



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

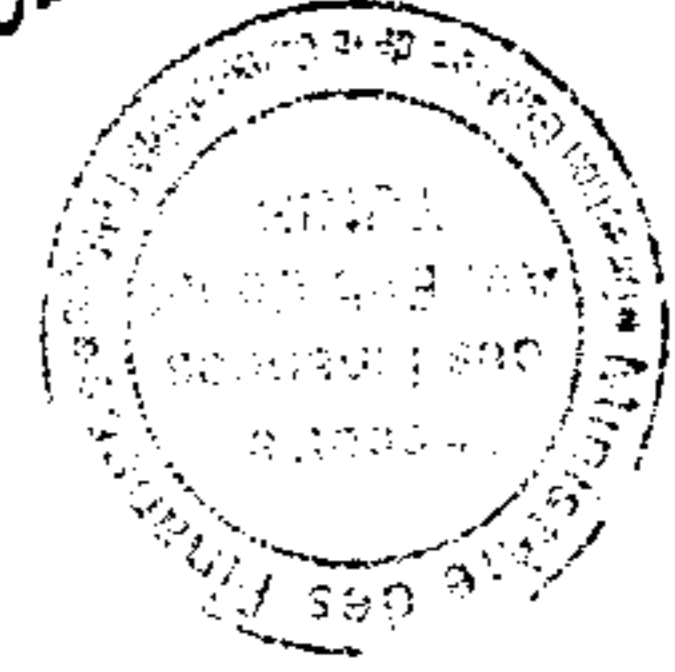
القضية عدد : 37773

تاريخ القرار : 27 ديسمبر 2010

17 فيفري 2011

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي،



أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة :

من جهة،

والمعقب ضدها : الشركة اللوجستية للنقل والإيداع  
في شخص ممثلها القانوني، مقرها  
نائبها الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 16 جانفي 2006  
والمسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 37773 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ  
3 ماي 2004 تحت عدد 10521 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي  
المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المستأنفة.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن الشركة المعقب ضدها خضعت بموجب  
نشاطها المتمثل في المساعدة الفنية إلى مراقبة 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 لفائدة الجماعات المحلية شملت سنتي 1997 و 1998، نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 29 ديسمبر 2001 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره ثلاثمائة وأربع وستين ألفا وستمائة وتسعة وثمانين دينارا و 612 مليما (364.689,612د) اعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكما بتاريخ 23 ماي 2003 تحت عدد 264 قضى بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 900/1/97 المؤرخ في 29 ديسمبر 2001 مع تعديل نصه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره خمسة وأربعين ألفا ومائتان وسبعة وتسعين دينارا و 324 مليما (45.297,325د) فاستأنفته المعقبة أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكما المين منطوقه بالطالع وهو الحكم محل الطعن الراهن.

وبعد الاطلاع على مذكر شرح مستندات التعقيب المقدمة من المعقبة بتاريخ 24 جانفي 2006 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة بالاستناد إلى ما يلي :

أولا : خرق أحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم الابتدائي القاضي بإعفاء رقم المعاملات المتسأتي من خدمات النقل من الضريبة على الشركات والحال أن رقم المعاملات المضمن بالفواتير المقدمة من المطالبة بالأداء لا يقتصر على خدمات النقل لفائدة الشركات المصدرة كليا وإنما يشمل خدمات المساعدة الإدارية بالميناء والنقل المحلي من مخازن الحرفاء المقيمين إلى الموانئ التونسية والتي تخضع وجوبا للضريبة على الشركات طبقا لأحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

ثانيا : خرق أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات بمقولة أن محكمة الاستئناف قضت بإعفاء رقم المعاملات الذي حققته المعقب ضدها لقاء الخدمات التي أسدتها لفائدة شركات أجنبية سواء بصفة مباشرة أو عن طريق المناولة والحال أنها تمسك محاسبة تشوفا عديد الإخلالات كما لم تثبت أن الشركات الأجنبية المشار إليها هي شركات مصدرة كليا الأمر الذي يجعلها لا تستجيب لشروط الإعفاء من الضريبة المنصوص عليها بالفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

ثالثا : خرق أحكام الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أن محكمة الاستئناف قضت بتأييد الحكم الابتدائي القاضي بإعفاء رقم المعاملات المضمن بالفواتير التي قدمتها المعقب ضدها من الضريبة والحال أن الفواتير المذكورة لا تستجيب للشروط المذكورة بالفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة إذ تضمنت مبالغ جمالية تخص عمليات المساعدة بالميناء وعمليات النقل معا دون تحديد النسبة

الراجعة من تلك المبالغ لكل خدمة من الخدمات المذكورة حتى يتسنى طرح المبالغ المتعلقة بعمليات النقل.

رابعا : ضعف التعليل بمقولة أن محكمة الاستئناف أهملت الردّ على دفع الإدارة المتعلق بعدم جواز اعتماد الفواتير التي تقدمت بها المعقب ضدها لأنها تضمنت مبالغ جملة تخص عمليات النقل والمساعدة الإدارية مما يتعذر معه تحديد المبالغ المتعلقة بخدمات النقل المعفاة من الضريبة ولعدم استجابة الفواتير المذكورة للشروط الشكلية الواردة بالفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، كما علّلت محكمة الاستئناف حكمها المطعون فيه بأن الشركة المناولة لفائدة الناقل الأجنبي تعفى من الضريبة طبقا للفصل 61 من مجلة تشجيع الاستثمارات والحال أن الشركة المعقب ضدها لم تدل بما يثبت تعاملها مع شركات مصدرة كليا طبقا للفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات كما لا يجوز تطبيق مقتضيات الفصل 61 من نفس المجلة على النزاع لأن الشركة المعقب ضدها ليست شركة تصرف.

وبعد الاطلاع على مذكرة الرد على مستندات التعقيب المقدمة من الأستاذ الطيب بن جماعة نيابة عن الشركة المعقب ضدها بتاريخ 25 ديسمبر 2006 والتي أكد فيها أن نشاط الشركة المذكورة يتمثل في النقل والائتمان بواسطة المناولة مع ناقلين أجنبين من بينهم شركة "قرافلو فرنسا" لفائدة المصدرين وأنه يعد تبعا لذلك نشاطا تصديريا معفى من الأداء على القيمة المضافة ومن الضريبة على الشركات ذلك أن تقديم الخدمات لفائدة الشركات المصدرة كليا سواء بصفة مباشرة أو عن طريق المناولة يعتبر تصديرا طبقا لمقتضيات الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات ومراسلة السيد وزير المالية المؤرخة في 11 ديسمبر 2001 وكذلك للمذكرة الصادرة عن الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 2004/31، كما أن الفصل 47 من مجلة الضريبة لا ينطبق على الدعوى الماثلة طالما أن النقل الدولي المنجز فيما بين مخازن المصدرين كليا والموائى التونسية يعتبر تصديرا طبقا للفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات المشار إليه وأنه لا يمكن التمييز بين النقل المنجز مباشرة مع المصدرين والنقل المنجز بواسطة المناولة، وأن المطالبة بالأداء تمسك محاسبة قانونية اعتمدها الإدارة عند إجراء المراقبة الجبائية وأن الفواتير التي أدلت بها تعدّ مطابقة للفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وأنه لا يمكن تجزئة خدمات النقل المضمنة بتلك الفواتير التي تؤكد قضاة الأصل من مطابقتها للقانون كما ورد الحكم المطعون فيه معللا تعليلا مستساغا وأجابت محكمة الاستئناف على جميع الدفوع التي تمسكت بها الإدارة.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جملة النصوص المنقحة والمتممة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وبعد الإطلاع على مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الإطلاع على مجلة تشجيع الاستثمارات.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 13 ديسمبر 2010 وبما تمّ الاستماع إلى المستشار المقرر السيد **غ** في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب وحضر الأستاذ نائب الشركة المعقب ضدها وتمسك بتقريره في الردّ على مذكرة التعقيب.

وبما تلت مندوبة الدولة العام السيدة جليلة المدوري ملحوظاتها الكتابية المظروفة بالملف.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة و التصريح بالحكم لجلسة يوم 27 ديسمبر 2010.

وبما وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من حيث الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصفة والمصلحة واستوفى جميع إجراءاته الشكلية الجوهرية وتعين لذلك قبوله شكلا.

من حيث الأصل :

أولا : عن المطعن المتعلق بنخرق أحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه إقرارها للحكم الابتدائي القاضي بإعفاء كامل رقم المعاملات المتأني من خدمات النقل من الضريبة على الشركات والحال أنّ رقم المعاملات المضمن بالفواتير المقدمة من الشركة المطالبة بالأداء لا يقتصر على خدمات النقل لفائدة الشركات المصدرة كليا وإنما يشمل خدمات المساعدة الإدارية بالميناء والنقل المحلي من مخازن الحرفاء المقيمين إلى الموانئ التونسية والتي تخضع وجوبا للضريبة على الشركات طبقا لأحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث اقتضى الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّ "الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات هي الأرباح المحققة في مؤسسات مستغلة بالبلاد التونسية وكذلك التي توظف عليها الضريبة بالبلاد التونسية بمقتضى اتفاقية لاجتتاب الازدواج الضريبي".

وحيث اقتضى من جهة أخرى الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات أنه " تعتبر عمليات

- مبيعات السلع خارج البلاد التونسية،
  - الخدمات المسداة خارج البلاد التونسية،
  - الخدمات المنجزة بالبلاد التونسية والموجهة للاستعمال بالخارج،
  - مبيعات السلع والخدمات المسداة للمؤسسات المصدرة كليا المنصوص عليها بهذه المحلة .."
- وحيث اقتضى الفصل 22 من مجلة تشجيع الاستثمارات أن "تنتفع المؤسسات التي تحقق عمليات تصدير خلال نشاطها بالحوافز التالية شريطة مسك محاسبة قانونية طبقا لنظام المحاسبة للمؤسسات :
- 1- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة ومعلوم الاستهلاك بعنوان اقتناء المواد والمنتجات والخدمات اللازمة لإنجاز عمليات التصدير.
  - 2- طرح كل المداخل المتأتية من التصدير من أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين خلال العشر سنوات الأولى ابتداء من أول عملية تصدير ...
  - 3- طرح كل الأرباح المتأتية من التصدير من أساس الضريبة على الشركات خلال العشر سنوات الأولى ابتداء من أول عملية تصدير ..."

وحيث لا خلاف أن الشركة المطالبة بالأداء هي مؤسسة مستغلة بالبلاد التونسية على معنى الفصل 47 من مجلة الضريبة وبالتالي فإنّ النزاع المائل ينحصر في مدى تمتعها بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بالفصلين 21 و 22 من مجلة تشجيع الاستثمارات والتي تعتبر استثناء لمقتضيات الفصل 47 من مجلة الضريبة المشار إليه آنفا.

وحيث تمسكت الإدارة بعدم انطباق نظام الإعفاء المذكور على المؤسسات التي تقدم خدمات لفائدة الشركات المصدرة كليا بواسطة المناولة - أي عن طريق التعاقد من الباطن - كما هو الشأن بالنسبة للمعقب ضدها التي لم تتعاقد مباشرة مع الشركات المصدرة كليا وإنما أسدت لها خدمات نقل ومساعدة بالميناء بموجب عقود مناولة أبرمتها مع شركات أجنبية مختصة في النقل الدولي وخاصة منها شركة "قرافلو فرنسا".

وحيث خلافا لما تمسكت به المعقبة فإن أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات المذكور أعلاه نصت على أن مبيعات السلع والخدمات المسداة للمؤسسات المصدرة كليا تعتبر تصديرا دون أن تحدد تلك الأحكام كيفية إسداء الخدمات مما يتجه معه اعتباره يشمل الخدمات المقدمة مباشرة أو بواسطة عقود مناولة عملا بالقاعدة العامة التي مفادها أنه إذا جاءت عبارة النص مطلقة جرت على إطلاقها وأنه لا مجال للتمييز حيث لم يميز القانون وهو التأويل الذي اعتمده محكمة الأصل.

وحيث يستخلص مما سبق أن محكمة الاستئناف أحسنت تأويل الفصل 21 من مجلة تشجيع

الاستثمارات ولم تخالف مقتضيات الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات حين تمتعت الشركة المطالبة بالأداء من الامتياز الجبائي مما يتجه معه رفض هذا المطعن.

ثانيا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف خرق أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات وذلك لما قضت بإعفاء رقم المعاملات الذي حققته المعقب ضدها لقاء الخدمات التي أسدتها لفائدة شركات أجنبية سواء بصفة مباشرة أو عن طريق المناولة والحال أنها تمسك بحاسبة تشوبها عديد الإخلالات كما لم تثبت أن الشركات الأجنبية المشار إليها هي شركات مصدرة كليا الأمر الذي يجعلها لا تستجيب لشروط الإعفاء من الضريبة المنصوص عليها بالفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

وحيث اقتضى الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات أنه " تعتبر عمليات تصدير :

- مبيعات السلع والخدمات المسداة للمؤسسات المصدرة كليا المنصوص عليها بهذه المجلة ..."

وحيث اشترط المشرع للانتفاع بالحوافز المنصوص عليها ضمن الفصل 22 من مجلة تشجيع الاستثمارات أن تمسك المؤسسات التي تحقق عمليات تصدير محاسبة قانونية طبقا لنظام المحاسبة للمؤسسات.

وحيث يتضح من أوراق الملف أن الشركة المطالبة بالأداء تمسك بحاسبة مقبولة من الناحية الشكلية طبقا لنظام المحاسبة للمؤسسات وأن النزاع بين الطرفين انحصر حول مسائل موضوعية كصحة رقم المعاملات المسجل بالمحاسبة مقارنة بالاستقصاءات التي تحصلت عليها الإدارة و صحة الأرقام المسجلة بحساب الحريف والاسترجاعات غير المبررة والاستهلاكات غير المدعمة وغيرها وهي إخلالات موضوعية ادعت الإدارة وجودها وتولت المحكمة البت في صحتها إذ أقرت بعضها ونفت البعض الآخر.

وحيث طالما أن الشركة المطالبة بالأداء تمسك بحاسبة لها قوة دافعة ومقبولة من الناحية الشكلية فإنه لا يمكن حرمانها من التمتع بالامتيازات الجبائية وذلك بصرف النظر عن المسائل الموضوعية التي يتم حسمها لاحقا من طرف القضاء.

وحيث وبخصوص الدفع المتعلق بعدم إثبات أن الشركات المنتفعة بالخدمات هي شركات مصدرة كليا فإنه يتضح من أوراق الملف أن الإدارة أثارت هذا المسألة أمام المحكمة الابتدائية دون أن تعيد التمسك بها أمام محكمة الاستئناف فضلا عن أن الشركة المطالبة بالأداء أدلت أمام المحكمة الابتدائية بمجموعة من الوثائق والتراخيص الديوانية التي تخص الشركات التي تتعامل معها، وقد تفحصت المحكمة هذه الوثائق وانتهت إلى صحة ادعاء الشركة المطالبة بالأداء بأنها تؤدي خدماتها، عن طريق المناولة، لفائدة شركات

مصدرة كليا وذلك طبقا لما تملكه محكمة الأصل من سلطة في تقدير الوقائع لا رقابة عليها من هذه المحكمة إلا بقدر ما يشوب قضاؤها من خطأ فادح في التقدير. وعليه وطالما لم تدل الإدارة المعقبة بما يفيد خلاف ما انتهت إليه محكمة الأصل أو بما يثبت أنها ارتكبت خطأ فادحا في التقدير فإنه يتعين رفض المطعن المائل.

### ثالثا : عن المطعن المتعلق بضعف التعليل :

حيث تعيب المعقبة على الحكم المطعون فيه اتسامه بضعف التعليل بمقولة أن المحكمة المصدرة له أهملت الردّ على دفعها المتعلق بعدم جواز اعتماد الفواتير التي تقدمت بها المطالبة بالأداء لأنها تضمنت مبالغ جمالية تخص عمليات النقل والمساعدة الإدارية مما يتعذر معه تحديد المبالغ المتعلقة بخدمات النقل المعفاة من الضريبة، ولعدم استجابة الفواتير المذكورة إلى الشروط الشكلية الواردة بالفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، كما عللت محكمة الاستئناف حكمها المطعون فيه بأن الشركة المناولة لفائدة الناقل الأجنبي تعفى من الضريبة طبقا للفصل 61 من مجلة تشجيع الاستثمارات والحال أن الشركة المعقب ضدها لم تدل بما يثبت تعاملها مع شركات مصدرة كليا طبقا للفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات كما لا يجوز تطبيق مقتضيات الفصل 61 من نفس المجلة على النزاع لأن المعقب ضدها ليست شركة تصرف.

وحيث استقرّ عمل المحكمة الإدارية على أن تعليل الأحكام القضائية يقتضي تضمينها جملة الأسباب الواقعية والقانونية التي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي وإلى اتخاذ قراره على أساسها حتى يتمكن المتقاضى من الاقتناع بوجاهته أو مناقشته قضائيا عند الاقتضاء وبصفة تمكن قاضي التعقيب من بسط رقابته عليه.

وحيث يتبين بالرجوع للحكم المطعون فيه أن محكمة الاستئناف عللت حكمها بثبوت تعامل الشركة المطالبة بالأداء مع الشركات الأجنبية وأنه من غير المنطقي أن يتمتع الناقل الأجنبي بالإعفاء من الضريبة في حين تستثنى من ذلك الشركة التونسية إذا تعاملت عن طريق عقد مناولة وأن فقه القضاء استقر على تمتع الشركة المناولة بنفس الامتيازات الممنوحة للشركة الأصلية وهو ما يؤخذ من الفصل 61 من مجلة تشجيع الاستثمارات الذي يخول لشركات التصرف التي تستغل مشروعا منجزا في إطار المجلة المذكورة أن تنتفع عند إحالة المشروع لفائدتها بنفس الامتيازات الجبائية الممنوحة بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وانتهت محكمة الاستئناف إلى أن تمتع الشركة المطالبة بالضريبة بالإعفاء المنصوص عليه بالفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات مطابق للقانون.

وحيث يستخلص مما سبق أن محكمة الاستئناف أوضحت الاعتبارات الواقعية والأسس القانونية لحكمها المطعون فيه مما يتجه معه رفض هذا المطعن.

ولهذه الأسباب

## قررت المحكمة :

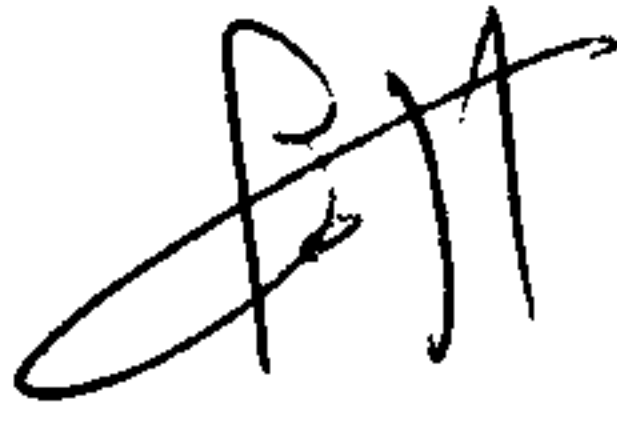
أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدين م. ال. وه. الز.

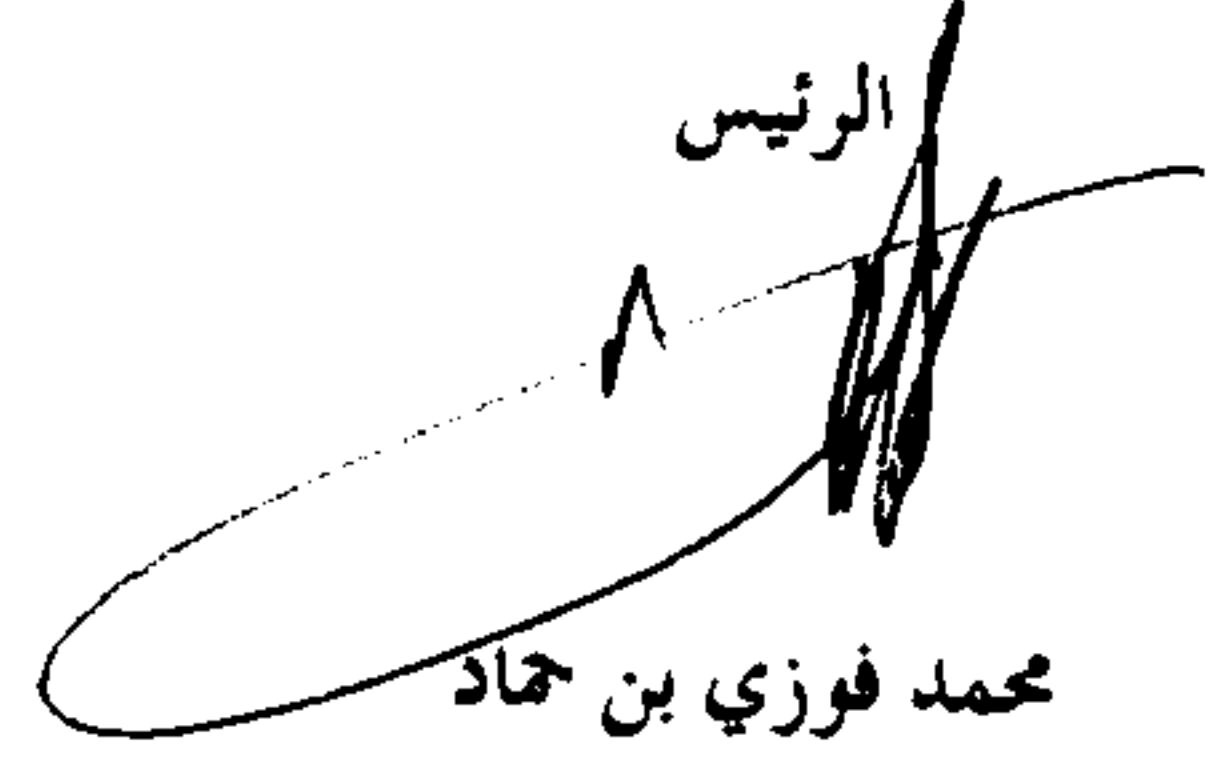
وتلى علناً بجلسة يوم 27 ديسمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر



ع. غ.

الرئيس



محمد فوزي بن حماد

الكتبة العامة للمحكمة الإدارية  
الإضاء: صباح الأربعاء