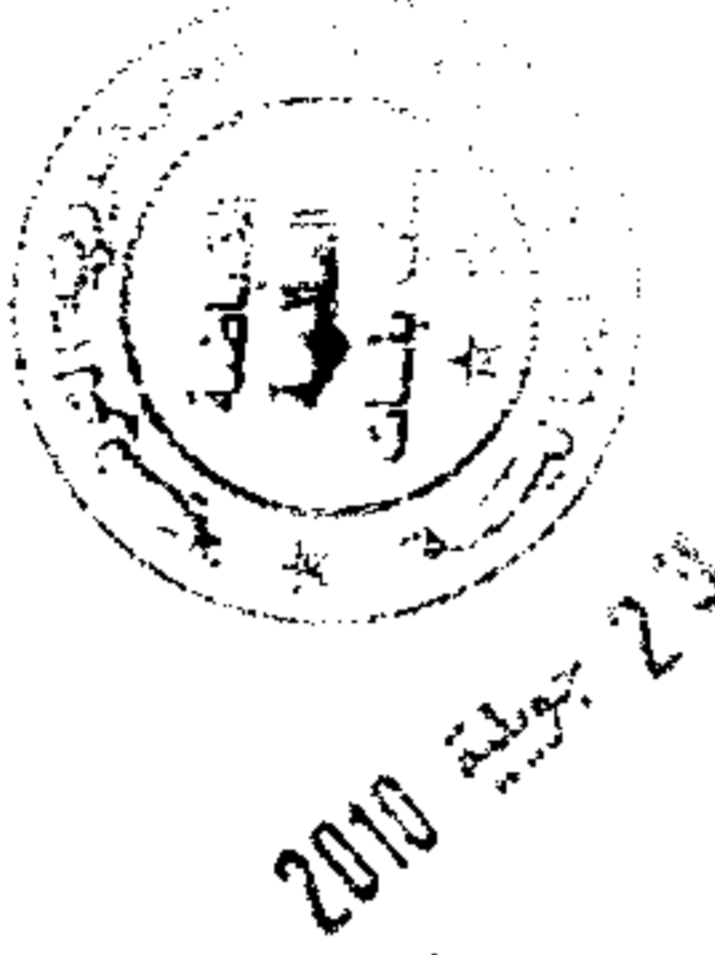


الحمد لله

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية



القضية عدد: 35599

تاريخ القرار: 26 افريل 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية

القرار التالي بين:

الكائن بنهج

، المعين محل محابرتة بمكتب محاميه الأستاذ

المعقب:

عدد ، تونس ،

من جهة،

عدد تونس ،

والمعقب ضدها: الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع

من جهة أخرى .

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 19 أوت 2002 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 35599 طعنا في قرار اللجنة الخاصة للتوظيف الإجباري بتونس الصادر بتاريخ 5 نوفمبر 2001 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري عدد 99/43-900 المؤرخ في 2 ديسمبر 1999 و بأن يؤدي للإدارة مبلغ مائة وأربعة عشر ألف وأربعة عشر ديناراً و 903 مليماً (114.014,903) لقاء أصل الأداء وخطايا التأخير .

التفويت في النص العربي بكلمة تقابل البيع في النص الفرنسي الذي هو الخروج من ملكية العين بمقابل في حين تعلق الأمر بمساهمة في شركة وهو ما يبقى المساهم بالعين مالكا في حدود نسبة اكتتبه في رأس المال مما يجعل مفهوم التفويت في هذه الحالة غير ثابت كما لو تعلق الأمر بالتفويت عن طريق البيع .

ب- بخصوص الفصل 28 من المجلة المذكورة: لقد أقرت الفقرة 6 من الفصل المشار إليه انه لتطبيق الفقرتين 2 و3 من هذه المجلة: "تساوي القيمة الزائدة الموظفة عليها الضريبة الفارق بين سعر التفويت المصرح به في الأملاك المشار إليها أو الذي وقع الترفيع فيه إثر عمليات المراقبة الجبائية حسب القواعد المعمول بها في مادة التسجيل من ناحية وسعر تكلفة الاقتناء أو الهبة أو التعويض أو البناء بما في ذلك قيمة الأرض مع إضافة مبالغ المصاريف المبررة ونسبة 10 بالمائة عن كل سنة امتلاك من ناحية أخرى " وقد قدّم المطالب بالأداء مصروفات تتعلق بتسجيل العقد ومصاريف تعديل التيار الكهربائي ومصاريف بناء وتحسين قام بتفسيرها بالتقرير المؤرخ في 4 أفريل 2000 ودعمها بالمؤيدات غير أن اللجنة لم تأخذ ذلك بعين الاعتبار وهو ما يجعل قرارها مشوبا بخرق للقانون وللمذكرات التفسيرية الداخلية المطبقة له .

3- خرق أحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على

الشركات بخصوص احتساب الأقساط الإحتياطية والمطالبة بها: بمقولة أنه طبقا لأحكام الفقرة 1 من الفصل 72 من مجلة الضريبة يمكن للإدارة تدارك الإغفالات التي وقعت معايتها في أساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وكذلك عدم القيام بالخضوم أو القيام بها بصفة منقوصة بعنوان هذه الضريبة وأن الأقساط الإحتياطية المنصوص عليها بالفصل 51 من المجلة تمثل تسبقات يتم دفعها خلال سنة ما بعنوان الضريبة المستوجبة على المداخيل والأرباح المحققة بعنوان تلك السنة والتي يتم دفعها خلال السنوات الموالية وقد قام المعقب بإيداع التصاريح المتعلقة بدفع الأقساط الإحتياطية في آجالها مثلما وقع دفع الضريبة بعنوان سنوات التوظيف بإيداع التصاريح بصفة تلقائية ولا يجوز منطقيا مطالبته بدفع تسبقات خلال سنة 2000 بعنوان ضرائب تم دفعها في آجالها ومتعلقة بسنوات سابقة خاصة وأن الفصل 72 من المجلة لم ينص على مراجعة الأقساط الإحتياطية وبالتالي فإن مطالبة المعقب بدفع مبالغ بهذا العنوان يمثل خرقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل وقد تكرر هذا المنهج ضمن المذكرة العامة عدد 6 لسنة 2001 بأن قامت الإدارة بتصفية الضريبة مباشرة بعد إعادة تحديد أساس الضريبة دون إعادة احتساب الأقساط الإحتياطية، مضيفا أنه لا يجوز للإدارة بعد حلول الجبل النهائي لإيداع التصريح المتعلق بالضريبة مراقبة الأقساط

الالتزامات والعقود والفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ، مضيئة بصفة احتياطية من حيث الأصل أن الإدارة تولت تقييم الفوائض التي لم يطالب بها المطالب بالأداء على المبالغ التي منحها خلال الفترة التي شملتها عملية المراجعة لشركة " والمطابع الموحدة" بعنوان السلفة وبالتالي فإنه عملاً بأحكام الفصل 34 المشار إليه أعلاه فإن الفوائض المترتبة عن هذا القرض تعتبر أحد عناصر الدخل الخاضع للضريبة على الدخل وعليه قامت الإدارة بتقييم تلك الفوائض باعتماد نسبة السوق المالية المحددة من قبل البنك المركزي مع إضافة نقطتين وذلك على المبالغ التي لم يقع إرجاعها وقد ذهبت اللجنة المنتقد قرارها في نفس الاتجاه وكان قضاءها على هذا النحو قائماً على أسانيد قانونية سليمة مما يبرر طلب رد هذا المطعن لعدم وجاهته .

أما بخصوص ما أثاره المعقب من سوء تأويل اللجنة المطعون في قرارها لمقتضيات الفصل 1096 من مجلة الالتزامات والعقود فإنه يتبين من هذا الفصل أن فوائض الديون تصبح مستوجبة التنصيص إذا كان التصرف واقعا بين التجار أي أنه في صورة عدم التنصيص على هذه الفوائض في التصرفات والمعاملات بين التجار تصبح هذه الفوائض مفترضة التنصيص في المعاملات فيما بينهم بحكم صفتهم التجارية وبما أن نشاط المطالب بالأداء يتمثل في استغلال المغازات وبيع الكتب والهدايا وهو نشاط تجاري بالأساس كما أن المدينتين هما شركتي " والمطابع الموحدة" شركتان تجاريتان من حيث الشكل وبالتالي فالفوائض تصبح مفترضة على الديون التي منحها المطالب بالأداء إلى هاتين المدينتين بحكم صفتهم التجارية وقد ذهبت اللجنة المنتقد قرارها في هذا الإتجاه وأصابنا في تفسير الفصل 1096 المشار إليه مما يبرر طلب رفض هذا الفرع من المطعن .

وبخصوص ما أثاره المعقب حول خرق اللجنة لمقتضيات الفصل 122 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ، فتجدر الإشارة إلى أن دور القاضي هو تفسير النصوص القانونية المنطبقة أو المثارة من قبل الأطراف في القضية وذلك باعتماد طرق تفسير حددها القانون ولا يعني ذلك بالضرورة أنه إذا تطابق التفسير الذي ذهبت في اتجاهه اللجنة مع التفسير الذي اعتمدته الإدارة في توظيفها للأداء أن اللجنة قد كونت حججاً للإدارة وخرقت بالتالي مبدأ الحياد.

بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 27 و28 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين والضريبة على الشركات :

أ- في تطبيق الفصل 27 من مجلة الضريبة : تطلب المعقب ضدها رد هذا الفرع من المطعن من حيث الشكل نظراً لإثارته لأول مرة في طور التعقيب طبقاً لأحكام الفصل 72 جديد من قانون المحكمة الإدارية ، مضيئة بصفة احتياطية أن التفويت يشمل كل عملية بيع أو تعويض أو إسهام في الشركات غير أن التفويت في الحقوق الاجتماعية للشركات العقارية يجب أن يشمل الحقوق

بالأداءات المستوجبة في غرة جانفي 1996 على أساس الأرباح والمداحيل المحققة خلال سنة 1995 إلى انتهاء السنة الثالثة الموالية لسنة 1996 وهي 1999 وتعين رد هذا المظعن .

بخصوص المظعن المتعلق بحرق أحكام الفصول 64 و66 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية كحرق مبدأ الحياد من قبل اللجنة :تطلب المعقب ضدها رد هذا المظعن من حيث الشكل لاستناده على أساس قانوني إذ أثار نائب المعقب خرق اللجنة المظعون في قرارها أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إذ أن القرار المظعون فيه قد صدر بتاريخ 5 نوفمبر 2001 وأن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية دخلت حيز التنفيذ بداية من 1 جانفي 2002 وبالتالي فإن أحكامها غير منطبقة على قضية الحال ، وبصفة احتياطية من حيث الأصل تجيب المعقب ضدها أنه بالرجوع إلى الأوراق المظروفة بالملف يتضح أن المعقب كان يمسك حسابية بطريقة يدوية ولئن كانت تستجيب من حيث الشكل لمقتضيات الفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية إل انه بعد دراستها وتمحيصها عن طريق مقارنتها بالوثائق المدعمة لها والاستقصاءات الواردة في شأنها تبين أنه تشوبها العديد من الإخلالات لذا قامت الإدارة بتصحيحها وتعديل قواعد توظيف الأداءات والمعاليم المستوجبة وفقا للطريقة الخارقة للمحاسبة ، أما فيما يتعلق بعدم تقسيم المبلغ الجملي المتعلق بالنقص في رقم المعاملات بعنوان سنة 1997 المتحصل عليه عن طريق الإستقصاء على بقية السنوات المراجعة ، فإنه بالاعتماد على المبادئ المحاسبية لا يمكن لحساب ما أن يتحمل تسجيلات محاسبية لأكثر من سنة كما أنه لا يدون بحساب الحرفاء إلا رقم المعاملات المحقق خلال السنة الجارية بالإضافة إلى رصيد الحرفاء المتأتي من السنة السابقة وقد جاء قضاء اللجنة المظعون في قرارها في هذا الاتجاه وكان في محله وقد عللت اللجنة موقفها بوضوح .

في مادة الأداء على القيمة المضافة :

بخصوص المظعن المتعلق بحرق أحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة:

إن اللجنة أجابت أن حدث إنشاء الأداء على القيمة المضافة قد تحقق عند إسناد القرض كما سبق شرحه في المظعن الأول في الحيثية 2 و3 صفحة 16 من القرار المظعون فيه ، أما فيما يتعلق بإدعاء نائب المعقب حول مخالفة القرينة الواردة بالفصل 1096م إ ع فإنه مردود عليه باعتبار أن عبء إثبات عكس هذه القرينة يحمل على المدعي الذي يريد عدم الانتفاع بها ودحضها وبما أن المدعي هو المطالب بالأداء وهو المعقب في قضية الحال فالعبء محمول عليه.

بخصوص المظعن المتعلق بضعف التعليل والخطأ في التأويل : يتجه رفض المظعن شكلا إذ اتضح أن المعقب قد أدمج صلبه في نفس الوقت خرق القانون وضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع مخالفا

من جهة الأصل:

أولا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 34 و35 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود :

حيث يعيب المعقب على اللجنة المطعون في قرارها مخالفتها لأحكام الفصلين 34 و35 من مجلة الضريبة والمذكرات التفسيرية الصادرة عنها بمقولة أن التوظيف يقع على الفوائض المقبوضة أو المضمنة بالحساب الجاري للمطالب بالأداء وليس على أساس فوائض مفتعلة ، مضيفا أن اللجنة أساءت تأويل الفصل 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود باعتبار أن هذا الفصل أقرّ عدم وجوبية الفائض فيما بين غير التجار .

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق القضية أن النزاع إنحصر حول مسألة تكيف منح المعقب لأموال إلى شركة " والمطابع الموحدة دون ترتيب فوائض عليها .

وحيث استقر فقه القضاء التونسي والمقارن على التمييز بالنسبة لأعمال التصرف التي تنتهجها المؤسسات بين أعمال التصرف العادية وأعمال التصرف غير العادية بحيث تعتبر تصرفات المؤسسة عادية كلما اقترنت بتحقيق منفعة مالية أو اقتصادية مباشرة أو غير مباشرة تبررها وفي غياب تلك المنفعة فإن التصرفات تصبح غير عادية ولا يمكن قبولها من الناحية الجبائية .

وحيث طالما ثبت من أوراق الملف أن المبالغ التي منحها المعقب إلى شركتي "سراس للانتاج" والمطابع الموحدة بعنوان سلفة كانت مبررة بوجود حساب خاص له لدى كل واحدة منهما وبمرور الشركتين المعنيتين بصعوبات مالية كانت تمّدد كيانهما ، كما ثبت أنه للعملية مقابلا متوقعا بالنسبة للمطالب بالأداء ضرورة أن الأموال الموضوعة على ذمة الشركتين من شأنها أن تؤدي إلى إستعادة توازنهما المالي مع ما يترتب عن ذلك من حفاظ على مصالح المطالب بالأداء المباشرة لديهما ، فإن تقديم تلك الأموال دون توظيف فوائض عليها لا يعدّ من قبيل التصرفات غير العادية مثلما ذهبت إليه اللجنة المطعون في قرارها .

وحيث أنه ترتيبا عما سبق بيانه ، وطالما ثبت أن غاية المعقب كانت الحفاظ على مصالحه ومصالح الشركتين المنتفعتين بالسلفة وانه لم يتقاض أي فوائض على تلك السلفة فان قضاء اللجنة الخاصة بالتوظيف الاجباري بإقرار عنصر التوظيف المأخوذ من فوائد الأموال الموضوعة على ذمة

إطار ما تتمتع به اللجنة من صلاحيات تقديرية في تفحص جميع الخصوم وتقدير حجيتها ولم يكن قرارها في ذلك منظوياً على مخالفة لمقتضيات الفصل 28 من مجلة الضريبة المشار إليه أعلاه ، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا الفرع من المطعن .

ثالثاً : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين والضريبة على الشركات بخصوص احتساب الأقساط الاحتياطية والمطالبة بها :

حيث تمسك نائب المعقب بأنه طبقاً لأحكام الفقرة 1 من الفصل 72 من مجلة الضريبة يمكن للإدارة تدارك الإغفالات التي وقعت معاينتها في أساس الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وكذلك عدم القيام بالخصوم أو القيام بها بصفة منقوصة بعنوان هذه الضريبة وأن الأقساط الاحتياطية المنصوص عليها بالفصل 51 من المجلة تمثل تسبقات يتم دفعها خلال سنة ما بعنوان الضريبة المستوجبة على المداخيل والأرباح المحققة بعنوان تلك السن والتي يتم دفعها خلال السنوات الموالية وقد قام المعقب بإيداع التصاريح المتعلقة بدفع الأقساط الاحتياطية في آجالها مثلما وقع دفع الضريبة بعنوان سنوات التوظيف بإيداع التصاريح بصفة تلقائية ولا يجوز منطقياً مطالبته بدفع تسبقات خلال سنة 2000 بعنوان ضرائب تم دفعها في آجالها ومتعلقة بسنوات سابقة وإن الفصل 72 من المجلة لم ينص على مراجعة الأقساط الاحتياطية فإن مطالبة المعقب بدفع مبالغ بهذا العنوان يمثل خرقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل وقد تكرر هذا المنهج ضمن المذكرة العامة عدد 6 لسنة 2001 حيث قامت بتصفية الضريبة مباشرة بعد إعادة تحديد أساس الضريبة دون إعادة احتساب الأقساط الاحتياطية. مضافاً وأنه لا يجوز للإدارة بعد حلول الأجل النهائي لإيداع التصريح المتعلق بالضريبة مراقبة الأقساط الاحتياطية المدفوعة كتسبقة نظراً وأن التصريح النهائي يضم الضريبة التكميلية وكل نقص في قيمة الأقساط المدفوعة يتم تلافيه ضمن التصريح النهائي .

حيث يبرز بالرجوع إلى أوراق الملف أن المعقب لم يطعن صلب عريضة استئنافه ولا في تقاريره اللاحقة في عدم إمكانية مراجعة الأقساط الاحتياطية مما يصيره مطعناً جديداً من حيث الموضوع يثار لأول مرة في طور التعقيب ويتجه وبالتالي رفضه شكلاً طبقاً لأحكام الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية .

رابعاً : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصول 64 و66 من مجلة الضريبة والفصل 6 من مجلة

الحقوق والإجراءات الجبائية كخرق مبدأ الحياد من طرف اللجنة :

حيث تمسك نائب المعقب بخرق اللجنة للفصول المشار إليه أعلاه لما اعتمدت في حكمها على الاستقصاءات المقدمة من قبل الإدارة دون تقسيمها على السنوات المعنية بالمراجعة في حين أن المطالب بالأداء يمسك محاسبة وقع قبولها وأستغلالها من قبل المحققين .

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على إعتبار أن التعليل السليم للحكم يقتضي كشف المحكمة عن الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي أدت إلى تشكيل قناعتها بالخل المتوصل إليه في المنازعة المعروضة عليها مع ما يستوجبه ذلك من الرد على جملة الدفوعات والمطاعن الجديدة المثارة أمامها حتى يتمكن كل طرف من مناقشتها قضائيا وحتى يتسنى لهذه المحكمة إرساء رقابتها على حسن تطبيق القانون .

وحيث يتبين بالرجوع إلى القرار المطعون فيه أن اللجنة المصدرة له تعرضت إلى جميع جوانب النزاع المعروض عليها وأجابت على جميع الدفوعات المثارة أمامها مبيّنة موقفها منها وكان قرارها بذلك معلّلا تعليلا مستساغا وكافيا لتبرير منطوق حكمها ، الأمر الذي يتعين معه رفض هذا المطعن .

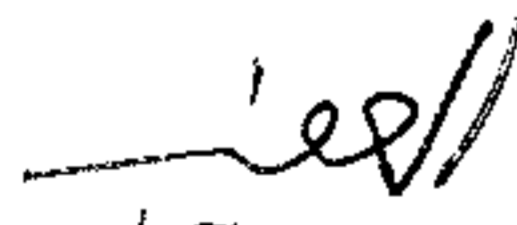
ولهذه الأسباب

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية الى محكمة الاستئناف بتونس للنظر فيها بهيئة حكومية جديدة .
ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيد عماد الحزقي والسيدة مليكة الجندوبي البجاوي .
وتلي علنا بجلسة يوم 26 أفريل 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي .

المستشار المقرر


محمد رضا العقيف

الرئيس


محمد فوزي بن حماد

الكتب القام للمكتب الإدارية
بعضاء: 