

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 311575

تاريخ القرار: 14 أفريل 2014

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار الآتي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة،

والمعقب ضده:، القاطن بنهج،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 25 سبتمبر 2010 تحت عدد 311575 طعنا في القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 88977 بتاريخ 13 جانفي 2010 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الوقائع التي آلت إلى صدور القرار المطعون فيه والتي مفادها أن المعقب ضده خضع إلى مراجعة أولية للتصاريح التي اكتتبها وأودعها فيما يتعلق بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 1999 إلى 31 ديسمبر 1999 نتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء صادر تحت عدد 2006/65 بتاريخ 10 مارس 2006 ضبطت فيه مصالح الجباية المبلغ المطلوب دفعه من قبل المعني بالأمر بما قدره 35.560,671 ديناراً أصلاً وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بأريانة التي أصدرت حكمها تحت عدد 599 بتاريخ 3 جانفي 2008 والقاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/65 الصادر بتاريخ 10 مارس 2006 من ناحية المبدأ مع تعديله

وذلك بالتزول بمبلغ الضريبة على الدخل المستوجبة إلى حدود عشرين ألف ومائتين وستة وستين ديناراً و172 مليماً (20.266,172 د) أصلاً وخطايا. فاستأنفت الإدارة الحكم المذكور أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكرة المقدمة إلى كتابة المحكمة بتاريخ 9 أكتوبر 2010 شرحاً لأسباب الطعن والرامية إلى نقض القرار المطعون فيه مع الإحالة، بالإستناد إلى ما يلي:

أولاً: سوء تأويل الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بالإستناد إلى أن أحكام هذا الفصل تطبق على كل مطالب بالأداء بصرف النظر عن النشاط الذي يقوم به أو طبيعة المداخل التي يحققها. وتستعمل هذه الطريقة لتحديد الدخل الجملي الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في صورة التباين بين المصاريف الظاهرة والجلية ونمو الثروة وتكاليف المعيشة من جهة، والمداخل المصرح بها من جهة أخرى. كما أن السند القانوني لتوظيف الأداءات والمعالم في إطار المراجعة الأولية التي خضع لها المعني بالأمر هو الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي خول لمصالح الجباية مراجعة التصاريح والكتابات المودعة على أساس العناصر التي تضمنتها وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة. وفي هذا الإطار وعملاً بما توفر لمصالح المراقبة من معلومات تمثلت في عقد شراء عقار بثمن قدره 75.000,000 دينار ومساهمة في رأس مال شركة خلال سنة 1999 بما قدره 12.500,000 دينار وعدم تصريح المطالب بالأداء بهذه المبالغ، توخت الإدارة طريقة التقييم التقديري للدخل المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة وضبطت ميزان الموارد والنفقات الذي أفرز وجود فارق لم يتم تبرير مصدره. وتكون محكمة الإستئناف قد أخطأت لما اعتبرت أن قرار التوظيف تأسس على أحكام الفصل 43 متناسية بقية النصوص المستند إليها وكان تحليلها سطحياً وبعيداً عن المفهوم الصحيح للمنظومة الجبائية ككل، خاصة وأنها في إطار مراجعة أولية لا يمكن فيها الرجوع إلى الوثائق المحاسبية أو الفواتير والإستقصاءات لدى المزودين وغيرهم، ويمكن فقط للمطالب بالأداء دحض اعتمادات الإدارة بتقديم الحجة المعاكسة. فاعتماد آلية الفصل 43 من مجلة الضريبة يهدف إلى توظيف الضريبة على أساس نمو الثروة أو المصاريف الشخصية الظاهرة أو الجلية ولم يرر المطالب بالأداء مصادر تمويلها بمداخل صرح بها أو غيرها من الموارد سواء كانت متأتية من سنة تحقيق ذلك النمو في الثروة أو تلك المصاريف أو من السنوات السابقة لها. وعلى

هذا الأساس يمكن لمصالح الجباية أن تستخلص كل النتائج لا على مستوى الضريبة على الدخل فقط بل وكذلك على مستوى كل الأداءات المستوجبة والمرتبطة بنشاطه كالأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية طبقاً للتشريع الجاري به العمل، طالما لم يمنع المشرع ذلك وطالما أن المعني بالأمر لم يثبت أنه مول نمو ثروته في الفترة المعنية بعملية المراجعة الأولية لوضعيته الجبائية بمداحيل صرح بها أو غيرها من الموارد التي لا تكتسي صبغة الدخل.

ثانياً: ضعف التعليل: بمقولة أن ما ذكرته محكمة الإستئناف وأسست عليه قرارها وإن أمكن إعتبره تعليلاً في ظاهره، إلا أنه يبقى تعليلاً ضعيفاً وقاصر التسيب المنطقي ولا يستجيب لمقومات التعليل المطلوب في الأحكام القضائية. وكان على محكمة الإستئناف بتونس، عوض تأييد الحكم الابتدائي واعتبار أن توظيف الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية على المعني بالأمر إستناداً إلى أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة لا يستقيم قانوناً، أن تبين المعطيات الواقعية والقانونية السليمة التي أسست عليها قناعتها لتنتهي إلى القضاء بتأييد الحكم الابتدائي من هذه الناحية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 10 مارس 2014، وبها تلا المستشار المقرر السيد محمد الخزامي ملخصاً من تقريره الكتابي ولم يحضر الطرفان.

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز ملف القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 14 أبريل 2014.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من حيث الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ومن له الصفة واستوفى جميع مقوماته الشكلية الأساسية، فبات لذلك حريا بالقبول من هذه الناحية.

من حيث الأصل:

عن المطن الأول المأخوذ من سوء تأويل الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف سوء تأويل الفصل 43 من مجلة الضريبة، بالإستناد إلى أن أحكام هذا الفصل تطبق على كل مطالب بالأداء بصرف النظر عن النشاط الذي يقوم به أو طبيعة المداخيل التي يحققها. وتستعمل هذه الطريقة لتحديد الدخل الجملي الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في صورة التباين بين المصاريف الظاهرة والجلية ونمو الثروة وتكاليف المعيشة من جهة، والمداخيل المصرح بها من جهة أخرى. كما أن السند القانوني لتوظيف الأداءات والمعالم في إطار المراجعة الأولية التي خضع لها المعني بالأمر هو الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي خول لمصالح الجبائية مراجعة التصاريح والكتابات المودعة على أساس العناصر التي تضمنتها وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة. وفي هذا الإطار وعملا بما توفر لمصالح المراقبة من معلومات تمثلت في عقد شراء عقار بثمن قدره 75.000,000 دينار ومساهمة في رأس مال شركة خلال سنة 1999 بما قدره 12.500,000 دينار وعدم تصريح المطالب بالأداء بهذه المبالغ، توخت الإدارة طريقة التقييم التقديري للدخل المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلة الضريبة وضبطت ميزان الموارد والنفقات الذي أفرز وجود فارق لم يتم تبرير مصدره. وتكون محكمة الإستئناف قد أخطأت لما اعتبرت أن قرار التوظيف تأسس على أحكام الفصل 43 متناسية بقية النصوص المستند إليها وكان تحليلها سطحيا وبعيدا عن المفهوم الصحيح للمنظومة الجبائية ككل، خاصة وأنها في إطار مراجعة أولية لا يمكن فيها الرجوع إلى الوثائق المحاسبية أو الفواتير والإستقصاءات لدى المزودين وغيرهم، ويمكن فقط للمطالب بالأداء دحض اعتمادات الإدارة بتقديم الحجة العاكسة. فاعتماد آلية الفصل 43 من مجلة الضريبة يهدف إلى

توظيف الضريبة على أساس نمو الثروة أو المصاريف الشخصية الظاهرة أو الجلية ولم يبرر المطالب بالأداء مصادر تمويلها بمدخيل صرح بها أو غيرها من الموارد، سواء كانت متأتية من سنة تحقيق ذلك النمو في الثروة أو تلك المصاريف أو من السنوات السابقة لها. وعلى هذا الأساس يمكن لمصالح الجباية أن تستخلص كل النتائج لا على مستوى الضريبة على الدخل فقط، بل وكذلك على مستوى كل الأداءات المستوجبة والمرتبطة بنشاطه كالأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية طبقاً للتشريع الجاري به العمل، طالما لم يمنع المشرع ذلك وطالما أن المعني بالأمر لم يثبت أنه مول نمو ثروته في الفترة المعنية بعملية المراجعة الأولية لوضعيته الجبائية بمدخيل صرح بها أو غيرها من الموارد التي لا تكتسي صبغة الدخل.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه: "يمكن لمصالح الجباية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها بالفصل 5 من هذه المجلة أن تطلب كل الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء، ويحق لها أن تضبط الأداء وتصحح التصاريح بالإستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة".

وحيث يقتضي الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات 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 المصرح به الذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث يستنتج من أحكام الفصل 43 المذكور آنفاً أن التقييم التقديري يعتبر من القرائن القانونية التي يمكن لمصالح الجباية اعتمادها في التوظيف، كلما اتضح لها وجود تباين بين هذا التقييم وبين المدخيل المصرح بها، وتمكن هذه الطريقة من ضبط دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أخذاً بعين الاعتبار المبررات التي يمكن أن يقدمها المعني بالأمر لإثبات كيفية تمويل نفقاته ونمو ثروته.

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن مصالح الجباية أخضعت المعقب ضده إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية إستنادا إلى عقد شراء أبرمه خلال الفترة المشمولة بالمراجعة ومساهمة في رأس مال شركة خلال سنة 1999، وتولت على هذا الأساس احتساب جميع الأداءات المستوجبة وضبط الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات الواجب دفعها من المعني بالأمر.

وحيث ولئن يجوز للإدارة اعتماد طريقة التقييم التقديري المنصوص عليها بالفصل 43 المذكور أعلاه لضبط أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، فإنه لا يمكنها استعمال هذه الطريقة في التوظيف لتحديد رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة، وإنما يتعين عليها ضبط الأداء المذكور بالإستناد إلى الوثائق الحسابية والفواتير التي يمسكها المطالب بالأداء أو المعلومات التي تحصل عليها الإدارة عملا بما تملكه من سلطات استقصائية أو من خلال التنظير بأنشطة مماثلة مثلما يقتضيه الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الأمر الذي يكون معه المطعن المائل في غير طريقه ومتعين الرفض.

عن المطعن الثاني المأخوذ من ضعف التعليل:

حيث تعيب المعقبة على الحكم المنتقد ضعف التعليل، بمقولة أن ما ذكرته محكمة الإستئناف وأسست عليه قرارها وإن أمكن إعتبره تعليلا في ظاهره، إلا أنه يبقى تعليلا ضعيفا وقاصر التسيب المنطقي ولا يستجيب لمقومات التعليل المطلوب في الأحكام القضائية. وكان على محكمة الإستئناف بتونس، عوض تأييد الحكم الابتدائي واعتبار أن توظيف الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية على المعني بالأمر إستنادا إلى أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة لا يستقيم قانونا، أن تبين المعطيات الواقعية والقانونية السليمة التي أسست عليها قناعتها لتنتهي إلى القضاء بتأييد الحكم الابتدائي من هذه الناحية.

وحيث يقتضي تعليل الأحكام التنصيص على الإعتبرات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها اتخاذ الحكم أو القرار والتي أدت 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 كل 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 بمراجعة الحكم المطعون فيه أن المحكمة إستعرضت مختلف الدفعات والمآخذ التي بينها الطرفان لينتهي موقفها وفي إطار ما هو مخوّل لها من سلطة تقديرية، إلى اعتبار أنه لا يمكن بأي حال أن تمتد أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة إلى موارد أخرى خارج ميدان الضريبة على الدخل لتشمل بقية المجالات بعنوان الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على المؤسسات، عملاً بخضوع الأداءات لمبدأ الشرعية واعتماداً على قاعدة التأويل الضيق طالما لم تنص مجلة الأداء على القيمة المضافة ولا مجلة الجباية المحلية على إمكانية الإستناد إلى النتائج التي تفرزها أحكام الفصل 43 سالف الذكر لاستنتاج رقم معاملات مخفي، وبالتالي ينحصر تطبيق الفصل المذكور في مجال الضريبة على الدخل، لتنتهي إلى طرح جميع التعديلات المجرأة بعنوان الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات.

وحيث يكون موقف محكمة الحكم المطعون فيه والحالة تلك مستجيباً لمقتضيات التعليل، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن كرفض الطعن برمته.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيد أحمد صواب وعضوية المستشارين السيدين طارق الحرابي وأحمد سهيل الراعي.

وتلي علنا بجلسة يوم 14 أبريل 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر

الرئيس

محمد الخزامي
الذي
ت

الكاتب القائم بالمهمة الإدارية
الإرضاء: يمتدح البركبيتي

أحمد صواب