



قرار تعقيبي

8 2 مارس 2018

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

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

من جهة،

والمعقّب ضدّه: الع ، القاطن بعدد مكرّر نهج تونس نائبه الأستاذ
في الكائن مكتبه بنهج ، عدد صفاقس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه المرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 18 جويلية 2011 تحت عدد 312222 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس تحت عدد 55422 بتاريخ 21 أكتوبر 2009 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى سبع وثلاثين ألفا ومائتين وثمان وأربعين دينار و588 من المليمات أصل الأداء والخطايا.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه خضع إلى مراقبة جبائية معمّقة شملت الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة ترتّب عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 24 ماي 2006 تحت عدد 2006/739 تضمّن مطالبته بدفع مبلغ قدره 174.141,935 د أصلا وخطايا فاعترض عليه لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 11 جانفي 2007 الحكم الابتدائي عدد 2156 القاضي إبتدائيا بقبول

الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2006/739 الصادر بتاريخ 24 ماي 2006 وإجراء العمل به، فاستأنفه المعقّب ضدّه لدى محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المبيّن بالطالع.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 27 جويلية 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بميئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على الجهة المعقّب ضدّها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

الجزء الأوّل من المطاعن: بخصوص تلف اللوز:

المطعن الأوّل خرق أحكام الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات

بمقولة أنّ أحكام الفصل 12 المشار إليه نصّت على أنه: "تقيد بالدفتر اليومي كل العمليات الناتجة عن المعاملات المؤسسة وانعكاسات الأحداث المرتبطة بنشاطها والتي يكون لها تأثير على نتائجها ووضعيتها المالية..." وأّنه خلافا لذلك عاينت مصالح الجباية خلال عملية المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه بعنوان الفترة الممتدة من 2001 إلى 2004 أنّ محاسبته خلّت من أيّ تقييدات بحسابات المخزونات والمشتريات "مواد أولية" ومنتجات من الفواكه الجافّة أو منتجات وسيطة ومنتجات تامة الصنع التي من شأنها أن تقيم الدليل على أنّه يقوم بنشاط تحويل الفواكه الجافّة طبقا للتصريح بالوجود المودع لدى مصالح الجباية والذي ينصّ على أنّ المعقّب ضدّه يمارس نشاط رحي الفواكه الجافّة وهو نشاط تحويل كما يتعاطى نشاط بيع المواد الفلاحية وهو نشاط توزيع. فضلا عن أنّ تلك المحاسبة لم تتضمن أيّ تقييدات بحسابات تغير مخزونات "المواد الأولية" (603) وحساب تغيير مواد في طور الانتاج أو تغير المنتجات (713) كما وردت نخالية من أيّ خسائر بعنوان تلف كميات من اللوز، ممّا يقيم الدليل على أنّ نشاطه يتعلّق بالتوزيع وأّنه لم يبرز من الاختبار أية مخزونات من المواد الأولية أو مخزونات من منتجات في طور الصنع أو تامة الصنع ولم يبرز منها الخسائر المدّعى بها.

المطعن الثاني: خرق أحكام الفصل 19 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات:

بمقولة أنّ الفصل 19 آنف الذكر ينصّ على أنّه "يجب أن تبرز من القوائم المالية بصفة وفيه الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها وكلّ تغيير في وضعيتها المالية وأنّ تعكس مجموع العمليات الناتجة عن معاملات المؤسسة وانعكاسات الوقائع المرتبطة بنشاطها" غير أنّ القوائم المالية التي أرفقها المعقّب ضدّه لم

تبرز ممارسة نشاط تحويل اللوز ولم تعكس ما ادعى به من تلف كميات اللوز التي تولى تحويلها وهو ما لا يمكن معه الإدعاء بممارسة نشاط تحويلي.

المطعن الثالث: خرق أحكام الفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات:

بمقولة أن الفصل 26 من القانون المذكور أعلاه ينصّ على أنه يمكن قبول كل الوثائق المحاسبية المنصوص عليها بالفصل 25 من هذا القانون والاحتجاج بها لدى القضاء على أن تكون هذه الوثائق المحاسبية مطابقة لمقتضيات هذا القانون. " وأنّ مصالح الجباية قد احتجت لدى الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف بالوثائق المحاسبية للمعقب ضدّه وطلبت معارضته بها غير أن المحكمة لم تأخذها بعين الاعتبار وركنت إلى الاختبار الذي انتهى إلى أن المعقب ضدّه تحمّل خسائر من تلف مادّة اللوز والحال أن محاسبته بما تضمّنته من دفاتر وقوائم مالية لم تفصح عن تكبّد المطالب بالأداء لخسائر نتيجة تلف مادّة اللوز.

المطعن الرابع: خرق أحكام الفقرات 1 و 2 و 3 و 10 و 11 من معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات (م 04)

بمقولة أن الفقرة الأولى آنفه الذكر تنصّ على أنه "عندما يتطلب نشاط المؤسسة امتلاك مخزونات فإنّ هذه المخزونات تمثّل عموماً جزءاً هاماً من أصولها ولذا فمن الضروري أن يتم التعبير عنها بشكل صحيح في القوائم المالية نظراً لتأثيرها العميق على الوضعية المالية وعلى قياس نتائج فترة معيّنة."

وتنصّ الفقرة الثانية على أنه "يحدّد الإطار المرجعي للمحاسبة اتفاق مقابلة الأعباء والإيرادات كما يلي "حين تقيد الإيرادات محاسبياً أثناء سنة محاسبية فإنه يجب تحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات وربطها بهذه السنة المحاسبية."

كما تنصّ الفقرة 3 على أنه "واعتماداً على هذا الاتفاق المحاسبي فإنّ تحديد مبلغ تكلفة المخزونات يؤدي إلى تحديد عناصر الأعباء المرتبطة بتلك المخزونات وذلك بغية الوصول إلى قياس ملائم إلى نتيجة السنة المحاسبية."

وأنه طبقاً للفقرة 10 من نفس المعيار ينبغي "أن تقيم المخزونات حسب التكلفة التاريخية أو حسب قيمة التحقيق الصافية إذا كانت أقل من تلك التكلفة."

وأنّ الفقرة 11 من نفس المعيار تنصّ على ما يلي "توافق التكلفة التاريخية للمخزونات تكلفة الاقتناء فيما يخص العناصر المشتراة وتكلفة الإنتاج فيما يتعلق بالعناصر المنتجة وتتضمن مجموعة التكاليف التي تم تحملها لوضع المخزونات في المكان وفي الحالة الموجودة عليهما."

وأن محكمة الاستئناف لما عمدت إلى تعديل قرار التوظيف الإجباري استنادا إلى تعرض مخزونات المطالب بالضرية إلى التلف في الجزء الأكبر منها جراء تحويلها، خرقت الأحكام المشار إليها أعلاه باعتبار أن المخزونات التي تم التعبير عنها بمحاسبة المعقب ضده لم تدرج كعنصر من عناصر الأعباء المرتبطة بتلك المخزونات خسائر بعنوان تلف أثناء عملية التحويل وأنه لا وجود لأي مخزون لمواد أولية أو منتجات وسيطة أو في طور الإنتاج وأن الاختبار سعى إلى استنباط الخسائر والى استخراج كلفة الإنتاج التي لم تفصح عنها المحاسبة.

المطعن الخامس: خرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية

بمقولة أن الفصل 112 المشار إليه أعلاه يقتضي أن "رأي الخبير لا يقيد المحكمة." في حين أن المحكمة تولت تعديل قرار التوظيف الإجباري طبقا لنتائج الاختبار وأعرضت عن احترازات مصالح الجباية بخصوص تقرير الاختبار والتي تتعلق خاصة بانعدام الأسس الفنية والتقنية للاختبار من ذلك أن الخبير قد انتهى إلى أن مخزون المعقب ضده في نهاية سنة 2001 يساوي 7553 كغ وقد تم التنصيص عليه بدفتر الجرد وبقاى الدفاتر المحاسبية ثم عمد إلى خصم 4.726,810 كغ بعنوان كميات تالفة، وأنه قد ضمن أن المعقب ضده حوّل كمية اللوز التي باعها لشركة "GIPA" وأنه عند التحويل قبل البيع توّلى اتلاف ما يعادل 32.4425% من الكمية والحال أن محاسبة المطالب بالضرية خلّت بما يقيم الدليل على صحة ما خلص إليه الخبير.

الجزء الثاني من المطاعن: بخصوص كميات الفستق الفاسدة:

ضعف التعليل:

بمقولة أن المحكمة لم تناقش المسائل الجوهرية المتعلقة بكميات الفستق الفاسدة التي تمت معاينتها بالمحلات وخاصة منها عدم تقييد مخصصات مدخرات بعنوان تقلص قيمة المخزونات من الفستق في محاسبة المعقب ضده المتعلقة بالسنوات من 2001 إلى 2009 والحال أن الإطار المرجعي للمحاسبة المصادق عليه بالأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يلزم المؤسسة بتبني الاحتياط والحذر عند اعداد القوائم المالية ومن ذلك تكوين مدخرات لمعاينة انخفاض قيمة المخزونات، كما لم تناقش المحكمة سبب عدم تدوين المعقب ضده خسائر بعنوان فساد كميات الفستق أو خروجها من مخزونه لعدم صلوحيتها، التي تمت معاينتها سنة 2009 بخصوص سنتي 2001 و2002 وارتباطها بمخزونات تلك الفترة والحال أنه لا وجود لما يقيم الدليل على تولّي المطالب بالضرية معاينة تلك الكميات في نهاية سنة 2001 وسنة 2002 كما يقتضيه نظام المحاسبة.

خرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية:

بمقولة أن الحكم الاستثنائي قد قضى بتعديل المبالغ الموظفة على المعقب ضده اعتماداً على تقرير الاختبار الذي حذف النقص الذي عاينته مصالح الجباية في أرقام معاملات المعني بالأمر لسنة 2001 والمقابل لمخزون من الفستق الفاسد والمقدّر بـ 7 أطنان، والحال أن مصالح الجباية والخبير المنتدب من المحكمة أجمعاً على أن مخزون بداية سنة 2001 صفر وأن المشتريات في تلك السنة بلغت 6394 كغ وأن مخزونه في آخر تلك السنة بلغ 5550 كغ وبالتالي لا يستساغ أن يكون للمعقب ضده مخزون فاسد يقدر بـ 7 أطنان خاصة أنه لم يبرز في محاسبة سنة 2001 ولم تتم معاينته إلا في سنة 2009 وبالتالي لا يمكن ربطه بالسنة المحاسبية الأولى في الذكر، وأن الخبير لم يبرر النتائج التي توصل إليها بخصوص ربط أكياس الفستق غير الصالحة للاستعمال التي عاينها سنة 2009 بفترة سابقة لها بثمان سنوات وقد تولى الإحتفاظ بذلك المخزون دون أن يتم تقييده بالمحاسبة.

خرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية:

بمقولة أن الفصل المذكور قد نصّ على أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة غير أن محكمة الاستئناف قد خرقت هذه الأحكام بأن اعتمدت على الاختبار الذي ورد مجرداً من أي معطيات محاسبية تمكنه من ربط كميات الفستق الفاسدة بالسنة المحاسبية 2001 والحال أنه لم يرد ذكرها في دفتر الجرد المتعلق بنفس السنة ولا وجود لها في حساب المخزونات أو حساب تغيير المخزونات أو أي محضر في سنة 2001 لمعاينة تلفها وعدم صلوحيتها للاستهلاك، وأنه كان على المحكمة استبعاد هذا الاختبار بالنظر إلى ما شابه من عيوب فنية.

خرق أحكام الفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات:

بمقولة أن الفصل 26 آنف الذكر اقتضى أنه "يمكن قبول كل الوثائق المحاسبية المنصوص عليها بالفصل 25 من هذا القانون والاحتجاج بما لدى القضاء على أن تكون هذه الوثائق المحاسبية مطابقة لمقتضيات القانون." غير أن محكمة الاستئناف أنكرت على مصالح الجباية الحقّ في الاحتجاج بالمحاسبة التي أعدها المعقب ضده وأقرت معطيات افتراضية بخصوص مخزون من الفستق الفاسد الذي تمت معاينته سنة 2009 وربطه بسنة 2001 بطريقة اعتباطية ودون الاستناد إلى وثائق محاسبية.

الجزء الثالث من المطاعن: بخصوص الطريقة التي اتبعتها مصالح الجباية في ضبط أرقام معاملات المعقب ضده لسنة 2004:

المطعن الأوّل: خرق أحكام الفصلين 6 و 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

بمقولة أن محكمة الاستئناف قد أقرت دون تعليق ما ذهب إليه الخبير بخصوص استبعاد الطريقة المعتمدة من قبل مصالح الجباية في ضبط إيرادات المعني بالأمر في سنة 2004 (بالإعتماد على التدفقات النقدية) وإجراء مقارنات بين أرقام المعاملات المسجلة بالمحاسبة وتلك التي تبرز من خلال المعطيات المتوفرة بالفواتير المدلى بها من المعقب ضده، والحال أن التدفقات النقدية تعدّ من بين القرائن التي تستدلّ بها مصالح الجباية على الإيرادات الحقيقية للمطالب بالأداء على معنى الفصلين 6 و38 المشار إليهما أعلاه.

المطعن الثاني: خرق أحكام الفقرة 81 من الإطار المرجعي للمحاسبة والفقرات 57 و59 و61 من الجزء الأوّل "أحكام متعلقة بضبط القوائم المالية" من المعيار العام للمحاسبة (م 1م)

بمقولة أنه لما تولّت المحكمة المنتقد حكمها تعديل مبلغ الأداء والخطايا الموظفة على المطالب بالضريبة استناداً إلى نتائج الإختبار الذي استبعد الطريقة التي اعتمدها الإدارة والمستندة إلى التدفقات النقدية للمطالب بالأداء، تكون قد خرقت أحكام الفقرات المذكورة أعلاه والتي تجيز الإستناد في ضبط نتائج المؤسسة إلى ما ورد بجداول تدفقاتها النقدية نظراً لأنها تساعد على رسم تطور وضعيتها المالية أثناء فترة محاسبية ما خصّة أنها تقدم معلومات ثمينة عن أنشطتها سواء تعلق بالتمويل أو بالاستغلال أو الاستثمار وهي تقدم علاوة على ذلك إفادات على الطريقة التي تحصلت بها المؤسسة على سيولتها، ومقايضها الموجودة بالأرصدة المتأتية من الحرفاء وكذلك حسابات البنوك والخزانة.

المطعن الثالث: انعدام التعليل:

بمقولة أن محكمة القرار المنتقد لم تناقش احترازاات مصالح الجباية بخصوص نتائج الإختبار المأذون به التي أفضت إلى حذف النقص الذي عاينته الإدارة في رقم معاملات المعقب ضده بعنوان سنة 2004 برمته وقدره 68.893,6300 د ولم تناقش ما تمسكت به المعقبة في ذلك الطور بخصوص صحة الطريقة المعتمدة من طرف أعوان إدارة الجباية في الإستناد إلى التدفقات النقدية واقتصرت المحكمة على المصادقة على نتائج الإختبار دون تدقيق أو تحقيق في ما توصل إليه الخبير.

الجزء الرابع من المطاعن: بخصوص فائض الأداء على القيمة المضافة المحوّل من سنة 2000 إلى سنة

2001:

المطعن الأوّل: خرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

بمقولة أن محكمة الاستئناف خرقت أحكام الفصل 65 المشار إليه أعلاه الذي ينصّ على ما يلي: "لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلاّ إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه." لما قضت بقبول تحويل فائض الأداء على القيمة المضافة المتأتي من سنة 2000

وطرحه من الأداء على القيمة المضافة المستوجب بعنوان سنة 2001 على ضوء أعمال ونتائج الاختبار المأذون به دون تعليل رأيها، والحال أنّ المعقب ضدّه امتنع عن تقديم محاسبته بعنوان سنة 2000 الكفيلة وحدها بإثبات صحة تحويل الفائض إلى سنة 2001 رغم مطالبة مصالح الجباية بذلك، وبالمقابل أعفت المحكمة بقبولها نتائج الاختبار، المعقب ضدّه من إثبات صحة تصرّجاته بخصوص تحويل الفائض.

المطعن الثاني: خرق أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

بمقولة أنّ الفصل 26 المشار إليه لما نصّ على انه "بصرف النظر عن الآجال المنصوص عليها بالفصلين 19 و 20 من هذه المجلة يمكن مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم وخاصة بواسطة طرح خسائر مؤجلة أو فوائض أداء." يكون قد أباح للإدارة مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها تأثير على الفترات التي لم يشملها التقادم وأنّ المعقب ضدّه يكون بامتناعه عن تقديم محاسبته لسنة 2000 قد حال دون أعمال مصالح الجباية لرقابتها ممّا يكون معه قبول المحكمة تحويل المطالب بالضريبة للفائض في الأداء بعنوان سنة 2000 دون التثبت في صحّته وعدم تضخيمه مخالفاً للفصل 26 سالف الذكر.

المطعن الثالث: انعدام التعليل:

بمقولة أنّ محكمة الاستئناف قد أقرّت صلب حكمها صحة قيام المعقب ضدّه بتحويل فائض الأداء على القيمة المضافة المتأتي من سنة 2000 وطرحه من الأداء على القيمة المضافة المستوجبة بعنوان سنة 2001 على ضوء أعمال ونتائج الاختبار دون تعليل رأيها أو التثبت من صحّة ذلك.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 1 فيفري 2018، وبما تمّ الإستماع إلى المستشارّة المقرّرة السيدة ج اله في تلاوة ملخص لتقريرها الكتابي وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسّكت بالردود الكتابية ولم يحضر الأستاذ ب اله وبلغه الإستدعاء.

حجرت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 1 مارس 2018.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة ومستوفيا إجراءاته الشكلية الجوهرية وتعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

عن القسم الأوّل من المطاعن المتعلّق بتلف اللوز:

عن المطاعن الأوّل والثاني والثالث والرابع المتعلّقة بخرق أحكام الفصول 12 و19 و26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات والفقرات 1 و2 و3 و10 و11 من معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات (م م 04) لتداخلها ووحدة القول فيها:

حيث تمسكت المعقّبة بأنّ الحكم المنتقد ورد مخالفا لأحكام الفصول 12 و19 و26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات لما قضى بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء والحال أنّ الوثائق المحاسبية لم تتضمّن تقييدات بحسابات تغيير مخزونات المواد الأولية "603" وحساب تغيير مواد في طور الانتاج أو تغيير منتجات "713" كما وردت خالية من تنصيصات تتعلّق بتسجيل خسائر تكبّدها المطالب بالضرية بعنوان تلف كميات اللوز وهو ما يدلّ على عدم ممارسة المطالب بالأداء لنشاط التحويل.

وحيث أنّ المحكمة المنتقد حكمها أقرّت بجواز اعتماد القرائن الفعلية والقانونية بالتوازي مع المحاسبة المسوكة من طرف المعقّب ضدّه ولم تؤسّس حكمها حصرا على ما ورد بالوثائق المحاسبية وإنّما استندت أيضا إلى طبيعة المواد والأعمال المتعلّقة بها من سمط وقلبي وهرش والذي ينتج عنه نقص في حجم المخزونات وفي قيمتها على ضوء نتائج الاختبار والمعاينات التي أجراها الخبراء لمحلات المطالب بالضرية الأمر الذي يكون معه التمسك بمخالفتها لأحكام الفصول المشار إليها أعلاه في غير طريقه واتّجه لذلك رفض المطاعن الراهنة.

عن المطعن الخامس المتعلّق بخرق أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية:

حيث تمسكت المعقبة بأن المحكمة قيّدت نفسها بنتائج الاختبار وجانبت الصواب لما لم تأخذ بعين الاعتبار الوثائق المحاسبية وركنت إلى رأي الخبير الذي اعتبر أنّ المعقب ضده يتحمل الخسائر المترتبة عن تلف بمادّة اللوز في حين لم تتضمن الوثائق المحاسبية ما يفيد تسجيل المطالب بالضرية لخسائر لحقت بمخزونه من مادّة اللوز.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أن لقضاة الأصل كامل السلطة في تقدير حجية وسائل الإثبات ومدى اعتمادها أو الإعراض عنها ومن بينها تقارير الإختبار، وأنه لا رقابة عليهم في ذلك من قبل قاضي التعقيب إلا بقدر ما يشوب قضاءهم من خطأ فادح في التقدير أو ضعف في التعليل، وأنّ تبني نتائج تقارير الإختبار يكون تسليماً منها بوهن المطاعن الموجهة إليه.

وحيث أنّ تقدير حدوث تلف عند تحويل أحد المواد الأولية مسألة واقعية لا يقتصر ثبوتها على وجود التقييدات المحاسبية من عدمها بما يكون معه لقضاة الأصل سلطة الأخذ بما أو الإعراض عنها. وحيث يتبيّن بالرجوع إلى ملفّ القضية الاستئنافية أنّ المحكمة انتدبت خبيراً للبحث في نسبة التلف المعمول بها في ميدان نشاط المستأنف في خصوص كل من مادّي اللوز والفسق... " الأمر الذي تكون معه أعمال الخبير مطابقة لما ورد بمأمورية الإختبار ولا تكون المحكمة بذلك قد خرجت عن سلطاتها كقاضي الأصل لما تبنت نتائج الإختبار وأعرضت عن المطاعن الموجهة إليه واتّجه لذلك رفض المطعن الراهن.

عن القسم الثاني من المطاعن المتعلّق بكميات الفستق الفاسدة:

عن المطعن الأوّل والثاني والثالث والرابع المتعلّقة بضعف التعليل وخرق أحكام الفصلين 110 (الفقرة الثانية) و112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسّسات لتداخلها ووحدة القول فيها:

حيث تمسكت المعقبة بأنّ المحكمة أعرضت عن مناقشة دفوعاتها المتعلّقة بغياب تقييدات "مخصصات مدّخرات" بعنوان تقلص قيمة المخزون من الفستق في محاسبة المطالب بالأداء خلال السنوات من 2001 إلى 2009 وعدم تدوين خسائر بعنوان كميات الفستق الفاسد وعمدت إلى تعديل المبالغ الموظفة اعتماداً على تقرير الإختبار الذي شابهته اختلالات فنية متعدّدة وكان خالياً من معطيات محاسبية تسمح بربط كميات الفستق الفاسدة التي تمّت معاينتها سنة 2009 بسنة 2001 ومتعارضاً مع ما أثبتته الوثائق المحاسبية التي أدلى بها المعقب ضده.

وحيث يتّضح بالرجوع إلى أوراق الملفّ، أنّ الخبير المنتدب أقرّ بوجود كميات كبيرة من الفستق التالف التي قدّر كميتها بصفة تقريبية واعتمدها لتحديد النقص في رقم المعاملات لسنة 2001، دون أن يبيّن الأسس الفنيّة أو الواقعية التي تبرّر ذلك.

وحيث تبيّن من الأوراق المظروفة بالملفّ، أنّه سبق للمطالب بالأداء أن أدلى بمحضر محرّر من طرف عدلي إشهاد بتاريخ 23 نوفمبر 2005 تضمّن قيام عاملين بنقل كميات من الفستق غير الصالح للاستهلاك من مصنعه إلى المخزن الجانبي وذلك خلال سنتي 2001 و2002، وبالمقابل تمسّكت مصالح الجباية بأنّ غياب تقييدات محاسبية في الغرض من شأنه أن يحول دون امكانية ربط الكميات الفاسدة من الفستق بسنة 2001،

وحيث تبنت المحكمة رأي الخبير في هذا الخصوص، ولم تجب على أيّ من الدفوعات الفنيّة أو الواقعية التي تمسّكت بها الإدارة بخصوص خلوّ الوثائق المحاسبية من بيانات وتنسيقات تتعلّق بمعاينة الخسائر التي يدّعي المطالب بالضرية أنّها لحقت بمخزونات من مادة الفستق وغياب ما يقيم الدليل على ارتباط الكميات التالفة منها بتلك التي تمّت معاينتها سنة 2009 بنشاطه خلال سنة 2001 والتي تعدّ دفوعات جوهرية وتتصل بمسائل لها تأثير على وجه الفصل في القضية، واكتفت بإقرار المبالغ المحتسبة من طرف الخبير، والحال أنّ الواقعة المتمثلة في نقل كميات من الفستق الفاسد من المصنع إلى المخزن وبغضّ النظر عن حجّة المستند المثبت لها، لا يمكن ان تقوم دليلا لوحدها يقطع بثبوت ارتباط كميات الفستق التالفة بسنة 2001 التي تمّ تعديل رقم معاملات المعني بالأمر بخصوصها،

وحيث يكون الحكم المطعون فيه في حكم ما تقدّم فاقتدا لما يؤسسه من هذه الناحية وتعيّن لذلك قبول المطاعن الراهنة.

عن القسم الثالث من المطاعن فيما يتعلّق بالطريقة التي اتبعتها مصالح الجباية في ضبط أرقام

معاملات المعقّب ضدّه :

عن المطاعن الأوّل والثاني والثالث المتعلقة بخرق أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وخرق أحكام الفقرة 81 من الإطار المرجعي للمحاسبة والفقرات 57 و59 و61 من الجزء الأوّل "أحكام متعلقة بضبط القوائم المالية" من المعيار العام للمحاسبة (م م 1) وانعدام التعليل لتداخلها ووحدة القول فيها:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ محكمة الاستئناف لم تعلّل حكمها وخالفت مقتضيات الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفقرة 81 من الإطار المرجعي للمحاسبة والفقرات 57 و59 و61 من المعيار العام للمحاسبة (م م 1) لما أقرّت نتائج الاختبار الذي استبعد طريقة التدفقات المالية

التي تعدّ من بين القرائن التي يجوز للإدارة اعتمادها للاستدلال على حقيقة الإيرادات الفعلية للمطالب بالأداء واقتصرت على إجراء مقارنة بين رقم المعاملات المسجّل بحاسبة المعقّب ضدّه لسنة 2004 وتلك التي تبرز من خلال المعطيات المتوفّرة بالفواتير المدلى بها.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنّه لئن حولت أحكام الفصلين 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمصالح الجباية الحقّ في تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة اعتمادا على القرائن القانونية والفعلية في صورة عدم وجود حسابية قانونية سليمة إلا أن ذلك لا يعفي الإدارة من إثبات أنّ القرائن المعتمدة من طرفها منضبطة ومتعددة ومتظافرة ومؤسسة على عناصر مادية ثابتة وقرينة من الواقع توكفا من الإعتباط والتعسف وعدم الإنصاف.

وحيث أورد الخبير بتقريره أنّ النقص في رقم المعاملات المحقّق لا يمكن أن يبرز إلاّ باعتماد مقارنة رقم المعاملات المسجّل بالحاسبة ورقم المعاملات الذي يبرز من خلال المعطيات المضمّنة بالفواتير أو رقم المعاملات الذي تمّ تحقيقه دون إدراج فواتير،

وحيث أنّ اعتماد طريقة دون أخرى للتوصّل إلى حقيقة رقم المعاملات المحقّق يرتبط ارتباطا وثيقا بقدرة الطريقة المعتمدة على إعطاء صورة وقيّة وحقيقية لقاعدة الأداء، وبما تستند إليه من وقائع أو مستندات مثبتة لذلك، الأمر الذي يجعل من تبني محكمة الموضوع لإحدى الطريقتين والركون إلى نتائجها من بين المسائل الواقعية الموكولة لاجتهادها غير أنّ ذلك لا يعفيها من تعليل حكمها وتبرير مجاراتها لما توصّل إليه الخبير وإعراضها عن المطاعن الموجهة إلى الاختبار في هذا الخصوص،

وحيث تولّت المحكمة المنتقد حكمها مسaire الخبير في تقديره للنقص في رقم المعاملات عبر إجراء مقارنة بين رقم المعاملات المضمّنة بالوثائق الحاسوبية ورقم المعاملات الذي يتمّ استخلاصه من المعطيات المضمّنة بالفواتير أو المداخل المحقّقة في غياب فواتير مثبتة لها وأعرضت في المقابل على اعتماد طريقة التدفقات المالية المعتمدة من قبل الإدارة في ضبط رقم المعاملات دون أن تعلّل ما خلصت إليه من تفضيل للطريقة المعتمدة في ضبط رقم معاملات المعقّب ضدّه ومدى وجاهة الطريقة المعتمدة من قبل الخبير في الغرض، بما يورث حكمها قصورا في التعليل الأمر الذي يتّجه معه قبول المطاعن الماثلة.

عن القسم الرابع من المطاعن المتعلّق بفائض الأداء على القيمة المضافة المحوّل من سنة 2000

إلى سنة 2001:

عن المطعن الأوّل المتعلّق بخرق أحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:
حيث تمسّكت المعقّب بخرق محكمة الاستئناف لأحكام الفصل 65 آنف الذكر لما قضت بقبول تحويل فائض الأداء على القيمة المضافة المتأّتي من سنة 2000 وطرحه من الأداء على القيمة المضافة

المستوجب بعنوان سنة 2001 على ضوء أعمال ونتائج الاختبار المأذون به خاصة وأنّ المعقب ضدّه امتنع عن تقديم محاسبته سنة 2000 الكفيلة وحدها بإثبات صحة تحويل الفائض إلى سنة 2001 رغم مطالبة مصالح الجباية بذلك، وبالمقابل أعفت المحكمة بقبولها نتائج الاختبار المعقب ضدّه من إثبات صحة تصرّجاته بخصوص تحويل الفائض.

وحيث أنّ أحكام الفصل 65 المشار إليه أعلاه تفترض ضمنا إقامة الإدارة الدليل مسبقا على عدم صحّة تصرّيح المطالب بالأداء الأمر الذي يحوّلها تعديل الأداء ومن ثمة ينتقل عبء إثبات شطط الأداء المعدّل إلى المطالب به،

وحيث لم يثبت من الملفّ أنّ المطالب بالأداء قدّم مؤيّدات تقيم الدليل على صحّة العملية المتعلّقة بتحويل فائض الأداء على القيمة المضافة الموظّفة على نشاطه من سنة 2000 إلى سنة 2001 وتثبت مقدار المبالغ المحوّل، الأمر الذي يغدو معه قبول محكمة الإستئناف طرح فائض الأداء على القيمة المضافة لسنة 2000 من قاعدة الأداء المستوجب بعنوان ذات الأداء لسنة 2001 فاقدًا لسنده الواقعي والقانوني، الأمر الذي يتّجه معه قبول المطعن الراهن.

عن المطعن الثاني المتعلّق بخرق أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسّكت الإدارة المعقّبة بأنّه يجوز لها مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها تأثير على الفترات التي لم يشملها التقادم وأنّ المعقب ضدّه يكون بامتناعه عن تقديم محاسبته لسنة 2000 قد حال دون أعمال مصالح الجباية لرقابتها وتكون المحكمة مخطئة عندما قبلت تحويل الفائض دون التثبت في صحّته وعدم تضخيمه.

وحيث اقتضى الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه "يمكن مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم خاصة بواسطة طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء."

وحيث ولئن تسلّطت رقابة الإدارة على سنة غير معنيّة بالإعلام بالمراجعة فإنّ نتائج تلك الرقابة لها تأثير مباشر على أساس الضريبة المستوجبة بعنوان السنوات اللاحقة موضوع عملية المراجعة بشكل لا يتعارض مع أحكام الفصل 26 سالف الذكر،

وحيث أنّ محكمة الموضوع لم تجادل في قانونية هذه الرقابة ولم ترفضها، الأمر الذي يكون معه الإستناد إلى خرق أحكام الفصل 26 آنف الذكر في غير طريقه ويتّجه رفضه لذلك.

عن المطعن الثالث المتعلّق بانعدام التعليل:

حيث تمسكت الإدارة المعقبة بأن المحكمة تكون قد جانبت الصواب لما أقرت صلب حكمها صحة قيام المعقب ضدّه بتحويل فائض الأداء على القيمة المضافة المتأتي من سنة 2000 وطرحه من الأداء على القيمة المضافة المستوجبة بعنوان سنة 2001 على ضوء أعمال ونتائج الاختبار دون تعليل رأيها أو التثبت من صحّة ذلك.

وحيث أن محكمة الموضوع اكتفت بتبني نتائج تقرير الاختبار بخصوص التسليم بصحّة عملية تحويل المبالغ المتأتية من فائض الأداء على القيمة المضافة في غياب ما يدعم ما خلص إليه الخبير بمستندات مثبتة للمبالغ المحتسبة، واكتفى بالتعليق على ذلك بأنه كان بإمكان مصالح الجباية أن تشمل سنة 2000 بالمراقبة، ودون أن تتولّى المحكمة مناقشة دفعوات الإدارة بخصوص عدم وجاهة عملية طرح فائض الأداء على القيمة المضافة الذي تمسك به المطالب بالأداء ودون أن تعلّل موقفها بخصوص أحقية طرح فائض الأداء على القيمة المضافة لسنة 2000، الأمر الذي يتّجه معه قبول المطعن الراهن.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بمهيئة جديدة.
ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّه.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيدة ر المنة وعضوية المستشارين السيد م بن م والسيد ه الج

وتلي علنا بجلسة يوم 1 مارس 2018 بحضور كاتبة الجلسة السيدة و النذ

المستشارة المقررة
جؤ لاط

رئيسة الدائرة
المه
الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لاط