الجمهورية التونسية
المحكمة الإداريّـــة
القضيّـــة عدد: 313089
تاريخ القـــرار: 16 جانفي 2017

الحمد لله،

قـــرار تعـــقيـــبـــي

باسم الشّـــعب التـــــونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المـــعـــقّـــبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، الكائن مقرّها بشارع الهـــادي شاكر عدد 93، تونس 1002،

من جهـــــة،

والمـــعقّـــب ضدّها: لم الم ، القاطنة بنهج عدد تونس، محل مخابرتها بمكتب محاميتها الأستاذة ه من الكائن بعمارة شقة عدد الطابق تونس،

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 28 أوت 2012 تحت عدد 313089 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس تحت عدد 12107 بتاريخ 16 فيفري 2011 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإلغاء قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضده وإعفاء المستأنف من الخطيّة المؤمنة.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها، مهنتها حلاقة للنساء، كانت في حالة إغفال كلّي عن اكتتاب وإيداع تصاريحها الجبائية بعنوان سنتي 2006و2007 في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية بعنوان السنتين المذكورتين وسنة 2008 والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسّسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدّة من شهر سبتمبر 2006 إلى شهر فيفري 2009 والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والخصم من المورد

بعنوان الفترة الممتدّة من شهر أكتوبر 2006 إلى شهر فيفري 2009. تمّ التنبيه عليها قصد تسوية وضعيتها الجبائية في أجل لا يتعدّى ثلاثين يوما من تاريخ التنبيه غير أنّها امتنعت فصدر في شأنها قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 5 نوفمبر 2009 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 20.295,858 دينار أصلا وخطايا، اعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت في الدعوى بتاريخ 14 أفريل 2010 بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 18.095,899 دينارا أصلا وخطايا، فاستأنفت المطالبة بالضريبة ذلك الحكم أمام محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المبيّن بالطالع وموضوع التعقيب الماثل.

وبعد الاطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 18 سبتمبر 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا بنقض قرار محكمة الاستئناف بتونس وإحالة ملفّ القضيّة على المحكمة المختصّة لتعيد النّظر فيها بهيئة حكمية جديدة وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

- خرق أحكام الفصل 6 من الدستور الذي كرّس مبدأ المساواة في الحقوق والواجبات بمقولة أنّ المطالبة بالأداء لم تبادر بالتصريح تلقائيا بدفع الأداء كما لم تقم بتسوية وضعيتها الجبائية رغم التنبيه عليها من مصالح الجباية وفي هذه الصورة لا يجوز إلغاء قرار التوظيف ما لم يكن معيبا من الناحية الإجرائية وكان على المحكمة أن تقضي بإقراره أو تعديله مع مراعاة الحدّ الأدنى المستوجب عن كلّ تصريح، غير أنّ المحكمة ارتأت إلغاء القرار برمّته ممّا أصبح بمثابة مكافأة للمطالبة بالضريبة عن عدم قيامها بواجبها الجبائي.

- خرق أحكام الفصل 16 من الدستور بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد لم تراع المبدأ المضمن بذلك الفصل والذي يكرّس مبدأ واجب أداء الضريبة على كل المواطنين على أساس الإنصاف، حين قضت بإلغاء قرار التوظيف والحال أنّ المعقب ضدّها كانت في إغفال كلي ورفضت تسوية وضعيتها الجبائية رغم التنبيه عليها في الغرض.

- خرق أحكام الفصل 2 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي أرسى واجب التصريح التلقائي بالدخل ودفع الضريبة المستوجبة بمقولة أنّ المحكمة ألغت قرار التوظيف الإجباري بدلا من إقراره أو تعديله على الأقلّ مع الأخذ بعين الاعتبار للحدّ الأدنى من الأداء.

- خرق أحكام الفصلين 6 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري برمّته بناء على تأسيسه على الافتراض والتخمين وأنّ ما اعتمدت عليه الإدارة من معطيات لا يرقى إلى مستوى القرائن الفعلية والحال أنّ المشرع في الفصلين المذكورين منح مصالح الجباية حقّ تصحيح تصاريح المطالبين بالأداء وضبط الأداء المستوجب عليهم

وتوظيفه بالاعتماد على القرائن القانونية والفعلية. وفي صورة عدم إيداع التصاريح الجبائية، في صورة عدم الاستجابة للتنبيه، فإنه يتمّ توظيف الأداء على أساس المبالغ التي تضمّنها آخر تصريح مع تطبيق حدّ أدنى غير قابل للاسترجاع عن كل أداء غير مصرّح به قدره خمسون دينارا بعنوان كلّ تصريح. وفي الملف الماثل قامت مصالح الجباية بضبط المقابيض اليومية للسيدة لمياء المرابط انطلاقا من الأعباء الضرورية و اللازمة لنشاطها والمتمثلة في معاليم الكراء والكهرباء والماء ومواد التجميل مع الأخذ بعين الاعتبار لموقع محلّ النشاط الذي يوجد بحي راقي يكثر فيه عدد الحريفات لوجوده بجانب حمام وقبالة مبيت جامعي للفتيات وبالتالي فإنّ تقدير الإدارة لمعدّل المقابيض اليومية بـــ100 دينار وحساب المداخيل السنوية بضارب ذلك المبلغ في عدد 270 يوم عمل في السّنة كما قضت به المحكمة الابتدائية بتونس يعتبر منطقيا ومعتدلا.

– خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد اعتبرت قرار التوظيف غير معلّل في حين أنّ الإدارة بيّنت بكل وضوح طريقة التوظيف المعتمدة والقرائن القانونية والفعلية مثل معدّل المقابيض والمقارنة مع حالات مماثلة.

– خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، لأنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري في حين لم تثبت المعقب ضدّها بالمرّة شطط الأداء الموظّف عليها، في حين تفطّنت محكمة البداية إلى عدم قدرتها على دحض الطريقة المعتمدة من الإدارة في التوظيف أو تقديم ما يفنّد أعمالها بخصوص تقدير نسبة الأرباح ونسبة الربح الصافي.

وبعد الاطلاع على التقرير المدلى به من نائبة المعقّب ضدها في 19 ديسمبر 2013 والذي دفعت فيه بأنّ قرار التوظيف الإجباري لم ينبن على أسس صحيحة وقانونية وأنّ واجب دفع الأداء على أساس الإنصاف يقتضي أن لا تخرق الإدارة القانون وأن تلتزم بأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأنّ إدارة الجباية لم تثر مطلقا أحكام الفصلين 6 و16 من الدستور أمام قضاة الموضوع ولا يجوز للمحكمة أن تنظر فيهما، لأنه ليس لها أن تكوّن أو تتمّم إحضار حجج الخصوم. كما أنّ ما تمسّكت به الإدارة يتناقض تماما مع موقفها المتمثل في رفض عرض الصلح الذي تقدّمت به منوّبتها إلى المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بتونس 2 والذي عبّرت فيه عن استعدادها لتسوية الوضعية الجبائية باعتماد الحدّ الأدنى للأداء المنصوص عليه بالفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. ومن جهة أخرى لم تلتزم مصالح الجباية بمقتضيات الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إذ ذكرت الإدارة بتقرير التوظيف الإجباري أنّها اعتمدت على الأعباء والمصاريف التي يتحمّلها نشاط حلاقة النساء إضافة إلى تكاليف المعيشة في حين بقي ذلك مجرّدا و لم يتمّ اعتماد الحدّ الأدنى المقدّر بـــ50 دينارا المنصوص عليه بنفس الفصل. وقد ضبط الفصل المذكور طريقتين في التوظيف لا ثالث

لهما واستنباط الإدارة لطريقة ثالثة تقوم على القرائن القانونية والفعلية لا يمتّ بصلة لذلك الفصل. وأنّ إشارتها إلى الأعباء والمصاريف التي يتحمّلها نشاط حلاقة النّساء لم يكن يقصد به الأعباء والمصاريف الفعلية التي تحمّلتها المطالبة بالضريبة خلال فترة التوظيف وإنّما تولت تقدير الأعباء بصفة تخمينية وجزافية دون أساس واقعيّ ثابت أو مرجع قانوني. بالإضافة إلى أنه على فرض التسليم بأن الإدارة اعتمدت بالفعل تلك القرائن فإنه يتجه التذكير بأنّ المحلّ كائن بحيّ الخضراء وهو حي شعبي وما وجود الحمام بجانبه إلا دليل على ذلك كما أنّ وجود محلّ الحلاقة قرب مبيت جامعي للطالبات دليل على أنّ حريفات المطالبة بالأداء من الشريحة الاجتماعية محدودة الدخل، وأنّ العدد الجملي للطالبات المقيمات بالمبيت لا يتجاوز المائة ويوجد بالقرب منه ما يناهز عشرين قاعة حلاقة محدثة قبل أن ينطلق نشاط منوّبتها. كما تمسّكت نائبة المعقّب ضدها بأنّ تحديد إدارة الجباية رقم المعاملات اليومي بـــ100 دينار ونسبة الربح الصافي بـــ30% غير معقول بالنّظر للمساحة الجملية للمحل التي لا تتجاوز 20 مترا مربّعا ونشاط منوّبتها لنصف الوقت بسبب المرض وعدم الاستعانة بعاملات وأنّ معدل التعريفة المعتمدة لا يتجاوز في أفضل الحالات 5 دينارات وقد قدّمت، لكشف الشّطط، عينة من فواتير الكهرباء وبيّنت أن معلوم الكراء الشهري يساوي 150 دينار، وهي أكرية لم يتمّ دفعها مطلقا ويتحمّل زوجها تكاليف معيشتها. وتبعا لذلك تأسس قرار التوظيف على الاستنباط والتخمين لذلك فقد جاء غير معلّل حيث لم يرد بقرار التوظيف أيّ إشارة إلى الأعباء التي اعتمدتها الإدارة وتفصيلها وتكاليف المعيشة. إضافة إلى عدم طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل عناصر ثمن العمليات الخاضعة لذلك الأداء كما يقتضي ذلك الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وعدم طرح الأقساط الاحتياطية المطالب بها خلال سنة 2007 من الضريبة على الدخل المستوجبة بعنوان نفس السّنة.

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.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 19 ديسمبر 2016، وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيد و ن ع في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي، وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمستندات التعقيب، ولم تحضر الأستاذة ه م نائبة المعقّب ضدّها.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 16 جانفي 2017.

وبهـا وبعد المفـاوضة القـانونيّـة صرّح بمـا يلـي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة ومستوفيا إجراءاته الشكلية الجوهرية وتعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

عن جملة المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصلين 6 و16 من الدستور والفصول 2 و6 و48 و50 و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لتداخلها ووحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه إلغاء قرار التوظيف الإجباري برمّته بالاستناد إلى أنّ الإدارة انتهجت سبيل الظّن والتخمين في تقدير المداخيل التي يحقّقها نشاط المعقب ضدّها، وعدم تعليل قرار التّوظيف والحال أنّ المطالبة بالضريبة كانت في إغفال كلّي ولم تعمد إلى تسوية وضعيّتها الجبائية رغم التّنبيه عليها طبقا لأحكام الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ممّا دفع الإدارة إلى إعمال إجراءات الفصل 48 من نفس المجلة وتوظيف الأداء بالاستناد إلى القرائن القانونية والفعلية من ذلك موقع النشاط والأعباء المقترنة به ونسبة الربح المعمول بها. وفي المقابل لم تثبت المعقب ضدّها بالمرّة شطط الأداء الموظّف عليها. كما لم تراع المحكمة الحدّ الأدنى المستوجب من الأداء والمنصوص عليه بالفصل 48 المشار إليه.

وحيث دفعت نائبة المعقب ضدّها بأنّ الإدارة لم تنتهج طريقة القرائن القانونية والفعلية لأنّها طبّقت على منوّبتها معطيات عامة ذكرت الإدارة أنّها تتعلّق بأعباء النّشاط ولم تعلّل قرارها بأسباب متأتّية من حقيقة نشاط منوّبتها وما تتحمّله فعلا من أعباء وتحقّقه من خسائر لا سيما أنّها مريضة ولا تعمل إلا نصف الوقت بالإضافة للمنافسة الشديدة ووجود محلّ نشاطها في حي شعبي، وتعويلها على زوجها في تكاليف معيشتها.

وحيث قضت محكمة الحكم المنتقد، بأنّ إدارة الجباية اعتمدت عند التوظيف على افتراض أنّ الخاضعة للأداء تعمل لمدة 300 يوم سنويا ولها دخل يومي قدره 100 دينار إلى جانب توظيف نسبة هامش ربح صافي قدره 30% وأنّه لم يثبت من أوراق الملفّ سند المعطيات التي اعتمدتها الأمر الذي يجعل منها مجرّد تخمين لا يرقى إلى مستوى القرائن الفعلية التي يجب أن تكون متظافرة ومتعدّدة وقوية وأنّ ذلك يجعل قرارها غير معلّل ومخالفا لأحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث يقتضي الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في فقرته الثانية أنّه " يوظف الأداء وجوبا في صورة عدم قيام المطالب بالأداء بإيداع التصاريح الجبائية والعقود التي اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ التنبيه عليه بالطرق المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلّة."

وحيث يقتضي الفصل 48 من نفس المجلة أنّه "يوظف الأداء وجوبا في الحالة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة على أساس القرائن القانونية والفعلية أو على أساس عناصر توظيف الأداء المضمّنة بآخر تصريح مودع دون اعتبار فائض الأداء والخسائر والاستهلاكات المؤجّلة المتأتية من فترات سابقة للفترة المعنية بالتصريح وكذلك التخفيضات الجبائية بعنوان المداخيل والأرباح المعاد استثمارها مع اعتماد حدّ أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع يستخلص عن كلّ تصريح بصرف النّظر عن عدد الأداءات المستوجبة المضمّنة به يحدّد كما يلي: (...)

- 50 دينارا بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيّين الخاضعين للضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية حسب النّظام التقديري."

وحيث نصّ الفصل 50 من نفس المجلة على واجب تعليل قرار التوظيف الإجباري وضرورة أن يتضمّن عددا من البيانات، واقتضى الفصل 65 أنّه لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في حقه قرار في التوظيف الإجباري الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظّف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظّف عليه.

وحيث يتبيّن من أوراق الملف أنّ قرار التوظيف الإجباري قد ورد معلّلا بالأسباب الواقعية والقانونية وخاصة الفصلين 47 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والتنبيه على المعنية بالأمر قصد تسوية وضعيتها الجبائية وامتناعها عن ذلك بالإضافة إلى كافة التّنصيصات الأخرى الواقع اشتراطها بالفصل 50 من المجلة المذكورة.

وحيث اعتمدت الإدارة في ضبط قاعدة الضّريبة على رقم المعاملات المتأتّي من النّشاط ونسبة الربح الصافي المعمول بها والأعباء التي تقترن بالنّشاط من كراء المحلّ وفواتير الماء والكهرباء وموقع المحلّ.

وحيث ولئن كان ثابتا بأوراق الملف أنّ الإدارة لم تستخرج قاعدة الأداء من وثائق خاصة بالمطالبة بالضريبة إذ من الواضح أنّها استندت إلى ما هو معمول به عادة في مجال النّشاط في تحديد رقم المعاملات والأعباء ونسبة الربح، فإنّ بقية القرائن المشار إليها تنهض حجّة بسيطة على مداخيل المعقب ضدّها ويمكن لهذه الأخيرة أن تثبت خلافها وذلك بأن تبرز الشطط في التوظيف بجميع الوسائل الممكنة والمجدية. وأمّا أن تكتفي بالتصريح بعدم خلاص معاليم الكراء دون الإدلاء بما يثبت ذلك وأن تدلي بفاتورتي الماء والكهرباء، اللتان على حالتهما لا تنبئان بشيء، وتزعم المرض وعدم القدرة على العمل، دون مؤيّدات، في حين تستمرّ في نشاطها في مكان معروف بالحركيّة، فذلك لا يمكن أن يكون سوى أسباب واهية تعكس عجزا صريحا عن إثبات الشطط في التوظيف.

وحيث في مقابل ذلك، وطالما ثبت للإدارة أنّ المطالبة بالضريبة كانت في حالة إغفال كلي، فإنه كان عليها إعمال الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وذلك بالتوظيف على المعنية بالأمر حدّا أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع، وكان بالتالي على محكمة الموضوع، أثناء نشر القضية، الإذن لإدارة الجباية، في إطار تفعيل صلاحياتها الاستقصائية، بتطبيق الفصل 48 المشار إليه ولا أن تقضي بإلغاء قرار التوظيف الإجباري.

وحيث تكون محكمة الحكم المطعون فيه قد خرقت أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حين اعتدت بدفوعات المطالبة بالضريبة غير المؤيّدة وألغت قرار التوظيف الإجباري برمّته على ذلك الأساس، من ناحية، وتجاهلت الحدّ الأدنى من الأداء المنصوص عليه بالفصل 48 المشار إليه أعلاه، من ناحية أخرى، واتجه لذلك قبول الطعن الماثل ونقض الحكم المطعون فيه.

ولـــــهـــذه الأســـبـــاب:

قـــرّرت المحكمـــة:

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

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الأولى برئـــاسة السيد ز بن تنفوس وعضويّة المستشارين السيد ع ، الص والسيدة س ق

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 16 جانفي 2017 بحضور كاتبة الجلســـة السيدة س الما

رئيـــس الـــدائرة **المستشار المقـــرّر**

ز بن ت و بن ع

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: ل الخ