الجمهورية التونسيّة

مجلس الدولة

المحكمة الإداريّة

**

القضيّة عــدد : 311320

تاريخ القرار : 11 أفريل 2011

الحمد لله ،

قرار تعقيبـــي

باســـــــــم الشعـــــــب التّونســـــــــي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التـّالـــي بيـــن :

المعقّبة : الإدارة العامة ، مقرّها

،

من جهة ،

والمعقّب ضدّه : ، عنوانه

الكائن مكتبه

، نائبه الأستاذ

،

من جهة أخرى .

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الإدارة العامّة بتاريخ 16 جوان 2010 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 311320 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف بتاريخ 7 أفريل 2010 في القضيّة عدد 59 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به ".

و بعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه خضـــع بصفته تاجر إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسّسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت سنة 2006 والأقساط الإحتياطيّة لسنة 2007 والخصم من المورد للفترة الممتدة مـــن 1 جانفي 2006 إلى 31 أوت 2007 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري لـــلأداء بتاريخ 6 ديسمبر 2008 تحت عدد 2008/572 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائـــدة الخزينة العامّة قدره 28.677,518 دينارا أصلا وخطايا ، فاعترض عليه المعنيّ بـــالأمر لدى المحكمة الإبتدائيّة التّي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت حكمـــا بتـــاريخ 28

سبتمبر 2009 في القضية عدد 3355 يقضي ابتدائيّا " بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2008/572 الصادر بتاريخ 6 ديسمبر 2008 مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره أربعة آلاف وأربعمائة وأربعة وتسعون دينارا ومليمات 813 (4.494,813 د) لقاء أصل الأداء والخطايا " فاستأنفته المعقّبة أمام محكمة الإستئناف التّي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل .

و بعد الإطّلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الإدارة العامة بتاريخ 25 جوان 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة بالإستناد إلى ما يلي :

أولا : خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة ، بمقولة أنّ أحكام هذا الفصل لم تنص على إمكانية توزيع نمو الثروة غير المبرّر على السنوات السابقة لتحقيقه وبالتّالي فإنّه يتمّ اعتبار المبالغ التّي خصّصها المطالب بالأداء لتمويل ممتلكاته مداخيلا غير مصرّح بها بعنوان السنة التّي تمّ خلالها تحقيق نمو الثروة أو النفقات إلاّ أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بتأييد الحكم الإبتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري بناء على ضرورة توزيع نمو الثروة على السنوات غير المتقادمة ، بالرغم من أنّ المعقّب ضدّه لم يثبت أنّ نمو ثروته متأتّ من سنوات سابقة خاصّة وأنّ أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة تفرض أن يقوم المطالب بالأداء بإثبات تخصيصه ذلك المبلغ في تمويل عملية الإقتناء وهو ما يتّجه معه اعتبار هذه المبالغ مداخيلا غير مصرّح بها بعنوان السنة التّي تمّ خلالها تحقيق نمو الثروة وهي في قضيّة الحال سنة 2006 .

ثانيا : خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة بمقولة أنّ الإدارة قامت بتعديل الوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه وذلك بإدماج المداخيل غير المصرّح بها وتوظيف الأداء عليها إلاّ أنّ محكمة الحكم المطعون فيه مكنت المعقّب ضدّه من الحصول على تخفيض الأداء الموظف عليها بالرغم من فشله في إثبات شطط الأداء الموظّف عليه وصحّة تصاريحه الجبائية .

ثالثا : خرق أحكام الفصل 87 (I) من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي ، بمقولة أنّه لو تمّ التسليم بالتكييف الذي تمسّكت به محكمة الحكم المطعون فيه والمتمثل في اعتبار أنّ

الأموال التّي تمّ بمقتضاها اقتناء الأصل التجاري موضوع التوظيف للأداء مردّه السلفة فإنّه لا بدّ من اعتبار أنّ الوثائق المقدّمة من قبل المطالب بالأداء ما هي إلاّ عقود قرض وهو ما يعني خضوعها وجوبا لإجراء التسجيل أو التعريف بالإمضاء حتّى تصبح حائزة على تاريخ ثابت لمعارضة الغير بها وفقا لأحكام الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود وبالتّالي طالما لم يدل المطالب بالأداء ما يفيد تسجيل العقد الخاضع وجوبا لإجراء التسجيل وفق أحكام الفقرة الأولى-12 من الفصل 3 من مجلة معاليم التسجيل فإنّ تاريخه لا يكون ثابتا ولا يمكن معارضة إدارة الجباية به خاصّة وقد اقتضى الفصل 87 من نفس المجلة أنّه لا يمكن للقضاة أن يصدروا أحكاما استنادا إلى عقود غير مسجّلة .

وبعد الإطلاع على التقرير المقدّم من الأستاذ نائب المعقّب ضدّه بتاريخ 23 جويلية 2010 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمّن طلب رفض مطلب التعقيب أصلا وذلك للأسباب التالية :

1) بخصوص خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة ، إنّ قضاء محكمة الأصل بتعديل قرار التوظيف الإجباري بناء على ضرورة توزيع باقي نمو الثروة غير المبرر على السنوات غير المشمولة بالتقادم في طريقه بعد أن أثبت المعقّب ضدّه بصفة فعلية أنّ نمو ثروته متأت من موارد مالية عن السنوات السابقة للتوظيف ومن مساهمات مالية لزوجته التي تولّت بيع عقار لها وسحب ثمنه من حسابها الجاري في تاريخ سابق لتاريخ التوظيف .

2) بخصوص خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، لقد قامت محكمة الحكم المطعون فيه في إطار اجتهادها بتوزيع باقي نمو الثروة غير المبرر وعدّلت قاعدة الأداء معتمدة على ما توفّر لديها من مؤيّدات ووثائق ثابتة التاريخ .

3) بخصوص خرق أحكام الفصل 87 من مجلة معاليم التسجيل والفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود ، إنّ الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود لم يجعل من التسجيل الوسيلة الوحيدة والحصرية لثبوت التاريخ بل على العكس فقد عدد الصور التي تجعل من الكتائب ثابتة التاريخ على أن تكون هذه الوثائق معتمدة في نزاع مدني .

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 .

و على مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .

و على مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي .

و على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

و بعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 28 مارس 2011 وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرّر السيّد رياض الرقيق في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة المعقّبة وتمسّك بمطلب التعقيب وحضر الأستاذ نيابة عن الأستاذ وتمسّك بتقرير الردّ على مذكرة التعقيب .

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 11 أفريل 2011 .

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 :

- عن المطعن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة :

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة لم تنصّ على إمكانية توزيع نمو الثروة غير المبرّر على السنوات السابقة لتحقيقه وبالتّالي فإنّه يتمّ اعتبار المبالغ التّي خصّصها المطالب بالأداء لتمويل ممتلكاته مداخيلا غير مصرّح بها بعنوان السنة التّي تمّ خلالها تحقيق نمو الثروة أو النفقات إلاّ أنّ محكمة الحكم المطعون

فيه قضت بتأييد الحكم الإبتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري بناء على ضرورة توزيع نمو الثروة على السنوات غير المتقادمة .

و حيث اقتضت أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة بأن " يطبّق التقييم التقـديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نموّ 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 المنـوال المتّبـع فيما يخصّ التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش " .

و حيث يستنتج من الأحكام المذكورة آنفا أنّ التقييم التقديري يعتبر مـن القـرائن القانونية المخولة لمصالح الجباية كلّما اتضح لها وجود تباين بـين هـذا التقيـيم وبـين المداخيل المصرح بها وتمكّن هذه الطريقة من ضبط الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالّة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجليّة بعد إضافة مصاريف المعيشة وطرح المبررات التي يمكن أن يقدّمها المعني بالأمر لإثبـات كيفية تمويل نفقاته ونموّ ثروته .

و حيث لم يحدّد المشرّع عدد السنوات الكفيلة بأن توفّر مداخيلها المحصول المالي وترك المجال مفتوحا لإدارة الجباية لتحديد طريقة احتساب تلك السنوات باعتماد قاعـدة توزيع مقدار نموّ الثروة على مداخيل أكثر من سنة وهي طريقة تتلائم ومبـادئ العدالـة الجبائية التي من أهمّها تخفيف العبء الجبائي على المطالب بالضّريبة مع ضمان حقـوق الخزينة وتتماشى وروح الفصل 43 من مجلة الضريبة ذلك أنّ اعتماد سنة الشراء كسنة تحقيق الثروة فيه إجحاف بحقّ المطالب بالضريبة وخرق للواقع وطبيعة الأشياء ضرورة أنّه من غير المستساغ واقعا ومنطقا أن يتولى شخص شراء عقار مـن مـدخرات سـنة واحدة بل يكون ذلك نتيجة جهد وادخار سنوات عديدة .

و حيث يتبيّن بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الاستئناف اعتبـرت أنّ تقسيم نمو ثروة المطالب بالأداء على السنوات التّي لم يشملها التقادم في طريقه متى لـم يثبت ما يفيد أنّ نمو الثروة تحقّق بصورة فعلية سنة الإقتناء .

و حيث بناء عليه فإنّ قضاء محكمة الحكم المطعون فيه على النحو السالف بيانـــه يتماشى مع ما سبق أن قضت به المحكمة الإدارية في قضايا مماثلة وليس فيه أيّ خـــرق لأحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة خاصّة واتجه لذلك رفض هذا المطعن .

- **عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة :**

حيث تمسّكت المعقبة بأنّ أنّ الإدارة قامت بتعديل الوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه وذلك بإدماج المداخيل غير المصرّح بها وتوظيف الأداء عليها إلاّ أنّ محكمة الحكم المطعون فيه مكنت المعقّب ضدّه من الحصول على تخفيض الأداء الموظف عليها بالرغم من فشله في إثبات شطط الأداء الموظّف عليه وصحّة تصاريحه الجبائية .

و حيث اقتضى الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة أنّه " لا يمكـــن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحّة تصاريحه ومـــوارده الحقيقيّة أو على شطط الأداء الموظّف عليه " .

و حيث يتبيّن بالرجوع إلى ملف القضية أنّ المطالب بالآداء ســـعى أمـــام قضـــاة الأصل إلى دحض أسس التوظيف من خلال تقديم جملة من الوثـــائق والحجـــج تتعلّـــق بمصدر تمويل شرائه للعقار موضوع النزاع والمتمثلة أساسا في وصـــولات وتحـــويلات بنكية .

و حيث يتّضح بالإطلاع على القرار المطعون فيه أنّ اجتهـــاد المحكمـــة قضـــى بإقرار الحكم الإبتدائي الذي انتهى بالتسليم بحجيّة الوثائق المقدّمة من المطالب بالضـــريبة لتبرير نمو ثروته بالرغم من كونها تتعلّق بفترة سابقة للمدّة المعنيّة بالمراجعة طالمـــا أنّ ذلك لا يمكن إلاّ من خلال مواردها السابقة عن تلك المدّة .

و حيث طالما قدّم المطالب بالضريبة مؤيّدات إلى محكمة الحكم المطعون فيـــه ، فإنّ لهذه الأخيرة كامل الصلاحيّات لتقييم الحجج والمؤيّدات المقدّمة لها وأن تصـــل إلـــى النتيجة التّي يقتضيها اجتهادها بشرط تعليل موقفها .

و حيث أنّ رقابة قاضي التعقيب لا تمتدّ إلى ما توصّل إليه قاضي الموضوع فـــي تقديره للحجج المقدّمة من الأطراف ضرورة أنّ هذه المسألة تتعلّق بالموضوع وتبقى من أنظار قاضي الأصل وهو ما يتّجه معه رفض هذا المطعن .

- **عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفصل 87 (I) من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي :**

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّه لو تمّ التسليم بالتكييف الذي تمسّكت به محكمة الحكم المطعون فيه والمتمثل في اعتبار أنّ الأموال التّي تمّ بمقتضاها اقتناء الأصل التجاري موضوع التوظيف للأداء مردّه السلفة فإنّه لا بدّ من اعتبار أنّ الوثائق المقدّمة من قبل المطالب بالأداء ما هي إلاّ عقود قرض وهو ما يعني خضوعها وجوبا لإجراء التسجيل أو التعريف بالإمضاء حتى تصبح حائزة على تاريخ ثابت لمعارضة الغير بها وفقا لأحكام الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود وبالتّالي طالما لم يدل المطالب بالأداء ما يفيد تسجيل العقد الخاضع وجوبا لإجراء التسجيل وفق أحكام الفقرة الأولى-12 من الفصل 3 من مجلة معاليم التسجيل فإنّ تاريخه لا يكون ثابتا ولا يمكن معارضة إدارة الجباية به خاصّة وقد اقتضى الفصل 87 من نفس المجلة أنّه لا يمكن للقضاة أن يصدروا أحكاما استنادا إلى عقود غير مسجّلة .

و حيث أنّ تمسّك المعقّبة بخرق أحكام الفصل 87 (I) من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي في غير طريقه ضرورة أنّ هذا الفصل يتعلّق بالعقود والحال أنّ الشهادات موضوع التداعي لا تمثل عقودا ولا هي عقد قرض بل هي مجرّد تحويلات بنكية مصدرها أموال محوّلة من شخص إلى آخر في شكل هبة ولا وجود لنصّ يوجب تسجيلها ، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذا المطعن .

و لهـــذه الأسبـــاب ،

قرّرت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة .

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد محمد فوزي بن حمّاد وعضوية المستشارتين السيّدتين مليكة الجندوبى وشويخة بوسكّاية.

و تلي علنا بجلسة يوم 11 أفريل 2011 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة وسيلة النفزي .

الـــرئيس **المستشار المقرّر**

محمد فوزي بن حمّاد **رياض الرقيق**

الكاتبة العامة للمحكمة الإدارية

الإمضاء: يمتاز الدبابي