الجمهورية التونسيّة
مجلس الدّولة
المحكمة الإداريّة

الحمد لله.

القضية عدد : 311341
تاريخ الحكم: 11 فيفري 2013

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدّائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإداريّة
القرار الآتي نصّه بين :

المعقّب : ******** ، القاطن ********** ، نائبه الأستاذ ********** ، الكائن ********** ،

من جهة ،

والمعقّب ضدّه : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني ، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 92 ، تونس .

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ ********** نيابة عن المعقّب المذكور أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 25 جوان 2010 تحت عدد 311341 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن الدائرة المدنية الثانية بمحكمة الإستئناف بسوسة بتاريخ 24 مارس 2009 في القضيّة عدد 732 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا ورفضه أصلا وتأييد الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمّن وحمل المصاريف القانونية عليه .

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب استهدف بوصفه محاسبا لمراجعة معمّقة بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنيّة والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء ومعلوم الطابع الجبائي شملت الفترة المتراوحة بين 1 جانفي 2001 و31 ديسمبر 2004 أفضت إلى صدور قرار التوظيف الإجباري عدد 917 /2006 بتاريخ 5 ماي 2006 وللأداء على التكوين المهني عن الفترة المتراوحة بين 1 جانفي 2003 و31 ديسمبر 2004 يقضي بتحميله لفائدة خزينة الدولة مبلغا قدره واحد وخمسون ألفا وأربعمائة وخمسة وسبعون دينارا و879 مليمات (879 , 475 .51 د) أصلا وخطايا ، فاعترض المطالب

بالأداء على القرار المذكور أمام الدائرة الجبائية بالمحكمة الإبتدائية بسوسة التي تعهّدت بالملف وأصدرت حكمها بتاريخ 15 مارس 2007 في القضية عدد 893 القاضي بقبول الإعتراض شكلا ورفضه أصلا وإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وإجراء العمل به طبق نصّه وحمل المصاريف القانونية على المعترض وهو الحكم الذي استأنفه المعقّب لدى محكمة الاستئناف بسوسة التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن الماثل .

وبعد الاطلاع على مذكّرة الطعن المقدّمة من الأستاذ ********* نيابة عن المعقّب بتاريخ 23 أوت 2010 والرامية إلى قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة بالإستناد إلى ما يلي:

أوّلا – خرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ قرار التوظيف تولّى استبعاد المحاسبة الممسوكة من المطالب بالأداء وأقرّ بوجود إخلالات شكليّة وجوهريّة تشوبها تتمثّل خصوصا في عدم قيام المعقّب بإيداع نسخة من برنامج المحاسبة بالإعلامية وبعدم مسكه لدفتر الحسابات بخطّ اليد وبتحقيق حساب الخزينة لفائض سلبي فيما دفع المطالب بالأداء بشطط الطريقة المعتمدة من الإدارة نظرا لخلوّها من القرائن الفعلية والقانونية وذلك للأسباب التالية :

– لأنّ الإدارة لم تقم الدليل على وجود أدنى نقص في رقم المعاملات المصرّح به ،

– لأنّ المطالب بالأداء بادر بالإدلاء بقائمة مفصّلة في حرفائه والفاتورات الصادرة عنه وفي المبالغ المقبوضة منهم خلال المدّة موضوع التوظيف موثّقة بشهائد الخصم من المورد لحرفائه المعنيين ولم تدحضها الإدارة أو تثبت عدم شمولها لكامل رقم المعاملات ،

– لأنّ الإدارة لم تثبت إصدار المعني بالأمر لفاتورات غير مصرّح بها أو تعامله مع حرفاء غير مدوّنين بدفاتره أو تحقيقه لمقابيض غير مبررة أو مجهولة المصدر،

– لأنّ المعقّب بادر بتدعيم موقفه بشهادات كتابية صادرة عن حرفائه في ذكر المبالغ التي تولّوا دفعها إليه خلال المدّة موضوع التوظيف والتي كانت متطابقة مع الفواتير وهي إثباتات ذات حجيّة تقوم مقام الإستقصاء الذي تستند إليه الإدارة عادة في التوظيف، إلاّ أنّ ذلك لم يمنع محكمتي الطورين من تأييد قرار التوظيف المنتقد الذي غابت عنه القرائن الفعلية إذ إنبنى على دحض آلي لتصاريح المعقّب في غياب أيّ قرينة على عدم صحّتها .

ثانيا – خرق أحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات استنادا إلى ما يلي :

1 – تمسّك المعقب لدى قضاة الموضوع بخضوعه إلى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان أرباح المهن غير التجارية ضمن النظام الحقيقي وذلك بموجب الإختيار الشخصي والنهائي بصريح نصّ القانون وعند إيداع التصريح السنوي بالضريبة على الدخل كيفما تقتضيه الفقرتين الأولى والثالثة من الفصل 22 من مجلة الضريبة وهو ما يتعارض مع إقرار الإدارة ضمن القرار المنتقد بإعادة احتساب الربح الصافي وفق النظام التقديري أي باعتباره مساويا لنسبة 70 بالمائة من المداخيل التي أعيد تكوينها وهو ما أيّدته محكمة الأصل رغم الدفوع المقدّمة من المنوّب في هذا المضمار .

2 – إنّ إعادة تكوين رقم معاملات المنوّب في غياب أدنى دليل أو قرينة لدى الإدارة على وجود نقص فيه، ثمّ الإنطلاق من أعبائه المصرّح بها واعتبارها مساوية لنسبة 30 % من رقم المعاملات وهي طريقة غير متناسقة إذ تقوم على قبول أعباء المطالب بالأداء دون رقم معاملاته فضلا عن انحرافها بالإطار التشريعي لضبط الربح الصافي في صنف أرباح المهن غير التجارية والقائم عن الإنطلاق من المقابيض للوصول إلى الربح الصافي بإجراء طرح تقديري محدّد في سقف النسبة المتقدّم ذكرها وذلك بعنوان الأعباء، ممّا يجعل قضاء محكمة الموضوع مخالفا لأحكام الفصل 22 المذكور باعتبارها من قبيل الأحكام الآمرة التي لها مساس بالنظام العام ضرورة تعلّقها بكيفيّة ضبط قاعدة الأداء وارتباطها بمبدأ شرعيّة الأداء.

ثالثا – خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمة القرار المنتقد انتهت إلى تأييد قرار التوظيف الإجباري والحال أنّ المعقّب تولّى الإدلاء بتفاصيل رقم المعاملات وهويّة حرفائه والمبالغ المقبوضة منهم وحيال ذلك ظلّت الإدارة عاجزة عن دحض تلك الإثباتات أو القدح فيها . لذا ورغم إقامة المعقّب الدليل على موارده الحقيقيّة وعلى الشطط فيما وظّف عليه من أداء فإنّ محكمة الأصل أقرّت التوظيف معتبرة أنّ المطالب بالأداء لم يفلح في إثبات ذلك الشطط .

رابعا – فقدان التعليل ذلك أنّ المعقّب انتقد طريقة التوظيف التي تضمّنت إعادة تكوين رقم المعاملات بالإنطلاق من الأعباء عوضا عن المقابيض كما تمّ إخضاعه إلى النظام التقديري والحال أنّه ينضوي تحت النظام الحقيقي وذلك في غياب قرائن فعليّة تفيد حصوله على مبالغ غير مصرّح بها أو تعامله مع حرفاء غير مصرّح بهم إلاّ أنّ محكمة الحكم المنتقد أعرضت عن استعراض سائر المطاعن والدفوع القانونية رغم جديتها وتأثيرها المباشر في كيفيّة ضبط قاعدة الأداء وفي مدى قانونية طريقة التوظيف ككلّ .

وبعد الاطلاع على تقرير الإدارة العامة للأداءات في الردّ على مستندات التعقيب الوارد على كتابة المحكمة بتاريخ 25 أكتوبر 2010 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب أصلا وحمل المصاريف القانونية على المعقّب بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا – بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : تبيّن على إثر دراسة مصالح الجباية للمحاسبة التي يمسكها المعقّب وجود عدّة إخلالات تمّ التعرّض إليها بتقرير الإدارة المؤرخ في 5 ماي 2006 . كما ثبت من الناحية الشكلية عدم مسك المطالب بالأداء لدفتر الحسابات اليدوي مثلما تقتضيه أحكام الفصول 75 إلى 78 من القانون عدد 88 لسنة 1997 المؤرخ في 29 ديسمبر 1997 وعدم إيداع نسخة من برنامج الإعلامية المستعملة طبقا لأحكام الفقرة الثانية من الفصل 62 من مجلة الضريبة . أمّا من حيث المضمون فإنّ المحاسبة المقدمة من المعقّب لا تتضمّن عمليات مسجلة بحساب البنك رغم قيامه بدفع بعض المبالغ بواسطة صكوك بنكية من الحسابات المفتوحة لدى البنك العربي لتونس مما أفقد المحاسبة مصداقيتها . كما تبيّن لمصالح الجباية أنّ محاسبة المعني بالأمر تتضمّن رصيدا دائنا للخزينة خلال سنوات المراجعة وهو ما أقرّه المعني بالأمر صلب اعتراضه. ولكلّ هذه الأسباب تمّ استبعاد المحاسبة من قبل الإدارة وانتهاج الطريقة الخارقة للمحاسبة بالإستناد إلى القرائن القانونية والفعلية المشار إليها أعلاه . وعليه فإنّ تلك القرائن تظلّ قائمة على أسس سليمة وفق ما له أصل ثابت في محاسبة المطالب بالأداء .

ثانيا – بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة: يندرج نشاط المعقّب بوصفه محاسبا ضمن المهن غير التجارية ويخضع طبق أحكام الفصل 22 من مجلة الضريبة وجوبا إلى النظام الحقيقي طالما لم يعبّر عن اختياره للضريبة على أساس الربح التقديري ويكون ملزما قانونا بمسك محاسبة قانونية طبقا للتشريع المحاسبي للمؤسسات الجاري به العمل تبعا لما نصّت عليه أحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة . وأنّ الثابت من تقرير التوظيف الإجباري للأداء أنّ الإدارة تولّت استبعاد محاسبة المعني بالأمر كليّا نظرا للإخلالات التي شابتها كعدم مسك دفتر الحسابات وعدم إيداع نسخة من برنامج الإعلامية باعتباره يمسك محاسبة عن طريق الحاسوب إلى جانب عدم تضمين بعض العمليات بحسابه البنكي كما ثبت وجود رصيد دائن للخزينة خلال سنوات المراجعة فبادرت الإدارة بتوظيف الأداء استنادا إلى القرائن الفعلية والقانونية المستمدّة من محاسبة المعقّب طبقا لأحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أنّ المحاسبة ولئن تمّ رفضها لمسكها على غير الصيغة القانونية فإنّها تعتبر جزءا من القرائن التي يمكن الإعتماد عليها . وبناء على ما سلف بيانه فقد تمّ تعديل الوضعيّة الجبائية للمطالب بالأداء وذلك بأن أعادت الإدارة احتساب الأداء المستوجب بصفة تقديرية وذلك بتصحيح

رقم معاملاته السنوي وتحديد ربحه الصافي بناء على ما توفّر لديها من قرائن واقعيّة في غياب محاسبة قانونية معتبرة أنّ مصاريفه تمثّل نسبة 30 بالمائة من رقم معاملاته مع إضافة دخله المتأتي من رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة إلى سنة 2002، ممّا مكّنها من تحديد نسبة الربح الصافي وبالتالي ضبط الأداء المحمول على المعني بالأمر . وأنّ اضطرار الإدارة إلى اعتبار مصاريف المعقّب في حدود رقم معاملاته جاء نتيجة إتباعها للطريقة الخارقة للمحاسبة لعدم توفّر محاسبة قانونية و لم يكن ذلك في اتجاه إخضاع المعقّب للربح التقديري المنصوص عليه بالفصل 22 من مجلة الضريبة، وهو ما يترجم الخلط الذي وقع فيه المعقّب في الفصل بين طريقة احتساب الأداء وفق النظام التقديري المنصوص عليه صلب الفصل 22 من المجلة المذكورة وبين طريقة الإحتساب بصفة تقديرية كقرينة لتحديد الربح الصافي وبالتالي ضبط الأداء المستوجب ، وقد تفطّنت محكمة البداية لذلك الخلط كما أصابت محكمة الإستئناف بتأييدها للتوجّه الذي انتهى إليه قضاة الدرجة الأولى .

ثالثا – بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

لقد تولّت الإدارة طبقا للقاعدة المضمّنة بالفصل 65 المذكور وفي غياب تقديم محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي تعديل الوضعيّة الجبائية للمعني بالأمر وذلك بالإعتماد على القرائن القانونية والفعلية طبقا لأحكام الفصلين المشار إليهما أعلاه .كما ثبت من خلال تقرير التوظيف الإجباري للأداء أنّه تمّ استبعاد محاسبة المعني بالأمر لاحتوائها على العديد من الإخلالات فضلا عن أنّ المحاسبة ولئن تمّ رفضها لمسكها على غير الصيغة القانونية فإنّها تعتبر جزءا من القرائن التي يمكن الإعتماد عليها. وبناء على ذلك تمّ تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء واحتساب الأداء المستوجب بصفة تقديرية وذلك بتصحيح رقم معاملاته السنوي وتحديد ربحه الصافي بناء على ما توفّر للإدارة من قرائن واقعية في غياب محاسبة قانونية وذلك باعتبار أنّ مصاريفه تمثّل 30 بالمائة من رقم معاملاته مع إضافة دخله المتأتّي من رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة لسنة 2002 ممّا مكّن مصالح الجباية من تحديد نسبة الربح الصافي وبالتالي ضبط الأداء المحمول على المعقّب . وطالما بادرت الإدارة بتعليل قرار التوظيف على النّحو المذكور فإنّ عبء الإثبات يقع على المطالب بالأداء الذي يتعيّن عليه إثبات الشطط فيما توصّلت إليه الإدارة . ولئن أدلى المطالب بالأداء أثناء النزاع الجبائي بقائمة تضمّنت تفصيل رقم معاملاته وهويّة حرفائه والمبالغ المقبوضة منهم سعيا منه لإثبات الشطط فيما وقع توظيفه عليه من أداء فإنّ تلك القائمة لا ترقى إلى مرتبة الحجة التي يمكن الإستناد إليها قصد تعديل أسس التوظيف باعتبار أنّها تعدّ من قبل الحجج التي يعدّها المطالب بالأداء لنفسه طبقا للقاعدة المنصوص عليها بالفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود والتي تقتضي أنّ "ما يصدر من شخص لا يكون حجّة له " . وطالما كان الشرط الأساسي المتمثّل في إثبات الشطط من قبل المطالب

بالأداء لأسس التوظيف المعتمدة من قبل الإدارة غير متوفّر في وضعيّة الحال فإنّه لا يمكنه الإنتفاع بتعديل الضريبة المستوجبة. وأنّه لئن ناقش المطالب بالأداء طيلة مراحل التقاضي أسس التوظيف إلاّ أنّه لم يدل بما من شأنه أن ينفي النتائج التي توصّلت إليها الإدارة و لم يتوصّل إلى إثبات الشطط في التوظيف ممّا يجعل ما تمسّك به في هذا الخصوص مجرّدا وتكون محكمة الإستئناف بسوسة قد أحسنت تطبيق مقتضيات الفصل 65 من م.ح.إ.ج .

رابعا – بخصوص المطعن المتعلق بفقدان التعليل : يتبيّن بالرجوع إلى القرار الإستئنافي المنتقد تعرّض محكمة الإستئناف بسوسة لمختلف الدفوع المثارة من المعقّب والمتعلقة بخضوعه للنظام الحقيقي وبطريقة التوظيف المعتمدة من الإدارة ، وفي إطار ما هو مخوّل لها من سلطة، واستنادا إلى قرائن واقعيّة لتصحيح رقم معاملات المعقّب فإنّها تولّت الإعتماد على الطريقة التقديرية وذلك بالإقتصار على المصاريف لتحديد الربح الصافي لتنتهي على ذلك الأساس إلى تأييد الحكم الإبتدائي القاضي بإقرار قرار التوظيف الإجباري باعتبار أنّ المعني بالأمر لم يقم بإثبات الشطط في التوظيف الإجباري الذي خضع له ممّا يصيّر قضاء محكمة الإستئناف بسوسة مستجيبا لمتطلبات التعليل .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي تممته أو نقّحته وخاصة منها القانون الأساسي عـــدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليـــوم 21 جانفي 2013 , وبها تلا المستشـــار المقـــرّر السيّد أحمد سهيّل الراعي ملخّصا لتقريـــره الكتـــابي و لم يحضر نائب المعقّب ووجّه إليه الاستدعاء طبق القانون وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بتقرير ردّها على مستندات التعقيب .

إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلســـة يـــوم 11 فيفـــري 2013 .

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

في جهة الاستئناف:

حيث قدّم مطلب التعقيب في أجله القانوني ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى جميع شروطه الشكلية الجوهريّة ، لذا يتجه قبوله من هذه الناحية .

في جهة الأصل:

عن المطعنين المتعلقين بضعف التعليل وخرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ودون حاجة للخوض في بقية المطاعن:

حيث يعيب المعقّب على محكمة الإستئناف ضعف التعليل وخرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمّا قضت بإقرار الطريقة المعتمدة في التوظيف والحال أنّها لا تستند إلى أيّة قرائن فعلية أو قانونية إذ لم تقم الإدارة الدليل على وجود أدنى نقص في رقم المعاملات المصرّح به و لم تثبت إصدار المطالب بالأداء لفاتورات غير مصرّح بها أو تعامله مع حرفاء غير مدوّنين بدفاتره أو تحقيقه لمقابيض غير مبررة أو مجهولة المصدر، كما تجاهلت المحكمة الشهادات الكتابية الصادرة عنه والتي تثبت أنّ المبالغ المدفوعة إليه خلال المدّة موضوع التوظيف تتطابق مع الفواتير الصادرة عنه .

وحيث ينصّ الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنّه : " تشمل المراجعة المعمّقة للوضعيّة الجبائية كامل الوضعيّة الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وتستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كلّ الحالات .." .

وحيث يتّضح من أوراق الملف أنّ المعقّب يمسك محاسبة شابتها بعض الإخلالات ، فتمّ استبعادها من طرف الإدارة وانتهاج الطريقة الخارقة للمحاسبة بالإستناد إلى القرائن الواقعيّة والقانونية وذلك باعتبار أنّ مصاريفه تمثّل نسبة 30 بالمائة من رقم معاملاته .

وحيث أنّ وجود إخلالات بالمحاسبة لا يؤدّي آليّا إلى استبعادها وإنّما يتوقف ذلك على مدى أهميّة تلك الإخلالات ومدى تأثيرها في مصداقية المحاسبة .

وحيث عملا بذلك فقد كان على محكمة الحكم المنتقد تفحّص الإثباتات المقدّمة من المطالب بالأداء بغاية تجاوز الإخلالات التي شابت محاسبته ثمّ الإعراض عنها إن تبيّن لها غياب ما يبرّرها إلاّ أنّها تغاضت عنها وأعرضت عن مناقشتها ممّا يجعل حكمها المطعون فيه ضعيف التعليل ومخالفا لأحكام الفصل 38 المذكور أعلاه ويغدو تأييد محكمة الحكم المطعون فيه لقرار التوظيف الإجباري في غير طريقه من الوجهة القانونية واتّجه لذلك قبول هذين المطعنين ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس .

ولهذه الأسباب،

قضت المحكمة :

أولا : بقبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه واحالة القضيّة على محكمة الإستئناف بسوسة لتعيد النظر فيها بهيئة حكميّة جديدة .

ثانيا: بحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّها .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الرابعة برئاسة السيّد عبد السلام المهدي قريصيعة وعضويّة المستشارين السيّدين فريد الصغير والحبيب الأطرش .

وتلي علنا بجلسة يوم 11 فيفري 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة سماح الماجري .

رئيس الدائرة

عبد السلام المهدي قريصيعة

المستشار المقرّر

أحمد سهيل الراعي

الكاتب العام لمحكمة الإدارية

الإمضاء: صالح الحسيني