الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية

القضية عدد: 311393
تاريخ القرار: 28 ماي 2011

قرار تعقيبي

باسم الشّعب التّونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار الآتي نصّه بين:

المعقّبة: الإدارة العامّة في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها ،

،

مزجهــة،

والمعقّب ضدّه: ، عنوانه ، نائبه الأستاذ

الكائن مكتبه ،

مزجهة أخرى

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامّة والمرسّم بكتابة المحكمــة بتاريخ 15 جويلية 2010 تحت عــدد 311393 طعــنا في الحكم الإستئنافي الجبائي الصادر عــن محكمة الإستئناف بتاريخ 14 أفريل 2009 في القضية عدد 666 والقاضي نهائيّــا بقبــول الإستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضدّه.

وبعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه استهدف بوصفه صاحب مركز لتجميع الحليب إلى مراجعة أولية لوضعيّته الجبائية في مادّة الضريبة على دخل الأشخاص الطّبيعيين شملت الفترة الممتدّة من غرّة جانفي 2000 إلى 31 ديسمبر 2003 ونتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 27 أفريل 2005 تحت عدد 2005/233/297 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامّة للبلاد التونسية قدره 56.142,294د أصلا وخطايا فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائية التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها بتاريخ 10 مارس 2007 الحكم

بالمناداي عدد 486 لقاضي المرجوع في قرار توظيف الإجباري للأداء عدد 2005/233/297 الصادر في 27 أفريل 2005 وبحمل المصاريف القانونية على المطلوبة، وهو حكم نهائي مثلما تعقّبه أداء محكمة الإستئناف بالمنستير التي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطّالع والذي هو محل الطعن الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقّبة بتاريخ 23 جويلية 2010 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وحمل المصاريف القانونيّة على المعقّب ضدّه، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أوّلا: خرق أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّه إعمالا لأحكام الفصل 66 المذكور لا يمكن للمحكمة أن تطلق يد الخبير لاعتماد أسس توظيف مخالفة للأسس التي تولّت مصالح الجباية اعتمادها ذلك أنّ القانون يفترض من الخبير إبداء رأيه في مرحلة أولى ثمّ تتولّى المحكمة إدخال التعديلات التي تراها وجيهة ومبنيّة على أسس قانونية وفعلية سليمة ثمّ تأذن للخبير بإعادة تصفية الضرائب المستوجبة بناء على طلب المطالب بالأداء وفي غياب ذلك الطلب تأذن المحكمة لمصالح الجباية بإعادة تصفية الأداء المستوجب.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أيّدت ما انتهت إليه محكمة البداية التي كلّفت الخبير بالتحقق في إشكالات قانونية لا تندرج ضمن مجال اختصاصه واعتمدت النتائج القانونية التي توصّل إليها والتي تصطدم بما له أصل ثابت بأوراق القضية والحال أنّه كان عليها أن تستنتج الحل القانوني من خلال النصوص القانونية المتمثّلة في الفصول 7 و8 و9 و30 من مجلة تشجيع الإستثمارات والفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

ثالثا: خرق أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 30 من مجلة تشجيع الإستثمارات، بمقولة أنّ عمليّة التفويت في الأصول في قضية الحال والمتمثّلة في ثلاثة شاحنات لا تندرج ضمن الإستثناءات المنصوص عليها بالفصل 11 المذكور وبالتّالي فهي خاضعة بموجب القانون للضريبة على الدّخل باعتبارها أرباحا استثنائية أي غير متأتية من تعاطي النشاط المتمثل في تجميع الحليب، وبالتّالي فإنّ المحكمة تكون قد أخطأت لمّا اعتبرت أنّ محصول بيع الشاحنات الثلاثة يرتبط ارتباطا وثيقا بالنشاط الذي يتعاطاه المعني بالأمر والذي ينتفع بامتياز جبائي ضرورة أنّ الفصل 30 من مجلة تشجيع الإستثمارات عندما نصّ على منح امتياز جبائي فإنّه اقتصر على المداخيل المتأتية قصرا من النشاط المنتفع بالإمتياز وهو في قضية الحال تجميع الحليب لذلك فإنّ كل عملية خارجة

عن النشاط الأصلي الذي شأنها تحقيق مداخيل والدخول في إطار الإستثمارات المنصوص عليها بالفصول 7 و8 و9 و30 من مجلة تشجيع الإستثمارات وتعدّ أرباحا إستثنائية خاضعة للأداءات المستوجبة

وإبعاد خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. بمقولة أنّه في إطار مراجعة الوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه تبيّن لمصالح الجباية أنّه تولّى اقتناء جملة من العقارات خلال سنوات التوظيف بمبالغ متفاوتة كما فوّت في 3 شاحنات خلال سنة 2003 في حين أنّه لم يصرّح إلاّ بمبلغ 14.000,000د كثمن تفويت في شاحنة واحدة وأنّ أسباب تدخّل مصالح الجباية وإعمال الفصل 43 من مجلة الضريبة هو بروز عدم تطابق بين الدّخل المصرّح به ومظاهر نموّ الثروة وأنّ المطالب بالأداء يبقى مطالبا عملا بما تقتضيه أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بإثبات الشطط في التوظيف وتبرير مصادر تمويل عملية الإقتناء وقد أيّدت محكمة الإستئناف الحكم الإبتدائي الذي اعتمد النتيجة التي توصّل إليها تقرير الإختبار الذي لم ينبن على أسس واقعية وقانونية.

خامسا: خرق أحكام الفصلين 85 و86 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة، بمقولة أنّه عملا بأحكام الفصلين المذكورين وفي الحالة التي لا يقوم فيها المطالب بالأداء بالتصريح بالأرباح المنتفعة بحق الطّرح وفي صورة تدخّل مصالح الجباية فإنّه يتمّ تطبيق خطية بنسبة 1% من المداخيل والأرباح المعنيّة دون أن تقل عن خمسة دنانير حتّى في صورة عدم وجود مبلغ أداء مستوجب وبالتّالي فإنّ محكمة الإستئناف لمّا قضت بتأييد الحكم الإبتدائي الذي تبنّى أعمال الإختبار وقضى بالرّجوع في قرار التوظيف الإجباري فإنّه كان عليها على الأقل أن تطبّق خطية تأخير على الفارق غير المصرّح به.

سادسا: خرق أحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أقرّت الحكم الإبتدائي الذي اعتمد ما توصّل إليه الخبير المنتدب بالرّغم من وضوح عملية تضخيم المرابيح التي قام بها وبالرّغم من كونها تفنّد تصريحات المعني بالأمر وتمنحه أكثر ممّا لنفسه ويكون بذلك المعقب في حكم من سعى في نقض ما تمّ من جهته على معنى أحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود باعتبار ان في رضاه بعملية تضخيم المرابيح التي قام بها الخبير تراجعا عن تصريحاته المضمّنة بالتصاريح الجبائية الصادرة عنه بصفة تلقائية.

وبعد الإطلاع على تقرير نائب المعقّب ضدّه في الردّ على المذكرة في بيان أسباب الطعن المدلى به بتاريخ 4 سبتمبر 2010 والرامي إلى رفض التّعقيب أصلا، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أوّلا: بخصوص المطعن الأوّل المأخوذ من خرق أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّ مجاراة المعقبة في قراءتها للفصل 66 المذكور ستؤدّي حتما إلى جعل عمليـــة

بعادة الإحتساب تقيم بعد إعمال حكمة الخبرة الفنية جبائية والتصريح به خاصة وأنّ هذه المسألة سابقة في تاريخ الإجتهادات القضائية من شأنها إضعاف مؤسسة الإختبار وجعلها عملية تكاد تكون صوريّة وعديمة الجدوى، مؤكدا أنّ الإختبار المأذون به في هذه القضيّة من محكمة البداية لم يكن يرمي إلى إعادة احتساب الأداء بعد إدخال تعديلات على أسسه من قبل المحكمة بل ينصهر في نطاق صلاحيات القاضي الجبائي الرّامية إلى تهيئة الملف ليصبح جاهزا للفصل.

ثانيا: بخصوص المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّ الأعمال التي تمّ تكليف الخبير المنتدب بالقيام بها هي كلّها أعمال فنيّة بحتة تمثّل جوهر وصميم اختصاص الخبير المنتدب ذلك أنّها أعمال مادية واقعية لا تتضمّن أيّ تحقيق أو إبداء رأي في إشكالات قانونية بل هي أمور فنية وعلمية منسجمة وأحكام الفصل 110 سالف الإشارة الذي يوجب على الخبير أن يبيّن رأيه الفنّي بغاية الوضوح والأسباب التي بني عليها وأنّ فقه القضاء مستقرّ على أنّ الإختبار وسيلة يتمّ الإلتجاء إليها لتحقيق أمور فنيّة أو علمية يتعذّر على المحكمة التحقّق منها بنفسها.

ثالثا: بخصوص المطعن الثّالث المأخوذ من خرق أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 30 من مجلة تشجيع الإستثمارات، دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّ نشاط منوّبه لا يكتسي صبغة فلاحية بحتة ولا تجارية وهو يقتصر على تجميع الحليب وتسليمه لمصانع التحويل المختصّة، ملاحظا أنّ الشاحنات الثلاثة مخصّصة لنشاط منوّبه وقد تمّ بيعها وتعويضها بثلاثة شاحنات أخرى لنفس النشاط ومحصول بيعها غير خاضع للضريبة ولا يمكن اعتباره مرابيح استثنائية وإخضاعها للضريبة وذلك بقطع النّظر عن نتائج عملية تفويت الأصول ربحا أو خسارة.

رابعا: بخصوص المطعن الرّابع المأخوذ من خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّه لا وجود لأيّ خرق لأحكام الفصلين 43 و65 المشار إليهما ضرورة أنّ مبلغ نموّ الثروة قد ثبت ما يبرّره من خلال أوراق الملف وتقرير الإختبار باعتبار أنّ مصدر تمويل العقارات الخمسة متأتّ من المرابيح الصافية المحقّقة من نشاط منوّبه باعتباره صاحب مركز لتجميع الحليب، أمّا بخصوص مبلغ التفويت في الشاحنات الثلاثة فقد ثبت أنّه تولّى إقتناء ثلاث شاحنات بدلا عنها وهي مخصّصة جميعها لنشاطه الفلاحي ممّا يجعل أنّ مبلغ نموّ الثروة مبررا وقرار التوظيف الإجباري مشطّا ومخالفا للواقع، علاوة على أنّ نشاط منوّبه يجعله ينتفع بالتشجيعات المنصوص عليها بمجلة تشجيع الإستثمارات بعنوان التنمية الفلاحية.

خامسا: بخصوص المطعن الخامس المأخوذ من خرق أحكام الفصلين 85 و86 من مجلة حقوق والإجراءات الجنائية، دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّ المعقبة أثارت هذا المطعن لأول مرّة في الطور التعقيبي دون أن يسبق لها التمسّك به أمام محكمة الموضوع بدرجتيها الإبتدائية والإستئنافية والحال أنّ هذه المسألة لا تهمّ النظام العام ولا يمكن مؤاخذة محكمة الحكم المنتقد على أنّها لم تتول إثارتها من تلقاء نفسها.

سادسا: بخصوص المطعن السّادس المأخوذ من خرق أحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود، دفع نائب المعقب ضدّه بأن تمسك المعقبة بأحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود في غير محلّه باعتبار أنّ الفصل المذكور يتعلّق بحسن النية عند تنفيذ العقود وهي غير صورة قضية الحال.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإداريّة كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطّرفين بالطّريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 14 ماي 2011، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد حسين عمارة في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامة وتمسّك بمستندات التعقيب وحضرت الأستاذة في حق زميلها الأستاذ وتمسّكت بالردّ الكتابي.

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 28 ماي 2011.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانوني ممّن له الصفة والمصلحة مستوفيا شروطه ومقوّماته الشكليّة وتعيّن لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفصلين **11** من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات و**30** من مجلة تشجيع الإستثمارات ودون حاجة للخوض في بقيّة المطاعن:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ عمليّة التفويت في الأصول والمتمثّلة في ثلاثة شاحنات لا تندرج ضمن الإستثناءات المنصوص عليها بالفصل 11 المذكور وتبقى خاضعة بموجب القانون للضريبة على الدّخل باعتبارها أرباحا استثنائية أي غير متأتية من تعاطي النشاط المتمثل في تجميع الحليب، وبالتّالي فإنّ المحكمة تكون قد أخطأت لّما اعتبرت أنّ محصول بيع الشاحنات الثلاثة يرتبط ارتباطا وثيقا بالنشاط الذي يتعاطاه المعني بالأمر والذي ينتفع بامتياز جبائي ضرورة أنّ الفصل 30 من مجلة تشجيع الإستثمارات عندما نصّ على منح امتياز جبائي فإنّه اقتصر على المداخيل المتأتية قصرا من النشاط المنتفع بالإمتياز وهو في قضية الحال تجميع الحليب.

وحيث اعتبرت محكمة الحكم المطعون فيه عملا بأحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة أنّ المرابيح المحققة من عملية التفويت في الشاحنات الثلاثة التي تمّ التفويت فيها غير خاضعة للضريبة على الدّخل طالما أنّ المطالب بالأداء تولّى اقتناء ثلاثة شاحنات بديلا لها وأنّها من تبعات نشاطه الفلاحي.

وحيث ينصّ الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على ما يلي :"يضبط الربح الصافي باعتبار نتائج كل العمليّات مهما كان نوعها التي تقوم بها المؤسّسة بما في ذلك خاصّة التفويت في عنصر من الأصول".

وحيث ينصّ الفصل 30 من مجلة تشجيع الإستثمارات على ما يلي :"تخوّل الإستثمارات المنصوص عليها بالفصل 30 من هذه المجلة الإنتفاع بالحوافز الجبائية التالية: ...
ثالثا: طرح كلّ المداخيل المتأتية من هذه الإستثمارات من أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات خلال العشر سنوات الأولى ابتداء من تاريخ الدخول في طور الإنتاج الفعلي ...".

وحيث يستخلص من الفصلين 11 و30 المذكورين أنّ عملية التفويت في الأصول تبقى خاضعة للضريبة على الدخل باعتبارها أرباحا استثنائية غير متأتية من تعاطي النشاط موضوع الإمتياز ذلك أنّ

الفصل 30 المذكور قصد المنع بالإعفاء أو حق الطرح على المداخيل الناتجة من النشاط المتمتع بالإمتياز.

وحيث أنّ المداخيل المتأتية من عملية التفويت في الأصول المتمثّلة في ثلاثة شاحنات في صورة حصولها تمثّل مرابيح استثنائية غير متأتية من تعاطي النشاط موضوع الإمتياز المتمثّل في قضية الحال في نشاط تجميع الحليب.

وحيث بناء على ما ذكر فإنّ هذا المطعن يكون في طريقه وآتجه قبوله ونقض الحكم المطعون فيه على أساسه.

ولهذه الأسباب

قرّرت المحكمة :

أوّلا: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضيّة إلى محكمة الإستئناف لتعيد النّظر فيها بهيئة حكميّة جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّه.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبيّة الثالثة برئـــاسة السيد غازي الجريـــبـــي الرّئيس الأوّل للمحكمة الإداريّة وعضويّة المستشارين السيّدة يسرى كريفة والسيّد منير العربي.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 28 ماي 2011 بحضور كاتبـــة الجلســـة السيدة نبيلة مساعد.

الرئيس الأوّل

غازي الجريبي

المستشار المقرّر

حسين عمارة

الكاتبة العامة لدى المحكمة الإدارية

للإمضاء: ختام البريني