



## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع الهادي شاكر  
عدد 93- تونس،

من جهة،

والمعقب ضده: \*\*\*\*\*، مقره بشارع \*\*\*\*\*، تونس، نائبه الأستاذ \*\*\*\*\*

\*\*\*\*\*، الكائن مكتبه بشارع \*\*\*\*\* عدد \*\*\*\*\* - \*\*\*\*\*،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 27 أكتوبر 2011 تحت عدد 312391 طعنا في الحكم الاستئنائي الجبائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس تحت عدد 68082 بتاريخ 11 نوفمبر 2009 والقاضي نهائيا بقبول الاستئناف الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده استهدف بموجب نشاطه المتمثل في بيع الملابس القديمة بالجملة إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والخصم من المورد والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والأداء على التكوين المهني، شملت الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2003 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجمالي تحت عدد 2006/675 بتاريخ 22 ماي 2006 يقضي بمطالته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره تسعة وخمسون ألفا وثلاثمائة

وواحد وسبعون ديناراً ومليماً 752 (59.371,752 د) أصلاً وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 1 مارس 2007 الحكم عدد 2159 القاضي إبتدائياً بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره واحد وثلاثون ألفاً وتسعمائة وخمسة وخمسون ديناراً ومليماً 295 (31.955,295 د)، وهو الحكم الذي استأنفته المعقّبة أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقّبة بتاريخ 16 نوفمبر 2011 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة لتنظر فيها بهيئة جديدة وحمل المصاريف القانونيّة على المعقّب ضدّه، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

أولاً: خرق أحكام الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنّ محكمة الاستئناف انتهت إلى إقرار الحكم الابتدائي على أساس احتساب الأداء على القيمة المضافة على نسبة الربح الخام واعتبرت أنّ ذلك يحقق التوازن بين فرض الأداء على القيمة المضافة على رقم المعاملات وحق طرح الأداء على القيمة المضافة على الشراءات تطبيقاً لأحكام الفصلين 6 و9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، والحال أنّه يفهم من أحكام الفصل 6 المذكور أنّ الأداء على القيمة المضافة يوظّف على رقم المعاملات الذي يتضمن سعر البضائع والأشغال أو الخدمات مع احتساب جميع المصاريف والأداءات والمعاليم وكذلك قيمة الأشياء المدفوعة كمقابل، عدا الحالات الحصرية التي حددت الفقرة 3 من الفقرة الأولى (1) من نفس الفصل قاعدة الأداء فيها وشروطها، وبالتالي فإنّ قاعدة الأداء هي رقم المعاملات المحقق من النشاط بالإضافة إلى كلّ المصاريف والأداءات والمعاليم باستثناء الأداء على القيمة المضافة. وطالما أنّ المعقّب ضدّه يمارس نشاط بيع الملابس القديمة بالجملة، فإنه يكون خاضعاً للأداء على القيمة المضافة طبقاً لأحكام الفقرة الثانية من الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة التي اقتضت أن "تخضع أيضاً للأداء على القيمة المضافة: (3) بيع المنتوجات على حالتها من طرف تجار الجملة المزودين لتجار آخرين..."، وأنّ مصالح الجباية ضبطت الأداءات الموظفة عليه بالاعتماد على القرائن القانونية والفعليّة طبقاً لأحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية وعانيت وجود شراءات غير مصرح بها تم استخلاصها من خلال الاستقصاءات المتحصل عليها من شركات الملابس القديمة، وقدّرت النقص في رقم المعاملات بعد إدماج الأعباء والشراءات غير المصرح بها وغير

المدعمة بالمؤيدات والفواتير مع إضافة هامش ربح بنسبة 30%، والحال أن الأداء على القيمة المضافة يختلف عن الضريبة على الدخل التي توظف كل سنة على المبلغ الجملي للأرباح أو المداخيل المحققة أو المقبوضة خلال السنة السابقة كيفما تقتضيه أحكام الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات؛ وأن محكمة الاستئناف تكون قد حملت الفصل 6 أكثر مما تقتضيه عباراته رغم أنها كانت واضحة وصريحة لا تحتمل التأويل وكرّست قاعدة جديدة مفادها أن الأداء على القيمة المضافة يوظف على هامش الربح الخام إضافة إلى أنها مكنت المعني بالأمر من طرح جزافي للأداء على القيمة المضافة الذي أثقل شراؤه رغم أنه لم يثبت توفر كل الشروط التي اقتضاها القانون لطرح ذلك الأداء.

ثانيا: سوء التعليل، بمقولة أن محكمة الاستئناف أساءت تعليل حكمها المطعون فيه عندما أيدت الحكم الابتدائي وذلك بتوظيف الأداء على القيمة المضافة على أساس نسبة الربح الخام بالرجوع إلى طلبات المعني بالأمر، والحال أنه لم يطلب صلب إعتراضه على قرار التوظيف والتقارير اللاحقة احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس نسبة الربح الخام وإنما تمحورت دفعاته أساسا حول طلب اعتماد الإصلاح الموازي في مادة الأداء على القيمة المضافة بخصوص الأداء القابل للطرح على الشراءات إذ ورد بتقريره المؤرخ في 26 أكتوبر 2006 أنه سبق له دفع الأداء على القيمة المضافة عند الشراءات التي سهى عن تدوينها بالحاسبة، إلا أن إدارة الجباية تجاهلت طرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة المدفوعة فعلا عند الشراء وهي قابلة للطرح وذلك عملا بمبدأ الإصلاح الموازي، وأنه كان على قضاة البداية التزام الحياد والإبقاء على ما توصلت إليه مصالح الجباية لمطابقته للواقع والقانون، لا السعي إلى إحضار حجج واهية للمطالب بالأداء.

ثالثا: ضعف التعليل، بمقولة أن محكمة الاستئناف استندت إلى أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لتعليل قضائها باحتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس هامش الربح الخام، والحال أن هذا الفصل يتعلق بشروط طرح الأداء على القيمة المضافة الموظف على العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة أو الذي تم خصمه من المورد، وكان على المحكمة بما تتمتع به من سلطة استقصائية وتحقيقية تقديم ما من شأنه أن يبرر طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المعقب ضده مع التثبت في الشروط التي اقتضاها القانون لطرح ذلك الأداء. كما عابته عليها استعمالها لعبارات غامضة وعمامة، إذ ورد بحكمها أن احتساب الأداء على القيمة المضافة على نسبة الربح الخام يحقق التوازن بين فرض الأداء على القيمة المضافة على رقم المعاملات وحق طرح الأداء

على القيمة المضافة على الشراءات تطبيقاً لأحكام الفصلين 6 و 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وهو ما لا يشكل من جانبها تعليلاً قانونياً سليماً وكافياً لتبرير قضائها.

وبعد الإطلاع على تقرير محامي المعقب ضدّه المقدم بتاريخ 22 ديسمبر 2011 والرامي إلى رفض التعقيب أصلاً، ضرورة أنّ ما اعتمده قضاة الأصل في تصفية الأداء على القيمة المضافة في حدود نسبة الربح الخام كان مطابقاً لأحكام الفصلين 6 و 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأن ما اعتبرته المعقبة سوء وضعفاً في التعليل كان في غير طريقه واتجه ردّه.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 2 ديسمبر 2013، وبما تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد الحبيب الأطرش في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك في حين لم يحضر محامي المعقب ضدّه، وتلا مندوب الدولة العام السيد عبد اللطيف مقطوف ملحوظاته الكتابية المظروفة نسخة منها بالملف. حجت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 20 جانفي 2014.

وبما وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانوني ومُن له الصفة والمصلحة ومستوفياً شروطه ومقوماته الشكلية، وتعيّن لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

## 1 و3- عن المطعين المأخوذين من خرق أحكام الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة

المضافة وضعف التعليل لو حدة القول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف قضاءها بإقرار الحكم الابتدائي على أساس أن احتساب الأداء على القيمة المضافة على نسبة الربح الخام يحقق التوازن بين فرض الأداء على القيمة المضافة على رقم المعاملات وحق طرح الأداء على القيمة المضافة على الشراءات، وأن ذلك مستمد من روح تطبيق أحكام الفصلين 6 و9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، والحال أنه يفهم من أحكام الفصل 6 المذكور أن الأداء على القيمة المضافة يوظف على رقم المعاملات الذي يتضمن سعر البضائع والأشغال أو الخدمات مع احتساب جميع المصاريف والأداءات والمعاليم وكذلك قيمة الأشياء المدفوعة كمقابل، عدا الحالات الحصرية التي حددت الفقرة 3 من الفقرة I من نفس الفصل قاعدة الأداء فيها وشروطها، ومعنى ذلك أن قاعدة الأداء هي رقم المعاملات المحقق من النشاط بالإضافة إلى كل المصاريف والأداءات والمعاليم باستثناء الأداء على القيمة المضافة. وطالما أن المعقب ضده يمارس نشاط بيع الملابس القديمة بالجملة، فإنه يكون خاضعا للأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفقرة الثانية من الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة التي اقتضت أن "تخضع أيضا للأداء على القيمة المضافة: (3) بيع المنتجات على حالتها من طرف تجار الجملة المزودين لتجار آخرين..."، وأن مصالح الجباية ضبطت الأداءات الموظفة عليه بالاعتماد على القرائن القانونية والفعلية طبقا لأحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية وعانيت وجود شراءات غير مصرح بها تم استخلاصها من خلال الاستقصاءات المتحصل عليها من شركات الملابس القديمة، وقدّرت النقص في رقم المعاملات بعد إدماج الأعباء والشراءات غير المصرح بها وغير المدعومة بالمؤيدات والفواتير مع إضافة هامش ربح بنسبة 30 %، ضرورة أن الأداء على القيمة المضافة يختلف عن الضريبة على الدخل التي توظف كل سنة على المبلغ الجملي للأرباح أو المداخيل المحققة أو المقبوضة خلال السنة السابقة كيفما تقتضيه أحكام الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وأن محكمة الاستئناف حملت الفصل 6 أكثر مما تقتضيه عباراته رغم أنها واضحة وصريحة لا تحتمل التأويل وكرّست قاعدة جديدة مفادها أن الأداء على القيمة المضافة يوظف على هامش الربح الخام، إضافة إلى أنها مكنت المعني بالأمر من طرح جزافي للأداء على القيمة المضافة الذي أثقل شراءاته رغم أنه لم يثبت توفر كل الشروط التي اقتضاها الفصل 9 سالف الذكر لطرح ذلك الأداء. كما عابت المعقبة على محكمة الاستئناف استعمالها لعبارات غامضة وعمامة لا تشكل من جانبها تعليلا قانونيا سليما وكافيا لتبرير قضائها.

وحيث اقتضت أحكام الفقرة الأولى من الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنه " بالنسبة للنظام الداخلي، يتضمن رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة: سعر البضائع والأشغال أو الخدمات مع احتساب جميع المصاريف والأداءات والمعالييم وكذلك قيمة الأشياء المدفوعة كمقابل باستثناء الأداء على القيمة المضافة ومنحة الاستغلال وكذلك الاقتطاعات الظرفية والتعويضية".

وحيث يستفاد من المقتضيات المذكورة أن الأداء على القيمة المضافة يوظف على رقم المعاملات الذي يتضمن سعر البضائع والأشغال أو الخدمات مع احتساب جميع المصاريف والأداءات والمعالييم وكذلك قيمة الأشياء المدفوعة كمقابل.

وحيث يستفاد من جهة أخرى من أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنه يطرح من الأداء على القيمة المضافة الموظف على العمليات الخاضعة لمبلغ الأداء الذي أثقل فعلا عناصر عملية خاضعة للأداء وكذلك الأداء على القيمة المضافة الذي تم خصمه من المورد وفقا للفصل 19 مكرّر من هذه المجلة، وأنه لا يمكن الانتفاع بالطرح المذكور في غياب دفتر خاص ومرقم وممضى من طرف مراكز أو مكاتب مراقبة الأداءات يتضمن المشتريات الخاضعة للأداء المذكور....

وحيث سبق أن دفعت الإدارة صلب تقريرها المؤرخ في 15 ديسمبر 2006 بأن المعني بالأمر لم يقدم الفواتير المتعلقة بالشراءات غير المصرّح بها ولا يمكن بالتالي طرح الأداء على القيمة المضافة، وهو ما لم يفنّده المطالب بالضريبة.

وحيث تبين بالإطلاع على مظروفات الملف أن محكمة البداية عابت على إدارة الجباية عدم اعتماد محتوى الاستقصاء الوارد من شركة\*\*\*\*\*باعتباره هو الذي تضمن تحديد البضاعة المتعامل بها مع المعني بالأمر، وأنّ الترخيص الإداري جاء لتحديد سقف الكمية المتعامل بها بصفة عامة، وأصدرت على هذا الأساس حكما تحضيريا بتاريخ 18 جانفي 2007 يقضي بمطالبة إدارة الجباية بإعادة احتساب الأداء وذلك باعتماد الاستقصاءات المباشرة لدى المزودين دون سقف الترخيص واحتساب الأداء على القيمة المضافة على نسبة الربح الخام.

وحيث قامت إدارة الجباية تنفيذا للحكم التحضيري المذكور بإعادة الاحتساب بتاريخ 12 فيفري 2007، وأصبح الأداء يقدرّ بواحد وثلاثين ألفا وتسعمائة وخمسة وخمسين دينارا

ومليمات 295 (31.955,295 د)، وانتهت محكمة البداية على هذا الأساس بإقرار قرار التوظيف مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى القدر المذكور.

وحيث خلصت محكمة الاستئناف من جهتها إلى اعتبار أنّ احتساب الأداء على القيمة المضافة على نسبة الربح الخام يحقق التوازن بين فرض الأداء على القيمة المضافة على رقم المعاملات وحق طرح الأداء على القيمة المضافة على الشراءات، وهو مستمدّ من روح تطبيق أحكام الفصلين 6 و9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث أعرضت محكمة الأصل عن تحديد أساس الأداء على القيمة المضافة وفقاً للقواعد المنصوص عليها بالفصل 6 سالف الذكر، و كان استنادها إلى أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة في غير طريقه ضرورة أنّ هذا الفصل ضبط شروطاً محدّدة وجب توفّرها لإثبات أحقية المطالب بالضريبة في التمتع بحقّ طرح الأداء على القيمة المضافة على شراءاته وهي لا تتوفر في صورة الحال سيما أنّ المعقب ضدّه لم يقدّم الفواتير المتعلقة بالشراءات غير المصرّح بها.

وحيث تكون محكمة الاستئناف والحالة ما ذكر قد حادت عن الصواب لما انتهت إلى إقرار الحكم الابتدائي فيما قضى به من تعديل المبلغ المطالب به، ويغدو حكمها مشوباً بعيب مخالفة القانون ومتسماً بضعف التعليل وتعين نقضه على هذا الأساس.

## 2- عن المظنّ المأخوذ من سوء التعليل:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الأصل سوء تعليل حكمها المطعون فيه بمقولة أنّها أيدت الحكم الابتدائي القاضي بتوظيف الأداء على القيمة المضافة على أساس نسبة الربح الخام بالرجوع إلى طلبات المعني بالأمر، والحال أنّه لم يطلب صلب إعتراضه على قرار التوظيف والتقارير اللاحقة احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس نسبة الربح الخام وإتّما تمحورت دفوعاته حول طلب اعتماد الإصلاح الموازي في مادة الأداء على القيمة المضافة بخصوص الأداء القابل للطرح على الشراءات التي سهى عن تدوينها بالحاسبة، واعتبرت المعقّبة أنّه كان على قضاة البداية التزام الحياد والإبقاء على ما توصلت إليه مصالح الجباية لمطابقته للواقع والقانون لا السعي إلى إحضار حجج واهية للمطالب بالأداء.

وحيث لئن أشارت الإدارة المعقبة صلب عنوان هذا المطعن إلى سوء التعليل الذي درج الفقه والقضاء على اعتبار أنه يتمثل في إهمال المحكمة الإجابة عن الدفوعات الجوهرية لأحد الأطراف أو عدم إفصاحها عن السند القانوني أو الواقعي الذي تأسس عليه حكمها، فقد ثبت بالإطلاع على مضمونه أنها تعيب على الحكم المطعون فيه مخالفة مبدأ الحياد، الأمر الذي يجعل عنوان المطعن متناقضا مع مضمونه، واتجه والحالة ما ذكر رفضه شكلا.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيد أحمد صواب وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاطي ومحمد الخزامي.

وتلي علنا بجلسة يوم 20 جانفي 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر

الحبيب الأطرش

رئيس الدائرة

أحمد صواب

الكلية القوم للمحاكمة الإدارية  
الإمضاء: 