الجمهوريّة التونسيّة
المحكمة الإداريّة
القضيّة عدد: 313228
تاريخ القرار:20 فيفري 2019

الحمد لله،

قرار تعقيبي
باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة : الإدارة **********في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرها بشارع **********، عدد تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّه : ********** عنوانه **********، **********، نابل،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من المعقبة والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 14 نوفمبر 2012 تحت عدد 313228 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بنابل بتاريخ 19 جانفي 2012 في القضية عدد 1460 والقاضي نصه بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبلغ المستوجب بعنوان أصل أداء وخطايا موضوع قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2009/23 المؤرخ في 28 جانفي 2009 إلى مبلغ ألف وتسعمائة وخمسة وعشرين دينارا ومليمات 610 (1.925،610 د) وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية على المحكوم عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضده خضع إلى مراجعة أولية لتصاريحه الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لسنوات 2003 و2004 و2005 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 28 جانفي 2009 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 22.066،641 د أصلا وخطايا فإعترض عليه المعقب ضده أمام المحكمة الإبتدائية بقرمبالية التي تعهدت بالقضية وأصدرت حكما بتاريخ 22 أكتوبر 2009 يقضي بقبول الإعتراض شكلا ورفضه أصلا والمصادقة على قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2009/23 المؤرخ في 28 جانفي 2009

وحمل المصاريف القانونية للإعتراض على المعترض فتولى المعني بالأمر الطعن فيه بالإستئناف أمام محكمة الإستئناف بنابل التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من المعقبة بتاريخ 3 ديسمبر 2013 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والقضاء بنقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة للنظر فيها بتركيبة مغايرة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده وذلك بالإستناد إلى مخالفة المحكمة المنتقد حكمها لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بتعديل نص قرار التوظيف الإجباري إستنادا إلى أن المطالب بالأداء أفلح في تبرير نمو ثروته وبرر صحة موارده لما إعتبرت أن وجود مبلغ مالي مودع بالحساب البنكي للمطالب بالأداء يعد سببا كافيا لقبوله ضمن مصادر تمويله في عملية شراءاته والحال أنه لا يمكن قبول إعتماد الكشف البنكي المقدم لتعلقه بفترة غير مشمولة بالمراجعة الأولية وهي سنة 2002 ولكونه لا يفيد في شيء تخصيص الرصيد المتوفر في تاريخ 31 ديسمبر 2002 والبالغ 11.511،778 د لتمويل الإقتناء المنجز بعنوان سنة 2003 ولا يمكن إعتماده إلا إذا تم سحبه خلال سنة المراجعة ذلك أنه يتم إعتمادها ضمن مصادر تمويل النفقات في صورة تدعيمها بكتب ثابت التاريخ المبالغ المسحوبة من الحسابات المفتوحة لدى المؤسسات البنكية أو البريدية فقط وذلك بعد التأكد من مصدرها وإثبات مساهمتها في تمويل النفقات وأنه لا يكفي الإدلاء بكشف بنكي لحسابه الجاري لتبرير نمو ثروته بل يجب عليه إثبات إستعمال ذلك المبلغ بصفة فعلية في شراء العقارات موضوع قرار التوظيف مما يكون معه إكتفاء محكمة الإستئناف مجرد وجود أموال في الحساب البنكي للمطالب بالأداء كاف لتبرير عملية الشراء دون التثبت من أنه تولى سحب ذلك المبلغ زمن إبرام عقد الشراء مخالفا لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية كما أن الكمبيالات المقدمة من قبل المطالب بالأداء لا تثبت في شيء وجود دين بين المطالب وأطراف الكمبيالات لتضمنها تاريخا لاحقا لتاريخ إبرام العقد وأنه تم إبرامها من أشخاص تجمعهم صلة قرابة بالمعني بالأمر مما يبعث على الشك والريبة حول حجيتها ولم يتم توطين المبالغ المضمنة بها بإحدى المؤسسات المالية ولم يبادر المطالب بالأداء بخلاصها وهو ما يفيد أنها سلمت على سبيل المحاباة والمجاملة بما يصير إعتمادها من قبل محكمة الإستئناف مخالفا لأحكام الفصل 65 سالف الذكر فضلا عن إعتماد المحكمة المنتقد حكمها لكتب الإعتراف بالدين المؤرخ في 22 مارس 2004 والحال أنه لم يتضمن إمضاء الطرف المقرض ولا تاريخا ثابتا على معنى أحكام الفصل 450 من م إ ع وتم بتاريخ لاحق لعملية الإقتناء كما أن تسلم الأموال حسب كتب الإعتراف بدين تم بتاريخ لاحق لتاريخ خلاص معاليم التسجيل بما لا يسوغ معه إعتماد ذلك الكتب كمصدر لتمويل نمو الثروة كما أن إعتبار المحكمة المبلغ المتحصل عليه من حكم الشفعة يدخل في نطاق مدخرات

المطالب بالضريبة والواجب توظيفها لتمويل عمليات الشراء مخالف للفصل 65 سالف الذكر ضرورة أن تحويل المبالغ المحكوم بها بموجب الحكم المدني عدد 7101 بتاريخ 27 ديسمبر 2004 والمتعلق بإسترجاع المطالب بالأداء لمبلغ 37.456،000 د قد تم بتاريخ 10 أوت 2015 أي بتاريخ لاحق لعملية شراء العقارات موضوع قرار التوظيف كما تمسكت المعقبة بإتسام الحكم المطعون فيه بضعف التعليل بمقولة أن المحكمة المنتقد حكمها إكتفت بتبني وإعتماد المؤيدات المدلى بها من المطالب بالضريبة لتعديل قرار التوظيف الإجباري دون أن تتولى البحث في مدى صحتها وحجيتها وأنه كان على المحكمة إعمال سلطتها الإستقصائية كأن تطلب من المعني بالأمر الإدلاء بما يفيد خلاص الكمبيالات أو ما يفيد تخصيص المبالغ المضمنة بها وببقية المؤيدات لعمليات الإقتناء تلك وهو ما من شأنه أن يورث حكمها ضعفا في التعليل.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 9 جانفي 2019، وبها تلا المستشار المقرّر السيد ملخّصا من تقريره الكتابي وحضر ممثل المعقبة وتمسك بما ورد بمستندات التعقيب ولم يحضر المعقب ضده وبلغه الإستدعاء.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 20 فيفري 2019.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرّح بما يلي :

من جهة الشكل

حيث قدّم مطلب التعقيب ممّن له الصفة والمصلحة وفي الآجال القانونيّة مستوفيا بذلك مقوماته الشكليّة الجوهرية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

أولا: عن المطعنين المتعلقين بمخالفة الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وضعف التعليل لتداخلهما ووحدة القول فيهما:

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الإستئناف المنتقد حكمها خرقت أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بتعديل نص قرار التوظيف الإجباري إستنادا إلى أن المطالب بالأداء أفلح في تبرير نمو ثروته وبرر صحة موارده لما إعتبرت أن وجود مبلغ مالي مودع بالحساب البنكي للمطالب بالأداء يعد سببا كافيا لقبوله ضمن مصادر تمويله في عملية شراءاته والحال أنه لا يمكن قبول إعتماد الكشف البنكي المقدم

لتعلقه بفترة غير مشمولة بالمراجعة الأولية وهي سنة 2002 ولكونه لا يفيد في شيء تخصيص الرصيد المتوفر في تاريخ 31 ديسمبر 2002 والبالغ 11.511،778 د لتمويل الإقتناء المنجز بعنوان سنة 2003 ولا يمكن إعتماده إلا إذا تم سحبه خلال سنة المراجعة ذلك أنه يتم إعتماد المبالغ المنزلة به ضمن مصادر تمويل النفقات في صورة تدعيمها بكتب ثابت التاريخ للمبالغ المسحوبة من الحسابات المفتوحة لدى المؤسسات البنكية أو البريدية فقط وذلك بعد التأكد من مصدرها وإثبات مساهمتها في تمويل النفقات وأنه لا يكفي الإدلاء بكشف بنكي لحسابه الجاري لتبرير نمو ثروته بل يجب عليه إثبات إستعمال ذلك المبلغ بصفة فعلية في شراء العقارات موضوع قرار التوظيف مما يكون معه إعتبار محكمة الإستئناف أن مجرد وجود أموال في الحساب البنكي للمطالب بالأداء كاف لتبرير عملية الشراء دون التثبت من أنه تولى سحب ذلك المبلغ زمن إبرام عقد الشراء مخالفا لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية كما أن الكمبيالات المقدمة من قبل المطالب بالأداء لا تثبت في شيء وجود دين بين المطالب وأطراف الكمبيالات لتضمنها تاريخا لاحقا لتاريخ إبرام العقد وأنه تم إبرامها من أشخاص تجمعهم صلة قرابة بالمعني بالأمر مما يبعث على الشك والريبة حول حجيتها ولم يتم توطين المبالغ المضمنة بها بإحدى المؤسسات المالية ولم يبادر المطالب بالأداء بخلاصها وهو ما يفيد أنها سلمت على سبيل المحاباة والمجاملة بما يصير إعتمادها من قبل محكمة الإستئناف مخالفا لأحكام الفصل 65 سالف الذكر فضلا عن إعتماد المحكمة المنتقد حكمها لكتب الإعتراف بالدين المؤرخ في 22 مارس 2004 والحال أنه لم يتضمن إمضاء الطرف المقرض ولا تاريخا ثابتا على معنى أحكام الفصل 450 من م إ ع وتم بتاريخ لا حق لعملية الإقتناء كما أن تسلم الأموال حسب كتب الإعتراف بدين تم بتاريخ لاحق لتاريخ خلاص معاليم التسجيل بما لا يسوغ معه إعتماد ذلك الكتب كمصدر لتمويل إقتناء العقارات سند التوظيف كما أن إعتبار المحكمة المبلغ المتحصل عليه من حكم الشفعة يدخل في نطاق مدخرات المطالب بالضريبة والواجب توظيفها لتمويل عمليات الشراء مخالف للفصل 65 سالف الذكر ضرورة أن تحويل المبالغ المحكوم بها بموجب الحكم المدني عدد 7101 بتاريخ 27 ديسمبر 2004 والمتعلق بإسترجاع المطالب بالأداء لمبلغ 37.456،000 د قد تم بتاريخ 10 أوت 2015 أي بتاريخ لاحق لعملية شراء العقارات موضوع قرار التوظيف كما تمسكت المعقبة بإتسام الحكم المطعون فيه بضعف التعليل بمقولة أن المحكمة المنتقد حكمها إكتفت بتبني وإعتماد المؤيدات المدلى بها من المطالب بالضريبة لتعديل قرار التوظيف الإجباري دون أن تتولى البحث في مدى صحتها وحجيتها وأنه كان عليها إعمال سلطتها الإستقصائية كأن تطلب من المعني بالأمر الإدلاء بما يفيد خلاص الكمبيالات أو ما يفيد تخصيص المبالغ المضمنة بها وببقية المؤيدات لعمليات الإقتناء تلك وهو ما من شأنه أن يورث حكمها ضعفا في التعليل.

وحيث إقتضى الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه " لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه. "

وحيث إستقر قضاء هذه المحكمة على إعتبار إنّ قرينة نمو الثروة المنصوص عليها صلب الفصل 43 من مجلة الضريبة تعد آلية خوّل المشرع لإدارة الجباية اعتمادها لتحديد الأداء المستوجب وهي تستند إلى أنّ تمويل الاقتناءات والنفقات يكون من خلال مداخيل متأتية من نشاط خاضع للضريبة لم يقع التصريح به وهي قرينة تقبل الدحض إذا ما توفق المطالب بالأداء في اثبات أنّ الأموال المستعملة متأتية من مصدر آخر كنشاطه خلال السنوات السابقة أو البيع أو الميراث أو الهبات أو غيرها.

وحيث إستقر فقه القضاء، علاوة على ذلك، على إعتبار أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة بإعتبارها من تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالضريبة لتحل محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة إستنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة ثم يحمل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي عليه عندها، وعملا بأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارده الحقيقية وذلك بشتى وسائل الإثبات إعتبارا لمبدأ حرية الإثبات.

وحيث يتبين بالإطلاع على الحكم المطعون فيه أن المحكمة المنتقد حكمها إنتهت إلى إعتبار أنه لإقامة الدليل على صحة موارد المطالب بالضريبة أدلى هذا الأخير "بكشف بنكي مؤرخ في 31 ديسمبر 2002 مفاده وجود مبلغ مودع بحسابه البنكي قدره 11.511،778 د.

وحيث وخلافا لما ذهبت إليه الإدارة فإن المبلغ المدخر يتعين توظيفه لتمويل الشراء تفعيلا للمذكرة الإدارية عدد 1836 الصادرة بتاريخ 19 فيفري 2003.

وحيث بخصوص الكمبيالات الثلاثة المضمن بها مبلغ ثلاثين ألف دينار ولئن جاءت محررة سنة 2004 بتاريخ لاحق لتاريخ إبرام عقد البيع المؤرخ في 20 فيفري 2004 إلا أن عقد البيع المشار إليه تضمن أن تسديد ثمن الشراء يقع بصفة مؤجلة إلى حدود موفى شهر جوان 2004.

وحيث تضمن كتب الإعتراف بدين المعرف بالإمضاء عليه في 22 مارس 2004 إقتراض مبلغ خمسة عشر ألف دينار لمجابهة مصاريف التسجيل.

وحيث بناء على صدور الحكم عدد 7101 بتاريخ 27 ديسمبر 2004 تم إحلال الشفيعة محل المستأنف في مشتراه موضوع العقد المؤرخ في 2003/11/21 بالتناصف مع شقيقه وهو ما يفترض إسترجاع

المبلغ المدفوع وقدره 37.456،000 د وهو يدخل في نطاق مدخراته والواجب توظيفها لتمويل عمليات الشراء.

وحيث تولت الإدارة إعادة إحتساب الأداء حسب جدول بياني متضمن للموارد والنفقات لسنوات التوظيف أفرز فائض موارد بتوزيعه على سنوات المراجعة يتبين أن المبلغ الواجب أدائه بعنوان أصل وخطايا قدره 1.925،610 د.

وحيث لم تنازع الإدارة في النتيجة المشار إليها.

وحيث يتجه تبعا لما تقدم إقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصه بالحط من الأداء موضوع قرار التوظيف...".

وحيث يتبين بالإطلاع على تقرير التوظيف الإجباري المصاحب لقرار التوظيف الإجباري المؤرخ في 28 جانفي 2009 أن المعقب ضده خضع إلى مراقبة أولية بعنوان الضريبة عن الدخل لسنوات 2003 و2004 و2005 نتيجة معاينة مصالح الجباية لعدم"تطابق بين المداخيل المصرح بها ونمو الثروة المحقق" بالإعتماد على قرائن واقعية وقانونية تمثلت في:

-عقد شراء عقار بثمن قدره 70.000،000 د (بالمناصفة) مؤرخ في 2003/11/21

-عقد شراء عقار مؤرخ في 2004/2/20 بثمن قدره 255.000،000 د (بالمناصفة)

-عقد شراء عقار مؤرخ في 2005/1/14 بثمن قدره 1.115،000 د.

وحيث تبين بالإطلاع على أوراق القضية أن المعقب ضده أدلى لقضاة البداية بجملة من الوثائق المثبتة للموارد التي تبرر نمو ثروته المستخلصة من عمليات إقتناء عدد من العقارات والمتمثلة أساسا في:

-توفر رصيد بحسابه البنكي بتاريخ 31 /2002/12 يقدر ب11.511،778 د .

-كتب إعتراف بدين معرف بالإمضاء بتاريخ 22 مارس 2004 لفائدة والدته بمبلغ قدره 15.000،000 د تضمن عبارة أن المعقب ضده تسلم المبلغ المذكور "بعنوان قرض لمواجهة مصاريف تسجيل عقد شراء الأرض موضوع الرسم العقاري عدد 36755 تونس س2".

-3 كمبيالات محررة من قبله بتاريخ 25 جوان 2014 تتعلق واحدة منها بتعهده بأداء مبلغ 10.000،000 د لفائدة المستفيد من الكمبيالة "مقابل قرض لشراء عقار".

-نسخة من عقد بيع مؤرخ في 20 فيفري 2004 ومسجل بالقباضة المالية بقليبية بتاريخ 22 مارس 2004 يتعلق بالتفويت في العقار موضوع الرسم العقاري عدد 36755 تونس 2 مناصفة لفائدته ولفائدة المدعو عزيز

عبيد بمبلغ جملي قدره 255.000،000 د يتم دفع القسط المقدر ب25.000،000د عند إمضاء الوعد المحرر بين الطرفين في 2003/11/14 في حين يتم تسديد بقية المبلغ والمقدر ب230.000،000د بواسطة كمبيالتين تتضمن كل واحدة مبلغ 115 ألف دينار حالتي الأجل في موفى شهر جوان 2004.

-نسخة من الحكم الإبتدائي الصادر عن المحكمة الإبتدائية بقرمبالية في القضية عدد 7101 بتاريخ 2004/12/27 تقضي بإقرار صحة إجراءات الشفعة وإحلال المدعية محل المدعى عليهما (المعقب ضده والمدعو عزيز عبيد) والإذن لهما بتسلم المبلغ المؤمن بالخزينة العامة والمقدر ب74.912،000 د.

-إشعار بتنزيل تحويل بحساب بنكي للمعقب ضده بتاريخ 10 أوت 2005 لمبلغ قدره 37.455،410 د.

وحيث إستقر قضاء هذه المحكمة على إعتبار أنه لقاضي التعقيب بسط رقابته على ما تستأثر به محكمة الأصل من سلطة في تقدير الحجج والمؤيّدات المتوفرة بالملف وذلك في حدود ما قد يشوبها من خرق للقانون أو تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير أو ضعف في التعليل .

وحيث وطالما تعلقت المراجعة الأولية للضريبة على دخل المعقب ضده بسنوات 2003 و2004 و2005 نتيجة عدم معاينة الإدارة لعدم تطابق مداخيل المعني بالأمر ونمو ثروته التي تمت معاينتها على إثر إقتنائه لثلاث عقارات خلال تلك الفترة وخاصة إقتنائه للعقار موضوع الرسم العقاري عدد 36755 تونس 2 مناصفة لفائدته ولفائدة المدعو عزيز عبيد بمبلغ جملي قدره 255.000،000 د فإن جهة الإدارة لم تعتمد عند إحتسابها لمصادر مداخيل المعقب ضده إلا المداخيل المتأتية من مرتباته ومن القرض البنكي بما قدره 114.000،000 د في حين أن المعني بالأمر أقام الدليل على ما يفيد توفر رصيد مالي بحساب البنكي في تاريخ 31 ديسمبر 20002 يقدر ب11.511،778 د والذي يسوغ إعتماده دون الحاجة إلى إقامة الدليل على أنه تم سحبه زمن إبرام عقد البيع طالما وأن تاريخ توفر ذلك المبلغ بالرصيد البنكي كان في تاريخ سابق لتاريخ الإقتناءات إلى جانب توصله بمبلغ من والدته بتاريخ 22 مارس 2004 قدره 15.000،000 د طالما وأنه توصل به في تاريخ سابق للتاريخ المقرر لتسديد القسط المتبقي من ثمن شراء العقار موضوع الرسم العقاري عدد 36755 تونس 2 ولئن تم تخصيص ذلك المبلغ حصرا لتسديد معاليم تسجيل العقد المذكور طالما وأن الإدارة تولت إحتساب المصاريف المتعلقة بتسجيل عقود الشراء ضمن وعاء الضريبة، مما يكون معه المطالب بالضريبة قد أقام الدليل على مصادر تمويله وبالتالي الشطط فيما وظف عليه ولا وجه للتمسك بالكمبيلات التي تم تحريرها لسداد القرض المتعلق بتمويل شراء العقار طالما وأن تم تسديد ثمن العقار بموجب القرض البنكي سالف الذكر بما يكون معه الحكم المنتقد في طريقه ومعللا تعليلا مستساغا، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعنين الماثلين جزئيا على ذلك الأساس.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد حاتم بنخليفة وعضوية المستشارين السيدتين نادية نويرة وجهان الهرمي.

وتلي علنا بجلسة يوم 20 فيفري 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة حنان عراكي.

رئيس الدّائرة

حاتم بنخليفة

المستشار المقرر

مراد بن مولّي

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي