الحمد لله.

الجمهورية التّونسيّة
مجلـــــس الدولة
المحكمة الإداريّة

القضية عدد :39489
تاريخ القرار: 29 مارس 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإداريّة القرار التالي بين :

المعقبة :

من جهـــــة،

والمعقب ضدّه: ب نجـ مقره

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 28 ماي 2008 والمسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 39489، طعنا في الحكم الصادر عـن محكمـة الإستئناف بمدنين بتاريخ 9 فيفري 2005 في القضـية عـدد 9011 والقاضـي بقبـول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء من جديد بإبطال قرار التوظيف المطعون فيه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضـده كـان في حالة إغفال التصريح بالضريبة على الدخل بالنسبة لسنوات 1997 و 1998 و 1999 و 2000 و 2001 ولم يتول تسوية وضعيته الجبائية رغم التنبيه عليه بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ فصدر ضده قرار في التوظيف الإجباري مؤرخ في 11 جويليـة 2003 تحت عدد 2003/273 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للدولة

مقداره 31.424,427 د أصلا وخطايا. فتولى المطالب بالأداء الاعتراض على ذلك القرار أمام المحكمة الإبتدائية بمدنين التي قضت بجلستها المنعقدة بتاريخ 16 جانفي 2004 في القضية عدد 284 بتأييد قرار التوظيف الإجباري وحمل المصاريف القانونية على المعترض الذي استأنف ذلك الحكم أمام محكمة الإستئناف بمدنين التي تعهدت بالنظر في القضية وأصدرت فيها حكمها المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 5 جويلية 2008 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية على أنظار المحكمة الإستئنافية المختصة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده استنادا إلى ما يلي :

أولا- سوء تطبيق الفصل 8 من مجلة الضريبة بمقولة أنّ مصالح الجباية لم تضبط الدخل الذي حققه المعقب ضده في الفترة المعنية بالتوظيف بالإعتماد على أصناف المداخيل التي حقّقها في تلك الفترة وبتطبيق التعريف التفصيلي للمداخيل المنصوص عليها بالفصل 8 المذكور بل قامت بتحديد الدخل استنادا إلى طريقة التنييم التقديري للدخل المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة والمتعلّق بالتقييم التقديري للدخل حسب نمو الثروة كما أنّه لا يمكن الجمع في قضية الحال بين الطريقة التفصيلية المنصوص عليها بالفصل 8 والطريقة التقديرية لضبط الدخل المنصوص عليها بالفصل 43 لاختلاف أساس كلّ منهما.

ثانيا- سوء تأويل الفصل 11 من مجلة الضريبة بمقولة أنّ توظيف الأداء الذي كان المعقب ضده محلا له في قضية الحال لم يتعلق بالضريبة على الدخل بعنوان مداخيل رؤوس أموال منقولة بل يتعلق بمداخيل ضبطتها مصالح الجباية بصفة تقديرية بعنوان أرباح صناعية وتجارية أي بعنوان النشاط الذي يمارسه المعني بالأمر.

ثالثا- خرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أيّدت ما ذهب إليه المطالب بالأداء من أنّه موّل عمليات الشراء من المدخرات سابقة مثلما تثبت ذلك النسخة الخاصة بحساب ادخاره متناسية بذلك أنّ المطالب بالأداء قام بغلق الباتيندة في 13 ديسمبر 1992 ولم يقم بإيداع أي تصريح منذ ذلك التاريخ يفيد حصوله على موارد مالية أخرى ومتناسية أيضا أنّ المطالب بالأداء لا يمكنه الإحتجاج بكونه حقق مداخيل تخوّل له المدخرات المزعومة طالما أثبتت مصالح الجباية أنّه في حالة إغفال كلي في

السنوات المعنية بالتوظيف لأنّه بالرجوع إلى دفتر إدخار المعني بالأمر يتبين أنّه لم يقم بسحب أي مبالغ مالية في تاريخ شراء العقارات بل بالعكس فقد نزّل بحسابه مبلغ 50.000,00 د بتاريخ 26 نوفمبر 1998.

رابعا- خرق أحكام الفصل 542 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أنّه كان على محكمة الإستئناف أن تلتزم بدورها في تطبيق النص القانوني ساري المفعول إذ اعتمدت في تعليل حكمها على مقتضيات الفصل 67 (خامسا) من مجلة الضريبة والحال أنّ المشرع نص بالفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على إلغاء جميع الأحكام المخالفة وخصة منها الفصول 51 و 61 ومن 63 إلى 97 من مجلة الضريبة يفهم منه أنّه وقع إلغاء أحكام الفصل 67 (خامسا) المستند إليها من قبل محكمة القرار المنتقد وتعويضها بأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

خامسا- سوء التعليل بمقولة أنّ محكمة الإستئناف قامت بتعليل حكمها مستندة إلى أحكام الفصل 8 من مجلة الضريبة حال أنّ هذا الفصل لا ينطبق على قضية الحال واعتمدت أيضا على أحكام الفصل 67 (خامسا) من نفس المجلة حال أنّ ذلك الفصل ألغي وعوّض بالفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. كما اعتبرت المحكمة المذكورة أنّ المعقب ضده تمكّن من إثبات موارده الحقيقية باعتباره موّل عمليات الشراء من مدخرات سابقة مثلما تثبت ذلك النسخة الخاصة بحساب إدخاره متناسية بذلك أنّ المطالب بالأداء قام بغلق اباتيندة في 13 ديسمبر 1992 ولم يقم بإيداع أي تصريح منذ ذلك التاريخ يفيد حصوله على موارد مالية أخرى ومتناسية أيضا أنّ المطالب بالأداء لا يمكنه الإحتجاج بكونه حقق مداخيل تخوّل له المدخرات المزعومة طالما أثبتت مصالح الجباية أنّه في حالة إغفال كلي في السنوات المعنية بالتوظيف.

و بعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة في الملف .

و بعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 و المتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه و إتمامه بالنصوص اللاحقة و آخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وبعد الإطلاع على مجلة الضريبة عى دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

و بعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 15 مارس 2010 وبها تم الاستماع إلى المستشار المقرّر السيد م العـ في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات و لم يحضر من ينوب عن المعقب ضده وكان قد أعلم بموعد انعقاد هذه الجلسة.

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 29 مارس 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية الجوهرية، لذا تعين قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

أولا- عن المطعنين الأول والثاني المتعلقين بسوء تطبيق الفصلين 8 و 11 من مجلة الضريبة:

حيث تنعى المعقبة على الحكم المطعون فيه سوء تطبيق أحكام الفصل 8 من مجلة الضريبة بمقولة أنّ مصالح الجباية لم تضبط الدخل الذي حققه المعقب ضده في الفترة العنية بالتوظيف بالإعتماد على أصناف المداخيل التي ترتّبت له في تلك الفترة وبتطبيق التعريف التفصيلي للمداخيل المنصوص عليها بالفصل 8 المذكور بل قامت بتحديد الدخل استنادا إلى طريقة التقييم التقديري للدخل المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة والمتعلّق بالتنييم التقديري للدخل حسب نمو الثروة خاصة وأنّه لا يمكن الجمع في قضية الحال بين الطريقة التفصيلية المنصوص عليها بالفصل 8 والطريقة التقديرية لضبط الدخل المنصوص عليها بالفصل

43 سالف الذكر لإختلاف أساس كلّ منهما. كما تمسكت المعقبة بسوء تطبيق محكمة الإستئناف للفصل 11 من نفس المجلة بمقولة أنّ توظيف الأداء الذي كان المعقب ضده محلا له لم يتعلق بالضريبة على الدخل بعنوان مداخيل رؤوس أموال منقولة بل يتعلق بمداخيل ضبطتها مصالح الجباية بصفة تقديرية بعنوان أرباح صناعية وتجارية أي بعنوان النشاط الذي يمارسه المعني بالأمر.

وحيث ينص الفصل 8 من مجلة الضريبة على ما يلي:"يتكون الدخل الصافي الجملي المكوّن لأساس الضريبة من الفارق الإيجابي في المحصول الخام بما في ذلك قيمة المكاسب والإمتيازات العينية وبين الأعباء والمصاريف المتحمّلة في سبيل الحصول على الدخل والإحتفاظ به..". كما نصّ الفصل 11 من قانون إصدار مجلة الضريبة على أنّه "يطبق الخصم من المورد المنصوص عليه بالفقرة الفرعية "ب" من الفقرة الأولى من الفصل 52 من مجلة الضريبة المشار إليها بالفصل الأول من هذا القانون على فوائض الحسابات الخاصة للإدخار المستحقة بعنوان سنة 1990 وما بعدها".

وحيث بالرجوع إلى حيثيات الحكم المطعون فيه يتبيّن أنّ محكمة الإستئناف ولئن أشارت إلى الفصلين 8 و 11 من مجلة الضريبة فإنّ تعليل قضائها بإبطال قرار التوظيف الصادر في شأن المعقب ضده إنّما تأسّس على مقتضيات الفقرة الخامسة من الفصل 67 من مجلة الضريبة باعتبار قيام المطالب بالأداء بإثبات أنّه موّل عمليات شراء العقارين من مدخرات سابقة مثلما تثبت ذلك النسخة الخاصة بحساب إدخاره المقدّمة في ذلك الطور.

وحيث يتّضح في ضوء ذلك وخلافا لما تمسكت به الإدارة المعقبة أنّ الحكم المطعون فيه لم يتأسس لإلغاء قرار التوظيف على عدم جواز إعتماد طريقة التقييم التقديري كما لم يتأسس على عدم خضوع الحسابات الخاصة بالإدخار للضريبة على الدخل، الأمر الذي يجعل التمسك بمخالفة الفصلين 8 و11 غير ذي جدوى وتعيّن لذلك رفض هذين المطعنين.

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

حيث تمسكت المعقبة بخرق الحكم المطعون فيه لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أيّدت ما ذهب إليه المطالب بالأداء من أنّه

موّل عمليات الشراء من مدخرات سابقة مثلما تثبت ذلك النسخة الخاصة بحساب ادخاره متناسية بذلك أنّ المطالب بالأداء قام بغلق الباتيندة في 13 ديسمبر 1992 ، لم يقم بإيداع أي تصريح منذ ذلك التاريخ يفيد حصوله على موارد مالية أخرى ومتناسية أيضا أنّ المطالب بالأداء لا يمكنه الإحتجاج بكونه حقق مداخيل تموّل له المدخرات المزعومة طالما أثبتت مصالح الجباية أنّه في حالة إغفال كلي في السنوات المعنية بالتوظيف لأنّه بالرجوع إلى دفتر إدخار المعني بالأمر يتبين أنّه لم يقم بسحب أي مبالغ مالية في تاريخ شراء العقارات بل ثبت على العكس من ذلك أنّه نزّل بحسابه مبلغ 50.000,000 د بتاريخ 26 نوفمبر 1998.

وحيث جرى فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّه ليس بوسع قاضي التعقيب، إعمال رقابته على تطبيق محكمة الموضوع للقانون في صورة خطإ المعقّب في السند القانوني بالإعتماد على نصّ قانونيّ غير منطبق على النزاع ولو لم يختلف مضمون النصّ القديم عن الجديد، ضرورة أنّ القاضي قد يلجأ إلى استبدال السند القانوني للحكم المطعون فيه إلاّ أنّه لا يستبدل السند القانوني الذي أسّس عليه الطاعن طعنه حتّى لا يخرج عن حياد، تجاه الأطراف، وبما أنّ الفصل المنطبق على السنوات المعنية بالمراجعة في نزاع الحال هو الفصل 67 من مجلة الضريبة وليس الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإنّه تعيّن رفض هذا المطعن شكلا.

ثالثا- خرق أحكام الفصل 542 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسكت المعقبة بخرق الحكم المطعون فيه لأحكام الفصل 542 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّه كان على محكمة الإستئناف أن تطبّق النص القانوني الساري المفعول إذ اعتمدت في تعليل حكمها على مقتضيات الفصل 67 (خامسا) من مجلة الضريبة والحال أنّ المشرع نص بالفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على إلغاء جميع الأحكام المخالفة وخاصة منها الفصل 51 و 61 ومن 63 إلى 97 من مجلة الضريبة ممّا يعني أنّه وقع إلغاء أحكام الفصل 67 (خامسا) المستند إليه من قبل محكمة الحكم المنتقد وتعويضها بأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث ينص الفصل 542 من مجلة الإلتزامات والعقود على أنّه "لا تنسخ القوانين إلا بقوانين بعدها إذا نصّت المتأخرة على ذلك نصا صريحا أو كانت منافية لها أو استوعبت جميع فصولها". كما نصّ الفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنّه "يجري العمل بأحكام هذا القانون وكذلك بأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ابتداء من غرة جانفي 2002".

وحيث لئن نصّ المشرع صلب القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على جملة من القواعد والأحكام الإنتقالية، فإنّه لم يتعرّض إلى مسألة تطبيق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بأثر فوري على الوضعيات التي نشأت في ظلّ القانون القديم.

وحيث تعتبر أحكام الفصل 65 المذكور من القواعد التي تهم أصل الحق وليست قواعد إجرائية، ممّا يجعلها تخضع لنفس القواعد المتعلقة بأصل الأداء على مستوى التطبيق في الزمان.

وحيث طالما أنّ الأداء المتنازع بشأنه يتعلق بسنوات 1997 و 1998 و 1999 و 2000 و 2001 فإنّ النصّ القانوني المنطبق على النزاع الماثل هو النص ساري المفعول في تاريخ نشأة الأداء ولا مجال حينئذ لتطبيق أحكام مجلة الحقوق والإجراء الجبائية باعتبارها لم تدخل حيّز التطبيق إلا ابتداء من غرة جانفي 2002 ولا يمكن لها بالتالي أن تطال وضعيات نشأت في ظلّ القانون القديم عملا بمبدإ عدم رجعية القوانين.

وحيث يغدو استناد محكمة الحكم المطعون فيه إلى أحكام الفصل 67 من مجلة الضريبة في طريقه وتعيّن بالتالي رفض هذا المطعن.

رابعا- عن المطعن المتعلق بسوء التعليل:

حيث تنعى المعقبة على الحكم المطعون فيه سوء التعليل بمقولة أنّ المحكمة التي أصدرته استندت فيه إلى أحكام الفصل 8 من مجلة الضريبة حال أنّ هذا الفصل لا ينطبق على قضية الحال واعتمدت أيضا على أحكام الفصل 67 (خامسا) من نفس المجلة حال أنّ ذلك الفصل ألغي وعوّض بالفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. كما اعتبرت المحكمة الحكم

المطعون فيه أنّ المعقب ضده تمكّن من إثبات موارده الحقيقية باعتباره موّل عمليات الشراء من مدخرات سابقة مثلما تثبت ذلك النسخة الخاصة بحساب إدخاره متناسية بذلك أنّ المطالب بالأداء قام بغلق الباتيندة في 13 ديسمبر 1992 و لم يقم بإيداع أي تصريح منذ ذلك التاريخ يفيد حصوله على موارد مالية أخرى ومتناسية أيضا أنّ المطالب بالأداء لا يمكنه الإحتجاج بكونه حقق مداخيل تخوّل له المدخرات المزعومة طالما أثبتت مصالح الجباية أنّه في حالة إغفال كلي في السنوات المعنية بالتوظيف.

وحيث يقتضي تعليل الأحكام التنصيص على الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها اتخاذ الحكم والتي أدّت إلى تشكيل قناعة القاضي وهو يتجاوز بالتالي إيراد طلبات الخصوم وأوجه دفاعهم إلى تمحيص مستنداتهم ومناقشة أدلتهم واستخلاص النتائج منها وتطبيق القواعد القانونية عليها حتى يتمكن كلّ طرف من معرفة ما له وما عليه بصورة يكون فيها التعليل كاف لتبرير منطوق الحكم ولتمكين قاضي التعقيب من ممارسة رقابة الشرعية الراجعة إليه.

وحيث يتضح بالإطلاع على الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الإستئناف انتهت إلى إبطال قرار التوظيف معللة موقفها بإثبات المطالب بالأداء أنّه موّل عمليات الشراء من مدخرات سابقة استنادا منها بالخصوص إلى النسخة الخاصة بحساب ادخاره المقدّمة أمامها، بما يجعل الحكم الإستئنافي تبعا لما تمّ بيانه أعلاه معللا تعليلا قانونيا كافيا، مما يتّجه معه ردّ هذا المطعن.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا :حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله و عضوية المستشارين السيدين الط اله ول الش

وتلي علنا بجلسة يوم 29 مارس 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

الرئيس

الحبيب لجاء بالله

المستشار المقرّر

الكاتب العام لمحكمة الإدارية

الإمضاء: صالح الدين