

الحمد لله

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية



القضية عدد: 38465

تاريخ القرار: 12 أفريل 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي
أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:



نائبه الأستاذ

من جهة

والمعقّب ضدها: الإدارة العامة للأداءات, مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93 تونس,

من جهة أخرى

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ
بتاريخ 16 فيفري 2007 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 38465 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة
الاستئناف بقابس بتاريخ 9 ماي 2006 في القضية عدد 64 والقاضي بقبول الاستئنافين الأصليين شكلا وفي
الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري الصادر ضد المطالب بالأداء بتاريخ 2002/11/8 مع الخط من الأداءات
المستوجبة إلى سبعة آلاف وثمانمائة وسبعة وثلاثين دينارا ومليمات 040 أصل أداء وألفين ومائتين وخمسة وثمانين
دينارا ومليمات 679 خطايا تأخير وفق التقرير التنقيحي عدد 2003/3686 المؤرخ في 2003/9/16
وتحطّط المطالب بالأداء بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقّب خضع بموجب نشاطه المتمثل في الصيدلة
إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية وذلك في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية
والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة التجارية أو الصناعية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة شملت سنوات
1998 و1999 و2000 و2001 نتج عنها صدور قرار توظيف إجباري بتاريخ 8 نوفمبر 2002 يقضي
بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 25.273.418 دينارا أصلا وخطايا منه
19.728.911 دينارا بعنوان أصل الأداء .فإعترض عليه المطالب بالأداء أمام المحكمة الابتدائية بقابس التي
أصدرت حكمها بتاريخ 18 مارس 2004 تحت عدد 73 القاضي : " بإلزام المدعي بأن يؤدي للخزينة العامة
للبلاد التونسية سبعة آلاف وثمانمائة وسبعة وثلاثين دينارا ومليمات 040(7.837.040) و حفظ حق

الإدارة في خصوص الخطايا. إستأنفت الإدارة الحكم المذكور أمام محكمة الاستئناف بقابس التي أصدرت حكمها المضمن منطوقه بالطالع موضوع التعقيب المائل .

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب التعقيب الواردة على كتابة المحكمة بتاريخ 16 أفريل 2007 والمتضمنة طلب قبول مطلب التعقيب شكلا و أصلا و نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة للنظر فيها بمهيئة حكومية جديدة وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

ضعف التعليل : بمقولة أن الحكم المنتقد لم يتناول بالدرس ملاحظات المطالب بالأداء ومطاعنه ومؤاخذاته على قرار التوظيف ومؤيداته المقدمة جميعا في كل الأطوار السابقة .

خرق القانون : بمقولة أن القرار المعقب إستثنى تطبيق الإمتيازات التي خولها القانون بموجب أحكام الفصل 49 من مجلة التشجيع على الإستثمارات والحال أن فقه القضاء أصبح مجمعا على إعتبار أن الصيادلة ينتفعون بأحكام الفصل 49 المذكور وهي إمتيازات خولها القانون لكل متعامل في ميدان الصحة من أطباء وصيادلة ومصحات وهي متأية من طرح المداخليل والأرباح الناتجة عن النشاط المستغل دون أن تقل الضريبة المستوجبة عن 10 بالمائة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و الدليل على ذلك هو أن هذا الفصل تم تنقيحه خلال سنة 2004 وأصبح يستثني الأطباء والصيادلة و أن إستثناءهم بالقانون الجديد يعني أنهم كانوا ينتفعون بتلك الإمتيازات سابقا .

عدم الأخذ بعين الإعتبار دفترى الجرد والمحاسبة المسوكين من المطالب بالأداء .

وذلك طبقا للقانون وبالطريقة التي إقتضى إتباعها الفصل 17 من القانون عدد 112 لسنة 1996 الذي نص على : أن عملية الجرد تقع مرة في السنة على الأقل للتأكد من وجود عناصر الأصول والخصوم . " كما أن في رفض الإدارة للمحاسبة المسوكة من المعني بالأمر بطريقة الإعلامية لم يكن مبررا وإتسم بالإجحاف في حقه خاصة وأن البرنامج الإعلامي تميز بكونه يدون في كل مرة الشراءات المستهله مع الأخذ بعين الإعتبار لتغيير المخزون .

تجاهل الإدارة لعامل تغير المخزون .

كان على محكمة الموضوع أن تأخذ بعين الإعتبار دفتر جرد الأدوية الذي قدمه المعني بالأمر والذي تم إستبعاده دون أي مبرر قانوني و أن هذا المعطى على غاية من الأهمية لأن عدم إعتبار المخزون وما طرأ عليه من تغير يحول دون معرفة دقيقة بالأدوية المبعة وهو ما يؤثر على تقييم هامش الربح.

عدم الأخذ بعين الإعتبار طرح جملة الأعباء المحتسبة من المطالب بالأداء .

والتي قام بتسديدها بعنوان كامل السنوات المعنية بالمراقبة والمتمثلة في:

إستهلاكات الأصول الثابتة

- الفوائض البنكية الخاصة بالفترة المعنية بالمراجعة

- أجور الأعوان والأعباء الإجتماعية الخاصة بهم

- إستهلاكات السيارة والمصاريف المتعلقة نظرا لإستعمالها لجلب الأدوية
- الفواتير الخاصة بإستغلال الصيدلية

هضم حقوق الدفاع بمقولة أن المطالب بالأداء طالب الإذن تحضيرا بإعادة المحاسبة ولو عن طريق الإدارة اعتمادا على تمتيع المعني بالأمر بالإنتفاع بأحكام الفصل 49 من قانون الإستثمار .

وبعد الإطلاع على رد المعقب ضدها على مستندات التعقيب الوارد على المحكمة بتاريخ 19 ماي 2007 والمتضمن :

عن المطعن المتعلق بضعف التعليل .

بالإطلاع على الحكم المطعون فيه لا وجود لأي إهمال من المحكمة في الرد على المطاعن المثارة بل أنها تناولت بالدرس كافة النقاط موضوع النزاع من ذلك تلك الدفوعات المتعلقة بوجاهة التمشي الذي إعتدته الإدارة في إعداد قرار التوظيف الإجباري في تحديد رقم المعاملات وتعديل الربح الجبائي وكذلك مدى وجاهة تعديل الربح الخام في المواد إضافة إلى مدى أحقية المطالب بالأداء في الإنتفاع بالإمتياز الجبائي .

عن المطعن المتعلق بخرق القانون .

إن الإمتيازات الواردة بالفصل 49 من مجلة التشجيع على الإستثمار لم تشمل قطاع الصحة بصفة عامة بل تم نشاطا محددًا وهي قطاعات المستشفيات والمصحات المتعددة الإختصاصات والمصحات ذات الإختصاص الواحد ولا أدل على ذلك من ورود المؤسسات الصحية والإستشفائية في النقطة الأولى من الأمر عدد 492 في حين ورد نشاط الصيدلية في النقطة الخامسة بما يؤكد التباين بين النشاطين ويثبت عدم إنطباق أحكام الفصل 49 من مجلة التشجيع على الإستثمارات على قطاع الصيدلة .

عن المطعن المتعلق بعدم الأخذ بعين الإعتبار دفترى الجرد والمحاسبة

بالرجوع إلى تقرير الإدارة المؤرخ في 1 فيفري 2005 يتضح أن هذه الأخيرة دعت المعني بالأمر لتقديم دفترى الجرد ودفتر الحسابات حسب طلب الإرشادات والتوضيحات المؤرخ في 10 أفريل 2002 والذي تسلمه مباشرة إلا أنه لم يستجب لذلك ولتشكيل قناعة القاضي حول هذه المسألة أذنت محكمة الإستئناف، بمقتضى حكمها التحضيري المؤرخ في 15 نوفمبر 2005 المعني بالأمر لتقديم الدفترين المذكورين إلا أنه لم يستجب لذلك مما جعل المحكمة تقرر بأنه " في حالة إخلال إثباتي " وتؤكد على أن اعتماد " الإدارة على طريقة التقييدات التي تضمنتها قائمة النتائج الخاصة بسنوات التوظيف يكتسي حجية في تحديد رقم المعاملات من خلال الشراءات المستهلكة "

عن المطعن المتعلق بتجاهل الإدارة لعامل تغير المخزون .

خلافًا لما تمسك به محامي المطالب بالأداء فقد إعتمدت الإدارة في إطار تحديد أرقام المعاملات على الشراءات المستهلكة المصرح بها تلقائيا من قبل المعني بالأمر بموازنته خلال سنوات المراجعة دون تغيير وهو ما يعني أنه تم الأخذ بعين الاعتبار المخزون الآلي والمخزون النهائي عند تحديد الشراءات المستهلكة .

عن المطعن المتعلق بعدم الأخذ بعين الاعتبار طرح جملة الأعباء المحتسبة .

إعتمدت الإدارة وفي غياب حسابية قانونية طرح مصاريف الإستغلال المبررة والتي تم تقديم إثباتات في شأنها خلال كل سنة من سنوات المراجعة أما الأعباء التي لم تكن مبررة فإنه وفي غياب المحاسبة القانونية لا يمكن طرحها .

عن المطعن المعلق بمضم حقوق الدفاع .

في خصوص ما تضمنه هذا الدفع من المطالبة بوجوب تعديل قرار التوظيف بناء على ما تمسك به المطالب بالضرية من طلبات فإن ذلك لا ينسجم مع مفهوم هضم حقوق الدفاع . وأنه ثابت في قضية الحال أن المحكمة المنتقد قرارها قد مكنت المعني بالأمر من تقديم وسائل دفاعه وحججه وطالبته بذلك بمقتضى الحكم التحضيري المؤرخ في 15 نوفمبر 2005 كما إستمعت لوجهة نظره حول النقاط المثارة من طرفه .

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية و على جميع النصوص التي نقحته أو تكمته و آخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على مجلة تشجيع الاستثمارات.

وعلى الأمر 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 الواردة بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات مثلما تم تنقيحه بالأمر عدد 8 لسنة 2004 المؤرخ في 5 جانفي 2004.

و بعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 29 مارس 2010 وبما تم الاستماع إلى المستشارة المقررة السيّدة م الب في تلاوة ملخص من تقريرها

الكتابي ولم يحضر الأستاذ
بلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما
قدمته هذه الأخيرة من رد.

تلا السيد حاتم بنخليفة مندوب الدولة العام ملحوظاته الكتابية المظروفة. نسخة منها بالملف .
حجرت القضية للمفاوضة و التصريح بالحكم بجلسة يوم 12 أفريل 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة و المصلحة واستوفى جميع مقوماته الشكلية
وتعين بالتالي قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المظعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات وسوء تطبيقه ودون
حاجة للخوض في بقية المطاعن :

حيث يعيب المعقب على الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات
بمقولة أنّه لا ينطبق على وضعيته باعتباره لا يتعلق إلّا بالمؤسسات الصحية والاستشفائية التي تنحصر في
المستشفيات والمصحات متعددة الاختصاصات والمصحات ذات الاختصاص الموحد طبقا للأمر عدد 8 لسنة
2004 المؤرخ في 5 جانفي 2004 المنقح للأمر 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
الاستثمارات.

وحيث نصّ الفصل الأول من مجلة تشجيع الاستثمارات أنّه: " تضبط هذه المجلة نظام بعث المشاريع
وتشجيع الاستثمارات بالبلاد التونسية من قبل باعثن تونسيين أو أجانب مقيمين أو غير مقيمين أو بالمشاركة
وفق الإستراتيجية العامة للتنمية التي تهدف خاصة إلى دفع نسق النمو والتشغيل في الأنشطة التابعة للقطاعات
التالية:

- الفلاحة والصيد البحري,
- الصناعات المعملية,
- الأشغال العامة,
- السياحة,
- الصناعات التقليدية,

- النقل,
 - التربية والتعليم,
 - التكوين المهني,
 - الإنتاج والصناعات الثقافية,
 - التنشيط الشبابي والعناية بالطفولة,
 - الصحة,
 - حماية البيئة والمحيط,
 - البعث العقاري,
 - أنشطة وخدمات غير مالية أخرى,
- وتضبط الأنشطة داخل هذه القطاعات بأمر".

وحيث يتضح مما سبق أنّ المشرّع حوّل للسلطة التربّية العامة صلاحية تحديد الأنشطة داخل القطاعات المشار إليها أعلاه بما يجعل كل مؤسسة عاملة في أحد تلك الأنشطة محقة في الانتفاع بالامتيازات المنصوص عليها بمختلف فصول مجلة تشجيع الاستثمارات.

وحيث اقتضى الفصل 49 من المجلة المذكورة أنّه: " تخول الاستثمارات التي تنجز من طرف مؤسسات العناية بالطفولة والتربية والتعليم والبحث العلمي ومؤسسات التكوين المهني ومؤسسات الإنتاج والصناعات الثقافية والتنشيط الشبابي والمؤسسات الصحية والإستشفائية الانتفاع بالحوافز الجبائية التالية:

1- الإعفاء من المعاليم الديوانية والأداءات ذات الأثر المماثل وتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة للتجهيزات المستوردة والتي ليس لها مثل مصنوع محليا وتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة للتجهيزات المصنوعة محليا.

وتضبط شروط الانتفاع بهذا الامتياز بأمر.

2- مع مراعاة أحكام الفصلين 12 و 12 مكرر من القانون عدد 14 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات, يخوّل الاكتتاب في رأس المال الأصلي للمؤسسة أو الترفيع فيه طرح المداخيل أو الأرباح التي يقع استثمارها وذلك في حدود 50 % من المداخيل أو الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات.

كما تخوّل الاستثمارات المنجزة من قبل هذه المؤسسات طرح الأرباح التي تخصص للاستثمار في صلب المؤسسة وذلك في حدود 50 % من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الشركات.

ويتطلب الانتفاع بهذه الامتيازات الاستجابة للشروط المنصوص عليها بالفصل السابع من هذه المجلة.

3- طرح المداخل أو الأرباح المتأتية من هذه الأنشطة من أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات دون أن تقل الضريبة المستوجبة عن 10 % من الربح الجملي الخاضع للضريبة دون اعتبار الطرح بالنسبة للشركات و 30 % من مبلغ الضريبة المحتسبة على أساس الدخل الجملي دون اعتبار الطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين. وينسحب هذا الامتياز على المؤسسات الموجودة قبل صدور هذه المجلة وذلك ابتداء من غرة جانفي 1994".

وحيث يستفاد من الأحكام المضمنة أعلاه أن المشرع حدّد المؤسسات المنتفعة بالخوافر الجبائية بالنظر إلى القطاع الذي تعمل فيه.

وحيث أن عبارة " المؤسسات الصحية والاستشفائية" الواردة بالفصل 49 المشار إليه أعلاه إنما تعني المؤسسات العاملة بقطاع الصحة.

وحيث طالما تم إدراج الصيدليات صلب قائمة الأنشطة داخل قطاع الصحة وفقا للأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصل 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الاستثمارات مثلما تم تنقيحه بمقتضى بالأمر عدد 8 المؤرخ في 5 جانفي 2004، فإنها تتمتع بالامتيازات الجبائية بوصفها مؤسسة صحية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ولا يمكن إقصاؤها من مجال تطبيق الفصل المذكور طالما أن عباراته جاءت مطلقة ويتعين أخذها على إطلاقها واتجه تبعا لذلك قبول المطعن.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة:

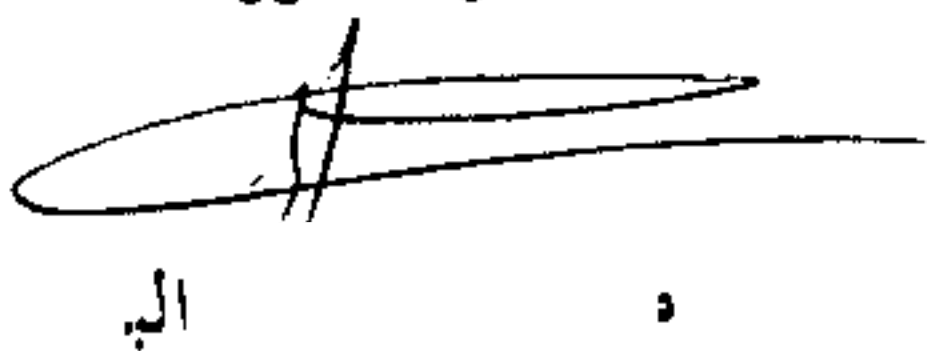
أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا و أصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بقابس لتعيد النظر فيها بمئة حكيم جديدة .

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد الحبيب جاء بالله و عضوية المستشارين السيدين مح الع و الش

وتلي علنا بجلسة يوم 12 أفريل 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشارة المقررة



الرئيس

الحبيب جاء بالله

الكتبة العام لمكتب الإدارة
الإدارة: قطاع الشؤون الإدارية