الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإداريّة

القضيّة عدد : 310561

تاريخ القرار : 13 ديسمبر 2010

قرار تعقيبـــي

باسم الشعب التونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقـــب : الهـ ز مقرّه نائبه الأستاذ

من جهة،

والمعقّـــب ضدّها : الإدارة العامة للأداءات، الكائن مقرها بشارع الهادي شاكر، عدد 93، تونس 1002،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من نائب المعقّب المذكور أعلاه والمسجل بكتابة المحكمة بتـــاريخ 31 جويلية 2009 تحت عدد 310561 طعنا في الحكم عدد 51069 الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 4 جوان 2008 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا ورفضه موضوعا وإقرار الحكم الابتدائي المطعـــون فيـــه وتخطيـــة المستأنف بالمال المؤمن.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع بموجب نشاطه المتمثـــل في لحـــام صحي واستغلال هاتف عمومي إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على الدخل والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت المدة المتراوحـــة بين 1 جانفي 1999 و31 ديسمبر 2002 وأفضت إلى إصدار قرار في التوظيف الإجباري ضـــدّه بتـــاريخ 14

2004 ... 2004/414 ... 123.121.278 دينارا أصلا وخطايا فاعترض عليه المعقب أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 23 فيفري 2006 حكما تحت عدد 1061 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2004/414 الصادر بتاريخ 14 أكتوبر 2004 وإجراء العمل به فاستأنفه المعقب أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن الماثل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدّمة من نائب المعقّب بتاريخ 28 سبتمبر 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة استنادا إلى ما يلي :

أوّلا : مخالفة محضر تبليغ قرار التوظيف الإجباري لأحكام الفصلين 6 و 8 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أنّ ذلك المحضر خلا من ذكر اسم من سلّم إليه الإعلام والتعريف بهويته وعدد بطاقة تعريفه الوطنية.

ثانيا : خرق أحكام الفصول 10 و 11 و 39 و 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لثبوت إجراء المراجعة الجبائية بواسطة عون إداري غير مؤهل لذلك قانونا بمقولة أنّه لم يثبت من مظروفات الملف أنه تم إعلام المعقب بتعيين العون المحقق آسيا الجمالي لإجراء المراقبة وذلك عن طريق أعوان مصالح الجباية أو العدول المنفذين أو حاملي بطاقات الجبر أو بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ مثلما تقتضي ذلك الأحكام المذكورة آنفا.

ثالثا : الإخلال بواجب المحافظة على السرّ المهني المنصوص عليه بأحكام الفصل 15 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّه ثبت من مظروفات الملف عدم تبليغ المعقب بالإعلام المسبق بالمراجعة المعمقة وبالإعلام بنتائج تلك المراجعة بصفة شخصية في ظرف مغلق مثلما تقتضيه أحكام الفصل المذكور.

رابعا : الإخلال بمبدأ المواجهة المنصوص عليه بأحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ قرار التوظيف الإجباري لم يكن معللا باعتبار أنّه لم يشر إلى ردّ المطالب بالأداء على نتائج المراجعة ولم يتضمن مناقشة النقاط المثارة في ذلك الردّ.

خامسا : سقوط الأداءات المطلوبة بعنوان سنتي 1999 و 2000 بالتقادم عملا بأحكام الفصلين 72 من مجلة الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل وأحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بالنسبة للأداء على القيمة المضافة وهي الأحكام المنطبقة بخصوص السنتين المذكورتين.

سادسا : خرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أيدت موقف الإدارة التي رفضت حسابية المعقب من ناحية الموضوع والحال أنّها مطالبة باعتمادها عملا بأحكام

[illegible]

ثالثا : تبرهن التعليل بمقولة أنّ محكمة الدرجة الأولى أصدرت حكما تحضيريا يقضي بإعادة احتساب الأداء على القيمة المضافة وذلك بإعماله على نسبة هامش الربح الخام إلا أنّ الإدارة اكتفت بالتمسك بأنّه لا تأثير للنتيجة المتوصل إليها على قيمة الضرائب المستوجبة دون تقديم أيّ تبريرات مأخوذة من تحديد قاعدة الضرائب وتطبيق نسب الأداء على قيمة المضافة مثلما أذنت بذلك محكمة الدرجة الأولى والحال أنّ تنفيذ الحكم التحضيري طبق نصّه من شأنه تغيير أسس الضرائب المستوجبة وبالتبعية تكون الضرائب المطالب بها في مادة الأداء على القيمة المضافة مغايرة حتما للمبالغ المضمنة بقرار التوظيف. أما من ناحية ثانية فقد ثبت عدم تقيّد الخبير المنتدب بمأمورية الاختبار عندما ترك جانبا الوثائق المحاسبية الممسوكة من المعقب وطالبه بالإدلاء بفواتير ووثائق لم تشملها أعمال المراجعة فضلا عن أنّ الخبير اعتبر أنّ الحساب المفتوح لدى الإتحاد البنكي للصناعة والتجارة هو حساب تجاري دون تقديم أيّ تبريرات قانونية.

ثامنا : خرق أحكام الفصلين 5 و 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والقانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار ذلك أنّه من واجب الإدارة عند تحديد هامش الربح في قطاع معيّن أن تستند إلى مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة تطبيقا لأحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إلا أنّ قرار التوظيف في قضية الحال لم يبين المصدر المعتمد لتحديد نسبة 50 % بعنوان ربح خام و 20 % بعنوان ربح صاف في قطاع اللحام الصحي بما يضفي على أعمال المراجعة صفة الاعتباط والتعسف خاصة وأنّ القانون عدد 64 لسنة 1991 المذكور آنفا وكذلك الأمر التطبيقي عدد 1996 لسنة 1991 المؤرخ في 23 ديسمبر 1991 والمتعلق بالمواد والمنتوجات والخدمات المستثناة من نظام حرية الأسعار لم يتعرضا لنشاط اللحام الصحي مما جعل الأسعار في مادة النحاس خاصة تشهد زيادة مشطة وهو ما أجبر المعقب على الضغط بصفة كبيرة على نسبة أرباحه لشدّة المنافسة في الميدان. أما بخصوص نشاط الهاتف العمومي فقد تمّ تحديد نسبة 30 % بعنوان عمولات راجعة للمعقب واعتماد نسبة 30 % كربح صاف دون أي سند قانوني أو واقعي وهو ما يتعارض مع أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدّم من المعقب ضدّها بتاريخ 6 ماي 2010 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب استنادا إلى ما يلي :

أوّلا : عن المطعن المتعلق بمخالفة محضر التبليغ بقرار التوظيف الإجباري لأحكام الفصلين 6 و 8 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية: إنّ ذلك المحضر المؤرخ في 12 نوفمبر 2004 نصّ على اسم من سلّم إليه الإعلام وهو المعقب ذاته الذي تسلم وأمضى أسفل المحضر ووضع ختم مؤسسته فضلا عن أنّ الفصل 6 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية لم يشترط وضع رقم بطاقة التعريف الوطنية للمبلغ له أسفل المحضر إضافة إلى أنّ إبطال محضر تبليغ قرار التوظيف لا يترتب عنه، في جميع الحالات، بطلان ذلك القرار وإنما يترتب عليه في أقصى الحالات فتح آجال

ثانيا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصول 10 و 11 و 39 و 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: إنّ مصالح الجباية أعلمت المعقب بإجراء المراجعة الجبائية في 17 جويلية 2003 ونصّ الإعلام على أنّ العوائد نافع فاضل ورفيق المطرودي سيباشران تلك العملية ابتداء من 4 أوت 2003 إلا أنّه تمّ تعويض المحقق رفيق المطرودي بالمحققة آسيا الجمالي أثناء سير عملية المراجعة وتولت مصالح الجباية إعلامه بذلك بصفة مباشرة وأمضى أسفل النسخة التي سلمها لمصالح الجباية كوصل في ذلك ويقوم التسليم المباشر في تلك الحالة مقام إجراءات التبليغ المنصوص عليها بالفصل 10 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لاسيما وأنّ ذلك النصّ يتعلق حصرا بالمطالب والإعلامات التي عيّن القانون أجلا للردّ عليها وهو خلاف صورة الحال.

ثالثا : عن المطعن المتعلق بالإخلال بواجب المحافظة على السرّ المهني : لقد ثبت من أوراق الملف أنّ المعقب تسلّم شخصيا الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية وذلك بمقتضى المحضر المحرر بتاريخ 30 ديسمبر 2003 وطبقا لأحكام الفصل 8 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ولا يمكن بالتالي معارضة مصالح الجباية بالإخلال بواجب المحافظة على السرّ المهني لاسيما وأنه لم يثبت أنّ أحدا غير المعقب قد اطلع على فحوى الوثائق الموجهة لهذا الأخير مما يجعل هذا المطعن غير جديّ علاوة على أنّ الإخلال بواجب المحافظة على السرّ المهني لا يترتب عليه بطلان التوظيف وإنما معاينة مخالفة جبائية جزائية في شأن الأعوان الذين ارتكبوا تلك المخالفة عملا بأحكام الفصول 70 وما بعده و 102 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

رابعا : عن المطعن المتعلق بالإخلال بمبدأ المواجهة : لقد تناول قرار التوظيف فحوى الاعتراض الذي تقدّم به المعقب وناقشه وكان بالتالي معللا تعليلا مستساغا بما يتماشى وأحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

خامسا : عن المطعن المتعلق بسقوط الأداءات المطلوبة بعنوان سنتي 1999 و 2000 بالتقادم : عملا بأحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإنّ آجال التدارك المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تنطبق في نفس الوقت على الأداءات المستوجبة بعد دخول القانون المذكور حيّز التنفيذ وكذلك على الأداءات المستوجبة قبل ذلك التاريخ والتي لم تسقط بمرور الزمن في ظلّ القانون القديم مثلما هو الشأن بالنسبة للأداءات موضوع النزاع وطالما ثبت أنّ الإدارة تولت إعلام المعقب بنتائج المراجعة بتاريخ 30 ديسمبر 2003 فإنها تكون بذلك قد احترمت آجال التقادم المنصوص عليها بالفصلين 19 و 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

سادسا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : لقد تبين لمصالح الجباية وجود عديد الإخلالات بمحاسبة المعقب وهو ما أكده الاختبار المجرى في القضية والذي تأسس عليه الحكم المطعون فيه وبالتالي قامت الإدارة بالاستناد إلى ما توفر لديها من قرائن قانونية وفعلية لتحديد رقم المعاملات الصحيح

سابعا : عن الفصل المتعلق بضعف التعليل :

- بخصوص تنفيذ الإدارة للحكم التحضيري القاضي بإعادة احتساب الأداء على القيمة المضافة : لقد قدمت إدارة الجباية للمحكمة تقريرا مؤرخا في 21 جانفي 2006 ضمنته قيامها باحتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس رقم معاملات المعقب من نشاطه كلحام صحي وعلى أساس الإيجار الذي قبضه مع طرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أثقلت مشترياته وكذلك مع طرح مبالغ الأداء التي سبق أن صرح بها ودفعها وهذه الطريقة تؤول حتما إلى توظيف الأداء على القيمة المضافة على هامش الربح الخام وهو التبرير الذي اقتنعت به محكمة الحكم المطعون فيه وقامت على أساسه بتعليل حكمها.

- بخصوص عدم تقيد الخبير بالمأمورية المأذون بها من محكمة البداية : لقد كلفت محكمة البداية الخبير بالتثبت في محاسبة المعقب وذلك بمقارنتها بالمؤيدات المثبتة لها وقد تفحص الخبير تلك المحاسبة وتبين له وجود إخلالات متعددة بها ويكون بذلك قد تقيد بنصّ المأمورية المكلف بها.

ثامنا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 5 و 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والقانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار : إنّ مصالح الجباية لم تتدخل في إطار القانون عدد 64 لسنة 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار وهو أمر موكول لمتفقدي المراقبة الاقتصادية وإنما تدخلت في إطار حقها في تصحيح التصاريح الجبائية تطبيقا لأحكام الفصول 6 و 36 و 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. كما أنّ الإدارة طبقت على أنشطة المعقب نسب ربح خام وصاف معقولة ومتداولة خاصة وأنّه لم يقدم محاسبة سليمة قانونا يمكن اعتمادها لتحديد أرباحه.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإداريّة وعلى جملة النصوص المنقحة والمتمّمة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وبعد الإطلاع على مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وبعد الإطلاع على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 22 نوفمبر 2010 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرر السيد محـ غ في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر الأستاذ

للأدوية وتمسك هو الأخر بما فاهته هذه الأخيرة من دفوع

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 13 ديسمبر 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من حيث الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممن لـــه الصفة والمصلحة واستوفى جميـــع إجراءاتـــه الشـــكلية الجوهرية وتعين لذلك قبوله شكلا.

من جهة الأصل :

أوّلا : عن المطعن المتعلق بمخالفة محضر تبليغ قرار التوظيف الإجباري لأحكام الفصلين 6 و 8 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث يعيب نائب المعقب على الحكم المطعون فيه رفضه للدفع المتعلق ببطلان محضر التبليغ بقرار التوظيف الإجباري لمخالفته أحكام الفصلين 6 و 8 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أنّ ذلك المحضر خلا من ذكر اسم من سلّم إليه والتعريف بهويته وعدد بطاقة تعريفه الوطنية.

وحيث خلافا لما تمسك به نائب المعقب فقد تضمن محضر تبليغ قرار التوظيف ختم المعقب وإمضاءه مما يجعل محضر التبليغ مطابقا للقانون ويتجه لذلك رفض هذا المطعن.

ثانيا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصول 10 و 11 و 39 و 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث يعيب نائب المعقب على الحكم المطعون فيه خرقه لأحكام الفصول 10 و 11 و 39 و 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لثبوت إجراء المراجعة الجبائية بواسطة عون إداري غير مؤهل لذلك قانونا بمقولة أنّه لم يثبت من مظروفات الملف إعلام المعقب بتعيين العون المحقق آسيا الجمالي لإجراء المراقبة وذلك بواسطة أعوان مصالح الجباية أو العدول المنفذين أو حاملي بطاقات الجبر أو بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ مثلما تقتضي ذلك الأحكام المذكورة آنفا.

وحيث دفعت المعقب ضدها بأنّ مصالح الجباية أعلمت المعقب بإجراء المراجعة الجبائية بموجب الإعلام المؤرخ في 17 جويلية 2003 الذي نصّ على أنّ العونين نافع فاضل ورفيق الطرودي سيباشران تلك العملية ابتداء من 4

أو سنة (10) إن أثبت أنه قام بكل عناية لمراعاة تعويض الحق وقبل الطرف الآخر المطعون أمامه الحكم بتأييد مطعون الجباية إعلامه بذلك بصفة مباشرة وأمضى أسفل النسخة التي سلمها لمصالح الجباية كوصل في ذلك ويقوم التسليم المباشر في تلك الحالة مقام إجراءات التبليغ المنصوص عليها بالفصل 10 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لاسيما وأنّ ذلك النصّ يتعلق حصرا بالمطالب والإعلامات التي عيّن القانون أجلا للردّ عليها وهو بخلاف صورة الحال.

وحيث ثبت بالرجوع إلى وثائق الملف أنّ المعقب أمضى على وثيقة تسلمها بتاريخ 16 سبتمبر 2003 ونصت تلك المكاتبة على أنّه تمّ تعيين العون آسيا الجمالي للقيام بعملية المراقبة وذلك لضرورة العمل.

وحيث طالما ثبت أنّ الإدارة تولت إعلام المطالب بالأداء بتغيير العون المكلف بإجراء المراقبة وتعيين عون مراقب جديد فإنّ تسليم ذلك المكتوب مباشرة إلى المعقب لا يمكن أن يعيب إجراءات المراجعة باعتبار أنّ أحكام الفصل 39 نصت على ضرورة إعلام المطالب بالأداء مسبقا بعملية المراجعة وأن يتضمن ذلك الإعلام تحديد العون المكلف بإجرائها وذلك بالمقرّ الأصلي للمطالب بالأداء أو مقره المختار المصرح به لمصالح الجباية طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة ولم تتضمن تلك الأحكام ما يوجب على الإدارة أن تعتمد نفس الإجراءات في حالة تغيير العون المكلف بالمراقبة مما يتجه معه رفض هذا المطعن.

ثالثا : عن المطعن المتعلق بالإخلال بواجب المحافظة على السرّ المهني المنصوص عليه بأحكام الفصل 15 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الحكم المطعون فيه رفضها للدفع المتعلق بأنّ الإدارة المعقب ضدّها لم تدل بما يثبت تبليغها الإعلام المسبق بالمراجعة المعمقة وكذلك الإعلام بنتائج المراجعة إلى المعقب بصفة شخصية في ظرف مغلق مثلما تقتضيه أحكام الفصل 15 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث تنص أحكام الفقرة 2 من الفصل 15 المذكور على أنّه "يجب أن تحال داخل ظروف مغلقة جميع الإعلامات والمكاتبات المتعلقة بالأداء المتبادلة بين مصالح الجباية أو الموجهة من قبلها للمطالب بالأداء."

وحيث ثبت من أوراق الملف أنّ المعقب تسلّم شخصيا الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية وذلك بمقتضى المحضر المحرر بتاريخ 30 ديسمبر 2003 وطبقا لأحكام الفصل 8 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ولا يمكن بالتالي معارضة مصالح الجباية بالإخلال بواجب المحافظة على السرّ المهني لاسيما وأنه لم يثبت أنّ أحدا غير المعقب قد اطلع على فحوى الوثائق الموجهة لهذا الأخير مما يجعل هذا المطعن غير جديّ علاوة على أنّ الإخلال بواجب المحافظة على السرّ المهني لا يترتب عليه بطلان التوظيف وإنما معاينة مخالفة جزائية في شأن الأعوان الذين ارتكبوا تلك المخالفة عملا بأحكام الفصل 102 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث ثبت بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ محكمة الاستئناف نظرت في وثائق الملف واعتبرت بما لها من

المطعن.

رابعا: عن المطعن المتعلق بالإخلال بمبدأ المواجهة المنصوص عليه بالفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الحكم المطعون فيه رفضها للدفع المتعلق بعدم تعليل قرار التوظيف الإجباري باعتبار أنّه لم يشر إلى ردّ المطالب بالأداء على نتائج المراجعة و لم يتضمن مناقشة النقاط المثارة في ذلك الردّ.

وحيث يتبين بالرجوع إلى قرار التوظيف الإجباري أنّه نصّ على الاعتراض الذي تقدّم به المعقب على نتائج المراجعة وكان بالتالي معللا تعليلا مستساغا بما يتماشى وأحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أنّ تلك الأحكام لم تتضمن ما يوجب على الإدارة التنصيص صلب القرار على ردها على النقاط المثارة في مكتوب الاعتراض ويتجه لذلك رفض هذا المطعن.

خامسا : عن المطعن المتعلق بسقوط الأداءات المطلوبة بعنوان سنتي 1999 و 2000 بالتقادم

حيث تمسك نائب المعقب بسقوط الأداءات المطلوبة بعنوان سنتي 1999 و 2000 بالتقادم عملا بأحكام الفصلين 72 من مجلة الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل وأحكام الفصل 21 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بالنسبة للأداء على القيمة المضافة وهي الأحكام المنطبقة بخصوص السنتين المذكورتين.

وحيث ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ المعقّب خضع لمراقبة جبائيّة معمقة بعنوان السنوات من 1999 إلى 2002 تمّ تبليغه بنتائجها بتاريخ 4 سبتمبر 2003 وأفضت إلى إصدار قرار في التوظيف الإجباري ضدّه بتاريخ 15 أفريل 2005 تحت عدد 05/232/241.

وحيث اقتضى الفصل 72 من مجلّة الضّريبة بفقرته الأولى أنّه "يمكن تدارك الإغفالات الجزئيّة التي وقعت معاينتها في أساس الضّريبة على الدّخل أو الضّريبة على الشّركات وكذلك عدم القيام بالخصوم من المورد أو القيام بها بصفة منقوصة بعنوان هذه الضّريبة إلى انتهاء السّنة الثّالثة الموالية للسّنة المستوجبة بعنوانها الضّريبة."

وحيث نصّ الفصل 49 من قانون الماليّة لسنة 2001 الصّادر بتاريخ 25 ديسمبر 2000 على أنّه "يقصد بعبارة "السّنة المستوجبة بعنواها الضّريبة" الواردة بالفصل 72 من مجلّة الضّريبة على دخل الأشخاص الطّبيعيين والضّريبة على الشّركات السّنة الموالية لسنة تحقيق الدّخل أو الرّبح الخاضع للضّريبة على الدّخل أو للضّريبة على الشّركات. وأحكام هذا الفصل هي أحكام تفسيريّة."

وحيث إنّ القانون التّفسيري يعتبر جزءا من القانون الواقع تفسيره وبالتّالي يكون طبيعيّا أن يمتدّ إلى حكم

وحيث تطبيقا لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة مثلما تمّ تفسيرها بمقتضى الفصل 49 من قانون المالية لسنة 2001 الصادر بتاريخ 25 ديسمبر 2000 فإنّ السنوات موضوع المراجعة بما في ذلك سنة 1999 لم تسقط بمرور الزمن في تاريخ دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيّز التنفيذ أي في تاريخ 1 جانفي 2002.

وحيث تنص أحكام الفصل7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنّه" يجري العمل بأحكام هذا القانون وكذلك بأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ابتداء من غرة جانفي 2002. وتلغى في هذا التاريخ جميع الأحكام المخالفة وخاصة منها الأحكام التالية :

- ... الفصول 50 و 61 ومن 63 إلى 97 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما وقع تنقيحها أو إتمامها بالنصوص اللاحقة...".

وحيث خلافا لما تمسك به نائب المعقب وعملا بأحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإنّ آجال التدارك المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تنطبق في نفس الوقت على الأداءات المستوجبة بعد دخول القانون المذكور حيّز التنفيذ وكذلك على الأداءات المستوجبة قبل ذلك التاريخ والتي لم تسقط بمرور الزمن في ظلّ القانون القديم باعتبار أنّ تلك الوضعيات وإن نشأت في ظلّ القانون القديم إلا أنها لم تستقرّ في ظلّه وبالتالي فإنها وعملا بمبدأ الأثر الفوري للقانون الجديد تصبح خاضعة لمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بخصوص آجال التقادم وخاصة أحكام الفصلين 19 و 20 من المجلة المذكورة.

وحيث طالما ثبت من أوراق الملف أنّ الأداءات المستوجبة بعنوان السنوات من 1999 إلى 2001 لم تسقط بعد بالتقادم في غرّة جانفي 2002 تاريخ دخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيّز التنفيذ فإنّ تلك الأداءات تصبح في مادة التقادم خاضعة لأحكام المجلة الجديدة وخاصة أحكام الفصلين 19 و 27 منها.

وحيث ينص الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على ما يلي "مع مراعاة أحكام الفصـــول 21 و23 و24 و26 من هذه المجلة يقع بالنسبة إلى الأداء المصرح به تدارك الاغفالات والأخطاء والاخفاءات التي وقعت معاينتها في أساس الأداء أو في تطبيق نسبه أو في احتسابه :

1- إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمّ خلالها تحقيق الربح أو الدخل أو رقم المعـاملات أو قـبض أو صرف المبالغ أو غيرها من العمليات الموجبة لدفع الأداء...

2- في أجل أربع سنوات من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح بالنسبة لمعاليم التسجيل".

الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو بالاعتراف بالدين وفي غياب ذلك تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء."

وحيث طالما ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ الإدارة تولت بتاريخ 30 ديسمبر 2003 تبليغ المعقب بنتائج المراجعة المعمقة التي خضع لها فإنها تكون بذلك قد احترمت آجال التدارك المنصوص عليها بالفصلين 19 و27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أنّ آخر أجل لتدارك سنة 1999 هو يوم 31 ديسمبر 2003.

وحيث يغدو قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بعدم سقوط الأداءات المطالب بها بموجب قرار التوظيف الإجباري بالتقادم مطابقا لأحكام الفصلين 19 و 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ويتجه لذلك رفض هذا المطعن.

سادسا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ الإدارة رفضت حسابية المعقب من ناحية الموضوع والحال أنّها مطالبة باعتمادها عملا بأحكام الفصل المذكور وهو ما أدى إلى تحديد رقم معاملات ونسب أرباح خيالية وغير مؤسسة على قرائن قانونية وواقعية.

وحيث ثبت بالرجوع إلى وثائق الملف أنّ الإدارة أثبتت أنّ محاسبة المعقب تضمنت عدة اخلالات فتولت توظيف الأداء باعتماد جملة من القرائن القانونية والفعلية وقد تولت محكمة البداية تكليف خبير للتأكد من صحة ما تضمنته الوثائق المحاسبية للمطالب بالأداء الذي أكد عدم قانونيتها فضلا عن أنّ هذا الأخير لم يفلح في إثبات عدم صحة عناصر التوظيف التي اعتمدتها الإدارة.

وحيث وبناء عليه فإنّ تجاوز محكمة الحكم المطعون فيه لهذا الدفع الذي أثاره أمامها نائب المعقب يكون مؤسسا واقعا وقانونا ويتجه والحالة تلك رفض هذا المطعن.

سابعا : عن المطعن المتعلق بضعف التعليل

حيث تمسك نائب المعقب بأنّ محكمة الدرجة الأولى أصدرت حكما تحضيريا يقضي بإعادة احتساب الأداء على القيمة المضافة وذلك بإعماله على نسبة هامش الربح الخام إلا أنّ الإدارة اكتفت بالتمسك بأنّه لا تأثير للنتيجة المتوصل إليها على قيمة الضرائب المستوجبة دون تقديم أيّ تبريرات مأخوذة من تحديد قاعدة الضرائب وتطبيق نسب الأداء على قيمة المضافة مثلما أذنت بذلك محكمة الدرجة الأولى والحال أنّ تنفيذ الحكم التحضيري طبق نصّه من شأنه تغيير أسس الضرائب المستوجبة وبالتبعية تكون الضرائب المطالب بها في مادة الأداء على القيمة المضافة مغايرة حتما للمبالغ المضمنة بقرار التوظيف. أما من ناحية ثانية فقد ثبت عدم تقيّد الخبير المنتدب بمأمورية الاختبار عندما ترك جانبا الوثائق المحاسبية الممسوكة من المعقب وطالبه بالإدلاء بفواتير ووثائق لم تشملها أعمال المراجعة فضلا عن

قانونيا

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ المحكمة الابتدائية أصدرت بتاريخ 5 جانفي 2006 حكما تحضيريا يقضي بمطالبة الإدارة بإعادة احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس هامش الربح الخام الذي حققه المعقب في المدة المعنية بالمراجعة فقدمت إدارة الجباية للمحكمة تقريرا مؤرخا في 21 جانفي 2006 أكدت فيه أنّها قامت عند إجراء المراجعة باحتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس رقم معاملات المعقب من نشاطه كلحام صحي وعلى أساس الإيجار الذي قبضه مع طرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أثقلت مشترياته طبقا لأحكام الفصلين 6 (I) و9 (I-1-2) من مجلة الأداء على القيمة المضافة وكذلك مع طرح مبالغ الأداء المذكور التي سبق له أن صرح بها ودفعها وأنّ تلك الطريقة المعتمدة من الإدارة تؤول لا محالة إلى تطبيق ذلك الأداء على هامش الربح الخام الذي حققه المطالب بالأداء وقد اقتنعت محكمة البداية بموقف الإدارة وانتهت تبعا لذلك إلى التراجع في الحكم التحضيري وهو ما أيدته كذلك محكمة الاستئناف المطعون في حكمها استنادا إلى نفس الأسباب وهو ما يجعل هذا الحكم معللا تعليلا سليما من هذه الناحية.

وحيث وبخصوص عدم تقيد الخبير بالمأمورية المأذون بها من محكمة البداية فقد ثبت من أوراق الملف أنّ المحكمة الابتدائية كلفت الخبير المنتدب بالتثبت في محاسبة المعقب وذلك بمقارنتها بالمؤيدات المثبتة لها وقد تفحص الخبير تلك المحاسبة وتبين له وجود إخلالات متعددة بها ويكون بذلك قد تقيد بنصّ المأمورية المكلف بها مثلما انتهت إلى ذلك محكمة البداية وأيدته فيه محكمة الاستئناف المطعون في حكمها.

وحيث وتبعا لما سبق بيانه فإنّ الحكم المطعون فيه يغدو معللا تعليلا مستساغا وكافيا ويتجه لذلك رفض هذا المطعن.

ثامنا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 5 و 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والقانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار

حيث تمسك نائب المعقب بأنّه من واجب الإدارة عند تحديد هامش الربح عند القيام بعمليات التوظيف الإجباري في قطاع معيّن أن تستند إلى مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة تطبيقا لأحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إلا أنّ قرار التوظيف في قضية الحال لم يبين المصدر المعتمد لتحديد نسبة 50 % بعنوان ربح خام و 20 % بعنوان ربح صاف في قطاع اللحام الصحي بما يضفي على أعمال المراجعة صفة الاعتباط والتعسف خاصة وأنّ القانون عدد 64 لسنة 1991 المذكور آنفا وكذلك الأمر التطبيقي عدد 1996 لسنة 1991 المؤرخ في 23 ديسمبر 1991 والمتعلق بالمواد والمنتوجات والخدمات المستثناة من نظام حرية الأسعار لم يتعرضا لنشاط اللحام الصحي مما جعل الأسعار في مادة النحاس خاصة تشهد زيادة مشطة وهو ما أجبر المعقب على الضغط بصفة كبيرة على نسبة أرباحه لشدّة المنافسة في الميدان. أما بخصوص نشاط الهاتف

[illegible] 30 % [illegible] 41 % [illegible]

[illegible] واقعي أو قانوني وهو ما يتعارض مع أحكام الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث دفعت المعقب ضدّها بأنّ مصالح الجباية لم تتدخل في إطار القانون عدد 64 لسنة 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار وهو أمر موكول لمتفقدي المراقبة الاقتصادية وإنما تدخلت في إطار حقها في تصحيح التصاريح الجبائية تطبيقا لأحكام الفصول 6 و 36 و 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. كما أنّ الإدارة طبقت على أنشطة المعقب نسب ربح معقولة ومتداولة خاصة وأنّه لم يقدم محاسبة سليمة قانونا يمكن اعتمادها لتحديد أرباحه.

وحيث ينص الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه يحقّ للإدارة أن " تضبط الأداء وتصحح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة ".

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة التي يمكنها الاستناد إلى جميع القرائن القانونية أو الفعلية إلا أن تلك القرائن يجب أن تكون دقيقة وقوية وكافية لإثبات صحة التوظيف.

وحيث ثبت بالرجوع إلى وثائق الملف أنّ المعقب تمسك في مختلف أطوار النزاع بالشطط في نسب الربح الخام المعتمدة من الإدارة والمحددة بنسبة 50 % بالنسبة لنشاط اللحام الصحي وبنسبة 30 % بخصوص نشاط الهاتف العمومي مؤكدا أنّ الإدارة اعتمدت تلك النسب بصفة اعتباطية ومتعسفة ودون أن تستند إلى مقارنات مع معطيات مأخوذة من أنشطة مماثلة مثلما يقتضي ذلك الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إلا الإدارة اكتفت بالدفع بأنّ تلك النسب معقولة وأنّ المطالب بالأداء لم يدل بما يفندها وأنّ وثائقه المحاسبية لم تكن سليمة وبالتالي لا يمكن اعتماد نسب الربح المضمنة بها. أمّا محكمة البداية فإنها لم تتعرض إلى هذه النقطة و لم تطلب من الخبير المعين في الطور الابتدائي أن يتثبت من صحة نسب الربح المعتمدة من الإدارة كما أن محكمة الاستئناف اكتفت بتأييد الحكم الابتدائي دون التعرض لهذه المسألة.

وحيث إنّ عدم صحة المعطيات المضمنة بالوثائق المحاسبية للمعقب لا يكفي وحده لإثبات صحة نسب الربح المعتمدة من الإدارة التي لا يمكنها تحديد تلك النسب بصفة اعتباطية وإنما هي مطالبة بتأييد نتيجة المراجعة باعتماد "مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة" مثلما يقتضي ذلك الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث طالما ثبت من أوراق الملف أنّ قاضي الأصل لم يستعمل سلطات التحقيق المخولة له قانونا للتثبت من نسب الربح المعتمدة من الإدارة و لم يعلل موقفه من الدفوعات التي تمسك بها نائب المعقب رغم أنّه كان بامكانه مطالبة الخبير بالبحث في نسب الربح المعتمدة في قطاعي اللحام الصحي واستغلال الهاتف العمومي فإنّ الحكم

المطعون فيه يقضي باعتبار الاستئناف غير مؤسس رافضا وقائلا برفضه لذلك فقبول هذا المطعن ونقض الحكم المنصوص فيه على أساسه.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أوّلا : قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدين غ ومحمد ع

وتلي علنا بجلسة يوم 13 ديسمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

الرئيس بالنيابة

الحبيب جاء بالله

المستشار المقرر

غ