



قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

القضية عدد: 311171

تاريخ القرار: 6 ماي 2019

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة
في شخص ممثلها القانوني مقرها بشارع
عدد ، تونس،
تونس.

من جهة،

والمعقّب ضده:
الكائن مقره بسوق الصوف عدد
ر، تونس نائبه الأستاذ
مكتب - الطابق الثاني نّج - ، تونس،
الكائن مكتبه بعمارة

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 28
أفريل 2010 تحت عدد 311171 طعنا الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد
78091 بتاريخ 25 نوفمبر 2009 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي
والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالخط من المبالغ المطالبة بها إلى ما
قدره ثلاثة آلاف ومائة وتسعين دينارا ومليمات 543 (3.170,543د) لقاء أصل الأداء ومبلغ
1.676,753 دينارا عن خطايا التأخير وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضده.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضده خضع بموجب نشاطه كتاجر
مصوغ، إلى مراقبة جبائية معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على
القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأقساط الإحتياطية
شملت سنوات 2002 و2003 و2004 و2005 آلت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري عدد
2007/465 بتاريخ 5 نوفمبر 2007 تضمّن مطالبته بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية
قدره 10.803,609د أصلا وخطايا فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ
14 فيفري 2008 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد

2007/465 الصادر بتاريخ 5 نوفمبر 2007، فاستأنفته إدارة الجباية أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن المائل.

وبعد الاطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من المعقبة بتاريخ 10 ماي 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

1/ خرق أحكام الفقرة 2 من الفصل 43 من مجلة الضريبة كما تم تنقيحه بالفصل 59 من القانون عدد 85 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 بمقولة أن المشرع خوّل ضمن هذا الفصل للمطالب بالأداء إثبات نمو ثروته وذلك من خلال مداخيله للسنوات السابقة لسنة التوظيف حتى ولو كانت محققة خلال فترة شملها التقادم غير أن الأخذ بهذه التبريرات يستوجب أن تكون هذه المداخيل مصرح بها من قبل المطالب بالضريبة وخضعت لدفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق التقييم التقديري كما أنه على المطالب بالأداء إثبات أن هذه المداخيل خصصت للإقتناء موضوع نمو الثروة الخاضع للمراجعة ولم يثبت إستعمالها في اقتناءات أخرى. وفي قضية الحال فإن محكمة الحكم المطعون فيه حينما قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري إستنادا منها إلى إعتداد مبلغ التفويت في عقار بقيمة 70 ألف دينار في سنة 1997 كعنصر من عناصر تبرير نموّ ثروة المعقب ضده مخالف للفصل 43 من مجلة الضريبة ضرورة أن هذا الأخير إقتنى عقارا سنة 2005 بمبلغ قدره 120 ألف دينار ولتبرير عملية إقتنائه تمسك المطالب بالأداء بأنه باع عقارا سنة 1997 بمبلغ قدره 70 ألف دينار دون أن يصرح بذلك المبلغ ويدفع الأداء المستوجب في شأنه وبالتالي فإنّ قيام محكمة الإستئناف بتونس باعتماد ذلك المبلغ وإدراجه ضمن مصادر تمويل إقتناء العقار سنة 2005 رغم ثبوت عدم قيام المطالب بالأداء بالتصريح به يعدّ مخالفة للفصل 43 المذكور أعلاه.

2/ خرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ المشرع أوجب للإنتفاع بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة وتعديلها إقامة الدليل على الموارد الحقيقية للمطالب بالأداء أو صحة تصاريحه أو على الشطط في ما وظف عليه غير أنه في قضية الحال فإنّ المعقب ضده لم يثبت تخصيص مبلغ 70 ألف دينار المتأتية من بيعه لعقار سنة 1997 لتمويل إقتنائه لعقار سنة 2005 بثمان قدره 120 ألف دينار مما بالإدارة إلى إعتبار المبالغ التي خصصها المعني بالأمر لتمويل ممتلكاته مداخيل غير مصرح بها بعنوان سنة 2005 التي تم خلالها تحقيق نمو الثروة أو النفقات وبالتالي طالما أن شرط إثبات تمويل إقتناء العقار موضوع التوظيف غير متوفر في قضية الحال فإنه لا يمكن للمعني بالأمر الإنتفاع بالإعفاء من الضريبة المستوجبة عليه أو التخفيض منها.

3/ سوء التعليل بمقولة أن قضاء محكمة الإستئناف بتعديل قرار التوظيف وذلك بطرح مبلغ 70 ألف دينار من مبلغ نمو الثروة غير المبرر بعنوان سنة 2005 بالإستناد إلى ثبوت تولي المطالب بالأداء بيع عقار على ملكه قبل عملية الإقتناء الحالية أي الواقعة في سنة 2005 لم يكن تعليلا في طريقه بسبب عدم بيانها المستندات والمؤيدات التي قدمها المعني بالأمر والتي تفيد تخصيصه لمداخيل بيع العقار سنة 1997 لشراء العقار سنة 2005 أو أنه لم يسخرها في اقتناءات أخرى. كما أنّ المحكمة لم تبين السند الذي اعتمده في قبول مبلغ 70 ألف دينار لتبرير نمو ثروة المعقب ضده.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من قبل الأستاذ بوبكر بالثابت بتاريخ 3 نوفمبر 2010 والرامي إلى رفض التعقيب أصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية من جديد إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها بالاستناد بالخصوص إلى أن الإدارة لم تقم الدليل على أن المعقب ضده قام باقتناءات أخرى خلال الفترة التي شملها التقادم كما لم تثبت وجود مداخيل له غير مصرح بها مما يعني أن المعني بالأمر إستعمل مداخيله ومدخراته الجبائية في تمويل اقتناء العقار سنة 2005 وأن توجهها لقلب عبء الإثبات على المطالب بالأداء مخالف للقانون مضيفا أن الحكم المنتقد كان معللا تعليلا مستساغا. وطلب تسجيل تقديم تعقيب عرضي بالإستناد إلى أن الحكم المطعون فيه لم يكن منصفًا حينما استبعد التصاريح المضمنة بملف القضية وحرّم منوبه من الإنتفاع بمزايا تنقيح الفصل 43 من مجلة الضريبة على الدخل باعتبار أن منوبه مقيم بفرنسا منذ سنة 2003 وأنه ليس له أيّ نشاط بالبلاد التونسية وقد استقر الفقه الإداري على عدم انطباق هذا الفصل على غير المقيمين كما نصت اتفاقية عدم الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس وفرنسا في 28 ماي 1973 على أن إخضاع الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل تختص به الدولة التي يوجد بها مقر المطالب بالضريبة. كما أنّ العمل بقاعدة "عالمية الدخل" تفرض أن يتم إحتساب الدخل واستخلاصه من قبل الدولة التي يحقق فيها الدخل الجملي والتي هي فرنسا في قضية الحال. كما أنه وعلى فرض وجهة إخضاع المعقب ضده إلى الأداء في تونس فإن الحكم المطعون فيه خالف الفصل 43 من مجلة الضريبة حينما لم يأخذ بعين الإعتبار تصاريح منوبه بعنوان السنوات السابقة بما فيها السنوات التي شملها التقادم والحال أنّها تبين أن مدخراته كافية لوحدها لتبرير مصدر تمويل شراء العقار سنة 2005.

وبعد الإطلاع على بقية 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 القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 28 مارس 2019، وبما تمّ الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة في تلاوة ملخّص لتقريرها الكتابي وحضر ممثل الإدارة وتمسك بمطلب التعقيب و لم يحضر الأستاذ و بلغه الإستدعاء. و حجرت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 30 أفريل 2019 و بها و بعد المفاوضة القانونية قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة لجلسة يوم 6 ماي 2019، وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

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

من جهة الأصل:

عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفقرة 2 من الفصل 43 من مجلة الضريبة كما تم تنقيحه بالفصل 59 من القانون عدد 85 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 والفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وسوء التعليل لوحدة القول فيها:

حيث تعيب الإدارة على محكمة الحكم المطعون فيه تعديل قرار التوظيف الإجباري بالخط من المبالغ المطلوبة والحال أنّ المشرع خوّّل ضمن الفصل 43 من مجلة الضريبة للمطالب بالأداء إثبات نمو ثروته وذلك من خلال مداخيله للسنوات السابقة لسنة التوظيف حتى ولو كانت محققة خلال فترة شملها التقادم غير أن الأخذ بهذه التبريرات يستوجب أن تكون هذه المداخيل مُصرّح بها من قبل المطالب بالضريبة وخضعت لدفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعنوانها تطبيق التقييم التقديري، كما أنّه عليه إثبات أنّ هذه المداخيل خصّصت للإقتناء موضوع نمو الثروة الخاضع للمراجعة ولم يثبت إستعمالها في اقتناءات أخرى. وفي قضية الحال فإن محكمة الحكم المطعون فيه حينما قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري إستنادا منها إلى اعتماد مبلغ التفويت في عقار بقيمة 70 ألف دينار في سنة 1997 كعنصر من عناصر تبرير نموّ ثروة المعقب ضدّه مخالف للفصل 43 من مجلة الضريبة ضرورة أن هذا الأخير إقتنى عقارا سنة 2005 بمبلغ قدره 120 ألف دينار ولتبرير عملية إقتنائه تمسك المطالب بالأداء بأنه باع عقارا سنة 1997 بمبلغ قدره 70 ألف دينار دون أن يصرح بذلك المبلغ ويدفع الأداء المستوجب في شأنه وبالتالي فإنّ قيام محكمة الإستئناف بتونس باعتماد ذلك المبلغ وإدراجه ضمن مصادر تمويل إقتناء العقار سنة 2005 رغم ثبوت عدم قيام

المطالب بالأداء بالتصريح به يعدّ مخالفة للفصل 43 المذكور أعلاه فضلا عن أنّ إنتهاءها إلى تعديل المبالغ المستوجبة الأداء والحال أنّ المعقب ضده لم يتوفّق في إقامة الدليل على موارد الحقيقة ضرورة أنه لم يثبت تخصيص مبلغ 70 ألف دينار المتأتية من بيعه لعقار سنة 1997 لتمويل اقتنائه لعقار سنة 2005 بثمن قدره 120 ألف دينار، كما أنّ المحكمة قد أساءت تعليل حكمها لعدم بيانها المستندات والمؤيّدات التي قدمها المعني بالأمر والتي تفيد تخصيصه لمداخيل بيع العقار سنة 1997 لشراء العقار سنة 2005 أو أنّه لم يسخرها في اقتناءات أخرى. كما أنّها لم تبيّن السند الذي اعتمده في قبول مبلغ 70 ألف دينار لتبرير نمو ثروة المعقب ضده.

وحيث يقتضي 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 إلاّ إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

وحيث ينص الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّ التقييم التقديري يطبّق "حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة ما لم يقدّم 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".

وحيث أنه من المستقر عليه فقها وقضاء أنّه من الجائز إثبات الشطط في التوظيف بشتى الحجج والوسائل التي تستأثر محكمة الموضوع بتقدير حجيتها ولا رقابة عليها في ذلك من قاضي التعقيب إلاّ في حدود ما يشوبها من تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير وبشرط تعليل حكمها تعليلا سائغا.

وحيث أنّ الحجج المعتبرة لإثبات الشطط في الأداء الموظف هي التي تكون موثقة بما له أصل ثابت في الملف والتي تعكس تظافر القرائن المترابطة منطقا والمترابطة زمنا بما من شأنه الدلالة على تحقيق مصادر ثابتة للنفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو لنمو الثروة ودحض عناصر التوظيف.

وحيث يتّضح من أوراق الملف أنّه ثبت لمحكمة الحكم المطعون فيه أنّ تمويل شراء العقار بتاريخ 3 أكتوبر 2005 والكائن بمنطقة خير الدين بالعاصمة بمبلغ قدره 120 ألف دينار ثبت من خلال التصاريح الجبائية للمعقب ضدّه عن سنة 1997 ومن خلال تفويته لعقار (وهو عبارة عن شقة) سنة 1997 بثمن قدره سبعون ألف دينار تسلّمه صبرة واحدة نقدا في ذات التاريخ حسب عقد البيع المؤرخ في 29 نوفمبر 1997.

وحيث إستندت المحكمة المطعون في حكمها، لنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالبة بها، إلى ما ثبت لديها من أنّ مبلغ إقتناء العقار آل إلى المعقب ضده من بيعه لعقار على ملكه بقيمة 70 ألف دينار بتاريخ 28 أكتوبر 1999 طالما أنّ الإدارة لم تثبت قيام هذا الأخير بأي عملية إقتناء لاحقة للبيع المذكور وقبل الإقتناء موضوع التوظيف.

وحيث أنّه من المستقر عليه فقها وقضاء أنّ تعليل الأحكام القضائية يفترض من الهيئة التي أصدرتها الإفصاح عن الأسباب القانونية والواقعية التي أدّت إلى تشكيل قناعتها بالنتيجة التي خلصت إليها والرد على الدفوعات والأسانيد الجديدة المثارة أمامها بصورة واضحة لا يشوبها القصور ولا التناقض حتى يتمكن كل طرف من معرفة ما له وما عليه وحتى تتمكن هذه المحكمة من إرساء رقابتها على حسن تطبيق القانون.

وحيث جاء الحكم المطعون فيه مؤسّسا واقعا وقانونا وتوفقت من خلاله محكمة الإستئناف في تمحيص وسائل الإثبات التي تقدّم بها المعقب ضدّه وفي تقدير حجيتها وتوضيح موقفها منها دون أن تأتي الإدارة بما يوهنها مما تغدو المطاعن الماثلة في حكم ما تقدّم فاقدة لما يؤسّسها وتعيّن لذلك رفضها.

عن الدفع المأخوذ من مخالفة الفصل 43 من مجلة الضريبة:

حيث دفع نائب المعقب ضدّه بأن الحكم المطعون فيه لم يكن منصفًا حينما استبعد التصاريح المضمنة بملف القضية وحرّم منوّبه من الإنتفاع بمزايا تنقيح الفصل 43 من مجلة الضريبة على الدخل باعتبار أنّه مقيم بفرنسا منذ سنة 2003 وليس له أيّ نشاط بالبلاد التونسية وأنّ الفقه الإداري إستقرّ على عدم انطباق هذا الفصل على غير المقيمين، كما نصت اتفاقية عدم الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس وفرنسا في 28 ماي 1973 على أنّ إخضاع الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل تختص به الدولة التي يوجد بها مقر المطالب بالضريبة. كما أنّ العمل بقاعدة "عالمية الدخل" تفرض أن يتم إحتساب الدخل واستخلاصه من قبل الدولة التي يحقق فيها الدخل الجملي والتي هي فرنسا في قضية الحال. كما أنه وعلى فرض وجاهة إخضاع المعقب ضده إلى الأداء في تونس فإن الحكم المطعون فيه خالف الفصل 43 من مجلة الضريبة حينما لم يأخذ

بعين الإعتبار تصاريجه بعنوان السنوات السابقة بما فيها السنوات التي شملها التقادم والحال أنها تبين أن مدّخراته كافية لوحدها لتبرير مصدر تمويل شراء العقار سنة 2005.

وحيث أن هذا الدفع لم يأت للردّ على ما ورد بمذكرة التعقيب وهو يعد تبعا لذلك بمثابة تعقيب عرضي تابع للقضية الأصلية على نحو ما أقره نائب المعقب ضده صلب تقريره في الرد على مستندات التعقيب.

وحيث إستقر فقه قضاء هذه المحكمة على أنّ التعقيب العرضي لا يقبل إلاّ إذا كان موضوع نص قانوني يجيزه بصورة واضحة وصريحة وذلك عملا بالقاعدة الأصولية التي تقتضي ألاّ قياس في الإجراءات، الأمر الذي يتجه معه رد هذا الدفع.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة سميرة قيزة وعضوية المستشارتين السيدتين نعيمة العرقوبي و سماح عميرة .

وتلي علنا بجلسة يوم 6 ماي 2019. بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشارة المقررة



نرجس تيرة

رئيسة الدائرة



سميرة قيزة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإحضاء: لطفي الخالطي