



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

القضية عدد: 314121

تاريخ القرار: 13 فيفري 2020

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع عدد تونس

من جهة

المعقب ضده: م الد مقره بزقة المتفرعة عن شارع الحمامات، نائبته الأستاذة > ب الكائن مكتبها بشارع عدد الحمامات.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 14 فيفري 2014 تحت عدد 314121 طعنا في الحكم الاستئنافي الصادر عن محكمة الاستئناف بنابل في القضية عدد 1348 بتاريخ 17 ديسمبر 2009 والقاضي نصه بقبول الاستئناف الأصلي والعرضي شكلا و في الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن و تغريمه لفائدة المستأنف ضده بثلاثمائة دينار (300,000 د) لقاء أتعاب تقاض وأجرة محاماة عن هذا الطور وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده خضع إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية و الأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة من سنة 2002 إلى سنة 2004 نتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء صادر بتاريخ 15 ماي 2007 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره سبعة عشر ألف وسبعمائة وأربعة دنانير و 290 مليمات (17.704,290 د) أصلا وخطايا، فاعترض المطالب بالأداء على قرار التوظيف الإجباري المذكور بتاريخ 23 جويلية 2007 و عليه قضت المحكمة الابتدائية بقرمبالية بتاريخ 3 جانفي 2008 في القضية عدد 426 بقبول الاعتراض شكلا وموضوعا و إلغاء قرار التوظيف الإجباري

للأداء عدد 2007/170 المؤرخ في 15 ماي 2007 وحمل المصاريف القانونية للاعتراض على المعترض ضده، وهو الحكم الذي استأنفه المعقب أمام محكمة الاستئناف بنابل التي أصدرت الحكم المضمن منطوقه بالطالع موضوع التعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة بتاريخ 17 مارس 2014 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا و في الأصل بنقض القرار المطعون فيه وإحالة ملف القضية على محكمة المصدر للنظر فيه بهيئة أخرى، بالاستناد إلى ما يلي :

أولا: خرق أحكام الفقرة الفرعية 3 من الفقرة IV من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات : بمقولة أنه وعلى إثر معاينة وجود نقص في معاملات وأرباح السيد مصطفى الدرويش المعقب ضده بخصوص سنوات 2002 و 2003 و 2004 قامت المصلحة الجبائية المتعده بالملف بتعديل وضعيته الجبائية وضبطت الأداءات الموظفة عليه مستندة إلى القرائن القانونية والفعلية طبقا لما تخوله أحكام الفصلين 6 و 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمتمثلة في تحقيقه لمداخيل تجارية ومداخيل متأتية من تفويته في أصل تجاري بقيمة خمسة و عشرين ألف دينار (25.000,000 د) حسب عقد البيع المؤرخ في 4 ديسمبر 2004 و المسجل بتاريخ 6 ديسمبر 2004 وهي مداخيل تخضع للضريبة على الدخل بموجب القانون على أساس جدول الضريبة المنصوص عليه بالفقرة I من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بصرف النظر عن الضريبة التقديرية المضبوطة على أساس رقم المعاملات السنوي المصرح به بالنسبة لنشاط استغلال المطعم إلا أن محكمة البداية ومن بعدها محكمة الاستئناف بنابل لم تتبن هذا الموقف بقضائها بإلغاء قرار التوظيف الإجباري لعدم قيام الإدارة بإصدار مقرر سحب نظام تقديري في شأن المعني بالأمر قبل إجراء عملية المراجعة الأولية نظرا لتحقيقه لصنفين من المداخيل طبقا لأحكام الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركة دون أن تحفظ حق الإدارة بخصوص النقطة المتعلقة بتحقيق المعني بالأمر لقيمة زائدة ناتجة عن تفويته في أصل تجاري خاضعة للضريبة على الدخل بموجب أحكام الفقرة الفرعية 2 من الفقرة IV من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات، و هو موقف يتضمن خرقا لأحكام الفقرة الفرعية 3 من الفقرة IV من الفصل 44 من المجلة لأن أحكام الفقرة المذكورة وردت صريحة بما لا يترك مجالاً للشك في إخضاع عملية التفويت في أصل تجاري والناجمة عنها قيمة زائدة للضريبة على الدخل خاصة وأن المعقب ضده حقق قيمة زائدة من تفويته في أصل تجاري بقيمة خمسة وعشرين ألف دينار (25.000,000 د) حسب عقد البيع المؤرخ في 4 ديسمبر 2004 والتي تساوي كامل سعر

التفويت باعتبار وأن الأصل التجاري تم تكوينه من طرف المعني بالأمر كما يعيب ممثل الإدارة العامة للأداءات على محكمة القرار المنتقد إلغاءها لقرار التوظيف عوضاً عن تعديله وعدم حفظها حق الإدارة بخصوص مطالبة المعني بالأمر بالضريبة على الدخل على القيمة الزائدة المتأتية من بيعه الأصل التجاري فبقضائها بإلغاء قرار التوظيف تكون قد أعفته من أداءات مستوجبة بمقتضى القانون.

ثانياً: **ضعف التعليل** بمقولة أن محكمة الاستئناف تجاوزت طلبات الإدارة المتعلقة بنقض الحكم الابتدائي لخرقه أحكام الفقرة الفرعية 3 من الفقرة IV من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بل تجاهلتها تماماً ولم تتناقشها ضمن مستندات الاستئناف، فضلاً على أنها اكتفت بتأييد الحكم الابتدائي القاضي بإعفاء المعني بالأمر من الأداءات المستوجبة عليه دون موجب دون أن تتفطن لمخالفتها للقانون ودون أن تكلف نفسها عناء مراقبة ومناقشة الأسس التي اعتمد عليها خاصة وأن دورها يتمثل في مراقبة المحكمة الابتدائية .

و بعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الأستاذة > ب نيابة عن > الد المعقب ضده في الرد على مطلب التعقيب والوارد على كتابة هذه المحكمة بتاريخ 30 أبريل 2014 و الذي أفادت من جهة الشكل أن منوبها لم يتوصل بعريضة الطعن بالتعقيب حتى يتمكن من الإطلاع عليها والتثبت من مدى احترام آجال القيام والتنصيصات الوجوبية بمطلب التعقيب باعتبار أن عدم احترامها ينجر عنه رفض مطلب التعقيب شكلاً.

أما من حيث الأصل فقد أفادت أن قرار التوظيف الإلزامي الصادر في حق منوبها أسس على سحب النظام التقديري الذي ينتفع به منوبها وإخضاعه للنظام الحقيقي وهو سحب لم يكن في طريقه لأنه جاء مخالفاً لمقتضيات الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي يقتضي أنه: يصدر قرار سحب النظام التقديري من المطالب بالضريبة بقرار معلل من وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك... " كما أنه يجب إعلام المطالب بالضريبة بقرار السحب بحيث يبقى القرار قاصراً عن إنتاج أي أثر له طالما لم يتم إعلام الطرف المعني به بطريقة قانونية وأنه ونظراً إلى إخضاع المعقب إلى المراجعة الجبائية وإدخال تعديلات على وضعيته الجبائية كان أساسه إجراء باطلاً، فإن كافة النتائج المرتبطة به، والمتمثلة خاصة في قرار التوظيف الإلزامي، تعتبر بدورها باطلة. كما أضافت نائبة المعقب بأن ما تمسكت به الإدارة بكون القيمة الزائدة الناتجة عن بيع الأصل التجاري والخاضعة للضريبة تساوي ثمن البيع كله وأنها غير قابلة لأي طرح بأي عنوان كان لأن الأصل التجاري كونه المعقب بنفسه مخالف للواقع والقانون خاصة وأنها لم تأخذ بعين الاعتبار كلفة العناصر المادية للأصل التجاري والمقدرة بثلاثة وعشرون ألف وأربعمائة وسبعون ديناراً

(23.470,000 د) مثلما تفيد قائمة الإحصاء في تلك المعدات والآلات المبرمة بين البائع والمشتري و المظروفة بالملف، كما أنها لم تأخذ بعين الاعتبار الجهود البدني الذي بذله المعقب والتضحيات الجسام التي بذلها منوبها لتكوين الأصل التجاري موضوع التفويت بما يكون معه موقفها متجاهلا لحقيقة ثابتة وهي أن المعني بالأمر لم يحقق ربحا من التفويت في الأصل التجاري بل إن ثمن البيع قد حدد بصورة مساوية لكلفة المصاريف التي أنفقتها من أجل تكوين الأصل التجاري. وبخصوص الدفع المتعلق بضعف التعليل، فقد أكدت نائبة المعقب ضده بأن المحكمة قد عللت حكمها تعليلا مستساغا ومطابقا للقانون لما اعتبرت أن عملية تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده قد تمت إستنادا إلى إجراء مخالف لأحكام قانونية آمرة تهم الإجراءات الأساسية في مادة الضريبة ولها مساس مباشر بالمصلحة الشرعية للمطالب بالأداء وقد نتج عنها إلحاق مضرة واضحة بالمعقب بضده مما يكون معه قرار التوظيف الإجباري للأداء متعين للإلغاء برمته لانبنائه على إجراءات باطلة على معنى الفصل 14 م م م ت، طالبة بناء على ما سبق بيانه القضاء برفض المطلب المائل أصلا.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية كما 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 المعينة ليوم 9 جانفي 2020، وبها تلت المستشارة المقررة السيدة س الم نيابة عن زميلتها السيدة ن ن ملخصا لتقريرها الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب، ولم تحضر الأستاذة > ووجه إليها الاستدعاء بالطريقة القانونية.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 13 فيفري 2020.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث دفعت نائبة المعقب ضده أنّ منوبها لم يتوصل بعريضة الطعن بالتعقيب حتى يتمكن من الإطلاع عليها والتثبت من مدى احترام آجال القيام والتنصيصات الوجوبية بمطلب التعقيب باعتبار أن عدم احترامها ينجر عنه رفض مطلب التعقيب شكلا.

وحيث ينص الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية على أن "يقدم المعقب خلال أجل لا يتجاوز الستين يوماً من تاريخ تقديم مطلبه لكتابة المحكمة ما يلي وإلا سقط طعنه:

- محضر إعلامه بالحكم أو القرار المطعون فيه إن وقع ذلك الإعلام

- نسخة من القرار أو الحكم المطعون فيه

- مذكرة محررة من طرف محام لدى التعقيب في بيان أسباب الطعن مشفوعة بكلّ المؤيدات ومفصلة لكلّ طعن على حدة.

- نسخة من محضر إبلاغ المعقب ضدّه بنظير من تلك المذكورة ومؤيداتها".

وحيث يتبين من مقتضيات الفصل 68 من القانون الموام إلىه أعلاه أنّ المشرع لم يوجب على الطاعن الإدلاء بنسخة من مطلب التعقيب ضمن الوثائق المصاحبة لمذكرة بيان أسباب التعقيب كشرط من شروط قبول الطعن شكلاً، وهو ما يجعل الدفع المائل حرياً بالردّ.

حيث فيما عدا ذلك قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة وكان مراعياً لكافة الصيغ الشكلية الجوهرية التي يقتضيها القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، لذا اتجه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

عن المظعن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفقرة الفرعية 3 من الفقرة IV من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات :

حيث تمسكت المعقبة بعدم شرعية الحكم المنتقد ناعية عليه خرق أحكام الفقرة الفرعية 3 من الفقرة IV من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لأن أحكام الفقرة المذكورة وردت صريحة بما لا يترك مجالاً للشك في إخضاع عملية التفويت في أصل تجاري والناجئة عنها قيمة زائدة للضريبة على الدخل خاصة وأن المعقب ضده حقق قيمة زائدة من تفويته في أصل تجاري بقيمة خمسة وعشرين ألف دينار (25.000,000 د) حسب عقد البيع المؤرخ في 4 ديسمبر 2004 والتي تساوي كامل سعر التفويت باعتبار وأن الأصل التجاري تم تكوينه من طرف المعني بالأمر كما يعيب ممثل الإدارة العامة للأداءات على محكمة القرار المنتقد إلغاءها لقرار التوظيف عوضاً عن تعديله وعدم حفصها حق

الإدارة بخصوص مطالبة المعني بالأمر بالضريبة على الدخل على القيمة الزائدة المتأتية من بيعه الأصل التجاري فبقضائها بإلغاء قرار التوظيف تكون قد أعفته من أداءات مستوجبة بمقتضى القانون.

و حيث بالرجوع إلى ملف الدعوى يتبين أن النشاط الأصلي للمعقب ضده هو الحصول على مداخيل عقارية من كراء عقارات ، كما أنه يستغل مطعمًا بجهة الحمامات توقف عن استغلاله بسبب حالته الصحية و قام بالتفويت في أصله التجاري منذ تاريخ 6 ديسمبر 2004.

وحيث و بالنظر إلى طبيعة نشاط المعقب ضده من جهة و إلى توفر شروط الانتفاع بالنظام التقديري المنصوص عليها بالفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات من جهة أخرى فإن المعقب ضده يخضع إلى النظام التقديري.

وحيث ثبت بالرجوع إلى ملف الدعوى أن المعقب ضده تولى التفويت في الأصل التجاري سنة 2004 وهو ما خول له تحصيل مداخيل ذات صبغة تجارية، الأمر الذي يستنتج منه أنه و خلال الفترة الممتدة بين 2002 و 2004، أي الفترة التي خضع في شأنها المعقب ضده إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة ، أنه جمع بين صنفين من المداخيل عقارية وأخرى تجارية.

وحيث ينص الفصل 8 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه : " يتكون الدخل الصافي الجملي المكون لأساس الضريبة من الفارق الإيجابي بين المحصول الخام بما في ذلك قيمة المكاسب والامتيازات العينية وبين الأعباء والمصاريف المتحملة في سبيل الحصول على الدخل والاحتفاظ به.

ويتكون هذا الدخل الصافي الجملي من مجموع المداخيل الصافية المضبوطة كل على حدة وذلك حسب القواعد الخاصة بكل نوع من أنواع الدخل الآتية :..."

وحيث وبالنظر إلى وجود صنفين من المداخيل وخاصة قيام المعقب ضده بالتفويت في أصل تجاري فقد تولت الإدارة العامة للأداءات أولاً تعديل وضعيته الجبائية باحتساب أرقام المعاملات غير المصرح بها كما تولت سحب النظام التقديري عنه وإخضاعه إلى النظام الحقيقي وهو موقف لم تؤيده كل من محكمة البداية ومحكمة الاستئناف واعتبرت أن الإدارة العامة للأداءات قد قامت بخرق الفصل 44 من المجلة.

وحيث ينص الفصل 44 من مجلة الضريبة في فقرته الثالثة على أنه "ويضبط الربح الخاضع للضريبة في صورة التفويت من قبل الأشخاص المشار إليهم بالفقرة 1 أعلاه خلال سنة ما في الأصل التجاري على أساس الفارق بين المقايض والمصاريف المتعلقة بالسنة المعنية تضاف إليه القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في الأصل التجاري.

وتحتسب الضريبة السنوية على الدخل في هذه الحالة، بصرف النظر عن أحكام الفقرة 1 مكرر من هذه الفقرة على أساس جدول الضريبة على الدخل الوارد بالفقرة I من هذا الفصل دون أن تقل الضريبة المستوجبة على هذا الأساس عن الضريبة التقديرية المستوجبة باعتبار رقم المعاملات أو عن الضريبة التقديرية الاختيارية. (أضيفت بالفصل 72 ق.م. عدد 123 المؤرخ في 2001/12/28)

وحيث من الثابت بالرجوع إلى الأحكام المذكورة أعلاه أن المشرع قد حسم النزاع في صورة وجود مداخل خاضعة للنظام التقديري من ناحية و تفويت في أصل تجاري من ناحية أخرى بإخضاع المتمتعين بالنظام التقديري إلى النظام الحقيقي و لكن بالنسبة لسنة بيع الأصل التجاري فحسب وهي سنة 2004 في صورة الحال.

وحيث بالرجوع إلى ملف الحال يتبين أن الإدارة العامة للأداءات أساءت قراءة الفصل 44 المذكور أعلاه حيث لم تكف بإخضاع المعقب ضده للنظام الحقيقي بعنوان سنة بيع الأصل التجاري و إنما تجاوزتها لسنوات 2002 و 2003 حيث تمت مطالبته بدفع الأداء على القيمة المضافة في حين أنه غير معني بواجب مسك محاسبة مطابقة للقانون المحاسبي، ساحبة منه بذلك النظام التقديري عن المعقب ضده بعنوان سنتي 2002 و 2003 بدون وجه حق.

و حيث و بناء على ما سبق بيانه يغدو قرار محكمتي الموضوع القاضي بإلغاء قرار التوظيف سليم المبنى واقعا و موضوعا كما أن ما عابه ممثل الإدارة العامة للأداءات على محكمة القرار المنتقد من إلغائها لقرار التوظيف عوضا عن تعديله وعدم خفضها حق الإدارة بخصوص مطالبة المعني بالأمر بالضريبة على الدخل على القيمة الزائدة المتأتية من بيعه الأصل التجاري يعد في غير طريقه باعتبار أن محكمة الاستئناف والتي لها سلطة التعديل من عدمه عملا بالفصل 66 من نفس المجلة ارتأت رفض طلب الإدارة في التعديل معللة موقفها بأن طلب الإدارة ضل عاريا عن السند القانوني القويم وأنه من المتعين تجاوزه والالتفات عنه لو هنه واقعا وقانونا و لا رقابة عليها في موقفها المذكور إلا في حدود الخطأ البين في التقدير وهو ما لا يتوفر في صورة الحال الأمر الذي يتجه معه القضاء برفض المطعن المائل.

عن المطعن الثاني المأخوذ من ضعف التعليل :

حيث طلبت المعقبة نقض الحكم المنتقد ناعية عليه ضعف التعليل بمقولة أن محكمة الاستئناف تجاوزت طلبات الإدارة المتعلقة بنقض الحكم الابتدائي لخرقه أحكام الفقرة الفرعية 3 من الفقرة IV من الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بل تجاهلتها تماما وم تناقشها ضمن مستندات الاستئناف فضلا على أنها اكتفت بتأييد الحكم الابتدائي القاضي بإعفاء المعني بالأمر من الأداءات المستوجبة عليه دون موجب دون أن تتفطن لمخالفتها للقانون ودون أن تكلف نفسها عناء مراقبة ومناقشة الأسس التي اعتمد عليها خاصة وأن دورها يتمثل في مراقبة المحكمة الابتدائية .

وحيث استقرّ عمل المحكمة الإدارية على أنّ تعليل الأحكام القضائية يقتضي تضمينها جملة الأسباب الواقعية والقانونية التي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي وإلى اتخاذ قراره على أساسها حتى يتمكن المتقاضي من الاقتناع بوجاهته أو مناقشته قضائيا عند الاقتضاء وبصفة تمكن قاضي التعقيب من بسط رقابته عليه.

وحيث من الثابت بالرجوع إلى الحكم المنتقد أنه تولى في مرحلة أولى تحديد نطاق المنازعة و المتمثل في معرفة ما إذا كانت عملية سحب النظام التقديري مطابقة للفصل 44 فقرة ثالثة من مجلة الضريبة، ثم استعرض مقتضيات الفصل 44 فقرة ثالثة منتهيا إلى اعتبار أن الإجراءات المتعلقة بسحب النظام التقديري تمثل إجراءات أساسية في مادة الضريبة لينتهي إلى الإقرار بانبناء قرار التوظيف على إجراء باطل والقضاء بإلغائه دون النظر في بقية الدفوعات.

وحيث من الثابت بأن التمشي الذي توخته محكمة الاستئناف سليم قانونا وأن وقوفها عند بطلان قرار التوظيف لإصداره بناء على إجراءات باطلة يجعلها في حل عن الإجابة عن دفوعات الإدارة والمتعلقة بأصل النزاع، بما يكون معه المطعن المائل مجردا واتجه رفضه أصلا على هذا الأساس.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيدة م ق وعضوية المستشارتين السيدتين

ف ه ، و م

وتلي علنا بجلسة يوم 13 فيفري 2020 بحضور كاتب الجلسة السيدة و، النا

المستشارة المقررة

ن ن

رئيسة الدائرة

ن ق

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: ل الخ