الحمد لله،

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

القضيّة عـــدد: 311304

تاريخ القرار: 20 جانفي 2014

قرار تعقيبـــــي

باســـــــــــم الشعـــــــب التّونســـــــــــــي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التـّالـي بيـــن:

المعقّب: ، مقرّه ، محاميه الأستاذ الكائن مكتبه

من جهة،

والمعقّب ضدّها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 10 جوان 2010 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 311304 طعنا في القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بسوسة بتاريخ 23 فيفري 2010 في القضيّة عدد1163 والقاضي"بقبول الإستئناف شكلا ورفضه أصلا وتأييد الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وتخطية المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه".

وبعد الإطّلاع على الحكم الإستئنافي المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ الوضعية الجبائية للمعقب خضعت لمراجعة معمقة تعلقت أساسا بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية والتجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005، وصدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء بتاريخ 30 جويلية 2007 تحت عدد 2007/923 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 806.052,784 دينارا أصلا وخطايا فاعترض عليه لدى المحكمة الابتدائية بسوسة التّي أصدرت حكما بتاريخ 6 نوفمبر 2008 تحت عدد 1117

يقضي ابتدائيًا بإلغاء قرار التوظيف مع تعديل نصه وذلك باعتبار أصل الأداء والخطايا المتعلقة به قدرها سبعمائة وواحد وأربعون ألفا ومائة وتسعة وتسعون دينارا ومليمات419 (741.199,419د) وحمل المصاريف القانونية على المعترض فاستأنفه المعقب أمام محكمة الاستئناف بسوسة التّي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطّلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من محامي المعقب بتاريخ 5 أوت 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه بالاستناد إلى ما يلي:

أولا: خرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن المحكمة لم تأخذ بعين الإعتبار الموارد الحقيقية للمعقب وتجاهلت المؤيدات المقدمة من طرفه إذ أدلى بجملة من الوثائق تفيد وأن جزء من ثمن العقار وقدره 420.000,000 دينار لم يتم دفعه من طرفه وإنما من طرف شركة "فضاء السابع التجاري"كما أدلى بنسخة مطابقة للأصل من عقد بيع تولى بموجبه التفويت في أصل تجاري بقيمة 100.000,000 دينار وأن المعقب ضدها رفضت الأخذ بعين الإعتبار لهذا المبلغ ضمن موارد المعقب والحال أنها لم تثبت أنه وقع استعماله لتمويل اقتناءات أخرى وقد جارتها المحكمة في ذلك واعتبرت أن لا شيء بملف القضية يثبت أن المبلغ قد رصد لتمويل عملية الشراء والحال أن المعقب ضدها هي المطالبة بدحض حججه وتقديم ما يثبت أنه تولى استعمال هاته الأموال لأغراض أخرى كما أدلى المعني بالأمر بجملة من المؤيدات تثبت شطط الأداء الموظف عليه باعتبار أن ثمن المبيع تولى خلاصه أقساطا على مدة امتدت من 12 جويلية 2002 إلى 13 فيفري 2005.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 27 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد كيفت عملية انتزاع الأصل التجاري كعملية بيع عادية ثم اعتبرت أن التفويت في الأصل التجاري في إطار الإنتزاع من أجل المصلحة العامة خاضع للأداء عن القيمة الزائدة.

ثالثا: خرق أحكام الفصل 72 من القانون عدد 123 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 والمتعلق بقانون المالية لتصرف سنة 2002 بمقولة أن احتساب القيمة الزائدة يقوم بالأساس على تحديد الفارق بين سعر التفويت وسعر التكلفة أو الإقتناء وهو ما لا ينطبق على وضعية الحال إذ أن المعقب لم يقم باقتناء الأصل التجاري وإنما كونه بنفسه مما يجعل تلك القيمة منتفية في حقه وذلك لانتفاء عنصر من عناصر المقارنة بين ثمن التفويت وثمن الإقتناء وهو الموقف الذي قررته المحكمة الإدارية في قرارها عدد 38484 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2008.

رابعا: ضعف التعليل بمقولة أن المحكمة أهملت الرد على المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ولم تناقش جميع المؤيدات المقدمة من طرف المعقب وأنها اعتبرت أن غرامة الحرمان تعتبر عملية

تفويت وذلك دون أن تؤسس قضاءها على ركائز قانونية ودون أن تبين الأساس القانوني للمبدأ الذي كرسته كما أهملت المحكمة الرد على المطلب المتعلق بتطبيق مبدأ قسمة نمو الثروة على السنوات التي سبقته.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من المعقّب ضدّها بتاريخ 4 مارس 2011 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمّن طلب رفض التعقيب أصلا بالإستناد إلى ما يلي:

أولا: في خصوص خرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فعن مصالح الجباية استندت إلى عقد اقتناء عقار بالعوينة فاحتسبت قيمته(1.400.000,000د) كنمو ثروة بعنوان سنة 2002 واحتسبت مصاريف تسجيل ذلك العقد كنفقات شخصية ظاهرة وجلية بعنوان سنة 2003 (90.233,000 د) وقضت المحكمة الإبتدائية بسوسة بتوزيع المبلغ على السنوات من 2002 إلى 2005 بحسب الأقساط التي دفعها المعقب للبائع أما في خصوص دفع شركة فضاء السابع التجاري لجزء من تلك الأقساط فلا يمكن معارضة مصالح الجباية بذلك لأنه مخالف للفصل 116 و146(3) من مجلة الشركات التجارية. وفيما يتعلق بالمبلغ المتأتي من بيع الأصل التجاري والمقدر بـ(100.000,000د) فإن المعقب لم يقدم لحاكم الأصل ما من شأنه أن يقيم الدليل على أنه ادخر ذلك الثمن واستعمله في تمويل نمو ثروته في الفترة المعنية بعملية المراجعة لا سيما وأن تاريخ عقد بيع الأصل التجاري بعيد عن تاريخ شراء العقار كما أن محكمة الإستئناف بسوسة رأت أنه لا وجود في أوراق القضية لما يفيد أنه استعمل فعلا المبلغ الذي انجر له في تسديد ثمن العقار لا سيما وأن المعني اكتفى بتقديم بعض الكشوفات المتعلقة بالحساب الجاري لشركة فضاء التجاري ولم يقدم سوى كشفا يتعلق بشهر سبتمبر 2002 دون أن يتفطن إلى أن الرصيد المسجل في بداية ذلك الشهر بلغ 1.766,830 دينار مما يعني أنه لم يحتفظ بالمبلغ المالي الذي تسلمه عند بيع الأصل التجاري أما فيما يتعلق بادعاء اصدار شيك مشهود باعتماده لتوفر الرصيد فإن مبلغ الشيك متأت من عملية بيع أسهم تمت في اليوم السابق لليوم الذي أصدر فيه الشيك وليس من مبلغ قبضه منذ 4 سنوات خلت وفيما يتعلق بالتصريح على الشرف الذي أقامه السيد توفيق الهريشي بصفته بائعا والمعني بالامر بصفته مشتريا فقد استندت إليه المحكمة لإعادة احتساب الأداء .

ثانيا: في خصوص خرق أحكام الفصل 27 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإن الغرامة مقابل حرمانه من الأصل التجاري فهي غير معنية بالإعفاء الوارد بالفصل 27(2) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين والضريبة على الشركات الذي يتعلق حصرا بالقيمة الزائدة المحققة عند التفويت في العقارات في إطار الإنتزاع من أجل المصلحة العامة أما غرامة الحرمان من الأصل التجاري فهي تقيد محاسبيا بأحد حسابات الإيرادات وهو الحساب عدد 77 "مرابيح طارئة" وتكون الربح الصافي في صنف الأرباح الصناعية أو التجارية طبقا لأحكام الفصل 11(I) من مجلة الضريبة ولهذا احتسبتها مصالح الجباية على أساس

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان سنة 2002 مع الحرص على احتسابها كذلك كمورد من مـــوارد المعني بالأمر التي ساهمت في تمويل نموثروته في تلك السنة كما أجابت الإدارة العامة للأداءات المعني بالأمر بنـــاء على مراسلته بأن غرامة الحرمان من استغلال الأصل التجاري التي تحصل عليها تمثل تعويضا لعملية انتزاع الأصـــل التجاري المتعلق باستغلال النشاط المنجز في العقار ويتم اعتبارها بالتالي بمثابة عملية تفويت وتؤخذ بعين الإعتبـــار لضبط النتيجة الجبائية للقيمة الزائدة المتأتية من القيمة المتحصل عليها وذلك في حدود الفارق بين المقابيض وكلفـــة اقتناء الأصل التجاري والمصاريف المنجزة والمبررة.

ثالثا: في خصوص خرق أحكام الفصل 72 من القانون عدد 123 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 والمتعلق بقانون المالية لتصرف سنة 2002 فإن الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعـــيين والضـــريبة علـــى الشركات كيفما نقح بالقانون عدد 123 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 والمتعلق بقانون الماليـــة لســـنة 2002 يتعلق بضبط الربح الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حسب النظام التقديري في صورة التفويت من الأشخاص الخاضعين لذلك النظام في الأصل التجاري وأن المعني غير خاضع للنظام التقديري وإنما للنظام الحقيقـــي وبالتالي فهو غير معني بالأحكام المبينة أعلاه وعلاوة على ذلك فإنه لم يثبت تكلفة الأصل التجاري الذي أنشأه و لم يقدم لحاكم الأصل محاسبته حتى يتسنى له أن يضبط تكلفة إنشاء الأصل التجاري.

رابعا: في خصوص ضعف التعليل فإن حكم محكمة الإستئناف كان معللا تعليلا سليما

وبعد الإطّلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلّق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 25 نوفمبر 2013 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيّد طارق الحرابي في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي و لم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء حضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بما قدمته هذه الأخيرة من ردّ.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 30 ديسمبر 2013 وبها قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 20 جانفي 2014.

و بها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونيّة ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

أولا:عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

حيث تمسك المعقب بخرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أن المحكمة لم تأخذ بعين الإعتبار الموارد الحقيقية للمعقب وتجاهلت المؤيدات المقدمة من طرفه إذ أدلى بجملة من الوثائق تفيد وأن جزء من ثمن العقار وقدره 420.000,000 دينار لم يتم دفعه من طرفه وإنما من طرف شركة "فضاء السابع التجاري"كما أدلى بنسخة مطابقة للأصل من عقد بيع تولى بموجبه التفويت في أصل تجاري بقيمة 100.000,000 دينار وأن المعقب ضدها رفضت الأخذ بعين الإعتبار لهذا المبلغ ضمن موارد المعقب والحال أنها لم تثبت أنه وقع استعماله لتمويل اقتناءات أخرى وقد جارتها المحكمة في ذلك واعتبرت أن لا شيء بملف القضية يثبت أن المبلغ قد رصد لتمويل عملية الشراء والحال أن المعقب ضدها هي المطالبة بدحض حججه وتقديم ما يثبت أنه تولى استعمال هاته الأموال لأغراض أخرى كما أدلى المعني بالأمر بجملة من المؤيدات تثبت شطط الأداء الموظف عليه باعتبار أن ثمن المبيع تولى خلاصه أقساطا على مدة امتدت من 12 جويلية 2002 إلى 13 فيفري 2005.

وحيث ثبت من أوراق الملف أن المحكمة الإبتدائية بسوسة أصدرت حكما تحضيريا يقضي بتوزيع مبلغ عقد اقتناء عقار بالعوينة على السنوات من 2002 إلى 2005 بحسب الأقساط التي دفعها المعقب للبائع وقد أذعنت مصالح الجباية واستندت إليه المحكمة لهذه الإعادة في احتساب الأداء وتم إقراره من محكمة الإستئناف.

وحيث دفعت المعقب ضدها في خصوص دفع شركة فضاء السابع التجاري لجزء من تلك الأقساط بأنه لا يمكن معارضة مصالح الجباية بذلك لأنه مخالف لأحكام مجلة الشركات التجارية.

وحيث ثبت لمحكمة الإستئناف من أوراق الملف فيما يتعلق بالمبلغ الناتج من بيع الأصل التجاري والمقدر بـ(100.000,000 د) أن لا شيء يقيم الدليل على رصد ذلك المبلغ لتمويل عملية الشراء أساس التوظيف.

وحيث يتأكد صحة توجه المحكمة بالإطلاع على كشف الحساب الجاري الخاص للمعني الذي سجل وجود رصيد في 30 جوان 2002 بـ1.766,830 دينار مما يعني أنه لم يحتفظ بالمبلغ المالي الذي تسلمه عند بيع الأصل التجاري أما فيما يتعلق بادعاء اصدار شيك مشهود باعتماده لتوفر الرصيد فقد ثبت أيضا أن مبلغ الشيك متأت من عملية بيع أسهم تمت في اليوم السابق لليوم الذي أصدر فيه الشيك وليس من مبلغ قبضه من بيع الأصل التجاري.

وحيث فيما يتعلق بدفع الأقساط من شركة فضاء السابع التجاري فقد ثبت من أوراق الملف أن هذه الشركة هي شركة ذات مسؤولية محدودة ولها شخصية قانونية مستقلة عن الشخصية القانونية للمطالب بالأداء.

وحيث طالما ثبت دفع هذه الشركة أقساطا من ثمن العقار الذي تولى المطالب بالأداء شراءه فإنه بقطع النظر عن الخروقات التي تدعي المعقب ضدها ارتكابها في عملية هذا الدفع لمجلة الشركات تجارية فإنه كان على مصالح الجباية ومحكمة الحكم المطعون فيه التقيد بهذا المعطى المالي بالنسبة للمعني بالأمر بعد تقصي حقيقته والتأكد بكل طريقة من مدى واقعيته على أن يتم تعقب الشركة المذكورة مثلا وإخضاعها لمراقبة جبائية معقمة قصد إبراز مداخيلها المخفية وغيرها من الإخلالات بالنسبة للقوانين التي تحكم الضريبة وتبقى الإخلالات الأخرى وشرعية الدفع من عدمه بالنظر إلى القوانين سارية المفعول والتي لا تهم الجباية من مشمولات من له مصلحة في إثارتها كالشركاء مثلا.

وحيث ان هذا المطعن كان في طريقه من هذه الناحية واتجه لذلك قبوله.

ثانيا: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 27 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تمسك المعقب بأن محكمة الحكم المنتقد كيفت عملية انتزاع الأصل التجاري كعملية بيع عادية ثم اعتبرت أن التفويت في الأصل التجاري في إطار الإنتزاع من أجل المصلحة العامة خاضع للأداء على القيمة الزائدة.

وحيث أقرت محكمة الإستئناف بخصوص غرامة الحرمان بأنها عبارة عن عملية تفويت باعتبارها درت مردودا ماليا على المطالب بالأداء وبالتالي يقع أخذها بعين الإعتبار لضبط النتيجة الجبائية للقيمة الزائدة ولا يمكن أن تفلت من الأداء.

وحيث لئن كانت الغرامة التي قبضها المعني مقابل حرمانه من الأصل التجاري غير معنية بالإعفاء الوارد بالفصل 27(2) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي يتعلق حصرا بالقيمة

الزائدة المحققة عند التفويت في العقارات في إطار الإنتزاع من أجل المصلحة العامة فإنه لا يمكن استبعادها من تطبيق أحكام الفصل 7 (I) من مجلة الضريبة باعتبارها تشكل ربحا جاء إثر عملية تفويت.

وحيث بقطع النظر عن السند القانوني الذي اعتمدته محكمة الحكم المطعون فيه، فقد كان موقفها في طريقه من هذه الناحية واتجه لذلك رفض هذا المطعن.

ثالثا: خرق أحكام الفصل 72 من القانون عدد 123 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 والمتعلق بقانون المالية لتصرف سنة 2002:

حيث تمسك المعقب بأن احتساب القيمة الزائدة يقوم بالأساس على تحديد الفارق بين سعر التفويت وسعر التكلفة أو الإقتناء وهو ما لا ينطبق على وضعية الحال إذ أنه لم يقم باقتناء الأصل التجاري وإنما كونه بنفسه مما يجعل تلك القيمة منتفية في حقه وذلك لانتفاء عنصر من عناصر المقارنة بين ثمن التفويت وثمن الإقتناء وهو الموقف الذي قررته المحكمة الإدارية في قرارها عدد 38484 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2008.

وحيث أن الفصل 72 من القانون عدد 123 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 والمتعلق بقانون المالية لتصرف سنة 2002 المستند إليه يهدف إلى تنقيح الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وهو فصل يتعلق بضبط الربح الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حسب النظام التقديري في صورة التفويت من الأشخاص الخاضعين لذلك النظام في الأصل التجاري.

وحيث أن المعني غير خاضع للنظام التقديري وإنما للنظام الحقيقي وبالتالي فهو غير معني بالأحكام المبينة أعلاه.

وحيث بقطع النظر عن هذا السند فإن المعني لم يثبت لقاضي الأصل تكلفة الأصل التجاري الذي أنشأه ليتم اخذها بعين الإعتبار في تقدير القيمة الزائدة او الربح الخاضع للضريبة واتجه لذلك رد هذا المطعن.

رابعا: ضعف التعليل:

حيث تمسك المعقب بأن المحكمة أهملت الرد على المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و لم تناقش جميع المؤيدات المقدمة من طرف المعقب وأنها اعتبرت أن غرامة الحرمان تعتبر عملية تفويت وذلك دون أن تؤسس قضاءها على ركائز قانونية ودون أن تبين الأساس القانوني للمبدأ الذي كرسته كما أهملت المحكمة الرد عن المطلب المتعلق بتطبيق مبدأ قسمة نمو الثروة على السنوات التي سبقته.

وحيث استقر فقه قضاء المحكمة على اعتبار أن ضعف أو سوء التعليل يتمثل في إهمال المحكمة الإجابة عن الدفوعات الجوهرية لأحد الأطراف أو عدم إفصاحها عن السند القانوني أو الواقعي الذي تأسس عليه حكمها.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة الإبتدائية بسوسة أصدرت حكما تحضيريا يقضي بتوزيع مبلغ عقد اقتناء عقار بالعوينة على السنوات من 2002 إلى 2005 حسب الأقساط التي دفعها المعقب للبائع وقد أذعنت مصالح الجباية واستندت إليه المحكمة لهذه الإعادة في احتساب الأداء وتم إقراره من محكمة الإستئناف.

وحيث تولت المحكمة نقاش المسائل الجوهرية المطروحة أمامها في النزاع الراهن وقامت بالرد عليها وهي غير مطالبة بتفصيل القول فيها باعتبار أنها اطلعت على كل الدفوعات وحجج طرفي النزاع وحددت بصفة جلية موقفها منها وجاء حكمها في ضوء ما سبق بيانه معللا تعليلا كافيا، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا المطعن.

ولهـــذه الأسبـــاب،

قرّرت المحكمة:

أولا: قبول مطالب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بسوسة للنظر فيها بهيئة مجددة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى برئاسة السيّد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيّد محمد الهادي الوسلاتي والسيدة سهام بوعجيلة.

وتلي علنا بجلسة يوم 20 جانفي 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

رئيس الدائرة		المستشار المقرر
الحبيب جاء بالله	الكاتب العام للمحكمة الإدارية الإمضاء: صنابع الدريني	طارق الحرابي