



الجمهورية التونسية  
مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية

القضية عدد: 310928

## قرار تعقيبي

تاريخ القرار: 24 جانفي 2011

## باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:



نائبها الأستاذ

عنوانها

المعقبة:

الكائن مكتبه

من جهة

في شخص ممثله القانوني الكائن مقره

والمعقب ضده: المركز الجهوي لمراقبة

من جهة أخرى

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 18 جانفي 2010 والمرسم بكتابة هذه المحكمة تحت عدد 310928 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف في القضية عدد 356 بتاريخ 12 جوان 2009 والقاضي نهائيا بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجددا بتأييد قرار التوظيف الإجباري عدد 2006/199 الصادر بتاريخ 20 أفريل 2006 وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضدها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنه تبين لمصالح الجباية أن المعقبة لم تقم بإيداع تصاريحها الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان سنتي 2000 و 2001 فتم التنبيه عليها لتسوية وضعيتها الجبائية وبعد انقضاء الأجل القانوني صدر في شأنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2006/199 بتاريخ 20 أفريل 2006 يقضي بمطالبتها بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية مقداره 74.936,250 دينارا أصلا وخطايا فاعتضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بفابس التي أصدرت حكمها بتاريخ 14 جوان 2007 تحت عدد 387 القاضي بإلغاء قرار التوظيف

الإجباري للأداء وإبطال جميع مفاعيله وهو الحكم الذي استأنفته الإدارة أمام محكمة الاستئناف التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها حكماً المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن المدلى بها من الأستاذ بتاريخ 13 فيفري 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة للنظر فيها بهيئة قضائية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده وذلك بالاستناد أساساً إلى ما يلي:

**أولاً:** خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ أسس التوظيف انبنت على أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة وتحديد ما اعتبرته الإدارة نفقات شخصية ظاهرة وجليّة معتمدة على القانون الأساسي للشركة واعتبرت أنّ المساهمة بقيمة 135 ألف دينار أموالاً لم تخضع سابقاً للضريبة وقد أقامت المطالبة بالأداء الدليل على الشطط في الأداء الموظف عليها وعلى صحة مواردها فعقد الشركة مجرد عقد أساسي لتكوين شركة تضمّن ما يفترض أن يدفعه الشركاء من مساهمات فهو جزء من الأعمال التحضيرية ولم يقع تحرير رأسمال الشركة جزئياً أو كلياً ولم تقم المعقبة بدفع مساهماتها لا جزئياً ولا كلياً وقدّمت لمحكمة البداية شهادة من بنك تونس العربي الدولي تفيد أنّ حساب الشركة العامة للكهرباء والصيانة الصناعية المفتوح بتاريخ 8 ماي 2000 تمّ غلقه بتاريخ 15 أوت 2000 دون أن يسجل أية عمليّة ولم تنزل فيه مساهمات الشركاء وهي قرينة على عدم المساهمة الفعلية في هذه الشركة كما أدلت المعقبة لمحكمة البداية بمحضر جلسة مؤرّخ في 26 ديسمبر 2000 تضمّن قرار حل الشركة وتصفيته قبل أوانها وأنّ جميع التصاريح الجبائية المودعة بعد منح الشركة معرفاً جبائياً تشير إلى علامة "لاشيء" كما أدلت المعقبة للإدارة بدفتر إتحار مفتوح بتاريخ 9 مارس 2001 بعد التوظيف وبما يفيد أنّ حسابها البنكي لم يسجل إلاّ مبالغ بسيطة تتطابق مع مرتبها الشهري.

**ثانياً:** خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ المشرّع أكد صبغة التحقق والقبض الفعلي للمداخل كشرط لتوظيف الضريبة وتأيد محكمة الاستئناف لقرار توظيف أداء على دخل احتمالي وغير محقق لمجرد كونه دون بعقد الشركة الأساسي الذي يعدّ عملاً تحضيرياً سابقاً لقيام الشركة خارقاً لأحكام الفصل 7 المذكور.

**ثالثاً:** خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أنّ قرار التوظيف الإجباري جاء فاقداً للتعليل فيما يتعلّق بطريقة تصفية الأداء حيث اقتصر على تدوين مبلغ الضريبة دون إشارة للأرباح المفترضة وعمليات طرح التخفيضات المشتركة وتصفية الضريبة عبر جدول النسب ثمّ طرح ما تمّ دفعه للتوصل في النهاية إلى الضريبة المستوجبة وهي جميعاً مراحل ضرورية للتعليل، كما جاء الحكم الإستئنافي بدوره غير معتلّ تعليلاً قانونياً مؤدياً إلى النتيجة التي توصل إليها ولم تبيّن المحكمة أسس التوظيف وكيفية التوصل إلى تصفية الأداء واحتسابه.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الإدارة العامّة بتاريخ 12 أكتوبر 2010 في الردّ على مستندات التعقيب والذي ضمّنته طلب رفض مطلب التعقيب وحمل المصاريف القانونية على المعقبة بالاستناد إلى ما يلي:

**أولاً:** بخصوص خرق أحكام الفصل 65 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، لقد تأسس نمو الثروة على مساهمة المعقبة في رأسمال شركة ذات مسؤولية محدودة بما قيمته 135 ألف ديناراً أمّا مسألة الاقتصار على تكوين الشركة وعدم ثبوت نشاطها الفعلي فلا تفيد بشيء في هذه القضية باعتبار أنّ النزاع منحصر في إثبات مصدر نمو الثروة خاصّة أنّ العقد التأسيسي للشركة تضمّن في فصله السابع أنّ رأس المال تمّ تحريره كلياً عند تأسيس الشركة، إضافة إلى أنه عملاً بأحكام الفصل 153 من المجلّة التجارية المنطبق على دعوى الحال لا مجال للتمسك بتأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة إذا لم يتمّ دفع حصص الشركاء.

**ثانياً:** بخصوص خرق أحكام الفصل 7 من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، لقد تمّ توظيف الأداء على المعقبة بالاستناد إلى النفقات الشخصية الظاهرة والجلية المتمثّلة في مساهمتها في الشركة العامّة بمبلغ قدره 135 ألف ديناراً خلال سنة 2000 أمّا

بالنسبة لسنة 2001 فقد تمّ اعتماد حد أدنى غير قابل للاسترجاع يساوي 50 ديناراً عن كلّ تصريح واحترمت الإدارة مبدأ سنوية الضريبة المنصوص عليه بالفصل 7 من مجلّة الضريبة فقد ثبت لمصالح الجبائية نمو ثروة غير مبرر تمثّل في المساهمة الماليّة للمعقبة في تكوين شركة بمبلغ 135 ألف ديناراً وهو أمر ثابت من خلال مظروفات الملف.

**ثالثاً:** بخصوص خرق أحكام الفصل 50 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 123 من مجلّة المرافعات المدنية والتجارية، تمسكت الجهة المعقّب ضدّها بصفة أصلية برفض المطعن المائل شكلاً لتعلّقه بدفعين مختلفين من حيث المضمون والأساس إضافة إلى أنّ الجزء الأوّل من هذا المطعن موجّه ضدّ أعمال الإدارة دون بيان مدى ارتباط ذلك بالحكم المطعون فيه، كعدم بيان الجهة المعقبة موطن ضعف التعليل وبصفة إحتياطية أفادت الإدارة أنّ قرار التوظيف الإجمالي جاء مستوفياً لكلّ الشروط المنصوص عليها بالفصل 50 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية بما في ذلك التعليل ببيان طريقة وأسس التوظيف، كما عللت محكمة الإستئناف حكمها تعليلاً مستساغاً ومؤسسا واقعا وقانونا.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 01 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإداريّة كما تمّ تنقيحه أو إتمامه بالنصوص اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى المجلّة التجارية.

وعلى مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.

وعلى مجلّة الشركات التجارية.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 10 جانفي 2011 والتي تمّ فيها الإستماع إلى المستشار المقرر السيد هشام الزواوي في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وبها لم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء وحضر من ينوب عن الجهة المعقّب ضدها وتمسك بما قدّمته هذه الأخيرة من ردّ.

إثر ذلك قررت المحكمة حجز ملف القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 24 جانفي 2011.

### **وبما وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :**

#### **من جهة الشكّل :**

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

#### **من جهة الأصل :**

1- عن المطعنين المتعلّقين بخرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وخرق أحكام الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لوحدّة القول فيهما: حيث تمسكت المعقّبة بأنّها أقامت الدليل على الشطط في الأداء الموظّف عليها وعلى صحّة مواردها فعقدت الشركة سند نمو الثروة مجرد عقد تأسيسي وجزء من الأعمال التحضيرية لتكوين شركة تضمّن ما يفترض أن يدفعه الشركاء من مساهمات ولم تقم المعقّبة بدفع مساهماتها جزئيا أو كليا وقدّمت لمحكمة البداية شهادة من بنك تونس العربي الدولي تفيد أنّ حساب الشركة العامة للكهرباء والصيانة الصناعية المفتوح بتاريخ 8 ماي 2000 تمّ غلقه بتاريخ 15 أوت 2000 دون أن يسجل أية عملية كما أدلت بمحضر جلسة مؤرّخ في 26 ديسمبر 2000 تضمّن قرار حل الشركة وتصفياتها وبتصاريح جبائية سلبية للشركة وبدفتر إخبار مفتوح بتاريخ 9 مارس 2001 وبما يفيد أنّ حسابها البنكي لم يسجل إلا تحويل مبالغ بسيطة تتطابق مع مرتبها الشهري.

وحيث اعتبرت الجهة المعقّب ضدها أنّ عدم ثبوت النشاط الفعلي للشركة وحلّها لا يمسّ من أسس التوظيف باعتبار أنّ النزاع منحصر في إثبات مصدر نمو الثروة وقد تضمّن الفصل 7 من العقد التأسيسي للشركة أنّ رأس المال تمّ تحريره كليا عند تأسيس الشركة وتطبيقا لأحكام الفصل 153 من المجلة التجارية المنطبق على دعوى الحال لا مجال للتمسك بتأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة دون دفع حصص الشركاء.



وحيث ينص الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه: "لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

وحيث يتضح من أوراق الملف أن إدارة الجبائية تولت تقدير أسس الأداء اعتمادا على عنصر نمو الثروة لسنة 2000 استنادا إلى مساهمة المعقبة في شركة ذات المسؤولية المحدودة " الشركة العامة " بمبلغ مقداره 135 ألف ديناراً وفي المقابل تمسكت المعقبة بانتفاء نمو الثروة الذي يعادل مساهمتها في شركة وأدلت بمؤيدات في خصوص اقتصار المساهمين على تأسيس الشركة دون دفع المساهمات أو شروع الشركة في النشاط.

وحيث قدرت محكمة الإستئناف المطعون في حكمها مؤيدات الأطراف واعتبرت أن مسألة تكوين الشركة ونشاطها الفعلي من عدمه تعدّ مسألة لادخل لها في القضية لانحصار النزاع في مصدر مبلغ المساهمة في الشركة واعتبرت أن المطالبة بالأداء لم تبين مصدر تمويل المساهمة.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أن تقدير مدى حجية وسائل الإثبات مسألة واقعية ترجع إلى سلطة قاضي الأصل ولا رقابة عليها من قاضي التعقيب إلا في حدود التثبت من وجود خطأ فادح في التقدير أو تحريف للوقائع أو تعليل مستساغ لما توصل له قاضي الموضوع.

وحيث طالما نصّ الفصل 153 من المجلة التجارية المنطبق على دعوى الحال على أنه "لا يتم نهائياً تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلا إذا وزعت في عقد التأسيس جميع الحصص بين الشركاء ودفعت قيمتها كاملة سواء كانت الحصص المقدّمة من الشركاء عينا أو نقدا بدون ميز...". كما تضمّن الفصل 6 من العقد التأسيسي للشركة توزيع ودفع حصص الشركاء نقداً، يكون تقدير محكمة محكمة الدرجة الثانية أن تمسك المطالبة بالأداء باقتصار الشركاء على تأسيس الشركة دون دفع المساهمات غير متأثر في قرار التوظيف الإجباري في طريقه ومن ثمّ فقد تعيّن رفض هذا المطعون.

## 2- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية:

حيث تمسكت المعقبة بأنّ قرار التوظيف الإجباري جاء فاقدا للتعليل فيما يتعلق بطريقة تصفية الأداء، كما جاء الحكم الإستئنافي بدوره غير معلل تعليلاً قانونياً مؤدياً إلى النتيجة التي توصل إليها ولم تبين المحكمة أسس التوظيف وكيفية التوصل إلى تصفية الأداء واحتسابه.

وحيث لئن جمع محامي المعقبة مسألتي تعليل قرار التوظيف الإجباري و تعليل الحكم المطعون فيه معاً ضمن مطعن واحد فإنه أورد في محتوى المطعن تفصيلاً للمسألتين كلاً على حدة بما لا يثير أيّ شكّ في وضوح مضمون المطعن والغاية التي يرمي إليها نائب المعقبة من وراء إثارته، وهو ما لا يعيق قاضي

التعقيب في إدراك مضمونه وتفحصه وممارسة رقابته على القرار المطعون فيه وعليه فإن صياغة المطعن المائل على النحو المشار إليه لا تتعارض مع أحكام الفصل 68 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية على عكس ما تمسكت به الجهة المعقب ضدها.

وحيث بالنتيجة من الحكم المنتقد ومن الأوراق المظروفة بملف القضية يتبين أن المطالب بالأداء لم يتمسك أمام قضاة الأصل بخرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث طالما أن هذا الفرع من المطعن لا يتعلق بمسائل تهم النظام العام بل بمصلحة الخصوم فإن إثارته لأول مرة لدى التعقيب تكون غير جائزة قانونا عملا بأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية واتجه رفضه شكلا على هذا الأساس.

وحيث بينت محكمة الموضوع صراحة أن المطالبة بالأداء لم تبين مصدر تمويلها المساهمة في رأس مال الشركة ومن حق الإدارة اعتبار ذلك من قبيل الأرباح التي لم تخضع للضريبة وفق أحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة.

وحيث يبرز مما تقدم أن محكمة الحكم المنتقد عللت قضاءها تعليلا كافيا ومستساغا من الوجهة القانونية واستجابت بذلك لشروط التعليل القانوني مثلما يشترطه فقه قضاء هذه المحكمة والذي يتمثل في بيان محكمة الموضوع للأسانيد القانونية والواقعية للموقف الذي انتهت إليه وهو ما قامت به محكمة الإستئناف المطعون في حكمها وعلى هذا الأساس فقد بات المطعن الرأهن حريًا بالرفض.

## ولهذه الأسباب :

### قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدين رياض الرقيق وحسين عمارة.

وتلّي علنا جلسة يوم 24 جانفي 2011 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المقرر  
هشام الزواوي

الكلت القائم بالمكتب الإدارية  
العضوة: بنتاح العويدي

الرئيس  
الحبيب جاء بالله