الحمد لله ،

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّـة
ـ القضيّـة عدد : 312285
ـ تاريخ القـرار : 24 فيفري 2014.

قــرار تعقيبي
باسم الشّعب التــونسي
أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

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

من جهـــــة،

والمعقّـب ضدها : شركة **********في شخص ممثلها القانوني، مقرها بنهج ********** ********* ،*******

من جهــة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 19 أوت 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312285 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بنابل بتاريخ 15 أفريل 2010 في القضية عدد 1301/1286 والقاضي "نهائيا بقبول الإستئنافين شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبلغ المحكوم به ابتدائيا إلى 72.905,470 دينار أصلا وخطايا وإعفاء شركة ********** من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليها وحمل المصاريف القانونية على الإدارة العامة لمراقبة الأداءات".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن الشركة المعقب ضدها خضعت بموجب نشاطها كوكالة أسفار لمراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على

الشركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والمعلوم على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2001 إلى موفى سنة 2004، أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 28 أفريل 2006 تحت عدد 2006/162 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليها بما قدره 94.357,554 دينار أصلا وخطايا، فاعترضت عليه لدى المحكمة الإبتدائية بقرمبالية التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكما بتاريخ 21 جوان 2007 تحت عدد 343 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بالمصادقة على قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2006/162 المؤرخ في 28 أفريل 2006 مع تعديل نصه وذلك بضبط مبلغ الأداء أصلا وخطايا بما قدره 77.429,744 دينار لقاء أصل الأداء والخطايا، 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 26 أوت 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، استنادا إلى ما يلي :

1 ـ خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، لما قضت بحذف مبالغ الأداءات المستوجبة بعنوان سنة 2001 لسقوط حق المطالبة بها بمرور الزمن استنادا لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، والحال أن الفصل 72 المستند إليه تم إلغاؤه بمقتضى الفصل 7 من القانون المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتعويضه بالفصلين 19 و20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فيما يتعلق بآجال التقادم وبالفصل 27 من نفس المجلة فيما يتعلق بالأعمال القاطعة للتقادم، كما أن الفقه وفقه القضاء استقرا في الصورة التي لا يتضمن فيها التشريع الجديد أحكاما تتعلق بتنازع القوانين في الزمان على اعتماد مبدأين هامين أولهما مبدأ عدم رجعية القوانين الجديدة الذي يقتضي أن الآثار الماضية تخضع للقانون القديم وثانيهما مبدأ الأثر الفوري للقانون الجديد الذي يقتضي أن

الآثار المستقبلية تخضع ولئن نشأت في الماضي ولكنها لم تستقر بعد للقانون الجديد، وبالتالي تكون في تاريخ غرة جانفي 2002 كل الأداءات المستوجبة غير المصرح بها قابلة للمراجعة وتطبق عليها آجال التدارك والتقادم المنصوص عليها بالفصلين 19 و20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمحددة بعشر سنوات في حالة الإغفال الكلي مثلما هو الشأن في صورة الحال، وفي ذلك تطبيقا سليما لمبدأ الأثر الفوري لأحكام المجلة المذكورة ولمقاصد المشرع عند سنه لها مثلما تؤكده مداولات مجلس النواب عند مناقشته لمشروع تلك المجلة. كما أن المحكمة الإدارية أكدت في العديد من قراراتها على المفعول الفوري لأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بما فيها الأحكام المتعلقة بآجال التقادم، بما يستنتج منه وعلى خلاف ما ذهب إليه القرار المطعون فيه أنه لا يمكن تطبيق القانون الملغى أي الفصل 72 من مجلة الضريبة على الوضعيات القانونية التي نشأت في ظله ولم يطلها التقادم بعد في ظل القانون الجديد أي أحكام الفصلين 19 و20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

2 – خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصلين 19 و27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بسقوط حق مصالح الجباية في المطالبة بالمبالغ المستوجبة بعنوان سنة 2001 ذلك أن عملية المراجعة الجبائية كانت سنة 2005 ونتج عنها إعلام بنتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 29 أوت 2005 وبذلك تم قطع التقادم طبقا لأحكام الفصل 27 المذكور، ومثلما سلف ذكره صلب المطعن السابق فإن السنوات التي لم يشملها التقادم في ظل القانون القديم تصبح محكومة بمدة التقادم المنصوص عليها بالقانون الجديد أي الفصلين 19 و20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وتبعا لذلك فإن سقوط حق الإدارة في المطالبة بالمبالغ المستوجبة بعنوان سنة 2001 بالنسبة لقضية الحال يكون في غرة جانفي 2006 باعتبار وأن المراجعة شملت سنوات 2001 إلى 2004 وتم تبليغ نتائجها إلى الشركة المعقب ضدها بتاريخ 29 أوت 2005.

3 – خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بالنزول بالمبالغ المطالب بها إلى 72.905,470 دينار أصلا وخطايا متبنية بذلك نتائج الإختبار المأذون به في الطور الإستئنافي، بمقولة أنها قامت تلقائيا ودون أن تطلب منها المطالبة بالأداء، بتعيين خبير وتكليفه والتثبت من وثائق المحاسبة المقدمة من المطالبة بالأداء ومن صحة تطبيق نسبة الربح من قبل الإدارة والتأكد من أسس التوظيف، وتكون بذلك قد منحته سلطات

واسعة تتجاوز مجرد القيام بعملية إعادة احتساب الأداء المستوجب المنصوص عليها بالفصل 66 المذكور.

4 ـ خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بالنزول بالمبالغ المطالب بها إلى 72.905,470 دينار أصلا وخطايا، بمقولة أن مصالح الجباية قدمت لها كل المعطيات والمعلومات المتعلقة برقم معاملات الشركة المعقب ضدها مع الشركة التونسية للملاحة وبالعمولات التي تحصلت عليها من شركة ********** كما بينت لها كيفية تحديد نسبة الربح المنطبقة على نشاط الشركة المطالبة بالأداء، إلا أن المحكمة وعوض أن تنظر في دفوعات الشركة المعقب ضدها لإثبات الشطط الموظف عليها، تنازلت عن هذا الدور لفائدة الخبير الذي غير أسس التوظيف ونسبة الربح المعتمدة وسعى في إثبات شطط التوظيف بدل الشركة المطالبة بالأداء التي لم تقدم أي إثبات في الغرض ومع ذلك مكنتها المحكمة من الإنتفاع بالتخفيض من الأداء الموظف عليها.

5 ـ ضعف التعليل بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه أهملت الرد على المطاعن التي تمسكت بها مصالح الجباية صلب مستندات استئنافها ولم تلتفت إليها والمتعلقة بخرق الفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصلين 19 و27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وهو ما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية الذي اعتبر أن عدم رد المحكمة على الدفوعات الجوهرية وعدم ذكر الأسانيد القانونية التي أدت إلى تشكيل قناعتها بتبني موقف من النزاع المعروض عليها، يجعل قضائها مشوبا بضعف التعليل الموجب للنقض.

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

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 20 جانفي 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد محمد الهادي الوسلاتي في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب، ولم يحضر من ينوب عن الشركة المعقب ضدها وكانت قد أعلمت بموعد انعقاد هذه الجلسة.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 24 فيفري 2014.

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

<u>من جهة الشكل</u> :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

<u>من جهة الأصل</u> :

ـ عن المطعنين الأول والثاني معا لوحدة القول فيهما :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصول 19 و20 و27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بحذف مبالغ الأداءات المستوجبة بعنوان سنة 2001 لسقوط حق المطالبة بها بمرور الزمن استنادا لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، والحال أن الفصل 72 المستند إليه تم إلغاؤه بمقتضى الفصل 7 من القانون المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتعويضه بالفصلين 19 و20 من ذات المجلة فيما يتعلق بآجال التقادم وبالفصل 27 منها فيما يتعلق بالأعمال القاطعة للتقادم، وبالتالي تكون في تاريخ غرة جانفي 2002 كل الأداءات المستوجبة غير المصرح بها قابلة للمراجعة وتطبق عليها آجال التدارك والتقادم المنصوص عليها بالفصول 19 و20 و 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمحددة بعشر سنوات في حالة الإغفال الكلي، بما يستنتج منه وعلى خلاف ما ذهب إليه القرار المطعون فيه أنه لا يمكن تطبيق الفصل 72 من مجلة الضريبة على الوضعيات القانونية التي

نشأت في ظله ولم يطلها التقادم بعد في ظل القانون الجديد. وبما أن عملية المراجعة الجبائية تم إجرائها سنة 2005 ونتج عنها إعلام بنتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 29 أوت 2005 فقد تم بذلك تم قطع أجل التقادم طبقا لأحكام الفصل 27 المذكور، وتبعا لذلك فإن سقوط حق الإدارة في المطالبة بالمبالغ المستوجبة بعنوان سنة 2001 بالنسبة لقضية الحال يكون في غرة جانفي 2006 باعتبار وأن المراجعة شملت سنوات 2001 إلى 2004 وتم تبليغ نتائجها إلى الشركة المعقب ضدها بتاريخ 29 أوت 2005.

وحيث لئن نص المشرع صلب القانون 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على جملة من القواعد والأحكام الإنتقالية، فإنه لم يتعرض إلى مسألة التنازع في الزمن بين أحكام القانون الجديد وأحكام القانون القديم في خصوص آجال التقادم وحق التدراك رغم إقراره لآجال جديدة تتعلق بتوحيد آجال التقادم بالنسبة إلى كافة الضرائب وبكيفية انقطاع التقادم.

وحيث استقر الفقه والقضاء على اعتبار أن القواعد المتعلقة بالتقادم تهم أصل الحق وليست قواعد إجرائية مما يجعلها خاضعة إلى ذات القواعد المتعلقة بأصل الأداء على مستوى التطبيق في الزمان.

وحيث طالما أن الأداء المتنازع بشأنه يتعلق بسنة 2001، فإن النص القانوني المنطبق على النزاع الماثل هو النص ساري المفعول في تاريخ حدث نشأة الأداء ولا مجال حينئذ لتطبيق أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبارها لم تدخل حيز التطبيق إلا ابتداء من غرة جانفي 2002 ولا يمكن لها بالتالي أن تطال وضعيات نشأت في ظل القانون القديم عملا بمبدأ عدم رجعية القوانين.

وحيث يغدو ترتيبا على ما تقدم استناد محكمة الحكم المنتقد لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات للقضاء بسقوط حق الإدارة في المطالبة بالأداءات المستوجبة بعنوان سنة 2001، في طريقه بما يتجه معه رفض المطعن الراهن.

ـ عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حين أذنت تلقائيا ودون طلب من المطالبة بالأداء بتعيين خبير لإعادة الحساب، وأسندت إليه سلطات واسعة تتجاوز مجرد القيام بعملية إعادة احتساب الأداء المستوجب المنصوص عليها بالفصل 66 المذكور، وذلك بأن كلفته بالتثبت من وثائق المحاسبة المقدمة من المطالبة بالأداء ومن صحة تطبيق نسبة الربح من قبل الإدارة والتأكد من أسس التوظيف.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه "في صورة إدخال تعديلات تستوجب إعادة احتساب المبالغ المستوجبة أو القابلة للإسترجاع يمكن للمحكمة الإستعانة بمصالح الجباية لإعادة عملية الإحتساب أو تعيين خبير لهذا الغرض بناء على طلب من المطالب بالأداء".

وحيث وخلافا لما تمسكت به المعقبة، يتضح بالرجوع إلى أوراق الملف أن الشركة المطالبة بالأداء سبق لها أن طالبت في الطور الإبتدائي بتعيين خبير مختص في المحاسبة للتثبت من مدى مطابقة الحسابية التي تمسكها للتشريع الجاري به العمل بعد أن رفضت الإدارة اعتماد تلك المحاسبة، ثم أعادت هذا الطلب لدى محكمة الحكم المطعون فيه التي ارتأت تبعا لذلك أن تعهد للخبير في المحاسبة فتحي السباعي بإعادة احتساب الأداءات المستوجبة، الأمر الذي يغدو معه تمسك المعقبة بمخالفة أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في غير طريقه ومتعين الرفض.

ـ عن المطعن الرابع المأخوذ من خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تمسكت المعقبة بخرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بالنزول بالمبالغ المطالب بها إلى 72.905,470 دينار أصلا وخطايا، بمقولة أن مصالح الجباية قدمت لها كل المعطيات والمعلومات المتعلقة برقم معاملات

الشركة المعقب ضدها مع الشركة التونسية للملاحة وبالعمولات التي تحصلت عليها من شركة **********كما بينت لها كيفية تحديد نسبة الربح المنطبقة على نشاط الشركة المطالبة بالأداء، إلا أن المحكمة وعوض أن تنظر في دفوعات الشركة المعقب ضدها لإثبات الشطط الموظف عليها، تنازلت عن هذا الدور لفائدة الخبير الذي غيّر أسس التوظيف ونسبة الربح المعتمدة وسعى في إثبات شطط التوظيف بدل الشركة المطالبة بالأداء التي لم تقدم أي إثبات في الغرض ومع ذلك مكنتها المحكمة من الإنتفاع بالتخفيض من الأداء الموظف عليها.

وحيث اقتضى الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه يحق لمصالح الجباية أن تضبط الأداء وتصحح التصاريح بالإستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة.

وحيث ينص الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على 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 تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

وحيث يستخلص من أحكام الفصلين 6 و65 المشار إليهما أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصاريح المطالب بالأداء لتحل محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالأداء الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارده الحقيقية.

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن لقضاة الأصل كامل السلطة في تقدير حجية وسائل الإثبات التي يقدمها الأطراف وتقدير مدى اعتمادها أو الإعراض عنها ومن بينها تقارير الإختبار وأنه لا رقابة عليها في ذلك من قبل هذه المحكمة تعقيبيا إلا في حدود ما يشوبها من خرق للقانون أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث يتضح بالرجوع إلى القرار المنتقد أن المحكمة المصدرة له لما قضت بإقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصه وذلك بالنزول بالمبالغ المطالب بها إلى 72.905,470 دينار أصلا وخطايا استندت في ذلك إلى النتائج التي توصل إليها الخبير المنتدب الذي أكد أن النسبة المعتمدة من قبل الإدارة لم ترتكز على دراسات علمية أو نسب صادرة عن الديوان التونسي للسياحة ولم تأخذ بعين الإعتبار المصاريف البنكية المشطّة التي تحملتها المطالبة بالأداء والتخفيضات الهامة التي تمنحها للحرفاء بغاية استقطابهم، مما يكون معه التمسك بخرق أحكام الفصل 65 من مجلة الضريبة في غير طريقه ومتعين الرفض على هذا الأساس.

ـ عن المطعن الخامس المأخوذ من ضعف التعليل :

حيث تمسكت المعقبة بضعف التعليل بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه أهملت الرد على المطاعن التي تمسكت بها مصالح الجباية صلب مستندات استئنافها والمتعلقة بخرق أحكام الفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصلين 19 و27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وهو ما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية الذي اعتبر أن عدم رد المحكمة على الدفوعات الجوهرية وعدم ذكر الأسانيد القانونية التي أدت إلى تشكيل قناعتها بتبني موقف من النزاع المعروض عليها، يجعل قضائها مشوبا بضعف التعليل الموجب للنقض.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن محكمة الدرجة الأولى أسست قضائها بعدم أحقية الإدارة في المطالبة بالأداءات المستوجبة عن سنة 2001 باعتبارها سقطت بالتقادم تطبيقا لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث استقر الفقه والقضاء على أنه يجوز لمحكمة الإستئناف الإقتصار على تبني التعليل الذي اعتمدته محكمة الدرجة الأولى، شريطة أن يكون التعليل الواقع تبنيه مستساغا بالتنصيص على الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها اتخاذ الحكم والتي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي واستخلاص النتائج منها، وتطبيق القواعد القانونية عليها بصورة لا يشوبها القصور أو التناقض.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن محكمة الإستئناف بنابل ناقشت مسألة أحقية الإدارة في المطالبة بالأداءات المستوجبة عن سنة 2001 وانتهت إلى تبني التعليل الذي اعتمدته محكمة البداية والذي استند إلى سند سليم من القانون، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا المطعن.

ولهـذه الأسبـــــــاب،

قررت المحكمة :

أوّلا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيّد الحبيب جاء بالله وعضويّة المستشارين السيد فاضل المكور والسيدة سهام بوعجيلة.

وتلي علنا بجلسة يوم 24 فيفري 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

الرئيس

الحبيب جاء بالله

المستشار المقرّر

محمد الهادي الوسلاتي

الكاتبة العامة المساعدة الإدارية

الإمضاء: [illegible]