

## ~ ملحق ~ في عدم وجاهة توزيع نمو الثروة غير المبرر على السنوات السابقة لسنة التوظيف

حيث ينص الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات في صيغته النافذة قبل تنقيحه بمقتضى قانون المالية لسنة 2007 على 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 المعنى بالأمر، دخله المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث ينص نفس الفصل بعد تنقيحه بموجب الفصل 59 من قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 على أنه: "يطبق التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة ما لم يتم بإثبات مصادر تمويل نفقاته أو نمو ثروته.

وتقبل لتبرير تلك النفقات ونمو الثروة المداخيل الخاضعة للضريبة المحققة خلال الفترة التي شملها التقادم والتي تم التصريح بها ودفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق التقييم التقديري المشار إليه وذلك ما لم يثبت استعمال هذه المداخيل في اقتناءات أخرى.

وتستعمل هذه الطريقة عندما يفوق مبلغ هذا التقييم، مع إضافة تكاليف المعيشة وباعتبار مستوى عيش المعنى بالأمر، دخله المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث وردت أحكام الفصل 43 المذكور واضحة ولم تتضمن صراحة أو ضمنا إمكانية تقسيم مبلغ نمو الثروة غير المبرر على السنوات السابقة لسنة التوظيف.

وحيث أن التوزيع الجزافي المطلوب تطبيقه<sup>1</sup> / المحكوم به<sup>2</sup>، لا أساس له مطلقا بأحكام الفصل 43 سواء في صيغته النافذة قبل تنقيحه بمقتضى قانون المالية لسنة 2007 أو بصيغته المنقحة، ضرورة أن الصيغة المنقحة لأحكام الفصل المذكور لم تأخذ بمبدأ التوزيع الآلي لنمو الثروة على السنوات السابقة المعنية بالتوظيف وإنما نصت صراحة على أن تقبل لتبرير النفقات ونمو الثروة المداخيل الخاضعة للضريبة المحققة خلال الفترة السابقة لسنة تحقيق نمو الثروة التي شملها التقادم شريطة أن تكون تلك المداخيل قد تم التصريح بها ودفع الأداء بعنوانها قبل سنة الاقتناء ولم يثبت توظيفها في اقتناءات أخرى.

وحيث أن الاستناد إلى فرضية تحقيق المطالب بالأداء لمداخيل بعنوان السنوات السابقة لتاريخ النفقات سند التوظيف وإدخالها وتخصيصها لتمويل تلك النفقات، يعتبر غير ذي معنى من الناحية القانونية طالما أن نمو الثروة يحتسب في حدود الفارق بين مداخيل ونفقات سنة معينة ويؤدي طبقا لنفس القرينة موضوع الفصل 43 المذكور إلى اعتبار الفارق المشار إليه دخلا غير مصرح به بعنوان ذات السنة وهي قرينة ينقلب بموجبها عبء إثبات مصدر ذلك الفارق على المطالب بالأداء بالحجج المعتمدة جباثيا لا بالافتراض والتخمين.

وحيث أن خلو الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات من المنع الصريح لقسمة نفقات المطالب بالأداء أو مجموع نمو ثروته على السنوات السابقة، لا يمكن أن يؤول بالضرورة في اتجاه إمكانية أعمال القسمة المشار إليها بوجه جزافي وبصفة تقديرية.

وحيث اتجه فقه قضاء المحكمة الإدارية إلى استبعاد توزيع نمو الثروة على السنوات السابقة لعملية الاقتناء لعدم وجود ما يؤيده صلب الفصل 43 المذكور، من ذلك ما ورد

1- إذا تعلق الأمر بالرد حول دفع المطالب بالأداء ابتدائيا أو استئنافيا.  
2- إذا تعلق الأمر بطعن الإدارة في حكم ابتدائي يقضي بتوزيع نمو الثروة.

بالقرارات التعقيبية الصادرة تحت عدد 39558 بتاريخ 13 أفريل 2009 وعدد 39439 بتاريخ 27 أفريل 2009 وعدد 38767 بتاريخ 12 أكتوبر 2009 وعدد 311366 بتاريخ 23 ماي 2011.

وحيث تأيّد ذات الموقف بقرارات المحكمة الإدارية التالية:

- القرار التعقيبي عدد 310919 الصادر بتاريخ 01 نوفمبر 2010 والذي ورد به ما يلي: "وحيث يتبين بالاطلاع على الحكم المطعون فيه أن المحكمة المصدرة له تولت تلقائيا قسمة ثمن شراء العقار على سنة التوظيف والسنوات الأربعة السابقة دون أن يثبت المطالب بالأداء صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو شطط الأداء الموظف عليه وهو ما يتعارض مع مقتضيات الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية خاصة انه لم يصرح بأية مداخيل من شأنها أن تغطي المبالغ الواقع توزيعها على تلك السنوات ومن ثمة تكون محكمة الحكم المنتقد قد خالفت مقتضيات الفصل 43 من مجلة الضريبة وتعين بالتالي قبول المطعنين الماثلين ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس".

- القرار التعقيبي عدد 310842 الصادر بتاريخ 22 أفريل 2013 والذي جاء به ما يلي: "وحيث جرى عمل هذه المحكمة على اعتبار أن توزيع نمو الثروة على عدد من السنوات مرتبط بما يقدمه المطالب بالأداء من إثباتات تبرر مصادر نمو ثروته وإمكانية توزيعها على تلك السنوات، لكن مع مراعاة ما قد سبق المطالب بالأداء إن صرح به خلال السنوات السابقة لقرار التوظيف وما اثبت انه تولى استثماره من عائدات تلك السنوات سواء بصفة كلية أو جزئية.

وحيث تبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن المطالب بالأداء لم يقدم دليلا لدحض حجج الإدارة، وقد تأسس قضاء الأصل على اجتهاد محض دون اخذ بعين الاعتبار للضوابط المعتمدة لقبول مبدأ جواز توزيع نمو الثروة على السنوات السابقة لسنة توظيف الأداء، وهو ما يجعل قضاءهم ضعيف المبنى ومتمجه النقض.

[...]

حيث ذكرت المعقبة أن محكمة الموضوع أساءت تعليل قرارها من الناحية الواقعية لعدم بيان المستندات والمؤيدات التي قدمها المعني بالأداء، ومن الناحية القانونية لعدم بيان السند الذي تم اعتماده لتقسيم نمو

الثروة على السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة. وتم الاستئناس بالتخمين والافتراضات التي لا تمثل سندا قانونيا سليما، خاصة وأن قضاءها جاء مخالفا للفصل 43 من مجلة الضريبة. وحيث تبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد انه لم يعلل قضاءه، وكان المطعن في طريقه، واتجه نقض الحكم لهذا السبب أيضا".

- القرار التعقيبي عدد 312290 الصادر بتاريخ 10 نوفمبر 2014 والذي جاء به ما يلي: "وحيث اقتضى الفصل 43 من مجلة الضريبة أن 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 ودخله المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش. وحيث يستنتج من أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة أن المشرع لم يحصر التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة في سنة واحدة بل إن روح التشريع تقتضي تقسيم نمو الثروة على مدخرات عدة سنوات.

وحيث انه في المقابل فان توزيع نمو الثروة على السنوات السابقة لسنة التوظيف ليس مطلقا بل هو مشروط بتقديم المطالب بالأداء لما يفيد تحقيق موارد مالية خلال السنوات التي يطلب بعنوانها التوزيع أو أن تصاريحه بالدخل بعنوان تلك السنوات تمكنه من الادخار وأن مبلغ تمويل شراؤه متأت من ذلك الادخار.

وحيث يتضح بالرجوع إلى القرار المنتقد أن المحكمة قضت بتوزيع نمو الثروة على النحو المبين أعلاه دون الاستناد لحجج وبراهين من شأنها أن تثبت تحقيق المعقب ضده لمداخيل وموارد خلال السنوات السابقة لعملية الاقتناء وتكون بذلك قد خرقت مقتضيات الفصل 43 من مجلة الضريبة والفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية وأساءت تطبيق مبدأ العدالة والإنصاف في المادة الجبائية واتجه تبعا لذلك قبول المطاعن الماثلة.

[....]

وحيث عللت محكمة الاستئناف تبنيتها طريقة توزيع نمو الثروة بأنه لا شيء يمنع المحكمة من اعتماد مبدأ التوزيع نتيجة ادخار سنوات سابقة. وحيث في ضوء غياب تقديم المعقب ضده لما يثبت ذلك الادخار فقد كان الحكم المطعون ضعيف التعليل وتعين نقضه على هذا الأساس أيضا".