



قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

القضية عدد: 312738

تاريخ القرار : 15 جويلية 2020

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع
عدد تونس،
من جهة،
والمعقب ضده: ك بن ع نائبة الأستاذة . الد الكائن مكتبها بنهج إقامة
الطابق مكتب المنار 1.
من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 3 أفريل 2012 تحت عدد 312738 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 19 نوفمبر 2008 في القضية عدد 53153 والقاضي بقبول الاستئناف الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضده.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع بموجب نشاطه المتمثل في استغلال محطة بنزين لمراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة بعنوان سنة 1999، أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 30 مارس 2005 يقضي بمطالبتة بأداء مبلغ قدره 63.007،274د أصلا وخطايا فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بأريانة التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 24 جوان 2006 في القضية عدد 359 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري من حيث المبدأ مع تعديله وذلك بالنزول في الأداءات والضرائب المطالب بها المعترض إلى حدود تسعة آلاف وثمانمائة وثلاثة عشر دينارا ومليمات 923 (9.813،923د) أصلا وخطايا، فاستأنفته مصالح الجباية أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الاطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 18 أفريل 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف المختصة لتعيد النظر فيه بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّه بالاستناد إلى ما يلي:

أولا: خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أنّ أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة الذي يحدّد آجال التقادم في مادة الأداء على القيمة المضافة بثلاث سنوات قد تمّ التنصيص صراحة على إلغائه بمقتضى أحكام الفصل 7 من م ح إ ج وتعويضه بالفصلين 19 و 21 من م ح إ ج الذي وحدّ آجال التقادم في المادة الجبائية وأنّه يحقّ بالتالي لمصالح الجباية تدارك الإغفالات والأخطاء والإخفاءات التي وقعت معاينتها في أساس الأداء أو في تطبيق نسبه واحتسابه بالنسبة للأداءات المصرّح بها إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمّ خلالها تحقيق الربح أو الدخل أو رقم المعاملات أو قبض أو صرف المبالغ من العمليات الموجبة لدفع الأداء بما في ذلك الأداء على القيمة المضافة، وهو ما يعني أنّ آجال التقادم المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمحددة بأربع سنوات في صورة التصريح بالأداء وبعشر سنوات في صورة عدم التصريح تطبق على الأداءات المستوجبة قبل غرة جانفي 2002 والتي لم تسقط بمرور الزمن بموفى سنة 2001 طبقا للتشريع الملغى وكذلك على الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من غرة جانفي 2002 ويتم قطع التقادم بشأنها بتبليغ الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو بالاعتراف بالدين وفي غياب ذلك بتبليغ قرار التوظيف الإجباري. كما بيّنت المعقبة أنّ المعقب ضدّه قام بإعلامات يشوبها النقص بعنوان سنة 1999 فتولت إدارة الجباية تعديل وضعيته الجبائية بالاعتماد على القرائن الفعلية والقانونية وتمّ تبليغه بالإعلام الجزئي بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة بتاريخ 31 ديسمبر 2003 وبالتالي فإنّ تدخل مصالح الجباية كان في حدود آجال التدارك المحددة بأربع سنوات ذلك أنّه حتى وإن تولّد الحدث المنشئ للأداء في ظل أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة فإنّ آثاره لم تستقر بعد باعتباره لم يتقادم في ظل دخول القانون الجديد حيز التنفيذ مما يفرض تطبيق أحكام الفصلين 19 و 27 من م ح إ ج، وأنّه خلافا لما انتهى إليه الحكم المطعون فيه فإنّ سنة 1999 لم تسقط بالتقادم في 1 جانفي 2002 باعتبار أنّه تمّ تبليغ المعقب ضدّه نتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 31 ديسمبر 2003 لتكون بذلك قد قطعت التقادم طبقا لأحكام الفصل 27 المشار إليه ولا يمكن بالتالي تطبيق أحكام القانون الملغى أي الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على الوضعيات القانونية التي نشأت في ظله ولم يطلها التقادم بعد في ظل القانون الجديد خاصة وأنّ المشرع قد تدخل وفضّ مسألة تنازع القوانين في الزمن بأن وضع أحكاما وحلولا انتقالية للتقادم

وجعل من مبدأ التطبيق الفوري للقانون الجديد الخيط الرابط بين مختلف أحكامه سواء ما تعلق منها بإجراءات المراقبة الجبائية أو بإجراءات النزاع الجبائي أو بقواعد التقادم.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أنه خلافا لما انتهت إليه محكمة الاستئناف فإن أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة قد تم إلغائها بمقتضى أحكام الفصل 7 من م ح إ ج وتعويضه بالفصل 19 منها وأنه تطبيقا للأثر الفوري للقانون الجديد تطبق آجال التقادم المنصوص عليها بالفصل 19 المذكور والمقدرة بأربع سنوات بالنسبة للأداءات المصرح بها والتي لم تسط بمرور الزمن في تاريخ دخول المجلة حيز التطبيق وبالتالي فإن آجال التقادم تحتسب إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة ويحق للإدارة تدارك سنة 1999 إلى غاية 31 ديسمبر 2003 باعتبار أنها قطعت آجال التقادم بقيامها بتبليغ المعقب ضده بالإعلام الجزئي بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة بتاريخ 31 ديسمبر 2003.

ثالثا: ضعف التعليل: بمقولة أن محكمة الاستئناف اكتفت بالإشارة إلى مسألة سقوط حق الإدارة في المطالبة بالأداء على القيمة المضافة المستوجب عن سنة 1999 بمرور الزمن طبقا للفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة معللة قرارها بأن حدث إنشاء الأداء المذكور قد نشأ في ظل القانون القديم ولم تكلف نفسها عناء النظر في وجود أحكام انتقالية تنظم المسألة من عدمها أو الاحتكام إلى القواعد التي وضعها الفقه وفقه القضاء لفض مسألة تنازع القوانين في الزمن في صورة غياب الأحكام الانتقالية كما أنه لم يرد بالقرار المنتقد أي معطى واقعي أو قانوني من شأنه أن يمكن مصالح الجباية من مناقشة جوهره أو يمكن المحكمة الإدارية من تسليط رقابتها عليه فيما يتعلق بمسألة التقادم وأنه بغض النظر عن صحة ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه فإن تعليله لم يكن بالقدر الذي يستجيب للشروط الجوهرية التي وضعتها المحكمة الإدارية في تعليل الأحكام القضائية.

وبعد الاطلاع على تقرير الأستاذ لـ الد نائبة المعقب ضده في الرد على مستندات التعقيب والوارد على كتابة المحكمة بتاريخ 23 ماي 2012.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 18 جوان 2020 وبها تلت المستشارة السيدة لـ الخ ملخصا من تقريرها الكتابي و حضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب و لم تحضر الأستاذة لـ الد ووجه الاستدعاء بالطريقة القانونية.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 15 جويلية 2020.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث أدلت الأستاذة لـ الد نائبة المعقب ضدّه بتقرير في الرد على مستندات التعقيب بتاريخ 23 ماي 2012 والذي يتعيّن عدم اعتماده والإعراض عنه وعن الدفوعات المضمّنة به لتبليغه إلى المعقبة عن طريق العرض المباشر وليس بالطريقة القانونية على معنى الفصل 69 من قانون المحكمة الإدارية التي تقتضي أن يقع تبليغ المذكّرات وغيرها من الوثائق بواسطة العدول المنقّدين.

وحيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

أولا: عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسّكت الإدارة العامة للأداءات بأنّ تدخل مصالح الجباية كان في حدود آجال التدارك المحددة بأربع سنوات ذلك أنّه حتى وإن تولّد الحدث المنشئ للأداء في ظل أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة فإنّ آثاره لم تستقر بعد باعتباره لم يتقادم في ظل دخول القانون الجديد حيز التنفيذ مما يفرض تطبيق أحكام الفصلين 19 و 27 من م ح إ ج، وأنّه خلافا لما انتهى إليه الحكم المطعون فيه فإنّ سنة 1999 لم تسقط بالتقادم في 1 جانفي 2002 باعتبار أنّه تمّ تبليغ المعقب ضدّه نتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 31 ديسمبر 2003 لتكون بذلك قد قطعت التقادم طبقا لأحكام الفصل 27 المشار إليه ولا يمكن بالتالي تطبيق أحكام القانون الملغى أي الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على الوضعيات القانونية التي نشأت في ظلّه ولم يطلها التقادم بعد في ظل القانون الجديد خاصة وأنّ المشرع قد تدخّل وفضّ مسألة تنازع القوانين في الزمن بأن وضع أحكاما وحلولا انتقالية للتقادم وجعل من مبدأ التطبيق الفوري للقانون الجديد الخيط الرابط بين مختلف أحكامه سواء ما تعلّق منها بإجراءات المراقبة الجبائية أو بإجراءات النزاع الجبائي أو بقواعد التقادم.

وحيث دأب فقه قضاء هذه المحكمة على عدم قبول المطعن المثار لأول مرة في الطور التعقيبي، إلا إذا تعلق بالنظام العام أو بعبء تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم، تطبيقاً للفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

وحيث وطالما تمت إثارة المطعن المائل لأول مرة من طرف المعقبة في هذا الطور من التقاضي، وأنه لا يتعلق بالصور المنصوص عليها بالفصل 72 المذكور أعلاه، فإنه يغدو حريا بالرفض شكلاً.

ثانياً: عن المطعنين المأخوذين من خرق أحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء التعليل لوحدة القول فيهما:

حيث تمسكت المعقبة بأنه خلافاً لما انتهت إليه محكمة الاستئناف فإن أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة قد تم إلغائها بمقتضى أحكام الفصل 7 من م ح إ ج وتعويضه بالفصل 19 منها وأنه تطبيقاً للأثر الفوري للقانون الجديد تطبق آجال التقادم المنصوص عليها بالفصل 19 المذكور والمقدرة بأربع سنوات بالنسبة للأداءات المصرح بها والتي لم تسقط بمرور الزمن في تاريخ دخول المجلة حيز التطبيق وبالتالي فإن آجال التقادم تحتسب إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة ويحق للإدارة تدارك سنة 1999 إلى غاية 31 ديسمبر 2003 باعتبار أنها قطعت آجال التقادم بقيامها بتبليغ المعقب ضده بالإعلام الجزئي بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة بتاريخ 31 ديسمبر 2003. كما تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف اكتفاءها بتعليل قرارها بأن حدث إنشاء الأداء المذكور قد نشأ في ظل القانون القديم دون أن تكلف نفسها عناء النظر في وجود أحكام انتقالية تنظم المسألة من عدمها أو الاحتكام إلى القواعد التي وضعها الفقه وفقه القضاء لفض مسألة تنازع القوانين في الزمن في صورة غياب الأحكام الانتقالية فضلاً عن أنه لم يرد بالقرار المنتقد أي معطى واقعي أو قانوني من شأنه أن يمكن مصالح الجباية من مناقشة جوهره أو يمكن المحكمة الإدارية من تسليط رقابتها عليه فيما يتعلق بمسألة التقادم وأنه بغض النظر عن صحة ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه فإن تعليله لم يكن بالقدر الذي يستجيب للشروط الجوهرية التي وضعتها المحكمة الإدارية في تعليل الأحكام القضائية.

وحيث نصّ الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه: " يمكن تدارك الإغفالات الجزئية التي وقعت معاينتها في أساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وكذلك الأخطاء المرتكبة في تطبيق النسب وكذلك عدم القيام بالخصوم أو القيام بها بصفة منقوصة بعنوان هذه الضريبة إلى انتهاء السنة الثالثة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة.

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

وحيث نصّ الفصل 49 من القانون عدد 98 لسنة 2000 المؤرخ في 25 ديسمبر 2000 المتعلق بقانون المالية لسنة 2001 على أنه "يقصد بعبارة "السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة" الواردة بالفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات السنة المالية لسنة تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات. وأحكام هذا الفصل هي أحكام تفسيرية".

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

وحيث تطبيقاً لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة مثلما تمّ تفسيرها بمقتضى الفصل 49 من قانون المالية لسنة 2001 الصادر بتاريخ 25 ديسمبر 2000 فإنّ السنة موضوع المراجعة لم تسقط بمرور الزمن في تاريخ دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيّز التنفيذ أي في تاريخ 1 جانفي 2002 ضرورة أنّ سنة 1999 تسقط بتاريخ 31 ديسمبر 2004.

وحيث نصّ الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه "يجري العمل بأحكام هذا القانون وكذلك بأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ابتداء من غرة جانفي 2002. وتلغى في هذا التاريخ جميع الأحكام المخالفة وخاصة منها الأحكام التالية :

- الفصول 50 و 61 و من 63 إلى 97 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، كما وقع تنقيحها أو إتمامها بالنصوص اللاحقة...".

وحيث عملاً بأحكام الفصل المذكور فإنّ آجال التدارك المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تنطبق في نفس الوقت على الأداءات المستوجبة بعد دخول القانون المذكور حيّز التنفيذ وكذلك على الأداءات المستوجبة قبل ذلك التاريخ والتي لم تسقط بمرور الزمن في ظلّ القانون القديم باعتبار أنّ تلك الوضعيات وإن نشأت في ظلّ القانون القديم إلا أنّها لم تستقرّ في ظلّه وبالتالي فإنّها وعملاً بمبدأ الأثر الفوري للقانون الجديد تصبح خاضعة لمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بخصوص آجال التقادم وخاصة أحكام الفصلين 19 و 20 من المجلة المذكورة.

وحيث طالما ثبت من أوراق الملف أنّ الأداءات المستوجبة بعنوان سنة 1999 لم تسقط بعد بالتقادم في غرة جانفي 2002 تاريخ دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيّز التنفيذ فإنّ تلك الأداءات تصبح خاضعة لأحكام المجلة الجديدة في مادة التقادم وخاصة أحكام الفصلين 19 و20 منها.

وحيث ينص الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنّه "مع مراعاة أحكام الفصول 21 و23 و24 و26 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".

وحيث اقتضت أحكام الفصل 20 من نفس المجلة أنّه : "يرفع الأجل المنصوص عليه بالفصل 19 من هذه المجلة إلى عشر سنوات بالنسبة إلى الأداءات غير المصرح بها ويحتسب هذا الأجل ابتداء من تاريخ العقد أو الإحالة أو الكتب أو الحكم بالنسبة إلى معاليم التسجيل.

وحيث اقتضت الفقرة الأولى من الفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ما يلي : "ينقطع التقادم بتبليغ الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو بالاعتراف بالدين وفي غياب ذلك بتبليغ قرار التوظيف الإلجباري للأداء. غير أنه بالنسبة إلى المعاليم الموظفة على وسائل النقل ينقطع التقادم بتبليغ محضر معاينة المخالفة ويقوم تبليغ المحضر مقام التبليغ بنتائج المراجعة الجبائية.

كما ينقطع التقادم بالنسبة إلى الأداءات غير المصرح بها بتبليغ التنبيه المنصوص عليه بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة أو بتبليغ الإعلام بالمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية المنصوص عليه بالفصل 39 من هذه المجلة .

وينقطع تقادم المخالفات المنصوص عليها بالفصول من 84 مكرر إلى 85 من هذه المجلة بتبليغ التنبيه المنصوص عليه بالفقرتين الثالثة والرابعة من الفصل 47 من هذه المجلة إلى المخالف أو بتبليغ قرار في توظيف الخطايا الإدارية المستوجبة."

وحيث طالما ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ الإدارة تولت بتاريخ 31 ديسمبر 2003 تبليغ المعقب ضدّه بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة فإنّها تكون بذلك قد احترمت آجال التدارك المنصوص عليها بالفصل

20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمقدّرة بعشر سنوات باعتبار أنّ المعني بالأمر في حالة إغفال عن إيداع تصاريحه، ضرورة أنّ آخر أجل لتدارك سنة 1999 هو يوم 31 ديسمبر 2009.

وحيث وعلى ضوء ما سبق يغدو قضاء محكمة الحكم المطعون القاضي فيه مخالفا لأحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وضعيف التعليل، وتعيّن بالتالي قبول المطعنين المائلين ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع إحالة الملف إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيدة ^ب ق وعضوية المستشارتين السيدتين ^ن بر وف ه

وتلي علنا بجلسة يوم 15 جويلية 2020 بحضور كاتبة الجلسة السيدة ح ا ع

المستشارة المقررة
ب الخ

رئيسة الدائرة
ب ق

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: ب الخ