الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

الحمد لله،

القضيّة عدد : 313638
تاريخ القرار : 7 ديسمبر 2017

قرار تعقيبي
باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّها : بنت ع بن س بن ع نائبها الأستاذ الـ ، الأ السـ ، الكائن مكتبه بنهج ، عدد جندوبة،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 20 ماي 2013 تحت عدد 313638 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بالكاف بتاريخ 3 جانفي 2013 في القضية عدد 28728 والقاضي بقبول الإستئنافين الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وتغريم المستأنف في شخص ممثله القانوني لفائدة المستأنف ضدّها بأربعمائة دينار لقاء أجور دفاع وأتعاب تقاضي عن الطورين وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها خضعت بعنوان نشاطها المتمثل في بيع المواد الغذائية بالجملة إلى مراجعة أوّلية لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الدخل بعنوان سنوات 2006 و2007 و2008 والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة بعنوان الفترة الممتدّة من 1 جانفي 2006 إلى 23 جوان 2009 والأقساط

الإحتياطية بعنوان سنتي 2007 و2008 والقسط الأول والثاني من سنة 2009 وقد أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 2 ديسمبر 2010 تحت عدد 2010/558 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره خمسون ألفا وأربعون دينارا و398 من المليمات (50.040,398د) أصلا وخطايا، فاعترضت عليه المعنية بالأمر أمام المحكمة الإبتدائية بجندوبة التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 3 أكتوبر 2011 في القضية عدد 741 بقبول مطلب الإعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه كإلغاء كافة النتائج المترتّبة عنه وحمل المصاريف القانونية على المعترض ضدّه، فاستأنفته إدارة الجباية أمام محكمة الإستئناف بالكاف التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 5 جوان 2013 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا- خرق أحكام الفصل 486 من مجلة الإلتزامات والعقود، بمقولة أنّ تلك الأحكام اقتضت أنّ القرائن التي لم يحصرها القانون موكولة لاجتهاد المحكمة التي عليها أن لا تعتمدها إلاّ إذا كانت قوية ومنضبطة ومتعدّدة ومتظافرة ودفعها جائز قانونا بسائر الوجوه الممكنة، وقد قامت مصالح الجباية بإعادة تكوين رقم معاملات المعقّب ضدّها بالإعتماد على جملة من المعلومات المتوفرة لديها والتي تفيد امتلاكها لمجرورة حمولتها 25 طنا تستغلها في نقل الرخام مثلما يثبته محضر معاينة مخالفة جبائية عدد 2008/48 واعتمدت معدل حمولتين في اليوم بثمن قدره مائتان وخمسون دينارا للحمولة الواحدة لمدة 300 يوم عمل في السنة كما حدّدت نسبة الربح الصافي بـ 25 % من رقم المعاملات المعدّل، إلاّ أنّه ورغم عدم تقديم المعنية بالأمر ما من شأنه أن يفيد عكس ذلك فقد اعتبرت محكمة البداية أنّ الشاحنة معدّة للنقل الخاص مثلما يثبته ترخيص الجولان الصادر عن مصالح وزارة المالية بتاريخ 10 مارس 2005 والمدلى بنسخة مطابقة للأصل منه من قبل نائب المعترضة، وقد أيّدتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد لتعتبر أنّ محضر معاينة المخالفة الجبائية المستند إليه من قبل إدارة الجباية على فرض وجوده لا يعدّ قرينة قوية ومنضبطة على أنّ المعنية بالأمر تستغلّ الشاحنة في النقل العمومي لا سيما بالنظر إلى أنّ ترخيص الجولان الخاص بها يفيد استغلالها في النقل الخاص، الأمر الذي لا يستقيم واقعا وقانونا ضرورة أنّ محضر المخالفة الجبائية تضمّن أنّ المعنية بالأمر تستعمل العربة المجرورة في بيع الرخام وقد أمضى السائق على المحضر وهو ما يعدّ إقرارا منه بأنّ مؤجرته تنشط في ميدان بيع ونقل الرخام لحساب الغير كما أنّ الفاتورة المقدّمة لأعوان المراقبة عند تحرير محضر المخالفة تضمّنت نقل 5 كتل من الرخام غير المصقولة وقد كانت العربة متوجهة من مدينة تالة إلى مدينة الكاف ومدينة تالة معروفة باستخراج الرخام وتوزيعه، بما يدلّ أنّ

الحمولة موجهة لفائدة الغير، وعليه فإنّ جميع تلك المعطيات تعدّ قرائن قوية ومنضبطة ومتظافرة وتبرّر تعديل الوضعية الجبائية للمعنية بالأمر.

ثانيا- التنكر للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي، بمقولة أنّ موقف المطالبة بالضريبة إبّان اعتراضها على قرار التوظيف الإجباري كان متناقضا، فبعد أن تمسكت بأنّها تستعمل الشاحنة أحيانا استعمالا شخصيا لنقل بعض البضائع التي تقتنيها لخاصة نفسها من مكان بعيد إلى منزلها، أشارت في تقرير آخر إلى استعمالها للشاحنة لنقل مواد بناء لخاصة نفسها، ثمّ تمسكت لاحقا ضمن ردّها على مستندات الإستئناف بأنّ الحمولة تتعلّق بمواد بناء، ورغم تمسك إدارة الجباية بأنّ حمولة الشاحنة تتمثل في الرخام الخام، أي مادة غير معدّة للإستعمال الشخصي، فقد برّرت محكمة الحكم المنتقد استبعادها لعناصر التوظيف بما تضمّنته رخصة الجولان الخاصة بالشاحنة رغم ضعف ذلك التبرير باعتبار أنّ تلك الرخصة لا تحول دون قيام مصالح الجباية بممارسة مهامها الرقابية، وأنّ مضمونها يعدّ قرينة بسيطة يكفي تقديم ما يفيد أنّ الإستعمال كان لحساب الغير حتى يتمّ دحضها وهو ما تمّ فعلا حيث أقام عونا المراقبة الدليل على أنّ الحمولة التي تمّ ضبطها بعربة المطالبة بالضريبة لا يمكن أن تكون موجهة بأي حال من الأحوال للإستعمال الشخصي وإنّما هي موجهة للإستعمال التجاري طالما وأنّ المعنية بالأمر تقوم بنقل مادة الرخام وبيعها وفق ما أقرّ به سائق الشاحنة، هذا وإنّ اكتفاء المحكمة بمضمون رخصة جولان الشاحنة يعتبر إعداما كلّيا لمقتضيات الفصول 5 و6 و12 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بحيث أنّه لا يجوز حسب التوجّه الذي اتّبعته محكمة الإستئاف تصحيح الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء سواء ثبت استغلال الشاحنة لحساب الغير أم لا طالما أنّ رخصة الجولان تضمّنت عبارة الإستغلال للحساب الخاص.

وبعد الإطّلاع على مذكرة الأستاذ الصادق الأمين السديري في الردّ على مستندات التعقيب نيابة عن المعقّب ضدّها والمدلى بها بتاريخ 8 جويلية 2013 والتي تمسك فيها برفض مطلب التعقيب أصلا على اعتبار أنّ المحضر الجبائي المحتجّ به من المعقّبة لا يمكن أن يشكّل قرينة واقعية قوية ومنضبطة على استغلال المعنية بالأمر للشاحنة في النقل العمومي للبضائع وقد أثبتت أنّها تستغلّها لأغراض شخصية، هذا وعند تحرير المخالفة استظهر سائق الشاحنة لأعوان المراقبة بما يفيد أنّ اقتناء البضاعة كان لفائدة المطالبة بالضريبة وأنّ سبب تحرير المخالفة هو أنّ الفاتورة لم تكن مرقّمة وذلك لا يعني في شيء استعمال وسيلة النقل في نشاط النقل العمومي كما تقدّمت المعترضة بما يفيد أنّ كمّية الرخام اقتنتها لخاصة نفسها طبقا لطلب مقاول البناء.

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 7 نوفمبر 2017، وبها تلت المستشارة المقرّرة السيدة - الهـ ملخّصا لتقريرها الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات التعقيب ولم يحضر الأستاذ الص الأ الـ نائب المعقّب ضدّها وبلغه الإستدعاء.

إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 7 ديسمبر 2017.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرّح بما يلي :

- **من جهة الشكل :**

حيث قُدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- **من جهة الأصل :**

عن المطعنين المأخوذين من خرق أحكام الفصل 486 من مجلة الإلتزامات والعقود ومن التنكر للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي لتداخلهما ووحدة القول فيهما :

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ تلك الأحكام اقتضت أنّ القرائن التي لم يحصرها القانون موكولة لاجتهاد المحكمة التي عليها أن لا تعتمدها إلاّ إذا كانت قوية ومنضبطة ومتعدّدة ومتظافرة ودفعها جائز قانونا بسائر الوجوه المتاحة، هذا وقد قامت مصالح الجباية بإعادة تكوين رقم معاملات المعقّب ضدّها بالإعتماد على جملة من المعلومات المتوفرة لديها والتي تفيد امتلاكها لمجرورة حمولتها 25 طنا تستغلها في نقل الرخام مثلما يثبته محضر معاينة مخالفة جبائية عدد 2008/48 واعتمدت معدل حمولتين في اليوم بثمن قدره مائتان وخمسون دينارا للحمولة الواحدة لمدة 300 يوم عمل في السنة كما حدّدت نسبة الربح الصافي بـ 25 % من رقم المعاملات المعدّل، إلاّ أنّه ورغم عدم تقديم المعنية بالأمر ما من شأنه أن يفيد عكس ذلك فقد اعتبرت محكمة البداية أنّ الشاحنة معدّة للنقل الخاص مثلما يثبته ترخيص الجولان الصادر عن مصالح وزارة المالية بتاريخ 10 مارس 2005 والمدلى بنسخة مطابقة للأصل منه من قبل نائب المعترضة، وقد أيّدتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد لتعتبر أنّ محضر معاينة المخالفة الجبائية المستند إليه من قبل إدارة الجباية على فرض وجوده لا يعدّ قرينة

قوية ومنضبطة على أنّ المعنية بالأمر تستغلّ الشاحنة في النقل العمومي لا سيما بالنظر إلى أنّ ترخيص الجولان الخاص بها يفيد استغلالها في النقل الخاص، الأمر الذي لا يستقيم واقعا وقانونا ضروة أنّ محضر المخالفة الجبائية تضمّن أنّ المعنية بالأمر تستعمل العربة المجرورة في بيع الرخام وقد أمضى السائق على المحضر وهو ما يعدّ إقرارا منه بأنّ مؤجرته تنشط في ميدان بيع ونقل الرخام لحساب الغير كما أنّ الفاتورة المقدّمة لأعوان المراقبة عند تحرير محضر المخالفة تضمّنت نقل 5 كتل من الرخام غير المصقولة وقد كانت العربة متوجهة من مدينة تالة إلى مدينة الكاف ومدينة تالة معروفة باستخراج الرخام وتوزيعه، بما يدلّ أنّ الحمولة موجهة لفائدة الغير، وعليه فإنّ جميع تلك المعطيات تعدّ قرائن قوية ومنضبطة ومتظافرة وتبرّر تعديل الوضعية الجبائية للمعنية بالأمر، كما أضافت المعقّبة أنّ موقف المطالبة بالضريبة إبّان اعتراضها على قرار التوظيف الإجباري كان متناقضا، فبعد أن تمسكت بأنّها تستعمل الشاحنة أحيانا استعمالا شخصيا لنقل بعض البضائع التي تقتنيها لخاصة نفسها من مكان بعيد إلى منزلها، أشارت في تقرير آخر إلى استعمالها للشاحنة لنقل مواد بناء لخاصة نفسها، ثمّ تمسكت لاحقا ضمن ردّها على مستندات الإستئناف بأنّ الحمولة تتعلّق بمواد بناء، ورغم تمسك إدارة الجباية بأنّ حمولة الشاحنة تتمثل في الرخام الخام، أي مادة غير معدّة للإستعمال الشخصي، فقد برّرت محكمة الحكم المنتقد استبعادها لعناصر التوظيف بما تضمّنته رخصة الجولان الخاصة بالشاحنة رغم ضعف ذلك التبرير باعتبار أنّ تلك الرخصة لا تحول دون قيام مصالح الجباية بممارسة مهامها الرقابية، وأنّ مضمونها يعدّ قرينة بسيطة يكفي تقديم ما يفيد أنّ الإستعمال كان لحساب الغير حتى يتمّ دحضها وهو ما تمّ فعلا حيث أقام عونا المراقبة الدليل على أنّ الحمولة التي تمّ ضبطها بعربة المطالبة بالضريبة لا يمكن أن تكون موجهة بأي حال من الأحوال للإستعمال الشخصي وإنّما هي موجهة للإستعمال التجاري طالما وأنّ المعنية بالأمر تقوم بنقل مادة الرخام وبيعها وفق ما أقرّ به سائق الشاحنة، هذا وإنّ اكتفاء المحكمة بمضمون رخصة جولان الشاحنة يعتبر إعداما كلّيا لمقتضيات الفصول 5 و6 و12 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بحيث أنّه لا يجوز حسب التوجّه الذي اتّبعته محكمة الإستئاف تصحيح الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء سواء ثبت استغلال الشاحنة لحساب الغير أم لا طالما أنّ رخصة الجولان تضمّنت عبارة الإستغلال للحساب الخاص.

وحيث دفع نائب المعقّب ضدّها بأنّ المحضر الجبائي المحتجّ به من المعقّبة لا يمكن أن يشكّل قرينة واقعية قوية ومنضبطة على استغلال المعنية بالأمر للشاحنة في النقل العمومي للبضائع والتي أثبتت أنّها تستغلّها لأغراض شخصية، هذا وعند تحرير المخالفة استظهر سائق الشاحنة لأعوان المراقبة بما يفيد أنّ اقتناء البضاعة كان لفائدة المطالبة بالضريبة وأنّ سبب تحرير المخالفة هو أنّ الفاتورة لم تكن مرقّمة وذلك لا يعني في شيء استعمال وسيلة النقل في نشاط النقل العمومي كما تقدّمت المعترضة بما يفيد أنّ كمّية الرخام اقتنتها لخاصة نفسها طبقا لطلب مقاول البناء.

وحيث يقتضي الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه : " يمكن لمصالح الجباية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء. ويحقّ لها أن تضبط الأداء وتصحّح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة"، كما ينص الفصل 65 من نفس المجلة على أنّه " لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظّف عليه...".

وحيث يستشف من تلك الأحكام أنّ التوظيف الإجباري للأداء يجب أن يستند إلى جملة من القرائن الفعلية والقانونية التي على الإدارة الإتيان بها لينقلب بعد ذلك عبء الإثبات على الموظّف عليه الأداء الذي عليه إثبات صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو شطط الأداء الموظف عليه.

وحيث أنّ القرينة هي ما يستدلّ به عن شيء غير معلوم بشيء معلوم بالإعتماد على فكرة الشيء المعتاد، هذا وقد جرى فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّ القرائن القانونية والفعلية لا تتكوّن عن طريق الإفتراض والإستنباط وإنما ترتكز على الواقع الملموس.

وحيث تبيّن بمراجعة قرار التوظيف الإجباري للأداء المسلّط على المعقّب ضدّها أنّه استند لتعديل وضعيتها الجبائية إلى محضر مخالفة جبائية محرر بخصوص نقل الشاحنة التي تعود لها بالملكية لخمس كتل من الرخام لفائدة الغير، حيث استخلصت مصالح الجباية من ذلك المحضر أنّ المعنية بالأمر تمارس نشاط النقل العمومي لفائدة الغير وقامت على ذلك الأساس بإعادة تكوين رقم المعاملات قصد ضبط قاعدة الأداء.

وحيث ولإثبات خلاف ذلك قدّمت المطالبة بالضريبة برخصة الجولان الخاصة بالشاحنة والتي تفيد أنّها مخصصة للنقل للحساب الخاص، هذا وقد اعتبرت محكمة البداية ومن بعدها محكمة الإستئناف أنّه فضلا عن أنّ محضر المخالفة لا يقوم لوحده قرينة قوية ومتظافرة على ممارسة المطالبة بالضريبة نشاط النقل العمومي لفائدة الغير، فإنّ رخصة الجولان المذكورة تقيم الدليل على أنّ الشاحنة مخصّصة للنقل للحساب الخاص.

وحيث لا جدال في أنّ تقدير حجج الأطراف وترجيح بعضها على بعض يعدّ من المسائل الواقعية التي تدخل في مطلق اجتهاد قضاة الموضوع ولا رقابة عليهم في ذلك من قبل محكمة القانون إلاّ فيما يمكن أن يطال أحكامهم من مخالفة للقانون أو تحريف واضح للوقائع أو ضعف في التعليل أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث أسّست الإدارة توظيفها للأداء على المعقّب ضدّها على قرينة فعلية تمثلت في محضر مخالفة جبائية وحيد يتعلق بنقل شاحنة تابعة للمعنية بالأمر لقطع من الرخام الخام، في حين دفعت المطالبة بالضريبة التوظيف بتقديم رخصة جولان الشاحنة التي جاء بها أنّها مخصّصة للنقل للحساب الخاص.

وحيث رجّح قاضي الموضوع قرينة المطالبة بالضريبة في إطار ما له من سلطة إجتهاد في ذلك المجال ولم يبرز من قضائه أيّ خطأ فادح في التقدير، وتعيّن لذلك رفض المطعنين الماثلين كرفض التعقيب برمّته.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة ر المش وعضوية المستشارين السيدين م بن م وم الج

وتلي علنا بجلسة يوم 7 ديسمبر 2017 بحضور كاتبة الجلسة السيدة و النا

رئيسة الدّائرة

ر الم

المستشارة المقررة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لد الم