

الحمد لله ،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية



- القضية عدد : 313343

- تاريخ القرار : 23 ديسمبر 2013.

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر، عدد 93، تونس،

من جهة،

والمعقب ضدها :، عنوانها بنهج عدد.....،،، نائبها

الأستاذ، الكائن مكتبه بنهج، عدد.....، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 26 ديسمبر 2012 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 313343 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 15 فيفري 2012 في القضية عدد 4525 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالحط من الأداءات إلى ما جملته إحدى عشر ألفا وسبعمائة وسبعة عشر دينارا ومليمات 209 (11.717,209 د.) وحمل المصاريف القانونية على المستأنفة وتخطيتها بالخطية المؤمنة.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة أولية لوضعيتها الجبائية كمحامية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2003 إلى 31 ديسمبر 2006 والأقساط الإحتياطية لسنوات 2004 و2005 و2006 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ

30 جويلية 2009 تحت عدد 2009/723 يقضي بإلزام المعنية بالأمر بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 67.382,468 ديناراً أصلاً وخطايا، فاعتضت عليه لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكماً بتاريخ 17 فيفري 2010 تحت عدد 3867 يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/723 الصادر بتاريخ 30 جويلية 2009 وإجراء العمل به، فاستأنفته أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 9 جانفي 2013 والرامية إلى نقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، استناداً إلى ما يلي :

- أولاً : خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لما قضت بالنزول بالمبالغ المطالب بها إلى ما قدره 11.717,209 دينار، ذلك أن مصالح الجباية تولت تصحيح التصاريح التي اكتتبتها وأودعتها المعنية بالأمر وذلك بتطبيق قاعدة التقييم التقديري للدخل حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة المنصوص عليها بالفصل 43 سالف الذكر بعد أن تبين لها عند إجراء المراجعة الأولية لتصاريح المعقب ضدها أن هذه الأخيرة اقتنت سنتي 2003 و2005 قطعتي أرض الأولى بثمن 34.000,000 دينار والثانية بثمن 60.000,000 دينار وتمسكت للتدليل على صحة تصاريحها بأنها قامت بفسخ عقد البيع المتعلق بال عقار الأول كما بررت مصدر تمويل اقتناء العقار الثاني بأنه تم في حدود مبلغ 45.000,000 دينار بواسطة قرض بنكي وفي حدود 15.000,000 دينار بواسطة تحويل بنكي من والدها بمبلغ 21.000,000 دينار وهو ما رفضته الإدارة وسأيرتها في ذلك محكمة الدرجة الأولى معتبرة أن التمسك بفسخ العقد لا يمكن أن ينهض حجة لتبرير نمو الثروة وأن التحويل البنكي غير حري بالإعتماد في غياب الكشوفات البنكية التي تثبت تزويد حساب المعقب ضدها بالمبلغ المذكور خاصة وأن التحويل تم قبل إبرام عقد الشراء بسنة كاملة، إلا أن محكمة الحكم المنتقد أذنت بطرح مبلغ 21.000,000 دينار باعتباره مساهمة من الأب مع استبعاد الأدعاء المتعلقة بسنة 2003 والأقساط الاحتياطية لسنة 2004 وفي ذلك مخالفة لقرينة الفصل 43 سالف الذكر والتي يقتضي دحضها لا فقط إثبات المعقب ضدها حصولها على القروض أو التسهيلات بل كذلك إثبات تخصيصها حصرياً لتمويل الشراء الذي أنجزته وهو ما لم يثبت في قضية الحال.

- ثانياً : خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بالنزول بالمبالغ المطالب بها إلى ما قدره 11.717,209 دينار، ذلك أن مصالح الجباية اعتمدت عند تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضدها على القرائن القانونية والفعلية بتطبيق طريقة التقييم التقديري للدخل باعتبار وأن الفصل 65 المذكور يشترط لحصول المطالب

بالأداء على التخفيض أو الإعفاء من الأداء الموظف عليه إقامة الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على الشطط في الأداء الموظف عليه في حين أن الوثائق المدلى بها من قبل المعقب ضدها لا يمكن قبولها لتبرير نمو الثروة ضرورة أن المعنية بالأمر لم تقم الدليل على أن المبالغ التي تحصلت عليها من والدها تم تخصيصها حصريا لتمويل عملية شراء العقار الثاني.

- ثالثا : تحريف محكمة الحكم المنتقد للوقائع لما قضت باستبعاد اقتناء العقار الأول بثمن 34.000,000 دينار من عناصر نمو الثروة بالإستناد إلى ما تمسكت به المعقب ضدها في هذا الخصوص بأن عقد شراء العقار المذكور تم فسخه بتاريخ 25 سبتمبر 2000 أي في تاريخ سابق لإنطلاق المراقبة الجبائية، والحال أنه خلافا لذلك فقد تبين لمصالح الجبائية أن المعقب ضدها قامت بفسخ عقد البيع موضوع قرار التوظيف الإجباري بتاريخ 5 جويلية 2008 أي بعد تبليغها الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 24 نوفمبر 2007.

- رابعا : ضعف التعليل بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه استندت عند تبريرها لقضائها إلى عبارات غير مؤسسة قانونا بل ومخالفة لأحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ضرورة أن بالعناصر الدالة على تبرير نمو الثروة وعلى فرض صحتها فإنه لا يتم الأخذ بها بصفة آلية وبمجرد الإدلاء بها بل يجب لإعتمادها أن تكون المداخل المتعلقة بها مصرح بها من قبل المطالب بالأداء، ذلك أن تسليم محكمة الإستئناف بتونس واقتناعها بأنه بمجرد حصول المطالب بالأداء على مساهمة مالية من الغير تصبح ذمته المالية مبررة في عملية اقتناء العقار يعتبر من قبيل ضعف التعليل إذ لا شيء يمنع من استعمال تلك المبالغ في شرايات أخرى أو عدم استعمالها أصلا. كما أن تسليم المحكمة بأنه بمجرد تولى المعقب ضدها فسخ عقد البيع أساس التوظيف يتم إلغاء ذلك العنصر برمته من مبلغ نمو الثروة غير المبرر يعد أيضا ضعفا فادحا في التعليل طالما أن المحكمة لم تتحرى إن كان ذلك الفسخ باتفاق مع البائع من قبيل تكوين الحجج لنفسها وهل كان تاريخ الفسخ سابقا لتدخل مصالح الجبائية أم لاحقا له.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من الأستاذ ابراهيم بودربالة نيابة عن المعقب ضدها بتاريخ 3 جويلية 2013 والذي جاء به بالخصوص :

- بخصوص المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وتحريف الوقائع وضعف التعليل، وخلافا لما تمسكت به المعقبة، فإن ثمن شراء العقار الأول وقدره 34.000 دينار لم تدفعه المعقب ضدها في تاريخ إبرام العقد باعتبار وأنه تم الإتفاق مع الوكالة العقارية للسكنى على دفع الثمن أقساطا إلى ممثلها السيد سليم نوار والذي تعهدت أن تمضي معه عقد شراكة لإنجاز أعمال التهيئة، إلا أن الوكالة المذكورة ماطلت في إبرام عقد الشراكة مع المعني بالأمر إلى غاية 27 نوفمبر 2007 لعدم توفر المساحة الدنيا القابلة للتهيئة وهي 5000 متر مربع، وتم تبعا لذلك التمديد في القيد

الإحتياطي المضمن بالعقد بسنتين ابتداء من 3 جويلية 2006، ولم تقم المعقب ضدها بفسخ العقد على أمل تسوية وضعية العقار بتوفير المساحة المطلوبة وهو ما لم يتحقق إلى غاية انتهاء أجل القيد الإحتياطي، واضطرت الوكالة بتاريخ 2 جويلية 2008 إلى رفع يدها عن العقارات الكائنة بمنطقة البحر الأزرق ومن بينها عقار البائع السيد سليم نوار مما أدى إلى رجوع الوضعية إلى ما كانت عليه بين الطرفين وتم فسخ العقد والإلتزام المرفق به وذلك بمقتضى كتب معرف بالإمضاء عليه بتاريخ 5 جويلية 2008 تضمن أن عملية البيع لم تنجز وأن الثمن لم يقبض. إلا أن مصالح الجباية تجاهلت هذه الوثيقة واعتمدت اقتناء العقار بقيمة 34.000 دينار كقرينة وأسست عليه عملية المراجعة الجبائية، وتكون محكمة الحكم المنتقد قد أصابت عندما استئنفت الأداءات الموظفة بعنوان سنة 2003 باعتبار ثبوت فسخ عقد الشراء الذي انبنت عليه، وبالتالي عدم توفر قرينة الإثراء. وبخصوص عملية شراء العقار الثاني بمبلغ 60.000 دينار فإن تمويلها تم بواسطة قرض بنكي في حدود 45.000 دينار وتحويل بنكي من حساب والد المعقب ضدها إلى حساب هذه الأخيرة بقيمة 21.000 دينار وليس بواسطة شيك كما تدعيه الإدارة وتم استعمال مبلغ التحويل البنكي لتوفير المساهمة الذاتية وقدرها 15.000 دينار ودفع الأقساط الأولى من القرض، وقد أصابت محكمة الإستئناف عندما اعتمدت مساهمة الوالد في عملية التمويل في ضل توفر كل المؤيدات المثبتة لدفعه ذلك المبلغ.

- بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإن ما ذهبت إليه الإدارة في غير طريقه باعتبار وأن المعقب ضدها أثبتت بطلان عقد الشراء موضوع الإثراء بعنوان سنة 2003 بما يجعلها في حل من إثبات إثراء معدوم أصلا، كما قامت بإثبات مواردها الحقيقية بالنسبة لسنة 2004 والمتمثلة في هبة من والدها بقيمة 21.000 دينار لا يمكن الطعن فيها على معنى الفصل 65 المذكور باعتبارها غير خاضعة للتصريح بها أصلا، وكذلك الأمر بالنسبة للقرض البنكي المنصوص عليه صلب عقد البيع والذي أثبتت المعقب ضدها صحته.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته و تتمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 18 نوفمبر 2013، وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد محمد الهادي الوسلاطي

في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، ولم يحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وبلغها الإستدعاء ولم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 23 ديسمبر 2013.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

- عن جميع المطاعن لترابطها ووحدة القول فيها :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء بالحط من المبالغ المستوجبة إلى ما قدره 11.717,209 دينار بالإستناد إلى الوثائق المقدمة من قبل المعقب ضدها والحال أن تلك الوثائق غير حرة بالإعتماد، بما جعل قضاء المحكمة مخالفا لمقتضيات الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فضلا عن اتسامه بضعف التعليل وتحريف الوقائع.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن مصالح الجباية تولت تصحيح التصاريح التي اكتتبتها وأودعتها المعقب ضدها وذلك بتطبيق قاعدة التقييم التقديري للدخل حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة بعد أن تبين لها أن المحامية المعقب ضدها اقتنت سنتي 2003 و2005 قطعتي أرض الأولى بتاريخ 6 ماي 2003 بثمن 34.000,000 دينار والثانية بتاريخ 7 جانفي 2005 بثمن 60.000,000 دينار، بما أفضى إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بالإنزام المعنية بالأمر بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 67.382,468 ديناراً أصلاً وخطايا.

وحيث تمسكت المعقب ضدها للتدليل على صحة تصاريحها بأنها قامت بفسخ عقد البيع المتعلق بال عقار الأول كما بررت مصدر تمويل اقتناء العقار الثاني بأنه تم بواسطة قرض بنكي بمبلغ 45.000,000 دينار بواسطة تحويل بنكي من والدها بمبلغ 21.000,000 دينار وهو ما رفضته الإدارة وسايرتها في ذلك محكمة الدرجة الأولى معتبرة أن التمسك بفسخ العقد لا يمكن أن ينهض حجة لتبرير نمو الثروة وأن التحويل البنكي غير حري بالإعتماد في غياب الكشوفات البنكية التي تثبت تزويد حساب المعقب ضدها بالمبلغ المذكور خاصة وأن التحويل تم قبل إبرام عقد الشراء بسنة كاملة.

وحيث اقتضى الفصل 43 من مجلة الضريبة ما يلي : يطبق 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 المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش.

وحيث يستنتج من أحكام هذا الفصل أن التقييم التقديري يعتبر من القرائن القانونية المخولة لمصالح الجباية كلما اتضح لها وجود تباين بين هذا التقييم وبين المداخيل المصرح بها وتمكن هذه الطريقة من ضبط الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية بعد إضافة مصاريف المعيشة وطرح المبررات التي يمكن أن يقدمها المعني بالأمر لإثبات كيفية تمويل نفقاته ونمو ثروته.

وحيث يعتبر تقدير حجية وسائل الإثبات مسألة واقعية تستأثر بها محكمة الموضوع ولا رقابة عليها في ذلك من قبل هذه المحكمة تعقيبا إلا في حدود ما يشوبها من خرق للقانون أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف أسست قضائها بالحط من الضريبة المستوجبة على الإثباتات التي قدمتها المعقب ضدها لتبرير عناصر نمو الثروة المتمثلة بالنسبة إلى العقار الأول في كتب فسخ عقد البيع، وبالنسبة إلى العقار الثاني في كشوفات بنكية تثبت تحويل مبلغين ماليين إلى الحساب البنكي للمعقب ضدها الأول في شكل قرض بنكي تحصلت عليه المعنية بالأمر بمبلغ 45.000,000 دينار والثاني في شكل هبة من والدها بمبلغ 21.000,000 دينار.

وحيث ولئن أصابت المحكمة في استبعاد عنصر نمو الثروة المتعلق بشراء العقار الثاني سنة 2005 استنادا إلى الكشوفات البنكية المشار إليها، فإنها جانبت الصواب حين استندت إلى فسخ عقد البيع الذي أبرمته المعقب ضدها سنة 2003 لإبطال عنصر التوظيف المتعلق بشراء العقار الأول، ذلك أن عملية الفسخ لم تتم إلا سنة 2008 أي بعد انقضاء خمس سنوات من شراء المعقب ضدها للعقار بموجب عقد البيع المسجل بتاريخ 6 أوت 2003 ودفع ثمنه المقدر بـ 34.000,000 دينار كاملا مثلما تم التنصيص عليه بالعقد المشار إليه، ودون أن تتوصل المعقب ضدها إلى تبرير تمويل ذلك الثمن أو إثبات مصدره، الأمر الذي يتجه معه قبول هذه المطاعن جزئيا بخصوص ما تسلط منها على عقد شراء العقار الأول ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

- أولا : قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة

الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.


- ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدان فاضل المكور وأحمد سهيل الراعي.


وتلي علنا بجلسة يوم 23 ديسمبر 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح

الماجري.

المستشار المقرر


محمد الهادي الوسلاتي

الرئيس


الحبيب جاء بالله

الكاتب المساعد
الإستئناف بتونس
الإستشارة الإدارية
السيد صالح البرديني