



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93 تونس،

من جهة،

والمعقب ضدها: مؤسسة

، في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع

،

الكائن

، محل مخبرتها بمكتب الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 8 جانفي 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311790 طعنا في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف بالكاف بتاريخ 10 ديسمبر 2009 في القضية عدد 22240 والقاضي "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك باعتبار مبلغ الأداء المستوجب يقدر بإثني عشر ألف وثمانمائة وخمسين دينارا ومليمات 314(12.858,314 د) أصلا وخطايا وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليها وحمل المصاريف القانونية على المحكوم ضده".

وبعد الإطلاع على الحكم الاستئنابي المطعون فيه الذي تنفد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت لمراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية تعلقت أساما بالضرية على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية والتجارية بعنوان السنوات من 2001 إلى 2004، وصدر في شأنها قرار توظيف إجباري بتاريخ 12 أفريل 2006 تحت عدد 2006/149 يقضي بمطالبتها

بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 60.653,140 دينار أصلا وخطايا كما ضبطت فيه فائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2004 بـ 6.960,379 دينار فاعتضت عليه المعنية بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بجندوبة التي أصدرت حكما بتاريخ 12 فيفري 2007 يقضي ابتدائيا بإقرار قرار التوظيف فاستأنفته المؤسسة المعنية أمام محكمة الاستئناف بالكاف التي تعهدت بملف القضية وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 26 جوانفي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه بالاستناد إلى ما يلي:
أولا: خرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن محكمة الإستئناف أصدرت إذنا بمأمورية مطلقا وعمما يرمي في آن واحد إلى مراجعة أسس التوظيف وإعادة احتساب الأداء رغم أن هذا الإختبار الرامي لتهيئة القضية للحكم وإلنارتها حول بعض المسائل الفنية والتقنية يخضع لإطار قانوني آخر غير ذلك المتعلق باللجوء إلى الإختبار لإعادة احتساب الأداء. كما أن المحكمة عينت خبيرا واحدا رغم غياب اتفاق طرفي النزاع.

ثانيا: خرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 103 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن مأمورية الإختبار كانت عامة ومجردة من أي تنقيص مدقق على المسائل التي تأمل المحكمة الإستنارة برأي خبير عنها وهو ما يوحي بأن المحكمة تخلت عن النظر في القضية لصالح الخبير وعهدت له بالبت في الأسس التي بني عليها قرار التوظيف الإجباري للأداء.

ثالثا: ضعف التعليل بمقولة أن المحكمة لم تعلق قرارها في ضوء الإحترازاات التي أثارها مصالح الجباية بشأن أعمال ونتائج الإختبار الذي أجراه الخبير ولا يقبل أن يستند قاضي الأصل إلى نتائج إختبار بدون أن يناقش إحترازاات أطراف القضية حولها وأن يكتفي بالقول بأن الإختبار كان سليما أو القول بأن الرأي الفني للخبير كان صحيحا أو معللا وهي أقوال مجردة من أي تدقيق أو تفصيل أو نقاش جدي.

رابعا: خرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن المحكمة قضت بالتخفيض من الأداءات الموظفة في ضوء ونتائج الإختبار الذي أجراه الخبير والحال أنه لم يبين رأيه الفني بغاية الإيضاح وقام على مجرد معاينات لا وجود للوثائق والحجج التي تثبتها.

خامسا: خرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية. بمقولة أن المحكمة قضت بالتخفيض من الاداءات التي وظفتها مصالح الجبائية في ضوء أعمال ونتائج إختبار مشوبة بأخطاء فنية جسيمة وبنقائص تحول دون الإستناد إليها وكان على المحكمة عدم التقيد بها.

سادسا: خرق أحكام الفصل 51 (I و II) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن المحكمة قضت بالتخفيض من الاداءات وذلك بحذف الأقساط الإحتياطية في ضوء نتائج الإختبار رغم أن الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات مطالبون بدفع ثلاث تسبقات تسمى أقساطا احتياطية ويحتسب كل قسط بـ 30% من الضريبة على الشركات بعنوان أرباحهم التي تحققت في السنة السابقة وأن تعديل مبلغ الضريبة يوجب بصفة آلية تعديل مبالغ الأقساط الإحتياطية التي دفعتها والتي احتسبت على أساسها إلا أنه تم الإبقاء على مبالغ الأقساط الإحتياطية التي صرحت بها المؤسسة المطلوبة والتي تم احتسابها على أساس الضريبة على الشركات التي صرحت بها.

سابعا: خرق أحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن المحكمة قضت بالتخفيض من الاداءات وذلك بحذف الأقساط الإحتياطية في ضوء نتائج الإختبار رغم أن الأقساط الإحتياطية تعد تسبقة على الضريبة المستوجبة ويتم خلاصها على ثلاثة أقساط ويحق لمصالح الجبائية أن تراقب وتراجع التصاريح التي تستعمل في ضبط الاداءات أو تلك التي تثبتها وبالتالي يحق لها أن تراقب وتراجع الأقساط الإحتياطية ويكون ذلك إما بمفردها بمراجعة نسبتها وطريقة احتسابها أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة الضريبة التي احتسبت على أساسها.

ثامنا: خرق أحكام الفصل 54 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن المحكمة قضت بطرح فائض أسمته فائض الضريبة على الدخل لسنة 2004 من أصل الأداء والخطايا رغم أن القضية تتعلق بشركة أي بشخص معنوي ولا تتعلق بشخص طبيعي ولا وجه لطرح أي فائض بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في هذه القضية وأن فائض الضريبة على الشركات أو فائض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كما ذهبت المحكمة إلى ذلك خطأ، لا يطرح من الخطايا وإنما يطرح من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات المستحقة مستقبلا وقد انتهت مصالح الجبائية إلى وجود فائض متبقي من الأقساط الإحتياطية وقدره 6.960,379 د وانتهى الخبر إلى تعديل ذلك الفائض والتخفيض فيه إلى 1.569,954 د وقضت المحكمة بطرح فائض مبهم بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لم تبين مصالح الجبائية مصدره ومآتاه كما أن الخبر لم يبين الطريقة التي اتبعها في طرح ذلك الفائض

لا سيما أنه لا يقبل واقعا وقانونا أن يطرح فائض بعنوان سنة 2004 من الفائض الذي ضبطته مصالح الجباية وعدله الخبير بعنوان تلك السنة رغم أن الفائض لا يقبل الطرح إلا من الضريبة المستوجبة بعنوان سنة 2005 أي المستحقة مستقبلا.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 26 ماي 2014 وبها تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد طارق الحراي في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك ولم يحضر ممثل المعقب ضدها وبلغها الإستدعاء.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 14 جويلية 2014.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

أولا: عن المظن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

حيث تمسكت المعقب بخرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن محكمة الإستئناف أصدرت إذنا بمأمورية مطلقا وعاما يرمي

في آن واحد إلى مراجعة أسس التوظيف وإعادة احتساب الأداء رغم أن هذا الإختبار الرامي لتهيئة القضية للحكم ولإنارتها حول بعض المسائل الفنية والتقنية يخضع لإطار قانوني آخر غير ذلك المتعلق باللجوء إلى الإختبار لإعادة احتساب الأداء. كما أن المحكمة عينت خبيراً واحداً رغم غياب اتفاق طرفي النزاع. وحيث لم يسبق إثارة هذا المطعن في الطور الإستئنافي لذا فقد اتجه رفضه شكلاً.

ثانياً: عن المطعن المتعلق بحرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 103 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

حيث تمسكت المعقبة بحرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 103 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن مأمورية الإختبار كانت عامة وبمجردة من أي تنصيص مدقق على المسائل التي تأمل المحكمة في الإستنارة برأي خبير وهو ما يوحي بأن المحكمة تخلت عن النظر في القضية لصالح الخبير وعهدت له بالبت في الأسس التي بني عليها قرار التوظيف الإلجباري للأداء. وحيث لم يسبق إثارة هذا المطعن في الطور الإستئنافي لذا فقد اتجه رفضه شكلاً.

ثالثاً: عن المطاعن الثالث الرابع والخامس المتعلقة بضعف التعليل وحرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 110 و 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية مجتمعة لوحدة القول فيها.

حيث تمسكت المعقبة بضعف التعليل بمقولة أن المحكمة لم تعلل قرارها في ضوء الإحترازاات التي أثارها لديها مصالح الجباية بشأن أعمال ونتائج الإختبار الذي أجراه الخبير ولا يقبل أن يستند قاضي الأصل إلى نتائج إختبار بدون أن يناقش إحترازاات أطراف القضية حررها وأن يكفي بالقول بأن الإختبار كان سليماً أو القول بأن الرأي الفني للخبير كان صحيحاً أو معللاً وهي أفوال بمجردة من أي تدقيق أو تفصيل أو نقاش جدي. كما تمسكت المعقبة بحرق أحكام الفصلين 56 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن المحكمة قضت بالتخفيض من الأداءات الموظفة في ضوء ونتائج الإختبار الذي أجراه الخبير والحال أنه لم يبين رأيه الفني بغاية الإيضاح وقام على مجرد معاينات لا وجود للوثائق والحجج التي تثبتها. وتمسكت من جهة أخرى بأن المحكمة قضت بالتخفيض من الأداءات التي وظفتها مصالح الجباية في ضوء أعمال ونتائج إختبار جاءت مشوبة بأخطاء فنية جسيمة وبنقائص تحول دون الإستناد إليها وكان على المحكمة عدم التقييد بها.

وحيث أقرت محكمة الإستئناف بأنه "خلافًا لما تمسكت به الإدارة فإن ما توصل إليه الخبير المنتدب كان مبنيا على أسس واقعية وقانونية سليمة خصوصا وقد ثبت وجود فائض أداء على الضريبة على الدخل وأن طرحه من أصل الأداء المستوجب في طريقه ولا شيء يعيبه تطبيقا لمقتضيات الفصل 54 فقرة أولى من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات " وانتهت المحكمة، في ضوء ذلك، إلى تعديل الحكم الابتدائي.

وحيث اكتفت محكمة الإستئناف بتبني تقرير الإختبار دون تبرير موقفها من الإحترازات والإنتقادات التي أثارها الإدارة لديها في شأنه ولو على الأقل بالتنصيص صراحة على موقفها من خلال التبريرات التي قدمها الخبير.

وحيث لئن كان الإختبار لا يقيد المحكمة فإن اعتماده من قبلها رغم مطالبة الإدارة بما يثبت فحواه بالوثائق والحجج وتقديمها عديد الإحترازات في شأنه، والقضاء بتخفيض الأداء رغم غياب الإثباتات التي طلبتها الإدارة والتي استند إليها تقرير الإختبار، يجعل الحكم المطعون فيه في غير طريقه من هذه الناحية وتعين لذلك قبول المطاعن الراهنة.

خامسا: عن المطعين السادس والسابع المتعلقين بمخرق أحكام الفصل 51 (I وII) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لوحددة القول فيهما.

حيث تمسكت المعقبة بمخرق أحكام الفصل 51 (I وII) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وأحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن المحكمة قضت بالتخفيض من الاداءات وذلك بحذف الأقساط الإحتياطية في ضوء نتائج الإختبار رغم أن الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات مطالبون بدفع ثلاثة تسبقات تسمى أقساطا احتياطية ويحتسب كل قسط بـ 30% من الضريبة على الشركات بعنوان أرباحهم التي تحققت في السنة السابقة وأن تعديل مبلغ الضريبة يوجب بصفة آلية تعديل مبالغ الأقساط الإحتياطية التي دفعتها والتي احتسبت على أساسها ويكون ذلك إما بمفردها بمراجعة نسبتها وطريقة احتسابها أو بالتوازي مع مراقبة ومراجعة الضريبة التي احتسبت على أساسها إلا أنه تم الإبقاء على مبالغ الأقساط الإحتياطية التي صرحت بها المؤسسة المطلوبة والتي تم احتسابها على أساس الضريبة على الشركات التي صرحت بها .

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على أن تضبط الأقساط الإحتياطية على أساس الضريبة الخاصة بالسنة السابقة كتسبقة للضريبة المستوجبة بعنوان السنة الموالية وهي بالتالي لئن لا تمثل أداء مستقلا بذاته غير أن ذلك

لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أن تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الاحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية .
 وحيث بناء على ما سبق بيانه فان محكمة الاستئناف لما تبنت حساب مبلغ الضريبة بالنسبة إلى كل سنة من سنوات المراجعة دون أن يتم أخذ ذلك بعين الاعتبار لتعديل مبالغ الأقساط الاحتياطية وتم الإبقاء على مبالغ الأقساط الاحتياطية التي صرحت بها المؤسسة المطلوبة والتي تم احتسابها على أساس الضريبة على الشركات التي صرحت بها، تكون قد خرقت أحكام من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وأحكام الفصل 5 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتعين على هذا الأساس قبول المطعنين الراهنين.

سادسا: عن المطعن الثامن المتعلق بخرق أحكام الفصل 54 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 54 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن المحكمة قضت بطرح فائض أسمته فائض الضريبة على الدخل لسنة 2004 من أصل الأداء والخطايا رغم أن القضية تتعلق بشركة أي بشخص معنوي ولا تتعلق بشخص طبيعي ولا وجه ل طرح أي فائض بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في هذه القضية وأن فائض الضريبة على الشركات أو فائض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كما ذهبت المحكمة إلى ذلك خطأ، لا يطرح من الخطايا وإنما يطرح من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات المستحقة مستقبلا وقد انتهت مصالح الجباية إلى وجود فائض متبقي من الأقساط الاحتياطية وقدره 6.960,379 د وانتهى الخبير إلى تعديل ذلك الفائض والتخفيض فيه إلى 1.569,954 د وقضت المحكمة بطرح فائض مبهم بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لم تتبين مصالح الجباية مصدره ومآتاد كما أن الخبير لم يبين الطريقة التي اتبعها في طرح ذلك الفائض لا سيما أنه لا يقبل واقعا وقانونا أن يطرح فائض بعنوان سنة 2004 من الفائض الذي ضبطته مصالح الجباية وعدله الخبير بعنوان تلك السنة رغم أن الفائض لا يقبل الطرح إلا من الضريبة المستوجبة بعنوان سنة 2005 أي المستحقة مستقبلا.

وحيث اقتضى الفصل 28 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه يمكن المطالبة باسترجاع مبالغ الأداء الزائدة في أجل أقصاه ثلاث سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الأداء قابلا للإرجاع طبقا للتشريع الجبائي

وعلى أقصى تقدير في أجل خمس سنوات من تاريخ الإستخلاص. غير أنه لا يؤخذ بعين الإعتبار الأجل المحدد بخمس سنوات بالنسبة إلى الأداء الذي أصبح قابلا للإرجاع بموجب حكم قضائي.

وحيث أن طرح المحكمة للفوائض المسجلة بتقرير الإختبار بالنسبة إلى آخر سنة شملها النزاع من المبلغ المطلوب أدائه وبقطع النظر عن التسمية التي أعطاه لها الخبير، فإن تسوية فائض الأداء تسوسه أحكام خاصة بكل نوع من الأداء ولا يمكن للمحكمة تصفية الحساب بين إدارة الجباية والمطالب بالأداء بطرح الفائض المسجل من مبلغ الأداء المطلوب وإنما كان عليها الإكتفاء بما توصل إليه الخبير من فائض في تقريره الأصلي ل يتم استرجاعه عند الإقتضاء طبق أحكام الفصل 28 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث وفي ضوء ما سبق بيانه، يكون حكم المحكمة من هذه الناحية في غير طريقه واتجه لذلك قبول المطعن الراهن.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بالكاف 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 محمد الهادي الوسلاطي ومحمد الخزامي.

وتلي علنا بجلسة يوم 14 جويلية 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفري.

المستشار المقرر

طارق الحراي

رئيس الدائرة

عبد السلام المهدي قريصية

مدير كتابة الدوائر الإستشارية
بالمحكمة الإدارية

حسین المرزوقی