



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقَّب: يو س م مرقه بعمارة طريق صفاقس كم نائبه
الأستاذ مح المزر الكائن مكتبه المنار صفاقس -

من جهة،

والمعقَّب ضدها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها بشارع الهادي
شاكر عدد 93، تونس 1002،

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ مح المزر نيابة عن المعقب المذكور
أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 03 أوت 2011 تحت عدد 312255 طعنا في الحكم الصادر
عن محكمة الاستئناف بصفاقس تحت عدد 38404 بتاريخ 7 فيفري 2011 والقاضي 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 ضده.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع بوصفه طبيب
مختص لمراجعة أولية لوضعيته الجبائية في مادة الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر نوفمبر 2004
صدر بناء عليها قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 11 جويلية 2009 تحت عدد
2009/1482 يقضي بمطالته بدفع مبلغ جملي قدره 15.930,000 د بعنوان أصل الأداء
والخطايا. فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بصفاقس التي أصدرت حكما في القضية عدد 977
بتاريخ 16 ديسمبر 2009 بإلغاء قرار التوظيف، فاستأنفته مصالح الجباية أمام محكمة الاستئناف
بصفاقس التي تعهدت بالقضية وأصدرت حكما المبيّن بالطالع وموضوع الطعن المائل.

وبعد الاطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من الأستاذ المزي نياية عن المعقب بتاريخ 28 سبتمبر 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا بنقض الحكم المطعون فيه وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

- أولاً: خرق أحكام الفصل 1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أنه خلافا لما ذهبت إليه محكمة الحكم المنتقد فإن عملية بيع العقارات هي التي تخضع للأداء على القيمة المضافة وليست عملية الاقتناء.

- ثانيا: مخالفة أحكام الفصل 2 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أنه لا يجوز إخضاع المشتري بأي حال للأداء على القيمة المضافة وأنه لا يستقيم منطقاً وقانوناً القول أن المشتري الذي يقوم بتغيير وجهة استعمال العقار يقع إخضاعه لذلك الأداء باعتباره أداء غير مباشر ضرورة أن البائع أو الباعث العقاري هو الذي يتولّى جمع الأداء وأدائه للدولة.

- ثالثاً: خرق أحكام الفصل 5 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أن تغيير وجهة استعمال العقار ليس الحدث المنشئ للأداء لأن حدث الإنشاء قد تمّ تحديده حصرياً بالفصل المذكور وهو تاريخ إبرام عقد البيع، وأنه لا وجود لأي نص قانوني يقرّ بأن تحويل استغلال عقار من السكنى إلى ممارسة نشاط مهني يؤدي بصفة آلية إلى مطالبة مقتني العقار بدفع الأداء على القيمة المضافة.

- رابعاً: مخالفة أحكام الفصل 4 من مجلة الأداء على القيمة المضافة باعتبار أن عملية بيع العقارات المبنية المعدة قصراً للسكن والمنحزة من قبل الباعثين العقاريين الواردة بالنقطة 50 من الجدول "أ" الملحق بالمجلة المذكورة هي استثناء لمبدأ خضوع عمليات بيع العقارات للأداء. وإن الغاية من سنّ المشرع لذلك الإعفاء تكمن في تشجيع الباعثين العقاريين والحثّ على التعامل معهم دون غيرهم ممن يمارسون نشاط بيع العقارات. ولئن كان المستفيد الفعلي من الإعفاء من الأداء على القيمة المضافة هو المشتري، إلا أن الاعفاء المذكور موجه بصفة جوهرية للباعث العقاري، مما يكون معه قضاء محكمة الاستئناف متعارضاً مع فلسفة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الاطلاع على التقرير في الرد على مستندات التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات في 24 ديسمبر 2011 والذي دفعت فيه بأن المعقب اشترى شقة تقع بالطابق الثاني من مركّب ابن زهر بصفاقس بمقتضى عقد محرر في 17 نوفمبر 2004 ومسجّل في 29 ديسمبر 2004 وقد نصّ الفصل الأول منه على أن الشقة معدة للسكن وانتفع بالتالي بالإعفاء من الأداء على القيمة المضافة طبقاً للبند 50 من الجدول "أ" الملحق بمجلة الأداء على القيمة المضافة والمتعلق

ر.ت.

بالعمليات المعفاة، لكنه خصّص تلك الشقة لممارسة مهنة طبيب مختصّ في جراحة القلب والشرين، وقد أعلم مكتب مراقبة الأداءات بصفاقس الغربية بتغيير مقرّه المصرح به لممارسة نشاطه إلى تلك الشقة. وطالما أنّ الإعفاء يتعلق حصريا بعمليات بيع العقارات المبنية المعدّة قسرا للسكن والتي ينجزها الباعثون العقاريون، وهو ما يبرّر الطابع الاجتماعي لتلك البنايات وحرص السلط العمومية على الحدّ من ارتفاع أسعارها كما جاء ذلك في وثيقة شرح الأسباب الخاصة بالقانون المذكور، فقد تدخلت مصالح الجباية وأخضعت عملية بيع الشقة إلى الأداء على القيمة المضافة تكريسا لمبدأ المساواة من ناحية وتجنبا للتهرب من دفع الأداء من ناحية أخرى. وعلاوة على ذلك، فإن المعقب خاضع للأداء على القيمة المضافة بمقتضى نشاطه كطبيب وقد سلّم لنفسه، لغاية ذلك النشاط، عقارا مبنيا خصصه عيادة طبية. وتخضع عملية التسليم للنفس للأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 1 (11-9) من المجلة، ويعدّ استعمال العقار للغرض المهني هو الحدث المنشئ للأداء. وإنّ الخاضع الحقيقي للضريبة هو المشتري وأنه يجوز لمصالح الجباية أن تطالبه بدفع الأداء على القيمة المضافة بعد تغيير وجهة الاستعمال. ولقد أقر الفصل 75 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير أنه لا يجوز تغيير صبغة المحلّ المعدّ للسكنى إلا برخصة مسبقة، وقد سبق للمحكمة الإدارية أن أقرّت موقف مصالح الجباية، وذلك حماية لإرادة المشرع الذي حصر استغلال العقار في السكنى للانتفاع بالإعفاء من الأداء.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالتّصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 27 فيفري 2017، وبما تمّ الاستماع إلى المستشار السيد اله الذي تلا نيابة عن المستشار المقرر السيد و الع ملخصا لتقريره الكتابي، ولم يحضر مح المع ، وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بالردّ على مستندات التعقيب.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 3 أفريل 2017.

وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممّن له الصفة والمصلحة، ومستوفيا إجراءاته الشكلية الجوهرية، وتعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

عن جملة المطاعن لوحدة القول فيها:

حيث تمسك نائب المعقّب بأنّ محكمة الاستئناف خرقت أحكام الفصول 1 و2 و4 و5 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لما أخضعت منوّبه للأداء على القيمة المضافة بوصفه مشتري بالرغم من أنّ القانون نصّ صراحة على أنّ عمليات البيع هي التي تخضع لذلك الأداء ولا تحمّل على المشتري، وأنّ الإعفاء منه شمل جميع عمليات بيع البنايات المعدة للسكنى وأنّ تاريخ إبرام عقد البيع هو الحدث المنشئ.

وحيث دفعت المعقّب ضدّها بأنّها أخضعت المعقّب للأداء على القيمة المضافة بعد أن تبين أنّه اشترى شقة معدّة للسكنى من باعث عقاري، وأنّه انتفع من عملية الشراء تلك باعتبارها معفاة من الأداء على القيمة المضافة ثمّ غير استغلالها ليمارس بها نشاطه باعتباره طبييا.

وحيث أقرّت محكمة الحكم المنتقد أنّ النزاع انحصر بين الطرفين حول مدى خضوع المعني بالأمر للأداء على القيمة المضافة بمناسبة تغييره لصبغة العقار الذي اشتراه من باعث عقاري وتحديد الحدث المنشئ لهذا الأداء. كما أقرّت أنّ المشرع أخضع جميع عمليات بيع العقارات التي ينجزها الباعثون العقاريون للأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصلين 1 و2 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، ووضع استثناء بالفصل الرابع من نفس المجلة تمثل في إعفاء عمليات بيع العقارات المبنية والمعدّة قصرا للسكن والمنجزة من قبل الباعثين العقاريين، وفرض شرطين متلازمين للإعفاء وهما أن يتمّ الشراء لدى باعث عقاري مرخص له قانونا، وأن يقع استغلال العقار المبني بوجه حصري للسكنى، وأنّ الإخلال بأحد الشرطين يؤديّ حتما إلى الحرمان من الانتفاع من الإعفاء، ويعتبر تغيير صبغة المحلّ من قبل المشتري بمثابة الحدث المنشئ للأداء. وانتهت إلى أنّ المشتري هو المستهلك النهائي وهو من يتحمّل فعليا دفع الأداء.

بش

وحيث اقتضى الفصل الأوّل من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنّه: "I - تخضع العمليات المنجزة بالبلاد التونسية بالمعنى المنصوص عليه بالفصل الثالث الآتي ذكره للأداء على القيمة المضافة مهما كانت أهدافها ونتائجها ما دامت تكتسي صبغة صناعية أو صناعية تقليدية أو تتعلق بإحدى المهن الحرّة 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 الأداءات الأخرى.
 - صيغة أو نوعية تدخلهم والصبغة العادية أو العرضية لهذا التدخل.
- II - تخضع أيضا للأداء على القيمة المضافة: (...7) بيع العقارات والأصول التجارية من طرف الأشخاص الذين يقومون عادة بشراء هذه الأملاك لغرض إعادة بيعها".

وحيث اقتضى الفصل 4 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنّه "تعفى من الأداء على القيمة المضافة العمليات المبينة بالجدول "أ" المدرج بالملحق". وتضمّن البند 50 من الجدول المذكور "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 أنّ الأصل في عمليات التفويت في العقارات المبنية هو توظيف الأداء على القيمة المضافة بعنوانها باستثناء العقارات المنجزة من الباعثين العقاريين والمعدّة قصرا للسكن. ويغدو انتفاء شرط تخصيص العقار المفوّت فيه للسكن زمن التعاقد أو اقتضاده لهذا الشرط بعد إبرام العقد موجبا لتوظيف الأداء على القيمة المضافة تحقيقا للأغراض التي شرّع من أجلها الأداء وللغايات التي سنّ في إطارها الإعفاء منه على حدّ السواء.

وحيث ترتبنا على ذلك، لا ينحصر حق مصالح الجباية في تدارك الإغفالات بعنوان الأداء على القيمة المضافة في حدود عمليات التفويت الخاضعة لهذا الأداء، وإنّما تمتدّ إلى سائر العمليات التي يراد منها لاحقا تغيير الصبغة السكنية للعقارات بما من شأنه تلافي الانتفاع غير المشروع بالإعفاء من الأداء.

رَبِّ

وحيث تكون المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه، لما قضت بإقرار قرار التوظيف الإجباري بناء على تطابقه مع إرادة المشرّع التي اتجهت نحو حصر استغلال العقار في السكنى فقط للانتفاع بالإعفاء من الأداء باعتباره شرطا جوهريا يؤدي الإخلال به إلى الرجوع إلى المبدأ أي الخضوع للأداء على القيمة المضافة، قد طبقت القانون تطبيقا سليما ولا تثريب عليها من هذه الناحية، الأمر الذي يتّجه معه رفض الطعن المائل.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد ز بن ت وعضوية المستشارين السيدين م ه ، الو ، و ع ، الد

وتلي علنا بجلسة يوم 3 أفريل 2017 بحضور كاتب الجلسة السيدة و الك

المستشار المقرر



و الع

الرئيس



ز بن ت

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: ل ، الخ