الجمهوريّــة التــونسيّــة
مجــلس الدولــة
المحــكــمــة الإداريّــة
القضيّة عدد: 313835
تاريخ القرار: 27 أكتوبر 2020

الحمد لله،

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية الحكم التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة ، مقرّها ، ،

من جهـــــــة،

والمعقّب ضدّهم: ورثة المرحوم وهم:

- و و ، مقرّهم ، ،
- ، مقرّها ، ، ،

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرّسم بكتابة المحكمة بتاريخ 30 أوت 2013 تحت عدد 313835 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتاريخ 10 نوفمبر 2010 في القضية عدد 84804 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من الأداء المستوجب أصلا وخطايا إلى حدود واحد وخمسون ألفا وثلاثمائة وخمسة وسبعون دينارا و779 من المليمات (51.375,779 د) وإعفاء المستأنف من الخطية.

وبعد الاطلاع علـــى الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّه صدر في شأن موّرث المعقب ضدّهم المرحوم قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 27 أكتوبر 2005 تحت عدد 1594 يقضي بمطالبته بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره اثنان وستّون ألفا وستّمائة وخمسة وأربعون دينارا و779 من المليمات (62.645,779 د) أصلا وخطايا بعنوان الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية عن الفترة الممتدّة من جانفي 2002 إلى جويلية 2005 والمعلوم المهني على الخضر والغلال عن الفترة الممتدّة من 01 جانفي 2001 إلى 31 جويلية 2005 والضريبة على الدخل لسنة 2000 والأقساط الاحتياطية بعنوان سنوات 2000 و2001 و2002 و2003 و2004 والقسط الأوّل لسنة 2005، فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائية التي تعهدّت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 13 أفريل 2007 حكمها عدد 439 القاضي ابتدائيا بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المعترض، فاستأنفه لدى محكمة الإستئناف التي تعهدّت بملف القضية وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن الماثل.

وبعد الاطلاع علـــى مذكرّة الطعن المقدّمة من المعقّبة بتاريخ 13 سبتمبر 2013 والرامية إلى قبول الطعن بالتعقيب الماثل ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف المختّصة وحمل المصاريف القانونية على الجهة المعقب ضدّها، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

- **أوّلا، انعدام التعليل،** بمقولة أنّ الحكم المطعون فيه جاء مفتقرا لأدنى تعليل إذ أوردت محكمة الإستئناف بحيثيات حكمها أنّه "لا لزوم لتوظيف الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات لعدم استحقاق توظيفها بالنظر إلى طبيعة النظام الجبائي للمستأنف" دون أن تأت على بيان السبب الداعي إلى إلغائها عناصر التوظيف المتعلّقة بالأداءات المشار إليها وأنّ تضمينها لعبارة "طبيعة النظام الجبائي للمستأنف" لا يمكن بأيّ حال من الأحوال أن يكون سندا قانونيا أو ماديا يُبرّر إلغاء عناصر التوظيف المعتمدة ضرورة أنّ التعليل الذي انتهجته جاء مبهما وكان لزاما عليها أن تبيّن النظام الجبائي الذي يخضع له المعني بالتوظيف وتناقش طبيعته وتقف على تحديد المعاليم والأداءات التي يفرضها النظام المنطبق عليه كبيان مواطن الخلل المنسوب إلى إدارة الجباية بهذا الخصوص وهو ما لم

تلجأ إلى بيانه محكمة الحكم المطعون فيه ضمن أسانيد حكمها، بما يجعل حكمها عرضة للنقض من هذه الناحية وذلك اقتضاء بما استقر عليه فقه قضاء هذه المحكمة.

- **ثانيا، خرق الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قبل تنقيحه بموجب أحكام الفصل 61 من قانون المالية عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007،** بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه خرقت تلك المقتضيات لّما قضت بإلغاء عناصر التوظيف المعتمدة بعنوان الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية ضرورة أنّه يتعيّن على المطالب بالأداء أن يودع جميع التصاريح الجبائية التي حلّ أجل دفعها والتصريح بالتالي بالأداءات والمعاليم الخاضع لها بحسب نشاطه ونظامه الجبائي طبقا لما تقتضيه أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهو واجب محمول على عاتقه سواء حقّق مداخيلا أو أرباحا أو كانت نتائجه سلبية كتحقيقه لخسارة محاسبية وجبائية ولا يمكن له التفصّي من واجب إيداع التصاريح الجبائية بتعلّة عدم خضوعه للضريبة وهو ما أقرّه الفصل 48 سالف الذكر الذي خوّل لإدارة الجباية في صورة عدم إيداع التصاريح الجبائية في الآجال القانونية اللجوء إلى الاعتماد في توظيف الأداء على حدّ أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع يساوي 50 دينارا بعنوان كلّ تصريح سواء كانت الأداءات والمعاليم مستوجبة من عدمه وحتى في الصورة التي تكون فيها المداخيل والأرباح معفاة من الضريبة وأنّ قرن عبارة "الحدّ الأدنى" بعبارة "عن كلّ تصريح" يعكس مراد ومقاصد المشرع الذي ربط احتساب الحدّ الأدنى للأداء بعدد التصاريح الجبائية غير المودعة، الأمر الذي يكون معه المطالب بالأداء ملزما بإيداع تصاريحه الجبائية بحسب النظام الجبائي الخاضع له مهما كانت وضعيته إزاء الأداء والحال أنّه ثبت من أوراق الملف أنّ موّرث المعقب ضدّهم لم يتوّل في قائم حياته إيداع التصاريح الجبائية المتعلقة بالخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية ونظرا لعدم استجابته في الأجل المحدّد بثلاثين يوما للتنبيه الموّجه إليه قصد تسوية وضعيته قامت إدارة الجباية بتوظيف الأداء عليه باعتماد حدّ أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع يساوي 50 دينارا عن كلّ تصريح وفق ما توجبه أحكام الفصل 48 المذكور آنفا وأنّ السبب المؤدي إلى التوظيف هو عدم امتثاله للواجبات الجبائية المحمولة عليه وأنّ عدم استجلاء محكمة الاستئناف للبون الشاسع بين وجوب إيداع التصريح وضرورة دفع الأداء يمثّل السبب الداعي إلى وقوعها في الخطأ لّما اعتبرت أنه لا يجوز لمصالح إدارة الجباية توظيف تلك الأداءات

الواقع طرحها نظرا لطبيعة النظام الجبائي لموّرث المعقب ضدهم وكان عليها أن تتحرى في حقيقة التوظيف الذي استندت إليه إدارة الجباية والذي تأسّس على عدم إيداع التصريح فحسب.

- **ثالثا، سوء التكييف،** بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أساءت تكييف الوقائع المعروضة عليها إذ كان لزاما عليها أن تتفحّص بعض المعطيات المادية وأن تستند في قضاءها إلى بعض النصوص القانونية حتى تتمكّن من الوقوف على حقيقة المسألة المطروحة على أنظارها ضرورة أنّ نشاط موّرث المعقب ضدّهم الخاضع للضريبة ينضوي تحت طائلة النظام الحقيقي مثلما يتبيّن ذلك من التصريح بالوجود والتصاريح اللاحقة له التي أودعها في قائم حياته ويكون خاضعا من ثمة إلى جملة من الأداءات بموجب ذلك النظام الجبائي المنطبق عليه ومنها الأداء على التكوين المهني طبقا للفصلين 338 و364 من مجلة الشغل والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية عملا بالفصل 35 من مجلة الجباية المحلية والخصم من المورد المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء ويكون مطالبا تبعا لذلك بإيداع التصاريح الجبائية المحمولة عليه طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل وحسب ما يقتضيه الفصل 2 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي يفرض واجب التصريح التلقائي بالأداء في الآجال القانونية وأنّ دفع تلك الأداءات والمعاليم المستوجبة وإن يقتضي أن تتوفر في المعني بالتوظيف صفة المؤجر بمعنى أن يتوّلى تشغيل عملة في إطار نشاطه المهني الخاضع للضريبة إلاّ أنّ ذلك لا يحول دون وجوب إيداعه للتصريح المتعلق بتلك الأداءات حتى في صورة انتفاء تلك الصفة في جانبه وأنّ التكييف الذي اعتمدته محكمة الإستئناف مجانب للصواب ذلك أنّها اعتبرت أنّ التوظيف الذي تأسّس عليه قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه يتعلّق بأداءات ومعاليم غير مستحقة التوظيف والحال أنّ التوظيف انبنى على الإغفال عن إيداع التصاريح الجبائية ويعزى إلى تعمّد المطالب بالأداء عدم القيام بذلك رغم التنبيه عليه في الغرض.

وبعد الاطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف وعلى ما يفيد استيفاء إجراءات التحقيق في القضيّة.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص المنقّحة والمتمّمة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 05 أكتوبر 2020، وبها تلت المستشارة المقرّرة السيّدة هدى جدّة ملّخصا لتقريرها الكتابي، وحضرت ممثلّة الإدارة العامة وتمسّكت بمستندات التعقيب، وحضرت السيّدة حرم نيابة عن أبنائها و و ولم تحضر السيّدة .

وإثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 27 أكتوبر 2020.

وبهـــا وبعد المفـــاوضة القـــانونيّـــة صرّح بمـــا يلـــي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصفة والمصلحة وجاء مستوفيا لجميع مقوّماته الشكلية الجوهرية واتّجه لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطاعن الثلاثة المتعلقة بانعدام التعليل وخرق الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء تكييف الوقائع لتداخلها ووحدة القول فيها:

حيث تمسّكت المعقبة بأنّ محكمة الحكم المطعون فيه خرقت أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لّما قضت بإلغاء عناصر التوظيف المعتمدة بعنوان الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية ذلك أنّها لم تتحرى في حقيقة التوظيف الذي استندت إليه إدارة الجباية والذي تأسّس على عدم إيداع التصريح وأساءت تكييف الوقائع المعروضة عليها لّما اعتبرت أنّ التوظيف الذي انبنى عليه قرار التوظيف الإجباري يتعلّق بأداءات ومعاليم غير مستحقة التوظيف ضرورة أنّ موّرث المعقب ضدّهم يخضع للنظام الحقيقي مثلما هو ثابت من التصريح بالوجود والتصاريح اللاحقة له التي أودعها في قائم حياته ويكون من ثمة مطالبا بالأداءات التي يفرضها ذلكم النظام الجبائي المنطبق عليه إلاّ أنّ التعليل الذي انتهجته المحكمة جاء مبهما والحال أنّه كان لزاما عليها أن تبيّن النظام الجبائي الذي يخضع له المعني بالتوظيف وتناقش طبيعته وتقف على تحديد المعاليم

والأداءات التي يفرضها النظام المنطبق عليه كبيان مواطن الخلل المنسوب إلى إدارة الجباية بهذا الخصوص.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ إدارة الجباية اعتمدت لتوظيف الضرائب المستوجبة من موّرث المعقب ضدّهم بموجب نشاطه المتمثّل في وكيل بيع الخضر والغلال والمتعلقة بالخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية على تطبيق حدّ أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع يساوي 50 دينار عن كلّ تصريح عملا بأحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأثناء نشر النزاع لدى قاضي الأصل تمسّكت الإدارة المعقبة بأنّه تمّت مطالبة المعني بالتوظيف بالأداءات المذكورة على أساس خضوعه وجوبا لتلك الأداءات بمقتضى التصريح بالوجود الذي أودعه وعلى اعتبار كونه توّلى التصريح بها إلى موفى شهر ديسمبر 2001.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه "يوظف الأداء وجوبا في الحالة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة على أساس القرائن القانونية والفعلية أو على أساس المبالغ التي تضمنّها آخر تصريح مع اعتماد حدّ أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع يساوي 50 دينار عن كلّ تصريح...".

وحيث أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على إدارة الجباية التي عليها الإدلاء بالوسائل والآليات التي مكّنتها من التوّصل إلى ضبط أساس الضريبة وهي تكون مطالبة في قضية الحال بإثبات خضوع المعني بالتوظيف إلى النظام الحقيقي على النحو الذي تمسّكت به لكي يُحمل عليه لزاما واجب التصريح بالأداءات التي يفرضها ذلكم النظام الجبائي المنطبق عليه.

وحيث من الثابت من خلال الرجوع إلى الأوراق المرفقة بالملف أنّ الإدارة المعقبة لم تقدّم أمام قضاة الموضوع ما يدعم صحة أقوالها من خضوع موّرث المعقب ضدّهم إلى النظام الجبائي الحقيقي كالتصريح بالوجود والتصاريح بالدخل المحتّج بها من قبلها وإنّما اكتفت بالتمسّك أمام قاضي الأصل في الطورين الإبتدائي والاستئنافي بخضوعه إلى ذلك النظام دون أن تفلح في إقامة الدليل على صحة ادعاءاتها في هذا الشأن، الأمر الذي يتجلى معه أنّ ما تعيبه على المحكمة المطعون في حكمها من خرق

للقانون وسوء تكييف للوقائع لم يكن قائما على سند صحيح من الواقع والقانون وجاء حكمها مستساغ التعليل ولا تثريب عليها من هذه الناحية.

وحيث في حكم ما تقدّم تغدو المطاعن المتمسك بها من قبل المعقبة في غير طريقها واتجه لذلك رفضها، كرفض التعقيب برّمته.

ولـــهـــذه الأسبـــــــــاب:

قرّرت المحكمـــة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الثانية برئـــاسة السيّدة نعيمة بن عاقلة وعضويّة المستشارين السيّدة أدية بن عرفة والسيّد أنيس بن سالم.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 27 أكتوبر 2020 بحضور كاتبة الجلســـة السيّدة أمينة غريبي.

رئيـــسة الـــدائرة	**المستشارة المقـــرّرة**
نعيمـــــة بن عاقلـــة	**هـــــدى جـــــدّة**

الكاتب العام للدائرة الإدارية
الإمضاء: لطفي الخالدي