

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 314205

تاريخ القرار: 30 أبريل 2019

قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب: _____ ، نائبوه الكائن مكتبه

_____ ، والأستاذ الكائن مكتبه
_____ ، والأستاذ الكائن مكتبه

من جهة _____،

والمعقّب ضدّها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني مقرها

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ بتاريخ 27 مارس 2014 والمرسم بكتابة هذه المحكمة تحت عدد 314205 طعنا في الحكم الاستثنائي الصادر في القضية عدد 33893/28833 بتاريخ 21 نوفمبر 2012 عن محكمة الاستئناف بتونس والقاضي نصه "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجددا بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2010/36 الصادر بتاريخ 10 مارس 2010 وحمل المصاريف القانونية على المحكوم عليه."

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع إلى مراجعة جبائية معمقة بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للفترة المتراوحة بين سنتي 2002 و2004، مما ترتب عليه صدور قرار توظيف إجباري عدد 2010/36 بتاريخ 10 مارس 2010 يقضي بإلزامه بأن يؤدي مبلغا قدره ستمائة وثلاثين ألفا وثمانية دنانير و152 مليمات (630.008,152د). وتبعا لاعتراضه على القرار المذكور أصدرت المحكمة الابتدائية بتونس الحكم عدد 4342 بتاريخ 9 مارس 2011 والقاضي بنصه "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2010/36 الصادر بتاريخ 10 مارس 2010 مع تعديل نصه وذلك بالترول بالأداء المستوجب إلى حدود مائتين وواحد وسبعين ألفا ومائة وتسعة وثلاثين دينارا ومليمات 375 (271.139,375د) أصلا وخطايا." وتبعا للاستئناف المقدم من المعقب صدر الحكم المضمن منطوقه بالطالع موضوع التعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة بتاريخ 2 ماي 2014 والرامية إلى طلب قبول الدعوى شكلا وأصلا ونقض القرار الاستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس للنظر فيه مجددا بهيئة مغايرة مع الإعفاء والترحيع، بالاستناد إلى :

1. خرق أحكام الفصول 29 و30 و33 من مجلة الضريبة على الدخل: بمقولة أن ما تضمنه الحكم

المطعون فيه من: " أن الأرباح الخفية الراجعة للشريك على معنى الفصل 30-2 من م ض هو رقم المعاملات الخفي الذي تمت معاينته على مستوى محاسبة الشركة وليس الربح الصافي الذي حققته من مجموع أرقام معاملاتهما المصرح بها والخفية بعد طرح كل المشتريات والأعباء. وحيث أن ما وقع استنتاجه من الأرباح الخفية الراجعة للشريك تساوي منابه في رقم المعاملات المخفي على مستوى الشريك يتماشى مع ما اقتضته الفصول القانونية الآنفه الذكر وروح التشريع ضرورة أنه في الصورة التي تكون فيها الشركة تسجل خسائر هامة مقارنة معه رقم المعاملات ويتم بموجبها استبعاد تلك الخسارة وبالتالي، تكون النتيجة الجبائية المعدلة خسارة وحينها لا يتم مطالبة الشركة والشركاء بأي مبلغ وهو ما يتجافى مع ما ذهبت إليه محكمة البداية وكان بذلك حكمها في غير طريقه وتعين نقضه والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه لسلامته..." فيه تأويل خاطئ لأحكام الفصلين 29 و30 م ض د باعتبار أنه كان يتوجب على محكمة الاستئناف بتونس إثبات الطابع الفعلي للأرباح الموزعة وأنه تم قبضها من قبل المعقب مثلما اقتضى ذلك فقه قضائها، ومن ناحية أخرى، فإن المحكمة أسست موقفها على التخمين والافتراض

وهو ما يترتب عليه ضرورة استبعاد هذا العنصر تماما مثلما أقره فقه قضاء هذه المحكمة في مثل هذه المسائل.

2. خرق قواعد الإثبات في المادة الجبائية: بمقولة أن الخلل في التعديلات التي أدخلتها الإدارة على

وضعية المعقب، في قضية الحال، يرجع لخصوصيات القانون الجبائي في ميدان الضرائب المباشرة التي تكتسي علميا طابعا شفافا، إذ يسلط القانون الجبائي بحكم طبيعته الواقعية على الأنشطة الفعلية ويتعقب المداخيل الحقيقية، مبينا أن المعقب لم يتقاض هذه الأموال فعليا كما أنه ليس لديه أي حسابات ادخار ولم يقيم بأي استثمارات سواء بعنوان سنوات المراجعة أو بعدها وأن ما تم اعتباره من مرائب موزعة تبقى في حدود الافتراض لا غير، مضيفا بأن عبئ إثبات قاعدة الأداء يبقى محمولا على الإدارة التي يتعين عليها الإدلاء بالوثائق والآليات التي مكنتها من التوصل إلى ضبط أساس الضريبة في حين أنه لا يوجد بملف الدعوى أية قرينة أو معطيات تفيد قبض المعقب لأموال غير تلك المصرح بها.

3. ضعف التعليل: بمقولة أنه خفي على محكمة الأصل ما أثاره المعقب من أن منظومة الضرائب

المباشرة تندرج ضمن الجباية الشفافة لأنها تسلط بحكم طبيعتها الواقعية على الأنشطة الفعلية وتتعبق المداخيل الحقيقية وأن الإدارة افترضت دون تعليل مؤيد أن المعقب قد حقق مداخيل غير مصرح بها لمجرد تعديلها لوضعية شركات يساهم فيها ودون أن تتولى تعديل وضعية بقية الشركاء، مبينا أنه إن كان حقق مداخيل مخفية لبرزت في ثروته وهو ما لم تكتشفه مراجعة الإدارة.

4. هضم حقوق الدفاع: ضرورة أنه تم تقديم عدة قرارات فقهية صادرة عن المحكمة الإدارية وعن

المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه إلا أن المحكمة تجاهلتها رغم أهميتها في حسم الخلاف القانوني، مؤكدا على أن القرار المطعون فيه متسم بمضمه لحقوق الدفاع لتبنيه موقف الإدارة.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الإدارة العامة للأداءات، في شخص ممثلها القانوني في الرد على مستندات التعقيب والوارد على كتابة هذه المحكمة في 23 جويلية 2014، والذي ذكر بمقتضاه بوقائع الدعوى وردا على المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصول 29 و30 و33 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، أفاد ممثل الإدارة بأنه تبين لمصالح الجباية لما أجرت عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية لكل من شركة وشركة وشركة وجود نقص في أرقام المعاملات المصرح بها من قبلها وتطبيقا للفصل 30 (2) من مجلة

الضريبة اعتبرت النقص الذي تمت معاينته أرباح خفية تم توزيعها خارج الإطار القانوني بين يدي المساهمين وباعتبار أن المعقب مساهم في تلك الشركات فقد اعتبرت مصالح الجباية أن النقص في أرقام معاملات تلك الشركات تعتبر أرباحا خفية تم توزيعها وقد ترتب له جزء منها بحسب مساهمته في رأس مال تلك المؤسسات وعليه تم إدماج النقص الذي تمت معاينته في تلك الشركات إلى دخل المعقب بعنوان مداخيل أوراق مالية بحسب منابه في تلك الشركات. مضيفا بأن ما قامت به مصالح الجباية يعتبر في طريقه لأن المراجعة العميقة للوضعية الجبائية لكل من شركة زاهية وجوليوس ومستودعات تبريد المنتوجات الفلاحية أدت إلى إفراز نقص في رقم معاملاتهما ولأن إخفاء الفارق الذي تمت معاينته يؤدي إلى نتيجة مفادها ارتفاع المساهمين بما كل حسب منابه في رأس مال تلك الشركات، معتبرا أن قضاء محكمة الاستئناف بتونس بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء مطابق لأحكام الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي أسست قرينة مفادها أن إفضاء أرباح على مستوى الشركة يعمر ذمة الشركاء فيها ذلك أنه تمت معاينة نقص في أرقام معاملات تلك الشركات، فإنها تعتبر أرباحا موزعة بين يدي الشركاء فمحكمة الاستئناف بتونس ومن قبلها مصالح الجباية غير مطالبين بإثبات أن الأرباح الخفية قد وضعت على ذمة الشركاء بطريقة أو بأخرى وأن ثبوت وجود إفضاء أرباح خفية يشكل لوحده ودون حاجة لإثبات توزيعها على أن تلك الأرباح قد وضعت على ذمة المساهمين وبالتالي قد وزعت فعلا فبتوفر عنصر الإخفاء تتوفر قرينة التوزيع. وردا على المطعن المتعلق بخرق قواعد الإثبات في المادة الجبائية فقد بين نائب المعقب أن الفصل 30 (2) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وضع قرينة قانونية مفادها أن إخفاء الأرباح على مستوى الشركة يعمر ذمة الشركاء فيها وأن الفصل المذكور لم يشترط على مصالح الجباية أن تقيم الدليل على أن تلك الأرباح الخفية قد وضعت على ذمة الشركاء بطريقة أو بأخرى أو مباشرة أو عن طريق الغير، مؤكدا على أن محكمة الاستئناف لم تخرق قواعد الإثبات المعمول بها في المادة الجبائية بل طبقت التشريع الجبائي تطبيقا سليما وفقا للمعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة وعرف الاستعمال ومراد واضع القانون وما على المطالب بالأداء إلا أن يدحض تلك القرينة التي نص عليها الفصل 30 المذكور، وهو ما لم يفعله في قضية الحال خاصة وأنه يملك أغلبية المنابات في تلك الشركات. وبخصوص المطعن المأخوذ من ضعف التعليل، فقد بين ممثل الإدارة أن المعقب عجز عن إقامة الدليل على عدم حصوله على الأرباح المخفية مما صير توزيع الأرباح المخفية أمرا ثابتا، طالبا على هذا الأساس رفض المطعن المذكور لعدم صحته. وردا

على المطعن المتعلق بمضم حقوق الدفاع، فقد بين ممثل الإدارة بأن محكمة الاستئناف تناولت بالدراسة والنقاش النقاط التي تمسك بها نائب المعقب منتهية إلى الإقرار بعجزه عن دحض قرينة الفصل 30 (2)، طالبا على هذا الأساس رفض المطعن المذكور كرفض الدعوى برمتها.

وبعد الإطلاع على التقرير الإضافي المدلى به من الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، والوارد على كتابة هذه المحكمة في 10 سبتمبر 2014 والذي ضمنه ما يفيد تبليغ المعقب بنسخة من الرد.

وبعد الإطلاع على الإعلام بالنيابة المقدم من الأستاذ
في حق المعقب والمسجل بكتابة
هذه المحكمة في 19 سبتمبر 2017.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الأستاذ
نيابة عن المعقب والوارد على كتابة
هذه المحكمة في 23 فيفري 2017.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 27 مارس 2019 وبما تم الاستماع للمستشارة المقررة السيدة
في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي،
وحضر الأستاذ
نائب المعقب أصالة ونيابة عن زميليه الأستاذين

و ورافع على ضوء مستندات التعقيب المقدمة من طرف زميله
وتضمنته من طلبات. ولم يحضر من يمثل المعقب ضدها الإدارة العامة للأداءات وبلغها الاستدعاء.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 30 أفريل 2019.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكّل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في آجاله القانونية وتمن له الصّفة والمصلحة مستوفيا جميع مقوماته الشكّليّة الجوهرية، لذا يتّجه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

1. عن المطاعن الأول والثاني والثالث المأخوذة من خرق أحكام الفصول 29 و30 و33 من مجلة

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وخرق قواعد الإثبات في المادة الجبائية

وضعف التعليل لوحد القول فيها:

حيث تمسك نائب المعقب بخرق الحكم المطعون فيه لأحكام الفصول 29 و30 و33 من مجلة الضريبة على الدخل ذلك أنه يتوجب على محكمة الاستئناف بتونس إثبات وأنه تم قبض الأرباح الموزعة من قبل المعقب مثلما اقتضى ذلك فقه قضائها، مؤكدا على أن عبئ إثبات قاعدة الأداء يبقى محمولا على الإدارة التي يتعين عليها الإدلاء بالوثائق والآليات التي مكنتها من التوصل إلى ضبط أساس الضريبة في حين أنه لا يوجد بملف الدعوى أية قرينة أو معطيات تفيد قبض المعقب لأموال غير تلك المصرح بها.

وحيث بين ممثل مصالح الجباية بأنه وإثر إجراء عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية لكل من شركة وشركة ، ثبت وجود نقص في أرقام المعاملات المصرح بها من قبلها وتطبيقا للفصل 30 (2) من مجلة الضريبة تم اعتبار النقص الذي تمت معاينته أرباحا خفية وزعت خارج الإطار القانوني وعليه تم إدماج النقص في دخل المعقب بعنوان مداخيل أوراق مالية بحسب منابه في تلك الشركات، وطبقا للقرينة التي وضعها الفصل 30 (2) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والتي مفادها أن إخفاء الأرباح على مستوى الشركة يعمر ذمة الشركاء فيها دون أن يشترط على مصالح الجباية أن تقيم الدليل على أن تلك الأرباح الخفية قد وضعت على ذمة الشركاء بطريقة أو بأخرى أو مباشرة أو عن طريق الغير فإخفاء الأرباح يشكل لوحد قرينة على أن تلك الأرباح قد وزعت فعلا.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الأوراق المكونة لملف الدعوى أن المعقب خضع إلى مراقبة جبائية معمقة بعنوان سنوات 2002 و2003 و2004، ثبت على إثرها بأنه لم يصرح بمداخيل أوراق مالية تتمثل في منابه من النقص في أرقام المعاملات للشركات التي يساهم في رأسمالها وهي شركة (نسبة المساهمة 100%) وشركة (نسبة المساهمة 100%) وشركة (نسبة 50%) فتم اعتبار النقص المذكور أرباحا خفية تخضع للضريبة على الدخل بين يديه في حدود منابه في رأسمال الشركات

المذكورة وصدر في شأنه قرار توظيف إجباري يقضي بإلزامه بأداء مبلغ قدره ستمائة وثلاثين ألف وثمانية دنانير و152 مليمت (630.008,152د).

وحيث أيدت محكمة القرار المنتقد قرار التوظيف الإجباري معتبرة أن "ما وقع استنتاجه من الأرباح الخفية الراجعة للشريك تساوي منابه في رقم المعاملات المخفي على مستوى الشريك يتمشى مع ما اقتضته الفصول القانونية الآنفه الذكر وروح التشريع ضرورة أنه في الصورة التي تكون فيها الشركة تسجل خسائر هامة مقارنة مع رقم المعاملات ويتم بموجبها استبعاد تلك الخسارة وبالتالي، تكون النتيجة الجبائية المعدلة خسارة وحينها لا يتم مطالبة الشركة والشركاء بأي مبلغ وهو ما يتجافى مع ما ذهب إليه محكمة البداية وكان بذلك حكمها في غير طريقه وتعين نقضه والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه لسلامته...".

وحيث ينص الفصل 29 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: "أن الأشخاص المعنويين الذين تعتبر أرباحهم الموزعة من فئة مداخيل الأوراق المالية هم: الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات وكذلك التعاضديات واتحاداتها وتعتبر بهذا العنوان مداخيل موزعة: أ — كل الأرباح أو المحاصيل غير المرصودة بالاحتياطي وغير المدججة برأس المال. ب — كل المبالغ أو القيم الموضوعة على ذمة الشركاء والمساهمين وحاملي المنايات غير المخصومة من الأرباح...".

كما ينص الفصل 30 من ذات المجلة على أنه 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.

وينص الفصل 33 من ذات المجلة على أنه: يتكون الدخل الصافي من المبلغ الخام للمداخيل الموزعة كما هي معرفة بالفصول 29 و30 و31 و32 من هذه المجلة. وتتكون القيمة الزائدة المشار إليها بالفصل 31 مكرّر من هذه المجلة من الفارق بين سعر التفويت في الأسهم أو في المنايات الاجتماعية من ناحية وقيمة اقتنائها من ناحية أخرى والمتأتية من عمليات التفويت المنجزة خلال السنة السابقة لسنة توظيف الضريبة بعد طرح القيمة الناقصة المسجلة على مستوى العمليات المذكورة.

وحيث يتبين مما سبق أن المداخل 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 يثبت فيها الشخص المعنوي خلاف ذلك بإقامة الدليل على أن المال سحب على وجه الإعارة كما أنها يمكن أن تأخذ شكل مكافآت وامتيازات وأرباح خفية بصرف النظر عن من أسندت إليه .

وحيث أنه من المستقر عليه أن وجود إخلالات جبائية في وضعية الشركات تنعكس وجوبا على الوضعية الجبائية للشركاء المساهمين.

وحيث وطالما ثبت من خلال المراجعة الجبائية المعمقة التي خضع لها المعقب وجود نقص في أرقام معاملات الشركات التي يملك فيها مساهمات تتراوح بين 50% و 100% وهو ما لم ينازع فيه المعقب وبالمقابل لم يثبت من أوراق الملف استعمال الأموال المتنازع في شأنها في استثمارات سواء بعنوان سنوات المراجعة أو بعدها، فإن النقص في رقم المعاملات الخاص بكل شركة يمثل أرباحا خفية بالمعنى الوارد بالفصل 30 المذكور أعلاه تعمدت الشركات عدم التصريح بها صلب محاسبتها.

و حيث وبناء على ما سبق بيانه فإن قضاء محكمة الاستئناف بتونس بإقرار قرار التوظيف الإجباري يغدو سليم المبني قانونا ومعللا تعليلا سليما، الأمر الذي يتعين معه رفض المطعن المائل.

2. عن المطعن الثاني المأخوذ من هضم حقوق الدفاع:

حيث طلب نائب المعقب نقض القرار المتخذ ناعيا عليه هضم حقوق الدفاع ضرورة أن المحكمة المطعون في حكمها أعرضت عن ما تمسك به من قرارات صادرة عن المحكمة الإدارية وعن محكمة الاستئناف بتونس رغم أهميتها في حسم الخلاف القانوني وتبنت خلافا لذلك موقف الإدارة.

وحيث يتمثل هضم حقوق الدفاع في عدم تمكين الأطراف من إعداد وسائل دفاعهم وتقديم حججهم وكذلك الإستماع إليهم في تقديم وجهة نظرهم، أمّا الرد على دفعات الخصوم ومناقشة مؤيداتهم في باب تعليل الأحكام.

وحيث أن القرارات القضائية ليست من بين الحجج التي تلزم القاضي بالإجابة عليها وأن تبني موقف الإدارة أو القضاء بما طلبته لا يعد من قبيل هضم حقوق الدفاع، وإنما فصلا للتراع طبقا للموقف القانوني السليم، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن لعدم وجاهته كرفض التعقيب برمته.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد حاتم بنخليفة وعضوية المستشارين السيد مراد بن مولي والآنسة جهان الهرمي.

وتلي علناً بجلسة يوم 30 أبريل 2019 بحضور كاتبة الجلسة الآنسة حنان عراكي.

المستشارة المقررة

نادية

نادية نويرة

رئيس الدائرة

حاتم بنخليفة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لطفي الخالدي