



القضية عدد : 311696

تاريخ القرار : 30 جوان 2014

## قرار تعقيبي

30 أكتوبر 2014

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

**المعقبة** : شركة  
في شخص ممثلها القانوني، مقرها  
تونس، نائبها الأستاذ  
الكائن مكتبه  
بنهج  
عمارة

### من جهة

**والمعقب ضدها** : الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس.

### من جهة أخرى

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ  
نيابة عن  
المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 20 نوفمبر 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد  
311696 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 16 جوان  
2010 في القضيتين عدد 4582/98651 والقاضي " بقبول الإستئناف شكلا وفي  
الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري وإجراء  
العمل به " .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقبة خضعت إلى  
مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية  
والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة  
في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة  
الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت سنوات 1999 إلى 2002 نتج عنها صدور قرار  
في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 14 أكتوبر 2004 تحت عدد 2004/58 يقضي  
بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 2.621.743,463 ديناراً أصلاً

28.10.14  
11

وخطايا , فاعتضت عليه المعنية بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 14 جويلية 2005 في القضية عدد 1014 يقضي ابتدائيا " بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 2004/58 الصادر بتاريخ 2004/10/14 " , فاستأنفته المعقب ضدها أمام محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 13 جويلية 2006 تحت عدد 34869 يقضي " بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي " فتولت الطعن فيه بالتعقيب أمام المحكمة الإدارية التي أصدرت قرارا بتاريخ 19 جانفي 2009 تحت عدد 38415 يقضي بقبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة فقامت المعقبة بإعادة نشر القضية أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل .

وبعد الإطلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدمة من الأستاذ

نيابة عن المعقبة بتاريخ 8 جانفي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه دون إحالة بالإستناد إلى :

**أولا :** خرق أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة , بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه اشترطت بيع الحاويات لكي يتم اعتبار أنّ ثمن الغاز يشمل استهلاك الحاويات وهو ما يمثل خرقا للفصل المذكور ذلك أنّ النصوص الترتيبية هي التي نزلت الحاويات ضمن عناصر ثمن الغاز وهو ما أقرته كذلك اللجنة الإستشارية .

**ثانيا :** خرق النصوص الترتيبية , بمقولة أنّ موقف محكمة الحكم المطعون فيه القائم على اعتبار أنّ ثمن الغاز السائل لا يتضمّن ثمن الحاويات مخالف لمضمون النصوص الترتيبية الصريحة التي أشارت عند تفصيل عناصر ثمن الغاز المسعر لعنصر استهلاك الحاويات المعدنية وخلافا لموقف الإدارة ومحكمة الاستئناف القائم على إمكانية بيع أو كراء الحاويات فإنّه لا يجوز قانونا بيع الحاويات بالتزامن مع بيع الغاز الذي تحتويه ولا يجوز كراء الحاويات للمستهلكين ضرورة أنّ ملكية ومسؤولية الحاويات محمولة قانونا على منتجي الغاز ولا مجال لهم للتصل من تلك المسؤولية المنجزة عن تبعات استعمال الحاويات .

### ثالثا : سوء التعليل :

1- عند إنكار شمول ثمن الغاز لعنصر الحاويات , بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أنّ شمول ثمن الغاز لمعين الحاويات يتطلب عدم قبض معين الضمان وفي هذه الحالة تعتبر الحاويات عنصرا من عناصر الثمن وهذا الموقف فيه خلط بين الأوعية التي لا تسترجع (كالحاويات الورقية) وبين الأوعية التي تسترجع (كالحاويات المعدنية) وهو خلط لا يأخذ بعين الإعتبار خصوصيات الأوعية كما أنّه خلافا لما ذهب إليه المحكمة فإنّ ثمن الغاز السائل مسعر ترتيبيا وكذلك ثمن تكلفة الحاويات وتبعاً لذلك فإنّ الشركات الممتهنة لنشاط بيع الغاز السائل غير مؤهلة لقبض ثمن الحاويات المعدنية بعنوان بيع وهي محمولة على إرجاع مقابل ثمن الحاويات الفارغة تطبيقاً لأحكام القرار المؤرخ في 14 ديسمبر 1956 والقرار المؤرخ في 12 جويلية 1956 اعتباراً إلى أنّ تلك الشركات مسؤولة قانوناً حول تبعات استعمال تلك الحاويات من طرف العموم ومسؤولة حول مستلزمات الصيانة الدورية لها وضامنة قانوناً لجميع الحوادث التي قد تنجر للعموم عند استعمال تلك الحاويات .

2- عند إهمال الجانب الإجتماعي للتسعيرة , بمقولة أنّ المشرّع اعتبر أنّ الغاز السائل هو إحدى المنتوجات الأساسية وكرس تبعاً لذلك قواعد لضبط الأسعار ولطريقة رهن الأوعية وأوجب تحمل مسؤولية استعمالها إلى المنتجين ومنع عليهم إمكانية قبض معين الحاويات دون الإلتزام بإرجاعها إلى المستهلك , إلاّ خلافاً لذلك برّرت محكمة الحكم المطعون فيه إقصاء معين الحاويات من ثمن الغاز السائل بأنّ إرجاع معين ضمان الأوعية هو خيار للشركة التي كان عليها حسب المحكمة عدم إرجاع معين الضمان لكي تعتبر تلك الأوعية مشمولة بثمن الغاز وهذا الموقف لو تمّ تبنيه لأصبح بإمكان المنتجين للغاز السائل بيعه بثمن يفوق المائة دينار .

3- عند إهمال استهلاك الأوعية بعنوان عنصر من عناصر ثمن الغاز , بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد حادت عن موقف المحكمة الإدارية صلب القرار التعقيبي عدد 38415 لما اعتبرت أنّ دفع الشركة لثمن الحاويات إلى المستهلكين عند إرجاعها فارغة من شأنه أن يقصي ثمن الحاويات من جملة عناصر ثمن الغاز .

**رابعاً :** إحترازاات حول القرار التعقيبي عدد 38415 , يتبين من موقف الدائرة التعقيبية التي أصدرت القرار التعقيبي المذكور أنها أقرت بأن ثمن الغاز مشتمل على الحاويات وبالتالي فإنّ الأداء على القيمة المضافة العالق بشراءات تلك الحاويات قابل للطرح في حين انصب احترازها حول قبض المعقبة للأتاوة التي قدرها 150 مليما ولاحظت أنّ تلك الأتاوة لا يمكن إدراجها ضمن ثمن الغاز بما يحول دون طرح الأداء على القيمة المضافة وهو موقف في غير طريقه باعتبار أنّ قبض الأتاوة لا يغير بخصوصيات ثمن الحاويات الذي يمثل أحد عناصر ثمن الغاز بما يجعل حق الطرح وارد وواجب التطبيق .

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من الإدارة العامة بتاريخ 28 فيفري 2011 في الردّ على مذكرة الطعن والمتضمن طلب رفض التعقيب أصلا وذلك للأسباب التالية :

1- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة: خلافا لما تمسكت به المعقبة ليس للتراتب المتعلقة بثمن بيع الغاز قوة القانون وإنما يتعلّق الأمر بمذكرة صدرت عن الإدارة العامة للطاقة بوزارة الصناعة والطاقة تتعلّق بتحديد تركيبة السعر الأقصى لبيع غاز البترول السائل الموجّه للإستعمال المنزلي وهي مذكرة لم تميّز بين أوعية ووسائل اللف الموجهة للبيع وتلك الموجهة للكراء أو الموجهة للإيداع . وقد تبين لمصالح الجباية أنّ الشركة المعقّبة كانت تسلم قوارير الغاز ذات سعة 13 كغ و35 كغ لحرفائها على وجه الإيداع مقابل مبلغ مالي يساوي تكلفة سعر اقتنائها وكانت تنزل المبالغ التي كانت تقبضها من الحرفاء بعنوان تلك القوارير في حساب " أوعية موجهة للإيداع " وهو الحساب " 188- إيداع قوارير " وليس في حساب " أوعية موجهة للكراء " وبالتالي فإنّ تلك المبالغ غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 6 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة الذي أقصى من قاعدة الأداء على القيمة المضافة المبالغ التي تقبضها المؤسسة بعنوان إيداع أوعية ووسائل لف لدى حرفائها وأيضا بعنوان المبالغ التي تقبضها تلك المؤسسة عند إرجاع تلك الوسائل والأوعية .

2- عن المطعن المتعلق بخرق المقررات الترتيبية: لم يذكر نائب المعقبة ولو قرارا ترتيبيا واحدا تمّ خرقه وأما بخصوص المذكرة التي صدرت عن الإدارة العامة للطاقة فإنّ هذه الأخيرة لم تدخل حيز التنفيذ إلا بداية من يوم 4 أفريل 2003 في حين أنّ الفترة المعنية

بعملية المراجعة التي خضعت لها المعقبة امتدت من 1 جانفي 1999 إلى 31 ديسمبر 2002 .

3- عن المطعن المتعلق بسوء التعليل حال إنكار شمول ثمن الغاز لعنصر الحاويات: إن المبالغ التي قبضتها الشركة المعقبة من حرفائها بمناسبة إيداع قوارير الغاز لديهم لا تشكل مقابلا خاضعا للأداء على القيمة المضافة لأنها تسترجع من قبل أولئك الحرفاء بمناسبة إرجاع تلك القوارير .

4- عن المطعن المتعلق بسوء التعليل حال إهمال الجانب الإجتماعي للتسعيرة: إن المبالغ التي قبضتها المعقبة من الحرفاء بعنوان قوارير الغاز هي على وجه الضمان وليست أثمان بيع أو كراء وهي لا تحتسب في سعر الغاز ولا تخضع للأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 6 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

5- عن المطعن المتعلق بسوء التعليل حال إهمال استهلاك الأوعية بعنوان عنصر من عناصر ثمن الغاز: إن عملية إيداع قوارير الغاز لدى الحرفاء غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 1 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة, كما أن المبالغ التي تقبضها المؤسسة بعنوانها لا تحتسب في قاعدة ذلك الأداء طبقا لأحكام الفصل 6 (I) من نفس مجلة ويترتب عن ذلك عدم قبول طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أنقل المشتريات من القوارير ونفقات صيانتها.

6- عن المطعن المتعلق باحترازاات الشركة المعقبة حول القرار التعقيبي عدد 38415: هذا المطعن مخالف لأحكام الفصل 67 من قانون المحكمة الإدارية باعتبار أنه غير موجه للحكم المطعون فيه.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه وإتمامه بالقوانين اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

و بعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 9 جوان 2014 وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرّر السيد محمد الهادي الوسلاتي في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي وحضر الأستاذ الطيّب بن جماعة نائب الشركة المعقّبة ورافع على ضوء مذكرة التعقيب, كما حضر ممثّل الإدارة العامّة للأداءات وتمسّك بردوده. تلت السيدة مندوب الدولة العام ملحوظاتها الكتابية المظروفة بالملف.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 30 جوان 2014.

### و بها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

#### من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجال القانونيّة ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية, ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

#### من جهة الأصل :

#### - عن المطاعن مجتمعة لوحدّة القول فيها :

حيث تمسّكت المعقّبة بنقض الحكم المطعون فيه دون إحالة بالإستناد إلى خرقها أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة عندما اشترطت بيع الحاويات لكي يتمّ اعتبار أنّ ثمن الغاز يشمل استهلاك الحاويات وهو ما يمثل خرّقا للفصل المذكور ذلك أنّ النصوص الترتيبية هي التي نزلت الحاويات ضمن عناصر ثمن الغاز وهو ما أقرّته كذلك اللجنة الإستشارية, كما أنّ موقف محكمة الحكم المطعون فيه القائم على اعتبار أنّ ثمن الغاز السائل لا يتضمّن ثمن الحاويات يتسمّ بضعف التعليل ومخالف لمضمون النصوص الترتيبية الصريحة التي أشارت عند تفصيل عناصر ثمن الغاز المسعر لعنصر استهلاك الحاويات المعدنية.

وحيث خلافا لما انتهى إليه الحكم المطعون فيه فإنّ ثمن الغاز السائل يشمل في أحد عناصره ثمن حاويات الغاز على نحو ما أكّده اللجنة الإستشارية المكلفة بالنظر في عرائض المطالبين بالأداء المتعلّقة بالمراقبة الجبائية صلب محضر اجتماعها عدد 152 بتاريخ 2 جوان 2005 الذي تناول الإشكالية المطروحة في النزاع الراهن بالذات بخصوص المعقّبة نفسها وجاء فيه أنّه بالإعتماد على ما ورد بالملذكرة الصادرة عن الإدارة العامّة للطاقة بوزارة الصناعة والمتضمّنة جدول تحديد ثمن الغاز والغاز البترول السائل بداية من 26 مارس 2003 أنّ وسائل اللف المتمثّلة في قوارير الغاز تشكّل أحد العناصر التي تؤخذ بعين الإعتبار لتحديد الثمن وذلك عن طريق إدماج جزء من استهلاكاتها ضمن مكّونات الثمن وهو ما أكّده الدائرة التعقيبيّة بهذه المحكمة في القضية عدد 38415 بتاريخ 19 جانفي 2009 التي جاء بنصّ قرارها من أنّ سعر الغاز المحدّد ترتيبيّاً بموجب قرار من الجهة الإدارية المؤهّلة قانوناً يعتمد ضمن عناصر تركيبية ثمنه عند البيع للعموم معدّل استهلاكات الأوعية مع الأخذ بالإعتبار اختلاف سعة تلك الأوعية.

وحيث اقتضى الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على أن يطرح من الأداء على القيمة المضافة الموظف على العمليات الخاضعة مبلغ الأداء الذي أثقل فعلا عناصر ثمن عملية خاضعة للأداء على القيمة المضافة....".

وحيث طالما أنّ نشاط الشركة المعقّبة يتعلّق ببيع الغاز وهو نشاط خاضع للأداء على القيمة المضافة طبقاً لأحكام الفصل 1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وطالما تمّ اعتبار أنّ ثمن الحاوية يدخل ضمن ثمن بيع الغاز وأثقل فعلا عناصر ثمن البيع فإنّه لا خلاف في حق الشركة المعقّبة في طرح الأداء على القيمة المضافة عملاً بأحكام الفصل 9 من نفس المجلة.

وحيث يتّجه في ضوء ما تقدّم قبول هذه المطاعن ونقض الحكم المطعون فيه دون إحالة لانعدام موجب لإعادة النظر عملاً بأحكام الفصل 74 من قانون المحكمة الإدارية.

ولهذه الأسباب ،

قررت المحكمة :

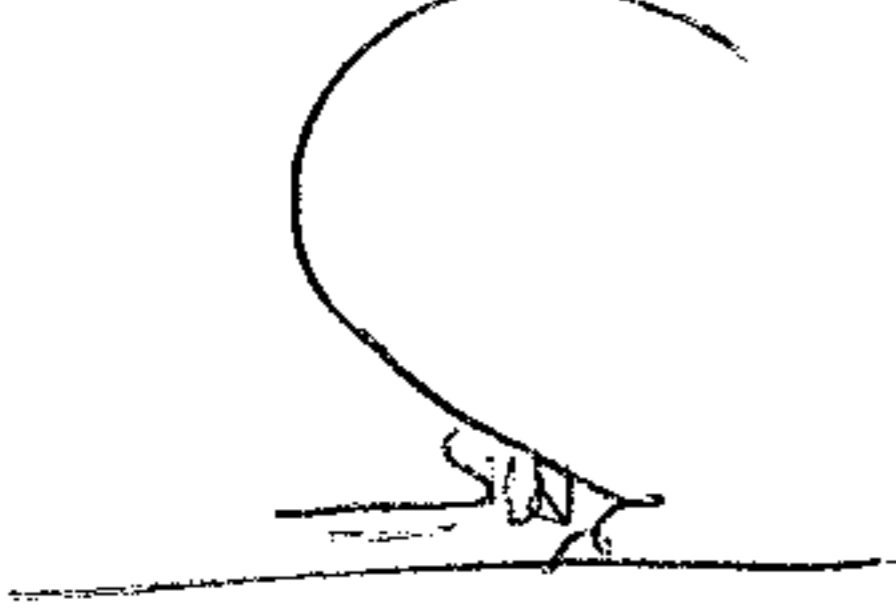
أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه دون إحالة.

ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة الرئيس الأول للمحكمة الإدارية السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدين معز بوبكر ومحمد سليم المزوغي.

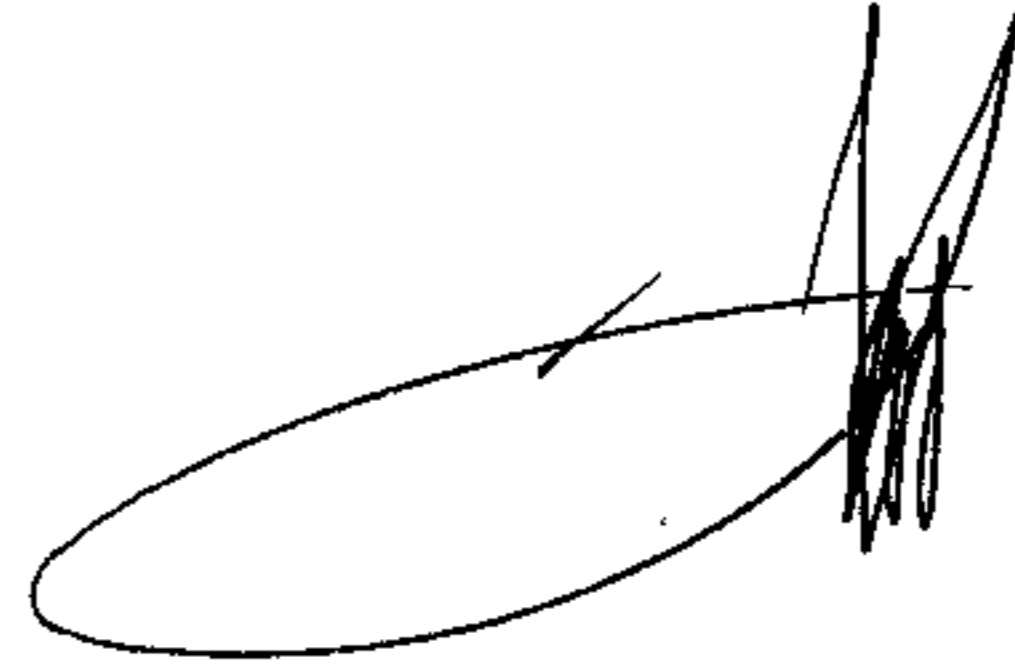
وتلي علنا بجلسة يوم 30 جوان 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر



محمد الهادي الوسلاتي

الرئيس



محمد فوزي بن حماد

الإضاء: صباح الدين بن بوعبيد