

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 311797

تاريخ القرار: 17 نوفمبر 2014

## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني ، مقرّها بشارع الهادي شاكر  
عدد 93 - تونس،

من جهة،

تونس،

مقرّه

الكائن مكتبه

والمعقّب ضده:

نائبه الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 14 جانفي 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311797 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 7184 بتاريخ 27 أكتوبر 2010 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيا والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضده استهدف إلى مراجعة معمّقة لوضعيته الجبائية بعنوان افترة الممتدّة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 آلت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري تحت عدد 2009/254 بتاريخ 17 مارس 2009 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره سبعة وأربعون ألفا ومائة وستة وعشرون دينارا ومليّمات 115 (47.126,115 د) أصلا وخطايا فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بأريانة التي أصدرت حكما في القضية عدد 1006 بتاريخ 18 مارس 2010 يقضي بقبول الاعتراض

شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري فاستأنفته الإدارة أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهّدت بملف القضية وأصدرت الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب التي تقدّمت بها المعقّبة بتاريخ 31 جانفي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا و في الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة ليعاد النظر فيها بمهيئة حكومية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه بالإستناد إلى :

- خرق أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنه في نطاق تعديل الوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه تبين لمصالح الجباية أن المحاسبة التي قدّمها تشوبها عدّة إخلالات تمثّلت خاصة في عدم تطابق المداخيل المصرّح بها مع عناصر مستوى العيش والمكاسب المؤرّخة في 16 أكتوبر 2006 والتي فاقت الدخل الجملي الصافي المصرّح به بنسبة لا تقلّ عن 40% بعدما تبين أن المعني بالأمر يملك محلّ إقامة أصلي بشارع الخليج العربي بالمنزه الثامن قدرّت قيمته الكرائية بثمانمائة دينار (800,000 د) شهريا وسيارة سياحية قيمتها عند الشراء ثلاثة عشر ألفا ومائتان وخمسون دينارا (13.250,000 د) ولا يتجاوز عمرها 3 سنوات . وقضت المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه بتأييد الحكم الابتدائي القاضي بنقض قرار التوظيف بناء على أن الإدارة تولت مراجعة الوضعية الجبائية للمعني بالأمر دون الإعتماد على المحاسبة وتولت تطبيق الفصل 42 من مجلة الضريبة دون إبراز الخلل في المحاسبة ودون التعرض إلى قبولها أو رفضها والحال أنها ملزمة بها ما لم يثبت عدم تقديمها أو عدم مسكها طبق القانون أو عدم مصداقيتها كما أنها تولّت تضمين مبلغ الكراء دون إثبات وهو ما يتعارض مع الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي يجيز لمصالح الجباية تصحيح التصاريح بالإستناد إلى القرائن القانونية والفعلية المتمثلة في مقارنات مع معطيات تتعلّق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة وقد ثبت أن المحاسبة التي قدّمها المطالب بالضريبة سجّلت مداخيل لا تعكس حقيقة نشاطه وغير مطابقة لعناصر مستوى عيشه المبيّنة بكشف عناصر مستوى العيش والمكاسب المصرّح بها من طرف المعني بالأمر .

- سوء تأويل وخرق أحكام الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بأن الإدارة لم تتوصل إلى إثبات الفارق بين الدخل الجملي الخاضع للضريبة والدخل المعاد ضبطه كما أنها لم تعلق رفضها للمحاسبة والحال أن قرار التوظيف الإجباري كان مؤسساً على الفارق الواضح بين مستوى العيش وبين المداخيل المصرح بها بالرجوع إلى العناصر المبيّنة بكشف عناصر مستوى العيش والمكاسب .

- سوء التعليل بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري بداعي أن طريقة التقييم التقديري التي اعتمدها الإدارة لا تعتبر مبررة طالما أنها لم تتأسس على معايير موضوعية ثابتة سواء في تحديد تكاليف المعيشة أو تقدير القيمة الكرائية محل الإقامة الأصلي والحال أن قرار التوظيف الإجباري كان مؤسساً على الفارق الواضح بين مستوى العيش وبين المداخيل المصرح بها بالرجوع إلى العناصر المبيّنة بكشف عناصر مستوى العيش والمكاسب فضلاً عن أنها علّلت نقض قرار التوظيف بأنه لا مجال لاستبعاد المحاسبة واللجوء للتوظيف التقديري إلا بإثبات عدم صحة المحاسبة والحال أن المشرع أجاز للإدارة اللجوء إلى القرائن القانونية والفعلية في كل الحالات أي بدون تمييز بين المطالب بالضريبة الماسك لمحاسبة وغيره .

وبعد الإطلاع على التقرير الذي تقدّم به الأستاذ أحمد الجمل نائب المعقب ضده بتاريخ 25 أكتوبر 2011 والذي دفع من خلاله بسقوط الإستئناف بناء على عدم تبليغ مستندات التعقيب إلى منوبه بعنوانه الكائن بشارع الهادي نويرة ، عمارة يسر ، شقة عدد 23 ، النصر 2 والذي أعلم به المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بأريانة بمقتضى الإعلام المودع تحت عدد 134 بتاريخ 6 جانفي 2011 كما نرّز ذلك الإعلام بمحضر إعلام بتعيين محل مخابرة بعدل منفذ بمقتضى المحضر عدد 21208 بتاريخ 18 جانفي 2011 . وبصفة احتياطية طلب رفض مطلب التعقيب أصلاً بمقولة أن الحكم المطعون فيه كان قائماً على ما يؤسسه واقعا وقانونا باعتبار أن عناصر التوظيف كانت مجردة تفتقر إلى عقود تنظير كما أن شراء السيارة التي أشار إليها قرار التوظيف كان مسبقاً ببيع سيارته القديمة فضلاً عن أن مسكنه الأصلي والوحيد سيّده بقروض منذ أكثر من عشرين سنة واضطرّ في آخر المطاف إلى بيعه .

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه و إتمامه 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 13 أكتوبر 2014 ، وبها تلا المستشار المقرر السيد معز بوبكر ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك ولم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء ،

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 17 نوفمبر 2014 ،

و بها و بعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث دفع نائب المعقّب ضده بسقوط التعقيب بناء على عدم تبليغ مستندات التعقيب إلى منوبه بعنوانه الكائن بشارع الهادي نويرة ، عمارة يسر ، شقة عدد 23 ، النصر 2 والذي أعلم به المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بأريانة بمقتضى الإعلام المودع تحت عدد 134 بتاريخ 6 جانفي 2011 وبمحضر عدل التنفيذ عدد 21208 بتاريخ 18 جانفي 2011.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أن تبليغ مستندات التعقيب إلى المعقّب ضده كان بمحل مخابرة المحتجّ به ، الأمر الذي يتّجه معه الإعراض عن الدّفع المائل .

و حيث قدّم مطلب التعقيب فيما عدا ذلك في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية ، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل :

- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 6 و 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسكت المعقبة بأنه في نطاق مراجعة الوضعية الجبائية المعقبة ضده تبين لمصالح الجبائية أن المحاسبة التي قدمها تشوبها عدّة إخلالات تمثلت خاصة في عدم تطابق المداخيل المصرّح بها مع عناصر مستوى العيش والمكاسب المؤرخة في 16 أكتوبر 2006 بعدما تبين أن المعني بالأمر يملك محل إقامة أصلي تقدّر قيمته الكرائية بثمانمائة دينار (800,000 د) شهريا وسيارة سياحية قيمتها عند الشراء ثلاثة عشر ألفا ومائتان وخمسون دينارا (13.250,000 د) ، وقضت المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه بتأييد الحكم الابتدائي القاضي بنقض قرار التوظيف بناء على أن الإدارة تولت تطبيق الفصل 42 من مجلة الضريبة دون إبراز الخلل في المحاسبة ودون التعرض إلى قبولها أو رفضها والحال أنها ملزمة بها ما لم يثبت عدم تقديمها أو عدم مسكها طبق القانون أو عدم مصداقيتها كما أنها تولت تضمين مبلغ الكراء دون إثبات وهو ما يتعارض مع الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي يجيز لمصالح الجبائية تصحيح التصاريح بالإستناد إلى القرائن القانونية والفعلية المتمثلة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة وقد ثبت أن المحاسبة التي قدمها المطالب بالضريبة سجّلت مداخيل لا تعكس حقيقة نشاطه .

وحيث يقتضي الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه " يمكن لمصالح الجبائية 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 بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة" .

وحيث يقتضي الفصل 38 من نفس المجلة أن " تشمل المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وتستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات.

ولا يمكن لمصالح الجباية إعادة المراجعة المعمقة بالنسبة إلى نفس الأداء وإلى نفس الفترة إلا عند الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها".

وحيث من المستقرّ عليه فقها وقضاء أن حق مصالح الجباية في تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة بالإعتماد على القرائن الفعلية والقانونية على معنى الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ينبغي أن يكون مؤسّسا على معطيات منضبطة ومتعددة ومتظافرة ومؤسسة على عناصر مادية ثابتة وقريبة من الواقع توفيا من الإعتباط والتعسف وعدم الإنصاف .

وحيث ترتبنا على ذلك ، لا تقوى القرائن الفعلية والقانونية أمام المحاسبة التي يقدمها المطالب بالضريبة إلا متى ثبت وجود إخلالات في مسكها أو شكوك حول مصداقيتها إما لنقص فيها أو لعدم مطابقتها لحقيقة المداخل الناتجة عن نشاط المطالب بالأداء .

وحيث لم تتضمن مظروفات الملف ما من شأنه أن يوهن محاسبة المعقّب ضده أو ما يبعث على الشكّ في مصداقيتها بما يدعم جدية القرائن التي اعتمدها الإدارة لتأكيد التفاوت بين الدخل المصرّح به وتكاليف المعيشة على معنى الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .

وحيث تكون المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قد طبّقت القانون تطبيقا سليما لما قضت بأنّ استبعاد المحاسبة كان في غير طريقه في ظلّ عدم بيان الإخلالات الشكلية أو الموضوعية المنسوبة إليها ، الأمر الذي يتّجه معه رفض المطعن الراهن .

- عن المطعن المأخوذ من سوء تأويل وخرق أحكام الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات :

حيث تمسّكت المعقّبة بأن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بأن الإدارة لم تتوصّل إلى إثبات الفارق بين الدخل الجملي الخاضع للضريبة والدخل المعاد ضبطه كما أنّها

لم تعلّل رفضها للمحاسبة والحال أن قرار التوظيف الإجباري كان مؤسساً على الفارق الواضح بين مستوى العيش وبين المداخيل المصرّح بها بالرجوع إلى العناصر المبيّنة بكشف عناصر مستوى العيش والمكاسب .

وحيث يقتضي الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنه :

" I. لا يمكن أن يكون الدخل الجملي الخاضع للضريبة أقل من المبلغ التقديري المضبوط باعتبار تطبيق الجدول الموجود بالملحق I من هذه المجلة على بعض عناصر مستوى العيش للمطالبين بالضريبة وذلك عند عدم إثبات العكس وفي حالة وجود فارق واضح بين مستوى عيش المطالب بالضريبة والمداخيل التي يصرّح بها.

ويتم إثبات الفارق الواضح بين مستوى عيش المطالب بالضريبة وبين المداخيل التي يصرّح بها عندما يفوق المبلغ التقديري الناتج عن تطبيق أحكام هذه الفقرة الدخل الجملي الصافي المصرّح به بنسبة 40% على الأقل وذلك بالنسبة لسنة توظيف الضريبة وللسنة السابقة.

لتطبيق الأحكام السابقة، تضبط القيمة الإيجارية الحقيقية إما إستناداً إلى عقود إيجار مكتوبة أو إلى تصاريح الإيجار الشفاهية التي ثبت تسجيلها أو بالمقارنة مع محلات أخرى ثبتت قيمة إيجارها أو هي معروفة من الجميع.

**II.** تتضمن العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار لضبط أساس الضريبة بالنسبة للمطالب بها العناصر التي تهم الأشخاص الاعتباريين في كفالاته عندما لا يصرّحون بدخل شخصي.

**III.** عندما يكون على ذمة المطالب بالضريبة على الأقل وفي نفس الوقت ثلاث عناصر دالة على مستوى العيش يرفع الدخل التقديري المطابق لملكية هذه العناصر بـ 25%. يرفع هذا الدخل بـ 40% عندما يكون عدد العناصر 4 أو أكثر.

**IV.** في حالة توظيف تقديري، تطرح من أساس الضريبة المضبوطة حسب الأحكام المذكورة أعلاه المداخيل المعفاة بصفة صريحة ومداخيل القرين .

وحيث يؤخذ من الأحكام السالف بيانها أن التقييم التقديري على أساس تكاليف المعيشة يقوم على قيام الحجّة على بروز فارق واضح بين مستوى عيش المطالب بالضريبة والمداخيل التي يصرح بها عندما يفوق المبلغ التقديري الدخل الجملي الصافي المصرح به بنسبة 40% على الأقل بالنسبة لسنة توظيف الضريبة وللجنة السابقة .

وحيث لم تتضمن مظاهرات الملف ما يفيد تقيّد مصالح الجباية بشروط انطباق النظام التقديري طبقا للمقتضيات السالف بيانها في ظل عدم الرجوع إلى الدّخل الصافي المصرّح به ولا انتهاج المقاربة بينه وبين المبلغ التقديري فضلا عن بلوغ نسبة 40 % التي اقتضاها المشرّع في هذا الخصوص بالنسبة إلى سنة التوظيف والسنة السابقة .

وحيث تكون المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قد طبّقت القانون تطبيقا سليما لما قضت بعدم شرعية قرار التوظيف ، الأمر الذي يتّجه معه رفض المطعن الراهن كسابقه .

#### - عن المطعن المتعلق بسوء التعليل :

حيث تمسّكت المعقّبة بأن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف على أساس أن طريقة التقييم التقديري التي اعتمدها الإدارة لا تعتبر مبرّرة طالما أنّها لم تتأسّس على معايير موضوعية ثابتة سواء في تحديد تكاليف المعيشة أو تقدير القيمة الكرائية لمحل الإقامة الأصلي والحال أن قرار التوظيف الإجباري كان مؤسّسا على الفارق الواضح بين مستوى العيش وبين المداخيل المصرّح بها بالرجوع إلى العناصر المبيّنة بكشف عناصر مستوى العيش والمكاسب ، فضلا عن أنّها علّلت نقض قرار التوظيف بأنه لا مجال لاستبعاد المحاسبة واللجوء إلى التوظيف التقديري إلا بإثبات عدم صحة المحاسبة والحال أن المشرّع أجاز للإدارة اللجوء إلى القرائن القانونية والفعلية في كل الحالات أي بدون تمييز بين المطالب بالضريبة الماسك لمحاسبة وغيره .

وحيث خلافا لما تمسّكت به المعقّبة كان الحكم المطعون فيه معلّلا تعليلا مستساغا أفصحت من خلاله محكمة الإستئناف، عن أسانيدها بخصوص عدم جواز انتهاج النظام التقديري بالرجوع إلى عدم استيفاء شروط الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل

الأشخاص الطبيعيين والضرورية على الشركات من جهة عدم بيان ما يفيد اختلال المحاسبة فضلا عن عدم قيام التقدير على معايير موضوعية وعناصر ثابتة .

وحيث يغدو المطعن المائل في حكم ما تقدّم فاقدًا لما يؤسّسه وتعيّن لذلك رفضه كرفض التعقيب برّمته .

### و لهذه الأسباب

#### قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة .


وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عبد السلام المهدي قريصية وعضوية المستشارين السيد الحبيب الأطرش والسيدة كريمة النفري .

وتلي علنا بجلسة يوم 17 نوفمبر 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر

  
معز بوبكر

رئيس الدائرة

  
عبد السلام المهدي قريصية

مدير مكتب المحكمة  
والتوثيق والتسجيل  
فتحي الشكرات