



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب:، مقرّه بعمارة ، طريق، -،
محاميه الأستاذ.....، مقرّه بمكتبه الكائن بنهج، عمارة،
مدخل.....، الطابق.....، عدد المصفاقس.....،

من جهة،

والمعقّب ضدها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني مقرّها بشارع
عدد تونس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقّب
المذكور أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 16 جويلية 2012 تحت عدد 312968 طعنا في
الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بصفاقس في القضية عدد 42420 بتاريخ 10 أكتوبر 2011
و القاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإقرار قرار
التوظيف الإجباري المطعون فيه وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المركز الجهوي لمراقبة الأداءات
بصفاقس أجرى عملية مراجعة أوليّة للتصاريح التي اكتتبتها وأودعها المعقّب في مادة الأداء على القيمة
المضافة لشهر جويلية 2005، أفضت إلى صدور قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2010/119
المؤرخ في 19 مارس 2010 يطالبه بدفع مبلغ جملي لخزينة الدولة قدره 22.059,000 د أصلا

وخطايا اعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بصفاقس التي قضت بموجب الحكم الصادر في القضية عدد 1059 بتاريخ 10 نوفمبر 2010 بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري المعارض عليه وإلغاء جميع نتائجه القانونية.

وحيث استأنفت إدارة الجباية هذا الحكم أمام محكمة الإستئناف بصفاقس التي تعهّدت بملف القضية و أصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من نائب المعقّب بتاريخ 12 سبتمبر 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بصفاقس لتنظر فيها بهيئة أخرى، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

- خرق الفصل الأوّل من مجلّة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنّ المشرّع ميّز صلب هذا الفصل بين نوعين من العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة وهي العمليات الخاضعة بطبيعتها موضوع الفقرة الأولى من هذا الفصل والعمليات الخاضعة بحكم القانون موضوع الفقرة الثانية من نفس الفصل. وخلافا لما ذهبت إليه محكمة الإستئناف، فإنّ عمليّة بيع العقارات تندرج ضمن العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة بحكم القانون.

- خرق الفصل 2 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنّه لا يمكن إخضاع المشتري إلى الأداء على القيمة المضافة باعتبار أنّه غير ملزم بجمعه، و عملا بأحكام هذا الفصل، فإنّ المطالب بجمع هذا الأداء و الخاضع له قانونا هو الباعث العقاري.

- خرق الفصل 4 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنّ المشرّع وضع إستثناء لمبدأ خضوع العمليات المنجزة بالبلاد التونسية للأداء على القيمة المضافة واقتضى الفصل المذكور أنّه: "تعفى من الأداء على القيمة المضافة العمليات المبينة بالجدول " أ " المدرج بالملحق " وقد تضمّن الجدول " أ " أنّه: "تعفى من الأداء على القيمة المضافة: - 50) بيع العقارات المبنية المعدة قصرا للسكن والمنجزة من قبل الباعثين العقاريين كما تمّ تعريفهم بالتشريع الجاري به العمل". وقد خلطت محكمة الإستئناف بين عبارة " المعدة للسكن " وعبارة " المستغلّة " ذلك أنّ الإعداد يُحمل على البائع وهو ما يفسّر إعفائه من الأداء على القيمة المضافة أمّا الاستغلال فهو لاحق له. ويكون مقياس إسناد الإعفاء هو طبيعة العقار وليس استغلاله. كما أنّ نية المشرّع تصبّ في هذا الإتّجاه، إذ تضمّن شرح الأسباب

أنه " نظرا للطابع الإجتماعي للبناءات المعدة للسكن... فإنه يقترح إعفاء عمليات بيع البناءات... " والغرض من هذا الإعفاء هو ترغيب المشترين على التعامل مع الباعثين العقاريين.

- خرق الفصل 5 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أن تغيير استغلال العقار لا يمكن أن يشكل الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة بالنسبة للمشتري باعتبار أن المشتري غير خاضع لهذا الأداء وأن حدث الإنشاء في وضعيّة الحال تمّ تحديده صفة حصرية بمقتضى هذا الفصل ويتمثل في تاريخ إبرام عقد بيع العقار ولا وجود لأي نصّ قانوني يقضي بأنّ تحويل استغلال عقار من سكني إلى ممارسة نشاط مهني يؤدي بصفة آليّة إلى مطالبة مقتني العقار بدفع الأداء على القيمة المضافة. إضافة إلى ما سبق، فإنّ موقف محكمة الإستئناف يؤدي إلى توظيف الأداء على القيمة المضافة حتى لو تمّ تغيير وجهة استغلال العقار بعد عشرين سنة وهو ما من شأنه أن يشكل خطرا على الإستقرار القانوني والجبائي لأشخاص غير مطالبين أصلا بدفع هذا الأداء.

- تحريف الوقائع، بمقولة أنه خلافا لما توصل إليه الحكم الإستئنافي من أن المعقّب تولّى تغيير صبغة استغلال المبنى من سكني إلى مهني، فإنّ الشقّتين المعدّتين للسكن قد تمّ التفويت فيهما بتاريخ 15 نوفمبر 2005 أي بعد أربعة أيام من اقتنائهما وهي فترة وجيزة لا يمكن أن يستشف منها استغلال الشقّتين لممارسة نشاط مهني. كما أنه لم يستغلّ البتّة أيّ من الشقّتين لممارسة نشاطه كطبيب وذلك حتى خلال فترة تجوّزه بهما.

- ضعف التعليل، بمقولة أن محكمة الإستئناف تجاهلت المستند الذي أثاره المعقّب أمامها والمتعلّق بخرق الفصل 44 مكرّر من مجلة لحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على تقرير محامي المعقّب الوارد بتاريخ 20 نوفمبر 2012 والرامي إلى تدارك السهو الذي شاب مطلب التعقيب والمتمثل في عدم الإشارة إلى المطعن المتعلّق بضعف التعليل.

وبعد الإطلاع على ردّ المعقّب ضدها على مستندات التعقيب الوارد بتاريخ 1 أوت 2013 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب أصلا، وإقرار الحكم المستأنف لاستناده لما يؤسّسه واقعا وقانونا.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلّة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم
21 ديسمبر 2015 وبها تلا المستشار المقرّر السيد حسام الدين التريكي ملخصاً لتقريره الكتابي
وحضر الأستاذ كمال*****نيابة عن الأستاذ*****وأشار إلى تمسّكه
بمستندات الطعن طالبا الحكم طبقها وناعيا على الحكم المطعون فيه مخالفة الفصول 1 و2 و4 و5 من
مجلّة الأداء على القيمة المضافة وتحريف الوقائع وضعف التعليل. كما حضر ممثل الإدارة العامّة
للأداءات وتمسّك برده على مستندات الطعن.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 25 جانفي 2016.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكّل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه
الشكلية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

✓ عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصول 1 و2 و4 و5 من مجلّة الأداء على القيمة
المضافة والمطعن المأخوذ من تحريف الوقائع لالتحاد القول فيهما:

حيث يعيب نائب المعقّب على الحكم المطعون فيه خرق الفصول 1 و2 و4 و5 من مجلّة
الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنّ المشرّع وضع إستثناء لمبدأ خضوع العمليات المنجزة بالبلاد
التونسيّة للأداء على القيمة المضافة واقتضى في الفصل 4 ونصّ على أنّه: "تعفى من الأداء على القيمة
المضافة العمليات المبيّنة بالجدول "أ" المدرج بالملحق" وقد تضمّن الجدول "أ" أنّه: "تعفى من الأداء

على القيمة المضافة: - 50) بيع العقارات المبنية المعدة قصرا للسكن والمنجزة من قبل الباعثين العقاريين كما تم تعريفهم بالتشريع الجاري به العمل". وقد خلطت محكمة الإستئناف بين عبارتي "المعدة للسكن" و "المستغلة في السكن"، ذلك أن الإعداد يُحمل على البائع وهو ما يفسر إعفائه من الأداء على القيمة المضافة أما الاستغلال فهو لاحق له. ويكون مقياس إسناد الإعفاء هو طبيعة العقار وليس وجه استغلاله. وهو ما يؤكده شرح الأسباب الخاص بالفصل 63 من قانون المالية عدد 98 لسنة 2000 المؤرخ في 25 ديسمبر 2000 الذي تمت بمقتضاه إضافة النقطة 50 من الجدول "أ" للملحق بمجلة الأداء على القيمة المضافة والذي ورد فيه أنه "نظرا للطابع الإجتماعي للبناءات المعدة للسكن... فإنه يقترح إعفاء عمليات بيع البناءات... والغرض من هذا الإعفاء هو ترغيب المشتري في التعامل مع الباعثين العقاريين. كما أن أحكام الفصل 2 من نفس المجلة تحول دون إخضاع المشتري إلى الأداء على القيمة المضافة باعتبار أنه غير ملزم بجمعه. هذا وكل تغيير يطرأ على استغلال العقار لا يمكن أن يشكل الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة بالنسبة للمشتري باعتبار أن حدث الإنشاء هو إبرام عقد البيع، وأنه لا وجود لأي نص قانوني يقضي بأن تحويل استغلال عقار من سكني إلى ممارسة نشاط مهني يؤدي بصفة آلية إلى مطالبة مقتني العقار بدفع الأداء على القيمة المضافة.

وحيث تفيد وقائع القضية مثلما يبرز من أوراق الملف أن المعقب اقتني من شركة تهئية صفاقس الجديدة الشقتين عدد 201 و 202 من المركب العقاري بالمريوم 3 بثمان جملي قدره 54.000,000د وقد حرر في شأن تلك العملية وعدان بالبيع مؤرخان في 17 و 18 أكتوبر 2000 ثم تم إبرام البيع النهائي بتاريخ 11 جويلية 2005 و 19 أوت 2005 وسجل في 17 أوت 2005 يرتبط مآل النزاع المائل بتحديد مدى صحة إخضاع المعقب إلى الأداء على القيمة المضافة عند تغييره لاستعمال العقار الذي اقتناه من باعث عقاري من سكني إلى مهني. وأن إدارة الجباية أصدرت في شأنه قرارا في التوظيف يقضي بمطالته بدفع مبلغ 22.059,000د أصلا وخطايا.

وحيث اقتضى الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنه: "I - تخضع العمليات المنجزة بالبلاد التونسية بالمعنى المنصوص عليه بالفصل الثالث الآتي ذكره للأداء على القيمة المضافة مهما كانت أهدافها ونتائجها ما دامت تكنسي صبغة صناعية أو صناعية تقليدية أو تتعلق بإحدى المهن الحرة وكذلك العمليات التجارية غير البيوعات. وينطبق هذا الأداء مهما كانت :

- الحالة القانونية للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة أو مهما كانت وضعيتهم إزاء جميع الأدوات الأخرى.

- صيغة أو نوعية تدخلهم والصبغة العادية أو العرضية لهذا التدخل.

II - تخضع أيضا للأداء على القيمة المضافة :

5 (بيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين.

6 (الأشغال العقارية.

7 (بيع العقارات والأصول التجارية من طرف الأشخاص الذين يقومون عادة بشراء هذه

الأموال لغرض إعادة بيعها.

وحيث أضاف الفصل الثاني من نفس المجلة أنه: "يعتبر خاضعين للأداء على القيمة المضافة بهذا العنوان ويوظف عليهم هذا الأداء : I - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين : 1 (ينجزون العمليات المشار إليها بالفقرة I وبالفقرات الفرعية من 2 إلى 8 من الفقرة II من الفصل الأول أعلاه..."

وحيث تضمّن الفصل الرابع ما يلي: "تعفى من الأداء على القيمة المضافة العمليات المبيّنة بالجدول " أ " المدرج بالملحق". ويقتضي هذا الملحق أنه: "تعفى من الأداء على القيمة المضافة 50 (: بيع العقارات المبنية المعدّة قصرا للسكن والمنجزة من قبل الباعثين العقاريين كما تمّ تعريفهم بالتشريع الجاري به العمل وتوابعها بما في ذلك المستودعات الجماعية التابعة لهذه العقارات".

وحيث حدّد الفصل الخامس الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة على النحو التالي: "يتكون حدث إنشاء الأداء على القيمة المضافة عند : 2 (تسليم البضاعة بالنسبة لليبوعات غير أنه بالنسبة لليبوعات الأملاك العقارية المشار إليها بالفصل الأول II - 7 أعلاه وكذلك بالنسبة للمبادلات فإن حدث الإنشاء يتكون من الوثيقة التي تثبت وقوع العملية وفي صورة عدم توفرها فبتحويل الملكية". فيما ضبط الفصل 6 من نفس المجلة قاعدة هذا الأداء واقتضى أنه: "... غير أنه بالنسبة للعمليات الآتية تضبط قاعدة الأداء حسب الشروط التالية: 2) بالنسبة للعقارات أو الأصول التجارية المشار إليها بالفصل الأول - II - 7 أعلاه يقع إحتساب الأداء على القيمة المضافة على

أساس الفرق الحاصل بين ثمن البيع و ثمن الشراء مع إعتبار كل المصاريف والأداءات والمعالم بإستثناء الأداء على القيمة المضافة".

وحيث تقتضي قواعد شرح القانون أن القانون لا يتحمّل إلا المعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة وعرف الإستعمال ومراد واضع القانون، وأن لا اجتهاد في صورة وضوح النص، فضلا عن أنه إذا استوجبت الضرورة تأويل القانون جاز التيسير في شدّته ولا يكون التأويل داعيا لزيادة التضييق أبدا.

وحيث أنّ الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة المترتب عن عمليّة بيع عقار هو حسب صريح الفصل 5 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة تاريخ "الوثيقة التي تثبت وقوع العملية وفي صورة عدم توفرها فبتحويل الملكية"، أمّا غير ذلك من الأحداث التي قد تطرأ فإنّها يمكن أن تكون خاضعة إلى الأداء على القيمة المضافة ولكن ليس على قاعدة ثمن الإقتناء.

وحيث من جهة أخرى، وبخصوص مجال الإعفاء المضمّن بالجدول أ، فإنّ عبارات المشرّع كانت صريحة في إعفاء عمليّات بيع العقارات المبنية المعدّة قصرا للسكن والمنجزة من قبل الباعثين العقاريين.

وحيث أنّ المقصود بإعداد العقار للسكن هو الحالة القانونية والواقعيّة التي كان عليها العقار عند التفويت فيه من قبل الباعث العقاري. فأما الحالة القانونية فهي التخصيص الذي كان عليه العقار صلب ترخيص البناء وفي عقد البيع، و أمّا الحالة الواقعيّة فيقصد بها التجهيزات و المرافق التي يحتوي عليها العقار.

وحيث أنّ تغيير تخصيص العقار أو تغيير كفيّة استغلاله لا يؤدّي إلى مطالبة المالك الجديد بدفع الأداء على القيمة المضافة المترتب عن عمليّة البيع الأصليّة. ولا يكون الرجوع في الإعفاء جائزا إلا متى تبيّن أنّ العقار لم يكن معدّا للسكنى في تاريخ البيع.

وحيث و بناء على ما سبق فقد تعيّن قبول المطعن المائل.

✓ عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل:

حيث تمسك المعقب بأن محكمة الإستئناف تجاهلت المستند الذي أثاره المعقب أمامها والمتعلق
بخرق الفصل 44 مكرّر من مجلة لحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث أثير المطعن المتعلق بضعف التعليل لأول مرة صلب مستندات التعقيب ولم تتم الإشارة
إليه و لو باختصار صلب مطلب التعقيب.

وحيث أن تضمين المطعن المتعلق بضعف التعليل صلب مطلب التدارك المؤرخ في 20 نوفمبر
2012 ليس من شأنه تصحيح العيب الذي شاب مطلب التعقيب في هذا الخصوص لتقدمه خارج
الآجال القانونية للتعقيب. وتعيّن لذلك رفض المطعن المائل شكلا.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف
بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية
المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاقي و عادل الصباغ.

وتلي علنا بجلسة يوم 25 جانفي 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفري.

القاضي المقرر

حسام الدين التريكي

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
تونس

رئيس الدائرة

رضا بن محمود