

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 38457

تاريخ القرار: 22 نوفمبر 2010



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية

القرار التالي بين:



المعقبة:

من جهة.

في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرها

والمعقب ضدها: شركة

نائبها الأستاذ

من جهة أخرى

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 13 فيفري 2007 والمسجل بكتابه المحكمة تحت عدد 38457 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بجلستها المنعقدة بتاريخ 18 أكتوبر 2004 تحت عدد 11439/11438 والقاضي بقبول الاستئناف في هذه القضية وفي القضية عدد 11439 شكلا وفي الأصل باقرار الحكم الإبتدائي المطعون فيه واجراء العمل به وتحطئة المسئانفة شركة ( ب س ب ) بمال المؤمن وحمل المصارييف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة

من سنة 1995 إلى سنة 1999 بموجب نشاطها المتمثل في تجارة الجملة لتجهيزات المكاتب نتج عنها صدور قرار توظيف اجباري للأداء بتاريخ 23 نوفمبر 1999 يقضي بمحالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 1.644.147.644 ديناراً أصلًا وخطايا منها 1.133.088.152 ديناراً بعنوان أصل الأداء اعترضت عليه المطالبة بالأداء أمام اللجنـة الخاصة بالتوظيف الإجباري بتونس 1 التي تخلـت عنه لفائدة الدائرة الجـبائية بالـحكمة الإبتدائية بتونس طبقـاً لأحكـام الفـصل 11 من القانون عـدد 82 لـسنة 2000 المـتعلق بإـصدار مجلـة الحقوق والإـجراءـات الجـبائية التي قضـت فيه بتاريخ 10 جـولـية 2003 بـقبول الإـعـتـراـضـ شكـلاً وـفيـ الأـصـلـ بـإـقـرـارـ قـرارـ التـوـظـيفـ الإـجـبارـيـ عـدـدـ 99/16 الصـادـرـ بـتـارـيخـ 99/11/23 معـ تعـديـلـ نـصـهـ وـذـلـكـ بـالـحـطـ منـ المـبـالـغـ المـطـالـبـ بـهـ إـلـىـ ماـ قـدـرـهـ 377.211.757 دـلـقاـءـ أـصـلـ الأـدـاءـ وـالـخـطـاياـ .ـ وـتـبـعـاـ لـلـإـسـتـئـنـافـ المـقـدـمـ منـ الـمـعـنـيةـ بـالـأـمـرـ وـمـنـ الـادـارـةـ أـصـدـرـتـ مـحـكـمـةـ إـسـتـئـنـافـ بـتـونـسـ حـكـمـهاـ المـضـمـنـ مـنـطـوـقـهـ بـالـطـالـعـ وـالـذـيـ هوـ مـوـضـوـعـ التـعـقـيـبـ المـاثـلـ .ـ

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المدعية بتاريخ 24 فبراير 2007 والرامية إلى قبول مطلب التعقيـبـ شكـلاً وـأـصـلـ وـنـقـضـ الحـكـمـ المـطـعـونـ فـيـهـ وإـحـالـةـ القـضـيـةـ إـلـىـ مـحـكـمـةـ الـإـسـتـئـنـافـ بـقـابـسـ لـتـعـيـدـ النـظـرـ فـيـهـ بـهـيـةـ حـكـمـيـةـ جـدـيـدةـ بـالـاسـتـادـ إـلـىـ :

**المـطـعـنـ الأوـلـ :ـ خـرـقـ أحـكـامـ الفـقرـةـ الأوـلـيـ منـ الفـصلـ 12ـ منـ مجلـةـ الضـريـبةـ عـلـىـ دـخـلـ الأـشـخاصـ**  
**الـطـبـيعـيـنـ وـالـضـريـبةـ عـلـىـ الشـرـكـاتـ** بـمـقـولـةـ أنـ الـادـارـةـ قـامـتـ بـاـدـماـجـ الأـعـبـاءـ بـعـنـوانـ الأـكـرـيـةـ باـعـتـبارـ أنـ الـمـعـنـيـةـ بـالـأـمـرـ لـمـ تـتـحـمـلـ فـعـلـيـاـ تـلـكـ الأـكـرـيـةـ خـلـالـ السـنـوـاتـ الـمـعـنـيـةـ بـالـمـرـاجـعـةـ وـأنـ قـيـامـ المـعـقـبـ ضـدـهـاـ بـالـإـسـتـهـادـ بـأـحـكـامـ اـبـتـدـائـيـةـ فـيـ شـائـهاـ تـلـزـمـهـاـ بـدـفـعـ تـلـكـ الأـكـرـيـةـ لـاـ يـعـنيـ أـنـهـاـ قـدـ قـامـتـ بـتـنـفـيـذـهـاـ كـمـاـ أـنـهـ بـالـإـسـتـهـادـ بـأـحـكـامـ اـبـتـدـائـيـةـ فـيـ شـائـهاـ تـلـزـمـهـاـ بـدـفـعـ تـلـكـ الأـكـرـيـةـ لـاـ يـعـنيـ أـنـهـاـ قـدـ قـامـتـ بـتـنـفـيـذـهـاـ كـمـاـ أـنـهـ لـيـسـ هـنـاكـ فـيـ مـلـفـ الـقـضـيـةـ مـاـ يـدـلـ عـلـىـ قـيـامـهـاـ بـتـنـفـيـذـ تـلـكـ الأـحـكـامـ خـلـالـ سـنـوـاتـ الـمـرـاجـعـةـ هـذـاـ بـالـإـضـافـةـ إـلـىـ أـنـ بـعـضـ تـلـكـ الأـحـكـامـ كـانـ مـحـلـ طـعـنـ بـالـإـسـتـئـنـافـ وـالـبـعـضـ الـآـخـرـ مـحـلـ طـعـنـ بـالـتـعـقـيـبـ وـذـلـكـ خـلـالـ مـرـاحـلـ النـزـاعـ الـجـبـائـيـ .ـ وـأـنـ الدـائـرـةـ الـعـشـرـونـ بـمـحـكـمـةـ الـإـسـتـئـنـافـ بـتـونـسـ قدـ قـضـتـ فـيـ حـكـمـهاـ المـطـعـونـ فـيـ بـتـأـيـدـ الـحـكـمـ اـبـتـدـائـيـ الذـيـ اـعـتـبـرـ أـنـهـ يـحـقـ لـمـعـقـبـ ضـدـهـاـ طـرـحـ الـأـعـبـاءـ بـعـنـوانـ الأـكـرـيـةـ فـيـ حـيـنـ أـنـهـ لـاـ يـمـكـنـ اـعـتـبـارـهـاـ أـعـبـاءـ لـعـدـمـ تـعـلـقـهـاـ بـالـسـنـةـ الـمـاـسـيـةـ الـمـعـنـيـةـ تـطـبـيقـاـ لـمـبـدـأـ مـقـاـبـلـةـ

الإيرادات للأعباء ولم يتم انفاقها فعلياً خلال نفس السنة مما يجعل قضاها على النحو المشار إليه خارقاً  
للفصل المذكور.

المطعن الثاني : خرق أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعية والضريبة على الشركات ، بمقولة أن محكمة الاستئناف أيدت المحكمة الإبتدائية في طرحها للمدحّرات بعنوان الديون غير ثابتة الإستخلاص بمجرد تقديم المعنية بالأمر لأوامر بالدفع وشهائد عدم استخلاص مسلمة من قبل المؤسسات المالية معتبرة إياها تفيد الشروع في القيام بتبوعات عدلية على معنى أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 12 من مجلة الضريبة في حين أنه وعلى خلاف ما ذهبت في اتجاهه محكمة الإستئناف فإن الشروع في تبعات عدلية لا يعني سوى الشروع في رفع دعاوى قضائية ضد المدينين تهدف إلى استخلاص تلك الديون المتخلدة بذمتهم وبالتالي فإن مجرد القيام بمحاضر إنذار بالدفع أو تقديم شهائد عدم الإستخلاص مسلمة من قبل المؤسسات المالية لا تفيد الشروع في القيام بتبوعات عدلية وهو ما تمسكت به الإدارة أثناء تنفيذ الحكم التحضيري وكذلك صلب مستندات استئنافها.

المطعن الثالث : خرق أحكام الفقرة الخامسة من الفصل 67 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعية والضريبة على الشركات بمقولة أن محكمة الإستئناف أيدت الحكم الإبتدائي القاضي بطرح الأعباء بعنوان الأكرية وكذلك الخطايا التعاقدية باعتبار أن المعقب ضدها قد تکبدتها عند انخراطه في الصفقات، والحال أنه فيما يتعلق بالأكرية فإن المعنية بالأمر لم تتحمل فعلياً تلك الأكرية خلال السنوات المعنية بالمراجعة وإن قيام المعقب ضدها بالإشتشهاد أثناء النزاع بأحكام ابتدائية صادرة في شأنها تلزمها بدفع تلك الأكرية لا يعني أنها قد قامت بتنفيذها كما أنه ليس هناك في ملف القضية ما يدل على قيامها بتنفيذ تلك الأحكام خلال سنوات المراجعة هذا بالإضافة إلى أن بعض تلك الأحكام قد كان محل طعن بالإستئناف وبعض الآخر محل طعن بالتعليق وذلك خلال مرحلة النزاع الجبائي وبالتالي فإنها لم تكتسب بعد صيغة الحكم البات حتى يمكن للمحكمة الإذن بإعتمادها لتبصير عملية الطرح. أما بالنسبة لطرح الخطايا التعاقدية، لقد تمسكت الإدارة في العديد من تقاريرها التكميلية وخاصة صلب تقرير تنفيذ الحكم التحضيري الصادر بتاريخ 12 نوفمبر 2002 وكذلك صلب مستندات استئنافها أن الشهادة المقدمة من المعنية بالأمر للتدليل على أحقيتها طرح الخطايا التعاقدية لا تتعلق في الواقع بنفس

مبلغ الخطايا المدون بالخاصة والذي يقدر بـ 18.497.719 وانما تتعلق بمبالغ أخرى مفصلة كالتالي  
413.057 دو 7.8799.60 دو 11.599.580 دو 1.242.811 دو 252.006 دو  
وبالتالي فان مجموع تلك المبالغ لا يساوي مبلغ الخطايا الواقع ادماجه ولو كان يتعلق فعلا بها فلماذا لم يتم تدوينه في الحاسبة طالما ان له أصل ثابت وهو الشهادة وفيما يتعلق بالأرباح المتأنية من التصدير فان المعنية بالأمر لم تقدم ما يفيد ايداعها التصريح بعمارة نشاط التصدير فان قضاء محكمة الإستئناف بتعديل قرار التوظيف قد جاء دون موجب باعتبار ان المعنية بالأمر لم تنجح فياثبات أسس الطرح.

**المطعن الرابع : سوء تأويل النقطة 10 من الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة** بمقولة أن محكمة الحكم المتقد ذهبت في قضائها أن نشاط المفترضة يعتبر من قبيل البيع بالتفصيل وهو ما لا يمكن معه اخضاع بيوعاها للترفيع بالنسبة المذكورة ولا يمكن أن يستشف من قيامها بيوعات لتجار تفصيل كونها تاجر جملة. ويعاب على هذا التمشي أن الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة في نقطته 10 قد نص صراحة على ان البيوعات المنجزة من قبل الخاضعين للأداء على القيمة المضافة لفائدة غير الخاضعين للأداء المذكور تخضع للإضافة بنسبة 25%. وبإعتماد التأويل العكسي يمكن القول بأن أحكام الفقرة المشار إليها لم تخضع نوعا معينا من النشاط للإضافة بنسبة 25% لقاعدة الأداء على القيمة المضافة بل أنها تخضع جميع البيوعات المنجزة من قبل الخاضعين للأداء المذكور لفائدة غير الخاضعين بصرف النظر عن خضوع النشاط الأصلي لتلك النسبة من عدمه اذ يكفي ان يتم البيع من قبل خاضع للأداء لغير خاضع.

**المطعن الخامس: خرق أحكام النقطة من الفقرة الرابعة من الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة** بمقولة أن الشركة المعنية قد قامت بخصم الأداء على القيمة المضافة دون أن تتحرج شرعا شكليا جوهريا يتمثل في وجوب ارفاق تصاريحها الشهرية بقائمة في اسماء وعنوانين الأشخاص الذين تمت معهم العمليات وتاريخ العملية الأولى وتاريخ العملية التي تم تحويلها وصفحات الدفتر اليومي والدفتر الخاص التي سجلت بها الفواتير الأولى والمحورة والمبلغ الذي يشمله الفسخ أو الإلغاء وخاصة الفواتير الملغاة التي تمت الإشارة إليها صلب التقرير التكميلي الصادر عن الإدارة بتاريخ 28 جانفي 2003 كما أن المعنية بالأمر لم تدل بتتصاريحها التصحيحية إلا بصفة لاحقة أثناء مرحلة النزاع الجبائي وبطلب من المحكمة الابتدائية مما يجعل تصرفها على النحو المذكور خارقا لأحكام الفصل المذكور اعلاه.

**المطعن السادس : خرق أحكام الفصل الأول من مجلة تشجيع الإستثمارات** بمقولة أن محكمة الاستئناف قضت بعدم أحقيـة الإدارـة في ادماـج الأـرباح المـترتبـة من رقمـ المـعـاملـاتـ المـتأـئـيـ منـ التـصـدـيرـ لـعدـمـ خـضـوعـ المعـنيـةـ بـالأـمـرـ قـانـونـاـ لـلـأـداءـ وـالـحـالـ أـنـ المـعـقـبـ ضـدـهـاـ تـمـارـسـ نـشـاطـ تـجـارـةـ الجـملـةـ لـتـجـهـيزـاتـ المـكـاتـبـ وـهـوـ نـشـاطـ يـخـرـجـ عـنـ القـائـمـةـ المـنـصـوصـ عـلـيـهـاـ بـالـفـصـلـ الـأـولـ مـنـ مـجـلـةـ تـشـجـعـ إـسـتـثـمـارـاتـ.

**المطعن السابع : خرق أحكام الفصل الثاني من مجلة تشجيع الإستثمارات** بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بعدم أحقيـة الإدارـة في ادماـج الأـرباح المـترتبـة من رقمـ المـعـاملـاتـ المـتأـئـيـ منـ التـصـدـيرـ لـعدـمـ خـضـوعـ المعـنيـةـ بـالأـمـرـ قـانـونـاـ لـلـأـداءـ فـيـ حـينـ أـنـ المـعـنيـةـ بـالأـمـرـ تـمـارـسـ نـشـاطـ تـجـارـةـ الجـملـةـ لـتـجـهـيزـاتـ المـكـاتـبـ وـهـوـ نـشـاطـ يـخـرـجـ عـنـ القـائـمـةـ المـنـصـوصـ عـلـيـهـاـ بـالـفـصـلـ الـأـولـ مـنـ مـجـلـةـ تـشـجـعـ إـسـتـثـمـارـاتـ كـمـاـ اـنـاـ لمـ تـدـلـ بـمـاـ يـفـيدـ إـيـادـعـهـاـ لـتـصـرـيـحـ فـيـ مـارـسـ نـشـاطـ التـصـدـيرـ أوـ الـحـصـولـ عـلـىـ الـاستـثـمـارـاتـ كـمـاـ اـنـاـ لمـ يـفـيدـ إـيـادـعـهـاـ لـتـصـرـيـحـ فـيـ مـارـسـ نـشـاطـ التـصـدـيرـ أوـ الـحـصـولـ عـلـىـ الـمـاصـادـقـةـ إـذـاـ تـعـلـقـ الأـمـرـ بـإـحـدـىـ الـأـنـشـطـةـ الـتـيـ تـكـوـنـ خـاضـعـةـ لـذـلـكـ إـجـرـاءـ بـمـوجـبـ الـقـانـونـ.

**المطعن الثامن : ضعف التعليل** تعـيـبـ المـعـقـبةـ عـلـيـ مـحـكـمـةـ الـحـكـمـ الـمـتـقـدـ ضـعـفـ التـعـلـيلـ عـنـدـمـاـ قضـتـ بـتـعـدـيلـ قـرـارـ التـوـظـيفـ دـوـنـ أـدـنـيـ اـشـارـةـ لـلـسـنـدـ الـقـانـونـيـ الـذـيـ اـعـتـمـدـتـ عـلـيـهـ.ـ وـبـخـصـوصـ الـأـكـرـيـةـ فـيـنـ الـمـعـنيـةـ بـالأـمـرـ لـمـ تـتـحـمـلـ فـعـلـيـاـ تـلـكـ الـأـكـرـيـةـ خـالـلـ السـنـوـاتـ الـمـعـنيـةـ بـالـمـراـجـعـةـ وـأـنـ قـيـامـهـاـ بـالـإـسـتـشـهـادـ أـثـنـاءـ النـزـاعـ بـأـحـكـامـ اـبـتـدـائـيـةـ صـادـرـةـ فـيـ شـائـهاـ تـلـزـمـهـاـ بـدـفـعـ تـلـكـ الـأـكـرـيـةـ لـاـ يـعـنـيـ أـنـاـ قـامـتـ بـتـنـفـيـذـهـاـ كـمـاـ لـيـسـ هـنـاكـ فـيـ مـلـفـ الـقـضـيـةـ مـاـ يـدـلـ عـلـىـ قـيـامـهـاـ بـتـنـفـيـذـ تـلـكـ الـأـحـكـامـ خـالـلـ سـنـوـاتـ الـمـراـجـعـةـ هـذـاـ بـالـإـضـافـةـ إـلـىـ أـنـ بـعـضـ تـلـكـ الـأـحـكـامـ قـدـ كـانـ مـحـلـ طـعـنـ بـالـإـسـتـئـنـافـ وـالـبـعـضـ الـآـخـرـ مـحـلـ طـعـنـ بـالـتـعـقـيـبـ وـذـلـكـ خـالـلـ مـرـحـلةـ النـزـاعـ الـجـبـائـيـ وـبـالـتـالـيـ فـانـهـاـ لـمـ تـكـتـسـبـ بـعـدـ صـيـغـةـ الـحـكـمـ الـبـاتـ حـتـىـ يـمـكـنـ لـمـحـكـمـةـ الـإـذـنـ باـعـتـمـادـهـاـ لـتـبـرـيـرـ عـمـلـيـةـ الـطـرـحـ.ـ كـمـاـ تـمـسـكـتـ إـلـادـارـةـ فـيـ الـعـدـيدـ مـنـ تـقـارـيرـهـاـ التـكـمـيلـيـةـ وـخـاصـةـ صـلـبـ تـقـرـيرـ تـنـفـيـذـ الـحـكـمـ التـحـضـيرـيـ الصـادـرـ بـتـارـيخـ 12ـ نـوـفـمـبرـ 2002ـ وـكـذـلـكـ صـلـبـ مـسـتـنـدـاتـ اـسـتـئـنـافـهـاـ انـ الشـهـادـةـ الـمـقـدـةـ مـنـ الـمـعـنيـةـ بـالأـمـرـ لـتـدـلـيـلـ عـلـىـ اـحـقـيـةـ طـرـحـ الـخـطاـيـاـ الـتـعـاـقـدـيـةـ لـاـ تـتـعـلـقـ فـيـ الـوـاقـعـ بـنـفـسـ مـلـغـ الـخـطاـيـاـ الـمـدـوـنـ بـالـمـحـاسـبـةـ وـالـذـيـ يـقـدـرـ بـ 18.479.719ـ وـأـنـاـ تـعـلـقـ بـمـالـغـ اـخـرـىـ وـبـالـتـالـيـ فـانـ مـجـمـوعـ تـلـكـ الـمـالـغـ لـاـ يـسـاوـيـ مـلـغـ الـخـطاـيـاـ الـوـاقـعـ اـدـمـاجـهـ .

أـمـاـ فـيـمـاـ يـتـعـلـقـ بـالـأـرـبـاحـ الـمـتـأـئـيـةـ مـنـ التـصـدـيرـ فـقـدـ اـكـتـفـتـ مـحـكـمـةـ الـحـكـمـ الـمـتـقـدـ بـطـرـحـ الـأـدـاءـ الـمـتـرـتـبـ عـنـ رـقـمـ الـمـعـاملـاتـ الـمـتـأـئـيـ مـنـ التـصـدـيرـ دـوـنـ التـشـبـتـ مـدـىـ خـضـوعـ نـشـاطـ الـشـرـكـةـ الـمـعـنيـةـ بـالأـمـرـ لـأـحـكـامـ

مجلة تشجيع الإستثمارات وعدم مطالبتها بما يفيد ايداعها التصريح بعمارة نشاط التصدير حتى تتمكنها من حق الطرح.

وبعد الإطلاع على رد المعقب ضدها على مستندات التعقيب الوارد على المحكمة بتاريخ 27 فيفري 2008 والمتضمن ما يلي :

من جهة الشكل :

- 1 — حول تبليغ مستندات التعقيب : لقد خالفت الإدارة مقتضيات الفصل 69 من قانون المحكمة عندما قامت بتبليغ مستندات التعقيب عن طريق أعوانها.
- 2 — حول أهلية الإدارة العامة للمراقبة الجبائية في القيام بالتعقيب : إن طرف الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس هما شركة ب. س .ب من جهة ومركز الجهوي لمراقبة الأداءات تونس 1 من جهة أخرى وبما أن الإدارة العامة للأداءات ليست طرفا في القضية موضوع الطعن فإن طعنها يكون باطلأ طبقا لأحكام الفصل 70 من قانون المحكمة الإدارية.

من جهة الأصل :

عن المطعن المتعلق بخرق الفقرة الأولى من الفصل 12 من مجلة الضريبة. لقد صدر حكم قضائي يلزم المعنية بالأمر بدفع مبلغ معين الكراء وهو ما يؤكّد وجود العبء وأحقية الشركة في طرحه.  
عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة 4 من الفصل 12 من مجلة الضريبة لقد استعمل المشرع ضمن الفصل المذكور عبارة " شرعت في شأنها تبعات عدلية " والشروع في التبعات العدلية يشمل محاضر الإنذار بالدفع والأوامر بالدفع، ومن جهة أخرى فقد قدمت المعنية بالأمر قائمة مفصلة في المدحّرات موضوع الطرح.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة 5 من الفصل 67 من مجلة الضريبة إن المسألة لا تتعلق بالشطط في التوظيف وإنما بخطأ الإدارة في التوظيف لذلك يتجه اعتبار هذا المطعن غير ذي جدوى. وبصفة عرضية واحتياطية رفض هذا المطعن لأن المعنية بالأمر تحملت الكراء فعليا إضافة إلى التزامها قضائيا بذلك كما أن هذا المطعن في غير محله نظرا إلى أن النظام الجبائي التونسي في مادة الضريبة على الشركات لا يعتمد مبدأ الدفع أو الخلاص وإنما يعتمد مبدأ الفوترة وذلك بقطع النظر عن الخلاص مما ينجر عنه أن المبالغ المفوترة تمثل رقم معاملات اذا تعلقت المسألة ببيوعات كما تمثل اعباء

قابلة للطرح اذا تعلقت المسألة بشراءات أو بمحاصير اخرى أما بخصوص مسألة طرح الخطابا التعاقدية فان محكمة الأصل لم تطعن في صحة الشهادة المقدمة بخصوصها وهي مسألة واقعية ترجع بالنظر لاجتهادها.

عن المطعن المتعلق بسوء تأويل النقطة 10 من الفصل 3 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لقد اعتبرت الإدارة الشركة المعنية تمارس نشاط التجارة بالجملة وهو تمش لا أساس قانوني له.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام النقطة 5 من الفقرة 4 من الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لقد قامت المعنية بالأمر بایداع تصاريح تصحيحية في الآجال القانونية أي في الفترة التي لم يشملها التقادم.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين الأول والثاني من مجلة تشجيع الإستثمارات إن الفصل الأول من المجلة المذكورة ضبط القطاعات الخاضعة لأحكام المجلة ومن ضمنها "أنشطة وخدمات غير مالية أخرى" وأن الفصل الأول من الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الإستثمارات ينص على ما يلي : تضبط الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصل الأول من مجلة التشجيع على الإستثمار بالقائمة الملحقة بهذا الأمر". وجاء بالملحق المشار إليه بالفصل الأول من الأمر المذكور في الباب الثالث المتعلق بالخدمات وبالنقطة 12 من الباب المذكور "التجارة انشطة التصدير". لذلك فإن المطالبة بالأداء معنية بأحكام مجلة التشجيع على الإستثمار، أما بخصوص ایداع تصريح لممارسة نشاط التصدير فهي مسألة واقعية لم تقع اثارتها امام قاضي الأصل.

حول المطعن المتعلق بضعف التعليل يتعين رفض هذا المطعن شكلا لإثارة المعقبة صلبـه فقدان التعليل وضعف التعليل أما من حيث الأصل فقد جاء موقف المحكمة معللا تعليلا مستساغا.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المظروفـة بالملـف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جملة النصوص المنقحة والتممـمة له وآخرها القانون الأسـاسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009،

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيـين والضريبة على الشركات،

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية بجلسة المراقبة المعينة ليوم 1 نوفمبر 2010 وبها تم الاستماع إلى المستشارة المقررة السيدة م <sup>الب</sup> في تلاوة ملخص من تقريرها الكتائي، وحضر مثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب ، لم يحضر الأستاذ <sup>وبلغه الإستدعاء .</sup>

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسه يوم 22 نوفمبر 2010 .

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث دفع محامي المعقب ضدها بأن الإدارة خالفت مقتضيات الفصل 69 من قانون المحكمة عندما قامت بتبلیغ مستندات التعقيب عن طريق أعوانها.

وحيث يتبيّن بالرجوع الى الملف ان الإدارة بلغت مستندات التعقيب بواسطة احد أعوانها وهو ما تسمح به مقتضيات الفصل 124 من الأمر العلي المؤرخ في 3 أكتوبر 1884 الذي منح لأعوان الإدارات المالية ومن ضمنهم أعوان ادارة الجباية القيام بكل الأعمال والإجراءات الموكولة عادة لعدول التنفيذ بما في ذلك التبليغ وهي أحكام لا زالت سارية المفعول طبقا لما استقر عليه فقه قضاء هذه المحكمة.

وحيث دفع محامي المعقب ضدها بأن طرف القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس هما شركة "ب . س . ب " من جهة ومركز الجھوي لمراقبة الأداءات تونس 1 من جهة أخرى وبما أن الإدارة العامة للأداءات ليست طرفا في القضية موضوع الطعن فان طعنها يكون باطلأ طبقا لأحكام الفصل 70 من قانون المحكمة الإدارية.

وحيث لما كان المركز الجھوي لمراقبة الأداءات تونس 1 إدارة لا محورية تابعة هيكليا للإدارة العامة للأداءات فان هذه الأخيرة صفة التقاضي في جميع درجات النزاع الجبائي مما يتوجه معه رفض هذه الدفع.

وحيث قدم مطلب التعقيب مبنّى على الصفة والمصلحة وفي ميعاده القانوني مستوفيا جميع مقوماته الشكلية ويتجه بالتالي قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص

ال الطبيعيين والضريبة على الشركات

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف خرقها الفصل المذكور بمقدمة أن الادارة قامت بدمج الأعباء بعنوان الأكرية باعتبار أن المعنية بالأمر لم تتحمل فعليا تلك الأكرية خلال السنوات المعنية بالمراجعة وان قيام المعقب ضدها بالإشتداد بأحكام ابتدائية في شأنها تلزمها بدفع تلك الأكرية لا يعني أنها قد قامت بتنفيذها كما أنه ليس هناك في ملف القضية ما يدل على قيامها بتنفيذ تلك الأحكام خلال سنوات المراجعة هذا بالإضافة إلى أن بعض تلك الأحكام كان محل طعن بالإستئناف والبعض الآخر محل طعن بالتعقيب وذلك خلال مرحلة النزاع الجبائي. وأن الدائرة العشرون بمحكمة الإستئناف بتونس قد قضت في حكمها المطعون فيه بتأييد الحكم الإبتدائي الذي اعتبر أنه يحق للمعقب ضدها طرح الأعباء بعنوان الأكرية في حين أنه لا يمكن اعتبارها أعباء لعدم تعلقها بالسنة المحاسبية المعنية تطبيقا مبدأ مقابلة الإيرادات للأعباء ولم يتم انفاقها فعليا خلال نفس السنة.

وحيث ينص الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على ما يلي : "تضييق النتيجة الصافية بعد طرح كل الأعباء التي إستلزمها الإستغلال والتي تشمل خاصة : 1- مصاريف وأعباء الإنتاج أو الإستغلال مهما كان نوعها وخاصة نفقات المستخدمين واليد العاملة والكراء."

وحيث يتبيّن من وثائق الملف ومن الحكم المنتقد وجود أحكام قضائية تفيد ثبوت هذه الأكرية مما يترتب عنّه أحقيّة المعنية بالأمر من خلال هذه الأحكام في طرح هذه الأعباء المؤيدة قانونا. وجّيث والحال ما ذكر تعين رفض هذا المطعن.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف تأييدها المحكمة الإبتدائية في طرحها للمدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الإستخلاص ب مجرد تقديم المعنية بالأمر لأوامر بالدفع وشهائد عدم استخلاص مسلمة من قبل المؤسسات المالية معتبرة إياها تفيد الشروع في القيام بتبوعات عدلية على معنى أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 12 من مجلة الضريبة في حين أنه وعلى خلاف ما ذهبت في اتجاهه محكمة الإستئناف فإن

الشرع في تبعات عدلة لا يعني سوى الشروع في رفع دعوى قضائية ضد المدينين تهدف إلى استخلاص تلك الديون المتخلدة بذمتهم وهو ما تمسكت به الإدارة أثناء تنفيذ الحكم التحضيري وكذلك صلب مستندات استئنافها.

وحيث ينص الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على : "أن المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الإستخلاص بما فيها الأداءات غير المباشرة التي تحملتها والتي شرع في شأنها تبعات عدلة وبعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع في حدود 20 بالمائة من الربح الخاضع للضريبة ...".

للاستفادة بهذه التخفيفات يجب على المؤسسات التي كانت مدخرات أن ترافق تصريح الضريبة على الدخل بقائمة مفصلة في هذه المدخرات ."

و حيث يتبيّن من الفصل المذكور أن المشرع استعمل ضمنه عبارة " شرعت في شأنها تبعات عدلة " والشرع في التبعات العدلية يشمل محاضر الإنذار بالدفع والأوامر بالدفع وبالتالي فإن محكمة الاستئناف كانت على صواب عندما أولت محاضر الإنذار وأوامر بالدفع بثابة الشروع في التبعات العدلية لذلك تعين رفض هذا المطعن.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة الخامسة من الفصل 67 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

حيث تعيّب المعقولة على محكمة الإستئناف تأييدها الحكم الإبتدائي القاضي بطرح الأعباء بعنوان الأكرية وكذلك الخطايا التعاقدية بإعتبار أن المعقب ضدها قد تكبدها عند انحصار الصفقات والحال أنه فيما يتعلق بالأكرية فإن المعنية بالأمر لم تتحمل فعليا تلك الأكرية خلال السنوات المعنية بالمراجعة وإن قيام المعقب ضدها بالإشتداد أثناء النزاع بأحكام ابتدائية صادرة في شأنها تلزمها بدفع تلك الأكرية لا يعني أنها قد قامت بتنفيذها كما أنه ليس هناك في ملف القضية ما يدل على قيامها بتنفيذ تلك الأحكام خلال سنوات المراجعة هذا بالإضافة إلى أن بعض تلك الأحكام قد كان محل طعن بالإستئناف والبعض الآخر محل طعن بالتعقيب وذلك خلال مرحلة النزاع الجبائي وبالتالي فإنها لم تكتسب بعد صيغة الحكم البات حتى يمكن للمحكمة الإذن بإعتمادها لترير عملية الطرح. أما بالنسبة لطرح الخطايا التعاقدية، لقد تمسكت الإدارة في العديد من تقاريرها التكميلية وخاصة صلب تقرير تنفيذ الحكم التحضيري الصادر

بتاريخ 12 نوفمبر 2002 وكذلك صلب مستندات استئنافها أن الشهادة المقدمة من المعنية بالأمر للتدليل على أحقيّة طرح الخطايا التعاقدية لا تتعلق في الواقع بنفس مبلغ الخطايا المدون بالمحاسبة. وفيما يتعلق بالأرباح المتائبة من التصدير فإن المعنية بالأمر لم تقدم ما يفيد ايداعها التصرّح بعمارة نشاط التصدير.

وحيث يتبيّن من الحكم المنتقد أن موقف محكمة الأصل كان مدعماً من خلال الوثائق المضمنة بالملف خاصة الأحكام القضائية التي ثبت وجود هذه الأعباء المتعلقة بالأكرية ومن جهة أخرى انبني موقف المحكمة على الشهائد المقدمة من المطالبة بالأداء والذي ارتأت اعتمادها لعدم وجود ما يخالفها لذلك تعين رفض هذا المطعن.

عن المطعن المتعلّق بسوء تأويل النقطة 10 من الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة حيث تعيب المعقّبة على محكمة الاستئناف إعتبارها نشاط المُعترضة من قبيل البيع بالتفصيل ولا يمكن أن يستشف من قيامها ببيوعات لتجار تفصيل كونها تاجر جملة وحال أن الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة في نقطته 10 قد نص صراحة على أن البيوعات المنجزة من قبل الخاضعين للأداء على القيمة المضافة لفائدة غير الخاضعين للأداء المذكور تخضع بالإضافة بنسبة 25%. وباعتراض التأويل العكسي يمكن القول بأن أحكام الفقرة المشار إليها لم تخضع نوعاً معيناً من النشاط بالإضافة بنسبة 25% لقاعدة الأداء على القيمة المضافة بل أنها تخضع جميع البيوعات المنجزة من قبل الخاضعين للأداء المذكور لفائدة غير الخاضعين بصرف النظر عن خضوع النشاط الأصلي لتلك النسبة من عدمه إذ يكفي أن يتم البيع من قبل خاضع للأداء لغير خاضع.

وحيث إنّصي الفصل 6 عاشراً من مجلة الأداء على القيمة المضافة بالنسبة للبيوعات المنجزة من طرف التجار الخاضعين للأداء على القيمة المضافة لغير الخاضعين لهذا الأداء يقع احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس القيمة المشار إليها بالفقرة 1 أعلاه بالإضافة 25 في المائة ويستثنى من هذا الإجراء.

- بيع المواد الغذائية والأدوية
- البيوعات المنجزة... مع الدولة والمؤسسات العمومية.
- بيواعات تجاري التفصيل.

وحيث يتبيّن من الملف ان المطالبة بالأداء تمارس نشاط تجارة البيع بالتفصيل و ذلك من خلال الفواتير المضروفة بالملف وبالتالي فهي خاضعة لمقتضيات الفصل المذكور وعلى خلاف ما ذهبت إليه الإدارة بخصوص تطبيق اضافة نسبة 25 بالمائة لفائدة الأداء على القيمة المضافة التي لا يمكنها تطبيقها على وضعية المعنية بالأمر لأنها تاجر تفصيل لذلك تعين رفض هذا المطعن.

### عن المطعن المتعلق بحرق أحكام النقطة 5من الفقرة الرابعة من الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف حرقها الفصل المذكور ضرورة أن الشركة المعنية قد قامت بخصم الأداء على القيمة المضافة دون أن تتحترم شرطاً شكلياً جوهرياً يتمثل في وجوب ارفاق تصاريحها الشهرية بقائمة في اسماء وعنوانين الأشخاص الذين تمت معهم العمليات وتاريخ العملية الأولى وتاريخ العملية التي تم تحويরها وصفحات الدفتر اليومي والدفتر الخاص التي سجلت بها الفواتير الأولى والمحورة والمبلغ الذي يشمله الفسخ أو الإلغاء وخاصة الفواتير الملغاة التي تمت الإشارة إليها صلب التقرير التكميلي الصادر عن الإدارة بتاريخ 28 جانفي 2003 كما أن المعنية بالأمر لم تدل بتتصاريحها التصحيحية إلا بصفة لاحقة أثناء مرحلة النزاع الجبائي وبطلب من المحكمة الابتدائية مما يجعل تصرفها على النحو المذكور خارقاً لأحكام الفصل المذكور أعلاه.

وحيث ينص الفصل 9 الفقرة الرابعة خامساً أنه يقع خصم الأداء على القيمة المضافة المقبوض عند حصول عمليات وقع فسخها أو الغاؤها في ما يعد من الأداء المطلوب على عمليات تنجز مستقبلاً وذلك في حدود الآجال المضبوطة بالفصل 21 الموالي. للتمتع بأحكام هذه الفقرة الفرعية يجب على الخاضعين للأداء مصاحبة اعلامهم الشهي بيان ينص على:

- اسماء وعنوانين الأشخاص الذين تمت معهم العمليات.
- تاريخ العملية الأولى وتاريخ العملية التي تم تحويরها
- صفحات الدفتر اليومي والدفتر الخاص التي سجلت بها الفواتير الأولى والمحورة
- مبلغ الفاتورة الأولى والمبلغ الذي يشمله الفسخ أو الإلغاء.

وحيث يتبيّن من الملف ان المعنية بالأمر قامت بتتصاريح تصحيحية خلال الأجل المنصوص عليه بالفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث أن تقديم المعقب ضدها لتلك الوثائق لتصحيح وضعها الجبائي بعد صدور قرار التوظيف الإيجاري لا ينال من شرعيتها ولا يحول دون اعتمادها لطرح الأداء على القيمة المضافة المقبوض على عمليات البيع الملغاة الأمر الذي يكون معه قضاء محكمة الحكم المستقد في طريقه مما يتوجه معه رفض هذا المطعن .

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل الأول والثاني من مجلة تشجيع الإستثمارات .  
حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف قضاها بعدم أحقيّة الإدارّة في ادماج الأرباح المترتبة من رقم المعاملات المتأتى من التصدير لعدم خضوع المعنية بالأمر قانوناً للأداء والحال أن المعقب ضدها تمارس نشاط تجارة الجملة لتجهيزات المكاتب وهو نشاط يخرج عن القائمة المنصوص عليها بالفصل الأول من مجلة التشجيع الإستثمارات .

وحيث حدد الفصل الأول من مجلة تشجيع الإستثمارات الأنشطة والقطاعات التي يمكن أن تستفْع بالإمتيازات المنصوص عليها بمجلة تشجيع الإستثمارات وهي " الفلاحة والصيد البحري الصناعات المعملية الأشغال العامة السياحية الصناعات التقليدية النقل لتربيه و التعليم التكوين المهني الإنتاج والصناعات الثقافية حماية البيئة والمحيط التنشيط الشبابي والعناية بالطفولة الصحة البعث العقاري وأنشطة وخدمات مالية أخرى "

وحيث ينص الفصل الثاني من مجلة تشجيع الإستثمارات على ما يلي : تنجز الإستثمارات في الأنشطة المشار إليها بالفصل الأول من هذه المجلة بحرية شريطة الإستجابة للشروط الخاصة بتعاطي هذه الأنشطة وفقاً للتشاريع الجاري بها العمل .

ويقع ايداع تصريح لدى المصالح المعنية بقطاع النشاط عند بعث المشروع وتسلم هذه المصالح وصل ايداع ويتم تحديد هذه المصالح ومحفوظ التصريح المطالب به بالأمر المشار إليه بالفصل الأول من هذه المجلة .

وتبقى الإستثمارات في بعض الأنشطة خاضعة لمصادقة مسبقة من طرف المصالح المعنية وذلك حسب الشروط والترتيب الواردة بالقوانين الخاصة المنظمة لتلك الأنشطة وكذلك بالنسبة إلى الأنشطة الأخرى التي يقع ضبطها بأمر .

وحيث ينص الفصل الأول من المجلة المذكورة على ضبط القطاعات الخاضعة لأحكام المجلة ومن ضمنها " أنشطة وخدمات غير مالية أخرى " وان الفصل الأول من الأمر عدد 492 – 94

المؤرخ في 28 فبراير 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الاستثمار ينص على ما يلي: تضبط الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصل الأول من مجلة التشجيع على الإستثمارات بالقائمة الملحوقة بهذا الأمر".

وحيث جاء بالملحق المشار إليه بالفصل الأول من الأمر المذكور في الباب الثالث المتعلق بالخدمات وبالنقطة 12 من الباب المذكور "التجارة : انشطة التصدير".

وحيث قضت محكمة الاستئاف بعدم أحقيّة الإدارّة في ادماج الأرباح المترتبة من رقم المعاملات المتأتي من التصدير لعدم خضوع المعنية بالأمر قانوناً للأداء.

وحيث لعن كانت المعقبة تمارس نشاط تجارة الجملة لتجهيزات المكاتب وهو نشاط يخرج عن القائمة المنصوص عليها بالفصل الأول من مجلة تشجيع الإستثمارات فإن قيامها بعمليات تصدير يخول لها التمتع بالإمتيازات الجبائية المتعلقة بالتصدير وذلك بطرح الأرباح المتأتية من جملة المربح، وتعين لذلك رفض هذا المطعن.

## عن المطعن المتعلق بضعف التعليل

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد ضعف التعليل عندما قضت بتعديل قرار التوظيف دون أدنى اشارة للسند القانوني الذي اعتمدت عليه. وبخصوص الأكرية فإن المعنية بالأمر لم تتحمل فعليا تلك الأكرية خلال السنوات المعنية بالمراجعة وأن قيامها بالإشهاد أثناء النزاع بأحكام ابتدائية صادرة في شأنها تلزمها بدفع تلك الأكرية لا يعني أنها قامت بتنفيذها كما أنه ليس هناك في ملف القضية ما يدل على قيامها بتنفيذ تلك الأحكام خلال سنوات المراجعة هذا بالإضافة إلى أن بعض تلك الأحكام قد كان محل طعن بالإستئناف والبعض الآخر محل طعن بالتعقيب وذلك خلال مرحلة النزاع الجبائي وبالتالي فانها لم تبلغ بعد صيغة الحكم الباب حتى يمكن للمحكمة الإدن باعتمادها لتبيرir عملية الطرح. كما تمسكت الإداره في العديد من تقاريرها التكميلية و وخاصة صلب تقرير تنفيذ الحكم التحضيري الصادر بتاريخ 12 نوفمبر 2002 وكذلك صلب مستندات استئنافها ان الشهادة المقدمة من المعنية بالأمر للتدليل على احقيه طرح الخطايا التعاقدية لا تتعلق في الواقع بنفس مبلغ الخطايا المدون بالمحاسبه والذي يقدر بـ 18.479.719 واما تتعلق بمبالغ اخرى وبالتالي فان مجموع تلك المبالغ لا يساوي مبلغ الخطايا الواقع ادماجه أما فيما يتعلق بالأرباح المتأتية من التصدير فقد اكتفت محكمة الحكم المنتقد بطرح الأداء المترتب عن رقم المعاملات المتأتي من التصدير دون التثبت من مدى خضوع

نماذج الشركة المعنية بالأمر لأحكام مجلة تشجيع الإستثمارات وعدم مطالبتها بما يفيد ايداعها التصریح بممارسة نشاط التصدیر حتى تتمكنها من حق الطرح.

وحيث بنت المحكمة موقفها من جميع المسائل المطروحة أمامها وعلمت حكمها تعليلاً مستساغاً انطلاقاً مما له أصل ثابت بالملف وقد أجبت على كل النقاط المثارة وعلى أساس قانوني سليم لذلك تعين رفض هذا المطعن كرفض التعقيب برمهه.

وَهُذِهِ الْأَسْبَابُ:

قررت المحكمة:

**أولاً:** قبول مطلب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

**ثانياً:** حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وتصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدين محمد الله وحيد

وتلي علنا بجلسة يوم 22 نوفمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري .

المستشار المقررة

三

لُوئِیس

الله رب العالمين  
الله اكمل العز والجلال  
الله اكمل العز والجلال