الحمد لله،

الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

القضيّة عدد: 311399
تاريخ القرار: 18 مارس 2013

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني ، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 - تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّها: شركة ******* في شخص ممثلها القانوني *******
********** ، نائبها الأستاذ ******** الكائن مكتبه

،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 19 جويلية 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311399 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 92523 بتاريخ 3 فيفري 2010 و القاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها خضعت بموجب نشاطها المتمثل في تجارة مواد البناء إلى مراجعة جبائية معمّقة آلت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2008/132 بتاريخ 25 أكتوبر 2008 يقضي بإدخال تعديلات على الوضعية الجبائية للشركة المعقب ضدّها وضبط الأداءات والخطايا المحمولة عليها بمبلغ قدره مائة وواحد وثلاثون ألفا وسبعمائة وتسعة وسبعون

دينارا ومليمات 025 (131.779،025 د) وضبط فائض الأداء بعنوان الضريبة على الشركات سنة 2006 بمبلغ قدره تسعة وعشرون ألفا وتسعمائة وأربعة وسبعون دينـــارا ومليمات 838 (29.974،838 د) فاعترضت عليه أمام المحكمة الإبتدائية بتونس التي قضت ابتدائيا بموجب الحكم الصادر في القضية عدد 3277 بتاريخ 24 فيفري 2009 بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عـــدد 2008/132 بتاريخ 25 أكتوبر 2008 فاستأنفته المعقب ضدها لدى محكمة الإســـتئناف بتـــونس وتعهدت الدائرة السادسة بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن الماثل .

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن بالتعقيب بتاريخ 23 جويلية 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض قرار محكمة الإستئناف بنابل مـــع الإحالة إلى محكمة الإستئناف المختصة للنظر من جديد بتركيبة مغايرة بالإستناد إلى :

- خرق الفصل 11 (II) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن الشركة المعقب ضدها قامت بإيداعات نقدية وتحويلات بنكية عـــن طريق الحساب الجاري للشركاء لم يتم تقديم المؤيدات اللازمة في شأنها على أساس أنها من قبيل القروض لذلك اعتبرت مصالح الجباية أنها تشكل رقم معاملات تحقـــق في ســـنوات 2002 و2003 و2004 و2005 وقامت بإدماجه في قاعدة الضريبة على الشركات وقضت المحكمة الإبتدائية بتونس بحذف هذه التعديلات بناء على أن هذه الإيداعات تعتبر موارد خاصة بالشركاء سبق توظيف الأداء عليها وسايرتها في ذلك المحكمـــة المصـــدرة للحكم المطعون فيه بما يتعارض مع الفصل 11 سالف الذكر ضرورة أن المعقب ضدها لم تفلح في إثبات مصدر وطبيعة المبالغ التي قامت بتسجيلها بمحاسبتها بالحســـاب الجـــاري للشركاء وهو ما يشكل قرينة جدية على أنها أرباح حققتها وتولت إخفاءها بتسجيلها في الحساب الجاري للشركاء. وأضافت أن المبالغ المذكورة أدّت إلى التقليص من نتيجتـــها المحاسبية والجبائية كما أن مبالغ الإدماجات من مداخيل الأوراق المالية المتأتية من منابات الوكلاء موضوع قرارات التوظيف الصادرة في شأنهم لا تغطي المبالغ المسجلة بالحســـاب الجاري .

- خرق أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ضرورة أن المبالغ التي تولت الشركة المعقب ضدّها تسجيلها بالحساب الجاري للشركاء على أن هؤلاء وضعوها على ذمتها وأنها متأتية من المداخيل التي سبق لهم التصريح بها بعنوان السنوات من 1997 إلى 2005 والتي تغطي المبالغ المسجلة بحسابهم الجاري بقيت فاقدة لما يؤيدها وبالرغم من ذلك اعتبرت محكمة الإستئناف أنها كانت مبرّرة ولا مطعن فيها بما يتعارض مع الفصلين 65 و68 سالفي الإشارة ذلك أن التصاريح الجبائية التي اكتتبها الشركاء بعنوان السنوات الممتدة من 1997 إلى 2005 تقيم الدليل على تحقيق مداخيل تناهز المبالغ المسجلة بحسابهم الجاري غير أن الشركة المعقب ضدها لم تثبت ادخار الشركاء لهذه المبالغ ووضعها على ذمتها بموجب شيكات أو كمبيالات أو تحويلات أو غير ذلك من وسائل الدفع . وأضافت أن تقارب المبالغ المصرح بها من الشركاء مع تلك المسجلة بحسابهم الجاري لا يخول الجزم بتطابقها . علاوة على أن حذف عنصر من عناصر التوظيف التي تأسّس عليها قرار التوظيف الإجباري لا يؤول إلى إلغائه برمّته وإنما يفترض منها إعمال سلطتها بالرجوع إلى أعمال التحقيق التي تملك مباشرتها .

- خرق الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسّسات بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بحذف عنصر التوظيف المتعلق بإدماج المبالغ التي قامت الشركة المعقب ضدها تسجيلها بالحساب الجاري للشركاء رغم افتقارها لما يفيد وضعها على ذمتها .

- خرق الفصلين 480 و 482 من مجلة الإلتزامات والعقود من جهة أن محكمة الإستئناف قضت بحذف عنصر التوظيف المتعلق بإدماج المبالغ التي قامت الشركة المعقب ضدها بتسجيلها بالحساب الجاري للشركاء بناء على أنه سبق لمصالح الجباية إصدار قرارات توظيف إجباري في شأن هذه المبالغ والحال أنها موضوع نزاع قيد النشر أمام محكمة الإستئناف بتونس ولا تعتبر بالتالي من قبيل الأحكام الباتة والنهائية التي تحوز على قرينة النفاذ.

- تجاوز السلطة بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإقرار الحكم الإبتدائي ثمّ انتهت إلى القضاء بما لم يطلبه الخصوم من خلال إلغاء قرار التوظيف الإجباري والحال أن الطلبات

التي تقدمت بها المعقب ضدها انحصرت في استبعاد عنصر التوظيف المتعلق بالتنزيلات بالحساب الجاري للشركاء .

- ضعف التعليل على أساس أن محكمة الإستئناف تعرضت إلى عنصر التوظيف المتعلق بإدماج النقص في رقم المعاملات الذي تم ضبطه بالإعتماد على المبالغ المسجلة بالحساب الجاري للشركاء دون مناقشة بقية العناصر التي قام عليها قرار التوظيف الإجباري .

وبعد الإطلاع على التقرير الذي تقدّم به الأستاذ ********** نائب الشركة المعقب ضدّها بتاريخ 12 نوفمبر 2010 والرامي إلى رفض التعقيب لعدم وجاهته على النحو الآتي بيانه :

- في خصوص المطعن المتعلق بخرق الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فقد لاحظ نائب الشركة المعقب ضدها أن تبرير المبالغ يمكن أن يتحقّق بإثبات مصدرها أي إثبات الشركاء لتحقيق المداخيل الخاصة بهم والتصريح بها ودفع الضريبة المستوجبة بعنوانها و لا يتطلب إبرام كتب قرض مع الشركة سيما وأن الإقراض لا يستوجب تحرير كتائب خطية .

- في خصوص المطعن المتعلق بخرق الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فقد تمسّك نائب الشركة المعقب ضدّها بأن إخفاء رقم المعاملات محمول على الإدارة إثباته وهو ما لم تتوفق مصالح الجباية في تحقيقه ضرورة أنها اقتصرت على معاينة حصول تنزيلات بحساب الشركاء دون الوقوف على اتصالها بغرض الشركة وعلى إخفاء فواتير البيع وحصول نقص في الإنتاج . وأضاف أن استبعاد توظيف التنزيلات بحساب الشركاء يغني عن تعديل الأرباح والمعاملات باعتبار أنه يفضي إلى انتفاء موجب توظيف الأداءات غير المباشرة .

- في خصوص المطعن المتعلق بخرق الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسّسات ، لاحظ نائب الشركة المعقب ضدها أن منوبته تولت تسجيل المبالغ التي تحصلت عليها لدى المساهمين بالحساب القانوني المعد للشركاء بعدما ثبتت مصادرها وبعد توثيقها قضائيا ولا يتسنى تغيير تسجيلها باعتبار خصوصيتها ومصادرها وسابقية التصريح بها .

- في خصوص المطعن المأخوذ من خرق الفصلين 480 و482 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ، تمسّك نائب المعقب ضدّها بأنّه لا تثريب على محكمة الإستئناف لمّا استندت إلى الأحكام القضائية ابتدائية الدرجة باعتبارها واجبة التنفيذ عملا بالفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

- في خصوص المطعن المتعلق بتجاوز السلطة فقد أكّد نائب المعقب ضدّها أن استبعاد توظيف التنزيلات بحساب الشركاء يغني عن تعديل الأرباح والمعاملات باعتبار أنه يفضي إلى انتفاء موجب توظيف الأداءات غير المباشرة .

- في خصوص المطعن المتعلق بضعف التعليل ، تمسّك نائب الشركة المعقب ضدّها بأن استبعاد توظيف التنزيلات بحساب الشركاء يغني عن تعديل الأرباح والمعاملات .

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه و إتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 25 فيفري 2013 ، وبها تلا المستشار المقرّر السيد أحمد سهيل الراعي ملخّصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك وحضر الأستاذ ********** نائب المعقب ضدّها وتمسّك ،

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 18 مارس 2013 ،

و بها و بعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية ، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل :

– عن المطاعن المتعلقة بخرق الفصل 11 (II) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وخرق أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وخرق الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسّسات وخرق الفصلين 480 و 482 من مجلة الإلتزامات والعقود لتداخلها :

حيث تمسكت المعقبة بأن الشركة المعقب ضدها قامت بإيداعات نقدية وتحويلات بنكية عن طريق الحساب الجاري للشركاء لم يتم تقديم المؤيدات اللازمة في شأنها لذلك اعتبرتها مصالح الجباية رقم معاملات تحقق في سنوات 2002 و2003 و2004 و2005 وقامت بإدماجها في قاعدة الضريبة على الشركات وقضت المحكمة الإبتدائية بتونس بحذف التعديلات التي أدخلتها الإدارة بهذا العنوان بناء على أن هذه الإيداعات تعتبر موارد خاصة بالشركاء سبق توظيف الأداء عليها وسايرتها في ذلك المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه بما يتعارض مع الفصل 11 سالف الذكر. وأضافت أن المبالغ المذكورة أدت إلى التقليص من أصولها الصافية ومن نتيجتها المحاسبية والجبائية كما أن مبالغ الإدماجات من مداخيل الأوراق المالية المتأتية من منابات الوكلاء موضوع قرارات التوظيف الصادرة في شأنهم لا تغطي المبالغ المسجلة بالحساب الجاري .

وحيث بالإضافة إلى ذلك تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف قضاءها بحذف عنصر التوظيف المتعلق بإدماج المبالغ التي قامت الشركة المعقب ضدها بتسجيلها بالحساب الجاري للشركاء بناء على أنه سبق لمصالح الجباية إصدار قرارات توظيف إجباري في شأنها وهي موضوع نزاع لا يزال منشورا أمام محكمة الإستئناف بتونس ولا تعتبر بالتالي من قبيل الأحكام الباتة والنهائية التي تحوز على قرينة النفاذ .

وحيث دفع نائب الشركة المعقب ضدها بأن تبرير المبالغ يمكن أن يتحقّق بإثبات مصدرها أي إثبات الشركاء تحقيق المداخيل الخاصة بهم والتصريح بها ودفع الضريبة المستوجبة بعنوانها و لا يتطلب إبرام كتب قرض مع الشركة سيما وأن الإقتراض لا يستوجب تحرير كتائب خطية .

وحيث يقتضي الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات في فقرته الثانية أن " يتكون الربح الصافي من الفارق بين قيمة الأصول الصافية عند ختم وافتتاح الفترة التي يجب أن تكون نتائجها أساسا للضريبة على الدخل بعد طرح الإسهامات المضافة وزيادة ما سحبه المستغل أو الشركاء أثناء نفس الفترة.

ويقصد بالأصول الصافية الفارق بين قيمة الأصول ومجموع الديون لفائدة الغير والاستهلاكات والمدخرات القابلة للطرح الموجودة بالخصوم" .

وحيث يتبين بالرجوع إلى الملف أن الشركاء الثلاثة في رأسمال الشركة المعقب ضدها وهم ********** و ********* و ********** استهدفوا إلى مراقبة جبائية آلت إلى صدور قرارات توظيف إجباري تخصهم جميعا تأسّست في جزء منها على نمو الثروة بناء على ما عاينته الإدارة من اكتتاب في رأس مال شركة واقتناء عقار وإيداع أموال خاصة بحساب الشركاء لدى مؤسسة .

وحيث أصدرت الدائرة الجبائية بالمحكمة الإبتدائية بتونس الأحكام عدد 3065 و3066 و3067 بتاريخ 25 نوفمبر 2008 القاضية بإقرار قرارات التوظيف الإجباري الصادرة في شأن الشركاء المذكورين أعلاه مع تعديلها وذلك بالحطّ من مبلغ الأداء المستوجب في شأن الشريك ********** بمقتضى قرار التوظيف الإجباري عدد 2008/95 المؤرخ في 18 جوان 2008 إلى ما قدره اثنان وثمانون ألفا وسبعة وستون دينارا ومليمات 647 (82.067،647 د) والحطّ من مبلغ الأداء المستوجب في خصوص الشريك حاتم الكاتب بموجب قرار التوظيف الإجباري عدد 2008/97 الصادر في نفس التاريخ إلى ما قدره اثنا عشر ألفا وسبعمائة وخمسة وثلاثون دينارا

ومليمات 910 (12.735،910 د) وهو نفس الشأن بالنسبة للشريك ..... الذي تمّ الحطّ من مبلغ الأداء المستوجب في شأنه بمقتضى قرار التوظيف الإجباري عدد 2008/96 إلى ما قدره اثنان وستون ألفا وثمانمائة واثنا عشر دينارا و916 مليمات (62.812،916 د) .

وحيث أن هذه الأحكام ولئن كانت غير حائزة على قوة اتّصال القضاء وعلى النفوذ الذي أناطه القانون للحكم الذي لا رجوع فيه على معنى الفصل 480 من مجلة الإلتزامات والعقود ، في غياب ما يفيد صيرورتها باتة ، فإنها تتحلّى بحجية الشيء المقضي به التي من المفروض احترامها والإلتزام بمنطوقها وبسائر الأسانيد التي تتأسّس عليها واستخلاص النتائج القانونية المترتبة عليها ما لم يثبت ما يناقضها .

وحيث ، وفي هدي ما تقدّم ، تكون المبالغ موضوع التنزيلات التي تولت الشركة المعقب ضدها إيداعها بحساب الشركاء معلومة المصدر والمقدار ومبرّرة باعتبارها من قبيل تسديد المعقب ضدها لما سبق لشركائها أن وضعوه على ذمتها من إيداعات على نحو ما خلصت إليه المحكمة المطعون في حكمها ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن .

- **عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل :**

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف تعرضها إلى عنصر التوظيف المتعلق بإدماج النقص في رقم المعاملات الذي تم ضبطه بالإعتماد على المبالغ المسجلة بالحساب الجاري للشركاء دون مناقشة بقية العناصر التي قام عليها قرار التوظيف الإجباري .

وحيث وخلافا لما تمسّكت به المعقبة فقد انحصر مناط النزاع بين الطرفين في حدود عنصر التوظيف المتعلق بإدماج المبالغ المسجلة بمحاسبة الشركة المعقب ضدّها ولم يمتدّ إلى ما عدا ذلك من العناصر التي تأسّس عليها قرار التوظيف الإجباري وتبعا لذلك فإنه لا تثريب على محكمة الإستئناف لمّا أعرضت عن تناولها بالنقاش ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن .

- عن المطعن المتعلق بتجاوز السلطة :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف قضاءها بإقرار الحكم الإبتدائي والحال أنه خلص إلى القضاء بما لم يطلبه الخصوم من خلال إلغاء قرار التوظيف الإجباري والحال أن الطلبات التي تقدمت بها المعقب ضدها انحصرت في استبعاد عنصر التوظيف المتعلق بالتنزيلات بالحساب الجاري للشركاء .

وحيث أنه من المستقر عليه فقها وقضاء أن عيب تجاوز السلطة يمكن حصره في صور محدودة كخروج المحكمة عن مجال اختصاصها أو القضاء بما لم يطلب منها أو كأن يخرق قاضي الموضوع مبدأ تفريق السلط أو أن يتدخل فيما هو مندرج ضمن التصرف الإداري البحت أو يتدخل فيما هو من متعلقات الوظيفة التشريعية .

وحيث يتبين بالرجوع إلى عريضة افتتاح الدعوى وإلى التقارير التي تقدّم بها نائب المعقّب ضدّها إلى المحكمة الإبتدائية بتونس أنّها كانت ترمي إلى "قبول الإعتراض شكلا وفي الأصل الإذن للإدارة باستبعاد التنزيلات بحساب الشركاء أداء مباشر وغير مباشر ثم القضاء بالحطّ من الشطط الوارد بالتوظيف بناء على ذلك" .

وحيث تكون المحكمة الإبتدائية بتونس قد تجاوزت حدود سلطتها لمّا لم تتقيّد بحدود الطلبات المقدمة إليها وقضت بأكثر ممّا طلب منها من خلال إلغاء قرار التوظيف الإجباري الصادر في حق المعقب ضدها شأنها في ذلك شأن محكمة الإستئناف التي قضت بإقرار الحكم الصادر عنها ، الأمر الذي يتجه معه قبول المطعن الماثل .

و لهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا و أصلا ونقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة ملف القضية على محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة جديدة .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها .

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عبد السلام المهدي قريصيعة وعضوية المستشارين السيدين فريد الصغير و الحبيب الأطرش .

و تلي علنا بجلسة يوم 18 مارس 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري .

المقرر

أحمد سهيل الراعي

رئيس الدائرة

عبد السلام المهدي قريصيعة

الكاتب العام المساعد للمحكمة الإدارية

الإمضاء: صباح الزرديني

.311399.13 .04 .03