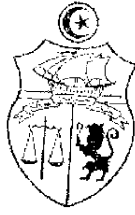


مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية

القضية عدد : 311220

تاريخ القرار : 30 ديسمبر 2013



## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي  
أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقب : \*\*\*\*\* ، مقره \*\*\*\*\* ،  
محاميه الأستاذ \*\*\*\*\* الكائن مكتبه \*\*\*\*\* ،  
من جهة ،

والمعقب ضده : المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بمنوبة، في شخص ممثله القانوني، مقره بنهج قصر السعيد،  
اللدنان، منوبة،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الأستاذ \*\*\*\*\* نيابة عن المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 14 ماي 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311220 طعنا في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس في القضية عدد 71351 بتاريخ 25 فيفري 2009 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجددا بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2006/30 الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 2006 وحمل المصاريف القانونية على المستأنف ضده.

وبعد الإطلاع على الحكم الإستئنافي المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع لمراجعة معمقة لوضعيته الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على القيمة المضافة والأقساط الاحتياطية والمعلوم المهني لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية الصناعية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية وشملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 ونتج عنها صدور

قرار توظيف إجباري تحت، عدد 2006/30 بتاريخ 27 ديسمبر 2006 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 114.033.553 ديناراً أصلاً وخطايا كما ضبط فائض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لسنة 2004 بـ 15.182.826 ديناراً وفائض الاداء على القيمة المضافة لسنة 2005 بـ 623.445 ديناراً، فاعترض عليه المعني بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بمنوبة التي أصدرت حكماً في القضية عدد 309 بتاريخ 4 جويلية 2007 تحت عدد يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 30/2006 الصادر عن المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بمنوبة وإبطال مفعوله. فاستأنفه المعقب ضده أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت حكماً المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في شرح أسباب الطعن المقدمة من الأستاذ \*\*\*\*\* نيابة عن المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 7 جويلية 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه بالاستناد إلى ما يلي:

أولاً: خرق أحكام الفصل 44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن إدارة الجباية تولت تبليغ المعقب قراراً في التوظيف الإجباري يوم 2 جانفي 2007 دون الرد كتابياً على اعتراضه على نتائج المراجعة المعمقة إذ أن إدارة الجباية بلغت المعقب نتائج المراجعة المعمقة بتاريخ 9 أوت 2006 واعترض عليها في الآجال القانونية وذلك يوم 7 سبتمبر 2006 ولم تبلغه إدارة الجباية قراراً في التوظيف الإجباري حتى يوم 31 ديسمبر 2006 وخلافاً لما ذهبت إليه محكمة الاستئناف فإن التاريخ المضمن بمحضر التبليغ الذي قامت بإلغائه إدارة الجباية لا يمكن اعتماده طالما أنه مخالف للواقع دون الحديث عن تاريخ التوظيف الإجباري الذي لا يمكن بحال من الأحوال اعتباره تاريخ ثابتاً.

ثانياً: خرق مقتضيات الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن إدارة الجباية استبعدت محاسبة المعقب دون الإشارة إلى ذلك ضمن تقرير التوظيف الإجباري وذلك بعدم اعتماد رقم المعاملات المدون بدفاتره المحاسبية، رغم إقرار مصالح المراقبة الجبائية من خلال تقرير التوظيف الإجباري بسلامتها ومطابقتها للتشريع المحاسبي للمؤسسات ومعاييرها، وأن الإدارة تبقى ملزمة باعتماد ما ورد بمحاسبة المعقب ولا يمكنها اللجوء لطريقة حارقة لها طالما أنه لم تشكك في قانونيتها.

ثالثاً: خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن إعادة احتساب الضريبة من قبل إدارة الجباية جاء مشوباً بضعف التعليل باعتبار أن قرار التوظيف الإجباري تضمن مبالغ لم تقدم إدارة الجباية

بشأنها مؤيدات مثلما هو الشأن على سبيل المثال لا الحصر بالنسبة للأعباء اللازمة للاستغلال والمداحيل غير المحققة من قبل المعقب. وخلافا لما نص عليه الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من ضرورة إصدار قرار التوظيف الإلجباري بناء على نتائج المراجعة ورد المطالب بالضريبة لم تشر إدارة الجبائية لرد المعقب وللمؤيدات المقدمة من قبله على الرغم من جديتها بل اكتفت بما قرره بمفردها في حرق واضح لحقوق الدفاع.

رابعا: حرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن الإدارة قامت برفض أعباء لازمة للإستغلال بما قدره 3801.108 د بعنوان سنة 2002 و 2.973,622 بعنوان سنة 2003 بدعوى أنها لا تتعلق بسنة تسجيلها بالمحاسبة دون تقديم سند قانوني جبائي، وعلى فرض صحة ما ذهبت إليه الإدارة فإنها دأبت على القيام بالأصلاح الموازي للموازنات طالما أن المسألة تتعلق بأخطاء ارتكبتها المعقب عن حسن نية. وقام المعقب بتغيير محرك شاحنة في اطار صيانتها والحفاظ على مستوى مردوديتها العادي محتسبا المبلغ المتعلق بهذه العملية ومقداره 5.384,761 د ضمن الأعباء العادية للتسيير وليس الأصول باعتبار أن الفقرة 23 من المعيار المحاسبي عدد 5 نصت بوضوح على أن مصاريف الصيانة والتصلح المتعلقة بالأصول المادية لا يمكن تصنيفها كأصول لأنها لا تؤدي إلى الترفيع بصفة واضحة في مردوديتها وفي مزاياها الاقتصادية بالنظر لمستوى ذلك عند دخولها لأول مرة طور العمل. وقام المحققون بإدماج مبالغ الإستهلاكات الخاصة بوسائل النقل ومعدات المكاتب بما مقداره 19.745,637 د بعنوان سنة 2002 و 1.323,624 د بعنوان سنة 2003 و 1.125,268 د بعنوان سنة 2004 نظرا لتطبيق المعقب نسبة غير قانونية 10% عوضا عن 20% حسب رأيهم والحال أنه اعتمد على ما جاء بالنظام المحاسبي للمؤسسات وكذلك الفقرة الثانية من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي تنص على أن الإستهلاكات يتم إجراؤها حسب الاستعمال وطبيعة النشاط وقد دأبت الإدارة على اعتبار نسب الإستهلاكات الواردة بقرار وزير المالية لسنة 1990 نسبا قصوى يمكن للمعقب اعتماد نسب مخالفة لها شريطة أن لا تتعدى النسب المنصوص عليها بالقرار المذكور. ورفضت إدارة الجبائية طرح أعباء لازمة للاستغلال تتمثل في مصاريف صيانة وتأمين تتعلق بسيارة مضمنة بالأصول بموازنة المعقب بما قدره 4.164,750 د بعنوان سنة 2002 و 4.979,234 د بعنوان سنة 2003 و 2.299,679 د بعنوان سنة 2004. كما أن الإدارة رفضت طرح أعباء لم ترد ضمن القائمة الحصرية الواردة بالفصل 14 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

خامسا: خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنه على إثر استبعاد محاسبة المعقب اعتبرت الإدارة من خلال حسابية المواد الحجرية على طاولات النسخ أن هناك نقص في رقم المعاملات المصرح به وذلك باعتماد عدد طاولات النسخ المصنوعة سنويا استنادا لعدد العجلات المستهلكة سنويا بمعدل 4 عجلات لكل طاولة والحال أن هذه الطريقة مغلوبة ولا تمت للواقع بصلة نظرا لكون كمية العجلات المشتراة سنويا لا تستعمل فقط لصنع طاولات النسخ كما ذهبت إلى ذلك خطأ الإدارة بل تستهلك في منتجات أخرى مثل الخزائن المعدنية وكراسي المكاتب وحاملات الجذاذات التي يستلزم صنعها أكثر من 4 عجلات للوحدة وأن المعقب يقدم لحرفائه عجلات إضافية عند البيع نظرا لأنها من مادة البلاستيك غير المتين وسريعة الانكسار والاعوجاج دون الحديث عن عدد العجلات التي تفقد أثناء مرحلة الصنع. وأن إعادة احتساب رقم معاملات المعقب بطريقة خارقة لمحاسبته السليمة وبطريقة مخالفة لواقع نشاطه أفضى إلى نقص في رقم معاملاته حسب زعم الإدارة وأن التعديلات جاءت مسقطه وغير معللة ولم تقدم الإدارة بشأنها مؤيدات. كما اعتبر المحققون وجود التزيل المالي بالحساب الجاري بالبنك العربي التونسي بمبلغ قدره 10 000 دينار بتاريخ 2003/12/31 رقم معاملات غير مصرح به وبالتالي قاموا بتوظيف الأدعاءات القانونية والحال أنه لا غرابة في أن يلتجئ المستغل إلى مدخراته الشخصية والمتكونة من أرباح مصرح بها خلال السنوات التي سبقت عملية التزيل حين يواجه صعوبات مادية في إدارة مؤسسته الفردية.

سادسا: خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أن إعادة احتساب رقم معاملات المعقب بطريقة خارقة لمحاسبته السليمة شكلا ومضمونا مخالف لواقع نشاطه دون رفض المحاسبة أو التشكيك في مصداقيتها بشكل صريح أدى إلى مطالبته بدفع الأداء على القيمة المضافة بعنوان أرقام معاملات زعمت الإدارة أن المعقب قام بإخفائها دون تقديم مؤيدات في ذلك وإن هذه التعديلات تضمنت الخبطة واضحة باعتبار أن الجدول المضمن بالصفحة 06 والملحق عدد 01 من قرار التوظيف الإجباري يشيران إلى أن النقص في رقم المعاملات يخص سنتي 2002 و 2005 وليس سنوات 2002 و 2003 و 2004 و 2005 وأن التعديلات في مادة الأداء على القيمة المضافة بعنوان 2003 و 2004 جاءت مسقطه وغير معللة ولم توضح بشأنها طريقة التوصل إليها وأن توظيف الأداء على القيمة المضافة بعنوان رقم معاملات خيالي لم يحققه المطالب بالضريبة وفيه خرق لمقتضيات الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

سابعا: خرق أحكام الفصل 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أنه وقع إخضاع رقم المعاملات المنقوص الذي زعمت إدارة الجباية إخفاءه، إلى الأداء على القيمة المضافة حسب قاعدة مرفعة بـ 25 %

عوضاً عن 18% وذلك حسب مقتضيات الفصل 6 الفقرة 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة دون ان تمده بقائمة اسمية في الحرفاء من غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة طالما أنها قامت باستبعاد المحاسبة بطريقة غير قانونية في تحرق لحقوق الدفاع وباعتبار أن ذلك يجعل عبء الإثبات ملقى على عاتق الإدارة. كما أنه لا يمكن تطبيق هذا الترفيع في وضعية الحال طالما أن محاسبة المعقب سليمة شكلاً ومضموناً وتثبت بما لا يدع مجالاً للشك أنه يتعامل قصراً مع المنضوين تحت النظام الحقيقي الخاضعين للأداء على القيمة المضافة والدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية غير الخاضعة قانوناً للترفيع في نسبة الأداء على القيمة المضافة.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 29 نوفمبر 2010 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمن طلب رفض التعقيب بالإستناد إلى ما يلي:

أولاً: في خصوص المطعن المتعلق بتحرق أحكام الفصل 44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإن مصالح الجباية قامت بإجراء عملية مراجعة جبائية معمقة للسيد \*\*\*\*\* ، امتدت من 11 فيفري 2006 إلى 8 أوت 2006 وصدر في شأن المعني بالأمر قرار توظيف اجباري للأداء بتاريخ 27 ديسمبر 2006 أي قبل دخول الإجراءات الجديدة المتعلقة بواجب ردّ الإدارة كتابياً على اعتراض المطالب بالأداء على نتائج المراجعة الجبائية والمنصوص عليها بالفصل 44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المضاف بمقتضى أحكام الفصل 57 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2007. وتبعاً لما سبق بيانه يتضح أن القانون الجديد لا ينطبق على عملية المراجعة الجبائية التي خضع لها المعني بالأمر باعتبار أنه قام بالإعتراض على نتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 7 سبتمبر 2006 وأن قرار التوظيف الإجباري للأداء صدر بتاريخ 27 ديسمبر 2006 أي قبل دخول الإجراءات الجديدة التي جاء بها الفصل 44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التنفيذ ولا يمكن لمحامي المعقب أن يتمسك بتاريخ تبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء لتحديد تاريخ دخول القانون الجديد حيز التنفيذ لأن المسألة لا تتعلق باحتساب آجال التقادم أو الحضور أو غيرها من الآجال وإنما تتعلق بتحديد تاريخ دخول القانون الجديد حيز التطبيق وهي مسألة تم تنظيمها بصريح الفصل 88 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 الذي ضبط تاريخ تطبيق قانون المالية لسنة 2007 وكذلك المذكرة الإدارية عدد 2007/15 التي ميزت بين الحالات التي يجب على الإدارة أن ترد فيها على رد المطالب بالأداء.

ثانياً: في خصوص المطعن المتعلق بتحرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

من حيث الشكل: إن تخامي المعقب لم يوجه هذا المطعن لقرار محكمة الاستئناف بتونس موضوع الطعن بالتعقيب وإنما وجهه لأعمال مصالح الجباية بل لم ترد في مطعنه أي إشارة أو حتى مجرد تلميح لما جاء في قرار محكمة الاستئناف بتونس أو لما يعيبه عليه في هذا الشأن وفي ذلك خرق لأحكام الفصل 11 ( جديد ) من قانون المحكمة الإدارية والتي تقتضي أن توجه المطاعن للقرارات النهائية المطعون فيها بالتعقيب وعلى هذا الأساس تطلب الإدارة العامة للأداءات من المحكمة الإدارية رفض المطعن شكلا.

من حيث الأصل وبصفة احتياطية: إن مصالح الجباية وعملا بأحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تستند في المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء وفي كل الحالات إلى المعلومات والوثائق والقرائن القانونية التي قد تتوفر بشأنه أي بقطع النظر عما إذا كان المطالب بالأداء ملزما بمسك محاسبة أم غير ملزم بمسك محاسبة لأنه في الحالة الخاصة بمطالب بالأداء ملزم بمسك محاسبة فان مصالح الجباية تستند إلى محاسبته وكذلك إلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية التي قد تتوفر بشأنه لأن تلك المعلومات والوثائق والقرائن تمكنها من اختبار صحة تلك المحاسبة وهكذا فإن استعمال الطريقة الأولى في المراجعة، وهي الاستناد إلى المحاسبة لا يحول بتاتا دون استعمال الطريقة الثانية في المراجعة، وهي الإستناد إلى المعلومات والوثائق والقرائن أي اللجوء إلى الطريقة الخارقة للمحاسبة لأن طريقة المراجعة بالإستناد إلى المعلومات والوثائق والقرائن هي طريقة عامة وجامعة لا يتوقف استعمالها من قبل مصالح الجباية في إطار عمليات المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمطالبين بالأداء، على حالة دون أخرى، بل تستعمل في كل الحالات، وكذلك بقطع النظر عما إذا كان هؤلاء ملزمين بمسك محاسبة أم غير ملزمين بمسك محاسبة وبقطع النظر عما إذا قاموا فعلا بمسك محاسبة أم أخلوا بذلك وبقطع النظر عما إذا قاموا بتقديم تلك المحاسبة لمصالح الجباية أم امتنعوا عن ذلك، وكذلك بقطع النظر عما إذا كانت محاسبتهم سليمة أم معيبة،

ولأن استناد مصالح الجباية إلى المعلومات والوثائق والقرائن في المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء ملزم بمسك محاسبة يمكنها من اختبار صدق تلك المحاسبة من الناحية الجوهرية وذلك بالتثبت من قيامه بتقيد كل المعلومات المتعلقة بمعاملاته من بيع وشراء وغيرها والتي لها تأثير على نتائج نشاطه وعلى المداخيل أو الأرباح التي يصرح بها وهو أمر يصعب على مصالح الجباية التحقق من صحته لو استندت قصرا على المحاسبة. وتبعاً لما سبق بيانه فإن الإستناد إلى المعلومات والوثائق والقرائن يعد طريقة من الطرق المخول استعمالها في عمليات المراجعة المعمقة على معنى أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لأنها تمكن مصالح الجباية من اختبار صحة المحاسبة التي يمسكها ويقدمها المطالب بالأداء وكذلك طريقة في التوظيف، على معنى الفصل 6 من نفس المجلة لأنها تمكن مصالح الجباية من تصحيح التصاريح الجبائية. وقد ثبت لمصالح الجباية إخفاء

المعقب لجزء من رقم معاملته بعد التثبت في الكشوفات السنكية وغيرها من الوثائق الملزم بمسكها طبقا للتشريع الجاري به العمل والتي اوجب الأمر عدد 2459 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة اعتمادها لتبرير المعاملات والأحداث التي وقع إقرارها في المحاسبة والمفصح عنها في القوائم المالية وبالتالي فإن مسك المعني بالأمر لمحاسبة قانونية وسليمة لا يحول دون اعتماد القرائن القانونية والفعلية للتثبت من بعض المعطيات الجوهرية في المحاسبة وخاصة في تحديد رقم المعاملات الحقيقي المحقق من قبله.

ثالثا: في خصوص خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

من حيث الشكل: استنادا للفصل 11 من قانون المحكمة يتبين أن الطعن بالتعقيب يوجه ضد الأحكام نهائية الدرجة وبالرجوع إلى محتوى المطعن المذكور نلاحظ أنه موجه ضد قرار التوظيف الإجباري للأداء دون بيان مدى ارتباط هذا الطعن بالقرار موضوع التعقيب بل تجاهل تماما الحكم الاستثنائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس وهو ما يعرضه للرفض شكلا.

وبالرجوع إلى محتوى المطعن يتضح أن محامي المعقب أثار إلى جانب خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مسائل أخرى تعلق خاصة بادعاء هضم حقوق الدفاع وهي مسائل مختلفة سردها ضمن نفس المطعن ولم يفصلها كل على حدة إلى جانب عدم تطابق المضمون مع العنوان الذي اختاره لمطعنه مما يعرض هذا المطعن للرفض اقتضاء بأحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية.

رابعا: في خصوص خرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإن محامي المعقب لم يوجه هذا المطعن ضد قرار محكمة الاستئناف بتونس موضوع التعقيب وإنما وجهه لأعمال مصالح الجباية بل لم يرد في مطعنه أي إشارة أو حتى مجرد تلميح لما جاء في قرار محكمة الاستئناف بتونس وفي ذلك خرق واضح لأحكام الفصل 11 من قانون المحكمة الإدارية والذي يقتضي أن توجه المطاعن للقرارات النهائية المطعون فيها بالتعقيب وعلى هذا الأساس تطلب الإدارة العامة للأداءات رفض هذا المطعن شكلا .

خامسا: في خصوص خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

من حيث الشكل فإن الفصل 11 من قانون المحكمة يجعل الطعن بالتعقيب يوجه ضد الأحكام نهائية الدرجة إلا أن محامي المعقب وجه طعنه بالتعقيب ضد قرار التوظيف الإجباري دون بيان مدى ارتباط هذا الطعن بالقرار موضوع التعقيب بل تجاهل تماما الحكم الاستثنائي وعلى هذا الأساس تطلب الإدارة العامة للأداءات من

المحكمة الإدارية رفض المطعن شكلا. كما أنه بالرجوع إلى محتوى المطعن يضح أن محامي المعقب أثار إلى جانب خرق أحكام الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مسائل أخرى تعلق خاصة بادعاء هضم حقوق الدفاع وخرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهي مسائل مختلفة سردها ضمن نفس المطعن كما أنها لا تتطابق مع العنوان الذي اختاره لمطعنه وعلى هذا الأساس تطلب الإدارة العامة للأداءات رفض هذا المطعن شكلا .

سادسا: في خصوص خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة فإن هذا المطعن يحمل جملة من الاخلالات الشكلية الواضحة والتي تمثلت في أن محامي المعقب لم يوجه هذا المطعن ضد قرار محكمة الاستئناف بتونس وإنما وجهه لأعمال مصالح الجبائية المتعلقة بالتعديلات التي قامت بها في مادة الأداء على القيمة المضافة بعنوان سنتي 2003 و 2004 بل لم ترد في مطعنه أي إشارة أو حتى مجرد تلميح لما جاء في قرار محكمة الاستئناف بتونس بهذا الخصوص وفي ذلك خرق واضح لأحكام الفصل 11 من قانون المحكمة الإدارية التي تقتضي أن توجه المطاعن للقرارات النهائية المطعون فيها بالتعقيب كما أن محامي المعقب خرق أيضا أحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية لما أثار في مطعنه المتعلق بخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة مسائل مختلفة تتعلق بهضم حقوق الدفاع وخرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهي مسائل مختلفة سردها ضمن نفس المطعن كما أنها لا تتطابق من ناحية فحواها مع العنوان الذي اختاره لمطعنه بحيث يكون قد ضم عدة مطاعن صلب مطعن واحد وفي ذلك مخالفة لأحكام الفصل 68 المذكور التي تقتضي تفصيل المطاعن كل على حدة وإفراد كل مطعن بعنوان يتماشى مع مضمونه. بصفة احتياطية من حيث الأصل فإن مصالح الجبائية عاينت نقصا في رقم المعاملات بعنوان سنة 2003 مصدره تنزيل مالي بالحساب البنكي لم يقدم المعني بالأمر ما يدعمه فوقع إدماجه ضمن قاعدة الربح الخاضع للضريبة لسنة 2003 وأن مصالح الجبائية قامت بإعادة احتساب رقم المعاملات وتعديل الأداء على القيمة المضافة لسنتي 2003 و 2004 باعتماد مبلغ التزويل البنكي الغير مبرر.

سابعا: في خصوص خرق أحكام الفصل 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

من حيث الشكل فإن محامي المعقب تطرق ضمن هذا المطعن لضبط قاعدة الأداء على القيمة المضافة بالنسبة للبيوعات المنجزة من طرف الخاضعين للأداء على القيمة المضافة لغير الخاضعين لهذا الأداء واحتساب نسبة الأداء حسب قاعدة مرفعة بـ 25% المنصوص عليها بالفقرة 6 من الفصل 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة عوضا عن تطبيق نسبة 18% وهو ما يعرضه للرفض شكلا اقتضاء أحكام الفصل 68 مما جرى عليه فقه قضاء المحكمة من رفض المطعن شكلا كلما اختلف عنوان المطعن مع مضمونه. كما أن موضوع

المطعن يتعلق بالفصل 6 نقطة 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وليس بالفقرة 6 من الفصل 10 من تلك المجلة كما جاء في المطعن، فموضوع الفصل 10 يتضمن فقرتين فقط وليس 6 فقرات ويتعلق بحق طرح الأداء على القيمة المضافة وليس بنسبة الأداء المرفّعة بـ 25%. واستنادا إلى أحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية وعلى ما جرى عليه فقه قضاء المحكمة فإن اختلاف عنوان المطعن عن مضمونه يؤدي إلى رفض كامل المطعن شكلا. بصفة احتياطية من حيث الأصل فإن المعني بالأمر خضع لمراجعة معمقة لوضعيته الجبائية بحكم نشاطه كحرفي في صنع اللوحات الاشهارية والأثاث وقيامه بعمليات بيع بالتفصيل وأن المعني بالأمر لم يقدم لمصالح الجباية الفواتير التي تثبت ادعاءه التعامل مع الخاضعين للأداء على القيمة المضافة وبالتالي إخضاع أرقام معاملاته المنقوصة لنسبة 18% وأن مصالح الجباية طبقت أحكام الفصل 6 فقرة 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وذلك بإخضاع رقم المعاملات المنقوص إلى الأداء على القيمة المضافة حسب قاعدة مرفّعة بـ 25% أي نسبة أداء تساوي 22.5% عوضا عن 18%. وأن محامي المعقب قلب عبء إثبات تعامل المعقب مع خاضعين للأداء على القيمة المضافة على الإدارة في حين أن المعني بالأمر هو المطالب بتقديم ما يثبت ادعاءه عملا بأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وعلى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 25 نوفمبر 2013 وبما تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيّد طارق الحراي في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي ولم يحضر الأستاذ \*\*\*\*\* وحضر ممثل الإدارة وتمسّك .

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 30 ديسمبر 2013.

وبها وبعد المفارقة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

وحيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونيّة مّن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

أولاً- عن المطعن المتعلق بمخرق أحكام الفصل 44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

حيث تمسك محامي المعقب بمخرق أحكام الفصل 44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن إدارة الجباية تولت تبليغ المعقب قراراً في التوظيف الإجباري يوم 2 جانفي 2007 دون الرد كتابياً على اعتراضه على نتائج المراجعة المعمقة إذ أن إدارة الجباية بلّغت المعقب نتائج المراجعة المعمقة بتاريخ 9 أوت 2006 واعترض عليها في الآجال القانونية وذلك يوم 7 سبتمبر 2006 ولم تبلغه إدارة الجباية قرار التوظيف الإجباري حتى يوم 31 ديسمبر 2006 وخلافاً لما ذهبت إليه محكمة الاستئناف فإن التاريخ المضمن بمحضر التبليغ الذي قامت بإلغائه إدارة الجباية لا يمكن اعتماده طالما أنه مخالف للواقع دون الحديث عن تاريخ التوظيف الإجباري الذي لا يمكن بحال من الأحوال اعتباره تاريخ ثابتاً.

وحيث يتمثل الإشكال الذي يطرحه المطعن المائل في النظر في مدى إمكانية مطالبة المعقب بتطبيق الإجراءات الجديد الذي جاء به قانون المالية لسنة 2007 الصادر بتاريخ 25 ديسمبر 2006 والذي تم بمقتضاه إتمام وتنقيح مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، على وضعيته علماً وأنه يدخل حيز النفاذ بصريح الفصل ابتداء من غرة جانفي 2007.

وحيث جاء القانون المبين أعلاه بإجراء جديد لمزيد تكريس ضمانات للمطالب بالأداء وضمن حقوق دفاعه، إذ أن الفصل 44 يتضمن حق المطالب بالأداء في الرد كتابياً على نتائج المراجعة الجبائية وتم إتمام القانون المذكور بمقتضى الفصل 44 مكرر فأوجب على الإدارة الإجابة على الرد الكتابي للموظف عليه الأداء.

وحيث لم تتول الإدارة في قضية الحال تطبيق هذا الإجراء الجديد إذ أنها لم تتول الإجابة على الرد وأصدرت بطاقة الإلزام بتاريخ 27 ديسمبر 2006.

وحيث بقطع النظر عن تاريخ الإعلام بالقرار فإنه يتبين من أوراق الملف ومما لا يدع مجالاً للشك أن قرار التوظيف صدر قبل 1 جانفي 2007 وبالتحديد يوم 27 ديسمبر 2006 بدليل صدوره عن مكتب الضبط بنفس التاريخ كما أن تبليغ القرار قد تم في مناسبة أولى يوم 28 ديسمبر 2006 إلا أنه ذكر خطأ يوم 18 ديسمبر مما يتعين التسليم معه بكون قرار التوظيف اتخذ قبل غرة جانفي 2007.

وحيث اقتضى الفصل 559 من مجلة الإلتزامات والعقود على أن الأصل في الأمور الصحة والمطابقة للقانون.

وحيث أنه من المتعارف عليه فقها وقضاء أن شرعية القرار تقيم في تاريخ صدوره وبالتالي فإن الإجراء الجديد لا ينطبق على قرار التوظيف محل المنازعة في قضية الحال واتجه لذلك رفض المطعن الراهن.

**ثانيا- عن المطاعن الثاني والثالث والرابع والخامس والسادس المتعلقة بخرق مقتضيات الفصلين 38 و 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وأحكام الفصل 12 والفقرة الأولى من الفصل 7 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مجتمعة لوحدة القول فيها:**

حيث دفعت الإدارة العامة للأداءات برفض هذه المطاعن شكلا باعتبار أن محامي المعقب لم يوجه طعنه فيها لقرار محكمة الاستئناف بتونس موضوع الطعن بالتعقيب وإنما وجهه لأعمال مصالح الجباية ولقرار التوظيف الإجباري.

وحيث اقتضى الفصل 11 من قانون المحكمة الإدارية أن يوجه الطعن تعقيبا أمام المحكمة الإدارية ضد الأحكام النهائية المتعلقة بتوظيف الأداءات والمعالم الراجعة للدولة والجماعات المحلية.

وحيث يتبين بالرجوع إلى مستندات التعقيب أن هذه المطاعن كانت موجهة لأعمال مصالح الجباية ولقرار التوظيف الإجباري وليس إلى الحكم الإستئنافي المطعون فيه لذا فقد تعين رفضها.

**ثالثا- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة:**

حيث تمسك محامي المعقب بأنه وقع إخضاع رقم المعاملات المنقوص الذي زعمت إدارة الجباية إخفائه، إلى الأداء على القيمة المضافة حسب قاعدة مرفعة بـ 25% عوضا عن 18% وذلك حسب مقتضيات الفصل 6 الفقرة 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة دون أن تمده بقائمة اسمية في الحرفاء من غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة طالما أنها قامت باستبعاد المحاسبة بطريقة غير قانونية في خرق لحقوق الدفاع وباعتبار أن ذلك يجعل عبء الإثبات ملقى على عاتق الإدارة. كما أنه لا يمكن تطبيق هذا الترفيع في وضعية الحال طالما أن

محاسبة المعقب السليمة شكلا وضمونا تثبت بما لا يدع مجالاً للشك أنه يتعامل قصراً مع المنظرين تحت النظام الحقيقي الخاضعين للأداء على القيمة المضافة والدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية غير الخاضعة قانوناً للترفيغ في نسبة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث أورد محامي المعقب هذا المطعن تحت عنوان خرق أحكام الفصل 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وربط مضمونه بالفصل 6 الفقرة 10 وأفت نظر المحكمة في ختام المطعن إلى خرق مقتضيات الفقرة 6 من الفصل 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث دفعت الإدارة العامة للأداءات برفض هذه المطعن شكلا باعتبار اختلاف عنوانه مع مضمونه إذ أن موضوع المطعن يتعلق بالفصل 6 نقطة 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وليس بالفقرة 6 من الفصل 10 من تلك المجلة كما جاء في المطعن إذ أن الفصل 10 يتضمن فقرتين فقط وليس 6 فقرات ويتعلق بحق طرح الأداء على القيمة المضافة وليس بنسبة الأداء المرفعة بـ 25%.

وحيث بقطع النظر عن عنوان المطعن ومضمونه فإننا نجد أن محامي المعقب يتمسك بخرق الفصل 10 من خلال العنوان وختام المطعن.

وحيث بالرجوع إلى الفصل 10 من مجلة الأداء على القيمة المضافة يتبين أنه يتعلق بطرح الأداء على القيمة المضافة وبالتالي لا علاقة له بالخرق المراد إبرازه ضمن هذا المطعن واتجه لذلك رفضه.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

أولاً: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاحي وسهام بو عجيحة.

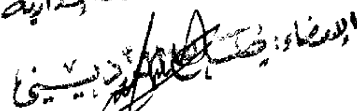
وتلي علنا بجلسة يوم 30 ديسمبر 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماخري.

المستشار المقرر

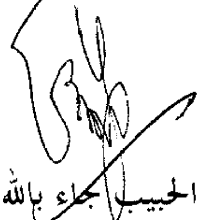


طارق الحوازي

الكاتبة القمامة للمحكمة الإدارية

الإدعاء: 

رئيس الدائرة



الحبيب جاء بالله