



## قرار تعقيبي

### باسم الشعب التونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، الكائن مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس 1002،

من جهة،

والمعقب ضده: عد ب، عنوانه بنهج عدد ، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 30 جويلية 2012 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312998 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 23 نوفمبر 2011 في القضية عدد 22262 والقاضي بقبول الاستئناف الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطية المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده الذي يتعاطى مهنة المحاماة، خضع لمراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لسنتي 2006 و2007 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 8 أفريل 2010 تحت عدد 2010/263 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليه بما قدره 31.288،434 دينار أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 24 نوفمبر 2010 تحت عدد 4434 يقضي "بقبول الاعتراض شكلا

ر.ت.

وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2010/263 الصادر بتاريخ 8 أفريل 2010 مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره ثمانية آلاف وثلاثمائة واثنان وسبعون دينارا ومليمتا 797 (8.372،797 د)، "فاستأنفه الطرفان أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 7 أوت 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده، استنادا إلى ما يلي:

1- خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما تم تنقيحه بالفصل 59 من قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006، ذلك أن المشرع ولئن حول للمطالب بالأداء إثبات مصدر نمو ثروته وتبرير نفقاته خلال سنة ما اعتمادا على المداخيل المحققة والمدخرة خلال السنوات السابقة لها، فإنه وضع شرطين متلازمين لأخذ تلك المبالغ بالاعتبار كمصدر من مصادر نمو الثروة أولهما أن تكون تلك المداخيل مصرح بها من قبل المطالب بالأداء وخضعت لدفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق طريقة التقييم التقديري للدخل وثانيهما أن يثبت المطالب بالأداء أن تلك المداخيل خصصت للاقتناء موضوع نمو الثروة، وهو ما لم يتوفر في صورة الحال بدليل أن المعقب ضده لم يصرح بمداخيل ذات قيمة تذكر قبل غرة جانفي من السنة التي تم بعنوانها تطبيق التقييم التقديري ولم يقدم أي دليل حول ادخاره لمبالغ خلال السنوات السابقة لسنة شراء العقار من شأنها أن تبرر مصدر تمويل عملية الاقتناء، كما أن المداخيل المصرح بها من قبل المعني بالأمر لا يمكن أن تغطي في مجملها ثمن الاقتناء بل إنها لا تكفي لتغطية مصاريف المعيشة لوحدها.

2- خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ذلك أن محكمة الحكم المطعون فيه اعتبرت أن للمعقب ضده مدخرات بعنوان السنوات السابقة لسنة اقتناء العقار والحال أنه بالتثبت في تصاريح المعني بالأمر السابقة لسنة الاقتناء، يتضح أنه صرح بمبالغ ضئيلة جدا لا تكاد تغطي تكاليف المعيشة الضرورية لمن هو في وضعه الاجتماعي والتي قدرتها مصالح الجباية بـ 9000 دينار سنويا وهو التقدير الذي أقر به قضاة الأصل، وبالتالي فإن استنتاج قضاة الأصل بأن المعقب ضده له مدخرات متأتية من سنوات سابقة استعملها في تمويل عملية

الاقتناء بقي استنتاجا مجردا ومفتقدا للدليل المادي، بما يجعل تعديل قضاة الأصل لأسس التوظيف المعتمدة من قبل مصالح الجباية يمثل مخالفة صريحة لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية؛ وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في القرار التعقيبي عدد 37769 الصادر في 16 أبريل 2007 والذي أيدت من خلاله موقف قضاة الأصل الراض لمبدأ تقسيم نمو الثروة وذلك بقولها: "وحيث أن قيام المعقب بشراء عقار قيمته عشرة آلاف دينار خلال سنة 2000 يعتبر قرينة واقعية يمكن للإدارة الاستناد إليها لتقييم مداخيله خلال السنة المذكورة طبقا للفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية سالف الذكر، وطالما لم يدل المعقب بما يثبت أنه تولى ادخار ثمن العقار خلال السنوات السابقة ولم يتمكن من إقامة الدليل على موارد الحقيقة فإن الحكم المطعون فيه يغدو سليم المبنى من هذه الناحية وغير مخالف لمقتضيات الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية".

3- ضعف التعليل بمقولة أن الإدارة عابت على الحكم الابتدائي خلال تقديمها لاستئنافها العرضي خرقه لأحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما تم تنقيحه بالفصل 59 من قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 والرامي إلى قبول المداخيل المحققة خلال فترة سابقة لسنة معاينة نمو الثروة على شرط التصريح بها ودفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق طريقة التقييم التقديري للدخل، إلا أن محكمة الحكم المنتقد أهملت هذا الدفع واكتفت بالرد عليه بعبارات غامضة ومقتضبة من خلال قولها "بأن مبدأ قسمة نمو الثروة على السنوات السابقة لا يخالف في جوهره أحكام الفصل 43 المذكور لأن اعتماد ذلك المبدأ يهدف إلى تمكين المطالب بالأداء من إبراز مدخراته في ضوء عدم إثبات قيام المطالب بالأداء باقتناءات أخرى"، وهو تعليل يتجافى مع قواعد التعليل السليم والمستساغ الذي يقتضي التنصيص على الاعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها اتخاذ الحكم والتي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي وما يقتضيه ذلك من تمحيص مستندات الأطراف ومناقشة أدلتهم واستخلاص النتائج منها وتطبيق القواعد القانونية عليها، وهو المفهوم السليم لتعليل الأحكام القضائية الذي أكدت المحكمة الإدارية على تكريسه في فقه قضائها المستمر.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

ب.ت

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

وبعد الاطلاع على مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 30 جانفي 2017، وبما تمّ الاستماع إلى المستشار المقرر السيد هـ و س في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، ولم يحضر من يمثّل الإدارة العامة للأداءات.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 16 جانفي 2017.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

- من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

- من جهة الأصل:

- عن المطاعن الثلاثة مجتمعة لتداخلها ووحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وضعف التعليل، بمقولة أن مصالح الجباية اعتمدت عند تعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده على القرينة القانونية التي أقرها الفصل 43 سالف الذكر والمتمثلة في تطبيق قاعدة التقييم التقديري للدخل بعد أن تبين لها عند إجراء المراجعة الأولية لتصاريح المعقب ضده أن هذا الأخير اقتنى سنة 2006 عقارا بثمن قدره 130.000,000 دينار وقد برر جزئيا مصدر تمويله بواسطة قرض بنكي بمبلغ 60.000,000 دينار، وعجز عن تبرير باقي الثمن بما أفرز نمو ثروة غير مبرر بقيمة 45.884,367 دينار، في حين أن محكمة البداية وسائرهما في

ذلك محكمة الحكم المتقدمت قضت باستبعاد قيمة القرض من أسس التوظيف وتقسيم مبلغ نمو الثروة على السنوات الثلاث السابقة لسنة الاقتناء معللة موقفها بأن المعقب ضده له مدخرات متأتية من سنوات سابقة استعملها في تمويل عملية الاقتناء، وهو موقف ضعيف التعليل لانبنائه على استنتاج مجرد ومفتقد للدليل المادي، فضلا عن مخالفته الصريحة للأحكام القانونية المبينة أعلاه والتي تشترط لأخذ مبالغ القروض والمدخرات بالاعتبار كمصدر من مصادر نمو الثروة بأن تكون تلك المبالغ مصرح بها من قبل المطالب بالأداء وخضعت لدفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق طريقة التقييم التقديري للدخل، وبأن يثبت المطالب بالأداء أن تلك المداخيل خصصت للاقتناء موضوع نمو الثروة، وهي شروط لم تتوفر في صورة الحال.

وحيث يقتضي الفصل 43 من مجلة الضريبة أن "يطلق 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 هذا الفصل أن التقييم التقديري يعتبر من القرائن القانونية المخولة لمصالح الجباية اعتمادها كلما اتضح لها وجود تباين بين هذا التقييم وبين المداخيل المصرح بها. وتمكن هذه الطريقة من ضبط الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية بعد إضافة مصاريف المعيشة وطرح المبررات التي يمكن أن يقدمها المعني بالأمر لإثبات كيفية تمويل نفقاته ونمو ثروته.

وحيث ينص الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه "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 استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصاريح المطالب بالأداء لتحل محل حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42

ر.ت.

و43 من مجلة الضريبة، وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالأداء الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارده الحقيقية مثلما تقتضيه أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث يستفاد من أوراق الملف أن مصالح الجباية تبين لها عند إجراء المراجعة الأولية لتصاريح المعقب ضده أن هذا الأخير اقتنى سنة 2006 عقارا بثمن 130.000،000 دينار وأنه برّر جزئيا مصدر تمويله لعملية الاقتناء في حدود 90.000،000 دينار، منها 60.000،000 دينار قرض بنكي و30.000،000 دينار تمويل ذاتي، وعجز عن تبرير باقي الثمن وقدره 40.000،000 دينار والذي اعتبرته مصالح الجباية نمو ثروة غير مبرر حقه المعني بالأمر خلال سنة 2006 ولم يصرح به، وتولت تبعا لذلك توظيف الأدعاءات المستوجبة على المبلغ المذكور.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف بتونس انتهت إلى تأييد الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك باستبعاد قيمة القرض البالغة 40.000،000 دينار مع تقسيم مبلغ نمو الثروة المتبقي على السنوات الثلاث السابقة لسنة التوظيف، بما ترتب عنه التخفيض من مبالغ الأدعاءات المستوجبة أصلا وخطايا من 31.288،434 دينار إلى 8.372،797 دينار.

وحيث يتضح بقراءة الحكم التحضيري الصادر عن محكمة تونس الابتدائية بتاريخ 3 نوفمبر 2010 أنه نص خطأ على أنّ مبلغ القرض قدره 40.000،000 دينار، في حين أنّ صوابه هو 60.000،000 دينار، إلا أنّ مصالح الجباية اعتمدت مبلغ 60.000،000 دينار عند قيامها بعملية إعادة الاحتساب، وتكون بالتالي قد تجاوزت هذا الخطأ دون أن يترتب عن ذلك تحريف للحكم التحضيري المذكور.

وحيث جرى عمل هذه المحكمة على اعتبار أن قرينة نمو الثروة تستوجب توفر مدخرات من الدخل الخاضع للضريبة على سنوات سابقة كفيلة بتحقيق المحصول المالي وترك المجال لتقسيم الثروة أو النفقات على عدة سنوات بما يتلاءم مع مبادئ العدالة الجبائية التي أقرها الدستور والتي تهدف إلى تخفيف العبء الجبائي على المطالب بالأداء مع ضمان حقوق الخزينة.

م.ت.

وحيث على خلاف ما تمسكت به المعقبة من حرق محكمة الحكم المنتقد لأحكام الفصلين 43 و 65 سالفى الذكر، فإن التخفيض في نسبة الأداء كان نتيجة لتطبيق قضاة الأصل لطريقة تحديد الدخل بالإستناد إلى قرينة نمو الثروة من خلال توزيع مبلغ نمو الثروة على ثلاث سنوات، وهي طريقة تستند إلى أن وجه الإنفاق الظاهر يمثل نتيجة لمداخيل غير مصرح بها. وطالما أن هذه الطريقة في التوظيف تعتمد وجه الإنفاق، فإن المشرع لم يحدد عدد السنوات الكفيلة بأن توفر مداخيلها ذلك المحصول المالي وترك المجال مفتوحا لاجتهاد قاضي الأصل في احتساب تلك السنوات باعتماد قاعدة توزيع مقدار نمو الثروة على مداخيل أكثر من سنة، وهي طريقة لا تتجافى وأحكام الفصلين المتمسك بخرقهما وتتلأم ومبادئ العدالة الجبائية التي من أهمها تخفيف العبء الجبائي على المطالب بالضريبة مع ضمان حقوق الخزينة متى ثبت أن الدخل لم يتحقق خلال سنة واحدة.

وحيث خلافا لما تمسكت به المعقبة من ضعف التعليل، وطالما عللت محكمة البداية قضاءها بتقسيم مبلغ نمو الثروة على ثلاث سنوات بالإستناد إلى قاعدة نمو الثروة، وبينت أن هذه القاعدة تقتضي الحفاظ على حق الخزينة من ناحية وإقرار مبدأ الإنصاف الجبائي الذي أقره الدستور من ناحية أخرى، وأن مبلغ نمو الثروة لا يمكن اعتباره قد تحقق في سنة التوظيف دفعة واحدة مثلما ذهبت إليه الإدارة وإنما هو نتيجة للمدخرات التي كونها المعني بالأمر على عدة سنوات تطبيقا لقاعدة نمو الثروة، فإن اكتفاء محكمة الحكم المنتقد بتبني نفس الأسس التي انبنى عليها الحكم الابتدائي يغنيها عن إعادة نفس التعليل دون أن يؤدي ذلك إلى اتسام قضاؤها بضعف التعليل.

وحيث يكون الحكم المنتقد في ضوء ما تقدم سليم المبنى والتأسيس واقعا وقانونا ومعللا تعليلا كافيا، الأمر الذي يتجه معه رفض هذه المطاعن.

### ولهذه الأسباب:

#### قررت المحكمة:

أولا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد بن تة عضوية

المستشارين السيد ع الص والسيدة سم قه

م.ت

وتلي علنا بجلسة يوم 27 فيفري 2017 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سم الما

المستشار القور

محمد اله وس

رئيس الدائرة

ز بن ت

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لا الخا