الجمهوريّة التونسيّة

مجلس الدّولة

المحكمة الإداريّة

القضيّة عدد: 39359

تاريخ القرار:15 فيفري 2010

الحمد للـــه

قرار تعقيبـــي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإداريّة

القرار التالي بين:

المعقبة:

من جهة،

والمعقب ضدّها: شركة التنظيم والخدمات في شخص ممثلها القانوني مقرها بـــ3 مكرر نهج اليونان 1000 تونس، نائبها الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 11 أفريل 2008 والمسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 39359 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 4 جويلية 2005 في القضية عدد 24324 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الاطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لفائدة الجماعات المحلية والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء شملت سنوات 1999 و2000 و2001 و2002 وأفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 19 مارس 2004 تحت عدد

2004/23 يقضي بضبط الأداء المطلوب دفعه بمبلغ قدره (140.063,859د.) أصلا وخطايا وضبط فائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2002 بمبلغ قدره (83.160,235د.) فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بإلغائه بموجب حكمها الصادر بتاريخ 1 جويلية 2004 في القضية عدد 784 وهو الحكم الذي استأنفته المعقبة أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو محلّ مطلب التعقيب الماثل.

وبعد الاطّلاع على المذكرة المقدمة في شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 22 أفريل 2008 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة بالاستناد إلى:

1- خرق أحكام الفصل 5 من القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 191 المتعلق بالمنافسة والأسعار: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ نسب الربح التي حققتها الشركة المطالبة بالأداء في معاملاتها مع بنك تونس العربي الدولي تعتبر ضعيفة مقارنة بالنسب التي حققتها مؤسسات أخرى تعمل في نفس القطاع، كما أنّ نسب الأجور التي دفعت إلى الأعوان العاملين بالمؤسسة المعنية بالأمر في الفترة المعنية بالمراجعة تعتبر مرتفعة مقارنة بحجم أرقام المعاملات التي حققتها من نشاطها في الخدمات الإعلامية، وتعدّ التصرفات المذكورة إخلالا بقواعد المنافسة لأنها تعرقل تحديد الأسعار حسب قواعد العرض والطلب طبقا للفصل5 من القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار وهو ما أضرّ بمصالح الخزينة وأدى إلى التنقيص من قاعدة الأداء على القيمة المضافة التي قامت المطالبة بالأداء بتجميعها من الشركة الأمّ والتنقيص من نتائجها التي تشكل قاعدة للضريبة على الشركات.

2- خرق أحكام الفصل 29 من القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 191 المتعلق بالمنافسة والأسعار: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ الشركة المطالبة بالأداء أسدت لفائدة بنك تونس العربي الدولي خدمات إعلامية بأسعار تمييزية خلافا لأحكام الفصل 29 من القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 وهو ما أدى إلى الإخلال بقواعد المنافسة والإضرار بمصالح الخزينة نتيجة للتخفيض في رقم معاملاتها المعتمد كأساس للضريبة.

3- خرق الفصل 1250 من مجلة الالتزامات والعقود: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ قيام الشركة المطالبة بالأداء بإسداء خدمات بأثمان دون تلك المعمول بها السوق، أي دون قيمتها الحقيقية، يعدّ تخليا منها عن جزء من الأرباح التي كان من شأنها أن تحققها من تلك العمليات وهو ما يتعارض مع الغرض الذي ضبطه المشرع لها والذي كان من المفروض أن يحكم كلّ معاملاتها والمتمثل في تحقيق الربح طبقا للفصل 1250 من مجلة الالتزامات والعقود، وقد أدى ذلك التصرف إلى الإضرار بمصالح الخزينة والتخفيض من الضرائب المستوجبة.

4- خرق الفصل 1293 من مجلة الالتزامات والعقود: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ قيام الشركة المطالبة بالأداء بإسداء خدمات بأثمان دون تلك المعمول بها السوق، أي دون قيمتها الحقيقية، يعدّ تخليا منها عن جزء من الأرباح التي كان من شأنها أن تحققها من تلك العمليات وهو ما يتنافى مع الغرض الذي ضبطه المشرع من تكوينها ومع العرف التجاري الذي كان من المفروض أن يحكم معاملاتها طبقا للفصل 1293 من مجلة الالتزامات والعقود، وقد أدى ذلك إلى الإضرار بمصالح الخزينة نتيجة للتخفيض من رقم معاملاتها المعتمد كأساس للضريبة على الشركات.

5- خرق الفصل 2 من مجلة الشركات التجارية: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ قيام الشركة المطالبة بالأداء بإسداء خدمات بأثمان دون تلك المعمول بها السوق، أي دون قيمتها الحقيقية، يعدّ تخليا منها عن جزء من الأرباح التي كان من شأنها أن تحققها من تلك العمليات وهو ما يتعارض مع الغرض الذي ضبطه المشرع لها والذي كان من المفروض أن يحكم كلّ معاملاتها والمتمثل في تحقيق الربح طبقا للفصل 2 من مجلة الشركات التجارية، وقد أدى ذلك إلى الإضرار بمصالح الخزينة والتخفيض من الضرائب المستوجبة.

6- خرق الفصل 464 من مجلة الشركات التجارية: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ المعقب ضدها أسدت خدماتها بأسعار منخفضة لفائدة الشركة الأم وهي بنك تونس العربي الدولي وهو ما أدى إلى الإخلال بقواعد المنافسة والتهرب من الضرائب خلافا لمقتضيات الفصل 494 من مجلة الشركات التجارية.

7- خرق الفصل 6 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ مصالح الجباية ضبطت الأداء المستوجب على أساس

المقارنة بين الأثمان التي دفعها بنك تونس العربي الدولي إلى الشركة المعقب ضدها وتلك التي دفعتها مؤسسة أخرى مقابل خدمات مماثلة وذلك طبقا للفصل 6 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية.

8- خرق الفصل 38 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ مصالح الجباية ضبطت الأداء المستوجب استنادا إلى القرائن القانونية والواقعية على أساس المقارنة بين الأثمان التي دفعها بنك تونس العربي الدولي إلى الشركة المعقب ضدها وتلك التي دفعتها مؤسسة أخرى مقابل خدمات مماثلة وذلك طبقا لأحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية.

9- التنكر لنظرية أعمال التصرف غير العادية: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ تخلي الشركة المعقب ضدها عن جزء من أرباحها يعدّ من قبيل أعمال التصرف غير العادية، وهو ما يمكّن مصالح الجباية من تدارك الآثار السلبية الناتجة عن تلك التصرفات وتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة المعنية بالأمر وذلك بإدماج الأرباح التي كان من المفروض أن تبرز على مستوى نتائجها الجبائية ضمن قاعدة الضريبة.

وبعد الاطلاع على مذكرة الردّ على مستندات التعقيب المقدمة من الأستاذ الطيب بن جماعة نيابة عن الشركة المعقب ضدها بتاريخ 11 فيفري 2009 والتي جاء بها أنّ الشركة المعقب ضدها هي شركة متفرعة عن بنك تونس العربي الدولي الذي يمثل حريفها الوحيد وأنّ الأثمان المتداولة بينهما تفوق التكلفة وتبرز ربحا و لا يمكن بالتالي اعتبارها تصرفا غير عادي لأنّ البيع بأثمان مربحة دون الإفراط بالربح بين مؤسستين تابعتين لنفس المجمّع يمثل تصرفا عاديا وهو ما يمنع إدارة الجباية من التدخل لتعديل الأسعار المتداولة بين الطرفين عملا بمبدأي حرية الأسعار وحرية المؤسسة في اتخاذ أعمال التصرف التي تراها مناسبة ولأنّ تجمّع الشركات يحمل في طياته اتحادا للمصالح بما يكرس حرية وضع سياسات تجارية ومالية خدمة للمصلحة المشتركة. وأضاف نائب المعقب ضدها أنّ أحكام القانون عدد 64 لسنة 1999 المتعلق بالمنافسة والأسعار غريب عن وقائع الحال لأنّ موضوع القضية الماثلة ينحصر في معرفة هل أنّ اعتماد المعقب ضدها على أثمان حرّة تفوق كلفة الخدمات لديها يمثل تصرّفا عاديا أم لا ولأنّ الشركة المعقب ضدها ليست في وضعية هيمنة ولم تمنع تطبيق قواعد المنافسة لأنّ المؤسسات غير محمولة قانونا على تحقيق الحدّ الأقصى للربح بل أنّ اعتماد نسب ربح معتدلة يعدّ تطبيقا سليما لقواعد المنافسة وهو ما من شأنه أن يحفز المؤسسات الأخرى على تعديل أسعارها بما يعود بالنفع على الحرفاء وعلى مؤشر

الأسعار بالسوق. كما أنّ اعتماد أثمان معتدلة ومربحة ليس من شأنه الإخلال بمداخيل الخزينة لأنّ التقليص في الأسعار قد يولّد نقصا في أرباح الشركة البائعة لكنه يقلّص كذلك أعباء المشترين للبضائع والخدمات وهو وضع يؤدي إلى الترفيع في أرباح المشترين وبذلك لا تؤثر المنافسة الحرة في خزينة الدولة.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإداريّة وعلى جملة النصوص المنقحة والمتمّمة له 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 والاجراءات الجبائية،

وعلى مجلة الالتزامات والعقود،

وعلى مجلة الشركات التجارية،

وعلى القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار،

وبعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطّريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 1 فيفري 2010 وبها تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد فـ الما 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،

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 15 فيفري 2010،

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب ممّن له الصفة والمصلحة وفي ميعاده القانوني مستوفيا جميع مقوماته الشكلية، لذا فهو مقبول من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

– عن المطاعن متجمعة لوحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف خرق أحكام الفصلين 5 و 29 من القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار والفصلين 1250 و1293 من مجلة الالتزامات والعقود والفصلين 2 و 464 من مجلة الشركات التجارية والفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية والتنكر لنظرية أعمال التصرف غير العادية لمّا أيّدت حكم البداية القاضي بإبطال قرار التوظيف والحال أنّ نسب الربح التي حققتها الشركة المطالبة بالأداء في معاملاتها مع البنك المذكور تعتبر ضعيفة مقارنة بالنسب التي حققتها مؤسسات أخرى تعمل في نفس القطاع كما أنّ نسب الأجور التي دفعت إلى الأعوان العاملين بالمؤسسة المعنية بالأمر في الفترة المعنية بالمراجعة تعتبر مرتفعة مقارنة بحجم أرقام المعاملات التي حققتها من نشاطها في الخدمات الإعلامية، وتعدّ التصرفات المذكورة من قبيل أعمال التصرف غير العادية لأنها تخلّ بقواعد المنافسة وتعرقل تحديد الأسعار حسب قواعد العرض والطلب، كما أنها تهدف إلى التهرب من الضرائب وتتعارض مع الغرض الذي ضبطه المشرع لها والذي كان من المفروض أن يحكم كلّ معاملاتها والمتمثل في تحقيق الربح وقد أدّت هذه التصرفات إلى الإضرار بالخزينة نتيجة للتخفيض من قاعدة الأداء على القيمة المضافة والضريبة على الشركات، الأمر الذي يخوّل لمصالح الجباية ضبط الأداء المستوجب على أساس المقارنة بين الأثمان التي دفعها بنك تونس العربي الدولي إلى الشركة المعقب ضدها وتلك التي دفعتها مؤسسة أخرى مقابل خدمات مماثلة.

وحيث لئن يقتضي مبدأ حرية تسيير المؤسسات الاقتصادية الاعتراف لمسيّريها بالحرية والاستقلالية في اتخاذ القرارات الملائمة لنشاط الشركة وفي تصريف شؤونها وإدارة ممتلكاتها، فإنه يحق لإدارة الجباية وللهيئات القضائية المختصة أن تسلط رقابتها على طرق التصرف المتبعة وأن تتصدى لكلّ التصرفات غير العادية الرامية إلى التهرب من الضرائب أو الإخلال بقواعد المنافسة الشريفة لا سيما إذا كانت تتعارض مع مصالح المؤسسة وغاياتها.

وحيث دأب فقه القضاء في هذا السياق على التمييز بالنسبة إلى أعمال التصرف التي تنتهجها المؤسسات بين أعمال التصرف العادية وأعمال التصرف غير العادية بحيث تعتبر تصرفات المؤسسة عادية كلما اقترنت من ناحية بتوفر جملة من الظروف والملابسات التي قد تبرّرها ومن ناحية أخرى بتحقيق منفعة مالية مباشرة أو غير مباشرة للمؤسسة المعنية وفي غياب تلك المنفعة فإن تلك التصرفات تصبح غير عادية ولا يمكن قبولها من الناحية الجبائية.

وحيث لئن يعدّ تقديم المؤسسة لخدماتها بأثمان تقلّ عن تلك المعمول بها في السوق من قبيل التصرفات غير العادية التي لا يمكن قبولها من الناحية الجبائية، فإنه يمكن في بعض الحالات الاستثنائية، وبالنظر إلى توفّر جملة من الظروف والشروط، اعتبارها من قبيل التصرفات العادية مثلما هو الشأن بالنسبة لحالات انتماء المؤسسة المعنية إلى تجمع شركات ترتبط بمصالح مالية واقتصادية موحّدة بما يفترض ذلك من تعاون بين هذه الشركات شريطة أن تكون عملية التصرف المعنية مبرّرة بوجود منفعة مالية أو اقتصادية ثابتة للمؤسسة المانحة وانتفاء كلّ إضرار بمصالحها ومن جهة أخرى بالحاجة الفعلية والأكيدة للشركة المستفيدة دون أن تتحوّل العملية إلى وسيلة من وسائل التهرب الجبائي أو تؤدي إلى الإخلال بقواعد المنافسة.

وحيث ثبت في قضية الحال أنّ التصرف الذي أقدمت عليه الشركة المعقب ضدها والمتمثل في تقديم خدماتها لفائدة بنك تونس العربي الدولي بأثمان أقلّ من تلك المعمول بها في السوق، كان مبرّرا بأنّ البنك المذكور هو حريفها الوحيد وبارتباطهما بمصالح مالية واقتصادية مشتركة، كما أنّ ذلك التصرف لا يلحق الضرر بالمؤسسة المعنية بالأمر ولا يخلّ بقواعد المنافسة ولا هو يرتب ضررا ثابتا لخزينة الدولة بما أنّ الأثمان التي اعتمدتها الشركة المطالبة بالأداء تفوق سعر التكلفة ولأنها حقّقت أرباحا من معاملاتها مع البنك المذكور، الأمر الذي يغدو معه قضاء محكمة الاستئناف بإبطال قرار التوظيف، وفي غياب ما يفيد نيّة التهرب الجبائي، سليما من الناحية القانونية ولا يتعارض مع الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

وحيث يتجه والحالة ما ذكر، رفض المطاعن المثارة في هذا الخصوص برمتها لوحدة القول فيها.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أوّلا: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدّائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدة شـ بو والسيد محـ الـ

وتلي علنا بجلسة يوم 15 فيفري 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرّر

ف

الرئيس

محمد فوزي بن حماد