

24 مﺎﻱ 2010  
ﻗﺮﺍﺭ ﺗﻌﻘﻴﺒﻲ ﻋﺪﺩ 310470  
ﺍﻟﺈﺩﺍﺭﺓ ﺍﻟﻌﺎﻣﺔ ﻟﻼﺩﺍﺋﺎﺕ / ﺍﻟﺤﺒﻴﺐ

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للمراقبة الجبائية في شخص ممثليها القانوني، والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 30 جوان 2009 تحت عدد 310470 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بقابس في القضية عدد 116 بتاريخ 11 جويلية 2008 والقاضي : "قبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بتعديل الحكم الابتدائي وذلك بالحط من الأداءات المستوجبة إلى سبعة آلاف وتسعمائة وأثنتين وثلاثين دينارا ومليمت 741 أصل أداء وإعفاء المطالب بالأداء المستأنف من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده خضع بموجب نشاطه المتمثل في استغلال مطعم وبيع الأحمية إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة الممتدة من غرة جانفي 1996 إلى 31 ديسمبر 1999 ونتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 25 ديسمبر 2000 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة مقداره (278.766,802 د) أصلا وخطايا. فاعترض عليه المعقب ضده لدى المحكمة الابتدائية بقابس التي أصدرت بتاريخ 13 جانفي 2005 حكما يقضي "بالزام المطالب بالأداء بأن يؤدي للخزينة العامة للبلاد التونسية ستة وثلاثين ألفا وثمانية وعشرين دينارا ومليمت 380 (36.028,380 د)". وتبعا للطعن بالاستئناف في هذا الحكم من قبل الإدارة والمطالب بالأداء أمام محكمة الاستئناف بقابس أصدرت هذه الأخيرة حكما المشار إليه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل.

...

**وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :**

**من جهة الشكل :**

حيث دفع نائب المعقب ضده برفض مطلب التعقيب شكلا لعدم إرفاق المعقب مستندات التعقيب بنسخة من مطلب التعقيب حتى يتسنى للمعقب ضده التثبت مما إذا كانت المستندات المتمسك بها منسجمة مع ما أثير من مطاعن ضمن مطلب التعقيب وتقديم وسائل الدفاع المستوجبة لطلب الحكم برفض مطلب التعقيب شكلا وهو ما أدى إلى الإخلال بمبدأ المواجهة بين الأطراف، كما أن محضر تبليغ مستندات التعقيب لم يتضمن الإشارة إلى السجل التجاري للمعقب ضده مثلما يستوجب الفصل 6 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وحيث يتضح بخصوص الفرع الأول من الدفع من الرجوع إلى الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية أنه لم يتضمن ما يشير إلى إلزام المعقب بإرفاق مذكرة أسباب الطعن بنسخة من مطلب التعقيب، ومن ثم فقد بات الفرع الأول من الدفع حرياً بالرفض.

وحيث إن عدم تضمين محضر تبليغ مستندات التعقيب عدد ترسيم المعقب ضده بالسجل التجاري ليس من شأنه أن يبطل المحضر سالف الذكر طالما أنه لم ينجر عنه أي خلل في الإجراءات الجوهرية ولا أي ضرر للمعقب ضده، وتأسيساً على ذلك فقد أتجه رفض الفرع الثاني من الدفع.

وحيث يكون مطلب التعقيب والحالة تلك قد قتم في آجاله القانونية ممن له الصفة والمصلحة وجاء مستوفياً لجميع مقوماته الشكلية الجوهرية لذا يتجه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

1- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصلين 11 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات :

حيث تنعى المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصل سالف الذكر وذلك لأنها أيدت تقرير الاختبار الذي انتهى إلى أن المحاسبة المقدمة من المعقب ضده مقبولة شكلاً نظراً لتقديمه لدفتر الجرد والدفاتر الفرعية والحال أن هذه الوثائق لا تكفي لجعل المحاسبة مقبولة شكلاً لأن الفصل 11 من القانون المذكور يشترط مسك ثلاثة دفاتر هي دفتر الجرد والدفتر اليومي ودفتر الحسابات، كما أنه اعتمد على تلك المحاسبة من جهة الأصل عند إعادة ضبط الربح الصافي الخاضع للضريبة رغم تأكيد الخبير المنتدب على أنها تحتوي على بعض الإخلالات.

وحيث يتبين من خلال الرجوع إلى الأوراق المرفقة بالملف ولاسيما تقرير الاختبار المأذون به من قبل محكمة الحكم المطعون فيه أن الخبير المنتدب انتهى في التقرير المحرر من قبله إلى أن الوثائق والدفاتر المحاسبية المقدمة من المطالب بالأداء مقبولة من حيث الشكل وفق ما يمليه القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات وخاصة فصوله من 11 إلى 17، ثم أقر الخبير في جلسة التحرير عليه من قبل المحكمة المطعون في حكمها المنعقدة بتاريخ 26 أفريل 2007 بأن المطالب بالأداء قتم دفتر الجرد والدفاتر الفرعية لسنوات 1997 و1998 و1999 والموازنات المتعلقة بسنوات التوظيف، وهو ما يؤكد أن المعقب ضده لم يقم الدفتر اليومي.

وحيث إن اعتماد محكمة الحكم المطعون على المحاسبة الممسوكة من المعقب ضدّه مع احتوائها على ذلك الخلل الشكلي ليس من شأنه أن يعيب الحكم الصادر عنها لأن المحكمة المذكورة وإن قبلت المحاسبة شكلاً فإنها أيدت الخبير فيما انتهى إليه من الاعتماد جزئياً على التقييدات المضمنة بها، كما بيّنت أن الخبير لم يعتمد سوى رقم المعاملات المصرّح به من المعقب ضده والمتعلق بنشاط بيع الأحمية لأن الإدارة اعتمدته بدورها أثناء المراجعة، وكذلك الأعباء المدوّنة بالدفاتر والمؤيدة بالفواتير، في حين اعتمد في المقابل بخصوص نشاط المطعم رقم المعاملات الذي اعتمدته الإدارة لأنه تأسس على الاستقصاءات التي قامت بها، الأمر الذي يتضح معه أن أعمال الخبير استندت إلى معطيات ثابتة ومؤيدة بالوثائق، وهو ما يجعلها مؤسسة واقعا وقانونا.

وحيث طالما أن عملية التوظيف التي أجرتها الجهة المعقبة تأسست على الطريقة الخارقة للمحاسبة فإنّ الوثائق المحاسبية تكون عنصراً من عناصر الإثبات إذا كانت المعطيات المضمنة بها مدعومة بأدلة كافية وهو ما حرصت محكمة الحكم المطعون فيه على التأكد منه والتقيّد به، ومن ثم فقد اتجه رفض المطعن الراهن.

## 2- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 12 والفقرة الأولى (جديدة) من الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات :

حيث تنعى المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصلين سالفين الذكر حين أيدت الطريقة التي توخاها الخبير المنتدب لاحتساب الربح الصافي والمتمثلة في طرح الأعباء التي استلزمها الاستغلال والحال أن هذه الطريقة تستوجب توفر حسابية مقبولة شكلاً ومضموناً ومدعومة بالوثائق المثبتة لها عملاً بأحكام الفقرة الأولى من الفصل 62 من مجلة الضريبة وهو ما لم يتوفر في المنازعة الماثلة.

وحيث طالما أن مصالح الجباية اعتمدت في التوظيف على الطريقة الخارقة للمحاسبة فإنّ الوثائق المحاسبية تصبح وسيلة من بين وسائل الإثبات المتاحة للمطالب بالأداء لإقامة الدليل على مواده الحقيقية أو على الشطط في التوظيف، على شرط أن تكون المعطيات المستند إليها في الإثبات صحيحة، وهو ما يمكن صاحب الشأن من إثبات صحة وجود الأعباء التي استلزمها الاستغلال بجميع وسائل الإثبات الممكنة بالنسبة إليه.

وحيث ثبت من الرجوع إلى الأوراق أن الخبير المنتدب انتهى في تقريره إلى طرح جملة من المبالغ بعنوان أعباء قابلة للطرح عن نشاطي المعقب ضدّه المتعلقين باستغلال المطعم وبيع الأحمية، ثمّ أكد في جلسة التحرير عليه بتاريخ 26 أبريل 2007 على أن الأعباء

المدونة بالمحاسبة والتي قام بطرحها هي أعباء تخص الاستغلال أي تابعة لنشاط المطالب بالأداء وأنها مسجلة بالدفاتر وأنه سبق له أن دقق فيها وتحقق منها من خلال الفواتير المقدمة.

وحيث جرى قضاء هذه المحكمة على أن اجتهاد محكمة الموضوع في تقييم مدى حجية تقرير الاختبار المنجز في القضية إنما يندرج في إطار السلطة التقديرية التي تتمتع بها ولا رقابة عليها من قاضي التعقيب إلا إذا شاب ذلك الاجتهاد مخالفة للقانون أو تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير، وبشرط تعليل موقفها.

وحيث يتجلى من الرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة التي أصدرته انتهت إلى تأييد أعمال الاختبار تأسيساً على أن الطريقة التي توخاها الخبير في تحديد الدخل الصافي للمطالب بالأداء باعتماد رقم المعاملات المستقصى من الإدارة في نشاط المطعم والمصرح به في بيع الأذية يطرح منه الأعباء التي بذلها هذا الأخير في الاستغلال هي طريقة مقبولة لأنها طريقة قانونية وفق الفصل 12 من مجلة الضريبة، وأن ما تمسكت به الإدارة من وجود تناقض في هذه الطريقة بناء على أن المحاسبة فاقدة لمصادقيتها هو دفع مغالي فيه وغير حري بالاعتماد إذ أن عدم مطابقة رقم المعاملات المصرح به شهرياً لرقم المعاملات المضمن بالمحاسبة كسبب للقول بوجود خلل أصلي ليست له قيمة على مستوى الحجية في صورة الحال لأنه تم تبني تمشي الإدارة في هذا الجزء من المعادلة أي رقم المعاملات المستقصى ولأن اعتماد أعباء الاستغلال كان بعد تثبت الخبير في مطابقة التقييدات المحاسبية المتصلة بها بالمؤيدات المثبتة لذلك.

وحيث يستفاد مما تقدم أن محكمة الحكم المنتقد مارست رقابتها على تقرير الاختبار المأنون به من قبلها وانتهت إلى تأييده بخصوص مسألة الأعباء القابلة للطرح واستعملت في ذلك السلطة المخولة لها كمحكمة موضوع في تقدير مدى حجية وسائل الإثبات المقدمة ومن بينها تقرير الاختبار، دون أن تغفل عن تعليل ما قضت به.

وحيث لم تقدم الجهة المعقبة في المقابل ما يثبت أن تأييد المحكمة لأعمال الخبير كان مخالفاً للقانون أو محرّفاً للوقائع أو مشوباً بالخطأ الواضح في التقدير، سيما وأنه ثبت على نحو ما أكده الخبير أن المطالب بالأداء أقام الدليل على الأعباء القابلة للطرح من خلال الفواتير التي قمتها، مما لا يجوز معه في ضوء ذلك للجهة المعقبة التمسك بأن المحاسبة التي يمسكها المعقب ضده غير قانونية، ومن ثم فإن قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بتأييد نتائج الاختبار الذي أذنت بإجرائه يغدو قائماً على سند صحيح من الواقع والقانون، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن.

### 3- عن المطعون المتعلق بمخالفة أحكام الفصول 1 و 21 و 22 من مجلة تشجيع الاستثمارات :

حيث تعيب المعقبة على الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصول المذكورة وذلك على سند من أنّ المحكمة التي أصدرته أدت أعمال الخبير التي انتهى فيها إلى أنّ العمليات المنجزة من قبل المعقب ضده لفائدة شركة الكيمياء والمجمع الكيميائي التونسي وشركة الصناعات الكيميائية للفليور وهي شركات مصدرة كليا، تعدّ عمليات تصدير معفاة من الضريبة على الدخل، والحال أنّ الفصل 1 من مجلة تشجيع الاستثمارات لم يتضمن قطاع إيداع خدمات المطاعم من بين الأنشطة المنتفعة بأحكام مجلة تشجيع الاستثمارات، وأن المقصود بالمبيعات والخدمات المسداة للمؤسسات المصدرة كليا على معنى الفصل 21 من نفس المجلة هي العمليات المباشرة والضرورية لممارسة النشاط المنتفع بالتشجيعات الواردة بالمجلة، وحتى في صورة التسليم بأن نشاط المعقب ضده يعد عملية تصدير فإن الفصل 22 من مجلة تشجيع الاستثمارات اشترط للانتفاع بالحوافز والتشجيعات التي جاءت بها ومنها طرح المداخل المتأتمية من ذلك النشاط من قاعدة الضريبة وجوب مسك المنتفع بها لحسابية قانونية وهو شرط لا يستوفيه المعقب ضده لأن الحسابية التي يمسكها غير مقبولة شكلا وتتضمن عديد الإخلالات الموضوعية.

وحيث ينص الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات على أنّ مبيعات السلع والخدمات المسداة للمؤسسات المصدرة كليا المنصوص عليها بهذه المجلة والمؤسسات المنتسبة بالمناطق الاقتصادية الحرة تعتبر عمليات تصدير.

كما ينص الفصل 22 من نفس المجلة على أنّ تنتفع المؤسسات التي تحقق عمليات تصدير خلال نشاطها بجملة من الحوافز شريطة مسك محاسبة قانونية طبقا لنظام المحاسبة للمؤسسات.

وحيث يستفاد من الأحكام سالفه الذكر أن المشرع اعتبر من ضمن عمليات التصدير إيداع خدمات للمؤسسات المصدرة كليا المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات، وقد جاءت عبارات الفصل 21 المتقدم ذكره عامة ومطلقة إذ لم تحدّد أصنافا معينة من الخدمات التي تعتبر عمليات تصدير، ومن ثمّ فإن تلك العبارة تؤخذ على إطلاقها مما يجوز معه إدراج خدمات المطاعم التي يسديها المعقب ضده لفائدة مؤسسات مصدرة كليا ضمن العمليات التي تعتبر عمليات تصدير، وهو ما انتهت إليه محكمة الحكم المطعون فتكون بذلك قد التزمت صواب القانون.

وحيث إنه بخصوص الشرط الذي وضعه الفصل 22. سالف الذكر للانتفاع بالحوافز المقررة لفائدة المؤسسات التي تحقق عمليات تصدير والمتمثل في وجوب مسك محاسبة قانونية فقد جرى قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن مسك المحاسبة القانونية إنما هو شرط لإثبات الحق في التمتع بتلك الحوافز وليس شرطا لاستحقاق التمتع بها.

وحيث بناء على ذلك فإن الإخلالات التي شابته المحاسبة التي يمسكها المعقب ضده ليس من شأنها أن تحرمه من الانتفاع بالحوافز المشار إليها، بما يعني أنه يمكن للمعقب ضده إقامة الدليل على استحقاقه لتلك الحوافز بجميع وسائل الإثبات الممكنة، وهو الأمر الذي باشرت محكمة الحكم المطعون فيه بصفتها قاضي موضوع رقابتها بخصوصه وانتهت إلى اعتماد المؤيدات التي قتمها، ومن ثم فقد بات المطعن الراهن جديرا بالرفض.

#### 4- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة :

حيث تنعى المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصل المتقدم ذكره وذلك لأنها أيدت ما توصل إليه الخبير من طرح الأداء على القيمة المضافة الموظف على نشاط المعقب ضده والمتأني من عمليات تقديم وجبات الأكل المنجزة لفائدة كل من شركة الكيمياء والمجمع الكيميائي التونسي وشركة الصناعات الكيميائية للفليور، والحال أن المعني بالأمر لا ينتفع بنظام تأجيل الأداء على القيمة المضافة وأن المؤسسات المصدرة التي يتعامل معها لم تقدم ما يفيد أنها أجبرت عملتها وإطاراتها على البقاء بمقر العمل أثناء الغداء ولأسباب تفرضها طبيعة نشاطها ولا التراخيص المسندة إليها من مصالح الجباية خلال السنوات المشمولة بالمراجعة في تأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة.

وحيث يتبين من الرجوع إلى الأوراق المرفقة بالملف أن المعقب ضده قتم أمام محكمتي الموضوع جملة من المؤيدات التي تفيد أن الشركات المصدرة كليا والتي يتعامل معها تنتفع بنظام تأجيل الأداء على القيمة المضافة منذ سنة 1996 وأنها منحت تراخيص في الغرض من الإدارة العامة للديوانة، وقد تأيد ذلك من خلال الشهادات المسلمة من الشركات المشار إليها للمعقب ضده والتي تؤكد أن الخدمات التي يسديها لها المعقب ضده والمتعلقة بالمطعم تتم فوترتها بدون أداء على القيمة المضافة، كما قدم المعقب ضده شهادات أخرى صادرة عن تلك الشركات تشير إلى أن الوجبات التي يقوم بتوزيعها كانت لفائدة أعوانها الملزمين بحكم طبيعة عملهم بالبقاء بمقرات العمل.

وحيث يتضح تأسيسا على ذلك أن قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بطرح الأداء على القيمة المضافة المتأتي من عمليات تقديم وجبات الأكل المنجزة مع الشركات المصدرة كليا التي يتعامل معها إنما تأسس على تقرير الاختبار وعلى ما قدمه المعقب من وثائق ومؤيدات تؤكد حقه في الطرح، وكان قضاؤها على ذلك النحو قائما على سند صحيح من الواقع والقانون، الأمر الذي يكون معه المطعن الراهن حريًا بالرفض. (قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا).

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدة مليكة الجندوبي والسيدة شويخة بوسكاية.

المقررة : السيدة يسرى كريمة