



القضية عدد: 313510

تاريخ القرار : 30 ديسمبر 2016

قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

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

من جهة،

والمعقّب ضدها : شركة في شخص ممثّلها القانوني، مقرها بـ
..... بالمنطقة الصناعية بـبرج السدرية، نائبها الأستاذالكائن مكتبه بشارع عدد
..... تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ
13 مارس 2013 تحت عدد 313510 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف
بتونس بتاريخ 21 نوفمبر 2012 في القضية عدد 9326 والقاضي نصه بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل
بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالخطّ من مبلغ الأداءات المطالب بها إلى ما جملته عشرون ألفا
وثمانمائة وثمانية وثلاثون دينار ومليمات 598 (20.838,598 د) وحمل المصاريف القانونية على المستأنفة
وتخطّتها بالخطية المؤمّنة.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراقبة جبائية معمّقة تعلقت بالضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمعلوم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية الصناعية والأداء على القيمة المضافة بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 والمعلوم على الطابع الجبائي بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 1996 إلى 31 ديسمبر 2005 وقد أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 12 مارس 2007 تحت عدد 2007/55 يقضيا بمطالبتها بدفع مبلغ قدره مائتان وثمانية وثمانون ألفا وخمسمائة وإثنان وستون دينارا و156 من المليمات (288.562,156د) أصلا وخطايا، فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بينعروس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 30 ماي 2008 في القضية عدد 789 بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء مع تعديله وذلك بالتزول بالمبالغ المطالب بها إلى ما قدره مائة وواحدا وستون ألفا وثمانمائة وثلاثة وستون دينارا و005 من المليمات (161.863,005د)، فاستأنفت إدارة الجباية ذلك الحكم أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 10 أفريل 2013 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً- إنعدام التعليل، بمقولة أن مصالح الجباية تفتّنت ضمن محاسبة الشركة المعقب ضدها إلى تسجيل مبلغ قدره (105.035,694د) ضمن الحساب 442- شركاء حسابات جارية بالجانب المدين دون تبريره بالمؤيدات اللازمة فاعتبرته على ذلك الأساس إيرادات حققتها الشركة ولم تصرح بها وأدجته في نتائج الشركة ووظفت عليه الأداء وقد قضت محكمة البداية بإقرار ذلك التعديل على ضوء تقرير الإختبار المحرى من قبل الخبراء و..... والذي تضمّن أن المعترضة لم تقدم الوثائق التي تبين مصدر تلك المبالغ، إلا أن محكمة الحكم المنتقد قضت من جديد بتعيين الخبراء و..... بإجراء إختبار حول بعض المسائل التي بقيت عالقة والتي من بينها النقص في إيرادات الشركة سنة 2003 وقد انتهى الخبراء المذكوران إلى أن المبالغ المسجلة بالحساب 442- شركاء حسابات جارية ليست أرقام معاملات غير مصرح بها وإنما هي أرقام معاملات صرحت بها الشركة بعنوان سنتي 2002 و2003 وتمّ تضمين عملية استخلاصها بحساب الشركاء عوضا عن تضمينها بحساب البنك، هذا ورغم احتراز الإدارة على النتيجة التي توصل لها الخبراء باعتبار أنّهما لم يثبتا أن المعقب ضدها قد صرّحت فعلا بأرقام المعاملات

المتنازع بشأنها وتحفظها على التقييدات التي مرت عبر الحساب 442- شركاء حسابات تجارية، فإنه بمراجعة الحكم المطعون فيه يتبين أنه لا وجود لأي أثر لنقاش جدّي حول نتائج الإختبار التكميلي ولا حول المبالغ المسجلة بالحساب المذكور مما يجعل ذلك الحكم عديم التعليل من هذه الناحية.

ثانيا- خرق أحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد قامت بالخطّ من المبالغ الموظفة على المعقب ضدها بعد تبنيها لنتيجة الإختبار التكميلي بخصوص عدم اعتبار المبالغ المسجلة بالحساب 442- شركاء حسابات تجارية أرقام معاملات غير مصرح بها واعتبارها أرباحا مصرح بها بعنوان سنّي 2002 و2003 رغم أن الخبيران لم يبيّنا كما يجب السبب الذي جعل الشركة المعقب ضدها تقوم بتقييد المبالغ المالية التي استخلصتها من حرفائها بالجانب المدين من الحساب 53- بنوك ومؤسسات مالية وما يمثّلها بما يقابله من تقييد بالجانب الدائن من الحساب 442- شركاء حسابات تجارية، والحال أن الأمر يتعلّق بمبالغ مستخلصة من حرفاء المؤسسة ويقتضي منها تقييد عملية الإستخلاص بالجانب المدين من الحساب 53 بما يقابله بالجانب الدائن من الحساب 41- حرفاء وحسابات مرتبطة بهم، كما لم يبيّن الخبيران مآل المستحقات التي قيدها الشركة بالجانب المدين من الحساب 41- حرفاء وحسابات مرتبطة بهم والمتعلقة بعمليات بيع سلع قامت بها لهم وقاموا بخلاصها فيها، ذلك أن عملية الخلاص تلك لم تتمّ بتقييد المبلغ الذي تمّ خلاصه بالجانب الدائن لحساب الحرفاء وتسوية ذلك الحساب، وإثما تمّت باستعمال حساب آخر وهو الحساب 442- شركاء حسابات تجارية، ورغم بقاء رأي الخبيرين غامضا من هذه الناحية فقد تبنته محكمة الحكم المطعون فيه، هذا علاوة على أن تقرير الإختبار التكميلي بقي صامتا بخصوص غياب أيّ رصيد لحساب الحرفاء والحسابات المتصلة بهم في موازنة الشركة المعقب ضدها لسنّي 2002 و2003 مما يثير إشكالا حول سبب العمليات المحاسبية التي دأبت الشركة على تقييدها بمحاسبتها وكان بالتالي على المحكمة أن تدفع لمزيد استيضاح الأمر من الخبيرين لكنها لم تفعل وأخذت برأيهما دون تعليل.

ثالثا- خرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أنه كان على محكمة الإستئناف أن لا تتقيّد بتقرير الإختبار التكميلي مثلما أجاز لها ذلك الفصل 112 المذكور لا سيما لما ثبت أنه مبني على رأي فني غير واضح وغير دقيق، هذا وقد احتززت إدارة الجباية على نتيجة الإختبار بالنظر إلى أن الخبيران عابنا بالإستناد إلى الحساب 442- شركاء حسابات تجارية من دفتر حسابات الشركة أنها قامت بتقييد مبالغ مالية بالجانب الدائن منه بما يقابله من تقييد بالجانب المدين من الحساب 53- بنوك ومؤسسات مالية وما يمثّلها وهي عملية غير مألوفة ومستهجنة من الناحية المحاسبية لأنّ استخلاص مستحقات بعنوان المعاملات التي تقوم بها المؤسسة من عمليات بيع وعمليات إسداء خدمات يقتضي أن تتمّ تسوية الحساب 41- حرفاء وحسابات مرتبطة بهم وذلك بتقييد المبالغ المستخلصة بالجانب المدين من الحساب 53- بنوك ومؤسسات مالية وما يمثّلها

بما يقابله من تقييد بالجانب الدائن من الحساب حرفاء، ورغم إهمال الخبيرين هذا العنصر الهام وعدم انتباههما إلى افتقار موازنة الشركة لسنة 2003 لرصيد بحساب الحرفاء رغم غرابة ذلك بالنسبة لمؤسسة تقوم بعملية بيع سلع لا سيما وأنه لم يثبت أنها قامت بتسوية حساب الحرفاء بأيّ وجه من الوجوه، وكان بالتالي على محكمة الدرجة الثانية أن لا تتقيّد برأيهما.

وبعد الإطلاع على مذكرة الأستاذ في الردّ على مستندات التعقيب نيابة عن المعقّب ضدّها

المدلى بها بتاريخ 4 جوان 2013 والتي تمسك فيها برفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً- بخصوص إنعدام التعليل : إنّه خلافا لما تمسكت به المعقّبة فقد استندت محكمة الإستئناف في حكمها إلى جملة من المؤيدات التي تبرر إعادة النظر وتعديل الوضعية الجبائية للمعقّب ضدّها، هذا فضلا عن أنّ الخبراء قد قاموا بمراجعة أرقام المعاملات واستندوا ضمن الإختبار التكميلي إلى المؤيدات المقدّمة في الطور الإستئنافي لينتهوا إلى أنّ المبالغ للمسجلة بالحساب 442- شركاء وحسابات جارية هي أرقام معاملات مصرّح بها بعنوان سنتي 2002 و 2003 وقد أسست محكمة الحكم المنتقد حكمها على تلك النتيجة.

ثانيا- بخصوص خرق أحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : لقد استند الخبراء ضمن تقرير الإختبار التكميلي إلى جملة من الوثائق المدلى بها والتي مكنتهم من تعديل الحساب وذلك باعتبار أنّ التزيلات النقدية في حساب الشركاء لا تمثل رقم معاملات غير مصرّح به ولا يمكن بالتالي إدماجه ضمن النتيجة الجبائية.

ثالثا- بخصوص خرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : إنّه على خلاف ما تمسكت به المعقّبة فقد توصل الخبراء ضمن تقرير الإختبار التكميلي إلى أنّ تسجيل مبلغ (201.538,700د) بحساب أصول بصدد الإنجاز عوضا عن حساب الأصول يعتبر بمثابة الخطأ المادي الذي ليس له أيّ تأثير على النتائج الجبائية المصرّح بها من طرف الشركة، ممّا يجعل إدماج ذلك المبلغ ضمن قاعدة الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2005 في غير طريقه ومخالفا للواقع، وبذلك فقد أصابت محكمة الحكم المنتقد في تبني النتيجة التي انتهى إليها الخبراء.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 19 ديسمبر 2016، وبها تلا المستشار المقرر السيد محمد اللطيف ملخصاً لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات الطعن طالباً الحكم طبقها وحضرت الأستاذة منى الماني نسابة عن الأستاذ..... نائب المعقب ضدها وأشارت إلى تمسكه بالردّ على مستندات الطعن. حجت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 30 ديسمبر 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

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

- من جهة الأصل :

عن المظنّ المأخوذ من انعدام التعليل :

حيث تمسكت المعقبة بأنّ مصالح الجباية تفتّنت ضمن محاسبة الشركة المعقب ضدها إلى تسجيل مبلغ قدره (105.035,694د) ضمن الحساب 442- شركاء حسابات جارية بالجانب المدين دون تبريره بالمؤيدات اللازمة واعتبرته تبعاً لذلك إيرادات حققتها الشركة ولم تصرّح بها وأدجمته في نتائج الشركة ووظفت عليه الأداء وقد قضت محكمة البداية بإقرار ذلك التعديل على ضوء تقرير الإختبار المحرّج من قبل الخبراء ————— و..... والذي تضمّن أنّ المعترضة لم تقدم الوثائق التي تبيّن مصدر تلك المبالغ، إلّا أنّ محكمة الحكم المنتقد قضت من جديد بتعيين الخبيرين محمد المحرزي وعبد اللطيف بوغمورة بإجراء إختبار حول بعض المسائل التي بقيت عالقة والتي من بينها النقص في إيرادات الشركة سنة 2003 وقد انتهى الخبيران المذكوران إلى أنّ المبالغ المسجلة بالحساب 442- شركاء حسابات جارية ليست أرقام معاملات غير مصرّح بها وإنّما هي أرقام معاملات صرّحت بها الشركة بعنوان سنّي 2002 و2003 وتمّ تضمين عملية استخلاصها بحساب الشركاء عوضاً عن تضمينها بحساب البنك، هذا ورغم احتراز إدارة الجباية على النتيجة التي توصل لها الخبيران باعتبار أنّهما لم يثبتا أنّ المعقب ضدها قد صرّحت فعلاً بأرقام المعاملات المتنازع بشأنها وتحفظها على التقييدات التي مرت عبر الحساب 442- شركاء حسابات جارية.

وحيث تبين فضلا عن ذلك من الحكم المطعون فيه أنه لا وجود لأي أثر لنقاش جدّي حول نتائج الإختبار التكميلي ولا حول المبالغ المسجلة بالحساب المذكور مما يجعل ذلك الحكم عدم التعليل من هذه الناحية.

وحيث يقتضي تعليل الأحكام التنقيص على الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها اتّخاذ الحكم والتي أدّت إلى تشكيل قناعة القاضي.

وحيث ثبت بمراجعة الحكم المطعون فيه أن محكمة الإستئناف اكتفت بتبني نتيجة الإختبار التكميلي دون أن تتناول بالنقاش والجواب دفوعات إدارة الجباية واحترازا كما على تلك النتيجة لا سيما فيما يتعلق بعدم إثبات الخبيرين تصريح المعقب ضدها فعلا بأرقام المعاملات الخاصة بسنتي 2002 و 2003 وتحفظها على التقييدات التي مرت عبر الحساب 442- شركاء حسابات جارية رغم الصبغة الجوهرية لتلك الدفوعات لما لها من تأثير على وعاء الضريبة المستوجبة، الأمر الذي يجعل حكمها عدم التعليل من هذه الناحية وتعيّن لذلك قبول هذا المطعن.

عن المطعنين المأخوذين من خرق أحكام الفصلين 110 و 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الحكم المنتقد قامت بالحطّ من المبالغ الموظّفة على المعقب ضدها بعد تبنيها لنتيجة الإختبار التكميلي بخصوص عدم اعتبار المبالغ المسجلة بالحساب 442- شركاء حسابات جارية أرقام معاملات غير مصرح بها واعتبارها أرباحا مصرح بها بعنوان سنتي 2002 و 2003 على الرغم من أنّ الخبيران لم يبيّنا كما يجب السبب الذي جعل الشركة المعقب ضدها تقوم بتقييد المبالغ المالية التي استخلصتها من حرفائها بالجانب المدين من الحساب 53- بنوك ومؤسسات مالية وما يماثلها بما يقابله من تقييد بالجانب الدائن من الحساب 442- شركاء حسابات جارية، والحال أنّ الأمر يتعلّق بمبالغ مستخلصة من حرفاء المؤسسة ويقتضي منها تقييد عملية الإستخلاص بالجانب المدين من الحساب 53 بما يقابله بالجانب الدائن من الحساب 41- حرفاء وحسابات مرتبطة بهم، كما لم يبيّن الخبيران مآل المستحقات التي قيّدتها الشركة بالجانب المدين من الحساب 41- حرفاء وحسابات مرتبطة بهم والمتعلقة بعمليات بيع سلع قامت بها لهم وقاموا بخلاصها فيها، ذلك أنّ عملية الخلاص تلك لم تتمّ بتقييد المبلغ الذي تمّ خلاصه بالجانب الدائن لحساب الحرفاء وتسوية ذلك الحساب وإثما تمّت باستعمال حساب آخر وهو الحساب 442- شركاء حسابات جارية، ورغم بقاء رأي الخبيرين غامضا من هذه الناحية فقد تبنته محكمة الحكم المطعون فيه، هذا علاوة على أنّ تقرير الإختبار التكميلي بقي صامتا بخصوص غياب أيّ رصيد لحساب الحرفاء والحسابات المتصلة بهم في موازنة الشركة المعقب ضدها لسنتي 2002 و 2003 مما يثير إشكالا حول سبب العمليات المحاسبية التي دأبت

الشركة على تقييدها بمحاسبتها وكان بالتالي على المحكمة أن تدفع لمزيد استيضاح الأمر من الخبيرين لكنها لم تفعل وأخذت برأيهما دون تعليل.

وحيث لئن كانت محكمة الموضوع تتمتع بسلطة تقديرية في اعتماد تقرير الإختبار الذي يعدّ وسيلة استقرائية تستنير بها ولها تبعاً لذلك مطلق الإجتهد لتجاوز النقائص التي شابته كلما ثبت لديها في مقابل ذلك أن الإختبار يفني بالحاجة من حيث المعطيات الموضوعية والفنية الأخرى التي تضمنتها، فإنها تبقى خاضعة لرقابة محكمة القانون فيما يمكن أن يشوب حكمها من خرق للقانون أو تحريف للوقائع أو ضعف في التعليل أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث أنّ تبني محكمة الحكم المنتقد لنتيجة الإختبار التكميلي المأذون به من قبلها دون التمهيد فيها ودون التعرّض لما عابته عليها إدارة الجباية من هنّات ونقائص وعدم وضوح في جوانب هامة من التوظيف، يجعل قضاءها ضعيف التعليل وغير مبني على أسس متينة، الأمر الذي يتعيّن معه قبول المطعنين المائلين كسابقهما كقبول التعقيب برّمته ونقض الحكم المطعون فيه على ذلك الأساس.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولاً : قبول التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاقي ووليد بن عزوز.

وتلي علنا بجلسة يوم 30 ديسمبر 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر

محمد اللطيف

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

توفيق بن فزيان

رئيس الدائرة

رضا بن محمود