



القضية عدد: 312378

تاريخ القرار : 29 فيفري 2016

## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

22 فيفري 2016

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة ..... في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع ..... عدد  
، تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدها : شركة ..... في شخص ممثلها القانوني، مقرها الإجتماعي بشارع  
..... ، ..... من ولاية المنستير، نائبها الأستاذ ..... الكائن مكتبه بنهج  
..... ، عدد ..، المنستير،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة ..... والمرسّم بكتابة المحكمة تحت  
عدد 312378 بتاريخ 20 أكتوبر 2011 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بالمنستير بتاريخ  
10 ماي 2011 في القضية عدد 557 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم  
الإبتدائي من حيث المبدأ مع تعديله وذلك بالخطّ من أصل الأداء المستوجب إلى أربعمئة وثلاثة وخمسين  
ألفا ومائة وستة وثمانين دينارا ومليمات 637 (453.186,637د) ومن الخطايا إلى مائة وواحد  
وعشرين ألفا وثمانمئة وواحد وأربعين دينارا ومليمات 400 (121.841,400د) وإعفاء الطاعنة من  
الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليها وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها خضعت إلى مراقبة جبائية معمّقة بعنوان الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية لفائدة الجماعات المحلية والمساهمة في صندوق تنمية القدرة التنافسية الصناعية عن الفترة الممتدّة من أوّل جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2004 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 27 أفريل 2006 تحت عدد 06/398 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره مليون ومائتين وتسعة وتسعين ألفا وثلاثمائة وواحد دينار و917 من المليمات (1.299.301,917د) كما ضُبط فيه فائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر 2004 بمبلغ ثمانمائة وواحد وأربعين ألفا وأربعمائة وثمانية وأربعين دينارا و212 من المليمات (841.448,212د)، فاعترضت عليه المطالبة بالضريبة أمام المحكمة الابتدائية بالمنستير التي أصدرت حكمها بتاريخ 12 ماي 2007 في القضية عدد 655 القاضي بتأييد قرار التوظيف الإجباري للأداء، فاستأنفته المعنية بالأمر أمام محكمة الإستئناف بالمنستير التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة \*\*\*\*\* بتاريخ 19 نوفمبر 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بالمنستير للنظر فيها بهيئة حكمية جديدة وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

#### I- فيما يتعلق بهامش الربح الخام :

أوّلا- ضعف التعليل فيما يتعلق بالنتائج المترتبة عن التخفيض من نسبة الإنتاجية من 135 % إلى 120 %، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بالتخفيض من نسبة الإنتاجية التي طبقتها مصالح الجباية من 135 % إلى 120 %، أي باعتماد هامش ربح خام قدره 20 % معلّلة ذلك بأنّ الخبراء استندوا في ذلك إلى رأي إدارة معمل الفولاذ بممزل بورقيبة وتجّار الجملة للمواد الحديدية والإتحاد الجهوي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية وقد جاء حكمها ضعيف التعليل من تلك الناحية على اعتبار أنّ الخبراء المنتدبين انتهوا بعد تطبيق هامش الربح الخام المذكور إلى نتائج غير مقبولة، إذ أنّ رقم المعاملات الذي توصلوا إليه بعنوان سنة 2003 والمقدّر بـ 10.641.161,412د يقلّ بكثير عمّا صرّحت به المطالبة بالضريبة والمقدّر بـ 12.200.178,014د، كما أنّ رقم المعاملات باعتبار الأداء على القيمة المضافة المصرح به يقوق بكثير الرقم الذي ضبطه الخبراء ورغم إثارة كلّ ذلك أمام المحكمة فإنّها لم تناقشه وتجاوزته وذلك بالرغم من أنّ أوراق الملف لم تتضمن مقررات وزارة التجارة أو المكاتب الموجهة من

الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية تفيد أن نسبة الربح تساوي العشرين بالمائة المعتمدة من قبل الخبراء على عكس ما انتهى إليه قرار التوظيف في هذا الخصوص.

ثانيا- خرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أن هذا الفصل اقتضى أن رأي الخبير لا يقيّد المحكمة وفقا لأحكام الفصل 112 المذكور لا سيما متى انتهى إلى نتائج فنية غير مقبولة مثلما هو الشأن في قضية الحال حيث انتهى الخبراء إلى رقم معاملات بعنوان سنة 2003 يقل عن الرقم المصرّح به من قبل المطالبة بالأداء نفسها، غير أن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء في ضوء هامش الربح الخام الذي ضبطه الخبراء.

ثالثا- سوء التعليل فيما يتعلّق بالإرشادات الواردة من الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية، بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء معللة ذلك بأن الخبراء استرشدوا من إدارة معمل الفولاذ بمترل بورقية وتجار الجملة بالمواد الحديدية والإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية وقد جاءت المكاتبه الصادرة عن هذا الأخير مؤرخة في سنة 2010 والحال أن السنوات المعنية بالتوظيف هي سنوات 2002 و2003 و2004، كما أنه لا وجود بأوراق الملف لما يفيد أن طريقة ضبط أسعار التكلفة في طور الإنتاج التي يعتمدها الإتحاد قد حظيت بالقبول من مصالح الوزارة المكلفة بالصناعة، هذا فضلا عن أن النسبة التي جاءت بالمكاتبه والمتمثلة في 3,5% هي هامش الربح الخام الموظفة على تكلفة الحديد الذي تم إنتاجه وهي تكلفة حُدّدت على أساس كلفة المواد الأولية وكلفة اليد العاملة غير الإدارية ومصاريف الإنتاج وفوائض قروض التمويل وهي طريقة تفصيلية لم تقدّم بشأنها المطالبة بالضريبة أية معطيات حول كلّ عنصر على حدة بما لا يسمح بتطبيق تلك الطريقة لغياب تفاصيل رقمية حول تلك العناصر لا سيما وأنها لم تقدّم أيّ دفتر جرد، ثم إن نسبة الإنتاجية التي طبقتها مصالح الجباية (135%) لم يتمّ توظيفها على كلفة السلع المنتجة وإنما على كلفة المواد الأولية المستهلكة من الحديد وهي بذلك قد استوعبت اليد العاملة غير الإدارية ومصاريف الإنتاج وكلفة المواد المستهلكة وكلفة تمويلات المؤسسة وكلفة الصيانة والتصليح والأدوات الصغرى وانعكاس تاكل المحلات ومعدات الإنتاج وفوائض قروض التمويل.

## II- فيما يتعلق بالأداء على القيمة المضافة القابل للطرح :

أولا- خرق أحكام الفصل 103 أولا من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أن محكمة الإستئناف المطعون في حكمها قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء في ضوء أعمال الخبراء الذين عمدوا إلى تعديل مبالغ الأداء على القيمة المضافة المقبولة للطرح والحال أن مأمورية الإختبار المأذون بها من قبلها لم

تتضمّن تكليفهم بتعديل مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أثقلت مشتريات المطالبة بالضريبة، ذلك أنّ الخبراء تجاوزوا نص المأمورية المأذون بما والذي تسلّط فحسب على المسائل المتعلقة برقم المعاملات والربح الصافي ونسبة الإنتاجية دون غيرها.

ثانيا - خرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف المطعون في حكمها قضت بتعديل قرار التوظيف الإلزامي للأداء في ضوء أعمال الخبراء الذين عمدوا إلى تعديل مبلغ الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح والحال أنّ الخبراء قاموا بذلك التعديل مستنديين إلى وجود اتفاق حول ذلك المبلغ بين مصالح الجباية والشركة المعنية دون أن يرفقوا تقريرهم بما يفيد حصول ذلك الإتفاق.

ثالثا - تحريف الوقائع، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بالتخفيض في الأداءات والخطايا الموظفة على المعقب ضدّها على أساس نتائج الإختبار الذي تأسس على اتفاق مزعوم بين مصالح الجباية والمطالبة بالضريبة حول مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أثقلت مشتريات هذه الأخيرة والقابلة للطرح والحال أنّ ذلك الإتفاق لم يحصل بالمرّة.

رابعا - ضعف التعليل، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد صادقت على التعديلات التي أدخلها الخبراء على التوظيف الإلزامي للأداء معللة ذلك بأنّ النتيجة التي انتهوا إليها سليمة من الناحية الفنية والحال أنّ مصالح الجباية دفعت أمامها بارتكاب الخبراء لعدة أخطاء في احتساب الأداء على القيمة المضافة بأنّ عمدوا إلى التضخيم في فائض الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح وأشاروا إلى اتفاقات حاصلة بين الإدارة والمعنية بالأمر حول مبالغ الأداء على القيمة المضافة لم تتمّ بتاتا، كما دفعت بوجود أخطاء في احتساب فائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر 2004 لكنّ المحكمة لم تجب عن تلك الدفوعات وتجاهلتها.

وبعد الإطلاع على مذكرة الأستاذ كمال بوبكر المناري في الردّ على مستندات التعقيب نيابة عن المعقب ضدّها المدلى بما بتاريخ 31 جانفي 2012 والتي تمسك فيها بصورة أساسية بسقوط الطعن لعدم تبليغ منوّبته نسخة من الحكم المطعون فيه ومن محضر الإعلام به مثلما تقتضيه أحكام الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، وبصفة احتياطية رفض مطلب التعقيب شكلا بمقولة أنّ مستندات التعقيب لم تكن محرّرة بواسطة محام لدى التعقيب مثلما يقتضيه الفصل 67 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، كما أنّ الفصل 2 من المرسوم عدد 79 لسنة 2011 المؤرخ في 20 أوت 2011 المتعلق بتنظيم مهنة المحاماة خص المحامي دون سواه بنيابة الأطراف على اختلاف طبيعتهم القانونية بإتمام الإجراءات في حقهم والدفاع عنهم لدى المحاكم، هذا فضلا عن أنّه تمّ تحرير وإمضاء مذكرة الطعن

بالتعقيب من قبل رئيس وحدة النزاع الجبائي والصلح القضائي والحال أنّ المعقبة هي الإدارة العامة للمراقبة الجبائية ممثلة في شخص مديرها العام. بما يشكل خرقا لمقتضيات الفصولين 67 و68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، وبصفة احتياطية جدا رفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى ما يلي :

### I- في خصوص الجزء الأوّل من المطاعن المتعلقة بهامش الربح الخام :

أوّلا - بخصوص المطعن المتعلق بضعف التعليل : إنّ هذا المطعن يهدف إلى إعادة طرح وجهة نظر الإدارة حول طريقة ضبط هامش الربح أمام هذه المحكمة وكأنها محكمة أصل والحال أنّها محكمة قانون، هذا فضلا عن أنّ تعليل محكمة الإستئناف في خصوص هذه المسألة مستمدّ من أوراق الملف ومن تقرير الإختبار ولا يشوبه ضعف ولا قصور ولا تحريف، هذا وقد تمّ ضبط هامش الربح الصافي الذي تحتسب على أساسه الأدعاءات باعتماد قرائن فعلية مستمدة من واقع قطاع صنع الفولاذ بالبلاد التونسية والقرائن تعتبر من وسائل الإثبات المعتمدة لإثبات الشطط في التوظيف الإجباري للأداء على معنى أحكام الفصول 38 و64 و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، كما أنّه بالإطلاع على تقرير الإدارة المقدمّ بجلسة 22 فيفري 2011 يتبيّن أنّها لم تتمسك بعدم وجود أي أثر لنسبة 20 % وبأن الخبراء قاموا باستنباطها دون أي دليل مادي بما يجعل تلك المسألة مثارة لأول مرة لدى التعقيب رغم صبغتها الواقعية الصرفة وهي تبعا لذلك غير مقبولة وفقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، ثمّ إنّ الإسترشاد من إدارة معمل الفولاذ بمزتل بورقية والمصرف الصفاقسي للحديد بسوسة والإتحاد الجهوي للصناعة والتجارة حول هامش الربح يندرج ضمن أعمال الخبرة ولا يتطلب إثباته بوثائق ذلك أن الخبراء يعتبرون موظفين عموميين مساعدين للقضاء وما يحررونه يعتبر ماضيا إلى ثبوت العكس عملا بمقتضيات الفصل الأوّل من القانون عدد 61 لسنة 1993 المؤرخ في 23 جوان 1993 المتعلق بالخبراء العدليين.

ثانيا - في خصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : يتبيّن أنّه لم يسبق للإدارة التمسك بهذا المطعن أمام محكمة الدرجة الثانية بما يجعله حريا بعدم القبول وفقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، هذا فضلا عن أنّ محكمة الحكم المتقدمت بينت أسباب تبيّنها لأعمال الخبراء.

ثالثا- في خصوص المطعن المتعلق بسوء التعليل فيما يتعلق بالإرشادات الواردة من الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية : لم يسبق للإدارة التمسك بهذا المطعن أمام محكمة الدرجة الثانية بما يجعله حريا بعدم القبول وفقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، كما أنّ محكمة الحكم المطعون فيه اعتمدت لتحديد نسبة الربح الخام ونسبة الربح الصافي على ما جاء بتقرير

الخبراء وليس على المكتوب الموجه من الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية إلى وزير الصناعة في 29 نوفمبر 2010.

## II- في خصوص الجزء الثاني من المطاعن المتعلقة بهامش الربح الخام :

أولاً - في خصوص المطعنين الأول والثاني المتعلقين بالأداء على القيمة المضافة : فإنه لم يسبق للمعقبة أن تمسكت أمام محكمة الدرجة الثانية بخرق مقتضيات الفصلين 103 و 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ولا يمكن بالتالي القيام بذلك لأول مرة لدى التعقيب وتعين لذلك عدم قبول هذا المطعن عملاً بأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، هذا علاوة على أن المستشارية المقررة في القضية كانت قد حررت على الخبراء المتدبين وأذنت لهم بإعادة الإختبار على ضوء النقاط التي تم تدوينها مع إضافة معطيات أكثر دقة ووضوح وفق ما يخوّله لها الفصلان 87 و 88 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ولا لزوم لأن تأذن بذلك كامل هيئة المحكمة، كما أنه بالرجوع إلى المأمورية المأذون بها من المحكمة يتبين أنها تضمنت تكليف الخبراء بإعادة احتساب الأداءات المستوجبة على الإطلاق بدون تخصيص ودون استثناء الأداء على القيمة المضافة، هذا وقد تم عند التحرير على الخبراء بتاريخ 30 مارس 2010 تناول مسألة فائض الأداء على القيمة المضافة وقد أخذ الخبراء ذلك بعين الإعتبار.

ثانياً - في خصوص المطعنين الثالث والرابع المتعلقين بتحريف الوقائع وضعف التعليل : إن هذين المطعنين يهدفان إلى إعادة عرض الوقائع ووصفها وهو ما يدخل ضمن وظائف قاضي الموضوع الذي لا رقابة عليه في ذلك من طرف محكمة التعقيب بشرط التعليل وهو ما حصل، ذلك أن المحكمة اعتبرت أن الإدارة قد صادقت على النتيجة التي توصل إليها الخبراء حول قيمة الأداء على القيمة المضافة، هذا ومهما يكن من أمر فإنه لا تأثير لهذا التعليل على منطوق الحكم المعقب باعتباره لم يتناول مسألة فائض الأداء على القيمة المضافة ولم يحصل تعديل لقرار التوظيف الإجباري في شأنه ولا مصلحة بالتالي للمعقبة من إثارة هذا المطعن.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 1 فيفري 2016، وبما تلا المستشار المقرر السيد محمد اللطيف ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة \*\*\*\*\* وتمسك بمستندات التعقيب ولم يحضر الأستاذ \*\*\*\*\* نائب المعقب ضدها وبلغه الإستدعاء.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 29 فيفري 2016.

وبما وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

عن الدفع المطلق بسقوط الطعن :

حيث دفع نائب المعقب ضدها بسقوط الطعن لعدم تبليغ منوبته نسخة من الحكم المطعون فيه ومن محضر الإعلام به مثلما تقتضيه أحكام الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية. وحيث يقتضي الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنه : " يقدم المعقب خلال أجل لا يتجاوز الستين يوما من تاريخ تقديم مطلبه لكتابة المحكمة ما يلي وإلا سقط طعنه. - محضر إعلامه بالحكم أو القرار 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 ومؤيادها "

وحيث يستشف من الأحكام السالف بيانها أنها لم توجب على المعقب أن يبلغ للمعقب ضده سوى نسخة من مذكرة الطعن ولم يرد بما ما يفيد ضرورة إبلاغه نسخة من الحكم المطعون فيه، بما يغدو معه هذا الدفع في غير طريقه وحريرا بالرد.

عن الدفع المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 67 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية :

حيث دفع نائب المعقب ضدها برفض مطلب التعقيب شكلا بمقولة أن مستندات التعقيب لم تكن محررة بواسطة محام لدى التعقيب مثلما يقتضيه الفصل 67 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، كما أن الفصل 2 من المرسوم عدد 79 لسنة 2011 المؤرخ في 20 أوت 2011 المتعلق بتنظيم مهنة المحاماة

نخص المحامي دون سواه بنيابة الأطراف على اختلاف طبيعتهم القانونية بإتمام الإجراءات في حقهم والدفاع عنهم لدى المحاكم، هذا فضلا عن أنه تمّ تحرير وإمضاء مذكرة الطعن بالتعقيب من قبل رئيس وحدة النزاع الجبائي والصلح القضائي والحال أنّ المعقبة هي الإدارة العامة للمراقبة الجبائية ممثلة في شخص مديرها العام بما يشكل خرقا لمقتضيات الفصلين 67 و68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

وحيث يقتضي الفصل 33 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنه : " تعفى من مساعدة المحامي المصالح الإدارية التي يمثلها المكلف العام بتراعات الدولة كما تعفى من ذلك وزارة المالية، في مادة النزاعات الجبائية، أمام مختلف الهيئات القضائية للمحكمة الإدارية...".

وحيث وعليه، وخلافا لما جاء بهذا الدفع فقد حوّل الفصل 33 المذكور إعفاء عاما لوزارة المالية من وجوبية إنابة محام في مادة النزاعات الجبائية وذلك أمام مختلف الهيئات القضائية بالمحكمة الإدارية.

وحيث أنّ وحدة النزاع الجبائي والصلح القضائي هي المصلحة المكلفة ضمن الإدارة \*\*\*\*\* التابعة للمصالح المركزية لوزارة المالية بالنزاعات الجبائية على مستوى التعقيب وفقا لأحكام الفصل 19 من الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أبريل 1991 والمتعلق بضبط مشمولات وزارة المالية مثلما تمّ تنقيحه وإتمامه بموجب الأمر عدد 1198 لسنة 2007 المؤرخ في 14 ماي 2007.

وحيث يغدو الدفع المائل في هدي ما تقدّم في غير طريقه وحرّيا بالرفض على ذلك الأساس. وحيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه قضاءها بالتخفيض من نسبة الإنتاجية التي طبقتها مصالح الجبائية من 135 % إلى 120 %، أي باعتماد هامش ربح خام قدره 20 % معللة ذلك بأنّ الخبراء استندوا في أعمالهم إلى رأي كلّ من إدارة معمل الفولاذ بمترل بوقريية وتجّار الجملة للمواد الحديدية والإتحاد الجهوي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية والحال أنّ الخبراء المنتدبين انتهوا بعد تطبيق هامش الربح الخام المذكور إلى نتائج غير مقبولة، إذ أنّ رقم المعاملات الذي توصلوا إليه بعنوان سنة 2003 والمقدّر بـ 10.641.161,412 د يقلّ بكثير عمّا صرّحت به المطالبة بالضريبة والمقدّر بـ 12.200.178,014 د، كما أنّ رقم المعاملات باعتبار الأداء على القيمة المضافة المصرح به يفوق بكثير رقم المعاملات الذي ضبطه الخبراء، ورغم إثارة هذه المسألة أمام محكمة الاستئناف فإنّها لم تناقشها وتجاوزتها، كما أنّها صادقت على التعديلات التي أدخلها الخبراء على التوظيف الإجباري للأداء معللة

ذلك بأن النتيجة التي انتهوا إليها سليمة من الناحية الفنية والحال أن مصالح الجباية دفعت أمامها بارتكاب الخبراء لعدة أخطاء في احتساب الأداء على القيمة المضافة بأن عمدوا إلى التضخيم في فائض الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح وأشاروا إلى اتفاقات حاصلة بين الإدارة والمعنية بالأمر حول مبالغ الأداء على القيمة المضافة لم تتم بتاتا.

وحيث دفع نائب المعقب ضدها بأن هذا المطعن يهدف إلى إعادة طرح وجهة نظر المعقبة حول طريقة ضبط هامش الربح أمام هذه المحكمة وكأنها محكمة أصل والحال أنها محكمة قانون، هذا فضلا عن أن تعليل محكمة الاستئناف في خصوص هذه المسألة مستمد من أوراق الملف ومن تقرير الإختبار ولا يشوبه ضعف ولا قصور ولا تحريف، هذا وقد تم ضبط هامش الربح الصافي الذي تحتسب على أساسه الأدعاء باعتماد قرائن فعلية مستمدة من واقع قطاع صنع الفولاذ بالبلاد التونسية والقرائن تعتبر من وسائل الإثبات المعتمدة لإثبات الشطط في التوظيف الإجباري للأداء على معنى أحكام الفصول 38 و64 و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، كما أنه بالإطلاع على التقرير المقدم من إدارة الجباية بجلسة 22 فيفري 2011 يتبين أنها لم تتمسك بأن الخبراء قاموا باستنباط نسبة الربح المتنازع بشأنها دون أي دليل مادي بما يجعل تلك المسألة مثارة لأول مرة لدى التعقيب رغم صبغتها الواقعية الصرفة وهي تبعا لذلك غير مقبولة وفقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

وحيث لا جدال في أن رقابة قاضي التعقيب لا تمتد إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع في تقديره للحجج المقدمة من الأطراف إلا بقدر ما يشوب قضاءه من مخالفة للقانون أو تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث ثبت بمراجعة الحكم المطعون فيه أن المحكمة التي أصدرته عللت رفضها لدفع إدارة الجباية بخصوص توصل الخبراء إلى رقم معاملات بعنوان سنة 2003 يقل بكثير عن ذلك المصرح به من قبل المطالبة بالضرية نفسها بأنها لم تقبل ذلك التصريح ورفضت المحاسبة وأنه لا يسوغ لها بالتالي التراجع عن ذلك.

وحيث تبين بمراجعة تقرير الإختبار المصادق عليه من قبل محكمة الاستئناف بالمنستير أن الخبراء المنتدبين انتهوا إلى رقم معاملات محقق من قبل المطالبة بالضرية بعنوان سنة 2003 يقل عن ذلك المصرح به من قبلها.

وحيث، وخلافا لما انتهت إليه محكمة الحكم المطعون فيه، فإن عدم قبول المعقبة بالتصاريح التلقائية للمطالبة بالضرية لا يحول دون تمسكها بما جاء بها متى ثبت لديها أن النتيجة التي انتهى إليها الخبراء المأذون لهم من قبل المحكمة هي أدنى من تلك المضمنة صلب التصاريح، لا سيما وأن رفض مصالح الجباية

للمبالغ المصرح بها والتجاءها إلى المراجعة الجبائية المعمّقة مناطه الترفيع في رقم المعاملات المصرح به وليس العكس.

وحيث وعليه، تكون محكمة الحكم المنتقد لما قضت على النحو السالف بيانه أعلاه قد أورثت حكمها ضعفا في التعليل وتعيّن لذلك قبول هذا المطعن ونقض الحكم المطعون فيه على أساسه.

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ المحكمة اعتمدت النتيجة التي انتهى إليها الخبراء رغم أنّ رأيهم لا يقيدها وفقا لأحكام الفصل 112 المذكور لا سيّما متى انتهى إلى نتائج فنية غير مقبولة مثلما هو الشأن في قضية الحال حيث انتهوا إلى رقم معاملات بعنوان سنة 2003 يقلّ عن الرقم المصرّح به من قبل المطالبة بالأداء نفسها.

وحيث دفع نائب المعقب ضدها بأنّه لم يسبق للمعقّبة التمسك بهذا المطعن أمام محكمة الدرجة الثانية بما يجعله حريا بعدم القبول وفقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، هذا فضلا عن أنّ محكمة الحكم المنتقد بيّنت أسباب تبنيها لأعمال الخبراء.

وحيث ينص الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنّه : " تقتصر الجلسة العامة، إذا ما رفع لديها حكم مطعون فيه، على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقا بالنظام العام أو كان متعلقا بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم.

غير أنه يمكن للجلسة العامة، وبإثارة من الطاعن، أن تراقب الوجود المادي للوقائع التي انبنى عليها الحكم المطعون فيه وتبحث إن كان حاكم الأصل قد أعطاهما وصفا قانونيا صحيحا".

وحيث، وخلافا لما دفع به نائب المعقب ضدها، فإنّه لا جدال في أنّ تقرير الإختبار المظروف بأوراق الملف قد أذنت به محكمة الإستئناف المطعون في حكمها وأنّ تبنيها للنتيجة التي جاءت به لا يمكن معرفته إلاّ بالإطلاع على ذلك الحكم.

وحيث أنّه لقضاة الأصل كامل السلطة في تقدير مدى الإعتماد على النتائج التي توصل إليها الإختبار ولا رقابة عليهم في ذلك من طرف قاضي التعقيب إلاّ بقدر ما يشوب حكمهم من ضعف في التعليل وخرق للقانون أو تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث أنّ اعتماد محكمة الحكم المنتقد لنتيجة الإختبار المأذون به من قبلها رغم ما تضمّنه من نقائص كانت أشارت إليها مصالح الجبائية في تعليقها على تلك النتيجة لا سيّما فيما يتعلّق برقم المعاملات الذي توصل إليه الخبراء بعنوان سنة 2003 والذي يقلّ عن ذلك الذي صرّحت به المطالبة بالضرية

بصورة تلقائية، دون أن يكون موقفها ذاك مبررا. بمعطيات موضوعية وقانونية، ينطوي حتما على خطأ فادح في التقدير، وتعيّن لذلك قبول هذا المستند أيضا.

عن المطعن المتعلق بالخطأ في اعتماد الإرشادات الواردة من الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية :

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء معللة ذلك بأن الخبراء استأنسوا في أعمالهم برأي كل من إدارة معمل الفولاذ بمزل بورقية وتجار الجملة بالمواد الحديدية والإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية وقد جاءت المكاتبه الصادرة عن هذا الأخير مؤرخة في سنة 2010 والحال أنّ السنوات المعنية بالتوظيف هي سنوات 2002 و2003 و2004، كما أنّه لا وجود بأوراق الملف لما يفيد أنّ طريقة ضبط أسعار التكلفة في طور الإنتاج التي يعتمدها الإتحاد قد حظيت بالقبول من مصالح الوزارة المكلفة بالصناعة، هذا فضلا عن أنّ النسبة التي جاءت بالمكاتبه والمتمثلة في 3,5% هي هامش الربح الخام الموظف على تكلفة الحديد الذي تمّ إنتاجه وهي تكلفة حُدّدت على أساس كلفة المواد الأوّلية وكلفة اليد العاملة غير الإدارية ومصاريف الإنتاج وفوائض قروض التمويل وهي طريقة تفصيلية لم تقدّم بشأنها المطالبة بالضريبة أيّة معطيات حول كلّ عنصر على حدة بما لا يسمح بتطبيق تلك الطريقة لغياب تفاصيل رقمية حول تلك العناصر لا سيما وأنّها لم تقدّم أيّ دفتر جرد، ثمّ إنّ نسبة الإنتاجية التي طبّقها مصالح الجباية (135%) لم يتمّ توظيفها على كلفة السلع المنتجة وإثما على كلفة المواد الأوّلية المستهلكة من الحديد وهي بذلك قد استوعبت اليد العاملة غير الإدارية ومصاريف الإنتاج وكلفة المواد المستهلكة وكلفة تمويلات المؤسسة وكلفة الصيانة والتصليح والأدوات الصغرى وانعكاس تأكل المحلات ومعدات الإنتاج وفوائض قروض التمويل.

وحيث دفع نائب المعقب ضدها بأنّه لم يسبق للمعقبة التمسك بهذا المطعن أمام محكمة الدرجة الثانية بما يجعله حريا بعدم القبول وفقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، كما أنّ هذه الأخيرة اعتمدت لتحديد نسبة الربح الخام ونسبة الربح الصافي على ما جاء بتقرير الخبراء وليس على المكتوب الموجه من الإتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية إلى وزير الصناعة في 29 نوفمبر 2010.

وحيث تبين بمراجعة الحكم المطعون فيه وأوراق الملف الإستئنائي وخاصة منها التقارير المقدّمة من قبل إدارة الجباية أنّه لم يسبق لهذه الأخيرة أن تمسكت بالمستند المائل رغم أنّ المسائل المثارة فيه مستخلصة ممّا جاء بتقرير الإختبار الذي علّقت عليه إدارة الجباية دون إثارة المسألة المضمّنة بهذا المطعن، وتعيّن لذلك عدم قبوله وفقا لأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 103 أولاً من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الإستئناف المطعون في حكمها قضت بتعديل قرار التوظيف الإلجباري للأداء على ضوء أعمال الخبراء الذين عمدوا إلى تعديل مبالغ الأداء على القيمة المضافة القابلة للطرح والحال أن مأمورية الإختبار الصادرة عنها لم تتضمن تكليفهم بتعديل المبالغ بعنوان هذا الأداء التي أثقلت مشتريات المطالبة بالضرية، ذلك أن الخبراء تجاوزوا نص المأمورية المأذون بها والذي تسلط فحسب على المسائل المتعلقة برقم المعاملات والربح الصافي ونسبة الإنتاجية دون غيرها.

وحيث دفع نائب المعقب ضدها بأنه لم يسبق للمعقبة أن تمسكت أمام محكمة الدرجة الثانية بخرق مقتضيات الفصلين 103 و110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ولا يمكن بالتالي القيام بذلك لأول مرة لدى التعقيب وتعين لذلك عدم قبول هذا المطعن عملاً بأحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، هذا علاوة على أن المستشارة المقررة في القضية كانت قد حررت على الخبراء المنتدبين وأذنت لهم بإعادة الإختبار في ضوء النقاط التي تم تدوينها مع إضافة معطيات أكثر دقة ووضوح وفق ما يخوّله لها الفصلان 87 و88 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ولا لزوم لأن تأذن بذلك كامل هيئة المحكمة، كما أنه بالرجوع إلى المأمورية المأذون بها من المحكمة يتبين أنها تضمنت تكليف الخبراء بإعادة احتساب الأداءات المستوجبة بصفة مطلقة ودون استثناء الأداء على القيمة المضافة، هذا وقد تمّ خلال التحرير على الخبراء بتاريخ 30 مارس 2010 تناول مسألة فائض الأداء على القيمة المضافة وقد أخذ الخبراء ذلك بعين الإعتبار عند تحرير تقريرهم.

وحيث وخلافا لما دفع به نائب المعقبة، فقد سبق للمعقبة أن تمسكت أمام محكمة الحكم المنتقد بالمستند المائل.

وحيث تبين بمراجعة نص مأمورية الإختبار المأذون بها من قبل محكمة الحكم المنتقد أنها أذنت بتاريخ 10 نوفمبر 2009 بإجراء اختبار وقد تضمن نص المأمورية الإذن للخبراء "باستدعاء الطرفين طبقاً للقانون وتسجيل ما لديهما في الموضوع والإطلاع على الوثائق المحاسبية وخاصة منها دفتر الجرد واعتماد ما هو ممسوك منها بصفة قانونية لتحديد رقم المعاملات ونسبة الربح الصافي وكذلك نسبة الإنتاجية توصلًا إلى إعادة احتساب الأداءات المستوجبة أصلاً وخطايا".

وحيث وفضلاً عن أن عبارة "إعادة احتساب الأداءات المستوجبة" يمكن أن تشمل في عموميتها احتساب فائض الأداء على القيمة المضافة وتكون بذلك أعمال الإختبار منجزة في إطار ما يسمح به نص المأمورية، فقد ثبت من تقرير الخبراء أن النتيجة التي انتهوا إليها في هذا الخصوص هي نفس النتيجة التي

ضمّنتها مصالح الجباية صلب تقرير التوظيف الإجباري للأداء موضوع النزاع، هذا علاوة على أنّ تلك المسألة لم يكن لها أي تأثير على مبلغ الأداء المستوجب أصلا وخطايا، وتعيّن لذلك ردّ هذا المطعن لعدم وجاهته.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الإستئناف المطعون في حكمها قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء في ضوء أعمال الخبراء الذين عمدوا إلى تعديل مبلغ الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح والحال أنّ الخبراء قاموا بذلك التعديل مستنديين إلى وجود اتفاق حول ذلك المبلغ بين مصالح الجباية والشركة المعنية دون أن يرفقوا تقريرهم بما يفيد ذلك الإتفاق، كما أنّه لا شيء بأوراق الملف يقيم الدليل على حصول ذلك الإتفاق.

وحيث ولغن تضمّن تقرير الخبراء المصادق عليه من قبل محكمة الحكم المطعون فيه حصول اتفاق بين المطالبة بالضرية ومصالح الجباية حول مبلغ فائض الأداء على القيمة المضافة دون أن تثبت حقيقة حصوله، فقد تبين من ذلك التقرير أنّ النتيجة التي انتهى إليها الخبراء في هذا الخصوص هي نفس النتيجة التي ضمّنتها مصالح الجباية صلب تقرير التوظيف الإجباري للأداء موضوع النزاع، بما يغدو معه المطعن المائل لعدم الجدوى وحرى بالرفض على ذلك الأساس.

عن المطعن المتعلق بتحرير الوقائع :

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بالتخفيض في الأداءات والخطايا الموظفة على المعقب ضدّها على أساس نتائج الإختبار الذي تأسس على اتفاق مزعوم بين مصالح الجباية والمطالبة بالضرية حول مبالغ الأداء على القيمة المضافة التي أثقلت مشتريات هذه الأخيرة والقابلة للطرح والحال أنّ ذلك الإتفاق لم يحصل بالمرّة.

وحيث دفع نائب المعقبة بأنّ هذا المطعن يهدف إلى إعادة عرض الوقائع ووصفها وهو ما يدخل ضمن وظائف قاضي الموضوع الذي لا رقابة عليه في ذلك من طرف محكمة التعقيب بشرط التعليل وهو ما حصل، ذلك أنّ المحكمة اعتبرت أنّ إدارة الجباية صادقت على النتيجة التي توصل إليها الخبراء حول قيمة الأداء على القيمة المضافة، هذا ومهما يكن من أمر فإنّه لا تأثير لهذا التعليل على منطوق الحكم المعقب باعتباره لم يتناول مسألة فائض الأداء على القيمة المضافة ولم يحصل تعديل لقرار التوظيف الإجباري في شأنه ولا مصلحة بالتالي للمعقبة من إثارة هذا المطعن.

وحيث ومثلما سلف بيانه بالمستند السابق فقد تبين من تقرير الإختبار المأذون به من محكمة الإستئناف أنّ النتيجة التي انتهى إليها الخبراء في خصوص فائض الأداء على القيمة المضافة هي نفس النتيجة التي ضمنتها مصالح الجباية صلب تقرير التوظيف الإجباري للأداء موضوع النزاع، بما يغدو معه هذا المطعن أيضا حريا بالرفض على ذلك الأساس.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بالمنستير لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاطي وعادل الصباغ.  
وتلي علنا بجلسة يوم 29 فيفري 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر

محمد اللطيف

رئيس الدائرة

رضا بن محمود

الكاتبة العامة والمحكمة الإدارية  
توقيف بن محمد بن زايد