

الحمد لله ،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

- القضية عدد : 312392

- تاريخ القرار : 30 جوان 2014.



11 نوفمبر 2014

## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

**المعقبة :** الشركة العصرية للتوسع السياحي  
في شخص ممثلها القانوني، مقرها  
بنهج السينغال، عدد مكرر، تونس، نائبها الأستاذة س الكائن مكتبها بنهج مرسيليا عدد  
، تونس،

### من جهة،

**والمعقب ضدها :** الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر، عدد ، تونس،

### من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من نائبة المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 28 أكتوبر 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312392 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 3 نوفمبر 2010 في القضية عدد 93854 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنفة".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقبة خضعت لعملية مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان

الفترة الممتدة من 1 جانفي 2003 إلى 31 ديسمبر 2006 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجمالي للأداء بتاريخ 13 ديسمبر 2008 تحت عدد 2008/151 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليها بما قدره 1.787.776,760 دينار أصلا وخطايا، فاعترضت عليه لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 19 ماي 2009 تحت عدد 3398 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجمالي للأداء عدد 2008/151 الصادر بتاريخ 19 ماي 2009 وإجراء العمل به فاستأنفته أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من نائبة المعقبة بتاريخ 19 ديسمبر 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب ونقض الحكم المطعون فيه، استنادا إلى ما يلي :

1 - خرق أحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن محكمة الاستئناف أقرت قرار التوظيف الإجمالي للأداء والحال أن الإدارة استندت في تعديل الوضعية الجبائية للمعقبة على العقد الأولي دون اعتماد الملاحق التعديلية المبرمة بشأنه والمدعمة بفواتير تخفيضات وإرجاعات مقيدة بالمحاسبة بما ترتب عنه اعتمادها المحاسبة في جزء ورفضها في جزء آخر، وفي ذلك مخالفة لأحكام المعيار المحاسبي عدد 3 المتعلق بالمدخل الذي يقتضي أن قياس المدخل يتم حسب القيمة الصحيحة للمقابل الذي تم أو الذي سيتم تحصيله وأنه بخصوص إسداء الخدمات فإن المدخل تكون صافية من التخفيضات التي تقدمها المؤسسة للحرفاء.

2 - خرق أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن المعقبة قدمت للإدارة جميع العقود والملحقات التعديلية لها وفواتير التخفيضات الممنوحة بعنوانها لتبرير دخلها الحقيقي المتأتي من كراء المنزل، إلا أن الإدارة أخذت بالعقد الأولي دون الالتفات إلى باقي الوثائق بالرغم من تضمينها بالمحاسبة، وسأيرتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد التي التفتت عن هذه الدفوعات وكان عليها التثبت من وثائق الشركة ومحاسبتها ومقارنتها بوضعيتها بوضعية الشركات السياحية المماثلة التي تمر بنفس الظروف والصعوبات خاصة وأن المعقبة قدمت للمحكمة قرارات

تعقيبية صادرة عن المحكمة الإدارية تضمنت اعتماد عقود تم تنقيحها بعد الشروع في عملية المراجعة الجبائية.

### 3 - خرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

(أ) على مستوى عدم اعتماد المحاسبة في تحديد رقم المعاملات : بمقولة أن الإدارة أقرت بقبول محاسبة المعقبة حتى بالنسبة لسنوات سابقة أو لاحقة لفترة المراجعة الجبائية والمتضمنة لجميع الوثائق والبرامج والتطبيقات المستعملة لضبط الحسابات وإعداد التصاريح الجبائية طبقاً لحكام الفصلين 8 و9 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ومن بينها الفواتير التي قامت المعقبة بإصدارها والمتعلقة بعمليات التسويغ الخاضعة للأداء والمتضمنة تخفيضات أملتها الظروف العالمية للإستغلال السياحي على إثر أحداث 11 سبتمبر 2001 وحادثة الغريبة بجربة وحرب العراق، إلا أن الإدارة لم تعتمد تلك الفواتير والتخفيضات المضمنة بها والوثائق المثبتة للقرائن القانونية والفعلية المؤيدة لها والمثبتة بوثائق، وسأيرتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد بما ترتب عنه خرق للفصل 38 المتمسك به.

(ب) على مستوى الإخلالات الموضوعية لقرار التوظيف مناط النزاع : ذلك أن المعقبة قامت بتاريخ 8 مارس 2001 بإبرام عقد تسويغ مع الشركة الإسبانية " سجل بقباضة المالية بتاريخ 22 جانفي 2002 لاستغلال الوحدة الفندقية " الكائنة بجربة بمعين كراء سنوي قدره 4.160.000,000 دينار وتتالت بعد ذلك ملاحق تعديلية لذلك العقد بإدخال طرف ثالث يتمثل في شركة استغلال سياحية خاضعة للقانون التونسي تساهم المسوغة في رأس مالها بنسبة 1,75% وهي شركة " كما تقرر ضمن هذه الملاحق التخفيض في معين الكراء السنوي ومنح تخفيضات وإعفاءات من الخلاص تبعاً للظروف الإقتصادية العالمية السالف ذكرها التي جابهها القطاع السياحي وكانت هذه التخفيضات والإعفاءات كما يلي :

- ملحق بتاريخ 13 ماي 2003 مسجل في 26 فيفري 2004 يتعلق بإدخال الطرف الثالث المذكور أعلاه يتضمن الإعفاء من خلاص معين الكراء لأشهر أفريل وماي وجوان 2002، والتخفيض فيه بنسبة 50% للفترة الممتدة من 1 جويلية إلى 31 ديسمبر 2002، وبنسبة 20%

للفترة الممتدة من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر 2003، مع توقيف العمل بالترفيغ التعاقدية بنسبة 5%.

- ملحق بتاريخ 3 مارس 2004 مسجل بتاريخ 8 نوفمبر 2004 تضمن الحط من معين الكراء الأصلي إلى 2.945.670,000 دينار بالنسبة للفترة الممتدة من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر 2004.

- ملحق بتاريخ 31 ديسمبر 2004 مسجل في 30 مارس 2005 تضمن الحط من معين الكراء الأصلي إلى 3.650.000,000 دينار.

- ملحق بتاريخ 20 ديسمبر 2006 مسجل في 15 نوفمبر 2007 تضمن تعديل مبلغ الكراء السنوي الأصلي بضبطه في حدود 3.900.000,000 دينار ابتداء من 1 جانفي 2006 مع إقرار التخفيضات والإنقاصات والتعديلات المتفق عليها بين الأطراف بالعقد الأصلي.

وقد ثبت للإدارة أن شهادات الخصم من المورد الصادرة عن المعقبة تتوافق مع ما تضمنته تلك الملحقات والفواتير المتعلقة بها بما جعل مداخل الشركة المستهدفة بالتوظيف مساوية لأعباء الشركة المتسوغة وهو ما لم يترتب عنه أي ضرر لخزينة الدولة ذلك أن مساهمة المالكة للأصل التجاري في رأس مال شركة " لا يشكل قرينة للتهرب الجبائي

بالنظر إلى أن تلك المساهمة لا تتعدى نسبة 1,75%، إلا أن الإدارة أهملت اعتماد كل هذه الوثائق والقرائن بما جعل عملية المراجعة الجبائية تحيد عن هدفها الأصلي الموضوعي المتمثل في التأكد من إيداع التصاريح وصحتها وتوافقها مع القرائن والمؤيدات المدعمة لها على أساس معلومات موثوقة من الإدارة أو بإثباتات مخالفة لها، وفي ذلك مخالفة لأحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

4 - خرق أحكام الفصلين 427 و450 من مجلة الإلتزامات والعقود :

(أ) بخصوص تحديد التاريخ الثابت لعقد الكراء الأصلي ولملحقاته، فإن أن الإدارة رفضت اعتماد التنقيحات المتلاحقة لمعين تسويغ النزول التي أملت الظروف العالمية لأحداث 11 سبتمبر 2001 والوطنية لأحداث الغريبة بجزيرة خلال شهر أفريل 2002 استنادا إلى أن عقد الكراء الأصلي تم إبرامه بتاريخ 22 جانفي 2002 أي بتاريخ لاحق لأحداث 11 سبتمبر 2001، والحال أن العقد الأصلي ولئن تم تسجيله بتاريخ 22 جانفي 2002 إلا أنه أبرم فعلا بتاريخ 8 مارس

2001 أي بتاريخ سابق لتلك الأحداث العالمية والوطنية، وإعمالاً لمنطوق الفقرة 6 من الفصل 450 من مجلة الالتزامات والعقود ولما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية فإن التضمينات المحاسبية المسجلة بدفاتر المعقبة تعتبر على معنى الفصل 62 من مجلة الضريبة بيانات يترتب عنها التاريخ الثابت لعقد التسويغ الأصلي. كما قدمت المعقبة إضافة لذلك مكتوباً صادراً بتاريخ 11 سبتمبر 2001 عن الديوان الوطني التونسي للسياحة الذي يعتبر غيراً إزاء المعقبة والذي لفت بمقتضاه نظرها إلى المخالفة المتمثلة في استغلالها لنزل " دون تعيين مدير فني، وأجابته المعقبة بمقتضى رسالتها المؤرخة في 18 سبتمبر 2001 والمظروفة بالملف بأن النزل في وضعية تسويغ لفائدة شركة " وهو ما يقيم الدليل على أن عقد التسويغ الأصلي أبرم فعلاً يوم 8 مارس 2001 ولم يقع تسجيله إلا بتاريخ 22 جانفي 2002. وقد دأب فقه قضاء المحكمة الإدارية على اعتبار أن التصاريح التصحيحية جائزة وقانونية وتجابه بها الإدارة إذا أقيمت وقدمت قبل صدور قرار التوظيف الإجباري للأداء، كما أنه وعلى فرض مجازاة الإدارة بأن التاريخ الثابت للكتب هو تاريخ تسجيله، فإن الملاحق الأربعة للكتب الأصلي تم تسجيلها كلها قبل إجراء عملية المراقبة الجبائية التي انطلقت يوم 16 ماي 2007.

(ب) من حيث تناقض الإدارة في اعتماد ملحقات التخفيض بعنوان سنة 2005 ورفضها بالنسبة للسنوات الأخرى المعنية بالمراقبة، ذلك أن تقرير التوظيف الإجباري للأداء تضمن بالصفحة 6 منه أن مصلحة المراقبة الجبائية عدلت معين الكراء لسنوات 2002 و2003 و2004 و2006 ولم تعدله بالنسبة لسنة 2005 دون أي تبرير أو تعليل لإفراد سنة 2005 بنظام جبائي خاص إذ كان عليها تطبيق نفس النظام القانوني على السنوات الأخرى والإذن باستبعاد عنصر التوظيف المأخوذ من النقص في رقم المعاملات، لكنها اكتفت بالقول بأن قبولها بتعديل معينات الكراء لسنة 2005 راجع إلى أنه لم ينتج عنه خسارة ولا ينضوي بالتالي تحت سند مبدئية التاريخ الثابت بما يمثل في جانبها تناقضاً وضعفاً في التعليل.

5 - خرق أحكام الفصول 11 و12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فيما يتعلق بثبوتية الأعباء الداخلة في تحديد قاعدة الربح الخاضع للضريبة على الشركات بمقولة أن الإدارة اعتمدت على محاسبة المعقبة فلم تقبل منها جملة من الأعباء المالية المتعلقة باقتناء الأصول والناجمة عن

القروض البنكية التي تحصلت عليها المعقبة لاقتناء التجهيزات وتحديث النزل والراجعة إلى سنوات ما قبل 1996 والتي أوجب بعنوانها القانون عدد 112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات كما اعتمد بالفصل 75 من قانون المالية لسنة 1997 إجراء التعديلات التي يقتضيها التحول من نظام قديم إلى نظام جديد، كما أنه خلافا لما جاء بمستندات التوظيف فإن المعقبة ضمنت جميع عناصر الدخل بالرجوع إلى ما تقتضيه القواعد المحاسبية كما عرفها القانون المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات وبيّنت مدى تعلق تلك الأعباء بمستلزمات الإستغلال وأسندتها بالوثائق المدعّمة لها وطالبت تبعا لذلك تكليف خبير للوقوف على مدى أحقيتها في استبعاد عناصر التوظيف المتعلقة بتلك الأعباء المالية والمثبتة بالقرائن القانونية والواقعية المتمثلة في القروض، إلا أن الإدارة رفضت طرح تلك الأعباء وأدمجتها في قاعدة الربح الخاضع للضريبة وهو ما أقرته محكمة الحكم المنتقد التي تجاوزت علاوة على ذلك طلب المعقبة في تعيين الخبير دون أن تعلق رفضها لذلك الطلب، وتكون بذلك قد خالفت أحكام الفصول المتمسك بها وأهملت أعمال الفصل 110 وما بعده من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

6 - خرق أحكام الفصلين 5 و6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أنه ثبت من خلال المحاسبة المسوكة من قبل المعقبة ومن الإستقصاءات التي قامت بها الإدارة بأن التدفقات المالية بين الشركة المسوغة والشركة المتسوغة لم تتضمن مبالغ تفوق مبالغ الكراء المضمنة بالفواتير وبالملاحق التعديلية، إلا أن الإدارة اعتبرت أن المبلغ المضمن بعقد التسويغ الأصلي هو المبلغ الحقيقي للتسويغ وعدلت تبعا لذلك قاعدة الأداء على القيمة المضافة بالإستناد إلى الفصل 6 المذكور دون أن تثبت قبض المعقبة لتلك المبالغ ضرورة أن ما ثبت عينا هو فقط ما ضمن بمحاسبة الشركتين المسوغة والمتسوغة وبذلك فهي لم تقم الدليل على وجود تدفقات مالية أو أي مبالغ أخرى تحصلت عليها المعقبة وتكون بذلك قد وظفت الأداء على مبالغ صورية وهو ما يتجافى مع طبيعة الأداء على القيمة المضافة ويخالف أحكام الفصلين 5 و6 المتمسك بهما.

7 - خرق أحكام الفصل 101 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن الإدارة أقرت بمحاسبة المعقبة وبحجبتها للسنوات من 1999 إلى 2006 وأجرت تعديلات على وضعيتها الجبائية مبنية في جزء منها على القرائن المتمثلة في العقود وفي الجزء الآخر على المحاسبة، وأن المعقبة طالبت بتعيين خبير للوقوف على

مدى أحقية الإدارة في إجراء تلك التعديلات وعلى مصداقية المحاسبة وما تضمنته دعائم وتقييدات إلا أن محكمة الحكم المطعون فيه تجاوزت هذا الطلب مخالفة بذلك أحكام الفصلين المتمسك بهما.

8 - خرق أحكام الفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن الإدارة عدلت رقم معاملات المعقبة بالترفع فيه دون إثبات حقيقة الدخل المقبوض والمقابل لذلك الترفع مستندة في ذلك تارة إلى أحكام الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود وتارة إلى مبدأ "التصرف غير العادي" والحال أنها قبلت بمحاسبة المعقبة وما تضمنته من تقييدات ومن وثائق مدعمة لها وخاصة منها تلك المتمثلة في ملحقات التعديل وفواتير التخفيض المتعلقة بعقد التسويغ، وتكون محكمة الحكم المنتقد بإقرارها لعمل الإدارة قد كوّنت حجة لفائدتها خلافا لما تقتضيه أحكام الفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

9 - تحريف الوقائع بمقولة أن الحكم المخدوش فيه اعتمد على سندات الإدارة في تعديل رقم المعاملات المصرح به من المعقبة دون مراعاة العقود التي تأسس عليها الدخل والملاحق المعدلة لها وكان على الإدارة إثبات فائض الدخل الذي ادّعت وجوده، وتكون بذلك محكمة الحكم المطعون فيه قد سقطت في التضارب والإزدواجية في استقراء الواقع ولم تبسط رقابتها على التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للمعقبة والتي تعتبر وضعية خصوصية بالنظر إلى التقييدات المضمّنة بالمحاسبة والتي اقتضاها التحول من نظام محاسبي قديم إلى نظام محاسبي جديد وفقا خوله المشرع، واكتفت بالإستناد إلى تعليل الإدارة بكون المعقبة أنت تصرفا غير عادي بخلاف ما يقتضيه التصرف الواقعي السليم دون أن تأخذ بالإعتبار أن ذلك التصرف أمّلته الظروف الإستثنائية التي يمر بها القطاع الذي تنشط فيه المعقبة، بما يجعل قضائها مشوبا بتحريف الوقائع.

10 - هضم حقوق الدفاع، بمقولة أن المعقبة تمسكت أمام محكمة الحكم المنتقد بحجية الملحقات المعدلة لعقد الكراء وفواتير التخفيضات وبيّنت تضارب عمل الإدارة لما قبلت بتلك الملحقات والفواتير بالنسبة لسنة 2005 ورفضتها بالنسبة لبقية سنوات المراجعة وقدمت تدعيما لموقفها مراسلات ودراسات تعلقت بوضع النشاط السياحي خلال الفترة المعنية بالمراجعة الجبائية وبيّنت أنها لم تكن مخيرة في منح تلك التخفيضات بعد أن أصبحت مهددة بالغلق أمام ضغط

الحريف الأجنبي على السعر بما يقيم الدليل على عدم وجاهة سند الإدارة الذي تأسس عليه التعديل الجبائي والمتعلق بمبدأ التصرف غير العادي والخطأ في التسيير، إلا أن المحكمة تجاوزت كل هذه الدفوعات وخرقت بذلك أحكام الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

11 - خرق أحكام الفصل 34 من الدستور، بمقولة أن مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لم تتضمن أحكاماً صريحة تخول للإدارة تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء على أساس مبدأ سوء التصرف أو مبدأ الخطأ في التسيير، وتكون محكمة الحكم المطعون فيه بفتحها المجال للإدارة بإتيان مثل هذا التصرف وعدم بسط رقابتها عليها قد خالفت أحكام الفصل 34 من الدستور التي تقتضي أن تتخذ شكل قوانين النصوص المتعلقة بضبط قاعدة الأداء ونسبه وإجراءات استخلاصه ما لم يقع تفويض في ذلك إلى رئيس الجمهورية بمقتضى قوانين المالية أو القوانين ذات الصبغة الجبائية.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من المعقب ضدها بتاريخ 22 مارس 2012 في الرد على مستندات التعقيب والمتضمن ما يلي :

1 - بخصوص المطعن الأول، ومن ناحية الشكل، فإن المعقبة اكتفت بالإشارة إلى الفصول المتمسك بخرقها دون مزيد التوضيح ودون بيان مواطن الخلل كما تقتضي ذلك لأحكام الفصل 67 من قانون المحكمة الإدارية، كما أن عنوان المطعن جاء غير مطابق لمضمونه ذلك أن الفصل 62 المتمسك بخرقه لا يتعلق بمبدأ نزاهة المحاسبة وإنما أوجب على المطالبين بالأداء مسك محاسبة ويبقى البحث في نزاهة تلك المحاسبة من عدمها خاضعا لأحكام القانون عدد 112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات، وهو ما يجعل المطعن متعين الرفض شكلاً. ومن ناحية الأصل فإنه تبيّن لمصالح الجبائية أن رقم المعاملات المدون بالمحاسبة أقل مما هو مضمن بعقد التسويغ، وطالما أن المحاسبة لم تكن دقيقة وأمينه ووفية فإن عدم اعتمادها بصفة جزئية يكون مطابقاً للتشريع الجبائي والمحاسبي حتى لو كانت التقييدات المضمنة بها مدعمة بفواتير باعتبار أن تلك الفواتير سيكون لها نفس المآل وتكون بدورها غير سليمة لأنها ستتضمن ما عمدت الشركة إظهاره فقط، ولذلك تولت مصالح الجبائية استبعاد التقييدات المضمنة بالمحاسبة وتصحيحها على ضوء ما توفر لديها من قرائن، وطالما لم تثبت المطالبة بالأداء أسباب التنقيص في

رقم معاملاتها فإن ما قامت به مصالح الجباية يكون مطابقاً لأحكام الفصلين 6 و 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهو ما يؤكد فقهاء قضاء المحكمة الإدارية.

2 - بخصوص المطعن الثاني، فإن الإدارة اعتمدت على العقد الأصلي المحرر بتاريخ 22 جانفي 2002 باعتباره قرينة قوية تدل على النقص الحاصل في رقم المعاملات المدون بالمحاسبة وباعتباره كذلك عقد ثابت التاريخ، أما العقود الأخرى التي قدمتها المعقبة فإنها لم تحصل على قناعة قضاة الموضوع لأسباب موضوعية وبعد التدقيق فيها خاصة وأن الشركة ادعت أنها حررتها قصد التخفيض في معيّنات الكراء أو الإعفاء منها دون أن تقدم أسباب ذلك التخفيض ذلك أنه تبين بالرجوع إلى المؤشرات المتعلقة باستغلال النزل أن هذه الأخيرة حققت خلال الفترة اللاحقة لتحرير العقد أرقام معاملات أهم من تلك المحققة خلال الفترة السابقة لتحريره، كما تبين أن نزل أوزيريس لم يشهد تراجعاً في رقم المعاملات المحقق بعد تحرير العقد بل إنه ارتفع من 4.595.881،773 دينار بعنوان سنة 2002 إلى 10.051.203،623 دينار بعنوان سنة 2006. هذا بالإضافة إلى أن العقد الأصلي بقي ساري المفعول ولم يتم إلغاؤه، والمبدأ في العقد التكميلي هو عدم المساس بالعناصر الأساسية للعقد مثل الثمن ولذلك فإن التخفيض الهام في معيّنات الكراء سوف تترتب عنه بالضرورة خسائر هامة للمعقبة وهو ما اعتبر من قبيل التصرف غير العادي ذلك أنه لا وجود لأي تبرير من شأنه أن يدفع بها إلى منح تخفيضات غير معقولة بغاية تحقيق خسائر والحال أن الهدف الأساسي من تكوين الشركات هو تحقيق الربح، كما أنه من ناحية أخرى فإن نسق ارتفاع رقم معاملات النزل من سنة إلى أخرى يتعارض مع إمكانية التخفيض في معيّنات الكراء.

3 - بخصوص المطعن الثالث :

أ) بخصوص عدم اعتماد المحاسبة في تحديد رقم المعاملات، فإن النزاع في قضية الحال وخلافاً لما تمسكت به المعقبة تمحور حول التنقيص في رقم المعاملات من خلال التخفيض في معيّنات الكراء العائدة لفائدة الشركة دون موجب ودون تبرير ولا يتعلق بشكليات الفواتير وبمدى مطابقتها للقانون، ذلك أن الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة اقتضى أن الخاضعين للأداء على القيمة المضافة في غير النظام التقديري مطالبون بتحرير فاتورة لكل العمليات التي يقومون بها ما عدى في حالة وجود عقد جدير بالثقة، وقد توفر في قضية الحال عقد أصلي يتعلق

بكرام نزل معرف بالإمضاء عليه ومسجل بقباضة المالية بتاريخ 22 جانفي 2002 تضمن تفصيلا للالتزامات الطرفين ووصفا مدققا للنزل موضوع عملية التسويغ ومبلغ معين الكراء السنوي والزيادات السنوية المتفق عليها بما يجعل العقد المذكور تام الموجبات وجدير بالثقة على الفواتير التي قدمتها المعقبة والصادرة خلال الفترة المعنية بالمراجعة والمتضمنة لتخفيضات دون موجب ودون مبرر وفي وقت يشهد فيه ترتب عنها تحقيق المعقبة لخسائر محاسبية وجبائية هي في غنى عنها باعتبار ما يشهده رقم معاملاتها من ارتفاع، بما يكون معه استبعاد الإدارة لتلك الفواتير رغم مطابقتها للتشريع الجاري به العمل له ما يبرره الأمر الذي يكون معه هذا المطعن حري بالرفض.

(ب) بخصوص ما تدعيه المعقبة من إخلالات موضوعية لقرار التوظيف، فإن التنقيص في رقم المعاملات باتباع طريقة قانونية من الناحية الشكلية لا يغني عن ضرورة تصحيح الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء إذا ما عجز عن تبرير ذلك التنقيص ولو كان مثبتا بوثائق قانونية من حيث الشكل ضرورة أن سلامة الشكل لا تغني عن البحث والتدقيق في الأصل وهو ما تم في قضية الحال ذلك أن المعقبة لم تبرر قيامها بالتخفيض في معينات الكراء وتحملها خسائر هامة بالرغم من أن الشركة المتسوغة قد حققت أرقام معاملات تفوق تلك التي حققتها الشركة المالكة قبل عملية التسويغ، وفيما يتعلق بشهائد الخصم من المورد فهي لا تتضمن إلا المبالغ التي تحصلت عليها المعقبة وهو أمر غير متنازع فيه، أما المبالغ التي تم إخفائها والتي ترتب عنها نقص في رقم المعاملات فإنه من الطبيعي أن لا توجد بشأنها شهائد خصم من المورد. وبخصوص الظروف الإقتصادية التي تعللت بها المعقبة لتبرير التخفيضات والإعفاءات فإن مصالح الجبائية بينت لقضاة الأصل أنه دفع في غير طريقه وذلك إما بالرجوع إلى العقد الأصلي الذي حرر بتاريخ لاحق لأحداث 11 سبتمبر 2001 وإما بالرجوع إلى أرقام المعاملات المحقق بعنوان فترة التسويغ والتي تفيد عدم تأثير تلك الظروف على نشاط الشركة المتسوغة ضرورة أن التمسك بتلك الظروف إنما يعني عجز المؤسسة عن تحقيق رقم معاملات أو تسجيل خسائر وهو ما لم يثبت في قضية الحال.

#### 4 - بخصوص المطعن الرابع :

(أ) بخصوص تحديد التاريخ الثابت للعقد الأصلي وملحقاته : فإن الأمر لا يتعلق بتفسير مدلول التاريخ الثابت وإنما بإثبات ظاهرة تعمدت المعقبة ارتكابها دون تبرير، وبالرغم من ذلك فإن تاريخ 8 مارس 2001 المتمسك به كتاريخ لإبرام العقد الأصلي لا يمكن اعتباره تاريخا ثابتا

باعتبار أنه لا يحمل تعريفا بالإمضاء بما يجعل تاريخ 22 جانفي 2002 الذي قدم فيه العقد للتعريف بالإمضاء هو التاريخ الثابت الذي يعارض به الغير على معنى الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود وبذلك يعتبر العقد قد تم تحريره بعد أحداث 11 سبتمبر 2001 وتم الأخذ بالإعتبار لتلك الأحداث عند تحريره. وأما بخصوص الملاحق التي أدلت بها المعقبة المتضمنة للتخفيض في معينات الكراء فإنه ولئن كانت تحمل تاريخا ثابتا وتم تحريرها قبل بدء عملية المراجعة فإن مصالح الجباية استبعدتها ليس بسبب عدم حجيتها من حيث الشكل ولكن من حيث المضمون والآثار المترتبة عنها باعتبار وأن المعقبة لم تقدم المبررات المقنعة التي أدت بها إلى إقدامها على التخفيض في معينات الكراء أو التنازل عنها مقابل تحملها لخسائر جبايية ومحاسبية. وبخصوص فقه قضاء الإداري المستشهد به من قبل المعقبة فإن معطيات القضية التي صدر فيها تختلف عن معطيات قضية الحال.

ب) بخصوص التناقض في اعتماد الملحقات بعنوان سنة 2005 ورفضها بعنوان بقية سنوات المراجعة فإن المعقبة حققت خسائر محاسبية عن الكتب المحرر بتاريخ 26 فيفري 2004 والذي تضمن إعفاء الشركة المتسوغة من دفع معينات الكراء ومنحها تخفيضات استثنائية بما ترتب عنه تحميل المعقبة خسائر بلغت 2.117.806,000 دينار بعنوان سنة 2002 و 245.210,000 دينار بعنوان سنة 2003، كما نتج عن الكتب المحرر في 9 نوفمبر 2004 خسارة محاسبية قدرها 588.473,000 دينار، أما عن الكتب المتعلقة بسنة 2005 فقد تم أخذه بعين الإعتبار فقد تبين أن التخفيضات المضمنة به لم تؤد إلى تحقيق خسائر محاسبية ولذلك تم أخذه بعين الإعتبار.

5 - بخصوص المطعن الخامس فإن الطريقة التي اتبعتها مصالح الجباية مطابقة لأحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبايية التي أجازت الجمع بين المحاسبة والقرائن القانونية والفعلية في إطار المراجعة المعمقة للوضعية الجبايية ويحق لمصالح الجباية تبعا لذلك تعديل التقييدات المحاسبية استنادا لما توفر لديها من قرائن وهو ما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية، كما أن تكليف الخبير يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة حسبما استقر عليه الفقه وفقه القضاء، وبالرجوع إلى أوراق القضية فإن المحكمة لم تر داعيا لتكليف خبير بعد أن تبين لها أن الشركة دونت ضمن أعبائها لسنة 1999 مبالغ بعنوان أعباء مالية قدره 1.203.600,246 دينار

منها مبلغ 918.406,911 دينار بعنوان خلاص فوائد قروض متخلدة بذمة الشركة عن الفترة من سنة 1993 إلى سنة 1999 ومبلغ 285.193,335 دينار بعنوان مصاريف اقتناء أصول ثابتة في حين أنه تبين من عقود القروض أن الأعباء المالية المستحقة بعنوان سنة 1999 بلغت 372.373,776 دينار وبالتالي فإن الفارق غير قابل للطرح وتم إدماجه في قاعدة الأداء. كما تبين أن الشركة قد دونت أعباء بعنوان سنوات من 2002 إلى 2006 غير مدعمة بالوثائق المثبتة لعلاقة تلك الأعباء بالإستغلال، كما تبين أنها تولت طرح استهلاكات وخسائر مؤجلة بعنوان سنة 1998 في حين أن محاسبتها المتعلقة بتلك الفترة غير مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات الأمر الذي ينتفي معه حقها في الطرح. وأنه أمام كل هذه الإخلالات الموضوعية والظاهرة بصفة جلية ارتأت المحكمة أن الأمر لا يستدعي تكليف خبير خاصة وأن المستأنفة عجزت عن دحض تلك القرائن.

6 - بخصوص المطعن السادس فإن مصالح الجباية وتبعاً لتعديلها لرقم معاملات المعقبة طبقاً لأحكام الفصل 6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة تولت تعديل قاعدة الأداء على القيمة المضافة وذلك بإدماج النقص في رقم المعاملات باعتبار وأن السعر المضمن بعقد التسويغ الأصلي يعتبر السعر الحقيقي لعملية الكراء، ذلك أن العقد الأصلي الذي اعتمده مصالح الجباية هو عقد جدير بالثقة يقوم مقام الفواتير وله حجية قاطعة خاصة وأن المعقبة مثلما سلف بيانه لم تبرر أسباب تخفيضها في معلوم الكراء وتحملها الخسائر .

7 - بخصوص المطعن السابع فإن الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المتمسك به لا يتعلق بمسألة اللجوء الوجودي أو الإختياري لتعيين الخبير وإنما بحالات احتساب الأداء بعد إدخال التعديلات التي تراها المحكمة وبناء على طلب من المطالب بالأداء، كما أن تكليف خبير على معنى الفصل 101 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية أمر يخضع للسلطة التقديرية لقاضي الأصل مثلما يؤكد فقهاء قضاء المحكمة الإدارية وقد تبين لقضاة الأصل بالنسبة لقضية الحال أن الأمر لا يستدعي تكليف خبير خاصة وأن المطالبة بالأداء لم تقم الدليل على الشطط فيما وظف عليها.

8 - بخصوص المطعن الثامن تلاحظ الإدارة العامة للأداءات بأن الفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية يتعلق بمسألة حياد القاضي في حين أن الأمر في قضية الحال يتعلق

بتمحيص حجج الخصوم وهو من صميم صلاحيات قاضي الموضوع. وبخصوص خطأ التصرف المنسوب للمعقبة فإنه لا شك في أن الخطأ في التصرف يتمثل في فعل ما وجب تركه أو ترك ما وجب فعله وقد ثبت من أوراق الملف أن المعقبة تخلفت عن قبض مبالغ وديون كان لها الحق في قبضها وذلك بتخليها عن مداخل مبررة بمقتضى عقد تام الشروط بما نتج عنه تحمل خسائر هامة لا يقبلها العقل ولا المنطق القانوني والمحاسبي يعد من قبيل التصرف السلبي ويجازى بنفس جزاء الإنفاق غير المبرر لأنه لا يحتج على الإدارة إلا بالدخل العادي المفروض تحقيقه. كما ثبت كذلك من أوراق الملف أن المعقبة تولت تدوين مداخل أقل من معينات الكراء المنصوص عليها بالعقد الأصلي وهو سلوك يثبت التصرف غير العادي باعتبار أنه لا وجود لأي تبرير منطقي للتخفيض أو الإعفاء وتحمل الخسائر في الوقت الذي يشهد فيه رقم معاملات المعقبة ارتفاعاً، بما ينتفي معه ما نسبته المعقبة للمحكمة من تكوين حجج للإدارة.

9 - بخصوص المطعن التاسع فإن المحكمة المطعون في حكمها لم تحرف الوقائع ذلك أنه بالرجوع إلى الوثائق والمؤيدات المقدمة من قبل المعقبة يتبين وأن هذه الأخيرة تولت التخفيض من معينات الكراء والتنازل عنها أحيانا وتحملت مقابل ذلك خسائر محاسبية وجبائية دون مبرر لأنه بالتثبت في رقم معاملات الشركة المتسوغة خلال فترة التسويغ يتضح أنه كان في ارتفاع الأمر الذي يصبح معه غير ذي معنى التخفيض في معينات الكراء أو الإعفاء منها، وأمام عجز المطالبة بالأداء عن إثبات أسباب ذلك التخفيض فإن ما قامت به يعتبر تصرفاً غير عادي بما يجعل قضاء محكمة الحكم المنتقد مؤسس على تكييف سليم للوقائع وليس تحريف لها.

10 - بخصوص المطعن العاشر تلاحظ الإدارة العامة للأداءات بأن عدم الرد على الدفوعات يعتبر ضعفاً في التعليل وليس هضم لحقوق الدفاع، وفضلاً عن ذلك فإن المحكمة لها السلطة التقديرية في الرد على دفوعات الخصوم خاصة إذا ما تبين لها عدم جدية الدفوعات وهو ما توفر في صورة الحال حيث تبين لمحكمة الحكم المنتقد أن الدفوعات التي قدمتها المعقبة لتبرير تصرفها غير العادي لم تكن مقنعة.

11 - بخصوص المطعن الحادي عشر فإن الطريقة التي تم على أساسها تعديل الوضعية الجبائية للمعقبة هي طريقة استقر على اتباعها الفقه الجبائي ذلك أن التصرف غير العادي هو أن

يتصرف المطالب بالأداء بطريقة تتعارض مع مصالحه وأهدافه ومع أخلاقيات الأعمال التجارية وهو ما أقدمت عليه المعقبة لما تخلت عن مستحققاتها دون مبرر بما يتيح لمصالح الجباية الصلاحيات القانونية التي تخول لها تعديل الوضعية الجبائية على ضوء المبادئ القانونية العامة وتحت رقابة القاضي الجبائي، بما يكون معه التمسك بخرق أحكام الفصل 34 من الدستور في غير طريقه.

وبعد الإطلاع على التقرير التكميلي المدلى به من نائبة المعقب ضدها بتاريخ 26 جوان 2012 جوابا على رد الإدارة العامة للأداءات على مستندات التعقيب.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على الدستور

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته و تّمّمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الإلتزامات والعقود.

وعلى مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة

المعيّنة ليوم 17 مارس 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد م اله

الو في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وحضر الأستاذ الط بن ج نيابة عن زميلته

الأستاذة س الذ وأعلن أن هذه الأخيرة تّتمسك بمستندات التعقيب وحضر ممثل الإدارة العامة

للأداءات وتمسك بما قدمه من ردود وتلت السيدة ك م م الدولة العام ملحوظاتها الكتابية المظروفة بالملف.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 21 أبريل 2014، وبها تقرر حلّ المفاوضة وإرجاع القضية إلى طور المرافعة واستدعاء الأطراف إلى جلسة قادمة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 9 جوان 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد م الو في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وحضرت الأستاذة الف نائبة الشركة المعقبة ورافعت على ضوء مذكرة التعقيب وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بردوده وتلت السيدة ك م م الدولة العام ملحوظاتها الكتابية المظروفة بالملف.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 30 جوان 2014.

### **وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :**

#### **من جهة الشكل :**

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

#### **من جهة الأصل :**

**- عن المطاعن الأول والثاني والثالث والرابع معا لوحدة القول فيها :**

حيث تعيب نائبة المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمعيار المحاسبي عدد 3 المتعلق بالمداخيل، لما أقرت قرار التوظيف الإجباري للأداء والحال أن الإدارة استندت في تعديل الوضعية الجبائية للمعقبة على عقد التسويغ الأولي المبرم بين المعقبة بوصفها مسوغة للنزل "أوزيريس" وشركة " " بوصفها متسوغة للنزل المذكور، وأعرضت عن اعتماد الملاحق التعديلية للعقد الأصلي المدعّمه بفواتير تخفيضات وإرجاعات أملتها

الظروف الإستثنائية للقطاع السياحي وهي وثائق مقيدة بالمحاسبة بما ترتب عنه اعتمادها المحاسبة في جزء منها ورفضها في جزءها الآخر و في ذلك مخالفة لأحكام المعيار المحاسبي عدد 3 المتعلق بالمدخيل الذي يقتضي أن قياس المدخيل يتم حسب القيمة الصحيحة للمقابل الذي تم أو الذي سيتم تحصيله وأنه بخصوص إسداء الخدمات تكون المدخيل صافية من التخفيضات التي تقدمها المؤسسة للحرفاء. كما تعيب عليها مخالفة الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما أقرت الطريقة التي اعتمدها مصالح الجبائية باعتماد العقد الأولي دون الإلتفات إلى الملاحق التعديلية والفواتير المدعمة لها بالرغم من تضمينها بالمحاسبة وكان عليها التثبت من وثائق الشركة ومحاسبتها ومقارنة وضعيتها بوضعيتها الشركات السياحية المماثلة التي تجابه نفس الظروف والصعوبات خاصة وأن المعقبة قدمت للمحكمة قرارات تعقيبية صادرة عن المحكمة الإدارية تضمنت اعتماد عقود تم تنقيحها بعد الشروع في عملية المراجعة الجبائية. كما تتمسك المعقبة بخرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية سواء كان ذلك على مستوى عدم اعتماد المحاسبة في تحديد رقم المعاملات بمقولة أن الإدارة أقرت بقبول محاسبة المعقبة حتى بالنسبة لسنوات سابقة أو لاحقة لفترة المراجعة الجبائية ورفضت اعتماد الملحقات والفواتير والمتضمنة تخفيضات أملتها الظروف العالمية للإستغلال السياحي على إثر أحداث 11 سبتمبر 2001 وحادثة الغريبة بجزيرة و حرب العراق، أو على مستوى الإخلالات الموضوعية التي شابت قرار التوظيف مناط النزاع ذلك أنه ثبت للإدارة أن شهادات الخصم من المورد الصادرة عن المعقبة تتوافق مع ما تضمنته تلك الملحقات والفواتير المتعلقة بها بما جعل مدخيل الشركة المستهدفة بالتوظيف مساوية لأعباء الشركة المتسوغة وهو ما لم يترتب عنه أي ضرر لخزينة الدولة ذلك أن مساهمة المالكة للأصل التجاري في رأس مال شركة ' لا يشكل قرينة للتهرب الجبائي بالنظر إلى أن تلك المساهمة لا تتعدى نسبة 1,75%، إلا أن الإدارة أهملت اعتماد كل هذه الوثائق والقرائن بما جعل عملية المراجعة الجبائية تحيد عن هدفها الأصلي. كما تنعي المعقبة على الحكم المنتقد خرق أحكام الفصلين 427 و 450 من مجلة الإلتزامات والعقود لما أقرت رفض الإدارة اعتماد التنقيحات المتلاحقة لمعين التسويغ استنادا إلى أن عقد الكراء الأصلي تم إبرامه بتاريخ 22 جانفي 2002 أي بتاريخ لاحق لأحداث 11 سبتمبر 2001، والحال أن العقد المذكور ولئن تم تسجيله بتاريخ 22 جانفي 2002 إلا أنه أبرم فعلا بتاريخ 8 مارس 2001 أي بتاريخ

سابق لتلك الأحداث وقدمت للمحكمة للتدليل على ذلك المكتوب الذي وجهته إلى الديوان الوطني التونسي للسياحة والذي يلفت فيه نظرها إلى المخالفة المتمثلة في استغلالها لنزل دون تعيين مدير فني، والذي أجابت عليه المعقبة بمقتضى رسالتها المؤرخة في 18 سبتمبر 2001 والمتضمنة أن نزل "أوزيريس" في وضعية تسويق لفائدة شركة "فينشي للنزل" وقد دأب فقه قضاء المحكمة الإدارية على اعتبار أن التصاريح التصحيحية جائزة وقانونية وتجاوبه بها الإدارة إذا أقيمت وقدمت قبل صدور قرار التوظيف الإلزامي للأداء، كما أنه وعلى فرض مجازاة الإدارة بأن التاريخ الثابت للكتب هو تاريخ تسجيله، فإن الملاحق الأربعة للكتب الأصلي تم تسجيلها قبل إجراء عملية المراقبة الجبائية التي انطلقت يوم 16 ماي 2007. هذا فضلا عن تناقض موقف الإدارة التي قبلت اعتماد ملحقات التخفيض بعنوان سنة 2005 ورفضتها بالنسبة للسنوات الأخرى المعنية بالمراقبة دون أي تبرير أو تعليل، وتكون محكمة الحكم المطعون فيه لما أقرت بسلامة هذه الأعمال قد سقطت في التضارب والإزدواجية في استقراء الواقع ولم تبسط رقابتها على التعديلات التي أدخلتها مصالح الجبائية على الوضعية الجبائية للمعقبة، بما يجعل قضائها مشوبا بتحريف الوقائع.

وحيث تتمحور جملة هذه المطاعن حول مدى حجية الملاحق التعديلية والفواتير المدعمة لها المقدمة من قبل المعقبة ومدى أحقية مصالح الجبائية في اعتمادها أو استبعادها.

وحيث يتبين من أوراق الملف أنه على ملك المعقبة الوحدة الفندقية " 4 نجوم الكائنة بجربة والتي قامت بتسويقها للشركة الإسبانية " بغاية استغلالها وذلك بمقتضى عقد تسويق استغلال مسجل بقباضة المالية بتاريخ 22 جانفي 2002 تضمن معين كراء سنوي قدره 4.160.000,000 دينار، ثم تتالت بعد ذلك ملاحق تعديلية لذلك العقد بإدخال طرف ثالث كمتسوّغ ثان بالإشتراك مع المتسوّغ الأول يتمثل في شركة استغلال سياحية خاضعة للقانون التونسي تساهم فيها المعقبة بنسبة 1,75% من رأس المال وهي شركة " كما تقرر ضمن هذه الملاحق التخفيض في معين الكراء السنوي ومنح تخفيضات هامة وإعفاءات من الخلاص لفائدة الطرف المتسوّغ بررتها المعقبة بالظروف الإقتصادية العالمية السالف ذكرها التي جابها القطاع السياحي.

وحيث رفضت مصالح الجباية اعتماد هذه الملحقات والفواتير المدعمة لها بالرغم من ثبوت تسجيلها بقباضة المالية وتضمينها بالمحاسبة قبل بدء عملية المراقبة الجبائية، وعللت موقفها بأن المعقبة لم تقدم المبررات المقنعة التي أدت بها إلى إقدامها على التخفيض في معينات الكراء أو التنازل عنها مقابل تحملها لخسائر جبائية ومحاسبية هامة وانتهت إلى أن التصرف الذي أتته المعقبة يتنزل منزلة "التصرف غير العادي" الذي لا وجود لما يبرره إذ أدى إلى تحميل المعقبة خسائر محاسبية وجبائية كانت في غنى عنها، وهو التوجه الذي أيدته محكمة البداية وسايرتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد التي اقتصر حكمها على "تبني الحكم الابتدائي وإقراره بكافة أسانيدته".

وحيث ولئن كان تقدير حجية الوثائق والقرائن المقدمة من قبل الخصوم يندرج ضمن صلاحيات قاضي الأصل الذي يتمتع في ذلك بسلطة تقديرية واسعة تخرج عن أنظار قاضي التعقيب فإن هذا الأخير يمكن أن يبسط رقابته على ممارسة قاضي الأصل لتلك السلطة كلما كان عمله مشوبا بخطأ فادح في التقدير.

وحيث أنه بالرجوع إلى الملاحق التعديلية والفواتير المدعمة لها المقدمة من قبل المعقبة يتبين أنها وعلى خلاف ما انتهت إليه محكمة الحكم المنتقد حرية بالإعتماد استنادا إلى جملة من القرائن القانونية والواقعية القوية والمتظافرة تمثلت بالخصوص فيما يلي :

- بصرف النظر عن مدى ثبوت تاريخ العقد الأولي من عدمه فإنه لا شك في أن الاستغلال الفعلي لنزل "أوزيريس" انطلق قبل أحداث سبتمبر 2001، ذلك أنه ثابت من أوراق الملف أن الديوان الوطني التونسي للسياحة وجّه بتاريخ 11 سبتمبر 2001 مكتوبا إلى المعقبة يلفت بمقتضاه نظرها إلى المخالفة المتمثلة في استغلالها لنزل " " دون تعيين مدير فني، وأن المعقبة أجابته بمقتضى رسالتها المؤرخة في 18 سبتمبر 2001 والمظروفة بالملف بأن النزل في وضعية تسويق لفائدة شركة "فينشي للنزل" وهو ما يقيم الدليل على أن عقد التسويق الأصلي أبرم فعلا يوم 8 مارس 2001 ولم يقع تسجيله بقباضة المالية إلا بتاريخ 22 جانفي 2002.

- إن مسألة تحديد التاريخ الثابت للعقد الأولي سواء كان قبل أو بعد سنة 2001، لا تأثير لها في واقع الأمر على مدى سلامة وحجية الملاحق التعديلية، ضرورة أن تداعيات أحداث 11 سبتمبر

2001 وأثارها على القطاع السياحي لا تقتصر على سنة 2001 أو سنة 2002 بل تمتد إلى بقية السنوات الأخرى المعنية بعملية المراجعة وحتى إلى ما بعد ذلك.

- إن الملاحق التعديلية الثلاث الأولى تعارض بها مصالح الجباية باعتبار وأنه تم إمضاؤها وتسجيلها بقباضة المالية قبل بدء عملية المراقبة الجبائية التي انطلقت يوم 16 ماي 2007، وكذلك الشأن بالنسبة إلى الملحق التعديلي الرابع الذي ولئن تم تسجيله بقباضة المالية بعد انطلاق عملية المراقبة الجبائية فإن الإدارة تعارض به طالما تم إمضاؤه وتسجيله قبل صدور قرار التوظيف الإجباري للأداء.

- إن ما يحمل على القول بسلامة تلك الملاحق وصحتها هو أن المبالغ المضمنة بها ولئن كانت تمثل مداخيل بالنسبة للمعقبة باعتبارها مسوغة فإنها تمثل في ذات الوقت أعباء بالنسبة للشركة المتسوغة، ولا يمكن لهذه الأخيرة من الناحيتين المحاسبية والجبائية أن تتعمد التخفيض في أعبائها بالتنصيص على معينات كراء أقل من تلك التي دفعتها بصفة فعلية للشركة المتسوغة، خاصة بالنظر إلى كونها شركة أجنبية وتخضع بصفتها تلك لدفع الأداءات في بلدها الأصلي.

- إن مصالح الجباية أكدت في إطار عملية المراقبة الجبائية من أن المبالغ المضمنة بتلك الملاحق هي ذاتها المدونة بمحاسبة كل من الشركة المتسوغة والشركة المتسوغة، بما يجعل عبء إثبات عدم صحة تصاريح المعقبة أو عدم صدق محاسبتها محمول على الإدارة التي يتوجب عليها إثبات أن المداخيل الحقيقية للمعقبة تفوق تلك المضمنة بالملحقات التعديلية وبوثائقها المحاسبية، ويكون هذا الإثبات إما انطلاقاً من المحاسبة المسوكة من قبل المعقبة، وهو أمر غير ممكن بعد أن أقرت الإدارة بمطابقة تلك المحاسبة للملحقات التعديلية، وإما بواسطة القرائن القانونية والفعلية مثل الكشوفات البنكية أو الاستقصاءات لدى الغير أو عناصر نمو الثروة، إلخ.

- إن القرينة الوحيدة التي استندت إليها الإدارة والمتمثلة في أن رقم معاملات الشركة المتسوغة لم يشهد انخفاضاً بل شهد ارتفاعاً، لا ترقى إلى القرينة القوية والجديّة ضرورة أنها لا تتعلق بنشاط الشركة المطالبة بالأداء للتدليل على عدم صحة مواردها الحقيقية.

وحيث تأسس حكم محكمة البداية الذي تأيد استئنافاً على مفهوم التصرف غير العادي بمقولة أنه يهدف إلى التهرب الجبائي.

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة فيما يتعلق بالتصرفات العادية وغير العادية على اعتبار أنه لئن كان مبدأ حرية تسيير المؤسسات الاقتصادية يقتضي الاعتراف لمسيرها بالحرية والإستقلالية في اتخاذ القرارات الملائمة لنشاط الشركة فإنه يحق لإدارة الجباية وللهيئات القضائية المختصة أن تسلط رقابتها على طرق التصرف المتبعة وأن تتصدى لكل التصرفات غير العادية الرامية إلى التهرب من الضرائب أو الإخلال بقواعد المنافسة الشريفة لا سيما إذا كانت تتعارض مع مصالح المؤسسة وغايتها.

وحيث أن تكيف التصرف على أنه عادي أو غير عادي يرتبط بملاسات الملف وبالوثائق والحجج التي يقدمها المطالب بالأداء للتدليل على أن الظروف التي حفت بنشاط ومصلحة الشركة أو المؤسسة كانت تقتضي اتخاذ القرار أو القرارات المتعلقة بالتسيير والتي قد تبدو في ظاهرها متعارضة مع مصلحة الشركة من جهة أنها تحرمها من أرباح إضافية أو تحملها أعباء إضافية.

وحيث أن الوثائق التي قدمتها الشركة المعقبة تدل مثلما سلف بيانه على أن التخفيضات التي قررتها كانت مفروضة عليها وتصب في صالح المؤسسة بالنظر إلى الضرفية الاقتصادية الوطنية والعالمية وأنه لا يستروح منها وجود مسعى من الشركة المعنية للتهرب الجبائي أو الإخلال بقواعد المنافسة الشريفة.

وحيث استنادا إلى ما تقدم بيانه تكون محكمة الاستئناف قد أخطأت لما سايرت مصالح الجباية في استبعاد الملاحق التعديلية والفواتير المؤيدة لها، واتجه لذلك قبول المطاعن الراهنة.

- عن المطعن الخامس المأخوذ من خرق أحكام الفصول 11 و12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تعيب نائبة المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصلين 11 و12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فيما يتعلق بثبوتية الأعباء الداخلة في تحديد قاعدة الربح الخاضع

للضريبة على الشركات بمقولة أن الإدارة اعتمدت على محاسبة المعقبة فلم تقبل منها جملة من الأعباء المالية المتعلقة باقتناء الأصول والناجمة عن القروض البنكية التي تحصلت عليها المعقبة لاقتناء التجهيزات وتحديث النزل والراجعة إلى سنوات ما قبل 1996 والتي أوجب بعنوانها القانون عدد 112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات كما اعتمد بالفصل 75 من قانون المالية لسنة 1997 إجراء التعديلات التي يقتضيها التحول من نظام قديم إلى نظام جديد، كما أنه خلافا لما جاء بمستندات التوظيف فإن المعقبة ضمنت جميع عناصر الدخل بالرجوع إلى ما تقتضيه القواعد المحاسبية كما عرفها القانون المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات وبيّنت مدى تعلق تلك الأعباء بمستلزمات الإستغلال وأسندتها بالوثائق المدعّمة لها وطالبت تبعا لذلك تكليف خبير للوقوف على مدى أحقيتها في استبعاد عناصر التوظيف المتعلقة بتلك الأعباء المالية والمثبتة بالقرائن القانونية والواقعية المتمثلة في القروض، إلا أن الإدارة رفضت طرح تلك الأعباء وأدمجتها في قاعدة الربح الخاضع للضريبة وهو ما أقرته محكمة الحكم المنتقد التي تجاوزت علاوة على ذلك طلب المعقبة في تعيين الخبير دون أن تعلل رفضها لذلك الطلب، وتكون بذلك قد خالفت أحكام الفصول المتمسك بها وأهملت أعمال الفصل 110 وما بعده من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف أقرت بسلامة أعمال مصالح الجباية فيما يتعلق بالأعباء والإستهلاكات القابلة للطرح من قاعدة الربح الخاضع للضريبة على الشركات ولم تر داعيا للإستجابة لطلب المعقبة الرامي إلى تعيين خبير للتثبت من مدى قابلية تلك الأعباء للطرح من عدمه.

وحيث يتضح من قراءة الفصول المتمسك بخرقها أن الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات يتعلق بالخصم من المورد على فوائض الحسابات الخاصة للإدخار، ويتعلق الفصل 12 منها بالنسبة الدنيا للضريبة على الشركات وبالإعفاءات الكلية أو الجزئية من تلك الضريبة، في حين يتعلق الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بينما ينص الفصل 110 وما بعده من مجلة المرافعات المدنية والتجارية على كيفية إجراء الإختبار والواجبات المحمولة على الخبير وعلى أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة وهي

بالتالي أحكام لا علاقة لها بمسألة الأعباء القابلة للطرح وبمدى تقيد المحكمة بطلب أحد الأطراف في تعيين خبير، الأمر الذي يجعل المطعن المائل في غير طريقه ومتعين الرد على هذا الأساس.

- عن المطعن السادس المأخوذ من خرق أحكام الفصلين 5 و6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة :

حيث تتمسك نائبة المعقبة بخرق أحكام الفصلين 5 و6 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أنه ثبت من خلال المحاسبة الممسوكة من قبل المعقبة ومن الإستقصاءات التي قامت بها الإدارة بأن التدفقات المالية بين الشركة المسوغة والشركة المتسوغة لم تتضمن مبالغ تفوق مبالغ الكراء المضمنة بالفواتير وبالملاحق التعديلية، إلا أن الإدارة اعتبرت أن المبلغ المضمن بعقد التسويغ الأصلي هو المبلغ الحقيقي للتسويغ وعدلت تبعا لذلك قاعدة الأداء على القيمة المضافة بالإستناد إلى الفصل 6 المذكور دون أن تثبت قبض المعقبة لتلك المبالغ ضرورة أن ما ثبت عينا هو فقط ما ضمن بمحاسبة الشركتين المسوغة والمتسوغة وبذلك فهي لم تقم الدليل على وجود تدفقات مالية أو أي مبالغ أخرى حصلت عليها المعقبة وتكون بذلك قد وظفت الأداء على مبالغ صورية وهو ما يتجافى مع طبيعة الأداء على القيمة المضافة ويخالف أحكام الفصلين 5 و6 المتمسك بهما.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن مصالح الجباية أكدت في إطار عملية المراقبة الجبائية من أن المبالغ المضمنة بالملاحق التعديلية وبالفواتير المتعلقة بها هي ذات المبالغ المدونة بمحاسبة كل من الشركة المسوغة والشركة المتسوغة وهو ما يقيم الدليل على صحة التدفقات المالية بين المعقبة والشركة المتسوغة.

وحيث أن المبالغ المضمنة بتلك الملاحق التعديلية ولئن كانت تمثل مداخيل بالنسبة للشركة المعقبة باعتبارها مسوغة، فإنها تمثل في ذات الوقت أعباء بالنسبة للشركة المتسوغة، ولا يمكن لهذه الأخيرة من الناحيتين المحاسبية والجبائية أن تتعمد التخفيض في أعبائها الأمر الذي يحمل على القول بسلامة تلك الملاحق وصحتها في غياب إقامة مصالح الجباية الدليل على خلاف ذلك.

وحيث يكون والحالة ما ذكر إقرار محكمة الحكم المطعون ما انتهت إليه مصالح الجباية من استبعاد الملاحق التعديلية في غير طريقه، الأمر الذي يتعين معه قبول هذا المطعن.

**- عن المطعن السابع المأخوذ من خرق أحكام الفصل 101 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :**

حيث تتمسك نائبة المعقبة بخرق أحكام الفصل 101 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن الإدارة أقرت بمحاسبة المعقبة وبحجبتها للسنوات من 1999 إلى 2006 وأجرت تعديلات على وضعيتها الجبائية مبنية في جزء منها على القرائن المتمثلة في العقود وفي الجزء الآخر على المحاسبة، وأن المعقبة طالبت بتعيين خبير للوقوف على مدى أحقية الإدارة في إجراء تلك التعديلات وعلى مصداقية المحاسبة وما تضمنته دعائم وتقييدات إلا أن محكمة الحكم المطعون فيه تجاوزت هذا الطلب مخالفة بذلك أحكام الفصلين المتمسك بهما.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه "في صورة إدخال تعديلات تستوجب إعادة احتساب المبالغ الموظفة أو القابلة للإسترجاع يمكن للمحكمة الإستعانة بمصالح الجباية لإعادة عملية الإحتساب أو تعيين خبير لهذا الغرض بناء على طلب من المطالب بالأداء".

وحيث تنص أحكام الفصل 101 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية على أنه "إذا اقتضى الحال إجراء اختبار يتولى الحاكم تعيين الخبير ما لم يتفق الطرفان على خبير معين".

وحيث يستروح من هذه الأحكام أن تعيين الخبير من قبل المحكمة، علاوة على كونه يبقى مجرد إمكانية متاحة لها وهي بالتالي غير مقيدة بذلك، فإن هذا التعيين يتم في صورة إدخالها تعديلات على المبالغ الموظفة، وهي غير صورة الحال ضرورة أن محكمة الحكم المنتقد اقتضت على تأييد قضاء محكمة الدرجة الأولى التي أقرت عملية التوظيف برمتها دون أن تدخل أي تعديل على المبالغ الموظفة، الأمر الذي يكون معه هذا المطعن في غير طريقه ومتعين الرد على هذا الأساس.

## - عن المطعين الثامن والتاسع معا، لوحد القول فيهما :

حيث تتمسك نائبة المعقبة بخرق أحكام الفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن الإدارة عدلت رقم معاملات المعقبة بالترفيغ فيه دون إثبات حقيقة الدخل المقبوض والمقابل لذلك الترفيع مستندة في ذلك تارة إلى أحكام الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود وتارة إلى مبدأ "التصرف غير العادي" والحال أنها قبلت بمحاسبة المعقبة وما تضمنته من تقييدات ومن وثائق مدعمة لها وخاصة منها تلك المتمثلة في ملحقات التعديل وفواتير التخفيض المتعلقة بعقد التسويغ، وتكون محكمة الحكم المنتقد بإقرارها لعمل الإدارة قد كوّنت حجة لفائدتها خلافا لما تقتضيه أحكام الفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية. كما تعيب على الحكم المنتقد تحريف الوقائع بمقولة أنه اعتمد على سندات الإدارة في تعديل رقم المعاملات المصرح به من المعقبة دون مراعاة العقود التي تأسس عليها الدخل والملاحق المعدلة لها وكان على الإدارة إثبات فائض الدخل الذي ادّعت وجوده، وتكون بذلك محكمة الحكم المطعون فيه قد سقطت في التضارب والإزدواجية في استقراء الواقع ولم تبسط رقابتها على التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للمعقبة، واكتفت بالإستناد إلى تعليل الإدارة بكون المعقبة أتت تصرفا غير عادي بخلاف ما يقتضيه التصرف الواقعي السليم دون أن تأخذ بالإعتبار أن ذلك التصرف أملت الظروف الإستثنائية التي يمر بها القطاع الذي تنشط فيه المعقبة، بما يجعل قضائها مشوبا بتحريف الوقائع.

وحيث خلافا لما تمسكت به نائبة المعقبة فإن استبعاد المحكمة للملاحق التعديلية لا يمكن اعتباره تكوين حجة من قبلها لفائدة الإدارة على معنى أحكام الفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وليس فيه تحريف للوقائع، ضرورة أن فحص حجج الخصوم وتقدير قوة حجبتها هو من الأمور الواقعية الموكولة لإجتهد محكمة الموضوع التي لها سلطة تقديرية كاملة في ذلك، على أن يبقى ذلك الإجتهد خاضعا للرقابة الدنيا للقاضي الإداري كلما كان مشوبا بخطأ فادح في التقدير، مثلما هو الشأن في صورة الحال، الأمر الذي يقترح معه رفض هذين المطعين.

## - عن المطعن العاشر المأخوذ من هضم حقوق الدفاع :

حيث تتمسك نائبة المعقبة بهضم حقوق الدفاع، بمقولة أن المعقبة تمسكت أمام محكمة الحكم المنتقد بحجية الملحقات المعدلة لعقد الكراء وفواتير التخفيضات وبيّنت تضارب عمل الإدارة لما قبلت بتلك الملحقات والفواتير بالنسبة لسنة 2005 ورفضتها بالنسبة لبقية سنوات المراجعة وقدمت تدعيماً لموقفها مراسلات ودراسات تعلقت بوضع النشاط السياحي خلال الفترة المعنية بالمراجعة الجبائية وبيّنت أنها لم تكن مخيرة في منح تلك التخفيضات بعد أن أصبحت مهددة بالغلق أمام ضغط الحريف الأجنبي على السعر بما يقيم الدليل على عدم وجاهة سند الإدارة الذي تأسس عليه التعديل الجبائي والمتعلق بمبدأ التصرف غير العادي والخطأ في التسيير، إلا أن المحكمة تجاوزت كل هذه الدفوعات وخرقت بذلك أحكام الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية كما

وحيث دفعت الإدارة برفض هذا المطعن شكلاً بالإستناد إلى أن عدم الرد على الدفوعات يعتبر ضعفاً في التعليل وليس هضماً لحقوق الدفاع.

وحيث خلافاً لما تمسكت به نائبة المعقبة فقد استقر عمل هذه المحكمة على أن هضم حقوق الدفاع يتمثل في عدم تمكين الأطراف من إعداد وسائل دفاعهم وتقديم حججهم وكذلك الإستماع إليهم في تقديم وجهة نظرهم، في حين أن عدم الرد على دفوعات الخصوم وعدم مناقشة مؤيداتهم يدخل في باب تعليل الأحكام ولا يعتبر هضماً لحقوق الدفاع، الأمر الذي يتعين معه رفض المطعن الراهن شكلاً.

#### - عن المطعن الحادي عشر المأخوذ من خرق أحكام الفصل 34 من الدستور :

حيث تتمسك نائبة المعقبة بخرق أحكام الفصل 34 من الدستور، بمقولة أن مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لم تتضمن أحكاماً صريحة تخول للإدارة تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء على أساس مبدأ سوء التصرف أو مبدأ الخطأ في التسيير، وتكون محكمة الحكم المطعون فيه بفتحها المجال للإدارة بإتيان مثل هذا التصرف وعدم بسط رقابتها عليها قد خالفت أحكام الفصل 34 من الدستور التي تقتضي أن تتخذ شكل قوانين النصوص المتعلقة بضبط قاعدة الأداء ونسبه وإجراءات استخلاصه ما لم يقع تفويض في ذلك إلى رئيس الجمهورية بمقتضى قوانين المالية أو القوانين ذات الصبغة الجبائية.

وحيث أن مبدأ حسن التصرف في موارد وممتلكات الشركة الذي تقابله نظرية "التصرف غير العادي" أو "الخطأ في التصرف" ولئن كان من المبادئ القانونية العامة فإن مسألة حسن التصرف أو سوء التصرف تبقى في صورة ثبوتها من الأمور التي لها مساس بمصالح الشركاء الذين حوّل لهم المشرع اللجوء إلى القضاء كلما تبين لهم أن ذلك التصرف في ممتلكات الشركة وحساباتها من شأنه أن ينال من حقوقهم كشركاء باعتبارهم وضعوا أموالهم بين أيدي الشركة بغاية تحقيق الربح.

وحيث أن عمل مصالح الجباية يتمثل في التأكد من إيداع التصاريح وصحتها بغاية التثبت من مدى توافقها مع الدخل الحقيقي للمطالب بالأداء ومع ما هو مضمن بالمحاسبة في صورة وجوبية مسكها، وذلك بالإستناد إلى الوثائق المحاسبية والمؤيدات المدعّمة لها من جهة وإلى القرائن القانونية والفعلية من جهة أخرى، كل ذلك في نطاق ما يخوله لها التشريع الجبائي وتحت رقابة القاضي الجبائي.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن مصالح الجباية استندت في تعديل الوضعية الجبائية للشركة المعقّبة على نظرية "التصرف غير العادي" وتكون بذلك قد حادت عن الوسائل والآليات القانونية التي حوّلها لها التشريع الجبائي ضرورة أن نظرية "التصرف غير العادي" لم ترد بها أحكام قانونية صريحة ولا تعتبر من قبيل القرائن القانونية أو الفعلية.

وحيث تكون محكمة الحكم المطعون فيه قد جانبت الصواب لما فتحت هذا المجال للإدارة بتحويلها تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء استنادا إلى هذه النظرية، الأمر الذي يتجه معه قبول هذا المطعن.

### ولهذه الأسباب،

### قررت المحكمة :

- أولاً : قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة.

- ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد م فر ، بن ح  
الرئيس الأول للمحكمة الإدارية وعضوية المستشارين السيدين م بو وم س الم  
وتلي علنا بجلسة يوم 30 جوان 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة س الم

المستشار المقرر

الرئيس

م الم الو

م ف بن ح

مدير كتابة الدوائر الإستشارية  
بالمحكمة الإدارية

م ح الم