



القضية عدد: 311973

تاريخ القرار: 21 ديسمبر 2015

قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 -
تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّه : بالحاج يحيى، مقره بشارع بمدنين، نائبه الأستاذ الكائن
مكتبه بسوسة،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة تحت
عدد 311973 بتاريخ 4 ماي 2011 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة المدنية الأولى بمحكمة
الإستئناف بمدنين في القضية عدد 13310 بتاريخ 7 جويلية 2010 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي
الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك باعتبار المبلغ المطلوب هو المبلغ المضمّن صلب تقرير
الإختبار المحرر بواسطة الخبير السيد والمحرر بتاريخ 24 فيفري 2010 وقدره ثمانية آلاف
وثلاثمائة وواحد وعشرون دينارا ومليمات 984 (8.321,984د) وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع
معلوماتها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه خضع بصفته صيدلي إلى مراقبة جبائية معمقة تعلّقت بمادة الضريبة على الدخل بعنوان الفترة الممتدّة من أوّل جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2004 والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية والتجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة والأقساط الإحتياطية عن الفترة الممتدّة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 وقد صدر في شأنه قرار توظيف إجباري تحت عدد 2006/638 بتاريخ 18 نوفمبر 2006 يقضي بمطالبتّه بأداء مبلغ أربعين ألفا وأربعمائة وخمسة وعشرين دينارا و167 من المليمات (40.425,167د) بعنوان أصل الأداء مع الخطايا فاعترض عليه لدى المحكمة الابتدائية بمدنين التي قضت بموجب حكمها الصادر في القضية عدد 891 بتاريخ 20 نوفمبر 2007 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/638 المؤرخ في 18 نوفمبر 2006، فاستأنفه المطالب بالأداء أمام محكمة الإستئناف بمدنين التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّاع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 24 ماي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإرجاع القضية إلى محكمة الإستئناف بمدنين للنظر فيها بهيئة حكومية جديدة وحمل المصاريف القانونية على الجهة المعقّب ضدّها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولا- خرق أحكام الفصلين 1 و2 من قرار وزيري الصحة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 فيفري 1996 والمتعلّق بتتقيح القرار المؤرخ في 21 ماي 1982 والمتعلّق بأسعار المواد الصيدلانية، بمقولة أنّ إدارة الجباية قامت بتعديل الوضعية الجبائية للمعني بالأمر باعتماد نسبة ربح خام تقدر بـ 37,12 % بالنسبة للأدوية والمستحضرات الصيدلانية تطبيقا للقرار الوزاري المذكور ونسبة 15 % للحليب و35 % للمواد شبه الطبية، لكنّ محكمة الحكم المطعون فيه استبعدت النسب المعمول بها ضمن القرار الوزاري وقضت بالتخفيض في نسبة الربح الخام من 37,12 % إلى 28 %، مخالفة بذلك القانون.

ثانيا- خرق أحكام الفصول 2 و5 و6 من مجلة تشجيع الإستثمارات، بمقولة أنّ المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه استجابت لطلب المعقّب ضدّه الرامي إلى تمتيعه بامتيازات الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات وذلك بطرح المداخل المتأثّية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين دون أن تثبّت من مدى احترام المعني بالأمر للإجراءات والشروط التي تخوّل له الإنضواء تحت أحكام المجلة المذكورة، ذلك أنّ المشرّع أرسى نظامين، الأوّل هو نظام حرية الإستثمار وهو يقتضي الإستجابة للشروط المنصوص عليها بالقوانين الخاصة المنظمة للمشروع المزمع إنجازه وإيداع تصريح لدى المصالح الإدارية المعنية، أمّا الثاني فهو نظام المصادقة المسبقة على الإستثمار والذي يستوجب الحصول من المصالح المختصة

على مصادقة مسبقة حسب الشروط المنصوص عليها بالقوانين الخاصة بتلك المشاريع أو الأنشطة وهو النظام الذي يندرج في إطاره نشاط الصيدلة طبقاً لأحكام الفصلين 3 و 5 من القانون عدد 55 لسنة 1973 المؤرخ في 3 أوت 1975 والمتعلق بتنظيم المهن الصيدلانية وأحكام الفصل 6 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 23 جويلية 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي وأحكام الفصل 4 من الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الإستثمارات، هذا ولئن كان حصول صاحب الصيدلية على رخصة من وزير الصحة تخوّل له ممارسة تلك المهنة فإنّ ذلك لا يخوّل له الإنتفاع بالإمتيازات المنصوص عليها ضمن مجلة تشجيع الإستثمارات إلاّ بعد توفر شرطين أوّلهما مشاركة المؤسسة في الإستراتيجية العامة للتنمية وذلك بالقيام بعملية استثمار تتعلّق بأحد الأنشطة المنصوص عليها بالفصل الأوّل من مجلة تشجيع الإستثمارات أو توسيعه أو تجديده أو إعادة تهيئته أو تغييره طبقاً لأحكام الفصل 5 من نفس المجلة، ويستوجب ثانيهما تحقيق هيكل تمويل عملية الإستثمار يتضمّن نسبة دنيا من التمويل الذاتي وفقاً لأحكام الفصل 6 من نفس المجلة، هذا ويعتبر التصريح الذي تودعه المؤسسة عنصراً من عناصر إثبات طبيعته وهيكلته تمويله، إلاّ أنّه وبالرجوع إلى أوراق القضية يتبيّن أنّ المطالب بالضرية لم يقدم لغاية الإنتفاع بالحوافز والإمتيازات الجبائية المنصوص عليها بالمجلة المذكورة على إحدى عمليات الإستثمار المنصوص عليها بالفصل 5 منها مكتفياً بالتمسك بأنّ النشاط الذي يمارسه يستجيب للشرط التنموي المنصوص عليها بالفصل 5 المذكور، كما أنّه لم يثبت تحقيقه لهيكل تمويل وتقديمه لتصريح بالإستثمار لدى المصالح المعنية بما يجعله غير محقّ في الإنتفاع بأحكام مجلة تشجيع الإستثمارات لا سيما وقد جرى فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار التصريح بالإستثمار شرطاً أساسياً للإنتفاع بالإمتيازات والحوافز.

ثالثاً- خرق الفصول 2 و 5 و 6 من مجلة تشجيع الإستثمارات، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد قد أساءت تأويل أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات لما قضت بطرح المداخل المتأتية من نشاط المعقّب ضدّه كصيدلي من قاعدة التوظيف على أساس أحكام ذلك الفصل معتبرة أنّ المقصود بالمؤسسات الصحية والإستشفائية التي تنتفع بتلك الأحكام هي المستشفيات والمصحات متعدّدة الإختصاصات والمصحات ذات الإختصاص الموحد ولا تعدّ بالتالي المؤسسات الصيدلانية من ضمنها وأنّ هذه الأخيرة تنتفع بالحوافز المشتركة المنصوص عليها ضمن العنوان الثاني من المجلة.

رابعاً- عدم مراعاة قائمة الأنشطة داخل القطاعات (III-6) الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قوائم الأنشطة داخل القطاعات المنصوص

عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الإستثمارات و بالفصل الأوّل من الأمر المذكور، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بطرح المداخل المتأتية من نشاط المعقب ضده كصيدي من قاعدة الأداء على أساس مقتضيات الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات ولم تراع قائمة الأنشطة داخل القطاعات الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 ذلك أنّ تلك القائمة قد ميّزت بين المؤسسات الصحية والإستشفائية والصيدليات وعدّدت حصرا المؤسسات التي تعتبر مؤسسات صحية وإستشفائية وهي المستشفيات والمصحات متعدّدة الإختصاصات والمصحات ذات الإختصاص الموحد وأّنه يتوجّب تبعا لذلك تفسير عبارة "المؤسسات الصحية والإستشفائية" المذكورة بالفصل 49 من المجلة على ضوء تلك القائمة واعتبارها لا تشمل المؤسسات الصيدلية باعتبارها ليست من قبيل المؤسسات الصحية والإستشفائية ولا يحقّ لها بالتالي الإنتفاع بمقتضيات الفصل المذكور.

خامسا- سوء تأويل أحكام الفصل 10 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بطرح المداخل المتأتية من نشاط المعقب ضده كصيدي من قاعدة الأداء مستندة في ذلك إلى أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات وأساءت بذلك تأويل أحكام الفصل 10 المذكور التي عرفّت المؤسسات الإستشفائية والصحية المقصودة بالفصل 49 وذلك بتعدادها حصرا دون إدراج المؤسسات الصيدلية ضمنها.

سادسا- خرق أحكام الفصل 532 من مجلة الإلتزامات والعقود، بمقولة أنّ وضع اللغة فيما يتعلق بالأنشطة داخل القطاعات (III-6) الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 يفيد أنّ المشرع قصد التمييز والفصل بين المؤسسات الصحية والإستشفائية من ناحية والمؤسسات الصيدلية من ناحية أخرى بدليل تخصيص بند لكل واحد منهما، كما أنّ عُرّف الإستعمال الذي نتج عن صدور القانون عدد 63 لسنة 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي يقتضي التمييز بين المؤسسات الصحية والإستشفائية من جهة، والمؤسسات الصيدلية من جهة أخرى.

سابعا- خرق أحكام الفصل 534 من مجلة الإلتزامات والعقود، بمقولة أنّ الفصل المذكور يقتضي أنّه إذا خصّ القانون صورة معيّنة بقي إطلاقه في جميع الصور الأخرى بما تكون معه محكمة الحكم المنتقد قد خالفت تلك الأحكام لما قضت بطرح المداخل المتأتية من نشاط المعقب ضده كصيدي معللة موقفها بإنتفاعه بمقتضيات الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات والحال أنّ أحكام الفصل المذكور يتعلّق حصرا بالمؤسسات الصحية والإستشفائية ولا يهمّ المؤسسات الصيدلية.

ثامنا : انعدام التعليل، بمقولة أن محكمة الإستئناف بمدنين قضت بطرح المداخل المتأتية من نشاط المعقب ضدّه كصيدلي معللة موقفها بإنتفاعه بمقتضيات الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات دون أن تكلف نفسها واجب تحديد العناصر التي جعلتها تفصل في جوهر النزاع المعروض عليها أو تحديد الأسس التي بنت عليها قناعتها في ذلك الخصوص.

وبعد الإطلاع على مذكرة الردّ على مستندات التعقيب المدلى بها من الأستاذ نيابة عن المعقب ضدّه بتاريخ 21 ماي 2015 والتي تمسك من خلالها برفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى أنّه فيما يتعلق بخرق أحكام الفصلين 1 و 2 من قرار وزيرى الصحة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 فيفري 1996، فإنّ هوامش الربح الخام الواردة بالقرار الوزاري المذكور إنّما هي نسب قصوى ويمكن بالتالي أن يحقق الصيدلي هوامش ربح أدنى منها، هذا فضلا عن أنّ التطبيق الآلي لتلك النسب يتعارض مع معطيات استغلال واقعية ثابتة لدى المطالب بالأداء من تحمّل الخسارة الناجمة عن المواد الصيدلية والأدوية التي يفوت أجل استعمالها وأصبحت بالتالي غير قابلة للبيع للعموم وهي عوامل لم تأخذها مصالح الجباية بعين الإعتبار وقامت محكمة الإستئناف بتعديلها، هذا وقد سبق لهذه المحكمة أن بتت في مسألة الطبيعة القانونية لهوامش الربح الخام الواردة بالقرار الوزاري المذكور لتعتبر تلك الهوامش نسبا قصوى من الجائز تحقيق أقلّ منها، هذا فضلا عن أنّ محكمة الحكم المنتقد قد طبقت نسبة 28 % باعتبارها النسبة المعتمدة ضمن محضر الإتفاق المبرم بين الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة ووزارة المالية وهي نفس النسبة التي سبق لهذه المحكمة إقرار اعتمادها. وبخصوص مخالفة أحكام الفصول 2 و 5 و 6 من مجلة تشجيع الإستثمارات، فقد سبق للمعقب ضدّه أن تمسك أمام محكمة الإستئناف بقيامه بجميع الإجراءات المستوجبة والشروط اللازمة المنصوص عليها بالفصل 2 من مجلة تشجيع الإستثمارات من أجل الإنتفاع بالإمتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 منها، ذلك أنّ نشاطه يعدّ من الأنشطة الخاضعة إلى نظام المصادقة المسبقة طبقا لأحكام الفصل 3 من القانون عدد 55 لسنة 1973 المؤرخ في 14 أوت 1973 المتعلق بتنظيم المهن الصيدلية وأنّ الجهة الواجب إيداع التصريح لديها هي وزارة الصحة العمومية بعد أخذ رأي مجلس هيئة الصيادلة وهو ما يعفيه من الحصول على شهادة إيداع تصريح بالإستثمار من وكالة النهوض بالصناعة وأنّ الترخيص المسلّم له يقوم مقام التصريح بالإستثمار، ثمّ إنّ من الثابت أنّ قطاع نشاط الصيدلة مشمول دون أدنى شكّ بأحكام مجلة تشجيع الإستثمارات مثلما يستشف ذلك من مقتضيات الأمر عدد 492 لسنة 1994 الذي نصّ صراحة على ذلك القطاع، بما يتّجه معه ردّ هذا المطعن. كما أنّ الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات حوّل للمؤسسات الصحية الإنتفاع بجملة من الحوافز الجبائية التي من بينها طرح المداخل والأرباح المتأتية من النشاط من أساس الضريبة، لكنّ قرار التوظيف الإجباري موضوع النزاع حرم المعقب ضدّه من ذلك الإمتياز

بتعلّة أنّ نشاط الصيدلة لا يندرج ضمن المؤسسات الصحية والإستشفائية وقد عدّلت محكمة الحكم المنتقد ذلك الموقف لتعتبر أنّ نشاط الصيدلة يندرج ضمن قطاع أنشطة المؤسسات الصحية على معنى أحكام الأمر عدد 492 لسنة 1994، وهو ما استقر عليه فقه القضاء. أمّا بخصوص ما تمسّكت به المعقّبة من عدم مراعاة قائمة الأنشطة داخل القطاعات (III-6) الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قوائم الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات والفصل الأوّل من من الأمر المذكور، فإنّ محكمة الحكم المطعون فيه قد أوّلت تأويلا صحيحا الأحكام المذكورة أعلاه لتعتبر أنّ نشاط الصيدلة ينضوي ضمن أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات وذلك في إطار ما تسمح به مقتضيات الأمر عدد 492 لسنة 1994 سالف الذكر.

وفيما يتعلق بسوء تأويل أحكام الفصل 10 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي، فقد عاينت محكمة الحكم المطعون فيه اندراج نشاط الصيدلة ضمن الإستثمارات المنجزة من طرف المؤسسات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات، فضلا عن استجابة المطالب بالضريبة لجميع الشروط اللازمة للإنضواء تحت طائلة تلك المقتضيات.

أمّا عن مخالفة مقتضيات الفصلين 532 و534 من مجلة الإلتزامات والعقود، فإنّه خلافا لما ذهبت إليه الإدارة فقد اجتهدت محكمة الحكم المنتقد في قراءتها لأحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات وفي ضبط ميدان انطباقها بالرجوع إلى مقتضيات الأمر عدد 492 لسنة 1994 لتنتهي إلى التصريح بانتفاع قطاع الصيدلة بالإميازات المنصوص عليها ضمنه معلّلة موقفها تعليلا صائبا.

وفي خصوص المطعن المتعلق بفقدان التعليل، فإنّه خلافا لما تمسّكت به الإدارة، فقد صرّحت محكمة الإستئناف بأحقّية المطالب بالضريبة في الإنتفاع بالإميازات الجبائية المنصوص عليها بالفصل 49 معلّلة موقفها في الموضوع بكون ذلك النشاط ينضوي ضمن ميدان انطباقه، هذا فضلا عن أنّه من المستقرّ عليه في فقه القضاء على أنّ المحكمة غير ملزمة بالردّ إلاّ على الدفوعات الجوهرية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة تشجيع الإستثمارات.

وعلى الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات مثلما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة له.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 23 نوفمبر 2015 وبها تلا المستشار المقرر السيد محمد اللطيف ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات الطعن ولم يحضر نائب المعقب ضده وبلغه الإستدعاء. قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 21 ديسمبر 2015.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- من جهة الأصل :

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصلين 1 و2 من قرار وزير الصحة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 فيفري 1996 والمتعلق بتنقيح القرار المؤرخ في 21 ماي 1982 والمتعلق بأسعار المواد الصيدلية :

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ إدارة الجباية قامت بتعديل الوضعية الجبائية للمعني بالأمر باعتماد نسبة ربح خام تقدر بـ 37,12 % بالنسبة للأدوية والمستحضرات الصيدلانية تطبيقا للقرار الوزاري المذكور ونسبة 15 % للحليب و35 % للمواد شبه الطبية، لكنّ محكمة الحكم المطعون فيه استبعدت النسب المعمول بها ضمن القرار الوزاري وقضت بالتخفيض في نسبة الربح الخام من 37,12 % إلى 28 %.

وحيث دفع نائب المعقب ضده بأنّ هوامش الربح الخام الواردة بالقرار الوزاري المذكور إنّما هي نسب قصوى ويمكن بالتالي أن يحقّق الصيدلي هوامش ربح أدنى منها، هذا فضلا عن أنّ التطبيق الآلي لتلك النسب يتعارض مع معطيات استغلال واقعية ثابتة لدى المطالب بالأداء من تحمّل الخسارة الناجمة عن المواد الصيدلانية والأدوية التي يفوت أجل استعمالها وتصبح بالتالي غير قابلة للبيع للعموم وهي عوامل لم تأخذها الإدارة بعين

الإعتبار وقامت محكمة الإستئناف بتعديلها، هذا وقد سبق لهذه المحكمة أن بّنت في مسألة الطبيعة القانونية لهوامش الريح الخام الواردة بالقرار الوزاري المذكور لتعتبر تلك الهوامش نسبا قصوى من الجائز تحقيق أقلّ منها، هذا فضلا عن أنّ محكمة الحكم المنتقد قد طبقت نسبة 28 % باعتبارها النسبة المعتمدة ضمن محضر الإتفاق المبرم بين الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة ووزارة المالية وهي نفس النسبة التي سبق لهذه المحكمة إقرار مبدأ اعتمادها، كما أنّه فات الإدارة أنّها هي التي تتحمل عبء إثبات القرائن القانونية والواقعية التي استندت إليها لضبط معايير التوظيف لكنّها لم تفعل.

وحيث لا جدال في أنّ عبء إثبات عناصر التوظيف الإلزامي للأداء محمول على الإدارة التي تعتمد في ذلك على جميع القرائن القانونية والواقعية وفقا لما تقتضيه أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث استندت إدارة الجباية عند ضبطها لقاعدة الأداء المستوجب بالنسبة للمعقّب ضدّه إلى معدّل هوامش الريح الخام المعمول بها في المجال الصيدلي كما تمّ ضبطها بالفصلين 1 و2 من قرار وزير الصحة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 فيفري 1996.

وحيث لئن كان تحديد هامش الريح يعدّ من المسائل الواقعية التي تخضع للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع الذي له أن يعدّل فيها بما يرتئيه وجدانه وما يتوفر له من معطيات بأوراق الملف، فإنّ ذلك يبقى مشروطا بتوفر معطيات قانونية وواقعية تؤسس لتعديل ذلك الهامش.

وحيث وفضلا عن أنّ محكمة الحكم المطعون فيه لم تؤسس تعديلها لمعدّل هامش الريح الخام الذي اعتمده إدارة الجباية على أي عنصر موضوعي، فإنّ النسبة التي أذنت بتطبيقها جاءت متضاربة مع ما صرّح به المطالب بالضريبة نفسه ذلك أنّها أنتجت رقم معاملات أقلّ من ذلك المصرّح به، بما يجعل حكمها فاقدا للسند الواقعي والقانوني وحرى بالنقض على ذلك الأساس.

عن المظعن المتعلق بخرق أحكام الفصول 2 و5 و6 من مجلة تشجيع الإستثمارات :

حيث تمسكت المعقّبة بأن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه استجابت لطلب المعقّب ضدّه الرامي إلى تمتيعه بامتيازات الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات وذلك بطرح المداخل المتأّتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين دون أن تتبّنت من مدى احترام المعني بالأمر للإجراءات والشروط التي تخوّل له الإنضواء تحت طائلة أحكام المجلة المذكورة، ذلك أنّ المشرّع أرسى نظامين، الأوّل هو نظام حرية الإستثمار ويقتضي الإستجابة للشروط المنصوص عليها بالقوانين الخاصة المنظمة للمشروع المزمع إنجازها وإيداع تصريح لدى المصالح الإدارية المعنية، أمّا الثاني فهو نظام المصادقة المسبقة على الإستثمار والذي يستوجب الحصول من المصالح المختصة على مصادقة مسبقة حسب الشروط المنصوص

عليها بالقوانين الخاصة بتلك المشاريع أو الأنشطة وهو النظام الذي يندرج في إطاره نشاط الصيدلة طبقاً لأحكام الفصلين 3 و5 من القانون عدد 55 لسنة 1973 المؤرخ في 3 أوت 1973 والمتعلق بتنظيم المهن الصيدلانية وأحكام الفصل 6 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 23 جويلية 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي وأحكام الفصل 4 من القانون عدد 429 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات.

وحيث دفع نائب المعقّب ضدّه بأنّه سبق لمنوّبه أن تمسك أمام محكمة الإستئناف بقيامه بجميع الإجراءات المستوجبة والشروط اللازمة المنصوص عليها بالفصل 2 من مجلة تشجيع الإستثمارات من أجل الإنتفاع بالإمتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 منها، ذلك أنّ نشاط المعقّب ضدّه يعدّ من الأنشطة الخاضعة إلى نظام المصادقة المسبقة طبقاً لأحكام الفصل 3 من القانون عدد 55 لسنة 1973 المؤرخ في 3 أوت 1973 المتعلق بتنظيم المهن الصيدلانية وأنّ الجهة الواجب إيداع التصريح لديها هي وزارة الصحة العمومية بعد أخذ رأي مجلس هيئة الصيدالة وهو ما يعفيه من الحصول على شهادة إيداع تصريح بالإستثمار من وكالة النهوض بالصناعة وأنّ الترخيص المسلّم له يقوم مقام التصريح بالإستثمار، أمّا بخصوص عدم توفر الشروط اللازمة للإنتفاع بأحكام المجلة كشرط مشاركة المؤسسة في الإستراتيجية العامة للتنمية وتحقيق هيكل تمويل فإنّه خلافاً لما تمسكت به الإدارة من الثابت أنّ قطاع نشاط الصيدلة مشمول دون أدنى شكّ بأحكام مجلة تشجيع الإستثمارات مثلما يستشف ذلك من مقتضيات الأمر عدد 492 لسنة 1994 الذي نصّ صراحة على ذلك القطاع.

وحيث يقتضي الفصل 6 من مجلة تشجيع الإستثمارات أنّه : " فيما عدا الإستثمارات في الأنشطة المصدّرة كلياً فإنّ الإنتفاع بالحوافز المنصوص عليها بهذه المجلة يستوجب تحقيق هيكل تمويل للإستثمار يتضمّن نسبة دنيا من التمويلات الذاتية يقع ضبطها بأمر "، هذا وقد ضبط الفصل الأوّل من الأمر عدد 489 لسنة 1994 المؤرخ في 21 فيفري 1994 المتعلّق بتحديد النسب الدنيا للتمويلات الذاتية نسبة التمويل الذاتي بالنسبة لقطاع الصيدلة ب 30 %.

وحيث أنّ التصريح بالإستثمار يعدّ شرطاً من شروط الإنتفاع بالحوافز والإمتيازات الجبائية المنصوص عليها بالمجلة سالفة الذكر باعتباره يخوّل للمصالح الإدارية المعنية بالتشجيع على الإستثمار حصر ومتابعة ومراقبة الأنشطة والمشاريع المنتفعة بأحكام تلك المجلة وكذلك ضبط وتصنيف الإمتيازات حسب طبيعة النشاط ونظام التشجيع.

وحيث وخلافا لما دفع به نائب المعقب ضده، فإنّ نظام التشجيع على الإستثمار يعتبر نظاما استثنائيا طالما أنّ الأصل هو تطبيق النظام الجبائي العام وأنّ تطبيق النظام الإستثنائي التحفيزي يستوجب استيفاء الشروط والإجراءات المستوجبة قانونا.

وحيث لم يقدّم المعقب ضده ما يفيد استيفاءه لشرط التمويل الذاتي وقيامه بتصريح بالإستثمار، ورغم ذلك فقد جازته محكمة الإستئناف في التمتع بالحوافز الجبائية ملتفتة عن دفع الإدارة في ذلك الخصوص ودون أن تؤسس قضاءها على سند واقعي أو قانوني صحيح، بما يتعيّن معه قبول هذا المطعن أيضا ونقض الحكم المطعون فيه على أساسه.

عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصول 2 و5 و6 من مجلة تشجيع الإستثمارات وعدم مراعاة قائمة الأنشطة داخل القطاعات (III-6) الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 والفصل 10 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي ومخالفة مقتضيات الفصلين 532 و534 من مجلة الإلتزامات والعقود وضعف التعليل لتداخلها ووحدة القول فيها :

حيث تمسكت المعقبة بأنّ محكمة الحكم المنتقد قد أساءت تأويل أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات لما قضت بطرح المداخل المتأتية من نشاط المعقب ضده كصيدي من قاعدة التوظيف على أساس أحكام ذلك الفصل باعتبار أنّ المقصود بالمؤسسات الصحية والإستشفائية التي تنتفع بتلك الأحكام هي المستشفيات والمصحات متعدّدة الإختصاصات والمصحات ذات الإختصاص الموحد ولا تعدّ بالتالي المؤسسات الصيدلية من ضمنها وأنّ هذه الأخيرة تنتفع بالحوافز المشتركة المنصوص عليها ضمن العنوان الثاني من نفس المجلة، كما أنّ أحكام قائمة الأنشطة داخل القطاعات الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 قد ميّزت بين المؤسسات الصحية والإستشفائية من جهة، والصيدليات من جهة أخرى، وعدّدت حصرا المؤسسات التي تعتبر مؤسسات صحية واستشفائية وهي المستشفيات والمصحات متعدّدة الإختصاصات والمصحات ذات الإختصاص الموحد، وأنّه يتوجّب تبعا لذلك تفسير عبارة "المؤسسات الصحية والإستشفائية" المذكورة بالفصل 49 من المجلة على ضوء تلك القائمة واعتبارها لا تشمل المؤسسات الصيدلية باعتبارها ليست من قبيل المؤسسات الصحية والإستشفائية ولا يحقّ لها بالتالي الإنتفاع بمقتضيات الفصل المذكور، وقد خالفت محكمة الإستئناف بموقفها ذاك قواعد التفسير المنصوص عليها ضمن الفصلين 532 و534 من مجلة الإلتزامات والعقود فضلا عن عدم تعليلها لموقفها.

وحيث دفع نائب المعقب ضده بأن الفصل 49 المذكور يقتضي أن تنتفع المؤسسات الصحية بجملة من الحوافز الجبائية التي من بينها طرح المداخل والأرباح المتأتية من النشاط من أساس الضريبة، لكن قرار التوظيف الإجباري موضوع النزاع حرم المعقب ضده من ذلك الإمتياز بتعلة أن نشاط الصيدلة لا يندرج ضمن المؤسسات الصحية والإستشفائية وقد عدلت محكمة الحكم المنتقد ذلك الموقف لتعتبر أن نشاط الصيدلة يندرج ضمن قطاع أنشطة المؤسسات الصحية على معنى أحكام الأمر عدد 492 لسنة 1994، وهو ما استقر عليه فقه القضاء.

وحيث يقتضي الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات أنه: " تحوّل الإستثمارات التي تنجز من طرف مؤسسات العناية بالطفولة والتربية والتعليم والبحث العلمي ومؤسسات التكوين المهني ومؤسسات الإنتاج والصناعات الثقافية والتنشيط الشبابي والمؤسسات الصحية والإستشفائية الإنتفاع بالحوافز الجبائية التالية: ... - طرح المداخل أو الأرباح المتأتية من هذه الأنشطة من أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ... "

وحيث عرفّ الفصل 2 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 والمتعلق بالتنظيم الصحي للهياكل والمؤسسات الصحية والإستشفائية العمومية والخاصة على أنها تلك التي " تقدّم الخدمات الوقائية والعلاجية والمهدئة وكذلك المتعلقة منها بالتشخيص وإعادة التأهيل الوظيفي ".

وحيث أن ذلك التعريف لا ينطبق على المؤسسات الصيدلانية باعتبارها لا تقدّم خدمات وقائية أو علاجية أو مهدئة بل يقتصر نشاطها وفقا لأحكام الفصل الأوّل من القانون عدد 55 لسنة 1973 المؤرخ في 3 أوت 1973 المتعلق بتنظيم المهن الصيدلانية على تحضير الأدوية المعدة للطب البشري والبيطري والأدوات ومواد التضميد وكذلك تحضير المواد والكواشف الموضّبة قصد بيعها للعموم والمعدّة للتشخيص الطبّي وتوريد نفس المواد والأدوات وبيعها بالجملة والتفصيل وبيع النباتات الطبية وصنع العقاقير البسيطة والمواد الكيماوية المعدة للصيدلة وبيعها.

وحيث أن مباشرة الصيدلة البعض من الأعمال التي تدخل في إطار الخدمات العلاجية أو الوقائية، كتضميد الجروح، يبقى أمرا عرضيا وليس من شأنه أن يغيّر من طبيعتها باعتبارها بالأساس مؤسسات لشراء الأدوية والمستحضرات الطبية وما شابهها وبيعها.

وحيث وعلاوة على كلّ ما سبق بيانه، فقد تمّ التنصيص ضمن الفقرة (III-6) من قائمة الأنشطة الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات على المؤسسات

الصحية والإستشفائية على أنّها " المستشفيات والمصحات متعدّدة الإختصاصات والمصحات ذات الإختصاص الموحد ".

وحيث وبناء عليه، فقد أخطأت محكمة الحكم المطعون فيه في تطبيق القانون لما اعتبرت المعقّب ضدّه محقًا في الإنتفاع بطرح المداخل المتأتية من نشاطه كصيدلي وفقا لأحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الإستثمارات ضرورة أنّ تلك الأحكام لا تنطبق على المؤسسات الصيدلية، بما يتّجه معه قبول هذه المطاعن.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بمدنين لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه.

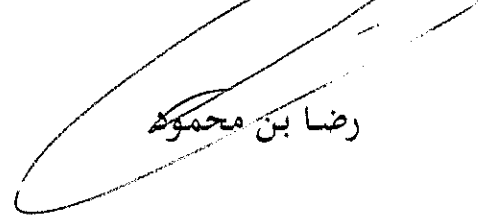
وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاقي وعادل الصبّاغ.
وتلي علنا بجلسة يوم 21 ديسمبر 2015 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفري.

المستشار المقرر



محمد اللطيف

رئيس الدائرة



رضا بن محمود

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

توفيق أبو فنيانيد

