الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

الحمد لله،

القضية عدد: 38812
تاريخ القرار: 22 فيفري 2010

قرار تعقيبـــي

باسم الشّعب التّونسي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الثالثة بالمحكمة الإداريّة القرار الآتي بين:

المعقّبة:

من جهة،

والمعقّب ضدّه: ء م ، مقرّه نائبه الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التّعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 9 جويلية 2007 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 38812 طعنا في الحكم الصّادر عن محكمة الاستئناف بصفاقس تحت عدد 16030 بتاريخ 19 فيفري 2007 والقاضي"بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديله بالحطّ من مبلغ الضّريبة المستوجبة من المستأنف أصلا وخطايا إلى إثني عشر ألفا وثلاثمائة وتسعة وخمسون دينارا وملّيمات 555 (12.359,555 د) وإعفاء المستأنف من الخطيّة وإرجاع المال المؤمّن إليه".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضدّه خضع بوصفه محاميا وأستاذا جامعيّا إلى مراجعة معمّقة لوضعيّته الجبائيّة بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطّبيعيّين والأقساط الاحتياطيّة والمعلوم على المؤسسّات الصّناعيّة أو التّجاريّة أو المهنيّة والأداء على التكوين المهني والخصم من المورد والمعلوم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسيّة الصناعيّة والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء شملت الفترة الممتدّة من سنة 2000 إلى سنة 2003 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 7 أفريل 2005 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامّة

قدره 16.796,855 دينارا أصلا وخطايا فاعترض عليه المطالب بالأداء أمام المحكمة الابتدائيّة بصفاقس التي أصدرت بتاريخ 2 نوفمبر2005 حكما يقضي بقبول الاعتراض شكلا ورفضه أصلا والمصادقة على قرار التوظيف الإجباري" فاستأنف المعني بالأمر الحكم المذكور أمام محكمة الاستئناف بصفاقس التي أصدرت حكمها موضوع الطعن الماثل والمبين منطوقه بالطالع.

وبعد الإطّلاع على مذكّرة شرح أسباب الطّعن المدلى بها من الإدارة العامّة للأداءات بتاريخ 14 جويلية 2007 ضمنتها بالخصوص طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه بالاستناد إلى ما يلي:

المطعن الأوّل:خرق أحكام الفصلين 144 و147 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتّجاريّة: تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد خرقها للفصلين المذكورين ومخالفتها لمبدأ رسوخ الدّعوى عند استجابتها للمستند المثار من المطالب بالأداء بخصوص عدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة بالرّغم من إثارته لتلك المسألة لأوّل مرّة في الطّور الاستئنافي وعدم سابق تمسّكه بها أمام المحكمة الابتدائيّة.

المطعن الثاني: الخطأ في تطبيق القانون: تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد قضاءها بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة بالاستناد إلى أحكام الفصل 49 من مجلّة الضّريبة على دخل الأشخاص الطبيعيّين والضّريبة على الشركات والذي يتعلّق بنسب الأداء المستوجبة على الشركات في حين أنّه تمّ تنظيم الأقساط الاحتياطيّة بموجب الفصل 51 من مجلّة الضّريبة مخالفة بذلك القانون وفقه قضاء المحكمة الإداريّة.

المطعن الثّالث: خرق أحكام الفصل 5 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة: تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد خرقها للفصل 5 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة حين قضت بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة في حين أنّ عبارات الفصل 5 المذكور جاءت عامّة وخوّلت لمصالح الجباية مراجعة كافّة التّصاريح والكتابات والعقود المودعة لديها.

المطعن الرّابع خرق أحكام الفصل 51 من مجلّة الضّريبة على دخل الأشخاص الطّبيعيين والضّريبة على الشّركات: تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد قضاءها بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة في حين أنّه يستفاد من مضمون الفصلين 5 و 47 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة والفصلين 51 و54 من مجلّة الضريبة أنّ الأقساط الاحتياطيّة تمثّل تسبقة على الأداءات الواجب دفعها وتعتبر بذلك أداء مباشرا تجب مراجعته كلّما تمّت مراجعة الوضعيّة الجبائيّة للمطالب بالأداء.

المطعن الخامس: ضعف التعليل:

أوّلا: الخطأ في السّند القانوني: تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد ضعف تعليل حكمها باعتمادها سندا قانونيّا خاطئا حين قضت بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة وهو الفصل 49 من مجلّة الضّريبة في حين أنّ النص المنطبق هم الفصل 51 من مجلّة الضّريبة.

ثانيا: عدم الردّ على الدّفوعات الجوهريّة المثارة من قبل الإدارة: تعيب المعقّبة علة محكمة الحكم المنتقد ضعف التعليل لعدم ردّها على الدّفوعات المثارة من الإدارة وخاصّة تمسّكها بتطبيق مبدأ رسوخ الدّعوى وعدم إمكانية إثارة طلبات جديدة من قبل المطالب بالأداء.

ثالثا: تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد ضعف تعليلها لحكمها عندما قضت بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة بشكل غامض وعام دون بيان التسلسل المنطقي أو القانوني الذي اتّبعته.

وبعد الاطّلاع على التقرير في الردّ على مستندات التعقيب المقدّم من الأستاذ عبد المجيد الحفصي بتاريخ 10 أوت 2007 والرّامي بالخصوص إلى طلب رفض مطلب التعقيب شكلا وأصلا بالاستناد إلى ما يلي:

من جهة الشّكل: دفع نائب العقّب ضدّه بأنّ الطّعن بالتعقيب رفع من الإدارة العامّة للأداءات وهي ليست طرفا في الحكم الاستئناف ممّا يتّجه معه رفض الطّعن شكلا.

عن المطعن الأوّل والفرع الثاني من المطعن الخامس: خرق أحكام الفصلين 144 و147 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتّجاريّة وعدم الرّدّ على دفوعات جوهريّة: خلافا لما تمسّكت به الإدارة فإنّ المطاعن المثارة من المطالب بالأداء أمام محكمة الدّرجة الأولى كانت تهدف لا محالة إلى إلغاء قرار التوظيف برمّته وهو طلب يشمل الأقساط الاحتياطيّة وعليه فلا وجود لخرق لأحكام مجلّة المرافعات المدنيّة والتّجاريّة.

عن المطعنين الثاني والخامس لتداخلهما: إنّ استناد محكمة الموضوع إلى أحكام الفصل 49 من مجلّة الضريبة لا يعدو أن يكون خطأ ماديّا إذ يستشفّ من سياق تعليل الحكم أمّا الفصل المقصود فهو الفصل 19 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة وليس 49.

عن المطعنين الثالث والرّابع لتداخلهما: خلافا لما ذهبت إليه المعقّبة فإنّ استثناء الأقساط الاحتياطيّة من المراجعة لا يتعارض مع الفصل 51 من مجلّة الضّريبة ضرورة أنّه اقتصر على تعريفها وضبط كيفية دفعها دون أن ينصّ على إمكانيّة مراجعتها وعليه فإنّه لا يجوز تأويل النصوص الجبائيّة

لإثقال المطالب بالأداء بأعباء لم ينصّ عليها القانون صراحة والحال أنّ المبدأ هو تأويل النصوص القانونيّة تأويلا ضيّقا.

عن المطعن الخامس المتعلّق بضعف التعليل: إن ما يعيبه المعقّب على المحكمة في خصوص الأقساط الاحتياطيّة لا يحتاج إلا بيان والمحكمة ليست مطالبة بالرّدّ عليه.

وبعد الاطّلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلّة الضّريبة على دخل الأشخاص الطبيعيّن والضّريبة على الشّركات.

وعلى مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وعلى مجلّة المرافعات المدنيّة والتّجاريّة.

وبعد الاطّلاع على ما يفيد استدعاء الطّرفين بالطّريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 11 فيفري 2010 وبها تلت المستشارة المقرّرة السيّدة ش ب ملخّصا من تقريرها الكتابي، وحضر ممثّل الإدارة العامّة للأداءات وتمسّك بمستندات التعقيب، ولم يحضر الأستاذ وبلغه الاستدعاء.

وإثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضيّة للمفاوضة والتّصريح بالقرار لجلسة يوم 22 فيفري 2010

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث دفع نائب المعقب ضده بانتفاء صفة الإدارة العامّة للأداءات في القيام بالتعقيب الماثل.

وحيث نص الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أن "ترفع الدعوى ضدّ مصالح الجباية لدى المحكمة الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف في أجل أقصاه ستون يوما من تاريخ تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء أو من تاريخ انتهاء الأجل المحدد للرّدّ على مطلب الاسترجاع وذلك بواسطة عريضة كتابية يحررها المطالب بالأداء أو من يوكّله للغرض

طبقا للقانون تتضمن البيانات المنصوص عليها بمجلة المرافعات المدنية والتجارية يبلغ نظير منها مصحوبا بالمؤيدات لمصالح الجباية." .

وحيث استقرّ فقه قضاء المحكمة الإدارية على اعتماد مفهوم واسع لعبارة "مصالح الجباية" الواردة بالفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية دون حصرها في المصالح التي تصدر قرارات التوظيف الإجباري الأمر الذي يغدو معه قيام الإدارة العامة الأداءات بتعقيب الحكم الاستئنافي الرّاهن صادرا عن ذي صفة واتّجه لذلك ردّ هذا الدّفع.

وحيث يكون مطلب التّعقيب والحالة تلك قد قُدّم في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة مستوفيا لجميع أركانه الشّكليّة الجوهريّة لذلك فهو مقبول من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن الأوّل المأخوذ من خرق أحكام الفصلين 144 و147 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتّجاريّة:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد خرقها للفصلين المذكورين ومخالفتها لمبدأ رسوخ الدّعوى عند استجابتها للمستند المثار من المطالب بالأداء بخصوص عدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة بالرّغم من إثارته لتلك المسألة لأوّل مرّة في الطّور الاستئنافي وعدم سابق تمسّكه بها أمام المحكمة الابتدائيّة.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 144 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتّجاريّة أنّ الاستئناف ينقل الدّعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف وذلك في خصوص ما تسلّط عليه الاستئناف"، كما تقتضي أحكام الفصل 147 من نفس المجلّة أنّ " الدّعوى التي حكم فيها ابتدائيّا لا يمكن الزّيادة فيها ولا تغييرها لدى الاستئناف ولو رضي الخصم بذلك إلا إذا كانت الزيادة المطلوبة تتعلق بأداء أجر أو فوائض أو كراء أو بقايا و نحوها من الملحقات المتعلقة بالدعوى الأصلية والتي استحقت بعد صدور الحكم أو بغرم ضرر تفاقم أمره بعد صدور الحكم أو بطلب الضامنات المستوجبة بعد الحكم".

وحيث اقتضى من جهة أخرى الفصل 148 من نفس المجلّة أنّه" يمكن تغيير السّبب المبني عليه المطلب إذا كان موضوع الطّلب الأصلي باقيا على حاله بدون تغيير وكان السّبب الجديد غير قائم على وقائع جديدة لم يقع طرحها لدى محكمة الدّرجة الأولى. وكذلك يمكن الاحتجاج بوسائل جديدة لدى الاستئناف".

وحيث عملا بالأحكام السّابق ذكرها فإنّ تمسّك المعقب ضدّه بمسألة عدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة أمام محكمة الاستئناف لا يمثل خرقا للفصل 147 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ضرورة أنه لا يهدف إلى تغيير أصل الدعوى بل يمثل سببا جديدا من أسباب الطعن يمكن التّمسّك به لأوّل مرّة لدى الاستئناف طالما كان موضوع الطّلب الأصلي باقيا على حاله دون تغيير طبقا للفصل 148 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية واتجه لذلك رد هذا المطعن.

عن جملة المطاعن المأخوذة من الخطأ في تطبيق القانون و خرق أحكام الفصل 5 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة وخرق أحكام الفصل 51 من مجلّة الضّريبة على دخل الأشخاص الطّبيعيين والضّريبة على الشّركات لتداخلها:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد قضاءها بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة بالاستناد إلى أحكام الفصل 49 من مجلّة الضّريبة على دخل الأشخاص الطبيعيّن والضّريبة على الشركات والذي يتعلّق بنسب الأداء المستوجبة على الشركات في حين أنّه تمّ تنظيم الأقساط الاحتياطيّة بموجب الفصل 51 من مجلّة الضّريبة كما خوّل الفصل 5 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة لمصالح الجباية مراجعة كافة التّصاريح والكتابات والعقود المودعة لديها بالإضافة إلى أنّه يستخلص من مضمون الفصلين 5 و 47 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة والفصلين 51 و54 من مجلّة الضريبة أنّ الأقساط الاحتياطيّة تمثّل تسبقة على الأداءات الواجب دفعها وتعتبر بذلك أداء مباشرا تجب مراجعته كلّما تمّت مراجعة الوضعيّة الجبائيّة للمطالب بالأداء.

وحيث يتبيّن بالرّجوع إلى الحكم المنتقد أن المحكمة قضت بالحطّ من مبلغ الأداء المستوجب بحذف عنصر التوظيف المتعلّق بالأقساط الاحتياطيّة بالاستناد إلى أنّها ليست أداء مستقلاّ قائما بذاته وإنّما هي طريقة للدّفع.

و حيث اقتضت أحكام الفقرة الأولى من الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّه "باستثناء المستغلّين في الفلاحة و الصيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الاختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة1 مكرّر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلّة يطالب الأشخاص المعنويون الخاضعون 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 الجملية." .

وحيث اقتضى الفصل 5 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة أنّ مصالح الجباية تراقب وتراجع التّصاريح والعقود والكتائب والنقل والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأداءات الخاضعة لأحكام هذه المجلّة ودفعها.

وحيث يستفاد من قراءة الفصول المذكورة أنّ الأقساط الاحتياطيّة ولئن كانت لا تمثّل أداء في حدّ ذاتها وإنّما هي تسبقة على الأداء، فإنّها تخضع مثلها في ذلك كمثل الضريبة على الدّخل أو بقيّة الأداءات المستوجبة لواجب التصريح بها ودفع الأداء المستوجب بعنوانها، وهي مرتبطة ارتباطا وثيقا بأساس الضّريبة، الأمر الذي من شأنه أن يترتّب عنه ضرورة مراجعتها وتصحيحها كلّما تمّت مراجعة أساس الضّريبة المعنيّة، كما أنّ التّصاريح المتعلّقة بها والأداءات المدفوعة بعنوانها تبقى خاضعة إلى مراقبة مصالح الجباية وذلك في حدود آجال التقادم المنصوص عليها بالقانون، الأمر الذي يغدو معه قضاء محكمة الاستئناف بطرح عنصر التوظيف المتعلّق بالأقساط الاحتياطيّة من قرار التوظيف الإجباري للأداء وعدم احتسابها ضمن الضريبة المستوجبة في غير طريقه من النّاحية القانونيّة ومخالفا لأحكام الفصول المشار إليها أعلاه وهو ما يتّجه معه قبول المطاعن المثارة في هذا الخصوص ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس.

عن المطعن الخامس المتعلّق بضعف التعليل:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد ضعف التعليل واعتمادها سندا قانونيّا خاطئا حين قضت بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة استنادا إلى الفصل 49 من مجلّة الضّريبة في والحال أنّ النص المنطبق هو الفصل 51 من مجلّة الضّريبة، كما أنّها أحجمت عن الردّ على الدّفوعات المثارة من الإدارة والمتعلّقة بتطبيق مبدأ رسوخ الدّعوى وعدم إمكانية إثارة طلبات جديدة لدى الاستئناف من قبل المطالب بالأداء وقضت بذلك بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطيّة للمراجعة بشكل غامض وعام دون بيان التسلسل المنطقي أو القانوني الذي اتّبعته.

وحيث يقتضي تعليل الأحكام تفحّص مطاعن الأطراف ثمّ الردّ عليها أو على الجدّيّ منها والتنصيص على الأسباب الواقعيّة والقانونيّة التي أدّت إلى تشكيل قناعة المحكمة وتمّ على أساسها اتّخاذ الحكم وذلك بصورة لا يشوبها القصور أو التّناقض حتّى يتمكّن قاضي التعقيب من إجراء رقابته على حسن تطبيق قضاة الأصل للقانون.

وحيث يتبيّن بالرّجوع إلى الحكم المنتقد أنّ محكمة الاستئناف أهملت الردّ على الدّفع المثار من قبل الإدارة والمتعلّق بتطبيق مبدأ رسوخ الدعوى وعدم جواز إثارة دفوعات جديدة لدى الاستئناف كما علّلت قضاءها بعدم قابليّة الأقساط الاحتياطية للمراجعة بشكل مقتضب ودون بيان السند القانوني الصّحيح لذلك وكان حكمها بالتّالي ضعيف التعليل مما يتّجه معه قبول هذا المطعن.

ولهذه الأسباب

أوّلا: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضيّة إلى محكمة الاستئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكميّة جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الثالثة برئاسة السيّد غازي الجريبي الرئيس الأوّل للمحكمة الإداريّة وعضويّة المستشارين السيدين ف الم وه لعـ

وتلي علنا بجلسة يوم 22 فيفري 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة نبيلة مساعد.

المستشارة المقـــررة

ه و

الرئيـــس الأوّل

غـازي الجريبـي

الكاتبة العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: ضتايع البوعزيزي