



القضية عدد: 313061

تاريخ القرار: 5 ديسمبر 2016

## قرار تعقيبي 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 .....  
بعين دراهم، نائبها الأستاذ .....، الكائن مكتبه .....  
البلفيدير، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 24 أوت 2012 تحت عدد 313061 طعنا في القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بالكاف بتاريخ 23 جوان 2011 في القضية عدد 26995 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجددا بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء المطعون فيه وإلغاء كافة النتائج المترتبة عنه وحمل المصاريف القانونية على المحكوم ضده.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت إلى مراجعة جبائية أولية في مادة الأداء على القيمة المضافة بعنوان سنوات 2005 و2006 و2007 ومن شهر

فيفري إلى شهر أكتوبر من سنة 2008 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 13 أبريل 2009 تحت عدد 2009/294 يقضي بضبط قيمة الأداءات المستوجبة بما قدره إثنا عشرة ألفا وسبعمائة وأربعة وسبعون ديناراً و040 من المليمات (12.774,040د)، فاعتضت عليه المعنية بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بجندوبة التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 18 جانفي 2010 في القضية عدد 608 بقبول مطلب الاعتراض شكلاً وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وإلزام المعترضة في شخص ممثلها القانوني بأن تؤدّي لفائدة خزينة الدولة مبلغاً قدره إثنا عشر ألفاً وسبعمائة وأربعة وسبعون ديناراً و040 من المليمات (12.774,040د) أصلاً وخطايا وحمل المصاريف القانونية عليها، فاستأنفته المطالبة بالضرية أمام محكمة الإستئناف بالكاف التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها القرار المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 15 سبتمبر 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض القرار المطعون فيه مع الإحالة وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً- سوء التعليل، بمقولة أنّ مصالح الجباية عاينت تطبيق المعقب ضدها ضمن تصاريحها الجبائية المعنية بالمراجعة للأداء على القيمة المضافة نسبي 10 % و 12% وقامت بتعديل تلك الوضعية بتطبيق بنسبة 18% من الأداء المذكور باعتبار أنّ المعنية بالأمر تمارس نشاطي مقهى من صنف أوّل ومطعم، إلاّ أنّ محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أنّ النسبة المنطبقة هي 12%. بمقولة أنّ نشاط الشركة يتمثل حسب معرفها الجبائي في الخدمات السياحية، الأمر الذي لا يستقيم طالما أنّ نشاط المقهى من الصنف الأوّل والمطعم لا يمكن تصنيفه أبداً ضمن الخدمات السياحية باعتبار أنّ الأمر لا يتعلق بترل وأنّ العبرة تكون بالنشاط الذي تمارسه الشركة بصورة فعلية وليس بالتنصيصات المضمّنة صلب سجلّها التجاري لا سيّما وأنّ ممثل الشركة أكدّ عند التحرير عليه من قبل القاضي المقرر والمدوّنة بالتقرير المؤرخ في 29 أفريل 2011 أنّ الشركة فتحت جزئياً في حدود المقهى والمطعم في انتظار الحصول على التمويلات البنكية وأنّ المقهى صبغته سياحية لكن بتعريفه الصنف الأوّل وتعهد بتقديم ما يفيد الصبغة السياحية للمشروع لكنّه لم يفعل.

ثانياً - خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995 المؤرخ في 25 ديسمبر 1995 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1996، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد عدّلت في نسبة الأداء على القيمة المضافة من 18% إلى 12% والحال أنّ الخدمات المتعلقة بالتنشيط وخدمات المطعم والإستهلاك على عين المكان والخاضعة لنسبة 10% التي عوّضت بمقتضى القانون عدد 80 لسنة 2006 بنسبة 12% هي تلك التي تسديها مؤسسات التزل بشرط أن

تكون مصنفة ومدججة طبقا لأحكام الفصل 37 المذكور وهو شرط لا يتوفر في المعقب ضدها باعتبار أنها تستغل مقهى صنف أول ومطعم وليس نزل أو نشاط مندمج بتزل.

ثالثا - خرق أحكام الفصل 534 من مجلة الإلتزامات والعقود، بمقولة أن قائمة الأنشطة التي ضبطها الفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995 سالف الذكر لم يرد ضمنها النشاط الفعلي للشركة المعقب ضدها والمتمثل في استغلال مقهى من الصنف الأول ومطعم.

رابعا - خرق أحكام الفصل 540 من مجلة الإلتزامات والعقود، بمقولة أن القاعدة في مادة الأداء على القيمة المضافة هي تطبيق نسبة 18% الواردة ضمن الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأن الإستثناءات المتمثلة في تطبيق نسب منخفضة كنسبة 10% وردت ضمن قائمة حصرية جاء بها الفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995.

وبعد الإطلاع على مذكرة الأستاذ ..... في الردّ على مستندات التعقيب نيابة عن المعقب ضدها والمدلى بها بتاريخ 23 أكتوبر 2012 والمتضمنة طلب رفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى ما يلي :

أولا - بخصوص سوء التعليل : خلافا لما تمسكت به المعقبة، فإن الصبغة السياحية للمشروع الذي تستغله المعقب ضدها لا غبار عليها مثلما تؤكده بطاقة تعريفها الجبائية.

ثانيا - بخصوص خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995 المؤرخ في 25 ديسمبر 1995 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1996 : إن التأويل الذي تبنته إدارة الجبائية لا يستساغ قانونا طالما أنها اعترفت صراحة بأن نشاط الشركة يتمثل في استغلال وحدة سياحية متكاملة، كما أنه وعملا بمبدأ التأويل الضيق للنص الجبائي فإنه لا يمكن للمعقبة استنادا إلى مقتضيات الفصلين 534 و540 من مجلة الإلتزامات والعقود استبعاد الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بالنظر إلى ما تؤكده وثيقة التصريح بالوجود وبطاقة التعريف الجبائي فضلا عن استغلال الشركة مطعم يندرج صلب مقتضيات الفقرة 5 من الفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 21 نوفمبر 2016، وبما تلا المستشار المقرّر السيد محمّد اللطيف ملخصاً لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات الطعن طالبا الحكم طبقها ولم يحضر نائب الشركة المعقّب ضدّها وبلغه الإستدعاء،

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 5 ديسمبر 2016،

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

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

- من جهة الأصل :

عن جميع المطاعن المأخوذة من سوء التعليل وخرق أحكام الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995 المؤرخ في 25 ديسمبر 1995 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1996 والفصلين 534 و540 من مجلة الإلتزامات والعقود لتداخلها ووحدة القول فيها :

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ مصالح الجباية عاينت تطبيق المعقّب ضدّها ضمن تصاريحها الجبائية المعنية بالمراجعة للأداء على القيمة المضافة نسبتين المقدّرتين بـ 10% و12% وأنها قامت بتعديل تلك الوضعية بتطبيق الأداء المذكور بنسبة 18% معتبرة أنّ المعنية بالأمر تمارس نشاطي مقهى من صنف أوّل ومطعم، إلّا أنّ محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أنّ نسبة الأداء على القيمة المضافة المنطبقة هي 12% بمقولة أنّ نشاط الشركة يتمثل حسب معرفها الجبائي في الخدمات السياحية الأمر الذي لا يستقيم طالما أنّ النشاط الأصلي للمعقّب ضدّها يتمثل حاليا في مقهى من الصنف الأوّل ومطعم زائنها لا تستغلّ نزلا رغم التخصيصات المضمّنة صلب سجلّها التجاري، لا سيّما وأنّ ممثل الشركة أكّد عند التحرير عليه من قبل القاضي المقرر بتاريخ 29 أبريل 2011 أنّ الشركة بدأت نشاطها بصورة جزئية في حدود المقهى والمطعم في انتظار الحصول على التمويلات البنكية، هذا وإنّ الخدمات المتعلقة بالتنشيط وخدمات المطعم والإستهلاك على عين المكان والخاضعة لنسبة 10% التي عوّضت بمقتضى قانون المالية لسنة 2006 بنسبة

12% هي تلك التي تسديها مؤسسات التزل بشرط أن تكون مصنفة ومدججة طبقاً لأحكام الفصل 37 المذكور وهو شرط لا يتوفر في المعقب ضدها باعتبار أن الأمر يتعلق بمقهى صنف أوّل ومطعم وليس بتزل ولا بنشاط مندمج بتزل وأن قائمة الأنشطة التي ضبطها الفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995 سالف الذكر لم يرد ضمنها النشاط الفعلي للشركة المعقب ضدها والممثل في استغلال مقهى من الصنف الأوّل ومطعم.

وحيث دفع نائب المعقب ضدها بأن الصبغة السياحية للمشروع الذي تستغله منوّته لا غبار عليها مثلما تؤكّده بطاقة تعريفها الجبائية وبأن التأويل الذي تبنته إدارة الجبائية لا تستقيم قانوناً طالما أنّها اعترفت صراحة بأن نشاط الشركة يتمثل في استغلال وحدة سياحية متكاملة، كما أنّه وعملاً بمبدأ التأويل الضيق للنص الجبائي، فإنّه لا يمكن للمعقب استناداً إلى مقتضيات الفصلين 534 و540 من مجلة الإلتزامات والعقود استبعاد الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بالنظر إلى ما تؤكّده وثيقة التصريح بالوجود وبطاقة التعريف الجبائي، فضلاً عن أن استغلال الشركة لمطعم يندرج صلب مقتضيات الفقرة 5 من الفصل 37 من القانون عدد 109 لسنة 1995.

وحيث يقتضي الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنّه : " تخضع للأداء على القيمة المضافة بنسبة 18 % العمليات المتعلقة بالمنتجات والخدمات غير الخاضعة لنسبة أخرى . غير أنه تخضع للأداء على القيمة المضافة : ...

3 ) بنسبة 12 % العمليات المتعلقة بالمنتجات والأنشطة والخدمات المذكورة بالجدول " ب مكرر " المدرج بالملحق " ، هذا وقد تمّ ضبط نسبة 12 % عوضاً عن نسبة 10 % بموجب الفصل 17 من القانون عدد 80 لسنة 2006 المؤرخ في 18 ديسمبر 2006 المتعلق بتخفيض نسب الأداء وتخفيف الضغط الجبائي على المؤسسات.

وحيث تضمّن الجدول " ب مكرر " المتعلق بضبط قائمة العمليات المتعلقة بالمنتجات والأنشطة والخدمات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة بنسبة 12 % الخدمات المسداة من قبل مؤسسات التزل بما في ذلك الأنشطة المندمجة بها من إيواء وخدمات المطعم وإستهلاك على عين المكان وتنشيط.

وحيث يستشف من الأحكام السالف بيانها أنّ القاعدة العامة في نسبة الأداء على القيمة المضافة الموظف على العمليات المتعلقة بالمنتجات والخدمات هي 18 %، وأنّه استثناء لذلك فقد خصّ المشرع بعض العمليات بنسب منخفضة من بينها الخدمات المسداة من قبل مؤسسات التزل والأنشطة المندمجة بها من إيواء وخدمات مطعم وإستهلاك على عين المكان.

وحيث لا جدال في أن الغاية من سنّ نسبة منخفضة للأداء على القيمة المضافة على الخدمات التي تسديها التزل هي تشجيع القطاع السياحي، وأنّ النشاط الأساسي لمؤسسات التزل يتمثل في توفير خدمة الإيواء وأنّ ما توفره تلك المؤسسات من خدمات أخرى كالطعام والشرب والترفيه إنّما هي ملحقات وتوابع للنشاط الأساسي.

وحيث أنّ انعدام النشاط الأصلي والأساسي للمؤسسة السياحية والمتمثل في خدمات الإقامة والإيواء يُفقد ملحقات ذلك النشاط الصبغة السياحية.

وحيث وعليه، فإنّه لمن كان ثابتاً من أوراق الملف، وخاصة منها بطاقة التعريف الجبائي الخاصة بالمعقّب ضدّها ومضمون سجلها التجاري، أنّها تستغلّ مؤسسة سياحية، فقد ثبت أنّها لم تشرع بعد في استغلال نشاط التزل واقتصرت على استغلال مقهى من صنف أول ومطعم مثلما أكد ذلك ممثلها القانوني عند التحرير عليه من قبل القاضي المقرر لدى الطور الابتدائي.

وحيث وطالما أنّ معيار تطبيق النسبة المنخفضة للأداء على القيمة المضافة، المحددة بـ 12%، هو استغلال نزل، وأنّ انتفاع الخدمات الملحقة بذلك التزل من مقهى ومطعم وتنشيط يبقى مرتبطاً بالوجود الفعلي للتزل باعتبارها فروعاً منه ومن توابعه، فإنّ اقتصار الشركة المعقّب ضدّها على استغلال النشاط الفرعي دون النشاط الأصلي يحول دون تطبيق النسبة المنخفضة من الأداء على القيمة المضافة ويجعل تلك الأنشطة التابعة خاضعة للنسبة العامة المنطبقة على أنشطة الخدمات والمحدّدة بـ 18 % .

وحيث وبناء عليه، فإنّ قضاء محكمة الإستئناف بتطبيق النسبة المنخفضة من الأداء على القيمة المضافة على خدمات المقهى من الصنف الأول التي تسديها الشركة المعقّب ضدّها وإلغاءها قرار التوظيف الإلزامي للأداء على ذلك الأساس، رغم ثبوت عدم ارتباط تلك الخدمات بنشاط أصلي فعلي متمثل في مؤسسة نزل، ينطوي على خرق لمقتضيات الفصل 7 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بما يغدو معه الحكم المنتقد حرياً بالنقض على ذلك الأساس.

وحيث وطالما أنّ قاضي البداية أصاب فيما انتهى إليه من تطبيق النسبة العامة للأداء على القيمة المضافة على نشاط الشركة المعقّب ضدّها وأيد على ذلك الأساس قرار التوظيف الإلزامي للأداء الذي جاء مؤسساً واقعاً وقانوناً، فإنّه يتّجه نقض الحكم المطعون فيه دون إحالة.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

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

