

الحمد لله



الجمهورية التونسية  
مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية

\*\*\*

القضيتان عدد: 310435 و 310503

تاريخ القرار: 15 جويلية 2010

27 أكتوبر 2010

قرار تعقيبي  
باسم الشعب التونسي  
أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات ، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93 بتونس،

من جهة

في شخص ممثلها القانوني ، مقرها

والمعقب ضدها: شركة

نائبها الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 19 جوان 2009 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310435 طعنا في الحكم الاستثنائي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 25 جوان 2008 في القضية عدد 58568/51078 والقاضي بقبول الإستئنافين شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه و ذلك بالخط من المبلغ المطالب بها إلى ما قدره 73.720,338 دينارا عن أصل الأداء و 25.990,581 عن خطايا التأخير و إعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومتها المؤمن إليها وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن الشركة المعقّب ضدها خضعت إلى مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية في مادّة الضريبة على الشركات و الأقساط

الإحتياطية و الأداء على القيمة المضافة و الخصم من المورد بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2004 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 25 مارس 2006 تحت عدد 3358 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره: 156.914,541 ديناراً أصلاً وخطايا. فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكماً بتاريخ 6 جويلية 2006 تحت عدد 1850 يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الاجباري عدد 3358 الصادر بتاريخ 25 مارس 2006 مع تعديل نصّه و ذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 149.639,497 ديناراً لقاء أصل الأداء و الخطايا. فاستأنف كلّ من الشركة المعنية و الإدارة الحكم المذكور أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها حكماً المضمّن منطوقه بالطّالع والذي هو محلّ الطّعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطّعن المدلى بها المعقّبة بتاريخ 10 جويلية 2009 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النّظر فيها بميئة حكمية جديدة بالإستناد إلى انعدام التعليل ، بمقولة أنّه ثبت أنّ الشركة المعقّب ضدها تتزوّد من شركة "فاتال " بموجب إتفاقيّة تتعلّق بمنتجات معيّنة حسب خصوصيات مضبوطة ومقابل ثمن محدد ، لذا كان حرّياً بالشركة المعقّب ضدها أن تقوم بالخصم من المورد على جملة المبالغ المدفوعة لشركة "فاتال " بنسبة 1,5% وذلك وفقاً لأحكام الفصل 52 من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات غير أنّها لم تفعل فقامت مصالح المراقبة الجبائية بتوظيف خطيّة جبائية تساوي المبالغ غير المخصومة طبق أحكام الفصل 83 من مجلّة الحقوق الحقوق و الإجراءات الجبائية، غير أنّ محكمة البداية قضت ببطلان عنصر التوظيف المتعلّق بالخصم من المورد ، وعند نشر النزاع لدى محكمة الحكم المنتقد تمسّكت الإدارة بسلامة توظيف الخطيّة الجبائية المتعلّق بالخصم من المورد غير أنّ محكمة الحكم المنتقد لم تخض في هذه المسألة و لم يرد بحكمها أيّ معطى واقعي أو قانوني يهّم الردّ عن الدّفع المذطور ممّا يوهن الحكم المنتقد ويجعله فاقدا للتعليل من هذه الناحية. وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الأستاذ الطيّب بن جماعة نيابة عن الشركة المعقّب ضدها والوارد على المحكمة بتاريخ 3 جانفي 2010 و المتضمّن في ردّه على مذكّرة شرح

الأسباب طلب رفض التعقيب أصلا بالاستناد إلى أن عناصر الصّفقة غير متوقّرة في عمليات التزوّد التي قامت بها الشركة المعقّب ضدّها من شركة "فاتال" ممّا يؤدّي إلى استبعاد عنصر التوظيف المتعلّق بالخصم من المورد تماما مثلما انتهى إلى ذلك قاضي البداية وأنّ محكمة الحكم المنتقد غير مجبرة على الخوض في المطاعن غير الجديّة.

وبعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ الطيّب بن جماعة نيابة عن شركة ستام للتوزيع بتاريخ 9 جويلية 2009 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 310503 طعنا في الحكم الاستثنائي المشار إليه بالطالع.

وبعد الإطّلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطّعن المدلى بها من نائب شركة ستام للتوزيع بتاريخ 10 أوت 2009 والرّامية إلى قبول مطلب التّعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النّظر فيها بهيئة حكّمية جديدة بالإستناد إلى مايلي :

**خرق الفصل 9 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة ،** بمقولة أنّه على خلاف بعض الأنشطة الأخرى تمثّل العينات المجانية إحدى الوسائل الهامّة للمتاجرة بالعطورات شأنها شأن الأعباء الأخرى فهي تساهم في ترويج الانتاج وتمثّل تبعا لذلك إحدى عناصر الثمن الذي يتكوّن من المواد الأوّليّة ومن المصاريف العامّة للمؤسسة كالكراء ومصاريف الماء والهاتف وغيرها فالعينات لا تمثّل هدايا توزّع على تجّار التفصيل إنّما هي وسيلة للتوزيع ولا يجوز بالتالي إقصاؤها من عناصر ثمن البضاعة المروجة . ومن ثمّ فإنّ توزيع العينات التجاريّة المجانيّة يمثّل عمليّة خاضعة للأداء باعتبارها من مكوّنات ثمن العطورات وتفتح بالتالي المجال لطرح الأداء المدفوع عند توريدها وتبعا لذلك فلقد جانبت محكمة الإستئناف الصواب عند الربط فيما بين تحريّر الأداء وخصمه إذ أنّ القاعدة القانونيّة تربط فيما بين مبدأ الخضوع لذلك الأداء وخصم ما علق بعناصره ومن بينه العينات التجاريّة المجانيّة.

**ضعف التعليل ،** بمقولة أنّ ثمن العطورات لا يشمل فقط ثمن الزجاجات الحاوية للعطورات أو ثمن المواد الكيميائيّة المكوّنة للعطر ذاته فقط بل تشمل كذلك مستلزمات توزيعها ومن بينها ومن أهمّها في خصوص التجارة بالعطور العينات التجاريّة المجانيّة وأنّه طالما رفضت محكمة الحكم المنتقد طرح الأداء على القيمة المضافة المدفوع عند توريد العينات التجاريّة فإنّها تكون قد

310503/310435

وضعت تلك العينات في وضع مخالف للعناصر الأخرى لثمن العطر بما يجعل موقفها ضعيف التعليل بداهة نظرا لحتمية استعمال العينات عند الاتجار، فضلا عن أن المحكمة أهملت تعليل حكمها بخصوص إقصاء مصاريف المعلقات الإشهارية من وعائي الضريبة على الشركات والأداء على القيمة المضافة .

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تم تنقيحه وإتمامه بالتصووص اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 وعلى مجآة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة بخصوص ملف القضية عدد 310435 ليوم 5 جويلية 2010 وبما تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد ع غ في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للداءات وتمسك بمقدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب، وحضر الأستاذ وتمسك بما قدمه من رد.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة بخصوص ملف القضية عدد 310503 ليوم 5 جويلية 2010 وبما تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد ع غ في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي. وحضر الأستاذ وتمسك بما قدمه من مستندات تعقيب وحضر ممثل الإدارة العامة للداءات وتمسك بمقدمته هذه الأخيرة من رد.

قررت المحكمة حجز القضيتين للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 15 جويلية 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكّل :

حيث قدّم مطلباً التعقيب في آجاله القانونية مّمن له الصفة والمصلحة مستوفيان جميع مقوماتهما الشكلية الجوهرية لذا يتّجه قبولهما من هذه الناحية.

من جهة الضمّ :

حيث طالما اتّحدت القضية عدد 310503 مع القضية عدد 310435 في الأطراف والموضوع والسبب فقد اتّجه ، ضمّانا لحسن سير القضاء ، ضمّهما والقضاء فيهما بقرار واحد.

من جهة الأصل :بخصوص القضية عدد 310435عن المطعن الوحيد المتعلّق بانعدام التعليل :

حيث تعيب الإدارة المعقبة على محكمة الحكم المنتقد إعراضها عن الخوض فيما تمسّكت به من مأخذ على حكم البداية صلب مستندات استئنافها فيما يتعلّق بسلامة عنصر التوظيف المتعلّق بموضوع عمليات تزوّد الشركة المعقّب ضدّها بمنتجات من شركة "فاتال" على واجب الخصم من المورد بنسبة 1,5% طبق أحكام الفصل 52 - 1 - ز من جلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ، مما يجعل الحكم المنتقد فاقدا للتعليل من هذا الجانب.

وحيث يبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ الحكم الابتدائي الصادر عن المحكمة الابتدائية بتونس بتاريخ 6 جويلية 2006 تحت عدد 1850 كان محلّ إستئناف أمام محكمة الحكم المطعون فيه الأوّل من قبل الشركة المعنية وسجّل تحت عدد 51078 وتمسّكت فيه بأحقّيتها في طرح أعباء بعنوان مشتريات من عينات مجانية من عطورات و الثاني من قبل إدارة الجباية وسجّل تحت عدد 58568 واستندت فيه الإدارة إلى سلامة عنصر التوظيف المتعلّق بإخضاع عمليات تزوّد الشركة المعنية إلى الخصم من المورد طبق أحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة.

وحيث و بتفحص الحكم المنتقد يتبيّن أنّ المحكمة المصدرة له اكتفت بالخوض في مستندات الشركة المعنية والبتّ فيها دون أن تخوض فيما تمسّكت به الإدارة بخصوص خضوع تزوّد الشركة من بعض المنتجات إلى الخصم من المورد.

وحيث طالما أن التعليل المستساغ يتجاوز إيراد طلبات الخصوم و أوجه دفاعهم إلى تمحيص مستنداتهم و استخلاص النتائج منها و تطبيق القواعد القانونية عليها حتى يتمكن كل طرف من معرفة ما له وما عليه فإن الحكم المطعون فيه على حالته المذكورة أعلاه جاء خاليا من أي تعليل بخصوص ما كانت تمسكت به الإدارة من مستندات علما وأن التصريح بإقرار الحكم الابتدائي و إن كان يفيد تبني محكمة الدرجة الثانية له فهو لا يقوم مقام التعليل و لا يعفي القضاة من واجب بيان أسانيد حكمهم. مما تعين معه قبول المطعن الراهن و نقض الحكم المطعون فيه على أساسه.

### بخصوص القضية عدد 310435

عن المطعن الأول المتعلق بخرق الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والمطعن الثاني المتعلق بضعف التعليل لوحة القول فيهما :

حيث تمسك نائب المعقبة بأن العينات المجانية تساهم في ترويج الانتاج وتمثل تبعا لذلك إحدى عناصر الزمن الذي يتكوّن من المواد الأولية ومن المصاريف العامة للمؤسسة كالكراء ومصاريف الماء والهاتف وغيرها ولا يجوز بالتالي إقصاؤها من عناصر ثمن البضاعة المروّجة. وأن توزيع العينات التجارية المجانية يمثل عملية خاضعة للأداء باعتبارها من مكونات ثمن العطورات وتفتح بالتالي المجال لطرح الأداء على القيمة المضافة المدفوع عند توريدها وتبعا لذلك فلقد جانبت محكمة الإستئناف الصواب عند الرّبط فيما بين تحرير الأداء وخصمه إذ أن القاعدة القانونية تربط فيما بين مبدأ الخضوع لذلك الأداء وخصم ما علق بعناصره ومن بينه العينات التجارية المجانية.

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن شركة ستام للتوزيع تنشط في مجال تجارة العطورات وفي هذا الخصوص تتولّى توريد المنتجات المذكورة و القيام ببيعها في السوق الداخليّة ، و في نطاق تيسير تسويق المنتج المذكور تتضمن البضاعة المستوردة عينات مجانية من العطور وموادّ إشهار مجانية متعلّقة بها تقوم المعقبة بتوزيعها على حرفائها ، وقد تولّت طرح الأعباء المتعلّقة بتوريد العينات المجانية و مواد الإشهار المتعلّقة بها من وعاء الضريبة على الشركات وكذلك خصم الأداء على القيمة المضافة الموظّف عند توريد العينات المجانية المذكورة ومواد

الإشهار المجانيّ، وهو ما رفضته لها مصالح المراقبة الجبائيّة إذ قامت بتعديل الوضعية الجبائيّة بإدراج عناصر التوظيف المشار إليها عند ضبط قاعدة الضريبة على الشركات و إقصاء طرحها من قاعدة الأداء على القيمة المضافة .

وحيث يتعلّق النزاع الرّاهن بمدى جواز خصم الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل منتج عند توريده قادت الشركة المطالبة بالضريبة بتسويقه بصفة مجانيّة.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 1.1.9 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة أنّه : " يطرح من الأداء على القيمة المضافة الموظّف على العمليات الخاضعة مبلغ الأداء الذي أثقل فعلا عناصر ثمن عملية خاضعة للأداء " .

وحيث يستخلص مما سبق ذكره أنّ خصم الأداء على القيمة المضافة يشترط أن تكون العمليّة موضوع الخصم خاضعة بدورها للأداء على القيمة المضافة .

وحيث يعد توزيع منتج بصفة مجانيّة من قبيل البيوعات المجانيّة التي لا تخضع للأداء على القيمة المضافة وأنّه حتّى وإنّ تحمّلت العينات المجانيّة وموادّ الإشهار المتعلّقة بالمنتج الأداء على القيمة المضافة عند التّوريد فإنّ ذلك لا يفتح للشركة المعقّبة الحقّ في خصم الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل توريدهما طالما تمّ تسويقهما بصفة مجانيّة عملا بأحكام الفقرة الأولى من الفصل 9 المشار إليه أعلاه ، تماما مثلما انتهت إلى ذلك محكمة الحكم المنتقد وتعيّن على ذلك الأساس رفض المطعنين المائلين.

### لهذه الأسباب

#### قرّرت المحكمة :

أوّلا: ضمّ القضية عدد 310503 للقضيّة عدد 310435 والقضاء فيهما بقرار واحد.

ثانيا: قبول مطلبي التعقيب شكلا و في الأصل بنقض الحكم المطعون فيه و إحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النّظر فيها بهيئة حكميّة جديدة.

ثالثا: حمل المصاريف القانونية على الشركة المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعظويّة

المستشارين السيّد س ع و السيّد مح الع

310503/310435

وتلي علما بجلسة يوم 15 جويلية 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح

المستشار المقرر  
ع غ

المحري.  
الرئيس  
الحبيب الحياء بالله

الكتابة العامة للجمعية الإدارية  
الإضاء: جيتا