

الحمد لله ،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

- القضية عدد : 311490

- تاريخ القرار : 28 أكتوبر 2013.



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع الهادي شاكر، عدد 93، تونس،

من جهة

والمعقب ضده :
عنوانه ،
محل مخابراته بمكتب الأستاذ ،
الكائن ،
.....

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 23 أوت 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311490 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 30 ديسمبر 2009 في القضية عدد 90865 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 7.304,968 دينار لقاء أصل الأداء والخطايا وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده، وهو تاجر في المواد الحديدية كان في حالة إغفال عن إيداع تصاريحه بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان سنتي 2003 و2004 والقسط الإحتياطي الأول بعنوان سنة 2005 والأداء على القيمة

المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء بعنوان الفترة الممتدة من 1 مارس 2004 إلى 30 سبتمبر 2005، ونهت عليه مصالح الجباية بتسوية ذلك الإغفال في أجل لا يتجاوز 30 يوما من تاريخ تبليغه التنبيه في 19 نوفمبر 2005 غير أنه لم يمثل لذلك، فصدر في شأنه قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 7 فيفري 2006 تحت عدد 2006/78 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليه بما قدره 43.436,387 دينار أصلا وخطايا، فاعترض عليه لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكما بتاريخ 15 جوان 2006 تحت عدد 1793 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/78 الصادر بتاريخ 7 فيفري 2006، فاستأنفه أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 9 ديسمبر 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب أصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة، استنادا إلى ما يلي :

- أولا : خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود لما قضت بالحط من مبلغ الأداء الموظف على المعقب ضده إلى ما قدره 7.304,968 دينار استنادا إلى مبدأ عدم تجزئة التصاريح الجبائية، والحال أن التصريح بالأداء على القيمة المضافة الذي اكتتبه وأودعه المعقب ضده بعنوان شهر فيفري 2004 والذي استندت إليه مصالح الجباية في توظيف الأداء على القيمة المضافة بعنوان الفترة الممتدة من 1 مارس 2004 إلى 30 سبتمبر 2005، تضمن في حقيقة الأمر جملة من التصريحات منها ما تعلق بمعاملات المعني بالأمر في ذلك الشهر ومنها ما تعلق بالفترة السابقة له أي أنها تصريحات تتعلق بأمر متفرقة على معنى أحكام الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود ولا تخضع على هذا الأساس لمبدأ عدم تجزئة التصاريح الجبائية، بل يحق للإدارة ضمانا لحقوق الخزينة أن تجزأ الإقرار الصادر عن المعقب ضده وأن لا تستند في توظيف الأداء على القيمة المضافة بعنوان الأشهر من مارس 2004 إلى سبتمبر 2005 إلا إلى مبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المعقب ضده والمصرح به من قبله في شهر فيفري 2004 ما لم يثبت المعني بالأمر حجم مشترياته المتعلقة بكل شهر من الأشهر التي غفل عن التصريح بالأداء بعنوانها، كما يحق لها أن تستبعد فائض الأداء على القيمة المضافة الذي برز في تصريح شهر فيفري 2004 وهو آخر تصريح أودعه المعقب ضده وألا تحول طرحه إلى أول تصريح غفل المعني بالأمر عن اكتتابه وإيداعه طالما أن المعني بالأمر لم يثبت صحة ذلك الفائض بتقديم محاسبته المتعلقة بكامل الفترة التي نشأ فيها ذلك الفائض وحول فيها طرحه بصفة مسترسلة من تصريح إلى آخر إلى غاية التصريح المتعلق بشهر فيفري 2004.

- ثانياً : سوء تأويل أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ذلك أن محكمة الحكم المنتقد اعتمدت في قضائها بالحط من الأداء المستوجب إلى ما قدره 7.304,968 دينار حداً أدنى للأداء على القيمة المضافة غير قابل للإسترجاع يساوي 50 دينار عن كل تصريح عوضاً عن اعتماد مبلغ الأداء على القيمة المضافة المجمع والذي صرح به المعقب ضده في آخر تصريح اكتتبه وأودعه والحال أن الفصل المذكور نص على أنه يمكن لمصالح الجباية أن تؤسس توظيف الأداء الذي لم يصرح به المطالب بالأداء على المبالغ التي تضمنها آخر تصريح دون أن يقيدوا باعتماد مبالغ الأداء الصافية أي أنه منح الإدارة سلطة تقديرية في اعتماد كل أو بعض المبالغ التي تضمنها آخر تصريح سواء تعلق الأمر بالمبالغ المكونة لأساس الأداء كأرقام المعاملات ومبالغ المشتريات أو بمبالغ الأداء الخام أو الصافي بعد طرح الخصوم والأقساط والفوائض المبررة وبالتالي فإن مصالح الجباية لم تجحف بحقوق المعقب ضده عندما استندت على مبلغ من المبالغ التي تضمنها آخر تصريح أودعه المعني بالأمر وهو مبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي صرح بتجميعه بعنوان شهر فيفري من سنة 2004.

- ثالثاً : خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أن أحكام الفصل 9 المذكور اشترطت للإنتفاع بطرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أثقلت مشتريات شخص خاضع لذلك الأداء أن تستخدم تلك المشتريات في تحقيق عمليات خاضعة لذلك الأداء وأن تكون بحوزة الخاضع للأداء على القيمة المضافة فواتير تتعلق بمشترياته المحلية أو شهادات خلاص الأداء لدى قباضات الديوانة بالنسبة للمشتريات المستوردة وأن تكون جميع مشترياته مسجلة ضمن محاسبة مطابقة لنظام المحاسبة للمؤسسات أو ضمن دفتر خاص بحساب المشتريات وهي كلها شروط مجتمعة ومتلازمة ويكفي أن يخل المطالب بالأداء بشرط واحد منها حتى يحول ذلك دونه والإنتفاع بالطرح، وعلى هذا الأساس لم تقبل مصالح الجباية بطرح أي مبلغ بعنوان الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المعقب ضده بالنسبة للفترة المعنية بالإغفال كما لم تقبل تحويل فائض الأداء على القيمة المضافة إلى تلك الفترة، في حين أن محكمة الحكم المنتقد قضت بالحط من مبلغ الأداء الموظف على المعقب ضده إلى ما قدره 7.304,968 دينار بعد أن قامت بتغيير طريقة التوظيف التي اتبعتها الإدارة معتمدة في ذلك حداً أدنى للأداء على القيمة المضافة غير قابل للإسترجاع يساوي 50 دينار عن كل تصريح دون أن يكون ذلك مبرراً بأي حجة محاسبية، ضرورة أن المعقب ضده لم يقدم للمحكمة لا محاسبته المتعلقة بفترة الإغفال ولا تلك المتعلقة بالفترة السابقة لها والتي نشأ فيها فائض الأداء على القيمة المضافة.

- رابعاً : خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما غيرت الطريقة التي اعتمدها مصالح الجباية في توظيف الأداء على القيمة المضافة على المعقب ضده بأن طبقت في شأنه حداً أدنى للأداء غير قابل للإسترجاع والحال أن هذا الأخير لم يقدم لها أي معطى من شأنه أن يبرر ذلك التغيير كالمحاسبة والفواتير وغيرها من الوثائق

المحاسبية التي تثبت مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أثقلت مشترياته المتعلقة بالفترة المعنية بالإغفال أو المبررة لفائض الأداء على القيمة المضافة المحول.

- خامسا : سوء التعليل بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بتعديل المبالغ الموظفة على المعقب ضده معتبرة أن تنفيذ الحكم التحضيري من طرف الإدارة بإعادة الإحتساب طبقا لقاعدة عدم التجزئة يعد إقرارا من الإدارة بصحة مبلغ الأداء النهائي المطالب به والحال أن الإدارة ولئن تولت إعادة الإحتساب تنفيذا للحكم التحضيري إلا أنها تمسكت برودودها وطلباتها المضافة لملف القضية والتي تهدف إلى التمسك بالمبالغ التي ضبطها قرار التوظيف الإجباري للأداء، كم اعتبرت أن إعادة الإحتساب من طرف الإدارة طبقا للحكم التحضيري يقيد المحكمة والحال أن المشرع اعتبر الأحكام التحضيرية من قبيل الأعمال والأبحاث القضائية المهيأة للحكم وهي بالتالي غير ملزمة للمحكمة وإنما تستأنس بها عند البت في الدعوى وفق ما تنص عليه أحكام الفصل 87 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقتحه و تمته وأخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الإلتزامات والعقود.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعنية ليوم 23 سبتمبر 2013، وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد محمد الهادي الوسلاتي في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب، ولم يحضر المعقب ضده وكان قد أعلم بموعد انعقاد هذه الجلسة.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 28 أكتوبر 2013.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدم مطلب التعقيب في الأجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

- عن المطاعن الأول والثاني والثالث والرابع، معا لوحدة القول فيها :

حيث تتمسك المعقبة بخرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود وأحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء تأويل أحكام الفصل 48 من نفس المجلة لما غيرت الطريقة التي اعتمدها مصالح الجبائية في توظيف الأداء على القيمة المضافة على المعقب ضده بأن طبقت في شأنه حدا أدنى للأداء غير قابل للإسترجاع استنادا إلى مبدأ عدم تجزئة التصاريح الجبائية، ذلك أن آخر تصريح جبائي للمعقب ضده وهو المتعلق بشهر فيفري من سنة 2004 تضمن في حقيقة الأمر جملة من التصريحات منها ما تعلق بمعاملات المعني بالأمر في ذلك الشهر ومنها ما تعلق بالفترة السابقة له أي أنها تصريحات تتعلق بأمور متفرقة على معنى أحكام الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود ولا تخضع على هذا الأساس لمبدأ عدم تجزئة التصاريح الجبائية، كما أن التأويل الصحيح لأحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يقتضي أنه يجوز لمصالح الجبائية أن تؤسس توظيف الأداء غير المصرح به على المبالغ التي تضمنها آخر تصريح دون أن تكون مقيدة باعتماد مبالغ الأداء الصافية بما يمنحها سلطة تقديرية في اعتماد كل أو بعض المبالغ التي تضمنها آخر تصريح. كما أن المعقب ضده لم يقدم للمحكمة أي معطى من شأنه أن يبرر ذلك التغيير وفق ما تقتضيه أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية كالمحاسبة والفواتير وغيرها من الوثائق المحاسبية التي تثبت مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أتقلت مشترياته المتعلقة بالفترة المعنية بالإغفال أو المبررة لفائض الأداء على القيمة المضافة الذي تم تحويله.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن آخر تصريح اكتتبه وأودعه المعقب ضده وهو المتعلق بشهر فيفري 2004 تضمن مبلغ أداء على القيمة المضافة جمعه المعني بالأمر بعنوان مبيعاته في ذلك الشهر قدره 1.668,600 دينار، كما تضمن فائضا على القيمة المضافة قدره 4.023,461 دينار برز في تصريح شهر جانفي 2004 وحول المعقب ضده طرحه إلى شهر فيفري من نفس السنة بما يصبح معه الأداء على القيمة المضافة الواجب الدفع بعنوان شهر فيفري 2004 يساوي صفرا، باعتبار وأن مبلغ فائض الأداء الواقع تحويل طرحه إلى ذلك الشهر يتجاوز بكثير مبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي جمعه المعقب ضده بعنوان مبيعاته خلال نفس الشهر، إلا أن مصالح الجبائية لم تأخذ ذلك الفائض بالإعتبار عند قيامها بعملية التوظيف واعتبرت أن مبلغ الأداء على القيمة المضافة المصرح به في شهر فيفري هو 1.668,600 دينار وتولت سحبه على كامل أشهر فترة الإغفال أي من شهر مارس إلى شهر ديسمبر 2004.

وحيث أصدرت محكمة البداية حكما تحضيريا يقضي بتكليف الإدارة بإعادة احتساب الأداء المستوجب بإعمال مبدأ عدم تجزئة التصاريح الجبائية وأعدت الإدارة تنفيذا للحكم المذكور تقريرا بتاريخ 28 ماي 2006 أصبح بمقتضاه الأداء المستوجب 7.304,968 دينار أصلا وخطايا، إلا أن المحكمة رجعت في حكمها التحضيري وانتهت إلى القضاء بإقرار التوظيف الإجباري للأداء، وهو الحكم الذي انتهت محكمة الاستئناف إلى نقضه بموجب حكمها الإستئنافي المطعون فيه.

وحيث يتبين بالرجوع إلى التقرير المذكور والذي اعتمده محكمة الحكم المنتقد أن الإدارة اتبعت في إعادة الحساب طريقة توظيف تمثلت في اعتماد كافة العناصر التي تضمنها آخر تصريح للمعقب ضده بما في ذلك فائض الأداء على القيمة المضافة المحول من شهر جانفي 2004 إلى شهر فيفري من نفس السنة والمقدر بـ 4.023,461 دينار وهو ما ترتب عنه استيعاب الفائض لكامل الأداء المستوجب واعتماد الحد الأدنى المنصوص عليه بالفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أي 50 دينار عن كل تصريح بالنسبة لكامل مدة الإغفال، بما أصبح معه الأداء المستوجب 7.304,968 دينار أصلا وخطايا.

وحيث استندت محكمة الاستئناف في قضائها بالحط من المبالغ المطالب بها إلى مبدأ عدم تجزئة التصريح الجبائي الذي يقتضي أن تأخذ الإدارة بالإعتبار كافة العناصر المضمنة بالتصريح وأن لا تنتقي عناصر التصريح التي تناسبها وتعرض عن العناصر التي لا تناسبها وانتهت تطبيقا لهذا المبدأ إلى أن مصالح الجباية غير محقة في عدم اعتبار مبلغ فائض الأداء على القيمة المضافة المحول من شهر جانفي 2004 إلى شهر فيفري وأنه يتعين عليها تبعا لذلك احتسابه كعنصر من العناصر المضمنة بأخر تصريح جبائي أودعه المعقب ضده.

وحيث تقتضي أحكام الفقرة الثانية من الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن "يوظف الأداء وجوبا في صورة عدم قيام المطالب بالأداء بإيداع التصاريح الجبائية والعقود التي اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ التنبيه عليه بالطرق المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة". وتقتضي أحكام الفصل 48 من نفس المجلة أن "يوظف الأداء وجوبا في الحالات المنصوص عليها بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة على أساس القرائن القانونية والفعلية أو على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح مع اعتماد حد أدنى للأداء غير قابل للإسترجاع يساوي 50 دينارا عن كل تصريح. وفي هذه الحالة لا يحول توظيف الأداء دون إجراء المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية."

وحيث خلافا لما تمسكت به المعقبة من سوء تأويل المحكمة لأحكام الفصل 48 أعلاه، وطالما أن القانون لا يتحمل إلا المعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة وعرف الإستعمال ومراد واضع القانون، فإن عبارة "على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح" الواردة بالفصل 48 أعلاه جاءت مطلقة لا تحتمل التأويل ويتعين أخذها على إطلاقها ويقتضي التطبيق السليم لهذه

العبرة اعتماد جميع المبالغ المضمنة بأخر تصريح دون تجزئتها، وهو ما يتعين معه احتساب فائض الأداء على القيمة المضافة الذي تضمنه ذلك التصريح.

وحيث وعلى خلاف ما تمسكت به المعقبة فإن أحكام الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لا تنطبق على الوضعية الماثلة التي اعتمدت فيها الإدارة طريقة التوظيف المنصوص عليها بالفصلين 47 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهي طريقة توظيف جزافية تتأسس على مقياس موضوعي يتمثل في احتساب المبالغ التي تضمنها آخر تصريح جبائي للمطالب بالأداء مع اعتماد حد أدنى للأداء غير قابل للإسترجاع يساوي 50 ديناراً عن كل تصريح، على أن ذلك لا يحول دون إخضاع المطالب بالإداء إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية.

وحيث يغدو قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بالحط من مبلغ الأداء على القيمة المضافة المستوجب إلى الحد الأدنى بحساب 50 دينار عن كل تصريح بالنسبة لكامل مدة الإغفال، في طريقه واقعا وقانونا، الأمر الذي يتجه معه رفض هذه المطاعن.

- عن المطعن الخامس المتعلق بسوء التعليل :

حيث تمسكت المعقبة بسوء التعليل بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بتعديل المبالغ الموظفة على المعقب ضده معتبرة أن تنفيذ الحكم التحضيري من طرف الإدارة بإعادة الإحتساب طبقاً لقاعدة عدم التجزئة يعد إقراراً من الإدارة بصحة مبلغ الأداء النهائي المطالب به والحال أن الإدارة ولئن تولت إعادة الإحتساب تنفيذاً للحكم التحضيري إلا أنها تمسكت بردودها وطلباتها المضافة لملف القضية وبصحة المبالغ التي ضبطها قرار التوظيف الإجباري للأداء، كما اعتبرت محكمة الحكم المنتقد أنها مقيدة بنتيجة عملية إعادة الإحتساب من طرف الإدارة طبقاً للحكم التحضيري والحال أن المشرع اعتبر الأحكام التحضيرية من قبيل الأعمال والأبحاث القضائية المهيأة للحكم وهي بالتالي غير ملزمة للمحكمة وإنما تستأنس بها عند البت في الدعوى وليس أدل على ذلك من أحكام الفصل 87 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التي تنص على أنه "يمكن للقاضي المقرر عند الإقتضاء التغيير والعدول عما قرر إجراءه وأذن باتخاذها من الوسائل".

وحيث على خلاف ما تمسكت به المعقبة فإن محكمة الحكم المنتقد عللت قضائها بالإستناد إلى مبدأ عدم تجزئة التصريح الجبائي الذي يقتضي أن تأخذ الإدارة بالإعتبار كافة العناصر المضمنة بالتصريح وأن لا تنتقي عناصر التصريح التي تناسبها وتعرض عن العناصر التي لا تناسبها، وبأن التصريح الجبائي ينتزل منزلة الإقرار الذي يحمل على صحته بكل ما احتواه وأنه كان على الإدارة مراجعة تلك التصاريح لبيان عدم صدقها بحكم ما خوله لها القانون من حق المراقبة طبق أحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وانتهت إلى أن مصالح

الجباية غير محقة في عدم أخذ مبلغ فائض الأداء على القيمة المضافة بالإعتبار، وأضحى حكمها المطعون فيه معللا تعليلا مستساغا، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا المطعن كرفض الطعن برمته.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيد فاضل المكور والسيدة سهام بوعجيلة.

وتلي علنا بجلسة يوم 28 أكتوبر 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر


محمد الهادي الوسلاتي

الرئيس


الحبيب جاء بالله

الكتبت القام المحكمة الإدارية
الإضاء: 