



قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

القضية عدد: 313128

تاريخ القرار : 30 ديسمبر 2019

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقب: ، تونس نائبه ، مكتبه

من جهة،

والمعقب ضدها : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 17 سبتمبر 2012 تحت عدد 313128 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 9470 بتاريخ 12 جانفي 2011 والقاضي نهائيا بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف وتخطّته بالمال المؤمن.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع بموجب نشاطه في بيع الملابس الجاهزة إلى مراجعة جبائية معمقة في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية للفترة الممتدة من سنة 2004 إلى سنة 2006 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري عدد 1255/2009 بتاريخ 10 ديسمبر 2009 يقضي بمطالته بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 225.359,417 د أصلا وخطايا فإعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت حكما تحت عدد

645 بتاريخ 12 ماي 2010 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/1255 الصادر بتاريخ 10 ديسمبر 2009 وإجراء العمل به، فإستأنفه أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت الحكم المضمن بالطالع موضوع الطعن المائل.

وبعد الاطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من نائب المعقب بتاريخ 7 نوفمبر 2012 والرامية إلى طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة إستنادا إلى خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة ومقتضيات المعيار المحاسبي عدد 4 من القانون المحاسبي المتعلق بالمخزون لما رفضت الدفع المتعلق بالمخزون إستنادا إلى أن من الأسباب الرئيسية التي إنبنى عليها إستبعاد المحاسبة والحال أن إستبعاد المحاسبة وفوارق المخزونات المضمنة بها لا تؤدي مطلقا إلى إعادة ضبط النتيجة الجبائية بدون إعتبار فوارق المخزونات إذ كان على الإدارة عند رفض فوارق المخزونات المصرح بها أن تقوم بإعادة تكوين فوارق المخزونات المعدلة وفق الأسس الخارقة للمحاسبة التي إعتمدها لإعادة تكوين النتائج الجبائية المصرح بها كما تمسك نائب المعقب بخرق المحكمة المنتقد حكمها لأحكام الفصول 50 و 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وإتسام حكمها بضعف في التعليل وهضم لحقوق الدفاع بمقولة أن قرار التوظيف الإجباري تضمن تعديل النتيجة الجبائية لفترات لم تكن موضوع إعلام بالمراجعة المعمقة بما يمثله ذلك من خرق لأحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأن سبق للمعقب أن تمسك بهذا الدفع أمام المحكمة المنتقد حكمها غير أنها أعرضت عن مناقشة الرد عليه مما يجعل حكمها غير معلل وهاضما لحقوق الدفاع.

وبعد الإطلاع على التقرير في الرد الوارد من المعقب ضدها بتاريخ 14 ديسمبر 2012 والرامي إلى طلب رفض مطلب تعقيب شكلا إستنادا إلى مخالفة المعقب لأحكام الفصل 67 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية ضرورة أن مصالح الجباية تولت إعلامه بالحكم المطعون فيه بتاريخ 19 جويلية 2012 وفق ما يبرز من محضر الإعلام المحرر من قبل العون المكلف بالتبليغ في حين لم يتول رفع دعواه الراهنة إلا بتاريخ 17 سبتمبر 2012 مما يصيره قيامه حاصلا خارج الآجال القانونية.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في الأول من جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته وتممته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 21 نوفمبر 2019، وبها تلت المستشارة المقررة السيدة ملخصا من تقريرها الكتابي ولم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات أصالة ونيابة عن المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بتونس وتمسك بالرد على مستندات التعقيب.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 30 ديسمبر 2019.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث دفعت المعقب ضدها بمخالفة المعقب لأحكام الفصل 67 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية بمقولة أن مصالح الجباية تولت بواسطة أعوانها إعلام المعقب بالحكم المطعون فيه وفق ما يبرز ذلك من محضر الإعلام بالحكم في 19 جويلية 2012 والذي تم تسليمه من كان في خدمة نائبه الأستاذ بإعتبار أن المعقب عين مكتب هذا الأخير كمحل للمخابرة في حين لم يتول رفع طعنه المائل إلا بتاريخ 17 سبتمبر 2012 مخالفا بذلك الآجال القيام المحددة بالفصل 67 سالف الذكر، بما يتجه معه رفض الطعن شكلا.

وحيث إقتضى الفصل 67 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية أنه "يرفع الطعن بالتعقيب في الصور المنصوص عليها بهذا القانون بمقتضى مطلب يحرره محام لدى التعقيب يقدم لكتابة المحكمة في أجل الثلاثين يوما من تاريخ الإعلام بالحكم المطعون فيه. ويجب أن يحتوي المطلب على أسماء الأطراف وألقابهم ومقراتهم وعرض موجز لوقائع القضية وللمطاعن الموجهة إلى الحكم المطعون فيه".

وحيث ثبت بالإطلاع على أوراق القضية أنه المعقب ضدها تولت بتاريخ 19 جويلية 2012 بواسطة أحد أعوانها إعلام المعقب بالحكم المطعون فيه من خلال تسليم نظير من محضر الإعلام إلى من كان في خدمة نائبه الأستاذة "بصفتها محل مخابرة السيد . " غير أنه لا شيء بأوراق الملف يفيد بأن هذا الأخير عين مكتب الأستاذة كمحل مخابرة بعد صدور الحكم المطعون فيه.

وحيث أنه عملا بالقاعدة الإجرائية المتمثلة في أن إنابة المحامي تنتهي بالتصريح بالحكم بما لا يسوغ معه الإعتداد بأن مكتب نائبة المعقب الآن أمام محكمة الإستئناف يمثل محل مخابرة له بعد التصريح بالحكم

الإستثنائي في ظل غياب ما يفيد إختيار المعني بالأمر صراحة لمحل مخاطبته بعد ذلك الطور، الأمر الذي يتجه معه الإعراض عن هذا الدفع.

وحيث، فيما عدا ذلك، فقد قدّم مطلب التعقيب مّن له الصفة والمصلحة وفي الآجال القانونيّة مستوفيا بذلك جميع المقومات الشكلية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعن المتعلق بمخالفة الفصل 11 من مجلة الضريبة المتعلق بضبط النتيجة الصافية ومقتضيات المعيار المحاسبي عدد 4 من القانون المحاسبي للمؤسسات المتعلق بضبط المخزونات:

حيث دفع نائب المعقب بمخالفة المحكمة المنتقد حكمها لأحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة لما إعتبرت أن الدفع المتعلق بالمخزون لا يستقيم قانونا وواقعا بإعتبار أنه من بين الأسباب الرئيسية التي إنبنى عليها إستبعاد المحاسبة وجود فوارق في المخزونات المضمنة بها والحال أن وجود مثل تلك المخالفات لا يفضي إلى إعادة ضبط النتيجة الجبائية بدون إعتبار فوارق المخزونات حيث كان يتعين على الإدارة عند رفض فوارق المخزونات المصرح بها أن تقوم بإعادة تكوين النتائج الجبائية المصرح بها.

وحيث إقتضى الفصل 11 من مجلة الضريبة أنه " I. يضبط الربح الصافي باعتماد نتائج كل العمليات مهما كان نوعها التي تقوم بها المؤسسة بما في ذلك خاصة التفويت في عنصر ما من الأصول. ولا تقبل للطرح القيمة الناقصة الناتجة عن التفويت في أسهم أو حصص مؤسسات التوظيف الجماعي في الأوراق المالية المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي الصادرة بالقانون عدد 83 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001 كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وذلك في حدود النقص في قيمة التصفية الناتج عن توزيع الأرباح أو المداخليل.

غير أنه لا تدمج ضمن الربح الخاضع للضريبة القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس والقيمة الزائدة المحققة من التفويت في الأسهم في إطار عملية إدراج ببورصة الأوراق المالية بتونس..

ولا تدمج كذلك ضمن الربح الخاضع للضريبة القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في حصص صناديق المساعدة على الانطلاق وفي حصص الصناديق المشتركة للتوظيف في رأس مال تنمية المنصوص عليها بالتشريع المتعلق بها

تطرح من الربح الخاضع للضريبة القيمة الزائدة المتأتية من الإسهام بالأسهم وبالمنايات الاجتماعية في رأس مال الشركة الأم أو الشركة القابضة شريطة التزام الشركة الأم أو الشركة القابضة بإدراج أسهمها ببورصة الأوراق المالية بتونس في أجل أقصاه موفى السنة الموالية لسنة الطرح. ويمكن التمديد في هذا الأجل بسنة واحدة بقرار من وزير المالية على أساس تقرير معلّل من هيئة السوق المالية.

ويستوجب الانتفاع بالطرح إرفاق التصريح السنوي بالضريبة لسنة الطرح بالالتزام المذكور أعلاه مؤشرا عليه من قبل هيئة السوق المالية.

وتطالب المؤسسات المنتفعة بالطرح بدفع الضريبة التي لم تدفع بعنوان القيمة الزائدة التي تمّ طرحها طبقا لمقتضيات هذه الفقرة تضاف إليها خطايا التأخير المستوجبة طبقا للتشريع الجاري به العمل في صورة عدم إيداعها لدى مركز أو مكتب مراقبة الأداءات المختصّ شهادة تثبت إدراج الشركة الأم أو الشركة القابضة المنتفعة بالإسهام ببورصة الأوراق المالية بتونس في أجل أقصاه موفى الشهر الثالث الموالي لانتهاؤ الأجل المنصوص عليه أعلاه.

ولا تكون خطايا التأخير مستوجبة في صورة الإدلاء بشهادة مسلمة من قبل هيئة السوق المالية تثبت أن عدم إدراج الشركة الأم أو الشركة القابضة ببورصة الأوراق المالية بتونس مردّه أسباب خارجة عن نطاقها.

I مكرر. تطرح المداخل والأرباح الاستثنائية المرتبطة بالنشاط الأصلي للمؤسسات حسب نفس الحدود والشروط المضبوطة بالتشريع الجاري به العمل بالنسبة إلى المداخل والأرباح المتأتية من الاستغلال. ويتعلق الأمر بـ:

- منح الاستثمار المسندة في إطار التشريع المتعلّق بالتشجيع على الاستثمار ومنح التأهيل المسندة في إطار برنامج تأهيل مصادق عليه والمنح المسندة في إطار تشجيع عمليات التصدير،

- القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في عناصر الأصول الثابتة المخصصة للنشاط الأصلي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية والعقارات غير المبنية والأصول التجارية،

- أرباح الصرف المتعلقة ببيوعات وشراءات المؤسسات في إطار ممارسة النشاط الأصلي،
- الانتفاع بالتخلي عن الديون.

ويستوجب الانتفاع بهذه الأحكام بالنسبة إلى المؤسسات المصدرة أن تتم عملية التفويت في عناصر الأصول خارج البلاد التونسية أو لفائدة مؤسسات مصدرة كليا على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل فيما يتعلق بالقيمة الزائدة المتأتية من التفويت في عناصر الأصول وأن تكون الأرباح الاستثنائية الأخرى المشار إليها أعلاه متصلة بعملية التصدير.

II. يتكون الربح الصافي من الفارق بين قيمة الأصول الصافية عند ختم وافتتاح الفترة التي يجب أن تكون نتائجها أساساً للضريبة على الدخل بعد طرح الإسهامات المضافة وزيادة ما سحبه المستغل أو الشركاء أثناء نفس الفترة.

ويقصد بالأصول الصافية الفارق بين قيمة الأصول ومجموع الديون لفائدة الغير والاستهلاكات والمدخرات القابلة للطرح الموجودة بالخصوم.

III. لتطبيق الفقرتين I و II من هذا الفصل، يقع تقييم المخزونات والأشغال الجارية بثمن التكلفة.

IV. لا تدمج منح التجهيز المسندة للمؤسسات في نتائج سنة قبضها. وتضاف هذه المنح إلى النتائج الصافية للسنوات المالية في حدود مبالغ الاستهلاكات المعتمدة على أساس ثمن تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك عند ختم هذه السنوات المالية وذلك عندما تستعمل لإنشاء أو إقتناء هذه الأصول الثابتة.

ويضاف عشر المنح المستعملة لإنشاء أو إقتناء أصول ثابتة غير قابلة للاستهلاك إلى أرباح كل سنة طيلة عشر سنوات ابتداء من سنة إنشاء أو إقتناء هذه الأصول الثابتة.

وفي صورة التفويت في الأصول الثابتة المنصوص عليها في هذا الفصل، تخصم بقية المنح التي لم تضاف بعد إلى أساس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه الأصول الثابتة وذلك لتحديد القيمة الزائدة الموظفة عليها الضريبة أو القيمة الناقصة القابلة للطرح.

V. تدمج منح الاستغلال ومنح التوازن المقبوضة ضمن النتائج الصافية المحققة سنة قبضها. وتدمج المنح المسندة إلى المؤسسات والمخصصة لتمويل الاستثمارات اللامادية ضمن النتائج الصافية لكل سنة طيلة عشر سنوات ابتداء من سنة قبضها".

وحيث إستقر قضاء هذه المحكمة على إعتبار أنه يسوغ لإدارة الجباية، في صورة معاينة إخلالات شابت المحاسبة، إستبعاد هذه الأخيرة وإعتماد القرائن الفعلية والقانونية وغيرها من الوسائل قصد التوصل إلى ضبط الوعاء الحقيقي للضريبة.

وحيث تبين بالإطلاع على تقرير التوظيف المصاحب لقرار التوظيف الإجباري، بإعتباره جزء لا يتجزأ منه، أن إدارة الجباية تولت إستبعاد المحاسبة "نظراً للإخلالات الشكلية والموضوعية التي تشوبها مما يجعلها غير صادقة ولا يمكن الإستئناس بها (على غرار معاينة وجود أرصدة هامة مضمنة بالقوائم المالية/ عدم تقديم تفاصيل مخزون السلع الوارد ضمن جرد المخزون/ عدم تطابق رصيد المخزون المنزل بالمحاسبة مع نظيره المضمن

بدفتر الجرد سنة 2006/ وجود فارق هام غير مبرر بين المخزون المضمن بالمحاسبة في سنة 2006...). لذا، وقع الإعتماد على القرائن القانونية والفعلية... لتعديل الوضعية الجبائية" للمطالب بالأداء.

وحيث طالما ثبت من أوراق القضية أن المحاسبة الممسوكة من قبل المعقب إعترتها عديد الإخلالات بما حال دون إعتمادها في ضبط النتيجة الصافية لنشاط المعني بالأمر وتحديد الأداء المستوجب عن ذلك النشاط مما يسوغ لإدارة الجبائية إستبعادها وإعتماد القرائن القانونية والواقعية لضبط قاعدة الأداءات المستوجبة خاصة وأن المعقب لم يدل بما يوهن ما إنتهت إليه إدارة الجبائية في إقامة الدليل على ما يبرر الفوراق في المخزونات التي تمت معاينتها ولا يمكن أن تفضي معاينة تلك الإخلالات من قبل الإدارة إلى تحميل هذه الأخيرة واجب إعادة تكوين تلك الفوراق، الأمر الذي يكون معه الحكم المنتقد في طريقه لما قضى برفض الدفع المتعلق بالمخزون بإعتبار الإخلالات التي شابت عملية ضبطه تعد من الأسباب الرئيسية التي أفضت إلى إستبعاد المحاسبة الممسوكة من قبل المعقب، واتجه تبعا لذلك رفض المطعن المائل.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصول 50 و 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع بخصوص تعديل هامش الربح والمداخيل العقارية المصرح بها وتعديل النتائج الجبائية لسنوات لم تكن مشمولة بعملية المراجعة المعمقة:

حيث دفع نائب المعقب بأن محكمة الحكم المنتقد خلصت إلى إعتبار أن المطالب بالأداء لم يدل بما يفيد الشطط في هامش الربح والمداخيل العقارية التي تم ضبطها من قبل الإدارة والحال أن المعقب أدلى بنسخ من الأحكام الصادرة ضد بعض المتسوغين والقاضية بالخروج لعدم الخلاص والتي تثبت عدم صحة مبالغ المداخيل العقارية المعاد ضبطها من قبل الإدارة فضلا عن أن محكمة الإستئناف أعرضت عن جميع مطالب المعقب وخاصة المتعلقة منها بقيام الإدارة إدخال تعديلات على النتائج الجبائية لسنوات لم تكن مشمولة بعملية المراجعة المعمقة تتعلق بسنتي 2002 و 2003.

وحيث يقتضي الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية أن تكون مذكرة التعقيب مفصلة لكل مطعن على حدة.

وحيث يقتضي تفصيل المطاعن أن لا يقع الجمع بين مسألتين قانونيتين أو أكثر لا وجود لأي ارتباط بينهما صلب مطعن واحد بل يتم تبويب المآخذ التي يعيها الطاعن على الحكم أو القرار المطعون فيه ضمن مطاعن منفصلة وواضحة المضمون بشكل يغني عن استجلاء فهما أو تأويلها أو البحث عن مدى ترابط أجزائها.

وحيث تمسك نائب المعقب صلب مطعن واحد بعدد مطاعن لا صلة بينهما ويشكل كل منهما مطعنا مستقلا بذاته وهما يخرق أحكام الفصول 50 و 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع ، الأمر الذي يتجه معه المحكمة القضاء برفض المطعن المائل شكلا.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا الحكم عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيدة سميرة قيزة وعضوية المستشارين السيدتين نجلاء ابراهيم وفاتن هادف.

وتلي علنا بجلسة يوم 30 ديسمبر 2019. بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشارة المقررة



سناء المديني

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي

رئيسة الدائرة



سميرة قيزة