

الحمد لله،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

- القضية عدد : 312377

- تاريخ القرار : 14 جويلية 2014.



## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين

17 ديسمبر 2014

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد ، تونس،

من جهة،

والمعقب ضده : ث اله ، عنوانه بنهج فبريكات الثلج عدد تونس، نائبه الأستاذ الد

بن ج الكائن مكتبه بنهج ألان سافاري، عدد عمارة الحديقة تونس

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 20 أكتوبر 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312377 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 24 نوفمبر 2010 في القضية عدد 1660 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده المتمثل نشاطه في بيع الملابس الجاهزة بالتفصيل خضع إلى مراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم

08.10.15  
/02

على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2005 إلى 31 ديسمبر 2006 نتج عنها قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2009/107 الصادر بتاريخ 3 فيفري 2009 القاضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 68.833,998 دينار أصلا وخطايا، فاعترض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 16 جوان 2009 تحت عدد 3500 يقضي "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/107 الصادر بتاريخ 3 فيفري 2009"، فاستأنفه أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 28 أكتوبر 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة، وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده استنادا إلى ما يلي:

1 - مخالفة أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد استندت في قضائها بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف إلى أن المعقب ضده قد أدلى بما يفيد وجود مدخرات ذات مصدر أجنبي بقيمة 130.511,494 دينار تبرر نمو ثروته وأن عبء إثبات قيامه بشراءات أخرى يبقى محمولا على الإدارة ضرورة أنه لا يمكن تحميل المعني بالأمر إثبات أمر سلبي، والحال أنه ولئن قدم المعقب ضده كشفا بنكيا صادرا عن بنك تونس العربي الدولي يثبت أن بحوزته مبلغ 130.511,494 دينار فإن ذلك لا يعني تبريره عملية اقتناء العقار وتحديد مبلغ نمو الثروة البالغ 79.105,892 دينار لأن الكشف البنكي المذكور تضمن ما يفيد بأن للمعني بالأمر رصيда قيمته 130.511,494 دينار بعنوان سنة 2001 ولم يتضمن أي إشارة إلى مآل ذلك الرصيد في الفترة اللاحقة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2005 تاريخ اقتناء العقار وأنه لم يقع استعمالها في اقتناءات أخرى، كما أن المعقب ضده لم يرفق مبرراته بما يفيد تخصيص جزء من مبلغ تلك المدخرات لاستكمال ثمن الشراء بعد أن موّل جزءا منه بواسطة المداخل المتأتية من نشاطه في حدود 5000,000 دينار وجزءا آخر بقرض بنكي قيمته 175.000,000 دينار. وتبعاً لذلك فإنه لا يجوز لمحكمة الاستئناف اعتبار أن مجرد

تقديم المطالب بالأداء ما يفيد أن له مدخرات تعود لفترة سابقة لسنة تحقيق نمو الثروة، يكفي لوحده لتبرئة ذمته وإعفاؤه من دفع الضريبة في غياب إثبات المطالب بالأداء أن مدخرات تلك الفترة البعيدة نسبياً وقع سحبها قصد تمويل عملية الإقتناء، بما يستنتج منه أن دفع المعقب ضده المتعلق باستعمال رصيده من المدخرات الذي يعود لسنة 2001 كان للتمويه وحجب الرؤية عن مداخل وأرباح مخفية خاصة وأنه لم يقدم أي تبرير يفيد تخصيص ولو جزء ضئيل من تلك المدخرات لتمويل عملية الإقتناء وهو ما جعل محكمة الحكم المنتقد تجيد عن جوهر الموضوع المتمثل في مسألة تخصيص كل المدخرات أو جزء منها للمساهمة في تمويل عملية اقتناء العقار واكتفائها بإقرار وجود تلك المدخرات بالحساب البنكي للمعقب ضده معتبرة أن تلك الأرصدة ولئن كانت متأية من فترة سابقة لسنة تحقيق نمو الثروة فإن مجرد وجودها لوحده يبررها ويعفي صاحبها من دفع الضريبة المستوجبة. كما أضافت المعقبة أن محكمة الحكم تكون بقضائها على هذا النحو قد تنكرت للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي لأنها لم تبذل أدنى جهد للتثبت من أن رصيد المعقب ضده لسنة 2001 هو الذي وقع استعماله لتمويل باقي ثمن شراء العقار سنة 2005، كما أن ما قامت به يعدّ من قبيل تكوين الحجج للمطالب بالأداء لتمكينه من الإنتفاع بالإعفاء أو الحط من الأداء الموظف عليه بما يجعل قرارها يتعارض مع ما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية من أن قيام الهيئات الحكومية بتعديل أسس التوظيف المعتمدة من قبل الإدارة دون أن يثبت المطالب بالأداء الشطط فيما وظف عليه، فيه خرق للقانون.

2 - ضعف التعليل ذلك أن محكمة الحكم المنتقد عللت موقفها بأن المعقب ضده قد أدلى بما يفيد وجود مدخرات ذات مصدر أجنبي تبرر نمو ثروته وأن عبء إثبات قيامه بشراءات أخرى يبقى محمولا على الإدارة ضرورة أنه لا يمكن تحميل المعني بالأمر إثبات أمر سلبي، وتكون بذلك قد حادت عن الصواب ولم تفلح في تعليل موقفها ضرورة أن وجود أرصدة ولو كانت هامة في الحساب البنكي للمعقب ضده لا يبرر مساهمتها في تمويل عملية الإقتناء ولا يبرر بالتالي نمو الثروة، ذلك أن المسألة تتعلق بالأساس بمدى ثبوت تخصيص تلك المبالغ من عدمه لتمويل الإقتناء وتتعدى وجودها المادي وكان على محكمة الحكم المنتقد التحقق من وجود تلك العلاقة السببية ووقوع التخصيص الفعلي لتلك الأرصدة أو لجزء منها لتمويل عملية الإقتناء وهو ما لم يتوصل المعقب ضده إلى إثباته بما يستنتج منه أن المعني بالأمر عمل على تمويل نمو ثروته في سنة

2005 بمداخل لم يخضعها للأداء. كما أن ما عللت به المحكمة موقفها من أن المعقب ضده لا يمكن تحميله إثبات أمر سلبي لا يستقيم واقعا وقانونا ضرورة أن مصالح الجباية اعتبرت مبلغ نمو الثروة المقدر بـ 79.105،892 دينار غير مبرر وأن مجرد تقديم المعقب ضده الكشف البنكي لرصيده لا يعفيه من إثبات تخصيص ذلك الرصيد أو جزء منه لتبرير نمو ثروته وأنه في غياب تقديمه لما يفيد تمويل اقتناؤه للعقار بالمبالغ المودعة فقد كان لزاما عليه لتبرئة ذمته إقامة الدليل المادي أو القانوني على أنه خصص تلك المبالغ المودعة لتمويل مشتريات أخرى طيلة الفترة المتراوحة بين 2001 و2005 باعتبار وأن مسألة إثبات نمو الثروة تخص المطالب بالأداء ومصالح الجباية على حد سواء لضمان حسن توظيف الضريبة وبالتالي فهي لا تعيق البتة حرية المطالبين بالأداء في تأدية معاملاتهم كما لا تحملهم واجب إثبات أمر سلبي، كما أنه إعمالا للمبدأ القانوني القائل بأن إثبات الإلتزام على القائم به فإن الإدارة قدمت ما يفيد تحقيق المعقب ضده نمو ثروة غير مبرر وكان على المعني بالأمر إثبات العكس وعدم الإكتفاء بالنزاع السلبي نظرا لكون الفصل 421 من مجلة الإلتزامات والعقود نص على أنه "إذا أثبت المدعي وجود الإلتزام كانت البينة على من يدعي انقضاءه أو عدم لزومه له".

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من قبل نائب المعقب ضده بتاريخ 30 جانفي 2012 في الرد على مستندات التعقيب والمتضمن ما يلي :

1 - بخصوص المطعن الأول وخلافا لما تمسكت به المعقبة فإن محكمة الحكم المنتقد أحسنت تطبيق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وجاء قضاءها مسائرا لما استقر عليه فقه القضاء، ذلك أن إثبات ساقية استعمال المدخرات المالية في مشتريات أخرى محمول بداهة على الإدارة التي تتوفر لديها جميع المعلومات حول كافة المشتريات العقارية بالبلاد التونسية، وطالما عجزت مصالح الجباية عن إثبات ذلك فليس من القانون تحميل المعقب ضده وزر ذلك العجز ومطالبته بحجة سلبية حول عدم استعماله للمدخرات في مآرب أخرى. وبخصوص ما تعيبه المعقبة على محكمة الحكم المنتقد من عدم بذلها أدنى جهد للتثبت في مدى استعمال المدخرات في تمويل عملية اقتناء العقار فإن فقه القضاء دأب على رفض مسألة تقصي أثر المدخرات لأن ذلك يعني وجوب تجميدها بالحسابات البنكية والحد من حرية استعمالها كلا أو بعضا وتبعاً لذلك فإن ما

تمسكت به المعقبة مخالف لحرية التصرف بالمدخرات المالية ويحتم على المطالب بالأداء إبقاء مدخراته جامدة إلى غاية اقتناء عقارات وهو ما لا يستساغ من الناحيتين القانونية والإقتصادية.

2 - بخصوص المطعن الثاني فإن المعقبة كررت بسط مفهومها السابق لمسألتي التخصيص والإثبات السلبي لعدم استعمال المدخرات في شرايات أخرى وقد أجابت محكمة الإستئناف على هذه المسألة مؤكدة بأن حرية المواطن مطلقة في إبقاء مدخراته بحسابات بنكية أو بحوزته بما يجعل موقف المعقبة مخالفا للحرية الأساسية، كما بينت المحكمة بخصوص الإثبات السلبي أنه لا يجوز مطالبة المعقب ضده بحجة سلبية لأن ذلك يتعارض مع المبادئ القانونية العامة ومع فقه القضاء وجاء قرارها تبعا لذلك معطلا تعليلا مستساغا.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 30 جوان 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد م اله الو في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وبلغ الإستدعاء إلى الإدارة المعقبة ولم يحضر من يمثلها، وحضر الأستاذ الط بن ج وتمسك برده على مذكرة التعقيب.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 14 جويلية

2014.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

- من جهة الشكل :

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

### من جهة الأصل :

- عن المطعنين معا لوحدّة القول فيهما :

حيث تنعى المعقبة على الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وضعف التعليل بمقولة أن محكمة الإستئناف استندت في قضائها بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف الإجباري إلى أن المعقب ضده قد أدلى بما يفيد وجود مدخرات ذات مصدر أجنبي بقيمة 130.511,494 دينار تبرر نمو ثروته وأن عبء إثبات قيامه بشراءات أخرى يبقى محمولا على الإدارة ضرورة أنه لا يمكن تحميل المعني بالأمر إثبات أمر سلبي، والحال أن المسألة تتعلق بالأساس بمدى ثبوت تخصيص تلك المبالغ من عدمه لتمويل الإقتناء وتتعدى وجودها المادي وكان على محكمة الحكم المنتقد التحقق من وجود تلك العلاقة السببية ووقوع التخصيص الفعلي لتلك الأرصدة أو لجزء منها لتمويل عملية الإقتناء وهو ما لم يتوصل المعقب ضده إلى إثباته بما يستنتج منه أن المعني بالأمر عمل على تمويل نمو ثروته في سنة 2005 بمداخيل لم يخضعها للأداء. كما أضافت المعقبة أنه ولئن قدم المعقب ضده كشفا بنكيا صادرا عن بنك تونس العربي الدولي يثبت أن بحوزته مبلغ 130.511,494 دينار خلال سنة 2001 فإن ذلك لا يعني تبريره عملية اقتناء العقار وبالتحديد نمو ثروته البالغ 79.105,892 دينار لأن الكشف البنكي المذكور لم يتضمن أي إشارة إلى مآل ذلك الرصيد في الفترة اللاحقة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2005 تاريخ اقتناء العقار ولا شيء يثبت أنه لم يقع استعمالها في اقتناءات أخرى، وتبعاً لذلك فإنه لا يجوز لمحكمة الإستئناف اعتبار أن مجرد تقديم المطالب بالأداء ما يفيد أن له مدخرات تعود لفترة سابقة لسنة تحقيق نمو الثروة، يكفي لوحده لتبرئة ذمته وإعفاؤه من دفع الضريبة في غياب إثبات المطالب بالأداء أن مدخرات تلك الفترة البعيدة نسبياً وقع سحبها قصد تمويل عملية الإقتناء، وتكون المحكمة بقضائها على هذا النحو قد تنكرت للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي لأنها لم تبذل أدنى جهد للتثبت من أن رصيد المعقب ضده لسنة 2001 هو الذي وقع استعماله لتمويل باقي ثمن شراء العقار سنة 2005، كما أن ما قامت به يعدّ من قبيل تكوين الحجج للمطالب بالأداء لتمكينه من الإنتفاع بالإعفاء أو الحط من الأداء الموظف عليه بما أورث حكمها

ضعفا في التعليل يجعل قرارها يتعارض مع ما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية من أن قيام الهيئات الحكومية بتعديل أسس التوظيف المعتمدة من قبل الإدارة دون أن يثبت المطالب بالأداء الشطط فيما وظف عليه، فيه خرق للقانون.

وحيث ينص الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أن "تتم المراجعة الأولية للتصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجباية على أساس العناصر التي تضمنتها وكل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة. ولا تخضع المراجعة الأولية للإعلام المسبق ولا تحول دون القيام بالمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية.

وحيث دأب عمل هذه المحكمة على اعتبار أن عبارة "كل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة" الواردة بالفصل 37 سالف الذكر لا تقتصر على مختلف التصاريح والوثائق التي أودعها المطالب بالأداء لدى مصالح الجباية بل تتعدها لتشمل كل المعلومات التي ترد على الإدارة في نطاق تولي الخاضعين للأداء القيام بواجباتهم الجبائية أو بمناسبة تسجيل مختلف العقود والكتابات والوثائق وفقا لأحكام مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي أو الإرشادات التي يتعين على مصالح الدولة والجماعات المحلية والمنشآت العمومية والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها توجيهها آليا إلى الإدارة والمتعلقة بصفقات البناء والصيانة والتزويد والخدمات وغيرها من الصفقات التي تبرمها تلك الجهات مع الغير وذلك طبقا لأحكام الفقرة 2 من الفصل 16 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث يستنتج مما تقدم أنه في صورة ما إذا أفضت المراجعة الأولية إلى اكتشاف مداخل غير مصرح بها يتم تصحيح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج تلك المداخل المخفية ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى اتباع إجراءات المراقبة المعمقة.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن مصالح الجباية لما أجرت مراجعة أولية للتصاريح الجبائية التي اكتتبتها المعقب ضده تبين لها أن هذا الأخير صرح بعنوان سنة 2005 بمداخل قدرها 5.534،108 دينار والحال أنه قام في نفس السنة باقتناء عقار بمبلغ قدره 250.000،000 دينار وذلك بمقتضى عقد شراء مسجل تحت عدد 05103334 بتاريخ 20 سبتمبر 2009 بالقباضة

المالية حي التضامن دوار هيشر، وتبعاً لذلك أعادت تقييم مداخل المعني بالأمر باستعمال طريقة التقييم التقديري للدخل حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة المنصوص عليه بالفصل 43 من مجلة الضريبة وذلك بأن قدرت قيمة النفقات المبذولة بـ 259.640,000 دينار استناداً إلى قيمة اقتناء العقار ومصاريف تسجيله ومصاريف المعيشة و قدرت قيمة الموارد بـ 180.534,108 دينار مفصلة كما يلي : مبلغ 175.000,000 دينار مأتاه قرض بنكي يضاف إليه مبلغ 5.534,108 دينار يمثل المداخل المصرح بها، وهو ما يؤدي إلى بروز فائض موارد بقيمة 79.105,892 دينار اعتبرت الإدارة نمو ثروة غير مبرر وتولت تبعاً لذلك إدماجه في الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

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 محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استناداً إلى جميع القرائن القانونية والفعلية وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالأداء الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على صحة موارد.

وحيث جرى عمل هذه المحكمة على اعتبار أن توزيع نمو الثروة على عدد من السنوات مرتبط بما يقدمه المطالب بالأداء من إثباتات تبرر مصادر نمو ثروته وإمكانية توزيعها على تلك السنوات.

وحيث يتضح بالرجوع إلى القرار المنتقد أن المحكمة المصدرة له لما قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء استندت في ذلك إلى الوثيقة المدلى بها من المعقب ضده لتبرير نمو ثروته والمتمثلة في نسخة من كشف لحسابه البنكي المفتوح لدى

بنك تونس العربي الدولي تثبت امتلاكه لمبلغ 130.511,494 دينار في نهاية سنة 2001 تاريخ إقامته بالخارج، وانتهت إلى اعتبار أن المعقب ضده نجح في تبرير نمو ثروته بالمدخرات التي كونها زمن إقامته بالخارج ويكون بالتالي قد أقام الدليل على صحة موارده.

وحيث أنه من المسلم به فقها وقضاء أن فحص حجج الخصوم وتقدير قوة حجيتها هو من الأمور الواقعية الموكولة لإجتهد محكمة الموضوع التي لها سلطة تقديرية كاملة في تقدير الحجج والوثائق المبسوطه أمامها وفي مدى اعتمادها أو الإعراض عنها، وأنه لا رقابة عليها في ذلك من قبل قاضي التعقيب إلا بقدر ما يشوب حكمها من خطأ فادح في التقدير أو ضعف في التعليل، وهو ما لم يتوفر في قضية الحال.

وحيث خلافا لما تمسكت به المعقبة من ضعف التعليل وتنكر المحكمة لدورها الإستقصائي في مادة النزاع الجبائي، فإن محكمة الحكم المنتقد عللت موقفها بأن ما تمسكت به الإدارة من ضرورة مطالبة المعقب ضده بإثبات أنه لم يستعمل تلك المدخرات في تمويل اقتناءات أخرى وأنه خصصها كليا أو جزئيا لتمويل شراء العقار في سنة 2005، في غير طريقه، باعتبار وأن تخصيص المعقب ضده تلك المدخرات لتمويل شراءات أخرى هو أمر يحمل إثباته على الإدارة ضرورة أنه لا يمكن تحميل المطالب بالأداء إثبات أمر سلبي.

وحيث طالما ثبت من أوراق الملف أن الإدارة لم تتوصل إلى إثبات قيام المعقب ضده بشراءات أخرى خاصة وأن الأمر يتعلق بمراجعة جبائية أولية بما لا يخول لها استعمال آليات المراجعة المعمقة مثل الإستقصاءات والإلتجاء إلى البحث في عناصر الذمة المالية للمعقب ضده، فإنه لا يجوز لها واقعا وقانونا قلب عبء إثبات القيام بشراءات أخرى بجعله محمولا على المعقب ضده، الأمر الذي يكون معه قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بإقرار الحكم الابتدائي سليم المبنى والتأسيس واقعا وقانونا، واتجه تبعا لذلك رفض هذين المطعنين كرفض الطعن برمته.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

- أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

