الجمهوريّـــة التـــونسيّـــة
مجـــلس الدولـــة
المحكـــمـــة الإداريّـــــة

الحمد لله،

القضيّـــة عـــدد: 311268
تاريخ القرار: 28 نوفمبر 2016

قـــرار تعقيبـــي

باســـم الشـــعب التونســـي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المـــعـــقّـــبة: شركة ، مقرها الإجتماعي بشارع عدد ، نائبها الأستاذ ، الكائن مكتبه بشارع عددا ، تونس،

من جهـــــة،

والمـــعقّـــب ضدّه: الإدارة العامة للأداءات، في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد93، البلفيدير – 1002 تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ نيابة عن المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 28 ماي 2010 تحت عدد 311268 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بقابس بتاريخ 4 ديسمبر 2009 في القضية عدد294 والقاضي نهائيا بقبول الإستئنافين شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء من جديد بتأييد قرار التوظيف الإجباري عدد 2005/479 المؤرخ في 5 سبتمبر 2005 وتخطئة المستأنفة "شركة " بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الّذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضدّها خضعت إلى مراجعة معمّقة لوضعيّتها الجبائية، بموجب نشاطها المتمثل في توفير يد عاملة لمؤسستين إثنتين وهما

شركة بقابس والمجمع ، بعنوان الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والمساهمة بصندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والأداء على التكوين المهني بعنوان الفترة الممتدّة من سنة 2000 إلى سنة 2003 صدر على إثرها قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 5 سبتمبر 2005، يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره (140.285,508د) أصلا وخطايا. فإعترضت عليه أمام المحكمة الإبتدائية بقابس التي قضت بتاريخ 11 جانفي 2007 إبتدائيا:" بإلزام المطالبة بالأداء في شخص ممثلها القانوني بأن تؤدي للخزينة العامة للبلاد التونسية ثمانية وعشرين ألفا وسبعمائة دينار ومليمات 481 (28.700,481د) بعنوان أصل الأداء وحفظ حقّ الإدارة في خصوص خطايا التأخير" فإستأنفت كلّ من الإدارة والشركة المعقّبة الحكم المذكور أمام محكمة الإستئناف بقابس التي أصدرت حكمها المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 6 جويلية 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والقضاء بنقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بقابس للنّظر فيها بهيئة أخرى وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

أوّلا: ضعف التعليل فيما يتعلق بإقرار أنّ الأقساط الإحتياطية خاضعة للمراجعة الجبائية بمقولة أنّ الأقساط الإحتياطية طبقا للفصل 51 من مجلة الضريبة على الدخل تسبقات تدفع بعنوان الضريبة المستوجبة على المداخيل والأرباح الجملية فهي ليست أداء مباشرا بل طريقة لخلاص الضريبة مثل طريقة الخصم من المورد مما يكون معه دفع الأقساط الإحتياطية بعد فوات أجل دفعها وبعد تحديد المبالغ النهائية المعدّلة بعنوان الضريبة على الدخل يؤدي إلى خلاص نفس الضريبة مرتين.
ثانيا: خرق أحكام الفصلين 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و559 من مجلة الإلتزامات والعقود بمقولة أن محكمة الإستئناف أيدت قرار التوظيف الإجباري في حين أنه لم يتضمّن تنصيصا على طريقة توظيف الأداء المتّبعة ولجأت إلى الفصل 65 من م ح إ ج لتقلب عبء الإثبات على المطالبة بالأداء التي تتمتع تصاريحها بقرينة الصحة إلى أن تثبت الإدارة خلافه طبقا لأحكام الفصل 559 م إ ع الذي نصّ على أنّ الأصل في الأمور الصحة في حين أسست الإدارة قرارها على معطيات غير واقعية منتهجة الإفتراض والتخمين عند تحديد الربح الصافي ومعتمدة على قرينة الأجور

التي تمثل عبئا بالنسبة للمعقبة غير مستقرّ ومرتبط إرتباطا وثيقا بالعرض والطلب بل أنّها تكبّدت في بعض الأحيان خسائر هامة. ولا يعدّ تقدير الإدارة لنسبة الأرباح تعليلا قانونيا لتعديلها لأسس التوظيف.

ثالثا: خرق أحكام الفصل 40 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية بمقولة أنّه يتبيّن بالرجوع إلى قرار التوظيف الإجباري أن المراجعة المعمّقة إنطلقت في 23 أفريل 2004 وإنتهت بتاريخ 26 سبتمبر 2005 أي أنها دامت ما يقارب 17 شهرا.

رابعا: هضم حقوق الدفاع بتجاهل الدفوعات المتعلقة بالإعفاء من الضريبة بمقولة أنّ محكمة الأصل أيّدت قرار التوظيف الإجباري الذي وظّف على المعقّبة مبلغ 3.631,097دينار بعنوان المساهمة في النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء أصلا وفوائض وأهملت الوثيقة المتمثلة في مقرّر إعفاء صادر عن وكالة النهوض بالصناعة بتاريخ 4 جويلية 1997 يتعلق بمنح المعقبة إمتياز تكفّل الدولة بمساهمة الأعراف في النظام القانوني للضمان الإجتماعي بعنوان الأجور المدفوعة للأعوان التونسيين وذلك في إطار تشجيع التنمية الجهوية لمدّة خمس سنوات إبتداء من 18 جانفي 1997 تاريخ دخول المعقبة طور النشاط الفعلي، وكان تعليل محكمة الأصل في هذا الصّدد غير مستساغ.

وبعد الإطّلاع على تقرير المعقب ضدّها في الردّ على المستندات المدلى به في 11 أكتوبر 2010 والذي دفعت فيه بأنّ قضاء محكمة الأصل بضرورة إخضاع الأقساط الإحتياطية للمراجعة الجبائية بإعتبارها تدخل في مجال تطبيق الأداء ومرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والشركات كان معللا ومطابقا لما إستقرّ عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية في العديد من القرارات التعقيبية من بينها القرار التعقيبي عدد36325 المؤرخ في 3 ديسمبر 2007 والقرار التعقيبي عدد 37931 المؤرخ في 30 جوان 2008 والقرار التعقيبي عدد310002 المؤرّخ في 22 جوان 2009. كما تمسّكت المعقب ضدها بأنّ المطعن الثاني جمع ثلاث مسائل قانونية مختلفة وهي خرق الفصل 50 م ح إ ج المتعلق بتعليل قرار التوظيف الإجباري والفصل 65 من نفس المجلة المتعلق بعبء الإثبات في النزاع الجبائي وضعف التعليل وهو ما يجعل هذا المطعن مختلا من جهة الشكل عملا بأحكام الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية. وأما من جهة الأصل فإن هذا المطعن قد أثير للمرة الأولى في طور التعقيب ومخالف للفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية فضلا على أنّ قرار التوظيف الإجباري قد تضمّن أنه في غياب محاسبة قانونية إعتمدت الإدارة في تعديل

الوضعية الجبائية للمعنية بالأمر على القرائن القانونية والفعلية والمتمثلة كما ورد بالصفحة الرابعة من قرار التوظيف في الأجور المصرح بها لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي خلال سنتي 2000 و2001 والإرشادات المتمثلة في إنجاز خدمات لفائدة مؤسستي شركة الإسمنت بقابس وشركة المجمع الكيميائي التونسي وذلك طبقا لأحكام الفصلين 6و38 م ح إ ج. ويعتبر إعتماد مبالغ الأجور المصرح بها من الطرق التي تطبق في القطاعات التي تعتمد بصفة أساسية على اليد العاملة كالمقاولات والأشغال كما هو الشأن بالنسبة لقضية الحال وإعتماد الإدارة لضارب(2) لمبالغ الأجور مقبول وغير مشطّ، ولم تدل المعقبة بما من شأنه أن ينفي ما توصلت إليه الإدارة من نتائج وكان حكم محكمة الأصل معللا تعليلا مستساغا لما إستندت إلى مقتضيات الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. وبيّنت من جهة أخرى أنّ مدّة المراجعة الجبائية لوضعية المعقّبة لم تتجاوز المدّة القصوى المنصوص عليها بالفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمحدّدة بسنة في صورة عدم إستناد الإدارة إلى المحاسبة وقد تمّ إعلامها بمراجعة وضعيتها الجبائية بمقتضى محضر تبليغ مؤرخ في 26 جويلية 2004 كإعلامها بنتائج تلك المراجعة في 13 أكتوبر 2004. وأمّا بخصوص المطعن المتعلق بتجاهل المحكمة لمقرر الإعفاء من الأداء بعنوان المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء تمسّكت الإدارة بأنّ ذلك لا يندرج في إطار هضم حقوق الدفاع وإنّما في باب ضعف التعليل وأنّ المعقبة لم تدل بما يدعم ما تمسّكت به الأمر الذي تكون معه المحكمة في حلّ من الإجابة على المطاعن المجردة وغير الجدية.

وبعد الإطّلاع على تقرير نائب المعقبة المدلى به في 6 ديسمبر 2010 والذي تمسّك فيه بما يلي:

- الخطأ في مجال تطبيق القانون وخرق أحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنّ سنة 2000 قد تداركها التقادم ولا يمكن أن تكون محلّ مراجعة من قبل الإدارة عملا بأحكام الفصل 72 المذكور والمنطبق زمن الوقائع وليس أحكام الفصلين 19 و20 م ح إ ج وقد صدر قرار التوظيف محل التداعي في 5 سبتمبر 2005 وتم الإعلام به في 26 من نفس الشهر وأنّ الخطأ في مجال تطبيق القانون من متعلقات النظام العام التي تثيرها المحكمة تلقائيا ويجوز للأطراف التمسك بها ولو لأول مرة لدى التعقيب.

- خرق أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بإعتبار أنّ العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة قد تمّت في جزء منها بين سنوات 2000 و2002 ولا تنطبق عليها بالتالي أحكام الفصلين 19 و20 م ح إ ج التي دخلت حيز التنفيذ بداية من سنة 2002 وهو ما تكون سنوات 1999 و2000 و2001 قد تداركها التقادم بالنسبة للأداء على القيمة المضافة بفوات أجل الثلاث سنوات المنصوص عليه بالفصل 21 المذكور.

- خرق أحكام الفصلين 6 و38 م ح إ ج بمقولة أنّ محكمة الأصل أيدت قرار التوظيف رغم إعتماد الإدارة طريقة إحتساب إعتباطية وهي الأجور ضارب (2) في تحديد أرقام المعاملات لسنتي 2000و2001 وإعتمدت نسبة 30 ./. في تقدير هامش الربح الصافي دون إعتبار الأداء على القيمة المضافة.

- خرق أحكام الفصل 65 م ح إ ج بمقولة أنّ محكمة الأصل قلبت عبء الإثبات على المطالب بالأداء الذي تتمتّع تصاريحه بقرينة الصحة والسلامة إلى أن تثبت الإدارة خلافه.

- إنعدام التعليل بتجاهل الردّ على الدفوع الجوهرية المتعلقة بالإعفاء الضريبي بمقولة أنّ المعقبة أدلت لمحكمة الأصل بالقرار المتعلق بالإعفاء من الأداء بعنوان المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء إلا أنّها أعرضت عنه ولم تتناوله بالنقاش رغم جدية المطعن وتأثيره على وجه الفصل في النزاع.

- ضعف وقصور التعليل بإعتماد تبريرات عامة ومبهمة وعدم الإلتفات إلى دفوعات المعقبة المثارة بمستندات الإستئناف رغم جدّيتها.

وبعد الإطلاع علـــى بقيّـــة الأوراق المظروفـــة بالملفّ.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنّصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،

وعلى مجلّة الإلتزامات والعقود،

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 26 سبتمبر 2016، وبها تمّ الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة كريمة النفزي في تلاوة ملخّص من تقريرها الكتابي، و لم يحضر الأستاذ نائب الشركة المعقبة وبلغه الإستدعاء، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك.

قرّرت المحكمة حجز القضيّة للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 28 نوفمبر 2016.

وبهـــا وبعد المفـــاوضة القـــانونيّـــة صرّح بمـــا يلـــي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة ومستوفيا إجراءاته الشكلية الجوهرية وتعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن الأوّل المتعلّق بضعف التعليل

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة الأصل إقرارها بأنّ الأقساط الإحتياطية خاضعة للمراجعة الجبائية والحال أنّ تلك الأقساط تعتبر طبقا للفصل 51 من مجلة الضريبة على الدخل تسبقات تدفع بعنوان الضريبة المستوجبة على المداخيل والأرباح الجملية فهي ليست أداء مباشرا بل طريقة لخلاص الضريبة مثل طريقة الخصم من المورد مما يكون معه دفع الأقساط الإحتياطية بعد فوات أجل دفعها وبعد تحديد المبالغ النهائية المعدّلة بعنوان الضريبة على الدخل بمثابة دفع الضريبة مرتين.

وحيث إعتبرت محكمة الحكم المنتقد أنّ الأقساط الإحتياطية ولئن كانت مثل التسبقات على الضريبة المستوجبة إلا أنّها خاضعة للمراجعة الجبائية بإعتبار أنّها تتغيّر بتغيّر مبلغ الضريبة المستوجبة بموجب المراجعة الجبائية.

وحيث يقتضي الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّه " بإستثناء المستغلين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الخاصعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الإختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاطون لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاث تسبقات تسمى " أقساط إحتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجملية."

وحيث أنّه لئن كانت الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء مستقلا وإنّما طريقة من طرق الدفع، فإنّ ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجّب دفعه بعنوانها بإعتبار أنّ تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معيّنة يؤدّي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنة الموالية وتغيير كذلك في خطايا التأخير، على أن تتولّى الإدارة طرح مبلغ الأقساط الإحتياطية من المبلغ النهائي للضريبة، وهو ما لا يمكن أن يؤول حينئذ إلى دفع الضريبة مرّتين.

وحيث يغدو في ضوء ما سبق تعليل محكمة الإستئناف لقضائها على النحو المبين أعلاه في طريقه وتعيّن رفض هذا المطعن.

عن المطعن الثاني المتعلق بخرق أحكام الفصلين 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و559 من مجلة الإلتزامات والعقود

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة الإستئناف تأييد قرار التوظيف الإجباري في غياب التنصيص على طريقة التوظيف المتّبعة وثبوت إعتماد الإدارة على معطيات غير واقعية كإعتماد قرينة الأجور التي تمثل عبئا مرتبطا إرتباطا وثيقا بالعرض والطلب. كما لجأت المحكمة إلى الفصل 65 من

مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لتقلب عبء الإثبات على المطالبة بالأداء والحال أنّ تصاريحها تتمتّع بقرينة الصحة إلى أن تثبت الإدارة خلافه.

وحيث جمع هذا المطعن بين مسألتين قانونيتين مختلفتين وتعيّن لذلك رفض هذا المطعن لخرقه أحكام الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

عن المطعن الثالث المتعلّق بخرق أحكام الفصل 40 من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية

حيث تمسّك نائب المعقّبة بأنّه يتبيّن بالرجوع إلى قرار التوظيف الإجباري أن المراجعة المعمّقة إنطلقت في 23 أفريل 2004 وإنتهت بتاريخ 26 سبتمبر 2005 أي أنها دامت ما يقارب 17 شهرا.

وحيث لم يسبق عرض هذا المطعن على قضاة الأصل، و لم يتعلّق بمسألة تهمّ النّظام العام التي يجوز التعرّض لها لأول مرة أمام قاضي التعقيب أو إثارتها تلقائيا من المحكمة، ممّا يتعيّن معه رفض هذا المطعن.

عن المطعن الرابع المتعلق بهضم حقوق الدفاع

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة الأصل تجاهل الدفوعات المتعلقة بالإعفاء من الضريبة بمقولة أن محكمة الأصل أيدت قرار التوظيف الإجباري الذي وظّف على منوبته مبلغ 3.631,097دينار بعنوان المساهمة في النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء أصلا وفوائض وأهملت الوثيقة المتمثلة في مقرّر إعفاء صادر عن وكالة النهوض بالصناعة بتاريخ 4 جويلية 1997 يتعلق بمنح المعقبة إمتياز تكفّل الدولة بمساهمة الأعراف في النظام القانوني للضمان الإجتماعي بعنوان الأجور المدفوعة للأعوان التونسيين وذلك في إطار تشجيع التنمية الجهوية لمدّة خمس سنوات إبتداء من 18 جانفي 1997 تاريخ دخول المعقّبة طور النشاط الفعلي، وكان تعليل محكمة الأصل في هذا الصدد غير مستساغ.

وحيث وفضلا عن أنّ هذا المطعن لا يتعلق بهضم حقوق الدفاع، فإنّ ملفّ النزاع خال من الوثيقة المذكورة وهو ما يؤيّد كون المطعن المعروض على محكمة الأصل كان مجرّدا وكان إلتفاتها عنه مبرّرا، ويتجه لذلك رفض هذا المطعن.

عن المطاعن المتعلقة بالخطأ في مجال تطبيق القانون وخرق أحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وخرق أحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وخرق أحكام الفصلين 6 و38 و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

حيث تمسّك نائب المعقّبة بهذه المطاعن في تقريره المدلى به في 6 ديسمبر 2010، ولم ترد جميعها بمطلب التعقيب على خلاف ما تقتضيه أحكام الفصلين 67 و68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، وتعيّن الإعراض عنها.

ولـــــهـــذه الأســـبـــاب:

قـــرّرت المحكمـــة:

أوّلا: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الأولى برئـــاسة السيد عبد السلام المهدي قريصيعة الرئيس الأوّل للمحكمة الإدارية وعضويّة المستشارين السيّدين عادل الصباغ ومحمد القلال.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 28 نوفمبر 2016 بحضور كاتبة الجلســـة السيدة سماح الماجري.

الرئيس الأوّل للمحكمة الإدارية	**المستشارة المقـــرّرة**
عبد السلام المهدي قريصيعة	**كريمة النفزي**

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي