

الحمد لله ،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد : 311002

تاريخ القرار : 31 ديسمبر 2012.



## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

نائبه الأستاذ

المعقب :

من جهة،

والمعقب ضده : رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بالمهدية، مقره بشارع علي البلهوان بالمهدية،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من نائب المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 11 فيفري 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311002 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بالمنستير بتاريخ 28 فيفري 2008 في القضية عدد 383 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك باعتبار أصل الأداء يساوي 34.370,0613 ديناراً وأن الخطايا تقدر بـ 14.576,683 دينار بما يكون معه مجموع الأداء المستوجب 48.946,744 دينار، وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع بموجب نشاطه في مجال نقل البضائع وكراء المحلات إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة للفترة الممتدة من 1 جانفي 1998 إلى 30 جوان 2002 صدر على إثرها قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ

12 جوان 2003 تحت عدد 3005 يقضي بإلزام المعني بالأمر بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 57.236,306 ديناراً أصلاً وخطايا وضبط فائض الأداء على الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لسنة 2001 بما قدره 12.677,890 ديناراً، فاعترض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بالمهدية التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكماً بتاريخ 9 مارس 2004 تحت عدد 209 يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجمالي مع تعديله بما يكون معه أصل الأداء 38.870,061 ديناراً والخطايا 17.516,683 ديناراً بما يكون معه مجموع الأداء المستوجب 56.385,744 ديناراً، وبحمل المصاريف القانونية على المعترض، فاستأنفه أمام محكمة الاستئناف بالمنستير 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 نائب المعقب بتاريخ 6 مارس 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة، استناداً إلى ما يلي :

أولاً : خرق أحكام الفصل 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية بمقولة أن المعقب لم يتصل بأي إعلام مسبق بخضوعه لمراقبة جنائية ضرورة أنه لا يقطن بنهج ، وهو العنوان المبين بالإعلام بالمراقبة، وإنما بالحمام ملولش حسبما يتضح من شهادة الإقامة ومن الاستدعاء الموجه إليه من رئيس مكتب مراقبة الأداءات بالشابة المظروفين بالملف، وأنه نتج عن ذلك عدم تمكن المعقب من حضور عملية المراقبة ومواكبتها وإبداء ملحوظاته بشأنها والدفاع عن حقوقه خلالها، بما تكون معه عملية المراقبة باطلة لعدم احترامها الإجراءات الجوهرية المتمثلة في الإعلام المسبق.

ثانياً : خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية بمقولة أن قرار التوظيف الإجمالي للأداء جاء خالياً من كل تعليل إذ أنه لم يتضمن أي تحديد أو إشارة لأسس الأداء وكيفية احتسابه، وأنه لا يمكن للإدارة أن تتعلل بكونه تم بيان أسس الأداء وكيفية احتسابه ضمن تقرير التوظيف الإجمالي ضرورة أن ذلك التقرير يمثل وثيقة مستقلة عن قرار التوظيف، فضلاً عن أنه لم يقع إمضاؤه من قبل المعقب ضده المتمتع وحده باختصاص إمضاء قرارات التوظيف الإجمالي بتفويض من وزير المالية.

ثالثاً : خرق أحكام الفصل 44 - IV - 2 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بمقولة أن المعقب خاضع للنظام التقديري منذ سنين عديدة ولا يمكن للإدارة أن تخضعه للنظام الحقيقي إلا بموجب قرار معلل من وزير المالية أو من فوض إليه، بعد أن يسحب منه النظام التقديري وفق أحكام الفصل 44 المذكور.

رابعاً : سوء تطبيق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية بمقولة أن تلك الأحكام خولت للمطالب بالأداء إمكانية الحط أو الإعفاء من الأداء الموظف عليه في صورة إقامته الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه، وهو ما قام به

المعقب إلا أن محكمة الحكم المنتقد لم تنتظر في المؤيدات التي قدمها وسلمت بصحة الطريقة والأسس التي اعتمدها الإدارة، ومن ذلك مثلا أنها اعتمدت لتحديد الدخل الخاضع للضريبة على شرائين غير مدعمين بحجج، يتمثل الأول في بناء المعقب خلال سنتي 1998 و1999 معملا مساحته المغطاة 1178 م.م.، ويتمثل الثاني في بنائه خلال سنتي 2000 و2001 طبقا علويا مساحته 123 م.م. في حين أن المعقب لم ينفق من ماله الخاص في تلك البناءات بل اقتصرت مساهمته على القيام بأعمال الحفر والبناء وخلص اليد العاملة في حين تكفل شريكه المكي عامر بتوفير الأموال بواسطة قرض من الشركة التونسية للإيجار المالي.

خامسا : خرق أحكام المذكرة عدد 1836 الصادرة عن المدير العام للمراقبة الجبائية بتاريخ 19 فيفري 2003 والتي تقتضي تقسيم الثروة على الأربع سنوات السابقة لتاريخ ظهور تلك الثروة، غير أن محكمة المطعون في حكمها لم تعتبر أن ما قام المعقب بدفعه بعنوان منابه في إقامة البناء هو نتيجة لما ادخره من أموال خلال السنوات الأربع السابقة لتاريخ الدفع.

سادسا : ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد أعرضت عن النظر في دفوعات المعقب كما لم تبين الأسباب المبررة لذلك بما يجعل قرارها ضعيف التعليل ومستوجب النقض.

وبعد الإطلاع على تقرير الإدارة العامة للأداءات في الرد على مستندات التعقيب المدلى به بتاريخ 30 أفريل 2010.

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 نقحته و تمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة الإلتزامات والعقود.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 3 ديسمبر 2012 وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد محمد الهادي الوسلاطي في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، ولم يحضر الأستاذ  
وبلغه الإستدعاء، وحضر ممثل الجهة المعقب ضدها وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من رد.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 31 ديسمبر 2012.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

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

من جهة الأصل :

- عن المطعن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث يعيب المعقب على محكمة الحكم المطعون فيه خرقها أحكام الفصل 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن المعقب لم يتصل بأي إعلام مسبق بخضوعه لمراقبة جبائية ضرورة أنه لا يقطن بنهج ، وهو العنوان المبين بالإعلام بالمراقبة، وإنما حسبما يتضح ذلك من شهادة الإقامة ومن الإ استدعاء الموجه إليه من رئيس مكتب مراقبة الأداءات المظروفين بالملف، وأنه نتج عن ذلك عدم تمكن المعقب من حضور عملية المراقبة ومواكبتها وإبداء ملحوظاته بشأنها والدفاع عن حقوقه خلالها، بما تكون معه عملية المراقبة باطلة لعدم احترامها الإجراءات الجوهرية المتمثل في الإعلام المسبق.

وحيث ينص الفصل 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في فقرته الأولى على ما يلي : "تخضع وجوبا للإعلام المسبق عمليات المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية ويبلغ الإعلام للمطالب بالأداء بمقره الأصلي أو مقره المختار المصرح به لمصالح الجبائية طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة". وينص الفصل 10 من نفس المجلة على أن "تبلغ مطالب وإعلامات مصالح الجبائية المنصوص في شأنها على أجل محدد للرد عليها عن طريق أعوان هذه المصالح أو العدول المنفذين أو مأموري المصالح المالية أو بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ. ويخضع التبليغ إلى أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية".

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن مصالح الجبائية تولت إعلام المعقب بالمراجعة الجبائية المزمع إجرائها بواسطة رسالة مضمونة الوصول مؤرخة في 6 أوت 2002 تحت عدد 130 وفق ما تقتضيه أحكام الفصلين 10 و 39 المذكورين أعلاه، وتولت مصالح البريد إشعار المطالب بالأداء ودعوته لتسلمها في مناسبتين الأولى بتاريخ 6 أوت 2002 والثانية بتاريخ 19 أوت 2002 تم على إثرهما إرجاعها إلى موجهها تحت عبارة : "يرجع إلى المرسل" بما يستنتج منه رفض المعقب تسلم البريد المودع على ذمته بمكتب بريد ملولش والمتمثل في الإعلام المسبق بالمراجعة الجبائية المعمقة.

وحيث ولئن كان العنوان الذي ذكرته مصالح الجبائية بالإعلام المسبق هو "عوضا عن" فإن ذلك لا يعدو أن يكون سوى خطأ شكليا لا تأثير له

على صحة وسلامة إجراءات التبليغ إلى الشخص المعني بالأمر، خاصة وأن العنوان المتمسك به يفتقر بدوره إلى الدقة والتحديد ذلك أنه لا ينص على نهج معين ولا يحمل عدد أو رقم محل بذاته بل يقتصر على ذكر حي سكني تابع لمنطقة ، التابعة بدورها لمعتدلية ، كما أن القسيمة البريدية المتعلقة بالإشعار تضمنت عبارة بما يستنتج منه أن الخطأ الشكلي المتسرب للعنوان المضمن بالإعلام ليس من شأنه أن يظل عون البريد في إيصال قسيمة الإشعار إلى صاحبها بالنظر خاصة إلى حجم وطبيعة وحدود المنطقة الترابية المراد التبليغ في نطاقها.

وحيث يغدو والحالة ما ذكر، قضاء محكمة الحكم المنتقد بصحة إجراءات تبليغ الإعلام المسبق بالمراجعة الجبائية في طريقه، مما يتجه معه رفض المطعن الراهن.

**- عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :**

حيث تمسك المعقب بخرق الإدارة أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن قرار التوظيف الإجباري للأداء جاء خاليا من كل تعليل إذ أنه لم يتضمن أي تحديد أو إشارة لأسس الأداء وكيفية احتسابه، وأنه لا يمكن للإدارة أن تتعلل بأن أسس الأداء وكيفية احتسابه تم بيانها ضمن تقرير التوظيف الإجباري ضرورة أن ذلك التقرير يمثل وثيقة مستقلة عن قرار التوظيف، وحتى على فرض الإقرار بخلاف ذلك، فإن ذلك التقرير لم يقع إمضاؤه من قبل رئيس المعقب ضده المتمتع وحده باختصاص إمضاء قرارات التوظيف الإجباري بتفويض من وزير المالية.

وحيث أوجب الفصل 11 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أن "تنظر المحكمة الإدارية تعقيباً في الطعن الموجه ضد الأحكام النهائية المتعلقة بتوظيف الأداءات والمعالم الراجعة للدولة والجماعات المحلية وكذلك الأحكام النهائية المتعلقة باسترجاع تلك الأداءات والمعالم".

وحيث يتضح من قراءة هذا المطعن أنه موجه إلى قرار التوظيف الإجباري ضرورة أن المعقب يعيب على الإدارة عدم تعليلها لذلك القرار وفق ما تقتضيه أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، دون أن يرتب عن ذلك بصفة صريحة أي عيب على الحكم المنتقد أو أي تثريب على المحكمة المصدرة له لما قضت بصحة قرار التوظيف الإجباري، الأمر الذي يتعين معه رفض هذا المطعن شكلاً.

**- عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفصل 44 - IV - 2 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات :**

حيث تمسك نائب المعقب بخرق محكمة الحكم المطعون فيه أحكام الفصل 44 - IV - 2 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات بمقولة أن المعقب خاضع للنظام التقديري

منذ سنين عديدة ولا يمكن للإدارة أن تخضعه للنظام الحقيقي وأن توظف عليه الأداء حسب ذلك النظام إلا بموجب قرار معطل من وزير المالية أو من فوض إليه، بعد أن يسحب منه النظام التقديري وفق أحكام الفصل 44 المذكور.

وحيث تنص الفقرة الأولى من الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية على ما يلي : "تقتصر الجلسة العامة إذا ما رفع لديها حكم مطعون فيه على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقاً بالنظام العام أو كان متعلقاً بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم". كما تنص الفقرة الأولى من الفصل 76 (مكرر) من نفس القانون على أن "تنظر الدوائر التعقيبية في مطالب التعقيب وفق القواعد المقررة بهذا القانون بالنسبة إلى الجلسة العامة".

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد وبمراجعة م ظروفات الملف أن المعقب لم يسبق له التمسك بهذا المطعن في الطور الاستئنافي بل أثاره لأول مرة في الطور التعقيبي، كما أن المطعن لا يدخل ضمن الإستثناءات المبينة بالفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية الأمر الذي يجعله حرياً بالرفض شكلاً.

- عن المطعنين الرابع المأخوذ من سوء تطبيق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، والخامس المأخوذ من خرق أحكام المذكرة عدد 1836 الصادرة عن المدير العام للمراقبة الجبائية بتاريخ 19 فيفري 2003 ، معا لوحد القول فيهما :

حيث يعيب المعقب على محكمة الحكم المطعون فيه سوء تطبيقها لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن تلك الأحكام خولت للمطالب بالأداء إمكانية الحط أو الإعفاء من الأداء الموظف عليه في صورة إقامته الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه، وهو ما قام به المعقب إلا أن محكمة الحكم المنتقد لم تنظر في المؤيدات التي قدمها وسلمت بصحة الطريقة والأسس التي اعتمدها الإدارة. كما يتمسك بخرق أحكام المذكرة عدد 1836 الصادرة عن المدير العام للمراقبة الجبائية بتاريخ 19 فيفري 2003 والتي تقتضي تقسيم الثروة على الأربع سنوات السابقة لتاريخ ظهورها، وهو ما لم تلتزم به المحكمة المطعون في حكمها، حين لم تأخذ بعين الاعتبار أن ما قام المعقب بدفعه بعنوان منابه في إقامة البناء هو نتيجة لما ادخره من أموال خلال السنوات الأربع السابقة لتاريخ الدفع.

وحيث اقتضى الفصل 43 من مجلة الضريبة ما يلي : "يطبق التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة. وتستعمل هذه الطريقة عندما يفوق مبلغ هذا التقييم مع إضافة تكاليف المعيشة وباعتبار مستوى عيش المعني بالأمر، دخله المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث يستنتج من أحكام هذا الفصل أن التقييم التقديري يعتبر من القرائن القانونية المخولة لمصالح الجباية كلما اتضح لها وجود تباين بين هذا التقييم وبين المداخيل المصرح بها وتمكّن هذه الطريقة من ضبط الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية بعد إضافة مصاريف المعيشة وطرح المبررات التي يمكن أن يقدمها المعني بالأمر لإثبات كيفية تمويل نفقاته ونمو ثروته. كما أن توزيع نمو الثروة على عدد من السنوات مرتبط بما يقدمه المطالب بالأداء من إثباتات تبرر مصادر نمو ثروته وإمكانية توزيعها على تلك السنوات.

وحيث ينص الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه "لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصاريح المطالب بالأداء لتحل محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة إستنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالأداء الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارد الحقيقية طبق لأحكام الفصل 65 من نفس المجلة.

وحيث يتضح بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن المحكمة قضت بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بطرح مبلغ 7.440,000 ديناراً من الضريبة المستوجبة على المطالب بالأداء أصلاً وخطايا، مستندة في ذلك إلى الإثباتات المضمنة بملف القضية والتي قبلت البعض منها دون البعض الآخر في إطار ما يخوله لها القانون من سلطة تقديرية لحجية وسائل الإثبات، وأذنت تبعا لذلك بتاريخ 7 جوان 2007 بإعادة احتساب الأداء المستوجب.

وحيث يعتبر تقدير حجية وسائل الإثبات مسألة واقعية تستأثر بها محكمة الموضوع ولا رقابة عليها في ذلك من قبل هذه المحكمة تعقيبا إلا في حدود ما يشوبها من خرق للقانون أو خطأ فادح في التقدير، وهو ما لم يتوفر في قضية الحال الأمر الذي يجعل الحكم المنتقد سليم المبنى والتأسيس واقعا وقانونا واتجه لذلك رفض هذا المطعن.

#### **- عن المطعن السادس المتعلق بضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع :**

حيث يعيب المعقب على الحكم المطعون فيه ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع بمقولة أن المحكمة أعرضت عن مناقشة دفوعاته المتمسك بها أمامها دون بيان الأسباب المبررة لذلك، بما يجعل قرارها ضعيف التعليل ومستوجب النقض.

وحيث يقتضي الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية أن تكون مذكرة التعقيب مفصلة لكل مطعن على حدة.

وحيث يتضح من قراءة المطعن المائل أن نائب المعقب جمع صلبه بين مطعنين مختلفين وهما ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع، ذلك أن هضم حقوق الدفاع يتمثل في عدم تمكين الأطراف من إعداد وسائل دفاعهم وتقديم حججهم وكذلك الإستماع إليهم في تقديم وجهة نظرهم، في حين أن عدم الرد على دفوعات الخصوم وعدم مناقشة مؤيداتهم يدخل في باب تعليل الأحكام ولا يعتبر هزما لحقوق الدفاع.

وحيث يكون المطعن الراهن والحالة ما ذكر، مخالفا لمقتضيات الفصل 68 سالف الذكر ولما درج عليه فقه قضاء هذه المحكمة، الأمر الذي يتجه معه رفضه شكلا.

### ولهذه الأسباب،

### قررت المحكمة :

أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارتين السيدتين سهام بوعجيلة ومنى الغرياني.

وتلي علنا بجلسة يوم 31 ديسمبر 2012 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر



محمد الهادي الوسلاتي

الرئيس



الحبيب جاء بالله

الكاتب العام للإدارة  
الإدراة: صباح التريبي