

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 310012

تاريخ القرار: 26 أفريل 2010

قرار تعقيب

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

30 جوان 2010

المعقب: الك، نائبه الأستاذ

من جهة،

والمعقب ضدها: الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93 بتونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقب المذكور أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 26 ديسمبر 2008 تحت عدد 310012 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس تحت عدد 55429 بتاريخ 7 ماي 2008 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع بصفته محاميا إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على الدخل والأقساط الإحتياطية و الأداء على القيمة المضافة والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء و المعلوم على المؤسسات ذات السبينة الصناعية أو

التجارية أو المهنية و الأداء على التكوين المهني والخصم من المورد عن الفترة الممتدة من سنة 2001 إلى 2004 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 24 ماي 2006 تحت عدد 2006/5376 يقضي بإلزامه بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره: ( 73.915.253د) أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 07 ديسمبر 2006 تحت عدد 2224 يقضي بقبول الاعتراض شكلا و رفضه موضوعا و تأييد قرار التوظيف الاجباري المطعون فيه فاستأنف المطالب بالضريبة الحكم المذكور لدى محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت حكما المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المدلى بها من الأستاذ نيابة عن المعقّب بتاريخ 21 فيفري 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة الملف إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

أولا : سوء تأويل أحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنّ طريقة التوظيف باطلة باعتبار أنّ اعتماد نسبة 30 بالمائة من أعباء الاستغلال لاستنتاج المقاييس الخام في حدود 70 بالمائة لا تمكّن من ضبط حقيقة وعاء الضريبة المتعلق بنشاطه كمحامي وأنّه كان على مصالح المراقبة الجبائية، الإستناد إلى معطيات واقعية تتعلّق بالنشاط المذكور من خلال إحصاء الأعمال التي قام بها والقضايا التي تولّى النيابة فيها، لا أنّ تتولّى بمكاتبها القيام بعملية ضرب وطرح وجمع لتنتهي إلى ضبط الأداء المستوجب .

ثانيا : خرق أحكام الفصلين 51 و54 من مجلة الضريبة على الدخل بمقولة أنّ المحكمة خرقت الفصلين المذكورين لما أخضعت الأقساط الاحتياطية إلى عملية المراجعة والحال أنها لا تمثل أداءات في حد ذاتها وهي غير قابلة للتعديل أو للمراقبة .

ثالثاً: خرق منشور وزارة المالية عدد 3177 الصادر بتاريخ 24 أبريل 1993 بمقولة أنّ مصالح الجباية لم تطلب منه تقديم دفتر تقييد القضايا المنصوص عليه صلب أحكام المنشور.

رابعاً: سوء التعليل، بمقولة أنّ ما ذهبت إليه محكمة الحكم المنتقد مخالف للمنطق القانوني ذلك أنها قلبت عبء الإثبات في النزاع المنشور لديها حين اعتبرت انه هو المطالب بإثبات وجود دفتر القضايا في حين أنّ عبء الإثبات محمول على الإدارة لأنه هو مطالب بمسك الدفتر وليس بإثبات وجوده من عدمه وعليه يكون الحكم المطعون فيه ضعيف التعليل .

وبعد الإطلاع على تقرير الردّ على مستندات التعقيب الوارد من الإدارة المعقّب ضدّها بتاريخ 23 ماي 2009 والذي دفعت بمقتضاه برفض التعقيب شكلاً لتولي الأستاذ جمور الإمضاء بالنسابة عن الأستاذ دون أن يكون ثابتاً أنّه مرسم بالتعقيب في ذلك التاريخ واحتياطياً طلبت رفض التعقيب أصلاً بالاستناد إلى ما يلي:

**عن خرق الفصل 22 من مجلة الضريبة:** إنّ الفقرة الفرعية (1) من الفقرة 1 من الفصل 22 من مجلة الضريبة نصت على مبدأ عام مفاده أن الربح المتأتّي من نشاط أو مهنة غير تجارية والذي يؤخذ بعين الاعتبار عند ضبط الدخل الجملي للمطالب بالأداء هو ربح صافي يتكون من الفارق بين المحصول الخام الذي يحققه المطالب بالأداء أثناء السنة المدنية والأعباء التي يستلزمها نشاطه أثناء نفس السنة وهناك طريقتين لضبط الربح الصافي: طريقة حقيقية تستند إلى المحاسبة بالنسبة للذين يثبتون أنهم يمسون محاسبة مطابقة لأحكام القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 1996/12/30 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات وطريقة تقديرية تتمثل في ضبط ربح صافي تقديري يساوي 70 بالمائة من مبلغ المقاييس الخام المحققة بالنسبة للمطالبين بالأداء الذين يختارون ذلك النظام عند قيامهم بإيداع تصاريحهم السنوية وحيث تبين أن المعقب اختار عند قيامه بإيداع تصاريحه السنوي تطبيق نسبة 70 بالمائة ولإدارة نسخ من التصاريح بالضرية التي اكتتبها المعقب والتي تؤكد ذلك .

عن المطعن المأخوذ من خرق الفصنين 51 و54 من م الضريبة : استقر فقه قضاء المحكمة الإدارية على خضوع الأقساط الاحتياطية إلى عملية المراجعة باعتبار أنّ تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية.

عن المطعن المأخوذ من مخالفة المنشور عدد 3177 الصادر بتاريخ 1993/04/24: خلافا لما ادعاه نائب المعقب فإنّ الإدارة طلبت من هذا الأخير تقديم جميع الدفاتر والسندات والوثائق المعنية بالمراجعة الجبائية وذلك منذ إعلامه طبق الفصل 39 من م ح ا ج وهو ثابت حسب الإعلام بالمراجعة عدد 2005/384 بتاريخ 22 جوان 2005.

عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل: يعدّ طعنا غير جدّي لأنه تمّ التعرّض له ضمن المطعن الثالث وقد بينت الإدارة أنها طالبت بمدها بكل الدفاتر والوثائق منذ إعلامه بالمراجعة ولم تقلب المحكمة عبء الإثبات بل أنّ البيئة على من ادعى وطالما أنّ المعقب هو الذي ادعى وجود دفتر مخصّص لتقييد القضايا التي قبلها من منوّبيه فهو المطالب بالإدلاء به إلى مصالح الجباية .

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وبعد الإطلاع على مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وبعد الإطلاع على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة

المرافعة المعينة ليوم 29 مارس 2010 وبها تلت الاستشارة السيّدة بـ

ملخصا من التقرير الكتابي لزميلتها السيدة سـ و حضر الأستاذ

نيابة عن الأستاذ، نائب المعقب ورافع في حقّ علي

ضوء منكرة التعقيب طالبا قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم

المطعون فيه وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بتقريره في الرد على مذكرة التعقيب ،

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 12 أبريل 2010، وبها قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضات لجلسة يوم 26 أبريل 2010.

وبها وبعد المفاوضات القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث دفعت الجهة المعقب ضدها برفض التعقيب شكلا لعدم وجود في الملف ما يثبت أن الأستاذ مرسوم لدى التعقيب في تاريخ امضائه بالنيابة عن الأستاذ

وحيث ثبت للمحكمة بالاطلاع على جدول المحامين المرسمين لدى التعقيب أن الأستاذ جمور مرسوم لدى التعقيب مما يتجه معه رفض هذا الدفع الشكلي. وحيث قدم مطلب التعقيب في آجاله القانونية ممن له الصفة والمصلحة واستوفى جميع مقوماته الشكلية الجوهرية مما يتجه معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصلين 51 و 54 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تمسك نائب المعقب بخرق محكمة الحكم المنتقد للفصلين 51 و 54 من مجلة الضريبة لما أخضعت الأقساط الاحتياطية إلى عملية المراجعة والحال أنها لا تمثل أداءات في حد ذاتها وهي غير قابلة للتعديل أو للمراقبة .

وحيث ينص الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات على أنه: " باستثناء المستغنين في الفلاحة و الصيد البحري و الحرفيين الخاضعين لنظام التقديري و الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الإلزامية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المنويين

الخاضعين للضريبة على الشركات و الأشخاص 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.

وحيث ينصّ الفصل 66 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنه: "توظّف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدّم في الآجال القانونية التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و 52 و 56 إلى 61 من هذه المجلة أو الذي قدم تصريحاً منقوصاً أو مغلوطاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملاته و كذلك في الخصم والتسبقات."

وحيث يستخلص من مقتضيات الفصلين المشار إليهما أعلاه أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطة ارتباطاً وثيقاً بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات.

وحيث لئن كانت الأقساط الإحتياطية لا تتمثل أداءً مستقلاً و إنما طريقة من طرق الدفع ، فإنّ ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أنّ تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية.

وحيث وفي حكم ما سبق ، فإنّ ما تمسكّ به نائب المعقّب من إخراج الأقساط الإحتياطية من مجال تطبيق الأداء و انفصالها عن أسس احتساب الأداء في غير طريقه لتعارضه مع النصوص المنطبقة وما درج عليه فقه قضاء هذه المحكمة، ممّا يتعيّن معه رفض المطعن المائل.

#### عن المطعن الأول والمطعن الثالث والمطعن الرابع مجتمعة لوحدّة القول فيها:

حيث تمسكّ نائب المعقّب بأن اعتماد نسبة 30 بالمائة من أعباء الاستغلال لإنتاج المقاييس الخام في حدود 70 بالمائة لا تمكّن من ضبط حقيقة وعاء الضريبة المتعلق بنشاطه كمداامي وأنّه كان على مصالح المراقبة الجبائية الإستناد

إلى معطيات واقعية تتعلق بالنشاط المذكور من خلال إحصاء الأعمال التي قام بها والقضايا التي تولى النيابة فيها، لا أن تتولى بمكاتبها القيام بعملية ضرب وطرح وجمع لتنتهي إلى ضبط الأداء المستوجب جزافيا ودون أن يكون تدخلها المذكور مؤسسا واقعا وقانونا .

وحيث يتبين من أوراق الملف أنه لا جدل في إنصواء المعقب بموجب نشاطه كمحام في ما يتعلق بالضريبة على الدخل صلب نظام الربح التقديري المنصوص عليه صلب الفقرة II من الفصل 22 من مجلة الضريبة.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ما يلي : " I - يتكون ربح الأنشطة غير التجارية من الفارق بين المحاصيل الخام المحققة أثناء السنة المدنية و الأعباء التي يستلزمها الإستغلال أثناء نفس السنة.

تطبق أحكام الفصول 10 إلى 20 من هذه المجلة على الأشخاص الذين يثبتون مسكهم لمحاسبة طبقا للتشريع المحاسبي.

II - غير أنه يمكن للمعنيين بالأمر إختيار إخضاعهم للضريبة على أساس ربح تقديري يساوي 70% من مبلغ مقابيضهم الخام المحققة و ذلك عند القيام بإيداع تصريحهم بالضريبة على الدخل.

وحيث يستروح من أحكام الفصل المذكور من جهة أولى ، أن المشرع خول للأشخاص الذين يحققون أرباحا غير تجارية إختيار الخضوع إما إلى النظام الحقيقي الذي يقوم على تحديد الدخل باعتماد الفارق بين المقابيض الخام المحققة أثناء السنة المدنية و الأعباء التي يستلزمها الإستغلال أثناء نفس السنة أو نظام الربح التقديري الذي يقوم على اعتماد الدخل في حدود 70% من المقابيض الخام .

وحيث من جهة ثانية ، أخضع المشرع الأشخاص الذين يختارون الخضوع إلى النظام الحقيقي إلى واجب مسك محاسبة طبق الفصول من 10 إلى 20 من مجلة الضريبة في حين لا يخضع المنضوون تحت نظام الربح التقديري سوى لمداك دفتر مرقم و مؤشر عليه من مصالح المراقبة الجبائية تسجل به يوميا

المقاييس والمصاريف طبق أحكام الفقرة الثالثة من الفصل 62 من مجلة الضريبة.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق ولإجراءات الجبائية ما يلي: "يمكن لمصالح الجباية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضع الجبائية للمطالب بالأداء. ويحق لها أن تضبط الأداء و تصح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية والفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق بالاستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة".

وحيث اقتضت أحكام الفصل 38 من نفس المجلة تشمل المراجعة المعمقة للوضع الجبائية كامل الوضع الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها و تستند على المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها و على المعلومات والوثائق و القرائن الفعلية و القانونية في كل الحالات".

وحيث لئن أجاز المشرع لمصالح المراقبة الجبائية الاستناد إلى القرائن القانونية والفعلية لإعادة ضبط وعاء الضريبة المستوجبة من دون أن يلزمها باللجوء إلى قرينة بعينها دون أخرى فإن استناد مصالح المراقبة الجبائية لهذا الأسلوب في التوظيف يجب أن تؤسس فيه القرينة على عناصر واقعية ومعطيات مادية تتعلق بحقيقة النشاط لا أن تبنى على مجرد الاستنباط الجزافي من أرقام ونسب محضة .

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أنه فضلا عن أن مصالح المراقبة الجبائية لم تدل بالعناصر الواقعية التي مكنتها من ضبط أعباء استغلال وتسيير مكتب المعقب المذكور أعلاه ، فقد كان عليها بناء قرائن التوظيف على سند مادي بالتنظير مع نشاط مماثل أو بالتقصي لدى كتابات المحاكم لضبط عدد القضايا التي ناب فيها المعني بالأمر ، أمّا والأمر على خلاف ما ذكر ، يكون تقدير إدارة الجباية جزافيا ومفتقدا لما يدعّمه واقعا وقانونا ، مما يتّجه معه قبول الطاعن المشار إليها أعلاه وفض الحكم المطعون فيه على أساسها.



## ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً و أصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

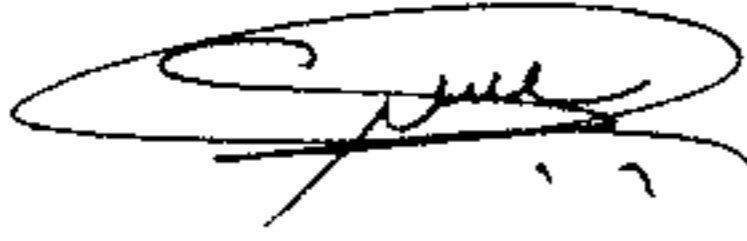
وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدة ش بو والسيد ع

ع

وتلي علنا بجلسة يوم 26 أفريل 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة

النفزي .

المستشارة

  
ب د

الرئيس

  
محمد فوزي بن حماد

الكتب العام للمحكمة الإدارية  
الإضاء: تحت إشراف السيد فوزي