الجمهورية التونسيّة

مجلس الدولة

المحكمة الإداريّة

القضيّة عدد: **312242**

تاريخ القرار: 8 ديسمبر **2014**

الحمد لله،

# قرار تعقيبي

## باســـم الشعــب التّونســـي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التّالي بين:

**المعقّبة:** الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 تونس،

**من جهة،**

**والمعقّب ضدّه:**********، مقره بنهج ********* عدد ***** تونس، محاميه الأستاذ **********، الكائن مكتبه بنهج ********** عدد ***ممر ********، – مدرج**، *******،

**من جهة أخرى.**

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 23 جويلية 2011 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد **312242** طعنا في القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 2 مارس 2011 في القضيّة عدد 11519 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء من جديد بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد78/2009 المؤرخ في 2009/06/29 وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه".

وبعد الإطّلاع على الحكم الإستئنافي المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضدّه خضع لمراجعة جبائية أولية في مادة الضريبة على الدخل والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية، بعنوان السنوات من 2003 إلى موفى سبتمبر 2007، نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء عدد 78/2009 بتاريخ 29 جانفي 2009 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 11.244,981 دينارا أصلا وخطايا فاعترض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة

الابتدائية بتونس التّي أصدرت حكما بتاريخ 28 أفريل 2009 تحت عدد 3411 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 78/2009 الصادر بتاريخ 29 جانفي 2009 مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره:ستة آلاف واثنين وسبعين دينارا ومليمات 296 (6.072,236د) لقاء اصل الأداء والخطايا، فاستأنفه المعقب ضده أمام محكمة الاستئناف بتونس التّي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطّلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الإدارة العامّة للأداءات بتاريخ 15 أوت 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه بالاستناد إلى ما يلي:

أولا: سوء تأويل أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء الذي صدر في شأن المعقب ضده معتبرة أنه لا يحق لمصالح الجباية تعديل أرقام معاملات المعني بالامر انطلاقا من الأعباء التي صرفها والمتمثلة في أجرة الكاتبة المصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي واعتبارها تمثل 30% طالما أنه يعدّ من قبيل الإجراءات المعتمدة في إطار المراجعة المعمقة لا المراجعة الأولية وقد أساءت المحكمة بذلك تأويل أحكام الفصل 37 المبين أعلاه لأن المعلومات التي تتوفر لدى مصالح الجباية لا تنحصر في تلك التي تتضمنها التصاريح والعقود والكتابات وأن عبارة "المتوفرة لدى الإدارة" لا تعني فقط الوثائق التي ادلى بها المطالب بالأداء بل أيضا الوثائق التي تتحصل عليها الإدارة بالطرق المخولة لها قانونا ومنها التي ترد على مصالح الجباية في إطار ممارسة حقها في الإطلاع المنصوص عليه بالفصول 16 و 17 و 18 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتشمل المعلومات المتحصل عليها من مصالح الديوانة أو مصالح النقل البري أو مصالح الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي ولا يمكن للفصل 37 أن يقرأ بمعزل عن بقية الفصول التي وردت في الباب الأول "أحكام عامة" مع الملاحظ أن المعني لم يقدم ما يدحض الطريقة التقديرية التي اعتمدتها الإدارة لتعديل وضعيته الجبائية ولا ما من شأنه أن يوهنها سيما وأن هذه الطريقة أسست على القرائن القانونية والفعلية المتوفرة.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإلغاء قرار التوظيف رغم أن المعقب ضده لم يقدم أي حجة أو مستند يقيم الدليل على صحة تصاريحه أو حقيقة موارده أو شطط التوظيف.

ثالثا: التنكر للطابع الإستقصائي والتحقيقي للنزاع الجبائي بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإلغاء قرار التوظيف بتعلة أن القرائن التي استندت إليها مصالح الجباية مبنية على الإفتراض والتخمين وهو ما لا يبرر إلغاء قرار

التوظيف خاصة وأن المعقب ضده لم يقدم أي حجة أو مستند يقيم الدليل على صحة تصاريحه أو حقيقة موارده أو شطط التوظيف وكان على محكمة الإستئناف أن تعمل سلطاتها التي أقرها لها القانون في الإستقصاء والتحقيق والبحث قصد التثبت من مدى صحة تصاريح المعقب ضده ومطابقتها مع مقابيضه وأرباحه الحقيقية وكان على المحكمة أيضا أن تقف على حقيقة مصدر الفوارق الحاصلة بين ما صرح به المعني بالأمر من أرقام معاملات بعنوان جميع السنوات المعنية بالتوظيف وبين المصاريف التي بذلها لتسديد أجور الكاتبة التي صرفها وصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الغجتماعي وبالتالي كان لزاما أن تتقصى تلك الحقيقة التي أثبتتها مصالح الجباية والتي تؤكد عدم صحة التصاريح التي اكتتبها وأودعها المعني بالأمر.

رابعا: خرق أحكام الفصل 16 من الدستور بمقولة أن الإنصاف يقتضي أن يقيم المطالب بالأداء الدليل على صحة تصاريحه وحقيقة موارده أو شطط الأداء الموظف عليه إلا أن محكمة الإستئناف قضت بإلغاء قرار التوظيف بتعلة أن القرائن التي استندت إليها مصالح الجباية مبنية على الإفتراض والتخمين .

خامسا: سوء وضعف التعليل بمقولة أنه خلافا لما ذهبت إليه محكمة الإستئناف بخصوص طريقة التوظيف، فإن المنهجية المتبعة من قبل مصالح الجباية تستند إلى ما يخوله الفصلان 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من تفعيل للقرائن القانونية والفعلية وأحقية مصالح الجباية في الإستناد إلى القرائن والمعلومات المتوفرة لتصحيح التصاريح الجبائية التي يكتتبها ويودعها المطالب بالأداء ويتضح بالرجوع إلى ما صرح به من أجور لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي واعتبرت أنها تمثل 30% من المقابيض الخام مما مكنها من تحديد نسبة الربح الصافي وبالتالي ضبط الأداء المحمول على المعني بالأمر وأن قول محكمة الإستئناف بأنه لا وجود لمداخيل غير مصرح بها هو قول مردود عليها لأن الفوارق الحاصلة بين أرقام المعاملات المصرح بها والأجور التي تم صرفها للكاتبة يؤكد بصورة لا لبس فيها وجود مداخيل مخفية لم يقم المعني بالأمر بالتصريح بها ويتضح أن طريقة التوظيف التي اعتمدتها الإدارة والمؤسسة على القرائن الفعلية والقانونية تندرج في إطار الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي طبقته الإدارة تطبيقا سليما، ويتسنى الأخذ بها لقوة تلك القرائن وانضباطها وتعدادها وتضافرها، وهي طريقة ومنهجية سليمة المبنى من الناحية القانونية.

وبعد الإطلاع على المذكرة في الرد المدلى بها من الأستاذ ********** نيابة عن المعقب ضده بتاريخ 8 نوفمبر 2011 المتضمنة طلب رفض التعقيب استنادا إلى أن محكمة الإستئناف قد أحسنت تطبيق القانون وأن قرار التوظيف خالف أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بانتهاج المراجعة الأولية عوض المراجعة المعمقة كما خالف حكم البداية الفصل 7 من مجلة الضريبة بعدم السعي لإثبات حجم المعاملات والدخل باعتماد آليات الإستقصاء والمعلومات لدى الغير بل اعتمدت في ذلك على تكريس مفهوم المردودية

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وعلى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلّق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 13 أكتوبر 2014 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيّد طارق الحرابي في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بما ورد بمذكرة الطعن ولم يحضر المعقب ضده أو من ينوبه.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 10 نوفمبر 2014 وبها قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة إلى جلسة يوم 8 ديسمبر 2014.

**وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:**

**من جهة الشكل:**

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونيّة ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

**من جهة الأصل:**

**أولا: عن المطاعن الأول والثاني والخامس المتعلقة بسوء تأويل أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وبخرق أحكام الفصل 65 منها وسوء وضعف التعليل، مجتمعة لترابطها.**

حيث تمسكت المعقبة بسوء تأويل أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء الذي صدر في شأن المعقب ضده بتعلة أنه لا يحق لمصالح الجباية تعديل أرقام معاملات المعني بالامر انطلاقا من الأعباء التي صرفها والمتمثلة في أجرة الكاتبة المصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي واعتبارها تمثل 30% طالما أنه يعدّ من قبيل الإجراءات المعتمدة في إطار المراجعة المعمقة لا المراجعة الأولية وقد أساءت المحكمة بذلك تأويل أحكام الفصل 37 المبين أعلاه لأن

المعلومات التي تتوفر لدى مصالح الجباية لا تنحصر في تلك التي تتضمنها التصاريح والعقود والكتابات وأن عبارة "المتوفرة لدى الإدارة" لا تعني فقط الوثائق التي ادلى بها المطالب بالأداء بل أيضا الوثائق التي تتحصل عليها الإدارة بالطرق المخولة لها قانونا ومنها التي ترد على مصالح الجباية في إطار ممارسة حقها في الإطلاع المنصوص عليه بالفصول 16 و 17 و 18 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتشمل المعلومات المتحصل عليها من مصالح الديوانة أو مصالح النقل البري أو مصالح الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي ولا يمكن للفصل 37 أن يقرأ بمعزل عن بقية الفصول التي وردت في الباب الأول "أحكام عامة" مع الملاحظ أن المعني لم يقدم ما يدحض الطريقة التقديرية التي اعتمدتها الإدارة لتعديل وضعيته الجبائية ولا ما من شأنه أن يوهنها سيما وأن هذه الطريقة أسست على القرائن القانونية والفعلية المتوفرة.

وحيث تمسكت المعقبة من جهة أخرى بخرق الحكم المنتقد أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإلغاء قرار التَوظيف رغم أن المعقب ضده لم يقدم أي حجة أو مستند يقيم الدليل على صحة تصاريحه أو حقيقة موارده أو شطط التوظيف، وسوء تعليل محكمة الإستئناف لحكمها إذ اعتبرت أنه لا وجود لمداخيل غير مصرح بها وهذا قول مردود عليها لأن الفوارق الحاصلة بين أرقام المعاملات المصرح بها والأجور التي تم صرفها للكاتبة يؤكد بصورة لا لبس فيها وجود مداخيل مخفية لم يقم المعني بالأمر بالتصريح بها ويتضح أن طريقة التوظيف التي اعتمدتها الإدارة والمؤسسة على القرائن الفعلية والقانونية تندرج في إطار الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي طبقته الإدارة تطبيقا سليما، ويتسنى الأخذ بها لقوة تلك القرائن وانضباطها وتعدادها وتضافرها، وهي طريقة ومنهجية سليمة المبنى من الناحية القانونية.

وحيث استقر فقه قضاء المحكمة على اعتبار أن المراجعة الأولية طبقا لاحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية هي المراجعة التي تجريها الإدارة بمكاتبها وتعتمد فيها على التصاريح والعقود والكتائب والوثائق التي يودعها المطالب بالأداء وتستند فيها كذلك إلى البيانات والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة سلفا.

وحيث أنه لا يمكن لمصالح الجباية في إطار هذه المراجعة أن تطلب من الجهات التي يتعامل معها المطالب بالأداء تقديم إرشادات أو معطيات تخص الموظف عليه الأداء بغاية استعمالها لضبط الأداء أو السعي للحصول على معلومات لتبنى عليها قرار التوظيف الإجباري.

وحيث بناء عليه فإنه يمكن لإدارة الجباية، ومتى أفضت المراجعة الأولية إلى اكتشاف مداخيل غير مصرح بها، أن تصحح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج المداخيل المخفية ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى اتباع إجراءات المراقبة المعمقة، أما إذا لم تكتف الإدارة بذلك والتجأت إلى البحث في عناصر الذمة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخيله بطريقة جزافية على أساس نمو ثروته أو استنادا إلى نفقاته الظاهرة والجلية

مثلما هو الشأن في قضية الحال فإن ذلك لا يمكن أن يتم إلا في إطار المراجعة المعمقة التي تضمن تمتيعه بجميع الضمانات المخولة له في هذا النطاق.

وحيث أن قضاء محكمة الإستئناف بفقدان قرار التوظيف الإجباري لأسسه القانونية والواقعية ونقض الحكم الإبتدائي والقضاء من جديد بإلغاء قرار التوظيف، كان في طريقه من هذه الناحية وكان معللا تعليلا سائغا وتعين لذلك رفض المطاعن الراهنة.

**ثانيا: عن المطعن المتعلق بالتنكر للطابع الإستقصائي والتحقيقي للنزاع الجبائي.**

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف قضاءها بإلغاء قرار التوظيف بتعلة أن القرائن التي استندت إليها مصالح الجباية مبنية على الإفتراض والتخمين والحال أن المعقب ضده لم يقدم أي حجة أو مستند يقيم الدليل على صحة تصاريحه أو حقيقة موارده أو شطط التوظيف وكان عليها أن تعمل سلطاتها التي أقرها لها القانون في الإستقصاء والتحقيق والبحث قصد التثبت من مدى صحة تصاريح المعقب ضده ومطابقتها مع مقابيضه وأرباحه الحقيقية وأن تقف على حقيقة مصدر الفوارق الحاصلة بين ما صرح به المعني بالأمر من أرقام معاملات بعنوان جميع السنوات المعنية بالتوظيف وبين المصاريف التي بذلها لتسديد أجور الكاتبة التي صرفها وصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي وكان لزاما أن تتقصى تلك الحقيقة التي أثبتتها مصالح الجباية والتي تؤكد عدم صحة التصاريح التي اكتتبها وأودعها المعني بالأمر.

وحيث لئن استقر فقه قضاء المحكمة على اعتبار أن قضاة الأصل في المادة الجبائية، باعتبارها مادة إدارية أصيلة، يتمتعون بنفس الصلاحيات التي يتمتع بها القاضي الإداري في التحقيق في الدعوى وبسلطة مطالبة الأطراف بالإدلاء بوسائل الإثبات الضرورية لإنارة سبيلهم عند البت في موضوع النزاع أو مطالبة المصالح الإدارية المعنية بمدها بإرشادات ومن ثمة فهم يتمتعون بحرية اتباع إجراءات التحقيق التي تقتضيها الإجراءات الإستقصائية.

وحيث أن تقدير المحكمة بأن تعديل مداخيل الموظف عليه الأداء في هذه القضية تم وفق إجراءات كان بالأحرى ان تندرج في إطار المراجعة المعمقة ولا المراجعة الأولية يعفيها من اتباع إجراءات التحقيق التي تقتضيها الإجراءات الإستقصائية وتعين بالتالي رفض المطعن.

**ثالثا: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 16 من الدستور.**

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 16 من الدستور بمقولة أن الإنصاف يقتضي أن يقيم المطالب بالأداء الدليل على صحة تصاريحه وحقيقة موارده أو شطط الأداء الموظف عليه إلا أن محكمة الإستئناف قضت بإلغاء قرار التوظيف بتعلة أن القرائن التي استندت إليها مصالح الجباية مبنية على الإفتراض والتخمين.

وحيث اقتضى الفصل 16 من الدستور أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب على كل شخص على أساس الإنصاف.

وحيث يغدو استناد المعقبة في صورة الحال إلى أحكام الفصل المذكور ودون بيان لمواطن خرقه، في غير طريقه وتعيّن ردّه.

**ولهذه الأسباب،**

**قرّرت المحكمة:**

**أولا:** قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

**ثانيا:** حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الثانية برئاسة السيّد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيّدين محمد الهادي الوسلاتي ومعز بوبكر.

وتلي علنا بجلسة يوم **8 ديسمبر 2014** بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

رئيس الدائرة

رضا بن محمود

المستشار المقرّر

طارق الحرابي

مدير كتابة الدوائر الإستشارية
بالمحكمة الإدارية

حسن المرزوقي