



قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

القضية عدد: 313984
تاريخ القرار: 30 أفريل 2019

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرها

من جهة،

نائبها الأستاذ

مقرها

والمعقّب ضدها :

الكائن مكتبه

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 9 ديسمبر 2013 تحت عدد 313984 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بالمنستير بتاريخ 16 أفريل 2013 في القضية عدد 1144 والقاضي نصه بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت إلى مراجعة جبائية أولية لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة بعنوان سنوات 2003 و2004 و2005 و2006 والأقساط الإحتياطية بعنوان سنوات 2004 و2005 و2006 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2009/7796 بتاريخ في 14 سبتمبر 2009 يقضي بمطالبتها بأداء مبلغ قدره 6.544،171 د أصلا وخطايا فتولت المعنية بالأمر الإعتراض عليه أمام المحكمة الابتدائية بالمنستير التي تعهدت بالقضية وأصدرت حكما فيها عدد 907 بتاريخ 25 ماي 2010 يقضي

إبتدائيا بالرجوع في قرار التوظيف الإجباري للأداء الصادر بتاريخ 14 سبتمبر 2009 تحت عدد 7796 وحمل المصاريف القانونية عليها. فتولت المعقبة الطعن فيه بالإستئناف أمام محكمة الإستئناف بالمنستير التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّاع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من المعقبة بتاريخ 10 جانفي 2014 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار الإستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية من جديد إلى محكمة الإستئناف المختصة لتعيد النظر فيها بهيئة جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها وذلك بالإستناد إلى سوء تأويل محكمة الحكم المنتقد لأحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لما قضت بتأييد حكم البداية الذي قضى بالرجوع في قرار التوظيف الإجباري لإعتماده على طريقة غير قانونية في مراجعة الأداء بمقولة أن الفصل 22 من مجلة الضريبة ضبط طريقتين لتحديد أرباح المهن الغير تجارية طريقة تستند إلى المحاسبة بالنسبة للمطالبين بالأداء الذين يمسكون محاسبة وطريقة تقديرية تتمثل في ضبط ربح صافي تقديري يساوي 70 في المائة من مبلغ المقايض الخام المحققة بالنسبة للمطالبين بالأداء الذين يختارون ذلك النظام وأن ما قامت به مصالح الجباية يعدّ عملية محاسبية والتي كانت متوقفة على معلومة متوفرة لديها والمتعلقة بالمصاريف التي بذلتها المطالبة بالأداء والتي تمثل 30 في المائة من مجموع المداخيل الخام وأن المعنية بالأمر لم تقدح في حجم المصاريف التي إعتدتها مصالح الجباية والتي إستقتها من القائمة المقدمة من المعنية بالأمر نفسها بما يقيم الدليل على صحة القرائن التي إعتدتها مصالح الجباية في توظيف الأداء على المطالبة بالأداء فضلا عن أن فقه قضاء هذه المحكمة قد أيد التوجه المعتمد من قبل الإدارة.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 28 مارس 2019، وبها تلت المستشار السيدة نيابة عن زميلها المستشار المقرّر السيد ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمطلب التعقيب ولم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 30 أفريل 2019.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرح بما يلي :

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب مّن له الصفة والمصلحة وفي الآجال القانونيّة واستوفى بذلك جميع المقومات الشكليّة، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

حيث إقتضى الفصل 69 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية أنه "يتم إبلاغ المذكرات وغيرها من الوثائق حسب الصيغ العادية المتبعة من طرف العدول المنفذين أو حسب الصيغ المنصوص عليها بقوانين خاصة بالنسبة للدولة أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الجماعات المحلية".

حيث تبين بالإطلاع على أوراق القضية أن نائب المعقب ضدها تولى بتاريخ 25 فيفري 2014 الإدلاء بتقرير في الرد تضمن ما يفيد تبليغه مباشرة للمعقبة مخالفاً بذلك أحكام الفصل 69 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية، الأمر الذي يتجه معه الإعراض عنه.

عن المطعن الوحيد المتعلق بمخالفة الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

حيث تمسكت المعقبة بأن الحكم المطعون فيه إتسم بسوء تأويل المحكمة المنتقد حكمها لأحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لما قضت بتأييد حكم البداية الذي قضى بالرجوع في قرار التوظيف الإجباري لإعتماده على طريقة غير قانونية في مراجعة الأداء بمقولة أن الفصل 22 من مجلة الضريبة ضبط طريقتين لتحديد أرباح المهن الغير تجارية طريقة تستند إلى المحاسبة بالنسبة للمطالبين بالأداء الذين يسكون محاسبة وطريقة تقديرية تتمثل في ضبط ربح صافي تقديري يساوي 70 في المائة من مبلغ المقايض الخام المحققة بالنسبة للمطالبين بالأداء الذين يختارون ذلك النظام وأن ما قامت به مصالح الجباية يعد عملية محاسبية والتي كانت متوقفة على معلومة متوفرة لديها والمتعلقة بالمصاريف التي بذلتها المطالبة بالأداء والتي تمثل 30 في المائة من مجموع المداخيل الخام وأن المعنية بالأمر لم تقدر في حجم المصاريف التي إعتمدها مصالح الجباية والتي إستقتها من القائمة المقدمة من المعنية بالأمر نفسها بما يقيم الدليل على صحة القرائن التي إعتمدها مصالح الجباية في توظيف الأداء على المطالبة بالأداء فضلا عن أن فقه قضاء هذه المحكمة قد أيد التوجه المعتمد من قبل الإدارة.

وحيث إقتضى الفصل 22 من مجلة الضريبة على أنه " I . يتكون ربح الأنشطة غير التجارية من الفارق بين المحاصيل الخام المحققة أثناء السنة المدنية والأعباء التي يستلزمها الاستغلال أثناء نفس السنة. تطبق أحكام الفصول 10 إلى 20 من هذه المجلة على الأشخاص الذين يثبتون مسكهم لمحاسبة طبقا للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

II. غير أنه يمكن للمعنيين بالأمر اختيار إخضاعهم للضريبة على أساس ربح تقديري يساوي 70% من مبلغ مقايضهم الخام المحققة وذلك عند القيام بإيداع تصريحهم بالضريبة على الدخل. III . في صورة خضوع المعنيين بالأمر بعنوان سنة ما للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي يكون هذا النظام نهائيا ولا يمكن الرجوع فيه".

وحيث إستقر فقه قضاء هذه المحكمة على إعتبار أن التقييم التقديري يعتبر من القرائن القانونية التي يمكن لمصالح الجباية اعتمادها في التوظيف كلما اتضح لها وجود تباين بين هذا التقييم وبين المداخل المصروح بها وتمكن هذه الطريقة من ضبط دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أخذا بعين الإعتبار المبررات التي يمكن أن يقدمها المعني بالأمر لإثبات كيفية تمويل نفقاته ونمو ثروته.

وحيث إستقر علاوة على ذلك أن المراجعة الأولية في إطار نظام الربح التقديري تقتضي أن تتولى مصالح الجباية في مرحلة أولى ضبط المقايض الخام للمطالب بالأداء بالإستناد إلى دفتر المقايض والمصاريف وإن تعذر ذلك إلى القرائن القانونية والفعلية وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لديها وفق ما تخوله أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ثم تتولى في مرحلة ثانية ضبط الربح التقديري الخاضع للضريبة على الدخل والذي حدده المشرع بطريقة جزافية بنسبة 70 % من مبلغ المقايض الخام التي تم تحديدها مسبقا.

وحيث يتبين بالإطلاع على الحكم المطعون فيه أن محكمة الإستئناف إعتبرت أنه "خلافا لما تمسكت به إدارة الجباية فإن الفصل 22 من مجلة الضريبة كان واضحا في بيان طريقة إحتساب الأداء المستوجب عندما إختار المطالب بالأداء النظام التقديري. فقد نصت الفقرة الثانية من ذلك الفصل أن تحديد ذلك الأداء يكون على أساس ربح تقديري يساوي 70 % من مبلغ المقايض المحققة وهذا يفترض حتما تحديد مبلغ المقايض الخام قبل تحديد الربح ويكون تحديد هذه المقايض إنطلاقا من التصاريح التي يدلي بها المطالب بالأداء وإذا ما إتضح للإدارة عدم تطابق تلك التصاريح مع حقيقة مداخل المطالب بالأداء كان

بإمكانها مراجعة الأداء بالطرق المخولة لها قانونا وصولا إلى تعديل رقم المقاييس المصرح بها ومن ثم تحديد مبلغ الربح المحقق على أساس نسبة 30 % من تلك المقاييس أما القول بأن تصحيح رقم المعاملات يكون بإعتبار بأن المصاريف المصرح بها من المطالب بالأداء تمثل 30 % من المقاييس الخام فهو مخالف للطريقة التي جاء بها الفصل 22 المذكور ويتناقض مع إرادة المشرع. وحيث كان الحكم الابتدائي لما قضى على ذلك الأساس بالرجوع في قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه لإعتماده على طريقة غير قانونية في مراجعة الأداء يكون في طريقه واتجه لذلك إقراره وحمل المصاريف القانونية على المستأنف".

وحيث يتبين بالإطلاع على أوراق القضية أن المعقب ضدها تخضع في إطار ممارستها لنشاط المحاماة إلى النظام التقديري. وقد تبين لإدارة الجباية أثناء إجراء مراقبة أولية للتصاريح الجبائية للمطالبة بالأداء وجود تباين بين المصاريف والمداخيل المصرح بها تولت على إثرها الإدارة إعادة إحتساب مداخيل المعنية بالأمر وذلك بإعتبار مصاريف الإستغلال المبذولة من قبل هذه الأخيرة تمثل 30 في المائة من مجموع المداخيل الخام وتولت إعادة إحتساب الأداء المستوجب على ذلك الأساس.

وحيث يخلص مما تقدم بيانه أن تطبيق النظام التقديري على وضعية المعقب ضدها على النحو الذي إقتضته أحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة يقتضي أن تتولى إدارة الجباية تحديد رقم المعاملات الخام أولا ثم ومن خلاله إعتبار أنّ 70 % من رقم المعاملات يمثل ربحا وأنّ 30 % منه بمثابة أعباء وهو ما لم تلتزم الإدارة باتباعه إذ قامت بقلب طريقة احتساب الأداء بأن انطلقت من استنتاج عكسي بأن حدّدت المصاريف التي بذلتها المطالبة بالأداء بمناسبة مباشرتها لمهنة المحاماة للتوصل من خلالها إلى تحديد رقم المعاملات الخام والحال أن الأعباء لا يمكن أن تعكس بصورة ثابتة المقاييس وبالتالي فإن الطريقة المعتمدة من الإدارة لا تتسم بالدقة اللازمة حتى يتسنى الأخذ بها ذلك أن القرائن التي اعتمدها الإدارة ليست قوية وليست كافية لإثبات صحة التوظيف فضلا عن مخالفتها للقانون ولا تمثل بأيّ حال مرجعا لتحديد الربح الصافي، بما يكون الحكم المطعون فيه في طريقه ومطابقا لأحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة لما خلص إلى تأييد حكم البداية القاضي برفض قرار التوظيف الإجباري، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن المائل كرفض التعقيب على ذلك الأساس.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة سميرة قيزة وعضوية
المستشارين السيدتين نعيمة العرقوبي وسماح عميرة.

وتلي علنا بجلسة يوم 30 أفريل 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرّر
مهمّة
مراد بن مولّي

رئيسة الدائرة
سميرة قيزة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لطفي الخالدي