



قرار تعقيبي

القضيتان عدد: 310411 و310431

باسم الشعب التونسي

تاريخ القرار: 10 ماي 2010

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:



من جهة،

نائبه الأستاذ

والمعقب ضده: ر ب عنوانه

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 10 جوان 2009 المسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 310411 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة المدنية الثانية بمحكمة الاستئناف بسوسة في القضية عدد 684 بتاريخ 3 مارس 2009 والقاضي "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بتأييد الحكم الابتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من مبلغ الأداء المستوجب أصلا وخطايا إلى خمسة آلاف وسبعمائة واثنين من الدينانير ومليم 018-ات (5.702,018د) وحمل المصاريف القانونية على المستأنف وإعفاءه من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليه".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده استهدف بصفته صاحب قاعة حلاقة إلى مراجعة أوليّة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية والتجارية أو المهنية لفائدة الجماعات المحلية بعنوان سنة 2001 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 5 ديسمبر 2005 تحت عدد 2005/1388 يقضي بمطالبته بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية مقداره 27.502,462 دينارا أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بسوسة التي أصدرت حكما بتاريخ 9 نوفمبر 2006 تحت عدد 676 يقضي "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية

على المعترض" وهو الحكم الذي استأنفه المطالب بالضريبة أمام محكمة الاستئناف بسوسة التي تعهّدت بملف القضية وأصدرت فيها حكماً المبين منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الاطلاع على المذكرة المقدمة في شرح أسباب الطعن المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 10 جوان 2009 والرامية إلى نقض الحكم الاستئنافي المطعون فيه مع الإحالة إلى محكمة الاستئناف المختصة لإعادة النظر بتركيبة مغايرة وحمل المصاريف القانونية على المطالب بالأداء بالاستناد إلى ما يلي:

أولاً: خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات، بمقولة أن قرار التوظيف الإجباري للأداء استند إلى قرينة فعلية وقانونية تمثلت في الدخل الأدنى المتأتي من الشراء الغير مدعم بحجج ومقداره 60.475,051 ديناراً من جملة ثمن شراء عقار بقيمة 122.500,000 ديناراً بموجب عقد مؤرخ في 7 سبتمبر 2001 وقد ثبت للإدارة الجبائية وجود تباين بين ما هو مصرّح به تلقائياً بعنوان سنة 2001 ونمو الثروة المتمثل في اقتناء عقار خلال نفس الفترة وأن قضاء محكمة الاستئناف المطعون في حكمها بتوزيع نمو الثروة على السنوات السابقة لسنة التقيوت التي لم يشملها التقادم يتعارض مع أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة الذي وضع قرينة مفادها أن نمو الثروة غير المبرر في سنة ما يعدّ دخلاً مجهول المصدر ويخضع للضريبة بعنوان تلك السنة ولم ينصّ الفصل المذكور على إمكانية توزيع وقسمة نمو الثروة غير المبرر في سنة ما جزافاً على تلك السنة والسنوات السابقة وفي كلّ الأحوال يبقى المعقب ضده مطالب ببيان مصادر تمويل نمو ثروته وطالما لم يثبت أن ثمن شراء العقار متأتي من السنوات السابقة أو ما يفيد ادخاره أو امتلاكه مبالغ مالية مكنّته من تمويل عملية الشراء، فإن ثمن شراء العقار يعدّ مداخل غير مصرّح بها بعنوان السنة التي تمّ خلالها تحقيق النمو عملاً بمبدأ سنوية الأداء المنصوص عليه بالفصل 2 من مجلة الضريبة.

ثانياً: خرق أحكام الفصلين 68 و 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنه على الرغم من عدم تقديم المطالب بالأداء أي وثائق أو سندات قانونية وفي غياب أي معطى حول المداخل المحققة خلال السنوات السابقة للسنة المعنية بالمراجعة أو حول موارد أخرى انجرت للمطالب بالأداء بأي وجه ما قضت محكمة الاستئناف جزافاً بقسمة نمو الثروة الغير مدعم على السنوات السابقة لسنة التوظيف وحددتها من تلقاء نفسها.

ثالثاً: ضعف وسوء التعليل، بمقولة أن المذكرة عدد 1836 الصادرة بتاريخ 19 فيفري 2003 التي استندت إليها محكمة الحكم المنتقد لتوزيع نمو الثروة ذات صبغة داخلية وتتعلق بملفات معينة وتنصّ على توزيع المبالغ على السنوات السابقة لعملية التقيوت في حدود السنوات المعنية بالمراجعة والتي لم يشملها التقادم وهي غير صورة الحال حيث تعلقت المراجعة بسنة واحدة وقد تمسكت الإدارة بأن السنوات السابقة لسنة 2001 شملها التقادم ولا يمكن توزيع نمو الثروة بعنوانها وبأن أعمال الخبير كانت في غير طريقها ومخالفة لنص المأمورية غير أن محكمة الحكم المنتقد لم تناقش هذه الدفوع ولم تردّ عليها.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقب ضده المذكور أعلاه بتاريخ 18 جوان 2009 والمرسم بكتابة هذه المحكمة تحت عدد 310431 طعنا في نفس الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بسوسة في القضية عدد 684 بتاريخ 3 مارس 2009 المبين منطوقه بالطالع.

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن المدلى بها من الأستاذ حسن بن عامر بتاريخ 14 أوت 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة لتعيد النظر فيها بهيئة أخرى وذلك بالاستناد أساسا إلى ما يلي:

أولاً: خرق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات ومبدأ إلزامية المذكرات الإدارية للإدارة ومبدأ المساواة بين المطالبين بالأداء أمام الواجب الجبائي، بمقولة أن قرار التوظيف الإجباري تأسس على قرينة نمو الثروة الغير مبرر بشرائه خلال سنة 2001 عقارا بثمن مقداره 122.500,000 ديناراً واعتبار مبلغه الصافي من مقدار قرض قدره 60.000,000 ديناراً نمو ثروة غير مبرر بحجج ومموّلاً بالتالي بمدخيل صافية محققة فعليا وغير مصرّح بها وقد دحض المعقب أسس التوظيف وقدم مؤيدات تعلقت بدرجة أولى بالافتراض العائلي وبدرجة ثانية بمبدأ تقسيم نمو الثروة على السنوات السابقة لسنة الاقتناء وبدرجة ثالثة بمبدأ اعتبار نمو الثروة الغير مبرر نقصا في الدخل الصافي وفي رقم المعاملات وقد أدنت محكمة الحكم المنتقد بإجراء اختبار لضبط مبلغ الأداء المستوجب بعد قسمة مقدار نمو الثروة غير مبرر بين سنة تحقيقه والسنوات السابقة غير المشمولة بالتقادم وتبنى الخبير المنتدب تمشي الإدارة في ضبط مقدار النقص في رقم المعاملات، الأمر الذي أدى إلى تضخيم مقدار رقم المعاملات المعدل وإخراج المعقب بصفة غير قانونية من سقف النظام التقديري وبتبنيها نتيجة الاختبار تكون محكمة الإستئناف قد خرقت أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ومبدأ إلزامية المذكرات الإدارية كخرقها مبدأ المساواة بين المطالبين بالأداء أمام الواجب الجبائي.

ثانياً: خرق أحكام الفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أن المطالب بالأداء تمسك أمام محكمة الإستئناف وضمن تعليقه على نتيجة الاختبار بتطبيق النظام التقديري العادي مبينا أنه بإضافة مقدار نمو الثروة غير المبرر بحجج إلى رقم المعاملات المصرّح به تلقائيا النتيجة لا تتجاوز سقف النظام التقديري الأمر الذي كان يوجب احتساب الضريبة المستوجبة وفق سلم النظام التقديري كما تمسك بعدم شرعية الطريقة المتبعة في تصفية الضريبة على الدخل لمخالفتها موجبات النظام الضريبي الخاضع له وقد عرضت محكمة الحكم المنتقد عن هذين الدفعين الجوهريين متبنيّة بصفة غير مباشرة موقفا مخالفا لأحكام الفصل 44 من مجلة الضريبة.

ثالثاً: فقدان التعليل، بمقولة أن المعقب تمسك أمام محكمة الحكم المنتقد بشطط التوظيف ومخالفته أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة وللغة الإداري وذلك على مستوى طريقة تحديد الربح الصافي المعدل ورغم جدية هذا المطعن وتأثيره المباشر على قاعدة الأداء على القيمة المضافة وعلى مبلغه عرضت محكمة الحكم المنتقد عنه بصفة كلية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وعلى القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.
وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية في القضية عدد 310411 لجلسة المرافعة المعينة ليوم 26 أبريل 2010 والتي تمّ فيها الإستماع إلى المستشار المقرر السيد *في تلاوة ملخص* من تقريره الكتابي وبها حضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدّمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب ولم يحضر من ينوب عن المعقب ضده وكان قد أعلم بموعد انعقاد هذه الجلسة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية في القضية عدد 310431 لجلسة المرافعة المعينة ليوم 26 أبريل 2010 والتي تمّ فيها الإستماع إلى المستشار المقرر السيد *في تلاوة ملخص* من تقريره الكتابي ولم يحضر الأستاذ حسن بن عامر وبلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدّمته هذه الأخيرة من ردّ.

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضيتين للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 10 ماي 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

بخصوص ضمّ القضية عدد 310431 إلى القضية عدد 310411:

حيث تقدّمت الإدارة العامة للأداءات بمطلب تعقيب مؤرّخ في 10 جوان 2009 رسّم تحت عدد 310411 يرمي إلى الطعن في الحكم الصادر عن الدائرة المدنية الثانية بمحكمة الإستئناف بسوسة في القضية عدد 684 بتاريخ 3 مارس 2009.

وحيث تقدّم الأستاذ حسن بن عامر نيابة عن المطالب بالضريبة بمطلب تعقيب مؤرّخ في 18 جوان 2009 رسّم تحت عدد 310431 طعنا في ذات الحكم الإستئنافي.

وحيث ترى المحكمة ضمّانا لحسن سير القضاء ضمّ القضية عدد 310431 إلى القضية عدد 310411 لاتحادهما في الأطراف والموضوع والسبب والقضاء فيهما بقرار واحد.

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطالبا التعقيب في القضيتين في الأجال القانونية ممن لهما الصفة والمصلحة واستوفيا جميع مقومات صحتهما الشكلية مما يجعلهما حريين بالقبول شكلا.

عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصلين 43 و 44 من مجلة الضريبة و الفصلين 68 و 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ومبدأ الزامية المذكرات الإدارية ومبدأ المساواة بين المطالبين بالأداء أمام الواجب الجبائي لاتحاد القول فيها:

حيث تعيب الإدارة على محكمة الإستئناف المطعون في حكمها توزيع نمو الثروة جزافا ومن تلقاء نفسها على السنوات السابقة لسنة التفويت التي لم يشملها التقادم والحال أن نمو الثروة غير المبرر في سنة ما يعدّ دخلا مجهول المصدر ويخضع للضريبة بعنوان تلك السنة وطالما لم يثبت المعقب ضده أن ثمن شراء العقار متأت من السنوات السابقة أو ما يفيد ادّخاره أو امتلاكه مبالغ مالية مكنته من تمويل عملية الشراء، فإن ثمن شراء العقار يعدّ مداخل غير مصرح بها بعنوان السنة التي تمّ خلالها تحقيق نمو الثروة عملا بمبدأ سنوية الأداء.

وحيث يقتضي الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أن : "يطبق التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة. وتستعمل هذه الطريقة عندما يفوق 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 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 لئن لا تغطّي الحجج التي قدّمها المعقب ضده قيمة شراء العقار المقدرة بـ 122.500.000 دينار فإن ذلك لا يبرر توظيف الأداء عليه على النحو الذي جاء بقرار التوظيف الاجباري ضرورة أن الطريقة المعتمدة والقائمة على اعتبار مبلغ للشراء العقاري الحاصل سنة 2001 كقاعدة للضريبة بعنوان نفس تلك السنة لا تستقيم واقعا وقانونا وكان من المتعين تقسيم تلك الأرباح على السنوات السابقة لسنة التوظيف تطبيقا لما استقرّ عليه الفقه الإداري وفقه القضاء استجابة لارادة المشرّع في تركيز مبدأ العدالة الجبائية.

وحيث يتبين تبعا لما تقدم أن قضاء محكمة الإستئناف على النحو المذكور بالحكم المنتقد لا يشكل خرقا للفصلين 43 و 65 المشار إليهما، ضرورة أن مبلغ شراء العقار الذي اعتمده الإدارة كسند لتعديل تصاريح المطالب بالأداء وتصحيحها لا يمكن أن يكون قد تحقق في ظرف سنة واحدة باعتبار أن مصادر شراء العقارات تكون عادة نتيجة عمل سنوات متتالية.

وحيث يعيب نائب المطالب بالأداء على محكمة الحكم المطعون فيه تبني نتيجة الإختبار مع أنّ الخبير اعتمد تمشي الإدارة في ضبط مقدار النقص في رقم المعاملات وأعرض عن المؤيّدات المقدّمة من المطالب بالضريبة والتمثّلة في الاقتراض العائلي وتقسيم نموّ الثروة على السنوات السابقة لسنة الاقتناء ممّا أدى إلى تضخيم مقدار رقم المعاملات المعدّل وإخراج المطالب بالأداء بصفة غير قانونية من سقف النظام التقديري.

وحيث تنصّ أحكام الفصل 44 سند الطعن في الفقرة الرابعة منه ما يلي: "...يخضع صغار المستغلين الذين يحققون مداخيلًا في صنف الأرباح الصناعية والتجارية إلى نظام تقديري عندما يتعلق الأمر بمؤسسات:

- فردية ذات منشأة واحدة ونشاط واحد.
- غير موردة وغير مصدرة.
- غير منتفعة بأجور وساطة.
- غير متعاطية لتجارة الجملة وغير مصنعة لمنتجات تستعمل فيها مواد كحولية.
- لا تملك أكثر من عربة للنقل العمومي للأشخاص أو لنقل البضائع على أن لا تتجاوز حملتها النافعة ثلاث أطنان ونصف.

- لا يتجاوز رقم معاملاتها 30.000 دينار.

- ولم يقع إخضاعها للنظام الحقيقي للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إثر عملية مراقبة جبائية.
- ولا يحقق أصحابها أصنافًا أخرى من المداخيل من غير مداخيل الأوراق المالية ورؤوس الأموال المنقولة.

وحيث طالما كان إخضاع المعقّب ضدّه للنظام الحقيقي للضريبة نتيجة لإستهدافه لمراقبة الجبائية فإنّ القرار المطعون فيه يغدو غير مشوب بخرق أحكام الفصل 44 من مجلّة الضريبة.

وحيث قدّرت محكمة الإستئناف مؤيّدات المعقّب من شهادات ووصولات بنكيّة وقررت تكليف خبير يتولّى إعادة احتساب الأداء المستوجب بعد سحب ثمن الشراء على السنوات السابقة لعملية التفويت والتي لم يشملها التقادم وقد اعتمدت المحكمة نتيجة الإختبار وقضت على أساسه بالحطّ من الأداء المستوجب أصلاً وخطايا إلى 5.702,018 دينار.

وحيث تأسيسا على سبق بيانه وعملا بما استقرّ عليه فقه قضاء هذه المحكمة من أنّ محكمة الأصل تملك كامل الصلاحيات لتقييم الحجج والمؤيّدات لتصل إلى النتيجة التي يقتضيها اجتهادها بشرط تعليل موقفها وأنّ رقابة قاضي التعقيب لا تمتدّ إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع في تقديره للحجج المقدّمة من الأطراف، تكون هذه المطاعن حريّة بالرفض.

عن المطعنين المتعلقين بضعف وفقدان التعليل:

حيث تعيب الإدارة على محكمة الحكم المطعون فيه إهمال الردّ على دفعها المتعلق بأنّ السنوات السابقة لسنة 2001 شملها التقادم ولا يمكن توزيع نمو الثروة بعنوانها وبأنّ أعمال الخبير لم تكن في طريقها، فيما يعيب نائب المطالب بالأداء عليها إهمال الردّ على دفع منوّبه الجديّة المتعلّقة بشطط طريقة التوظيف ومخالفتها أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة وللفقه الإداري.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ المحكمة المصدرة له بيّنت موقفها من المؤيّدات المظرووفة بملف القضية وأذنت بإجراء اختبار لإعادة احتساب الأداء المستوجب بعد سحب ثمن الشراء على السنوات السابقة لعملية التفويت والتي لم يشملها التقادم ثمّ تبنت نتيجة الإختبار واعتبرته مؤسسا واقعا وقانونا.

وحيث طالما رأت محكمة الحكم المنتقد الاقتصار على تقسيم ثمن شراء العقار على السنوات السابقة وتبنت أعمال الخبير المأذون له كاملة وضمّنتها صلب حيثيات حكمها، فإنّ حكمها يكون معللا تعليلا كافيا ومستساغا من الوجهة القانونية ومستجيبا لشروط التعليل القانوني مثلما يشترطه فقه قضاء هذه المحكمة والذي يتملّ في بيان محكمة الموضوع للأسانيد القانونيّة والواقعيّة للموقف الذي انتهت إليه وهو ما قامت به محكمة الحكم المنتقد، ممّا يتعيّن معه رفض المطعنين المائلين لتجردهما.

ولمذه الأسباب:**قررت المحكمة:**

أولاً: ضمّ القضية عدد 310431 إلى القضية عدد 310411 والقضاء فيهما بقرار واحد.

ثانياً: قبول مطلبى التعقيب شكلا ورفضهما أصلا.

ثالثاً: حمل المصاريف القانونية أنصافا على الطرفين.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإداريّة برئاسة السيّد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيّد س ع والسيّد م ع

وتلى علنا جلسة يوم 10 ماي 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيّد سماع الماجري.

المقرر



الز

7

الرئيس

الحبيب جاء بالله

القاضي العام المحكمة الإدارية
ابراهيم جباري