

الحمد لله،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية



- القضية عدد : 312616

- تاريخ القرار : 8 ديسمبر 2014.

## قرار تعقيبي

2 0 ماي 2016

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر، عدد تونس،

من جهة،

والمعقب ضدها : شركة م الق للخدمات البحرية "قمر"، الكائن مقرها الإجتماعي بنهج الطاهر صفر عدد الطابق عدد صفاقس، محاميتها الأستاذ م إل الق ، الكائن مكتبه بشارع الهادي شاكر عدد صفاقس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 18 فيفري 2012 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312616 طعنا في القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بصفاقس بتاريخ 2 جويلية 2007 تحت عدد 16733 والقاضي "بقبول الإستئنافين شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنفة الوكالة البحرية م الق "ق" ' بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت لمراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية تعلقت بالضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية

والخصم من المورد والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة شملت الفترة من 1 جانفي 1999 إلى 31 ديسمبر 2002 نتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 30 جويلية 2004 تحت عدد 2004/1975 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليها بما قدره 490.318,026 دينار أصلا وخطايا مع ضبط فائض الضريبة على الشركات لسنة 2002 بما قدره 65.970,360 دينار، وتبعا لاعتراض المعنية بالأمر على قرار التوظيف المذكور لدى المحكمة الابتدائية بصفاقس أصدرت هذه الأخيرة حكما بتاريخ 8 فيفري 2006 تحت عدد 322 يقضي "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بالمصادقة على قرار التوظيف الإجباري المعارض عليه من حيث المبدأ مع تعديله بالحط من مبلغ الضريبة المستوجبة من المعارضة أصلا وخطايا إلى ما قدره مائتان وثمانون ألفا ومائة وثمانية وستون دينارا ومليمتان 080 (280.168,080 د.)، فاستأنفه طرفا النزاع أمام محكمة الاستئناف بصفاقس التي أصدرت الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 29 فيفري 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، استنادا إلى ما يلي :

1 - خرق وسوء تأويل أحكام الفصل الثالث من مجلة الأداء على القيمة المضافة ذلك أن محكمة الحكم المنتقد سايرت محكمة البداية فيما ذهبت إليه من أن أرقام المعاملات المتأتية من الخدمات التي تسديها الشركة المعقب ضدها تعتبر منجزة خارج البلاد التونسية تطبيقا لمقتضيات الفصل 3 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأنها بذلك تأخذ حكم عملية التصدير مع ما يترتب عن ذلك من تخويل حق طرح الأداء على القيمة المضافة وتحديد نسبته، والحال أن الشركة المذكورة لا تتعهد بنقل البضائع أو المسافرين بحرا ولا تبرم عقود نقل خاصة بها وبالتالي فهي ليست ناقلا بحريا والعمليات التي تنجزها لا تمثل عمليات تصدير بل هي خدمات مسداة من قبلها في إطار عمليات تصدير يقوم بها حرفانها وتعتبر أرقام المعاملات التي تحققها من تلك الخدمات المسداة بالمواني التونسية معفاة من الأداء على القيمة المضافة طبقا للنقطة 28 "ج" من مجلة

الأداء على القيمة المضافة وليست خارج ميدان تطبيق ذلك الأداء، وترتبط على ذلك فإن الشركة المعنية لا تتمتع في مادة الضريبة على الشركات بالإميازات المنصوص عليها بالفصول 10 و21 و22 من مجلة تشجيع الإستثمارات و48 من مجلة الضريبة، ويترتب عن ذلك حتما عدم جواز تمتيعها بحق طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل عناصر ثمن الخدمات المنجزة من قبلها داخل المواني التونسية مع ضرورة إدراج مبلغ الخدمات المنجزة داخل المواني التونسية والمتعلقة بتصدير البضائع وركوب المسافرين وبالمسافنة في النقل البحري الدولي ضمن رقم المعاملات المعفى من الأداء على القيمة المضافة عند احتساب النسبة المئوية للطرح المنصوص عليها بالفصل التاسع من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

2 - ضعف التعليل ذلك أن الإدارة تمسكت صلب مستندات استئنافها بأنه خلافا لما ذهبت إليه المحكمة الابتدائية فإن إسداء الخدمة واستغلالها من قبل الشركة المعقب ضدها تم بالبلاد التونسية باعتبار وأنها تقوم بالوساطة في عمليات النقل ولا تقوم بعملية النقل في حد ذاتها مثلها في ذلك مثل كل العمليات الأخرى المنجزة داخل المواني التي تدخل في ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة ولو كانت متعلقة بتصدير البضائع مع الإعفاء من الأداء المذكور بمعنى أن تلك الخدمات مطابقة لمفهوم الخدمة المستغلة أو المستعملة بالبلاد التونسية المنصوص عليها بالفصل الثالث من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وعلى هذا الأساس فإنه لا يحق للمعقب ضدها أن تتمتع بحق طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل عناصر ثمن الخدمات المنجزة من قبلها داخل المواني التونسية ويتعين إدراج مبلغ الخدمات المذكورة ضمن رقم المعاملات المعفى من الأداء على القيمة المضافة عند احتساب النسبة المئوية للطرح المنصوص عليها بالفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة. إلا أن محكمة الحكم المنتقد لم تناقش هذه الدفوعات على أهميتها وقضت بإقرار الحكم الابتدائي معتبرة أن مستندات الإستهئناف لم تأت بما يوهنه وتكون بذلك قد أساءت التعليل وخالفت ما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية من أن التعليل المستساغ يتمثل في تبرير منطوق الحكم وذلك بالتنصيص على المعطيات الواقعية والأسانيد القانونية التي اتخذت على أساسها والتي ساهمت في تشكيل قناعة المحكمة التي اتخذته.

3 - خرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة

الحكم المنتقد اعتبرت أن الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء قائما بذاته وإنما هي طريقة للدفع ولم ينص المشرع على قابليتها للمراجعة، والحال أنه يستخلص من عبارات الفصل 51 سالف الذكر أن الأقساط الإحتياطية هي في واقع الأمر تسبقة على الضريبة المستوجبة تدفع على ثلاث دفعات متساوية ويكون أساسها ومرجعها الضريبة المستوجبة بعنوان السنة السابقة لها وبالتالي فإنه في صورة تعديل مبلغ الضريبة المستوجبة بعنوان سنة ما نتيجة لمراجعة جبايئة يترتب عن ذلك بالضرورة تعديل المبالغ المستوجبة بعنوان الأقساط الإحتياطية بالنسبة إلى السنة الموالية لها وعلى هذا الأساس وخلافا لما ذهبت إليه محكمة الحكم المنتقد فإن الأقساط الإحتياطية تشكل أداء واجب الدفع ويخضع إلى تصريح مستقل يودع في الأجل القانوني المحدد له، كما نص الفصل 5 المذكور أعلاه على أن مصالح الجباية تراقب وتراجع التصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق وبما أن الأقساط الإحتياطية تخضع لتصريح مستقل فإن الإدارة تكون محقة في مراجعتها على ضوء ما أنتجته إعادة احتساب المداخل المدفوعة على أساسها وهو التوجه الذي استقر فقه قضاء المحكمة الإدارية على تكريسه على غرار القرار التعقيبي الصادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 9 ديسمبر 2002 في القضية عدد 33165 وكذلك القرار التعقيبي عدد 310157 الصادر بتاريخ 15 فيفري 2010.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من محامي المعقب ضدها بتاريخ 29 مارس 2012 في الرد على مستندات التعقيب والمتضمن ما يلي :

1 - بخصوص المطعنين المتعلقين بخرق وسوء تأويل أحكام الفصل الثالث من مجلة الأداء على القيمة المضافة وضعف التعليل :

- خلافا لما تمسكت به الإدارة، فإن الخدمات المنجزة من قبل المعقب ضدها كانت لفائدة مؤسسات مصدرة وبالتالي فإن حصول النفع واستعمال هذه الخدمة تحقق خارج التراب التونسي باعتبار وأن نشاط المستفيد من الخدمة موجه كليا للخارج وبالتالي فإن العمليات التي تقوم بها المعقب ضدها تعتبر عمليات تصدير بما يخول لها الإنتفاع بحق طرح الأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وهو ما تؤكد أحكام الفصل 10 من القانون عدد 120 لسنة 1993 المؤرخ في 27 ديسمبر 1993 المتعلق بإصدار مجلة تشجيع الإستثمارات التي تقتضي أنه "تعتبر مؤسسات مصدرة كليا تلك التي توجه كامل مبيعاتها

أو تسدي كامل خدماتها خارج البلاد أو تنجز خدمات بالبلاد التونسية قصد استعمالها بالخارج" وكذلك أحكام الفصل 21 من نفس القانون التي تنص على أنه "تعتبر عمليات تصدير . . . مبيعات السلع والخدمات المسداة للمؤسسات المصدرة كلياً" كما تقتضي أحكام الفقرة VI عاشرًا من الفصل 48 من مجلة الضريبة أن "تطرح من أساس الضريبة المداخل المتأتية من عمليات تصدير الخدمات وتصدير السلع . . . وتنتفع بالطرح الأرباح المتأتية من إسداء الخدمات ومبيعات السلع المنتجة محلياً إلى المؤسسات المصدرة كلياً المنصوص عليها بمجلة تشجيع الإستثمارات" وهو ما يبرز العناية الخاصة التي أولاها المشرع لنشاط التصدير وكل الخدمات المرتبطة به الأمر الذي يكون معه قرار التوظيف الإجباري في غير محله لما اعتبر أن العمليات التي تقوم بها المعقب ضدها لفائدة شركات مصدرة كلياً رقم معاملات محلي خاضع للضريبة على الشركات ويكون معه القرار المطعون فيه سليم المبنى واقعا وقانونا ومعللا تعليلا مستساغاً.

– خلافاً لما تمسكت به المعقبه فإن أحكام الفقرة 1 من الفصل السادس من مجلة الأداء على القيمة المضافة لا تنطبق على المعقب ضدها باعتبارها تتعلق بتحديد قاعدة الأداء بالنسبة إلى بيع تذاكر نقل الأشخاص إلى الخارج بل تنطبق عليها النقطة 28 من الجدول "أ" الملحق بالمجلة المذكورة التي نصت صراحة في المطة "ج" على أن الخدمات المنجزة في الموانئ التونسية لا تدخل في ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة.

– أن قانون 14 أفريل 1995 المتعلق بوكلاء العبور يسمح في فصله الأول لوكلاء العبور بتنظيم أو تكليف من يتولى تنظيم عملية النقل الدولي كما أن القانون عدد 21 لسنة 1998 المؤرخ في 11 مارس 1998 والمتعلق بالنقل متعدد الوسائط عرّف النقل الدولي تعريفاً واسعاً باعتباره يشمل إبرام عقود النقل وإصدار المستندات اللازمة لذلك من قبل الأشخاص المؤهلين طبقاً للتشريع الجاري به العمل وكذلك من قبل وكلاء العبور ومتعهد النقل الذي يبرم أصالة عن نفسه أو عن طريق شخص آخر ينوبه مما يجعل موقف محكمة البداية التي اعتبرت أن النقطة 28 من الجدول "أ" واجبة التأويل بشكل ضيق في غير طريقه ويمثل مخالفة لأحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة.

– أنه يتبين من خلال ما سبق شرحه أن عقود النقل التي تبرمها الشركة المعقب ضدها مع مزودي النقل لفائدة حرفائها سواء بصفتها كناقل بحري أو كأمين سفن معفاة بصريح النص من

الأداء على القيمة المضافة وتندرج ضمن أحكام النقطة 28 من الجدول "أ" الملحق بمجلة الأداء على القيمة المضافة ولا تعتبر الخدمات التي تسديها عمليات توسط كما ذهبت إليه محكمة الدرجة الأولى.

2 - بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وخلافا لما ذهبت إليه الإدارة صلب قرار التوظيف المعترض عليه فإن الأقساط الإحتياطية تمثل طريقة لدفع الضريبة ولا تمثل أداء مستقلا إذ هي عبارة عن تسبقات يتم دفعها خلال سنة ما بعنوان الضريبة المستوجبة عن السنة اللاحقة كم أن الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لم ينص على إمكانية مراجعة الأقساط الإحتياطية بل إنه أخرجها من مجال المراجعة والتدارك ذلك أن الإدارة بإمكانها مراجعة الضريبة موضوع التقسيط برمتها مما يجعل مراجعة الأقساط المتعلقة بها في غير طريقها لا سيما وأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى الإزدواج الضريبي وهو أمر محذور في جميع القوانين المقارنة بما في ذلك القانون التونسي ويكون حكم البداية نبعاً لذلك في طريقه لما قضى بعدم قابلية الأقساط الإحتياطية للمراجعة.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته و تتمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة

المرافعة المعينة ليوم 29 سبتمبر 2014، وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد م

اله و في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك ولم يحضر الأستاذ إلياس القلال وبلغه الإستدعاء.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 27 أكتوبر 2014، وبها وبعد المفاوضة القانونية قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 8 ديسمبر 2014.

### وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

#### - من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

#### - من جهة الأصل :

#### - عن المطعن المتعلق بسوء التعليل :

حيث تتمسك المعقبة بضعف التعليل بمقولة أن الإدارة تمسكت صلب مستندات استئنافها بأنه خلافا لما ذهبت إليه المحكمة الابتدائية فإن إسداء الخدمة واستغلالها من قبل الشركة المعقبة ضدها تمّ بالبلاد التونسية باعتبار وأنها تقوم بالوساطة في عمليات النقل ولا تقوم بعملية النقل في حد ذاتها مثلها في ذلك مثل كل العمليات الأخرى المنجزة داخل المواني التي تدخل في ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة ولو كانت متعلقة بتصدير البضائع مع الإعفاء من الأداء المذكور بمعنى أن تلك الخدمات مطابقة لمفهوم الخدمة المستغلة أو المستعملة بالبلاد التونسية المنصوص عليها بالفصل الثالث من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وعلى هذا الأساس فإنه لا يحق للمعقبة ضدها أن تتمتع بحق طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل عناصر ثمن الخدمات المنجزة من قبلها داخل المواني التونسية ويتعين إدراج مبلغ الخدمات المذكورة ضمن رقم المعاملات المعفى من الأداء على القيمة المضافة عند احتساب النسبة المئوية للطرح المنصوص عليها بالفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، إلا أن محكمة الحكم المنتقد لم

تناقش هذه الدفوعات على أهميتها وقضت بإقرار الحكم الابتدائي معتبرة أن مستندات الإستئناف لم تأت بما يوهنه.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن محكمة البداية انتهت إلى أن الخدمات التي تسديها الشركة المعقبة تعتبر منجزة خارج البلاد التونسية وتولت تبعا لذلك تكليف الإدارة بموجب الحكم التحضيري الصادر بتاريخ 19 أكتوبر 2005 بإعادة احتساب الضرائب والأداءات المستوجبة من المعترضة أصلا وخطايا مع اعتبار الأقساط الإحتياطية لا تقبل المراجعة كاعتبار أن الخدمات المسداة من قبل المعترضة لفائدة شركات مصدرة تعتبر عمليات تصدير خارجة عن ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة.

وحيث يتضح بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف بصفاقس اتخذت موقفا مخالفا لمحكمة البداية إذ أقرت بأن الخدمات التي تسديها المعقب ضدها لفائدة شركات مصدرة كليا ليست عمليات تصدير وإنما هي عمليات وساطة مسداة بالبلاد التونسية، وكان عليها بالتالي القضاء بنقض الحكم الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص، إلا أنها تناقضت في موقفها وانتهت إلى إقرار الحكم الابتدائي معتبرة أنه أضحى في طريقه فيما قضى به بهذا الشأن وأن مستندات الطعن لم تأت بما يوهنه، الأمر الذي يكون معه حكمها متسما بضعف التعليل، واتجه تبعا لذلك قبول هذا المطعن.

- عن المطعن المتعلق بخرق وسوء تأويل أحكام الفصل الثالث من مجلة الأداء على

القيمة المضافة :

حيث تتمسك المعقبة بخرق وسوء تأويل أحكام الفصل الثالث من مجلة الأداء على القيمة المضافة ذلك أن محكمة الحكم المنتقد سايرت محكمة البداية فيما ذهبت إليه من أن أرقام المعاملات المتأتية من الخدمات التي تسديها الشركة المعقب ضدها تعتبر منجزة خارج البلاد التونسية تطبيقا لمقتضيات الفصل 3 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأنها بذلك تأخذ حكم عملية التصدير مع ما يترتب عن ذلك من تخويل حق طرح الأداء على القيمة المضافة وتحديد نسبه، والحال أن الشركة المذكورة لا تتعهد بنقل البضائع أو المسافرين بحرا ولا تبرم عقود نقل



خاصة بها وبالتالي فهي ليست ناقلا بحريا والعمليات التي تنجزها لا تمثل عمليات تصدير بل هي خدمات مسداة من قبلها في إطار عمليات تصدير يقوم بها حرفائها وتعتبر أرقام المعاملات التي تحقّقها من تلك الخدمات المسداة بالمواني التونسية معفاة من الأداء على القيمة المضافة طبقا للنقطة 28 "ج" من مجلة الأداء على القيمة المضافة وليست خارج ميدان تطبيق ذلك الأداء، وترتبا على ذلك فإن الشركة المعنية لا تتمتع في مادة الضريبة على الشركات بالإميازات المنصوص عليها بالفصول 10 و 21 و 22 من مجلة تشجيع الإستثمارات و 48 من مجلة الضريبة، ويترتب عن ذلك حتما عدم جواز تمتيعها بحق طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل عناصر ثمن الخدمات المنجزة من قبلها داخل المواني التونسية مع ضرورة إدراج مبلغ الخدمات المنجزة داخل المواني التونسية والمتعلقة بتصدير البضائع وركوب المسافرين وبالمسافنة في النقل البحري الدولي ضمن رقم المعاملات المعفى من الأداء على القيمة المضافة عند احتساب النسبة المئوية للطرح المنصوص عليها بالفصل التاسع من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث دفع نائب الشركة المعقب ضدها بأن الخدمات التي تسديها في المواني التونسية لفائدة شركات مصدرة كليا، تتعلق بعمليات تصدير وبالتالي ذلك أن المعقب ضدها صرّحت برقم معاملاتها الجملي المتأتي من هذه الخدمات على أساس أنه يتعلق بعمليات تصدير وبالتالي فهي عمليات غير منجزة بالبلاد التونسية، وخارجة بالتبعية عن ميدان تطبيق مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث تنصّ أحكام الفقرة I من الفصل 1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على أن "تخضع العمليات المنجزة بالبلاد التونسية بالمعنى المنصوص عليه بالفصل الثالث الآتي ذكره للأداء على القيمة المضافة مهما كانت أهدافها ونتائجها ما دامت تكتسي صبغة صناعية أو صناعية تقليدية أو تتعلق بإحدى المهن الحرة وكذلك العمليات التجارية غير البيوعات".

وحيث تقتضي أحكام الفصل 3 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة ما يلي :

" I - تعتبر عملية منجزة بالبلاد التونسية :

- فيما يخص البيع : كل عملية تم إنجازها وفق شروط تسليم البضاعة بالبلاد التونسية.

- فيما يخص أي عملية أخرى : كلما وقع استعمال أو استغلال الخدمات المسداة أو الحق المباع أو الشيء المستأجر بالبلاد التونسية".

وحيث يقتضي التأويل السليم لهذه الأحكام أن عمليات إسداء الخدمات التي تخضع للأداء على القيمة المضافة هي تلك التي يتم استعمالها أو استغلالها بالبلاد التونسية بمعنى أن الإنتفاع بالخدمة المسداة يتم بالبلاد التونسية، بما يستنتج منه أن الخدمات التي يتم استعمالها أو استغلالها أو الإنتفاع بها خارج البلاد التونسية لا تعتبر عملية منجزة بالبلاد التونسية وتصبح بالتالي خارجة عن ميدان تطبيق مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم الابتدائي أن محكمة البداية اعتبرت أن الخدمات التي تسديها المعقب ضدها بالمواني التونسية لفائدة شركات مصدرة كليا هي من قبيل عمليات التصدير طالما أن نشاط المستفيد منها موجه كليا للتصدير بما يجعلها عمليات منجزة خارج التراب التونسي وهي بالتالي خارجة عن ميدان تطبيق مجلة الأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 3 (I) من المجلة المذكورة وتكون المطالبة بالأداء تبعا لذلك محقة بشأن رقم معاملاتها المتأتي من هذه الخدمات في الإنتفاع بالإمتيازات التي أقرها المشرع بالنسبة إلى عمليات التصدير والمتمثلة في طرح الأرباح المتأتية من تلك الخدمات من أساس الضريبة على الشركات طبقا لأحكام الفصول 10 و 21 و 22 من مجلة تشجيع الإستثمارات و 48 من مجلة الضريبة، وانتهت بناء على ذلك إلى تكليف الإدارة بإعادة احتساب الأداءات المستوجبة مع اعتبار أن الخدمات التي تقوم بها المعترضة لفائدة حرفائها تشكل عمليات تصدير.

وحيث انتهت محكمة الحكم المطعون فيه إلى إقرار هذا التوجه وهو تأويل سليم لأحكام الفصل 3 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، الأمر الذي يكون معه التمسك بخرق وسوء تأويل هذه الأحكام في غير طريقه ومتعين الرفض على هذا الأساس.

- عن المطعن المأخوذ من بخرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

:

حيث تتمسك المعقبة بخرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد اعتبرت أن الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء قائما بذاته وإنما هي طريقة للدفع لم ينص المشرع على قابليتها للمراجعة، والحال أنه يستخلص من عبارات الفصل 51 سالف الذكر أن الأقساط الإحتياطية هي في واقع الأمر تسبقة على الضريبة المستوجبة تدفع على ثلاث دفعات متساوية ويكون أساسها ومرجعها الضريبة المستوجبة بعنوان السنة السابقة لها وبالتالي فإنه في صورة تعديل مبلغ الضريبة المستوجبة بعنوان سنة ما نتيجة لمراجعة جبائية يترتب عن ذلك بالضرورة تعديل المبالغ المستوجبة بعنوان الأقساط الإحتياطية بالنسبة إلى السنة الموالية لها وعلى هذا الأساس وخلافا لما ذهبت إليه محكمة الحكم المنتقد فإن الأقساط الإحتياطية تشكل أداء واجب الدفع ويخضع إلى تصريح مستقل يودع في الأجل القانوني المحدد له، كما نص الفصل 5 المذكور أعلاه على أن مصالح الجباية تراقب وتراجع التصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق وبما أن الأقساط الإحتياطية تخضع لتصريح مستقل فإن الإدارة تكون محقة في مراجعتها على ضوء ما أنتجته إعادة احتساب المداخل المدفوعة على أساسها.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنه " I - باستثناء المستغلين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الإختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرر من الفقرة IV من الفصل 44 من هذه المجلة، يطالب الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاطون لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاثة تسبقات تسمى "أقساط احتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخلهم أو على أرباحهم الجمالية. (.....)

II - تستخلص الأقساط الإحتياطية التي تدفع ابتداء من السنة الثانية للنشاط حسب دفعات يساوي كل منها 30 % من الضريبة المستوجبة، بعنوان مداخل وأرباح السنة السابقة".

وحيث تقتضي أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن "تراقب مصالح الجبائية وتراجع التصاريح والعقود والكتابات والنقل والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأداءات الخاضعة لأحكام هذه المجلة ودفعها أو المقدمة لغرض الإنتفاع بامتيازات أو تخفيضات جبائية أو استرجاع مبالغ زائدة بعنوان هذه الأداءات كما تراقب احترام المطالب بالأداء لواجباته الجبائية".

وحيث يستنتج من هذه الأحكام أن الأقساط الإحتياطية تدخل بصريح النص القانوني ضمن مجال تطبيق الأداء وهي مرتبطة ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل الأمر الذي من شأنه أن يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلما تمت مراجعة أساس الضريبة المدفوعة بعنوانها تلك الأقساط.

وحيث جرى عمل هذه المحكمة على اعتبار أن الأقساط الإحتياطية ولئن كانت لا تمثل أداء مستقلا بذاته وإنما طريقة من طرق الدفع، فإن ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أن قيام الإدارة بتغيير الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي حتما إلى التغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن المحكمة المصدرة له انتهت إلى القضاء بطرح الأقساط الإحتياطية من جملة الضرائب المستوجبة باعتبارها لا تمثل أداء قائما بذاته وإنما هي طريقة للدفع وردت ضمن باب مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المتعلق بطرق الدفع، مما يغدو معه موقفا مخالفا للقانون، الأمر الذي يتجه معه قبول المطعن المائل.

### ولهذه الأسباب،

### قررت المحكمة :

- أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بصفافس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.
- ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد حـ الز وعضوية  
المستشارين السيدان م ب و د ، الم

وتلي علنا بجلسة يوم 8 ديسمبر 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سـ الم

المستشار المقرر  
سـ الم

الرئيس  
حـ الز

الكاتبة العامة للمحكمة الإدارية  
سـ الم