

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية

قرار تعقيبي

القضية عدد: 38948

باسم الشعب التونسي

تاريخ القرار: 4 أكتوبر 2010

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:



المعقبة:

من جهة،

والمعقّب ضدها: شركة تعدد الشورى وإدارة الأعمال في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرّها بشارع باريس عدد 49، تونس، نائبها الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامّة للأداءات بتاريخ 4 أكتوبر 2007 والمرسم بكتابة هذه المحكمة تحت عدد 38948 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 38494 بتاريخ 1 مارس 2007 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 08/2005 الصادر بتاريخ 8 مارس 2005 وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع مالها المؤمن إليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها استهدفت بموجب نشاطها المتمثّل في الدراسة والخدمات الإستشارية إلى مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية بعنوان الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية شملت الفترة المترابحة من 1 جانفي 2000 إلى 31 أوت 2004 وأفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 10 مارس 2005 تحت عدد 08/2005 يقضي بمطالبتها بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 46.215،447 أصلا وخطايا فاعترضت عليه أمام

المحكمة الابتدائية بمنوبة التي أصدرت حكمها بتاريخ 18 جانفي 2006 تحت عدد 140 القاضي بقبول الاعتراض شكلا ورفضه أصلا وإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء وهو الحكم الذي استأنفته المعقب ضدها أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المبين منطوقه بالطاع والذي هو محل الطعن التواهن.

و بعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 10 أكتوبر 2007 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والقضاء بنقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها وذلك بالاستناد أساسا إلى ما يلي:

أولاً: خرق أحكام الفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أنه تمّ إعلام المعقب ضدها بنتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 29 ديسمبر 2004 عن طريق محضر تبليغ تسلّمه ممثلها القانوني في نفس اليوم وهو عمل قاطع لسريان آجال التقادم بما يجعل اعتماد محكمة الاستئناف تاريخ صدور قرار التوظيف دون تاريخ محضر الإعلام بنتيجة المراجعة الجبائية في احتساب آجال التقادم متعارضا مع أحكام الفصل 27 المذكور.

ثانياً: خرق أحكام الفصل 19 فقرة أولى من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أنّ آجال التقادم والتدارك المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تطبق على الأداءات الخاضعة لأحكام نفس المجلة والتي أصبحت مستوجبة قبل غرة جانفي 2002 ولم تسقط بمرور الزمن بموفى سنة 2001 طبقا للتشريع الملغى بمقتضى أحكام الفصل 7 من قانون إصدار المجلة المذكورة، كما تطبق آجال التقادم والتدارك المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من غرة جانفي 2002 وبالتالي تكون في غرة جانفي 2002 الأداءات المتعلقة بالضريبة بعنوان الأرباح المحققة خلال سنوات 1998 و1999 و2000 قابلة للمراجعة الجبائية وتطبق عليها آجال التدارك المحددة بأربعة سنوات والمنصوص عليها بالفصل 19 المذكور وطالما تمّ إعلام المعقب ضدها بنتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 29 ديسمبر 2004 أي في حدود آجال التدارك المحددة بأربعة سنوات يكون قضاء محكمة الاستئناف بسقوط حق الإدارة في المطالبة بالأداءات بعنوان سنة 2000 بموجب التقادم مخالفا للقانون.

ثالثاً: خرق أحكام الفصل 14 البند الأول من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنه تبين لمصالح الجبائية أنّ المعقب ضدها طرحت عند ضبط قاعدة الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان السنوات المعنية بالمراجعة والتوظيف أعباء بعنوان مصاريف ضيافة دون مراعاة السقف المنصوص عليه بالفصل 14 البند الأول والمحدد بـ1% من رقم المعاملات الخام الذي تحقّقه المؤسسة المعنية بالأمر على ألا يتجاوز الطرح مبلغا أقصاه عشرون ألف ديناراً في كلّ سنة مالية فقامت مصالح الجبائية بدمج مبالغ الهدايا ومصاريف الضيافة التي فاقت السقف القانوني وقد اعتبرت محكمة الاستئناف المطعون في حكمها أنّ المصاريف التي شامت الإدارة بإدماجها بالنتيجة باعتبارها مصاريف ضيافة وحفلات تفوق نسبة 1% من رقم المعاملات لا تتعلق بذلك الصنف من المصاريف وإنما أعباء مترتبة عن الإستغلال تفرضاها طبيعة نشاط المطالبة بالأداء خارقة بذلك أحكام الفصل 14 (البند 1) والفصل 48 (I) من مجلة الضريبة فمصاريف الضيافة

لا تقبل الطرح من قاعدة الضريبة إذا لم يستلزمها الاستغلال طبقاً لأحكام الفصلين 12 و 48 من مجلة الضريبة أما مصاريف الضيافة التي يستلزمها الإستغلال فتقبل الطرح من قاعدة الضريبة على الشركات مع مراعاة السقف الذي ضبطه المشرع صنب الفصل 14 (البند 1) من مجلة الضريبة وطالما أن المشرع لم يفرد مصاريف ضيافة الأجانب التي يستلزمها استغلال المؤسسة بأحكام خاصة غير تلك الواردة بهذا الفصل تكون محكمة الحكم المطعون فيه قد ميّزت حيث لم يميّز المشرع واعتبرت مصاريف الضيافة التي تتعلق مباشرة باستغلال المؤسسة تقبل الطرح من قاعدة الضريبة دون تطبيق السقف القانوني للطرح وهو ما يتعارض مع أحكام الفصل 14 (البند 1) المذكور الذي ينطبق على كل مصاريف الضيافة التي تتحملها المؤسسة والتي يستلزمها استغلالها بقطع النظر عن درجة لزومها لذلك الإستغلال وفي حدود السقف الذي حدده المشرع.

رابعاً: خرق أحكام الفصل 55 فقرة 3 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أن المشرع أقر إمكانية الانتفاع بالطرح في صورة قيام المدينين بإيداع تصريح في المبالغ المراد طرحها في أجل أقصاه 28 فيفري من كل سنة وعدم تقديم هذا التصريح في الأجل يحرم المطالب بالأداء من الطرح ولم ينص الفصل 55 فقرة 3 من مجلة الضريبة على إمكانية تقاضي عدم إيداع التصريح بإيداع تصاريح تصحيحية مثلما ذهبت إليه محكمة الحكم المطعون فيه التي قضت بطرح الأتعاب التي تولت المعقب ضدها تقديم تصاريح تصحيحية في شأنها.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الأستاذ نائب المعقب ضدها بتاريخ 26 أبريل 2008 في الردّ على مستندات التعقيب والذي ضمته بصفة أصلية طلب رفض مطلب التعقيب شكلاً لمخالفة الجهة المعقبة أحكام الفصل 69 (جديد) من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية بتبليغها مستندات التعقيب عن طريق أعوانها ولانعدام الصفة بالنسبة للإدارة العامة للأداءات في القيام بالتعقيب باعتبارها لم تكن طرفاً في الحكم الإستئنافي المطعون فيه الصادر ضدّ المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بمنوبة وبصورة احتياطية طلب رفض مطلب التعقيب أصلاً بالاستناد إلى ما يلي:

أولاً: بخصوص خرق أحكام الفصلين 19 و 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: إن آجال التقادم في المادة الجبائية لا ينطبق عليها مبدأ الأثر الفوري باعتبارها لا تتعلق بقواعد الإجراءات وإنما بالأصل والأحكام الإنتقالية الواردة بقانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لم تتعرض لآجال التقادم والفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يتعلّق بالأصل ولم يتضمّن ما يفيد انطباقه على الوضعيات السابقة ومنها دعوى الحال الأمر الذي يحقّ معه للمعقب ضدها الإستفادة من أجل التقادم الوارد بالنصوص السابقة وقدره ثلاثة سنوات وطالما أن الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية تمّ سنة 2005 فإن سنة 2001 تكون مشمولة بالتقادم.

ثانياً: بخصوص خرق أحكام الفصل 14 البند الأول من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: جاء الحكم المطعون فيه متطابقاً مع الواقع ومع تأويل الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي التي تعتبر مصاريف الإقامة والأكل واستراحة المشاركين في الملتقيات وندروس التكوين المنظمة مصاريف استغلال تطرح كلياً من قاعدة الضريبة على الشركات.

ثالثاً: بخصوص خرق أحكام الفصل 55 فقرة 3 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، عدم التصريح بالأرباح ضمن تصريح المؤجر ليس من شأنه المس بالأداءات المستوجبة وقد قامت المعقب ضدها بإيداع تصاريح تصحيحية في الغرض اعتبرتها المحكمة جائزة عملاً بأحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المضروفة بالملف.

وعلى القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 و المتعلق بالمحكمة الإدارية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009. وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 20 سبتمبر 2010 وبها تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد الز في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب ولم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء.

وبعد الاستماع إلى مندوب الدولة العام السيدة جليلة المدوري في تلاوة ملحوظاتها الكتابية المضروفة نسخة منها بملف القضية.

إثر ذلك قررت المحكمة حجز ملف القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 4 أكتوبر 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

عن الدفع المتعلق بانتفاء صفة القيام في الإدارة العامة للأداءات:

حيث دفع نائب المعقب ضدها برفض مطلب التعقيب شكلاً لتقديمه من الإدارة العامة للأداءات والحال أنها لم تكن طرفاً في الحكم الاستئنافي المطعون فيه الصادر ضد المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بمنوبة وبالتالي فهي الجهة المؤهلة دون غيرها لتقديم مطلب التعقيب في النزاع الراهن.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أن المصلحة المالية المختصة التي لها صفة التقاضي في النزاعات المتعلقة بالطعن في القرارات الصادرة في مادة التوظيف الإجباري هي الإدارة العامة للأداءات دون أن يمنع على الإدارات اللامحورية التابعة لها ممثلة في المراكز الجهوية لمراقبة الأداءات من تمثيلها لدى

المحاكم في النزاعات المذكورة، الأمر الذي يكون معه تولي الإدارة العامة للأداءات رفع التعقيب المائل يندرج في صميم إختصاصها، مما يتعين معه ردّ دفع الجهة المعقب ضدها.

عن الدفع المتعلق بخرق أحكام الفصل 69 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية:

حيث دفع محامي المعقب ضدها برفض مطلب التعقيب شكلا لتبليغ مستندات التعقيب عن طريق أعوان الإدارة وهو ما يتعارض مع أحكام الفصل 69 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية الذي نصّ على أنّ تبليغ مذكرة التعقيب يكون بواسطة عدول التنفيذ.

وحيث يقتضى الفصل 69 من قانون المحكمة الإدارية أنه يتمّ إبلاغ المذكرات وغيرها من الوثائق حسب الصيغ العادية المتبعة من طرف العدول المنفذين أو حسب الصيغ العادية المنصوص عليها بقوانين خاصة بالنسبة إلى الدولة أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو للجماعات المحلية.

وحيث لئن أوجب المشرّع ضمن أحكام الفصل 69 سالف الذكر أنّ يتمّ تبليغ المذكرات وغيرها من الوثائق عن طريق عدول التنفيذ فإنه استثنى الدولة والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية والجماعات المحلية التي يجوز لها اتباع طرق تبليغ مغايرة بموجب نصوص خاصة.

وحيث حوّل الأمر المؤرخ في 3 أكتوبر 1884 المتعلق بوكالات الديوانة واحتكارات الدولة للمصالح المالية التابعة للدولة القيام بأعمال التبليغ الموكولة عادة للعدول المنفذين عن طريق أعوانها. وحيث والحالة ما ذكر فإنّ إجراءات التبليغ كانت قانونية الأمر الذي يتجه معه ردّ دفع نائب المعقب ضدها في هذا الخصوص.

وحيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصفة والمصلحة مستوفيا بذلك شروطه الشكلية الجوهرية ، لذا تعين قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

1- عن المطلعين المتعلقين بخرق أحكام الفصل 19 فقرة أولى والفصل 27 من مجلة الحقوق

والإجراءات الجبائية معا لتداخلهما ووحدة القول فيهما :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف القضاء بسقوط حق الإدارة في المطالبة بالأداءات بعنوان سنة 2000 بموجب التقادم والحال أنها قابلة للمراجعة الجبائية في غرة جانفي 2002 تاريخ دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيّز النفاذ وتطبّق عليها آجال التدارك المحددة بأربعة سنوات والمنصوص عليها بالفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية خاصة أنه تمّ إعلام المعقب ضدها بنتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 29 ديسمبر 2004 أي في حدود آجال التدارك المحددة بأربعة سنوات.

وحيث أن المشرع ولقن نصّ صلب القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على جملة من القواعد والأحكام الإنتقالية، إلا أنه لم يتعرّض إلى مسألة التنازع في الزمن بين أحكام القانون الجديد وأحكام القانون القديم في خصوص آجال التقادم وحقّ التدارك، رغم إقراره لآجال جديدة تتعلّق بتوحيد آجال التقادم بالنسبة لكافة الضرائب صلب الفصلين 19 و20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وبكيفية انقطاع التقادم صلب الفصل 27 من نفس المجلة.

وحيث استقرّ الفقه والقضاء على اعتبار أن القواعد المتعلقة بالتقادم إنما هي قواعد تهتمّ أصل الحقّ وليست بالقواعد الإجرائية وبالتالي فهي تخضع لنفس القواعد المتعلقة بأصل الأداء على مستوى التطبيق في الزمن.

وحيث طالما أن حدث إنشاء الأداء موضوع الداعي كان سنة 2000 فإنّ النص القانوني المنطبق على النزاع المائل هو النصّ الساري المفعول تاريخ نشأة الأداء ولا مجال لتطبيق أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبارها لم تدخل حيّز التطبيق إلا ابتداء من تاريخ غرة جانفي 2002 ولا يمكن لها بالتالي أن تطال وضعيات نشأت في ظلّ القانون القديم عملا بمبدأ عدم رجعية القوانين.

وحيث ترتيبا على ما تقدّم يكون حق الإدارة في المطالبة بالأداء بعنوان سنة 2000 قد سقط بفوات أجل الثلاث سنوات المنصوص عليها بالفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وتعين بالتالي رفض المطعنين المائلين.

2- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 14 البند الأول من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف المطعون في حكمها اعتبار مصاريف الضيافة والحفلات التي تفوق نسبة 1% من رقم المعاملات أعباء مترتبة عن الإستغلال تفرضها طبيعة نشاط المطالبة بالأداء والحال أنّ البند الأول من الفصل 14 من مجلة الضريبة لم يميّز بين مصاريف الضيافة التي تتعلّق مباشرة باستغلال المؤسسة وتلك التي لا تتعلّق مباشرة باستغلال المؤسسة وإنما اعتبر أنّ مصاريف الضيافة لا تقبل الطرح من قاعدة الضريبة إلا إذا استلزمها الاستغلال وفي حدود سقف 1% من رقم المعاملات.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى الحكم المنتقد أنّ المحكمة اعتبرت المصاريف التي قامت الإبلاة بإدماجها بالنتيجة باعتبارها مصاريف الضيافة والحفلات تفوق نسبة 1% من رقم المعاملات لا تتعلّق بذلك الصنف من المصاريف، بل هي أعباء مترتبة عن الاستغلال على معنى الفصل 12 من مجلة الضريبة تفرضها طبيعة نشاط المطالبة بالأداء المتمثّل في تنظيم أعمال التكوين وقضت على هذا الأساس بطرحها.

وحيث ينص الفصل 12 من مجلة الضريبة على ما يلي: "تضبط النتيجة الصافية بعد طرح كل الأعباء التي استلزمها والتي تشمل خاصة: 1- مصاريف وأعباء الإنتاج والاستغلال مهما كان نوعها وخاصة نفقات المستخدمين واليد العاملة والكرء...".

وحيث وعلى خلاف ما تمسكت به الإدارة لم يتضمن الفصل 14 من مجلة الضريبة ما يفيد انطباقه على الهدايا ومصاريف الضيافة التي يستلزمها استغلال المؤسسة فحسب بما يجعله ينطبق على تلك المصاريف المبذولة بمناسبة العمل العادي للشركة وبالنسبة لجميع المؤسسات مهما كانت طبيعة نشاطها.

وحيث لئن استثنى الفصل 14 من مجلة الضريبة الهدايا ومصاريف الضيافة والمآدب والحفلات التي تفوق قيمتها 1% من رقم المعاملات، من المبالغ القابلة للطرح باعتبارها أعباء على معنى الفصل 12 من نفس المجلة، فإن قيام المطالبة بالأداء بنشاط يستلزم بطبيعته إقامة مآدب وحفلات ضيافة يجعل المصاريف المتعلقة بها تعتبر مصاريف وأعباء استغلال قابلة للطرح طبقاً لأحكام الفصل 12 المذكور.

وحيث طالما ثبت لدى المحكمة المخدوش في حكمها أن مصاريف الضيافة والحفلات تمثل أعباء استغلال تفرضها طبيعة نشاط المعقبة القائم على تنظيم أعمال التكوين، يكون شرط التخصيص للاستغلال المنصوص عليه بالفصل 12 من مجلة الضريبة متوفراً حتى تكون مصاريف ونفقات الضيافة والحفلات قابلة للطرح من قاعدة الضريبة.

وحيث إذ نحت محكمة الاستئناف المقدوح في حكمها هذا المنحى تكون قد أحسنت تطبيق الفصل 12 من مجلة الضريبة ولم يكن حكمها مشوباً بخرق أحكام الفصل 14 من نفس المجلة واتجه بالتالي رفض هذا المطعن.

3- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 55 فقرة 3 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف المطعون في حكمها القضاء بطرح الأتعاب التي تولت المعقبة ضدها تقديم تصاريح تصحيحية في شأنها في حين أن الفصل 55 فقرة 3 من مجلة الضريبة أقر إمكانية الانتفاع بالطرح في صورة واحدة وهي قيام المدينين بإيداع تصريح في المبالغ المراد طرحها في أجل أقصاه 28 فيفري من كل سنة وعدم تقديم هذا التصريح في الأجل يحرم المطالب بالأداء من حق الطرح خاصة أن هذا الفصل لم ينص على إمكانية تفادي عدم إيداع التصريح بإيداع تصاريح تصحيحية.

وحيث تتعلق أحكام الفقرة 3 من الفصل 55 من مجلة الضريبة بالواجب المحمول على مدين المبالغ الخاضعة للخصم من المورد والمتمثل في القيام بإيداع مقابل وصل تسليم في أجل أقصاه 28 فيفري من كل سنة بمركز مراقبة الضرائب أو بالقباضة المانية تصريحاً بالمبالغ الخاضعة للخصم من المورد أو بالمرتبات والأجور والجرایات والإيرادات العمرية المدفوعة.

وحيث طالما لم يثبت تعلق الأتعاب التي تولت المعقب ضدها تقديم تصاريح تصحيحية في شأنها بالمبالغ الخاضعة للخصم من المورد أو بالمرتبات والأجور وانجرايات والإيرادات العمرية المدفوعة المنصوص عليها بالفصل 55 من مجلة انضريية فإنّ تمسك المعقبة بخرق أحكام هذا الفصل يغدو في غير طريقه والمطعن الماتر حرياً بالترفض.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطالب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدين ل الش و ه ش

وتلي علنا بجلسة يوم 4 أكتوبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

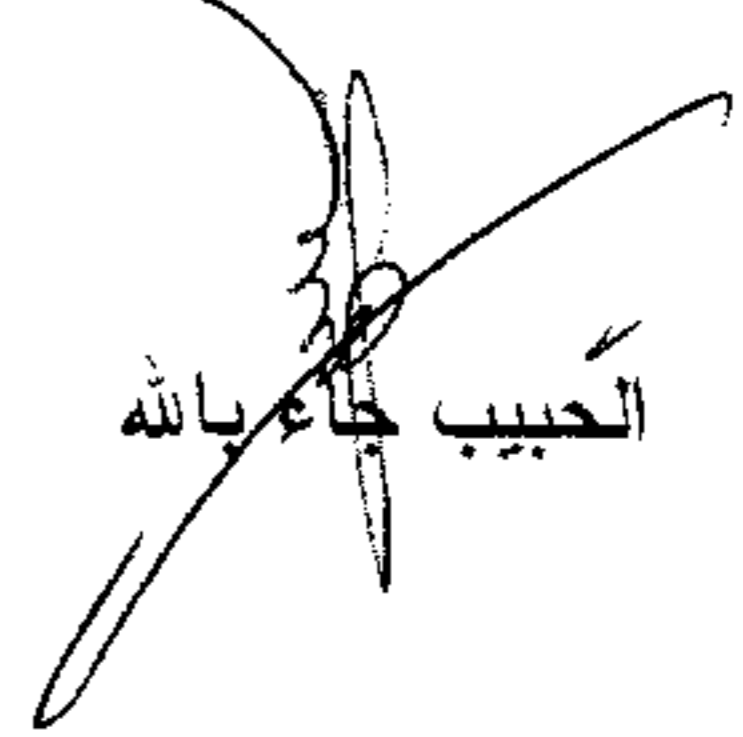
المقبر



الذ ه

الكلت المقبر والمصاريف الإدارية
الإدارة: سماح إبراهيم الحبيب

الرئيس



الحبيب جاء بالله