الحمد لله،

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّـة
ـ القضيّـة عدد : 312419
ـ تاريخ القـرار : 14 جويلية 2014.

قـــرار تعـقيبي

باسم الشّـعب التـــونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

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

من جهـــــة،

والمعقب ضدها : شركة **********تونس في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع ********** عدد ********** عمارة **********، **********"، والمعينة محل مخابرتها بمكتب محاميها الأستاذ ********** الكائن بشارع ********** عدد *****، تونس،

من جهـــة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 12 نوفمبر 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312419 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بنابل بتاريخ 22 مارس 2011 في القضية عدد 1358 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء مجددا بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/397 المؤرخ في 9 جوان 2006 وإعفاء المستأنفة في شخص ممثلها القانوني من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليها وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضده".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت لعملية مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات بعنوان سنوات 2001 و2002 و2003 والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على التكوين المهني والمعلوم على النزل والمساهمة في صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة والخصم من المورد بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2003 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 9 جوان 2006 تحت عدد 2006/397 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليها بما قدره 300.850،600 دينار أصلا وخطايا، والخسائر المؤجلة بعنوان سنة 2003 بما قدره 478.889،587 دينار والإستهلاكات المؤجلة بعنوان سنة 2003 بما قدره 100.962،700 دينار كما ضبط فيه فائض القسط الإحتياطي الثالث لسنة 2004 بما قدره 730.067،837 دينار وفائض الأداء على القيمة المضافة بتاريخ 31 ديسمبر 2003 بما قدره 74.536،866 دينار، فاعترضت عليه لدى المحكمة الإبتدائية بقرمبالية التي أصدرت حكما بتاريخ 12 أفريل 2007 تحت عدد 355 يقضي "بقبول الإعتراض شكلا ورفضه موضوعا والمصادقة على قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/397 الصادر المؤرخ في 9 جوان 2006 وحمل المصاريف القانونية للإعتراض على المعترضة"، فاستأنفته أمام محكمة الإستئناف بنابل التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 23 نوفمبر 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، استنادا إلى ما يلي :

1 ـ سوء تأويل أحكام الفصلين 2 و3 من القانون عدد 25 لسنة 2006 المؤرخ في 15 ماي 2006 والمتعلق بسن عفو جبائي بمقولة أن انخراط المعقب ضدها في إجراءات العفو التي سنها القانون المذكور وخلاصها لأصل الدين لا يترتب عنه إلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء برمته أصلا وخطايا وذلك للأسباب التالية :

– لأن قرار التوظيف يمثل السند القانوني للدين الجبائي ويؤدي إلغاؤه إلى انعدام ذلك الدين أصلا وخطايا.

– لأن الحكم بإقرار قرار التوظيف أصلا وخطايا لا يترتب عنه مطالبة المعنية بالأمر بدفع ما تم استخلاصه وهو أصل الدين ولا يؤدي إلى المطالبة بالخطايا المتخلى عنها بموجب القانون من جديد طالما وقع احترام الشروط المنصوص عليها بقانون العفو الجبائي.

– لأن انتفاع المعقب ضدها بإجراءات القانون عدد 25 لسنة 2006 سالف الذكر يترتب عنه إقرار الأداء الأصلي المحدد بـ 139.024،352 دينار والتخلي عن خطايا التأخير المتعلقة بالخصم من المورد والمقدرة بـ 50% من مبلغ 82.885،670 دينار أي طرح مبلغ قدره 41.442،835 دينار من الخطايا المستوجبة والمحددة بـ 161.826،246 دينار.

– لأن انتفاع المعقب ضدها بإجراءات العفو الجبائي من تاريخ جدولة ديونها مع قابض المالية بالحمامات بتاريخ 19 جوان 2006 وتمتيعها بطرح الخطايا المتعلقة بالخصم من المورد بنسبة 50% وتقديمها لنسخة قانونية من رزنامة الدفع ولنسخ مطابقة للأصل من وصولات خلاص الأقساط الملتزم بدفعها، لا يقطع النزاع ولا يؤدي إلى إلغاء قرار التوظيف برمته أصلا وخطايا، وكان على محكمة الحكم المنتقد تبعا لذلك أن تنظر في أصل النزاع وتقضي بإلغاء أو تأييد أو تعديل قرار التوظيف على ضوء المطاعن التي وجهها طرفي النزاع بصرف النظر عن قيام المعقب ضدها بالإنخراط في إجراءات العفو الجبائي وخلاصها لأصل الأداء الموظف.

– لأن الفصلين 2 و3 من القانون عدد 25 لسنة 2006 سالف الذكر لم ينصا بتاتا على أنه ينتج عن العفو الجبائي الذي ينتفع به المطالب بالأداء في شأن دين جبائي رفع النزاع وقطع الخصومة بينه وبين مصالح الجباية حول مقدار ذلك الدين ضرورة أن أثره يرتبط أصلا بإبرام صلح أو صدور حكم قضائي في شأن الدين، كما أن كل المسائل المتعلقة بالإنتفاع بالعفو الجبائي تعتبر من قبيل المسائل المتعلقة باستخلاص الأداء وليس بتوظيفه ولا أدل على ذلك من أن الإنتفاع بالعفو الجبائي مشروط باكتتاب رزنامة دفع الأداءات لدى قابض المالية لتسديد مبلغها على أقساط ثلاثية لفترة أقصاها 5 سنوات بما يجعل تلك المسائل خارجة عن بطبيعتها عن مرجع نظر المحكمة التي تدعى للنظر في الدعاوى المتعلقة بالإعتراض على قرار التوظيف الإجباري للأداء بما تكون معه محكمة الحكم المنتقد قد أساءت تأويل أحكام القانون عدد 25 لسنة 2006 سالف الذكر لما

قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه، ضرورة أن القانون المذكور نص فقط عن التخلي عن الخطايا دون أصل الأداء، الأمر الذي يوجب إبقاء قرار التوظيف قائما من حيث المبدأ باعتباره يمثل السند القانوني للدين.

2 ـ سوء التعليل بمقولة أن قرار التوظيف الإجباري الصادر بشأن المعقب ضدها تضمن مبلغ 139.024،352 دينار بعنوان أصل الأداء ومبلغ 161.826،246 دينار بعنوان الخطايا منها مبلغ 82.885،670 دينار بعنوان خطايا الخصم من المورد وأن مصالح الجباية لم تأخذ بالإعتبار مقتضيات قانون العفو الجبائي عند إصدار قرار التوظيف وكذلك المحكمة الإبتدائية لعدم توفر لديهما ما يفيد انخراط المعقب ضدها في منظومة العفو الجبائي وما يقتضيه ذلك من شروط، إلا أن محكمة الحكم المنتقد ناقضت نفسها وأساءت تعليل قرارها فمن ناحية أقرت بانتفاع المعقب ضدها بإجراءات العفو الجبائي طالما أن هذه الأخيرة تولت اكتتاب رزنامة مع قباضة المالية بالحمامات في شأن الديون الجبائية المتخلدة بذمتها ومن ناحية أخرى قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء برمته أصلا وخطايا الذي يمثل سند الدين المتخلد بذمة المعنية بالأمر، والحال أن انتفاع المعقب ضدها بالعفو الجبائي يترتب عنه إقرار أصل الأداء المحدد بـ 139.024،352 دينار والذي قامت المعنية بالأمر بخلاصه بتاريخ 9 جوان 2006 والتخلي فقط عن خطايا التأخير المتعلقة بالخصم من المورد والمقدرة بـ من مبلغ 82.885،670 دينار أي طرح مبلغ 41.442،835 دينار من الخطايا المستوجبة والمحددة بـ 161.826،246 دينار، وكان على محكمة الحكم المنتقد تبعا لذلك أن تقتصر على في قرارها على حذف مبلغ 41.442،835 دينار من مبلغ الخطايا الموظفة على المعقب ضدها إلا أنها ذهبت إلى حد إلغاء قرار التوظيف برمته مستندة في ذلك إلى القانون المتعلق بالعفو الجبائي.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من قبل نائب المعقب ضدها بتاريخ 10 ديسمبر 2011 في الرد على مستندات التعقيب والمتضمن ما يلي :

ـ <u>من حيث الشكل</u> : فإنه يتبين بالإطلاع على القرار المطعون فيه أن خصم المنوبة هو المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بنابل في حين قدمت المذكرة في بيان أسباب التعقيب من قبل الإدارة العامة للأداءات والحال أنها لم تكن طرفا في الحكم المطعون فيه بما يجعل الطعن بالتعقيب

مخالفا لأحكام الفصل 70 من قانون المحكمة الإدارية التي تقتضي أنه لا يقبل إلا ممن كان طرفا في الحكم المطعون فيه، بما يتجه معه رفض التعقيب شكلا لانعدام الصفة في الطعن.

ـ من حيث الأصل وبصفة احتياطية :

ـ بخصوص المطعن الأول، فإن أحكام الفصل الثاني من القانون عدد 25 لسنة 2006 تقتضي أنه يقع التخلي عن الخطايا ومصاريف التتبع بشرط اكتتاب رزنامة في دفع أصل الدين، وبالتالي فإن قيام المعقب ضدها بتقديم نسخة قانونية من رزنامة الدفع مشفوعة بنسخ مطابقة للأصل من وصولات خلاص الأقساط الملتزم بها يخول لها الإنتفاع بالعفو الجبائي في خصوص الخطايا ومصاريف التتبع باعتبار وأن اكتتاب رزنامة الدفع يقوم مقام الصلح المبرم بين الإدارة والمطالب بالأداء وهو صلح بحكم القانون الذي سن العفو الجبائي، كما أنه يتبين من قراءة هذا المطعن وجود لبس لدى المعقبة في مفهوم "اكتتاب رزنامة الدفع" ذلك أنها من جهة تقر بأن العفو الجبائي لا يمكن أن ينجر عنه قطع النزاع القائم بين مصالح الجباية والمطالب بالأداء باعتباره لا ينقطع إلا بصدور حكم قضائي في شأن الدين أو بإبرام صلح في شأنه، ومن جهة أخرى تعترف باكتتاب المعقب ضدها لرزنامة دفع لجدولة دينها وهو ما يقوم مقام الصلح بين الطرفين.

ـ بخصوص المطعن الثاني، فإن المعقبة أيدت ضمنيا ما انتهت إليه محكمة الحكم المنتقد لما ذكرت أن المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف لم تأخذ بعين الإعتبار مقتضيات قانون العفو الجبائي عند إصدار قرار التوظيف لعدم توفر لديها ما يفيد انخراط المعقب ضدها بمنظومة العفو الجبائي، وهو ما يستنتج منه بقراءة عكسية أن إدارة الجباية ما كانت لتصدر قرار التوظيف لو كانت على علم بانخراط المعقب ضدها بمنظومة العفو الجبائي، الأمر الذي يؤكد أن محكمة الحكم المنتقد كانت على صواب وأحسنت تطبيق القانون لما أخذت بالإعتبار مقتضيات قانون العفو الجبائي وما قدمته المعقب ضدها من مؤيدات في الغرض.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته و تمّمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى القانون عدد 25 لسنة 2006 المؤرخ في 15 ماي 2006 والمتعلق بسن عفو جبائي.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 30 جوان 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد محمد الهادي الوسلاتي في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وبلغ الإستدعاء إلى الإدارة المعقبة ولم يحضر من يمثلها، وحضر الأستاذ ********** وتمسك بتقرير رده على ما ورد بمذكرة التعقيب.

قررت المحكمة حَجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 14 جويلية 2014.

<u>وبها وبعد المفاوضة القانونية صـرّح بما يلي</u> :

- <u>من جهة الشكل</u> :

حيث دفع نائب المعقب ضدها برفض التعقيب شكلا بمقولة أنه جاء مخالفا لأحكام الفصل 70 من قانون المحكمة الإدارية التي تقتضي أن الطعن لا يقبل إلا ممن كان طرفا في الحكم المطعون فيه، ذلك أن خصم منوبتة في الطور الإستئنافي هو المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بنابل في حين قدمت مذكرة شرح أسباب التعقيب قدمت من قبل الإدارة العامة للأداءات والتي لم تكن طرفا في الحكم المطعون فيه.

وحيث استقر فقه قضاء المحكمة الإدارية على اعتماد مفهوم واسع لعبارة مصالح الجباية الواردة بالفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبارها تشمل وزير المالية والإدارة العامة للأداءات والإدارات الجهوية للمالية والمراكز الجهوية لمراقبة الأداءات، الأمر الذي يغدو معه قيام الإدارة العامة للأداءات بالتعقيب الراهن قياما سليما واتجه بالتالي رد هذا الدفع.

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

- <u>من جهة الأصل</u> :

ـ عن المطعنين معا لوحدة القول فيهما :

حيث تنعى المعقبة على الحكم المطعون فيه سوء التعليل وسوء تأويل أحكام الفصلين 2 و3 من القانون عدد 25 لسنة 2006 المؤرخ في 15 ماي 2006 والمتعلق بسن عفو جبائي، لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء استنادا إلى أحكام القانون عدد 25 لسنة 2006 سالف الذكر، ذلك أن انخراط المعقب ضدها في إجراءات العفو الجبائي لا يترتب عنه إلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء برمته أصلا وخطايا، بل يترتب عنه إقرار الأداء الأصلي المحدد بـ 139.024،352 دينار والتخلي عن خطايا التأخير المتعلقة بالخصم من المورد في حدود 50% من مبلغها المقدر بـ 82.885،670 دينار أي طرح مبلغ قدره 41.442،835 دينار من جملة الخطايا المستوجبة والمحددة بـ 161.826،246 دينار، وكان على محكمة الحكم المنتقد تبعا لذلك أن تنظر في أصل النزاع وتقضي بإلغاء أو تأييد أو تعديل قرار التوظيف على ضوء المطاعن التي وجهها طرفي النزاع بصرف النظر عن قيام المعقب ضدها من عدمه بالإنخراط في إجراءات العفو الجبائي.

وحيث تنص أحكام الفصل 2 من القانون عدد 25 لسنة 2006 المؤرخ في 15 ماي 2006 والمتعلق بسن عفو جبائي على أن "يتم التخلي عن الخطايا ومصاريف التتبع المتعلقة بالديون الجبائية الراجعة للدولة التي لا يتجاوز أصل الأداء المتبقي بعنوانها 100 دينار بالنسبة للمدين الواحد شريطة اكتتاب رزنامة دفع قبل غرة جويلية 2006 وتسديد المبالغ المتخلدة على أقساط ثلاثية متساوية لفترة أقصاها خمس سنوات يدفع القسط الأول منها قبل التاريخ المذكور.

تضبط رزنامة الدفع داخل الفترة القصوى المذكورة بقرار من وزير المالية حسب أهمية المبالغ وأصناف المطالبين بالأداء".

كما ينصّ الفصل 3 من نفس القانون على أن "تطبق أحكام الفصلين 1 و2 من هذا القانون على :

ـ الديون الجبائية المثقلة بحسابات قباض المالية قبل تاريخ 20 مارس 2006.

ـ الديون الجبائية التي تم في شأنها إمضاء اعتراف بالدين أو تبليغ نتائج مراجعة جبائية أو تبليغ قرار توظيف إجباري أو صدور حكم وذلك قبل تاريخ 20 مارس 2006.

ـ خطايا التأخير المثقلة بحسابات قباض المالية قبل تاريخ 20 مارس 2006 والمستوجبة بعنوان عدم التصريح في الآجال القانونية بالمداخيل والأرباح المعفاة من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أو الخاضعة لخصم من المورد تحريريا من الضريبة".

وحيث يستشف من هذه الأحكام أن قانون العفو الجبائي المذكور أقر إجرائين مختلفين، يتمثل الإجراء الأول في جدولة أصل الدين وذلك بأن يلتزم المطالب به بدفعه على أقساط ثلاثية حسب روزنامة دفع تضبط بقرار من وزير المالية، ويتمثل الإجراء الثاني في تخلي الدولة عن خطايا التأخير ومصاريف التتبع المتعلقة بتلك الديون، وهو ما يعني أن التخلي عن المبالغ المطالب بها بالنسبة للمعقب ضدها لا يشمل إلا خطايا التأخير بعنوان الخصم من المورد ومصاريف التتبع المتعلقة بها دون بقية عناصر التوظيف الأخرى ومن أهمها أصل الدين الذي يبقى مستوجب الدفع بعد جدولته حسب الشروط التي ضبطها القانون المذكور. وأما الشروط التي وضعها هذا القانون للإنتفاع بأحكامه فهي تتمثل فيما يلي :

ـ أن تكون تلك الديون قد تم تثقيلها بحسابات قبّاض المالية قبل تاريخ 20 مارس 2006.

ـ أو تم في شأنها إمضاء اعتراف بالدين أو تبليغ نتائج مراجعة جبائية أو تبليغ قرار التوظيف الإجباري أو صدور حكم، وذلك قبل تاريخ 20 مارس 2006.

وحيث أن مسألة انتفاع المعقب ضدها بأحكام قانون العفو الجبائي أصبحت محسومة بعد أن أقرت الإدارة بأحقية المعنية بالأمر في ذلك، وأصبح النزاع بين الطرفين في الطور الإستئنافي منحصرا في مدى ثبوت الشطط في التوظيف من عدمه بخصوص مبلغ أصل الأداء وبقية عناصر التوظيف الأخرى المضمنة بقرار التوظيف الإجباري للأداء، وهي مسائل لا علاقة لها بمقتضيات قانون العفو الجبائي وإنما هي متصلة بمدى جديّة دفوعات المطالبة بالأداء لإثبات الشطط فيما وظف عليها وهي الدفوعات التي انتهت محكمة البداية إلى رفضها ولنتهت إلى إقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء المعترض عليه.

وحيث يتضح بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف بنابل لم تناقش أصل النزاع المتعلق بأسس التوظيف وبمدى ثبوت الشطط في التوظيف من عدمه، بل جعلت نظرها

مقتصرا على مسألة فرعية أصبحت منتهية مثلما تقدم شرحه وهي مسألة انتفاع المطالبة بالأداء بأحكام القانون عدد 25 لسنة 2006 المتعلق بالعفو الجبائي، وانتهت إلى نقض الحكم الإبتدائي والقضاء مجددا بإلغاء قرار التوظيف الإجباري برمته استنادا إلى أحكام القانون سالف الذكر معللة قضائها بثبوت انخراط المطالبة بالأداء في إجراءات العفو الجبائي، وهو تعليل في غير طريقه لانبنائه على تأويل خاطئ لأحكام القانون عدد 25 لسنة 2006 التي ترتبط أساسا بطرق وشروط استخلاص الأداء والخطايا وليس بتوظيفه أو بضبط مبلغه، وهي بالتالي أحكام لا يمكن بحال أن تكون سندا لإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء، فضلا عن خطورة الآثار المترتبة عن ذلك الإلغاء من انعدام الدين الجبائي تبعا لإلغاء سنده المتمثل في قرار التوظيف الإجباري للأداء، بما يخوّل للشركة المعقب ضدها إمكانية المطالبة باسترجاع أقساط أصل الدين التي دفعتها طبقا لمقتضيات قانون العفو الجبائي باعتبار وأن السند الذي انبنت عليه تم إلغاؤه.

وحيث كان على محكمة الحكم المنتقد أن تنظر في أصل النزاع وتقضي بإقرار أو بتعديل المبالغ المطالب بها وذلك على ضوء المطاعن التي وجهتها المطالبة بالأداء إلى قرار التوظيف الإجباري، إلا أنها قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري برمته أصلا وخطايا مستندة في ذلك عن غير صواب إلى أحكام القانون عدد 25 لسنة 2006 المؤرخ في 15 ماي 2006 المتعلق بسن عفو جبائي، وتكون بقضائها على هذا النحو قد أساءت تأويل أحكام القانون سالف الذكر وأساءت بالتالي تعليل قضائها، الأمر الذي يتعين معه قبول هذين المطعنين.

ولهـذه الأسبـــــــاب،

قررت المحكمة :

- **أوّلا :** قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بنابل لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

- **ثانيا :** حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيّد محمد فوزي بن حمّاد الرئيس الأول للمحكمة الإدارية وعضويّة المستشارين السيدين معز بوبكر ومحمد سليم المزوغي.

وتلي علنا بجلسة يوم 14 جويلية 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

الرئيس

محمد فوزي بن حمّاد

المستشار المقرّر

محمد الهادي الوسلاتي

مدير كتابة الدوائر الإستشارية
بالمحكمة الإدارية

حسن العمروشي