الحمد لله،

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة
القضيّة عدد: 310109
تاريخ القرار: 10 جوان 2013

قـــرار تعقيبـــي

باســـم الشـــعب التونســـي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المـــعـــقّـــبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد — تونس،

من جهـــــة،

و**المـــعقّـــب ضدّها**: شركة هيليافريك في شخص ممثّلها القانوني مقرّها بنهج عدد الشرقية — تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه بتـــاريخ 6 فيفـــري 2009 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310109 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 30396 بتاريخ 12 أفريل 2007 و القاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ الـــواردة بقـــرار التوظيـــف الإجبـــاري إلى (1.561،212 د) بعنوان أصل الأداء و(593،948 د) بعنوان الخطايا وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع المال المؤمّن إليها وحمل المصاريف القانونية عليها .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ الشركة المعقب ضدّها استهدفت إلى مراجعة جبائية آلت إلى صدور قرار توظيف إجباري في سحب النظام التقديري ومطالبتها بدفع مبلـــغ قدره (55.341،499 د) فاعترضت عليه لدى المحكمة الإبتدائية بتونس التي قضت ابتدائيا بموجـــب الحكم الصادر في القضية عدد 510 بتاريخ 22 جانفي 2004 بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2003/51 الصّادر بتاريخ 17 فيفري 2003 مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى

ما قدره (49.786،449 د) لقاء أصل الأداء والخطايا فاستأنفته لدى محكمة الإستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو محل الطعن الماثل .

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن بالتعقيب المدلى بها بتاريخ 26 فيفري 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة ليعاد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها بالإستناد إلى ما يلي :

– الجزء الأول من المطاعن المتعلقة بضبط أرقام المعاملات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة :

- ضعف التعليل : ذلك أن مصالح الجباية تولت مراجعة أرقام المعاملات المصرّح بها باعتماد طريقة التدفقات النقدية بالرجوع إلى الكشوفات البنكية الشهرية مع طرح المبالغ التي لا تمثل إيرادات تهم نشاط الشركة وأذنت محكمة الإستئناف بإجراء اختبار في الموضوع وخلص الخبير إلى حذف التعديل الذي تمّ إدخاله بناء على قائمة محررة بخط اليد لا تشكل وثيقة محاسبية ولا مستندا مؤيّدا لوثيقة محاسبية تضمّنت جدولا بعناوين غامضة ومبالغ غير مدعّمة بأي حجة من ناحية وعلى الكشوفات الشهرية للحساب المفتوح من ناحية أخرى وسايرته محكمة الإستئناف في ذلك دون مناقشة القائمة التي استند إليها .
- خرق الفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات : ذلك أن محكمة الإستئناف سايرت الخبير في خلاصة أعماله والحال أنها تأسّست في جانب كبير منها على قائمة محررة بخط اليد لا تشكل وثيقة محاسبية ولا مستندا مؤيّدا لوثيقة محاسبية تضمّنت جدولا بعناوين غامضة ومبالغ غير مدعّمة بأي حجة .
- خرق أحكام الفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود : بمقولة أن القائمة التي أسّس عليها الخبير المنتدب جزءا من أعماله أعدّتها الشركة المطالبة بالأداء بنفسها ولا يمكن اعتبارها وثيقة محاسبية .
- خرق الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه خلصت إلى تبني النتيجة التي خلص إليها الخبير والتي تأسست على وثيقة محررة بخط اليد أعدّتها الشركة المعقب ضدّها لنفسها و لم تستخرج من محاسبتها دون النظر في سلامتها وصحتها .
- خرق الفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه خلصت إلى تبني نتائج الإختبار المأذون به دون التعرّض إلى مسألة إجرائه من خبير واحد رغم اتصالها بالنظام العام ودون مراعاة الإطار القانوني المتعلق باللجوء إلى الخبير لإعادة احتساب الأداء

● خرق الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : ذلك أنّه بالرغم من النقائص التي اعترت تقرير الإختبار خلصت محكمة الإستئناف إلى تبني النتائج التي انتهى إليها رغم أنها لا تقيّدها .

- الجزء الثاني من المطاعن المتعلقة بضبط العمليات المنجزة بتأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة :

● خرق أحكام الفصل 11- I من مجلة الأداء على القيمة المضافة : بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بتعديل المبالغ الموظفة على الشركة المعقب ضدّها في ضوء أعمال ونتائج الإختبار الذي أجراه الخبير المنتدب وذلك بحذف الأداء على القيمة المضافة بناء على الفواتير التي قدّمتها والحال أنها لم تستوف الشروط التي نص عليها الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وهي بالأساس الإدلاء بأصل قسيمة طلب التزود مؤشرا عليها من طرف مكتب مراقبة الأداءات المختص والإستظهار بترخيص في البيع بتأجيل التوظيف .

● خرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : ذلك أنّه بالرغم من النقائص التي اعترت تقرير الإختبار من جهة احتساب رقم المعاملات الخاضع لنظام تأجيل توظيف الأداء رغم غياب قسيمات طلب التزود المؤشر عليها خلصت محكمة الإستئناف إلى تبني النتائج التي انتهى إليها رغم أنها لا تقيّدها .

● ضعف التعليل : ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري واقتصرت على تبني نتيجة الإختبار دون التعرّض إلى النقاط التي أسّس عليها الخبير تقريره .

- الجزء الثالث من المطاعن المتعلقة بضبط مبالغ الأداء على القيمة المضافة القابلة للطرح :

● انعدام التعليل : بمقولة أن الخبير المنتدب تولّى طرح جملة من المبالغ التي اعتبرتها مصالح الجباية غير قابلة للطرح إمّا نتيجة عدم تسجيلها بالمحاسبة أو عدم وجود وثائق تدعمها وهي تلك المتعلقة خصوصا بسنوات 1999 و2000 وسايرته المحكمة المطعون في حكمها في ذلك وأعرضت عن الطريقة التي اعتمدتها مصالح الجباية دون التثبت في النتائج التي توصل إليها الخبير كما أنها تغاضت عن الدفوعات التي أثيرت أمامها في خصوص الرد على نتائج الإختبار .

● خرق أحكام الفصل 9-I من مجلة الأداء على القيمة المضافة : بمقولة أن الشركة المعقب ضدّها تولّت طرح مبلغ قدره (490،188 د) بعنوان سنة 1999 رفضت مصالح الجباية طرحه باعتباره غير مدعم بفواتير ومبلغ قدره (22.789،971 د) رفضت مصالح الجباية طرحه بعنوان سنة 2000 بسبب عدم تسجيله بالمحاسبة وخلصت المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه إلى طرح هذه المبالغ في ضوء ما توصّل إليه الخبير المنتدب والحال أن الإنتفاع بطرح الأداء على القيمة المضافة يستوجب

الإستجابة لجملة من الشروط خاصة منها حيازة فواتير المشتريات المحلية محرّرة طبقا للفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وتسجيل المشتريات المحلية في محاسبة مطابقة لأحكام المجلة التجارية ولمقتضيات القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات وفي غياب ذلك في دفتر خاص بحساب المشتريات المحلية والواردات والخدمات التي أثقلت بالأداء على القيمة المضافة وهو ما لم يتحقق في الموضوع الراهن ضرورة أن الشركة المعقب ضدها قدمت للخبير عدد 4 فواتير لم تقدم ما يفيد تسجيلها بمحاسبتها .

- خرق أحكام الفصول 56 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : بمقولة أن مصالح الجباية رفضت طرح مبلغ قدره (88،234 د) بعنوان الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح في سنة 1999 بسبب عدم تدعيمه بالمستندات والمؤيدات اللازمة خلافا لأحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة . وخلص الخبير في المقابل إلى طرح هذا المبلغ وسايرته المحكمة المطعون في حكمها في ذلك رغم دفع الإدارة أمامها بعدم وجاهة تمشي الخبير في طرحه .

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه و إتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 13 ماي 2013، وبها تلا المستشار المقرّر السيد أ- س الر ملخّصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بما قدّمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب و لم يحضر من ينوب المعقب ضدّها ووجّه إليها الإستدعاء طبق القانون ،

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 10 جوان 2013 ،

و بها و بعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية ،

لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل :

- عن الجزء الأول من المطاعن المتعلّقة بضبط أرقام المعاملات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة لتداخلها واتّحاد القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف مجاراة الخبير في خلاصة أعماله والحال أنها تأسّست على قائمة محررة بخط اليد أعدّتها المعقّب ضدّها بنفسها وتضمّنت جدولا بعناوين غامضة ومبالغ غير مدعّمة بأي حجة دون تعليل موقفها بما يتعارض مع الفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 548 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

وحيث علاوة على ذلك تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف تبني خلاصة تقرير الإختبار المأذون به دون التعرض إلى مسألة إجرائه من خبير واحد خلافا لمقتضيات الفصول 56 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية رغم اتّصالها بالنظام العام .

وحيث يقتضي الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية أنّ الجلسة العامة للمحكمة يقتصر نظرها على المطاعن القانونية التي سبقت إثارتها لدى قاضي الأصل إلاّ إذا كانت المطاعن المثارة لديها لأوّل مرة لها مساس بالنظام العام أو كانت تتعلق بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه ولا يمكن معرفته إلاّ بالإطلاع على ذلك الحكم.

وحيث وخلافا لما تمسّك به نائب المعقّبة فإن مسألة تعيين ثلاثة خبراء متى كانت الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفا في القضية من قبيل الإجراءات التي تهمّ مصلحة الخصوم وترتيبا على ذلك فإن ورود المآخذ الموجهة إلى تقرير الإختبار على أساسها لأول مرة في الطور التعقيبي دون سابق إثارتها لدى محكمة

الإستئناف بمناسبة التعليق على التقرير المذكور يكون متعارضا مع مقتضيات الفصل 72 السالف الـــذّكر ويجعلها حريّة بالرفض شكلا .

- **عن الجزء الثاني من المطاعن المتعلقة بضبط العمليات المنجزة بتأجيل توظيـــف الأداء علـــى القيمة المضافة مجتمعة لتداخلها واتّحاد القول فيها :**

حيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضاءها بتعديل الضريبة الموظفة علـــى الشركة المعقب ضدّها بالرجوع إلى أعمال ونتائج الإختبار الذي أجراه الخبير المنتدب وذلك بحذف الأداء على القيمة المضافة على رقم المعاملات التي حققته بناء على الفواتير المظروفة بالملف رغـــم افتقارهـــا إلى الشروط التي نص عليها الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بما يتعارض مع الفصل 112 مـــن مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

وحيث يقتضي الفصل 11 – I من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنه" يمكن للخاضعين للأداء الـــذين يتعاطون نشاطا يقتصر أو يعتمد أساسا على التصدير أو البيوعات بتأجيل التوظيف، الإنتفاع بنظام تأجيل التوظيف للأداء على القيمة المضافة بالنسبة لمقتنياتهم لمنتوجات وخدمات تمنح حق الطرح.

يجب على الأشخاص المشار إليهم أعلاه، بالنسبة لكل عملية إقتناء منتوجات أو خدمات إعداد قسيمة طلب التزود في ثلاثة نظائر تحمل وجوبا البيانات التالية :

" مشتريات بتأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة ،

أحكام الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة ،

قرار رقم ..... بتاريخ ....."

يجب أن تأخذ قسائم طلب التزويد الوجهة التالية :

– الأصل للمزود ،

– نسخة لمركز مراقبة الأداءات المؤهل ،

– نسخة يحتفظ بها المعني بالأمر.

يمكن إرسال النسخ الموجهة إلى مركز مراقبة الأداءات في نهاية كل شهر.

بالنسبة للعمليات المنجزة للتصدير أو بتأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة يجب أن تكـــون الفـــاتورة حاملة لإحدى العبارات التالية : " بيع للتصدير" أو " بيع بتأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة حسب قرار رقـــم ..... بتاريخ ....."

وفي هذه الحالة يجب مصاحبة نسخة الفاتورة إما بشهادة خروج البضاعة أو برقم وتاريخ القـــرار الإداري المرخص للبيع بتأجيل التوظيف".

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أن صياغة الفصل سالف الذكر وردت في صيغة الوجوب عند اشتراط إعداد القسيمة بمناسبة كل عملية اقتناء لمنتوج أو خدمة تمنح حقّ الطرح للتمتّع بتأجيل توظيف الأداء على القيمة المضاف بدليل وضوح النص في فرض إعداد قسيمة الطلب حسب شكلية محدّدة مسبقا كشرط للتمتع بهذا النظام .

وحيث يتبين بالرجوع إلى الملف أن الخبير المنتدب اعتمد عددا من الفواتير لم تكن مؤيدة بوصل تزويد مؤشر عليه طبقا لمقتضيات الفصل 11 سالف الإشارة من ذلك الفاتورات عـــدد 13/00 و 55 و 59 و82/00 .

وحيث تكون محكمة الإستئناف قد حادت عن النهج السليم في تطبيق القانون لّمـــا ســـايرت الخـــبير المنتدب في النتيجة التي توصّل إليها دون الرد على دفوعات الإدارة في شأنها بما يجعل الحكم المطعون فيـــه حريا بالنقض من هذه الناحية .

- **عن الجزء الثالث من المطاعن المتعلقة بضبط مبالغ الأداء على القيمة المضافة القابلة للطرح :**

عن المطعن المتعلق بانعدام التعليل دون حاجة للخوض في بقية المطاعن :

حيث تمسّكت المعقبة بأن الخبير المنتدب تولّى طرح جملة من المبالغ التي اعتبرتها مصالح الجباية غير قابلة للطرح نتيجة عدم تسجيلها بالمحاسبة أو عدم وجود وثائق تدعمها وهي تلك المتعلقة خصوصا بســـنوات 1999 و2000 بما في ذلك المبلغ المقدر بـــ (188،490 د) وسايرته المحكمة المطعون في حكمهـــا في ذلك وأعرضت عن الطريقة التي اعتمدتها مصالح الجباية دون التثبت من النتائج التي توصل إليها الخـــبير أو مناقشة صحة الطريقة التي اعتمدها كما أنها تغاضت عن الدفوعات التي أثيرت أمامها في خصوص الرد على نتائج الإختبار في هذا الخصوص .

وحيث أنه من المستقر عليه فقها وقضاء أنّ تعليل الأحكام القضائية يهمّ إفصاح الهيئة القضائية عن الأسباب القانونية والواقعية التي أدت إلى تشكيل قناعتها بالنتيجة التي خلصت إليها والرد على الدفوعات والمطاعن الجدية المثارة أمامها بصورة واضحة لا يشوبها القصور ولا التناقض حتى يتمكن كل طرف من معرفة ما له وما عليه وحتى تتمكن هذه المحكمة من إرساء رقابتها على حسن تطبيق القانون .

وحيث اقتصرت المحكمة المطعون في حكمها على مجاراة لخبير المنتدب في النتيجة التي توصّـــل إليهـــا باعتبار أنّها " كانت ضافية ومركّزة واتّسمت بالجدية والموضوعية" دون الرد على المآخذ التي توجهت بها الإدارة في شأنها يجعل الحكم المطعون فيه ضعيف التعليل وحريا بالنقض من هذه الناحية.

و لهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا و أصلا ونقض الحكم الإستئنافي المطعون فيه وإحالة ملف القضـــية على محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيه بهيئة حكمية جديدة .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عب السـ المـ . قريصيعة وعضوية المستشارين السيدين فـ الصـ و الـ الا

وتلي علنا بجلسة يوم 10 جوان 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سم المـ

رئيـــــس الـــدّائـــرة	المستشار المقرر
عـ الســ المـ قـ	أ . ســ الـر

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
للمطابقة