الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

الحمد لله،

القضيّة عدد: **313206**
تاريخ القرار: **1 فيفري 2018**

01 مارس 2018

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرّها بشارع عدد ، تونس-

من جهة،

والمعقّب ضدّها: شركة ، في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بنهج عدد سكرة، -أريانة.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 7 نوفمبر 2012 تحت عدد 313206 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 7 مارس 2012 تحت عدد 27335 والقاضي نصّه بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي.

وبعد الإطلاع على وقائع الحكم المطعون التي مفادها أنّ المعقّب ضدّها خضعت إلى مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية شملت الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والخصم من المورد ومعلوم الطابع الجبائي بعنوان سنوات 2005 و2006 و2007 و2008 نتج عنها قرارا في التوظيف الإجباري للأداء عدد 2010/105 بتاريخ 29 أفريل 2010 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي قدره

799.967,673دينار أصلا وخطايا كما ضبط فيه فائض الضريبة على الشركات بمبلغ قدره 25.698,570دينار بعنوان سنة 2008 فاعترضت عليه المعقب ضدّها لدى المحكمة الابتدائية بأريانة التي أصدرت فيه الحكم عدد 1310 بتاريخ 13 جانفي 2011 القاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري المذكور فاستأنفته المعقبة لدى محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت الحكم المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة بتاريخ 29 نوفمبر 2012 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف المختصة للنظر فيها بهيئة جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّه بالاستناد إلى ما يلي:

-سوء تطبيق أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه اعتبرت أنّه لا يجوز للإدارة الاعتماد على معطيات مضمّنة بالمحاسبة التي أقرّت بعدم سلامتها لإعادة تحديد رقم معاملات الشركة المعقب ضدّها والحال أنّه في إطار المراجعة الجبائية المعمّقة يكون الانطلاق من المحاسبة المقدّمة ثمّ الاعتماد على القرائن لتعديل الوضعية الجبائية كلّما تضمّنت المحاسبة إخلالات وأنّ أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية منحت مصالح الجباية ترخيصا مطلقا في اعتماد القرائن القانونية والفعلية لتعديل الوضعية الجبائية للمطالبين بالأداء سواء في حالة وجود المحاسبة وقبولها أو رفضها أو في حالة عدم مسكها أو عدم تقديمها كما أنّ هذه الأحكام لم تحصر الالتجاء إلى القرائن القانونية والفعلية في عملية التوظيف في الحالات التي تمّ رفض المحاسبة فيها أو عدم مسكها وأنّ المشرّع لم يجعل من الاعتماد على القرائن القانونية والفعلية بديلا لعدم الاعتماد على المحاسبة حتى يتسنّى القول بأنّ عدم قبول المحاسبة يفضي بصفة آلية إلى الاعتماد على القرائن الفعلية والقانونية دون سواها دون توظيف المعلومات المتوفرة بالمحاسبة وأنّه لا وجود في أحكام الفصل 38 المشار إليه لما يفيد بأنّ عدم قبول المحاسبة يفضي حتما إلى استبعادها بصفة كلية وعدم الاستئناس بالمعطيات الواردة بها وأنّه في عدم قبول المحاسبة تصبح المعلومات المضمّنة بها من قبيل القرائن التي يجوز اعتمادها طالما صدرت عن المطالب بالأداء نفسه وأنّ الجزم بعدم أمانة وصدق التقييدات الواردة بالمحاسبة يقتضي توفّر الوثائق المثبتة لتلك التقييدات وبمدى قانونيتها وبالتالي فإنّ جميع التقييدات التي تمّ التثبّت من صحّتها ومن مطابقتها للفواتير يتمّ الأخذ بها والتسليم بصحّتها بصفة آلية وأنّه علاوة على ذلك فقد عدّد الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية القرائن القانونية والفعلية التي يمكن الاعتماد عليها دون أن يحصرها واعتبر أنّه تعدّ من بين القرائن التي يمكن الاعتماد عليها القرائن المستمدّة

من معطيات تتعلّق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة وأنّ اعتماد مصالح الجباية على قرائن أخرى غير تلك المنصوص عليها بالفصل 6 على سبيل الذكر لا الحصر ليس له أيّ تأثير على صحّة أعمال مصالح الجباية ولا يعطي الحق للمطالب بالأداء الذي تمّ تعديل وضعيته الجبائية على أساس القرائن القانونية والفعلية التمسّك بالقرائن المنصوص عليها بالفصل 6 دون سواها وأنّ أحكام الفصل 6 التي أسّست عليها مصالح الجباية أعمالها لا تتنافى مع إمكانية اعتمادها على التقييدات المحاسبية التي تمّ التثبت من صحتها وتنزيلها منزلة القرينة التي لا يمكن دحضها إلاّ بإثبات العكس وأنّه بالرجوع إلى وضعية الحال، يتضح أنّ مصالح الجباية قد عدلت الوضعية الجبائية لشركة على أساس القرائن القانونية والفعلية التي استمدّت بعضها من محاسبة المعقب ضدّها وذلك فيما يتعلّق بالشراءات المدوّنة بالمحاسبة والموثقة بفواتير من جهة وقيمة مواد التزويق المسجلة بمخزون الشركة من جهة أخرى وتلك المستمدّة من استغلالات مماثلة فيما يتعلق بنسبة الربح الصافي وبعضها الآخر نتيجة إعمال طريقة حسابية المواد وأنّ المعطيات التي استمدتها مصالح الجباية من محاسبة الشركة المعقب ضدّها تعدّ صحيحة لا لبس فيها مدعّمة بفواتير الأمر الذي يحول دون التمسك بعدم صحتها وبالتالي يكون من غير المنطقي التعلل بانعدام حق الإدارة في الاعتماد على التقييدات الواردة بالمحاسبة بتعلة رفض هذه الأخيرة طالما أنّ تلك التقييدات قد تمّ التثبّت من صحّتها ومن أمانتها وتعدّ بذلك من بين القرائن المقبولة قانونا.

-المطعن الثاني: خرق أحكام الفصل 427 رابعا والفصل 479 و486 من مجلة الالتزامات والعقود، بمقولة أنّ محكمة الاستئناف بتونس قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء الذي صدر في شأن المعقب ضدّها بتعلّة عدم جواز اعتماد مصالح الجباية على معلومات مستمدّة من المحاسبة لتعديل الوضعية الجبائية للمطالبة بالأداء بعد أن تمّ استبعاد تلك المحاسبة للنقائص التي اعترتها والتي كشفت عنها طريقة حسابية المواد والحال أنّ الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية خوّل لمصالح الجباية الاعتماد في إطار عملية المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية للمطالبين بالأداء على القرائن التي حصرها القانون وعلى القرائن التي لم يحصرها القانون أي القرائن القانونية والقرائن الفعلية لأنّه لا يجوز لمحاكم الأصل قبول أو رفض أيّة وسيلة إثبات إلاّ بعد تمحص مدى مصداقيتها ويتمتع قاضي الأصل بسلطة مطلقة للبحث والاستقصاء والاسترشاد حول القوّة الثبوتية للقرينة المقدّمة كوسيلة إثبات وأنّه بالرجوع إلى وضعية الحال يتضح أنّ محكمة الاستئناف بتونس قد قضت بعدم صحة أسس التوظيف التي اعتمدتها مصالح الجباية بتعلة أنّ تلك الأسس قد استمدت من محاسبة تمّ استبعادها دون أن تسلّط رقابتها وتتمحّص وتتثبّت من قوة القرائن التي اعتمدتها مصالح الجباية التي استندت عند إجراء عملية المراجعة المعمقة للشركة المعقب ضدّها إلى المعلومات التي توفرت لها من محاسبة المعنية بالأمر وهي معلومات أجاز

الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن تستند إليها وأن تستغلّها وهي تمثل قرينة فعلية بالنسبة لمصالح الجباية على وجود شراءات للأثاث مدعمة بفواتير قانونية من جهة ولوجود عناصر تأثيث أو تزويق في مخزون الشركة تتغير من نهاية سنة إلى أخرى لم تتوفر بشأنها أي فاتورة شراء أو بيع.

المطعن الثالث: خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أسعفت الشكة المعقب ضدّها بحق الإعفاء من الأداءات الموظفة عليها دون أن تتثبت من توفر شروط الانتفاع بذلك الحق لا سيّما وأنّ المعنية بالأمر قد سعت بشتّى الطرق إلى نقض ما تمّ من جهتها من تقييدات محاسبية والحال أنّ سعيها مردود عملا بالقاعدة المنصوص عليها بالفصل 547 من مجلة الالتزامات والعقود.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 المؤرّخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإداريّة كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنّصوص اللاّحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 21 ديسمبر 2017 وبها تمّ الاستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة جيهان الهمامي في تلاوة ملخّص من تقريرها الكتابي ولم يحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وبلغها الاستدعاء ولم يحضر من يمثل الشركة المعقب ضدّها وتمّ استدعاؤها بالطريقة القانونية.

قرّرت المحكمة حجز القضيّة للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 1 فيفري 2018.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قُدّم مطلب التعقيب ممّن له الصفة والمصلحة وفي ميعاده القانوني مستوفيا بذلك جميع مقوّماته الشكلية وتعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن جملة المطاعن لترابطها ووحدة القول فيها:

حيث تمسّكت المعقبة بمخالفة الحكم المطعون فيه للقانون لما انتهى إلى إلغاء قرار التوظيف الإجباري بالاستناد إلى أنّه لا يجوز للإدارة الاعتماد على معطيات مضمّنة بالمحاسبة التي أقرّت بعدم سلامتها لإعادة تحديد رقم معاملات الشركة المعقب ضدّها والحال أنّه في إطار المراجعة الجبائية المعمّقة

يكون الانطلاق من المحاسبة المقدّمة ثمّ الاعتماد على القرائن لتعديل الوضعية الجبائية كلّما تضمّنت المحاسبة إخلالات وأنّ أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية منحت مصالح الجباية ترخيصا مطلقا في اعتماد القرائن القانونية والفعلية لتعديل الوضعية الجبائية للمطالبين بالأداء سواء في حالة وجود المحاسبة وقبولها أو رفضها أو في حالة عدم مسكها أو عدم تقديمها كما أنّ هذه الأحكام لم تحصر الالتجاء إلى القرائن القانونية والفعلية في عملية التوظيف في الحالات التي أفضت فيها المراجعة إلى رفض المحاسبة أو ثبت من خلالها عدم مسك المطالب بالضريبة للمحاسبة.

وحيث اقتضى الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ما يلي:" تشمل المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وتستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات".

وحيث تقتضي القواعد الأساسية لتأويل النصوص القانونية أنّه لا يحتمل نصّ القانون إلاّ المعنى الذي تقتضيه عبارته وأنّه إذا كانت عبارة القانون مطلقة جرت على إطلاقها، وطالما نصّ الفصل 38 المذكور صراحة على أنّ المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية تستند على حدّ السواء إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كلّ الحالات، فإنّه يسوغ لإدارة الجباية اعتماد ما تضمّنته محاسبة المطالب بالضريبة بصرف النظر عمّا شابها من إخلالات، وذلك حتّى في صورة اللجوء إلى طريقة القرائن القانونية والفعلية لتحديد رقم المعاملات ونسب الربح.

وحيث يتبين من أوراق الملف وخاصة من تقرير التوظيف الإجباري أنّ الإدارة رفضت الاعتماد على المحاسبة الممسوكة من قبل المعقب ضدها واعتمدت القرائن القانونية والفعلية لتعديل الوضعية الجبائية وذلك لاحتوائها على عدّة إخلالات جوهرية من شأنها أن تمسّ من أمانة ومصداقية المحاسبة ولا تعكس حقيقة نشاط المعقب ضدّها تمثلت خاصة في عدم تسجيل جزء هام من شراءات الشركة بالمحاسبة وتولي المطالبة بالضريبة بيع كميات كبيرة من الأثاث دون تسجيله بالشراءات كما عثرت إدارة الجباية على فواتير بيع غير مسجلة بالمحاسبة وتبين كذلك أنّ الشركة تقوم بتقييم مخزونها النهائي بثمن يفوق ثمن البيع.

وحيث اعتبرت محكمة الحكم المطعون فيه أنّه طالما أقرت الإدارة بعدم سلامة المحاسبة، فإنّ اعتمادها رغم ذلك على معطيات مضمّنة بها لإعادة تحديد رقم المعاملات ومقارنتها بعناصر خارجية لا يكون مقبولا من الناحية القانونية طالما أنّ القرائن القانونية والفعلية هي المنطلق الأساسي والوحيد في توظيف الأداء".

وحيث وخلافا لما انتهت إليه محكمة الحكم المنتقد، فإنّ ما شاب المحاسبة من عيوب لا يحول دون اعتماد الإدارة ما تضمّنته من تحريرات وتقييدات صحيحة كقرائن قانونية وفعلية لتحديد رقم المعاملات خاصة وأنّ الإدارة استندت إلى معطيات مدعّمة بوثائق قانونية ومستوفية للصيغ القانونية، وذلك إلى جانب القرائن القانونية أو الفعلية في عملية التوظيف الإجباري للأداء، ولا يمكن استبعاد تلك القرائن إلاّ إذا أقامت المطالبة بالضريبة الدليل على رقم معاملاتها الحقيقي أو أثبتت الشطط فيما وظّف عليها من أداء، واتجه تبعا لذلك قبول المطاعن الماثلة ونقض الحكم المطعون فيه على أساسها.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف بتونس لإعادة النظر فيها بهيئة جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيدة ر المد وعضويّة المستشارين السيدين ه بن م وم الج

وتلي علنا بجلسة يوم 1 فيفري 2018 بحضور كاتبة الجلسة السيدة و الن

رئيسة الدائرة	الكاتب العام للمحكمة الإدارية	المستشارة المقرّرة
ر الم	الإمضاء: ل الخ	ج لع