



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بـ93 شارع الهادي شاكر، 1002 البليدير، تونس

من جهة،

والمعقّب ضدها: الشركة ***** في شخص ممثلها القانوني، مقرها بنهج ***** ، نائبها الأستاذ ، الكائن مكتبه *****

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 23 جوان 2009 تحت عدد 310445 طعنا في القرار الاستئنافي عدد 65915 الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 3 ديسمبر 2008 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به،

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائمه أنّ مصالح الجباية أجرت مراجعة أولية للوضعية الجبائية للشركة المعقّب ضدها بحكم نشاطها المتمثل في النقل البحري، وذلك في مادة الضرائب على الشركات والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن

لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والخصم من المورد شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2000 إلى 31 ديسمبر 2002 ونتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء صادر تحت عدد 3527 بتاريخ 2 ماي 2005، يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره مليون وخمسة وثلاثون ألفا وخمسمائة وستة دنانير و229 مليما (1.035.506,229د) أصلا وخطايا، فاعترضت عليه الشركة المعقب ضدها أمام المحكمة الابتدائية بين عروس التي أصدرت حكمها بتاريخ 30 جوان 2005 في القضية عدد 358 القاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف المطعون فيه وإلغاء جميع النتائج القانونية المترتبة عليه، وهو الحكم الذي استأنفته المعقبة أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو محلّ مطلب التعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقبة بتاريخ 3 جويلية 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بميثة حكيمية جديدة بالاستناد إلى:

1- خرق أحكام الفصل 48 (VII عاشر) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: ذلك أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها وبإعفائها من الضريبة على الشركات استنادا إلى أنّ نشاطها المتمثل في النقل الدولي البحري يعدّ بمثابة النشاط التصديري المعفى من تلك الضريبة، والحال أنّ الشركة المعقب ضدها لم تثبت أنّ عمليات النقل البحري التي قامت بها قد تمت كلها خارج البلاد التونسية وأنّ جميع أرباحها متأتية من ذلك النشاط، وإنما اكتفت بتقديم بعض الفواتير التي لا تغطي كافة مداخيلها ولا تبرّر إعفاءها من الضريبة على الشركات إلاّ في حدود المبالغ التي تضمنتها تلك الفواتير.

2- خرق الفصل 37 من مجلة الجباية المحلية: ذلك أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها وبإعفائها من المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية استنادا إلى أنّ نشاطها المتمثل في النقل الدولي البحري يعدّ بمثابة النشاط التصديري المعفى من ذلك الأداء، والحال أنّ الشركة المعقب ضدها لم تثبت أنّ عمليات النقل البحري التي قامت بها قد تمت كلها خارج البلاد التونسية وأنّ جميع أرباحها متأتية من ذلك

النشاط، وإنما اكتفت بتقديم بعض الفواتير التي لا تغطي كافة مداخيلها ولا تبرّر إعفاءها من الأداء المذكور إلا في حدود المبالغ التي تضمنتها تلك الفواتير.

3- خرق أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والاحكام الجبائية: ذلك أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها برمتها وبإعفائها من الضريبة على الشركات استنادا إلى أنّ نشاطها المتمثل في النقل الدولي البحري يعدّ بمثابة النشاط التصديري المعفى من تلك الضريبة، والحال أنّ الشركة المعقب ضدها لم تبرّر إلا جزئيا رقم معاملات المتأني من النشاط المذكور واكتفت بتقديم بعض الفواتير التي لا تغطي كافة مداخيلها ولا تبرّر إعفاءها من الضريبة على الشركات إلا في حدود المبالغ التي تضمنتها تلك الفواتير.

4- سوء تطبيق أحكام الفصل 15 من الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية التركية والجمهورية التونسية لاجتناب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل وعلى الثروة: ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بإعفاء المعقب ضدها من الخطة الجبائية الموظفة عليها بعنوان الخصم من المورد المتعلق بأجور ورواتب طاقم السفينة "*****" استنادا إلى أنّ تلك الأجور دفعت خارج التراب التونسي وأنها لا تخضع للضريبة على الدخل بالبلاد التونسية، والحال أنّ المكافآت التي تصرفها مؤسسة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقبتين بعنوان عمل مأجور يمارس على ظهر سفينة أو طائرة مستغلة في النقل الدولي لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة طبقا لأحكام الفصل 15 (3) من الاتفاقية المذكورة، ولذلك وطالما أنّ الشركة المعقب ضدها هي شركة تابعة للدولة التونسية وأنه ثبت من أوراق الملف أنّها صرفت مكافآت بعنوان العمل الذي قام به طاقم السفينة التي تملكها على ظهر تلك السفينة فإنّ تلك المكافآت تعدّ خاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وكذلك الأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء لأنها تعدّ من قبيل الضرائب على المبلغ الجملي للأجور المدفوعة من قبل المؤسسات طبقا لأحكام الفصل الثاني من الإتفاقية المشار إليها.

5- خرق أحكام الفصل 364 من مجلة الشغل وأحكام الفصل 29 من القانون عدد 145 لسنة 1988 المؤرخ في 31 ديسمبر 1988 المتعلق بقانون المالية لسنة 1989: ذلك أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها برمتها بما في ذلك التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بتوظيف الأداء على التكوين المهني بعنوان سنوات 2000 و 2001 و 2002 على الأجور التي صرفتها المعقب ضدها لطاقم سفينتها استنادا إلى أنّ

تلك الأجور دفعت خارج التراب التونسي وأنها لا تخضع للضريبة على الدخل بالبلاد التونسية والحال أنّ الأداء على التكوين المهني يستوجب شهريا على أساس المبلغ الجملي للمرتبات والأجور والامتيازات العينية وكل المكافآت الأخرى المدفوعة للأجير بصرف النظر عن مكان عمله وعمّا إذا أنجز العمل بالبلاد التونسية أو خارجها لأنّ العبرة هي بمقرّ المؤسسة التي صرفت تلك الأجور، ولأنه بمراعاة أحكام الفصلين 2 (2) و 15 (3) من الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية التركية وحكومة الجمهورية التونسية لاجتتاب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل وعلى الثروة فإنّ الأجور التي صرفتها الشركة المعقب ضدها لطاقم السفينة التي تملكها مقابل عملهم على ظهر تلك السفينة تخضع للأداء على التكوين المهني.

6- خرق أحكام الفصل 1 من القانون عدد 54 لسنة 1977 المؤرخ في 3 أوت 1977 المتعلق بإحداث صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء: ذلك أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها برمته بما في ذلك التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء بعنوان الأجور التي صرفتها المعقب ضدها لطاقم سفينتها استنادا إلى أنّ تلك الأجور دفعت خارج التراب التونسي وأنها لا تخضع للضريبة على الدخل بالبلاد التونسية والحال أنّ المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن تحمل على كاهل كل مؤجر عمومي أو خاص مباشر بالدولة التونسية بعنوان المرتبات والجرايات والأجور والاستخلاصات مهما كان نوعها بصرف النظر عمّا إذا أنجز العمل بالبلاد التونسية أو خارجها لأنّ المعيار الوحيد الفاصل هو أن تكون تلك الأعمال قد مورست لفائدة مؤجر مباشر بالبلاد التونسية، ولأنه بمراعاة أحكام الفصلين 2 (2) و 15 (3) من الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية التركية وحكومة الجمهورية التونسية لاجتتاب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل وعلى الثروة فإنّ الأجور التي صرفتها الشركة المعقب ضدها لطاقم السفينة التي تملكها مقابل عملهم على ظهر تلك السفينة تخضع للأداء على التكوين المهني.

7- سوء التعليل: ذلك أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها استنادا إلى قيامها خلال الفترة المعنية بالمراجعة بعمليات نقل دولي بحري، والحال أنّ الأجور التي صرفتها إلى طاقم السفينة تعد خاضعة للخصم من المورد بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء نظرا إلى وجود مقرّ المؤسسة التي صرفت تلك الأجور بالبلاد التونسية.

8- تحريف الوقائع: ذلك أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها برمته بما في ذلك التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء بعنوان الأجور التي صرفتها المعقب ضدها إلى أفراد طاقم سفيتها استنادا إلى أنهم ليسوا من مستخدميها، والحال أنّه ثبت من أوراق الملف أنّ المعقب ضدها هي تحملت أجورهم ومرتباتهم كما سجلت تلك الأجور بمحاسبتها بحساب الأعباء كما ثبت بالرجوع إلى عقد التمثيل المبرم بينها وبين شركة "ترانس كا" التي تعهدت بإدارة السفينة أنّ المعقب ضدها هي التي تتحمل دفع أجور ومرتبات الطاقم العامل على تلك السفينة.

وبعد الاطلاع على مذكرة الرد على مستندات التعقيب المقدمة من الأستاذ

نيابة عن المعقب ضدها بتاريخ 30 جانفي 2010 والتي جاء فيها بالخصوص أنّ الشركة المعقب ضدها تملك بالاشتراك مع مؤسسة تركية سفينة مسجلة بمملكة كمبوديا تقوم بعمليات نقل بحري خارج البلاد التونسية وتعمل فيما بين الموانئ الأجنبية ولم تقم بأي نشاط بحري انطلاقا من أو إلى تونس، وأنّ المعقب ضدها خضعت إلى مراقبة جبائية أولية وهو ما يحول دون تفحص وثائقها المحاسبية أو الفواتير لأنّ تلك المراجعة لا تتمّ إلاّ على أساس العناصر التي تتضمنها التصاريح والعقود والكتابات المودعة لدى مصالح الجباية طبقا للفصل 37 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية، وأوضح نائب المعقب ضدها أنّ الإدارة المعقبة لم تقدم أي حجة أو بداية حجة تثبت قيام الشركة المطالبة بالأداء بعملية نقل واحدة من الموانئ التونسية أو إليها وأنه ثبت لدى قاضي الأصل أنّ نشاط المعقب ضدها يكتسي الصبغة التصديرية من خلال المؤيدات التي قدمتها المعقب ضدها والمتمثلة في تسجيل السفينة وانحرار رقم المعاملات بالعملة الصعبة من خارج البلاد التونسية وانتفاء أي علاقة تشغيلية مع طاقم السفينة وغياب أي حجة على حصول عملية نقل واحدة بتونس الأمر الذي يجعل الحكم المطعون فيه مطابقا للفصل 48 من مجلة الضريبة والفصل 37 من مجلة الجباية المحلية لأنّه لا يمكن توظيف المعلوم على المؤسسات في غياب رقم معاملات محلي. وأضاف نائب المعقب ضدها انه يستخلص من أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية أنّ عبء إثبات الصبغة المحلية لعمليات النقل البحري محمول على إدارة الجباية التي لم تقدم أية حجة أو بداية حجة على ذلك، بل أنّ الشركة المعقب ضدها بادرت بإثبات الصبغة التصديرية لنشاط السفينة الأمر الذي يجعل الحكم المطعون فيه مطابقا لأحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الضريبة، كما أنّه لا علاقة لأحكام

الاتفاقية التونسية التركية للازدواج الضريبي مع وقائع القضية الماثلة وقد سبق لمصلحة المراقبة الجبائية الإقرار بذلك لأن طاقم السفينة مرتبط بعلاقة تشغيلية مع مشغل السفينة التركي الجنسية وهو يتكون من عمال ذوي جنسيات أجنبية لم يقيموا يوما واحدا بالتراب التونسي ولا يمكن بالتالي إخضاع أجورهم إلى المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء كما عللت محكمة الاستئناف حكمها المطعون فيه تعليلا مستساغا غير محرف للوقائع الأمر الذي يتجه معه رفض مطلب التعقيب. وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جملة النصوص المنقحة والمتممة له وخاصة منها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى القانون عدد 54 لسنة 1977 المؤرخ في 3 أوت 1977 المتعلق بإحداث صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،

وعلى مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية،

وعلى مجلة الجباية المحلية،

وعلى مجلة الشغل،

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 3 أكتوبر 2013 وبما تلا المستشار المقرر السيد فاضل المكور ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته من مستندات، وحضر الأستاذ نائب المعقب ضدها وتمسك بما قدمه من ردّ،

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 4 نوفمبر 2013

وبما وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدم مطب التعقيب ثمن له الصفة والمصلحة وفي ميعاده القانوني مستوفيا جميع مقوماته الشكلية واتجه بالتالي قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

- عن المطعنين المتعلقين بخرق أحكام الفصل 48 (VII عاشر) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لتداخلهما ووحدة القول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 48 (VII عاشر) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقبة ضدها وإعفائها من الضريبة على الشركات استنادا إلى أن نشاطها المتمثل في النقل الدولي البحري يعد بمثابة النشاط التصديري المعفى من تلك الضريبة، والحال أن الشركة المعقبة ضدها لم تثبت أن عمليات النقل البحري التي قامت بها قد تمت كلها خارج البلاد التونسية وأن جميع أرباحها متأتية من ذلك النشاط، وإنما اكتفت بتقديم بعض الفواتير التي لا تغطي كافة مداخيلها ولا تبرر إعفائها من الضريبة على الشركات إلا في حدود المبالغ التي تضمنتها تلك الفواتير.

وحيث اقتضى الفصل 48 (VII عاشر) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنه " لضبط الربح الخاضع للضريبة تطرح الأرباح المتأتية من عمليات تصدير الخدمات وتصدير سلع تم اقتناؤها محليا وذلك خلال العشر سنوات الأولى للنشاط ابتداء من أول عملية تصدير..."

وحيث يتضح من أوراق الملف أن المعقبة ضدها، وهي شركة مختصة في مجال النقل البحري، أودعت تصاريح جبائية بعنوان سنوات 2000، 2001، 2002 تضمنت طرح كل أرباحها من قاعدة الضريبة على الشركات استنادا إلى أن تلك الأرباح متأتية من النقل البحري الدولي الذي يعد

بمناخ النشاط التصديري على معنى الفصل 48 من مجلة الضريبة، فتولت مصالح الجباية، في إطار مراجعة أولية للوضعية الجبائية للمعقب ضدها، إخضاع أرباحها المشار إليها إلى الضريبة على الشركات على أساس أنها لم تثبت الصبغة التصديرية لأرباحها ولم تقم الدليل على أن جميع تلك الأرباح متأتية من النقل البحري الدولي.

وحيث يتضح من جهة أخرى أن المعقب ضدها أدلت أمام محكمة البداية بفواتير ووثائق تثبت الطابع الدولي لعمليات النقل البحري التي تقوم بها، فقضت تلك المحكمة بإبطال قرار التوظيف على أساس أن الإدارة لم تدل بما يفيد تحقيق الشركة المعقب ضدها لرقم معاملات بالبلاد التونسية.

وحيث نصّ الفصل 6 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية أنه يحقّ لمصالح الجباية أن تضبط الأداء وتصحّح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة.

وحيث اقتضى الفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية أنه: "لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

وحيث يستخلص من أحكام الفصلين المشار إليهما أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالضريبة لتحلّ محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى القرائن القانونية والواقعية، وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي يتوجّب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارد الحقيقية.

وحيث يتضح من أوراق الملف أن إدارة الجباية لم تخضع المعقب ضدها إلى مراجعة معمقة ولم تتفحص وثائقها المحاسبية للتأكد من أن جميع مداخيلها متأتية من التصدير، وإنما اكتفت بمراقبة تصاريحها الجبائية في إطار مراجعة أولية وانتهت إلى إخضاع أرباحها إلى الضريبة على الشركات دون أن تدلي بأية قرينة واقعية أو قانونية تثبت عدم صحة تلك التصاريح كما لم تقدم الإدارة أي دليل على أن أرباح المعقب ضدها، أو جزء منها، ليست متأتية من النقل البحري الدولي الأمر الذي يغدو معه قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بإعفاء المعقب ضدها من الضريبة على الشركات مطابقا للقانون ولا يشوبه خرق للفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات واتجه بالتالي رفض هذين المطعنين.

- عن المطعن المتعلق بحرق الفصل 37 من مجلة الجباية المحلية:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه حرق الفصل 37 من مجلة الجباية المحلية لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقّب ضدها وبإعفائها من المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية استنادا إلى أنّ نشاطها المتمثل في النقل الدولي البحري يعدّ بمثابة النشاط التصديري المعفى من ذلك الأداء، والحال أنّ الشركة المعقّب ضدها لم تثبت أنّ عمليات النقل البحري التي قامت بها قد تمت كلها خارج البلاد التونسية وأنّ جميع أرباحها متأتية من ذلك النشاط، وإنما اكتفت بتقديم بعض الفواتير التي لا تغطي كافة مداخيلها ولا تبرّر إعفاءها من الأداء المذكور إلا في حدود المبالغ التي تضمنتها تلك الفواتير.

وحيث اقتضى الفصل 35 من مجلة الجباية المحلية أنه يستوجب المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات، كما اقتضى الفصل 37 من نفس المجلة أنّه يحتسب المعلوم المشار إليه على أساس رقم المعاملات المحلي الخام المحقق من طرف المؤسسات الخاضعة للمعلوم.

وحيث يستخلص من الفصلين المشار إليهما أنّ المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية مرتبط بالضريبة على الشركات ولا يستوجب إلاّ على الشركات الخاضعة لتلك الضريبة.

وحيث عملا بذلك طالما أنّ المعقّب ضدها معفاة من الضريبة على الشركات على النحو السالف بيانه، فإنّ قضاء محكمة الاستئناف بإعفائها من المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية يعدّ مطابقا للقانون، واتجه بالتالي رفض هذا المطعن.

- عن المطعن المتعلق بسوء تطبيق أحكام الفصل 15 من الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية التركية

والجمهورية التونسية لاجتناب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل وعلى الثروة:
حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف سوء تطبيق أحكام الفصل 15 من الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية التركية والجمهورية التونسية لاجتناب الازدواج الضريبي في مادة الضريبة على الدخل وعلى الثروة لما قضت بإعفاء المعقّب ضدها من الخطة الجبائية الموظفة عليها بعنوان الخصم من المورد المتعلق بأجور ورواتب طاقم السفينة " " استنادا إلى أنّ تلك الأجور دفعت خارج التراب التونسي وأنها لا تخضع للضريبة على الدخل بالبلاد التونسية، والحال أنّ المكافآت التي تصرفها

مؤسسة تابعة لإحدى الدولتين المتعاقبتين بعنوان عمل مأجور يمارس على ظهر سفينة أو طائرة مستغلة في النقل الدولي لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة طبقاً لأحكام الفصل 15 (3) من الاتفاقية المذكورة ولذلك وطالما أن الشركة المعقب ضدها هي شركة تابعة للدولة التونسية وأنه ثبت من أوراق الملف أنها صرفت مكافآت بعنوان العمل الذي قام به طاقم السفينة التي تملكها على ظهر تلك السفينة فإن تلك المكافآت تعدّ خاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وكذلك الأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء لأنها تعدّ من قبيل الضرائب على المبلغ الجملي للأجور المدفوعة من قبل المؤسسات طبقاً لأحكام الفصل الثاني من الإتفاقية المشار إليها.

وحيث يتضح من أوراق الملف أن المعقب ضدها أبرمت عقدا بتاريخ 8 أكتوبر 1999 مع شركة " " التركية تقوم بمقتضاه هذه الأخيرة بتمثيلها والقيام بجميع أعمال الشحن البحري نيابة عنها بواسطة السفينة "قوناي إي أم" التي تملكها المعقب ضدها مقابل عمولة تمثيل قدرها ألفا (2000) دولار أمريكي في الشهر، على أن تتولى المعقب ضدها تعويض الشركة التركية عن النفقات والأجور التي تبذلها نيابة عنها، وقد ثبت من خلال التصاريح الجبائية للمعقب ضدها أنها تحملت أجور طاقم السفينة المشار إليها.

وحيث ينصّ الفصل 15 (3) من الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية التونسية وجمهورية تركيا قصد تجنب الازدواج الضريبي المصادق عليها بالقانون عدد 5 لسنة 1987 المؤرخ في 6 فيفري 1987 أنه استثناء من الأحكام السابقة لهذه المادة فإنّ المكافأة عن العمل الذي يؤدي على ظهر سفينة أو طائرة تعمل في النقل الدولي تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز الإدارة الفعلي للمشروع.

وحيث عملاً بذلك وطالما ثبت أن المعقب ضدها هي مالكة السفينة " " وأنها تستغلها في نشاط الشحن الدولي بواسطة وكيلها التركي الجنسية مقابل عمولة قدرها ألفا دولار شهرياً، وأنها تتحصل على جميع الأرباح المتأتية من ذلك النشاط وتحمل الأعباء الناتجة عنه بما فيها أجور طاقم السفينة، فإن المعقب ضدها تعدّ صاحبة المشروع على معنى الفصل 15 (3) من الاتفاقية المشار إليها، ويجب بالتالي إخضاع أجور طاقم السفينة إلى الضريبة بالدولة التونسية التي يوجد بها مقرّ المعقب ضدها ومن ثمّ فقد كان عليها إجراء الخصم من المورد من تلك الأجور، الأمر الذي يغدو معه قضاء محكمة الاستئناف بخلاف ذلك مخالفاً للقانون واتجه بالتالي قبول هذا المطعن.

- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 364 من مجلة الشغل وأحكام الفصل 29 من القانون عدد 145 لسنة 1988 المؤرخ في 31 ديسمبر 1988 المتعلق بقانون المالية لسنة 1989:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 364 من مجلة الشغل وأحكام الفصل 29 من القانون عدد 145 لسنة 1988 المؤرخ في 31 ديسمبر 1988 المتعلق بقانون المالية لسنة 1989 لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن الشركة المعقبة ضدها برمته بما في ذلك التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بتوظيف الأداء على التكوين المهني بعنوان سنوات 2000 و 2001 و 2002 على الأجور التي صرفتها المعقبة ضدها لطاغم سفينتها استنادا إلى أن تلك الأجور دفعت خارج التراب التونسي وأنها لا تخضع للضريبة على الدخل بالبلاد التونسية والحال أن الأداء على التكوين المهني يستوجب شهريا على أساس المبلغ الجملي للمرتبات والأجور والامتيازات العينية وكل المكافآت الأخرى المدفوعة للأجير بصرف النظر عن مكان عمله وعمّا إذا أنجز العمل بالبلاد التونسية أو خارجها لأن العبرة هي بمقر المؤسسة التي صرفت تلك الأجور، ولأنه بمراعاة أحكام الفصلين 2 (2) و 15 (3) من الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية التركية وحكومة الجمهورية التونسية لاجتناب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل وعلى الثروة فإن الأجور التي صرفتها الشركة المعقبة ضدها لطاغم السفينة التي تملكها مقابل عملهم على ظهر تلك السفينة تخضع للأداء على التكوين المهني.

وحيث اقتضى الفصل 364 من مجلة الشغل أنه يسقط أداء على التكوين المهني حسب ما اقتضاه هذا الباب على كلّ شخص مادي أو معنوي قائم بصنف من نشاط داخل في نطاق التطبيق المين بالفصل 338 وخاضع للأداء على الباتيندة.

وحيث يستخلص من أحكام الفصل 364 من مجلة الشغل المشار إليها أن الأداء على التكوين المهني يسقط على الأشخاص الخاضعين للأداء على الباتيندة الذي عوّض بالأداء على أرباح الشركات بموجب قانون المالية لسنة 1986 ثم بالضريبة على الشركات بموجب القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989.

وحيث عملا بذلك طالما أن المعقبة ضدها معفاة من الضريبة على الشركات بحكم نشاطها التصديري طبقا لما سبق شرحه ضمن المطعن الأول، فإنها تعدّ بالتالي معفاة من الأداء على التكوين المهني واتجه بالتالي رفض هذا المطعن.

- عن المطعين المتعلقين بخرق أحكام الفصل 1 من القانون عدد 54 لسنة 1977 المؤرخ في 3 أوت 1977 المتعلق بإحداث صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء وتحريف الوقائع لتداخلهما ووحدة القول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 1 من القانون عدد 54 لسنة 1977 المؤرخ في 3 أوت 1977 وتحريف الوقائع لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإلزامي الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها برمته بما في ذلك التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء بعنوان الأجور التي صرفتها المعقب ضدها لطاغم سفينتها استنادا إلى أن تلك الأجور لا تخضع للضريبة على الدخل بالبلاد التونسية لأنها دفعت خارج التراب التونسي لفائدة عمال ليسو من مستخدمي الشركة المعقب ضدها، والحال أنه ثبت من أوراق الملف أنها تحملت تلك الأجور والمرتبات كما سجلتها بحساباتها بحساب الأعباء وأن المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن تحمل على كاهل كل مؤجر عمومي أو خاص مباشر بالدولة التونسية بعنوان المرتبات والجرايات والأجور والاستخلاصات مهما كان نوعها بصرف النظر عما إذا أنجز العمل بالبلاد التونسية أو خارجها لأن المعيار الفاصل هو أن تكون تلك الأعمال قد مورست لفائدة مؤجر مباشر بالبلاد التونسية، ولأنه بمراعاة أحكام الفصلين 2 (2) و 15 (3) من الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية التركية وحكومة الجمهورية التونسية لاجتتاب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل وعلى الثروة فإن الأجور التي صرفتها الشركة المعقب ضدها لطاغم السفينة التي تملكها مقابل عملهم على ظهر تلك السفينة تخضع للأداء على التكوين المهني.

وحيث اقتضى الفصل 1 من القانون عدد 54 لسنة 1977 المؤرخ في 3 أوت 1977 المتعلق بإحداث صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء أنه " أحدثت مساهمة للنهوض بالمسكن لفائدة الأجراء تحمل على كل مؤجر عمومي أو خاص مباشر بالبلاد التونسية باستثناء المستغلين الفلاحيين الخواص "

وحيث اقتضى الفصل 36 من قانون المالية لسنة 1989 أنه تحتسب المساهمة المحدثة بالفصل الأول من القانون عدد 54 لسنة 1977 المؤرخ في 3 أوت 1977 شهريا على المرتبات والأجور والاستخلاصات مهما كان نوعها التي تدفع بعنوان شهر جانفي 1989 وما يليه، كما اقتضى الفصل 37 من قانون المالية لسنة 1989 أنه تستخلص المساهمة المذكورة ويقع زجر المخالفات ويتم

تبعها ويقع التحقيق في التضايا وتصدر الأحكام فيها كما هو الشأن في مادة الأداء على الأرباح التجارية والصناعية.

وحيث يستخلص من مقتضيات الفصلين السابقين أن المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن تحمل على كل مؤجر عمومي أو خاص يباشر نشاطه بالبلاد التونسية وأنها تحتسب على أساس المرتبات والأجور والاستخلاصات مهما كان نوعها، كما لم ينص القانون عدد 54 لسنة 1977 المذكور على ارتباط المساهمة المشار إليها بالخضوع إلى الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات.

وحيث عملا بذلك طالما ثبت أن المعقب ضدها تباشر نشاطها بالبلاد التونسية وأنها تتحمل أجور طاقم السفينة التي تملكها وتتولى إدارتها بواسطة شركة "*****" التركية التي تولت خلاص تلك الأجور نيابة عنها طبقا للفصل 4 من عقد التمثيل المبرم بين الشركتين وأن الأجور المشار إليها خاضعة للضريبة بالبلاد التونسية عملا بأحكام الاتفاقية التونسية التركية لتجنب الازدواج الضريبي على النحو السالف شرحه، فإن المعقب ضدها تعدّ بالتالي خاضعة للمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن بعنوان الأجور المشار إليها، الأمر الذي يغدو معه قضاء محكمة الاستئناف بخلاف ذلك مخالفا للقانون ومشوبا بتحريف الوقائع واتجه بالتالي قبول هذين المطعنين.

– عن المطعن المتعلق بسوء التعليل:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه سوء التعليل لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإلزامي الصادر بشأن الشركة المعقب ضدها استنادا إلى قيامها خلال الفترة المعنية بالمراجعة بعمليات نقل دولي بحري، والحال أن الأجور التي صرفتها إلى طاقم السفينة تعد خاضعة للخصم من المورد بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء نظرا إلى وجود مقر المؤسسة التي صرفت تلك الأجور بالدولة التونسية.

وحيث يقتضي تعليل الأحكام القضائية تضمين منطوقها جملة الأسباب الواقعية والقانونية التي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي وإلى اتخاذ قراره على أساسها حتى يتمكن المتقاضى من الاقتناع بوجهته أو مناقشته قضائيا عند الاقتضاء وبصفة تمكن قاضي التعقيب من بسط رقابته عليه.

وحيث عللت محكمة الاستئناف حكمها المطعون فيه بأن السفينة التي تملكها الشركة المعقب ضدها يديرها شريك أجنبي ويشغل على متنها عمال ليسوا على ذمة الشركة ولا يقيمون بالبلاد

التونسية وأنّ الأجور التي صرفت لهم أسديت خارج التراب التونسي ولا تخضع للضريبة بالبلاد التونسية على معنى الاتفاقية التونسية التركية لتجنب الازواج الضريبي، الأمر الذي يستخلص منه أنّ محكمة الاستئناف أوضحت الأسس الواقعية والقانونية لموقفها وأنّ حكمها المطعون فيه يعدّ معللاً تعليلاً مستساغاً، بصرف النظر عن وجهته من الناحية القانونية، واتّجه بالتالي رفض هذا المطعن.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عبد السلام المهدي قريصية وعضوية المستشارين السيدين فريد الصغير والحبيب الأطرش.

وتلي علناً بجلسة يوم 4 نوفمبر 2013 بحضور كاتب الجلسة السيد سماح الماجري.

المستشار المقرّر

فاضل المكور

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإدعاء: صباح البرجيني

رئيس الدائرة

عبد السلام المهدي قريصية