



## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرها بشارع

من جهة،

والمعقب ضده: ، مقره بعدد ، عمارة ، نائبه ،  
الأستاذ الكائن مكتبه بشارع

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات، بتاريخ 16 فيفري 2015: والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 314796، طعنا في الحكم الاستثنائي عدد 88973 الصادر عن محكمة الاستئناف ، بتاريخ 30 ديسمبر 2009، والقاضي بنصه بقبول الاستئناف شكلا و مضمونا، والأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الاطلاع على وقائع الدعوى التي يستفاد منها أن المعقب ضده، خضع بموجب نشاء كطبيب، إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية، والتي شملت الضريبة على الدخل عن الفترة الممتدة بين 2000 و 2003، والأقساط الاحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصلة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد لنفس الفترة، نتج عنها توظيف إجباري للأداء عدد 2005/490، بتاريخ 30 سبتمبر 2005، يقضي بإلزامه بأن يؤدي

لخزينة الدولة قدره 5.232,010 د أصلا وخطايا. وأنه، وتبعاً لاعتراض المعني بالأمر على قرار التوظيف المذكور، قضت المحكمة الابتدائية في 24 جوان 2006 بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف المطعون فيه مع تعديله وذلك بالتزول بالمبالغ المطالب بها إلى حدود أربعمائة وثمانية وعشرين ديناراً ومليماً 842 (428,842د) أصلاً وخطايا. وباستئناف الحكم المذكور أصدرت محكمة الاستئناف الحكم المضمن منطوقه بالطالع، موضوع مطلب التعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المؤرخة في 26 فيفري 2015، والرامية إلى نقض الحكم الاستئنافي المنتقد وإحالة القضية إلى محكمة المصدر للنظر فيها بمهينة حكمية جديدة، كحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده، بالاستناد إلى الأسباب التالية:

1. خرق أحكام الفصل 51 أولاً وثانياً من مجلة الضريبة على الدخل: بمقولة أن محكمة الاستئناف قد جانبت الصواب، لما أيدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل المبالغ المستوجبة بمقتضى قرار التوظيف بعد حذف الأقساط الاحتياطية الموظفة بعنوان الفترة الممتدة من غرة جانفي 2000 إلى موفى ديسمبر 2003، معللة ذلك بأن الأقساط الاحتياطية لا تعد ضريبة قائمة الذات، خارقة بذلك الفصل 51 من مجلة الضريبة، لأن الهدف من التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على الأقساط الاحتياطية التي صرح بها المعقب ضده ودفعها، هو تصحيح مبالغها باحتسابها على أساس مبالغ الضريبة على الدخل المستوجبة فعلاً بعنوان السنة السابقة لسنة خلاصها.

2. خرق أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: لأنه يحق لمصالح الجباية أن تراقب وتراجع التصاريح التي تستعمل في ضبط الأدعاءات أو تلك التي تثبتها، وبالتالي فإنه يحق لها أن تراقب وتراجع الأقساط الاحتياطية إما بمفردها وذلك بمراجعة نسبتها وطريقة احتسابها، أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي احتسبت على أساسها، أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة فائض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات التي ينقل طرحه إليها إن وجد.

3. خرق أحكام الفصلين 64 و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أن محكمة الاستئناف لما عللت قرارها بأنه "وحيث أن المستأنف ضده بحكم عمله كطبيب يشترك في العيادة التي يمارس فيها عمله مع طبيب آخر وهو ما تأكد من شهادة المجلس الجهوي لعمادة الأطباء وتصريح كل من العاملة لديه والطبيب شكري بن رحومة بما يجعلهما يتقاسمان كامل مصاريف العيادة بما في ذلك أجر

العاملين. وحيث أن ما اعتمدته الإدارة من قرارات بناء على المصاريف المبذولة في العيادة هو الأساس مشترك بين طبيين بما يتجه معه تعديل قرار التوظيف واعتماد نصف المبالغ المذكورة"، قد جانبت الصواب، وخالفت الفصلين 64 و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، لأن محكمتنا البداية والاستئناف، لم تأخذ بعين الاعتبار دفعات الإدارة بوجود مصاريف خاصة باستغلال العيادة التابعة للمعقب ضده، تتمثل في أجرة السكرتيرة التي يقوم بخلاصها المعقب ضده وهي أجرة مصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، ومصاريف الماء والكهرباء والهاتف، حيث ثبت من فواتير الأعباء أنها مصاريف خاصة بالمعقب ضده، فضلا على أن المحكمة لا يمكنها استبعاد حجج الإدارة وقبول تصاريح على الشرف لإلغاء التعديلات التي قامت بها مصالح الجبائية، كما أنه لا يمكن اعتبار تلك التصاريح من قبيل وسائل الإثبات في النزاع الجبائي عملا بالفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

4. خرق أحكام الفصل 547 من م ع: لأن مصالح الجبائية المتعده بالملف اعتمدت في تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده على تصاريحه التلقائية، والتي صرح ضمنها بأعباء العيادة المحمولة على كاهله، وهي تصاريح تمثل حجة عليه ولا يمكن دحضها أو القضاء بخلافها ما لم يرر المعني بالأمر عدم صحتها.

5. ضعف التعليل: اعتبرت المعقبة أن الحكم المنتقد ورد ضعيف التعليل لسبيين، أولهما، لأن المحكمة سلمت بأن المعقب ضده يتقاسم مصاريف العيادة مع زميله، مستندة في ذلك إلى تصاريح على الشرف صادرة عن هذا الأخير، وعلى السكرتيرة التي تعمل بالعيادة، أما السبب الثاني فيتمثل في أن المحكمة لم تأخذ بعين الاعتبار دفعات الإدارة المتعلقة بخرق محكمة البداية لأحكام الفصل 64 من م ح ج، لما اعتمدت التصاريح على الشرف كوسائل إثبات في المادة الجبائية، وفي المقابل استبعدت حجج الإدارة المتمثلة في التصاريح بالأعباء المودعة من قبل المطالب بالأداء.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص 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 12 جانفي 2022، وبما تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد

وحضر ممثل المعقبة وتمسك بمستندات التعقيب، في حين لم يحضر الأستاذ  
نائب المعقب ضده وبلغه الإستدعاء.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 9 فيفري 2022.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث أدلى الأستاذ ، نائب المعقب ضده، بتقرير في الرد على مستندات التعقيب، مودع  
بكتابة هذه المحكمة بتاريخ 3 أفريل 2015، والذي يتجه رده والإعراض عما تضمنه من ملحوظات  
ودفوعات ضرورة أنه تم تليغه للمعقبة عن طريق العرض بصورة مباشرة، خلافا للإجراءات المنصوص  
عليها بالفصل 69 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.  
وحيث، وفيما عدا ذلك، قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانوني وتمن له الصفة والمصلحة مستوفيا  
جميع مقوماته الشكلية الجوهرية، لذا يتجه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المظن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 51 أولا وثانيا من مجلة الضريبة على الدخل:  
حيث طلبت المعقبة نقض الحكم المنتقد ناعية عليه خرق أحكام الفصل 51 أولا وثانيا من مجلة  
الضريبة على الدخل، بمقولة أن محكمة الاستئناف جانبت الصواب، لما أيدت الحكم الابتدائي القاضي  
بتعديل المبالغ المستوجبة بمقتضى قرار التوظيف، بعد حذف الأقساط الاحتياطية الموظفة بعنوان الفترة  
المتدة من غرة جانفي 2000 إلى موفى ديسمبر 2003، معللة ذلك بأن الأقساط الاحتياطية لا تعد  
ضريبة قائمة الذات، وخارقة بذلك أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة استنادا إلى أن الهدف من التعديل  
الذي أدخلته مصالح الجباية على الأقساط الاحتياطية التي صرح بها المعقب ضده ودفعها هو تصحيح  
مبالغها باحتسابها على أساس مبالغ الضريبة على الدخل المستوجبة فعلا بعنوان السنة السابقة لسنة  
خلاصها.

وحيث بالرجوع إلى الحكم المنتقد، يتبين أن المحكمة قضت بتأييد الحكم الابتدائي القاضي بطرح  
الأقساط الاحتياطية من الأداء المستوجب معللة موقفها، بأن الفصل 19 من م أ ق م لم ينص صراحة على  
مراجعة الأقساط الاحتياطية باعتبارها تمثل تسبقة على الأداء ولا تمثل أداءا في حد ذاتها حتى يمكن مراجعته  
واتجه تبعا لذلك رد المظن.

وحيث نصّ الفصل 51 من مجلة الضريبة على أنه: " يطالب الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاطون لنشاط تجاري أو مهنة غير تجارية بدفع ثلاث تسبقات تسمى أقساط احتياطية وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجمالية ...

تستخلص الأقساط الاحتياطية التي تدفع ابتداء من السنة الثانية للنشاط وحسب دفعات يساوي كل واحد منها 30 بالمائة من الضريبة المستوجبة بعنوان مداخيل أو أرباح السنة السابقة." وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن تضبط الأقساط الاحتياطية على أساس الضريبة الخاصة بالسنة السابقة كتسبقة للضريبة المستوجبة بعنوان السنة الموالية، وهي بالتالي ولئن كانت لا تمثل أداءً مستقلاً بذاته فإن ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجّب دفعه بعنوانها، باعتبار أن تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الاحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية.

وحيث بناء على ما سبق بيانه، فإن محكمة الاستئناف المطعون في حكمها باعتبارها أن الأقساط الاحتياطية غير قابلة للمراجعة، تكون قد خرقت أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة بما يكون معه قرار المحكمة بطرحها من الأداء المستوجب في غير طريقه، وتعين على هذا الأساس قبول المطعن المائل.

عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: حيث طلبت العقبة نقض الحكم المنتقد ناعية عليه خرق أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، لأنه يحق لمصالح الجباية أن تراقب وتراجع التصاريح التي تستعمل في ضبط الأداءات أو تلك التي تثبتها، وبالتالي فإنه يحق لها أن تراقب وتراجع الأقساط الاحتياطية إما بمفردها، بمراجعة نسبتها وطريقة احتسابها، أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي احتسبت على أساسها، أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة فائض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات التي ينقل طرحه إليها إن وجد.

وحيث يقتضي الفصل 72 فقرة أولى من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنه: " 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 لا يمكن معرفته إلا بالاطلاع على ذلك الحكم."

وحيث وبالنظر إلى أن المطعن المائل تم تقديمه لأول مرة أمام هذه المحكمة، وبالنظر إلى كونه لا يدخل ضمن الصور المقررة بالفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، فإنه يغدو حريا بالرفض شكلا.

عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفصلين 64 و 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث طلبت المعقبة نقض الحكم المنتقد ناعية عليه خرق أحكام الفصلين 64 و 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، لأن محكمة الاستئناف لما اعتبرت أن " المستأنف ضده بحكم عمله كطبيب يشترك في العيادة التي يمارس فيها عمله مع طبيب آخر وهو ما تأكد من شهادة المجلس الجهوي لعمادة الأطباء وتصريح كل من العاملة لدية و  
ة بما يجعلهما يتقاسمان كامل مصاريف العيادة بما في ذلك أجره العاملين. وحيث أن ما اعتمده الإدارة من قرائن بناء على المصاريف المبذولة في العيادة هو بالأساس مشترك بين طبيبين بما يتجه معه تعديل قرار التوظيف واعتماد نصف المبالغ المذكورة"، قد جانبت الصواب وخالفت الفصلين 64 و 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لأن محكمتا البداية والاستئناف، لم تأخذا بعين الاعتبار دفعات الإدارة بوجود مصاريف خاصة باستغلال العيادة التابعة للمعقب ضده، تتمثل في أجره السكرتيرة التي يقوم بإخلاصها المعقب ضده وهي أجره مصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، ومصاريف الماء والكهرباء والهاتف، حيث ثبت من فواتير الأعباء أنها مصاريف خاصة بالمعقب ضده، فضلا على أن المحكمة لا يمكنها استبعاد حجج الإدارة وقبول تصاريح على الشرف، لإلغاء التعديلات التي قامت بها مصالح الجبائية، علما وأنه لا يمكن اعتبار تلك التصاريح من قبيل وسائل الإثبات في النزاع الجبائي عملا بالفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث أكدت هذه المحكمة في فقه قضاء مستقر لها، على أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة، باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالضريبة لتحلّ محلّه حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة، استنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة، ولذلك فإنه لا مجال للتمسك بأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قبل أن تثبت الإدارة رقم المعاملات الصحيح حتى يحمل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي يتوجب

عليه عندها إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على مواردته وذلك بشئى وسائل الإثبات اعتباراً لمبدأ حرية الإثبات في المادة الجبائية.

وحيث بالرجوع إلى الحكم المنتقد، يتبين أن المحكمة قضت بتعديل الأداء المستوجب، وذلك باعتبار أن المعقب ضده متحمل لنصف المصاريف سند قرار التوظيف الإجباري، بالاستناد إلى أن عيادته يتقاسمها مع طبيب آخر.

وحيث، أنه من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن تقدير مدى حجية وسائل الإثبات أمر يرجع إلى محكمة الموضوع في نطاق سلطة الاجتهاد المخولة لها قانوناً، ولا رقابة عليها في ذلك من قبل قاضي التعقيب إلا بقدر ما يشوب تقديرها من تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير أو مخالفة للقانون. وحيث بالرجوع إلى كافة الوثائق المكونة للملف المتراع، يتبين أن المحكمة اكتفت بالوثيقة الصادرة عن العمادة الوطنية للأطباء والتي تفيد أن المعقب ضده يتشارك مع طبيب آخر في العيادة، لتقوم بقسمة المصاريف سند قرار التوظيف الإجباري، وهو موقف بجانب للصواب، خاصة وأنها لم تثبت من عقد كراء المحل وفواتير الاستغلال، من ماء وكهرباء وهاتف، لمعرفة المستغل الذي يتحمل المصاريف، فضلاً على أنه ثبت بالرجوع إلى التصريح بالأجور بالصندوق الوطني الاجتماعي أن مشغل السكرتيرة هو المعقب ضده والذي يقوم بخلاصها في مستحقاتها، ولم يثبت أنها تعمل لفائدة العيادة. وحيث ثبت من خلال ما سبق بيانه أن قضاء محكمة الاستئناف كان مشوباً بتحريف للوقائع و بخطأ فادح في التقدير، الأمر الذي يتعين معه قبول المطعن المائل.

عن المطعن الرابع المأخوذ من خرق أحكام الفصل 547 من م إ ع: حيث طلبت المعقبة نقض الحكم المنتقد ناعية عليه خرق أحكام الفصل 547 من م إ ع، بمقولة أن مصالح الجبائية المتعهددة بالملف اعتمدت في تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده على تصاريحه والتي صرح ضمنها بأعباء العيادة المحمولة على كاهله، وهي تصاريح تمثل حجة عليه، ولا يمكن دحضها أو القضاء بخلافها ما لم يبرر المعني بالأمر عدم صحتها. وحيث وبالنظر إلى أن المطعن المائل تم تقديمه لأول مرة في هذا الطور، وبالنظر إلى كونه لا يدخل ضمن الصور المقررة بالفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، فإنه يغدو حرياً بالرفض شكلاً.

عن المطعن الخامس المأخوذ من ضعف التعليل:

حيث طلبت المعقبة نقض الحكم المنتقد، ناعية عليه ضعف التعليل، لأن المحكمة سلمت بأن المعقب ضده يتقاسم مصاريف العيادة مع زميله، مستندة في ذلك إلى تصاريح على الشرف صادرة عن هذا الأخير وعلى السكرتيرة التي تعمل بالعيادة، ولأنهما لم تأخذ بعين الاعتبار دفعات الإدارة المتعلقة بخرق محكمة البداية لأحكام الفصل من 64 من م ح ! ج، لما اعتمدت التصاريح على الشرف كوسائل إثبات في المادة الجبائية وفي المقابل استبعدت حجج الإدارة المتمثلة في التصاريح بالأعباء المودعة من قبل المطالب بالأداء.

وحيث يقتضي واجب التعليل من المحكمة بيان الأسباب الواقعية والقانونية التي أدت إلى تشكيل قناعتها على نحو يمكن قاضي التعقيب من تسليط رقابته عليها. وفي هذا الإطار اعتبرت المحكمة الإدارية بأن ضعف التعليل يتمثل في إهمال المحكمة الإجابة عن الدفعات الجوهرية لأحد الأطراف أو عدم إفصاحها عن السند القانوني أو الواقعي الذي تأسس عليه حكمها. وحيث يتبين من صياغة المطعن الراهن أنه يرمي إلى مناقشة مدى وجهة موقف محكمة الدرجة الثانية بخصوص المستندات الواقعية والقانونية للدعوى وليست له علاقة بالتعليل الذي يهم الشرعية الخارجية للأحكام والمتمثل في بيان المحكمة للأسانيد القانونية والواقعية أسست عليها قضائها. وحيث يغدو المطعن المائل على حالته تلك مختلفا لعدم تطابق عنوانه مع محتواه، الأمر الذي يتجه معه رفضه شكلا.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمة مغايرة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد

، والسيدة

وتلي علنا بجلسة يوم 9 فيفري 2022 بحضور كاتبة الجلسة الآنسة حنان عراكي.

المستشار المقرّر

رئيس الدائرة

القائمين بالشؤون المحفلة الإدارية  
الإستعماء