

قرار تعقيبي عدد 311079 بتاريخ 7 فيفري 2011
م. س/ الإدارة العامة للأداءات

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقتم طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة المدنية الثانية بمحكمة الإستئناف بموسسة بتاريخ 4 ديسمبر 2007 في القضية عدد 489 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديله وذلك بالنزول بمبلغ الأداء المستوجب أصلا وخطايا إلى مائتين وأربعة وأربعين ألفا ومائة وثمانين ديناراً ومليمات 263 وإعفاء الطاعن من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تعيد وقائعه أن المعقب خضع بموجب نشاطه في مقاولات البناء إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالسكن لفائدة الأجراء والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى سنة 2003 نتج عنها صدر قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 1 سبتمبر 2005 تحت عدد 4842 يقضي بمطالته بدفع مبلغ لفائدة الخزينة العامة قدره 331.770,597 ديناراً أصلاً وخطايا مع ضبط فائض الأداء على القيمة المضافة لسنة 2003 بـ 12.076,587 ديناراً وفائض الضريبة على الدخل لنفس السنة بـ 21.899,042 ديناراً، فاعتراض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بالقيروان التي أصدرت حكماً بتاريخ 10 جوان 2006 تحت عدد 507 يقضي ابتدائياً " بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف مع تعديله وذلك بالنزول بالأداء المستوجب أصلاً وخطايا إلى مائتين وواحد وخمسون ألفاً وسبعمائة واثنتين وخمسون ديناراً ومليماًت 776" فاستأنفه المعقب أمام محكمة الاستئناف بسوسة التي تعهدت بملف القضية وأصدرت حكماً المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل...

من جهة الأصل: عن المطعنين الأول والثاني المأخوذين من خرق أحكام الفصل 72 من م ض والفصل 14 من م م ت مجتمعين لوحددة القول فيهما :

حيث تمسك المعقب بأن سنة 2000 المشمولة بالمراقبة الجبائية موضوع التوظيف تخضع لأحكام مجلة الضريبة وبالتحديد الفصل 72 منها وذلك فيما يخص آجال التقادم والأعمال القاطعة له وذلك باعتبار أن النص المنطبق على النزاع هو النص الساري المفعول في تاريخ نشأة الأداء وقد تم في القضية الراهنة تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 16 سبتمبر 2005 وبالتالي يكون حق الإدارة في تدارك سنة 2000 قد انقضى. وطالما أن التقادم يهّم النظام العام فإنه تجوز إثارته لأول مرة لدى التعقيب طبقاً لأحكام الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية. كما أن مجال تطبيق القانون من متعلقات النظام العام وعلى المحكمة أن تثيره وتمسك به تلقائياً إلا أن محكمة الحكم المطعون فيه تجاوزت هذه المسألة ولم تثرها من تلقاء نفسها.

وحيث يتبين بالرجوع إلى ملف القضية وإلى الحكم المطعون فيه أنه لم يسبق للمعقب أن أثار أو تمسك بسقوط سنة 2000 المشمولة بالمراجعة الجبائية في القضية الراهنة.

وحيث ولئن كانت مسألة التقادم تتعلّق بسقوط الحق بمرور الزمن الذي يهّم مصالح الخصوم وليس من متعلّقات النظام العام وبالتالي لا يمكن إثارتها لأول مرّة لدى التعقيب عملاً بالفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية، فإنّ ذلك لا يشمل مسألة تحديد القانون المنطبق على النزاع بخصوص إحتساب مدة التقادم وهي مسألة تنتزّل في مجال تطبيق القانون وبالتحديد تطبيق القانون في الزمن وهي من متعلّقات النظام العام التي يمكن للأطراف إثارتها في أيّ طور من أطوار التقاضي ولو لأول مرّة لدى التعقيب كما يتعيّن على المحكمة المتعهّدة بالنزاع إثارتها تلقائيًا ولو لم يتمسك بها الأطراف.

وحيث ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ المعقّب خضع بموجب نشاطه في مقاولات البناء إلى مراجعة معمّقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى سنة 2003 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 1 سبتمبر 2005.

وحيث اقتضى الفصل I-72 من مجلّة الضريبة أنّه " يمكن تدارك الإغفالات الجزئية التي وقعت معابنتها في أساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشراكات وكذلك عدم القيام بالخصوم من المورد أو القيام بها بصفة منقوصة بعنوان هذه الضريبة إلى انتهاء السنة الثالثة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة.

يمكن تدارك الإغفالات الكلية التي وقعت معابنتها بعنوان إحدى هذه الضرائب إلى انتهاء السنة الخامسة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة " .

وحيث نصّ الفصل 49 من قانون المالية لسنة 2001 الصادر بتاريخ 25 ديسمبر 2000 على أنّه : " يقصد بعبارة " السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة" الواردة بالفصل 72 م ض السنة الموالية لسنة تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشراكات. وأحكام هذا الفصل هي أحكام تفسيرية " .

وحيث إنّ القانون التفسيري يعتبر جزءاً من القانون الواقع تفسيره وبالتالي يكون طبيعياً أن يمتدّ إلى حكم الأوضاع أو المراكز القانونية التي قامت في ظلّ القانون الأول.

وحيث تطبيقاً لأحكام الفصل 72 م ض مثلما تمّ تفسيرها بمقتضى الفصل 49 من قانون المالية لسنة 2001 الصادر بتاريخ 25 ديسمبر 2000 فإنّ سنة 2000 المتنازع بشأنها

لم تسقط بمرور الزمن في تاريخ دخول م.ح. إ. ج حيز التنفيذ أي في تاريخ 1 جانفي 2002.

و حيث تنص أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار م.ح. إ. ج على أنه " يجري العمل بأحكام هذا القانون وكذلك بأحكام م.ح. إ. ج ابتداء من غرة جانفي 2002. وتلغى في هذا التاريخ جميع الأحكام المخالفة وخاصة منها الأحكام التالية: ... الفصول 50 و 61 ومن 63 إلى 97 م ض كما وقع تنقيحها أو إتمامها بالنصوص اللاحقة...".

وحيث عملا بأحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 سالف الذكر فإن آجال التدارك المنصوص عليها بـ م.ح. إ. ج تنطبق في نفس الوقت على الأداءات المستوجبة بعد دخول القانون المذكور حيز التنفيذ وكذلك على الأداءات المستوجبة قبل ذلك التاريخ والتي لم تسقط بمرور الزمن في ظل القانون القديم باعتبار أن تلك الوضعيات وإن نشأت في ظل القانون القديم إلا أنها لم تستقر في ظلّه وبالتالي فإنها وعملا بمبدأ الأثر الفوري للقانون الجديد تصبح خاضعة لـ م.ح. إ. ج بخصوص آجال التقادم وخاصة أحكام الفصلين 19 و 20 من المجلة المذكورة.

وحيث طالما ثبت من أوراق الملف أن الأداءات المستوجبة بعنوان سنة 2000 لم تسقط بعد بالتقادم في غرة جانفي 2002 تاريخ دخول م.ح. إ. ج حيز التنفيذ فإن تلك الأداءات تصبح في مادة التقادم خاضعة لأحكام المجلة الجديدة وخاصة أحكام الفصلين 19 و 27 منها.

وحيث ينص الفصل 19 م ح إ ج على ما يلي " مع مراعاة أحكام الفصول 21 و 23 و 24 و 26 من هذه المجلة يقع بالنسبة إلى الأداء المصرح به تدارك الاغفالات والأخطاء والاختفاءات التي وقعت معاينتها في أساس الأداء أو في تطبيق نسبه أو في احتسابه : 1- إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمّ خلالها تحقيق الربح أو الدخل أو رقم المعاملات أو قبض أو صرف المبالغ أو غيرها من العمليات الموجبة لدفع الأداء...2- في أجل أربع سنوات من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح بالنسبة لمعاليم التسجيل".

و حيث اقتضت الفقرة الأولى من الفصل 27 م ح إ ج ما يلي: "يقطع التقادم بتبليغ الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو بالاعتراف بالدين وفي غياب ذلك بتبليغ قرار التوظيف الإجمالي للأداء...".

وحيث طالما ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أن الإدارة تولت بتاريخ 30 ديسمبر 2004 قطع آجال التقادم بتبليغ المعقب ضده بنتائج المراجعة فإنها تكون بذلك قد احترمت آجال التدارك المنصوص عليها بالفصلين 19 و27 م ح إ ج باعتبار أن آخر أجل لتدارك سنة 2000 هو يوم 31 ديسمبر 2004.

وحيث يتّجه والحال ما ذكر رفض هذين المطعنين.

عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفصل 50 م ح إ ج :

حيث تمسك المعقب بأن قرار التوظيف في قضية الحال لم يتضمّن ذكرا للأسانيد الواقعية والقانونية التي تأسس عليها ويتبين بالرجوع للقرار المذكور وبالتحديد النقطة المتعلقة بالطريقة المعتمدة لتعديل الوضعية الجبائية، أن المعقب ضدها ذكرت أنه تمّ الإعتماد إلى جانب المحاسبة إلى قرائن قانونية وفعلية وذلك دون تفصيل هذه القرائن وذكر مراجعها، كما أن المعقب ضدها لم تقدّم خلال الطورين جميع هذه القرائن وذلك بتعلّة أن عبء الإثبات محمول على المعقب.

وحيث اقتضى الفصل 50 م ح إ ج ما يلي "...يتمّ التوظيف الإجباري للأداء المنصوص عليه بالفصل 47 من هذه المجلة بواسطة قرار معلّل يصدره وزير المالية أو من فوّض له وزير المالية في ذلك... ويتضمّن قرار التوظيف الإجباري للأداء البيانات التالية ...: -طريقة توظيف الأداء المتبعة - الأسس القانونية التي انبنى عليها القرار...".

وحيث يؤخذ من أحكام الفصل 50 سالف الذكر أن قرار التوظيف الإجباري للأداء يجب أن يكون معللا ومتضمنا لجملة من البيانات الوجوبية التي تتعلّق في جانب منها بالأسس القانونية التي انبنى عليها وبطريقة توظيف الأداء المتبعة ضمنه.

وحيث أن المقصود ببيان الأسس القانونية التي انبنى عليها قرار التوظيف الإجباري هو التنصيص صلبه على النصوص القانونية التي استندت إليها مصالح الجباية حين تعديلها للوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة حتى يتمكّن هذا الأخير من الإطلاع على طبيعة الإخلالات المكتشفة ومضمونها وكذلك على الأساس القانوني الذي ارتكزت عليه عملية التعديل من حيث الأصل.

وحيث أن تقرير التوظيف لا ينفصل عن قرار التوظيف الإجباري وإنما هو أحد مكوناته الأساسية ومن الطبيعي أن يتضمّن التقرير المذكور البيانات الوجوبية المنصوص عليها بالفصل 50 المشار إليه أعلاه.

وحيث تضمّن تقرير التوظيف الإجباري الإشارة إلى الأسانيد القانونية التي ابني عليها التوظيف والمتمثلة في الفصول 6 و26 و38 و39 و40 و47 و77 و83 م ح إ ج والفصول 12 و48 و14-III و51 و52 و62 م ض والفصول 5 فقرة خامسة و6 فقرة ثامنة و9 م أ ع ق م والفصول 35 و37 و38 من مجلة الجباية المحلية ، كما تضمّن تحديد العملية التي مثلت موضوع المراقبة وكافة عناصر الإخلالات والتعديلات وكذلك تحديد الأداء المطلوب به.

وحيث يتعيّن على ضوء ما سبق بيانه رفض هذا المطعن.

عن المطعن الرابع المأخوذ من سوء تأويل أحكام الفصل 38 م ح إ ج:

حيث تمسك المعقّب بأنّ المشرّع ولئن نصّ على إمكانية اللجوء إلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات فإنّ ذلك لا يجب أن يكون تعسفياً، خاصة إذا كان المطالب بالأداء ماسكاً لمحاسبة تمّ قبولها من طرف إدارة الجباية، بل يجب أن يكون مؤسساً على معطيات موضوعية مع التأكّد من أنّ اختيار إحدى الطرق لا يؤدي إلى توظيف مبالغ مشطّة ولا تتماشى وواقع المؤسسة. ويتبيّن بالرجوع إلى قرار التوظيف أنّه تمّ الجمع بين طريقتين وهو ما أدى إلى احتساب نفس المبالغ مرتين والحال أنّه لا وجود لما يثبت أنّ نفس المقاييس المتأتية من إنجاز الصفقات هي غير المبالغ موضوع الاستقصاءات وأنّ هذه المبالغ غير مصرّح بها، كما أدى إلى توظيف الأداء على ما هو موجود بالرصيد المستغل البنكي والحال أنّ نفس الرصيد مستعمل من طرف المطالب بالأداء لنشاطه وحياته اليومية دون أن يتمّ طرح التبريرات الواقعية المقدّمة كالمداخل العقارية مثلاً.

وحيث أنّ إمكانية اعتماد أعوان المراقبة على المحاسبة كسند للمراقبة لا يقتضي بالضرورة تقيّد الإدارة بمحتواها دون إمكانية مراجعتها أو تعديلها حسب ما تفرزه عملية المراقبة بالإعتماد على المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية وبصفة عامّة جميع الوثائق المتعلقة بمباشرة المهنة التي يتعاطاها المطالب بالضريبة والتي تدخل في إطار المراقبة الجبائية.

وحيث يتّضح بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ الإدارة المعقّب ضدّها قامت بتعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة من خلال تصحيح رقم المعاملات المصرّح به وذلك بأنّ أضافت إلى المقاييس موضوع التنزيلات البنكية المتأتية من إنجاز صفقات ومقاييس أخرى ، المقاييس موضوع الاستقصاءات وغير الواردة بالكشوفات البنكية وغير المدوّنة بالمحاسبة والمتمثلة في مبالغ أخرى بعنوان أشغال بناء.

وحيث تولّت محكمة البداية تكليف خبير قصد احتساب وضبط الأداءات المستوجبة على الشركة المطالبة بالأداء والخطايا المتعلقة بها على ضوء المؤيّدات المتوفّرة بالملف.

وحيث انتهى الخبير في تقريره بخصوص التنزيلات أنّ هناك ثلاثة أصناف من المبالغ منها ما يمكن اعتباره يخصّ مقابيض أخرى غير مصرّح بها وهي غير متأتية من الضمانات البنكية والصفقات المبرمة مع الدولة المدرجة بالمحاسبة ومنها بعض المبالغ هي عبارة عن ضمانات بنكية لا يمكن اعتبارها من ضمن مداخيل المطالب بالأداء ومنها كذلك تحويلات بنكية مصرّح بها ومسجّلة بالمحاسبة ، أمّا بخصوص المقابيض حسب الإستقصاءات فقد انتهى الخبير إلى أنّ هناك فعلا رقم معاملات حقّقها المعني بالأمر ولم يقع التصريح بها تخصّ السنوات المشمولة بعملية المراجعة الجبائية في قضية الحال.

وحيث تبيّن لمحكمة الحكم المطعون فيه وجود بعض الإخلالات بتقرير الإختبار المذكور تتمثّل في عدم طرح قيمة الإستهلاكات من قاعدة الأداء المستوجب فتولّت الإذن بإجراء إختبار تكميلي ثمّ أصدرت حكما تحضيريا يقضي بإعادة الحساب بعد طرح قيمة الإستهلاكات من قاعدة احتساب الأداء.

وحيث يتّضح بالإطلاع على الحكم المطعون فيه أنّ اجتهاد المحكمة انتهى إلى إقرار الحكم الابتدائي من حيث المبدأ لما قضى طبق نتيجة الإختبار الأصلي مع تعديله على ضوء نتيجة الإختبار التكميلي.

وحيث أنّ محكمة الإستئناف لها بصفتها قاضي موضوع السلطة الكاملة في تقدير مدى الإعتماد على النتائج التي توصل إليها الإختبار ولا رقابة عليها في ذلك من طرف قاضي التعقيب إلاّ إذا انطوى حكمها على خطأ فادح في التقدير أو ضعف في التعليل وهو ما لم يثبت من أوراق الملف ، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذا المطعن...

لهذه الأسباب قررت المحكمة قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.