الجمهورية التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة
_____**_____

القضيّة عـدد : 310711
تاريخ القرار : 27 ديسمبر 2010

الحمد لله ،

قرار تعقيبـــي

باســـــــــم الشعـــــــب التّونســـــــــــي ،

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التـّالـــي بيـــن :

المعقّبة : شركة في شخص ممثلها القانوني ، مقرّها
محل مخابرتها بمكتب نائبها الأستاذ

من جهة ،

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

من جهة أخرى .

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ نيابة عن المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 22 أكتوبر 2009 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 310711 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 25 جوان 2008 في القضيّة عدد 56562 والقاضي : " بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 77.708,792د عن أصل الأداء والخطايا وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليها وحمل المصاريف القانونيّة عليها " .

و بعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّبة خضعت إلـــى مراجعة أوّلية لوضعيتها الجبائية بعنوان الضريبة على الشـــركات والأداء علـــى القيمـــة المضافة والمعلوم على المؤسّسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شـــملت سنتي 2000 و2001 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتـــاريخ 31 ديسمبر 2003 تحت عدد 2003/716 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينـــة

العامّة قدره 85.717,387 دينارا ، فاعترضت عليه المعنيّة بالأمر لدى المحكمة الإبتدائيّة بتونس التّي أصدرت حكما بتاريخ 26 أكتوبر 2006 في القضية عدد 1854 يقضي ابتدائيّا " بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2003/716 المؤرّخ في 2003/12/31 وإجراء العمل به " فاستأنفته المعقّبة أمام محكمة الإستئناف بتونس التّي تعهّدت بملف القضيّة وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل .

و بعد الإطّلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الأستاذ المنصف فرحات نائب المعقّبة بتاريخ 19 ديسمبر 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة بالإستناد إلى :

I- **هضم حقوق الدفاع وتحريف الوقائع وضعف التعليل :**

1) خرق الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بهضم حقوق الدفاع بخصوص المطعن المتعلّق بخرق أحكام الفصلين 3 و10 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصول 6 و7 و8 و14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ، بمقولة أنّ المطالبة بالأداء اعترضت على قرار التوظيف الإجباري لمخالفته إجراءات الإعلام المنصوص عليها بالفصلين 3 و10 من مجلة الإجراءات والحقوق والجبائية والفصلين 8 و14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية باعتبار أنّ الإدارة أصدرت القرار المذكور وبلغته بالمحضر الإداري في عنوان مغاير لعنوان مقر الشركة المعقّبة حسب سجلها التجاري ومعرّفها الجبائي .

- خرق أحكام الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بضعف التعليل ، بمقولة أنّ المعقّبة تمسّكت أمام قضاة الأصل بأنّ الإدارة وظّفت الأداء على شخص غير الشخص المعني قانونا لمّا أصدرت قرارا بلغته في العنوان الكائن بنهج آلان سافاري عدد 14 ، وهو ما نتج عنه حرمانها من عديد الإجراءات وضيّع عليها فرص التمتّع بإجراءات الضمان البنكي أو التقسيط للدين الجبائي خلال أطوار التقاضي وتعرّضها للإعتراض القصري على الأموال الموجودة بحساباتها لفائدة الخزينة كاستخلاص القباضة لجميع المبلغ المضمّن بالقرار رغم صدور حكم استئنافي .

II- مخالفة القانون بخرق أحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة :

1- خرق أحكام الفصل 3 فقرة II والنقطة 16 من الجدول (أ) بخصوص العمليات الخارجة عن نطاق الأداء على القيمة المضافة ، بمقولة أنّ المعقّبة نازعت في الإخلالات الموضوعيّة التّي شابت قرار التوظيف الإجباري الذي وظّف الأداء على القيمة المضافة على خدمات تمّ إسدائها للسفارة التركية ولمنظمة دولية بقيمة 72.444,000 دينارا خلافا لما جاء بالنقطة 16 من الجدول (أ) من مجلة الأداء على القيمة المضافة وللفصل 3 فقرة II من نفس المجلة ، وقد بيّنت المعقّبة أنّها قامت بإيداع تصاريحها على أساس المحاسبة ومؤيّداتها وتمسّكت بشطط التوظيف ، إلاّ أنّ محكمة الحكم المطعون فيه تجاوزت ذلك الدفع ولم تتولّ الردّ على طلب المعقّبة باستبعاد توظيف الأداء على القيمة المضافة على أعمال الدراسات والهندسة في استنباط الأمثلة المنجزة من طرفها والتّي تستعمل بالخارج وتمثّل جزءا من الأعمال المضمّنة باتفاقيات العمل خاصّة وقد أثبتت المعنيّة بالأمر أنّ مقابل هذه العمليات يتمّ بالعملة الأجنبية وأنّ تصريح استثمارها أنّها مؤسّسة مصدّرة كليّا.

2- مخالفة الفصل 3 فقرة II من مجلة الأداء على القيمة المضافة فيما يتعلّق بضبط قاعدة الأداء ، بمقولة أنّ المطالبة بالأداء تمسّكت بمخالفة قرار التوظيف الإجباري لأحكام الفصل 3 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وخرق الوقائع الثابتة بالمؤيّدات المحاسبيّة والصفقات المقدّمة لها بخصوص ضبط قاعدة الأداء وإغفال تحديد الأعمال الهندسية الموجّهة للتصدير وتلك المنجزة بتونس والمستهلكة بها وإقصاء كذلك فائض الأداء المتأتّي من سنة 2000 والحال أنّ المعقّبة قدّمت المحاسبة واعتمدتها الإدارة مثلما نصّ على ذلك صراحة قرار التوظيف الإجباري واعتمدت الربح المصرّح به ، إلاّ أنّ محكمة الحكم المنتقد أغفلت النظر في هذا الجانب من المنازعة .

3- مخالفة القانون وفقه الإدارة بخصوص ضبط قاعدة الأداء ، بمقولة أنّ المعقّبة تمسّكت بأنّ الأعمال المنجزة لفائدة الهيئات الدبلوماسيّة لا تخضع للأداء على القيمة المضافة عملا بالنقطة 16 من الجدول (أ) من مجلة الأداء على القيمة المضافة ، فقد خضعت لمراجعة جبائية ثانية بعنوان السنوات 2002 وما بعدها واعترضت على الإعلام بالمراجعة الجبائية الموجّهة إليها بالمحضر الإداري المؤرّخ في 27 ديسمبر 2006 بمكتوبها المؤرّخ في 17 جانفي 2007 وجاء بجواب الإدارة " أنّ رقم المعاملات المنجزة

مع سفارات البلدان الأجنبية وكذلك الشركات غير المقيمة بالبلاد التونسيّة يمثل عمليات تصدير وبالتّالي عدم وجوب إخضاعها وتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بشأنها"، إلاّ أنّ محكمة الحكم المنتقد تجاوزت دفوعات المعقّبة .

و بعد الإطلاع على التقرير المقدّم من الإدارة العامّة للأداءات بتاريخ 20 جويلية 2010 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمّن رفض مطلب التعقيب أصلا وذلك للأسباب التالية :

I- عن المطعن المتعلّق بهضم حقوق الدفاع وتحريف الوقائع وضعف التعليل :

1) فيما يتعلّق بخرق الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بهضم حقوق الدفاع بخصوص المطعن المتعلّق بخرق أحكام الفصلين 3 و10 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصول 6 و7 و8 و14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

أثار نائب المعقّبة صلب هذا المطعن دفوعات مختلفة دون التفريق بينها وهو ما يعدّ مخالفة لأحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية ، كما لم يبيّن صلب هذا المطعن موطن خرق أحكام الفصلين 6 و7 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والذي لم يسبق له إثارته في مطلب التعقيب ، ومهما كان الأمر فقد أصابت محكمة الحكم المطعون فيه فيما انتهت إليه باعتبار أنّ قرار التوظيف الإجباري صدر صحيحا وأنّ الإعلام به هو إجراء لاحق له وأي خلل شكلي فيه لا يصيب إلاّ الإعلام دون غيره من الإجراءات التّي سبقته .

- فيما يتعلّق بخرق أحكام الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وبضعف التعليل ، يتّضح بالرجوع إلى محضر تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء أنّ قرار التوظيف الإجباري صدر باسم الشركة المعنيّة بالأمر ، كما أنّ بطلان محضر تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء لنقص في صورته القانونيّة على فرض صحّته لا يترتّب عنه بطلان القرار بل ينجر عنه فتح آجال الإعتراض وعدم التقيّد بالأجل الوارد بالفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية . وقد ناقشت محكمة الحكم المطعون فيه طلبات المعقّبة وردّت عليها بكل وضوح وبيّنت السند القانوني لموقفها من هذه الطلبات بما له أصل ثابت في أوراق الملف فجاء حكمها معلّلا تعليلا مستساغا .

II- **عن المطعن المتعلّق بخرق أحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة :**

1- فيما يتعلّق بخرق أحكام الفصل 3 فقرة II والنقطة 16 من الجدول (أ) بخصوص العمليات الخارجة عن نطاق الأداء على القيمة المضافة : أثار نائب المعقّبة صلب هذا المطعن دفوعات مختلفة دون التفريق بينها وهو ما يعدّ مخالفة لأحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية . واحتياطيّا ومن جهة الأصل ، فقد ناقشت محكمة الحكم المطعون فيه طلبات المعقّبة وردّت عليها بكلّ وضوح وبيّنت السند القانوني لموقفها من هذه الطلبات بما له أصل ثابت بأوراق الملف .

2- فيما يتعلّق بمخالفة الفصل 3 فقرة II من مجلة الأداء على القيمة المضافة فيما يتعلّق بضبط قاعدة الأداء : يتّضح بمقارنة عنوان المطعن بمضمونه عدم تطابقهما فالعنوان يتعلّق بـ " ضبط القاعدة الخاضعة للأداء بمخالفة الفصل 3 فقرة II من مجلة الأداء على القيمة المضافة " بينما يتعلّق المضمون بـ " عدم احتساب مصالح الجباية في عملية المراجعة الأولية فائض الأداء على القيمة المضافة المتأتّي من سنة 2000 وهو ما يتّجه معه رفض المطعن شكلا ، وبصفة احتياطيّة ومن حيث الأصل فقد حدّدت مصالح الجباية بصفة واضحة وجليّة قاعدة الأداء على القيمة المضافة وبيّنت الأسس التّي انبنى عليها قرار التوظيف الإجباري للأداء .

3- فيما يتعلّق بمخالفة القانون وفقه الإدارة بخصوص ضبط قاعدة الأداء : لم يسبق لنائب المعقّبة إثارة هذا المطعن في مطلب التعقيب ولم يثر إلاّ في مذكرة الطعن خلافا لما تقتضيه أحكام الفصل 67 من قانون المحكمة الإدارية ، كما أنّ مضمون المطعن لا يتطابق مع عنوانه .

وبعد الإطّلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه وإتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

وعلى مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

و بعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 13 ديسمبر 2010 وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرّر السيّد ر الر في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي ولم يحضر الأستاذ نائب الشركة المعقّبة وبلغه الإستدعاء وحضر ممثّل الإدارة المعقّب ضدّها وتمسّك بتقريره في الردّ على مذكرة التعقيب .

إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 27 ديسمبر 2010 .

و بها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

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

من جهة الأصل :

- عن المطعن الأول المأخوذ من هضم حقوق الدفاع وتحريف الوقائع وضعف التعليل :

- عن الفرع الأول من المطعن المأخوذ من خرق الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وبهضم حقوق الدفاع بخصوص المطعن المتعلّق بخرق أحكام الفصلين 3 و10 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصول 6 و7 و8 و14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّها اعترضت على قرار التوظيف الإجباري لمخالفة إجراءات الإعلام به لأحكام الفصلين 3 و10 من مجلة الإجراءات والحقوق والجبائية والفصلين 8 و14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية باعتبار أنّ الإدارة أصدرت

القرار المذكور وبلّغته بعنوان مغاير لعنوان مقر الشركة المعقّبة حسب سجلها التجـــاري ومعرّفها الجبائي .

و حيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أنّ الإخلالات التّي تكون لاحقة لصدور قرار التوظيف الإجباري لا تنال من شرعيّة هذا الأخير وتقتصر آثاره على إبقـــاء آجـــال الإعتراض مفتوحة ، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذا الفرع من المطعن .

- عن الفرع الثاني من المطعن المأخوذ من خـــرق أحكـــام الفصـــل 123 مـــن مجلـــة المرافعات المدنية والتجارية بضعف التعليل :

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّها دفعت أمام قضاة الأصل بأنّ الإدارة وظّفت الأداء على شخص غير الشخص المعني قانونا لمّا أصدرت قرارا بلّغته في العنوان الكائن بنهج آلان سافاري عدد 14 بما نتج عنه حرمانها من عديد الإجراءات وضيّع عليها فرص التمتّـــع بإجراءات الضمان البنكي أو تقسيط الدين الجبائي خلال أطـــوار التقاضـــي وتعرّضـــها للإعتراض القصري على الأموال الموجودة بحساباتها لفائدة الخزينة كاستخلاص القباضة لجميع المبلغ المضمّن بالقرار رغم صدور حكم استئنافي .

و حيث خلافا لما تمسّكت به المعقّبة فقد تناولت محكمة الحكـــم المطعـــون فيـــه بالنقاش مسألة تبليغ قرار التوظيف الإجباري واعتبرت أنّ الإعلام هو إجراء لاحق لقرار التوظيف وأي خلل به ليس من شأنه التأثير على صحّة الإجراءات السابقة ، فجاء حكمها والحالة تلك معلّلا تعليلا مستساغا وفي طريقه واقعا وقانونا ، الأمر الـــذي يتّجـــه معـــه رفض هذا الفرع من المطعن كرفض المطعن برمّته .

- عن المطعن الثاني المأخوذ من مخالفة القانون بخرق أحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة :

- عن الفرعين الأول والثاني من المطعن المأخوذين من خرق أحكام الفصل 3 فقـــرة II والنقطة 16 من الجدول (أ) بخصوص العمليات الخارجة عن نطاق الأداء علـــى القيمـــة المضافة وفيما يتعلّق بضبط قاعدة الأداء :

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّها نازعت الإخلالات الموضوعيّة التّـي شـابت قـرار التوظيف الإجباري من جهة توظيف الأداء على القيمة المضافة على خدمات تمّ إسـدائها للسفارة التركية ولمنظمة دولية بقيمة 72.444,000 دينارا خلافا لما جاء بالنقطة 16 من الجدول (أ) من مجلة الأداء على القيمة المضافة وللفصل 3 فقرة II من نفـس المجلـة ، وقد بيّنت بأنّها قامت بإيداع تصاريحها على أساس المحاسبة ومؤيّداتها وتمسّكت بشـطط التوظيف ، إلاّ أنّ محكمة الحكم المطعون فيه تجاوزت هذا الـدفع ولـم تعلّـل موقفهـا بخصوص هذه المسألة .

و حيث دفعت المعقّب ضدّها بأنّ نائب المعقّبة أثار صلب هذا المطعن دفوعـات مختلفة دون التفريق بينها وهو ما يعدّ مخالفة لأحكام الفصل 68 مـن قـانون المحكمـة الإدارية .

و حيث أنّ تفصيل المطاعن يقتضي أن لا يقع الجمع بين مسألتين قانونيتين أو أكثر لا وجود لأيّ ارتباط بينها صلب مطعن واحد وهو أمر غير متوفر في هذا الفرع من المطعن الراهن ذلك أنّه يتعلّق بالعمليات مع غير المقيمين وشروط اعتبارها معفاة أو خاضعة للأداء على القيمة المضافة ، الأمر الذي يتّجه معه ردّ هذا الدفع وقبول هذا المطعن شكلا .

و حيث أنّه بخصوص رقم المعاملات المتعلّق بالخدمات التّي أدتها المعقّبة للسفارة التركية ولمنظمة دولية فقد تبيّن أنّها أنجزت تحت نظام توقيف العمل بالأداء على القيمـة المضافة بمبلغ قدره 72.444,000 دينارا يمثل رقم معاملات محلـي خاضـع لجميـع الأداءات باستثناء الأداء على القيمة المضافة إضافة إلى مبلغ قدره 13.077,600 دينارا بعنوان رقم معاملات موجّه للتصدير معفى كذلك من نفس الأداء وهو ما أخذتـه الإدارة بعين الإعتبار وقامت بتعديل قرار التوظيف الإجباري على ضـوء التقريـر التكميلـي المؤرّخ في 6 أكتوبر 2007 وذلك بالحطّ من المبالغ الموظّفة مـن مبلـغ 85.717,387 دينارا إلى مبلغ قدره 77.708,792 دينارا .

و حيث انتهى الحكم المطعون فيه إلى اعتبار أنّ رقم المعاملات المنجز من قبل المستأنفة لفائدة السفارات الأجنبية والمنظمات الدولية غير خاضع للأداء على القيمة

المضافة وقضى على ضوء ذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 77.708,792 دينارا وبذلك يكون قد استجاب بصفة كليّة لطلبات المعقّبة ممّا تكون معه إعادة المعقّبة لنفس الطلبات عديمة الجدوى وغير ذات موضوع .

و حيث بخصوص رقم المعاملات المتعلّق بأعمال الدراسات والهندسة فإنّها ولئن تمّت لفائدة حريف أجنبي غير مقيم بالبلاد التونسيّة وهي شركة نادي البحر الأبيض المتوسّط ، فإنّ هذه الأخيرة استغلتها لاحقا قصد إنجاز مشروع قطب سياحي بالبلاد التونسيّة وهو ما يجعلها من قبيل الخدمات المسداة المستعملة والمستغلّة بالبلاد التونسية على معنى الفصل 3 فقرة أولى من مجلة الأداء على القيمة المضافة وتخضع وفقا للفصل 1-I من نفس المجلة إلى الأداء على القيمة المضافة .

و حيث يكون قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بعدم استثناء رقم المعاملات المنجز بهذا العنوان من قاعدة الآداء على القيمة المضافة في طريقه ، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذين الفرعين من المطعن .

<u>– عن الفرع الثالث من المطعن المأخوذ من مخالفة القانون وفقه الإدارة بخصوص ضبط قاعدة الأداء :</u>

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّها دفعت بأنّ الأعمال المنجزة لفائدة الهيئات الدبلوماسيّة لا تخضع للأداء على القيمة المضافة عملا بالنقطة 16 من الجدول (أ) من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأنّها خضعت لمراقبة جبائية ثانية بعنوان السنوات 2002 وما بعدها واعترضت على الإعلام بالمراجعة الجبائية الموجّهة إليها بالمحضر الإداري المؤرّخ في 27 ديسمبر 2006 بمكتوبها المؤرّخ في 17 جانفي 2007 وجاء بجواب الإدارة " أنّ رقم المعاملات المنجزة مع سفارات البلدان الأجنبية وكذلك الشركات غير المقيمة بالبلاد التونسيّة يمثّل عمليات تصدير وبالتّالي عدم وجوب إخضاعها وتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بشأنها " ، إلاّ أنّ محكمة الحكم المنتقد تجاوزت دفوعات المعقّبة بهذا العنوان بما يجعل حكمها مخالفا للقانون ولموقفها الرسمي .

و حيث يتّضح من الملف أنّ نائب المعقبة أوردت هذا الفرع من المطعن بمذكرة شرح أسباب الطعن دون التعرّض إليه بمطلب التعقيب خلافا لما يقتضيه الفصلان 67 و68 من قانون المحكمة الإدارية و لما استقرّ عليه عمل هذه المحكمة ، الأمر الذي يتّجه معه رفض المطعن شكلا كرفض المطعن برمّته .

و لهـــذه الأسبـــاب ،

قرّرت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة .

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد محمد فوزي بن حمّاد وعضوية المستشارين السيّدين م العب وه الز

و تلي علنا بجلسة يوم 27 ديسمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة وسيلة النفزي .

الـــرئيس	المستشار المقرّر
محمد فوزي بن حماد	ر الر