الجمهوريّــة التــونسيّــة
المحكمــة الإداريّــة

الحمد لله

القضيّــة عــدد: 312986
تاريخ القرار: 20 فيفري 2019

قــرار تعقيبــي
باســم الشــعب التونســي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المــعــقّــبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها

، **من جهــة،**

والمــعقّــب ضدّه: ، مقره

، الكائن ، ،

من جهــة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 24 جويلية 2012 تحت عدد 312986 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 23 نوفمبر 2011 تحت عدد 22348 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا و رفضه أصلا وإقرار الحكم الإبتدائي و إجراء العمل به و حمل المصاريف القانونية على المحكوم عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده طبيب و قد خضع إلى مراجعة أولية لتصاريحه الجبائيّة المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات الصناعية أوالتجارية أوالمهنية شملت سنة 2007 والأقساط الإحتياطية الثلاثية بعنوان سنة 2008 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2009/1315 بتاريخ 31 ديسمبر 2009 يقضي بإلزامه بأن يؤدي مبلغا جمليا قدره إثنى عشر ألفا وخمسمائة واثنان وسبعون دينارا و732 من المليمات (12.572,732 د) أصلا وخطايا، وذلك باعتماد طريقة التقييم التقديري للدخل حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة.

فاعترض عليه المعقب ضده أمام المحكمة الإبتدائية بتونس التي أصدرت حكمها بتاريخ 2 جوان 2010 والقاضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 3.796,441 دينار أصلا وخطايا. فاستأنفته المعقبة أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 4 أوت 2012 والرامية إلى نقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أولا، خرق الفصل 43 من مجلة الضريبة على الدخل: بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أيدت موقف محكمة البداية في قضائها بتعديل قرار التوظيف على أساس طرح مبلغ 7 آلاف دينار الذي تم تبريره بالتصريح على الشرف من والد المطالب بالأداء والذي مفاده مساعدته لابنه بذلك المبلغ لشراء سيارة، كخصم المبالغ المدخرة والمتأتية من عمله كمتربص داخلي في الطب مثلما يتبين من شهادات الخصم بعنوان أجوره كطبيب داخلي. والحال أن التصريح على الشرف يعدّ من قبيل شهادة الشهود التي لا يعتدّ بها كوسيلة إثبات في المادّة الجبائيّة بعد أن أقصاها الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة من طرق الإثبات المعتمدة، فضلا عن عدم تدعيم ذلك التصريح بشهادة بنكيّة في سحب ذلك المبلغ من حساب والده تزامنا مع عمليّة الشراء أو غيرها من وسائل الإثبات المكتوبة والمقبولة، خاصّة وأن التصريح على الشرف المقدم كان في تاريخ لاحق لعملية الشراء وأعد لغرض تبرير مصادر تمويل الشراء على إثر إعلام المطالب بالأداء بنتائج المراجعة الجبائية. أما بخصوص المداخيل المتأتية من التربص الداخلي، فإنه لم يقع التصريح بها مثلما يقتضيه الفصل 43 من مجلة الضريبة وبالتالي لا يمكن اعتمادها لتبرير نمو الثروة والتخفيض من الضريبة، خاصة وأنه لم يثبت تخصيصها لتمويل عملية الإقتناء.

ثانيا، خرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، بمقولة أنّ الإدارة اعتمدت في تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده على القرائن القانونية والفعلية بإعتماد طريقة التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة وأنه عملا بالفصل 65 المذكور فإنه لا إعفاء ولا تخفيض من الأداء الموظف على المطالب بالأداء إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه أو على شطط الأداء الموظف عليه، في حين قدم المعقب ضده لقضاة الأصل تصريحا على الشرف من والده يفيد تسليمه مبلغ 7 آلاف دينار كمساعدة إضافة إلى جملة من شهادات الخصم من الورد دون تقديم

ما يفيد التصريح بتلك المداخيل وتخصيصها لعملية الإقتناء مثلما استقر عليه فقه القضاء.كما أن المحكمة مكنت المطالب بالأداء من التخفيض في المصاريف المعيشية من 9 آلاف دينار إلى 4.800,000 دينار دون أي تبرير لذلك .

ثالثا، سوء التعليل: بمقولة أنّ محكمة الإستئناف عللت تعديل قرار التوظيف والحط من المبالغ المطالب بها بأن المطالب بالأداء أثبت مصدر تمويل نمو ثروته معتبرة أن التصريح على الشرف يعد حجة تبرر نمو الثروة والحال أنه محرر بصفة لاحقة للإعلام بنتائج المراجعة الأولية في 8 أكتوبر 2008. وأن الحجج المقدمة قاصرة و غير قانونية .

وبعد الإطلاع على تقرير الأستاذة حياة الجزار نيابة عن المعقب ضدها المقدم بتاريخ 12 أكتوبر 2012 و المتضمن بالخصوص طلب رفض مطلب التعقيب أصلا وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

– **عن المطعن المأخوذ من خرق الفصل 43 من مجلة الضريبة**، فإن اعتماد معايير هذا الفصل لا يمكن أن يؤدي إلى تحريف الوقائع مثلما ذهبت إليه المعقبة التي ارتأت أن مساعدة الوالد لابنه ينبغي أن تكون في شكل قرض حتى تقبل قانونا لتبرير عملية الإقتناء. وخلافا لذلك فقد أحسنت المحكمة تطبيق القانون وكان موقفها سليما لما اعتبرت أن التصريح تضمن أن المبلغ المقدم للمطالب بالأداء من والده كان بعنوان مساعدة و ليس كقرض و طالما أنه صدر قبل تاريخ قرار التوظيف فإنه يكون جديرا بالإعتماد.

ومن جهة أخرى فإن المعقب ضده، وخلافا لما تمسكت به الإدارة، سبق له التصريح بمداخيله بعنوان سنة 2007 بدليل ما ورد بالحكم المطعون فيه من أن المداخيل الحالية المصرح بها تبلغ 16.000,000دينار. وقد أخطأت الإدارة التي كان عليها أن تطرح المبالغ السابق التصريح بها من قبل منوبه عند احتسابها للمداخيل المعدلة الخاضعة للأداء. غير أنها لم تقم بذلك مما تسبب في إخضاعه للأداء على القيمة المضافة مرتين فيما سبق له أن صرح به سابقا.

– **عن المطعن المتعلق بخرق الفصل65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية**، فإنّ منوبه قد أقام الدليل فعلا على أن مصاريف معيشته لا يرتقي بحال إلى المبلغ المشط الذي أقرته مصالح الإدارة بدون أي وجه حق، وهو ما اقتنعت به محكمة الإستئناف لتنتهي إلى الحط من مقداره و ترتيبا على ذلك يكون طعن المعقبة فاقدا لإساسه.

وبعد الإطلاع علـــى بقيّـــة الأوراق المظروفـــة بالملف.

وعلى القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في غرّة جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

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

وعلى مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 9 جانفي 2019 وبها تلا المستشار المقرّر السيد ملخّصا من التقرير الكتابي لزميلته السيدة وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات التعقيب و لم تحضر نائبة المعقب ضده و وجه إليها الإستدعاء.

حجزت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 20 فيفري 2019.

وبهـــا وبعد المفـــاوضة القـــانونيّـــة صرّح بمـــا يلـــي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة واستوفى شروطه الشكلية الجوهرية، مما يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن كافّة المطاعن المتعلقة بخرق الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء التعليل لترابطها و وحدة القول فيها:

حيث تمسكت المعقبة بأنّ الإدارة إعتمدت في تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده على القرائن القانونية والفعلية بإعتماد طريقة التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة المتمثل في شراء المعقب ضده لسيارة بتاريخ 8 مارس 2007 بمبلغ 17.551,874 دينار والحال أن تصريحه بالدخل تضمن ربحا لا يتجاوز 3.435,772 دينار. وأنه بإعادة تقييم الدخل تبين لها وجود نقص ب23.359,250 دينار تم إدماجها وتوظيف الأداء عليها، ناعية على محكمة الإستئناف تأييد الحكم الإبتدائي في قضائه بتعديل قرار التوظيف والحط من المبالغ المطالب بها على

أساس قبول المؤيدات المدلى بها من العقب ضده لتبرير نمو ثروته والمتمثلة في التصريح على الشرف المؤرخ في 30 نوفمبر 2009 الصادر عن والده والمتضمن أنه قدم لولده مساعدة بمبلغ 7 آلاف دينار لشراء السيارة، وطرح المبلغ المذكور تبعا لذلك، والحال أن التصريح على الشرف يعد من قبيل شهادة الشهود التي لا يعتد بها كوسيلة إثبات في المادة الجبائية بعد أن أقصاها الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من طرق الإثبات المعتمدة، فضلا عن عدم تدعيم ذلك التصريح بشهادة بنكية في سحب ذلك المبلغ من حساب والده تزامنا مع عملية الشراء أو غيرها من وسائل الإثبات المكتوبة والمقبولة. علما وأن التصريح على الشرف المقدم كان في تاريخ لاحق لعملية الشراء وأعد لغرض تبرير مصادر تمويل الشراء على إثر إعلام المطالب بالأداء بنتائج المراجعة الجبائية. أما بخصوص المداخيل المتأتية من التربص الداخلي والتي أقرت المحكمة صحة خصمها، فإنه لم يقع التصريح بها مثلما يقتضيه الفصل 43 من مجلة الضريبة وبالتالي لا يمكن اعتمادها لتبرير نمو الثروة والتخفيض من الضريبة، خاصة وأنه لم يثبت تخصيصها لتمويل عملية الإقتناء. كما أن المحكمة مكنت المطالب بالأداء من التخفيض في المصاريف المعيشية من 9 آلاف دينار إلى 4.800,000 دينار دون أي تبرير لذلك خلافا لما اقتضاه الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من أنه لا إعفاء ولا تخفيض من الأداء الموظف على المطالب بالأداء إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه أو على شطط الأداء الموظف عليه، وهو ما لم يتوفر في قضية الحال باعتبار أن الحجج المقدمة من المطالب بالأداء قاصرة وغير قانونية.

وحيث عللت محكمة الحكم المطعون فيه تأييدها لحكم الإبتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف بأن المطالب بالأداء برّر نمو ثروته من خلال بعض الحجج المقدمة ومنها بخصوص مبلغ 7 آلاف دينار، الحجة المتمثلة في التصريح على الشرف من والده المعرف بالإمضاء عليه بتاريخ 30 نوفمبر 2009 أي قبل صدور قرار التوظيف الإجباري في 31 ديسمبر 2009 وبالنظر إلى صلة القرابة التي يتعذر معها مسك وسائل إثبات تفيد عملية التمويل زمن وقوعها. أما بخصوص مصاريف المعيشة فإن الحط منها من 9 آلاف دينار إلى 4800 دينار كان في طريقه باعتبار أن المطالب بالأداء لا يزال يعيش مع والده وليس بصفة مستقلة. وأيدت ضمنيا اعتبار ثمن السيارة مقدر بـ 16.100,000 دينار، علاوة على ثبوت مداخيل سابقة لسنة المراجعة متأتية من عمله كمتربص داخلي في الطب استنادا إلى الشهادات في الخصم المظروفة بالملف واستبعاد بقية الحجج غير الجدية.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة بعد تنقيحه بموجب الفصل 59 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2007 أن "يطبق التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجليّة أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة ما لم يقم بإثبات مصادر تمويل نفقاته أو نمو ثروته.

و تقبل 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 المعني بالأمر، دخله المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث ولئن تبين بالرجوع إلى الملف أن المعقب ضده حقق مداخيل من عمله كمتربص داخلي تابع لوزارة الصحة العمومية خلال سنتي 2002 و 2003 بلغت في جملتها 13.596,830 دينار وأن تلك المداخيل خضعت للضريبة على الدخل مثلما يتضح من الشهادتين في خصم الضريبة على الدخل من المورد بعنوان المرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية المظروفتين بالملف، إلا أنه لا يوجد بالملف ما يفيد تخصيص تلك المداخيل لشراء السيارة في فترة متزامنة مع تاريخ الإقتناء و أنه ثبت من الكشف البنكي لحساب المعقب ضده المؤرخ في 31 ديسمبر 2006 أنه تولى سحب مبلغ 19.800,000 دينار بتاريخ 4 ديسمبر 2006 من رصيده الذي لم يبق فيه سوى مبلغ 3.274,216 دينار، مما يكون معه تطبيق قضاة الأصل لقاعدة توزيع نمو الثروة على السنوات السابقة واعتبار مداخيل سنتي 2002 و 2003 لتبرير أحد مصادر شراء السيارة في غير طريقه ومخالفا لمقتضيات الفصل 43 من مجلة الضريبة.

وحيث بخصوص التصريح على الشرف، فقد ثبت بمراجعة حيثيات الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الإستئناف إعتمدت لتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء والنزول بالمبالغ الموظفة على

المطالب بالإداء على شهادة صادرة عن والد المطالب بالأداء تفيد تصريحه بمنحه لإبنه مبلغ سبعة آلاف دينار لمساعدته على شراء السيارة.

وحيث إقتضت أحكام الفصل 64 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه لا يمكن للمحكمة اعتماد طرق الإثبات الواردة بالفصل 427 ثالثا وخامسا من مجلة الإلتزامات والعقود لإثبات ادعاءات الأطراف المتعلقة بالقضية وهي شهادة الشهود واليمين و الإمتناع عن أدائها.

وحيث طالما أن الفصل 64 المذكور إستبعد شهادة الشهود من وسائل الإثبات المعتمدة في المادة الجبائية، فإن محكمة الحكم المطعون فيه تكون قد خالفت مقتضيات هذا الفصل باعتمادها التصريح على الشرف المقدم من والد المطالب بالأداء، الأمر الذي تكون معه المعقبة محقة في اعتبار أن المعقب ضده لم يتوصل إلى تبرير مصدر تمويل اقتناء السيارة في حدود مبلغ سبعة آلاف دينار لعدم قانونية الحجة المعتمدة ، خلافا لما ذهبت إليه محكمة الحكم المطعون فيه.

وحيث أنه من المستقر عليه فقها وقضاء أنه ولئن كانت محكمة الموضوع تستأثر بسلطة تقديرية واسعة لتقدير الحجج والمؤيّدات المقدمة من الأطراف إلا أنها تمارس سلطتها تلك تحت رقابة قاضي التعقيب وذلك في حدود ما قد يشوبها من خرق للقانون أو تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير أو ضعف في التعليل.

وحيث إقتضت أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية أنه "لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

و حيث طالما لم يتوصل المعقب ضده إلى إقامة الدليل على تخصيص المداخيل السابقة لسنة المراجعة في اقتناء السيارة من جهة و أن إدلاءه بالتصريح على الشرف المؤرخ في 30 نوفمبر 2009 لا يعتد به في المادة الجبائية من جهة أخرى خلافا لما عللت به محكمة الإستئناف حكمها المنتقد، فإن مصدر تمويل اقتناء المعقب ضده لسيارته يغدو غير مبرر من هـــذه الناحية، مما يجعل تمتيـــع المطالب

بالأداء بالتخفيض من الأداء الموظف عليه مشوبا بخرق القانون وضعف التعليل و اتجه لذلك قبول المطاعن ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة.

ولـــــهـــذه الأســبـــاب:

قـــرّرت المحكمـــة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا و أصلا و نقض الحكم المطعون فيه و إحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية برئـــاسة السيد حاتم بنخليفة وعضويّة المستشارين السيد مراد بن مولّى و السيدة جهان الهرمي.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 20 فيفري 2019 بحضور كاتب الجلســـة السيدة حنان عراكي.

الرئيـــس	**المستشار المقـــرّر**
حاتم بنخليفة	**ماهر الجديدي**

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لطفي الخالدي