



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرها بشوارع
المادي شاكر عدد تونس .

من جهة،

والمعقب ضده: ل الج المعين محل محابته بمكتب نائبه الأستاذ ك بن م
الكائن بشوارع الولايات المتحدة عدد البليدير - تونس .

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة
بتاريخ 06 أوت 2011 تحت عدد 312266 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس
تحت عدد 11969 بتاريخ 9 مارس 2011 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار
الحكم الابتدائي واجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده خضع الى مراجعة
أولية لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات
الصيغة الصناعية والتجارية أو المهنية والأقساط الإحتاطية للفترة الممتدة من 1 جانفي 2006 إلى
25 ديسمبر 2006 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الاجباري بتاريخ 20 نوفمبر 2008 تحت
عدد 470/2008 قضى بمطالبته بمبلغ 11.678,228 د أصلا وخطايا اعترض عليه المعني بالأمر
لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بتاريخ 31 مارس 2009 في القضية عدد 3363 بقبول

الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري بتاريخ 20 نوفمبر 2008 تحت عدد 470/2008 مع تعديل نصه بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 431,100 د لقاء أصل الأداء والخطايا وإبان إستئنافه من قبل الإدارة أصدرت محكمة الإستئناف بتونس الحكم موضوع التعقيب المائل .

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من قبل الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 16 أوت 2011 والرامية إلى طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولا: خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كمثلما تم تنقيحه بالفصل 59 من قانون المالية لسنة 2006 بمقولة أن مصالح الجباية قامت بضبط الدخل التقديري على أساس نمو الثروة غير المبرر بالإعتماد على القرائن القانونية والفعلية وذلك بضبط ميزان الموارد والنفقات والذي أفرز فارقا إيجابيا غير مصرح به افضى إلى نمو ثروة غير مبرر قدر ب 23.095,700 د وقامت بإدماج مبالغ نمو الثروة غير المبررة ضمن قاعدة الضريبة طبقا للفصل 43 المذكور وهو ما خالفته ن كليا محكمة القرار المنتقد ضرورة أن التقييم التقديري للدخل من الآليات التي يجوز للإدارة اعتمادها لتصحيح انتصاريح ومراجعة الوضعيات الجبائية للأشخاص الطبيعيين كلما تبين لها أن الدخل لا يتماشى مع النفقات الظاهرة والشخصية أو مع زيادة الممتلكات ونمو الثروة ولم تتضمن أحكام الفصل لا تلميحا ولا تصريحيا بإمكانية تقسيم المداخيل والأرباح على السنوات السابقة لسنة الشراء , كما أنه امام عدم تنصيص ذلك الفصل على امكانية توزيع الثروة غير المبرر على السنوات السابقة لتحقيقه فإنه يتم اعتبار هذه المبالغ مداخيل غير مصرح بها بعنوان السنة التي تحقق خلالها نمو الثروة إذا ما خاب المطالب بالأداء في تبرير مصادر تمويله وقد اثبتت الإدارة من جهتها أن المعقب ضده قد حقق نمو ثروة متأت من اقتنائه لأصل تجاري بثمن قدره إثنين وعشرون الف ديناراً خلال سنة 2005 وعجز عن تبرير نمو ثروته واكتفى بالتمسك بتوزيع مبلغها على السنوات السابقة لسنة التوظيف , وأضافت المعقبة في هذا السياق أنه لا يمكن بأي حال تقسيم الموارد المعتمدة على السنوات السابقة لعملية الشراء بصفة جزافية بحتة كما ذهبت إليه محكمة القرار المنتقد خصوصا وان مراييح السنوات السابقة المصرح بها للإدارة ضعيفة جدا ولا تغطي تكاليف المعيشة خصوصا وان المذكورة الإدارية التي استندت إليها

محكمة القرار المنتقد لا تعدو أن تكون سوى مذكرة داخلية وجهها المدير العام للمراقبة الجبائية لرئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بتونس واحد تحت عدد 1836 بتاريخ 19 فيفري 2003 وتضمنت مجرد توصيات واقتراحات غير آمرة بالمرّة وتعلقت بثلاث ملفات معنية بذاتها نظرت فيها لجنة إدارية داخلية وبالتالي فإن هذه المذكرة لا ترقى إلى مطاف التعليمات الإدارية أو الفقه الإداري الذي يمكن أن تعارض به الإدارة. بالإضافة إلى ذلك فإن الفصل 43 بعد تنقيحه سنة 2006 نص على طرح المداخل وفي حدود المداخل التي تم التصريح بها ما لم يثبت توظيفها في اقتناءات أخرى كما أن المذكرة الإدارية التي استندت لها المحكمة المنتقد قرارها لا تصلح لتكريس نمو الثروة على السنوات السابقة للتوظيف طالما أنها مذكرة داخلية غير موجهة للمطالبين بالأداء , ولقد قضت محكمة الإستئناف بتعديل التوظيف وذلك بقسمة النمو الحاصل في الثروة على الأربع سنوات السابقة لسنة التوظيف بصورة مخالفة للقانون مما يصير قرارها عرضة للنقض من هذه الناحية .

ثانيا : خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن مقتضيات هذا الفصل تشترط أن يقدم المطالب بالأداء لمصالح الجباية كل الوثائق والسندات التي تثبت مصادر ثروته وتمويل مصاريفه واقتناءاته ذلك أن عقدي القرض المقدمين من المعقب ضده والمبرمين مع أخيه منتصر والمدعو سم الب لا يمكن قبولهما لوجود تضارب وفارق زمني بين تاريخ إبرام العقود وتاريخ التعريف بالإمضاء هذا علاوة على عدم ارفاق العقود بسندات خلاصها وبالتالي فإن المعقب ضده لم يقدم ما يفيد الدليل على صحة تصاريحه لإثبات الشطط .

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 بالتصوص اللاحقة له وخاصة منها القانون الأساسي عدد 02 لسنة 2011 المؤرخ في 03 جانفي 2011 .

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 17 مارس 2014 وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد اله الو في تلاوة ملخص لتقرير زميله الكتابي السيد الف الص , و حضر ممثل الإدارة العامة للاداءات وتمسك بما قدمته

هذه الأخيرة من مستندات تعقيب , ولم يحضر من ينوب عن المعقب ضده وكان قد أعلم بموعد انعقاد هذه الجلسة .

حزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 21 أفريل 2014 وبها وبعد المفاوضة القانونية قررت المحكمة حل المفاوضة وإرجاع القضية إلى طور المرافعة واستدعاء الأطراف لجلسة قادمة ,

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 09 جوان 2014 وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد في الص في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي , وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب وبلغ الإستدعاء إلى المعقب ضده ولم يحضر من يمثله .

حزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 30 جوان 2014

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب المائل ممن له الصفة والمصلحة وفي ميعاده القانوني مستوفيا بذلك كل شروطه الشكلية الأساسية لذا تعين قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل:

عن المطعين الأول و الثاني لوحدة القول فيهما وترابطهما :

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة القرار المطعون فيه قد خالفت أحكام الفصل 43 المذكور لمسا قضت بتعديل التوظيف وذلك بقسمة النمو الحاصل في الثروة على الأربع سنوات السابقة لسنة التوظيف والحال أن ذلك الفصل لم ينص البتة لا تلميحا ولا تصريحيا بإمكانية تقسيم المداخيل والأرباح على السنوات السابقة لسنة الشراء بل على عكس ذلك نص على اعتبار هذه المبالغ مداخيل غير مصرح بها بعنوان السنة التي تحقق خلالها نمو الثروة إذا ما خاب المطالب بالأداء في تبرير مصادر تمويله وفي هذا الصدد تولت الإدارة من جانبها اثبات أن المعقب ضده قد حقق نمو ثروة

متأت من اقتنائه لأصل تجاري بمبلغ قدره اثنين وعشرون ألف دينار (22.000,000 د) خلال سنة 2005 وعجز عن تبرير نمو ثروته في المقابل أثبتت الإدارة أن المعقب ضده قد حقق نمو ثروة متأت من اقتنائه لأصل تجاري بثمن 22 الف د خلال سنة 2005 وعجز عن تبرير نمو ثروته سيما وان مرائب السنوات السابقة المصرح بها ظلت ضعيفة جدا ولا تغطي تكاليف المعيشة خصوصا وان المذكرة الإدارية التي استندت إليها محكمة القرار المنتقد لا تعدو أن تكون سوى مذكرة داخلية وتضمنت مجرد توصيات واقتراحات غير أمرة بالمره , وعلاوة على ذلك فإن موقف محكمة الاستئناف الأنف ذكره قد خالف مقتضيات الفصل 65 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية بما أن مقتضيات هذا الفصل تشترط أن يقدم المطالب بالأداء لمصالح الجباية كل الوثائق والسندات التي تثبت مصادر ثروته وتمويل مصاريفه واقتنائه وهو ما لم يتوافر في النزاع الماثل طالما أن عقدي القرض المقدمين من المعقب ضده والمبرمين مع أخيه منتصر والمدعو " الب " لا يمكن قبولهما كعنصر مبرر للنمو نظرا لوجود تضارب وفارق زمني بين تاريخ إبرام هذه العقود وتاريخ التعريف بالإمضاء فضلا عن عدم إرفاقها بسندات خلاصها و عليه فإن المعقب ضده لم يقدم ما يقيم الدليل على صحة تصاريحه لإثبات الشطط وهو ما يجعل القرار المنتقد مخالفا للقانون وعرضة للنقض من هذه الناحية .

وحيث اقتضت أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أن النظام التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة يطبق " على كل مطالب بالضريبة ما لم يقيم بإثبات مصادر تمويل نفقاته أو نمو ثروته. وتقبل لتبرير تلك النفقات ونمو الثروة المداخيل الخاضعة للضريبة المحققة خلال الفترة التي شملها التقادم والتي تم التصريح بها ودفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق التقييم التقديري المشار إليه وذلك ما لم يثبت استعمال هذه المداخيل في اقتناءات أخرى. 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 " . كما أوجبت أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية 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 أن طريقة التقييم التقديري تعد من القرائن القانونية التي يمكن لمصالح الجباية الإلتجاء لها إبان اكتشافها لتباين بين التصاريح و المداخيل الحقيقية وهي طريقة تفضي إلى ضبط الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين على أساس العناصر الدالة على نمو الثروة وعلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية بعد اضافة مصاريف المعيشة وطرح المبررات التي يمكن أن يقدمها المعني بالأمر لإثبات كيفية تمويل نفقاته ونمو ثروته .

وحيث استقر عمل هذه المحكمة على اعتبار أن عبء اثبات قاعدة الاداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى الى اثبات عدم صحة تصريح المطالب بالأداء لتحل محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصل 42 و43 من مجلة الضريبة لذلك فإنه لا مجال للحديث عن الفصل 65 من م ح إ ج قبل أن تثبت الإدارة رقم المعاملات الصحيح حتى ينقلب عبء الإثبات على المطالب بالأداء الذي يتوجب عليه عندها اثبات الشطط .

وحيث خلصت محكمة الحكم المعقب إلى أنه في صورة عدم توصل إدارة الجباية إلى إثبات مصدر الموارد بمعطيات واقعية وموضوعية فان المداخيل المعتبرة كعناصر دالة على نمو الثروة تعد متأية من السنوات السابقة التي لم يشملها التقادم مؤكدة على أن هذا التوجه القضائي يعكس تكريسا لقواعد العدل والانصاف طالما أنه لا يتصور غداة ممارسة نشاط معين على نسق معتاد أن يحقق الخاضع للضريبة جميع الموارد التي تسمح له بالقيام باقتناءات بمبالغ ضخمة خلال سنة مالية واحدة بل إن ذلك الأمر يكون في غالب الأحيان نتيجة ادخار بعنوان سنوات متعاقبة .

وحيث أنه وعلى نحو ما ذهبت إليه محكمة القرار المنتقد, فقد جرى فقه قضاء هذه المحكمة على أن اعتماد قاعدة توزيع نمو الثروة على مداخيل أكثر من سنة هي طريقة تتلائم مع قواعد العدالة الجبائية التي من أهمها تخفيف العبئ الجبائي مع ضمان حقوق الخزينة وتتماشى مع روح الفصل 43 من مجلة الضريبة ومن هذه الزاوية يغدو اعتماد سنة الشراء كسنة تحقيق الثروة متضمنا لإجحاف بحق المطالب بالضريبة وللخرق للواقع ولطبيعة الأشياء ضرورة أنه من غير المستساغ واقعا ومنطقا أنيتولى شخصا, كما هو الحال بالنسبة للمعقب ضده, شراء أصل تجاري بمبلغ قدره إثنين وعشرون ألف دينار (22.000,000 د) من مدخرات سنة واحدة بل إن ذلك المحصول المالي لا يكون إلا نتيجة إدخار وجهد سنوات .

وتلي علنا بجلسة يوم 30 جوان 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة الم

المستشار المقرر
ف الص

الرئيس الأول
بن ف

الكاتب العام للمؤسسة الإدارية
توفيق أبو