

الحمد لله



الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية



القضية عدد : 310013
تاريخ القرار : 1 مارس 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة :

من جهة ،

، محل مخابرتة

المعقبة ضده : الذ ش ، مقره

بمكتب محاميه الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 26 ديسمبر 2008 تحت عدد 310013 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بقابس تحت عدد 158 بتاريخ 18 أبريل 2008 والقاضي : " بقبول الإستئناف الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بتعديل الحكم الابتدائي وذلك بالترفيغ في مبالغ الأداءات المستوجبة إلى تسعة وعشرون ألفا وأربعة دنانير ومليمات 195 أصل أداء وتحديد فائض الأداء على القيمة المضافة في تاريخ 31 ديسمبر 2001 بألفين وسبعمائة واثنين وسبعين دينارا ومليمات 551 وحمل المصاريف القانونية على المطالب بالأداء "

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن المعقبة ضده خضع بموجب نشاطه المتمثل في بيع قطع الغيار ونيابة "رينو" إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الأقساط الاحتياطية و الخصم من المورد و الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية و الأداء على

التكوين المهني و المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء المتعلقة بالفترة الممتدة من 1 جانفي 1998 إلى 31 ديسمبر 2001 نتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء صادر تحت عدد 2004/01 بتاريخ 19 مارس 2004 يقضي بمطالبتة بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 178.132.190 دينار أصلا وخطايا كما تم ضبط فائض الضريبة على الدخل بعنوان سنة 1999 ب 1.370.718 دينار فاعتراض المعني بالأمر على هذا القرار أمام المحكمة الابتدائية بقابس التي قضت بتاريخ 30 أبريل 2004 بإلزام المطالب بالأداء بأن يؤدي الى الخزينة العامة للبلاد التونسية عشرون ألفا ومائتان وثلاثة عشر دينار ومليمات 611 (611، 213 . 20 د) بعنوان أصل الأداء وحفظ حق الإدارة في خصوص خطايا التأخير " فاستأنفت الإدارة الحكم المشار إليه أمام محكمة الإستئناف بقابس التي أصدرت الحكم المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن المائل .

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب الواردة بتاريخ 7 جانفي 2009 والرامية الى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه مع الإحالة الى محكمة الاستئناف المختصة للنظر من جديد بتركيبة مغايرة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده استنادا الى ما يلي :

1- خرق أحكام الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية: بمقولة أن محكمة الإستئناف أقرت الحكم الابتدائي الذي صدر على ضوء نتائج الإختبار الذي أجراه الخبير الأمين عبد الواحد والحال أن طبيعة القضية ووجود مصالح الدولة كطرف فيها يقتضي أن يجرى الإختبار بواسطة ثلاث خبراء طالما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك .

2- خرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين: وذلك لما قضت محكمة الإستئناف بأن الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة على اعتبار أنها تسبقة على الضريبة على الدخل والحال أن الأشخاص الطبيعيين اللذين يتعاطون نشاطا تجاريا مطالبون بدفع ثلاث تسبقات تسمى أقساطا احتياطية بنسبة 30 % من الضريبة المستوجبة بعنوان المداخيل أو الأرباح التي حققت في السنة السابقة .

3- خرق أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وذلك لما قضت محكمة الاستئناف بعدم أحقية الادارة في مراجعة الأقساط الإحتياطية والحال أنه يحق للإدارة مراقبة

ومراجعة الأقساط الإحتياطية بالتوازي مع مراقبة ومراجعة الضريبة على الدخل التي احتسبت على أساسها أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة فائض الضريبة .

4- خرق الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن لفظة "الأداء" التي وردت في الفصل المذكور استعملت من باب التعميم على الاداءات والمعاليم والضرائب والاتاوات وغيرها من الموارد الجبائية الراجعة للدولة وهي تنسحب على طرق دفع تلك الاداءات كالمخضم من المورد والأقساط الإحتياطية ذلك أن الأقساط الإحتياطية تعتبر طريقة أخرى من طرق دفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و يحق لمصالح الجبائية تداركه بالمراجعة و التوظيف .

5- خرق أحكام الفصلين 65 و 68 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد قضت بتعديل الحكم الصادر عن محكمة البداية بالتخفيض في مبلغ الاداءات في حين أن المطالب بالأداء لم يقدّم الدليل على صحة تصاريحه التي تقتضي تقديم محاسبة سليمة من الناحية الشكلية وصادقة من الناحية الجوهرية تدعم كل الأرقام التي تضمنتها تلك التصاريح .

6- سوء التعليل بمقولة أن المحكمة بقضائها تعديل الحكم الابتدائي و ذلك بالتخفيض في مبلغ الاداءات الموظفة على المطالب بالأداء اعتمادا على النتائج النهائية لعمليتي الإختبار تكون قد أساءت تعليل قرارها باعتبار وأن الخبير أعاد احتساب الاداءات الموظفة على أساس المحاسبة التي سبق وأن استبعدتها الإدارة لما شابها من عيوب شكلية وجوهرية و المتمثلة في عدم تقديم عدد من دفاتر المحاسبة وعدم تقديم جداول في التدفقات النقدية وعدم تقييد المعاملات المتعلقة ببيع السيارات والعمولات التي قبضها المعني بالأمر بعنوانها و لأن المحكمة تداركت الخطأ الفني الجسيم الذي ارتكبه بخطأ فني آخر بأن عهدت إليه احتساب أرقام المعاملات التي حققها المطالب بالأداء بالإعتماد على تلك التي صرح بها والحال أنه طالما لم يتسن الوثوق في محاسبته فكيف الوثوق في تصاريحه .

وبعد الإطلاع على تقرير الأستاذ رياض التويتي نائب المعقبة ضده في الرد على مستندات التعقيب الواردة بتاريخ 17 نوفمبر 2009 و الرامية الى رفض مطلب التعقيب استنادا الى ان ما يلي :

1- بخصوص خرق الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية فان عبارات الفصل 66 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية

وردت واضحة لا لبس فيها في استعانة المحكمة بخبير واحد وبالتالي فإنه لا موجب للاستعانة بفصول أخرى عامة كالفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

2- بخصوص خرق الفصل 51 من مجلة الضريبة فإن محكمة الأصل قد أحسنت تطبيق القانون عندما قضت بعدم قابلية الأقساط الاحتياطية للمراجعة باعتبارها تسبقة على الضريبة على الدخل .

3- بخصوص خرق الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإن استثناء التصاريح المتعلقة بالأقساط الاحتياطية من حق المصالح الجبائية في المراجعة ليس أبدا تهميش واجب التصريح وإنما وضع الأمور في إطارها وحسن تطبيق للقانون بإعتبار وأن المنوب قد أودع تصاريحه بالأقساط الاحتياطية في الآجال واحتسبها على أساس الأداء الذي صرح به أيضا في الآجال .

4- بخصوص خرق أحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإن ذلك الفصل لا يهتم إلا بمراجعة الأساس والنسب واحتسابه ولا يتعلق بالأقساط الإحتياطية التي تمثل 30 بالمائة من الأداء السنوي يقع دفعها مسبقا .

5- بخصوص المطعنين المتعلقين بخرق أحكام الفصول 56 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء التعليل فإن محكمة الموضوع توصلت إلى أن الخبير أقام الدليل على شطط الأداء الموظف على المنوب وأنه هذه المسألة تدخل في نطاق السلطة التقديرية لقضاة الاصل و لا يمكن إثارتها تعقيبيا .

و بعد الإطلاع على بقية الوثائق و الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية والمنقح والمتمم بالقوانين اللاحقة و آخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 15 فيفري 2010 وبها تم الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة ك في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي ، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات و تمسك بمطلب التعقيب وبلغ الاستدعاء الى الأستاذ نائب المعقب ضده وتخلّف عن الحضور .

إثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 1 مارس 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية وممن له الصفة والمصلحة مستوفيا مقوماته الشكلية الجوهرية مما يتجه قبوله من هذه الناحية .

من جهة الاصل :

– عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية
والفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف مخالفتها للفصول المشار اليها أعلاه وذلك حين أقرت الحكم الابتدائي الذي صدر على ضوء نتائج الاختبار الذي أجراه الخبير الأمين عبد الواحد و الحال أن طبيعة القضية ووجود مصالح الدولة كطرف فيها يقتضي أن يجرى الإختبار بواسطة ثلاث خبراء طالما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك .

وحيث خلافا لما تمسكت به المعقبة فإن الإجراءات في المادة الجبائية تخضع الى نص خاص يتمثل في مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية في حين أن أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية تعبر نصوصا عاما وطالما أن المبدأ القانوني يقتضي بأن النص الخاص يقيد النص العام فإنه يتجه في المادة الجبائية الرجوع الى الاحكام المنظمة لاجراء الاختبار واستبعاد أحكام الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية في هذا الخصوص .

و حيث يتبين بالرجوع الى الاحكام المضمنة بالمجلة المذكورة وخاصة الفصلين 62 و66 أنها تركت المجال مفتوحا لقاضي الموضوع لإعمال اجتهاده في تعيين خبير أو اكثر حسب وثائق الملف وحسب ما تتطلبه المامورية التي سيكلف بها الخبير ، الأمر الذي يغدو معه تكليفها لخبير واحد في قضية الحال مندرجا في اطار ما تتمتع به من صلاحيات تقديرية في هذا الشأن ولا ينطوي على مخالفة للقانون .

عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين و الفصلين 5 و19 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية لوحددة القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف خرقها للفصول المذكورة حين قضت بأن الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة على اعتبار أنها تسبقة على الضريبة على الدخل والحال أن

الأشخاص الطبيعيين اللذين يتعاطون نشاطا تجاريا مطالبون بدفع ثلاث تسبقات تسمى أقساطا احتياطية بنسبة 30 % من الضريبة المستوجبة بعنوان المداخيل أو الأرباح التي حققت في السنة السابقة ، و يحق للإدارة الجبائية مراقبة ومراجعة التصريح بتلك الأقساط بالتوازي مع مراقبة ومراجعة الضريبة على الدخل التي احتسبت على أساسها أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة فائض الضريبة .

وحيث ينصّ الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه : " باستثناء المستغلّين في الفلاحة و الصيد البحري و الحرفيين الخاضعين للنظام التقديري و الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الإختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرّر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاطون لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاث تسبقات تسمى "أقساط إحتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجمالية. "

و حيث يستخلص من مقتضيات الفصل المشار إليه أعلاه أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطة ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أنه لئن كانت الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء مستقلاً و إنّما طريقة من طرق الدّفْع ، فإنّ ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أنّ تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معيّنة يؤدي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية.

وحيث يغدو في ضوء ما سبق قضاء محكمة الاستئناف بعدم قابلية الأقساط الاحتياطية للمراجعة في غير طريقه من الناحية القانونية مما يتعيّن معه قبول المطاعن المثارة بهذا الخصوص.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد قضائها بتعديل الحكم الصادر عن محكمة البداية بالتخفيض في مبلغ الاداءات في حين أن المطالب بالاداء لم يقدم الدليل على صحة تصاريحه التي تقتضي تقديم محاسبة سليمة من الناحية الشكلية وصادقة من الناحية الجوهرية تدعم كل الأرقام التي تضمنتها تلك التصاريح .

وحيث اقتضى الفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات : " لا يمكن للمطالب الذي صدر في شأنه قرار توظيف اجباري للاداء الحصول على الاعفاء او التخفيض من الاداء الموظف عليه الا اذا اقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية او على شطط الاداء الموظف عليه .

وحيث ان اثبات الشطط في التوظيف هو من المسائل الواقعية التي يرجع تقديرها الى قاضي الموضوع في ضوء ما يتوفر لديه من معطيات بالملف .

وحيث يتبين بالرجوع الى اوراق الملف ان المطالب بالاداء تمسك من جهة بصحة المحاسبة المسوكة من قبله كما تمسك من جهة اخرى بعدم صحة اسس التوظيف المعتمدة من قبل الادارة وذلك لما اتسمت به من شطط بخصوص نشاطه في إصلاح السيارات ونسب الربح المعتمدة .

وحيث تولت محكمة البداية تكليف الخبير في المحاسبة والتصرف للوقوف على مدى مصداقية المحاسبة ومدى وجاهة أسس التوظيف المعتمدة ، كما تولت محكمة الحكم المطعون فيه اجراء تحريات مكتبة على الطرفين وعلى الخبير بتاريخ 26 افريل 2007 ثم اصدرت حكما تحضيريا يقضي باعادة احتساب الاداء المستوجب على ضوء بعض التعديلات التي أجرتها وذلك باعتماد رقم المعاملات المصرح به عوضا عن رقم المعاملات المعدل حسب الاختبار بعد تفتننها إلى أن رقم المعاملات لسنة 1998 المضمن في جدول تصحيح رقم المعاملات المحرر من المطالب بالأداء يفوق رقم المعاملات المعدل من قبل الخبير وهو ما أنجزه الخبير و اعتمدته المحكمة .

وحيث أن اعتماد المحكمة لما ورد بالحكم التحضيري المشار اليه بعد مناقشتها لحجج ومؤيدات الطرفين إنما ينصهر في إطار ما تتمتع به من صلاحيات في هذا الخصوص ولا ينطوي حكمها في ذلك على مخالفة للفصلين المشار اليهما آنفا واتجه تبعا لذلك رد هذا المطعن .

عن المطعن المتعلق بسوء التعليل :

حيث تمسكت المعقبة بأن المحكمة بقضائها بتعديل الحكم الابتدائي وذلك بالتخفيض في مبلغ الأداءات الموظفة على المطالب بالاداء اعتمادا على النتائج النهائية لعمليتي الاختبار تكون قد أساءت لتعليل قرارها باعتبار أن الخبير أعاد احتساب الأداءات الموظفة على أساس المحاسبة التي سبق وأن استبعدتها الإدارة لما شابها من عيوب شكلية وجوهرية تتمثل في عدم تقديم عدد من دفاتر المحاسبة وعدم تقديم جداول التدفقات النقدية وعدم تقييد المعاملات المتعلقة ببيع السيارات والعمولات التي قبضها المعني بالأمر بعنوانها و أن المحكمة تداركت الخطأ الفني الجسيم الذي ارتكبه بخطأ فني

آخر بأن عهدت إليه احتساب أرقام المعاملات التي حققتها المطالب بالأداء بالاعتماد على تلك التي صرح بها و الحال أنه طالما لم يتسن الوثوق في محاسبته فكيف الوثوق في تصاريحه .

و حيث أن تعليل الأحكام يقتضي التنصيص على الاعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها الحكم أو القرار و التي أدت الى تشكيل قناعة القاضي مع ما يستوجبه ذلك من الرد على الدفوعات الجوهرية المثارة أمامها .

وحيث يتبين بالرجوع الى الحكم المطعون فيه أن المحكمة بينت الاعتبارات التي جعلتها تتبنى الطريقة التي اعتمدها الخبير عند احتسابه الاداءات المستوجبة كما أنها ردت على الدفوعات التي أثارها الادارة سواء بخصوص انتداب خبير واحد دون ثلاث خبراء أو بخصوص الطريقة التي اعتمدها الخبير في تعديل أسس الاداءات تفصيل رقم المعاملات ومكوناته وكان تعليلها كافيا لبيان موقفها من النزاع المعروض عليها ، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا المطعن.

ولم هذه الأسباب

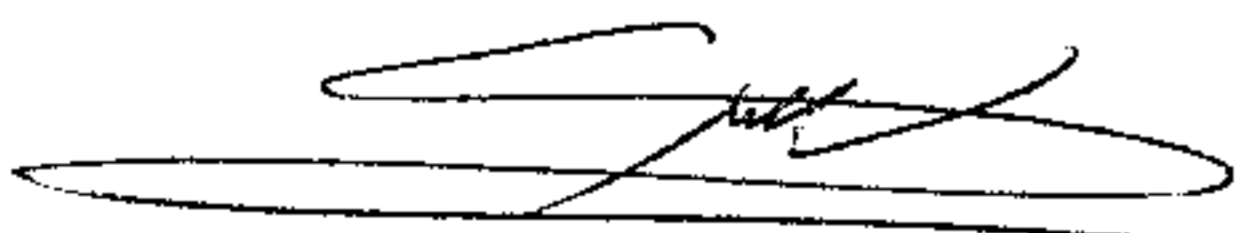
قررت المحكمة :

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه و إحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بقابس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة .

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدين ع الح و ع غ .
وتلي علنا بجلسة يوم 1 مارس 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي .

المستشارة المقررة



ي ، 2

الرئيس



محمد فوزي بن حماد