

الحمد لله



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 311168

تاريخ القرار: 14 أفريل 2014

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية

القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93 تونس 1002

من جهة،

والمعقب ضدها: شركة في شخص ممثلها القانوني مقرها بمركز
البحيرة تونس، نائبها الأستاذ الكائن مكتبه بـ نهج عمارة

**** تونس

من جهة أخرى،

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 27 أفريل 2010
والمسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 311168 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس
بتاريخ 6 ماي 2009 في القضية عدد 54783 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار
الحكم الابتدائي المطعون فيه مع تعديله وذلك باعتبار الأداء المستوجب قدره اثنتين وسبعين ألفا وثمانمائة
وسبعة دنانير ومليمات 298 (72.807,298د) أصلا وخطايا وإعفاء المستأنفة من المال المؤمن
وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة
معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والخصم من المورد والمعلوم على المؤسسات
ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء

والأداء على التكوين المهني والأقساط الاحتياطية ومعلوم الطابع الجبائي والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2000 إلى 31 ديسمبر 2003 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 20 ديسمبر 2005 تحت عدد 2005/609 يقضي بمطالبتها بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره مليون وواحد وتسعين ألفا وستمائة وستة وخمسين دينارا و 804 مليما (1.091.656،804 د.) فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكمها بتاريخ 9 نوفمبر 2006 في القضية عدد 1629 القاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري وإجراء العمل به وهو الحكم الذي استأنفته الشركة المعقب ضدها أمام محكمة الاستئناف ببيزرت التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو محلّ مطلب التعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقب بتاريخ 10 ماي 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة بالاستناد إلى:

1- خرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية: ذلك أن محكمة الاستئناف قضت بتعديل هامش الربح الذي حققته الشركة المعقب ضدها من تعاملها مع شركة باقات والتزول به من 30% كما قدرته الإدارة إلى 10% استنادا إلى الاتفاقية المبرمة بين الطرفين والحال أنها لم تتضمن تاريخا ثابتا لتحريرها على معنى الفصل 450 من مجلة الالتزامات والعقود يمكن الارتياح إليه والتأكد من أنه لم يقع تحريرها من قبل الشركتين المذكورتين بمناسبة النزاع الجبائي لغاية تكوين حجة لصالح الشركة المطالبة بالأداء خاصة وأن الشركتين يديرهما نفس المدير العام، فضلا عن أن مفعول تلك الاتفاقية ينطلق من غرة جانفي 2002 وأنه لا يمكن سحب نسبة الربح التي تضمنتها على كافة سنوات المراجعة بما في ذلك سنتي 2000 و2001 السابقتين لدخولها حيز التنفيذ والتين لم تقدم في شأنهما الشركة المعقب ضدها أي دليل على شطط الأداء الموظف عليها الأمر الذي يمثل مخالفة للفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية.

2- خرق الفصل 66 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية: بمقولة أن محكمة الاستئناف قضت

بتعديل مبلغ الأداء المستوجب بناء على ما توصل إليه الخبراء من مبالغ بعد إعادة احتساب الأداء والحال أنهم خالفوا نصّ المأمورية التي كلّفوا بها لأنهم أعادوا احتساب الأداء المستوجب رغم توصلهم إلى أن

الخسائر التي سجلتها المعقب ضدها بالخاسبة لا تجد أساسها في التعامل مع شركة وهو ما يتعارض مع مقتضيات البند الرابع من نصّ المأمورية، كما لم يعتمد الخبراء نسبة الربح المعمول بها في القطاع طبقاً لنصّ المأمورية وإنما اعتمدوا النسبة الواردة في الاتفاقية المبرمة بين المعقب ضدها وشركة

3- ضعف التعليل: بمقولة أن محكمة الاستئناف أهملت مناقشة دفعات الإدارة المتعلقة بعدم وجاهة ما تضمنه تقرير الاختبار فيما يتعلق بتحليل نسبة الربح عن تحضير المواد الأولية ومقارنة رقم معاملات الخدمات بالمواد المستهلكة الموضوع على ذمة الشركة المعقب ضدها وتحديد النسبة المعمول بها في القطاع وتحليل أسباب الخسائر الحاصلة للمعقب ضدها، كما اكتفت المحكمة باعتماد التعليل الذي انتهجه الخبراء والقضاء وفق النتائج التي توصلوا إليها دون بيان سندها القانوني.

وبعد الاطلاع على مذكرة الردّ على مستندات التعقيب المقدمة من الأستاذ نيابة عن المعقب ضدها بتاريخ 21 أوت 2010 والتي جاء فيها بالخصوص أن الطريقة التي اعتمدها إدارة الجباية في التوظيف لا تستند إلى أية قرائن وأنها أهملت الحجم الحقيقي لمعاملات الشركة المعقب ضدها وعوّضته بنسبة 30 بالمائة من حجم معاملات شركة مع العموم بصفة جزافية دون الاستناد إلى أي عنصر واقعي ودون الاعتماد على ملفات مماثلة، وأوضح نائب المعقب ضدها أن الاتفاقية المبرمة بين الشركتين المذكورتين، والتي اعتمدها محكمة الاستئناف للخطّ من رقم المعاملات، تحمل تاريخاً ثابتاً وأنه معرف عليها بالإمضاء بتاريخ 26 جوان 2004 أي قبل انطلاق المراقبة الجبائية في 4 أكتوبر 2004 وأن تطبيق نسبة 10 بالمائة التي تضمنتها الاتفاقية المشار إليها على سنة 2000 لا يوهن الحكم المطعون فيه طالما أنها تمثل قرينة قوية لها أساس مكتوب وتعامل مدروس خلافاً للنسبة الافتراضية التي اعتمدها الإدارة، كما أن ما تمسكت به الإدارة بخصوص مخالفة الخبراء لنصّ المأمورية مردود عليها ويعتبر غير منطقي لأنّه بعد أن ثبت للخبراء وللمحكمة أن الخسارة المسجلة بالخاسبة ليست ناتجة عن التعامل فيما بين الشركتين، أصبح عنصر التوظيف المأخوذ من تعديل رقم المعاملات غير قائم و أصبحت الأدعاء المطلوبة بذلك العنوان غير مبررة وهو ما يستوجب حتماً إعادة احتساب الأداء المستوجب، كما أن محكمة الاستئناف ليست مطالبة سوى بالردّ على الدفعات الجدية وأنّ الحكم المطعون فيه اتسم بالجدية في التعليل والاعتماد على مواقف الخبراء الأمر الذي يتجه معه ردّ المطعن المتعلق بضعف التعليل.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جملة النصوص المنقحة والمتمة له وخاصة منها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،
وعلى مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية،

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 17 فيفري 2014 وبها تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد فاضل المكور في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأدعاء وتمسك بما قدمه هذه الأخيرة من مستندات تعقيب، وحضر الأستاذ وتمسك بما قدمه من ردّ

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بالقرار بجلسة يوم 17 مارس 2014

وبها وبعد المفاوضة القانونية قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة لجلسة يوم 14 أبريل 2014

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة مستوفيا جميع اجراءات القيام واتجه لذلك قبوله شكلا.

من جهة الأصل:

1- عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف خرق الفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية لما قضت بتعديل هامش الربح الذي حققته الشركة المعقبة ضدها من تعاملها مع شركة والتزول به من 30 %، مثلما قدرته الإدارة، إلى 10% استنادا إلى الاتفاقية المبرمة بين الطرفين والحال أنها لم تتضمن تاريخا ثابتا لتحريرها على معنى الفصل 450 من مجلة الالتزامات والعقود يمكن الارتياح

إليه والتأكد من أنه لم يقع تحريرها من قبل الشركتين المذكورتين بمناسبة التراجع الجبائي لغاية تكوين حجة لصالح الشركة المطالبة بالأداء خاصة وأن الشركتين يديرهما نفس المدير العام، فضلا عن أن مفعول تلك الاتفاقية ينطلق من غرة جانفي 2002 وأنه لا يمكن سحب نسبة الربح التي تضمنتها على كافة سنوات المراجعة بما في ذلك سنتي 2000 و 2001 السابقتين لدخولها حيز التنفيذ والتي لم تقدم في شأنهما الشركة المعقب ضدها أي دليل على شطط الأداء الموظف عليها الأمر الذي يمثل مخالفة للفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية.

وحيث يتضح من أوراق الملف أن المعقب ضدها وهي شركة مختصة في تحضير الأكلات المطبوخة، تعدّ المساهم الرئيسي في شركة باقات بنسبة 94% من رأس مالها وأن لهما نفس الشركاء والمسيرين كما يتبين أن نشاط المعقب ضدها مرتبط ارتباطا وثيقا بشركة التي تمثل حريفها الوحيد، ونظرا لتسجيل المعقب ضدها خسائر متتالية خلال الفترة المتراوحة بين 2000 و 2003 تولت مصالح الجبائية التدقيق في رقم معاملاتها قصد تحديد أسباب الخسارة فتبين لها أنها لا تعتمد معايير محدّدة لأثمان خدماتها المنجزة لفائدة شركة وأن نسبة رقم معاملاتها المتأتي من إعداد المأكولات والأطباق الجاهزة بالمقارنة مع رقم معاملات شركة باقات غير مستقرة وأنها تتراوح بين 5.63% و 11.97%، ولذلك اعتبرت إدارة الجبائية أن المعقب ضدها تصرفت تصرفا غير عادي لأنها أهدرت حقها في تحقيق أرباح وتولت الإدارة على هذا الأساس تعديل نتائجها الجبائية بإعادة احتساب رقم معاملاتها مع اعتماد نسبة 30% من رقم المعاملات شركة لتحديد قيمة الخدمة المسداة بعنوان تحضير الأطباق الجاهزة.

وحيث اقتضى الفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية أنه: "لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تضاريجته وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

وحيث أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة التي عليها أن تسعى إلى التدليل على عدم صحة تصريح المطالب بالضرية لتحلّ محلّه حقيقة وعاء الضرية المستوجبة استنادا إلى القرائن القانونية والواقعية المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلّة الضرية، وعندها ينقلب عبء الإثبات على المطالب بالضرية الذي يتوجّب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارد الحقيقة طبقا للفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية المشار إليه.

وحيث ظلما ثبت من أوراق الملف أن الخبراء المتدئين في الطورين الابتدائي والاستثنائي أكدوا أن نسبة 30% التي اعتمدها الإدارة في التوظيف لا تستند إلى أي أساس موضوعي وأن العلاقة بين المعقب ضدها وشركة تعتبر علاقة مرجحة وأن أثمان الخدمات المقدمة إلى الشركة الأخيرة تفوق الأثمان المتداولة في القطاع ولا تعكس تصرفا غير عادي وأن خسائر المعقب ضدها مردّها حجم الاستثمارات والديون، فإن قضاء محكمة الاستئناف بمراجعة أساس الضريبة من 30% من رقم معاملات شركة إلى 10% لا يشوبه خرق للفصل 65 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية لا سيما وأن ما يعاب على المعقب ضدها هو اختلاف نسب فوترة الخدمات مقارنة برقم معاملات شركة بين سنة وأخرى وأن الخبراء أجمعوا على إعادة احتساب رقم المعاملات على أساس نسبة 10% بوصفها النسبة الأرفع بين جميع النسب المذكورة والتي تدرّ — نفعا أكبر على الخزينة، الأمر الذي يغدو معه الحكم الاستثنائي المطعون فيه في طريقه من هذه الناحية وتعيّن بالتالي رفض هذا المطعن.

2- عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 66 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف قضاءها بتعديل مبلغ الأداء المستوجب بناء على ما توصل إليه الخبراء من مبالغ بعد إعادة احتساب الأداء والحال أنهم خالفوا نصّ المأمورية التي كلّفوا بها لأنهم أعادوا احتساب الأداء المستوجب رغم توصلهم إلى أن الخسائر التي سجلتها المعقب ضدها بالمحاسبة لا تجد أساسها في التعامل مع شركة وهو ما يتعارض مع مقتضيات البند الرابع من نصّ المأمورية، كما لم يعتمد الخبراء نسبة الربح المعمول بها في القطاع طبقا لنصّ المأمورية وإنما اعتمدوا النسبة الواردة في الاتفاقية المبرمة بين المعقب ضدها وشركة .

وحيث اقتضى الفصل 66 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية أنه: "في صورة إدخال تعديلات تستوجب إعادة احتساب المبالغ الموظفة أو القابلة للاسترجاع يمكن للمحكمة الاستعانة بمصالح الجبائية لإعادة عملية الاحتساب أو تعيين خبير لهذا الغرض بناء على طلب المطالب بالأداء".

وحيث بمراجعة مأمورية الاختبار المأذون به في الطور الاستثنائي يتبيّن أن محكمة الحكم المطعون فيه كلّفت الخبراء المتدئين بالثبوت في المحاسبة المسوكة من المعقب ضدها وتحليلها لبيان مدى ارتباطها بشركة وبيان إن كانت الخسائر المسجلة ناتجة عن حجم الاستثمارات في التجهيزات والمديونية

أم ناتجة عن التعامل مع شركة وإعادة الاحتساب باعتماد النسبة المعمول بها في القطاع إذا ثبت أن الخسائر المسجلة بالمحاسبة أساسها التعامل مع شركة

وحيث يتضح من أوراق الملف أن الخبراء المنتدبين تولوا دراسة محاسبة المعقب ضدها وتحليل مدى ارتباط معاملاتها مع شركة و انتهوا إلى أن العلاقة بين الشركتين مربحة وأن الخسائر التي سجلتها المعقب ضدها مردها حجم الاستثمارات والديون أن النسب المعتمدة في فوترة الخدمات بين الطرفين تفوق النسب المعمول بها في القطاع المشار إليها بنصّ المأمورية، لكنهم أكدوا في الآن ذاته أن ما يعاب على المعقب ضدها هو اختلاف تلك النسب بين سنة وأخرى من 5.5% إلى 10% وتولوا تعديل أساس الضريبة باعتماد نسبة 10% من رقم معاملات شركة باعتبارها النسبة الأرفع بين جميع النسب المذكورة والتي تدرّ أكبر نفع للخزينة، الأمر الذي يستخلص منه أن الخبراء المنتدبين أجروا أعمالهم وفقا لاجتهادهم دون أن يخالفوا نصّ المأمورية التي كلّفوا بها، وتعين بالتالي رفض هذا المطعن.

3- عن المطعن المتعلق بضعف التعليل:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف ضعف التعليل لما أهملت مناقشة دفعات الإدارة المتعلقة بعدم وجاهة ما تضمنه تقرير الاختبار فيما يتعلق بتحليل نسبة الربح عن تحضير المواد الأولية ومقارنة رقم معاملات الخدمات بالمواد المستهلكة الموضوعة على ذمة الشركة المعقب ضدها وتحديد النسبة المعمول بها في القطاع وتحليل أسباب الخسائر الحاصلة للمعقب ضدها، كما اكتفت المحكمة باعتماد التعليل الذي انتهجه الخبراء والقضاء وفق النتائج التي توصلوا إليها دون بيان سندها القانوني. وحيث أنه من المستقر عليه فقها وقضاء أن تعليل الأحكام القضائية يهّم إفصاح الهيئة القضائية عن الأسباب القانونية والواقعية التي أدت إلى تشكيل قناعتها بالنتيجة التي خلصت إليها والرد على الدفعات والمطاعن الجدية المثارة أمامها بصورة واضحة لا يشوبها القصور ولا التناقض حتى يتمكن كل طرف من معرفة ما له وما عليه وحتى تتمكن هذه المحكمة من إرساء رقابتها على حسن تطبيق القانون .

وحيث يتضح بمراجعة الحكم المطعون فيه أن محكمة الاستئناف لم تهمل مناقشة دفعات الإدارة وأكدت أن الخدمات المفوترة تفوق قيمة المواد الموضوعة على ذمة المعقب ضدها من طرف شركة وأن رقم المعاملات المحدد من طرف الإدارة بـ 30% مشط وأن العلاقة بين الشركتين كانت تشكل عملية مربحة لا تضرّ بالمعقب ضدها لها كما أكدت المحكمة أن أسباب الخسارة تعود إلى حجم

الاستثمارات والديون البنكية والإيجار المالي بالإضافة إلى المخصصات الموظفة على مساهمة الشركة في رأسمال شركة الأمر الذي يغدو معه الحكم المطعون فيه معللا تعليلا مستساغا وتعين بالتالي رفض هذا المطعن.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد عبد السلام المهدي قريصية وعضوية المستشارين السيدين فريد الصغير والحبيب الأطرش.
وتلي علنا بجلسة يوم 14 افريل 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر

فاضل المكي

الرئيس

عبد السلام المهدي قريصية

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإدارة العامة للمحكمة الإدارية