الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

الحمد لله،

القضيّة عدد: 312739
تاريخ القرار :15 جويلية 2016

قرار تعقيبي
باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب :.....شعبان، مقره بطريق المهدية، كلم 9، صفاقس، نائبه الأستاذ .....، الكائن مكتبه بشارع ..... ، صفاقس،

من جهة،

والمعقّب ضدّها : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الأستاذ ..... نيابة عن المعقب المذكور أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 4 أفريل 2012 تحت عدد 312739 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بصفاقس بتاريخ 28 مارس 2011 في القضية عدد 38406 والقاضي نصه بقبول الإستئناف شكلا ورفضه موضوعا وإقرار الحكم الإبتدائي وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع إلى مراجعة جبائية أوّلية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمساهمة في صندوق تنمية القدرة التنافسية بعنوان الفترة الممتدّة من 1 جانفي 2003 إلى 31

ديسمبر 2005 والأقساط الإحتياطية عن سنوات 2004 و2005 والقسط الأوّل عن سنة 2006 والأداء على القيمة المضافة بعنوان سنوات 2004 و2005 و2006، أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 9 فيفري 2009 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره إحدى عشرة ألفا ومائتين وأربعة وتسعين دينارا و162 من المليمات (11.294,162د) أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائية بصفاقس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 2 ديسمبر 2009 في القضية عدد 882 بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء، فاستأنفه المطالب بالضريبة أمام محكمة الإستئناف بصفاقس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من نائب المعقّب بتاريخ 28 ماي 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة أخرى وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا- خرق أحكام الفصول 10 و39 و50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أنّ قرار التوظيف الإجباري للأداء تمّ إمضاؤه من قبل عون واحد قام بعملية المراجعة والحال أنّ المشرع أوجب إجراء عملية المراجعة الجبائية من قبل عونين فأكثر ضمانا لحقوق المطالب بالأداء، وقد سبق لمحكمة الإستئناف المطعون في حكمها أن أجابت عن هذا الدفع بالقول بأنّ القانون لم يشترط أن يكون القرار ممضى من أكثر من عون، الأمر الذي ينطوي على مخالفة صريحة لمقتضيات مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ثانيا- خرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل ضمن تطبيق الأداءات وأنّها مرتبطة ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة وأوضحت بأنّها لئن كانت تمثل طريقة لدفع الأداء فإنّ ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الواجب دفعه بعنوانها والحال أنّه من المستقر عليه فقها أنّ الأقساط الإحتياطية هي طريقة لدفع تسبقة من الضريبة على الدخل وهي تحتسب على أساس دخل السنة السابقة وتطرح من الضريبة المستوجبة في آخر السنة وهي بالتالي لا تشكل أداء قابلا للمراجعة لكونها مجرد تسبقات وليست أداء نهائيا.

ثالثا- ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع، بمقولة أنّ المعقّب تمسك لدى محكمة الحكم المطعون فيه بتوجيهه مكاتبتين إلى إدارة الجباية على التوالي بتاريخ 24 جويلية 2006 و10 جويلية 2007 مرفوقتين

بمؤيدات تثبت أنّ شراءه لعقار سنة 2005 تمّ تمويله بواسطة قرض بنكي بمبلغ قدره ستين ألف دينار (60.000,000د) وبيعه لشاحنة بمبلغ أربعة عشرة ألف دينار (14.000,000د) وتفويته في مسكن بمبلغ قدره خمسة وأربعون ألف دينار (45.000,000د)، لكنّ المحكمة لم تنظر في تلك المؤيدات وأعرضت عنها سوى ما تعلّق منها ببيع الشاحنة حيث اعتبرت العقد محلّ شكّ ولا يصلح مستندا لإثبات إحالة الشاحنة للغير بالثمن المذكور، هذا وإنّ اعتبار إدارة الجباية ومن بعدها محكمة الأصل أنّ المطالب بالضريبة لم يتمكّن من إثبات مصادر الدخل يعدّ من جانبها موقفا غير مؤيّد بما فيه الكفاية بما يجعل الحكم المنتقد منطويا على ضعف في التعليل وهضم لحقوق الدفاع.

وبعد الإطّلاع على مذكرة الإدارة العامة للأداءات في الردّ على مستندات التعقيب المدلى بها بتاريخ 23 جوان 2012 والتي تمسكت من خلالها برفض مطلب التعقيب أصلا وحمل المصاريف القانونية على المعقب بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا- بخصوص خرق أحكام الفصول 10 و39 و50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : إنّ هذا المطعن حري بالرفض شكلا بصورة أصلية لمخالفته لمقتضيات الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية الذي يقتضي تفصيل المطاعن، ذلك أنّه دمج بين مسألتين مختلفتين، تتعلق الأولى بإجراءات التبليغ موضوع الفصلين 10 و50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والثانية تتعلق بالفصل 39 من نفس المجلة وهو فصل لا ينطبق في قضية الحال لتعلّقه بالمراجعة المعمقة، وفضلا عن ذلك فإنّ ما تمسك به المعقب في هذا الشأن يكون حريا بالرفض أصلا بصورة احتياطية على اعتبار أنّ المشرع لم يشترط أن تتمّ عملية المراقبة بواسطة عون أو عونين إذ نص الفصل 13 من المجلة المذكورة على أن تكون عملية المراجعة من مشمولات أعوان مصالح الجباية وغيرهم من الأعوان المؤهلين لذلك طبقا للقانون، كما أنّ تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء قد تمّ من قبل الأعوان المؤهلين لذلك طبقا للفصل 10 من نفس المجلة وسواء كان ذلك من قبل عون واحد أو عونين فإنّ ذلك لا يترتّب عليه إلغاء قرار التوظيف مثلما أكّدت ذلك محكمة الإستئناف.

ثانيا- بخصوص خرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، إنّه خلافا لما تمسك به نائب المعقّب فإنّ الأقساط الإحتياطية تعدّ تسبقة على الضريبة على الدخل بعنوان سنة خلاصها الذي يتمّ بموجب ثلاث تصاريح جبائية يودعها المطالب بالأداء وهي تستعمل في ضبط الضريبة بعنوان سنة خلاصها ويحق بالتالي لمصالح الجباية أن تراقب وتراجع التصاريح التي تستعمل في ضبط الأداءات أو تلك التي تثبتها ولها أيضا أن تراقب وتراجع الأقساط الإحتياطية وذلك إمّا بمفردها

بمراجعة نسبتها وطرق احتسابها أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة الضريبة على الدخل التي احتُسب على أساسها أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة فائض الضريبة على الدخل مثلما استقر على ذلك فقه القضاء الإداري.

ثالثا- بخصوص ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع، إنّ هذا المطعن حري بالرفض شكلا لمخالفته مقتضيات الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية الذي يقتضي تفصيل المطاعن، ذلك أنّه أدمج في نفس الوقت خرق القانون وضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع، كما أنّه في غير طريقه موضوعا على اعتبار أنّ مسألة إثبات مصادر تمويل النفقات الشخصية الظاهرة والجلية هي مسألة واقعية تخضع لإجتهاد قاضي الموضوع، هذا وقد تفحصت محكمة الحكم المطعون فيه مستندات المطالب بالضريبة وتبين لها أنّها لا تكفي لإثبات مصدر تمويل نمو ثروته حيث أنّها استنتجت بالنسبة لبيع الشاحنة أنّ المعني بالأمر لم يدل بما يفيد تخصيصه ثمن البيع لتمويل عملية إقتناء العقار، وفيما يتعلق بالقرض الذي تحصل عليه فقد تبيّن لها أنّ مصالح الجباية قد أخذته بعين الإعتبار عند ضبطها لجدول الموارد والنفقات مثلما يتأكد ذلك من الصفحة 12 من قرار التوظيف، أمّا فيما يتعلق ببقية الإدّعاءات فإنّ المعقّب لم يقدّم بشأنها أيّة إثباتات كما تبيّن لها أنّها متضاربة وغير متناسقة واستبعدتها على ذلك الأساس.

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة 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.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 20 جوان 2016، وبها تلا المستشار المقرّر السيد محمّد اللطيّف ملخّصا لتقريره الكتابي و لم يحضر نائب المعقّب وبلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بالردّ على مستندات الطعن،

إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 15 جويلية 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

- من جهة الشكل :

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

- من جهة الأصل :

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصول 10 و39 و50 من مجلة الحقوق والإجـــراءات الجبائية والفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ قرار التوظيف الإجباري للأداء تمّ إمضاؤه من قبل عون واحد قـــام بعملية المراجعة والحال أنّ المشرع أوجب إجراء عملية المراجعة الجبائية من قبل عونين فأكثر ضمانا لحقوق المطالب بالأداء، وقد سبق لمحكمة الإستئناف المطعون في حكمها أن أجابت عن ذلك الدفع بأنّ القانون لم يشترط عددا معيّنا من الأعوان الأمر الذي ينطوي على مخالفة صريحة لمقتضيات مجلة الحقوق والإجـــراءات الجبائية.

وحيث يقتضي الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنّه : " يقدم المعقب خلال أجـــل لا يتجاوز الستين يوما من تاريخ تقديم مطلبه لكتابة المحكمة ما يلي وإلا سقط طعنه : ...

- مذكرة محررة من طرف محام لدى التعقيب في بيان أسباب الطعن مشفوعة بكل المؤيـــدات ومفصلة لكل مطعن على حدة ...".

وحيث لئن ورد هذا المطعن ضمن باب مخالفة القانون إلاّ أنّه تضمّن جملة من الفصول القانونية لا رابطة بينها، ذلك أنّ الفصل 8 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يتعلق بطـــرق ووســـائل المراجعـــة الجبائية، في حين يتعلق الفصل 10 من نفس المجلة بتبليغ الإعلامات إلى المطالب بالضريبة، أمّا الفصل 39 فهو يهمّ المراقبة الجبائية المعمّقة التي لا تخصّ وضعية المعقب الذي خضع إلى مراقبة جبائية أوّلية، كمـــا أنّ الفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية يتعلق بجزاء الإخلال بالإجراءات.

وحيث يغدو المستند الماثل في هدي ما تقدّم غير مستجيب لشرط تفصيل المطاعن المنصوص عليـــه بالفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية وحريا تبعا لذلك بالرفض شكلا.

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخـــل الأشـــخاص الطبيعـــيين والضريبة على الشركات :

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل ضـــمن تطبيق الأداءات وأنّها مرتبطة ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة وأوضحت بأنّها لئن كانت تمثل طريقة لـــدفع الأداء فإنّ ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الواجب دفعه بعنوانها والحال أنّه من المعلوم أنّ الأقساط الإحتياطية هي طريقة لدفع تسبقة من الضريبة على الدخل وهي تحتسب على أساس دخل السنة السابقة وتطرح مـــن

الضريبة المستوجبة في آخر السنة وهي بالتالي لا تشكل أداء قابلا للمراجعة لكونها مجرد تسبقات وليست أداء نهائيا.

وحيث لئن كانت الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء مستقلا وإنما طريقة من طرق دفعه، فإنّ ذلك لا يحول دون مراجعة الأداء الذي يتوجّب دفعه بعنوانها باعتبار أن تعديل الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية وهو ما يعني أن الأقساط الإحتياطية تدخل ضمن مجال تطبيق الأداء وترتبط ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل، ذلك أنّه من المفترض أن يتمّ احتساب الأقساط الإحتياطية إلى جانب الضريبة على الدخل بوصفها تسبقات بعنوان تلك الضريبة وهي تهم السنة الجارية ويقع إرجاع المبلغ الزائد في صورة وجود فارق بين التسبقات والضرائب، وهي لذلك تخضع وجوبا للمراجعة كلما تمّت مراجعة أساس الضريبة المعنيّة.

وحيث يغدو المطعن الماثل في هدي ما تقدّم في غير طريقه وحريا بالرفض.

عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع :

حيث تمسك نائب المعقّب بأنّ منوّبه تمسك لدى محكمة الحكم المطعون فيه بتوجيهه مكاتبتين إلى إدارة الجباية على التوالي بتاريخ 24 جويلية 2006 و10 جويلية 2007 مرفوقتين بمؤيدات تثبت أنّ شراءه لعقار سنة 2005 تمّ تمويله بواسطة قرض بنكي بمبلغ قدره ستين ألف دينار (60.000,000د) وبيعه لشاحنة بمبلغ أربعة عشرة ألف دينار (14.000,000د) وتفويته في مسكن بمبلغ قدره خمسة وأربعون ألف دينار (45.000,000د)، لكنّ المحكمة لم تنظر في تلك المؤيدات وأعرضت عنها سوى ما تعلّق منها ببيع الشاحنة حيث اعتبرت العقد محلّ شكّ ولا يصلح مستندا لإثبات إحالة الشاحنة للغير بالثمن المذكور، هذا وإنّ اعتبار إدارة الجباية ومن بعدها محكمة الأصل أنّ المطالب بالضريبة لم يتمكّن من إثبات مصادر الدخل يعدّ من جانبها موقفا غير مؤيّد، بما يجعل الحكم المنتقد منطويا على ضعف في التعليل وهضم لحقوق الدفاع.

وحيث يقتضي الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنّه : " يقدم المعقب خلال أجل لا يتجاوز الستين يوما من تاريخ تقديم مطلبه لكتابة المحكمة ما يلي وإلا سقط طعنه : ...

- مذكرة محررة من طرف محام لدى التعقيب في بيان أسباب الطعن مشفوعة بكل المؤيدات ومفصلة لكل مطعن على حدة ...".

وحيث جاء المطعن الماثل جامعا بين مطعنين مختلفين يتعلق أحدهما بضعف التعليل والآخر بهضم حقوق الدفاع، بما يغدو معه غير مستجيب لشرط تفصيل المطاعن المنصوص عليه بالفصل 68 وتعيّن لذلك رفضه شكلا كرفض التعقيب برمّته.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاتي وعادل الصبّاغ.

وتلي علنا بجلسة يوم 15 جويلية 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

رئيس الدّائرة	المستشار المقرر
رضا بن محمود	محمّد اللطيّف

الكاتب العام للمحكمة الإدارية