



## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرّها

من جهة،

نائبه،

عنوانه،

الكائن مكتبه

والمعقّب ضده:

الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه المرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 1 جويلية 2016 تحت عدد 315855 طعنا في الحكم الإستئنائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس تحت عدد 62060 بتاريخ 3 فيفري 2016 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديله بالخطّ من مبلغ الأداءات المستوجبة أصلا وخطاياا إلى ألفين وتسعمائة وتسعة وثلاثين دينار و268 مليمات وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية على المحكوم عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّه على إثر خضوع المعقّب ضده إلى عملية مراجعة أولية لوضعيته الجبائية فيما يتعلق بالضريبة على الدخل لسنة 2000، صدر قرار في التوظيف الإجباري للأداءات تحت عدد 2006/208 بتاريخ 23 مارس 2006 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 59.296,258 دينار أصلا وخطاياا، فقام بالإعتراض عليه لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت تحت عدد 1888 بتاريخ 2 نوفمبر 2006 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2006/208 الصادر بتاريخ 23 مارس 2006 مع تعديل

نصّه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 12.193,155 دينار لقاء أصل الأداء والخطايا"، فقام باستئناف الحكم المذكور لدى محكمة الاستئناف بتونس التي قضت بتاريخ 24 فيفري 2010 بقبول الاستئنافين الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالترفيغ في المبلغ المحكوم به إلى 49.441,128 دينار أصلا وخطايا وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه، فتعقّبهُ لدى الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية التي قضت تحت عدد 311291 بتاريخ 21 جانفي 2013 بقبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بمبينة مغايرة، وقد أصدرت محكمة الاستئناف بتونس حكمها المبين بالطالع وموضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطّلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 19 جويلية 2016 والرامية

إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل بنقض الحكم المطعون فيه وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

**المطعن الأوّل: الخطأ في التقدير:** بمقولة أنّ تعديل الوضعية الجبائية للمعقّب ضده تمّت بالاستناد إلى القرائن الفعلية والقانونية باستعمال التقييم التقديري للدخل حسب النفقات الظاهرة والجلية ونموّ الثروة المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، فضبطت مبلغ نموّ الثروة غير المبرّر بـ 128.627 دينار انطلاقا من ثمن اقتناء عقار بمبلغ 110.000 دينار ومصاريف تسجيله وتحرير الكتب ومصاريف معيشة المطالب بالأداء وقد برّر الموظّف عليه الأداء جانب التمويل المنجز من الاقتراض لدى بنك الاسكان المقدر بـ 75.000 دينار وجانب التمويل الذاتي المقدّر بـ 49.804,222 دينار بالإدخار، وقد قدّم لدعم موقفه عقد قرض أبرم 11 يوما بعد إبرام عقد الشراء قبلته المحكمة المنتقد قرارها والحال أنّ المعطيات المقدّمة إليها كمبررات لنموّ الثروة منقوصة وغير دقيقة ولا وجود لما يدعم تخصيصها لاقتناء العقار موضوع المراجعة والتوظيف خاصّة وأنّ العارض لم يقدّم جدول الاستهلاكات ولم يستظهر بما يفيد أنه يتولّى خلاص كامل مبلغ القرض الذي يبرّر جزءا هاما من نموّ ثروته قبل حلول الأجل، وأنّه كان على المحكمة مطالبة المعقّب ضده بتقديم شهادة رسمية ذات حجّة من مؤسّسة القرض تنصّ على أنّ القرض المتحصل عليه بتاريخ 1 أوت 2000 مخصص لتمويل اقتناء العقار المسجل بتاريخ 20 جويلية 2000 بالقباضة المالية بالمرسى تحت عدد MO33364 والبالغ قيمته 110.000 دينار وتؤكد عدم امتلاكه لحسابات أخرى أو لرقاع خزينة أو أسهم بحوزتها أو أي قيمة مرهونة أو مجمّدة لديها، وأنّ وثيقة جدولة الدين لم تكن لها صبغة رسمية باعتبار أنّها لا تحمل أي ختم أو إمضاء للبنك الصادرة عنه وأنّ جريان العمل لدى إدارة الجباية يقتضي الإدلاء بجدول الإستهلاكات وبشهادة من المؤسّسة البنكية تفيد احترام المعني بالأمر لبرنامج

تسديد القرض أو آخر كشف بنكي للفترة المعنية بالمراجعة لإثبات احترام جدول استهلاك القرض وإثبات الأقساط المدفوعة، وأنه كان على المحكمة أن تلجأ إلى مختلف أعمال التحقيق اللازمة للتثبت من الحجم الحقيقي لمداخيل المعقّب ضدّه عبر التثبت من مبرراته ووثائقه.

**المطعن الثاني: خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: بمقولة أنّ قرار التوظيف الاجباري الصادر في شأن المعقّب ضدّه سبق تنقيح أحكام الفقرة الأولى من الفصل 43 آنف الذكر، وبالتالي فإنّه لا يمكن الاستفادة من أحكام الفقرة بأثر رجعي ولا يمكن تبويب المداخيل الخاضعة للضريبة المحققة خلال الفترة التي شملها التقادم والتي تمّ التصريح بها ودفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق التقييم التقديري على أنّها مبررات لنموّ الثروة، خاصّة وأنّ الفصل الثاني من مجلة الضريبة لم يخوّل توظيف الضريبة على الأرباح والمداخيل المحققة خلال سنة معيّنة بعد سحب المبالغ المحققة خلالها وتوزيعها على السنوات السابقة التي لم يشملها التقادم، فضلا عن أنّ الفصل 43 آنف الذكر لا ينصّ بتاتا في نسخته الأصلية أو المنقحة على توزيع وقسمة نموّ ثروة المطالب بالأداء في سنة ما والذي لا يبرر مصادر تمويله جزافا على تلك السنة والسنتين السابقتين حتى وان اتضح للمحكمة أن الأرباح المحققة بعنوانها تغطّي مبلغ نموّ الثروة ذاك فإنّها لا تشكل بأي حال من الأحوال في غياب نصّ قانوني حقا مكتسبا للمطالب بالأداء.**

**المطعن الثالث سوء التعليل: بمقولة أنّ الإجراءات التي اتخذتها الإدارة بمطالبة المعقّب ضدّه بالإدلاء بجدول استهلاكات القرض وبشهادة من المؤسسة البنكية تفيد احترامه لبرنامج تسديد القرض وآخر كشف بنكي للفترة المعنية بالمراجعة لإثبات احترام جدول الاستهلاكات وإثبات الأقساط المدفوعة، اتخذت لضمان حقوق الحزينة وتدرج ضمن الصلاحيات المطلقة لمصالح الجباية في إطار عملها التقني الصرف، وبالتالي فإنّ تقدير أهميتها أو جدواها ليس من صلاحيات القضاء فضلا عن أنّها لا تشكل أي خرق للقانون ولا تكتسي طابعا تعسفيا يمكن أن يرهق كاهل المطالب بالأداء، وأنّه لا يجوز للمحكمة المنتقد قضاؤها الاستناد إلى القياس والاستنتاجات الذاتية والقراءة الشخصية للنصّ القانوني في ظلّ غياب تنصيص صريح واضح من المشرّع على تقسيم نموّ الثروة على السنوات السابقة لتحقيقه تحت مبدأ العدالة الجبائية، وأنّ الفصل 7 من مجلة الضريبة ينصّ على سنوية الضريبة الموظفة على المبلغ الجملي للأرباح أو المداخيل المحققة، وأنّ ما قامت به المحكمة هو من قبيل تكوين حجّة للخصم لتمكينه من الانتفاع بالإعفاء دون إقامة الدليل على صحة مواده.**

وبعد الإطّلاع على التقرير في الردّ المدلى به من الأستاذ بتاريخ 23 سبتمبر 2016 والمتضمّن تمسّكه بأنّ المعقّب ضدّه موظف بالقطاع العمومي يشغل خطة أستاذ مبرّز في ميدان

الطبّ يستخلص أجورا تناهز 30 ألف دينار سنويا تخضع للخصم من المورد وقد قام خلال سنة 2000 بشراء شقة تولّى تمويل شراءها بموجب تمويل ذاتي في حدود 35 ألف دينار وبموجب قرض بنكي في حدود 75 ألف دينار، وأتت قام بإرفاق دعواه بإثباتات صادرة عن البنك في خصوص حجم القرض الممنوح له وتخصيصه لشراء الشقة كما قدّم جدول الاسترجاع وشهادة صادرة عن البنك المقرض له بمواصلة المعنى بالأمر خلاص أقساط القرض بالأحجام والتواريخ التعاقدية المضمنة بها، وأنّ القرار التعقيبي عدد 311291 تضمّن وقوف المحكمة على سلامة التمويل بموجب القرض البنكي وتبرير الشراء جزئيا بموجب الوثائق المطلوبة بالملف، الأمر الذي يجعل من مطلب التعقيب الراهن موجّها إلى موقف المحكمة الإدارية ومتضمّنا لعبارات مخالفة للأسلوب العادي للتقاضي. كما تضمّن الردّ بخصوص المطعن الأوّل المأخوذ من الخطأ في التقدير، أنه ورد بالفصل الأوّل من عقد القرض منح السيد المنذر المستيري قرضا قيمته 75 ألف دينار لتمويل اقتناء مسكن كائن بالمرسى بثمان جملي قدره 110 ألف دينار بمقتضى عقد مسجّل تحت عدد 33364 بما يدلّ على اقتران القرض بالشقة موضوع الشراء والعقد المسجّل بالقباضة تحت العدد المشار إليه سابقا، وأنّ جدول استهلاك القرض متوفر بملف القضية منذ الطور الابتدائي، وأنّ خلاص القرض قبل حلول الأجل من عدمه محمول على كاهل الإدارة التي يمكنها الاستقصاء لدى سائر المؤسسات وخاصة المالية بموجب الفصل 16 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية وأنّ محكمة الاستئناف استندت إلى المراسلة الصادرة عن بنك الاسكان التي تؤكد على مواصلة المعقب ضدّه خلاص أقساط القرض حسب الجدول المعد لها، وأنّه خلافا لما تمسكت به المعقّبة فإنّ الفصل الأوّل من عقد القرض تضمّن الإشارة إلى أنّ القرض مخصص لشراء الشقة موضوع الكتب المسجّل تحت عدد 33364 وبالتالي فمن البديهي أن يسجّل عقد القرض بتاريخ لاحق لعقد الشراء، فضلا عن أنّ جريان العمل بإدارة الجباية ليس مصدرا من مصادر القانون.

أمّا بخصوص المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصل 43 من مجلّة الضريبة فقد أشار نائب المعقب إلى أنّ توزيع نموّ الثروة حول السنوات السابقة هو نتاج لفقه قضاء المحكمة الإدارية التي اعتبرتّه روح القانون ذلك أن التمويل الذاتي لا يمكن أن يتولّد بالضرورة من نشاط سنة واحدة وهي سنة الدفع بل ينتج عن ادخار لسنوات سابقة من المنطق أخذه بعين الاعتبار وتوزيعه حول المداخل السابقة، فضلا عن أنّ المعقّبة هي التي بادرت بتوزيع نموّ الثروة على السنوات السابقة وذلك عبر إصدار مذكرات إدارية تمّ وضعها بعض المواطنين وتبعاً لذلك لا يمكنها إسعاف البعض دون الآخر بتوزيع نموّ الثروة لما فيه من خرق لمبدأ المساواة أمام القانون.

بخصوص المطعن الثالث المأخوذ من سوء التعليل: بمقولة أنّ المعقبة أعادت التمسك صلب المطعن بما سبق أن أثارته بخصوص تاريخ تسجيل عقد القرض اللاحق لتسجيل عقد الشراء والحال أنه وضع قانوني، وأنّ جريان العمل لا يمكن أن يعارض ما استقرّ عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية من ضرورة تحميل كلّ طرف عبء التدقيق بما يزعم، وأنّ الحفاظ على حقوق الخزينة ليس حكراً على مصالح الجباية ولا يعفيها من رقابة القضاء.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملفّ.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالتّصووص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 21 فيفري 2019، وبما تمّ الإستماع إلى المستشارّة المقرّرة السيدة في تلاوة ملخص لتقريرها الكتابي وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسّكت بما ورد بمستندات التعقيب وحضر الأستاذ نائب المعقب ضدّه وتمسّك بما ورد بملاحظات الكتائية.

حجرت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 21 مارس 2019،

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة ومستوفيا إجراءاته الشكلية الجوهرية وتعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

عن المطاعن مجتمعة لوحدة القول فيها:

حيث تمسّكت المعقبة بأنّ تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضدّه تمّ بالاستناد إلى القرائن الفعلية والقانونية باستعمال التقييم التقديري للدخل حسب النفقات الظاهرة والجلية ونموّ الثروة المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وأنّ المحكمة أخطأت التقدير بقبول مبررات منقوصة ووثائق غير رسمية لتمتيع المعقب ضدّه من التخفيض في الأداء

الموظّف عليه، وفي تطبيق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بتوزيع نموّ الثروة على السنوات السابقة للتوظيف فضلا عن أنّ سائر الوثائق التي طالبت الإدارة بها والإجراءات التي اعتمدها في التوظيف اتخذت لضمان حقوق الخزينة وتدرج ضمن الصلاحيات المطلقة لمصالح الجباية في إطار عملها التقني الصرف وأنّ ما قامت به المحكمة من إعادة توزيع نموّ الثروة هو من قبيل تكوين حجّة للخصم لتمكينه من الانتفاع بالإعفاء دون إقامة الدليل على صحة مواردّه.

وحيث دفع نائب المعقّب ضده بأنّ المطالب بالأداء موظف بالقطاع العمومي يشغل خطة أستاذ مبرّز في ميدان الطبّ يستخلص أجورا تناهز 30 ألف دينار سنويا تخضع للخصم من المورد وقد قام خلال سنة 2000 بشراء شقة تولّى تمويل شراءها بموجب تمويل ذاتي في حدود 35 ألف دينار وبموجب قرض بنكي في حدود 75 ألف دينار، وأنّه قام بإرفاق دعواه بإثباتات صادرة عن البنك في خصوص حجم القرض الممنوح له وتخصيصه لشراء الشقة كما قدّم جدول الاسترجاع وشهادة صادرة عن البنك المقرض له بمواصلة المعني بالأمر خلاص أقساط القرض بالأحجام والتواريخ التعاقدية المضمنة بها، وأنّ توزيع نموّ الثروة حول السنوات السابقة هو نتاج لفقه قضاء المحكمة الإدارية التي اعتبرته روح القانون ذلك أن التمويل الذاتي لا يمكن أن يتولّد بالضرورة من نشاط سنة واحدة.

وحيث ينصّ الدستور التونسي لسنة 1959 الذي نشأ في ظلّه التراع المائل على أنّ "أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب على كلّ شخص على أساس الإنصاف".

وحيث أنّه تحقيقا للتوازن بين مبدأ الإنصاف وواجب دفع الضرائب، استوجب القانون أن يكون التصريح بالمداحيل الخاضعة لأداء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين محميا بقريئة بسيطة مفادها سلامة التصريح ومطابقته للوضعية الجبائية الحقيقية للمطالب بالأداء، واستوجب بالمقابل على الإدارة الجبائية في إطار تلقّيها للتصاريح المشار إليها أعلاه إعمال رقابتها على مدى تطابقها مع القانون، وأتاح لها في سبيل ذلك صلاحيات واسعة في اعتماد سائر المعطيات المتوفّرة لديها أو التي يمكن أن تتوفّر لديها بما لها من صلاحيات البحث وحقّ الإطّلاع وطلب الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء.

وحيث أنّه لتفادي التهرّب الجبائي والغموض الذي يمكن أن يحول دون أداء الضريبة المستوجبة حقيقة طبقا للقانون، وضع المشرّع لفائدة الإدارة قرائن قانونية وأخرى واقعية تمكّنها من الاعتماد على عناصر غير مصرّح بها للوصول إلى حقيقة الأداء المستوجب على المطالب بالأداء الذي عليه في تلك الصورة أن يثبت العكس،

وحيث اقتضى الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات في صيغته النافذة زمن النزاع على أنه " 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، دخله الصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش.

وحيث استقرّ فقه القضاء على اعتبار أنّ هذه القرينة تبقى بسيطة يمكن دحضها بسائر الوثائق أو المؤيدات التي يدلي بها المطالب بالأداء للإدارة أو لدى القضاء طالما وردت مطابقة لأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،

وحيث أنّ الإثبات في المادة الجبائية حرّ، ما لم يخرق القواعد المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،

وحيث أنّ مقبولة الحجج وتقدير تأثيرها على وجه الفصل في النزاع، على خلاف ما تمسّكت به المعقّبة ليس من صلاحيات إدارة الجبائية خلال فترة النزاع القضائي، ذلك أنّ دورها في تقدير حجّة الوثائق المعروضة عليها قد انتهى في طور المراقبة أو المراجعة، وانتقل ذلك الدور إلى القاضي المتعهد بالنزاع الذي ينتصب في هذه الصورة للموازنة بين حجج الخصمين وتقدير الجهود الذي يقوم به كلّ منهما لدعم طلباته لديه،

وحيث أنّ الإدارة اعتمدت على عقد شراء العقار لتوظيف الأداء وتمسّكت برفض ما قدّمه المعقّب ضدّه لدى قضاة الأصل لتبرير كيفية تمويله لشراء العقار بالإدّخار والقرض عليه، ضرورة أنّ المعني بالأمر لم يثبت إدّخاره لمداخيل متأتية من السنوات السابقة لسنة التوظيف ولم يثبت تخصيص تلك المدخرات لتمويل عملية الاقتناء سند التوظيف،

وحيث أنّ الشروط التي طالبت إدارة الجبائية محكمة الحكم المنتقد بمراقبتها هي تلك المنصوص عليها بالفصل 43 في صيغته الجديدة،

وحيث أنّ المعقّب أدلى بعقد قرض تضمّن تعلّقه بتمويل شراء العقار موضوع التوظيف بمبلغ ممولّ من البنك وبتحويل ذاتي يحال إلى المشتري، وأدلى بتصاريفه الجبائية للسنوات السابقة لاقتناء العقار، وبالمقابل لم تدل الإدارة بأيّ مؤيد أو وثيقة من شأنها أن توهم ما تمسّك به المعقّب ضدّه الأمر الذي يجعل من مطالبته قضاة الأصل بالإعراض عن مؤيداته ومطالبته بالإدلاء بما يفيد عدم حصوله على

مداخيل أخرى أو تخصيص جزء من تلك الأموال اقتناءات أخرى في غير طريقه ضرورة أن ذلك يعدّ إثباتاً لأمر سلبي بما يجعل عبء الإثبات محمولا على الإدارة ،  
وحيث والحال هذه لم تأت المطاعن المشار إليها سلفا بما يوهن الحكم المنتقد فإنه يتّجه رفضها  
مجتمعة.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيدة نعيمة بن عاقلة وعضوية  
المستشارين السيد ماهر الجديدي والسيدة نادية نويرة.

وتلي علنا بجلسة يوم 21 مارس 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة أمينة غريبي.

المستشارة المقررة

جهان الهرمي

رئيسة الدائرة

نعيمة بن عاقلة

الكتبة العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي