الجمهورية التونسيـــة
مجلس الدولة
المحكمـــة الإداريـــة

س/ع

الحمد لله

القضية عدد: 39906
تاريخ القرار : 28 جوان 2012

قـــــــرار تعقيبـــــي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الجلسة العامة القضائية بالمحكمة الإداريّة

القرار الآتي نصّه بين:

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

من جهـــــة،

والمعقّب ضدّهم : ورثة المرحوم

من جهة اخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمسجل بكتابة المحكمة بتاريخ 18 نوفمبر 2008 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 39906 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 39802 بتاريخ 7 ديسمبر 2006 والقاضي " بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري مع تعديله بالحطّ من قيمة الأداء المستوجب إلى ما قدره مائة وأربعة وأربعون ألفا ومائة وسبعة وستون دينارا وأربعة وثمانون مليما (144.167،084 د) لقاء أصل الأداء وحفظ حقّ الإدارة بخصوص الخطايا".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ مورث المعقب ضدهم خضع في قائم حياته بوصفه مقاولا في اليد العاملة إلى مراجعة معمّقة لوضعيّته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 1991 إلى 31 ديسمبر 1993 ونتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء صارد تحت عدد 900-95/4 بتاريخ 24 نوفمبر 1995 يقضي بمطالبة المعني بالأمر بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 383.083،148 دينارا أصلا وخطايا. فاستأنفه المعني بالأمر وتمّ نشر القضية لدى اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بين عروس التي أصدرت بتاريخ 22 مارس 1999 قرارا يقضي بـــ"قبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري مع تعديله باعتبار أصل الأداء مائة واربعة وأربعون ألفا ومائة وسبعة وستون دينارا وأربعة وثمانون مليما (144.167,084د) مع حفظ حقّ الإدارة في ما زاد على ذلك من خطايا " فطعن كل من الإدارة الجبائية والمطالب بالأداء في قرار اللجنة المذكور لدى المحكمة الإدارية التي أصدرت قرارا تعقيبيا بتاريخ 1 ديسمبر 2003 في القضيتين عدد 34030 و 34133 يقضي بـــ " قبول مطلب التعقيب المقدم في القضية عدد 34030 شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس للنظر فيها بهيئة حكمية جديدة كرفض المطلب المقدّم في القضية عدد 34133 شكلا " . وتبعا لذلك تولّت مصالح الجباية نشر القضية من جديد لدى محكمة الإستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن بالتعقيب الماثل .

وبعد الإطلاع على المذكرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 5 ديسمبر 2008 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف للنظر فيها بهيئة حكميّة جديدة وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا : خرق أحكام الفصلين 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد تولت تلقائيا تعديل نسبة الربح الصافي المعتمدة من قبل مصالح الجباية دون أن يكون ذلك مبررا بما يقدمه المعني بالأمر من مستندات ومؤيدات مخالفة بذلك

أحكام الفصل 65 المذكور أعلاه الذي ينص على أنّه لا يمكن للمطالب بالأداء الإنتفاع بالإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه أو حقيقة موارده أو شطط الأداء الموظف عليه .

ثانيا : سوء التعليل بمقولة أنّ محكمة الإستئناف قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن مورّث المعقب ضدّهم بالتخفيض في نسبة الربح الصافي من 25 % إلى 6 % دون أن تعلّل حكمها بأي معطى محاسبي أو غيره قدمه المعني بالأمر لإثبات إدعائه المتعلّق بشطط تلك النسبة، كما لم تراع المحكمة طبيعة نشاط المعني بالأمر بل خلطت بين نشاط المقاول في اليد العاملة ونشاط المقاول في الأشغال والبناء متجاوزة بذلك التمشي الذي وضعته الدائرة التعقيبية بالمحكمة الإدارية والمرتكز على وجوب التمييز بين القطاعين ومراعاة خصائص كلّ واحد منهما في ضبط نسب الربح الصافي المحققة فيهما.

ثالثا : سوء التكييف بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد أساءت تكييف نشاط مورث المعقب ضدهم فهو ليس مقاولا في الأشغال والبناء بل مقاولا في اليد العاملة لا يستلزم نشاطه أعباء هامة وهذا الخلط بين القطاعين أدى بالمحكمة إلى تعديل نسبة الربح الصافي دون سند واقعي أو قانوني سليم .

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف ،

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته أو تممته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 17 ماي 2012 ، وبها تمّ الإستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة أنوار منصري في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك .

وبعد الإستماع إلى مندوب الدولة العام السيدة كلثوم مريبح في تلاوة ملحوظاتها الكتابية المظروفة نسخة منها بالملف .

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 28 جوان 2012 .

وبها ، وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة تعهّد الجلسة العامة :

حيث يتبيّن بالإطلاع على أوراق الملف أنّه سبق أن صدر في قضية الحال قرار تعقيبي عن دائرة الرئيس الأوّل للمحكمة الإدارية تحت عدد 34030 و 34133 بتاريخ 1 ديسمبر 2003 يقضي بنقض قرار اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بين عروس تحت عدد 900/95/4 بتاريخ 22 مارس 1999 القاضي " بقبول مطلب الإستئناف شكلا وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري مع تعديله بإعتبار أصل الأداء مائة وأربعة وأربعون ألفا ومائة وسبعة وستون دينارا وأربعة وثمانون مليما (144.167،084 د) مع حفظ حقّ الإدارة فيما زاد عن ذلك من خطايا " وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس للنظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

وحيث جاء بالقرار التعقيبي المشار إليه آنفا أن" ّ إكتفاء اللجنة المخدوش في قرارها للحطّ من نسبة الربح الصافي من 25 % إلى 6 % بالقياس مع ما هو متداول في نشاط المقاولات دون أن تبيّن الأسانيد القانونية التي إعتمدتها في ذلك لا سيما بخصوص تحديد الصنف الذي تندرج فيه مقاولات اليد العاملة الذي مثل محلّ إختلاف بين طرفي المنازعة كان على اللجنة التوقف عنده والتحقق منه والبحث فيه لتبرير نسبة الربح الصافي التي إعتمدتها ، الأمر الذي يكون معه قرارها ضعيف التعليل ومتعيّن النقض على هذا الأساس ".

وحيث أعيد تبعا لذلك نشر القضية أمام الدائرة العشرون بمحكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المطعون فيه والقاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن مورث المعقب ضدّهم بالتخفيض في نسبة الربح الصافي التي قدرتها مصالح الجباية وطبقتها في شأن المعني بالأمر من 25 % إلى 6 % .

وحيث إقتضت أحكام الفصل 75 من قانون المحكمة الإدارية أنّه ّ إذا خالف حكم محكمة الإحالة ما قررته الجلسة العامة أو الدائرة التعقيبية وتمّ الطعن في هذا الحكم لنفس السبب

الذي وقع من أجله النقض أو لغير ذلك السبب، فإنّ الجلسة العامة تتعهد بالنظر في هذا الطعن وإذا رأت نقض الحكم المطعون فيه من جديد فإنها تبت في الأصل نهائيا ".

وحيث طالما خالفت محكمة الحكم المنتقد بوصفها محكمة إحالة ما قررته الدائرة التعقيبية بخصوص نفس السبب الذي وقع من أجله النقض فإن النظر في الطعن لماثل بات من إختصاص الجلسة العامة القضائية بالمحكمة الإدارية عملا بأحكام الفصل 75 المشار إليه أعلاه .

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانوني ممن له الصفة والمصلحة مستوفيا بقيّة شروطه و مقوّماته الشكليّة فيكون حريّا بالقبول من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

عن المطعن الأوّل المتعلّق بخرق أحكام الفصلين 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تعيب الإدارة المعقبة على محكمة الإستئناف خرقها أحكام الفصلين 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّها تولت تلقائيا تعديل نسبة الربح الصافي المعتمدة من قبل مصالح الجباية دون أن يكون ذلك مبررا بما يقدمه المعني بالأمر من مستندات ومؤيدات مخالفة بذلك أحكام الفصل 65 المذكور أعلاه الذي ينص على أنّه لا يمكن للمطالب بالأداء الإنتفاع بالإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه أو حقيقة موارده أو شطط الأداء الموظف عليه .

وحيث إقتضت أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه : " لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه " . ونص الفصل 68 من المجلة ذاتها على أنّه : تطبق أحكام الفصول 56 و 57 و 58 ومن 63 إلى 66 من هذه المجلة في الطور الإستئنافي ".

وحيث يعدّ مجال تطبيق القانون من متعلّقات النظام العام و يجوز بالتالي للأطراف التمسّك بمخالفته في أيّ طور من أطوار التقاضي و يمكن كذلك للمحكمة المتعهّدة إثارته تلقائيّا.

و حيث لئن نصّ المشرّع صلب القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلّق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على جملة من القواعد والأحكام الإنتقالية واعتباره أنّه " يجري العمل بأحكام هذا القانون وكذلك بأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إبتداء من غرّة جانفي 2002 "، فإنّه لم يتعرّض إلى مسألة تطبيق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بأثر فوري على الوضعيات التي نشأت في ظلّ القانون القديم .

وحيث تعتبر أحكام الفصل 65 المذكور من القواعد التي تهم أصل الحقّ وليست قواعد إجرائية، ممّا يجعلها تخضع لنفس القواعد المتعلّقة بأصل الأداء على مستوى التطبيق في الزمان .

وحيث طالما أنّ الأداءات المتنازع بشأنها تتعلق بسنوات 1991 و1992 و1993 والتي صدر بشأنها قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 24 نوفمبر 1995 ، فإنّ النصّ القانوني المنطبق على النزاع الماثل هو النص ساريّ المفعول في تاريخ نشأة الأداء ولا مجال حينئذ لتطبيق أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبارها لم تدخل حيّز التطبيق إلا ابتداء من غرة جانفي 2002 ولا يمكن لها بالتالي أن تطال وضعيات نشأت في ظلّ القانون القديم عملا بمبدإ عدم رجعية القوانين، الأمر الذي يجعل المطعن الماثل في غير طريقه ومتعيّن الرفض.

- عن المطعنين الثاني والثالث المتعلقين بسوء التعليل وسوء التكييف لوحدة القول فيهما:

حيث تعيب الإدارة المعقّبة على محكمة الإستئناف بتونس سوء تعليل حكمها بمقولة أنّها قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن مورّث المعقب ضدّهم بالتخفيض في نسبة الربح الصافي من 25 % إلى 6 % دون أن تعلّل حكمها ذاك بأي معطى محاسبي أو غيره مقدم من قبل المعني بالأمر لإثبات إدعائه المتعلق بشطط تلك النسبة، كما لم تراع المحكمة طبيعة نشاط المعني بالأمر بل خلطت بين نشاط المقاول في اليد العاملة ونشاط المقاول في الأشغال والبناء متجاوزة بذلك التمشي الذي وضعته الدائرة التعقيبية بالمحكمة الإدارية والمرتكز على وجوب التمييز بين القطاعين ومراعاة خصائص كلّ واحد منهما في ضبط نسب الربح الصافي المحقّقة

فيهما. كما تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد سوء تكييف نشاط مورث المعقب ضدهم بإعتباره ليس مقاولا في الأشغال والبناء بل مقاولا في اليد العاملة لا يسلتزم نشاطه أعباء هامة وهذا الخلط بين القطاعين أدّى بالمحكمة إلى تعديل نسبة الربح الصافي دون سند واقعي أو قانوني سليم .

وحيث تفيد وقائع القضية أنّ مصالح الجباية أعادت ضبط رقم معاملات مورّث المعقب ضدهم عن فترة المراجعة بالإستناد إلى المعلومات والإستقصاءات المتحصل عليها من حرفائه كما ضبطت أرباحه عن تلك الفترة بتطبيق نسبة ربح صافي قدرها 25 بالمائة إعتمادا على أنّ نشاطه كمقاول في اليد العاملة لا يتطلب أعباء كبيرة مقارنة بمقاولات الأشغال والبناء .

وحيث يتبيّن بالإطلاع على الحكم المطعون فيه أنّ المحكمة المصدرة له قامت بتعديل نسبة الربح المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية من 25 % إلى 6 % باعتبارها النسبة المعمول بها في القطاع الذي ينشط فيه المطالب بالأداء معتبرة أنّ الإدارة لم تفلح في إقامة الدليل على أنّ نسبة 6 % غير صحيحة وأنّ تمسكها بتطبيق نسبة 25 بالمائة بقي مجردا ولا شيء بالملف يؤكّد أنّ هذه النسبة المتمسك بها هي المنطبقة في القطاع الذي ينشط فيه المطالب بالأداء .

وحيث إقتضت أحكام الفصل 67 من مجلة الضريبة المنطبق على النزاع الماثل أنّه لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه .

وحيث إستقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على إعتبار أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء يحمل على الإدارة بإعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالضريبة لتحلّ محلّه حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة إستنادا إلى القرائن القانونية والواقعية المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة، وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارده الحقيقية، كما أنّ المطالب بالأداء ليس ملزما في جميع الحالات بإقامة الدليل على موارده الحقيقية قصد التخفيض أو الإعفاء من الضريبة و إنّما يمكنه إثبات شطط الأداء الموظف عليه وذلك عبر إنتقاد الطريقة التي إعتمدها الإدارة لتقدير مداخيله وبيان عدم جديتها أو مخالفتها للواقع .

وحيث من الثابت أنّ تحديد نسبة الربح موكول لإجتهاد قاضي الموضوع الذي له كامل الصلاحيات في أن يستخلص حجية الوثائق المقدمة وأن يصل إلى النتيجة التي يقتضيها إجتهاده بشرط تعليل موقفه .

وحيث أنّ رقابة قاضي التعقيب لا تمتدّ إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع في تقديره للحجج المقدّمة من الأطراف ضرورة أنّ هذه المسألة موضوعية وتبقى من أنظار قاضي الأصل ذلك أنّ رقابة قاضي التعقيب لا تمتدّ إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع بخصوصها إلاّ بقدر ما يشوب قضاءه من مخالفة للقانون أو لتحريف للوقائع أو خطإ فادح في التقدير ، وهو ما لم يتوفر في قضية الحال .

وحيث أنّ تعديل محكمة الحكم المطعون فيه لنسبة الربح يندرج ضمن تقدير قاضي الموضوع لحجج الخصوم وطالما كان الحكم المنتقد معلّلا تعليلا مستساغا بخصوص تلك المسألة فإنّ هذين المطعنين يغدوين في غير طريقهما ويتجه تبعا لذلك رفضهما .

ولهذه الأسباب

قـــــرّرت المحكمة :

أوّلا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة .

وصدر هذا القرار عن الجلسة العامة القضائية للمحكمة الإدارية برئاسة السيدة روضة المشيشي الرئيسة الأولى للمحكمة الإدارية وعضوية رؤساء الدوائر التعقيبية و الإستشاريّة السادة محمد القلسي والحبيب جاء بالله ونبيهة مقطوف الشائبي وأحمد صواب وحاتم بن خليفة وعبد السلام المهدي قريصيعة ورؤساء الدوائر الإستئنافية السادة زهيّر بن تنفوس وجليلة مدوري وسامية البكري والمستشارون السادة حسين عمارة وطارق الحرابي و محمد الهادي الوسلاتي.

وتلي علنا بجلسة يوم 28 جوان 2012 بحضور كاتبة الجلسة الآنسة منى بوشلاغم.

الرئيســـة الأولى

روضة المشيشي

المستشارة المقرّرة

أنوار منصري