



## قرار تعقيبي

0 مارس 2016

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقره بشارع الهادي شاكر  
عدد 93 - تونس،

من جهة،

والمعقب ضدها: ..... بن اسماعيل، عنوانها بنهج .....  
دوار هيشر - منوبة، نائبها الأستاذ .....، الكائن مكتبه .....  
البلفيدير - تونس 1002 ،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 29 مارس 2011 تحت عدد 311891 طعنا في الحكم الاستئنائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 22 ديسمبر 2010 تحت عدد 7446 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا و في الأصل بإقرار الحكم الابتدائي و إجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراقبة جبائية معمقة بموجب استغلالها لمقهي من الصنف الأول تعلقت بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات الصناعية والتجارية أو المهنية بعنوان سني 2007 و 2008 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 29 ديسمبر 2009 يقضي بإلزامها بأن تؤدي مبلغا جمليا لفائدة خزينة الدولة قدره أربعة آلاف ومائتان وخمسة وستون دينارا و 624 مليمات (4,265,624 د) أصلا وخطايا. فاعترضت عليه المعقب ضدها أمام المحكمة الابتدائية بمنوبة التي

أصدرت حكمها عدد 600 بتاريخ 24 مارس 2010 والقاضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري، فاستأنفته المعقبة أمام محكمة الإستئناف بتونس التي أصدرت الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 4 ماي 2011 والرامية إلى نقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أولا: خرق الفصل 1.IV.44 مكرّر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: بمقولة أن محكمة الإستئناف التي أيدت الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف الإجباري، عللت حكمها بأن الضريبة على الدخل لا تكون مستوجبة طالما أن المعنية بالأمر لم تدخل في طور النشاط الفعلي إلا خلال سنة 2008 وهو ما ينطوي على عدم احترام مبادئ النظام التقديري وطرق احتساب الضريبة المرتبطة أساسا برقم المعاملات واتسامها بالصبغة النهائية ضرورة أن المعقب ضدها كانت قد قدمت تصريحاً بالوجود في 1 أكتوبر 2006 وقامت خلال سنة 2007 بإيداع التصريح بالضريبة التقديرية بعنوان سنة 2006 بالإستناد إلى الملحق عدد II المتعلق بجدول احتساب الضريبة التقديرية على الدخل وقامت بخلاص مبلغ قدره 25 دينار باعتبار أن رقم المعاملات لم يتجاوز سقف 3.000,000 د حسب تصريحها. كما تقدمت المعقب ضدها سنة 2007 بمطلب كتابي تضمن اختيارها لدفع ضريبة تقديرية تساوي 1500 دينار عملا بالفصل 1.IV.44 مكرّر من مجلة الضريبة. وطالما أن النظام التقديري يعتمد على رقم المعاملات المحقق وذلك بالتنصيص على حد أدنى وحد أقصى، وأن احتساب الضريبة التقديرية طبقا للجدول المضمن بالملحق عدد II من مجلة الضريبة يكتسي صبغة تصاعدية من 0 دينار إلى 30.000,000 دينار، فإنه حتى في حالة عدم تحقيق رقم معاملات تكون الضريبة التقديرية الدنيا المستوجبة 25 دينارا. أما بالنسبة للضريبة التقديرية التي تساوي 1500 دينار فإنه ولئن لم ينص المشرع على حد أدنى ونص على حد أقصى يساوي 100.000,000 دينار والذي يتجاوزته يتغير النظام الجبائي للمطالب بالأداء إلا أن الحد الأدنى لرقم المعاملات يكون بداية من 0 دينار إلى 100.000,000 دينار وتكون الضريبة التقديرية مستوجبة حتى في حالة عدم تحقيق رقم معاملات، باعتبارها ضريبة جزافية ونهائية.

وقد أوجب الفصل 59 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات إيداع التصاريح الجبائية حتى لو كانت سلبية، مما يجعل المعقب ضدها في حالة إغفال بالنسبة إلى سنة 2007 التي لم تودع تصريحاً جبائياً بعنوانها بتعلة عدم دخولها طور العمل الفعلي خلالها .

ثانيا: خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 59 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 2 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أن هذين الفصلين نصا على واجب إيداع التصاريح السنوية من بين الواجبات المحمولة على المطالبين بالأداء. وبالنسبة إلى المطالبين بالأداء الذين يتعاطون أنشطة تخضع للتصريح بالوجود طبق الفصل 56 من مجلة الضريبة، فإن الواجب الجبائي يصبح محمولا عليهم من تاريخ التصريح بالوجود. ويعد الإحجام عن إيداع التصريح بمثابة توقف عن النشاط أو عدم احترام القانون وطالما أن المعقب ضدها لم تبادر بإيداع التصريح بالدخل بعنوان سنة 2007 و لم تصرح بانقطاعها أو توقفها عن النشاط فإنها تكون قد أخلت بالواجب الجبائي المذكور وتكون المحكمة قد أعفت المعنية بالأمر من إيداع تصريحها الجبائي بعنوان سنة 2007 و هو ما يتعارض مع أحكام الفصلين المذكورين.

ثالثا: تحريف الوقائع، بمقولة أن محكمة الإستئناف بررت إخلال المعقب ضدها بواجب تقديم تصريح بعنوان سنة 2007 بعدم دخول المعنية بالأمر طور العمل الفعلي إلا سنة 2008، مما يجعلها غير خاضعة للضريبة بعنوان تلك السنة في حين أن القضية لا تتعلق بدفع الأداء و إنما بواجب إيداع التصريح الجبائي بقطع النظر عما يتضمنه وذلك بالنظر لما يترتب على عدم إيداع التصريح من آثار. ولم تبرر المعنية بالأمر عدم إيداع تصريح بعنوان سنة 2007 و 2008 خاصة و أنها أودعت التصريح الجبائي لسنة 2006.

رابعا: سوء التعليل، بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه عللت موقفها بخصوص سنة 2007 بأن توظيف الأداء يفترض اعتماد قاعدة الإنصاف والعدالة الجبائية في حين أن الأمر لا يتعلق بتوظيف الأداء و إنما بعدم إيداع التصاريح الجبائية لذلك فإن مبدأ العدالة الجبائية والإنصاف يفترضان التساوي بين المطالبين بالأداء تجاه واجباتهم الجبائية المتمثلة في إيداع التصاريح الجبائية التي ينص عليها القانون. أما الإعفاء من ذلك الواجب مطلقا فإنه يتعارض مع القانون ومع مبدأ العدالة الجبائية على عكس ما انتهت إليه محكمة الإستئناف التي أضحت حكمها عرضة للنقض.

وبعد الإطلاع على تقرير الأستاذ ..... نائب المعقب ضدها ردا على مستندات التعقيب المقدم إلى كتابة المحكمة في 22 جوان 2011 و المتضمن بالخصوص طلب رفض التعقيب بالإستناد إلى ما يلي:

1- بخصوص المطعن المتعلق بخرق القانون، فإن محكمة الإستئناف قد تعرضت إلى هذا المطعن و أجابت

عنه بصفة مستفيضة وانتهت إلى إقرار الحكم الابتدائي وكان حكمها في طريقه، ذلك أن منوبته أثبتت في الطورين الابتدائي و الإستئنافي مباشرتها استغلال المقهى سنة 2008 وبالتالي عدم مباشرتها لأي نشاط مستوجب للضريبة سنة 2007 ولذلك فإنها لم تقم بإيداع التصريح الجبائي بعنوان تلك السنة، مما يجعل قرار التوظيف الإجباري فاقدا لأساسه الواقعي و اتجه ترتيبا على ذلك رفض التعقيب أصلا.

2- عن المطعن المأخوذ من تحريف الوقائع، فإن ما ذكرته الإدارة لا يتماشى و اقعا و لا قانونا مع القضية باعتبار أن منوبته قدمت مطلب خضوع للنظام التقديري ضمن التصريح بالوجود و قيامها بأداء الضريبة عن سنة 2008 و أن عدم قيامها بتصاريح جبائية عن سنة 2007 أساسه عدم ممارسته لأي نشاط تجاري بالمقهى و عدم استغلال المقهى. بموجب المكتوب الموجه إلى الإدارة بتاريخ 11 جوان 2009 و مسجل بمكتب الضبط بالإدارة المعقبة.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وعلى القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.  
وعلى مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 28 ديسمبر 2015 وبها تلت المستشارية المقررة السيدة ..... ملخصا لتقريرها الكتابي. وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات و تمسك ولم يحضر الأستاذ..... نائب المعقب ضدها ووجه إليه الإستدعاء طبق القانون.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 31 ديسمبر 2015.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ثمّ له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية، مما يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المظعن الأول المأخوذ من خرق الفصل 1.IV.44 مكرّر من مجلة الضريبة:

حيث تعيب الإدارة المعقبة على محكمة الإستئناف اعتبار الضريبة على الدخل بعنوان سنة 2007 غير مستوجبة على المعنية بالأمر عملاً بمبدأ الإنصاف والعدالة الجبائية طالما أنها لم تدخل في طور النشاط الفعلي إلا خلال سنة 2008، خلافاً لأحكام الفصل 1.IV.44 مكرّر من مجلة الضريبة بمقولة أن المعقب ضدها قدمت سنة 2007 مطلباً كتابياً تضمن اختيارها دفع ضريبة تقديرية تساوي 1500 دينار عملاً بالفصل المذكور، غير أنها لم تقدم تصريحاً بالدخل عن سنة 2007 ولم تقم بخلاص الضريبة رغم أنه سبق لها أن أودعت التصريح بالوجود في 1 أكتوبر 2006 والتصريح بالضريبة التقديرية بعنوان سنة 2006 مع دفع الأداء المستوجب عليها. وطالما أن النظام التقديري يعتمد على رقم المعاملات المحقق وأنه بالنسبة إلى الضريبة التقديرية التي تساوي 1500 دينار اقتصر المشرع على التنصيص على الحد الأقصى لرقم المعاملات البالغ 100.000,000 دينار دون ذكر حده الأدنى إلا أن الحد الأدنى يكون بداية من 0 دينار إلى 100.000,000 دينار وبالتالي تكون الضريبة التقديرية مستوجبة حتى في حالة عدم تحقيق رقم معاملات لأنها ضريبة جزافية ونهائية.

وحيث نص الفصل 1.IV.44 مكرّر على أن "تضبط الضريبة التقديرية على أساس رقم المعاملات السنوي وفقاً للملحق عدد II من هذه المجلة.

غير أنه يمكن للمعنيين بالأمر اختيار دفع ضريبة تقديرية تساوي 1500 دينار سنوياً بعنوان النشاط المنتمي لصنف الأرباح الصناعية والتجارية وتكون هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الترفيع فيها إلا عند تحقيق رقم معاملات سنوي يفوق مائة ألف دينار 100.000,000 د.

و يتم هذا الاختيار عند التصريح السنوي بالضريبة على الدخل ويكون نهائياً ولا يمكن الترفيع فيها إلا عند القيام بالتصريح السنوي بالضريبة على الدخل و يكون نهائياً ولا يمكن الرجوع فيه إلا في صورة اختيار النظام الحقيقي للضريبة.

وحيث وخلافاً لما ذهبت إليه الإدارة فإن الضريبة التقديرية المنصوص عليها بهذه الفقرة هي ضريبة محددة المقدار ولا تكتسي صبغة تصاعدية كما أن المشرع لم يضبط الحد الأدنى لرقم المعاملات الموجب لدفع هذه الضريبة التقديرية وبالتالي وطالما أن دفع الضريبة مرتبط ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الدخل ، فإنه في غياب النشاط و عدم تحقيق أي دخل ينتفي واجب أداء الضريبة.

وحيث لا تثريب حينئذ على محكمة الحكم المطعون فيه لما اعتبرت أن المعارضة أثبتت مباشرتها استغلال المقهى التابع لها سنة 2008 وبالتالي عدم ممارستها لأي نشاط خاضع للأداء خلال سنة 2007 وأن قرار التوظيف جاء فاقد لأساسه الواقعي والقانوني مما يتجه معه رفض هذا المطعن.

عن المطعين الثاني والثالث المتعلقين بخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 59 من مجلة الضريبة والفصل 2 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و تحريف الوقائع لوحدة القول فيهما:

حيث تعيب الإدارة المعقبة على الحكم المطعون فيه إعفاء المعنية بالأمر من إيداع تصريحها الجبائي بعنوان سنة 2007 وهو ما يتعارض مع أحكام الفصلين المذكورين اللذين نصا على واجب إيداع التصاريح السنوية من بين الواجبات المحمولة على المطالين بالأداء. وبالنسبة إلى المطالين بالأداء الذين يتعاطون أنشطة تخضع للتصريح بالوجود عملا بالفصل 56 من مجلة الضريبة، فإن الواجب الجبائي يصبح محمولا عليهم من تاريخ التصريح بالوجود. ويعد الإحجام عن إيداع التصريح بمثابة التوقف عن النشاط أو عدم احترام القانون وطالما أن المعقب ضدها لم تبادر بإيداع التصريح بالدخل بعنوان سنة 2007 ولم تصرح بانقطاعها أو توقفها عن النشاط فإنها تكون قد أخلت بالواجب الجبائي المذكور، خاصة وأن القضية لا تتعلق بدفع الأداء وإنما بواجب إيداع التصريح الجبائي بقطع النظر عما يتضمنه وذلك بالنظر إلى ما يترتب عن عدم إيداع التصريح من آثار.

وحيث بالرجوع إلى الملف الاستثنائي يتبين أن المعقبة لم تتمسك بهذين المطعين أمام محكمة الإستئناف.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 72 قانون المحكمة الإدارية أنه لا يجوز التمسك في طور التعقيب إلا بالمطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقا بالنظام العام أو كان متعلقا بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم.

وحيث وطالما أن نائب المعقبة لم يتمسك بهذين المطعين في الطور الاستثنائي فإنه لا يجوز له إثارتها لأول مرة في طور التعقيب لعدم تعلقهما بالنظام العام أو بعيب تسرب إلى الحكم لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على الحكم المطعون فيه، مما يؤول إلى رفضهما شكلا.

عن المطعن الرابع المأخوذ من سوء التعليل:

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الحكم المطعون فيه عللت موقفها بخصوص سنة 2007 بأن توظيف الأداء يفترض اعتماد قاعدة الإنصاف والعدالة الجبائية في حين أن الأمر لا يتعلق بتوظيف الأداء وإنما بعدم إيداع التصاريح الجبائية لذلك فإن مبدأ العدالة الجبائية والإنصاف يفترضان التساوي بين المطالبين بالأداء تجاه واجباتهم الجبائية المتمثلة في إيداع التصاريح الجبائية التي ينص عليها القانون. أما الإعفاء من ذلك الواجب مطلقا فإنه يتعارض مع القانون ومع مبدأ العدالة الجبائية على عكس ما انتهت إليه محكمة الإستئناف التي أضحى حكمها عرضة للنقض.

وحيث أن واجب التصريح بالأداء يقترن بمباشرة المطالب بالضريبة للنشاط الخاضع للأداء خلافا لوضعية المعقب ضدها التي لم تثبت مباشرتها للنشاط إلا بداية من سنة 2008 مثلما قضت به محكمة الحكم المطعون فيه وليس في ذلك خرق لمبدأ الإنصاف و العدالة الجبائية عند القضاء بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف لفقدانه لسنده الواقعي والقانوني، مما يغدو معه هذا المطعن حريا بالرفض لعدم وجاهته.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية برئاسة


: وعضوية المستشارين

وتلي علنا بجلسة يوم 31 ديسمبر 2015 بحضور كاتب الجلسة السيدة

المستشارة المقررة



رئيس الدائرة



الكاتبة العام المحترمة الإدارية  
توظيف بومباريد