



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقب:

نائبته الأستاذة

الكائن مكتبها

من جهة،

والمعقب ضدها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني الكائن

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذة نيابة عن المعقب المذكور أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 6 ديسمبر 2013 تحت عدد 313979 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 3 أكتوبر 2012 تحت عدد 36725 والقاضي نصّه بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين شملت الفترة الممتدة من سنة 2002 إلى سنة 2007 ونتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداءات تحت عدد 2010/58 بتاريخ 12 أبريل 2010 يقضى بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 227.247,467 دينار

أصلا وخطايا. فاعترض عليه المعقب لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت الحكم عدد 4460 بتاريخ 13 أبريل 2011 والقاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2010/58 الصادر بتاريخ 12 أبريل 2010 مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من الأداء المستوجب إلى حدود مائة وتسعة وثمانين ألفا وثمانمائة ديناراً ومليمتين 377 (189.882,377د) أصلا وخطايا فاستأنفته المعقب ضدّها أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيه حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة بتاريخ 31 جانفي 2014 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم الاستئنائي المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف المختصة للنظر فيه بهيئة حكمية جديدة بالاستناد إلى ما يلي:

-المطعن الأوّل: خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت عمل الإدارة بخصوص التعديلات التي أدخلتها على وضعية منوها الجبائية بناء على مراجعة جبائية أجريت على شركة وذلك دون أن تدلي بهذه المراجعة والأرقام التي تضمنتها ولا بما يفيد مصادقة منوها عليها علاوة على أنّ قرار التوظيف الإجباري لم يبين الطريقة التي تمّ توخّتها الإدارة للتوصّل إلى الأرقام التي تضمّنتها والحال أنّ الفصل 50 المذكور اشترط أن يكون قرار التوظيف معلّلا وبالتالي تكون الإدارة ملزمة بتعليل اللجوء للتوظيف الإجباري عبر القرائن الواقعية والقانونية المؤسّس عليها قرارها وهي ملزمة كذلك بإطلاع المطالب بالأداء وكذلك قاضي الجباية على الطريقة التي اعتمدها والوثائق التي بنت عليها القرار حتى لا تظلّ مجرد تخمين وافترض، وأنّه كان على محكمة الحكم المطعون فيه أن تطلب من المعقب ضدّها جميع القرائن والوثائق التي اعتمدت عليها لتعديل الوضعية الجبائية لمنوها كتقديم حجج قانونية تبين صحة الأرقام التي توصلت إليها باعتبار أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء محمول عليها.

-المطعن الثاني: سوء تطبيق الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت عمل الإدارة بخصوص ضبط مداخيل الأوراق المالية بالاعتماد على منابه من النقص في أرقام المعاملات في رأس مال الشركة التي هو شريك فيها بمقولة أنّ الأرباح الخفية الواقع ضبطها على مستوى الشركة قرينة على توزيعها بطريقة مخفية على الشركاء والحال أنّ فلسفة الفصل 30 تقتضي في مرحلة أولى إثبات وجود مرائب محققة فعلا ثم في مرحلة ثانية إثبات أنّ هاته المرائب وزعت فعلا بين الشركاء أو وضعت على ذمتهم مباشرة أو بواسطة، هذا علاوة على أنّ

الفصل 30 لا ينصّ على وجوبية دفع الضريبة على تلك المبالغ وبالتالي لا نجد أيّ أثر لاستثناء مبدأ عدم الازدواج الضريبي وأنّ المبادئ الدستورية العامة تقتضي أنّه لا أداء بدون نصّ، وفي قضية الحال اعتمدت المعقب ضدّها على أحكام النقطة 2 من الفصل 30 المبين أعلاه الذي يقتضي أنّه تعتبر مداخيل موزعة الأرباح المخفية في حين أنّ الأمر لا يتعلق بأرباح خفية مثلما ذهبت إليه الإدارة لأنّ الشخص المعنوي الذي يساهم منوبها في رأس ماله هي شركة " " قد تعرضت إلى مراجعة جبائية معمقة لنفس الفترة وتمّ على إثرها تعديل وضعيتها الجبائية في هذا الخصوص ووقع إبرام صلح معها وبالتالي فقد تمّ توظيف الأداء على هاته المرائب بين يدي الشركة المذكورة وبذلك تنتفي صفة المخفية عن تلك المرائب ولا يمكن اعتبارها كذلك مداخيل موزعة طبق أحكام الفصل 30 وبالتالي لا يمكن توظيف الأداء مرة أخرى بين يدي منوبها على نفس هاته الأرباح. كما أنّه بالرجوع إلى محاسبة منوبها ومحاسبة الشركة والتي تمّ قبولها من قبل الإدارة فإنّه يتبين أنّه لم يتم صرف تلك المبالغ للشركاء بمقتضى محضر جلسة وأيّما هي لازالت بالحساب الجاري للشركاء المفتوح لدى الشركة وأنّه لا يتم إخضاع هذه المبالغ للأداء إلا إذا وقع صرفها بصفة فعلية للشركاء باعتباره يشكل حدث إنشاء وفي غياب هذا الحدث ينتفي موجب التوظيف على هذه المبالغ وأنه بالنسبة لوضعية منوبها لم يقع صرف وقبض هاته المبالغ سيما وأنّ نشاط شركة " " سجل خسارة في سنوات التوظيف وهو ما أقرته المعقب ضدّها حينما تولت قبول الخسائر والاستهلاكات المؤجلة والتي تمّ ضبطها من الإدارة نفسها وهو دليل على عدم وجود مرائب للتوزيع.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 25 جوان 2014 والرامي إلى رفض التعقيب بالاستناد إلى ما يلي:

- بخصوص المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فدفعت بأنّ تعليل قرار التوظيف الإجمالي يفترض التنصيص على جملة من البيانات التي عدّها الفصل 50 المذكور ومنها ذكر المستندات الواقعية والمادية والقانونية التي تأسس عليها قرار التوظيف، وفي قضية الحال يتبين بالرجوع إلى قرار التوظيف الإجمالي الصادر في شأن المعقب ضدّه أنّه تمّ تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء بالاعتماد على المحاسبة وأيضاً بالاعتماد على المعلومات والقرائن الفعلية والقانونية المتمثلة في ضبط الدخل الصافي بعنوان مداخيل الأوراق المالية استناداً إلى مناب ذلك الأخير من النقص في أرقام المعاملات غير المصرح بها والذي أفرزته المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية التي خضعت لها شركة "التناك" والتي يساهم المعني بالأمر في رأس مالها بنسبة 90 بالمائة طبقاً لأحكام

الفقرة 2 من الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وأنه على خلاف ما تمسكت به نائبة المعقب فإنّ القرينة التي استندت إليها مصالح الجباية لتعديل الوضعية الجبائية لمنوبها واضحة وتم التنصيص عليها صلب قرار التوظيف الإجباري وهي ثبوت نقص في أرقام معاملات الشركة التي يساهم في رأس مالها بنسبة 90 بالمائة، كما تمّ ذكر السند القانوني وهي أحكام الفصول 29 والفقرة 2 من الفصل 30 و33 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وأحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مما يجعل قرار التوظيف معللاً.

- بخصوص المطعن المتعلق بسوء تطبيق أحكام الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، فدفعت بأنّه ثبت بالرجوع إلى الأوراق المطروفة بالملف وجود فارق هام بين رقم المعاملات المصرّح به من قبل شركة " " ورقم المعاملات المعدل بعد تدخل مصالح الجباية وقد أقرت المؤسسة المعنية بصحة ما انتهت إليه مصالح الجباية بموجب إمضاءها على اعتراف بدين في الغرض ويعتبر الاعتراف المذكور إقراراً صريحاً بوجود أرقام معاملات لم يتم التصريح بها بصفة قانونية وبالتالي اعتبرتها مصالح الجباية أرباحاً خفية تم توزيعها بين الشركاء وقد تحصل المعقب على نصيبه منها بقدر مساهمته في رأس مالها والبالغة قيمتها 90 بالمائة. وقد حصرت نائبة المعقب النزاع في مسألة الانتقال المادي لتلك المبالغ من الذمة المالية للشركة إلى ذمة منوبها والحال أنّ الفقرة الثانية من الفصل 30 الذي تأسس عليه قرار التوظيف لم يتعرض إلى هذا الشرط وإنما افترض ثبوت أرباح خفية لإخضاعها للضريبة بعنوان صنف مداخل الأوراق المالية، وفي قضية الحال لم يتم توزيع الأرباح بين الشركاء بصورة قانونية وبالتالي تحمل الأرباح على توزيعها بين الشركاء وهو ما حدا بالمشرع إلى عدم ربط الفقرة الثانية من الفصل 30 المتعلقة بالأرباح الخفية بأي شرط يذكر وإنما أطلق فيه ليستوعب جميع الأرباح الخفية دون أيّ استثناء. وطالما أنّ النقص البارز في رقم معاملات شركة " " أضحى مجهول المال ولم يثبت وجهة استعماله فهو يعتبر من قبيل الأرباح الخفية التي نصت عليها أحكام الفصل 30 (2) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ويكون الاستفادة في هذه الحالة هو الشريك. وما يدعم هذا الاتجاه هو نسبة مساهمة المعقب في رأس مال الشركة التي تعكس بصورة واضحة وضع ومكانة المعقب داخلها وتفسر بالتالي مآل أرقام المعاملات الخفية وتقييم الدليل على أنّ توزيعها قد تمّ بصورة فعلية وحقيقية بين يدي الشركاء.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالتصوّص اللاحقة له 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 20 ديسمبر 2018 وبما تمّ الاستماع إلى المستشار المقرر السيد
الكتابي ولم تحضر الأستاذة
نائبة المعقب وبلغها الاستدعاء ولم يحضر من يمثل الإدارة العامة
للأداءات وبلغها الاستدعاء.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 24 جانفي 2019.

وبما وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب ممّن له الصفة والمصلحة وفي ميعاده القانوني مستوفيا بذلك جميع مقوماته الشكلية وتعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تعيب نائبة المعقب على محكمة الاستئناف قضاءها بتأييد عمل الإدارة بخصوص التعديلات التي أدخلتها على وضعية منوها الجبائية بناء على مراجعة جبائية أجريت على شركة وذلك دون أن يبيّن قرار التوظيف الإجباري الطريقة التي تمّ توجيها للتوصل إلى الأرقام المضمنة به والحال أنّ الفصل 50 المذكور اشترط أن يكون قرار التوظيف معلّلا عبر بيان القرائن القانونية والواقعية المؤسس عليها ذلك القرار وأنّه كان على محكمة الحكم المطعون فيه أن تطلب من إدارة الجبائية جميع القرائن والوثائق التي اعتمدت عليها لتعديل الوضعية الجبائية لمنوها كتقديم حجج قانونية تبين صحة الأرقام المتوصل إليها.

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أنّه لم تتم إثارة هذا المطعن في الطور الاستثنائي وتمت إثارته لأول مرة في الطور التعقيبي الأمر الذي يجعله حريا بالرفض شكلا طبقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

عن المطعن المتعلق بسوء تطبيق الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب نائبة المعقب على محكمة الاستئناف قضاءها بتأييد عمل الإدارة بخصوص ضبط مداخيل الأوراق المالية بالاعتماد على منابه من النقص في أرقام المعاملات في رأس مال الشركة التي هو شريك فيها على اعتبار أنّ الأرباح الخفية الواقع ضبطها على مستوى الشركة قرينة على توزيعها بطريقة مخفية على الشركاء والحال أنّ فلسفة الفصل 30 تقتضي في مرحلة أولى إثبات وجود مرايح محققة فعلا ثم في مرحلة ثانية إثبات أنّ هاته المرائيح وزعت فعلا بين الشركاء أو وضعت على ذمتهم مباشرة أو بواسطة، في حين أنّ الأمر لا يتعلق بأرباح مخفية باعتبار أنّ شركة " تعرضت إلى مرجعة معمقة شملت نفس الفترة ووقع إبرام صلح في شأن ذلك وبالتالي فقد تم توظيف الأداء على هاته المرائيح بين يدي الشخص المعنوي وعليه تنتفي صفة المخفية على تلك الأرباح كما أنّه بالرجوع إلى محاسبة منوبها ومحاسبة الشركة لا يتبين أنّ تلك المبالغ تم تحريرها وصرفها فعليا للشركاء بمقتضى محضر جلسة وإنما هي لازالت بالحساب الجاري للشركاء المفتوح لدى الشركة فضلا عن كون المؤسسة سجلت خسارة ولا وجود تبعا لذلك لمرايح موزعة وبالتالي لا يمكن إخضاع تلك المبالغ للأداء ما لم يتم صرفها قانونا وبصفة فعلية للشركاء باعتباره يشكل حدث إنشاء وفي غياب هذا الحدث ينتفي موجب التوظيف على هاته المبالغ.

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ المعقب الذي ينشط في مجال خدمات الكهرباء البناء خضع إلى مراقبة جبائية معمقة شملت الفترة الممتدة من سنة 2002 إلى سنة 2007 عاينت على إثرها الإدارة إخلالا تمثل في عدم التصريح بمداخيل أوراق مالية تتمثل في منابه من النقص في رقم المعاملات الذي تمت معاينته إثر المراجعة المعمقة التي خضعت لها شركة آل تاك التي يساهم فيها المعقب بنسبة 90 بالمائة مما أدى إلى صدور قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه.

وحيث يقتضي الفصل 30 (2) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ما يلي: " تعتبر كمداخيل موزعة :

1. ما لم يقع إثبات ما يخالف ذلك، المبالغ التي توضع على ذمة الشركاء مباشرة أو بواسطة الغير بعنوان تسبقات أو قروض أو أقساط باستثناء تلك التي تسند بين الشركة الأم وشركاتها الفرعية.

وإذا أرجعت هذه المبالغ للشخص المعنوي، يخصم قسط الضرائب التي وظفت على هذه المبالغ من الضريبة المستحقة بعنوان السنة التي تم فيها الترجيع أو بعنوان السنوات اللاحقة.

2. المكافآت والامتيازات والأرباح الخفية.

3. مكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بصفتهم تلك ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة."

وحيث ينصّ الفصل 33 من ذات المجلة على ما يلي:"
يتكون الدخل الصافي من المبلغ الخام للمداخيل الموزعة كما هي معرّفة بالفصول 29 و30 و31 و32 من هذه المجلة."

وحيث يتبين من قراءة الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّ المداخيل الموزعة يمكن أن تأخذ عدّة صور إذ يمكن أن تحال إلى الشركاء في شكل تسبقات أو قروض أو أقساط وتدمج بطبيعتها تلك في قاعدة الأداء باستثناء الصورة التي ثبت فيها الشخص المعنوي خلاف ذلك بإقامة الدليل على أنّ المال سحب على وجه الإعارة كما أنّها يمكن أن تأخذ شكل مكافآت وامتيازات وأرباح خفية بصرف النظر عن من أسندت إليه.

وحيث ولئن أعفى المشرّع الأرباح الموزعة بصورة قانونية من الضريبة لتخفيف وطأة التوظيف المزدوج، فإنّه أخضع الأرباح الخفية للضريبة ووضع قرينة قانونية مفادها أنّ الأرباح الخفية يتمّ توزيعها بطريقة خفية على الشركاء.

وحيث طالما أنّ المعقب يمسك أغلبية المساهمة في رأس مال الشركة باعتباره يملك 90 بالمائة من الأسهم، فإنّه وفي غياب إدلائه بما يثبت مآل رقم المعاملات المخفي بمحاسبة الشركة، يكون المتمتع بالأرباح المخفية في حدود نسبة مساهمته ويكون الحكم المطعون فيه في طريقه بهذا الخصوص واتجه تبعاً لذلك رفض المطعن المائل.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

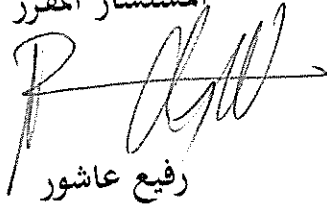
أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

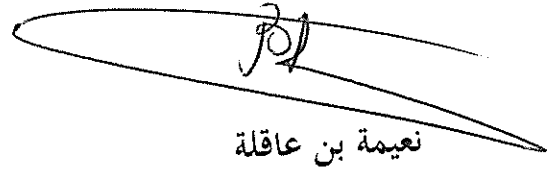
وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيدة نعيمة بن عاقلة وعضوية المستشارين السيدتين نادية نويرة ونرجس تيرة.

وتلي علنا بجلسة يوم 24 جانفي 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة أمينة غريبي .

المستشار المقرّر


رفيع عاشور

رئيسة الدائرة


نعيمة بن عاقلة

الكاتب العام للمندوبة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي