

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 316908

تاريخ القرار: 14 جويلية 2020

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الاولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات، الكائن مقرها بشارع ***** عدد *** تونس،

من جهة،

والمعقب ضده: السيد ***** تاجر مواد منزلية، مقره بشارع ***** عدد *** منزل

بورقيبة، مقر نشاطه بشارع ***** منزل بورقيبة

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ

22 جانفي 2018 تحت عدد 316908 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بينزرت

تحت عدد 8529 بتاريخ 9 جويلية 2007.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع بعنوان نشاطه

التمثل في تجارة المواد المنزلية الى مراجعة جبائية اولية شملت الضريبة على الدخل للفترة الممتدة من سنة

1999 الى سنة 2001 والاقساط الاحتياطية لسنتي 2000 و2001 أفضت لصدور قرار في

التوظيف الاجباري تحت عدد 2004/65 بتاريخ 24 ماي 2004 ألزم بموجبه المعني بالأمر بأداء

مبلغ جملي قدره 10.667.030 د أصلا وخطايا، وقد تأسس تعديل الدخل المصرح به للمعقب ضده

على طريقة التقييم التقديري للدخل طبق احكام الفصل 43 من مجلة الضريبة وذلك على أساس نفقات المعني المتمثلة في:

- ✓ شراء عقار بالتناصف مع السيدة حياة الشلغومي بتاريخ 9 سبتمبر 1999 تم تسجيله بالقباضة المالية بمنزل بورقيبة بتاريخ 25 جانفي 2000 وقدر منابه ب 5.000 د.
- ✓ شراء أصل تجاري التناصف مع السيدة ***** بتاريخ 4 اوت 1999 تم تسجيله بالقباضة المالية بمنزل بورقيبة بتاريخ 11 اوت 1999 وقدر منابه ب 2.500 د.
- ✓ اقتناء أصل تجاري بتاريخ 16 مارس 1999 بثمن قدره 5.000 د حسب عقد بيع مسجل بالقباضة بتاريخ 29 ماي 1999.

وتبعاً لاعتراض المطالب بالأداء لدى المحكمة الابتدائية بينزرت قضت هذه الأخيرة بموجب حكمها الصادر بتاريخ 26 أكتوبر 2005 " بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الاجباري مع تعديل نصه ضده وذلك بإلزام المعارض بأداء مبلغ ثلاثة الاف وتسعمائة وخمسة وتسعون دينارا ومليمات 950 أصل الأداء وخطايا تأخير وحمل المصاريف القانونية على المعارض. " وعلى إثر استئناف مصالح الجباية الحكم المذكور اصدرت محكمة الاستئناف بينزرت حكمها المبين منطوقه طالع هذا والذي هو محل الطعن المائل بالتعقيب.

وبعد الاطلاع على المذكرة في شرح مستندات الطعن المدلى بها من المعقب المسجلة بكتابة المحكمة بتاريخ 24 جانفي 2018 والرامية الى قبول مطلب التعقيب شكلاً وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة الملف إلى محكمة الاستئناف المختصة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

أولاً: سوء تطبيق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة ان المعقب ضده كان محل مراجعة جبائية أولية طبقاً لأحكام الفصل 43 على اثر ابرامه بعض الشراءات خلال سنة 1999 وأفرزت طريقة التقييم التقديرية للدخل بناء على نفقات الشراء ومصاريف المعيشة نمو ثروة غير مبرر قدره د18.550.000 وقد تمسك المطالب بالأداء بعدم صحة العنوان المعتمد في تبليغ نتائج المراجعة الجبائية والاخلال بالإجراءات والادعاء أنه تحوز بالعقار والاصل التجاري موضوع العقد المؤرخ في 4 اوت 1999 بموجب إحالة من والده بدون مقابل، وقد قضت المحكمة الابتدائية بتعديل قرار التوظيف على أساس قسمة مبلغ الشراءات سند المراجعة على السنوات غير المتقدمة معللة قضاءها باعتماد قاعدة تقسيم الأرباح على السنوات السابقة لتاريخ الشراء

استئناسا بقاعدة التقادم في المادة الجبائية وأيدت محكمة الاستئناف حكم البداية الامر الذي كان معه قرارها مخالفا لأحكام الفصل 43 بمقولة أن:

● احكام الفصل لم تتضمن صراحة إمكانية تقسيم مبلغ النفقات سند التوظيف على السنوات السابقة.
● التوزيع الجزائي المحكوم بإقراره استئنافيا لا أساس له ضمن الفصل 43 في صيغته النافذة زمن تحقيق الدخل موضوع التوظيف ولا بصيغته المنقحة بمقتضى قانون المالية لسنة 2007 اذ لم تأخذ بمبدأ التوزيع الاالي لنمو الثروة على السنوات السابقة للسنة المعنية بالتوظيف ونصت صراحة على ان تقبل لتبرير النفقات ونمو الثروة المداخليل الخاضعة للضريبة المحققة خلال الفترة التي لم يشملها التقادم والمصرح بها جبائيا ما لم يثبت توظيفها في اقتناءات أخرى.

● ليس للمحكمة في غياب أي معطى حول تحقيق المعني بالأمر لمداخليل خلال السنوات السابقة المعنية بالتوظيف والتصريح بها ودفع الأداء المستوجب بعنوانها مع احتفاظه بتلك الموارد بطريقة أو بأخرى واستعمالها في تمويل عملية الشراء سند المراجعة أن تقضي بتوزيع ثمن الشراء جزافا على عدد من السنوات التي تقدرها من تلقاء نفسها.

● الفصل 43 خال مما يمنع التقسيم المعتمد من قبل محكمة الاستئناف كما انه لا يؤول الى إمكانية توزيع نمو الثروة المتوصل اليه على السنوات السابقة بوجه جزائي مثلما ذهبت اليه المحكمة.

● المعني بالأمر لم يصرح باي دخل خلال السنة التي اقتنى خلالها العقار والاصل التجاري كما ان المبلغ المخصص للشراءات خلال سنة الاقتناء 1999 والبالغ 12.500 د من السير تحقيقه خلال السنة بالنسبة للمعني بالأمر الممارس لنشاط تجارة المواد المنزلية.

● اتجه فقه قضاء المحكمة الإدارية الى رفض توزيع الثروة على السنوات السابقة لعملية الاقتناء لعدم وجود ما يؤيده ضمن الفصل 43: القرار التعقيبي عدد 39558 الصادر في 13 افريل 2009 والقرار عدد 39439 الصادر في 27 افريل 2007 والقرار عدد 38767 الصادر في 12 أكتوبر 2009 والقرار عدد 311366 الصادر في 23 ماي 2011.

ثانيا: **ضعف التعليل** بمقولة أن المحكمة عللت قضاءها بقسمة نمو الثروة على السنوات السابقة لسنة التوظيف: " اعتماد محكمة البداية مصاريف التسجيل الحقيقية الواردة بالعقدين في طريقه لما يحقق من عدل وانصاف وان الإدارة لم تثبت أن نمو الثروة المدعى به ناتج عن مداخليل المعني بالأمر للسنة السابقة لتاريخ شراء العقارين. "

وقد كان تعليل المحكمة غير كاف ومستساغ على معنى الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وذلك بالنظر الى:

- قضاء المحكمة بتأييد الحكم الابتدائي بخصوص قسمة مبلغ الشراء لم يكن مؤسسا على أي تسبب دقيق من الناحية الواقعية أو من ناحية الاسانيد القانونية وانما جاء عاما ومقتضبا.
 - عدم اعتماد المحكمة لأي تحليل مقنع للفصل 43 ضرورة ان الفصل لم يتضمن لتلميحا او تصريحاً امكانية تقسيم نمو الثروة على السنوات السابقة لسنة التوظيف.
 - اثبات شطط التوظيف محمول على المعني بالأداء بإثبات مصدر تمويل نفقاته سند المراجعة.
 - التعليل المشوب بالسطحية والعمومية يعد من عيوب القضاء الموجبة للنقض: القرار التعقيبي عدد 33022 بتاريخ 14 أكتوبر 2002.
- وطلبت الادارة على اساس ما تقدم القضاء بنقض القرار الاستثنائي.

وبعد الاطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

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

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 16 جوان 2020، وبها تم الاستماع إلى المستشارّة المقررة ***** في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي، وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسكت ولم يحضر المعقب ضده ووجه اليه الاستدعاء بالطريقة القانونية. ثم حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 14 جويلية 2020.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصفة واستوفى جميع شروطه الشكلية، الأمر الذي يتجه معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن الأول المأخوذ من سوء تطبيق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وضعف التعليل:

حيث تمسكت المعقبة ان المعقب ضده كان محل مراجعة جبائية أولية على اثر ابرامه بعض الشراءات خلال سنة 1999 وافرزت طريقة التقييم التقديرية للدخل بناء على نفقات الشراء ومصاريف المعيشة نمو ثروة غير مبرر قدره د18.550.000، وقد قضت المحكمة الابتدائية بتعديل قرار التوظيف على أساس قسمة مبلغ الشراءات سند المراجعة على السنوات غير المتقدمة معللة قضاءها باعتماد قاعدة تقسيم الأرباح على السنوات السابقة لتاريخ الشراء استثناسا بقاعدة التقادم في المادة الجبائية وايدت محكمة الاستئناف حكم البداية الامر الذي كان معه حكمها مخالفا لأحكام الفصل 43 وضعف التعليل ضرورة أن الفصل المذكور لم يتضمن صراحة إمكانية تقسيم مبلغ النفقات سند التوظيف على السنوات السابقة كما اعتبرت انه ليس للمحكمة في غياب أي معطى حول تحقيق المعني بالأمر لمداخيل خلال السنوات السابقة للسنة المعنية بالتوظيف والتصريح بها ودفع الاداء المستوجب بعنوانها مع احتفاظه بتلك الموارد بطريقة او بأخرى واستعمالها في تمويل عملية الشراء سند المراجعة ان تقضي بتوزيع ثمن الشراء جزافا على عدد من السنوات تقدرها من تلقاء نفسها فضلا عن ان المعني بالأمر لم يصرح باي دخل خلال السنة التي اقتنى خلالها العقار والاصلين التجاريين، كما ان المبلغ المخصص للشراءات المذكور خلال سنة الاقتناء 1999 والبالغ د 12.500,000 من اليسر جدا تحقيقه خلال كل السنة بالنسبة لوضعية المعقب ضده الممارس لنشاط تجارة المواد المنزلية بالإضافة الى ان المعقب ضده لم يتمسك الا بدفوعات شكلية امام قضاء الاصل.

وحيث اعتبرت محكمة الحكم المطعون فيه أنه " ومثلما ذهبت الى ذلك محكمة البداية عن صواب فان اعتمادها على قاعدة تقسيم الأرباح على السنوات السابقة لتاريخ شراء العقار والاصل التجاري يكون في طريقه وان اعتماد مصاريف التسجيل الحقيقية الواردة بالعقدين في طريقه أيضا لما يحقق من عدل وانصاف وان الإدارة لم تثبت صحة قولها بان نمو الثروة المدعى به ناتج عن مداخيل المستأنف عليه للسنة السابقة لتاريخ شراء العقارين".

وحيث تقتضي أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أن زمن المراجعة الأولى " 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 والذي يضبط وفق نفس المنوال المتبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث يستنتج من أحكام هذا الفصل أن التقييم التقديري يعتبر من القرائن القانونية المخولة لمصالح الجباية كلما اتضح لها وجود تباين بين هذا التقييم وبين المداخل المصرح بها وتمكن هذه الطريقة من ضبط الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية.

وحيث يتضح بالرجوع إلى أوراق الملف أنه تبين لمصالح الجباية عند مقارنة المداخل المصرح بها بالنفقات الحقيقية للمعقب ضده والمتمثلة في نفقات شراء العقار والاصلين التجاريين مع إضافة مصاريف المعيشة المقدرة ب 4.800 د سنويا، وجود نمو غير مبرر مقدر ب 18.550,000 د بالنسبة لسنة 1999.

وحيث تعدّ قرينة نمو الثروة أو الزيادة في الممتلكات طريقة خولها المشرع لإدارة الجباية لضبط الضريبة على الدخل بالاعتماد على نفقات المطالب بالأداء وهي طريقة تستند إلى أن وجه الانفاق الظاهر يمثل نتيجة لمداخل غير مصرح بها مثلما هو الشأن في قضية الحال.

وحيث طالما أن هذه الطريقة تعتمد على وجه الإنفاق فإن المشرع لم يحدد عدد السنوات الكفيلة بأن توفر مداخلها ذلك المحصول المالي وترك المجال مفتوحا أمام الإدارة وتحت رقابة قاضي الأصل لتحديد طريقة احتساب تلك السنوات باعتماد قاعدة توزيع مقدار نمو الثروة على مداخل أكثر من سنة وهي طريقة تتلاءم ومبادئ العدالة الجبائية التي من أهمها تخفيف العبء الجبائي على المطالب بالضريبة من جهة وضمان حقوق الخزينة من جهة أخرى.

وحيث ولئن لم ينص الفصل 43 المذكور أعلاه على آلية توزيع الثروة فقد كرسها فقه قضاء المحكمة الإدارية وهي قاعدة تجد سندها في ان قرينة نمو الثروة تفترض توفر مدخرات من الدخل الخاضع للضريبة

على امتداد عدد من السنوات السابقة لسنة التوظيف وغير المتقادمة بما يقتضي توزيع مقدار نمو الثروة على مداخيل أكثر من سنة شريطة اثبات المطالب بالضريبة ان مصادر التمويل متأتية من السنوات السابقة للسنة المعنية بالتوظيف.

وحيث فضلا عن ان المعقب لم يتمسك عند اعتراضه على قرار التوظيف الاجباري للأداء بان مصادر تمويل شراؤه سنة 1999 المتمثلة في عقار واصل تجاري بالتناسف مع حياة الشلغومي متأتية من موارد سنوات سابقة للسنة المعنية بالتوظيف الاجباري فإنه لم يقدم أي عناصر اثبات في هذا المضمار بما يكون معه الحكم المنتقد في غير طريقه لما عدل قرار التوظيف على أساس مبدا قسمة الأرباح على سنوات غير متقادمة مما يتجه معه قبول المطعنين.

ولهذه الاسباب

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه واحالة القضية الى محكمة الاستئناف بنزرت لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

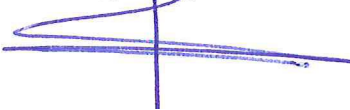
ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الاولى برئاسة السيدة ***** وعضوية المستشارتين

السيدة ***** والسيدة *****

وتلي علنا بجلسة يوم 14 جويلية 2020 بحضور كاتبة الجلسة السيدة *****

المستشارة المقررة



رئيسة الدائرة



الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: