الجمهورية التونسيّة

مجلس الدولة

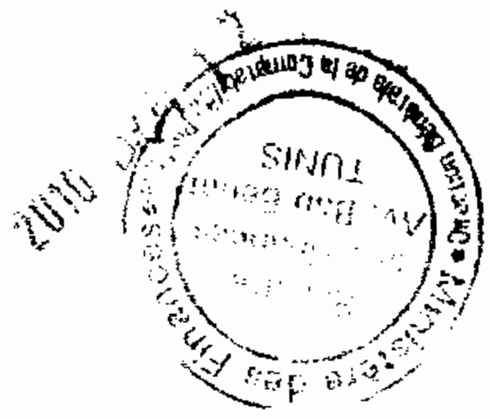
المحكمة الإداريّة

ـ*ـ

القضيّة عدد: 310167

تاريخ القرار: 18 **جانفي** 2010

الحمد لله،



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الثانية بالمحكمة الإداريّة

القرار التالي بين :

المعقبة: الإدارة العامّة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر، عدد 93، تونس، 1002،

من جهة ،

والمعقب ضدّه: مقرّه ،

من جهة أخرى .

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 27 فيفري 2009 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310167 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 16 جانفي 2008 في القضية عدد 50718 والقاضي: " بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصّه وذلك باعتبار الأداء المستوجب بقدر إثني عشر ألفا وثمانمائة وستون دينارا ومليمات 442 (12.860,442د) أصلا وخطايا وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمّن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع بصفته محام إلى مراجعة معمّقة لوضعيّته الجبائيّة في مادّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيّين والضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والخصم من المورد والأداء على القيمة المضافة والأداء على التّكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لفائدة الجماعات المحلية شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2001 إلى غاية 31 ديسمبر 2005، نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 29 ديسمبر 2005 تحت عدد 14620 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسيّة قدره 23.537,422د أصلا وخطايا. فاعترض عليه المعني بالأمر أمام المحكمة الابتدائيّة بتونس التي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت حكما بتاريخ 8 جوان 2006 في القضيّة عدد 1679 يقضي " ابتدائيّا بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 14620 الصادر بتاريخ

29 ديسمبر 2005 مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره واحد وعشرون ألفا وسبعمائة وتسعة وخمسون دينارا ومليمات 037 (21.759,037د) لقاء أصل الأداء والخطايا ". فاستأنفه المطالب بالأداء أمام محكمة الإستئناف بتونس فتعهّدت الدائرة السادسة بها بملف القضيّة وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطّالع وهو الحكم محلّ الطّعن بالتعقيب الماثل .

وبعد الإطلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الإدارة المعقبة بتاريخ 19 مارس 2009 والتي ضمّنتها طلب الحكم بقبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّه وذلك بالإستناد إلى :

<u>أوّلا</u> : <u>خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّــة</u>، بمقولة أنّ محكمة الاستئناف قد خرقت وأساءت تطبيق الفصل المذكور لمّا اعتمدت في قضائها على نتيجة الحكم التحضيري الــذي أذنــت بــه وطالبت الإدارة بإعادة احتساب الأداء المستوجب باعتماد مساهمة الزوجة بنسبة النصف في تكــاليف المعيشــة وتسديد القرض. وذلك للأسباب التالية:

-أنّه عملا بأحكام الفصل 65 المذكور لا يجوز تمتيع المطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري بالتخفيض أو الإعفاء من الأداء المطالب به إلاّ إذا أقام الدليل على صحّة تصاريحه وموارده الحقيقيّة.

-أنّه ثبت من أوراق الملف أنّه لئن اقتنى المعقب ضدّه العقار موضوع الشراء غير المبرّر مناصفة مع زوجته، فإنّ القرض البنكي بمبلغ 50.000,000 د تحصّل عليه باسمه الخاص كما هو ثابت من عقد القرض، ثمّ إنه تولى تسديد معيّنات أقساط القرض بمفرده مثلما هو واضح من جدول تسديد القرض والذي لا يحمل أيّة إشارة لمشاركة الزوجة في عملية التسديد.

-أنّ ما قدّمه المعني بالأمر من وثائق بخصوص دخل الزوجة التي تعمل بالقطاع العمومي وهي معلّمة تطبيق، لا يفيد البتّة أنها ساهمت في تسديد معينات أقساط القرض البنكي بنسبة النصف بأي شكل من الأشكال، مع العلم أنها سدّدت منابها في شراء العقار وقدره 40.000,000 د نقدا ودفعت النصف من معاليم التسجيل وقد أخذت الإدارة هذه المعطيات بعين الاعتبار في عمليّة التوظيف.

- أنّ محكمة الاستئناف عندما اعتبرت مساهمة الزوجة بنسبة النصف في تسديد معينات القرض دون أن تقدّم إليها الإثباتات القانونية والماديّة المطلوبة في المادة الجبائيّة، تكون قد خرقت القانون.

-أنّ عبء الإثبات محمول في هذه المادّة على عاتق المطالب بالأداء.

-أنّ ما تمسّك به المطالب بالأداء من مساهمة زوجته بنسبة النصف في تسديد معيّنات القــرض بقــي مجرّدا ولم يقدّم ما يثبته.

وفي ضوء ما تقدّم بسطه، يكون قضاء محكمة الاستئناف بتونس بتعديل أسس التوظيف من هذه الناحية فاقدا للسند القانوني باعتبار أنّ الادّعاء المجرّد للشطط يتعارض مع مقتضيات الفصل 65 من م ح إ ج.

<u>ثانيا</u> : <u>خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيّين والضريبة على الشركات</u>، بمقولة أنّه في صورة عدم مسك حاسبيّة قانونية، فإنّ الإدارة تعتمد على القرائن الفعليّة والقانونيّة التي

تتوفّر لديها وتحمل تلك القرائن على الصحّة إلى أن يثبت المطالب بالأداء عكس ذلك سواء بإبراز مداخيله الحقيقيّة أو إثبات الشطط فيما وظّف عليه. وعملا بالفصل 43 المتقدّم فإنّ تكاليف المعيشة تضاف كعنصر من عناصر التقييم التقديري. ويقع ضبط تكاليف المعيشة بالاستناد إلى معطيات موضوعيّة تتمثّل خاصّة في الوسط الجغرافي والجهة وحجم العائلة والوضعية الاجتماعية والمهنيّة للشخص. وبالنّسبة للمطالب بالأداء في قضيّة الحال فقد تمّ تحديد تكاليف المعيشة بـــ 6.000,000 د سنويا وهو الحدّ الأدنى المعمول به في مثل وضعيّة المطالب بالأداء الاجتماعية والمهنية إذا ما تمّت مقارنتها بمعدّل تكاليف المعيشة المضمّن "بالمسح الوطني حول الإنفاق والاستهلاك ومستوى عيش الأسر"، الذي يصدره دوريا المعهد الوطني للإحصاء. غير أنّ محكمة الاستئناف اعتمدت في قضائها على نتيجة الحكم التحضيري الذي أذنت به وطالبت الإدارة بإعادة احتساب الأداء المستوجب باعتماد مساهمة الزوجة بنسبة النصف في تكاليف المعيشة. وعلى هذا الأساس تكون قد خرقت أحكام الفصل 43 سالف الذكر عندما مكّنت المطالب بالأداء من التّخفيض بنسبة النصف في مصاريف المعيشة التي قدّرتها مصالح الجباية بـــ 6.000,000 د سنويا على أساس معطيات غير موضوعيّة، ذلك أنّ مجرّد تقديم المعقب ضدّه ما يفيد أنّ الزوجة لها دخل قار وتعمل بالقطاع العمومي لا يفيد البتّة أنها تساهم بنسبة معيّنة في مصاريف المعيشة المقدّرة من قبل الإدارة في قضيّة الحال ولا يدحض القرينة القانونية الواردة بالفصل 43 المذكور. وبالتالي فإنّه لا يتسنّى للمحكمة في غياب الإثباتات القانونيّة والملموسة أن تدخل تعديلات على إعتمادات الإدارة التي تحمل على الصحّة إلى حين تقديم العكس.

ثالثا : **ضعف التعليل،** بمقولة أنّ محكمة الاستئناف انتهت إلى القضاء بتعديل طلبات الإدارة وذلك باعتماد مساهمة الزّوجة بنسبة النصف في تكاليف المعيشة وتسديد معيّنات القرض مستندة في تعديلها لمصاريف المعيشة على شهادة دخل الزوجة المدلى بها أمام محكمة البداية والمظروفة بالملف إلاّ أنّها وبالنسبة لاعتبارها أنّ الزوجة تقوم بتسديد معيّنات القرض مع زوجها بنسبة النصف، لم تستند إلى أيّ وثيقة أو معطى يبرّره. وقد اكتفت المحكمة لتعليل حكمها فيما انتهت إليه بهذا الخصوص إلى قول: " وحيث ولئن تمسكت الإدارة بقرار التّوظيف فإنّها لم تدل بما يوهن نتيجة الحكم التحضيري...". مضيفة أنّ مثل هذا القول لا يبرّر قضاءها على النّحو المشار إليه ولا يرقى إلى درجة التعليل القانوني السليم.

و بعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

و بعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلــق بالمحكمــة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيّين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة .

و بعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 4 جانفي 2010 وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرّر السيّد في تلاوة ملخص من تقريـــره الكتـــابي وحضر ممثّل الإدارة العامّة للأداءات وتمسّك بمطلب التعقيب ووجّه الاستدعاء إلى المعقّب ضدّه .

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 18 جانفي 2010.

و بها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى جميع مقوماته الشكلية الجوهريّة، الأمر الذي يتعيّن معه التّصريح بقبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

*** عن المطعنين الأوّل والثاني معًا المأخوذين من خرق أحكام الفصلين 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات و 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة، لتداخلهما ووحدة القول فيهما** :

حيث تمسكت الإدارة المعقبة بأنّ محكمة الاستئناف خرقت أحكام الفصل 43 سالف الذكر عندما مكّنـــت المطالب بالأداء من التّخفيض بنســبة النصـــف فـــي مصـــاريف المعيشـــة المقـــدّرة مـــن مصـــالح الجبايـــة بـــ 6.000,000د سنويا على أساس معطيات مجرّدة وغير موضوعيّة لا تدحض القرينة القانونية الواردة بالفصل المذكور، ذلك أنّ مجرّد تقديم المعقب ضدّه ما يفيد أنّ الزوجة لها دخل قار وتعمل معلّمة تطبيق بالقطاع العمومي لا يفيد البتّة أنها تساهم بنسبة معيّنة في مصاريف المعيشة المقدّرة من قبل الإدارة في قضيّة الحال، كما لا يفيـــد البتّة أنها ساهمت في تسديد معينات أقساط القرض البنكي بنسبة النصف بأيّ شكل من الأشكال، ذلك أنّه تطبيقـــا لمقتضيات الفصل 65 من م ح إ ج، لا يجوز للمحكمة في غياب الإثباتات القانونيّة والملموسة الواجب تقديمها من المطالب بالأداء، أن تدخل تعديلات على أسس التوظيف المعتمدة من الإدارة والتي تحمل على الصحّة إلى حـــين تقديم العكس.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة أنه: " يطبّق نظام التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة وتستعمل هذه الطريقة عندما يفوق مبلغ هذا التقييم، مع إضافة تكاليف المعيشة وباعتبار مستوى عيش المعني بالأمر، دخله المصرّح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتّبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث اقتضى الفصل 65 من م ح إ ج أنّه " 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 صحّة تصاريحه وموارده الحقيقيّة أو على شطط الأداء الموظّف عليه ".

وحيث استقرّ عمل هذه المحكمة على اعتبار أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحّة تصريح المطالب بالضريبة لتحلّ محلّه حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة ولذلك فإنه لا مجال للحديث عن الفصل 65 من م ح إ ج، قبل أن تثبت الإدارة رقم المعاملات الصحيح حتّى يحمل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي يتوجّب عليه عندها إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارده الحقيقيّة وذلك بشتّى وسائل الإثبات اعتبارا لمبدإ حريّة الإثبات في المادة الجبائيّة.

وحيث انحصر الخلاف بين طرفي النزاع في مدى الأخذ بعين الاعتبار مساهمة زوجة المطالب بالأداء في تكاليف المعيشة وتسديد معيّنات أقساط القرض البنكي الذي اقتنى بموجبه العقار موضوع الشراء غير المبرّر.

وحيث أنّ بيان الشطط في التوظيف هو من المسائل التي يجوز إثباتها بشتّى الحجج والوسائل التي يرجع تقدير مدى جديّتها إلى قاضي الأصل بشرط تعليل حكمه تعليلا مستساغا ولا رقابة عليه من محكمة التعقيب إلاّ في حدود ما يشوب قضاءه من تحريف للوقائع أو خطاء فادح في التقدير.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى أوراق القضيّة أنّ المعقّب سعى أمام قضاة الموضوع إلى دحض أسس التوظيف بإثبات مصدر الأموال التي مكّنته من تمويل شرائه لعقار بمبلغ قدره 95.000,000د ، كدحض أسس التوظيف في جانبها المتعلق بتكاليف المعيشة وتسديد معيّنات أقساط القرض وذلك بأن أدلى بجملة من الحجج والوثائق تثبت أنّه اقتنى العقار المذكور مناصفة مع زوجته التي لها دخل قارّ باعتبارها تعمل معلّمة تطبيق في القطاع العمومي وأدلى للغرض بشهادة دخلها وبما يفيد أنها سدّدت منابها في شراء العقار وقدره 40.000,000 د نقدا وما يفيد أنها دفعت النّصف من معاليم التسجيل.

وحيث أنّ إدارة الجباية ولئن أقرّت ضمن مستندات تعقيبها بأنّها أخذت بعين الاعتبار في عمليّة التوظيف جملة هذه المعطيات الواقعية والقانونيّة المذكورة أعلاه، إلاّ أنّها لم تستخلص النتائج المنطقيّة والواقعيّة المترتّبة عنها واستبعدت بالخصوص شهادة دخل زوجة المطالب بالأداء ولم تعتمدها، معتبرة أنّها لا تفيد أن زوجة المطالب تساهم في تكاليف المعيشة وفي تسديد أقساط القرض والحال أنّه طالما ثبت من أوراق الملف وبإقرار من إدارة الجباية أنّ زوجة المطالب قد اقتنت مناصفة العقار المذكور وأنّها قد ساهمت في دفع نصف مبلغ اقتناء العقار وفي دفع نصف معاليم التسجيل، فإنّه من باب أولى وأحرى أن تساهم في تكاليف المعيشة وفي تسديد معيّنات أقساط القرض.

وحيث تبعا لما تقدّم بيانه وخلافا لما تمسّكت به الإدارة المعقّبة، فإنّ اجتهاد محكمة الحكم المنتقد كان في طريقه ولم يكن حكمها منطويا على خرق أو سوء تطبيق لأحكام الفصلين 43 من مجلة الضريبة و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية واتّجه في هدي ما تقدّم رفض المطعنين الماثلين.

* عن المطعن الثالث المأخوذ من ضعف التعليل:

حيث تعيب الإدارة المعقبة على محكمة الاستئناف بتونس أنها انتهت إلى القضاء بتعديل طلباتها وذلك باعتماد مساهمة الزّوجة بنسبة النصف في تكاليف المعيشة وتسديد معيّنات القرض. ملاحظة أنّه لئن استندت في تعديلها لمصاريف المعيشة على شهادة دخل الزوجة المدلى بها أمام محكمة البداية والمظروفة بالملف إلاّ أنّها وبالنسبة لاعتبارها أنّ الزوجة تقوم بتسديد معيّنات القرض مع زوجها بنسبة النصف، لم تستند إلى أيّ وثيقة أو معطى يبرّره. وقد اكتفت المحكمة لتعليل حكمها فيما انتهت إليه بهذا الخصوص إلى قول: " وحيث ولئن تمسكت الإدارة بقرار التّوظيف فإنّها لم تدل بما يوهن نتيجة الحكم التحضيري...". مضيفة أنّ مثل هذا القول لا يبرّر قضاءها على النّحو المشار إليه ولا يرقى إلى درجة التعليل القانوني السليم.

وحيث يقتضي تعليل الأحكام التّنصيص على الاعتبارات الواقعيّة والأسباب القانونية التي تمّ على أساسها اتّخاذ الحكم والتي أدّت إلى تشكيل قناعة القاضي وهو يتجاوز بالتالي إيراد طلبات الخصوم وأوجه دفاعهم إلى تمحيص مستنداتهم وإبداء موقف المحكمة منها بصورة لا يشوبها القصور أو التناقض وذلك حتّى يتمكّن المتقاضي من الاقتناع بوجاهته أو مناقشته قضائيا وعلى نحو يمكّن قاضي التعقيب من بسط رقابته عليها .

وحيث يتّضح بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الاستئناف حصرت الخلاف بين طرفي النزاع في عدم أخذ الإدارة بعين الاعتبار لمساهمة الزوجة في تكاليف المعيشة وتسديد معيّنات أقساط القرض وانتهت إلى اعتماد شهادة دخل الزوجة، مصرّحة تبعا لذلك بما يلي: " **وحيث أصدرت هذه المحكمة حكما تحضيريا قضى بمطالبة الإدارة بإعادة احتساب الأداء المستوجب باعتماد مساهمة الزوجة بنسبة النصف في تكاليف المعيشة وتسديد معيّنات القرض.**

وحيث ولئن تمسكت الإدارة بقرار التوظيف فإنها لم تدل بما يوهن نتيجة الحكم التحضيري ... ".

وحيث في هدي ما تقدّم وفي ضوء ما تمّ الانتهاء إليه ضمن المطعنين السابقين، يكون الحكم المطعون فيه معلّلا تعليلا كافيا لتبرير منطوق الحكم المطعون فيه ، ممّا يتعيّن معه رفض المطعن الماثل كرفض الطعن الراهن برمّته.

ولهـذه الأسبـاب،

قرّرت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلاً.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الثانية بالمحكمة الاداريّة برئاسة السيّد محمّد فوزي بـــن حمّـــاد وعضوية المستشارين السيّد عماد الحزقي والسيّدة شويخة بوسكاية.

و تلي علنا بجلسة يوم 18 جانفي 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة وسيلة النّفزي .

الرّئيس

محمّد فوزي بن حماد

المستشار المقرّر

محمّد رضا العفيف

الكاتب العام للمحكمة الإداريّة

الإمضاء: صفاء [illegible]