

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية



القضية عدد: 39141

تاريخ القرار: 30 ماي 2009

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار الآتي نصّه بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدها: شركة "-----" في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بطريق "-----"، نائبها الأستاذ "-----" الكائن مكتبه "-----"،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 4 جانفي 2008 تحت عدد 39141 طعنا في الحكم الإستئنافي الجبائي الصادر عن محكمة الإستئناف بصفاقس بتاريخ 28 فيفري 2005 في القضية عدد 10047 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخضّنة المستأنف بالمال المؤمّن وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت إلى مراجعة أوليّة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات بعنوان سنة 1996 والأقساط الإحتياطية بعنوان سنة 1997 ترتّب عنها صدور قرار في التّوظيف الإجباري بتاريخ 23 ديسمبر 2000 تحت عدد 900-76/2000 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره (19.960,662د) بعنوان أصل الأداء وخطايا التّأخير فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بصفاقس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 19 فيفري 2003 الحكم الابتدائي عدد 80 القاضي إبتدائيا بقبول مطلب الاعتراض شكلا وفي الأصل بالمصادقة على قرار التّوظيف الإجباري المعترض عليه من حيث المبدأ مع تعديله واعتبار أنّ الضريبة المستوجبة من المعترضة أصلا وخطايا تقدّر بألفين وثلاثمائة وسبعة وخمسين دينارا ومليّمات 163 (2.357,163د)، وهو الحكم الذي استأنفته الإدارة المعقّبة أمام محكمة الإستئناف بصفاقس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها حكما المضمّن منطوقه بالطّالع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 22 جانفي 2008 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة لتنظر فيها من جديد بتركيبة مغايرة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أولاً: خرق أحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ المعقّب ضدها قامت بطرح أعباء استنادا إلى فواتير لا تستجيب للشروط القانونية المنصوص عليها بالفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وجارتها في ذلك محكمة الدرجة الأولى وقد أيدت محكمة الاستئناف الحكم الابتدائي رغم مخالفته لأحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ذلك أنّ مراقبة الإدارة للفاتورة كمؤيد لطرح الأعباء يتمّ بالإعتماد على الفصل 75 المذكور والذي أحال للفصل 18 المشار إليه أي أنّ المراقبة المذكورة تتمّ على أساس التّنصيصات الوجودية التي تمكّن من معرفة المعرف الجبائي للجهة التي أصدرت الفاتورة وتاريخ إصدارها والمبلغ المضمّن بها ورقم الفاتورة وسلسلته، وكلّ هذه التّنصيصات تهدف للتأكد من مصداقية الفواتير ذلك أنّه لا يمكن أن تقبل فاتورة بها مبالغ متفاوتة دون أن تكون محتوية على كلّ المعلومات التي تمكّن الإدارة من إجراء رقابتها عليها. وأضافت المعقبة أنّ الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أقرّ وجوب اعتماد الفواتير المطابقة للفقرتين الثانية والثالثة من الفصل 18 المذكور في طرح الأعباء من قاعدة الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وذلك بالنسبة للإستغلالات التجارية والمهن غير التجارية وهو ما يؤخذ على إطلاقه إذ أنّ غاية المشرع تتمثل في إعطاء آلية للإدارة لمراقبة أيّ تجاوز في طرح أعباء غير حقيقية أو أعباء مبالغ فيها.

ثانياً: خرق أحكام الفصول 51 و66 و72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ محكمة الاستئناف اعتبرت أنّ الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة في حين أنّ فقه قضاء المحكمة الإدارية استقرّ على اعتبار أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل في مجال تطبيق الأداء وتكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات وهو ما يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمّت مراجعة أساس الضريبة المعنية بالأمر.

وبعد الإطلاع على تقرير نائب المعقّب ضدها في الردّ على مستندات التعقيب المدلى به بتاريخ 8 مارس 2008 والرامي إلى رفض التعقيب أصلا في صورة قبوله شكلا، وذلك بالإستناد ما يلي:

أولاً: بخصوص المطعن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، دفع نائب المعقّب ضدها بأنّ إدارة الجباية قامت بإدماج مبالغ هامة ضمن قاعدة الضريبة بحجّة أنّ الفواتير المتعلقة بها غير مرقمة ولا تحمل المعرف الجبائي للشركة وقد بيّنت منوّبته أنّ هذه الفواتير لا تحتوي على مبالغ للأداء على القيمة المضافة ويحقّ لها طرحها حسب المفهوم الواسع للفصل 12 من مجلة الضريبة الذي نصّ بصفة إجمالية على أن تطرح كلّ الأعباء التي استلزمها الإستغلال واعتمادا على المذكرتين عدد 169/2002 وعدد 1523/2001 الصّادرتين عن الإدارة. وتولّت محكمة البداية مراقبة هذه

الفواتير وتبيّن لها أنّها لنّ لم تتضمّن ذكر الأداء على القيمة المضافة فإنّها تمثّل رغم ذلك حجة إثبات لمصاريف قامت بها منوّبته في نطاق الإستغلال وهو ما يكفي لترحها. وقد أيدتها في ذلك محكمة الإستئناف مبيّنة أنّ هذه الأعباء وقع تدعيمها بمؤيّدات وفواتير من شأنها أن تسمح للإدارة بمراقبة صرف المبالغ المقابلة لها والتثبت من تعلّقها بنشاط المطالب بالأداء. وأضاف أنّ هذه الفواتير صادرة عن أشخاص خاضعين للنظام التقديري وغير ملزمين بمسك وإصدار فواتير حسب ما تضمّنه الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة الذي نصّ على ما يلي: "يطالب الخاضعون للأداء على القيمة المضافة، غير الخاضعين منهم للنظام التقديري، بتحرير فاتورة لكلّ العمليات التي يقومون بها...". كما أنّ أحكام الفصل 75 المذكور المتمسك بها من الإدارة تحيل بدورها إلى أحكام الفصل 18 المشار إليه. وأكّد على أنّ الفصل 12 من مجلة الضريبة لم يشترط إثبات الأعباء القابلة للطرح بصيغة معيّنة، كما أنّ الفصل 14 من نفس المجلة الذي استعرض الأعباء الغير قابلة للطرح لم يذكر من بينها تلك المضمّنة بفواتير لا تحمل ترقيما أو لا تحمل المعرف الجبائي.

ثانيا: بخصوص المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصول 51 و66 و72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، دفع نائب المعقّب ضدها بأنّ الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة باعتبارها لا تمثل ضريبة قائمة الذات وإنّما هي طريقة لدفعها، وقد دعت الإدارة هذا الإتجاه في المذكرة الصادرة عنها تحت عدد 27/2003 بتاريخ 3 ديسمبر 2003 والتي تضمّنت أنّ الأقساط الإحتياطية لا تمثّل أداء، كما أنّ المشرّع حدّد الفرق بين كلمة "أداء" وكلمة "تسبقة"، إضافة إلى أنّه يتّضح جليّا من الفصلين 47 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّ المشرّع ألقى التّصاريح الخاصة بالأقساط الإحتياطية من الحد الأدنى للأداء.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 7 لسنة 2008 المؤرّخ في 13 فيفري 2008.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطّرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 9 ماي 2009، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد "-----" في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات التعقيب كما حضر الأستاذ "-----" في حق زميله الأستاذ "-----" وتمسك بالرد الكتابي.

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 30 ماي 2009.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانوني ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى مقوماته الشكليّة فكان بذلك حرّياً بالقبول من هذه الناحية.

-من جهة الأصل :

عن المظن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد تأييدها للحكم الإبتدائي القاضي بمجارة المعقّب ضدّها في طرح أعباء بالإستناد إلى فواتير لا تستجيب للشروط القانونيّة المنصوص عليها بالفصل 18 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة، والحال أنّ ذلك يشكّل خرقاً لأحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي أحال إلى الفقرتين الثانية والثالثة من الفصل 18 المذكور وذلك للتأكد من مصداقية الفواتير إذ أنّه لا يمكن أن تقبل فاتورة بها مبالغ متفاوتة دون أن تكون محتوية على كلّ المعلومات التي تمكّن الإدارة من إجراء رقابتها عليها.

وحيث اقتضى الفصل 12 من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّ النتيجة الصافية تضبط بعد طرح كلّ الأعباء التي استلزمها الإستغلال.

وحيث اقتضى الفصل 75 من نفس المجلّة أنّه: "تطبق أحكام الفقرتين الثانية والثالثة من الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة المتعلقةتين بوجوب تحرير فاتورة في مادتي الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وذلك بالنسبة للإستغلالات التجارية والمهن غير التجارية".

وحيث أوجبت الفقرة II من الفصل 18 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة على الخاضعين للأداء المذكور غير الخاضعين للنظام التقديري تحرير فاتورة لكلّ العمليّات التي يقومون بها إلّا في حالة وجود عقد جدير بالثقة ويجب أن تحتوي الفاتورة على تاريخ العمليّة وتعريف الحريف وعنوانه، ورقم بطاقة التعريف الجبائي بالنسبة للخاضع للأداء على القيمة المضافة الذي يقع تسليمه من طرف إدارة الجباية وذكر الممتلك أو الخدمة مع الثمن دون احتساب الأداء ونسب ومبالغ الأداء على القيمة المضافة. كما أوجبت عليهم أحكام الفقرة III من ذات الفصل أن يستعملوا فواتير مرقّمة حسب سلسلة منتظمة وغير منقطعة وأن يصرّحوا لدى مكتب مراقبة الأداءات التّابعين لدائرته بأسماء و عناوين مزوّديهم بالفواتير.

وحيث يستخلص من الأحكام السالف ذكرها أنّه يجوز طرح الأعباء والمصاريف بمختلف أنواعها من قاعدة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات كلّما كانت تلك الأعباء لازمة للإستغلال وبشرط إثباتها بواسطة عقود جديرة بالثقة أو بفواتير قانونية مطابقة للشروط المنصوص عليها بالفقرتين الثانية والثالثة من مجلة الأداء على القيمة المضافة، غير أنّه يعفى الخاضعون للنظام التقديري من تحرير فواتير مطابقة للشروط المشار إليها كما أنّه لا يتعيّن على الأشخاص غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة التنصيص على رقم بطاقة تعريفهم الجبائي ضمن الفواتير التي يحرّرونها.

وحيث عملا بذلك طالما ثبت لمحكمة الأصل، طبق ما تملكه من سلطة في تقدير الوقائع، أنّ الفواتير محلّ النزاع تتعلّق بعمليات مبرمة مع أشخاص خاضعين للنظام التقديري أو غير خاضعين للأداء على القيمة المضافة، فإنّه لا يجوز للإدارة استبعاد تلك الفواتير بصفة آلية استنادا إلى أنّها غير مرقمة أو لأنّها لا تحمل المعرف الجبائي للمزود، وإنّما يجوز اعتمادها كحجّة لإثبات الأعباء المراد طرحها لا سيما وأنّها تضمّنت جميع التنصيصات الوجوبية الأخرى التي تخوّل للإدارة تحديد هوية المزود كما تمكنها، تحت رقابة المحكمة، من التأكّد من صحة تلك الفواتير ومن تقدير مدى حجيتها.

وحيث بناء على ما سلف شرحه فإنّ قضاء محكمة الإستئناف بطرح الأعباء المضمّنة بالفواتير المتنازع بشأنها لا يعدّ مخالفاً للفصل 75 من مجلة الضريبة ولا يشوبه خرق للقانون طالما لم تدل الإدارة بما يثبت عدم صحة تلك الفواتير وبما يفيد ارتكاب محكمة الأصل لخطأ فادح في التقدير واتّجه بالتالي رفض هذا المطعن.

عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصول 51 و66 و72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المطعون فيه تأييدها للحكم الابتدائي الذي اعتبر أنّ الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة والحال أنّها تدخل في مجال تطبيق الأداء وتكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدّخل أو على الشركات وهو ما يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمّت مراجعة أساس الضريبة المعنيّة بالأمر.

وحيث ينصّ الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنّه: "باستثناء المستغلّين في الفلاحة والصّيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الإختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرّر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدّخل المتعاطون لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاث تسبقات تسمّى "أقساط احتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجمليّة".

وحيث ينصّ الفصل 66 من نفس المجلة على أن "توظّف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدّم في الآجال القانونية التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و52 و56 إلى 61 من هذه المجلة أو الذي قدّم تصريحاً منقوصاً أو مغلوّطاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملاته وكذلك في الخصم أو التسبقات".

وحيث يستخلص من مقتضيات الفصلين المشار إليهما أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل بصريح هذين النّصين ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدّخل أو

على الشركات، الأمر الذي يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلما تمت مراجعة أساس الضريبة المعنية بالأمر.

وحيث لئن كانت الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء مستقلاً وإنما طريقة من طرق الدفع فإن ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أن تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنة المالية وبالتالي يكون احتساب إدارة الجباية للأقساط الإحتياطية إلى جانب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في محله.

وحيث بناء عليه يكون قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بعدم قابلية الأقساط الإحتياطية للمراجعة في غير طريقه مما يتّجه معه قبول هذا المطعن ونقض الحكم المطعون فيه على أساسه.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيد غازي الجريبي الرئيس الأول للمحكمة الإدارية وعضوية المستشارين السيد فاضل المكور والسيدة يسرى كريمة.

وتلي علنا بجلسة يوم 30 ماي 2009 بحضور كاتبة الجلسة السيدة نبيلة مساعد.

المستشار المقرّر	الرئيس الأول
حسين عمارة	غازي الجريبي