



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بعدد

من جهة،

والمعقب ضده: القاطن بطريق

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 18 أوت 2017 تحت عدد 316614 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتاريخ 14 أكتوبر 2013 تحت عدد 1605 والقاضي نهائيا بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالخط من معين الأداء موضوع قرار التوظيف الإجباري إلى أربعة وعشرين ألفا وخمسمائة وثمانية وثلاثين دينارا ومليمات 486 (24.538,486د) وإعفاء الطاعن من الخطية وإرجاع معلومها إليه وحمل المصاريف القانونية على المحكوم عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنه تبعا لمعاينة المعقب باعتباره صاحب مقهى من الصنف الأول في حالة إغفال عن إيداع تصاريحه الجبائية المستوجبة في مادة الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية الناتجة عن التفويت في أصل تجاري في سنة 2009 والتصريحين الثلاثين الثاني والثالث لسنة 2009، تم التنبيه عليه طبقا لما تقتضيه أحكام الفقرة 2 من الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قصد تسوية وضعيته الجبائية في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ تبليغ التنبيه، غير أنه لم يستجب لذلك، فصدر في شأنه قرار في التوظيف الإجباري للأداء:

بتاريخ 8 مارس 2010 تحت عدد 89/2010 يقضى بمطالته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 39,980,940 أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية التي أصدرت حكما بتاريخ 18 نوفمبر 2010 في القضية عدد 1950 يقضى بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المعارض. فإستأنفه المعقب ضده أمام محكمة الاستئناف ؛ التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبين نصه بالطالع موضوع التعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 23 أوت 2017 والرامية إلى قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة لتنظر فيها بهيئة مغايرة استنادا إلى ما يلي:

-خرق أحكام الفصل 44 IV فقرة 3 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنه خلافا لما قضت به محكمة الحكم المنتقد فإن إحتساب النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة بعنوان سنة التفتوت المشمولة بالتوظيف يكون على أساس الفارق بين المقايض الخام المحققة والمصاريف الفعلية المبذولة خلال نفس السنة تضاف إليها القيمة الزائدة الناتجة عن التفتوت في الأصل التجاري المحتسبة في حدود المبلغ الجملي للتفتوت أي دون أي طرح إضافي على اعتبار أن الأصل التجاري المفقوت فيه مكون من المعقب نفسه. وأن تمكين الخاضع للضريبة من طرح أعباء بعنوان كلفة تكوين الأصل التجاري حال أن ذات الأعباء يفترض تسجيلها بدفتر المقايض والمصاريف وطرحها ضمن الفارق المنصوص عليه بالفصل 44 من مجلة الضريبة من شأنه أن يؤدي بالضرورة أما إلى طرح نفس الأعباء مرتين أو إلى طرح أعباء لم يقع تسجيلها بالدفتر المحاسبي.

-خرق أحكام الفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنه طالما صدر قرار التوظيف الإجباري على معنى الفقرة الثانية من الفصل 47 المشار إليه بموجب عدم قيام المطالب بالأداء بإيداع تصاريح جبائية اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل معين فإن خطايا التأخير تكون مستوجبة في حدود النسبة المقررة بالفصل 82 من نفس المجلة.

-خرق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن ما تضمنه الفصل المذكور في فقرته الثانية لا يعتبر تصنيفا للقرائن الفعلية أو سنا لطريقتين في التوظيف يجب إختيار إحدهما دون الجمع بينهما، بل مجرد ذكر لأحد القرائن الفعلية التي يجوز اعتمادها قصد تسوية

الوضعية الجبائية لمن أغفل عن إيداع تصاريحه ضرورة أن قرينة المبالغ التي تضمنها آخر تصريح ليست إلا أحد القرائن الفعلية التي نص عليها الفصل، وبأن طريقة اعتماد حد أدنى غير قابل للاسترجاع يستخلص عن كل تصريح بصرف النظر عن عدد الأداءات المستوجبة المضمنة به هو الحل الذي أتاحه المشرع المصالح الجبائية في صورة تعذر توفر قرينة قانونية أو فعلية تستند إليها لتسوية الوضعية الجبائية لمن أغفل عن إيداع تصاريحه باعتبار أن التوظيف الإجباري للأداء لتسوية الإغفالات لا يشترط وجود أسس توظيف، بل يشترط فقط خضوع المطالب بالأداء لتلك الأداءات والمعالم كي تتم مطالبته بتسوية وضعيته الجبائية بخصوصها بموجب التنبيه عليه.

-سوء التعليل بمقولة أن مطابقة قرار التوظيف لأحكام الفصلين 47 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية دون الحكم بما يوافق ذلك من خطايا تأخير مستوجبة على معنى الفصل 82 من نفس المجلة يعد تناقضا في الموقف من شأنه أن يعيب تعليل القرار بالتضارب والغموض. ولأن قضاء محكمة الاستئناف بمطابقة قرار التوظيف لأحكام الفصلين 47 و48 دون إقرار ما تضمنه من مبالغ موظفة على أساس الحد الأدنى للأداء.

وبعد الإطلاع على بقية الوثائق المطروقة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون الأساسي عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في أول جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية، مثلما تم تنقيحه وإتمامه بالتصووص 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 25 أبريل 2024 وبها تلا المستشار المقرر السيد ، ملخصا من تقريره الكتابي وحضر ممثل المعقبة وتمسك بمستندات التعقيب ولم يحضر العقب ضده ورجع الاستدعاء الموجه إليه بملاحظة عنوان ناقص.

حُجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 31 ماي 2024.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قُدم مطلب التعقيب في أجله القانوني من له الصفة والمصلحة واستوفى شروطه الشكلية الجوهرية واتجه لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

- عن كافة المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصل 44 IV فقرة 3 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وخرق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء التعليل لترابطها ووحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 44 IV فقرة 3 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وخرق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء التعليل بمقولة أنه خلافا لما قضت به محكمة الحكم المنتقد فإن إحتساب النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة بعنوان سنة التفويت المشمولة بالتوظيف يكون على أساس الفارق بين المقايض الخام المحققة والمصاريف الفعلية المبذولة خلال نفس السنة تضاف إليها القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في الأصل التجاري المحتسبة في حدود المبلغ الجملي للتفويت أي دون أي طرح إضافي على اعتبار أن الأصل التجاري المفوت فيه مكون من المعقب نفسه. وأن تمكين الخاضع للضريبة من طرح أعباء بعنوان كلفة تكوين الأصل التجاري حال أن ذات الأعباء يفترض تسجيلها بدفتر المقايض والمصاريف و طرحها ضمن الفارق المنصوص عليه بالفصل 44 من مجلة الضريبة من شأنه أن يؤدي بالضرورة أما إلى طرح نفس الأعباء مرتين أو إلى طرح أعباء لم يقع تسجيلها بالدفتر المحاسبي. وأن ما تضمنه الفصل المذكور في فقرته الثانية لا يعتبر تصنيفا للقرائن الفعلية أو سنا لطريقتين في التوظيف يجب إختيار إحداهما دون الجمع بينهما، بل مجرد ذكر لأحد القرائن الفعلية التي يجوز إعتمادها قصد تسوية الوضعية الجبائية لمن غفل عن إبداء تصاريحه ضرورة أن قرينة المبالغ التي تضمنها آخر تصريح ليست إلا أحد القرائن الفعلية التي نص عليها الفصل، وبأن طريقة إعتمادها حد أدنى غير قابل للاسترجاع يستخلص عن كل تصريح بصرف النظر عن عدد الأداءات المستوجبة المضمنة به هو الحل الذي أتاحه المشرع لمصالح الجباية في صورة تعذر توفر قرينة قانونية أو فعلية تستند إليها لتسوية الوضعية الجبائية لمن غفل عن إبداء تصاريحه باعتبار أن التوظيف الإجباري للأداء لتسوية الإغفالات لا يشترط وجود أسس توظيف، بل يشترط فقط خضوع المطالب بالأداء لتلك الأداءات والمعالم كي تتم مطالبته بتسوية وضعيته الجبائية بخصوصها بموجب التنبيه عليه. وأن مطابقة قرار التوظيف لأحكام الفصلين 47 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية دون الحكم بما يوافق ذلك من خطايا تأخير مستوجبة على معنى الفصل 82 من نفس المجلة يعد تناقضا في الموقف من شأنه أن يعيب تعليل القرار بالتضارب والغموض.

وحيث إعتبرت محكمة الحكم المنتقد أن ما إنتهت إليه الإدارة في خصوص إحتساب الأداء المستوجب بعنوان القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في الأصل التجاري استنادا إلى ثمن المبيع المقدر بـ 120 ألف دينار فيه إجحاف بمصلحة المطالب بالأداء ويتجافى وروح القانون خاصة وأن تأويل الفصل 44 من مجلة الضريبة فقرة أخيرة والتمم بموجب الفصل 72 من قانون المالية عدد 123 لسنة 2001 لا يقضي بأن القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في أصل تجاري مكون من طرف المفوت يساوي كامل سعر التفويت. وأن تحديد أساس تقدير تلك القيمة يستوجب ضرورة طرح التكاليف التي بذلها المعقب ضده لتكوين الأصل التجاري من قيمة التفويت و يندرج ضمن ذلك قيمة الأشياء المكونة لعناصره المادية.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 72 من القانون عدد 123 لسنة 2001 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 المتعلق بقانون المالية لسنة 2002 أنه يضاف إلى الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فقرة 3: 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 1 من هذا الفصل دون أن تقل الضريبة المستوجبة على هذا الأساس عن الضريبة التقديرية المستوجبة باعتبار رقم المعاملات أو عن الضريبة التقديرية الاختيارية.

وحيث لئن أخضع الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في الأصل التجاري إلى الأداء، فإنه لم يحدد تعريفا لهذه القيمة أو لكيفية إحتسابها، وعليه وفي غياب تعريف لهذا المصطلح، فإنه يمكن الاستئناس بأحكام الفقرة الرابعة من الفصل 28 من نفس المجلة المتعلقة بالقيمة الزائدة العقارية والتي تساوي الفارق بين سعر التفويت وسعر تكلفة الإقتناء أو الهبة أو البناء.

وحيث أن تكوين المعقب ضده للأصل التجاري بنفسه لا يحول دون إحتساب القيمة الزائدة عند تفويته فيه وذلك بإعتماد الفارق بين سعر التفويت وسعر التكلفة، الأمر الذي يستوجب طرح التكاليف التي بذلها المعني بالأمر لتكوين الأصل التجاري على غرار ما ذهبت إليه محكمة الحكم المطعون فيه.

وحيث ينص الفصل 48 مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه "يوظف الأداء وجوبا في الحالة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة على أساس القرائن القانونية والفعلية أو على المبالغ التي تضمنها آخر تصريح مع اعتماد حد أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع يساوي خمسين ديناراً."

وحيث يستشف من الفصل المذكور أن المشرع مكن إدارة الجبائية عند توظيف الأداء من استعمال إحدى الطريقتين، إمّا إعمال القرائن الفعلية والقانونية أو اعتماد المبالغ التي تضمنها آخر تصريح مع اعتماد حد أدنى للأداء غير قابل للاسترجاع يساوي خمسين ديناراً في كلتا الحالتين، ودون أن يكون لها الحق في الجمع بينهما.

وحيث يتضح بالرجوع إلى أوراق الملف أن إدارة الجبائية لم تجمع بين الطريقتين المذكورتين ضرورة أنها اعتمدت القرائن القانونية والفعلية بخصوص القيمة الزائدة العقارية واعتمدت الحد الأدنى للأداء الغير قابل للاسترجاع المقدر بخمسين ديناراً بخصوص التصريحين الثلاثين الثاني والثالث لسنة 2009، ومن ثم فإن قضاء محكمة الاستئناف بتأييد عمل الإدارة بهذا الخصوص يغدو مطابقاً لأحكام الفصل 44 والفصل 48 المذكورين، كما أنها أجابت عن كل الدفعات المثارة أمامها بما يجعل من حكمها معللاً تعليلاً مستساغاً ولا يشوبه القصور الأمر الذي يتعين معه رفض المطاعن الماثلة.

- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تعيب المعقبة على الحكم المنتقد خرقه أحكام الفصل 82 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنه طالما صدر قرار التوظيف الإجباري على معنى الفقرة الثانية من الفصل 47 المشار إليه نتيجة لعدم قيام المطالب بالأداء بإيداع تصاريحه جبائية التي اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل معين فإن خطايا التأخير تكون مستوجبة في حدود النسبة المقررة بالفصل 82 من نفس المجلة.

وحيث ينص الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية على أن « تقتصر الجلسة العامة إذا ما رفع لديها حكم مطعون فيه على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقاً بالنظام العام أو كان متعلقاً بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه ولا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم».

وحيث ثبت من أوراق الملف أنه لم يسبق للمعقبة أن تمسكت في الطور الاستثنائي بهذا المطعن ولا يجوز لها والحالة تلك التمسك به لأول مرة في الطور التعقيبي طالما أنه لا يندرج ضمن الاستثناءات الواردة بالفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية، ويتجه لذلك رفض هذا المطعن شكلا.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد حاتم بنخليفة وعضوية المستشارتين السيدة أحلام الوسلاقي والسيدة سماح عميرة.

وتلي علنا بجلسة يوم 31 ماي 2024 بحضور كاتبة الجلسة السيدة حنان عراكي.

المستشار المقرر

رئيس الدائرة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
بمضاء: