



## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

القضية عدد: 312365

تاريخ القرار: 12 جويلية 2019

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة ..... في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها ..... ،  
من جهة،

والمعقب ضده: ..... ، عنوانه بنهج ..... ،  
من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 12 أكتوبر 2011 تحت عدد 312365 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 7 ماي 2008 تحت عدد 57250 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونيّة على المستأنف ضده.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضده، وهو جزّار، خضع إلى مراجعة أوليّة لوضعيّته الجبائيّة بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والمعلوم على المؤسّسات ذات الصبغة الصناعيّة أو التجارية أو المهنية شملت سنة 2000، والأقساط الإحتياطية بالنسبة لسنة 2001، صدر على إثرها قرار توظيف إجباري بتاريخ 4 ماي 2006 يقضي بمطالبته بأداء مبلغ قدره 45.080,693 دينار. وتبعا للإعتراض المقدّم من المعني بالأمر بتاريخ 29 جوان 2009، أصدرت المحكمة الابتدائيّة بتونس بتاريخ 14 ديسمبر 2006 حكما تحت عدد 2228 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من المبلغ المطلوب إلى حدود تسعة آلاف وأربعمائة وعشرة دينار و359 مليما لقاء أصل الدين والخطايا، فاستأنفت مصالح الجباية الحكم المذكور أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهّدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 25 أكتوبر 2011 والرامية إلى نقض الحكم المطعون فيه، وهي تستند في ذلك إلى المطاعن التالية:

**أولاً: خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وذلك على مستويين إثنين:**

- فيما يتعلّق بإقامة الدليل على صحّة الموارد الحقيقيّة للمطالب بالأداء، فإنّ إدارة الجباية قبلت مبلغ 150.000 دينار كتبرير لتمويل عمليّة الشراء نظراً لأنّ عمليّة البيع تتزامن وتاريخ الشراء، فيما تمّ رفض الجزء المتبقي والمتأثّي، حسب المعقّب ضده، من بيع عقار خلال سنة 1999 لأنّ هذه السنة مشمولة بالتقادم ولم يقع قبول المبالغ المتأثيّة منها لأنّ المعني بالأمر لم يثبت بقاء هذه الأموال بجوزته وتخصيصها في عمليّة الشراء كقديم مثلاً كشوفات بنكيّة توضّح عمليّة إيداع وسحب هذه الأموال أو ما يُفيد ادّخارها في مؤسّسة ماليّة وسحبها بتاريخ متزامن مع عملية الشراء المذكورة، ولا يُمكنه بالتالي الإنتفاع بالضريبة المستوجبة عليه أو التخفيض منها.

- فيما يتعلّق بقلب عبء الإثبات، ذلك أنّ محكمة الإستئناف بنت حكمها انطلاقاً من مطلق إجتهادها معتبرة أنّ عمليّة التفويت في العقار خلال سنة 1999 تُغطّي قيمة مبلغ اقتناء العقار موضوع عقد الشراء المؤرّخ في 13 أوت 2000 بالرغم من تباعد تاريخ البيع مقارنة بتاريخ اقتناء العقار المذكور وعدم تقديم المعني بالأمر ما يُفيد تخصيص تلك المبالغ لتمويل ذلك الشراء، وذلك بالرغم من أنّه وفقاً لمقتضيات الفصل 43 من مجلّة الضريبة يكون إثبات مصدر نموّ الثروة محمولاً على المعقّب ضده، وذلك بالإدلاء بما يُفيد فعلاً ادّخار الأموال المتأثيّة من البيع المذكور مع ما يُفيد تخصيص تلك الأموال لتمويل ثمن الشراء الجديد وسحبها بتاريخ متزامن مع عمليّة الشراء، وهو ما لا يتوقّر في قضيّة الحال. كما ذهبت المحكمة إلى قلب عبء الإثبات على الإدارة بمطالبتها بتقديم ما يُفيد أنّ المعترض وضمّ المبلغ المالي المقدّر بـ 40.000 دينار في شيء آخر غير تمويل شراء العقار المذكور.

**ثانياً: خرق الفصل 43 من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات** بمقولة أنّ الوثائق المظروفة بالملف لا تتضمّن ما يُفيد أنّ المطالب بالضريبة تولى التصريح بالمداخيل المتأثيّة من عمليّة التفويت في العقار خلال سنة 1999 وهو ما يعني أنّ الأموال التي جمعها المعني بالأمر من عمليّة التفويت لم تخضع لواجب التصريح بها ولا لدفع الأداء المستوجب عليها، إلاّ أنّ محكمة الإستئناف اعتبرت أنّ الجزء المتبقي من نموّ الثروة مردّه بيع العقار خلال سنة 1999، وهو ما يُعدّ مخالفة للفصل 43 الموماً إليه أعلاه الذي وضع قرينة مفادها أنّ نموّ ثروة المطالب بالضريبة في سنة ما والذي لم يُبرّر مصدر تمويله يُعدّ دخلاً خاضعاً للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان تلك السنة. كما بيّنت أنّ إثبات نموّ الثروة من خلال مداخيل السنوات السابقة لسنة التوظيف، حتّى لو كانت محقّقة خلال فترة شملها التقادم، لا يمكن اعتمادها

من قبل الإدارة أو المحكمة بصفة آليّة بل يجب أن تكون هذه المداخيل مصرّح بها وخضعت لدفع الأداء المستوجب قبل غرّة جانفي من السنة التي يتمّ بعنوانها تطبيق التقييم التقديري كما يجب على المطالب بالأداء إثبات أنّه لم يقع تخصيص تلك المبالغ في اقتناءات أخرى، وتبعاً لذلك، وفي غياب التصريح بالمداخيل المذكورة يكون الأخذ بها كمصدر لتبرير نموّ الثروة الحاصل خلال سنوات لاحقة في غير طريقه ومخالفاً لروح التشريع الوارد بالفصل 43 المشار إليه آنفاً.

**ثالثاً: ضعف التعليل** بمقولة أنّ الإدارة طالبت بتقديم ما يُفيد تخصيص الأموال المتأتية من عقد البيع لتمويل شراء العقار الحاصل في سنة 2000 كتقديم الكشوفات البنكيّة التي توضّح عمليات إيداع وسحب هذه المبالغ أو دفتر الإدّخار البنكي لأنّ الإكتفاء بتقديم عقد بيع عقار خلال سنة لا تتزامن وسنة تحقيق الشراء غير كاف ولا يُمكن اعتبار ذلك مبرراً لعملية الشراء لفقدان الحلقة بين هذه البيوعات والشراء الحاصل للمطالب بالأداء خلال سنة الشراء، إلّا أنّ المحكمة لم تُجِب على هذا الدفع بالرغم من أهميته ورغم كونه من الدفعات الجوهرية باعتبار تأثيرها على وجه الفصل في القضية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 13 جوان 2019، وبها تمّ الإستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة ليلي الخليفة في تلاوة ملخص لتقريرها الكتابي وحضر ممثل الإدارة ..... وتمسك بمطلب التعقيب و لم يحضر المعقب ضده و تمّ إستدعاؤه بالطريقة القانونيّة.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 12 جويلية 2019،

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في آجاله القانونيّة ومُن له الصفة واستوفى جميع موجباته الشكلية الأخرى بما يجعله حرّياً بالقبول من جهة الشكل.

## عن جملة المطاعن لوحدة القول فيها:

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الحكم المطعون فيه خالفت أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات عندما اعتبرت أن عملية التفويت في العقار خلال سنة 1999 تُغطّي قيمة مبلغ اقتناء العقار موضوع عقد الشراء المؤرخ في 13 أوت 2000، وذلك بالرغم من أن المطالب بالأداء لم يُصرّح بالمداخيل المتأتية من عملية البيع المذكورة كما لم يُثبت عدم تخصيصها في اقتناءات أخرى، ولا يُمكن بالتالي الأخذ بما كمصدر لتبرير نمو الثروة. كما تمسكت بأن المعني بالأمر لم يُقدّم ما يُثبت ادّخار الأموال المتأتية من البيع المذكور وما يُفيد تخصيصها لتمويل ثمن الشراء الجديد وسحبها بتاريخ متزامن مع عملية الشراء، وهو ما لا يُمكنه من الإعفاء من الضريبة المستوجبة عليه أو التخفيض منها، إلا أن المحكمة، في مخالفة منها لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، إرتأت قلب عبء الإثبات على الإدارة بمطالبتها بتقديم ما يُفيد أن المعترض وضمّ المبلغ المالي المقدّر بـ40.000 دينار في شيء آخر غير تمويل شراء العقار المذكور. كما أن الإدارة طالبت بتقديم ما يُفيد تخصيص الأموال المتأتية من عقد البيع لتمويل شراء العقار وتقديم الكشوفات البنكية التي توضح عمليات إيداع وسحب هذه المبالغ أو دفتر الإدّخار البنكي، إلا أن محكمة الإستئناف لم تُجِب على هذا الدفع بالرغم من أهميته ورغم كونه من الدفعات الجوهرية باعتبار تأثيره على وجه الفصل في القضية، وهو ما صيرّ حكمها مشوبا بضعف التعليل.

و حيث ينص الفصل 43 (جديد) من مجلة الضريبة على ما يلي: " يطبق التقييم التقديري حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية أو حسب نمو الثروة على كل مطالب بالضريبة ما لم يتم بإثبات مصادر تمويل نفقاته أو نموّ 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 يتبيّن من ملف القضية أن المعقّب ضدّه، وهو جزّار، خضع إلى مراجعة أوليّة لوضعيته الجبائية أفرزت شراءه عقارا بقيمة 190.000 دينار بتاريخ 3 أوت 2000، وقد قبلت الإدارة صدر على إثرها قرار توظيف إجباري بتاريخ 4 ماي 2006.

وحيث طالما أنّ حدث نشأة الأداء موضوع قرار التوظيف الإجباري المؤرخ في 4 ماي 2006 كان في تاريخ سابق لدخول الفصل 43 (جديد) من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات حيّز النفاذ الذي تمّ تنقيحه بموجب الفصل 51 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2007، فإنّ الفصل 43 (قديم) هو النصّ القانوني المنطبق على النزاع المائل باعتباره النصّ ساري المفعول تاريخ نشأة الأداء.

وحيث ينصّ الفصل 43 (قديم) من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنّ "يطبق 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 المتّبع فيما يخص التوظيف التقديري حسب عناصر مستوى العيش".

وحيث أنّ الشروط التي تمسّكت الإدارة بضرورة توفّرها حتّى يُمكن الأخذ بها كمصدر لتبرير نموّ الثروة، وهي تلك المتعلقة بالتصريح بالمداخيل المتأتية من عمليّة البيع المنجزة خلال سنة 1999 وإثبات عدم تخصيصها في اقتناءات أخرى وكذلك شرط دفع الأداء المستوجب عليها، قد تمّت إضافتها بمقتضى تنقيح الفصل 43 من مجلّة الضريبة ولا تنطبق بالتالي على النزاع المائل.

وحيث ينصّ الفصل 65 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنّه " لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظّف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحّة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظّف عليه".

وحيث يُستشف من هذه الأحكام أنّه لئن كان عبء إثبات عناصر نموّ الثروة والنفقات الظاهرة أو الجليّة وأسس التوظيف الإجباري للأداء محمول على إدارة الجباية، فإنّه متى أثبتت هذه الأخيرة تلك الأسس والعناصر، يُحمل على المطالب بالضريبة إقامة الدليل على عدم صحّتها وتبرير نفقاته الجليّة وعناصر نموّ ثروته.

وحيث لئن طبّقت كلّاً من محكمة البداية والإستئناف على النزاع مقتضيات الفصل 43 الجديد، إلاّ أنّ كلّاً منهما انتهت إلى أنّ الإدارة لم تثبت أنّ المطالب بالأداء قد وظف مبلغ بيع العقار الثاني في شراء آخر غير تمويل عملية الشراء موضوع التوظيف.

وحيث طالما يتبين من ملف القضية أنّ المطالب بالضريبة أقام الدليل على مواده الحقيقية وأدلى بما يفيد تمويل عملية الشراء موضوع عملية توظيف الأداء، فإنّ الحكم المطعون فيه، وبصرف النظر عن التعليل الذي اعتمده، في طريقه، و اتجه لذلك رفض المطاعن الماثلة كرفض التعقيب برمته.

### ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب.

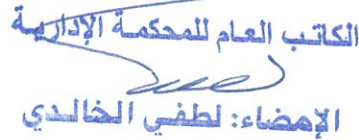
وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة سميرة قيزة وعضوية المستشارتين السيدتين نجلاء ابراهيم و نعيمة العرقوبي.

وتلي علنا بجلسة يوم 12 جويلية 2019. بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشارة المقررة

  
ليلي الخليلي

  
رئيسة الدائرة  
سميرة قيزة

  
الكاتب العام للمحكمة الإدارية  
الإمضاء: لطفى الخالدي