

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 312001

تاريخ القرار: 18 مارس 2013

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: شركة ***** في شخص ممثلها القانوني ، مقرها
***** ، نائبها الأستاذ ***** الكائن مكتبه *****

من جهة،

والمعقب ضدها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني ، مقرها بشارع
الهادي شاكر عدد 93 - تونس ،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ ***** نيابة عن الشركة
المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 11 ماي 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد
312001 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس في القضية عدد
97327 بتاريخ 27 أكتوبر 2010 و القاضي نهائيا بقبول الاستئنافين شكلا وفي
الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنفة بالمال المؤمن .

و بعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن الشركة المعقبة
خضعت بموجب نشاطها المتمثل في صنع آلات الري إلى مراقبة جبائية معمّقة تعلّقت
بالسنوات 2002 و2003 و2004 و2005 آلت إلى صدور قرار في التوظيف
الإجباري عدد 91/2008 بتاريخ 11 سبتمبر 2008 يقضي بإلزامها بأداء مبلغ

ستمائة وأربعة وأربعين ألفا وتسعمائة وتسعة وخمسين ديناراً ومليماً 453 (644.959،453 د) أصل أداءات وخطايا فاعترض على ذلك أمام الدائرة الجبائية بالمحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكماً بتاريخ 3 مارس 2009 تحت عدد 3165 يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجمالي وذلك بالخط من المبلغ المطلوب إلى حدود أربعمئة وإحدى عشر ألفاً وثمانمائة وستة وتسعين ديناراً ومليماً 566 (411.896،566 د) لقاء أصل الأداء والخطايا فاستأنفته الشركة المعقبة لدى محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية و أصدرت فيها الحكم المبين منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل .

و بعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن بالتعقيب التي تقدم بها الأستاذ ***** بتاريخ 21 جوان 2011 والتي طلب من خلالها قبول مطلب التعقيب شكلاً وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة الملف إلى محكمة الاستئناف بتونس للنظر فيه بهيئة أخرى بالإستناد إلى :

- خرق القانون :

* خرق الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : بمقولة أن الإدارة استندت في توظيف الأداء على القرائن الفعلية والقانونية بناء على عدم تطابق رقم المعاملات المحدد عن طريق الإستقصاء للمثال المصغر لاحتساب رقم المعاملات الحقيقي والحال أن أنها أقرت بمطابقة المحاسبة التي تمسكها منوبته للتشريع الجاري به العمل شكلاً ومضموناً .

* مخالفة أحكام النقطة 11 من الجدول "أ" الملحق بمجلة الأداء على القيمة المضافة : ذلك أن محكمة البداية ولئن أقرت مبدأ عدم إخضاع رقم المعاملات المتأتي من إنتاج المصافي فإنها سايرت الإدارة التي لم تأخذ بعين الإعتبار كامل رقم المعاملات المتعلقة بالمصفاة ولم تفصل رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة عن رقم المعاملات الذي لا يخضع لهذا الأداء المتعلقة بالمصفاة بناء على عدم تقديم شهادة شراء بتأجيل توظيف الأداء قبل كل عملية شراء والحال أن الأمر عدد 1764 لسنة 1995 المؤرخ في 2 أكتوبر 1995 المتعلق بضبط قوائم الأجزاء والقطع المنفصلة والتوابع والمواد المستعملة في التصليح أو الصيانة أو تركيب الأجهزة والآلات الفلاحية ومراكب الصيد البحري المنتفحة بتخفيض

المعاليم الديوانية إلى 10% والإعفاء من الأداء على القيمة المضافة لم يفرض هذا الإجراء إلا على عند التوريد وهو ما سلّمت به الإدارة نفسها من خلال ردودها عن الإستشارات المقدّمة إليها بهذا العنوان .

- تحريف الوقائع :

* فيما يتعلّق بالأداء على القيمة المضافة بمقولة أن محكمة البداية أقرت ما خلصت إليه الإدارة في خصوص النقص في رقم المعاملات بالنسبة لسنتي 2002 و2003 والحال أن الأمر لا يعدو أن يكون تحويلا للتوريد من سنة إلى سنة عملا بالمنظومة المعلوماتية للديوانة التي تفترض تسجيل التوريد سنة توريده وإخراجه من المستودعات الديوانية خلال السنة المالية وعلى هذا الأساس تم تسجيله بالمحاسبة في السنة الثانية وطرح الأداء على القيمة المضافة في شأنه في السنة الثانية كما تم بعد ذلك تصنيعه وبيعه وتضمينه في إطار رقم المعاملات وإخضاعه للأداء على القيمة المضافة عند بيعه .

وأضاف أن تقرير التوظيف الإجباري يعكس خلطا بين القيمة الديوانية التي هي قيمة إسمية مع إضافة معاليم الديوانة المستخلصة عند استخراج البضاعة دون الرجوع إلى ما تم تسديده فعليا وهي القيمة المحاسبية ليوم خلاص المزود وقيمة العملة في ذلك التاريخ . كما أوضح أنّه لا أثر للفارق بين رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة المسجل بالمحاسبة خلال سنة 2005 ورقم المعاملات الخاضع للأداء المصرح به مشيرا إلى تحقّق التصريح برقم المعاملات برمّته .

* فيما يتعلّق بالضريبة على الشركات فإن النتيجة الجبائية مطابقة لما هو مصرّح به وبالنسبة إلى بقية عناصر المراجعة التي أثارها الإدارة فترجع إلى اعتمادها على الفارق في الشراء والفارق في رقم المعاملات على نحو ما سلف بيانه .

- ضعف التعليل : ذلك أن الحكم المطعون فيه اقتصر على إقرار موقف محكمة البداية دون الخوض في المطاعن المثارة .

وبعد الإطلاع على التقرير الذي تقدّمت به الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 19 ديسمبر 2011 في الرد على مستندات التعقيب والرامي إلى رفض الطعن بالتعقيب

وحمل المصاريف القانونية على الشركة المعقبة بالإستناد إلى عدم وجهة المطاعة المشارية على النحو الآتي بيانه :

- بخصوص المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : دفعت المعقب ضدّها برفضه شكلا بحكم توجيهه إلى إدارة الجبائية دون الإشارة إلى الحكم المطعون فيه وبصورة احتياطية أشارت إلى أن الفصل المتمسك به أقرّ مبدأ جواز الجمع بين المحاسبة والقرائن القانونية والفعلية لا سيما وأن التثبت في مصداقية البيانات الواردة بالمحاسبة يتوقف على مقارنتها بما تجمع بالملف من معطيات وقرائن .

- بخصوص المطعن المتعلق بمخالفة مقتضيات النقطة 11-ع من الجدول أ الملحق بمجلة الأداء على القيمة المضافة : لاحظت المعقب ضدّها أن الدائرة الجبائية بالمحكمة الابتدائية بتونس قضت بإعفاء المصفيات وأجهزة التصفية من الأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 4 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والمطة "ع" من المطة 11 من الجدول أ الملحق بنفس المجلة وقامت مصالح الجبائية بحذف كل التعديلات المترتبة عن توظيف الأداء على القيمة المضافة بهذا العنوان أما فيما عدا ذلك فإن ما تذرعت به المعقبة من أن مبيعاتها تفوق ما تم اعتماده لا يستقيم من الناحية القانونية باعتبار تضاربه مع ما صرحت به تلقائيا في إطار تصاريحها الشهرية بالأداء على القيمة المضافة فضلا عن اقتصار المؤيدات المثبتة لها على مجرد نسخ شمسية من الفواتير دون الأصول .

- بخصوص المطعن المتعلق بتحريف الوقائع في مجال الأداء على القيمة المضافة لاحظت المعقب ضدّها أن المعقبة لم تبين موطن تحريف الوقائع كما أن ما تمسكت به من أن تسجيل وارداتها من البضائع التي أخرجتها من الديوانة خلال سنتي 2003 و2004 سبق أن أعلنت بها إدارة الديوانة خلال السنتين السابقتين لا أساس له كما أن ما تذرعت به من أن القيمة المعتمدة لدى الديوانة تختلف عن القيمة المتفق عليها بين الشركة ومزودها والحال أن مصالح الديوانة تعتمد القيمة المدرجة بالفاتورة التي يسلمها المزود لحريفه طبقا لأحكام مجلة الديوانة لم تأت الشركة بما يقيم الدليل على التباين بين القيمتين و بقيت ادّعاءاتها واهية .

- بخصوص المطعن المتعلق بتحريف الوقائع في مجال الضريبة على الشركات دفعت المعقب ضدها برفضه شكلا بحكم إثارته لأول مرة في الطور التعقيبي خلافا لمقتضيات الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية فضلا عن قيامه على إدماج مسائل مختلفة في إطاره .

- بخصوص المطعن المتعلق بضعف التعليل أوضحت المعقب ضدها أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه تناولت بالنقاش جملة العناصر التي عرضت على أنظارها .

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

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

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 25 فيفري 2013 ، وبما تلا المستشار المقرر السيد أحمد سهيل الراعي ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمستندات التعقيب ولم يحضر الأستاذ ***** نائب المعقب ضدها ووجه إليه الإستدعاء طبق القانون ،

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 18 مارس 2013 ،

وبما و بعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني مّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية ، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل :

- عن المطعن المأخوذ من خرق الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث يعيب نائب الشركة المعقبة على الإدارة توظيف الأداء على منوبته بناء على القرائن الفعلية والقانونية نظرا لعدم تطابق رقم المعاملات المحدد عن طريق الاستقصاء للمثال المصغر لاحتساب رقم المعاملات الحقيقي والحال أن أقرت بمطابقة المحاسبة التي تمسكها منوبته للتشريع الجاري به العمل شكلا ومضمونا .

وحيث دفعت المعقب ضدّها من جهتها برفض المطعن شكلا بحكم توجيهه إلى إدارة الجبائية لا إلى القرار المطعون فيه بالتعقيب وبصورة احتياطية أشارت إلى أن الفصل المتمسك به أقرّ مبدأ جواز الجمع بين المحاسبة والقرائن القانونية والفعلية لا سيما وأن الثبوت في مصداقية البيانات الواردة بالمحاسبة يتوقف على مقارنتها بما تجمع بالملف من معطيات وقرائن .

وحيث وخلافا لما أشارت إليه المعقب ضدّها فإن المطعن المائل على نحو ما ساقه نائب الشركة المعقبة يقوم على انتقاد الحكم المطعون فيه من أجل عدم الوقوف عند التضارب الذي اعترى قرار التوظيف الإجباري بين التسليم بسلامة المحاسبة التي تمسكها منوبته من جهة وتجاوزها إلى اعتماد القرائن الفعلية والقانونية من جهة أخرى .

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 بتمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات" .

وحيث يؤخذ من الأحكام السالف بياها أن المحاسبة متى كانت مقبولة من الناحية الشكلية والموضوعية لا تكون ملزمة لمصالح المراقبة الجبائية عند ضبط وعاء الأداء وأنّها لا

تحول دون ما لها من حق في السعي ، تحت رقابة قاضي الموضوع ، للتحقق من مصداقية
التحريرات المضمنة بها بالرجوع إلى القرائن القانونية أو الفعلية .

وحيث ترتيبا على ما تقدم تكون المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قد أصابت في
تطبيق القانون لما خلصت إلى إقرار قرار التوظيف الإجباري رغم اعتماده في نفس الوقت على
الحاسبة وعلى القرائن القانونية والفعلية ولا تثريب عليها من هذه الناحية .

عن المطعن المتعلق بمخالفة مقتضيات النقطة 11-ع من الجدول أ الملحق بمجلة الأداء
على القيمة المضافة :

حيث يعيب نائب الشركة المعقبة على محكمة البداية مساهرة الإدارة التي لم تأخذ
بعين الإعتبار كامل رقم المعاملات المتعلق بالمصفيات وأجهزة التصفية ولم تفصل رقم
المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة عن رقم المعاملات الذي لا يخضع لهذا الأداء
بناء على عدم تقديم شهادة شراء بتأجيل توظيف الأداء قبل كل عملية شراء والحال أن
الأمر عدد 1764 لسنة 1995 المؤرخ في 2 أكتوبر 1995 المتعلق بضبط قائمات
الأجزاء والقطع المنفصلة والتوايع والمواد المستعملة في التصليح أو الصيانة أو تركيب
الأجهزة والآلات الفلاحية ومراكب الصيد البحري المنتفحة بتخفيض المعاليم الديوانية إلى
10% والإعفاء من الأداء على القيمة المضافة لم يفرض هذا الإجراء إلا على عند التوريد
وهو ما سلّمت به الإدارة نفسها من خلال ردودها عن الإستشارات المقدّمة إليها بهذا
العنوان .

وحيث دفعت المعقبة ضدها بأن الدائرة الجبائية بالمحكمة الابتدائية بتونس قضت
بإعفاء المصفيات وأجهزة التصفية من الأداء على القيمة المضافة وقامت مصالح الجباية
بحذف كل التعديلات المترتبة عن توظيف الأداء على القيمة المضافة بهذا العنوان أما فيما
عدا ذلك فإن ما تذرعت به المعقبة من أن مبيعاتها تفوق ما تم اعتماده يتضارب مع
تصاريحها الشهرية بالأداء على القيمة المضافة فضلا عن اقتصار المؤيدات المثبتة لها على
مجرد نسخ شمسية من الفواتير دون الأصول .

وحيث اقتضاء بالنقطة 11- ع من الجدول "أ" الملحق بمحلة الأداء على القيمة المضافة يعفى من هذا الأداء "توريد وصنع وبيع الأجزاء والقطع المنفصلة والتوابع والمواد المستعملة قصرا في التصليح أو الصيانة أو الداخلة في تركيب الأجهزة والآلات الفلاحية ومراكب الصيد البحري والتي تضبط قائمتها بأمر".

وحيث وردت المصفيات وأجهزة تصفية محطات الري ضمن الأمر عدد 1764 لسنة 1995 المؤرخ في 2 أكتوبر 1995 المتعلق بضبط قائمات الأجزاء والقطع المنفصلة والتوابع والمواد المستعملة في التصليح أو الصيانة أو تركيب الأجهزة والآلات الفلاحية ومراكب الصيد البحري المنتفحة بتخفيض المعاليم الديوانية إلى 10% والإعفاء من الأداء على القيمة المضافة .

وحيث وخلافا لما تمسك به نائب الشركة المعقبة فإن المحكمة المطعون فيها سايرت محكمة البداية في إقرار أحقية المطالبة بالأداء في الإعفاء من الأداء على القيمة المضافة وعدم لزوم الإستظهار بشهادة الإعفاء من هذا الأداء .

وحيث من جانب آخر فإن ما تعيبه على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه من جهة عدم مراعاة كامل رقم المعاملات المتعلقة بالمصفاة كان مجردا وفاقدا للحجج والمؤيدات التي من شأنها أن توهنه ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن .

عن المطعن المتعلق بتحريف الوقائع بخصوص الأداء على القيمة المضافة :

حيث يعيب نائب الشركة المعقبة على محكمة البداية إقرار النتيجة التي خلصت إليها الإدارة في خصوص النقص في رقم المعاملات بالنسبة إلى سنتي 2002 و 2003 والحال أن الأمر لا يعدو أن يكون تحويل توريد من سنة إلى سنة عملا بالمنظومة المعلوماتية للديوانة (سندة) التي تفترض تسجيل التوريد سنة توريده وإخراجه من المستودعات الديوانية خلال السنة الموالية وعلى هذا الأساس تم تسجيل التوريد بالمخاسبة بعنوان السنة الموالية لتحققه .

وأضاف أن تقرير التوظيف الإجباري يعكس خلطا بين القيمة الديوانية التي هي قيمة إسمية مع إضافة معاليم الديوانة المستخلصة عند استخراج البضاعة دون الرجوع إلى ما تم

تسديده فعليا وهي القيمة المحاسبية ليوم خلاص المزود وقيمة العملة في ذلك التاريخ وبخصوص إخضاع الفارق بين رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة المسجل بالمحاسبة خلال سنة 2005 ورقم المعاملات المصرح به بالتصاريح الشهرية فإنه لا وجود لأي فارق إذ تم التصريح بجميع رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة .

وحيث لاحظت المعقب ضدها من جهتها أن المعقبة لم تبين موطن تحريف الوقائع كما أن ما تمسكت به من أن تسجيل وارداتها من البضائع التي أخرجتها من الديوانة خلال سنتي 2003 و2004 كان مجردا كما أن ما تذرعت به من أن القيمة المعتمدة لدى الديوانة تختلف عن القيمة المتفق عليها بين الشركة ومزودها في غير طريقه طالما أن مصالح الديوانة تعتمد القيمة المدرجة بالفاتورة التي يسلمها المزود لحريفه طبقا لأحكام مجلة الديوانة كما لم تأت الشركة بما يقيم الدليل على التباين بين القيمتين.

وحيث لم يتوفق نائب الشركة المعقبة في بيان مأخذه في خصوص خلط المحكمة المطعون في حكمها بين القيمة المحاسبية والقيمة الديوانية ولا في تقديم الحجج والمؤيدات التي من شأنها أن تنهض دليلا على صحتها ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن المائل كسابقه .

- عن المطعن المتعلق بتحريف الوقائع بخصوص الضريبة على الشركات :

حيث تمسك نائب الشركة المعقبة بأن النتيجة الجبائية مطابقة لما هو مصرح به وأن بقية عناصر المراجعة التي أثارها الإدارة ترجع إلى اعتمادها على الفارق في الشراء والفارق في رقم المعاملات .

وحيث دفعت المعقب ضدها برفض المطعن شكلا بحكم إثارته لأول مرة في الطور التعقيبي فضلا عن أنه أدمج مسائل مختلفة ولم يفصل كل مطعن على حدة .

وحيث تضمن الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أن الجلسة العامة تقتصر على النظر "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 بالاطلاع 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 أعطاها وصفا قانونيا صحيحا".

و حيث أن المطعن المائل لا يدخل في عداد الإستثناءات التي تعرّض إليها الفصل سالف الذكر وترتبيا على ذلك فإن إثارته من قبل الشركة المعقبة لأول مرة في الطور الراهن يجعله حريا بالرفض شكلا دون الإلتفات إلى موضوعه .

- عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل :

حيث تمسك نائب الشركة المعقبة بأن الحكم المطعون فيه اقتصر على إقرار موقف محكمة البداية دون الخوض في المطاعن المثارة .

وحيث دفعت الإدارة المعقب ضدها بأن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه تناولت بالنقاش جملة العناصر التي عرضت على أنظارها .

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على أن تعليل الأحكام يقتضي من الهيئة المصدرة للحكم الكشف عن الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي أدت إلى تشكيل قناعتها بالنتيجة التي توصلت إليها في المنازعة المعروضة عليها وذلك بالرد على جملة الدفوعات والمطاعن الجدية المثارة أمامها حتى يتمكن كل طرف من معرفة ما له وما عليه وحتى تتمكن هذه المحكمة من إرساء رقابتها على حسن تطبيق قضاة الأصل للقانون.

وحيث أن إحجام محكمة البداية عن الرد عمّا أثاره نائب الشركة المعقبة في الطور الإستثنائي في خصوص عدم مراعاة رقم المعاملات المتعلق بالمصفاة و الخلط بين القيمة الديوانية والقيمة المحاسبية لا يدخل في باب ضعف التعليل الموجب للنقض بالنظر إلى تجرّد

الأسانيد التي قامت عليه وافتقاره إلى ما يؤيده ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن المائل من هذه الناحية .

و لهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا و رفضه أصلا .

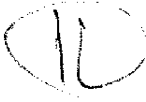
ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة .

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عبد السلام المهدي قريصية وعضوية المستشارين السيدين فريد الصغير و الحبيب الأطرش .

و تلي علنا بجلسة يوم 18 مارس 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح

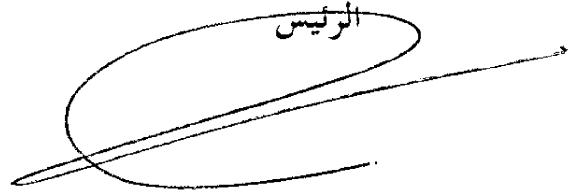
الماجري .

المقرر



أحمد سهيل الراعي

الرئيس



عبد السلام المهدي قريصية

الكتبت المحكمة في الإدية اريضة
الإضاء: صباح المزدي بيبي