



مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد : 311126

تاريخ القرار: 21 فيفري 2011

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي،

27 ماي 2011



أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار الآتي بين:

في شخص ممثلها القانوني، مقرها

المعقبة : مؤسسة

،الكائن مكتبه

،نائبها الأستاذ

من جهة،والمعقب ضدها : الإدارة العامة ،مقرهامن جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ بتاريخ 6 أفريل 2010 نيابة عن المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم تحت عدد 311126 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتاريخ 24 فيفري 2010 في القضية عدد 82030 القاضي: "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنفة بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقبة خضعت إلى مراجعة جبائية أولية شملت الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان سنوات 2003 و2004 و2005 و2006 تبين من خلالها أنها تتولى طرح الأرباح التي تحققها من نشاط تعليم الطلبة الأجانب بالبلاد التونسية من أساس الضريبة على الشركات مبررة ذلك بأن الخدمات المذكورة تعدّ عمليات

تصدير وهو الأمر الذي لم تقبل به إدارة الجباية وتولت تصحيحه من خلال توظيفها للضريبة على الشركات على الأرباح المحققة من قبل المعقبة بتطبيق الحد الأدنى لتلك الضريبة والمقدر بـ 10% من الربح الجملي السنوي طبقاً لأحكام الفصل 49-3 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، وقد صدر في هذا الشأن قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2007/1005 بتاريخ 27 أكتوبر 2007 يقضي بمطالبة المعقبة بان تؤدي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية مبلغاً قدره 311.350،942 د بعنوان أصل أداء وخطايا وهو القرار الذي اعترضت أمام المحكمة الابتدائية التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكماً بتاريخ 21 فيفري 2008 تحت عدد 2814 يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري وإجراء العمل به، وهو الحكم الذي استأنفته المطالبة بالأداء أمام محكمة الاستئناف التي تعهدت بالقضية وأصدرت في شأنها حكماً المبيّن منطوقه بالطالع وهو الحكم موضوع مطلب التعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في شرح أسباب الطعن المقدمة بتاريخ 1 جوان 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون مع الإحالة استناداً إلى ما يلي:

1- خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أنها تمسكت أمام قضاة الموضوع بأن قرار التوظيف الإجباري الصادر في شأنها لم يكن معللاً على النحو الذي توجبه الأحكام الصريحة للفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتباره لم يتضمن الأسانيد والمراجع القانونية التي تبرر التعديلات المضمّنة به فضلاً عن عدم تنصيبه على الردّ الذي تقدّمت به تبعاً لإعلامها بنتائج المراجعة الجبائية الأولية.

2- غياب المستندات القانونية وعدم احترام مبدأ حياد القاضي: ذلك أنّ محكمة الحكم المنتقد تجاهلت التحليل القانوني الذي قدّمته المعقبة بخصوص إثبات صفة التصدير في الخدمات التي تسديها ولم تأت في المقابل على ذكر الفصول والمستندات القانونية التي اعتمدت عليها في ذلك الإطار، فضلاً عن تغييبها الكلي للتعريف المستقرّ عليه فقها وقضاء للخدمات الموجهة للتصدير وتبنيها لتعريف استنبطته وفقاً لمعايير ذاتية وخاصة.

3- خرق أحكام التشريع الجبائي وسوء التكييف: ذلك أنّ محكمة الاستئناف حصرت تعريفها لمفهوم خدمة التصدير المتنازع في شأنه في فصول مجلة التشجيع على الاستثمار وغيّبت الفصول الواردة بالقوانين الجبائية وخاصة منها الفصلان 25 و 26 من القانون عدد 101 لسنة 1999 المؤرخ في 31 ديسمبر 1999 المتعلق بقانون المالية لسنة 2000 والفقرة الأولى من الفصل 3 من مجلة

الأداء على القيمة المضافة والفصل 48 من مجلة الضريبة وهي فصول كان من المحتّم على المحكمة اعتمادها أو على الأقل تبرير التفاتها عنها.

4- عدم الردّ على الدفع الجوهريّة: ذلك أنّ محكمة الاستئناف سايرت نفس الاتجاه الذي سلكته محكمة البداية ولم تتناول بدورها بالفحص آيا من المؤيدات المقدّمة من المعقّبة وخاصة منها المراسلة التي تفيد أنّها تحصّلت من صندوق اقتحام الأسواق الخارجية على منحة بمبلغ قدره 93.078,000د بعنوان الفترة الممتدة بين سنتي 2000 و2004 ومنحة قدرها 91.000,000د للفترة الممتدة من سنة 2005 إلى سنة 2009 فضلا عن الشهادتين الصادرتين عن سفارة جمهورية وسفارة اللّتان تثبتان مغادرة الطلبة للبلاد التونسية فور انتهاء دراستهم.

5- سوء التعليل: ذلك أنّ محكمة الاستئناف لم تبيّن أسباب رجوعها في الحكم التحضيري الذي أصدرته بتاريخ 28 أكتوبر 2009 والذي أذنت فيه بإعادة احتساب الأداء مع اعتبار أنّ رقم المعاملات المحقّق لقاء تكوين الطلبة الأجانب متأتيا من خدمات تصدير وطرح الأرباح المنجّرة عنها من أساس الضريبة على الشركات.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدّم من الإدارة العامة بتاريخ 30 جوان 2010 في الردّ على مستندات التعقيب والذي طلبت بموجبه رفض مطلب التعقيب أصلا وحمل المصاريف القانونية على المعقّبة استنادا إلى ما يلي:

1) عن المظن المتعلّق بخرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : خلافا لما تمسّك به نائب المعقّبة فقد انبنى قرار التوظيف الإلجباري المتنازع في شأنه على عدم قبول طرح الأرباح المحقّقة من تعليم الطلبة الأجانب بتونس من أساس الضريبة على الشركات باعتبار أنّ تلك الخدمات لا تعتبر من قبيل خدمات التصدير لأنّ المؤسسة المعنية بالأمر لم تقم بإسداها خارج البلاد التونسية أو لم توجهها للاستعمال بالخارج ضرورة أنّ تلك الخدمات أسديت بالبلاد التونسية واستعملت كذلك بالبلاد التونسية باعتبار أنّ الطلبة المزاولين لدراساتهم انتفعوا بتلك الخدمات بالبلاد التونسية وتحصّلوا تبعاً لذلك على شهادات بالبلاد التونسية الأمر الذي يحول دون قبول طرح الأرباح المتأتية من خدمات التعليم التي أسدتها المعقّبة من أساس الضريبة على الشركات. وقد جاء بقرار التوظيف الإلجباري للأداء بيان دقيق للسبب الذي أسست عليه مصالح الجباية قيامها بتوظيف الضريبة على الشركات بالحدّ الأدنى لها وقدره 10% المنصوص عليه بالفصل 3-49 من مجلة تشجيع الاستثمارات على أرباح المؤسسة المعقّبة. فضلا عن ذلك فقد بيّنت مصالح الجباية قبل اتّخاذ قرار التوظيف الإلجباري السند المعتمد في إخضاع الأرباح المتأتية

من نشاط المطالب بالأداء للضريبة على الشركات وهو الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات وهو ما يتأكد بالإطلاع على ردّ مكتب مراقبة الأداءات على اعتراض المعقّبة على نتائج المراجعة الأولى وهو الردّ المؤرّخ في 19 جوان 2007. كما أنّ المعقّبة كانت على وعي تام بأنّ المآخذ الذي وجهته لها مصالح الجباية في إطار قرار التوظيف الإجباري للأداء يتعلّق بعدم استجابة العمليات التي قامت بها لمفهوم التصدير كما تمّ تعريفه بالفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمار والدليل على ذلك أنّ المعقّبة تطرّقت في عريضة الدعوى الابتدائية إلى تلك الأحكام وناقشتها، فضلاً عن أنّ الضرر المدّعى به من جراء عدم قيام مصالح الجباية بالتنصيص على الأسس القانونية التي استندت إليها هو ضرر وهمي ومختلق طالما أنّه أتيحت الفرصة للمؤسسة لمناقشة الأساس القانوني لتلك التعديلات والمتمثّل في الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

(2) عن المطعن المتعلّق بغياب المستندات القانونية وعدم احترام مبدأ حياد القاضي : دفعت المعقّبة ضدّها برفض المطعن المائل شكلاً ضرورة أنّ مضمونه يتعلّق بمسألتين مختلفتين ومتباينتين وهما ضعف التعليل وعدم الالتزام بمبدأ الحياد، وقد كان على نائب المعقّبة الفصل بين هاتين المسألتين وإثارة مطعنين مستقلّين وفقاً لما تقتضيه أحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية. غير أنّه وبصفة احتياطية وخلافاً لما جاء بهذا المطعن فقد كان الحكم المنتقد معلّلاً تعليلاً كافياً ومستساغاً باعتبار أنّ المحكمة المصدرة له ذكرت بأنّ لعمليات التصدير تعريف محدّد بالفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات نص على شروط موضوعية يجب أن تتوفر في العملية حتى تعتبر عملية تصدير، كما أبرزت أنّها تعتبر عمليات تصدير الخدمات المسداة خارج البلاد التونسية أو الخدمات المنجزة بالبلاد التونسية والموجّهة للاستعمال بالخارج وهي بذلك تكون قد تقيّدت بالمعايير التي ضبطتها أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات لتعريف عملية التصدير واستبعدت على ضوء ذلك جملة من المعايير الأخرى على غرار جنسية الطلبة الذين زاولوا تعليمهم بالبلاد التونسية أو العملة التي وقع بها خلاص المبالغ المستحقّة مقابل تلك الخدمات والحال أنّ ما يعتدّ به في مثل هذه الحالات هو مكان إنجاز الخدمات وهو البلاد التونسية ومكان إقامة الطلبة طيلة الفترة التي استغرقتها عملية استهلاك خدمة التكوين والتعليم وهو كذلك بالبلاد التونسية.

(3) عن المطعن المتعلّق بخرق أحكام التشريع الجبائي وسوء التكييف: دفعت الإدارة برفض المطعن المائل شكلاً ضرورة أنّ نائب المعقّبة دمج ضمنه ثلاث مسائل متباينة ومختلفة وهي خرق القانون وسوء التكييف وسوء تقدير الوقائع وهي مسائل كان من الأجدر إفراد كل واحدة منها بمطعن مستقل عملاً بمقتضيات الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية. غير أنّه وبصفة احتياطية فإنّ تمسك نائب المعقّبة بتطبيق أحكام الفصل 3-1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة كان في غير طريقه ضرورة

أنّ النص المذكور يتعلّق بتحديد مكان توظيف الأداء على القيمة المضافة ولا علاقة له بتحديد مفهوم التصدير. أمّا بخصوص أحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة فإنّ الأحكام المذكورة لا تطبّق إلا على عمليات تصدير الخدمات وتصدير السلع في الأنشطة التابعة للقطاعات غير المعنية بأحكام مجلة تشجيع الاستثمارات على عكس نشاط التعليم الذي تنشط فيه المعقّبة والذي هو من الأنشطة المذكورة بالفصل الأوّل من مجلة تشجيع الاستثمارات وبالتالي فإنّ الإطار القانوني الذي ينطبق عليها هو مجلة تشجيع الاستثمارات وليس الفصل 48 من مجلة الضريبة. وعلى آية حال فإنّ الخدمات التي أسدتها المعقّبة لا تعتبر من قبيل عمليات التصدير لا بتطبيق أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات ولا بتطبيق أحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة طالما أنّ تلك الخدمات أسديت بالبلاد التونسية واستعملت كذلك بالبلاد التونسية وهي معايير موضوعية لا ينبغي إنكارها في تعريف عمليات التصدير .

4) عن المطعن المتعلّق بعدم الردّ على الدفوعات الجوهرية: على خلاف ما تذرّع به نائب المعقّبة فإنّ الشهادتين الصادرتين عن سفارة جمهورية

تفيدان بأنّ طلبة الجامعة يزاولوا تعليمهم بالبلاد التونسية ويحصلوا على إجازاتهم بالبلاد التونسية وهو ما يدعم أقوال مصالح الجباية ومفادها أنّ خدمات التعليم التي أسدتها المعقّبة أنجزت ووجّهت للاستعمال ليس بالخارج. كما أنّ الشهادة الصادرة عن صندوق اقتحام الأسواق الخارجية لا يعني في كل الأحوال القيام بعمليات تصدير وإنّما يعني ربط الصلة بين المؤسسة وأولياء الطلبة ومؤسساتهم التعليمية وبلدانهم قصد جلبهم لتونس ومزاولة تعليمهم بها والتعريف بالمؤسسة وبخدماتها.

5) عن المطعن المتعلّق بضعف التعليل: خلافا لما يدّعيه نائب المعقّبة فقد أبرزت محكمة الحكم المنتقد دواعي تراجعها في الحكم التحضيري الذي أصدرته حين انتهت ضمنه إلى أنّه لا وجود لأي معيار موضوعي يمكن من اعتبار تلك العمليات من قبيل عمليات التصدير الأمر الذي يكون معه الحكم المنتقد معلّلا تعلّلا كافيا ومستساغا من هذه الناحية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلّق

بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص المنقّحة والمتمّمة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة تشجيع الاستثمارات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 7 فيفري 2011 وبها تلا المستشار المقرر السيد محمد العيادي ملخصا من تقريره الكتابي، وحضر الأستاذ نيابة عن الأستاذ وتمسك بمطلب التعقيب وحضر ممثل الإدارة المعقب ضدها وتمسك بتقريره في الرد على مذكرة التعقيب.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 21 فيفري 2011.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من حيث الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة وكان مراعيًا للصيغ الشكلية الجوهرية، الأمر الذي يتّجه معه قبوله من هذه الناحية.

من حيث الأصل:

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسك نائب المعقبة بخرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنه تمسك أمام قضاة الموضوع بأن قرار التوظيف الإجباري لم يكن معلّلا ولم يتضمّن الأسانيد والمراجع القانونية التي تبرّر التعديلات المضمّنة به، فضلا عن عدم تنصيبه على الردّ الذي تقدّمت به المعقبة تبعا لإعلامها بنتائج المراجعة الجبائية الأولية.

وحيث انتهت محكمة الحكم المطعون في جوابها على مسألة تعليل قرار التوظيف الإجباري إلى أنّ التعليل القانوني المطلوب لا يعني وجوب ذكر النص القانوني حرفا ورقما وإنما يكفي لثبوت التعليل بيان محتوى السند القانوني ومضمون المبدأ الوارد فيه وربطه بالوقائع المأخوذة من واقع الوضع الجبائي للخاضع للضريبة وهو ما ثبت سلوكه من إدارة الجبائية في قرار التوظيف الإجباري موضوع التداعي.

وحيث ولئن ثبت بالإطلاع على قرار التوظيف الإجباري الصادر في شأن المعقبة أنّه لم يتضمّن التنصيب صراحة على النص القانوني الذي استندت إليه إدارة الجبائية في إجراءات التعديل الوحيد الذي قامت به والمتمثّل في الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات، فإنّ ذلك ليس من شأنه أن ينال من شرعية قرار التوظيف الإجباري من جهة مخالفته للفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ضرورة أنّ الأعوان المحققين علّوا عدم قبول طرح الأرباح المتأتية من تعليم الطلبة الأجانب

من أساس الضريبة على الشركات بأن خدمات التعليم الجامعي الخاص الموجهة لأولئك الطلبة لا تدخل ضمن خدمات التصدير لأنها أسديت واستغلت بالبلاد التونسية وهو تعليل قانوني يستمدّ أساسه من أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات سالف الذكر.

وحيث فضلا عن ذلك وبالنظر إلى أن تعديل الوضعية الجبائية للمعقبة اقتصر في قضية الحال على تسوية مخالفة وحيدة رصدتها الإدارة تتعلق بطرح الأرباح المتأتية من نشاط التعليم الجامعي المقدم لفائدة الطلبة الأجانب من قاعدة الضريبة على الشركات فقد أمكن للمعقبة منذ الأطوار الأولى لعملية المراجعة أن تطالع على فحوى المخالفة وأن تلمّ بأسانيدها القانونية ومن الاعتراض عليها، الأمر الذي يغدو معه تمسك المعقبة بافتقار قرار التوظيف الإجباري للتعليل القانوني المطلوب مجردا وغير قائم على أي أساس واقعي أو قانوني سليم، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذا المطعن.

عن بقية المطاعن مجتمعة لاّتحادها في الموضوع ولوحدّة القول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد تجاهلها للتحليل القانوني المقدم إليها بخصوص إثبات صفة التصدير في الخدمات التي تسديها وعدم إتيانها للفصول والمستندات القانونية التي اعتمدت عليها في هذا الإطار، فضلا عن تغييبها الكلي للتعريف المستقرّ عليه فقها وقضاء للخدمات الموجهة للتصدير وتبنيها لتعريف استنبطته وفقا لمعايير ذاتية وخاصة. كما يعاب عليها تعريفها لمفهوم خدمة التصدير انطلاقا من فصول مجلة التشجيع على الاستثمار دون الفصول الواردة بالقوانين الجبائية وخاصة منها الفصلان 25 و26 من القانون عدد 101 لسنة 1999 المؤرخ في 31 ديسمبر 1999 المتعلق بقانون المالية لسنة 2000 والفقرة الأولى من الفصل 3 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والفصل 48 من مجلة الضريبة وهي فصول كان من المحتّم على المحكمة اعتمادها أو على الأقل تبرير التفاتها عنها. كما أنّ محكمة الاستئناف سايرت الاتجاه الذي سلكته محكمة البداية من جهة عدم تناولها بالفحص آيا من المؤيدات المقدّمة إليها والمتمثلة بالخصوص في المراسلة التي تفيد أنّها تحصّلت من صندوق اقتحام الأسواق الخارجية على منحة بمبلغ قدره 93.078,000 د بعنوان الفترة الممتدة بين سنتي 2000 و2004 ومنحة بمبلغ قدره 91.000,000 د للفترة الممتدة من 2005 إلى سنة 2009 فضلا عن الشهادتين الصادرتين عن سفارة جمهورية وسفارة اللّتان تثبتان مغادرة الطلبة للبلاد التونسية فور انتهاء دراستهم، وعدم بيان المحكمة لأسباب رجوعها في الحكم التحضيري الذي أصدرته بتاريخ 28 أكتوبر 2009 والذي أذنت فيه بإعادة احتساب الأداء مع اعتبار أنّ رقم المعاملات المحقّق لقاء تكوين الطلبة الأجانب متأتيا من خدمات تصدير وطرح الأرباح المنحرة عنها من أساس الضريبة على الشركات.

وحيث جاء بالفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات ما يلي: "تعتبر عمليات تصدير:

- 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 المجلة والمؤسسات المنتصبة بالمناطق الاقتصادية الحرة والمنصوص عليها بالقانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 3 أوت 1992 والمؤسسات المالية والبنكية التي تتعامل أساسا مع غير المقيمين والمنصوص عليها بالقانون عدد 108 لسنة 1985 المؤرخ في 6 ديسمبر 1985 المتعلق بتشجيع المؤسسات المالية والبنكية التي تتعامل أساسا مع غير المقيمين".
- وحيث يتركز نقاش المعقبة ضمن المطاعن الماثلة حول مسألة جوهرية واحدة تتعلق بمفهوم التصدير ومدى جواز اعتبار خدمات التعليم الجامعي الخاص المقدمة بالبلاد التونسية لفائدة الطلبة الأجانب من قبيل خدمات التصدير حتى تعفى من الضريبة على الشركات.
- وحيث انتهت محكمة الحكم المطعون إلى أن الخدمات المذكورة لا تعدّ من قبيل خدمات التصدير الموجبة للإعفاء من الضريبة على الشركات دون مناقشة المؤيدات المقدمة من المعقبة وبيان موقفها منها، الأمر الذي يغدو معه هذا الحكم قاصر التعليل ومتعین النقض على هذا الأساس.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة:

أولا: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدة مليكة الجندوبي والسيدة شويخة بوسكاية.

وتلي علنا بجلسة يوم 21 فيفري 2011 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفري.

المستشار المقرر

محمد العيادي

اللائب القلم السيدة البديعة

الإفشاء: صلاح الزويبي

الرئيس

محمد فوزي بن حماد