الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدّولة
المحكمة الإداريّة
القضيّة عدد : 310716
تاريخ القرار: 13 ديسمبر 2010

الحمد للّه،

قرار تعقيبي
باسم الشعب التونسي
أصدرت الدّائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإداريّة القرار التّالي بين :

المعقب : ج التم القاطن ، نائبه الأستاذ

من جهـــــــــة،

والمعقب ضدها : الإدارة العامة للأداءات مقرها بشارع الهادي شاكرعدد 93 تونس 1002 .

من جهـــــة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقب المذكور أعلاه والمسجل بكتابة المحكمة بتاريخ 26 أكتوبر 2009 تحت عدد 310716 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بصفاقس بتاريخ 19 ماي 2008 تحت عدد 23517 والقاضي بقبول الإستئنافين شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وتخطية المستأنف جمال التريكي بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع إلى مراقبة جبائية في مادة الضريبة على الدخل والخصم من المورد والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لسنوات 2001 و2002 و2003و2004 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري عدد 2005/161 بتاريخ 10 مارس 2005 تم بموجبه مطالبة المعقب بمبلغ قدره مائة وخمسة وعشرين ألفا وأربعمائة وسبعة وأربعون دينارا ومليمات 502 (125.447.502)دأصلا وخطايا.إعترض عليه المطالب بالأداء أمام المحكمة الإبتدائية بصفاقس التي أصدرت حكمها بتاريخ 10 جانفي 2007 القاضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بالمصادقة على قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه مع تعديله بالحط من مبلغ الأداء المستوجب من المعترض أصلا وخطايا إلى مائة وعشرة آلاف وسبعمائة وإثني عشر دينارا ومليمات 425 (110.712.425)د .

فإستأنف المطالب بالأداء الحكم المشار إليه أمام محكمة الإستئناف بصفاقس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المضمن منطوقه بالطالع موضوع التعقيب الماثل .

وبعد الإطّلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من نائب المعقب بتاريخ 15 ديسمبر 2009 والرامية إلى نقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة بالإستناد إلى مايلي :

أولا :خرق أحكام الفصل التاسع فقرة ثانية من مجلة الأداء على القيمة المضافة .بمقولة أنه خلافا لما جاء بالحكم المطعون فيه فإن المطالب بالأداء يكون منتفعا بطرح الأداء على القيمة المضافة إستنادا إلى الفواتير المضافة بالملف والمحررة على معنى الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة .إذ ميز المشرع بخصوص كيفية طرح الأداء على القيمة المضافة بين الماسكين لفواتير محررة طبق مقتضيات الفصل 18 ومكنهم من القيام بالطرح بمجرد الإستظهار بالفواتير وبين الخاضعين الذين لا يملكون حسابيات ممسوكة طبقا لأحكام الفصل الثامن عشر محتما عليهم ضرورة الإدلاء بدفتر خاص مرقم وممضى من مصالح الجباية قصد الإنتفاع بطرح الأداء على القيمة المضافة .

ثانيا :خرق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية . بمقولة أن تحديد محكمة البداية لنسبة الربح الصافي دون الإستناد إلى قرائن فعلية وقانونية يفتح الباب لإستنباط وإفتراض قرائن وهمية لا تمت للواقع بصلة والحال أن الفصل 48 يفرض إعتماد قرائن واقعية وقانونية وهو ما يفترض اللجوء إلى أهل الخبرة التي يرجع لهم تحديد نسبة الربح الصافي بالتنظير مع مؤسسات مشابهة للمعقب من حيث الحجم ورقم المعاملات وتنشط في نفس القطاع وكذلك بالرجوع إلى الهيئات المهنية .

ثالثا :خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .بمقولة أن المعقب أدلى بمجموعة من الفواتير محررة طبقا لأحكام الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة قصد إثبات مشترياته ومبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل هاته المشتريات وطالب بطرح ذلك الأداء من مبلغ الأداء على القيمة المضافة المضمن بقرار التوظيف إلا أن محكمة البداية أهملت جملة هاته الفواتير والحال أنها تقدم الدليل القاطع على شطط الأداء الموظف على المعقب .

رابعا:خرق أحكام الفصل 54 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات .بمقولة أن المعقب أضاف شهائد الخصم من المورد الصادرة عن ديوان الطيران المدني والمطارات وكذلك شهادات الخصم من المورد التي قامت عقارية الأمير الصغير بالتصريح بها لإدارة الجباية طبق ما هو ثابت من تقرير الإختبار المنجز من طرف الخبير جمال الهنتاتي بمناسبة القضية عدد 30819 والمضاف بالملف .

خامسا :ضعف التعليل وذلك عند عدم مناقشة محكمة الأصل أدلة المطالب بالأداء المضافة بالملف والمتمثلة في فواتير المشتريات التي جاءت محررة طبقا لأحكام الفصل الثامن عشر من مجلة الأداء على القيمة المضافة والدفتر المرقم والمختوم من طرف المركز الجهوي لمراقبة الأداءات .كما أهملت محكمة الأصل تفحص ومناقشة شهائد

الخصم من المورد المقدمة بالطور الإستئنافي والصادرة عن ديوان الطيران المدني والمطارات وكذلك شـــهادات الخصم من المورد التي قامت عقارية الأمير الصغير بالتصريح بها لإدارة الجباية .

وبعد الإطلاع على تقرير الإدارة في الرد على مستندات التعقيب الوارد بتاريخ 4 أكتوبر 2010 والمتضمن ما يلي :

-**بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل التاسع فقرة ثانية من مجلة الأداء على القيمة المضافة** ،إن الحكم المنتقد قد أصاب في تطبيق الأحكام المذكورة وبالتالي وفي غياب الإدلاء بمحاسبة قانونية ومطابقة لأحكام التشريع الجبائي فلا مجال للإنتفاع بحق طرح الأداء على القيمة المضافة إلا بإثبات إحترام جملة الشروط المتلازمة والوجوبية المنصوص عليها صلب الفصل 9 من تلك المجلة .

-**بخصوص خرق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية**،إن الإدارة لم تؤسس عملها على أحكام الفصل 48 المذكور بل كان عملها مؤسسا على أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بإعتباره النص المنطبق على عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية وأيضا على أحكام الفصل 6 من نفس المجلة .

-**بخصوص خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية**، إن الحكم الإستئنافي لم يستبعد الفواتير وإستند إلى تطبيق سليم لمقتضيات الفصل 9 فقرة ثانية من مجلة الأداء على القيمة المضافة وإعتبر أن تلك الفواتير لا تبرر لوحدها طرح مبالغ الأداء على القيمة المضافة المثقلة على الشراءات خاصة وأن المعني بالأمر لم يدل بمحاسبة قانونية .

-**بخصوص خرق أحكام الفصل 54 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات** ،دفعت المعقب ضدها بأن محكمة القرار المنتقد تناولت بالدرس والتمحيص جميع مستندات الإستئناف التي قدمها المعقب ولا وجود لأي دفع أثاره المعقب يتعلق بشهادات الخصم من المورد ما عدى تلك الشهادتين الصادرتين عن وزارة الدفاع الوطني واللتين أخذتهما محكمة البداية بعين الإعتبار .

-**بخصوص ضعف التعليل** ،لقد جاء الحكم معللا وردت محكمة الإستئناف على جميع الدفوعات .

وبعد الإطّلاع علي بقيّة الأوراق المظروفة بالملفّ .

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في غرّة جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النّصوص ا لّتي نقّحته أو أتممته وآخرها القانون الأساسي عدد63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 22 نـــوفمبر

2010 وبها تم الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة م الب في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي و لم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء ،وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من رد .

قررت المحكمة حجز القضيّة للمفاوضة و التّصريح بالحكم بجلسة يوم 13 ديسمبر 2010 .

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في آجاله القانونية ممن لـــه الصفة والمصلحة واستوفى جميع شروطه الشكلية الجوهرية ممّا يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل

أولا : عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل التاسع فقرة ثانية من مجلة الأداء علـــى القيمـــة المضـــافة

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الإستئناف خرقها للفصل التاسع المذكور ..بمقولة أنه خلافا لمـــا جـــاء بالحكم المطعون فيه فإن المطالب بالأداء يكون منتفعا بطرح الأداء على القيمة المضافة إستنادا إلى الفواتير المضافة بالملف والمحررة على معنى الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة ،إذ ميز المشرع بخصوص كيفية طرح الأداء على القيمة المضافة بين الخاضعين الماسكين لفواتير محررة طبق مقتضيات الفصل 18 ومكنهم من القيـــام بالطرح بمجرد الإستظهار بالفواتير وبين الخاضعين الذين لا يملكون حسابيات ممسوكة طبقا لأحكام الفصـــل الثامن عشر محتما عليهم ضرورة الإدلاء بدفتر خاص مرقم وممضى من مصالح الجباية قصد الإنتفـــاع بطـــرح الأداء على القيمة المضافة .

وحيث أن الشروط الواردة بالفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة إنما أراد بها المشرع إثبات أحقية المطالب بالضريبة في طرح الأداء على القيمة المضافة .

وحيث أن عدم مسك الدفتر الوارد بالفصل 9 المذكور لا يعني عدم إستحقاق الخصم ضرورة أن الشروط المنصوص عليها بالفصل المذكور هي شروط لا يتوقف على توفرها الإستحقاق في الطرح وبالتالي فـــإن إدلاء المطالب بالأداء أمام محكمة الأصل بمجموعة من الفاتورات وشهائد الخصم من المورد يتوجب معه طرح الأداء على القيمة المضافة المضمن بالوثائق المذكورة .

وحيث طالما توصل المطالب بالأداء إلى إثبات الشراءات الموظف عليها الأداء على القيمة المضافة بـــالفواتير وشهادات الخصم من المورد فإن محكمة الإستئناف تكون قد خالفت القانون لما رفضت طرح الأداء المضـــمن بالمؤيدات المذكورة وتعين لذلك قبول هذا المطعن .

ثانيا :عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الإستئناف تحديدها لنسبة الربح الصافي دون الإستناد إلى قرائن فعلية وقانونية مما يفتح الباب لإستنباط وإفتراض قرائن وهمية لا تمت للواقع بصلة والحال أن الفصـــل 48 يفـــرض إعتماد قرائن واقعية وقانونية وهو ما يفترض اللجوء إلى أهل الخبرة التي يرجع لهم تحديد نسبة الـــربح الصـــافي

بالتنظير مع مؤسسات مشابهة للمعقب من حيث الحجم ورقم المعاملات وتنشط في نفس القطـــاع وكـــذلك بالرجوع إلى الهيئات المهنية .

وحيث أن تحديد نسبة الربح موكول لإجتهاد قاضي الموضوع حسب طبيعة النشاط وهي مسألة واقعية لا رقابة عليها من قاضي التعقيب إلا في حدود التثبت من وجود تعليل مستساغ لما توصل إليه قضاة الموضـــوع الذين يتمتعون بصلاحيات التحقيق في الدعوى وبسلطة مطالبة الأطراف بالإدلاء بوسائل الإثبات الضـــرورية لإنارة سبيلهم عند البت في موضوع النزاع أو مطالبة المصالح الإدارية المعنية بمدهم بالإرشادات ومن ثم فهـــم يتمتعون بحرية إتباع إجراءات البحث والتحقيق التي تقتضيها الإجراءات الإستقصائية .

وحيث يتبين من الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف إعتمدت معدل نسبة الربح المقدمة من المطالب بالأداء والنسبة المقدمة من الإدارة معتبرة أن نسبة 7،5 بالمائة هي نسبة معقولة .

وحيث طالما إنتهت محكمة الحكم المطعون فيه إلى تحديد نسبة الربح دون اللجوء إلى أهل الخبرة التي يرجع لهم تحديد نسبة الربح الصافي بالتنظير مع مؤسسات مشابهة للمعقب من حيث الحجم ورقم المعاملات وتنشط في نفس القطاع وكذلك بالرجوع إلى الهيئات المهنية مثلما تمسك به محامي المعقب مكتفية بتعليل عام من قبيل أن تلك النسبة معقولة يكون حكمها والحالة تلك مخالف لمقتضيات الفصل 48 المذكور مما يتجه معـــه قبـــول المطعن .

ثالثا :عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الإستئناف خرقها الفصل المذكور بمقولة أن المطالب بـــالأداء أدلى بمجموعة من الفواتير محررة طبقا لأحكام الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة قصد إثبات مشـــترياته ومبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل هاته المشتريات وطالب بطرح ذلك الأداء من مبلـــغ الأداء علـــى القيمة المضافة المضمن بقرار التوظيف إلا أن محكمة البداية أهملت جملة هاته الفواتير والحال أنها تقدم الـــدليل القاطع على شطط الأداء الموظف على المعقب .

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

وحيث إن بيان الشطط في التوظيف هو من المسائل التي يجوز إثباتها بشتى الحجج والوسائل التي يرجع تقدير مدى جديتها إلى قاضي الأصل الذي يتمتع بصلاحيات التحقيق في الدعوى وبسلطة مطالبة الأطراف بالإدلاء بوسائل الإثبات الضرورية لإنارة سبيله عند البت في موضوع النزاع أو مطالبة المصالح الإدارية المعنيـــة بمـــده بالإرشادات ومن ثم فهو يتمتع بحرية إتباع إجراءات البحث والتحقيق التي تقتضيها الإجراءات الإستقصائية .

وحيث أدلى المطالب بالأداء بمجموعة من الفواتير قصد إثبات مشترياته ومبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل هاته المشتريات وطالب بطرح ذلك الأداء من مبلغ الأداء على القيمة المضافة المضمن بقرار التوظيـــف إلا

أن محكمة الموضوع إستبعدت هاته الفواتير في حين كان عليها إعتمادها كوسيلة إثبات لطـــرح الأداء علـــى القيمة المضافة المتنازع في خصوصه وهو الأمر الذي يتعين معه قبول المطعن الماثل.

رابعا:عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 54 من مجلة الضريبة على دخـــل الأشـــخاص الطبيعـــيين والضريبة على الشركات .

حيث يتمسك نائب المعقب بأن محكمة الإستئناف خرقت الفصل المذكور بمقولـــة أنـــه بـــالرجوع إلى مظروفات الملف يتبين أن المعقب أضاف شهائد الخصم من المورد الصادرة عن ديوان الطيران المدني والمطارات وكذلك شهادات الخصم من المورد التي قامت عقارية الأمير الصغير بالتصريح بها لإدارة الجباية طبق مـــا هـــو ثابت من تقرير الإختبار المنجز من طرف الخبير جمال الهنتاتي بمناسبة القضية عدد 30819 والمضاف بـــالملف إلا أن إدارة الجباية لم تعتمدها و لم تطرحها .

وحيث يتبين من وثائق الملف أن محكمة الأصل إستبعدت شهائد الخصم من المورد الصادرة عـــن ديـــوان الطيران المدني والمطارات وكذلك شهادات الخصم من المورد التي قامت عقارية الأمير الصغير بالتصـــريح بهـــا لإدارة الجباية في حين كان عليها طرح هاته المبالغ على معنى الفصل 54 المذكور وهو الأمر الذي يتجه معـــه قبول هذا المطعن .

خامسا :عن المطعن المتعلق بضعف التعليل.

حيث يعيب نائب المعقب على الحكم المطعون فيه ضعف التعليل وذلك عند عدم مناقشة محكمة الأصـــل أدلة المطالب بالأداء المضافة بالملف والمتمثلة في فواتير المشتريات التي جاءت محررة طبقا لأحكام الفصـــل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والدفتر المرقم والمختوم من طرف المركز الجهوي لمراقبـــة الأداءات .كمـــا أهملت محكمة الأصل تفحص ومناقشة شهائد الخصم من المورد المقدمة بالطور الإستئنافي والصادرة عن ديوان الطيران المدني والمطارات وكذلك شهادات الخصم من المورد التي قامت عقارية الأمير الصغير بالتصـــريح بهـــا لإدارة الجباية .

وحيث يتبين من الحكم المنتقد أن محكمة الإستئناف لم تبين موقفها من هذه المؤيدات مما جعل حكمهـــا ضعيف التعليل وهو الأمر الذي يتعين معه قبول المطعن كقبول التعقيب برمته .

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة

أوّلا :قبول مطلب التعقيب شكلا و أصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمـــة الإســـتئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاءبالله وعضوية المستشـــارين الســـيدين

ل الش ومح غ

وتلي علنا بجلسة يوم 13 ديسمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري .

الرئيس **المستشارة المقررة**

الحبيب جاء بالله **ه الب**

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: صلاح الدين