الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

الحمد لله،

القضيّة عدد : 313849
تاريخ القرار : 7 ديسمبر 2017

قرار تعقيبي
باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة : شركة بن س في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع الجمهورية بالحمامات، نائبها الأستاذ ك الز الكائن مكتبه بشارع ، عدد — عمارة الكوليزي الصغير – نابل،

من جهة،

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

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الأستاذ ك ي الز نيابة عن المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 19 سبتمبر 2013 تحت عدد 313849 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بنابل بتاريخ 18 أكتوبر 2012 في القضية عدد 1518 والقاضي نصه بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وتخطئة المستأنفة بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّبة خضعت إلى مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والأداء على التكوين المهني والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية ومعلوم الطابع الجبائي والمعلوم الوحيد التعويضي على النقل

بالطرقات للفترة الممتدّة من 1 جانفي 2003 إلى 31 ديسمبر 2006 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 30 مارس 2009 تحت عدد 2009/121 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره سبعون ألفا وسبعمائة وخمسة وتسعون دينارا و498 من المليمات (70.795,498د) أصلا وخطايا، فاعترضت عليه المعنية بالأمر أمام المحكمة الإبتدائية بقرمبالية التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 26 نوفمبر 2009 في القضية عدد 584 برفض الإعتراض شكلا، فاستأنفت المطالبة بالضريبة ذلك الحكم أمام محكمة الإستئناف بنابل التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من نائب المعقّبة بتاريخ 15 نوفمبر 2013 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا- خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد اعتمدت تقرير التوظيف الإجباري للأداء رغم أنّه لم يكن ممضى من قبل رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بنابل.

ثانيا- مخالفة أحكام الفصلين 66 و67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّه رغم إدلاء المطالبة بالضريبة بجميع المؤيدات المثبتة للأعباء التي تحملتها أثناء الإستغلال والتي أبت إدارة الجباية طرحها، فقد جارتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد معلّلة موقفها بأنّ وسائل النقل المحتج بها لم تكن مسجلة ضمن الأصول الثابتة للشركة وفقا للمعايير المضبوطة بالفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مخالفة بذلك أحكام الفصلين 66 و67 المذكورين والتي أسست واجب مراجعة قرار التوظيف على مجرد أدلة وقرائن يقدّمها المعترض، ذلك أنّه لئن يعتبر عدم إدراج وسائل النقل ضمن الأصول الثابتة للشركة خطأ في التصرف أو تصرفا غير اعتيادي، فإنّ ذلك لا يحول دون أخذ المصاريف الناجمة عن توظيف تلك الوسائل ضمن أعباء الشركة وطرحها من قاعدة الضريبة لا سيما وأنّ تلك المصاريف كانت ضرورية لتحقيق الدخل والحفاظ عليه، وهي مصاريف لا يمكنها تفاديها لتحقيق الدخل. وقد إستغلت إدارة الجباية ومعها المحكمة خطأ في التسيير والتصرف إرتكبته المطالبة بالضريبة والمتمثل في عدم تضمين وسائل النقل ضمن أصولها الثابتة لتحرمها من حقها في طرح أعباء الإستغلال الثابتة والضرورية لتحقيق الدخل.

ثالثا- ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع، بمقولة أنّه بالرغم من تمسك المعقبة بأنّ ما دوّن بحسابها الجاري من عمليات مالية هي مجرد قرائن قانونية بسيطة على معنى أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تقبل الدحض فإنّ محكمة الحكم المنتقد لم تلتفت إلى ذلك الدفع مكتفية بمجرد التذكير بمقتضيات الفصلين 66 و67 من نفس المجلة دون تفحص المؤيدات المدلى بها أو البحث في مضمونها للوقوف

على مدى علاقة المبالغ التي اعتمدتها إدارة الجباية لاستنتاج النقص في التصاريح الجبائية للمطالبة بالضريبة الأمر الذي ينطوي على ضعف في التعليل وهضم لحقوق الدفاع.

وبعد الإطّلاع على مذكرة الإدارة العامة للأداءات في الردّ على مستندات التعقيب المدلى بها بتاريخ 7 فيفري 2014 والتي تمسكت من خلالها برفض مطلب التعقيب بالإستناد إلى ما يلي :

أوّلا– بخصوص خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : إنّ محكمة الحكم المنتقد كانت على صواب لما اعتبرت أنّ إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بنابل بالنيابة عن وزير المالية يشمل ذلك القرار بجميع مكوّناته بما في ذلك تقرير التوظيف الملحق به والذي يعدّ جزأ لا يتجزّأ منه والذي تضمّن إمضاء كلّ من الأعوان القائمين بعملية المراجعة ورئيسهم المباشر، ثمّ إنّه لا وجود لأي نص قانوني يسند اختصاص إمضاء تقرير التوظيف إلى سلطة معينة مثلما ذهبت إلى ذلك محكمة البداية ويكون بذلك المبدأ أن يقع إمضاؤه من قبل الأعوان المباشرين لعملية المراقبة .

ثانيا– بخصوص مخالفة أحكام الفصلين 66 و67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : إنّه وبصورة أصلية، فإنّ هذا المطعن حري بالرفض شكلا لمخالفته من ناحية، لمقتضيات الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية لإثارته لأوّل مرة لدى التعقيب، ومن ناحية أخرى لشرط تفصيل المطاعن المنصوص عليه بالفصل 68 من نفس القانون باعتباره، كما أنّه وبصورة احتياطية من ناحية الأصل، فإنّه يتبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ مصالح الجباية المتعهّدة بملف المعقّبة قد اعتمدت على المحاسبة لتعديل وضعيتها الجبائية وقد تبيّن لها أنّ تلك المحاسبة تشوبها عدة إخلالات تمثلت بالأساس في وجود نقص في أرقام المعاملات المصرح بها وفي طرح أعباء لا تتعلق بالإستغلال وأداء على القيمة المضافة بعنوان نقل أفصال معفاة وأخرى بعنوان أعباء لا تخص الشركة وطرح أعباء غير قابلة للطرح، كما رفضت طرح أعباء لا تتعلق بالإستغلال تخص وسائل نقل ليست على ملكها باعتبار أنّه لم يقع تسجيلها ضمن الأصول الثابتة وقد ساندتها في ذلك محكمة الإستئناف، باعتبار انّه لئن أدلت المعنية بالأمر بالبطاقات الرمادية التي تفيد ملكيتها لوسائل النقل المعنية، فإنّه طالما لم يتمّ تسجيلها ضمن الأصول الثابتة وتدوينها بمحاسبتها لا يمكن قانونا طرح الأعباء المسجلة بعنوانها ولا تلك المتعلقة بسائقيها.

ثالثا– بخصوص ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع : لقد علّلت محكمة الحكم المطعون فيه قضاءها تعليلا مستساغا وقانونيا بعد دراسة وقائع القضية وتكييفها وذلك بالرجوع إلى جميع الأوراق المظروفة بالملف، هذا وقد ردّت دفع المطالبة بالضريبة المتعلق بالمبالغ المدونة بالحساب الجاري للشركاء وبالحساب "دائنون ومدينين آخرين" بضرورة الفصل بين الذمة المالية للشركة والذمة المالية لمالكيها، كما أنّه لا وجود ضمن الحكم المنتقد لما يدلّ على هضم حقوق الدفاع.

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 وإتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 7 نوفمبر 2017، وبها تلت المستشارة المقرّرة السيدة ج الهـ ملخّصا لتقريرها الكتابي ولم يحضر الأستاذ ك الز وبلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بردوده الكتابية.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 7 ديسمبر 2017.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرّح بما يلي :

- **من جهة الشكل :**

حيث قُدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- **من جهة الأصل :**

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تمسك نائب المعقّبة بأنّ محكمة الحكم المنتقد اعتمدت تقرير التوظيف الإجباري للأداء رغم أنّه لم يكن ممضى من قبل رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بنابل.

وحيث يقتضي الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه : " بصرف النظر عن أحكام الفصل 65 من مجلة تشجيع الاستثمارات يتمّ التوظيف الإجباري للأداء المنصوص عليه بالفصل47 من هذه المجلة بواسطة قرار معلل يصدره وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك على أساس النتائج التي أفضت إليها المراجعة الجبائية وردّ المطالب بالأداء عليها إن توفر. ويتضمن قرار التوظيف الإجباري للأداء البيانات التالية :

. مصالح الجباية التي تولت إجراء المراجعة الجبائية ،

. طريقة توظيف الأداء المتبعة ،

. الأسس القانونية التي انبنى عليها القرار ،

. اسم ولقب المحققين ورتبهم ،

. تاريخ بداية المراجعة المعمقة وختمها ومكانها ،

. السنوات والأداءات التي شملتها المراجعة الجبائية ،

. مبلغ الأداء المستوجب والخطايا المتعلقة به أو التعديلات المتعلقة بفائض الأداء وبالخسائر وبالاستهلاكات المؤجلة طبقا للقانون ،

. القباضة المالية التي سيتمّ بها تثقيل المبالغ المستوجبة ،

. إعلام المطالب بالأداء بحقه في الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري للأداء لدى المحكمة الابتدائية المختصة ترابيا والأجل المحدّد لذلك،

. إعلام المطالب بالأداء بإمكانية توقيف تنفيذ القرار طبقا لأحكام الفصل 52 من هذه المجلة".

وحيث وفضلا عن أنّه لم ترد ضمن الأحكام السالف بيانها أيّة إشارة إلى شكليات أو إجراءات إمضاء تقرير التوظيف، فإنّ أعوان المراقبة يستمدّون صفة إمضائهم لتقرير التوظيف من طبيعة المهام الموكولة إليهم في إجراء رقابة على أنشطة ومداخيل المطالب بالضريبة والتي تفضي إلى تحرير تقرير توظيف يكون سندا لصدور قرار التوظيف.

وحيث ثبت إمضاء تقرير التوظيف المتعلّق بالمعقّبة من قبل الأعوان المراقبين الذين أعدّوه باعتباره داخلا في مشمولاتهم، وتعيّن لذلك ردّ هذا المستند لعدم وجاهته.

عن المطعن المأخوذ من مخالفة أحكام الفصلين 66 و67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تمسك نائب المعقّبة بأنّه رغم إدلاء المطالبة بالضريبة بجميع المؤيدات المثبتة للأعباء التي تحملتها أثناء الإستغلال والتي أبت إدارة الجباية طرحها، فقد جارتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد معلّلة موقفها بأنّ وسائل النقل المحتج بها لم تكن مسجلة ضمن الأصول الثابتة للشركة وفقا للمعايير المضبوطة بالفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مخالفة بذلك أحكام الفصلين 66 و67 المذكورين والتي أسست واجب مراجعة قرار التوظيف على مجرد أدلة وقرائن يقدّمها المعترض، ذلك أنّه لئن يعتبر عدم إدراج وسائل النقل ضمن الأصول الثابتة للشركة خطأ في التصرف أو تصرفا غير اعتيادي، فإنّ ذلك لا يحول دون أخذ المصاريف الناجمة عن توظيف تلك الوسائل ضمن أعباء الشركة وطرحها من قاعدة الضريبة لا سيما وأنّ تلك المصاريف كانت ضرورية لتحقيق الدخل والحفاظ عليه، وهي مصاريف لا يمكنها تفاديها

لتحقيق الدخل. وقد إستغلت إدارة الجباية ومعها المحكمة خطأ في التسيير والتصرف إرتكبته المطالبة بالضريبة والمتمثل في عدم تضمين وسائل النقل ضمن أصولها الثابتة لتحرمها من حقها في طرح أعباء الإستغلال الثابتة والضرورية لتحقيق الدخل.

وحيث أنّ ما ورد ضمن المطعن الماثل لا علاقة له بمقتضيات الفصلين 66 و67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي تتعلّق بالإمكانية المتاحة للمحكمة، في صورة التأكد الحاجة إلى إعادة إحتساب المبالغ الموظفة، الإستعانة سواء بالإدارة أو بتعيين خبير للقيام بتلك المهام، وبضبط إجراءات استئناف الأحكام الإبتدائية الصادرة في المادة الجبائية، بما يغدو معه مضمون المطعن الماثل غير متوافق مع عنوانه وحريا بالرفض شكلا على ذلك الأساس.

عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع :

حيث تمسك نائب المعقّبة بأنّه بالرغم من تمسك المعقبة بأنّ ما دوّن بحسابها الجاري من عمليات مالية هي مجرد قرائن قانونية بسيطة على معنى أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تقبل الدحض فإنّ محكمة الحكم المنتقد لم تلتفت إلى ذلك الدفع مكتفية بمجرد التذكير بمقتضيات الفصلين 66 و67 من نفس المجلة دون تفحص المؤيدات المدلى بها أو البحث في مضمونها للوقوف على مدى علاقة المبالغ التي اعتمدتها إدارة الجباية لاستنتاج النقص في التصاريح الجبائية للمطالبة بالضريبة الأمر الذي ينطوي على ضعف في التعليل وهضم لحقوق الدفاع.

وحيث دفعت المعقّب ضدّها بأنّ محكمة الحكم المطعون فيه علّلت قضاءها تعليلا مستساغا وقانونيا بعد دراسة وقائع القضية وتكييفها وذلك بالرجوع إلى جميع الأوراق المظروفة بالملف، هذا وقد ردّت دفع المطالبة بالضريبة المتعلق بالمبالغ المدونة بالحساب الجاري للشركاء وبالحساب "دائنون ومدينين آخرين" بضرورة الفصل بين الذمة المالية للشركة والذمة المالية لمالكيها، كما أنّه لا وجود ضمن الحكم المنتقد لما يدلّ على هضم حقوق الدفاع.

وحيث يقتضي الفصل 68 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية أنّه : " يقدّم المعقب خلال أجل لا يتجاوز الستين يوما من تاريخ تقديم مطلبه لكتابة المحكمة ما يلي وإلا سقط طعنه : ... – مذكرة محررة من طرف محام لدى التعقيب في بيان أسباب الطعن مشفوعة بكل المؤيدات ومفصلة لكل مطعن على حدة ...".

وحيث جمع نائب المعقّبة بين مطعنين مختلفين، أحدهما يتعلق بهضم حقوق الدفاع والآخر بضعف التعليل، صلب مطعن واحد مخالفا بذلك قاعدة تفصيل كلّ مطعن على حدة الواردة صلب أحكام الفصل 68 المذكور وتعيّن لذلك عدم قبوله، كرفض التعقيب برمّته.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّدة ر الم وعضوية المستشارين السيدين م بن م وم الج .

وتلي علنا بجلسة يوم 7 ديسمبر 2017 بحضور كاتبة الجلسة السيدة و الذ

رئيسة الدّائرة

ر الم

المستشارة المقررة

ج ال

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: ل الخ

313849.17.02.03