



القضية عدد: 313004

تاريخ القرار : 7 ديسمبر 2017

## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

25 ديسمبر 2017

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،  
من جهة،

والمعقّب ضده: = الذ بن غم ، مقره عدد ، تونس،  
من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 3 أوت 2012 تحت عدد 313004 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 12 جانفي 2011 في القضية عدد 7594 والقاضي بقبول الإستئنافين شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضده خضع بعنوان نشاطه كتاجر في مواد النسيج إلى مراجعة جبائية معمّقة في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان سنوات 2004 و 2005 و 2006 والأقساط الإحتياطية عن سنوات 2005 و 2006 و 2007 والأداء على القيمة المضافة بعنوان سنتي 2006 و 2007 والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية عن الفترة الممتدة من 1 جانفي 2004 إلى 31 ديسمبر 2007، أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 17 جويلية 2009 تحت عدد 2009/805 يقضي بمطالته بدفع مبلغ جملي لفائدة

الخزينة العامة قدره أربعة وتسعون ألفا وسبعمائة وثمانية دنانير و158 من المليمات (94.708,158د) أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 16 ديسمبر 2009 في القضية عدد 3858 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره (23.961,869د)، فاستأنفه المعقّب ضدّه كما تقدّمت إدارة الجباية باستئناف عرضي أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهّدت بالإستئناف وأصدرت فيهما الحكم المبين منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 13 سبتمبر 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا- خرق أحكام الفصلين 6-I و 9-I-1 و 2 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنّ المطالب بالضريبة لم يقدّم دفتر المحاسبة الخاص بالأداء على القيمة المضافة بالإضافة إلى تعمّده إخفاء حسابه الجاري المفتوح لدى البنك العربي الدولي لتونس وهو ما حدا بإدارة الجباية إلى إدماج المبالغ المودعة بذلك الحساب صلب رقم المعاملات مع رفض طرح الأداء على القيمة المضافة المتعلق بالمشتريات غير المثبتة بفواتير وذلك لعدم احترام شرط الإنتفاع بالطرح المنصوص عليه بالفصل 9-I-1 و 2 المذكور والمتمثل في وجوب التصريح بها من ناحية وتسجيلها بمحاسبته من ناحية أخرى، لكنّ محكمة الحكم المنتقد قضت بتمتيع المعني بالأمر بطرح الأداء على القيمة المضافة المستوجب على شراواته وذلك على أساس الربح الخام الذي حقّقه الأمر الذي ينطوي على خرق للقانون ذلك أنّ احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس هامش الربح الخام فقط فيه مخالفة واضحة لمقتضيات الفصل 6-I سالف الذكر التي حدّدت بصورة جلية أنّ احتساب الأداء يكون على أساس رقم المعاملات ولأحكام الفصل 9 المذكور والتي تشترط لإنتفاع المطالبين بالأداء بطرح الأداء على القيمة المضافة وجوب مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي الجاري به العمل، وفي غياب ذلك مسك دفتر يتضمّن حساب المشتريات المحلية والواردات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة، لكنّ المعني بالأمر اقتصر على تقديم محاسبة تمّ رفضها لتضمّنها خسائر مسترسلة خلال السنوات المعنية بالمراجعة ولأنه لم يقدّم الكشوفات البنكية لحسابه المفتوح لدى البنك العربي الدولي لتونس وعدم تنزيل العمليات المتعلقة به بالمحاسبة المقدّمة لمصالح الجباية، بما يحول دون انتفاعه بالطرح.

ثانيا- خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد أيّدت الحكم الابتدائي الذي قضى بالحطّ في مبلغ الأداء المستوجب دون أن يكون المطالب بالضريبة قد أقام الدليل على صحة تصاريحه وحقيقة موارده أو على شطط التوظيف حيث لم يبرر إخفاءه للحساب الجاري

المفتوح لدى البنك العربي الدولي لتونس ولم يقدم التبريرات القانونية اللازمة لتعمّده إخفاء الفواتير المتعلّقة بمشترياته.

ثالثا- سوء التعليل، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري بتمكين المطالب بالضريبة من الإنتفاع بطرح الأداء على القيمة المضافة المستوجب على مشترياته وذلك على أساس الربح الخام الذي حققه معللة ذلك بما درج عليه فقه القضاء، والحال أنّ موقفها يفتقر لكلّ سند قانوني ومخالف لأحكام الفصل 6 - I من مجلة الأداء على القيمة المضافة، هذا فضلا عن أنّ فقه القضاء الإداري لم يستقرّ على إمكانية طرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة بغضّ النظر عن شرط تقييد الفواتير التي تثبت تلك المبالغ في المحاسبة أو في دفتر خاص بحساب المشتريات المحلية والواردات والخدمات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة، هذا فضلا عن أنّه من المستقر عليه فقهها وقضاء أنّه محمول على محكمة الموضوع تعليل أحكامها تعليلا مستساغا وواضحا وأن تحدّد أسانيدها وتحتنب التبريرات ذات الصبغة العامة وأن تناقش دفعات الأطراف.

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.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 7 نوفمبر 2017، وبها تلا المستشار المقرّر السيد ر ع ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات التعقيب ولم يحضر المعقب ضده وتمّ إستدعاؤه وفقا للصيغ القانونية، إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 7 ديسمبر 2017.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- من جهة الأصل :

عن المظعن المأخوذ من خرق أحكام الفصلين 6 - I و 9 - I - 1 و 2 من مجلة الأداء على

القيمة المضافة :

حيث تمسكت المعقبة بأنّ المطالب بالضريبة لم يقدم دفتر المحاسبة الخاص بالأداء على القيمة المضافة بالإضافة إلى تعمّده إخفاء حسابه الجاري المفتوح لدى البنك العربي الدولي لتونس وهو ما حدا بإدارة الجباية إلى إدماج المبالغ المودعة بذلك الحساب صلب رقم المعاملات مع رفض طرح الأداء على القيمة المضافة المتعلق بالمشتريات غير المثبتة بفواتير وذلك لعدم احترام شرط الإنتفاع بالطرح المنصوص عليه بالفصل 9 - I - 1 و 2 المذكور والمتمثل في وجوب التصريح بها من ناحية وتسجيلها بمحاسبته من ناحية أخرى، لكنّ محكمة الحكم المنتقد قضت بتمتع المعني بالأمر بطرح الأداء على القيمة المضافة المستوجب على شراؤه وذلك على أساس الربح الخام الذي حقّقه، الأمر الذي ينطوي على خرق للقانون ذلك أنّ احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس هامش الربح الخام فقط فيه مخالفة واضحة لمقتضيات الفصل 6 - I سالف الذكر التي حدّدت بصورة جلية أنّ احتساب الأداء يكون على أساس رقم المعاملات ولأحكام الفصل 9 المذكور والتي تشترط لإنتفاع المطالبين بالأداء بطرح الأداء على القيمة المضافة وجوب مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي الجاري به العمل، وفي غياب ذلك مسك دفتر يتضمّن حساب المشتريات المحلية والواردات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة، لكنّ المعني بالأمر اقتصر على تقديم محاسبة تمّ رفضها لتضمّنها خسائر مسترسلة خلال السنوات المعنية بالمراجعة ولأنه لم يقدم الكشوفات البنكية لحسابه المفتوح لدى البنك العربي الدولي لتونس وعدم تنزيل العمليات المتعلقة به بالمحاسبة المقدّمة لمصالح الجباية، بما يحول دون انتفاعه بالطرح.

وحيث اقتضى الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنّه : " I - 1. يطرح من الأداء على القيمة المضافة الموظف على العمليات الخاضعة مبلغ الأداء الذي أثقل فعلا عناصر ثمن عملية خاضعة للأداء - وكذلك الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ خصمه من المورد وفقا للفصل 19 مكرر من هذه المجلة.

يخصم الخاضعون بصفة جمالية من مبلغ الأداء على القيمة المضافة المطلوب طبقا للفصلين الأول والثاني أعلاه، مبلغ الأداء الذي أثقل فعلا مشترياتهم المحلية لدى خاضعين أو التسليمات لأنفسهم والواردات المنجزة من طرفهم والخدمات اللازمة لمتطلبات الإستغلال.

وفي صورة ما إذا كان الأداء المطالب به بعنوان شهر لا يسمح بخصم كامل الأداء القابل للطرح فإن

المبلغ المتبقي يؤجل طرحه للأشهر الموالية.

وإذا كانت الصفقة المبرمة بين مؤسستين تشمل إنجاز خدمة وما يتطلبه ذلك من معدات ومواد، وإذا كان صاحب المشروع يستورد أو يقتني محليا بإسمه الخاص كل المعدات والمواد المنصوص عليها بالعقد أو بعضها، يحق للمؤسسة التي أنجزت المشروع طرح ما سدده صاحب المشروع من أداء على القيمة المضافة. وإذا كانت المعدات والمواد المشار إليها أعلاه تنتفع بتعليق توظيف الأداء، فإن قيمتها تحال إلى صاحب المشروع دون إحتساب الأداء.

1 مكرر . يطرح من الأداء على القيمة المضافة الموظف على العمليات الخاضعة مبلغ الأداء على القيمة المضافة الموظف على الشراءات من تجهيزات ومعدات وعقارات مخصصة للاستغلال في إطار عقود الإيجار المالي وذلك بصرف النظر عن التسجيل المحاسبي لهذه الشراءات.

2 . للإنتفاع بالطرح المنصوص عليه أعلاه ، يجب على الخاضعين أن :

أ. تكون مجوزتهم فواتير لمشترياتهم المحلية من البضائع والخدمات محررة طبقا للشروط المضبوطة بالفصل الثامن عشر الموالي أو شهادات في خصم الأداء على القيمة المضافة من المورد .  
ب. تكون مجوزتهم شهادات إستخلاص الأداء على القيمة المضافة لدى قباضات الديوانة وذلك فيما يخص وارداتهم.

ج. يمسكوا دفترا خاصا مرقما وموقعا من طرف مراكز أو مكاتب مراقبة الأداءات الراجع إليها نشاطهم بالنظر يتضمن حساب المشتريات المحلية من الخاضعين للأداء وكذلك الواردات والخدمات التي وظف عليها الأداء على القيمة المضافة وذلك إذا لم تكن حسابياتهم ممسوكة طبقا لأحكام الفصل الثامن عشر الموالي.  
يجب أن يختم حساب المشتريات شهريا وأن يحتوي على نوعية وقيمة المشتريات والواردات والخدمات مع بيان مقدار الأداء الذي وقع دفعه.

كما يجب عليهم أن يسجلوا بهذا الدفتر بوضوح وبدون فراغ أو تشطيب كلا من التسليمات المنجزة أو الخدمات المسداة بأي عنوان كان وكذلك المقايض الحاصلة مع بيان مقدار الأداء على القيمة المضافة المتعلقة بها.

غير أن الأحكام السابقة لا تطبق على الممتلكات الخاضعة للإستهلاكات والتي تبقى خاضعة لأحكام التشريع المحاسبي للمؤسسات.

د. يسجل بالحسابية الممتلكات الخاضعة للإستهلاكات بثمن شرائها أو ثمن الكلفة منقوصة من الأداء الذي تم طرحه طبقا للشروط السابقة الذكر مع تعديله عند الضرورة طبقا للأحكام المبينة بالفقرة - III - التالية... "

وحيث وخلافا لما تمسكت به الإدارة، فقد جرى فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّ عدم مسك المطالب بالأداء للوثائق المنصوص عليها بالفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة من فواتير و شهادات استخلاص ودفتر مرقم لا يعني عدم استحقاقه الطرح ضرورة أنّ الشروط الواردة بالفصل المذكور إنّما أراد بها المشرع إثبات الأحقية في طرح الأداء ولا يتوقف على توفرها الإستحقاق في الطرح.

وحيث وعليه، فإنّ عدم مسك المعقّب ضدّه محاسبة قانونية أو دفتر مرقم وفواتير وشهادات لا ينفي حقّه في التمتع بالطرح، لا سيّما وأنّ العبرة في الإنتفاع بحق الطرح تكون بثبوت تحمّل مشتريات المطالب بالضريبة فعلا للأداء على القيمة المضافة، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا الفرع من المطعن.

وحيث وعلاوة على ذلك، فقد نص الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على أنّه : " بالنسبة للنظام الداخلي ، يتضمن رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة ، سعر البضائع والأشغال أو الخدمات مع احتساب جميع المصاريف والأداءات والمعاليم وكذلك قيمة الأشياء المدفوعة كمقابل بإستثناء الأداء على القيمة المضافة ومنحة الإستغلال وكذلك الإقتطاعات الظرفية والتعويضية. ولا تشمل قاعدة الأداء على المبالغ المقبوضة بعنوان الإيداع وعدم إرجاع وسائل اللف المودعة ...".

وحيث يستشف من تلك الأحكام أنّه يتم إحتساب الأداء على القيمة المضافة بناء على رقم المعاملات رقم المعاملات وليس الربح الخام مثلما ذهبت إلى ذلك محكمة البداية وأيدتها فيه محكمة الحكم المطعون فيه، الأمر الذي يتّجه معه قبول هذا الفرع من المطعن من هذه الناحية ونقض الحكم المطعون فيه على ذلك الأساس.

**عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :**

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ محكمة الحكم المنتقد أيدت الحكم الابتدائي الذي قضى بالحطّ في مبلغ الأداء المستوجب دون أن يكون المطالب بالضريبة قد أقام الدليل على صحة تصاريحه وحقيقة موارده أو على شطط التوظيف حيث لم يبرر إخفائه للحساب الجاري المفتوح لدى البنك العربي الدولي لتونس ولم يقدم التبريرات القانونية اللازمة لتعمّده إخفاء الفواتير المتعلقة بمشترياته.

وحيث ينص الفصل 72 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية على أنّه : " تقتصر الجلسة العامة، إذا ما رفع لديها حكم مطعون فيه، على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقا بالنظام العام أو كان متعلقا بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم.

غير أنه يمكن للجلسة العامة، وبإثارة من الطاعن، أن تراقب الوجود المادي للوقائع التي انبنى عليها الحكم المطعون فيه وتبحث إن كان حاكم الأصل قد أعطاهما وصفا قانونيا صحيحا".

وحيث ثبت بمراجعة أوراق الملف الإستثنائي أنه لئن سبق للمعقبة أن تمسكت بمخالفة مقتضيات الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإنّ مضمون ذلك المستند تعلّق بتعديل محكمة البداية لقاعدة دوران المخزون ولم يتضمّن أية إشارة إلى مسألة إخفاء المطالب بالضريبة للحساب الجاري المفتوح لدى البنك الدولي العربي لتونس، وجاء بذلك مضمون تلك المآخذ مختلفا تمام الاختلاف مع ما تضمّنه المطعن في مستندات التعقيب، بما يغدو معه المستند المائل واردا لأول مرة لدى التعقيب، وتعيّن لذلك رفضه.

### عن المطعن المأخوذ من سوء التعليل :

حيث تمسكت المعقبة بأنّ محكمة الحكم المنتقد قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري بتمكين المطالب بالضريبة من الإنتفاع بطرح الأداء على القيمة المضافة المستوجب على مشترياته وذلك على أساس الريج الخام الذي حققه معللة ذلك بما درج عليه فقه القضاء، والحال أنّ موقفها يفتقر لكلّ سند قانوني ومخالف لأحكام الفصل 6 - I من مجلة الأداء على القيمة المضافة، هذا فضلا عن أنّ فقه القضاء الإداري لم يستقرّ على إمكانية طرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة بغضّ النظر عن شرط تقييد الفواتير التي تثبت تلك المبالغ في المحاسبة أو في دفتر خاص بحساب المشتريات المحلية والواردات والخدمات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة، هذا فضلا عن أنّه من المستقر عليه فقهها وقضاء أنّه محمول على محكمة الموضوع تعليل أحكامها تعليلا مستساغا وواضحا وأنّ تحدد أسانيدها وتجتنب التبريرات ذات الصبغة العامة وأنّ تناقش دفعوات الأطراف.

وحيث تبينّ بمراجعة الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الإستئناف أيّدت ما ذهبت إليه محكمة البداية مستندة في ذلك إلى ما استقرّ عليه فقه القضاء دون أن تتناول بالنقاش والتمحيص دفعوات طرفي النزاع أمامها أو تبني قضاءها على ما له أصل ثابت واقعا وقانونا، فجاء تعليلها تعليلا عاما ومبهما ولا يرقى بالتالي إلى مرتبة التعليل المستساغ والمقبول، وتعيّن لذلك قبول هذا المطعن، كقبول التعقيب برمّته.

### ولهذه الأسباب

### قررت المحكمة :

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

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد رو المثلث وعضوية  
المستشارين السيدين ، بن م وم الج  
وتلي علنا بجلسة يوم 7 ديسمبر 2017 بحضور كاتبة الجلسة السيدة و الذ

المستشار المقرر  
R. M. T.

رئيسة الدائرة  
را اله

الكاتب العام للمحكمة الإدارية  
الإمضاء: ل. ب. أ. د.