الحمد لله،

الجمهوريّـــة التـــونسيّـــة
مجـــلس الدولـــة
المحكـــمـــة الإداريّـــــة
القضيّـــة عـــدد: 312753
تاريخ القرار: 25 جانفي 2016

29 فيفري 2016

قـــرار تعقيبـــي

باســـم الشـــعب التونســـي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المـــعـــقّـــب: البرقاشي، مقرّه ..... منزل جميل – بنزرت، محاميـــه الأستاذ .....، مقرّه بمكتبه الكائن ..... 7000 بنزرت،

من جهـــــة،

والمـــعقّـــب ضدّها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 – تونس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ ..... نيابة عن المعقّب المذكور أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 12 أفريل 2012 تحت عدد 312753 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف ببنزرت في القضيّة عدد 13262 بتاريخ 18 أفريل 2011 و القاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء مجدّدا بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع إلى مراقبة جبائية معمّقة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والأقساط الإحتياطيّة والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسّسات ذات الصبغة الصناعيّة أو التجاريّة أو المهنية والأداء على القيمة المضافة ومعلوم الطابع الجبائي شملت الفترة من غرة جانفي 2003 إلى 31 ديسمبر 2006 ، أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت

عدد 320/2009 مؤرخ في 27 أفريل 2009 يطالبه بدفع مبلغ جملي لخزينة الدولة قدره 42.068،991د أصلا وخطايا. فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائية ببترت التي قضت بموجب القرار الصادر في القضية عدد 1257 بتاريخ 9 ديسمبر 2009 بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإبطال قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المعترض ضدّها. فاستأنفت إدارة المالية هذا الحكم أمام محكمة الإستئناف ببترت التي تعهّدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من نائب المعقّب بتاريخ 24 أفريل 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضيّة إلى محكمة الإستئناف ببترت لتنظر فيها بهيئة أخرى، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

– **خرق أحكام الفصل 44 مكرّر من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية المتعلق بدعم الحوار حول نتائج المراجعة الجبائيّة**، بمقولة أنّ مصالح الجباية لم تتولّ الردّ على اعتراض المطالب بالأداء حول نتائج المراجعة الجبائيّة الجزئي عدد 2007/73 والتي تمّ تبليغ نتائجها في 27 ديسمبر 2007 والحال أنّ أحكام الفصل 44 وردت آمرة وفي صيغة الوجوب وهي من متعلّقات النظام العام وتدعو إلى أن تجيب مصالح الجباية كتابيا على اعتراض المطالب بالأداء، و أنّ مخالفتها تؤدّي إلى بطلان الإجراءات المبنيّة عليها.

– **خرق مبدأ الشرعيّة مثلما اقتضاه الفصل 34 من الدستور**، بمقولة أنّ هذا الفصل ينصّ على أنّه تتّخذ شكل قوانين النصوص المتعلّقة بالأداءات وأساسها و مقاديرها، وهو بالتالي يمنع توسّع القاضي الجبائي في تأويل النصوص الجبائيّة خاصّة إذا كانت تلك النصوص واضحة وصريحة. وبالرجوع إلى الفصل 44 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة يتبيّن أنّ المعقّب اعتراض على نتائج المراقبة الجزئيّة المجراة بادئ الأمر في 24 جانفي 2008 الأمر الذي يوجب على إدارة الجباية الردّ على اعتراضه، غير أنّ المحكمة عمدت إلى تأويل الفصل بشكل مخالف و اعتبرت أنّ الإدارة استوفت إجراء الرد على الإعتراض عندما أجابت عليه بمناسبة ردّها على الإعتراض الثاني عدد 2008/02 وذلك رغم سهوها عن الإشارة إلى ذلك في طالع ردّها، وأنّ المعقّب لم يثبت أنّ حقوقه قد وقع المساس بها او لحقه ضرر من جراء جواب الإدارة ضمن مكتوب واحد على اعتراضيه.

– **خرق أحكام الفصل 12 من مجلّة المرافعات المدنيّة و التجاريّة**، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قد عمدت إلى تكوين حجّة لفائدة المعقّب ضدّها عندما قضت بأنّ عدم الإشارة إلى أنّ موضوع ردّ الإدارة يتعلّق بالإعتراضين المحرّرين من المعقّبة لا يعدو أن يكون سوى سهو ضرورة أنّ المعنية بالأمر لم تتمسّك بهذا الدفع صلب تقاريرها.

– **ضعف التعليل**، بمقولة أنّ عبارة " السهو" المعتمدة من قبل المحكمة والتي استندت عليها في حكمها المنتقد لتبرير عدم إجابة إدارة الجباية على الإعتراض المرفوع لديها بخصوص نتائج المراجعة ليس لها أيّ سند قانوني أو واقعيّ يدعمها ضرورة أنّ أحكام الفصل 44 مكرّر من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة وردت آمرة وفي صيغة الوجوب وألزمت جهة الإدارة بالردّ كتابيا على اعتراض المطالب بالأداء.

– **خرق أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية**، بمقولة أنّ هذا الفصل لا ينصّ على إمكانية تجزئة المراجعة الجبائيّة المعمّقة باعتبار أنّ ذلك يمسّ من حقوق المطالب بالأداء ويحرمه من التمتّع بآجال التقادم. ويعدّ من متعلّقات النظام العام ويمكن إثارته لأوّل مرّة لدى التعقيب.

– **خرق أحكام الفصل 39 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية**، بمقولة أنّ هذا الفصل ألزم إدارة الجباية بضرورة الإعلام المسبق للمطالب بالأداء عند إجراء كلّ مراجعة جبائيّة معمّقة. غير أنّه بالرجوع إلى نتائج المراجعتين الجبائيّتين اللّتين خضع لهما المطالب بالأداء يتبيّن عدم وجود ما يفيد إعلامه طبقا للقانون بخضوعه إلى مراجعة جبائيّة معمّقة جزئيّة شملت أداءات سنة 2003 دون سواها، كما أنّه لا وجود لما يفيد أنّه تمّ إعلامه بخضوعه إلى مراجعة جبائيّة معمّقة تكميليّة شملت أداءات سنوات 2004 و2005 و2006. وطالما أنّ الإعلام بالمراجعة المعمّقة للوضعيّة الجبائيّة عدد 2007/47 الذي تمّ تبليغه للمعني بالأمر في 31 أكتوبر 2007 لا يتطابق من حيث المحتوى مع ما ورد ضمن الإعلام بنتائج المراجعة الجبائيّة المعمّقة الجزئيّة عدد2007/73 ولا مع نتائج المراجعة الجبائيّة التكميلية عدد 2008/02، فإنّ الإدارة تكون قد خالفت أحكام الفصل 39 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة التي تعدّ من متعلّقات النظام العام التي تؤدّي مخالفتها إلى بطلان المراجعة الجبائيّة.

وبعد الإطّلاع على ردّ المعقّب ضدّها على مستندات التعقيب الوارد بتاريخ 4 جويلية 2012 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب أصلا لاستناده لما يؤسّسه واقعا وقانونا وإقرار الحكم المستأنف.

وبعد الإطلاع علـــى بقيّـــة الأوراق المظروفـــة 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 مجلّة المرافعات المدنية و التجاريّة

وعلى مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيّين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليـــوم 21 ديسمبر 2015 وبها تلا المستشار المقرّر السيد حسام الدين التريكي ملخّصا لتقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامّة للأداءات وتمسّك بمستندات التعقيب طالبا الحكم طبقها، ولم يحضر المعقّب ضدّه.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 25 جانفي 2016.

وبهـــا وبعد المفـــاوضة القـــانونيّـــة صرّح بمـــا يلـــي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

✓ عن المطاعن المأخوذة من خرق أحكام الفصل 44 مكرّر من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية وخرق أحكام الفصل 12 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتجاريّة وضعف التعليل مجتمعة لاتّحاد القول فيها:

حيث يعيب نائب المعقّب على الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 44 مكرّر من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية المتعلق بدعم الحوار حول نتائج المراجعة الجبائيّة بمقولة أنّ مصالح الجباية لم تتولّ الردّ على اعتراض المطالب بالأداء حول نتائج المراجعة الجبائيّة الجزئية عدد 2007/73 المبلّغة إليه في 27 ديسمبر 2007 والحال أنّ أحكام الفصل 44 وردت آمرة.

وحيث اعتبر المعقّب من جهة أخرى أنّ محكمة الإستئناف قد أساءت تعليل حكمها المنتقد لأنّ انتهاءها إلى أنّ عدم إشارة إدارة الجباية في مكتوبها المؤرخ في 3 أفريل 2008 الموجّه للمطالب بالأداء أنه يتضمّن ردّها على الإعتراضين المرفوعين من قبله لا يعدو أن يكون إلاّ سهوا من طرفها، يعدّ بمثابة تكوين حجّة لفائدة الإدارة ضرورة أنّ هذه الأخيرة لم تتمسّك بهذا الدفع صلب تقاريرها، ويمثّل تبعا لذلك خرقا لأحكام الفصل 12 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتجاريّة ويجعل حكمها مشوبا بضعف التعليل.

وحيث اقتضى الفصل 44 مكرّر من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة أنّه:" في صورة قيام المطالب بالأداء بالإعتراض على نتائج المراجعة الجبائية في الآجال المنصوص عليها بالفصل 44 من هذه المجلة يتعين على مصالح الجباية الرد كتابيا على اعتراض المطالب بالأداء. ويجب أن يكون الرفض الجزئي أو الكلي من قبل مصالح الجباية لاعتراض المطالب بالأداء معللا. ويبلّغ هذا الرد بالطرق المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة.

ويمنح المطالب بالأداء أجلا بـــخمسة عشر يوما من تاريخ تبليغ رد مصالح الجباية لإبداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته كتابيا حول هذا الرد".

وحيث اعتبرت محكمة الإستئناف أنّه رجوعا إلى ردّ الإدارة على الإعتراض المقدّم من طرف المطالب بالضريبة " تبيّن أنّه تضمّن جملة النقاط التي أثارها سواء باعتراضه الأوّل أو باعتراضه الثاني

والردّ عليه وأنّ ما جاء بطالع مكتوبها من كون الأمر يتعلّق بالرد على الإعتراض الأخير المؤرخ في 3 أفريل 2008 لا يعدو أن يكون سهوا عن الإشارة إلى الإعتراضين" وأضافت المحكمة أنّه:" فضلا عن كونه ثابتا أنّ الإدارة قد اجابت على ما أثاره المستأنف ضدّه ضمن اعتراضيه، فإنّ الأخير لم يثبت أنّ حقوقه قد وقع المساس بها أولحقه من جراء جواب الإدارة ضمن مكتوب واحد على الإعتراضين أيّ ضرر ".

وحيث لئن ألزمت أحكام الفصل 44 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة الإدارة بالردّ على اعتراض المطالب بالضريبة على نتائج المراجعة الجبائيّة، فإنّها لم تقيّدها في المقابل بأيّ أجل و لم تفرض عليها شكلا معيّنا في هذا الخصوص.

وحيث طالما تبيّن أنّ ردّ الإدارة على الإعتراضين تمّ صلب مكتوب واحد وأنّ محتوى الإجابة يغطّي ما تمّت إثارته من مؤاخذات صلب الإعتراضين، فإنّها تكون قد احترمت أحكام الفصل 44 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وحيث أنّ ما انتهى إليه الحكم الإستئنافي من أنّ ما جاء بطالع مكتوب الإدارة من كون الأمر يتعلّق بالرد على الإعتراض الأخير المؤرخ في 3 أفريل 2008 لا يعدو أن يكون سهوا عن الإشارة إلى الإعتراضين، يدخل في صميم صلاحيات قاضي الأصل المطالب بتكييف الوقائع واستخلاص النتيجة القانونية المناسبة ولا يعدّ إحضارا لحجج الخصوم.

وحيث تعيّن بناء على ما سبق، رفض المطاعن الماثلة.

✓ **عن المطعن المأخوذ من خرق مبدأ الشرعيّة:**

حيث يعيب نائب المعقّب على الحكم المطعون فيه خرق مبدأ الشرعيّة مثلما اقتضاه الفصل 34 من دستور 1959 بمقولة أنّ هذا الفصل ينصّ على أنّه تتّخذ شكل قوانين النصوص المتعلّقة بالأداءات وأساسها و مقاديرها، وهو بالتالي يمنع توسّع القاضي الجبائي في تأويل النصوص الجبائيّة خلافا لما انتهت إليه محكمة الإستئناف عند تأويلها أحكام الفصل 44 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وحيث تمّ تعليق العمل بدستور 1959 في مرحلة أولى بمقتضى المرسوم عدد 14 لسنة 2011 المؤرخ في 23 مارس 2011 المتعلّق بالتنظيم المؤقت للسلط العمومية وذلك قبل صدور الحكم المطعون فيه، ثمّ تمّ إنهاء العمل بأحكامه بمقتضى الفصل 27 من القانون التأسيسي عدد 6 لسنة 2011 المؤرّخ في 16 ديسمبر 2011 المتعلق بالتنظيم المؤقت للسلط العمومية. وبالتالي، يكون الإستناد إلى أحكامه في غير طريقه ويؤدّي إلى رفض المطعن الماثل.

✓ **عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية:**

حيث يعيب نائب المعقّب على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ هذا الفصل لم ينصّ على إمكانية تجزئة المراجعة الجبائيّة المعمّقة مثلما ذهبت إلى ذلك إدارة الجباية.

وحيث اقتضى الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة أنّه:"تشمل المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها ... ولا يمكن لمصالح الجباية إعادة المراجعة المعمقة بالنسبة إلى نفس الأداء وإلى نفس الفترة إلا عند الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه و لم يسبق للإدارة علم بها".

وحيث يستشفّ من هذا الفصل، أنّ المشرّع منع إدارة الجباية من إعادة المراجعة المعمّقة بالنسبة إلى نفس الأداء وإلى نفس الفترة دون أن يمنعها من تجزئتها وإفراد كلّ جزء بنتيجة خاصّة به ثمّ إصدرا قرار واحد في التوظيف الإجباري، وذلك بشرط استقلال كلّ عمليّة مراجعة بفترة معيّنة وبأداءات معيّنة.

وحيث لا يمكن مؤاخذة المعقّب ضدّها من أجل حرصها على إخضاع المعقّب في مرحلة أولى إلى مراجعة بشأن الأداءات الخاصّة بسنة 2003 حتى لا تسقط بالتقادم. الأمر الذي يؤدّي إلى رفض المطعن الماثل.

✓ **عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 39 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية:**

حيث تمسّك المعقّب بخرق محكمة الحكم المطعون فيه للفصل 39 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ هذا الفصل ألزم إدارة الجباية بضرورة الإعلام المسبق للمطالب بالأداء

عند إجراء كلّ مراجعة جبائيّة معمّقة. وهو ما لم تولّ إدارة الجباية القيام، ذلك أنّ الإعلام بالمراجعة المعمّقة للوضعيّة الجبائيّة عدد 2007/47 الذي تمّ تبليغه للمعني بالأمر في 31 أكتوبر 2007 لا يتطابق من حيث المحتوى مع ما ورد ضمن الإعلام بنتائج المراجعة الجبائيّة المعمّقة الجزئيّة عدد2007/73 ولا مع نتائج المراجعة الجبائيّة التكميلية عدد 2008/02، الأمر الذي يجعل عملها مخالفا لأحكام الفصل 39 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وحيث اقتضى الفصل 39 من مجلّة الحقوق والإجراءت الجبائيّة أنّه:" تخضع وجوبا للإعلام المسبق عمليات المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية ويبلغ الإعلام للمطالب بالأداء بمقرّه الأصلي أو مقرّه المختار المصرح به لمصالح الجباية طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة.

ويجب أن يتضمن الإعلام بالمراجعة المعمقة علاوة على البيانات المتعلقة بمصلحة المراجعة وختمها التنصيص صراحة على حق المطالب بالأداء في الاستعانة خلال سير عملية المراجعة ومناقشة نتائجها بمن يختاره أو في إنابة وكيل عنه للغرض طبقا للقانون. كما يجب أن يحدد الإعلام الأداءات والفترة التي ستشملها عملية المراجعة والعون أو الأعوان المكلفين بها وكذلك تاريخ البدء في عملية المراجعة الذي يجب أن لا يقلّ عن خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغ الإعلام.

ويمكن لمصالح الجباية إرجاء بدء عملية المراجعة بمبادرة منها أو بناء على طلب كتابي من المطالب بالأداء لمدة أقصاها ستون يوما".

وحيث تبيّن بمقارنة محتوى الإعلام بالمراجعة المعمّقة للوضعيّة الجبائيّة الموجّه إلى المعقّب يوم 30 أكتوبر 2007 بنتائج المراجعة الجبائيّة الجزئي عدد 2007/73 والتكميلي عدد 2008/02 تطابق الفترات المعنيّة بالمراقبة و الأداءات موضوع المراقبة. الأمر الذي يترتّب عنه رفض المطعن الماثل.

ولـــــهـــذه الأســـبـــاب:

قـــرّرت المحكمـــة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الثانية برئـــاسة السيد رضا بن محمود وعضويّة المستشارين السيّدين محمد الهادي الوسلاتي و عادل الصبّاغ.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 25 جانفي 2016 بحضور كاتبة الجلســـة السيدة وسيلة النفزي.

رئيـــس الـــدائرة	القاضي المقـــرّر
رضا بن محمود	حسام الدين التريكـــــي

الكاتب العام للمحكمة الإداريّة