



القضية عدد: 312330

تاريخ القرار: 20 جوان 2016

## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدها : شركة ..... في شخص ممثلها القانوني، مقرها .....

..... تونس، نائبها الأستاذ ..... الكائن مكتبه .....

..... تونس - 1002،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 15 سبتمبر 2011 تحت عدد 312330 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 17 ديسمبر 2008 في القضية عدد 56578/62445 والقاضي بقبول الإستئنافين الأصليين شكلا ورفضهما موضوعا وإقرار الحكم الابتدائي المطعون فيه وتخطئة الشركة المطالبة بالأداء بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت بعنوان نشاطها في بيع وتركيب المصاعد إلى مراجعة جبائية معمّقة تعلّقت بالضرية على الشركات والأقساط الإحتياطية

4

والأداء على القيمة المضافة عن الفترة الممتدة من 1 جانفي 2000 إلى 31 ديسمبر 2002 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 12 أفريل 2005 تحت عدد 2005/77 يقضي بضبط الأداءات والخطايا المستوجبة بما قدره سبعة وثمانون ألفا وخمسمائة وواحد وعشرون دينارا و725 من المليمات (87.521,725د) وفائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2002 بمبلغ عشرة آلاف وتسعمائة وستة وخمسين دينارا و113 من المليمات (10.956,113د) وفائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر من سنة 2002 بمبلغ ألف وستة وتسعين دينارا و703 من المليمات (1.096,703د)، فاعترضت عليه المعنية بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 23 فيفري 2006 في القضية عدد 1392 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء مع تعديل نصه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره تسعة وأربعين ألفا وتسعمائة وواحد وخمسين دينارا و707 من المليمات (49.951,707د) لقاء أصل الأداء والخطايا، فاستأنفته كل من المطالبة بالضريبة وإدارة الجباية أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضيتين وأصدرت فيهما الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 30 سبتمبر 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف المختصة للنظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولا- خرق أحكام الفصل 5 (3) و 5 - أ من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أن الإشكال المطروح في هذه القضية تعلق بإخضاع التسيبقات التي تقبضها المؤسسات الناشطة في بيع وتركيب المصاعد للأداء على القيمة المضافة، وقد اختلفت الآراء حول تلك المسألة بين من يذهب في اعتبار التسبقة تخضع لذلك الأداء طبقا للفصل 5(3) المذكور الذي ينص على أن الأداء على القيمة المضافة ينشأ بالنسبة للخدمة بقبض ثمنها أو بقبض تسبقة منه إذا حدث ذلك قبل إنجازها، وفريق آخر يذهب في اعتبار أن عملية تركيب المصاعد مرتبطة بعملية بيعها وهي من ملحقاتها وأن الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة يتكوّن عند تسليم المصاعد وليس عند قبض التسبقة طبقا للفصل 5(2) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، هذا وقد تبين بمناسبة مراجعة الوضعية الجبائية للمعقب ضدها أنها تقوم بتسليم وصولات في مبالغ تسيبقات إلى حرفائها الذين يقدمون لها طلبيات تزود بالمصاعد دون أن تبين فيها إن كانت تتعلق بأثمان المصاعد المبيعة أو أثمان خدمات تركيبها، وكان لزاما والحال ما ذكر الوقوف على الإطار العام الذي تمّت فيه عمليات بيع المصاعد وتركيبها والذي يتمثل في الأشغال العقارية بالنظر إلى أن الشركة

المعقب ضدها تتعامل أساسا مع باعنين عقارين ويتكوّن الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة بالنسبة لتلك الأشغال عند تنفيذها جزئيا أو كليا وعند تحرير مبالغ وقتية أو بيانات أو فواتير جزئية، وهذا وقد كانت المعقبة تحرّر مبالغ وقتية تنص فيها على مبالغ التسبيقات التي تقبضها وهو ما يجعل الأداء على القيمة المضافة مستوجبا بعنوان تلك المبالغ، هذا علاوة على أنّ الأشغال العقارية تصنّف كخدمات بما يكون معه قبض التسبيقات من ثمن تلك الخدمات منشئا للأداء على القيمة المضافة، وتكون بذلك محكمة الحكم المنتقد قد أخطأت لما قضت بإلغاء مبالغ الأداء الموظفة على التسبيقات.

وبعد الإطلاع على مذكرة الأستاذ..... في الردّ على مستندات التعقيب نيابة عن المعقب ضدها والمدلى بها بتاريخ 22 مارس 2012 والمتضمنة طلب رفض التعقيب بالإستناد إلى أنّه يتحلّى من الإقرار العدلي لإدارة الجباية بالوقائع موضوع هذه القضية أنّ العلاقة القانونية فيما بين الشركة المعقب ضدها وحرفائها تتعلق بطلب شراء مصاعد فحسب ولا تتضمن الطلبات خدمة تركيبها بما يوحي بإمكانية بيع المصاعد دون تركيبها طالما أنّ التركيب هو خدمة منفصلة عن البيع بإقرار المعقبة نفسها ، وطالما أنّ معاينات مصالح الجباية تتعلق بطلبات شراء المصاعد وأنّ تلك الطلبات ليست بالخدمات فإنّه يتحتّم التعامل معها باعتبارها منحصرة في بيع منقولات ينشأ الأداء على القيمة المضافة بعنوانه زمن تسليم تلك المنقولات وفقا لأحكام الفصل 5 فقرة 2 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، كما أنّه لا يمكن بحجارة المعقبة فيما ذهبت إليه من اعتبار بيع المصاعد وتركيبها يندرج ضمن الأشغال العقارية بل هو نشاط تجاري، هذا وإنّ التعامل أساسا مع الباعنين العقارين لا يمثل معيارا لتصنيف ذلك النشاط ضمن الأشغال العقارية لا سيما وأنّه وفقا للفصل 10 من مجلة الحقوق العينية فإنّ المنقولات والتجهيزات لا تصبح عقارات حكومية إلاّ عند التحامها بالعقارات بشكل دائم يتعذر معه فصلها دون إفساد ما هي متّصلة به وهو تعريف لا ينطبق على المصاعد باعتبارها أشياء متحرّكة إلى غاية تثبيتها بالعقارات وطالما لم يقع تركيبها فإنّ التعامل بخصوصها يبقى تعاملًا حول منقول وليس نشاطا أو خدمة عقارية، هذا وعلى فرض جواز المزج بين بيع المصاعد والأنشطة العقارية فمن البديهي أنّ الشركة المطالبة بالضريبة لا تسلّم بيانات جزئية أو فواتير وقتية مقابل تسبيقات وتلك السندات هي التي يمكن أن تنشئ الأداء على القيمة المضافة بمناسبة قبض معيّنها، ثمّ إنّ من البديهي أنّ الوصولات مقابل التسبيقات لا تمثل فواتير وقتية أو بيانات جزئية مقابل الخدمات، كما أنّه وطالما أقرّت المعقبة بأنّ الطلبات الصادرة عن الحرفاء تتضمن فقط طلب شراء المصاعد وانتفاء كلّ إشارة إلى تركيبها فإنّه من المستساغ التقيّد بمضمون تلك الطلبات دون التشكيك بتضمّنها ما لا يتضمّنه نصّها.

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 تقييحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 30 ماي 2016 وبها تلا المستشار المقرر السيد محمد اللطيف ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات الطعن طالبا الحكم طبقها وحضر الأستاذ ..... نائب المعقب ضدها وتمسك برده على مستندات الطعن.

إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 20 جوان 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

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

- من جهة الأصل :

عن المطعن الوحيد المأخوذ من خرق أحكام الفصل 5 (3) و 5 - أ من مجلة الأداء على القيمة

المضافة :

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ النزاع تعلق بإخضاع التسيبقات التي تقبضها المؤسسات الناشطة في بيع وتركيب المصاعد للأداء على القيمة المضافة، وتأويل أحكام الفصل 5(3) المذكور الذي ينص على أنّ الأداء على القيمة المضافة ينشأ بالنسبة للخدمة بقبض ثمنها أو بقبض تسبقة منه إذا حدث ذلك قبل إنجازها، أو اعتبار أنّ عملية تركيب المصاعد مرتبطة بعملية بيعها وهي من ملحقاتها وأنّ الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة يتكوّن عند تسليم المصاعد وليس عند قبض التسبقة طبقا للفصل 5(2) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، هذا وقد تبين بمناسبة مراجعة الوضعية الجبائية للمعقب ضدها أنّها تقوم بتسليم وصولات في مبالغ تسيبقات إلى حرفائها الذين يقدّمون لها طلبيات تزوّد بالمصاعد دون أن تبين فيها إن كانت تتعلّق بأثمان المصاعد المبيعة أو أثمان خدمات تركيبها، وكان لزاما والحال ما ذكر تحديد الإطار العام الذي تمّت فيه عمليات بيع المصاعد وتركيبها والذي يتمثل في الأشغال العقارية بالنظر إلى أنّ الشركة المعقب ضدها تتعامل أساسا مع باعثين عقارين ويتكوّن الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة بالنسبة

تلك الأشغال عند تنفيذها جزئياً أو كلياً أو تحت مخرير محال أو فواتير جزئية، هذا وفلسفة تلك المعقبة تحرر مبالغ وقتية تنص فيها على مبالغ التسبيقات التي تقبضها وهو ما يجعل الأداء على القيمة المضافة مستوجبا بعنوان تلك المبالغ، هذا علاوة على أن الأشغال العقارية تصنف كخدمات بما يكون معه قبض التسبيقات من ثمن تلك الخدمات منشأ للأداء على القيمة المضافة، وتكون بذلك محكمة الحكم المنتقد قد أخطأت لما قضت بإلغاء مبالغ الأداء الموظفة على التسبيقات.

وحيث يقتضي الفصل 5 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنه: " يتكون حدث إنشاء الأداء على القيمة المضافة عند:

- 1 ( إخراج البضاعة من الديوانة بالنسبة للواردات.
- 2 ( تسليم البضاعة بالنسبة للبيوعات غير أنه بالنسبة لبيوعات 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.
- 3 ( إنجاز الخدمة أو قبض الثمن أو قبض تسبيقات منه في صورة حدوث ذلك قبل الإنجاز بالنسبة لإسداء الخدمات.

- 4 ( الإستعمال الأول للأشياء التي يسلمها المطالبون بالأداء لأنفسهم.
  - 5 ( التنفيذ الجزئي أو الكلي للأشغال بالنسبة للأشغال العقارية، غير أن:
- أ - معاينة حدث الإنشاء لا تكون لاحقة للفاتورة الجمالية، فتحرير مبالغ وقتية أو بيانات أو فواتير جزئية تنجر عنه المطالبة بالأداء على القيمة المضافة.

- ب - مؤسسات الأشغال العامة والبناء التي تقوم بأشغال لفائدة الدولة أو الجماعات العمومية المحلية أو المؤسسات العمومية ذات صبغة إدارية تدفع الأداء على القيمة المضافة على المقايض المتأتية من تلك الأشغال وفي هذه الحالة يحدد حدث الإنشاء كما هو مبين بالفقرة 3 أعلاه نسبة الأداء الموظف.
- 6 ( قبض المبالغ بعنوان العمليات التي يشملها الخصم من المورد المنصوص عليه بالفصلين 19 و 19 مكرر من هذه المجلة وفي هذه الحالة يحدد حدث الإنشاء كما هو مبين بالفقرتين 2 و 3 أعلاه نسبة الأداء الموظف "

وحيث يستشف من تلك الأحكام أن الحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة يتحقق بالنسبة للبيوعات بتسليم البضاعة لأصحابها، وبمجرد تقديم تسبيقات مالية من الحرفاء بالنسبة للخدمات.

وحيث لا جدال في أن النشاط الإجتماعي للشركة المعقّب ضدّها يتمثل في بيع وتركيب المصاعد، وأنها بالتالي تمارس في نفس الوقت نشاط البيع ونشاط الخدمات، بما يجعل العمليات التي تقوم بها تخضع إلى نظام مزدوج للحدث المنشئ للأداء على القيمة المضافة.

وحيث أنّه لئن كان قيام المطالبة بالضريبة بكلّ نشاط على حدة، أي عملية بيع مستقلة وعملية تركيب مستقلة، لا يطرح إشكالا باعتبار أنّ كلّ عملية ستكون خاضعة لنظام قانوني خاص بها، فإنّ قيامها بالعمليتين في إطار نفس المعاملة مع حريفها يجعل السؤال مطروحا حول النظام القانوني الذي تخضع له تلك المعاملة لاسيّما بالنسبة للتسيقات المالية المدفوعة بعوائها، ذلك أنّه بالنسبة للبيع فإنّ التسبقة لا تنشئ الأداء على القيمة المضافة الذي لا يكون مستوجبا بالنسبة لتلك العملية إلاّ في تاريخ تسليم البضاعة، أمّا بالنسبة لخدمة التركيب فإنّ التسبقة تعتبر حدثا منشئا للأداء على القيمة المضافة وفقا للأحكام السالف بيانها.

وحيث قامت مصالح الجباية في إطار قرار التوظيف الإجباري الموظف على المعقّب ضدّها باحتساب الأداء على القيمة المضافة بعنوان التسيقات التي تسلّمها المعنية بالأمر من حرفائها مقابل وصولات وقامت بتجزئة المبالغ المضمّنة بها بين البيع والتركيب، وقد تمسكت المطالبة بالضريبة سواء في جواها على نتائج المراجعة الجبائية أو طوال أطوار التقاضي بأنّها قبضت تلك التسيقات بعنوان بيع المصاعد وليس تركيبها.

وحيث لا جدال في أنّ عبء إثبات عناصر التوظيف الإجباري للأداء محمول على إدارة الجباية التي يتوجّب عليها تقديم العناصر القانونية والواقعية التي استندت إليها، لينقلب بعد ذلك العبء على المطالب بالضريبة الذي عليه أن يثبت الشطط فيما وُظف عليه.

وحيث ثبت بمراجعة أوراق الملف أنّ إدارة الجباية تأسست لتوظيف الأداء على القيمة المضافة على التسيقات التي قبضتها الشركة المعقّب ضدّها من حرفائها بعنوان طلبياتهم، على أنّ تلك الطلبيات تتضمّن بالإضافة إلى بيع المصاعد تقديم خدمات تركيبها وقامت بتجزئة مبلغ التسبقة إلى جزء يتعلق بالإقتناء وآخر يخص التركيب دون أن يكون منهجها ذلك مستندا إلى ما له أصل ثابت يؤكّد حقيقة العمليتين وقيمة كلّ منهما كأن يكون تنصيصا ضمن الطلبيات نفسها أو ضمن الوصولات المتعلّقة بها وجاء بذلك توظيفها مبنيا على التخمين أكثر منه على اليقين.

وحيث أنّ كون الشركة المعقّب ضدّها تنشط في مجال بيع وتركيب المصاعد وتمارس بالتالي نشاطي البيع والخدمات لا يكفي لوحده للتدليل على أنّ ما تحصل عليه من تسيقات مالية من حرفائها بعنوان طلبياتهم بهمّ دائما وأبدا النشاطين معا، إذ لا شيء يحول دون فوترة كلّ عملية على حدة.

وحيث وفضلا عن ذلك فقد أدلت الشركة المعقّب ضدّها بجملة من الشهادات من حرفائها أصحاب التسيقات المالية موضوع التوظيف تفيد أنّ تلك التسيقات تتعلّق بإقتناء معدّات. وحيث وعليه، فقد أصابت محكمة الحكم المطعون فيه فيما إنتهت إليه من اعتبار التسيقات المالية تتعلّق بشراء المصاعد ولا تخضع بالتالي للأداء على القيمة المضافة الذي لا يكون مستوجبا إلا في تاريخ تسليم المعدّات، وتعيّن لذلك رفض هذا المستند كرفض التعقيب برمّته.

### ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاقي وطارق الحرايبي.

وتلي علنا بجلسة يوم 20 جوان 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر

محمد اللطيف

رئيس الدائرة

رضا بن محمود

الكاتبة العامة للمحكمة الإدارية

توفيق بوفنايد