الجمهورية التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة
القضيّة عـــدد: 311510
تاريخ القرار: 30 ديسمبر 2013

الحمد لله،

# قرار تعقيبـــــي

باســـــــــــــم الشعـــــــــب التونســـــــــــــي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التـّالـــي بيـــن :

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

**من جهة،**

**والمعقّب ضدّها:** شركة ****** في شخص ممثلها القانوني، مقرها ********** ،

**من جهة أخرى.**

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 28 أوت 2010 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 311510 طعنا في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 16 جوان 2010 في القضيّة عدد70422 والقاضي" بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 13.784,266 دينارا لقاء أصل الأداء و4.507,486 دينارا لقاء خطايا التأخير وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليها وحمل المصاريف القانونية عليها ".

وبعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ الوضعية الجبائية للمعقب ضدّها خضعت إلى مراجعة معمقة تعلقت بالضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والخصم من المورد والأداء على القيمة المضافة والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 والمعلوم على الطابع الجبائي بعنوان الفترة الممتدة من 20 نوفمبر 1998 إلى 31 ديسمبر 2005، وصدر في شأنه قرار توظيف إجباري بتاريخ 12 مارس 2007 تحت عدد 2007/53 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 94.129,943 دينارا أصلا وخطايا فاعترض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بن عروس التّي

أصدرت حكما بتاريخ 26 أكتوبر2007 تحت عدد 783 يقضي ابتدائيّا بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المعترضة. فاستأنفته المعقب ضدها أمام محكمة الاستئناف بتونس التّي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطّلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الإدارة العامّة للأداءات بتاريخ 21 سبتمبر 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه بالاستناد إلى ما يلي:

**أولا:** خرق أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لأن محكمة الإستئناف أقرت بأن سنوات 1999 و 2000 و 2001 شملها التقادم والحال أن هذا الفصل خول لمصالح الجباية إمكانية مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم خاصة إذا كان ذلك الإنعكاس في شكل طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء، وهو ما يمثل استثناء لأحكام الفصلين 19 و 20 من المجلة واللذان ضبطا آجال التدارك والتقادم وهو ما يفسر استعمال المشرع لعبارة "بصرف النظر" بطالع الفصل 26 المذكور. وأن رفض مصالح الجباية تمتيع شركة "خلود" بفائض الأداء على القيمة المضافة المتأتي من سنوات 1999 و 2000 و 2001 كان مبررا بتقصير المعنية بالأمر ذاتها بعدم تقديمها لوثائق المحاسبة المطلوبة.

**ثانيا:** خرق الفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود لأن محكمة الإستئناف قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء الصادر في شأن شركة ****** وذلك باعتبار مبلغ 40 ألف دينار المترل بالحساب الجاري للشركاء، والذي اعتبرته مصالح الجباية رقم معاملات خام وغير مصرح به، مصدره عقد قرض مبرم بين الشركة وأحد مساهميها مستندة في ذلك إلى عقد قرض مقدم من الشركة وعلى صك بالمبلغ استظهرت به المعنية بالأمر أمامها والحال أن ما يصدر عن شخص لا يكون حجة عليه إذ أن العقد المحتج به هو وثيقة أعدتها المعنية بالأمر لنفسها ولأنه تم التعريف عليه بالإمضاء في 4 أكتوبر 2006 أي بتاريخ لاحق للإعلام بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة المؤرخ في 12 سبتمبر 2006 ولم يكتسب تاريخا ثابتا على معنى الفصل 450 من مجلة الإلتزامات إلا بعد إتمام عملية المراجعة المعمقة وتبليغ نتائجها، الأمر الذي يوحي بأنه أعد قصد التهرب من دفع الأداءات. وأضافت المعقبة أن الصك البنكي المقدم من الشركة ليست له أي حجية قانونية لخلوه من أي ختم أو إمضاء لمؤسسة بنكية كما أنه لم يتم تدعيمه بكشف حساب مفصل يثبت تاريخ تسلم المطالبة بالأداء لمبلغ 40.000,000 دينار وأن الشركة قدمت في مناسبتين نسختان من الصك البنكي عدد 129 بتاريخ 10 نوفمبر 2005 تختلفان عن بعضهما فالنسخة الأولى لم

تكن تحمل اسم ******** وقد تم إضافة اسم الشركة لاحقا وبخط مغاير مما يدفع إلى الشك في مصداقية الإثباتات المقدمة من طرف الشركة.

**ثالثا:** سوء تأويل أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لأن محكمة الإستئناف انتهت إلى القول بثبوت شطط التوظيف على أساس الوثائق المقدمة إليها والحال أنه لا يمكن للمطالب بالأداء أن ينتفع بالإعفاء من الأداءات الموظفة عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وحقيقة موارده أو على شطط التوظيف الذي كان محلا له إذ أن شركة ******** حولت سنة 2002 فائض الأداء على القيمة المضافة الذي برز بتصريحها المتعلق بسنة 2001 وانتفعت بالتخفيض دون تقديم وثائق مثبتة لذلك الفائض لا في طور المراجعة رغم مطالبتها بذلك ولا في طور التقاضي وليس للمحكمة أن تتولى من تلقاء نفسها وبمطلق اجتهادها تعديل أسس التوظيف دون مؤيدات قانونية سليمة وإلا عد ذلك من قبيل تكوين حجج للمطالب بالأداء كما أضافت المعقبة أن الشركة لم تثبت اقتراضها لمبلغ 40.000,000 دينار المنزل بحساب الشركاء باعتبار أن عقد القرض معرف عليه بالإمضاء بتاريخ لاحق لعملية المراجعة مما يشكل قرينة على أن الوثيقة معدة للاستظهار بها أمام القضاء ومحاولة التهرب من دفع الأداءات المستوجب وأن الصك البنكي لا يحمل أي تاريخ ثابت أو ختم أو إمضاء لمؤسسة بنكية ولم يتم تدعيمه بكشف حساب مفصل يثبت سحب المبلغ من حساب المقرض وكشف بنكي يثبت تنزيل المبلغ بحساب الشركة.

**رابعا:** سوء التعليل بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بتعديل قرار التوظيف والحال أن أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أقرت بالحق في الرجوع إلى فترات شملها التقادم ومراقبتها إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم خاصة إذا كان ذلك الإنعكاس في شكل طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء ولأن رفض مصالح الجباية تمتيع شركة ******** بفائض الاداء على القيمة المضافة كان مبررا بالتقصير الفادح للمعنية بالأمر في الإثبات وتقديم وثائقها المحاسبية ولا يحق للمحكمة في ضوء ذلك تمكينها من الطرح كما لا يصح اعتبار مبلغ 40 ألف دينار قرضا وليس رقم معاملات غير مصرح به لأن المؤيدات لا يصح قبولها.

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه وإتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

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

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم25 نوفمبر 2013 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيّد طارق الحرابي في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب ولم يحضر من يمثل الشركة المعقب ضدها وكانت قد أعلمت بموعد انعقاد هذه الجلسة.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 30 ديسمبر 2013.

**وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:**

**من جهة الشكل:**

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونيّة ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

**من جهة الأصل:**

**أولا:عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.**

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الإستئناف أقرت بأن سنوات 1999 و 2000 و 2001 شملها التقادم والحال أن الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية خول لمصالح الجباية إمكانية مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم خاصة إذا كان ذلك الإنعكاس في شكل طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء وهو ما يمثل استثناء لأحكام الفصلين 19 و 20 من نفس المجلة واللذان ضبطا آجال التدارك والتقادم وهو ما يفسر استعمال المشرع لعبارة "بصرف النظر" بطالع الفصل 26 المذكور. وأن رفض مصالح الجباية تمتيع شركة "خلود" بفائض الأداء على القيمة المضافة المتأتي

من سنوات 1999 و 2000 و 2001 كان مبررا بتقصير المعنية بالأمر ذاتها بعدم تقديمها لوثائق المحاسبة المطلوبة بالرغم من مطالبتها بذلك.

وحيث اقتضى الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه "بصرف النظر عن الآجال المنصوص عليها بالفصلين 19 و 20 من هذه المجلة يمكن مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم خاصة بواسطة طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء.

وحيث ثبت من أوراق الملف أنه تبين لإدارة الجباية وجود فائض في مادة الأداء على القيمة المضافة تم تحويله لسنة 2002 لذا تمت مراجعة سنوات 1999 و 2000 و2001.

وحيث ولئن شمل التقادم سنوات 1999 و 2000 و2001 فإنه تبين للإدارة أنه كان لها انعكاس على مبلغ الأداء المستوجب بعنوان سنة 2002 التي لم يشملها التقادم وحق لها بالتالي الرجوع إليها قصد التأكد من صحة بعض المعطيات التي تهم سنوات المراقبة التي لم يشملها التقادم.

وحيث طالما أن قرار التوظيف لم يشمل إلا الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 دون سنوات1999 و 2000 و2001 فقد كان القرار في طريقه وكان الحكم الإستئنافي المطعون فيه قد جانب الصواب وخرق مقتضيات الفصل 26 المبين أعلاه واتجه لذلك قبول المطعن الماثل.

**ثانيا: عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود.**

حيث تمسكت المعقبة بخرق الفصل 548 المذكور لأن محكمة الإستئناف قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء الصادر في شأن شركة ******* وذلك بطرح مبلغ 40 ألف دينار المترل بالحساب الجاري للشركاء،من رقم معاملات الشركة المعقب ضدها استنادا إلى عقد قرض مبرم بين الشركة وأحد مساهميها مستندة في ذلك إلى عقد قرض مقدم من الشركة وعلى صك بنكي بالمبلغ المذكور استظهرت به المعنية بالأمر أمامها والحال أن ما يصدر عن شخص لا يكون حجة عليه إذ أن العقد المحتج به هو وثيقة أعدتها المعنية بالأمر لنفسها ولأنه تم التعريف عليه بالإمضاء في 4 أكتوبر 2006 أي بتاريخ لاحق للإعلام بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة المؤرخ في 12 سبتمبر 2006 ولم يكتسب تاريخا ثابتا على معنى الفصل 450 من مجلة الإلتزامات إلا بعد إتمام عملية المراجعة المعمقة وتبليغ نتائجها الأمر الذي يوحي بأنه أعد قصد التهرب من دفع الأداءات. وأضافت المعقبة أن الصك البنكي المقدم من الشركة ليست له أي حجية قانونية لخلوه من أي ختم أو إمضاء لمؤسسة بنكية كما أنه لم يتم تدعيمه بكشف حساب مفصل يثبت تاريخ تسلم المطالبة بالأداء لمبلغ 40.000,000 دينار وأن الشركة قدمت في مناسبتين نسخة من الصك البنكي عدد 129 بتاريخ 10 نوفمبر 2005 تختلفان عن بعضهما فالنسخة الأولى لم تكن تحمل

اسم ******* وقد تم إضافة اسم الشركة لاحقا وخط مغاير مما يدفع إلى الشك في مصداقية الإثباتات المقدمة من طرف الشركة.

وحيث تضمن هذا الفصل ثلاث مطاعن يتعلق الأول بخرق الفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود وهو الوارد بالعنوان والقول أن ما يصدر عن شخص لا يكون حجة عنيه باعتبار أن العقد المحتج به هو وثيقة أعدها المعنية بالأمر لنفسها والمطعن الثاني يتعلق بإثارة الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود واكتساب العقد تاريخا ثابتا بالتعريف والإمضاء عليه بتاريخ لاحق للإعلام بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة والمطعن الثالث يتعلق بالحجية القانونية للصك البنكي المقدم من الشركة، وهو ما يجعل هذا المطعن متضمنا لمطاعن ثلاثة مختلفة جاءت تحت مطعن واحد لا يعكس حقيقة عنوانه كما أن تلك المطاعن جاءت مجمعة.

وحيث خالف هذا الفصل بذلك أحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الذي يقتضي أن بيان أسباب الطعن يجب أن تكون مفصلة لكل مطعن على حدة مما يتعين معه رفضه شكلا.

**ثالثا:عن المطعن المتعلق بسوء تأويل أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.**

حيث تمسكت المعقبة بسوء تأويل أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الإستئناف انتهت إلى شطط التوظيف على أساس الوثائق المقدمة إليها والحال أنه لا يمكن للمطالب بالأداء أن ينتفع بالإعفاء من الأداءات الموظفة عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وحقيقة موارده أو على شطط التوظيف إذ أن شركة ********* حولت سنة 2002 فائض الأداء على القيمة المضافة الذي برز بتصريحها المتعلق بسنة 2001 وانتفعت بالتخفيض دون تقديم وثائق مثبتة لذلك الفائض لا في طور المراجعة رغم المطالبة بذلك ولا في طور التقاضي وليس للمحكمة أن تتولى من تلقاء نفسها وبمطلق اجتهادها تعديل أسس التوظيف دون مؤيدات قانونية سليمة وإلا عد ذلك من قبيل تكوين حجج للمطالب بالأداء كما أضافت المعقبة أن الشركة لم تثبت اقتراضها لمبلغ40.000.000 دينار المنزل بحساب الشركاء باعتبار أن عقد القرض معرف عليه بالإمضاء بتاريخ لاحق لعملية المراجعة مما يشكل قرينة على أن الوثيقة معدة للاستظهار بها أمام القضاء ومحاولة التهرب من دفع الأداءات المستوجب وصك بنكي لا يحمل أي تاريخ ثابت أو ختم أو إمضاء لمؤسسة بنكية و لم يتم تدعيمه بكشف حساب مفصل يثبت سحب المبلغ من حساب المقرض وكشف بنكي يثبت تقييد المبلغ بحساب الشركة.

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

وحيث ثبت من أوراق الملف عدم تقديم المعقب ضدها وثائق مثبتة لتحويل فائض الأداء على القيمة المضافة سنة 2002 والذي برز بتصريحها المتعلق بسنة 2001 وانتفاعها بالتخفيض لذلك كما ثبت ادعاء اقتراضها لمبلغ 40.000.000 دينار مقدمة للغرض عقدا معرف عليه بالإمضاء بتاريخ لاحق لعملية المراجعة وأن الصك البنكي المضمن به المبلغ لم يكن يحمل أي تاريخ ثابت أو ختم أو إمضاء لمؤسسة بنكية ولم يتم تدعيمه بكشف حساب مفصل يثبت سحب المبلغ من حساب المقرض وكشف بنكي يثبت تنزيل المبلغ بحساب الشركة مما يرجح اعتبار هذا المبلغ رقم معاملات غير مصرح به.

وحيث لئن كانت رقابة قاضي التعقيب لا تمتد إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع في تقديره للحجج المقدمة من الأطراف إلا عند ثبوت غلط فادح في التقدير فإن صورة الحال تؤكد وبصورة جلية هذا الغلط الفادح لمحكمة الإستئناف في تقديرها لتلك الحجج والتي تم استبعادها عن صواب من قبل محكمة الدرجة الأولى، مما يجعل حكمها في غير طريقه من هذه الناحية واتجه لذلك قبول المطعن الراهن.

**رابعا: عن المطعن المتعلق بسوء التعليل.**

حيث تمسكت المعقبة بسوء التعليل بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بتعديل قرار التوظيف والحال أن أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أقرت بالحق في الرجوع إلى فترات شملها التقادم ومراقبتها إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم خاصة إذا كان ذلك الإنعكاس في شكل طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء ولأن رفض مصالح الجباية تمتيع شركة ****** بفائض الأداء على القيمة المضافة كان مبررا بالتقصير الفادح للمعنية بالأمر في الإثبات وتقديم وثائقها المحاسبية ولا يحق للمحكمة في ضوء ذلك تمكينها من الطرح كما لا يصح اعتبار مبلغ 40 ألف دينار قرضا وليس رقم معاملات غير مصرح به لأن المؤيدات لا يصح قبولها.

وحيث أقرت محكمة الحكم المطعون فيه أنه ثبت من ملف القضية أن سنوات 1999 و 2000 و2001 قد شملها التقادم باعتبار أن قرار التوظيف الإجباري صدر في عملا بالفصل وأضافت أنه في خصوص مبلغ القرض فقد ثبت من أوراق القضية أن المستأنفة اقترضت ذلك المبلغ وتسلمته بموجب صك بنكي عدد129 مؤرخ في 2005/11/10 موصف بعقد قرض مؤرخ في 2006/10/4 ونزلته بحساب الشركة.

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على أن تعليل الأحكام يقتضي من المحكمة الرد على جميع المطاعن الجدية وتضمين قرارها جملة الأسباب الواقعية والقانونية التي أدت إلى تشكيل قناعتها أو إلى اتخاذ قرارها على أساسها بصورة لا يشوبها القصور أو التناقض.

وحيث بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه يتبين أن التعليل لم يكن على النحو المبين أعلاه واتجه لذلك قبول المطعن الراهن .

**ولهـــذه الأسبـــاب،**

**قرّرت المحكمة :**

**أولا:** قبول التعقيب شكلا و أصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيـــد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

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

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيّد محمد الهادي الوسلاتي والسيدة سهام بوعجيلة.

وتلي علنا بجلسة يوم 30 ديسمبر 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

رئيس الدائرة

الحبيب جاء بالله

المستشار المقرّر

طارق الحرابي

الكاتبة العامة للمحكمة الإدارية

الإمضاء: صباح المزديني