



القضية عدد : 310239

تاريخ القرار : 15 فيفري 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة :

من جهة ،

والمعقب ضده : ه ، البر ، قاطن
نائبه الأستاذ

من جهة أخرى .

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 2
أفريل 2009 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310239 طعنا في الحكم الصادر
عن محكمة الإستئناف ببزرت بتاريخ 2 فيفري 2009 في القضية عدد 11024
والقاضي نهائيا " بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء
من جديد بإبطال قرار التوظيف الإجباري وإلغاء مفعوله وإعفاء المستأنف من الخطية
وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضدها " .

و بعد الإطلاع على القرار المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنه تبين لمصالح
الجباية أن المعقب ضده تولى إبرام عقدي مناولة مع شركة BKN لإحداث مشروع
إقامة " بانوراما " المتمثل في بناء وحدة سكنية تشتمل على 21 فيلا وقام بدفع مبالغ

مالية متفاوتة للشركة المذكورة على امتداد سنوات 1999 و 2000 و 2001 إلا أنه لم
يقم بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على المبالغ
المدفوعة مثلما تقتضيه أحكام الفقرة -ز- من الفصل 52 من مجلة الضريبة وبالتالي
تمت معارضة مخالفة جبائية إدارية وتحرير محضر في الغرض مؤرخ في 17 أبريل
2004 تحت عدد 2004/12 والذي كان أساسا لصدور قرار توظيف خطية جبائية
إدارية تحت عدد 2004/45 بتاريخ 17 أبريل 2004 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي
لفائدة الخزينة العامة قدره 16.650,000 ديناراً ، فاعترض عليه المعني بالأمر لدى
المحكمة الابتدائية بينزرت التي أصدرت حكماً بتاريخ 9 نوفمبر 2005 تحت عدد
233 يقضي ابتدائياً " بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف
الإجباري وحمل المصاريف القانونية على المعترض " فاستأنفه المعقب ضده أمام
محكمة الاستئناف بينزرت التي أصدرت حكماً بتاريخ 10 جويلية 2006 في القضية
عدد 6928 يقضي نهائياً " بقبول الاستئناف شكلاً وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي
وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه "
فتولى المعقب ضده الطعن فيه بالتعقيب أمام المحكمة الإدارية التي أصدرت قراراً
بتاريخ 5 ماي 2008 في القضية عدد 38485 يقضي بـ " قبول مطلب التعقيب شكلاً
وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بينزرت لتعيد
النظر فيها بهيئة حكومية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها " فتولى
المعقب ضده إعادة نشر القضية أمام محكمة الاستئناف بينزرت التي تعهدت بملف
القضية وأصدرت فيها حكماً المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن
بالتعقيب المائل .

و بعد الإطلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدمة بتاريخ 14 ماي
2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً و نقض الحكم المطعون فيه
بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً : سوء تأويل أحكام الفصل 1 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المتعلق بتحويل
التشريع الخاص بالبعث العقاري ، بمقولة أن المطالب بالأداء لم يقيم ببناء عقار فردي
واحد وإنما ببناء جملة من العقارات الفردية عددها 21 تتمثل في فيلات من النوع

الرفيع قصد بيعها وهو تصرف يتجاوز التصرف العادي لشخص طبيعي لا يمتن البعث العقاري أو لا يقوم بعمليات البعث العقاري بصفة اعتيادية وعدد تلك الفيلات يقيم الدليل على أنه يتعاطى ذلك النشاط بصفة اعتيادية ووجود الفيلات المذكورة في مجموعة سكنية واحدة لا يغير من الأمر شيئا لأنه لا يشترط لاكتساب صفة الباعث العقاري أن يقوم ببناء أكثر من مجموعة سكنية وإنما يشترط أن يقوم ببناء أكثر من عقار فردي أو نصف جماعي أو جماعي وعلاوة على ذلك فإن المجموعة السكنية التي قام المطالب بالأداء بنائها تؤكد في حد ذاتها على أن الأمر يتعلق بجملة من العقارات الفردية المعدة للسكن وبالتالي فإن صفة الإعتياد متوفرة وثابتة .

ثانياً : سوء تأويل أحكام الفصل 6 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المتعلق بتحويل

التشريع الخاص بالبعث العقاري ، بمقولة أن محكمة الموضوع قضت بإلغاء قرار توظيف الخطية الجبائية بتعلة أن المطالب بالأداء لا يعدّ باعنا عقاريا طالما أنه لم يتحصل على ترخيص مسبق لممارسة نشاطه والحال أنه ثبت من ملف القضية أنه لم يسع للحصول على ذلك الترخيص وبالتالي لا يجوز لشخص أن ينتفع بخطئه وهذا الأمر لا ينفي عنه صفة الباعث العقاري وإنما يكسبه صفة الباعث العقاري غير المرخص له أو الفعلي أو الباعث العقاري بالإعتياد .

ثالثاً : سوء التكييف بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد أساءت تكييف نشاط المطالب بالأداء بتعلة أنه لا يعدّ باعنا عقاريا لعدم توفر صفة الإعتياد والحال أن المعنى بالأمر لم يرق ببناء بعض المساكن وإنما قام ببناء 21 فيلا عصرية أي 21 عقارا فرديا معدا للسكنى ولأن تلك البناءات لم تحدث مرة واحدة وإنما أحدثت على أقساط ووجودها في موقع واحد لا ينفي بتاتا صفة الإعتياد والتكرار طالما أن ذلك الموقع شهد تضاعف عدد البناءات ولأن الفصل 1 من القانون عدد 17 لسنة 1990 لم يشترط بتاتا أن يقوم الباعث العقاري ببناء عقارات في أكثر من موقع وبالتالي فإن معيار تركيز العقارات المحدثة في موقع واحد وفي أكثر من موقع يعدّ من قبيل التزييد في النص الذي من شأنه أن يؤدي إلى سوء التكييف .

رابعاً : سوء التعليل بمقولة أن قضاء محكمة الإستئناف بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء بدعوى أن الإدارة لم تثبت قيام المطالب بالأداء ببناء وحدات سكنية

أخرى في أرملة مختلفة وبسبب تراخيص أخرى وأن الفصل 1 من القانون عدد 17 لسنة 1990 لم يشترط تكرار عمليات البناء أو التقسيم أو التهيئة أو التجديد الذي يختلف عن تكرار بناء الشقق في إطار إنجاز وحدة سكنية واحدة وأن الملف خال مما يفيد أن المعني بالأمر متحصل على ترخيص لممارسة مهنة باعث عقاري ، فيه سوء تعليل ضرورة أن معيار الوحدة السكنية معيار غامض ذلك أنه يقصد منه العقار المبني في حد ذاته وقد يقصد منه مجموعة العقارات الموجودة في نفس الموقع والتي لها نفس الخصائص ، أما بخصوص عدم حصول المطالب بالأداء على ترخيص مسبق لممارسة نشاط البعث العقاري فإن ذلك لا تأثير له على توفر أو عدم توفر صفة الباعث العقاري التي تكتسب من الأعمال التي يقوم بها وليس بموجب ترخيص إداري.

خامسا : سوء تأويل أحكام الفقرة -ز- من الفصل 52 من مجلة الضريبة بمقولة أن اشتراط محكمة الإستئناف خضوع المطالب بالضريبة في قضية الحال إلى نظام دفع الضريبة حسب النظام الحقيقي حتى يتم سحب مقتضيات الفصل 52 من مجلة الضريبة عليه في غير محله لأنه يتضح من هذا الفصل أن نشأة الخصم من المورد مرتبطة ارتباطا وثيقا بالضريبة على الدخل مهما كانت الحالة وبقطع النظر عن صنف المطالبين بالأداء والنظام القانوني المنضويين ضمنه التي لا معنى لها إلا بخصوص نسب الخصم الواجبة التطبيق ، كما أن الفصل 52 فقرة -ز- من مجلة الضريبة لم يحدد ولم يتعرض إلى صفة القائم بالدفع ، كما هو شأن المطالب بالضريبة في قضية الحال ، أو إلى نظام دفع الضريبة الذي يخضع له وإنما حدد النظام القانوني للشخص المدفوع له وهو شركة BNK التي أبرم معها المعني بالأمر الصفقة .

و بعد الإطلاع على رد الأستاذ
 نائب المعقب ضده على
 مستندات التعقيب الوارد بتاريخ 7 أوت 2009 والمتضمن طلب رفض طلب التعقيب
 أصلا للأسباب التالية :

أولا : فيما يتعلق بسوء تأويل الفصل 1 من القانون عدد 17 لسنة 1990 فإن إنجاز عدة محلات سكنية بموقع واحد وبموجب رخصة بناء واحدة وفي مناسبة واحدة لا يجعل شرط الإعتياد والتكرار متوفرا .

ثانياً : فيما يتعلّق بسوء تأويل الفصل 6 من القانون عدد 17 لسنة 1990 فإنّ المعقّب ضدّه لم يسع للحصول على ترخيص مسبق لممارسة مهنة باعث عقاري لسبب بسيط وهو أنّه لم يمارس هذا النشاط ولم تكن له رغبة في ممارسته .

ثالثاً : فيما يتعلّق بسوء التكييف هذا المطعن يهدف مناقشة محكمة الأصل في تقدير الوقائع واستخلاص النتائج منها والحال أنّ ذلك راجع لاجتهادها المطلق .

رابعاً : فيما يتعلّق بسوء التعليل فقد علّلت محكمة الإستئناف موقفها بالنسبة لخضوع المطالب بالأداء للأداءات الموظّفة حين اعتبرت أنّ تولّي المعني بالأمر إنجاز عملية بناء واحدة بموقع وحيد وبرخصة بناء واحدة لا يكفي لتوفر شرط التكرار والإعتياد في جانبه .

خامساً : فيما يتعلّق بسوء تأويل أحكام الفقرة ز- من الفصل 52 من مجلة الضريبة فإنّه طالما كان المعقّب ضدّه شخصاً طبيعياً وخاضع للضريبة حسب النظام الحقيقي فإنّه غير ملزم بإجراء الخصم من المورد .

و بعد الإطّلاع على بقية الأوراق المضرووفة بالملف .

و بعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 و المتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

و على مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

و على القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري .

و بعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 1 فيفري 2010 وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرّر السيّد ر الر في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامّة للأداءات

وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب ولم يحضر الأستاذ
ووجه إليه الإستدعاء حسبما يقتضيه القانون .

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 15
فيفري 2010 .

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة
واستوفى كافة مقوماته الشكلية ، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل :

- عن المطاعن الأول والثاني والثالث والرابع المأخوذة من سوء تأويل أحكام
الفصلين 1 و6 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990
المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري وسوء التكيف وسوء التعليل
مجتمعة لوحدة القول فيها :

حيث تمسكت المعقبة بأن المطالب بالأداء لم يقيم ببناء عقار فردي واحد وإنما
ببناء جملة من العقارات الفردية عددها 21 تتمثل في فيلات من النوع الرفيع قصد
بيعها وهو تصرف يتجاوز التصرف العادي لشخص طبيعي لا يمتن البعث العقاري
أو لا يقوم بعمليات البعث العقاري بصفة اعتيادية وعدد تلك الفيلات يقيم الدليل على
أنه يتعاطى ذلك النشاط بصفة اعتيادية ووجود الفيلات المذكورة في مجموعة سكنية
واحدة لا يغير من الأمر شيئا لأنه لا يشترط لاكتساب صفة الباعث العقاري أن يقوم
ببناء أكثر من مجموعة سكنية وإنما يشترط أن يقوم ببناء أكثر من عقار فردي أو
نصف جماعي أو جماعي وعلاوة على ذلك فإن المجموعة السكنية التي قام المطالب
بالأداء ببنائها تؤكد في حد ذاتها على أن الأمر يتعلق بجملة من العقارات الفردية
المعدة للسكن وبالتالي فإن صفة الإعتياد متوفرة وثابتة ، أما بخصوص عدم تحصله

على ترخيص مسبق لممارسة نشاطه فإنه لا يجوز لشخص أن ينتفع بخطئه وهذا الأمر لا ينفي عنه صفة الباعث العقاري وإنما يكسبه صفة الباعث العقاري غير المرخص له أو الفعلي أو الباعث العقاري بالإعتياد .

و حيث تبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن المطالب بالضريبة تحصل بتاريخ 31 جانفي 2000 على رخصة بناء من بلدية بنزرت لإنجاز مجموعة سكنية تتكون من 21 فيلا قام بالتفويت فيها بالبيع .

و حيث نصّ الفصل 1 من القانون عدد 17 لسنة 1990 سالف الذكر بأنه " يعدّ باعثا عقاريا كل شخص مادي أو معنوي ينجز ، قصد البيع أو الإيجار ، بصفة اعتيادية أو من قبيل المهنة طبقا للتشريع الجاري به العمل عمليات :
 - تقسيم وتهيئة أراضي مخصصة أساسا للسكنى .
 - بناء وتجديد عقارات فردية أو نصف جماعية أو جماعية معدة للسكنى أو التجارة أو المهنة أو الإدارة " .

و حيث يتبين بالرجوع للنزاع الراهن أن صفة المطالب بالأداء و كذلك العملية التي قام بها لا تدخل في مجال تطبيق أحكام الفصل 1 من القانون عدد 17 لسنة 1990 سالف الذكر لانتفاء صفة الباعث العقاري فيه ذلك أن البناء الذي أنجزه لم يكن بصفة اعتيادية أو من قبيل المهنة لعدم قيام ما يثبت تولّي المعني بالأمر باعتياد بناء عقارات أخرى بل كان ذلك بصفة عرضية وبمقتضى رخصة وحيدة وبالتالي فلا وجه لما تمسكت به الإدارة ذلك أن العبرة ليست في عدد المساكن التي تمّ بنائها ولكن في صبغة ذلك البناء ، كما أنه لا يكون تاجرا إلا من باشر عمله على وجه الإحتراف ولذا فإن إبرام عقد بيع واحد أو بعض العقود بصفة عرضية لا يضيف صفة التاجر على صاحبها ، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذه المطاعن .

- عن المطعن الخامس المأخوذ من سوء تأويل أحكام الفقرة ز- من الفصل 52 من مجلة الضريبة :

حيث تمسكت المعقبة بأن اشتراط محكمة الإستئناف خضوع المطالب بالضريبة في قضية الحال إلى نظام دفع الضريبة حسب النظام الحقيقي حتى يتم سحب مقتضيات الفصل 52 من مجلة الضريبة عليه في غير محله لأنه يتضح من هذا الفصل أن نشأة الخصم من المورد مرتبطة ارتباطا وثيقا بالضريبة على الدخل مهما كانت الحالة وبقطع النظر عن صنف المطالبين بالأداء والنظام القانوني المنضويين ضمنه التي لا معنى لها إلا بخصوص نسب الخصم الواجبة التطبيق ، كما أن الفصل 52 فقرة ز- من مجلة الضريبة لم يحدّد ولم يتعرّض إلى صفة القائم بالدفع ، كما هو شأن المطالب بالضريبة في قضية الحال ، أو إلى نظام دفع الضريبة الذي يخضع له وإنما حدّد النظام القانوني للشخص المدفوع له وهو شركة BNK التي أبرم معها المعني بالأمر الصفقة .

و حيث اقتضى الفصل 52 من مجلة الضريبة أنه " تكون الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات محلّ خصم من المورد حسب النسب التالية : أ-... ز-1.5% من المبالغ المدفوعة بعنوان الصفقات المبرمة مع الدولة والجماعات المحليّة والأشخاص المعنويين وكذلك الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي ... ويتمّ الخصم من المورد من قبل الشخص الذي يدفع المداخل المشار إليها بالفقرة الفرعية الأولى من هذه الفقرة سواء كان الدفع لحسابه أو لحساب الغير " .

و حيث أوجب الفصل 52 من مجلة الضريبة ، لتكون الصفقات المبرمة مع شخص طبيعي خاضعة للخصم من المورد بنسبة 1.5% ، أن يكون الشخص الطبيعي خاضعا للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي .

و حيث اقتضت أحكام الفقرة الأولى من الفصل 62 من نفس المجلة " يلزم الأشخاص المعنويون المنصوص عليهم بالفصل 4 وبالفصل 45 من هذه المجلة والأشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعيّة

والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية وكل شخص طبيعي يختار الخضوع للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي بمسك محاسبة طبقا للتشريع المحاسبي للمؤسسات " .

و حيث طالما لم تثبت إدارة الجباية انخراط المطالب بالأداء ضمن نظام الضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي طبق الحالات المنصوص عليها بالفصل 62 من مجلة الضريبة ، فلا يجوز سحب الفصل 52 من نفس المجلة عليه وفرض واجب الخصم من المورد على الصفقة التي أبرمها مع الشركة المعنية ، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا المطعن .

ولهذه الأسباب ،

قررت المحكمة :

أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا .

ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقبة .

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدين ل الشد وم ش .

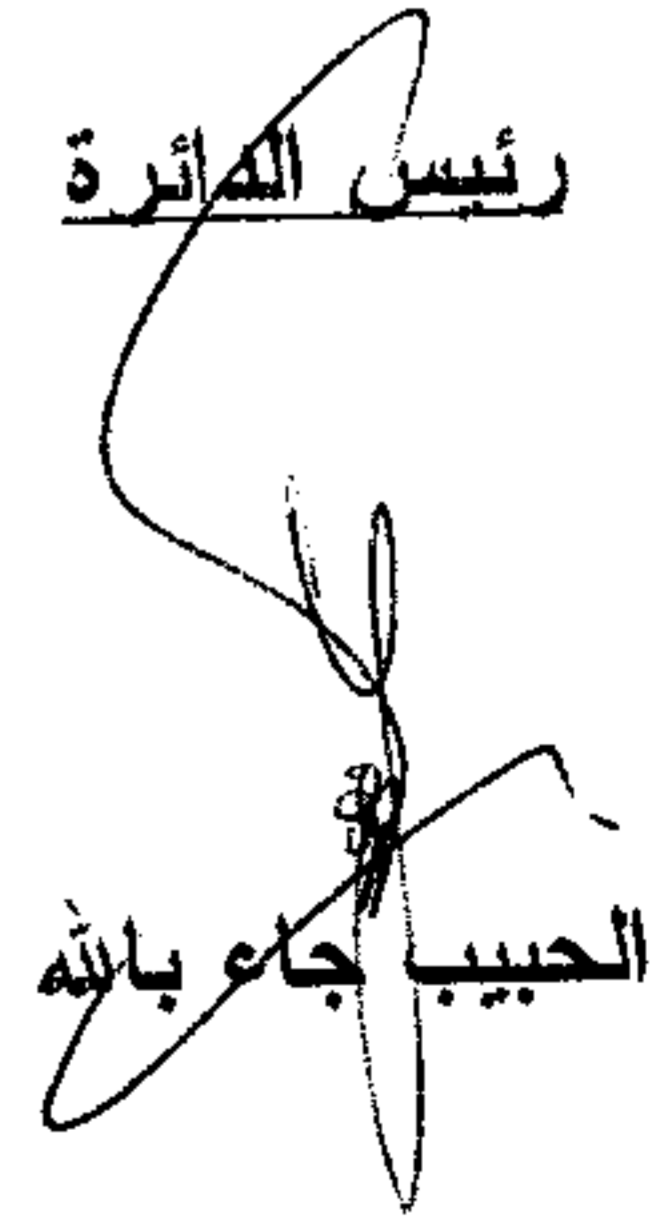
و تلي علنا بجلسة يوم 15 فيفري 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري .

المستشار المقرر



ر ر

رئيس المائدة



الحبيب جاء بالله