الحمد لله.

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية

القضية عدد: 310803

قـــرار تـــعـقـيـبي

تاريخ القرار: 27 ديسمبر 2010

باسـم الـــشعـب التـونـســـي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

0 1 مارس 2011

المعقّبة: الإدارة العامّة في شخص ممثّلها القانونيّ الكائن مقرّها

من جهة،

والمعقّب ضدّها: شركة في شخص ممثّلها القانوني الكائن مقرّها
نائبها الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 25 نوفمبر 2009 والمرسّم بكتابة هذه المحكمة تحت عدد 310803 طعنا في الحكم الصادر عن الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 15 جويلية 2009 في القضيّة عدد33950 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 65.306,079د عن أصل الأداء والخطايا وإعفاء المستأنفة من الخطيّة وإرجاع معلومها المؤمّن إليها وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها خضعت إلى مراجعة جبائيّة معمّقة في مادّة الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو المهنية أو التجارية والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء شملت سنوات 1999 و2000 و2001 و2002 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 21 سبتمبر 2004 تحت عدد2004/53 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 458.480,144د أصلا وخطايا، فاعترضت عليه أمام المحكمة الإبتدائية

بتونس الّتي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها حكما تحت عدد1026 بتاريخ 12 ماي 2005 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري فاستأنفته المطالبة بالأداء لدى محكمة الإستئناف بتونس الّتي تعهّدت بالقضيّة وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن بالتعقيب المـــائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة بيـــان أسباب الطعن المدلى بها من قبل المعقّبة بتاريخ 4 جانفي 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالـــة القضيّة إلى محكمة الاستئناف المختصّة ليعاد النظر فيها بهيئة حكميّة جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّها وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

أوّلا: ضعف التعليل، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد عللت تعديل المبالغ الموظّفة على المعقّب ضدّها بأنّ تقريري الإختبار كانا سليمين من الناحية الفنيّة وأنّ ملاحظات مصالح الجباية بشأنهما كانت غير وجيهة واكتفائها بهذه الجمل العامّة والمبهمة والمقتضبة دون مناقشة أسس التوظيف أو التقارير المتبادلة بين الطرفين ومكافحتها بتقريري الإختبار يجعل تعليلها ضعيفا ويؤكّد تهرّبها من المناقشة الفنيّة والجديّة المفصّلة لأعمال الخبير وخاصّة ما تمسّكت به الإدارة من أنّ نتيجة الإختبار غير مقبولة جرّاء التضخيم في تكلفة المشروع.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 102 من مجلّة المرافعات المدنية والتجاريّة، بمقولة أنّه مع أنّ الدولة طرفا في النزاع ولم يتّفق طرفي النزاع على تكليف خبير واحد عوض ثلاثة كلّفت محكمة الحكم المنتقد خبيرا واحدا بإجراء إختبار يتعلّق بالجوانب الفنيّة المرتبطة بأسس التوظيف ثمّ كلّفته بإجراء إختبار تكميلي على ضوء الملاحظات والتحفظات المثارة من طرف الإدارة في خصوص نتيجة الإختبار.

ثالثا: خرق أحكام الفصلين 103 و110 من مجلّة المرافعات المدنية والتجاريّة، بمقولة أنّ الخبير المنتدب ضبط صلب تقرير اختباره الأداءات الموظفة بمبلغ مقداره 140.455,315د أصلا وخطايا وتبعا لتحفّظات وملاحظات الإدارة كلّفت محكمة الإستئناف نفس الخبير بإعداد تقرير تكميلي للإجابة عليها فتولى ودون أن يؤذن له إعادة إحتساب الأداءات الموظفة مرّة أخرى والتخفيض فيها إلى 65.306,079د وقضت محكمة الإستئناف بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء على ضوء التقرير التكميلي مع أنّ الخبير تجاوز المأمورية الّتي كلّفته بها المحكمة وعمد إلى إعادة إحتساب الأداء مرّة أخرى.

رابعا: خرق أحكام الفصلين 66 و68 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة، بمقولة أنّ مأموريّة الإختبار الثانية الصادرة عن محكمة الحكم المنتقد لم تتضمّن إذنا للخبير بإعادة احتساب المبالغ المحددة بتقرير الاختبار الأوّل وإنّما اقتصرت على تكليفه بالردّ على ملاحظات مصالح الجباية ورغم تجاوز الخبير نص المأمورية تبنّت المحكمة أعماله.

خامسا: خرق أحكام الفصل 87 (I) والفصل 3 (I-11) من مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد قامت بتعديل المبالغ الموظّفة على المعقّب ضدّها على ضوء نتيجة اختبار استند في ضبط تكلفة المشروع العقّاري إلى عقدين تنقيحيين للصفقة المبرمة بين شركة عقاريّة الياسمين وشركة مقاولات الفلّ

للأشغال والحال أنّهما لم يقدّما لإجراء التسجيل خلافا لأحكام الفصل 3 (I-11) المذكور الأمر الّذي يحول دون استناد المحكمة لهما وذلك تطبيقا لأحكام الفصل 87 (I) المذكور.

سادسا: خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 450 من مجلّة الإلتزامات والعقود، بمقولة أنّ العقدين التقييحيين للصفقة المبرمة بين شركة عقاريّة الياسمين وشركة مقاولات الفلّ للأشغال لم يكتسبا تاريخا ثابتا طبق الفصل 450 المذكور وبالتالي لا يمكن معارضة مصالح الجباية بهما باعتبارها غيرا ولا تكون هذه العقود حجّة عليها إلاّ من تاريخ تسجيلها طبق أحكام مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي.

سابعا: خرق أحكام الفصلين 56 و68 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة، بمقولة أنّ أحكام مجلّة المرافعات المدنيّة والتجاريّة تنطبق على النزاعات الجبائيّة المنصوص عليها بالفصل 54 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة وينص الفصل 112 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتجاريّة على أنّ رأي الخبير لا يقيّد المحكمة ونظرا للخلط الّذي وقع فيه الخبير بين مفهوم التسبقة على الأشغال ومفهوم الأشغال المنجزة ممّا أدّى إلى اعتماده مبالغ مضخّمة وكانت نتيجة الإختبار غير منطقية وغير مبررة فقد كان على المحكمة استبعاد نتيجة الاختبار.

وبعد الإطلاع على تقرير نائب المعقب ضدّها المقدّم بتاريخ 30 أفريل 2010 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمّن طلب رفض التعقيب أصلا بالاستناد إلى ما يلي:

أوّلا: بخصوص ضعف التعليل، تناولت محكمة الحكم المنتقد بالتمحيص نتائج الاختبار المأذون به ونظرت في الاحترازات الصادرة عن طرفي النزاع وحررت على الخبير وأذنت له باستكمال أعماله وحرر في الغرض تقريرا تكميليا أتى فيه على جميع دفوعات الطرفين والمحكمة غير ملزمة بسرد جميع تفاصيل العمليات المحاسبية والإتيان على جميع الوثائق واحدة بواحدة.

ثانيا: بخصوص خرق أحكام الفصل 102 من مجلّة المرافعات المدنية والتجاريّة، إنّ النص القانوني المنظّم لإجراءات الإختبار في المادّة الجبائيّة هو الفصل 66 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة الّذي أجاز تعيين خبير واحد لإجراء أعمال التحقيق الّتي تأذن بها المحكمة في المادّة الجبائيّة.

ثالثا: بخصوص خرق أحكام الفصلين 103 و110 من مجلّة المرافعات المدنية والتجاريّة، تضمّنت مأموريّة الاختبار إعادة احتساب المعاليم والأداءات على ضوء مؤيّدات الطرفين ومن بينها الفوائض البنكية الّتي تحمّلتها الشركة والموثقة بكشوفات رسميّة لم تناقشها مصلحة الإدارة وطبّق الخبير المنتدب ما طلب منه ووثق نتائج أعماله بمؤيدات أظرفها بملف القضيّة.

رابعا: بخصوص خرق أحكام الفصلين 66 و68 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة، عند التحرير على الخبير لفتت المحكمة نظره إلى احترازات الإدارة الجبائيّة ولم تدافع المحكمة عن حقوق أحد الأطراف دون الآخر وقد أتى الخبير على جميع دفوع الطرفين وقدّم الوثائق المثبتة لموقفه تجاهها وأرفقها بتقريره وكانت نتيجة الإختبار متماشية مع الإذن القضائي.

خامسا: بخصوص خرق أحكام الفصل 87 (I) والفصل 3 (I-11) من مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي، تمسّكت المعقّبة بأنّ الفصل 3 من مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي أوجب تسجيل الصفقات والحال أنّ تعداد العمليات الخاضعة للتسجيل ورد بالفصلين 20 و23 من نفس المجلّة إضافة إلى أنّ إجراء التسجيل لا

يمثّل شرطا من شروط صحّة العقد بل إجراء جبائيا ينجرّ عن عدم إتمامه خطايا التأخير كما أكّد نائب المعقّب ضدّها على أنّ طرح المصاريف والفوائض البنكية وتحديد المداخيل تأسس على الفواتير والكشوفات لا على العقود التنقيحية ذاتها.

سادسا: بخصوص خرق أحكام الفصل 450 من مجلّة الإلتزامات والعقود، الفصلين 20 و23 من مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي لا يوجبان تسجيل عقود المقاولة وقد طرح الإختبار المصاريف الموثّقة بفواتير وكشوفات بنكيّة وهي وثائق غير واجبة التعريف بالإمضاء عليها أو تسجيلها والفصل 450 من مجلّة الإلتزامات والعقود ينطبق على العقود والكتائب المدنية دون المعاملات التجارية الّتي تنظّمها أحكام الفصل 461 من مجلّة الإلتزامات والعقود.

سابعا: بخصوص خرق أحكام الفصلين 56 و68 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة، تضمّن الفصل 117 من الأمر عدد3158 لسنة 2002 المؤرّخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلّق بتنظيم الصفقات العموميّة أنّ الكشوفات الوقتية تقابل تسبقات أو منجزات أو أشغال منجزة وقد تأسس الإختبار على وثائق رسمية وكشوفات أشغال وفواتير ومداخيل مؤسسة حول عقود بيع مفصّلة ممّا يجعل نتائجه وجيهة.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 و المتعلقّ بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.
وعلى مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنــة ليــوم 13 ديســمبر 2010 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيّد ه الز في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابيّ وحضر ممثّل الإدارة العامّة للأداءات وتمسّك بما قدّمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب كما حضر الأستاذ وتمسّك بما قدّمه من ردّ.

إثر ذلك قررت المحكمة حجز ملف القضية للمفاوضة و التصريح بالحكم بجلسة يوم 27 ديسمبر 2010.

و بها و بعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي :

<u>من جهة الشكل</u> :

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصفة والمصلحة مستوفيا بذلك شروطه الشكلية الجوهرية، لذا تعين قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

1- عن المطعن المتعلق بضعف التعليل:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ تعليل محكمة الحكم المنتقد لتعديل المبالغ الموظّفة على المعقّب ضدّها كان عاما ومبهما ومقتضبا فقد أعرضت عن مناقشة أسس التوظيف أو التقارير المتبادلة بين الطرفين ومكافحتها بتقريري الإختبار.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى الحكم المطعون أنّ المحكمة المصدرة له قررت إجراء اختبار للاطّلاع على مؤيّدات الطرفين ووثائق المحاسبة والتحقيق في البيوعات المنجزة من طرف المطالبة بالأداء والتحقق من رقم معاملاتها ومن نسبة الربح الصافي المتّجه اعتمادها على ضوء ما هو معمول به في القطاع وقد أنهى الخبير أعماله ثمّ واستجابة لدفوع الإدارة أذنت المحكمة بالتحرير على الخبير وبإجراء اختبار تكميلي يقع فيه الردّ على ما أثارته الإدارة وقد تبنّت المحكمة نتيجة الإختبار التكميلي واعتبرت مناقشة الإدارة غير وجيهة وأنّ تحديد قيمة المشروع من قبل الخبير كانت مؤيّدة بوثائق لم تدل الإدارة بما يوهنها.

وحيث طالـما أخذ الخبير بعين الإعتبار دفوع المعقّبة وتفحّص مؤيّداتها وأعدّ في الغرض تقريرا تكميليا وتبنّت محكمة القرار المنتقد أعماله كاملة وضمّنتها صلب حيثيات حكمها، فإنّ حكمها يكون معللا تعليلا كافيا ومستساغا من الوجهة القانونيّة ومستجيبا لشروط التعليل القانوني مثلما يشترطه فقه قضاء هذه المحكمة والذي يتمثّل في بيان محكمة الموضوع للأسانيد القانونيّة والواقعيّة للموقف الذي انتهت إليه وهو ما قامت به المحكمة المطعون في قرارها وعلى هذا الأساس فقد بات المطعن الرّاهن حريّا بالرفض.

2- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 102 من مجلّة المرافعات المدنية والتجاريّة:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الإستئناف تكليف خبير واحد لإجراء الإختبار المأذون به والحال أنّ الفصل 102 من مجلّة المرافعات المدنية والتجارية يشترط إجراء الإختبار بواسطة ثلاثة خبراء كلّما كانت الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفا في القضيّة.

وحيث ينصّ الفصل 102 من مجلّة المرافعات المدنية والتجارية على ما يلي: "إذا كانت الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفا في القضيّة يجب أن يكون الإختبار بواسطة ثلاثة خبراء إلاّ إذا اتّفق الطرفان على خبير واحد".

وحيث ثبت من أوراق الملف أنّ محكمة الإستئناف أذنت بتكليف خبير واحد للتثبّت في المؤيّدات والوثائق المحاسبيّة وضبط الأداء المستوجب والخطايا المترتّبة عنه وأدلت المعقّبة بتقرير في الردّ على نتيجة الإختبار دفعت من خلاله بجملة من الدفوع لم تتضمّن مسألة عدم تعيين ثلاثة خبراء ثمّ أذنت المحكمة للخبير

المنتدب بإعداد تقرير تكميلي على ضوء دفوع الإدارة اطّلعت عليه المعقّبة وأبدت ملاحظاتها في شأنه دون أن تتمسّك بمسألة عدم تعيين ثلاثة خبراء.

وحيث استقرّ فقه القضاء على أنّ تعيين ثلاثة خبراء إذا كانت الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفا في القضيّة هو إجراء يهمّ مصلحة الخصوم وأنّ عدم المعارضة في إجراء الإختبار من قبل خبير أو خبيرين قبل الخوض في الأصل يعدّ تنازلا منها عن المطالبة بإجراء الإختبار من قبل ثلاثة خبراء.

وحيث طالما أن هذا المطعن لا يتعلق بمسألة تهم النظام العام بل بمصلحة الخصوم فإن إثارته لأول مرة لدى التعقيب تكون غير جائزة قانونا واتجه رفضه شكلا على هذا الأساس.

3- عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصلين 103 و110 من مجلّة المرافعات المدنية والتجاريّة والفصول 56 و66 و68 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة لاتّحاد القول فيها:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الإستئناف القضاء بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء على ضوء تقرير الإختبار التكميلي والحال أنّ الخبير تجاوز ما طلب منه بتعمّده إعادة إحتساب الأداء بالحطّ منه مرّة ثانية إلى 65.306,079د كما اتّسمت أعماله بخلط بين مفهوم التسبقة على الأشغال ومفهوم الأشغال المنجزة ممّا أدّى إلى اعتماده مبالغ مضخّمة أفضت إلى نتيجة غير منطقية وغير مبررة كان على المحكمة استبعادها.

وحيث يتبيّن بالرّجوع إلى الأوراق المظروفة بالملف أنّ الخبير المأذون له أنهى تقرير الإختبار وعلّقت الإدارة على أعماله فتمّ التحرير عليه في خصوص الملاحظات الّتي أبدتها الإدارة ورأت المحكمة تمكينه من أجل لتحرير تقرير تكميلي.

وحيث طالما تولى الخبير تحرير تقرير إختبار تكميلي في إطار مأموريّة الإختبار الأصليّة الرامية إلى التحقق من رقم معاملات المعقّب ضدّها ونسبة الرّبح الصافي واحتساب الأداءات المستوجبة والخطايا المترتّبة عليها فإنّ مراجعته لنتيجة أعماله المضمّنة بتقرير الإختبار الأوّل بالحطّ من الأداء المحتسب في ضوء دفوع الإدارة لا يعدّ تجاوزا لما طلب منه، فضلا على أنّ فقه قضاء هذه المحكمة استقرّ على أنه لمحكمة الموضوع تقدير حجيّة النتيجة الّتي انتهى إليها الإختبار واعتمادها لاعتبار ذلك من صميم اجتهادها في تقدير حجّية وسائل الإثبات والتي تبقى من صلاحياتها ولا رقابة عليها في ذلك من قاضي التعقيب إلاّ في حدود التثبّت من وجود مخالفة للقانون أو خطأ فاحش في التقدير وهي غير صورة الحال، الأمر الّذي يتعيّن معه رفض هذا المطعن.

4- عن المطعنين المتعلقين بخرق أحكام الفصل 87 (I) والفصل 3 (I-11) من مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي وبخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 450 من مجلّة الإلتزامات والعقود لاتّحاد القول فيهما:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد تعديل المبالغ الموظّفة على المعقّب ضدّها على ضوء نتيجة اختبار استند في ضبط تكلفة المشروع العقّاري إلى عقدين تنقيحيين للصفقة المبرمة بين شركة عقاريّة الياسمين وشركة مقاولات الفلّ للأشغال مع أنّهما غير مسجلين ولا يمكن معارضة مصالح الجباية بهما.

وحيث بالتثبّت من الحكم المنتقد ومن الأوراق المظروفة بملف القضيّة يتبيّن أنّ الإدارة المعقّبة لم تتمسّك أمام محكمة الإستئناف بخرق أحكام الفصلين 87 (I) و 3 (I-11) من مجلّة معاليم التسجيل والطابع الجبائي وبخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 450 من مجلّة الإلتزامات والعقود.

وحيث طالما أنّ هذه المطاعن لا تتعلّق بمسائل تهم النظام العام بل بمصلحة الخصوم فإن إثارتها لأول مرة لدى التعقيب تكون غير جائزة قانونا عملا بأحكام الفصلين 72 و76 مكرر من القانون المتعلّق بالمحكمة الإداريّة واتجه رفضها شكلا على هذا الأساس.

ولهذه الأسبـــاب :

قررت المحكمة:

أولا: قبول مطلب التّعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونيّة على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيّدين ل الشـ وم غ

وتلي علنا بجلسة يوم 27 ديسمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة سماح الماجري.

الـــرئـــيس

الـحبيب جاء بالله

المـقـــرّر

الـز ه