنات مع أنشطة أو استغلالات أو عمليّات مماثلة والتي قد تصلح لها في القيام بمهمّتها في إطار عمليّات المراقبة أو المراجعة سواء الأوليّة أو المعمّقة خلافا لما ذهبت إليه محكمة الإستئناف حينما استبعدت إمكانيّة الإعتماد على القرائن الفعليّة والقانونيّة في إطار المراجعة الأوليّة أو كذلك لأيّ إمكانيّة في الحصول على معلومات تتعلّق بالمطالب بالأداء ولم تكن مضمّنة بملفّه الجبائي.

وحيث دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّ المشرّع أقصى من مجال المراجعة الأوليّة إمكانيّة الإعتماد على الأعمال والقرائن الخارجة عن إطار مضمون التّصاريح والعقود والكتابات السّابقة المودعة لدى الإدارة والمتوفّرة سلفا لديها وقد استقرّ الفقه الإداري على إقصاء كلّ العناصر التي لها صبغة مؤشّرات وقرائن أو مقارنات والتي يمكن استغلالها خلال المراجعة المعمّقة من نطاق المراجعة الأوليّة.

وحيث يتّضح بمراجعة الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الإستئناف قضت بإقرار الحكم الإبتدائي الذي قضى بإلغاء قرار التّوظيف على أساس أنّ الإدارة اعتمدت في إطار المراجعة الأوليّة للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء على القرائن القانونية والفعلية والخارجة عن إطار التّصاريح والعقود والكتابات السابقة المودعة لدى مصالح الجباية مخالفة بذلك أحكام الفصل 37 المذكور الذي حدّد مناط وحدود المراجعة الأولية.

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 على غرار التصاريح الواجب إيداعها من قبل المدينين بمبالغ خاضعة للخصم من المورد عملا بأحكام الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة أو بمناسبة تسجيل مختلف العقود والكتابات والوثائق وفقا لأحكام مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي أو الإرشادات التي يتعيّن على مصالح الدولة والجماعات المحلية والمنشآت العمومية والشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها توجيهها آليا إلى الإدارة، بخصوص صفقات البناء والصيانة والتزويد والخدمات وغيرها والتي تبرمها مع الغير وذلك طبقا لأحكام الفقرة 2 من الفصل 16 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

و حيث تشمل تلك العبارة أيضا كلّ المعلومات التي تتحصّل عليها الإدارة في نطاق حق الإطلاع الذي خوّله لها الفصل 16 من نفس المجلة الوارد ضمن الأحكام العامة المنطبقة على المراجعتين الأولية والمعمّقة والذي يلزم مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية والشركات والمنظمات الخاضعة لرقابة الدولة والجماعات المحلية وكذلك المؤسسات والمنشآت وغيرها من الذوات المعنوية التابعة للقطاع الخاص والأشخاص الطبيعيين بتمكين أعوان مصالح الجباية عند الطلب كتابيا من الإطلاع على عين المكان على الدفاتر والمحاسبة والوثائق التي يمسكونها كالقائمات الإسمية في الحرفاء والمزودين، 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، أمّا في الصورة التي لا تكتفي فيها الإدارة بذلك وتلتجئ إلى البحث في عناصر الذمّة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخيله بطريقة جزافية على أساس نموّ ثروته أو استنادا إلى نفقاته الظّاهرة والجليّة طبقا للفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة، فإنّه يتعيّن عليها إعلامه مسبّقا بإجراء المراقبة وبحقّه في الإستعانة بمن يختاره أثناء سيرها، مع تمكينه من جميع الضّمانات المخوّلة له في إطار المراجعة المعمّقة المنصوص عليها بالفصول 38 و39 و40 و41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وحيث طالما لم تكتف الإدارة في النّزاع الرّاهن بتصحيح تصاريح المطالب بالأداء اعتمادا على الوثائق والمعلومات المتوفّرة لديها وإنّما تجاوزت ذلك بالبحث في كامل عناصر الذمّة الماليّة للمعقّب ضدّه وتولّت إعادة تقييم مداخيله بالإعتماد على القرائن القانونية والفعلية وذلك باعتماد معدّل عيادات يومي مقداره 5 عيادات خلال 270 يوم عمل فعلي في السنة واعتماد ثمن 15 دينارا للعيادة الواحدة خلال السنتين المعنيّتين بالمراجعة[1] دون اتّباع إجراءات المراجعة المعمّقة ودون تمكينه من الضّمانات المخوّلة له قانونا في هذه الحالة، فإنّ قرار التّوظيف يعدّ مخالفا للقانون ومعرّضا للإبطال.

[1]

وحيث بناء على ما سبق، يتّجه رفض المطعنين المتمسّك بهما من المعقّبة.

-عن المطعن الثّالث المأخوذ من ضعف التّعليل:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ محكمة الإستئناف أساءت تعليل حكمها لمّا اعتبرت أنّ الإدارة قد تجاوزت حدود المراجعة الأوليّة ذلك أنّ عبارة "المتوفّرة لدى الإدارة" لا تعني فقط الوثائق التي أدلى بها المطالب بالأداء بل تشمل أيضا المعلومات التي تتحصّل عليها من التّصاريح الجبائيّة التي يودعها الغير لديها والمعلومات التي تتوفّر لها في إطار نشاطها اليومي المتعلّق بعمليّات المراقبة والمراجعة ولأنّه يحقّ لمصالح الجباية أن تستعمل تلك المعلومات كقرائن فعليّة عن طريق إجراء مقارنات بين الأنشطة والعمليّات وذلك لغاية تصحيح التّصاريح وتوظيف الأداء في إطار عمليّات المراجعة الجبائيّة الأوليّة التي تقوم بإجرائها.

وحيث خلافا لما تمسّكت به المعقّبة فإنّ محكمة الإستئناف اعتبرت أنّ المراجعة الأولية هي مراجعة على أساس العناصر التي تضمّنتها التّصاريح وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة وقضت بإقرار الحكم الإبتدائي الذي قضى بإلغاء قرار التّوظيف على أساس أنّ الإدارة اعتمدت في إطار المراجعة الأوليّة للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء على القرائن القانونية والفعلية والخارجة عن إطار التّصاريح والعقود والكتابات السابقة المودعة لدى مصالح الجباية مخالفة بذلك أحكام الفصل 37 المذكور الذي حدّد مناط وحدود المراجعة الأولية.

وحيث استنادا إلى ما ذكر فإنّ محكمة الإستئناف أحسنت تعليل الحكم المطعون فيه وآتّجه لذلك رفض هذا المطعن كرفض التعقيب الماثل أصلا.

المقترح :

- **أوّلا** : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

- ثانيا : حمل المصاريف القانونيّة على المعقّبة.

حرّر بتاريخ 7 أفريل 2010

المقرّر :

حسين عمارة