

الحمد لله



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 310096

تاريخ القرار: 26 أفريل 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي



أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

في شخص ممثله القانوني، مقره

المعقب:

محل مخبرته بمكتب نائبه الأستاذ

من جهةوالمعقب ضدها: الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93 - تونس.من جهة أخرى

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقب المذكور أعلاه، والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 29 جانفي 2009 تحت عدد 310096 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس في القضية عدد 66501 بتاريخ 4 جوان 2008 والقاضي: "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضدها".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005، وتنتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 7 ماي 2007 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة مقداره 126.782,688 دينارا أصلا وخطايا. فاعترض عليه المعقب أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت بتاريخ 12 جويلية 2007 حكما قضت فيه "بقبول الاعتراض شكلا

وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجمالي عدد 11 الصادر بتاريخ 7 ماي 2007 مع تعديل نصه وذلك بنحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره ثمانية آلاف وثمانمائة وأثنان وخمسون ديناراً ومئمتان 532 (8.852,532د) لقاء أصل الأداء والخطايا". وتبعاً للاستئناف الذي رفعته مصالح الجباية طعننا في الحكم سائلين المذكور، أصدرت محكمة الاستئناف بتونس حكماً المشار إليه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل. وبعد الإطلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المدلى بها من نائب المعقب بتاريخ 4 مارس 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس للنظر فيها من جديد هيئة أخرى، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

### 1- مخالفة أحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على

الشركات: بمقولة أن الإدارة اعتبرت أن المبالغ التي يدفعها المعقب لشراء تذاكر الطائرة لفائدة أعضاء مجلس الإدارة من الإماراتيين وإيوائهم بالترنل في تونس أثناء فترة انعقاد مجلس الإدارة تمثل جزءاً من مكافآت الحضور وأخضعتها تبعاً لذلك للخصم من المورد بعنوان استرجاع مصاريف مستندة في ذلك إلى أحكام الفقرة "ج" من الفصل 52 من مجلة الضريبة، والحال أن هذه الفقرة لم تتضمن ما يفيد خضوع مكافآت الحضور بعنوان استرجاع المصاريف للخصم من المورد وإنما اقتضت على إخضاع مكافآت الحضور فقط لذلك الخصم.

### 2- مخالفة الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

ذلك أن هذا الفصل ميّز بين مكافآت الحضور واسترجاع المصاريف وأخضع مكافآت الحضور للضريبة في حين مكّن من طرح مكافآت الحضور بعنوان استرجاع مصاريف حضور المجالس من قاعدة الأداء، وأفرد بذلك كل صنف بنظام جبائي خاص به، ومن ثم تكون الإدارة بإخضاعها مكافآت الحضور بعنوان استرجاع المصاريف للأداء دون الاستناد في ذلك إلى نص صريح قد حادت عن مبدأ شرعية الأداء. كما أن طبيعة المصاريف التي بذلها المعقب لا تتوافر فيها أركان مفهوم المكافأة باعتبار أنه لم يصرفها بغرض تمتيع أعضاء مجلس الإدارة غير المقيمين بمكافآت شخصية ومباشرة وإنما اقتضت تلك المصاريف على شراء تذاكر الطائرة لفائدة أعضاء مجلس الإدارة الأجانب لحضور أعمال المجلس والتكفل بمصاريف إقامتهم بالترنل أثناء انعقاد تلك المجالس، وتم دفعها لشركات الطيران والترنل ولم تسلم لهم مباشرة.

3- ضعف التعليل: ذلك أن محكمة الاستئناف لم تناقش مسألة النظام الجبائي لاسترجاع المصاريف واكتفت دون أي توضيح أو تعليل بالإشارة إلى أن الأمر يتعلق بمكافآت مدفوعة أي أعباء تكتسي في كلتا الحالتين صبغة مكافآت حضور.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 15 جوان 2009 في الرد على مذكرة التعقيب والذي خلصت فيه إلى طلب الحكم برفض مطلب التعقيب أصلاً وحمل المصاريف القانونية على المعقب وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

## 1- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

والضريبة على الشركات: ذكرت الجهة المعقب ضدها أن الفصل سالف الذكر نصّ على إخضاع مكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة بصفة مطلقة ودون أي تحديد وبالتالي فإن الخصم من المورد ينسحب على تلك المكافآت الممنوحة تحت أي عنوان كان، كما أن مكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة بعنوان استرجاع المصاريف ولئن كانت قابلة للطرح من قاعدة الضريبة على الشركات على معنى الفقرة 6 من الفصل 48 من مجلة الضريبة، تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 20%.

## 2- عن المطعن المتعلق بمخالفة الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

والضريبة على الشركات: أشارت المعقب ضدها إلى أن محكمة الحكم المطعون فيه لم تخالف أحكام الفصل المذكور لأن الأمر خلافا لما تمسك به نائب المعقب لا يتعلق بضبط الربح الذي حققه البنك المعقب وتوظيف الضريبة على الشركات بعنوانه بما يجعل تمسكه بأحكام ذلك الفصل في غير محله، كما أن المحكمة لم تتناول مكافآت الحضور التي منحها البنك لأعضاء مجلس إدارته من زاوية قبول طرحها من أساس الضريبة على الشركات وإنما تناولتها من زاوية إخضاعها للخصم من المورد وهي مسألة تنظمها أحكام الفصل 52 (1) فقرة فرعية "ب" و"ج" من مجلة الضريبة والتي يستفاد من تطبيقها على وقائع المنازعة الماثلة أن مكافآت الحضور التي منحها البنك المعقب لأعضاء مجلس إدارته غير المقيمين خاضعة للخصم من المورد بنسبة 20% وذلك بغض النظر عن الطريقة التي صرفت بها تلك المكافآت.

## 3- عن المطعن المتعلق بضعف التعليل: خلافا لما ادعاه نائب البنك المعقب، يتضح بالرجوع إلى

الحكم المطعون فيه أن المحكمة المصدرة له أجابت على الإشكال المطروح أمامها وميّزت بين النظام الجبائي لمكافآت الحضور في مادة الضريبة على الشركات ونظامها الجبائي في مادة الخصم من المورد وتعرضت للأساس القانوني لكل من النظامين وانتهت من ذلك إلى أن المشرع لم يميّز في مادة الخصم من المورد بين مكافآت الحضور التي تمثل استرجاع مصاريف وغيرها من مكافآت الحضور، ومن ثم يكون الحكم الصادر منها معللا تعليلا مستساغا.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة له وخاصة منها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 12 أفريل

2010 وبما تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد ط الع في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وبلغ

الاستدعاء إلى الأستاذ  
نائب البنك المعقب وتختلف عن الحضور، وحضر ممثل الإدارة العامة  
للاذونات وتمسك بتقريره في الرد على مذكرة التعقيب.

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والمصريح بالحكم بجلسة يوم 26 أفريل 2010.

### وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

#### من جهة الشكّل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في آجاله القانونية ثمن له الصّفة والمصلحة مستوفيا جميع مقوماته الشكّليّة  
الجوهريّة لذا يتّجه قبوله من هذه الناحية.

#### من جهة الأصل :

### 1- عن المطعنين المتعلقين بمخالفة أحكام الفصل 48 والفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل

#### الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لترابطهما ووحدة القول فيهما:

حيث ينعي نائب المعقب على الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصلين المشار إليهما وذلك على سند  
من القول بأنّ الإدارة اعتبرت أن المبالغ التي يدفعها المعقب لشراء تذاكر الطائرة لفائدة أعضاء مجلس الإدارة من  
الإماراتيين ولإيوائهم بالترل في تونس أثناء فترة انعقاد مجلس الإدارة تمثل جزءا من مكافآت الحضور وأخضعتها  
تبعاً لذلك للخصم من المورد بعنوان استرجاع مصاريف مستندة في ذلك إلى أحكام الفقرة "ج" من الفصل  
52 من مجلة الضريبة، والحال أن هذه الفقرة لم تتضمن ما يفيد خضوع مكافآت الحضور بعنوان استرجاع  
المصاريف للخصم من المورد وإنما اقتصر على إخضاع مكافآت الحضور فقط لذلك الخصم، وأن الفصل  
48 من نفس المجلة ميّز بين مكافآت الحضور واسترجاع المصاريف وأخضع مكافآت الحضور للضريبة في حين  
مكّن من طرح مكافآت الحضور بعنوان استرجاع مصاريف حضور مجالس الإدارة من قاعدة الأداء، وأفرد  
بذلك كل صنف بنظام جبائي خاص به، ومن ثمّ تكون الإدارة بإخضاعها مكافآت الحضور بعنوان استرجاع  
المصاريف للأداء دون الاستناد في ذلك إلى نص صريح قد حادت عن مبدأ شرعية الأداء.

وحيث تضمّن قرار التوظيف الإجباري محل النزاع أن البنك المعقب يتحمّل أعباء بعنوان مكافآت  
الحضور ممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة غير المقيمين بالبلاد التونسية وتتمثّل في استرجاع مصاريف حضورهم  
اجتماعات مجلس الإدارة، وقد تبين لمصالح الجباية أثناء عملية المراجعة أن المعقب لم يخضع تلك المكافآت  
للخصم من المورد طبقاً للفقرة "ج" من الفصل 52 من مجلة الضريبة، فقامت المصالح المذكورة باحتساب  
الخصم من المورد عليها.

وحيث إنّ مكافآت الحضور هي مبالغ تصرف سنويا لأعضاء مجالس الإدارة أو مجالس المراقبة بغاية  
مكافأهم على حضورهم بتلك المجالس ولتعويضهم عن مصاريف التنقل والإقامة التي يتكبّدونها في سبيل  
مشاركتهم في جلساتها.

وحيث ينص الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه: "1. تكون الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات محل خصم من المورد حسب النسب التالية: أ-... ب-...".

ج- 20% بعنوان مداخيل رؤوس الأموال المنقولة باستثناء فوائد الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية وبالدينار القابل للتحويل وبالعنوان مكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة في الشركات الخفية الاسم وشركات المقارضة بالأسهم".

وحيث إنّ المستفاد من هذه الأحكام أنّ المشرّح أخضع مكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة في الشركات الخفية الاسم وشركات المقارضة بالأسهم للخصم من المورد دون أن يميّز في شأنها بين مكافآت الحضور التي تمثل استرجاع مصاريف وغيرها من مكافآت الحضور ودون أيّ اعتبار للطريقة التي صرفت بها تلك المكافآت.

وحيث ثبت من الأوراق أنّ البنك المعقب تحمّل مبالغ مالية مقابل المصاريف التي بذلها أعضاء مجلس إدارته غير المقيمين بالبلاد التونسية بمناسبة حضورهم اجتماعاته والتي تتمثل خاصة في مصاريف السفر بالطائرة والإقامة بالترزّل بمناسبة انعقاد تلك الاجتماعات، وأدرجها ضمن مكافآت الحضور بعنوان استرجاع المصاريف ومن ثمّ فإنه يكون ملزماً بإخضاع تلك المبالغ للخصم من المورد على النحو الذي تنصّ عليه أحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث إنّ الحكم المطعون فيه، وإذ خلص إلى ذات النتيجة وقضى بخضوع المبالغ التي تحمّلها البنك المعقب لتأمين حضور أعضاء مجلس إدارته من غير المقيمين جلساته للخصم من المورد، فإنه يكون قد صدر متّفقاً وصحيحاً حكم القانون، الأمر الذي يتعيّن معه رفض هذين المطعنين.

## 2- عن المطعن المتعلق بضعف التعليل:

حيث يعيب نائب المعقب على الحكم المطعون فيه ضعف التعليل لأن المحكمة المصدرة له لم تناقش الدفع المتعلق بالنظام الجبائي لاسترجاع المصاريف واكتفت دون أيّ توضيح أو تعليل بالإشارة إلى أن الأمر يتعلق بمكافآت مدفوعة أيّ أعباء تكسبي في كلتا الحالتين صبغة مكافآت حضور.

وحيث جرى قضاء هذه المحكمة على أن تعليل الأحكام يقتضي من محكمة الموضوع الكشف في حكمها عن الاعتبارات الواقعية والأسانيد القانونية التي اعتمدها لإرساء قناعتها بالحل الذي توصلت إليه في النزاع المطروح أمامها وذلك بالرد على جملة الدفوع والمطاعن المثارة أمامها والتي تتسم بالجدية وذلك حتى يتسنى للخصوم الوقوف على الأسباب التي استندت إليها لإصدار حكمها وحتى يتمكن قاضي التعقيب من مباشرة رقابته على مدى صحة تطبيقها للقانون.

وحيث يتّضح من الرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة المصدرة له قضت بتأييد قرار التوظيف الإجباري للأداء، وقد برّرت قضاءها على ذلك النحو، بعد استعراض مقتضيات الفصلين 48 و52 من مجلة

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بأن أحكام الفقرة 3 من الفصل 48 تتعلق بطرح الأعباء من قاعدة الضريبة على الشركات ولا تتحدث عن الخصم من المورد وأن الفقرة "ج" من الفصل 52 أنضمت مكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة للخصم من المورد دون تمييز بين مكافآت الحضور التي تمثل استرجاع مصاريف وغيرها من مكافآت الحضور.

وحيث يبين مما تقدم أن التعليل الوارد في الحكم المطعون فيه يكفي لتسبب ما قضت به المحكمة المصدرة له بما يجعله مستجيباً للشروط القانونية لتعليل الأحكام على النحو المقرر قانوناً، ومن ثم فقد بات من المتجه رفض هذا المطعن.

### ولهذه الأسباب

### قررت المحكمة :

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيد الخ والسيدة الخ وتلي علنا بجلسة يوم 26 أبريل 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة التفري.

المستشار المقرر  
ط اله

الرئيس  
محمد فوزي بن حماد

الكتبت العام للمحكمة الإدارية  
الإضاء: محمد فوزي بن حماد