الجمهوريّـــة التـــونسيّـــة
المحكـــمـــة الإداريّـــــة
القضيّـــة عـــدد: 313188
تاريخ القرار: 15 ماي 2017

الحمد لله،

قـــرار تعقيبـــي

باســـم الشـــعب التونســـي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّـــــب: ع الحـ الفـ القاطن بنهج محمد ، القيروان، محل مخابرته بمكتب محاميه الأستاذ محـ الحـ ، الكائن بحي ، مدرج تونس،

من جهة،

والمعقب ضدها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93، البلفدير، تـــــونس.

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ محـ لحـ نيابة عن المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 25 أكتوبر 2012 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 313188 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بسوسة بتاريخ 18 أكتوبر 2010 في القضية عدد 1235 والقاضي "بقبول الاستئناف شكلا وأصلا ونقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بتأييد قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه وحمل المصاريف القانونية على المستأنف عليه".

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع بصفته طبيبا إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والخصم من المورد والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 1999 إلى 31 ديسمبر 2002 أفضت إلى صدور قرار

في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 3 سبتمبر 2005 تحت عدد 4864 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليه بما قدره 69.490،836 دينار أصلا وخطايا، فاعترض عليه المعني بالأمر أمام المحكمة الابتدائية بالقيروان التي أصدرت حكما بتاريخ 4 فيفري 2006 تحت عدد 493 يقضي "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بنقض قرار التوظيف الإجباري للأداء والرجوع فيه"، فاستأنفته مصالح الجباية أمام محكمة الاستئناف بسوسة التي أصدرت قرارا بتاريخ 28 نوفمبر 2006 تحت عدد 11806 يقضي بإقرار الحكم الابتدائي؛ فتولت مصالح الجباية تعقيبه أمام المحكمة الإدارية التي أصدرت قرار بتاريخ 8 جوان 2009 تحت عدد 38446 يقضي بقبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بسوسة لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة؛ فتولت مصالح الجباية إعادة نشر القضية أمام المحكمة المذكورة التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من الأستاذ محـ الحـ نيابة عن المعقب بتاريخ 11 ديسمبر 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب ونقض الحكم المطعون فيه، استنادا إلى ما يلي:

1- خرق وسوء تطبيق الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

أ) سوء تطبيق أحكام الفقرة III من الفصل 42 المذكور أعلاه بمقولة أنّ محكمة الاستئناف عللت قضاءها بأنّ المشرّع لم يشترط ملكية العناصر الدالة على مستوى العيش لدى المطالب بالضريبة، وإنما يكفي أن تكون هذه العناصر على ذمته؛ وهو تأويل خاطئ ويتعارض مع مقصد المشرع، ذلك أنه من غير المعقول أن تعتمد العناصر الدالة على مستوى العيش في تقدير الدخل دون أن تكون في تصرف المطالب بالضريبة على وجه الملكية. وهو ما يؤكد سوء التأويل الذي وقعت فيه محكمة الحكم المنتقد وسوء تطبيقها لأحكام القانون على وقائع قضية الحال والتي ثبت من خلالها أنّ المعقب لا يملك العناصر الثلاثة المعتمدة من الإدارة، كما لا يتصرف في الشقتين الكائنتين ببراكة الساحل وليستا على ذمته بل هما في تصرف زوجته ولا يمكن بأي حال اعتبار مداخيلها ضمن مداخيل الزوج باعتبارها تتولى التصريح بمداخيلها على حدة منذ سنة 1995 مثلما هو ثابت بأوراق الملف.

ب) خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، ذلك أنّ الجدول المشار إليه بهذه الفقرة والملحق بالمجلة المذكورة ينص على واجب طرح القيمة الكرائية للمحلات ذات الصبغة المهنية، إلا أنّ قرار التوظيف تغافل عن طرح القيمة الكرائية للمحل الذي يتعاطى فيه المعقب نشاطه المهني كطبيب، وبالإضافة إلى ذلك فإن الإدارة احتسبت القيمة الكرائية لمحل الإقامة الأصلي بـــ 1440 دينار في حين أنّ قيمته الكرائية الحقيقية لا تفوق 720 دينار، وهو ما يجعل قاعدة الأداء التي انبنى عليها قرار التوظيف غير صحيحة.

ج) خرق أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 42 المذكور أعلاه، ذلك أنّ المعقب تمسك لدى الطور الاستئنافي بأن قرار التوظيف لم يطرح من قاعدة الأداء المقدرة مداخيل القرين المنصوص على واجب طرحها من قاعدة الضريبة بالفقرة الرابعة آنفة الذكر والمتمثلة بالنسبة لزوجة المعقب في مداخيل تسويغ شقتين كائنتين ببراكة الساحل. وهي مداخيل ثابتة بموجب تصاريحها الجبائية المودعة بالقباضة المالية بالقيروان، إلا أنّ قرار التوظيف الإجباري تغافل عن هذا الطرح، وهو ما أقرته محكمة الحكم المنتقد التي تكون بقضائها على هذا النحو قد خالفت أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 42 المذكور أعلاه.

2- ضعف التعليل ذلك أنّ المعقب تمسك لدى محكمة الحكم المنتقد بأن قرار التوظيف الإجباري للأداء قد خالف أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات، إلا أنّ المحكمة أهملت مناقشة هذه الدفوعات الجوهرية بالرغم من أهميتها.

3- هضم حقوق الدفاع بمقولة أنّ المعقب تمسك لدى محكمة الحكم المطعون فيه بخرق أحكام الفقرة 4 من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات التي تخول للمعقب، باعتباره طبيبا له عيادة خاصة، الانتفاع بالامتياز الجبائي المنصوص عليه بالأحكام المذكورة، إلا أنّ المحكمة أهملت الرد على هذا الدفع بما جعل قرارها مشوبا بهضم حقوق الدفاع.

وبعد الاطلاع على التقرير في الرد على مستندات التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات في 6 فيفري 2013 والرامي إلى رفض التعقيب أصلا استنادا إلى ما يلي:

1- بخصوص المطعن الأوّل:

أ) بخصوص الفرع الأوّل من المطعن، فإن الإدارة طبقت طريقة التقييم التقديري للدخل المنصوص عليها بالفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وأنه كان على ذمة المعقب خلال الفترة المعنية بالمراجعة الجبائية المعمقة محل إقامته الأصلي الكائن القيروان، وعلى ذمته كذلك مناصفة مع زوجته شقّتان تقعان بالمجمع العقاري الكائن ببراكة الساحل الحمامات، وسيارة قوتها 4 خيول بخارية، وبذلك فقد كانت لديه ثلاثة عناصر تدل على مستوى عيشه. وعلى ذلك الأساس، تم توظيف الأداء عليه بعد تطبيق الجدول عدد 1 الملحق بمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمنصوص عليه بالفصل 42 فقرة I من نفس المجلة. أما بخصوص ملكية العناصر الدالة على نمو الثروة من عدمها، فإن المحكمة الإدارية ذهبت إلى أنّ الفصل 42 سالف الذكر لم يشترط ملكية المطالب بالأداء تلك العناصر، وإنما يكفي أن تكون على ذمته. وفضلا عن ذلك، فإنّ الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية أشارت في قرارها إلى أنّ المعقب يملك فعلا، بمعية زوجته، الشقتان الكائنتان ببراكة الساحل المسوغتين لفائدة الغير واللتان اعتمدتهما مصالح الجباية كمحلي إقامة ثانويين.

ب) بخصوص الفرع الثاني من المطعن، فإن مصالح الجباية لم تحتسب أي محل ذو صبغة مهنية عند ضبط الدخل التقديري باعتبار عناصر مستوى العيش، وليس لها تبعا لذلك أن تطرح قيمة محل ذو صبغة مهنية لم تعتمده أصلا. وعليه لم يكن المطعن الذي أثاره محامي المعقب جديا من هذه الناحية. أما بخصوص القيمة الكرائية لمحل الإقامة الرئيسي، فقد ضبطتها مصالح الجباية استنادا إلى عقد كراء حرره عدلا إشهاد أبرم بين المطالب بالضريبة وشخص آخر ونص على أنّ مبلغ الكراء يساوي 1440 دينار في السنة.

ج) بخصوص الفرع الثالث من المطعن، فإنه لم يثبت من أوراق القضية أنه كان لزوجة المعقب مداخيل في سنتي 1999 و2000، وهو أمر يؤكده الوصلان اللذان سلمتهما مصالح الجباية إلى المعنية بالأمر عند قيامها بالتصريح بالضريبة على الدخل بعنوان السنتين المذكورتين، الأمر الذي يكون معه هذا الفرع حريا بالرفض.

2- بخصوص المطعن الثاني المأخوذ من ضعف التعليل، فإن فقه قضاء المحكمة الإدارية استقر على أنّه للانتفاع بالتشجيعات التي نصت عليها مجلة تشجيع الاستثمارات، فإنه يتعين إيداع تصريح بالاستثمار طبقا لأحكام الفصل 2 من المجلة المذكورة، وهو ما لم يستظهر

به المعقب بل و لم يثبت من أوراق القضية أنه أودع تصريحا بالاستثمار يخول له الانتفاع بالحوافز المنصوص عليها بالمجلة المذكورة. وعلاوة على ذلك، فإن المداخيل التي يحققها المعقب من نشاطه كطبيب ليست من المداخيل المعفاة بصريح نص قانوني، وإنما تصنّف كأرباح مهن غير تجارية طبقا لأحكام الفصل 21 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وتحتسب في الدخل الصافي الجملي الخاضع للضريبة.

3- بخصوص المطعن الثالث المتعلق بهضم حقوق الدفاع، فإنه متعين الرفض شكلا ضرورة أنّ ما أثاره محامي المعقب صلب هذا المطعن لا يندرج ضمن هضم حقوق الدفاع وإنما يتمثل في عدم الرد على الدفوعات الذي يندرج ضمن التعليل، وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في العديد من قراراتها ومن ذلك القرار عدد 33169 الصادر بتاريخ 15 جويلية 2002.

وبعد الاطلاع علـــى بقيّـــة الأوراق المظروفـــة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنّصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 10 أفريل 2017، وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيد و العيني في تلاوة ملخّصا لتقريره الكتابي، وحضر الأستاذ : الذ النو نيابة عن زميله الأستاذ مح الـ محامي المعقب وتمسّك بمستندات التعقيب، وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك برده على مستندات التعقيب.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 15 ماي 2017.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قـــدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، ممـــّا يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

– عن المطعن الأوّل المأخوذ من خرق وسوء تطبيق الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

– عن الفرع الأوّل المتعلق بسوء تطبيق أحكام الفقرة III من الفصل 42 المذكور أعلاه:

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الحكم المنتقد سوء تأويل أحكام الفقرة III من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنّ محكمة الاستئناف عللت قضاءها بأنّ المشرع لم يشترط ملكية العناصر الدالة على مستوى العيش لدى المطالب بالضريبة، وإنما يكفي أن تكون هذه العناصر على ذمته؛ وهو تأويل خاطئ ويتعارض مع مقصد المشرع ضرورة أنّ المعقب لا يملك العناصر الثلاثة المعتمدة من الإدارة، مضيفا أنّه لا يتصرف في الشقتين الكائنتين ببراكة الساحل وليستا على ذمته، بل هما في تصرف زوجته ولا يمكن بأي حال اعتبار مداخيلها ضمن مداخيل الزوج باعتبار أنها تتولى التصريح بمداخيلها على حدة منذ سنة 1995 مثلما هو ثابت بأوراق الملف.

وحيث لئن استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّ القرار التعقيبي الصادر بالنقض يؤدي إلى إرجاع الأطراف إلى الوضعية القانونية التي كانوا عليها قبل صدور الحكم المستهدف بالنقض، وأنه يترتب عن ذلك استعادة محكمة الإحالة كامل سلطتها للنظر من جديد في النزاع المعروض عليها، فإن نظرها يكون مقيدا في جميع الأحوال بما انتهى إليه قاضي التعقيب بخصوص المسائل التي وقع حسمها صلب القرار التعقيبي القاضي بالنقض وذلك عملا بمبدأ اتصال القضاء.

وحيث يتضح بالرجوع إلى القرار التعقيبي الصادر عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية بتاريخ 8 جوان 2009 تحت عدد 38446 أنّ الدائرة المذكورة سبق لها البت في هذه المسألة القانونية وبينت بكل وضوح أنّ المشرع لم يشترط أن تكون العناصر الدالة على مستوى العيش على ملكية المطالب بالضريبة وإنما يكفي أن تكون هذه العناصر على ذمته.

وحيث طالما تقيدت محكمة الإحالة إثر إعادة نشر القضية أمامها بما انتهت إليه محكمة التعقيب، فإنه لا يجوز إعادة مناقشة المسائل القانونية التي نظر فيها التعقيب الأوّل مجددا بمناسبة التعقيب الثاني، الأمر الذي تعيّن معه ردّ هذا الفرع من المطعن.

– عن الفرع الثاني من المطعن الأوّل المأخوذ من خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الحكم المنتقد خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنّ الجدول المشار إليه بهذه الفقرة والملحق بالمجلة المذكورة ينص على واجب طرح القيمة الكرائية للمحلات ذات الصبغة المهنية، إلا أنّ قرار التوظيف تغافل عن طرح القيمة الكرائية للمحل الذي يتعاطي فيه المعقب نشاطه المهني كمحامي، إضافة إلى أنّ الإدارة احتسبت القيمة الكرائية لمحل الإقامة الأصلي بـــ 1440 دينار، في حين أنّ قيمته الكرائية الحقيقية لا تفوق 720 دينار، الأمر الذي يجعل قاعدة الأداء التي انبنى عليها قرار التوظيف غير صحيحة.

وحيث ثبت بالرجوع إلى وثائق الملف أنّ محامي المعقّب أثار هذه المسألة لأوّل مرّة لدى هذا الطور و لم يتمسّك بها لدى الطور الاستئنافي. لذا، وطالما أنّ هذه مسألة لا تهمّ النظام العام، فإنّ هذا الفرع من المطعن يعدّ حريا بالرفض.

– عن الفرع الثالث من المطعن الأوّل المأخوذ من خرق أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث يتمسك محامي المعقب بخرق أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنّ المعقب تمسك لدى الطور الاستئنافي بأنّ قرار التوظيف لم يطرح من قاعدة الأداء المقدرة مداخيل القرين المنصوص على واجب طرحها من قاعدة الضريبة عملا بأحكام الفقرة الرابعة آنفة الذكر والمتمثلة بالنسبة لزوجة المعقب في مداخيل تسويغ شقتين كائنتين ببراكة الساحل؛ وهي مداخيل ثابتة بموجب تصاريحها الجبائية المودعة بالقباضة المالية بالقيروان، إلا أنّ قرار التوظيف الإجباري تغافل عن هذا الطرح وهو ما أقرته محكمة الحكم المنتقد التي تكون بقضائها على هذا النحو قد خالفت أحكام الفقرة الرابعة سالفة الذكر.

وحيث لئن ورد هذا الفرع من المطعن تحت عنوان خرق القانون، إلا أنه يتضح بقراءة محتواه أنه يتعلق في واقع الأمر بضعف التعليل باعتبار وأنه سبق للمعقب التمسك بخرق أحكام الفقرة الرابعة المذكورة، إلا أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أهملت الرد على هذه المسألة ومناقشتها و لم تتخذ بشأنها موقفا حتى يتسنى القول بأنّ تحليلها جاء مخالفا أو مطابقا لأحكام الفقرة الرابعة سالفة الذكر، وهو ما يؤكد أنّ هذا الفرع من المطعن يندرج في إطار ضعف التعليل وليس في إطار خرق القانون، الأمر الذي تعيّن معه رفضه شكلا كرفض المطعن برمّته.

– عن المطعن الثاني المتعلق بضعف التعليل:

حيث تمسك نائب المعقب بضعف التعليل بمقولة أنّ منوّبه تمسك لدى محكمة الحكم المنتقد بأنّ قرار التوظيف الإجباري للأداء قد خالف أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات، إلا أنّ المحكمة أهملت مناقشة هذه الدفوعات الجوهرية بالرغم من أهميتها.

وحيث ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ محامي المعقب قد سبق له التمسك بهذين المسألتين لدى محكمة الحكم المنتقد، إلا أنّ هذه الأخيرة لم ترد عليهما وهو ما يورث حكمها ضعفا في التعليل، الأمر الذي اتجه معه قبول هذا المطعن.

– عن المطعن الثالث المتعلق بهضم حقوق الدفاع:

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الحكم المطعون فيه هضم حقوق الدفاع بمقولة أنّ منوّبه تمسك لديها بخرق أحكام الفقرة 4 من الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات التي تخول للمعقب، باعتباره طبيبا له عيادة خاصة، الانتفاع بالامتياز الجبائي المنصوص عليه بالأحكام المذكورة، إلا أنّ المحكمة أهملت الرد على هذا الدفع بما جعل قرارها مشوبا بهضم حقوق الدفاع.

وحيث استقر عمل هذه المحكمة على اعتبار أنّ هضم حقوق الدفاع يتمثل في عدم تمكين الأطراف من إعداد وسائل دفاعهم وتقديم حججهم وكذلك الاستماع إليهم في تقديم وجهة نظرهم، في حين أنّ عدم الرد على دفوعات الخصوم وعدم مناقشة مؤيداتهم يدخل في باب تعليل الأحكام ولا يعتبر هضما لحقوق الدفاع.

وحيث يتبين بقراءة المطعن الماثل أنه جاء تحت عنوان "هضم حقوق الدفاع"، في حين أنّ محتواه يتعلق في واقع الأمر بضعف التعليل الأمر الذي يتجه معه رفضه شكلا لعدم التطابق بين عنوانه ومحتواه.

ولهذه الأسباب

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بسوسة لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الأولى برئـــاسة السيد ز بن ت وعضويّة المستشارين السيد ء الصـ والسيدة س ق

وتلي علنـــا بجلسة يوم 15 ماي 2017 بحضور كاتبة الجلسة السيدة ـ المـ

الرئيس	المستشار المقرر
ز بن ت	و الـه

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لـ الخ