

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 318546

تاريخ القرار: 29 نوفمبر 2022

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الخامسة بالمحكمة الإدارية القرار الآتي نصّه بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرها بشارع

1073 تونس.

من جهة،

مقره

والمعقّب ضده:

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 318546 بتاريخ 3 أكتوبر 2019 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتاريخ 11 مارس 2019 تحت عدد 410 والقاضي نهائيا بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإبطال قرار التوظيف الإجباري عدد 06/237 الصادر بتاريخ 15 ماي 2006 والغاء مفعوله وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية على المحكوم عليها.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضده، نشاطه نقل بضائع وموزع غاز، خضع إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان سنوات 2001 إلى 2003 والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات

ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على التكوين المهني لفائدة الأجراء بعنوان السنوات من 2001 إلى 2004 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 15 ماي 2006 تحت عدد 06/237 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 106.789,443 دينارا أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بباجة التي أصدرت حكما بتاريخ 12 جوان 2008 في القضية عدد 9460 يقضي "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 06/237 المؤرخ في 2006/5/15 مع تعديل المبالغ الموظفة بمقتضاه باعتبار المعترض مطالب بأن يؤدي لخزينة الدولة مبلغ واحد وتسعين ألفا ومائتين وثلاثة وأربعين دينارا ومليمات 175 (91.243,175 د) أصلا وخطايا"، وتبعا لذلك استأنف المعقب ضده الحكم المذكور لدى محكمة الاستئناف التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها حكما المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقّبة بتاريخ 9 أكتوبر 2019 والزامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة ليعاد النظر فيها بميئة حكومية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضده، وذلك بالاستناد إلى الأسباب الآتية:

أولا: خرق أحكام الفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ تقارير المعقب ضده أثناء الطور الاستئنافي وردت ممضاة من قبل مستشار جبائي والحال أن هذا الأخير غير مؤهل قانونا لتمثيل المعني بالأمر أمام المحكمة عملا بمبدأ وجوبية إنابة المحامي الذي يخضع له النزاع، وليس لمحكمة الاستئناف أن تأخذ بمضمونها وأن تؤسس عليها حكما كجزء من طلبات المستأنف، وكان على المحكمة والحال ما ذكر أن تتمسك من تلقاء نفسها بإخلال المعقب ضده بالإجراء الأساسي المشار إليه وذلك بصرف النظر عن عدم إثارة الإدارة لهذا الدفع.

ثانيا: خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن المعقب ضده تمسك خلال كامل أطوار النزاع بعدم قيام

مصالح الجباية بطرح الديون التي لم يتم استخلاصها والمتعلقة برقم المعاملات المنجز مع شركة ألبان بعنوان نشاطه في نقل البضائع والبالغ قدرها 119.774,000 ديناراً بوصفها أعباء قابلة للطرح مؤسساً طلبه على أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وعلى حكم قضائي يفيد أن الشركة المدينة قد تمت إحالتها للغير ومحاصصة ثمنها بين الدائنين، وقد قضت محكمة الاستئناف بحق المطالب بالأداء في طرح الديون المشار إليها وهو ما ينطوي على خرق لأحكام الفقرة الأولى من الفصل المذكور أعلاه ضرورة أن مصالح الجباية قد تولت في ظل استبعاد محاسبة المطالب بالأداء ضبط النتيجة الجبائية الصافية الخاضعة للضريبة بالنسبة لنشاط هذا الأخير المتمثل في نقل البضائع على أساس قاعدة تقديرية وذلك بإخضاع رقم المعاملات الجملي خال من الأداء على القيمة المضافة لنسبة ربح صاف قدرت بـ15 بالمائة وهي النسبة التي أيدها الخبراء المنتدبون من محكمة البداية، وعليه وطالما تمّ تمكين المعقب ضده بصفة تقديرية من طرح المصاريف والأعباء التي استلزمها نشاطه في حدود 85 بالمائة من رقم المعاملات فإن تلك النسبة التقديرية تستوعب بطبيعتها كل الأعباء والمصاريف التي استلزمها الاستغلال دون استثناء بما في ذلك الديون التجارية المطلوب طرحها لا سيما وأن أحكام الفقرة الأولى من الفصل سالف الذكر لم تحوّل طرح الأعباء إلا مرة واحدة مهما كان سند ذلك الطرح تقديرياً أو على أساس المؤيدات الفعلية.

ثالثاً: الخطأ البين في التقدير بمقولة أن محكمة الاستئناف اعتبرت أن اختلاف رقم المعاملات بخصوص نشاط توزيع الغاز على ضوء نتيجة الاختبار مع رقم المعاملات المحدد من الإدارة وكذلك اختلاف قيمة الأداء على القيمة المضافة ولئن كان جزئياً يجعل من تقديرات الإدارة جزافية غير مبنية على أسس سليمة، والحال أن تلك الفوارق بين ما انتهت إليه مصالح الجباية وما انتهى إليه الخبراء هي فوارق ضئيلة وجزئية ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تكون مؤشراً على الصبغة الجزافية لتقديرات الإدارة وسندا للقضاء بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء بصفة كلية مثلما ذهبت إليه محكمة الحكم المنتقد وإنما يترتب عنها فحسب تعديل قرار التوظيف.

رابعاً: خرق أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمة الاستئناف : اعتبرت أن اعتماد مصالح الجباية لبعض المعلومات المأخوذة من المحاسبة بعد استبعادها

يعتبر من قبيل التناقض الذي يؤدي إلى إلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء والحال أن رفض مصالح الجباية للمحاسبة المقدمة من المعقب ضده لا يحول دون الرجوع إليها والاعتماد على ما ورد ببعض دفاترها ومؤيداتها من أرقام سواء تعلق الأمر بالمدائيل أو بالأعباء طالما أن الأخذ بتلك الأرقام يعتبر من قبيل الاستناد إلى القرائن التي أجازها المشرع بمقتضى أحكام الفصلين المذكورين.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 7 جوان 2022 تقرّر إحالتها على حالتها إلى 22 جوان 2022 ثم إلى 27 سبتمبر 2022 وبما تمّ الاستماع إلى المستشارة المقررة السيدة في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي، وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسكت بمسندات التعقيب، ولم يحضر المعقب ضده ووجه إليه الاستدعاء بالطريقة القانونية. وإثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 25 أكتوبر 2022.

وبما وبعد المفاوضة القانونية قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 29 نوفمبر 2022.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية مَن له الصفة والمصلحة مستوفيا جميع مقوماته الشكلية الجوهرية، وأجّه لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المظعن الأول المتعلق بخرق أحكام الفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيث تنعى المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ تقارير المعقب ضده أثناء الطور الاستثنائي وردت ممضاة من قبل مستشار جبائي والحال أن هذا الأخير غير مؤهل قانونا لتمثيل المعني بالأمر أمام المحكمة عملا بمبدأ وجوبية إنابة المحامي الذي يخضع له النزاع، وليس لمحكمة الاستئناف أن تأخذ بمضمونها وأن تؤسس عليها حكمها كجزء من طلبات المستأنف، وكان على المحكمة والحال ما ذكر أن تتمسك من تلقاء نفسها بإخلال المعقب ضده بالإجراء الأساسي المشار إليه وذلك بصرف النظر عن عدم إثارة الإدارة لهذا الدفع.

وحيث ينص الفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في فقرته الأخيرة على ما يلي: "وتكون إنابة المحامي وجوبية إذا تجاوز مبلغ الأداء الموظف إجباريا أو المبلغ المطلوب استرجاعه خمسة وعشرين ألف دينار. ويبقى للإدارة رفع الطعن ومتابعة سير الدعوى لدى الطور الاستثنائي بواسطة أعوانها المؤهلين لذلك دون توكيل خاص للغرض".

وحيث يتبين بالاطلاع على الملف الاستثنائي أن بعض التقارير المقدمة من المطالب بالأداء قد وردت ممضاة من قبل مستشار جبائي، وأن محكمة الاستئناف اعتمدتها عند تلخيص حكمها كما استندت إلى الملاحظات والطلبات المضمنة بها لتأسيس موقفها.

وحيث لما كانت إنابة محام وجوبية أمام المحاكم الاستئنافية طوال مراحل النزاع الجبائي كلما تجاوز مبلغ الأداء الموظف إجباريا خمسة وعشرين ألف دينار كما هو الشأن بالنسبة لقضية الحال، فإن اعتماد محكمة الحكم المنتقد على تقارير ممضاة من طرف مستشار جبائي تنطوي على مخالفة صريحة لأحكام

الفصل 67 سالف الذكر، بما يجعل حكمها معرضا للنقض من هذه الناحية ضرورة أن إنابة محام تعتبر من الإجراءات الجوهرية التي يجوز للمحكمة إثارتها من تلقاء نفسها لتعلقها بالنظام العام، واتجه على ذلك الأساس قبول المطعن المائل.

عن المطعن الثاني المتعلق بخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن المعقب ضده تمسك خلال كامل أطوار النزاع بعدم قيام مصالح الجباية بطرح الديون التي لم يتم استخلاصها والمتعلقة برقم المعاملات المنجز مع شركة ألبان بعنوان نشاطه في نقل البضائع والبالغ قدرها 119.774,000 ديناراً بوصفها أعباء قابلة للطرح مؤسساً طلبه على أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وعلى حكم قضائي يفيد أن الشركة المدينة قد تمت إحالتها للغير ومحاصصة ثمنها بين الدائنين، وقد قضت محكمة الاستئناف بحق المطالب بالأداء في طرح الديون المشار إليها وهو ما ينطوي على خرق لأحكام الفقرة الأولى من الفصل المذكور أعلاه ضرورة أن مصالح الجباية قد تولت في ظل استبعاد محاسبة المطالب بالأداء ضبط النتيجة الجبائية الصافية الخاضعة للضريبة بالنسبة لنشاط هذا الأخير المتمثل في نقل البضائع على أساس قاعدة تقديرية وذلك بإخضاع رقم المعاملات الجملي خال من الأداء على القيمة المضافة لنسبة ربح صاف قدرت بـ15 بالمائة وهي النسبة التي أيدتها الخبراء المنتدبون من محكمة البداية، وعليه وطالما تمّ تمكين المعقب ضده بصفة تقديرية من طرح المصاريف والأعباء التي استلزمها نشاطه في حدود 85 بالمائة من رقم المعاملات فإن تلك النسبة التقديرية تستوعب بطبيعتها كل الأعباء والمصاريف التي استلزمها الاستغلال دون استثناء بما في ذلك الديون التجارية المطلوب طرحها لا سيما وأن أحكام الفقرة الأولى من الفصل سالف الذكر لم تحوّل طرح الأعباء إلا مرة واحدة مهما كان سند ذلك الطرح تقديرياً أو على أساس المؤيدات الفعلية.

وحيث يتضح بالرجوع إلى تقارير الإدارة خلال الطور الاستثنائي أن هذه الأخيرة تمسكت بعدم أحقية المطالب بالأداء بطرح الديون غير ثابتة الاستخلاص لعدم مسكه محاسبة قانونية تأسيسا على مقتضيات الفقرة الرابعة من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، في حين تمسكت خلال هذا الطور بعدم جواز طرح نفس الأعباء مرتين استنادا إلى أحكام الفقرة الأولى من الفصل 12 سالف الذكر، ومن ثم يغدو المطعن المائل مثارا لأول مرة لدى التعقيب واتجه على ذلك الأساس رفضه شكلا.

عن المطعن الثالث المتعلق بالخطأ البين في التقدير

حيث تنعى المعقبة على محكمة الاستئناف الخطأ البين في التقدير ضرورة أنها اعتبرت أن اختلاف رقم المعاملات بخصوص نشاط توزيع الغاز على ضوء نتيجة الاختبار مع رقم المعاملات المحدد من الإدارة وكذلك اختلاف قيمة الأداء على القيمة المضافة ولئن كان جزئيا يجعل من تقديرات الإدارة جزافية غير مبنية على أسس سليمة، والحال أن تلك الفوارق بين ما انتهت إليه مصالح الجباية وما انتهى إليه الخبراء هي فوارق ضئيلة وجزئية ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تكون مؤشرا على الصبغة الجزافية لتقديرات الإدارة وسندا للقضاء بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء بصفة كلية مثلما ذهب إلى محكمة الحكم المنتقد وإنما يترتب عنها فحسب تعديل قرار التوظيف.

وحيث اعتبرت محكمة الاستئناف أن قرار التوظيف الإجباري لم يكن مؤسسا على تقديرات سليمة باعتبار وجود فوارق جزئية بين التقديرات التي توصل إليها الخبراء وتلك التي توصلت إليها الإدارة وانتهت إلى إلغائه على ذلك الأساس.

وحيث لئن ثبت وجود فوارق جزئية بين ما انتهت إليه مصالح الجباية وما انتهى إليه الخبراء فيما يتعلق برقم المعاملات بخصوص نشاط توزيع الغاز وبقيمة الأداء على القيمة المضافة، فإنه كان يتعين على محكمة الاستئناف أن تستخلص النتائج القانونية المترتبة عن ذلك وتعديل قرار التوظيف الإجباري على ذلك الأساس، بما يجعل قضاءها بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء مشوبا بخطأ بين في التقدير على النحو الذي تمسكت به المعقبة، وتعين تبعا لذلك قبول هذا المطعن.

عن المطعن الرابع المتعلق بخرق أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات
الجبائية

حيث تنعى المعقبة على الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق
والإجراءات الجبائية بمقولة أن المحكمة المصدرة له اعتبرت أن اعتماد مصالح الجبائية لبعض المعلومات
المأخوذة من المحاسبة بعد استبعادها يعتبر من قبيل التناقض الذي يؤدي إلى إلغاء قرار التوظيف الإجباري
للأداء والحال أن رفض مصالح الجبائية للمحاسبة المقدمة من المعقب ضده لا يحول دون الرجوع إليها
والاعتماد على ما ورد ببعض دفاترها ومؤيداتها من أرقام سواء تعلق الأمر بالمداخيل أو بالأعباء طالما أن
الأخذ بتلك الأرقام يعتبر من قبيل الاستناد إلى القرائن التي أجازها المشرع بمقتضى أحكام الفصلين
المذكورين.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه: " يمكن لمصالح
الجبائية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 8 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات
والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء. وبحق لها أن تضبط الأداء وتصحح
التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق
باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة".

وحيث ينص الفصل 38 من المجلة ذاتها على أنه: " تشمل المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية كامل
الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وتستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم
بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات".

وحيث إن رفض الإدارة للمحاسبة وعدم اعتمادها للدخل المصرح به على أساسها، لا يحول دون
الرجوع إليها والأخذ بما كان مؤيدا فيها من العناصر أو كان محل إقرار من قبل المطلوب بالأداء سواء فيما
يتعلق بالمداخيل أو الأعباء، بحيث تصبح تلك المحاسبة الممسوكة على غير الصيغة القانونية جزء من القرائن
المشار إليها بالفصل 38 سالف الذكر.

وحيث اعتبرت محكمة الحكم المنتقد أنه لا يجوز لإدارة الجباية اعتماد بعض الوثائق المحاسبية للمطالب بالأداء طالما انتهت إلى عدم قبولها المحاسبة المقدمة من قبله، وهو تأويل مخالف لأحكام الفصلين 6 و38 آنفي الذكر، بما يجعل المطعن المائل في طريقه واتجه بقوله.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلاً وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الخامسة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد

وعضوية المستشارين السيدة ليلي الخليفة والسيد

وتلي علنا بجملة يوم 29 نوفمبر 2022 بحضور كاتبة الجلسة السيدة

المستشارة المقررة

رئيس الدائرة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: