



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الجلسة العامة القضائية بالمحكمة الإدارية القرار الآتي نصّه بين:

المعقب:

من جهة،

والمعقب ضدها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93،
البلفدير - 1002 تونس.

من جهة أخرى،

بعد الإطّلاع على عريضة الطعن المقدّمة من المعقب المذكورة أعلاه، والمرسّمة بكتابة المحكمة بتاريخ 14 أوت 2012 تحت عدد 313031 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بصفاقس في القضية عدد 44568 بتاريخ 6 فيفري 2012 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه وبعد الإطّلاع على وقائع الحكم المطعون فيه والتي تفيد أنّ المعقب محامي وقد خضع إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت سنوات 2003 إلى 2005 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2007/1537 بتاريخ 30 أوت 2007 يقضي بإلزامه بأن يؤدي مبلغا جمليا قدره 9.020,799 دينارا أصلا وخطايا. فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بصفاقس التي قضت بتاريخ 16 أفريل 2008 في القضية عدد 803 بقبول الاعتراض شكلا وأصلا

والمصادقة على قرار التوظيف الإجباري المعارض عليه وإقرار العمل به، فاستأنفه أمام محكمة الإستئناف بصفاقس التي أصدرت حكمها بتاريخ 26 أفريل 2010 تحت عدد 32618 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه. وإثر ذلك رفع المعقب طعنه الأول بالتعقيب أمام المحكمة الإدارية التي أصدرت قرارها التعقيبي عدد 311327 المؤرخ في 21 فيفري 2011 والقاضي بقبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة. وبناء على ذلك تمت إعادة نشر القضية أمام محكمة الإستئناف التي أصدرت حكمها موضوع الطعن المائل، مما حدا بالمعقب إلى رفع طعنه ثانية بالتعقيب.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقب بتاريخ 29 أوت 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والتصدي للبت في موضوعها مع نقض الحكم المطعون فيه بدون إحالة وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

- سوء تطبيق الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وعدم شرعية طريقة التوظيف المعتمدة، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أيدت موقف إدارة الجباية التي قلبت القاعدة المنصوص عليها بالفصل المذكور أعلاه وانطلقت من المصاريف لضبط المداخل الخاضعة للأداء بنسبة 70 % من الدخل الخام، مخالفة بذلك القرار التعقيبي الصادر عن المحكمة الإدارية والقاضي بالنقض والذي أكد على ضرورة الإنطلاق من إثبات الدخل حسب القواعد المخولة قانونا و دون قلب القاعدة المنصوص عليها بالفصل المذكور لأنها لا تكون دائما صحيحة .

- هضم حقوق الدفاع وتحريف الوقائع وضعف التعليل، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف خالفت موقف محكمة التعقيب بعدم وجاهة قلب قاعدة احتساب مداخل المطالب بالضريبة دون تبرير حكمها أو مناقشة القرار التعقيبي بل إنها حرفت الوقائع لما اعتبرت أنّ الإدارة لم تقلب قاعدة الإثبات وذلك رغم انطلاقتها من المصاريف لضبط الدخل الخاضع للضريبة دون إثبات لذلك الدخل طبقا لوسائل الإثبات القانونية ودون إمكانية القياس أو القلب.

- هضم حقوق الدفاع والخطأ في الحساب، بمقولة أنّه على فرض مجازاة الإدارة حول إمكانية قلب قاعدة الفصل 22 من مجلة الضريبة، فإنه كان عليها قسمة المصاريف على 3 ثم ضربها في 7 للحصول على نسبة 70 % الخاضعة للضريبة لا ضربها في 11 لأن ذلك سوف يجعل الضريبة أكثر من 70 % دون أي سند واقعي أو قانوني.

وبعد الإطلاع على تقرير الإدارة المعقّب ضدّها في الردّ على مستندات التعقيب الوارد على كتابة المحكمة بتاريخ 21 نوفمبر 2012 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

- بخصوص المطعم الأول، فإنه كان من المفروض أن تستند مصالح الجباية إلى محاسبة المعقب الذي اختار الخضوع إلى النظام التقديري للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس ربح تقديري يساوي 70% من مقايضه وهو ملزم بمسك دفتر مرقم ومؤشر عليه من قبل مصالح الجباية يسجل به يوميا مقايضه ومصاريفه طبقا للفصل 2.11.62 من مجلة الضريبة. كما أنه ملزم وهو خاضع للأداء على القيمة المضافة بمسك دفتر خاص موقع ومرقم من طرف مصالح الجباية يتضمن حساب مشترياته و الخدمات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة طبقا للفصل 1.9.ج. من مجلة الأداء على القيمة المضافة. غير أنه لم يقدم دفتر مقايضه ومصاريفه إلى مصالح الجباية وهي مخالفة جباية طبقا للفصل 97 من مجلة الحقوق والإجراءات الجباية تم تحرير محضر في شأنها. وقد تم توظيف الأداء بناء على القرائن الواقعية والقانونية عملا بالفصلين 38 و 6 من نفس المجلة بالإستناد إلى مصاريف المعني بالأمر المتعلقة بالأجور و الأداءات و الأعباء الإجتماعية و مصاريف كراء مكتب المحاماة و الهاتف والكهرباء واعتبرت مصالح الجباية أن تلك الأعباء تمثل 30% من مقايضه الخام. وما على المطالب بالأداء إلا أن يثبت الشطط في توظيف الأداء. وقد أقرت المحكمة الإدارية صحة هذه الطريقة في ظل امتناع المطالب بالأداء عن الإدلاء بأدنى وثيقة محاسبية صلب القرار التعقيبي عدد 35455 المؤرخ في 18 أكتوبر 2004.

- بخصوص المطعم الثاني فقد دمج نائب المعقب ثلاث مطاعم في مطعم واحد خلافا لمقتضيات الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية الذي اقتضى أن تكون مذكرة الطعن مفصلة لكل مطعم على حدة وهو ما يعد من الإخلالات الشكلية الموجبة لرفضه شكلا وفق ما درج عليه فقه القضاء الإداري.

- بخصوص المطعم الثالث فإنه لم يوجه إلى الحكم الإستئنائي بل إلى الإدارة بأن عاب عليها الخطأ في احتساب الضريبة على الدخل والحال أن المطاعم ينبغي توجيهها إلى الأحكام الإستئنافية موضوع الطعن بالتعقيب وفقا للفصل 67 من قانون المحكمة الإدارية، فضلا عن أن الدائرة التعقيبية سبق لها أن بتت في المسألة معتبرة أن الإدارة لم ترتكب خطأ في الحساب واتصل القضاء بهذه المسألة وبالتالي لم يعد بإمكان المعقب إثارتها من جديد، مما يؤدي إلى رفض المطعم.

وبعد الإطلاع على القرار الصادر عن الدائرة التعقيبية الرابعة بتاريخ 6 ديسمبر 2017 القاضي بالتخلي عن النظر في القضية لفائدة الجلسة العامة القضائية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف،

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية المنقح والمتمم بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 1 فيفري 2021، وبما تمّ الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة فاتن هادف في تلاوة ملخص لتقريرها ، ولم يحضر الأستاذ نائب المعقب ووجه إليه الإستدعاء بالطريقة القانونية وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسكت وتلت السيدة مندوبة الدولة العامة ألفة القيراص ملحوظاتها الكتابية المطروفة نسخة منها بالملف.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 8 مارس 2021.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من حيث تعهد الجلسة العامة:

حيث تعهدت الجلسة العامة القضائية بهذه القضية بناء على قرار بالتخلي صادر عن الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية طبقا لأحكام الفصلين 21 و75 من قانون المحكمة الإدارية. وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن المحكمة الإدارية أصدرت القرار التعقيبي عدد 311327 المؤرخ في 21 فيفري 2011 والقاضي بقبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة وذلك بناء على قبول المطعنين المتعلقين بسوء تطبيق الفصل 22 من مجلّة الضريبة و هضم حقوق الدفاع، بالإستناد إلى أن تحديد الربح الصافي يقتضي أولا ضبط الدخل السنوي الخام و اعتبار أن 70 % منها يمثل ربحا، واعتبرت في المقابل أنّ قرينة المصاريف التي تمثل 30 % من الدخل السنوي الخام المعتمدة من قبل الإدارة لا تمثل بأي حال مرجعا لتحديد الربح الصافي.

وحيث خلافا لما جاء في القرار التعقيبي، قضت محكمة الإحالة بأنه في ظل عدم مسك المطالب بالأداء لمحاسبة قانونية وعدم إدلائه بحجج محاسبية دقيقة فإن اعتماد الإدارة على ما توفر لديها من حجج وقرائن واقعية من ضمنها قرينة الفصل 22 من مجلة الضريبة كان في طريقه وأن طريقة الإحتساب المعتمدة من قبل الإدارة لم تقلب القاعدة المنصوص عليها بهذا الفصل بل إنها تكريس لها طالما أنها انطلقت من شيء معلوم وهو المصاريف والأعباء التي تشكل 30 % لتحديد الدخل السنوي الخام للمطالب بالأداء ومن ثمة، تحدد المرائب الخاضعة للأداء بعد طرح الأعباء، و بالتالي فهي طريقة لا تستند إلى التخمين والإحتمال بل أنها كانت وفق القواعد المضبوطة بالفصول 7 و 22 و 66 من مجلة الضريبة. وأن التعليل الواقعي والقانوني الوارد بالحكم الابتدائي والحكم الإستئنائي المنقوض كان مستفيضا وتعين تبنيه بخصوص سلامة الطريقة المعتمدة من قبل الإدارة.

وحيث ينص الفصل 75 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنه: " إذا خالف حكم محكمة الإحالة ما قرره الجلسة العامة أو الدائرة التعقيبية وتم الطعن في هذا الحكم لنفس السبب الذي وقع من أجله النقض أو لغير ذلك السبب، فإن الجلسة العامة تتعهد بالنظر في هذا الطعن. وإذا رأت نقض الحكم المطعون فيه من جديد فإنها تبت في الأصل نهائيا."

و حيث و طالما تبين من الحكم الاستئنائي المطعون فيه أن محكمة الاستئناف بصفاقس بصفتها محكمة إحالة قد خالفت ما انتهى إليه القرار التعقيبي المشار إليه آنفا، فإنّ النظر في الطعن المائل بات من أنظار الجلسة العامة القضائية، عملا بأحكام الفصل 75 المتقدم ذكره.

من جهة الشكل:

حيث قدم التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصفة والمصلحة واستوفى بقية شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعين قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن المأخوذ من سوء تطبيق الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وعدم شرعية طريقة التوظيف المعتمدة.

حيث تمسك المعقب بأن محكمة الإستئناف أيدت موقف إدارة الجباية التي قلبت القاعدة المنصوص عليها بهذا الفصل وانطلقت من المصاريف لضبط المداخل الخاضعة للأداء بنسبة 70 % من الدخل الخام، مخالفة بذلك القرار التعقيبي الصادر عن المحكمة الإدارية والقاضي بالنقض والذي أكد على ضرورة الإنطلاق

من إثبات الدخل حسب القواعد المخولة قانونا ودون قلب القاعدة المنصوص عليها بالفصل المذكور لأنها لا تكون دائما صحيحة.

وحيث ينص الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات في فقرته الأولى أنه: "يتكون ربح الأنشطة غير التجارية من الفارق بين المحاصيل الخام المحققة أثناء السنة المدنية والأعباء التي يستلزمها الإستغلال أثناء نفس السنة" كما إقتضى في فقرته الثانية أنه "يمكن للمعنيين بالأمر إختيار إخضاعهم للضريبة على أساس ربح تقديري يساوي 70 بالمائة من مبلغ مقايضهم الخام المحققة وذلك عند قيامهم بإيداع تصريحهم بالضريبة على الدخل".

وحيث ثبت من تفحص الأوراق المرفقة بالملف أنّ المطالب بالأداء وهو محامي قد اختار الخضوع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس ربح تقديري يساوي 70 بالمائة من مقايضه الخام طبقا لأحكام الفقرة 2 من الفصل 22 سالف الذكر وبالتالي فهو ملزم بمسك دفتر مرقم ومؤشر عليه من قبل مصالح الجباية يسجل به يوميا مقايضه ومصاريفه تطبيقا لأحكام الفقرة 3 من الفصل 62 من نفس المجلة. كما أنّه وبصفته خاضعا للأداء على القيمة المضافة ملزم بمسك دفتر خاص موقع ومرقم من طرف مصالح الجباية يتضمن حساب مشترياته والخدمات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة. وعليه يفترض أن تستند مصالح الجباية أثناء المراجعة الجبائية المعمقة التي خضع لها المعقّب والتي شملت الفترة الممتدة من سنة 2003 إلى سنة 2005 إلى المحاسبة التي لديه، غير أنه ثبت للمحكمة عدم دقتها وتضمنها عدة إخلالات تمت معابنتها وتمثل أساسا في:

- نقص في مداخيل الأرباح التجارية غير المصرّح بها.

- نقص في المداخيل العقارية مقارنة بعقود الكراء المقدّمة من طرف المطالب بالأداء.

وحيث وفي ظل ثبوت وجود إخلالات في المحاسبة التي قدّمها المطالب بالضريبة إضافة إلى عدم مطابقتها لحقيقة المداخيل الناتجة عن نشاطه المهني كمحام وعن مداخيله العقارية أصبح بوسع الإدارة تعديل وضعيته الجبائية بالإستناد إلى القرائن القانونية والفعلية.

وحيث تولّت جهة الإدارة تطبيق طريقة توظيف تعتمد على قرينة حسابية تنطلق من ضبط المصاريف والاعباء المرتبطة بالنشاط الخاضع للضريبة والمتمثلة في الأجور والأداءات والأعباء الإجتماعية ومصاريف كراء مكتب المحاماة والكهرباء وغيرها على أنّها تمثّل 30% من مقايضه الخام وبالتالي يمثل ربحه 70% من تلك المقايض.

وحيث وفي غياب أي مؤيد أو حجة مقدمة من المطالب بالأداء لإثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارد الحقيقة مكتفيا فقط بالتمسك بعدم شرعية طريقة التوظيف المعتمدة من

طرف الإدارة، فإن الطريقة المعتمدة من هذه الأخيرة تكون في طريقها، ويكون والحالة ما ذكر الحكم الإستئنافي المطعون فيه على صواب لما انتهى إلى إقرار الحكم الابتدائي، لذا يتّجه رفض المطعن المائل.

عن المطعن المأخوذ من هضم حقوق الدفاع وتحريف الوقائع وضعف التعليل.

حيث تمسك المعقب بأنّ محكمة الإستئناف خالفت موقف الدائرة التعقيبية بعدم وجاهة قلب قاعدة احتساب مداخيل المطالب بالضريبة دون تبرير حكمها أو مناقشة القرار التعقيبي بل إنها حرّفت الوقائع لما اعتبرت أنّ الإدارة لم تقلب قاعدة الإثبات وذلك رغم انطلاقها من المصاريف لضبط الدخل الخاضع للضريبة دون إثبات لذلك الدخل طبقا لوسائل الإثبات القانونية ودون إمكانية القياس أو القلب.

وحيث دفعت المعقب ضدّها برفض المطعن شكلا إذ تم دمج ثلاثة مطاعن في مطعن واحد خلافا لمقتضيات الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية الذي اقتضى أن تكون مذكرة الطعن مفصلة لكل مطعن على حدة.

وحيث لئن عمد المعقب إلى الجمع، في نفس المطعن، بين ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع وتحريف الوقائع، فإنّه يتبيّن بالإطلاع على مضمونها أنّه يعيب على الحكم المطعون فيه ضعف التعليل دون سواه من المآخذ، الأمر الذي يتّجه معه اعتبار أنّ هذه المطاعن تتعلّق بضعف التعليل ضرورة أنّ العبرة تكمن في مضمون المطعن وليس في عنوانه.

وحيث بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه يتضح أنّ محكمة الإستئناف تولّت الردّ على المسألة المطروحة إذ اعتبرت " أنّ الإدارة لم تقلب القاعدة المنصوص عليها بالفصل 22 بل تكريس له طالما إنتقلت من شيء معلوم وهو المصاريف والأعباء والتي تشكل 30 بالمائة لتحديد من خلاله المدخول الخام للمطالب بالآداء ومن ثمة تحديد المرائب الخاضعة للآداء بعد طرح الأعباء وإعتبرت أنّ هذه الطريقة لا تستند إلى التخمين أو الإحتمال بل كانت وفق القواعد المضبوطة بأحكام الفصول 7 و 22 و 66 من مجلة الضريبة على الشركات " وعليه إعتبرت التبرير الوارد بحكم البداية وحكم الإستئناف المنقوض مستفيضا لذلك تبنته.

وحيث والحالة ما ذكر تكون محكمة الحكم المنتقد قد بينت في حكمها الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تمّ على أساسها إصدار الحكم، الأمر الذي يجعل من حكمها مستجيبا لشرط التعليل خلافا لما تم التمسك به، لذا يتّجه رفض المطعن المائل.

عن المطعن المأخوذ من هضم حقوق الدفاع والخطأ في الحساب.

حيث تمسك المعقب بأنّ الإدارة عند احتسابها لربح الصافي لم تقم بقسمة المصاريف على 3 ثم ضربها في 7 للحصول على نسبة 70 % الخاضعة للضريبة بل قامت بضربها في 11 وأن ذلك من شأنه أن يجعل الضريبة أكثر من 70 % وذلك دون أي سند واقعي أو قانوني.

وحيث ثبت للمحكمة وبعد تفحص الطريقة المتبعة من مصالح الجباية في إحتساب الضريبة الموظفة على المعقب، أنها شملت إحتساب نسبة الأداء على القيمة المضافة التي يخضع لها نشاط المعقب خلال السنوات التي شملتها المراجعة الجبائية المعمقة والتي تساوي 10 بالمائة، وعليه فإن الإدارة لم ترتكب خطأ في طريقة الحساب مثلما تم التمسك به، وعليه يتجه رد المطعن المائل.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة:

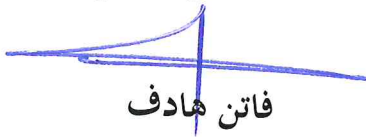
أولاً: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

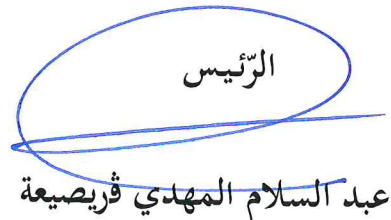
وصدر هذا القرار عن الجلسة العامة القضائية للمحكمة الادارية برئاسة الرئيس الأول السيد عبد السلام المهدي فريصية وعضوية السيدات والسادة رؤساء الدوائر التعقيبية والاستشارية حاتم بنخليفة وسامية البكري وسميرة قيزة ونعيمة بن عاقلة وكلثوم مرييح وخالد بن يوسف وعادل بن حمودة ورؤساء الدوائر الاستئنافية نائلة القلال ومراد بالحاج علي والطاهر العلوي ومليكة الجندوبي وشويخة بوسكاية وعماد غابري و المستشارين جهان الهرمي وسماح عميرة.

وتلي علنا بجلسة يوم 8 مارس 2021 بحضور كاتبة الجلسة السيدة منى بن علي.

المستشارة المقررة


فاتن هادف

الرئيس


عبد السلام المهدي فريصية

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي