



## قرار تعقيبي

9 2 ماي 2015

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

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

من جهة،

والمعقّب ضدها: شركة "....." في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بنهج .....  
تونس، محاميها الأستاذ .....، مقرّه بمكتبه الكائن بنهج .....  
تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 23 أكتوبر 2012 تحت عدد 313172 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس في القضية عدد 33953 بتاريخ 4 جويلية 2012 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت إلى مراقبة جبائية معمّقة شملت سنوات 2005 و2006 و2007 و2008، أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء عدد 2010/976 المؤرخ في 5 أكتوبر 2010 قضى بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لخزينة الدولة قدره 50.946,353 د أصلا وخطايا، اعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بموجب الحكم الصادر في القضية عدد 4751 بتاريخ 5 أكتوبر 2011 بقبول

الإعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء، فاستأنفت الإدارة العامة للأداءات ذلك الحكم أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت 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 المعقبة بتاريخ 8 نوفمبر 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتنظر فيها بهيئة جديدة، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

- خرق أحكام الفقرة 10 من الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنه تبين لمصالح الجباية أثناء قيامها بالمراجعة العميقة أن بيوعات المعقب ضدها من مواد تنظيف وتجميل تمت فوترتها لفائدة تجار تفصيل يقومون ببيعها على حالها دون توظيف الأداء على القيمة المضافة عليها، الأمر الذي يفيد أن المعقب ضدها تمارس نشاط تجارة الجملة في المواد المذكورة. وقد أوجبت الفقرة العاشرة من الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة الترفيع بنسبة 25% في قاعدة الأداء على القيمة المضافة الموظف على البيوعات المحققة من قبل الخاضعين لهذا الأداء لفائدة غير الخاضعين من تجار التفصيل الذين يحققون رقم معاملات سنوي أقل من 100 ألف دينار ولم يختاروا الخضوع للأداء على القيمة المضافة وكذلك البيوعات المحققة من الأشخاص الخاضعين للنظام التقديري المنصوص عليهم بالفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة. وهذا، وعلى فرض اعتبار المعقب ضدها تاجر تفصيل، فإن قيامها بإعادة بيع تلك السلع والمقتنيات لفائدة تجار آخرين يجعلها تصنف جبائيا بفعل الواقع والقانون ضمن صنف تجار الجملة وتكون حينئذ ملزمة بتطبيق الترفيع في قاعدة الأداء على القيمة المضافة بنسبة 25% .

- عدم تطابق مستندات القرار الإستئنافي مع منطوقه، بمقولة أن الحكم الإستئنافي اعتبر أن التمشي الذي اعتمده الإدارة لا يستقيم، وأن الترفيع في نسبة الأداء على القيمة المضافة إلى 25% غير مبرر وانتهى إلى إقرار الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2010/976 الصادر بتاريخ 5 أكتوبر 2010، و الحال أن قرار التوظيف الإجباري لا يتعلّق بعنصر الأداء على القيمة المضافة فقط وإنما تعلّق إضافة إلى ذلك بمادّة الضريبة على الشركات والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية. وقد أفضت عمليّة المراجعة إلى تعديل فائض الأداء بعنوان سنوات 2005 و 2006 و 2007 و 2008 في اتجاه التخفيض وإلى الترفيع في قاعدة المعلوم على

المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية. وبالتالي، كان على المحكمة إعمال دورها الإستقصائي وتعديل قرار التوظيف الإجباري لا إلغائه كلياً.

- سوء تكييف الوقائع، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أساءت تكييف ووصف المعلومات والمعطيات التي أسّست عليها قرارها، ذلك أنّ مصالح الجباية تولت تحيين طبيعة نشاط المعقب ضدّها وإعادة تصنيفه والترفيه تبعاً لذلك في قاعدة الأداء على القيمة المضافة بنسبة 25% على جملة مبيعات الشركة المنجزة مع غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة ضرورة أنّ تلك المبيعات من مواد التنظيف ومواد التجميل تمت لفائدة تجار يقومون ببيعها على حالتها دون توظيف الأداء على القيمة المضافة. كما أنّه ومن جهة أخرى، فإنّ إسناد المعقب ضدّها نسخة من التصريح بالوجود يتضمن ما يفيد أنّ نشاطها هو تجارة مواد التنظيف والتجميل بالتفصيل أو التنصيص صلب الصفحة الأولى من قرار التوظيف الإجباري للأداء أو في بطاقة التعريف الجبائية على طبيعة النشاط، لا يحول دون تمكين الإدارة من تلافي خطئها ومطالبة المعنية بالأمر بدفع أصل الأداء المستوجب خلال أجل التدارك لأنّ الغاية من تلك البطاقة أو الوثيقة هي تنظيم عمليات المراقبة الجبائية وليس منح المعني بالأمر أية حقوق تجاه الإدارة. وقد كرّس فقه القضاء هذا الموقف ومن ذلك القضية عدد 37701 بتاريخ 13 أفريل 2009. كما أنّ ذكر طبيعة النشاط ضمن الصفحة الأولى من قرار التوظيف أو صلب نسخة التصريح بالوجود لا يمكن اعتباره من قبيل الفقه الإداري الجبائي الذي تعارض به إدارة الجباية حماية للمطالب بالأداء حسن النية، إذ يشترط في الفقه الجبائي أن يعكس تأويل الإدارة للنصوص القانونية وأن يكون منشوراً ومعلوماً لدى المطالبين بالأداء في حين لا تتعلّق تلك التنصيصات سوى بالوضعية الخاصة للمعقب ضدّها.

وبعد الإطلاع على تقرير الأستاذ ..... محامي المعقب ضدّها في الردّ على مستندات التعقيب الوارد بتاريخ 19 فيفري 2013 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب أصلاً بالإستناد إلى ما يلي:

- بخصوص خرق أحكام الفقرة 10 من الفصل 6 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة، فإنّ المعقب ضدّها تمارس نشاط البيع بالتفصيل مثلما يبرز من محضر الجلسة العامة المؤرخ في غرة أكتوبر 2004 الذي خضع لجميع الإجراءات القانونية والمتعلقة بالإيداع بإدارة السجل التجاري لدى المحكمة الإبتدائية بتونس والإشهار بالرائد الرسمي. كما تمّ التنصيص بالمعرّف الوحيد للمعقب ضدّها على أنّها

تمارس البيع بالتفصيل، وهي وثيقة صادرة عن الإدارة ذاتها، و لا يمكن بالتالي لهذه الأخيرة طلب نقض ما صدر عنها. من جهة أخرى، فإنّ حرفاء الشركة يتكوّنون من شرائح مختلفة وينطبق عليها الفصل السادس من القانون عدد 44 لسنة 1991 المؤرخ في غرة جويلية 1991 المتعلق بتنظيم تجارة التوزيع الذي ينصّ على أنّ تاجر التوزيع بالتفصيل هو كلّ تاجر يضع على ذمّة العموم ويبيع لهم المتوجّات والسلع التي اشتراها. كما أنّ نشاط المعقب ضدّها لا يندرج ضمن قائمة القطاعات التي يتعيّن الفصل فيها بين مرحلة الجملة ومرحلة التفصيل. إضافة إلى ما سبق، يحجّر القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار والمنقح بموجب القانون عدد 42 لسنة 1995 المؤرخ في 24 أفريل 1995 في فصله 29 الإمتناع عن البيع للعموم. وأكّد نائب المعقب ضدّها أنّ الجزء الأكبر من حرفاء منوّبته هم من الحرفاء المارّة، فضلا عن أنّ استناد الإدارة إلى المذكورة الإدارية عدد 96/20 بتاريخ 22 جوان 1996 في غير طريقه باعتبار أنّها تتجاوز مهمّة تفسير القوانين.

- بخصوص عدم تطابق مستندات القرار الإستثنائي مع منطوقه: فإنّ الإدارة لم تثر هذا الدفع في الطور الإستثنائي وبالتالي، فإنّه لا يمكنها إثارته لأوّل مرّة لدى التعقيب. وبصورة إحتياطية، فإنّ موضوع قرار التوظيف انحصر في مسألة الترفيع في الأداء على القيمة المضافة وما ترتب عنه من ترفيع في مادة الضريبة على الشركات والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية، ولم يشير إلى أيّ نقطة أخرى، وطالما تمّ نقض أساس القرار فإنّ بقية الفروع تسقط بدورها.

- بخصوص سوء تكييف الوقائع، فإنّ وضعيّة المعقب ضدّها غير مرتبطة بخطأ في بطاقة التعريف الجبائية، وإتّما هي تمارس من الناحية الواقعية نشاط تجارة التفصيل، ذلك أنّ محلّ تجارة وحيد لا تزيد مساحته عن أربعين متر مربع لا يمكن بأيّ حال من الأحوال أن يكون إلّا معدّا لتجارة التفصيل.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة 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 الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلّة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 16 مارس 2015 وبها تلا المستشار المقرّر السيد حسام الدين التريكي ملخصاً لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامّة للأداءات وتمسّك بمذكرة الطعن، ولم يحضر نائب المعقب ضدها وبلغه الاستدعاء.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 13 أفريل 2015.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

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

من جهة الأصل:

1- عن المطعنين الأوّل والثالث المأخوذين من مخالفة الفقرة 10 من الفصل 6 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة وسوء تكييف الوقائع لاتّحاد القول فيهما:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ الحكم المطعون فيه انطوى على سوء تكييف للوقائع وخرق للفقرة 10 من الفصل 6 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة، ذلك أنّه تبين لمصالح الجباية أنّ بيوعات المعقب ضدها تمّت لفائدة تجار تفصيل يقومون ببيعها على حالها دون توظيف الأداء على القيمة المضافة عليها، الأمر الذي يجعل منها تاجر جملة، وقد أوجبت الفقرة العاشرة من الفصل 6 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة الترفيع بنسبة 25% في قاعدة الأداء على القيمة المضافة الموظف على البيوعات المحقّقة من قبل الخاضعين لهذا الأداء لفائدة غير الخاضعين من تجار التفصيل الذين يحقّقون رقم معاملات سنوي أقل من 100 ألف دينار ولم يختاروا الخضوع للأداء على القيمة المضافة وكذلك البيوعات المحقّقة من الأشخاص الخاضعين للنظام التقديري المنصوص عليهم بالفصل 44 من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة. وبالتالي، وعلى فرض اعتبار المعقب ضدها تاجر تفصيل، فإنّ قيامها بإعادة بيع تلك السلع والمقتنيات لفائدة

تجار آخرين يجعلها تصنّف جبائيا بفعل الواقع والقانون ضمن صنف تجار الجملة وتكون حينئذ ملزمة بتطبيق الترفيع في قاعدة الأداء على القيمة المضافة بنسبة 25% . وقد تولت مصالح الجباية تحيين طبيعة نشاط المعقب ضدّها وإعادة تصنيفه والترفيع تبعاً لذلك في قاعدة الأداء على القيمة المضافة بنسبة 25% على جملة مبيعات الشركة المنجزة مع غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة.

وحيث تعيب المعقبة من جهة أخرى على محكمة الحكم المنتقد سوء تكييف الوقائع بمقولة أنّ إسناد نسخة من التصريح بالوجود للشركة المعقب ضدّها يتضمن ما يفيد أنّ نشاطها هو تجارة مواد التنظيف والتجميل بالتفصيل أو التنصيص على ذلك صلب الصفحة الأولى من قرار التوظيف الإجباري للأداء أو في بطاقة التعريف الجبائية لا يحول دون تمكين الإدارة من تلافي خطئها ومطالبة المعنية بالأمر بدفع أصل الأداء المستوجب خلال أجل التدارك لأنّ الغاية من تلك البطاقة هي تنظيم عمليات المراقبة الجبائية وليس منح المعني بالأمر أية حقوق تجاه الإدارة.

وحيث دفع نائب المعقب ضدّها بأنّ منوّبته تمارس نشاط البيع بالتفصيل مثلما يبرز من محضر الجلسة العامّة المؤرخ في غرة أكتوبر 2004 الذي خضع لجميع الإجراءات القانونية المتعلقة بالإيداع بإدارة السجل التجاري لدى المحكمة الابتدائية بتونس والإشهار بالرائد الرسمي. كما تمّ التنصيص بالمعريف الوحيد للمعقب ضدّها على أنّها تمارس البيع بالتفصيل، وهي وثيقة صادرة عن الإدارة ذاتها، ولا يمكن بالتالي لهذه الأخيرة طلب نقض ما صدر عنها. من جهة أخرى، فإنّ حرفاء الشركة يتكوّنون من شرائح مختلفة وينطبق عليها الفصل السادس من القانون عدد 44 لسنة 1991 المؤرخ في غرة جويلية 1991 المتعلق بتنظيم تجارة التوزيع الذي ينصّ على أنّ تاجر التوزيع بالتفصيل هو كلّ تاجر يضع على ذمّة العموم ويبيع لهم المتوجّات والسلع التي اشتراها. كما أنّ نشاط المعقب ضدّها لا يندرج ضمن قائمة القطاعات التي يتعيّن الفصل فيها بين مرحلة الجملة ومرحلة التفصيل. إضافة إلى ما سبق، يحجّر القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار الإمتناع عن البيع للعموم. وأكّد نائب المعقب ضدّها أنّ الجزء الأكبر من حرفاء منوّبته هم من الحرفاء المارّة فضلا عن أنّ لها محلّ تجارة وحيد لا تزيد مساحته عن أربعين متر مربع ولا يمكن بأيّ حال من الأحوال أن يكون إلاّ معدّا لتجارة التفصيل.

وحيث تضمنت الفقرة العاشرة من الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنه: "بالنسبة للبيوعات المنجزة من طرف الخاضعين للأداء على القيمة المضافة لغير الخاضعين لهذا الأداء يقع إحتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس القيمة المشار إليها بالفقرة I أعلاه بإضافة 25 % ويستثنى من هذا الإجراء : (...)  
-بيوعات تجار التفصيل "

وحيث تقتضي قواعد شرح القانون أن القانون لا يتحمّل إلا المعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة و عرف الإستعمال ومراد واضح القانون وأن لا إجتهدا في صورة وضوح النص إضافة إلى أنه إذا أحوجت الضرورة لتأويل القانون جاز التيسير في شدته ولا يكون التأويل داعيا لزيادة التضييق أبدا.

وحيث أن المعيار الذي ضبطه الفصل 6 في فقرته 10 والذي يعتبر محددا لمدى تطبيق نسبة 25% هو طبيعة نشاط البائع وذلك بصرف النظر عن طبيعة المشتري.

وحيث أن عبارة " بيوعات تجار التفصيل " وردت عامة وبالتالي تشمل البيوعات التي تتم إلى المستهلك مباشرة أو حتى البيوعات التي تتم إلى تجار آخرين، خاصة و أن الفصل الثاني من القانون عدد 69 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 والمتعلق بتجارة التوزيع بالتفصيل لم يحدّد طبيعة حرفاء تاجر التفصيل وإنما حدّد مصدر شرائه وتضمّن ما يلي: " يعدّ تاجر توزيع بالتفصيل كلّ تاجر يضع على ذمة العموم ويبيع لهم المنتجات والسلع التي اشتراها من تاجر التوزيع بالجملة أو من المنتج أو عن طريق التوريد وذلك طبق العرف المهني".

وحيث تكون إعادة تصنيف المعقب ضدها كتاجر جملة بخصوص جزء من معاملاتها منطويا على خرق للقانون، ويكون الحكم الإستثنائي في طريقه لما قضى بعدم شرعية عملية إعادة التصنيف، الأمر الذي يتّجه معه رفض المطعن المائل.

2 عن المطعن الثاني المأخوذ من عدم تطابق مستندات القرار الإستثنائي مع منطوقه:

حيث تعيب المعقبة على الحكم المطعون فيه عدم تطابق مستنداته مع منطوقه بمقولة أنه اكتفى بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2010/976 الصادر بتاريخ 5 أكتوبر 2010، والحال أن قرار التوظيف الإجباري لا يتعلّق بعنصر الأداء على القيمة

المضافة فقط وإتّما كذلك بمادّة الضريبة على الشركات والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية. وقد أفضت عمليّة المراجعة إلى تعديل فائض الأداء بعنوان سنوات 2005 و2006 و2007 و2008 في اتجاه التخفيض وإلى الترفيع في قاعدة المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية. وبالتالي، كان على المحكمة إعمال دورها الإستقصائي وتعديل قرار التوظيف لا إلغاءه كليا.

وحيث حدّد المشرّع ضمن الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية نطاق رقابة قاضي التعقيب وجعله مقتصرًا على النظر في المطاعن القانونية الموجهة إلى الحكم المطعون فيه والتي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلّقًا بالنظام العام أو متعلّقًا بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطّلاع على ذلك الحكم.

وحيث تبين بالرجوع إلى الحكم الإستثنائي أن المعقبة لم تثر مسألة تعديل قرار التوظيف وذلك رغم أنه تمت مناقشتها في الطور الإبتدائي وأجاب عنها قاضي البداية، وتعيّن تبعًا لذلك رفض المطعن المائل.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أولًا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيّد محمد الهادي الوسلاقي والسيّد سليم البريكي.

وتلي علنا بجلسة يوم 13 أفريل 2015 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

القاضي المقرّر

رئيس الدائرة

حسام الدين التزيكي

رضا بن محمود

مدير كتابة الدوائر الإستشارية  
بالمحكمة الإدارية

المنظمة