الحمد لله،

الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة
القضيّة عدد: 312543
تاريخ القرار: 16 فيفري 2015

04 ماي 2015

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب: ، قصور السّاف — ولاية المهدية،

من جهة،

والمعقّب ضدّها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 ، تونس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ نيابة عن المعقّب المذكور أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 13 جانفي 2012 تحت عدد 312543 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بالمنستير في القضيّة عدد 750 بتاريخ 1 ديسمبر 2009 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء مجدّدا بتأييد قرار التوظيف الإجباري وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضدّه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الّذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع بموجب نشاطه كصيدلي إلى مراقبة معمّقة شملت سنوات 2002 و2003 و2004 و2005 وتعلّقت بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن

لفائدة الأجراء، أفضت إلى صدور قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2007/1271 المؤرخ في 14 جويلية 2007 الذي يلزمه بدفع مبلغ جملي لخزينة الدولة قدره 17.493،495د أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الإبتدائية بالمهدية التي قضت بموجب الحكم الصادر في القضية عدد 734 بتاريخ 10 جوان 2008 بإبطال قرار التوظيف الإجباري للأداء، فاستأنفت الإدارة هذا الحكم أمام محكمة الإستئناف بالمنستير التي تعهّدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن الماثل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من محامي المعقّب بتاريخ 2 مارس 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضيّة إلى محكمة الإستئناف بالمنستير لتنظر فيها بهيئة أخرى، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

- **خرق أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية وقرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996**، بمقولة أنّ طريقة التوظيف التي اعتمدها الإدارة تجمع بين المحاسبة والقرائن الفعلية وهو أمر يتعارض مع أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية كما اعتمدت عند تحديدها للمبالغ الموظّفة بصفة آلية نسب الربح الخام القصوى المضمّنة بقرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996 والحال أنّ هذه النسب ليست سوى نسب قصوى وأنّ المواد المعنيّة بها ليست مسعّرة، وأنّه تمّ اعتماد تخفيضات لفائدة بعض الحرفاء. وفي هذا الخصوص فقد سبق للمحكمة الإدارية أن اعتبرت في القضيّة عدد 311013 بتاريخ 28 مارس 2011 أنّ النسب الواردة بالقرار الوزاري المذكور وإن كانت تمثّل النسب القصوى والتي لا يمكن للصيدلي تجاوزها، إلاّ أنّه لا شيء يمنع قانونا اعتماد نسب أقل من النسب المنصوص عليها بذلك القرار باعتبار أنّ المواد الصيدليّة غير مسعّرة.
- **خرق أحكام الفصل 49 من مجلّة التشجيع على الإستثمارات**، بمقولة أنّ نشاط المعقّب يندرج صراحة ضمن قطاع أنشطة المؤسسات الصحية مثلما اقتضاه الأمر عدد 492 لسنة 1994 المتعلق بضبط قائمة ميادين الأنشطة المشمولة بأحكام مجلّة التشجيع على الإستثمار كما نقّح بمقتضى الأمر عدد 8 لسنة 2004، وبالتالي يحقّ للمعقّب التمتّع بالإمتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلّة التشجيع على الإستثمارات، و هو موقف كرّسه فقه القضاء، إلاّ انّ محكمتا البداية والإستئناف تجاهلتا هذه المسألة.

– **سوء التعليل**، بمقولة أنّ إكتفاء المحكمة بالقول بأنّ اعتماد قرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996 في تعديل الوضعيّة الجبائيّة للمعقّب كان في طريقه وفي إطار ما يسمح به الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، مخالف للواقع والقانون، كما أنّ اعتبارها أنّ الصيدليّ يحقّق بصفة آلية هامش الربح الأقصى المخوّل له آل بها إلى تأييد قرار توظيف مشطّ وغير واقعيّ. وتجعل الحكم المنتقد مشوبا بسوء التعليل.

– **فقدان التعليل**، وذلك بخصوص خرق أحكام الفصل 49 من مجلّة التشجيع على الإستثمارات الذي تمسّك به المعقّب في طور البداية وأعاد التمسّك به في الطور الإستئنافي، غير أنّ محكمة الكم المطعون فيه تجاهلت هذا الدفع.

وبعد الإطّلاع على تقرير المعقّب ضدّها في الردّ على مستندات التعقيب الوارد بتاريخ 24 أفريل 2012 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب أصلا، وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

– **بخصوص خرق أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية**، فإن هذه الأحكام خوّلت في إطار إجراء المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية للمطالبين بالأداء حقّ الإستناد إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالبين بمسكها، أو على القرائن الفعلية أو القانونية في حالة غياب تلك المحاسبة أو في حالة استبعادها، أو الجمع بين المحاسبة والقرائن متى كان المطالب بالأداء ماسكا لمحاسبة جديرة بالقبول لكن تعتريها بعض الإخلالات تقتضي تصحيحها من خلال جملة القرائن الفعلية والقانونية. ويتأكّد هذا التأويل من خلال عبارة " في كلّ الحالات " الواردة بالفصل 38، وهو موقف أكّدته المحكمة الإدارية في القرار التعقيبي عدد 36441 بتاريخ 3 ديسمبر 2007. وقد ثبت لمصالح الجباية بالنسبة لوضعيّة الحال وجود نقص في رقم المعاملات المصرّح به وأنّ هامش الربح المعتمد كان ضعيفا، لذلك، تولت تصحيح تلك النسب و تعديل المداخيل والأرباح على ضوء ما توفر لديها من معلومات و قرائن إل جانب ما تضمنته المحاسبة من تقييدات.

– **بخصوص مخالفة قرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996**، فإنّ تطبيق نسب ربح أقلّ ممّا اقتضاه قرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996، يقتضي أن يقدّم المعني بالأمر ما يبرّر ذلك. وهو ما لم يتولّ القيام به.

– **بخصوص خرق الفصل 49 من مجلّة تشجيع الإستثمارات**، فإنّ هذا المطعن متعيّن الرفض شكلا لعدم تعلّقه بالنزاع الماثل ضرورة أنّه تمّت الإشارة إليه بصورة مسقطة في الطور الإبتدائي والحال أنّ

النزاع انحصر في مدى إمكانية تعديل رقم المعاملات تلقائيا رغم قبول المحاسبة. وبصورة احتياطية، فإنّ عبارة المؤسسات الإستشفائية لا تشمل إلاّ المستشفيات والمصحات المتعددة الإختصاصات والمصحات ذات الإختصاص الموحد طبقا لأحكام النقطة 6 " الصحّة" من الفقرة III " الخدمات" من قائمة الأنشطة داخل القطاعات الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلق بضبط قائمى الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلّة التشجيع على الإستثمارات كما نقح بالفصل الأوّل من الأمر عدد 8 لسنة 2004 المؤرخ في 5 جانفي 2004 ، بدليل أنّ الصيدليات أفردها أمر 2004 بمطّة مستقلّة.

– **بخصوص سوء التعليل:** فإنّ الحكم الإستئنافي كان معلّلا بشكل سليم ومنسجما مع صريح الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية ومع فقه القضاء الذي أجاز الجمع بين اعتماد المحاسبة الممسوكة وتعديل التقييدات الواردة بها بالإستناد إلى القرائن الفعلية والقانونية في آن واحد وكذلك بخصوص اعتماد نسبة هامش ربح وسطيّة مستمدّة من مجموع هوامش الربح الواردة بقرار وزيري الصحّة العمومية و التجارة وذلك كقرينة.

– **بخصوص فقدان التعليل:** فإنّ مسألة خرق الفصل 49 أثيرت في الطور الإبتدائي بصورة مسقطة ولم تثر من جديد في الطور الإستئنافي باعتبار أنّ استئناف المصالح الجبائية ارتكز على مخالفة الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية و لم يقدّم المعقّب في شأنه و لو استئنافا عرضيا، وبالتالي، لا يمكن إلزام القاضي الإستئنافي بإثارة مطاعن لم تقع إثارتها لديها. ممّا يجعل هذا المطعن قد اتّصل به القضاء.

وبعد الإطلاع علـــى بقيّـــة الأوراق المظروفـــة بالملف.

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

وعلى مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائيّة.

وعلى قرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 21 ماي 1982 المتعلق بأسعار المواد الصيدلية كما تمّ تنقيحه في 29 سبتمبر 1996.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليـــــوم 19 جانفي 2015 وبها تلا المستشار المقرّر السيد حسام الدين التريكي ملخّصا لتقريره الكتابي و لم يحضر نائب المعقب وتمّ استدعاؤه بالطريقة القانونية، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات و تمسّك.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 16 فيفري 2015.

وبهـــا وبعد المفـــاوضة القـــانونيّـــة صرّح بمـــا يلـــي:

من جهة الشكل:

- حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

1- عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية وقرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996 والمطعن المأخوذ من سوء التعليل لاتحاد القول فيهما:

حيث تمسّك المعقّب بأنّ طريقة التوظيف التي اعتمدتها الإدارة تجمع بين المحاسبة والقرائن الفعلية وهو ما يتعارض مع أحكام الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، كما أنّ الإدارة اعتمدت بصفة آلية نسب الربح الخام القصوى المضمّنة بقرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996 عند تحديدها للمبالغ الموظّف عليها دون مراعاة أنّ هذه النسب ليست سوى نسب قصوى وأنّ المواد المعنيّة بها ليست مسعّرة، وأنّه تمّ اعتماد تخفيضات لفائدة بعض الحرفاء. كما أنّ إكتفاء محكمة الحكم المطعون فيه بالقول بأنّ اعتماد قرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996 في تعديل الوضعيّة الجبائيّة للمعقّب كان في طريقه وفي إطار ما يسمح به الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، مخالف للواقع والقانون ولفقه القضاء ويعيب حكمها من جهة أخرى بسوء التعليل.

وحيث دفعت المعقّب ضدّها بأنّ أحكام الفصل 38 المشار إليها خوّلت في إطار إجراء المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية للمطالبين بالأداء حقّ الإستناد إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالبين بمسكها، أو على القرائن الفعلية أو القانونية في حالة غياب تلك المحاسبة أو في حالة استبعادها، أو الجمع بين المحاسبة والقرائن متى كان المطالب بالأداء ماسكا لمحاسبة جديرة بالقبول لكن تعتريها بعض الإخلالات تقتضي تصحيحها من خلال جملة القرائن الفعلية والقانونية. ويتأكّد هذا التأويل من خلال عبارة " في كلّ الحالات " الواردة بالفصل 38. بما يكون معه المعني بالأمر مدعوا إلى تقديم ما يثبت أنّه يطبّق نسب ربح أقلّ ممّا اقتضاه قرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996.

وحيث تضمّن الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية تشمل كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وتستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات.

وحيث منح الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إدارة الجباية سلطة تقديرية تخول لها، في إطار المراجعة الجبائية المعمقة، أن تستند إلى المحاسبة التي يمسكها المطالب بالأداء وكـــذلك إلى جميع المعلومات و الوثائق و القرائن الفعلية و القانونية الممكنة.

وحيث أنّ مطابقة الحسابية لمقتضيات التشريع المحاسبي من حيث الشكل لا يعني بالضـــرورة سلامتها ونزاهتها من حيث المضمون، و بالتالي يمكن للإدارة متى ثبت لها عدم توفّر هذين الشرطين تعديل المعطيات المضمّنة بها باعتماد جميع المعلومات و الوثائق و القرائن الفعلية و القانونية.

وحيث ولئن كان من الجائز قانونا للصيدليّ اعتماد نسب أقل من النسب المنصوص عليها بقرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 21 ماي 1982 المتعلق بأسعار المواد الصيدلية كما تمّ تنقيحه بقرار وزيري الصحّة العمومية والتجارة المؤرخ في 29 سبتمبر 1996 باعتبار أنّ النسب الواردة بالقرار الوزاري المذكور تمثّل النسب القصوى وأنّ المواد الصيدليّة غير مسعّرة، فإنّه مطالب عند قيامه بتخفيضات لفائدة بعض حرفائه أن يثبت حقيقة ذلك وهو ما لم يتولّ المعقّب القيام به في صورة الحال مثلما أشارت إليه محكمة الحكم المنتقد، وجاء عملها مؤسّسا واقعا وقانونا.

وحيث يكون الحكم المطعون فيه في طريقه في هذا الخصوص وتعيّن تبعا لذلك رفض هذين المطعنين.

2- عن المطعن المأخوذ من فقدان التعليل:

حيث تمسّك المعقّب بأنّ نشاطه يندرج صراحة ضمن قطاع أنشطة المؤسسات الصحية مثلما اقتضاه الأمر عدد 492 لسنة 1994 المتعلق بضبط قائمة ميادين الأنشطة المشمولة بأحكام مجلّة التشجيع على الإستثمار كما نقّح بمقتضى الأمر عدد 8 لسنة 2004، وبالتالي يحقّ له التمتّع بالإمتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلّة التشجيع على الإستثمارات، إلاّ أنّ قضاة الأصل تجاهلوا هذه المسألة وتجنّبوا الخوض فيها بما أورث قضاءهم عيب انعدام التعليل.

وحيث دفعت المعقّب ضدّها برفض هذا المطعن شكلا لعدم تعلّقه بالنزاع الماثل ضرورة أنّه تمّت الإشارة إليه بصورة مسقطة في الطور الإبتدائي والحال أنّ النزاع انحصر في مدى إمكانية تعديل رقم المعاملات تلقائيا رغم قبول المحاسبة، ولم يتولّ المطالب بالأداء إثارته أمام محكمة الإستئناف. وبالتالي، لم تكن مطالبة بالتعرّض إليه.

وحيث حدّد المشرّع ضمن الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية نطاق رقابة قاضي التعقيب وجعله مقتصرا على النظر في المطاعن القانونية الموجّهة إلى الحكم المطعون فيه والتي سبق التمسّك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأوّل مرة أمام التعقيب متعلّقا بالنظام العام أو متعلّقا بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطّلاع على ذلك الحكم.

وحيث تبيّن بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ المحكمة المصدرة له لم تناقش مسألة خرق الفصل 49 من مجلّة التشجيع على الإستثمارات، معلّلة ذلك بأنّ الخلاف انحصر حول خرق الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية وبالتحديد مسألة مدى إمكانية اعتماد القرائن في حالة قبول المحاسبة، وبأنّ حكم البداية أغفل الإجابة عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 49 استنادا إلى أنّ المنهجيّة المعتمدة من قبل الإدارة كانت خاطئة من أساسها.

وحيث وطالما انتهى القاضي الإستئنافي إلى نقض حكم البداية بالإستناد إلى خطئه في تطبيق الفصل 38 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإنّه كان عليه إمّا إرجاع القضية إلى الطور الإبتدائي أو البتّ في أصل النزاع وذلك بالإجابة لا فقط عن المستندات المثارة أمامه وإنّما كذلك عن المطاعن الأصلية المثارة أمام قاضي البداية.

وحيث تكون محكمة الإستئناف قد أعرضت عن التعرّض لمطعن كان عليها الخوض فيه قبل أن تنتهي إلى نقض الحكم المرفوع إليها، بما يجعل قضاءها مشوبا بضعف التعليل وحكمها متعيّن النقض.

ولـــــهـــذه الأســـبـــاب:

قـــرّرت المحكمـــة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضيّة إلى محكمة الإستئناف بالمنستير لتعيد النظر فيها بهيئة مغايرة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الثانية برئـــاسة السيد رضا بن محمود وعضويّة المستشارين السيّد محمد الهادي الوسلاتي والسيّد سليم البريكي.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 16 فيفري 2015 بحضور كاتبة الجلســـة السيدة وسيلة النفزي.

رئيـــس الـــدائرة	القاضي المقـــرّر
رضا بن محمود	حسام الدين التريكـــــي

مدير كتابة الدوائر الإستئنافية
بالمحكمة الإدارية
حسن المرزوقي