الجمهوريّة التونسيّة

المحكمة الإداريّـــة

الحمد لله

القضيّة عدد: 313157

تاريخ القرار: 26 مارس 2020

قرار تعقيبي
باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب: ع بن س الق مقره بشارع عدد أريانة الجديدة، نائبه الأستاذ الم بن م الكائن مكتبه بمركز المدينة الدولي المركز العمراني الشمالي ، تونس.

من جهـة،

والمعقّب ضدّها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع عدد تونس

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ الم بن م نيابة عن المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 11 أكتوبر 2012 و المرسمة بكتابة المحكمة تحت عدد 313157 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 17 فيفري 2010 في القضية عدد 89763 والقاضي نصه بقبول الاستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الابتدائي المطعون فيه وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن منه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه بأن المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بأريانة أصدر قرار توظيف إجباري للأداء في حق المعقب إثر مراجعة جبائية أولية تتعلق بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يقضي بإلزامه بدفع مبلغ قدره مائة وسبعة عشرة ألف وثمانمائة دينار و225 مليمات أصل أداء وخطايا (117.800,225د)، فاعترض على القرار المذكور أمام المحكمة الابتدائية بأريانة التي أصدرت حكمها بتاريخ 29 نوفمبر 2007 القاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء. وتبعا للاستئناف المقدم من المعقب صدر الحكم المضمن منطوقه بالطالع موضوع التعقيب الماثل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة بتاريخ 29 نوفمبر 2012 والرامية إلى قبول الدعوى شكلا وأصلا وإحالة القضية على محكمة الاستئناف بتونس لإعادة النظر فيها من جديد، بالاستناد إلى ما يلي:

أوّلا: مخالفة الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أن الإدارة ملزمة بتعليل قرار التوظيف الإجباري وأن يكون التعليل مضمنا صلب قرار التوظيف ذاته معتبرا أن ما ذهب إليه قضاة الأصل من أنه يكفي ذكر البيانات التي نصت عليها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، من طريقة التوظيف المتبعة والأسس القانونية التي انبنى عليها القرار وتفاصيل التعديلات المدخلة والفترة المشمولة بالتعديل والسند القانوني وطريقة احتساب الأداء، ضمن تقرير التوظيف المصاحب لقرار التوظيف في غير طريقه ولا أساس له من الصحة لأن التقرير المذكور لا يكتسي صبغة قانونية باعتباره مجرد عمل إداري فحسب ولا يترتب عنه أي مفعول قانوني.

ثانيّا: مخالفة الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : بمقولة أن ما تضمنه قرار التوظيف الإجباري من قيام الإدارة بمراجعة جبائية أولية في غير طريقه باعتبار أن ما قامت به في ملف المعقب من مراجعة بالاستناد إلى عنصر نمو الثروة وتعمد اقتناء مجموعة من عقارات ومساهمات في رأسمال يجعله يكتسي صبغة المراجعة المعمقة، مضيفا بأنه يتبين بالرجوع إلى قرار التوظيف الإجباري للأداء المطعون فيه أن الإدارة لم تقم بمراقبة عقود شراء عقارات باسم المطالب بالأداء وإنما قامت بمراقبة الوضعية الجبائية الكاملة له بالاعتماد على مجمل الشراءات والبيوعات التي قام بها في فترة معينة مما يعني أنها قامت بمراجعة معمقة لوضعية المعقب دون احترام الإجراءات المتعلقة بهذه المراجعة والمنصوص عليها صلب مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والتي يترتب عن عدم احترامها إلغاء قرار التوظيف مؤكدا على أن المشرع قد ميز بين المراجعة الأولية التي تتعلق بما ورد صلب العقد أو التصريح فحسب من جهة والمراجعة المعمقة التي تتعلق بجملة مداخيل المطالب بالأداء والأداءات والضرائب التي يخضع لها من جهة أخرى.

ثالثا:مخالفة الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: بمقولة أن المراجعة الأولية لا تخول للإدارة اعتماد الفصل 43 من مجلة الضريبة على الدخل كأساس للتوظيف باعتبار أن هذه الطريقة تتعلق بالوضعية العامة للمطالب بالأداء، مبينا أن طريقة نمو الثروة تتعلق بفترة زمنية تساوي على الأقل سنة وذلك بالمقارنة بين تصريح المطالب بالأداء بالضريبة لدخله السنوي ومجمل شراءاته واقتناءاته في نفس السنة مؤكدا على أن طريقة نمو الثروة لا تتم في صورة وجود فارق مهم بين ما تم التصريح به تلقائيا ومجمل نمو الثروة.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الإدارة العامة للأداءات، في شخص ممثلها القانوني، في الرد على مستندات التعقيب والوارد على كتابة هذه المحكمة في غرة أفريل 2013 والذي أفادت صلبه بأن المركز الجهوي لمراقبة الأداءات أريانة أجرى عملية مراجعة أولية للتصاريح التي اكتتبها وأودعها الطالب تعلقت أساسا بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان الفترة الممتدة من غرة جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2001 وصدر في شأنه قرار في التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/546 مؤرخ في 24 جوان 2006 وضبطت فيه مصالح الجباية الأداءات الموظفة عليه والخطايا المتعلقة به بمبلغ قدره مائة وسبعة عشر ألف وثمانمائة دينار و 225 مليمات (117.800,225 د) وقد أصدرت المحكمة الابتدائية بأريانة حكما بتاريخ 29 نوفمبر 2007 في القضية عدد 552/2006 قضت فيه بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء المسلط على المعقب وهو ما لم تخرج عنه محكمة الاستئناف بتونس في حكمها الصادر في 17 فيفري 2010 في القضية عدد 89763 التي قضت بإقرار الحكم الابتدائي، وردا على المطاعن المقدمة من طرف نائب المعقب فقد أكد ممثل الإدارة بأن قرار التوظيف الإجباري قد صدر طبقا للصيغ القانونية ومعللا تعليلا قانونيا على معنى الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أن تقرير التوظيف الإجباري للأداء، الذي يعد جزءا لا يتجزأ من قرار التوظيف الإجباري، قد تضمن تفصيلا لأعمال التحقيق المجراة من قبل الأعوان المحققين وتحديدا للأسس القانونية والواقعية التي تم اعتمادها لتعديل الوضعية الجبائية للمعني بالأمر، وبخصوص المطعن المتعلق بخرق الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فقد طلب ممثل الإدارة رده بمقولة أن المعقب خضع لمراجعة أولية باعتبار وأن الإدارة استندت في عملية التوظيف إلى العقود المسجلة لديها إذ ثبت للمصلحة الجبائية المتعهدة بالملف أنه قام سنة 2001 باقتناء عدة عقارات أنصافا مع شقيقه خ بن ، الق قيمتها ثلاثمائة وخمسة عشر ألف دينار (315.000,000د) كما قام في نفس السنة بالاكتتاب في رأس مال شركة بمبلغ قدره ثمانية عشر ألف وسبعمائة وخمسون دينار (18.750,000 د) فاستخلصت وجود نمو ثروة في تلك السنة قدره مائتين واثنان وأربعون ألف وتسعمائة وأربعة عشرة دينار و880 مليمات (242.914,880 د)، مؤكدا على أن المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف لم تسع إلى إجراء أعمال وأبحاث ومعاينات ميدانية وإنما اقتصرت على العقود المسجلة لديها. كما طلب ممثل الإدارة رفض المطعن المتعلق بخرق الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات شكلا لتوجيه المطعن إلى قرار التوظيف دون الحكم الاستئنافي عدد 89763 وهو ما يجعله مخالفا لمقتضيات الفصل 11 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية الذي أكد على أن المحكمة الإدارية تنظر تعقيبيا في الطعن الموجه ضد الأحكام النهائية المتعلقة بتوظيف الأداءات والمعاليم الراجعة للدولة وللجماعات المحلية وكذلك الأحكام النهائية المتعلقة باسترجاع تلك الأداءات والمعاليم. أما من حيث الأصل فقد أكد على أن نمو ثروة المعقب سنة 2001 يفوق

المداخيل التي حققها في تلك السنة سواء صرح أو لم يصرح بها وأن مصالح الجباية تولت تبعا لذلك تصحيح التصاريح التي اكتتبها وأودعها سنة 2001 وضبطت المداخيل التي حققها المعني بالأمر في تلك السنة بالاستناد إلى القرائن الفعلية والقانونية وبالتحديد تطبيق طريقة التقييم التقديري للدخل حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات منتهية إلى أن نمو ثروة المعني بالأمر غير المبرر سنة 2001 بلغت مائتين واثنان وأربعون ألف وتسعمائة وأربعة عشر دينار و 880 مليمات (242.914,880د)، طالبا في الأخير القضاء برفض الدعوى لتجردها.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللّاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 13 فيفري 2020، وبها تلت المستشارة المقررة السيدة ، ن ملخصا من تقريرها الكتابي ولم يحضر الأستاذ الم بن م وبلغه الاستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بالرد على مستندات التعقيب.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 26 مارس 2020.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة وكان مراعيا لكافة الصيغ الشكلية الجوهرية التي يقتضيها القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، لذا اتجه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن الأول المتعلق بمخالفة الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسك نائب المعقب بأنه على الإدارة تعليل قرار التوظيف الإجباري وأن يكون التعليل مضمنا صلب قرار التوظيف ذاته معتبرا أن ما ذهب إليه قضاة الأصل من أنه يكفي ذكر البيانات التي نصت عليها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ضمن تقرير التوظيف المصاحب لقرار التوظيف في غير طريقه ولا أساس له من

الصحة لأن التقرير المذكور لا يكتسي صبغة قانونية باعتباره مجرد عمل إداري فحسب ولا يترتب عنه أي مفعول قانوني.

و حيث دفع ممثل الإدارة العامة للأداءات بأن قرار التوظيف صدر طبقا للصيغ القانونية و معللا تعليلا قانونيا على معنى الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أن تقرير التوظيف الإجباري للأداء، الذي يعد جزءا لا يتجزأ من قرار التوظيف الإجباري، قد تضمن تفصيلا لأعمال التحقيق المجراة من قبل الأعوان المحققين وتحديدا للأسس القانونية والواقعية التي تم اعتمادها لتعديل الوضعية الجبائية للمعني بالأمر.

وحيث يؤخذ من أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن قرار التوظيف الإجباري للأداء يجب أن يكون معللا ومتضمنا لجملة من البيانات الوجوبية التي تتعلق في جانب منها بالأسس القانونية التي إنبنى عليها وبطريقة توظيف الأداء المتبعة ضمنه. وفي هذا الإطار أكدت هذه المحكمة في فقه قضاء مستقر لها على أن تقرير التوظيف لا ينفصل على قرار التوظيف الإجباري و إنما هو أحد مكوناته الأساسية ومن الطبيعي أن يتضمن التقرير المذكور البيانات الوجوبية المنصوص عليها بالفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث وطالما أن تقرير التوظيف يعد جزءا لا يتجزأ من قرار التوظيف وأن المعطيات الواردة به تعد تعليلا لقرار التوظيف، فإن المطعن الماثل يغدو حريا بالرفض لتجرده.

عن المطعن الثاني المأخوذ من مخالفة الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تمسك نائب المعقب بأن ما تضمنه قرار التوظيف الإجباري من قيام الإدارة بمراجعة جبائية أولية في غير طريقه باعتبار أن ما قامت به في ملف المعقب من مراجعة بالاستناد إلى عنصر نمو الثروة وتعمد اقتناء مجموعة من عقارات ومساهمات في رأسمال يجعله يكتسي صبغة المراجعة المعمقة، مضيفا بأنه يتبين بالرجوع إلى قرار التوظيف الإجباري للأداء المطعون فيه أن الإدارة لم تقم بمراقبة عقود شراء عقارات باسم المطالب بالأداء وإنما قامت بمراقبة الوضعية الجبائية الكاملة له بالاعتماد على مجمل الشراءات والبيوعات التي قام بها في فترة معينة مما يعني أنها قامت بمراجعة معمقة لوضعية المعقب دون احترام الإجراءات المتعلقة بهذه المراجعة والمنصوص عليها صلب مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والتي يترتب عن عدم احترامها إلغاء قرار التوظيف .

وحيث دفع ممثل الإدارة بأن المعقب خضع لمراجعة أولية ذلك أن الإدارة استندت في عملية التوظيف إلى العقود المسجلة لديها إذ ثبت للمصلحة الجبائية المتعهدة بالملف أنه قام سنة 2001 باقتناء عدة عقارات أنصافا مع شقيقه خالد بن سعيد القبي قيمتها ثلاثمائة وخمسة عشر ألف دينارا (315.000,000د)، كما قام في نفس السنة بالاكتتاب في رأس مال شركة بمبلغ قدره ثمانية عشر ألف وسبعمائة وخمسون دينار (18.750,000 د) فاستخلصت وجود نمو ثروة في تلك السنة قدره مائتين واثنان وأربعون ألف وتسعمائة وأربعة عشرة دينار و880 مليمات (242.914,880 د) مؤكدا على أن المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف لم تسع إلى إجراء أعمال وأبحاث ومعاينات ميدانية وإنما اقتصرت على العقود المسجلة لديها.

وحيث يستفاد من أحكام الفصل 37 م ح إ ج أن المراجعة الأوّلية تتم بمكاتب الإدارة وتتعلق بالتصاريح أو العقود أو الكتابات التي يقوم المطالب بالضريبة بإيداعها بمكاتب إدارة الجباية، وتعتمد من خلالها الإدارة على العناصر التي تضمّنتها الوثائق المودعة لديها من قبل المطالب بالضريبة وغيرها من الوثائق أو المعلومات المتوفرة لديها سلفا، ومن ثم فإنه يمتنع على الإدارة في إطار هذه المراجعة مطالبة الخاضع للضريبة بتقديم دفاتر المحاسبة أو أية وثيقة أخرى والسعي للحصول على معلومات لدى الغير قصد استغلالها في توظيف الأداء عليه، وأن تحريك الإجراءات سواء بخصوص المراجعة الأوّلية أو بالنسبة للمراجعة المعمّقة يخضع للسلطة التقديريّة للإدارة الجبائيّة، ومن ثمّ فإنّ المراجعة الأولية تختلف عن المراجعة المعمقة التي تتمّ بعد إعلام المطالب بالأداء بها مسبّقا وتخوّل للإدارة حقّ الاطلاع على الدفاتر والوثائق المحاسبية والاعتماد على القرائن الفعلية والقانونية وكل المعلومات الموجودة لديها أو التي تحصل عليها بسعي منها.

وحيث وفي صورة ما إذا أفضت المراجعة الأوليّة إلى اكتشاف مداخيل غير مصرّح بها، فإنّه يجوز لإدارة الجباية تصحيح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج تلك المداخيل المخفيّة ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى إتباع إجراءات المراجعة المعمّقة، أمّا في الصورة التي لا تكتفي فيها الإدارة بذلك وتلتجئ إلى البحث في عناصر الذمّة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخيله بطريقة جزافية على أساس نموّ ثروته أو استنادا إلى نفقاته الظّاهرة والجليّة طبقا للفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة، فإنّه يتعيّن عليها إعلامه مسبّقا بإجراء المراقبة وبحقّه في الإستعانة بمن يختاره أثناء سيرها، مع تمكينه من جميع الضّمانات المخوّلة له في إطار المراجعة المعمّقة المنصوص عليها بالفصول 38 و39 و40 و41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وحيث بالرجوع إلى ملف الدعوى وخاصة قرار التوظيف الإجباري والتقرير الملحق به يتبين أن الإدارة العامة للأداءات لم تسع لجمع الوثائق والمعلومات المالية الخاصة بالمعقب التي تم على أساسها مراجعة الضريبة

على دخله بعنوان سنة 2001 وأن عملية المراجعة استندت إلى العقود المسجلة لديها بعنوان نفس السنة المالية بما يجعل عملية المراجعة تدخل في إطار تطبيق الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الماثل.

عن المطعن الثالث المأخوذ من مخالفة الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات :

حيث تمسك نائب المعقب بأن المراجعة الأولية لا تخول للإدارة اعتماد الفصل 43 من م ض د كأساس للتوظيف باعتبار أن هذه الطريقة تتعلق بالوضعية العامة للمطالب بالأداء مبينا أن طريقة نمو الثروة تتعلق بفترة زمنية تساوي على الأقل سنة وذلك بالمقارنة بين تصريح المطالب بالأداء بالضريبة لدخله السنوي ومجمل شراءاته واقتناءاته في نفس السنة مؤكدا على أن طريقة نمو الثروة لا تتم في صورة وجود فارق مهم بين ما تم التصريح به تلقائيا و مجمل نمو الثروة.

وحيث دفعت المعقب ضدها برفض المطعن الماثل شكلا لتوجيهه إلى قرار التوظيف دون الحكم الاستئنافي عدد 89763 وهو ما يجعله مخالفا لمقتضيات الفصل 11 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية الذي أكد على أن المحكمة الإدارية تنظر تعقيبيا في الطعن الموجه ضد الأحكام النهائية المتعلقة بتوظيف الأداءات والمعاليم الراجعة للدولة وللجماعات المحلية وكذلك الأحكام النهائية المتعلقة باسترجاع تلك الأداءات والمعاليم.

وحيث استقر عمل المحكمة على أن مآل المطاعن الموجهة إلى أعمال الإدارة وليس إلى القرار المطعون فيه الرفض شكلا.

وحيث وفضلا على أن المطعن المتعلق بخرق مقتضيات 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات لم تتم إثارته لأول مرة إلا في هذا المستوى من التقاضي، فإنه توجيهه ضد قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/546 المؤرخ في 24 جوان 2006 عوضا عن الحكم الاستئنافي الصادر في القضية عدد 89763 يجعله حريا بالرفض شكلا لمخالفته أحكام الفصل 11 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية الذي يقتضي أن المحكمة الإدارية تنظر تعقيبيا في الطعن الموجه ضد الأحكام النهائية دون المقررات المشمولة بها.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة س ة وعضوية المستشارتين السيدتين ف بر ور م

وتلي علنا بجلسة يوم 26 مارس 2020 بحضور كاتبة الجلسة السيدة و الن

رئيسة الدّائرة **المستشارة المقررة**

س ق ذ ذ

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: ا الد