



قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

القيضية عدد: 312399

تاريخ القرار: 15 جويلية 2020

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات، في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها بشارع
تونس
عدد *****

من جهة،

والمعقب ضده: ***** عنوانه ***** عدد *****، تونس، نائبه الأستاذ *****
الكائن مكتبه بنهج ***** عدد ***** تونس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 2
نوفمبر 2011 تحت عدد 312399 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 14 أفريل
2010 في القضية عدد 93663 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي
المطعون فيه وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن إدارة الجباية أصدرت ضد المعقب ضده قرارا
في التوظيف الإجباري عدد 2008/226 بتاريخ 9 أكتوبر 2008 يقضي بمطالبتة بدفع مبلغ لفائدة الخزينة
قدره (49.669,210د) أصلا وخطايا، وذلك إثر مراجعة جبائية أولية لوضعيته الجبائية تعلقت بالضريبة
على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعي أو
التجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2006 إلى 31 ديسمبر 2007، فاعترض المعني بالأمر
أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 3 مارس 2009 تحت عدد 93663 يقضي
بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء الذي صدر في شأن المعقب ضده وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها
إلى (15.089,935د) فاستأنفته المعقبة أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها
الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على مستندات التعقيب التي تقدّمت بها الإدارة بتاريخ 21 نوفمبر 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة للنظر فيها مجدّدا بواسطة هيئة أخرى، وذلك بالاستناد إلى:

أولا: خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، الذي لم ينصّ على امكانية توزيع مبلغ نمو الثروة غير المبرّر على السنوات السابقة لتحقيقه ويفرض أن يقوم المطالب بالأداء بإثبات تخصيص المبلغ المدّخر في تمويل عمليّة الإقتناء وبالتالي فإنّه يتمّ اعتبار المبالغ التي خصّصها المطالب بالأداء لتمويل ممتلكاته مداخيل غير مصرّح بها بعنوان السنّة التي يتمّ خلالها تحقيق نمو الثروة أو النفقات، وقد اعتمدت المصلحة الجبائية لتعديل الوضعيّة الجبائية للمعني بالأمر على طريقة التقييم التقديري للدخل استنادا إلى قيامه باقتناء عقار بمبلغ قدره (40.000,000د) مسجّل بالقبضة الماليّة بحجّي الزهور بتونس، لم يتمّ تبرير مصدر تمويله، وعلى خلاف ما ذهب إليه الحكم المطعون فيه فإنّ المعني بالأمر لم يثبت أنّ نمو الثروة متأتّ من سنوات سابقة خاصّة، والقول بقسمة مبلغ شراء العقار على السنوات غير المتقدمة أمر لا يستقيم قانونا ولا يتماشى مع أحكام الفصل 43 المذكور.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ المشرّع وضع شرطا أساسيا حتىّ يتمكّن المطالب بالأداء من الانتفاع بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة وتعديلها ويتمثل هذا الشرط الأساسي في ضرورة إقامة الدليل على الموارد الحقيقيّة للمعني بالأمر أو صحّة تصاريحه أو على الشّطط فيما وظّف عليه وقد تبين في هذا الملف أنّ المطالب بالأداء قد اقتنى عقار بمبلغ 40 ألف دينار خلال سنة 2005 لم يتمّ تبرير مصدر تمويله، وبذلك يكون حكم محكمة الاستئناف في غير طريقه، لأنّه لا يجوز للمحكمة قسمة نمو الثروة على السنوات السابقة جزاءً وذلك في غياب أي معطى حول عدم تخصيص تلك المبالغ في اقتناءات أخرى وفي غياب إثبات تخصيص تلك المبالغ في تمويل الإقتناء موضوع المراجعة والتّوظيف، وإدخال تعديلات يستوجب إقامة الدليل من قبل المطالب بالأداء بصفة قاطعة على صحّة التّصاريح المودعة بصفة تلقائيّة، ولا يُمكنه الانتفاع بالإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظّف عليه إلاّ إذا أفلح في إثبات الشّطط في توظيف الأداء ويُقدّم ما يوهن طريقة التّوظيف المتّبعة، ثمّ أنّه ليس للمحكمة أن تتولّى من تلقاء نفسها تعديل أسس التّوظيف دون أن يكون ذلك مبرّرا بمستندات ولا يُمكن لمحكمة الاستئناف أن تقبل ما قضت به محكمة البداية من تعديل لتكاليف المعيشة والحطّ منها من (6.000,000د) إلى (4.800.000د) سنويّا في ظلّ عدم تقديم ما يُبرّر ذلك التّعديل من قبل المطالب بالأداء.

ثالثا: ضعف التعليل، وذلك لافتقار عنصر الدقّة والقصور في التّسبّب إذ أنّ محكمة الاستئناف عدّلت بصفة إعتباطيّة دون سند وجيه أو بيان مظاهر الإجحاف والشّطط في أسس التّوظيف، وكذلك غياب السند القانوني

فالحكم المطعون فيه لم يُشر للسند القانوني الذي اعتمده المحكمة لتعديل أسس التوظيف المعتمدة مما يجعل حكمها متّسم بضعف التعليل.

وبعد الإطلاع على التقرير في الردّ على مستندات التعقيب المدلى به من نائب المعقب ضدّه بتاريخ 24 جانفي 2012 والذي طلب في ختامه رفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى ما يلي:

- بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 43 من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات و خلافا لما ذهب به الطاعنة فإنّ العقار المشتري هو على ملك ثلاثة أشقاء و بالتالي يكون مناب المعقب ضدّه الثلث خاصة و أنّه لم يدفع سوى أربعون ألف دينار وهو مبلغ أثبت مصدره و قد حققه سابقا بوصفه شريكا في شركة ***** قيمة 50% و شريك بشركة لبيع الأقمشة و تقدّر مراحه 52.232,109 د دون إعتبار المداخيل و المرائب المتعلقة بالسنوات السابقة. كما أثبت المعقب ضدّه أنّه تسلم على وجه السلفة من ابن عمه مبلغ 25.000,000 د و ذلك حسب كتب السلفة المظروف بالملف الإبتدائي و قد تغافلت المعقبة عن هذا الكتب و لم تأخذه بعين الإعتبار في إحتساب الأداء ظف على منوبه. كما أتو و خلافا لما تمسكت به المعقبة فإنّ التشريع الجبائي لم يشترط شكلا معيننا -إدخار كان يكون بنكيا أو بريديا ضرورة أنّ للإدخار اشكال أخرى كسواء كصوغ ثم يبيعه أن الإحتفاظ به.

- بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 65 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية تمسك المعقب ضدّه بأنّ محكمة الحكم المطعون فيه لم تتولى من تلقاء نفسها تعديل أسس التوظيف و إنما كان ذلك بناء على طلب المعارض في طلب إعادة الإحتساب بناء على ما قدمه من اثباتات لتدعيم موقفه. و أنّ ما أقرته محكمة الإستئناف من تعديل لتكاليف المعيشة و الحط منها من 6.000 د إلى حدود 4.800 د سنويا هي نتيجة سليمة انبتت على أسس قانونية و واقعية ضرورة أنّ المعقب ضدّه ليس له أبناء وهو يقيم بمنزل على ملكه الخاص صحبت زوجته لا غير و بالتالي فان الحط من تكاليف المعيشة هو من قبيل اجتهاد المحكمة و سلطتها التقديرية في تكييف الوقائع المعروضة عليها.

- بخصوص المطعن المتعلق بضعف التعليل أفاد نائب المعقب ضدّه بأنّ الموقف الذي انتهجه القرار الإستئنافي المطعون فيه قد انبنا على أسانيد قانونية سليمة و تعليل محكمة القرار المنتقد لحكمها كان تعليلا مستساغا و في طريقه واقعا و قانونا ذلك أنّها بينت في قرارها مظاهر الشطط في أسس التوظيف. و من جهة أخرى فإنّ محكمة الموضوع لا تكون ملزمة بالرد على دفعات المثارة أمامها إلا متى كانت جوهرية و مؤسسة قانونا أما الدفعات الهامشية فتتجاوزها المحكمة لعدم جديتها.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته وتمتمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 18 جوان 2020، وبها تمّ الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة ***** في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب، ولم يحضر الأستاذ ***** ووجه الاستدعاء بالطريقة القانونية.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 15 جويلية 2020.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشّكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفي لشروطه الشكلية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

- عن جميع المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصل 43 من مجلّة الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، قبل أن يُنقح بالفصل 59 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلّق بقانون المالية لسنة 2007، وخرق أحكام الفصل 65 من مجلّة الإجراءات الحقوق والإجراءات الجبائية، وضعف التعليل:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ الفصل 43 من مجلّة الضريبة لم ينصّ على امكانية توزيع مبلغ نموّ الثروة غير المبرّر على السّنوات السابقة لتحقيقه ويفرض أن يقوم المطالب بالأداء بإثبات تخصيص المبلغ المدّخر في تمويل عمليّة الإقتناء، وعلى خلاف ما ذهب إليه الحكم المطعون فيه فإنّ المعني بالأمر لم يُثبت أنّ نموّ الثروة متأتّ من سنوات سابقة خاصّة ولم يُقدّم أيّ معطى دقيق حول المداخل التي حقّقها خلال السنوات السابقة لاقتناء

العقار وما يُفيد تصرّجه بتلك المداخليل أو ادّخارها واستعمالها في شراء هذا العقار موضوع نموّ الثروة مثلما يقتضي ذلك الفصل 65 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، والقول بقسمة مبلغ شراء العقار على السنوات غير المتقدمة أمر لا يستقيم قانوناً ولا يتماشى مع أحكام الفصل 43 المذكور وهو ما يجعل الحكم المطعون فيه متّسماً بضعف التعليل.

وحيث ينصّ الفصل 43 من مجلّة الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، قبل أن يُنقّح بالفصل 59 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلّق بقانون المالية لسنة 2007 على أن " يطبق التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة وتُستعمل هذه الطريقة عندما يفوق مبلغ هذا التقييم، مع إضافة تكاليف المعيشة وباعتبار مستوى عيش المعني بالأمر، دخله المصرّح به الذي يُضبط وفق نفس المنوال المتّبع فيما يخصّ التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش ".

وحيث ينصّ الفصل 65 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه " 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 ".

وحيث يستنتج من هذه الأحكام أنّ التقييم التقديري يعتبر من القرائن القانونية المخولة لمصالح الجباية كلما اتضح لها وجود تباين بين هذا التقييم وبين المداخليل المصرّح بها وتمكّن هذه الطريقة من ضبط الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالّة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية بعد إضافة مصاريف المعيشة وطرح المبررات التي يمكن أن يقدمها المعني بالأمر لإثبات كيفية تمويل نفقاته ونموّ ثروته.

وحيث طالما أنّ هذه الطريقة في التوظيف تعتمد وجه الإنفاق فإنّ المشرّع لم يحدّد عدد السنوات الكفيلة بأن توفّر مداخليلها ذلك المحصول المالي وترك المجال مفتوحاً لإدارة الجباية لتحديد طريقة احتساب تلك السنوات باعتماد قاعدة توزيع مقدار نموّ الثروة على مداخليل أكثر من سنة وهي طريقة تتلائم ومبادئ العدالة الجبائية التي من أهمّها تخفيف العبء الجبائي على المطالب بالضريبة مع ضمان حقوق الخريفة.

وحيث تقوم في جانب المطالب بالضريبة الذي تمّ تقويم مداخليله استناداً إلى طريقة التقييم التقديري المنصوص عليها بالفصل 43 من مجلّة الضريبة قرينة مفادها أنّ نمو ثروته المتجسدة في اقتناءه لعقار متأت من

مداخيل غير مصرّح بها، غير أنّه يمكن دحض هذه القرينة البسيطة بكل الوسائل المتاحة لإثبات صحة تصاريحه وبحقيقة مداخيله أو شطط الأداء الموظّف عليه كتقديم ما يفيد تمويل اقتنائه وتنامي ثروته من مصادر أخرى على غرار الاقتراض البنكي وغيره أو من الهبات والعطايا أو غير ذلك من الحجج والإثباتات المألوفة في مثل هذه الحالات أو من مدّخرات سنوات سابقة.

وحيث تبين من حكم محكمة البداية لما اعتمدت تقسيم الثروة على السنوات غير المتقادمة، لم تعدّل نفقات المطالب بالأداء حتّى يستوجب إثباتها.

وحيث تبعا لما سبق بيانه يكون قضاء محكمة الحكم المطعون فيه في طريقه وسليم التعليل والمبنى قانونا ويتّجه لذلك رفض المطاعن الرّاهنة.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً: حمل المصاريف القانونيّة على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التّعقيبية الثالثة برئاسة السيّدة ***** وعضويّة المستشارتين السيّدة

***** والسيّدة *****

وتلي علنا بجلسة يوم 15 جويلية 2020 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة

المستشارة المقرّرة


Ben Ar

رئيسة الدائرة



الكاتب العام للمحكمة الإداريّة

الإمضاء: