



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 311329

تاريخ القرار: 18 مارس 2013

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني ، مقرها بشارع
الهادي شاكر عدد 93 - تونس،

من جهة،

والمعقب ضدها: الشركة في شخص ممثلها القانوني ،
مقرها
الكائن مكتبه ، الكائن مكتبه ،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 19
جوان 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311329 طعنا في الحكم الصادر عن
محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 88846/74557 بتاريخ 10 فيفري
2010 و القاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل
نصه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره خمسة وخمسون دينارا لقاء أصل
الأداء والخطايا وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليها .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت
بموجب نشاطها المتمثل في صنع وترويج الإطارات المطاطية إلى مراجعة جنائية آلت إلى
صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2006/928 بتاريخ 28 ديسمبر
2006 يقضي بإلزامها بأداء مبلغ قدره خمسمائة وخمسة وأربعون ألفا وأربعمائة وثلاثة

عشر ديناراً ومليماً 676 (545.413،676 د) فاعترضت عليه لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بموجب الحكم الصادر في القضية عدد 2330 بتاريخ 28 ديسمبر 2006 بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2006/928 بتاريخ 10 جويلية 2006 مع تعديل نصه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره مائة وواحد وثمانون ألفاً ومائة وأربعة وخمسون ديناراً ومليماً 533 (181.154،533 د) لقاء أصل الأداء والخطايا فاستأنفته المعقب ضدها لدى محكمة الاستئناف بتونس و تعهدت الدائرة السادسة بملف القضية و أصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل .

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن بالتعقيب بتاريخ 16 جويلية 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وفي الأصل نقض القرار الإستئنافي مع إحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة ليعاد النظر فيها بهيئة حكيمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها بالإستناد إلى :

- خرق الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود بمقولة أن محكمة الإستئناف أنكرت على مصالح الجباية حق تجزئة المعلومات التي جاءت في تصريح الشركة المعقب ضدها لشهر مارس من سنة 2006 وأخذ بعضها بعين الإعتبار (مبلغ الأداء على القيمة المضافة) دون البعض الآخر (الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح وفائض الأداء على القيمة المضافة المحول) والحال أن هذه التجزئة جائزة بالنظر إلى أن البيانات التي تضمنها التصريح تختلف عن بعضها البعض وتعلق بمعطيات متنوّعة منها ما يتعلق بالأداء على القيمة المضافة الموظف على عمليات بيع السلع أو عمليات إسداء الخدمات ومنها ما يتعلق بالأداء على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات الشركة المعقب ضدها أو الذي كان محل خصم من المورد ومنها ما يتعلق بفائض الأداء على القيمة المضافة المحوّل طرحه في إطار التصريح المودع أو الذي برز في إطار ذلك التصريح . كما كانت التجزئة ضرورية لضبط المبالغ الحقيقية القابلة للطرح من مبلغ الأداء الموظف ولا يتسنى ذلك إلا بتقديم كل المستندات والمؤيدات المثبتة لتلك المبالغ وخاصة حقيقة فائض الأداء على القيمة المضافة .

- خرق الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ضرورة أن محكمة الإستئناف قضت بتطبيق الحد الأدنى للأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر أفريل من سنة 2006 غير قابل للإسترجاع والحال أن الفصل 48 سالف الذكر أجاز توظيف الأداء على المبالغ التي تضمنها آخر تصريح دون تقييدها باعتماد مبالغ الأداء الصافية وهو ما يخول لمصالح الجبائية اعتماد كل المبالغ التي تضمنها آخر تصريح أو البعض منها سواء تعلق الأمر بالمبالغ المكونة لأساس الأداء أو بالمبالغ المتعلقة بالأداء الخام أو الصافي بعد طرح الخصوم أو الأقساط والفوائض المبررة . كما أن توظيف الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر أفريل من سنة 2006 تأسس على مبلغ الأداء المصرّح بتجميعه بالنسبة إلى شهر مارس دون اعتبار مبالغ الأداء القابلة للطرح أو التحويل باعتبار عدم إثباتها ، إضافة إلى أنه قبل تنقيح أحكام الفصل 48 سالف الذكر بالفصل 61 من قانون المالية لسنة 2008 فإن توظيف الأداء على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح يتم على أساس المبالغ الخام ودون اعتبار التخفيضات أو الإمتيازات التي تم طرحها ضمن آخر تصريح وبعد التنقيح تم تأكيد عدم اعتبار فائض الأداء والخسائر والإستهلاكات المؤجلة المتأتية من فترات سابقة للفترة المعنية بالتصريح وكذلك التخفيضات الجبائية بعنوان المداخيل والأرباح المعاد استثمارها .

- خرق الفصل 9 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة : بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بتطبيق الحد الأدنى للأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر أفريل من سنة 2006 وإعفاء المعقب ضدها من إثبات مبالغ الأداء على القيمة المضافة القابلة للطرح أو التحويل دون مراعاة الفصل 9 سالف الذكر الذي ضبط جملة من الشروط للإنتفاع بطرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة من مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي جمعها وهي :

- استخدام المشتريات في تحقيق عمليات خاضعة لذلك الأداء .
- مسك الخاضع للأداء فواتير تتعلق بمشترياته المحلية محررة طبق الفصل 18 من نفس المجلة أو شهادات الأداء على القيمة المضافة لدى قباضات الديوانة فيما يتعلق بوارداته .
- تسجيل الخاضع للأداء مشترياته في محاسبة مطابقة لنظام المحاسبة للمؤسسات أو في غياب ذلك في دفتر خاص بحساب المشتريات المحلية والواردات والخدمات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة .

وبعد الإطلاع على التقرير الذي تقدم به الأستاذ ***** نائب الشركة المعقب ضدها بتاريخ 4 سبتمبر 2010 والذي دفع من خلاله برفض مطلب التعقيب شكلا بحكم رفعه من الإدارة العامة للأداءات والحال أن الحكم المطعون فيه كان صادرا ضد المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بتونس 2 ، وبصفة احتياطية ، لاحظ من جهة الأصل أن منوبته أبرمت صلحا مع الإدارة في خصوص الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم المهني الموظف لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة ومعلوم الطابع الجبائي وبقي الخلاف منحصرا في الأداء على القيمة المضافة الذي ارتأت الإدارة بعد مراعاة الفائض الموجود لديها إخضاعه إلى الحد الأدنى غير القابل للإسترجاع و لا يصح بعد ذلك الخوض في مسألة تجزئة الإقرار ولا في مسألة حرق الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أو الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة سيما وأنها قد أثرت لأول مرة لدى التعقيب .

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 و إتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 25 فيفري 2013 ، وبما تلا المستشار المقرّر السيد أحمد سهيل الراعي ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات التعقيب وحضر الأستاذ الطيب بن جماعة نيابة عن زميله الأستاذ ***** وتمسك برّد زميله على المستندات ،

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 18 مارس 2013 ،

و بها و بعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

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

من جهة الأصل :

-- عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمطعن المتعلق بخرق الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود لتداخلهما :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف قضاءها بتطبيق الحد الأدنى للأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر أفريل من سنة 2006 والحال أن الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أجاز توظيف الأداء على المبالغ التي تضمنها آخر تصريح دون تقييدها باعتماد مبالغ الأداء الصافية وهو ما يخوّل لمصالح الجباية اعتماد كل المبالغ التي تضمنها آخر تصريح أو البعض منها سواء تعلق الأمر بالمبالغ المكونة لأساس الأداء أو بالمبالغ المتعلقة بالأداء الخام أو الصافي بعد طرح الخصوم أو الأقساط والفوائض المبرّرة . كما أن توظيف الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر أفريل من سنة 2006 تأسس على مبلغ الأداء المصرّح بتجميعه بالنسبة إلى شهر مارس دون اعتبار مبالغ الأداء القابلة للطرح أو التحويل باعتبار عدم إثباتها ، إضافة إلى أنه قبل تنقيح أحكام الفصل 48 سالف الذكر بالفصل 61 من قانون المالية لسنة 2008 فإن توظيف الأداء على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح يتم على أساس المبالغ الخام ودون اعتبار التخفيضات أو الإمتيازات التي تم طرحها ضمن آخر تصريح وبعد التنقيح تم تأكيد عدم اعتبار فائض الأداء والخسائر والإستهلاكات المؤجلة المتأتية من فترات سابقة للفترة المعنية بالتصريح وكذلك التخفيضات الجبائية بعنوان المداخيل والأرباح المعاد استثمارها .

وحيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضاءها بعدم حواز تجزئة المعطيات التي وردت بتصريح الشركة المعقب ضدها لشهر مارس من سنة 2006

وأخذ بعضها وهو مبلغ الأداء على القيمة المضافة بعين الاعتبار دون البعض الآخر وهو الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح وفائض الأداء على القيمة المضافة المحول والحال أن هذه التجزئة جائزة بالنظر إلى أن البيانات التي تضمنها التصريح تختلف عن بعضها البعض فمنها ما يتعلق بالأداء على القيمة المضافة الموظف على عمليات بيع السلع أو عمليات إسداء الخدمات ومنها ما يتعلق بالأداء على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات الشركة المعقب ضدها أو الذي كان محل خصم من المورد ومنها ما يتعلق بفائض الأداء على القيمة المضافة المحول طرحه في إطار التصريح المودع أو الذي برز في إطار ذلك التصريح، فضلا عن أن هذه التجزئة تعتبر ضرورية لضبط المبالغ الحقيقية القابلة للطرح من مبلغ الأداء الموظف وهو ما يفترض تقديم كل المستندات والمؤيدات المثبتة لتلك المبالغ وخاصة حقيقة فائض الأداء على القيمة المضافة .

وحيث دفع نائب الشركة المعقب ضدها من جهته بأن منوبته أبرمت صلحا مع الإدارة في خصوص الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم المهني الموظف لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة ومعلوم الطابع الجبائي وبقي الخلاف منحصر في الأداء على القيمة المضافة الذي ارتأت الإدارة بعد مراعاة الفائض الموجود لديها إخضاعه إلى الحد الأدنى غير القابل للإسترجاع و لا يصح بعد ذلك الخوض في مسألة خرق الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية سيما وأنها أثبتت لأول مرة لدى التعقيب .

وحيث اتجه رد دفع نائب المعقب ضدها المتعلق بورود هذا المطعن لأول مرة في هذا الطور باعتبار أن إثارته من قبل الإدارة صلب مستندات استئنافها المؤرخة في 16 أفريل 2009 كان في إطار ردّ الدفع المأخوذ من الصلح المبرم بين الطرفين على اعتبار أن هذا الصلح كان جزئيا ولم يشمل الأداء على القيمة المضافة .

وحيث تضمن الفصل 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في فقرته الثانية أن الأداء يوظف " ... وجوبا في صورة عدم قيام المطالب بالأداء بإيداع التصاريح الجبائية

والعقود التي اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ التنبيه عليه بالطرق المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة".

وحيث يقتضي الفصل 48 من نفس المجلة قبل تنقيحه بالفصل 61 من القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008، الجاري به العمل في تاريخ صدور قرار التوظيف الإجباري ، أن الأداء يوظف وجوبا " في الحالة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة على أساس القرائن القانونية والفعلية أو على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح مع اعتماد حد أدنى للأداء غير قابل للإسترجاع يساوي 50 دينارا عن كل تصريح . وفي هذه الحالة لا يحول توظيف الأداء دون إجراء المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية " .

وحيث أنه من المسلّم به فقها وقضاء أن مادة الجباية لها مميّزاتها وكيانها الخاص وتبعا لذلك فإن تأويل النصوص الجبائية يكون في حدود ما يقتضيه النص الواضح حسب وضعه ومؤداه وأن كل نص جبائي لا تكون صياغته على هذا النحو بمعنى أنه يرد غامضا أو ناقصا أو يحتمل أكثر من معنى يجري تأويله من قبل المحكمة بما يتفق مع مصلحة المطالب بالأداء .

وحيث ترتبنا على ذلك وطالما وردت عبارة المبالغ التي تضمنها آخر تصريح مطلقة فإنها تجري على إطلاقها وتعيّن بالتالي على مصالح الجباية متى ارتأت مباشرة عملية التوظيف على أساسها الرجوع إلى هذه المبالغ على حالها دون زيادة ولا نقصان .

وحيث يتأكد هذا التأويل من خلال تنقيح الفصل المذكور بمقتضى الفصل 61 من القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 على أساس أن توظيف الأداء بناء على المبالغ التي تضمنها آخر تصريح يكون دون اعتبار فائض الأداء والخسائر والإستهلاكات المؤجلة المتأتية من فترات سابقة للفترة المعنية بالتصريح وكذلك التخفيضات الجبائية بعنوان المداخيل والأرباح المعاد استثمارها .

وحيث تكون المحكمة المطعون في حكمها لما قضت بعدم تجزئة التصريح الجبائي قد طبقت القانون تطبيقاً سليماً ولا تثير عليها من هذه الناحية ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن .

- عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 9 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف قضاءها بتطبيق الحد الأدنى للأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر أفريل من سنة 2006 وإعفاء المعقب ضدها من إثبات مبالغ الأداء على القيمة المضافة القابلة للطرح أو التحويل دون مراعاة الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة الذي ضبط جملة من الشروط للإنتفاع بطرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة من مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي جمعها وهي :

- استخدام المشتريات في تحقيق عمليات خاضعة لذلك الأداء .
- مسك الخاضع للأداء فواتير تتعلق بمشترياته المحلية محررة طبق الفصل 18 من نفس المجلة أو شهادات الأداء على القيمة المضافة لدى قباضات الديوانة فيما يتعلق بوارداته .
- تسجيل الخاضع للأداء مشترياته في محاسبة مطابقة لنظام المحاسبة للمؤسسات أو في غياب ذلك في دفتر خاص بحساب المشتريات المحلية والواردات والخدمات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة .

وحيث دفع نائب الشركة المعقب ضدها بأن منوبته أبرمت صلحاً مع الإدارة في خصوص الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم المهني الموظف لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة ومعلوم الطابع الجبائي وبقي الخلاف منحصر في الأداء على القيمة المضافة الذي ارتأت الإدارة بعد مراعاة الفائض الموجود لديها إخضاعه إلى الحد الأدنى غير القابل للإسترجاع و لا يصح بعد ذلك الخوض في مسألة خرق الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لا سيما وأنها أثبتت لأول مرة لدى التعقيب .

وحيث اتجه رد دفع نائب المعقب ضدها المتعلق بورود هذا المطعن لأول مرة في هذا الطور باعتبار أن إثارته من قبل الإدارة صلب مستندات استئنافها المؤرخة في 16 أفريل

2009 جاء لغاية ردّ الدفع المأخوذ من الصلح المبرم بين الطرفين على اعتبار أن الصلح المذكور كان جزئيا ولم يشمل الأداء على القيمة المضافة .

وحيث أن عدم مسك المطالب بالضريبة للوثائق المنصوص عليها بالفصل 9 المذكور أعلاه من فواتير وشهادات استخلاص ودفتر خاص مرقم لا يعني عدم استحقاقه الطرح ضرورة أن الشروط الواردة بالفصل المذكور إنما أراد المشرّع من خلالها إثبات الأحقية في طرح الأداء ولا يتوقف على توفرها الإستحقاق في الطرح .

وحيث علاوة على ذلك وطالما استند قرار التوظيف في الموضوع الراهن إلى المبالغ التي تضمنها آخر تصريح طبقا لمقتضيات الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المذكور أعلاه فإن طرح الأداء على القيمة المضافة بالرجوع إلى العناصر المصرّح بها يكون في طريقه من هذه الناحية ، الأمر الذي يتّجه معه رفض المطعن الراهن .

و لهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا و رفضه أصلا .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عبد السلام المهدي قريصية وعضوية المستشارين السيدين فريد الصغير و الحبيب الأطرش .

وتلي علنا بجلسة يوم 18 مارس 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المقرّر
10
أحمد سهيل الراعي

رئيس الدائرة

عبد السلام المهدي قريصية الكاتب العام للمنتدى الإداري
المضام: صحت المحاكمات