

تقرير ختم التحقيق

الدائرة التعقيبية الثالثة

القضية عدد : 39141

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

والمعقب ضدها : شركة " ----- " في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بطريق " -----
"، نائبها الأستاذ " ----- " الكائن مكتبه " -----
".

ملخص وقائع القضية:

تفيد وقائع القضية أنّ المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة أوليّة لوضعيتها الجبائية في مادّة الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية بعنوان سنة 1996 والأقساط الإحتياطية بعنوان سنة 1997 وترتّب عنها صدور قرار في التّوظيف الإجباري بتاريخ 23 ديسمبر 2000 تحت عدد 900-76/2000 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي قدره 19.960,662د بعنوان أصل الأداء وخطايا التّأخير فاعترضت عليه أمام المحكمة الإبتدائية بصفاقس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 19 فيفري 2003 الحكم الإبتدائي عدد 80 والقاضي إبتدائيا بقبول مطلب الإعتراض شكلا وفي الأصل بالمصادقة على قرار التّوظيف الإجباري المعترض عليه من حيث المبدأ مع تعديله واعتبار أنّ الضريبة المستوجبة من المعترضة أصلا وخطايا تقدّر بألفين وثلاثمائة وسبعة وخمسين دينارا ومئيمات 163 (2.357,163د)، وهو الحكم الذي استأنفه مدير بعثة الأبحاث والمراقبة المتعدّدة الجوانب أمام محكمة الإستئناف بصفاقس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم الإستئنافي الجبائي عدد 10047 بتاريخ 28 فيفري 2005 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمّن وحمل المصاريف القانونيّة عليه، وهذا الحكم هو محلّ الطعن المائل.

الحكم الإستئنافي المطعون فيه : الحكم الإستئنافي الجبائي الصادر عن محكمة الإستئناف بصفاقس بتاريخ 28 فيفري 2005 في القضية عدد 10047 والقاضي بقبول

الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه.

إجراءات الطعن بالتعقيب :

تاريخ الإعلام بالحكم الإستئنافي :

- تاريخ القيام : 4 جانفي 2008

- تاريخ تقديم المذكرة و مرفقاتها : 22 جانفي 2008

طلبات المعقبة: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف المختصة للنظر فيها من جديد بتركيبة مغايرة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

موجز أسباب الطعن:

أولا: خرق أحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ المعقّب ضدها قامت بطرح أعباء استنادا إلى فواتير لا تستجيب للشروط القانونية المنصوص عليها بالفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وجارتها في ذلك محكمة الدرجة الأولى وقد أيدت محكمة الإستئناف الحكم الإبتدائي رغم مخالفته لأحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ذلك أنّ مراقبة الإدارة للفاتورة كمؤيد لطرح الأعباء يتمّ بالإعتماد على الفصل 75 المذكور والذي أحال للفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أي أنّ المراقبة المذكورة تتمّ على أساس التّنصيصات الوجوبية التي تمكّن من معرفة المعرف الجبائي للجهة التي أصدرت الفاتورة وتاريخ إصدارها والمبلغ المضمّن بها ورقم الفاتورة وسلسلته، وكلّ هذه التّنصيصات تهدف للتأكد من مصداقية الفواتير ذلك أنه لا يمكن أن تقبل فاتورة بها مبالغ متفاوتة دون أن تكون محتوية على كلّ المعلومات التي تمكّن الإدارة من إجراء رقابتها عليها. وأضافت المعقبة أنّ 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أقرّ وجوب اعتماد الفواتير المطابقة للفقرتين الثانية والثالثة من الفصل 18 المذكور في طرح الأعباء من قاعدة الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وذلك بالنسبة للإستغلالات التجارية والمهن غير التجارية وهو ما يؤخذ على إطلاقه إذ أنّ غاية المشرّع تتمثل في إعطاء آلية للإدارة لمراقبة أيّ تجاوز في طرح أعباء غير حقيقية أو أعباء مبالغ فيها.

ثانيا: خرق أحكام الفصول 51 و66 و72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ محكمة الإستئناف اعتبرت أنّ الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة في حين أنّ فقه قضاء المحكمة الإدارية أتجه إلى اعتبار أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل في مجال تطبيق الأداء وتكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات وهو ما يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمت مراجعة أساس الضريبة المعنية بالأمر.

رد المعقب ضده: 8 مارس 2008

أولاً: بخصوص المطعن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، دفع نائب المعقب ضدها بأن إدارة الجباية قامت بإدماج مبالغ هامة ضمن قاعدة الضريبة بحجة أن الفواتير المتعلقة بها غير مرقمة ولا تحمل المعرف الجبائي للشركة وقد بينت منوبته أن هذه الفواتير لا تحتوي على مبالغ للأداء على القيمة المضافة ويحق لها طرحها حسب المفهوم الواسع للفصل 12 من مجلة الضريبة الذي نص بصفة إجمالية على أن تطرح كل الأعباء التي استلزمها الإستغلال واعتمادا على المذكرتين عدد 169/2002 وعدد 1523/2001 الصادرتين عن الإدارة. وتولت محكمة البداية مراقبة هذه الفواتير وتبين لها أنها لئن لم تتضمن ذكر الأداء على القيمة المضافة فإنها تمثل رغم ذلك حجة إثبات لمصاريف قامت بها منوبته في نطاق الإستغلال وهو ما يكفي لترحها. وقد أيدتها في ذلك محكمة الإستئناف مبيّنة أن هذه الأعباء وقع تدعيمها بمؤيدات وفواتير من شأنها أن تسمح للإدارة بمراقبة صرف المبالغ المقابلة لها والتثبت من تعلقها بنشاط المطالب بالأداء. وأضاف أن هذه الفواتير صادرة عن أشخاص خاضعين للنظام التقديري وغير ملزمين بمسك وإصدار فواتير حسب ما تضمنه الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة الذي نص على ما يلي: "يطلب الخاضعون للأداء على القيمة المضافة، غير الخاضعين منهم للنظام التقديري، بتحري فاتورة لكل العمليات التي يقومون بها...". كما أن أحكام الفصل 75 المذكور المتمسك بها من الإدارة تحيل دورها إلى أحكام الفصل 18 المشار إليه. وأكد على أن الفصل 12 من مجلة الضريبة لم يشترط إثبات الأعباء القابلة للطرح بصيغة معينة، كما أن الفصل 14 من نفس المجلة الذي استعرض الأعباء الغير قابلة للطرح لم يذكر من بينها تلك المضمنة بفواتير لا تحمل ترقيما أو لا تحمل المعرف الجبائي.

ثانياً: بخصوص المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصول 51 و66 و72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، دفع نائب المعقب ضدها بأن الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة باعتبارها لا تمثل ضريبة قائمة الذات وإنما هي طريقة لدفع الضريبة، وقد دعمت الإدارة هذا الإتجاه في المذكرة الصادرة عنها تحت عدد 27/2003 بتاريخ 3 ديسمبر 2003 والتي تضمنت أن الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء، كما أن المشرع حدّد الفرق بين كلمة "أداء" وكلمة "تسبقة"، إضافة إلى أنه يتّضح جلياً من الفصلين 47 و48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن المشرع أبقى التصاريح الخاصة بالأقساط الإحتياطية من الحد الأدنى للأداء.

القانون:- من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب ممّن له الصفة والمصلحة مستوفيا جميع إجراءات القيام الشكلية، لذا نفترح قبوله من هذه الناحية.

عن المظن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

تمسكت المعقبة بأن المعقّب ضدّها قامت بطرح أعباء استنادا إلى فواتير لا تستجيب للشروط القانونيّة المنصوص عليها بالفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وجارتها في ذلك محكمة الدرجة الأولى وقد أيدت محكمة الإستئناف الحكم الابتدائي رغم مخالفته لأحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ذلك أنّ مراقبة الإدارة للفاخرة كمؤيد لطرح الأعباء يتمّ بالإعتماد على الفصل 75 المذكور والذي أحال للفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة أي أنّ المراقبة المذكورة تتمّ على أساس التّنصيصات الوجوبية التي تمكّن من معرفة المعرف الجبائي للجهة التي أصدرت الفاتورة وتاريخ إصدارها والمبلغ المضمّن بها ورقم الفاتورة وسلسلته، وكلّ هذه التّنصيصات تهدف للتأكد من مصداقية الفواتير ذلك أنّه لا يمكن أن تقبل فاتورة بها مبالغ متفاوتة دون أن تكون محتوية على كلّ المعلومات التي تمكّن الإدارة من إجراء رقابتها عليها. وأضافت المعقبة أنّ 75 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أقرّ وجوب اعتماد الفواتير المطابقة للفقرتين الثانية والثالثة من الفصل 18 المذكور في طرح الأعباء من قاعدة الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وذلك بالنسبة للإستغلات التجارية والمهن غير التجارية وهو ما يؤخذ على إطلاقه إذ أنّ غاية المشرّع تتمثل في إعطاء آليّة للإدارة لمراقبة أيّ تجاوز في طرح أعباء غير حقيقيّة أو أعباء مبالغ فيها.

ودفع نائب المعقّب ضدّها بأنّ إدارة الجباية قامت بإدماج مبالغ هامّة ضمن قاعدة الضريبة بحجة أنّ الفواتير المتعلّقة بها غير مرقّمة ولا تحمل المعرف الجبائي للشركة وقد بينت منوّبته أنّ هذه الفواتير لا تحتوي على مبالغ للأداء على القيمة المضافة ويحقّ لها طرحها حسب المفهوم الواسع للفصل 12 من مجلة الضريبة الذي نصّ بصفة إجماليّة على أن تطرح كلّ الأعباء التي استلزمها الإستغلال واعتمادا على المذكرتين عدد 169/2002 وعدد 1523/2001 الصّادرتين عن الإدارة. وتولّت محكمة البداية مراقبة هذه الفواتير وتبيّن لها أنّها لئن لم تتضمن ذكر الأداء على القيمة المضافة فإنّها تتمثل رغم ذلك بحجة إثبات لمصاريف قامت بها منوّبته في نطاق الإستغلال وهو ما يكفي لترحها. وقد أيدتها في ذلك محكمة الإستئناف مبينة أنّ هذه الأعباء وقع تدعيمها بمؤيّدات وفواتير من شأنها أن تسمح للإدارة بمراقبة صرف المبالغ المقابلة لها والتثبت من تعلّقها بنشاط المطالب بالأداء. وأضاف أنّ هذه الفواتير صادرة عن أشخاص خاضعين للنظام التقديري وغير ملزمين بمسك وإصدار فواتير حسب ما تضمّنه الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة الذي نصّ على ما يلي: "يطالب الخاضعون للأداء على القيمة المضافة، غير الخاضعين منهم للنظام التقديري، بتحرير فاتورة لكلّ العمليّات التي يقومون بها...". كما أنّ أحكام الفصل 75 المذكور المتمسك بها من الإدارة تحيل بدورها إلى أحكام الفصل 18 المشار إليه. وأكّد على أنّ الفصل 12 من مجلة الضريبة لم يشترط إثبات الأعباء القابلة للطرح بصيغة معيّنة، كما أنّ الفصل 14 من نفس المجلة الذي استعرض الأعباء الغير قابلة للطرح لم يذكر من بينها تلك المضمّنة بفواتير لا تحمل ترقيما أو لا تحمل المعرف الجبائي.

وحيث أوجبت الفقرة II من الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على الخاضعين للأداء على القيمة المضافة غير الخاضعين للنظام التقديري تحرير فاتورة لكلّ العمليات التي يقومون بها إلا في حالة وجود عقد جدير بالثقة ويجب أن تحتوي الفاتورة على تاريخ العملية وتعريف الحريف وعنوانه ورقم بطاقة التعريف الجبائي للخاضع للأداء على القيمة المضافة الذي يقع تسليمه من طرف إدارة الجباية وذكر الممتلك أو الخدمة مع الثمن دون احتساب الأداء ونسب ومبالغ الأداء على القيمة المضافة.

وحيث أوجبت أحكام الفقرة III من الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة على الخاضعين للأداء على القيمة المضافة أن يستعملوا فواتير مرقمة حسب سلسلة منتظمة وغير منقطعة وأن يصرّحوا لدى مكتب مراقبة الأداءات التابعين لدائرته بأسماء وعناوين مزودهم بالفواتير.

وحيث اقتضى الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أن النتيجة الصافية تضبط بعد طرح كلّ الأعباء التي استلزمها الإستغلال.

وحيث نصّت الفقرة الأولى من الفصل 48 من المجلة المذكورة على أنه: "تطبّق أحكام الفصول من 10 إلى 20 من هذه المجلة على الضريبة على الشركات".

وحيث أنّ الأعباء التي يجوز طرحها من قاعدة الضريبة عند ضبط النتيجة الصافية هي الأعباء اللازمة للإستغلال والتي تكون قائمة على إثباتات كافية.

وحيث يتّضح من أوراق الملف أنّ إدارة الجباية رفضت طرح أعباء مضمّنة بفواتير قدّمتها المعقّب ضدّها بالإستناد إلى أنّها غير مرقّمة ولا تحمل المعرف الجبائي للمزود، واستندت في ذلك إلى أحكام الفصل 75 من مجلة الضريبة الذي نصّ على أنّ أحكام الفقرتين الثانية والثالثة من الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة المتعلقةين بوجود تحرير فاتورة في مادّتي الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وذلك بالنسبة للإستغلال التجاري والمهن غير التجارية.

وحيث أنّ الفصل 12 من مجلة الضريبة أقرّ حق طرح الأعباء بالإستغلال ولم يشترط إثبات هذه الأعباء وفق صيغة معينة.

وحيث استثنى الفصل 18 المذكور من أحكامه الأشخاص الخاضعين للنظام التقديري والذين لا يكونون تبعاً لذلك مطالبين بتحرير فاتورة للعمليات التي يقومون بها تكون محتوية للبيانات المنصوص عليها بالفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

وحيث يستخلص ممّا سبق بيانه، وعلى نحو ما انتهت إليه محكمة الإستئناف، أنّ الأحكام الواردة بالفصل 18 سالف الذكر موجهة للمزودين الخاضعين للأداء على القيمة المضافة ولا تنسحب على المشترين أو الحرفاء خاصة وأنّ الأمر لا يتعلق بطرح الأداء

على القيمة المضافة المضمّن بهذه الفواتير وإتّما بطرح قيمة هذه الفواتير كأعباء من قاعدة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث تبعا لذلك فإنّ محكمة الإستئناف تكون قد أحسنت تطبيق الفصلين 12 من مجلة الضريبة و18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لما أقرّت الحكم الابتدائي الذي قضى بطرح المبالغ المضمّنة بالفواتير التي تهّم نشاط المعقّب ضدّها والمتعلّقة بسنة 1996 والمقدّرة بـ2104,000د، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذا المطعن.

عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصول 51 و66 و72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المطعون فيه تأييدها للحكم الابتدائي الذي اعتبر أنّ الأقساط الإحتياطية غير قابلة للمراجعة والحال أنّها تدخل في مجال تطبيق الأداء وتكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات وهو ما يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمّت مراجعة أساس الضريبة المعنيّة بالأمر.

وحيث ينصّ الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنّه: "باستثناء المستغلّين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الخاضعين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة التقديرية الإختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرّر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاطون لنشاط تجاري أو لمهنة غير تجارية بدفع ثلاث تسبقات تسمّى "أقساط احتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجمليّة".

وحيث ينصّ الفصل 66 من نفس المجلة على أن "توظّف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدّم في الآجال القانونيّة التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و52 و56 و61 من هذه المجلة أو الذي قدّم تصريحاً منقوصاً أو مغلوّطاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملاته وكذلك في الخصم أو التسبقات".

وحيث يستخلص من مقتضيات الفصلين المشار إليهما أنّ الأقساط الإحتياطية تدخل بصريح هذين النّصين ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطة إرتباطا وثيقا بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات، الأمر الذي يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلّما تمّت مراجعة أساس الضريبة المعنيّة بالأمر.

وحيث لئن كانت الأقساط الإحتياطية لا تمثّل أداء مستقلاً وإتّما طريقة من طرق الدّفع فإنّ ذلك لا يمنع من مراجعة الأداء الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أنّ تغيير الإدارة في الأداء المستوجب بعنوان سنة معيّنة يؤدّي إلى تغيير في مبلغ الأداء المستوجب

بعنوان الأقساط الإحتياطية الواجب دفعه في السنّة الموالية وبالتالي يكون احتساب إدارة الجباية للأقساط الإحتياطية إلى جانب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في محلّه.

وحيث بناء عليه يكون قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بعدم قابلية الأقساط الإحتياطية للمراجعة في غير طريقه ممّا يتّجه معه قبول هذا المطعن ونقض الحكم المطعون فيه على أساسه.

المقترح :

- أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بصفاقس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة.

- ثانيا : حمل المصاريف القانونيّة على المعقّب ضدّها.

حرّر بتاريخ 6 أفريل 2009

المقرّر :

حسين عمارة