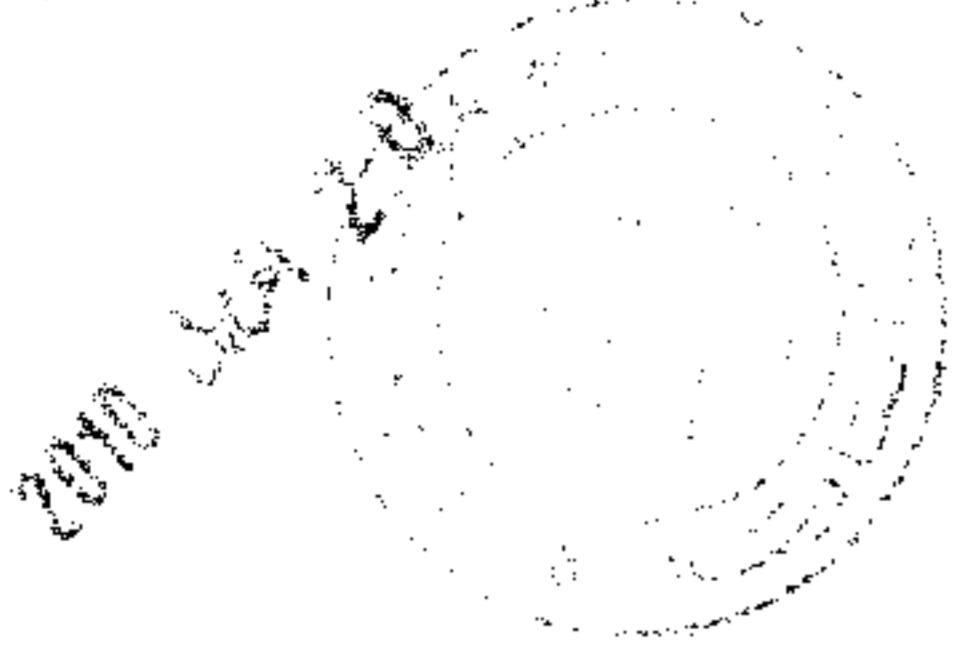


الحمد لله،



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 39437

تاريخ القرار: 15 فيفري 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة:

من جهة،

نائبه

الر مقره

والمعقب ضده: ي

الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 8 ماي 2008 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 39437 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 10 ماي 2007 في القضية عدد 39764 و القاضي بقبول الاستئناف الأصليين شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي المطعون فيه مع تعديل نصه وذلك بالخط من قيمة الأداء المستوجب إلى ما قدره ثلاثمائة وأثنى وعشرين دينارا ومليمات 709 (322,709) لقاء أصل الأداء والخطايا وإعفاء المستأنف المطالب بالضرية من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده خضع بموجب نشاطه المتمثل في تجارة الساعات إلى مراجعة أولية لوضعته الجبائية في مادة الأداء على

القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 1999 إلى 31 ديسمبر 2002 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 6 جويلية 2004 تحت عدد 2004/25 يقضي بمطالبتة بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره: (66.901,040) ديناراً أصلاً وخطايا، فاعترض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكماً بتاريخ 24 فيفري 2005 يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره: (17.705,836د) فاستأنفه الطرفان أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهّدت بالنظر وأصدرت حكماً المضمّن منطوقه بالطّاع والذي هو محلّ الطّعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في شرح أسباب الطّعن المدلى بها بتاريخ 27 ماي 2008 والرّامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة الملفّ إلى محكمة الاستئناف المختصة لتعيد النظر فيها بهيئة مغايرة، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

خرق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد جانبت الصواب حين اعتبرت أنّ تسليم المعني بالأمر لبطاقة تعريف جبائية بتاريخ 11 جويلية 2002 تنصّ على أنه غير خاضع للأداء على القيمة المضافة يعدّ اعترافاً من الإدارة بعدم خضوعه لهذا الأداء وأنّه لا يمكن لهذه الأخيرة أن تنتفع من أخطائها والحال أنّ خضوع المعقّب ضدّه للأداء على القيمة المضافة ثابت بموجب تجاوز رقم معاملاته سنة 1997 للسقف المحدّد بالنقطة 11 من الفقرة الثانية من الفصل الأول من مجلّة الأداء على القيمة المضافة بما يحقّ معه للإدارة مطالبتة بدفع الأداء على القيمة المضافة خلال السنوات التي لم تسقط بالتقادم. وقد وقعت المحكمة المطعون في حكمها في خلط بين الانضواء تحت النظام الحقيقي والخضوع للأداء على القيمة المضافة، ذلك أنّ المعني بالأمر ينضوي إلى غاية سنة 1997 تحت النظام الحقيقي، دون أن يكون خاضعاً للأداء على القيمة المضافة، إلاّ أنّه بتحقيقه لرقم معاملات تجاوز مائة ألف دينار سنة 1997 أصبح خاضعاً للأداء المذكور وأما بخصوص تسليمه بطاقة التعريف الجبائية سنة 2002 فإنّ ذلك يندرج في إطار إسداء خدمة للمطالب بالضريبة وهو لا يحول دون جواز المراجعة وفق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق

والإجراءات الجبائية، كما أنّ احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس نسبة الربح يقع العمل به عندما يكون المطالب بالضريبة خاضعا للنظام التقديري ثم يتم إعادة تصنيفه ضمن النظام الحقيقي وفي قضية الحال فإن المعقب ضده يخضع بطبيعته للنظام الحقيقي وبالتالي لا تشمل المذكرة عدد 834 المؤرخة في 7 فيفري 1997 المتعلقة بتسوية وضعية المطالبين بالضريبة ضمن النظام التقديري والمعاد إعادة تصنيفهم ضمن النظام الحقيقي وذلك على عكس ما ذهبت فيه محكمة البداية وأيدتها فيه محكمة الحكم المطعون فيه .

وأما فيما يتعلق بقبول محكمة الحكم المنتقد طرح الأداء على القيمة المضافة الموظف على المشتريات، فهو يعدّ خروجاً عن إطار المراجعة الأولية ضرورة أن قبول الفواتير والوثائق المقدّمة إثر عملية المراجعة يقتضي التثبت في التقييدات المحاسبية للمعني بالأمر وهو ما يصير العملية بمثابة المراجعة المعمّقة .

ثانياً: خرق أحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة، بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد قبلت الوثائق المحاسبية من المعني بالأمر ومكنته من طرح الأداء على القيمة المضافة على أساسها والحال أن الوثائق المذكورة رغم أنّها لا تشكل محاسبة قانونية على معنى التشريع الجاري به العمل فضلاً عن أن العملية اندرجت في إطار مراجعة أولية تأسس فيها عمل الإدارة على التصاريح التي أودعها المطالب بالأداء وعلى المعلومات والوثائق المتوفرة لديها.

ثالثاً: خرق أحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، بمقولة أنه وخلافاً لما انتهت إليه محكمة الحكم المنتقد فإنه ثابت بالرجوع الدفاتر المحاسبية المقدمة من طرف المعقب ضده، أنّ الفواتير المستظهر بها لا تستجيب للشروط القانونية المطلوبة في إطار التشريع الجاري به العمل ولا يجوز تبعاً لذلك تمتيعه بطرح الأداء على القيمة المضافة على أساسها .

وبعد الإطلاع على تقرير الرد على مستندات التعقيب المدلى بها من الأستاذ عبد الحميد قازة نيابة عن المعقب ضده والوارد على المحكمة بتاريخ 7 جويلية 2008 والمتضمّن بالخصوص رفض مطلب التعقيب شكلاً لمخالفته أحكام الفصل 185 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية باعتبار أنّ المشرّع أوجب على الطاعن تقديم محضر إعلامه بالحكم المطعون فيه إن وقع إعلامه به وذلك في أجل لا يتجاوز 30 يوماً من تاريخ تقديم عريضة الطعن وإلا

سقط طعنه والحال أنه تم إعلام الإدارة بالحكم الاستثنائي عن طريق عدل التنفيذ الأستاذ عبد الحميد الكتاري بموجب محضره عدد 4681 بتاريخ 2008/804/11 في حين لم تقدّم المعقبة نسخة من الحكم المطعون فيه .

واحتياطيا من جهة الأصل :

طلب نائب المعقب ضده رفض التعقيب المائل لانتفاء أي حرق لمقتضيات الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ضرورة أن الإدارة تولت بتاريخ 10 جويلية 2002 تحيين الملف الجبائي للمعقب ضده مؤكدة في نفس الإطار على أنه غير خاضع للأداء على القيمة المضافة وذلك حسب وثيقة التصريح بالوجود وبطاقة المعرف الجبائي وقد تولّى المعقب ضده تدوين كل فواتير الشراء بدفتر المحاسبة مع التنصيص على الأداء على القيمة المضافة الموثقة بالفواتير وقدم لإدارة الجبائية 227 فاتورة تتعلق بسنوات التوظيف.

كما أثبت المعقب ضده بأنه تولّى دفع معلوم الأداء على القيمة المضافة المضمّن بفواتير الشراء ولا تجوز مطالبته بما مرّتين كما أن اعتماد الأداء على القيمة المضافة حسب فواتير الشراء فيه اجحاف بحقه باعتباره يصبح مطالبا بأداء مرابيح لم تتحقق باعتبار أن البضائع التي اشتراها لم ستمّ بيعها كاملة .

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالتصّوص اللاحقة له و آخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات.

وبعد الإطلاع على مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 1 فيفري 2010 وبما تمّ الاستماع إلى السيّد سـ عـ المستشار المقرّر في تلاوة

ملخص من تقريرها الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب ورجع الاستدعاء الموجه إلى الأستاذ ،نائب المعقب ضده بعبارة " لم يطلب" ، قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 15 فيفري 2010. وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث دفع الأستاذ نائب المعقب ضده بسقوط الطعن المائل بمقولة أن المعقبة لم تقدم نسخة من محضر إعلامها بالحكم الاستثنائي والحال أنه تم إعلامها به عن طريق عدل التنفيذ الأستاذ عبد الحميد الكتاري بموجب محضره عدد 4681 بتاريخ 2008/804/11 في حين لم تقدم المعقبة نسخة من الحكم ولم تشر له البتة مخالفة بذلك أحكام الفصل 185 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التي أوجب المشرع بمقتضاها على الطاعن تقديم محضر إعلامه بالحكم المطعون فيه إن وقع إعلامه به وذلك في أجل لا يتجاوز 30 يوما من تاريخ تقديم عريضة الطعن وإلا سقط طعنه

وحيث خلافا لما تمسك به نائب المعقب ، فإن النص المنطبق على إجراءات التقاضي لدى التعقيب هو الفصل 68 من القانون الأساسي للمحكمة الإدارية وليس الفصل 185 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وحيث اقتضى الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية ما يلي : " يقدم المعقب خلال أجل لا يتجاوز الستين يوما من تاريخ تقديم مطلبه لكتابة المحكمة ما يلي وإلا سقط طعنه .

- محضر إعلامه بالحكم أو بالقرار المطعون فيه إن وقع ذلك الإعلام .
- نسخة من القرار أو الحكم المطعون فيه .
- مذكرة محررة من طرف محام لدى التعقيب في بيان أسباب الطعن مشفوعة بكل المؤيدات ومفصلة لكل مطعن على حدة .
- نسخة من محضر إبلاغ المعقب ضده بنظير من تلك المذكرة ومؤياداتها .

وحيث يميّز القاضي الإداري بين الوثائق الواجب الإدلاء بها لكتابة المحكمة وتلك التي يجب إبلاغها للمعقب ضده والمتمثلة في نسخة من مذكرة التعقيب ومؤيّداتها .
 وحيث ثبت بالإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها بتاريخ 27 ماي 2008 ، أنّ المعقبة أدلت بنسخة من الحكم المطعون فيه ومخضّر إعلامه به حسب المخضّر عدد 4681 المحرّر من عدل التنفيذ الأستاذ عبد الحميد القطاري بتاريخ 11 أفريل 2008 وهو واجب محمول عليها الالتزام به بموجب أحكام الفصل 68 المذكور أعلاه .
 وحيث يتجه والحالة ما تقدّم ، رفض الدفع المشار إليه أعلاه وقبول مطلب التعقيب شكلا .

من حيث الأصل:

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد مجانبتها الصواب حين اعتبرت أنّ تسليم المعني بالأمر لبطاقة تعريف جبائية بتاريخ 11 جويلية 2002 تنصّ على أنه غير خاضع للأداء على القيمة المضافة يعدّ اعترافا من الإدارة بعدم خضوعه لهذا الأداء وأنّه لا يمكن لهذه الأخيرة أن تنتفع من أخطائها والحال أن خضوعه للأداء على القيمة المضافة ثابت بموجب تجاوز رقم معاملاته سنة 1997 للسقف المحدّد بالفصل الأوّل من مجلّة الأداء على القيمة المضافة بما يحقّ معه للإدارة مطالبته بدفع الأداء على القيمة المضافة خلال السنوات التي لم تسقط بالتقادم .
 كما وقعت المحكمة المطعون في حكمها في خلط بين الانضواء تحت النظام الحقيقي والخضوع للأداء على القيمة المضافة ذلك أن المعني بالأمر ينضوي تحت النظام الحقيقي ولكنه غير خاضع للأداء على القيمة المضافة، إلّا أنّه بتحقيقه لرقم معاملات تجاوز مائة ألف دينار سنة 1997 أصبح خاضعا للأداء المذكور وأما بخصوص تسليمه بطاقة التعريف الجبائية سنة 2002 فإنّ ذلك يندرج في إطار إسداء خدمة للمطالب بالضريبة بما لا يحول دون ممارسة الإدارة لحقها في إجراء المراجعة وفق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. وعلى هذا الأساس فإنّ احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس نسبة الربح يقع العمل به عندما

تحت عدد 615 في غير طريقه ضرورة أن الحكم المذكور لا يرتقي بذاته إلى أن يشكل فقه قضاء ، أما المكتوب الصادر عن المدير العام للمراقبة الجبائية فإنه فضلا عن كونه لاحقا للسنوات المعنية بالتوظيف فإنه يتعلّق بوضعيات خاصة وغير معلومة بالتحديد حتى يجوز القياس عليها .

و حيث يتّجه والحال ما ذكر قبول هذا المطعن .

- عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه قضاءها بنقض الحكم الابتدائي وتأييد تقرير الخبير الذي قام بتعديل قرار التوظيف الإجباري دون أن يقيم المعني بالأمر الدليل على الشطط في التوظيف .

و حيث اقتضى الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية 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 " .

و حيث بالرجوع إلى أوراق الملف يتّضح أنّ الإدارة المعقبة اعتمدت في التوظيف على القرائن القانونية والفعليّة مثلما هو منصوص عليه بالفصل 43 من المجلة المذكورة أعلاه وطبقا للفصلين 6 و 38 من نفس المجلة مستندة إلى قيام المطالب بالأداء بتاريخ 15 أوت 2000 باقتناء أصل تجاري بمبلغ قدره 45 ألف دينار (45.000,000 د) لم يقع التصريح به .

و حيث يتبيّن بالرجوع إلى ملف القضية أنّ المطالب بالأداء لم يقدّم الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على الشطط فيما وظّف عليه إلا أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بالرغم من ذلك بالخطّ من مبلغ الأداء المطالب به مخالفة بذلك مقتضيات الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية السابق ذكره ، الأمر الذي يتّجه معه قبول هذا المطعن .

- عن المطعون الرابع المأخوذ من خرق أحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات
الجبائية :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف بأنها لم تحدد بدقة التعديلات التي رأت إدخالها على الأسس المعتمدة من قبل الإدارة صلب قرار التوظيف الإجباري الصادر في شأن المطالب بالأداء ، كما أنها أقرت أعمال الخبير الذي قام بتغيير أسس توظيف الإدارة ودحض القرائن القانونية والفعلية المعتمدة من قبلها وهو ما يعدّ خرقا واضحا لأحكام الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي لا يقتضي سوى تعديل الأسس دون تغييرها أو دحضها لأنّ هذه المسألة تبقى رهينة إثبات الشطط طبقا للفصل 65 من نفس المجلة .

و حيث اقتضى 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 " .

و حيث يستشف من هذا الفصل أنّ دور مصالح الجباية أو الخبير الذين خول القانون للمحكمة الإستعانة بهما يقتصر على إعادة عملية الحساب طبقا للتعديلات التي يرجع أمر ضبطها وتقديرها للمحكمة وحدها .

و حيث يتّضح بالرجوع إلى مأمورية الإختبار أنّ المحكمة لم تضبط التعديلات التي تراءى لها إدخالها على المبالغ الموظفة وتركت هذا الأمر للخبير وهو أمر مخالف لمقتضيات الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية سالف الذكر ، الأمر الذي يتعيّن معه قبول هذا المطعن .

- عن المطعون الخامس المأخوذ من ضعف التعليل بجميع فروعه :

حيث تمسكت المعقبة بأنّ محكمة الإستئناف اكتفت بتأييد أعمال الإختبار فيما يتعلق بتغيير القرائن المعتمدة من قبل الإدارة وتوزيعه لنمو الثروة على السنوات السابقة لسنة

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين : ...

2 - ينصّون على الأداء على القيمة المضافة ضمن فواتيرهم أو غيرها من الوثائق التي تحلّ محلّها و ذلك بمجرد ذكر الأداء على الفاتورة.
غير أن هؤلاء الأشخاص ليسوا مطالبين إلاّ بالأداء الذي وقع ذكره أو التنصيص عليه بفواتيرهم ."

وحيث يتّضح بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ طرح الأداء على القيمة المضافة على المشتريات تمّ استنادا إلى الفواتير المثبتة لدفع الأداء المذكور ، الأمر الذي يكون معه الإذن بإعادة احتساب الأداء على أساس الفواتير المستظهر بها في طريقه واقعا وقانونا ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعين المشار إليهما أعلاه .

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

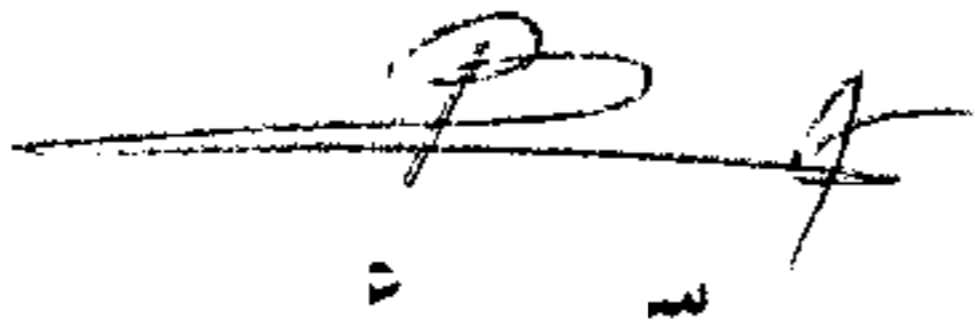
ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة .

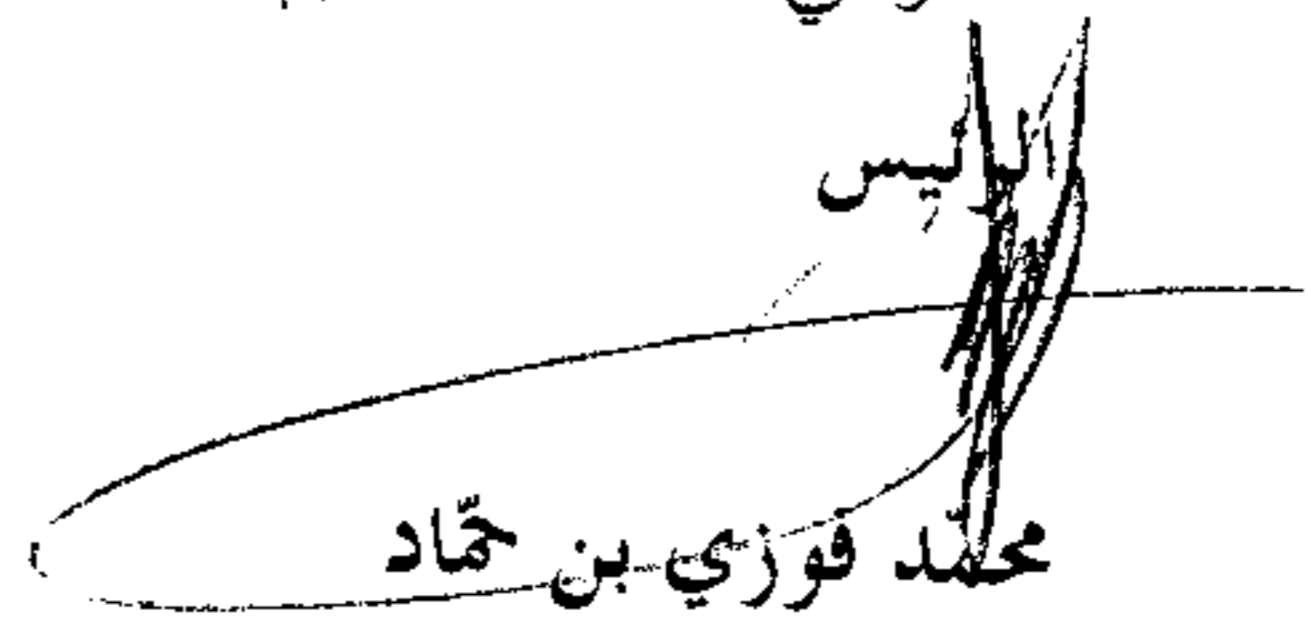
وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد

فوزي بن حمّاد وعضوية المستشارين السيّد ش بو والسيد م ال

وتلي علنا بجلسة يوم 15 فيفري 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفري .

المستشارة المقرّرة




الرئيس
محمد فوزي بن حمّاد