

الحمد لله



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 39171

تاريخ القرار: 15 فيفري 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات، عنوانها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة،

في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها

والمعقب ضدها: وكالة

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمسجل بكتابة المحكمة بتاريخ 26 جانفي 2008 تحت عدد 39171 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 38731 بتاريخ 12 أكتوبر 2006 والقاضي بقبول الإستئناف الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بتقرير الحكم شكلا ورفضه أصلا وتأييد الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنفين بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضدها.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم

على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت سنوات 2000 و2001 و2002 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 1 ديسمبر 2004 تحت عدد 2004/66 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره: 77.030.400 ديناراً أصلاً وخطايا، فقامت المعنية بالأمر بالاعتراض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت فيه بجلستها المنعقدة بتاريخ 7 جويلية 2005 بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار على قرار التوظيف الإجباري عدد 2004/66 الصادر بتاريخ 1 ديسمبر 2004 مع تعديل نصّه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره سبعة آلاف وخمسمائة وخمسة عشر ديناراً و478 مليماً (7.515.478د) لقاء أصل الأداء والخطايا، فاستأنفته إدارة الجباية أمام محكمة الإستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع وهو الحكم محلّ الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة التعقيب المدلى بها من المعقّبة بتاريخ 1 فيفري 2008 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس لتنظر فيها بمهيئة حكومية جديدة وذلك استناداً إلى ما يلي:

**أولاً: خرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة.** بمقولة أنّه ثبت من ملف النزاع أنّ موازنة الشركة المعقّبة ضدها لا تحتوي على وسائل نقل على ملكها بالنسبة لسنتي 2000 و2001 كما تبينّه عناصر أصول الشركة وجدول الاستهلاكات المرفق لموازنة هذه الأخيرة أما وسيلة النقل الوحيدة التي هي على ملك الشركة فقد تبين للإدارة أنّها اقتنتها عن طريق الإيجار المالي سنة 2002 ولم تقم بإدماج الأعباء المتعلقة بها سنة 2002 كما تبين أنّ الشركة المذكورة لم تقدم ما يفيد امتلاكها لوسائل نقل على ملكها خلال السنتين المذكورتين كتقديم البطاقات الرمادية ولذلك رفضت الإدارة طرح الأعباء المتعلقة بوسائل النقل خلال سنتي 2000 و2001 لغياب ما يثبتها .

**ثانياً: خرق أحكام الفصل 43 من الأمر عدد 2459 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة والملحق بالقانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات.** بمقولة أنه جاء بالفصل 43 المذكور الوارد في إطار "مقابلة الأعباء والإيرادات" ما يلي: "يتمثل هذا الاتفاق في إقامة ربط مباشر أو غير مباشر بين إيرادات المؤسسة وأعبائها وحين تقيّد المداخل محاسبياً أثناء السنة المحاسبية فإنّه

يجب تحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه المداخيل وربطها بهذه السنة السنة المحاسبية نفسها.

ثالثاً: خرق أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة، بمقولة أن الشركة المعقّب ضدّها لم تضمّن جزءاً من رقم معاملاتها والمتمثّل في مصاريف نسخ الوثائق والمطبوعات وذلك بالنسبة لسنّي 2000 و2001 واقتصر على تضمينها في جانب الأعباء في حين أنّها تمثّل جزءاً من رقم المعاملات.

وبعد الإطّلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإداريّة والمنقّح والمتّم بالقوانين اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وبعد الإطّلاع بمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. وبعد الإطّلاع بالقانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات. وبعد الإطّلاع الأمر عدد 2459 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة .

وبعد الإطّلاع على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وبعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطّرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 1 فيفري 2010 وبها تمّ الاستماع إلى السيدة سنية بن عمّار المستشارة المقرّرة في تلاوة ملخّص من تقريرها الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامّة للأداءات وتمسّك بمطلب التعقيب ووجه الاستدعاء إلى الوكالة المعقّب ضدّها،

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 15 فيفري 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممّن له الصفة والمصلحة وكان مستوفياً لشروطه الشكلية الجوهرية، ممّا يتعين معه قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل:

### عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة :

حيث تمسكت المعقبة بأنه ثبت من ملف النزاع أنّ موازنة الشركة المعقب ضدها لا تحتوي على وسائل نقل على ملك الشركة بالنسبة لسنتي 2000 و2001 كما تبينه عناصر أصول الشركة وجدول الاستهلاكات المرفق لموازنة هذه الأخيرة أما وسيلة النقل الوحيدة التي هي على ملك الشركة فقد تبين للإدارة أنها اقتنتها عن طريق الإيجار المالي سنة 2002 ولم تقم الإدارة بإدماج الأعباء المتعلقة بها سنة 2002 كما تبين أن الشركة المذكورة لم تقدّم ما يفيد امتلاكها لوسائل نقل خلال السنتين المذكورتين كتقديم البطاقات الرمادية ولذلك رفضت الإدارة طرح الأعباء المتعلقة بوسائل النقل خلال سنتي 2000 و2001 لغياب ما يثبتها .

وحيث ينصّ 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 والكراء..."

وحيث أنه بالتمعن في صياغة الفصل 12 من مجلة الضريبة تبين أن استعراضه للأعباء القابلة للطرح قد جاء على سبيل الذكر لا الحصر مثلما تفيد العبارة الواردة في طالعته "تضبط النتيجة الصافية بعد طرح كل الأعباء التي استلزمها الاستغلال والتي تشمل خاصة..."

وحيث يفهم من ذلك دون ريب أن المشرع قد راعى وجود حالات أخرى يتاح فيها طرح الأعباء اللازمة للاستغلال متى اقتضت ذلك قواعد المحاسبة المطبقة على الأطراف الخاضعة للضريبة ولم يستثن منها إلا الصور الواردة حصرا ضمن الفصل 14 من نفس المجلة والتي لا تقبل الطرح لغاية ضبط الربح الخاضع للأداء.

وحيث يتضح بالرجوع إلى أوراق الملف أن محكمة الاستئناف انتهت إلى قبول طرح الأعباء المذكورة أعلاه طالما ثبت لها أن الشركة كانت تتحمل أعباء ومصاريف نقل منها ما تم بواسطة شركة الإيجار المالي معتبرة أن العبرة تكون بارتباط المصاريف بنشاط الشركة وحاجتها لذلك وليس بامتلاكها للمعدات التي تستعملها وهو موقف منطقي ويطمئني وطبيعة النشاط الاقتصادي وعليه فإن ما قامت به محكمة الموضوع من حطّ مبلغ الأداء، له ما يبرّره واقعا وقانونا ولا ينطوي على خرق لأحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة مما يتّجه معه رفض هذا المطعن .

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 43 من الأمر عدد 2459 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة والملحق بالقانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات :

حيث تمسكت المعقبة بأن إدارة الجباية كانت على حقّ لما تولّت إدماج مبلغ قدره 15.920.000 دينار ضمن المصاريف القابلة للإسترجاع لأنّه لا يمثل عبءا قابلا للطرح، وذلك لغياب أي مداخيل موازية لهذا العبء بحسابة الشركة وذلك خلافا لما انتهت إليه محكمة الحكم المتقدم.

وحيث ينصّ الفصل 43 من الأمر عدد 2459 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة، على ما يلي: "يتمثّل هذا الاتفاق في إقامة ربط مباشر أو غير مباشر بين إيرادات المؤسسة وأعبائها وحين تقيّد المداخيل محاسبيا أثناء السنة المحاسبية فإنه يجب تحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه المداخيل وربطها بهذه السنة المحاسبية نفسها".

وحيث اقتضت أحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة أنّ الشركات و الأشخاص المعنويين الآخرين مهما كان نوعهم وشكلهم القانوني و غرضهم وكذلك كلّ شخص طبيعي خاضع للضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية و التجارية ملزمون بمسك محاسبة طبقا للتشريع المحاسبي.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 11 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات ما يلي: "تقوم المؤسسات الخاضعة لأحكام هذا القانون بمسك دفاتر المحاسبة التي تتضمنّ الدفتر اليومي ودفتر الحسابات و دفتر الجرد. كما تقوم بإعداد ميزان حسابات".

وحيث نصّ المشرّع ضمن الفصل 16 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 على وجوب ترابط الكتابات أو التقييدات بين الوثائق المحاسبية و ذلك بأن أوجب أن يحتوي ميزان الحسابات على مجموع العمليات و الأرصدة المفتوحة بدفتر الحسابات. و حيث يستروح من الأحكام المشار إليها التأكيد على قاعدتين في مسك المحاسبة ، الأولى تنصّ على وجوب تعدّد الدفاتر المحاسبية بصرف النظر عن شكل مسكها سواء كان يدوي أو

بواسطة الحاسوب ، أمّا الثانية فتنصّ على ضرورة التطابق فيما بين تلك الدفاتر بخصوص  
التحريرات المضمّنة بها.

وحيث ثبت من أوراق الملف أنّ المعقب ضدها تقدّمت ضمن تقريرها المؤرخ في 28 أفريل  
2005 بفاتورة عدد 2001/16 بتاريخ 9 نوفمبر 2001 بقيمة جمالية قدرها  
43.940.482 د فاعتبرت إدارة الجباية أنّ الشركة لم تصرّح إلاّ بجزء من هذه الفاتورة وقدره:  
14.225.044 د وبقي بالتالي جزء غير مصرّح به وغير مبرّر فطالبتها بالضرائب والمعاليمة  
المستوجبة عليه باعتماد إمكانية التصحيح الموازي.

وحيث يكون رفض محكمة الإستئناف للتمشي المشار إليه أعلاه في طريقه طالما تولّت  
الشركة المعقب ضدها تبرير وجود مصاريف بالمبلغ المذكور بتقديم فاتورة في الغرض ولم يثبت  
بالتالي للمحكمة وجود دخل موازي ، وهو ما يجعل التمسك بخرق أحكام الفصل 43 من الأمر  
المشار إليه أعلاه في غير طريقه، مما يتّجه معه رفض المطعن المائل.

### عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة :

حيث تمسكت المعقبة بأن الشركة لم تضمن جزء من رقم معاملاتهما والمتمثّل في مصاريف  
نسخ الوثائق والمطبوعات وذلك بالنسبة لسنتي 2000 و2001 بالرغم من أن تمثّل جزءا من رقم  
المعاملات وقد قامت بتضمينها في جانب الأعباء.

وحيث نصّت الفقرة الأولى من الفصل 11 من مجلة الضريبة على أنه : " يضبط الربح الصافي  
باعتبار نتائج كل العمليات مهما كان نوعها التي تقوم بها المؤسسة".

وحيث يتضح بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ محكمة البداية استبعدت دمج هذا العنصر ضمن  
رقم المعاملات بالاعتماد على الفواتير المقدمة من الشركة المعقب ضدها واعتبرت أنّ هذه الفواتير  
تبرّر عدم إدماج هذه العناصر في رقم المعاملات بوجود تعاضديات خدمات بالميناء والتي تفوتر  
خدماتها المقدّمة للشركة وبالتالي فهي من المصاريف الثابتة.

وحيث ثبت من أوراق الملف ، أنّ مصاريف نسخ الوثائق والمطبوعات تحمل على المستفيد من  
تلك الخدمات وتتمّ فوترتها على هذا الأساس وعليه فهي لا تندرج في إطار أعباء الاستغلال بل  
وجب إدماجها في رقم المعاملات مما يكون معه الحكم المطعون فيه في غير طريقه من هذه الناحية  
وأتّجه قبول المطعن الراهن ونقض الحكم المطعون فيه على أساسه .

## ولهذه الأسباب

### قررت المحكمة :

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

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حمّاد وعضوية المستشارين السيّد شويخة بوسكّاية والسيد محمد العيادي .

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

المستشارة المقررة

سنية بن عمّار

ئيس

محمد فوزي بن حمّاد

الكلية القضائية الإدارية  
الإضاء: صباح الزديني