



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

08 مارس 2018

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

شركة خفية الإسم في شخص

، أريانة نائبها الأستاذ

مكتبه بعدد نهج

المعقّب: شركة

ممثلها القانوني، مقرّها الكائن

س الف من شركة اتحاد المحامين والمستشارين

تونس.

من جهة،

والمعقّب ضدها: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرّها بشارع الهادي

شاكر عدد 93، تونس 1002،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من نائب المعقّب المذكورة أعلاه المرسم بكتابة المحكمة

بتاريخ 23 ديسمبر 2010 تحت عدد 311760 طعنا في الحكم الإستئنائي الصادر عن محكمة

الاستئناف بتونس تحت عدد 97348 بتاريخ 14 أبريل 2010 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا

وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنفة بالمال المؤمن وحمل المصاريف

القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت إلى مراقبة

جبائية معمّقة في مادّة الضريبة على دخل الشركات عن الفترة الممتدّة من 1 جانفي 2001 إلى 31

ديسمبر 2005 وفي مادّة الأقساط الاحتياطية عن الفترة من 1 جانفي 2002 إلى ديسمبر 2005 وفي

مادّة الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء

والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية والتجارية وأنه صدر بتاريخ 27 جانفي 2009 قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/10 وتم بمقتضاه ضبط الأداءات والخطايا المستوجبة بمبلغ قدره مليونان وأربعمائة وتسعة وأربعين ألف وخمسمائة وثمانية وخمسين دينار و 254 مليما كما ضبط القرار المذكور فائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2005 بما قدره 258.645,797 دينار وفائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر 2005 بما قدره 206.963,265 دينار، وقد اعترضت المعقبة على القرار المذكور وصدر حكم ابتدائي عن المحكمة الابتدائية بتونس بتاريخ 9 جوان 2009 قضى بإقرار قرار التوظيف الاجباري فاستأنفته الشركة لدى محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المبين بالطلاع.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 12 فيفري 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على الجهة المعقب ضدها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولا: أسباب البطلان المتعلقة بطلان التوظيف الإجباري لبطلان المراجعة الجبائية المعمقة شكلا:

المطعن الأول: تحريف الوقائع:

بمقولة أن عملية المراجعة الجبائية المعمقة انطلقت يوم 22 ديسمبر 2006 و أن الشركة المعقبة أعلنت بتاريخ 9 جوان 2007 أنه سيتم تعليق أعمال المراجعة لمدة 15 يوما بداية من 11 جوان 2007 وبنهاية الفترة المشار إليها تم إعلام الشركة بالتمديد في فترة التعليق لمدة إضافية بداية من تاريخ نهاية الفترة الأولى (26 جوان 2007) غير أن الإدارة لم تستأنف أعمال المراجعة إنما تولت بتاريخ 10 جويلية 2007 تحرير تقرير في المراجعة وأعلنت به الشركة بتاريخ 12 جويلية 2007 والحال أن تعليق أعمال المراجعة يستوجب استئنافها وتحرير محضر في الغرض قبل القيام بأي إجراء و طالما أن توقيع تقرير المراجعة تم خلال فترة التعليق فإن ذلك يعني أن الإدارة لم تتوقف عن أعمالها وواصلت تحليل ومراجعة المعلومات وتحرير التقرير، وبالتالي تكون المحكمة المنتقد قرارها قد حرّفت الوقائع الثابتة بالملف لما غضت النظر عن تاريخ التوقيع.

المطعن الثاني: خرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

بمقولة أن الإدارة قد حادت بإجراء التعليق الذي يعتمد عند وجود مانع يحول دون استمرار عملية المراجعة، واعتمدها لغاية التمديد في أجلها للقيام بالمراجعة خارج الضوابط القانونية، وأنها تعللت

بتعذر مواصلة عملية المراجعة دون تحديد سبب قابل للتثبت منه، وطالما تمّ إمضاء التقرير خلال فترة التعليق فإنّها تكون بذلك قد حرمت الشركة المعقبة من الصبغة التعارضية للمراجعة التي يفترض أن تتم بمقرّها وتجاوزت الأجل الأقصى القانوني بصورة مستترة وهو ما يعدّ إخلالاً بحقوق المعقبة ومسّاس باستقرار وضعيتها الجبائية.

ثانياً: بطلان قرار التوظيف أصلاً:

المطعن الثالث: خرق أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على

الشركات:

بمقولة أنّ الإدارة لجأت إلى إدماج خسائر تكبدتها الشركة من جراء عملية بيع أصل تجاري لفائدة شركة " " وإحالة الديون المرتبطة بها وتعلّق الخسائر بالأصول الثابتة (التي تم بيعها بأقل من قيمتها المحاسبية الصافية) وبمخزون سلع (تم بيعه بأقل من ثمن الكلفة) وديون الحرفاء (تمت إحالتها بثمن أقلّ من القيمة الإسمية للدين). وأنّ محكمة الإستئناف أخطأت باعتبار عدم جواز طرح الخسارة الناتجة عن التفويت في عنصر من عناصر الأصول بأقلّ من قيمته المحاسبية لما في ذلك من مخالفة لأحكام الفصل 11 المشار إليه أعلاه، والحال أنّ تطبيق الفصل المذكور على قضية الحال يؤدي إلى طرح الخسارة التي تكبدتها الشركة المعقبة عن التفويت في الأصل التجاري والديون، وهي خسائر ثابتة من خلال العقد، وأنّه على فرض اعتماد المحكمة في تعليل حكمها على نظرية التصرف غير العادي التي يمنع معها طرح الخسائر الناتجة عن التنازلات، فإنّ ذلك يقتضي اللجوء إلى إجراء مقارنة بين ثمن البيع والتمن الحقيقي بالسوق وليس مقارنة الثمن الحقيقي للبيع والقيمة المحاسبية للأصول. ويحمل عبء إثبات الطابع غير العادي في كلّ الحالات على الإدارة لا على المطالب بالأداء.

المطعن الرابع: انعدام التعليل:

عدم التعليل بخصوص الخسارة المتعلقة ببيع الأصل التجاري:

بمقولة أنّ الشركة المعقبة بيّنت في الطور الاستثنائي في ردّها على دفع الإدارة بأنّ الخسارة لم يستلزمها الاستغلال، أنّه يتجه النظر إلى طبيعة العملية التي تنطوي على رغبة في التوقف عن نشاط تجاري مرتبط باستغلال وحدة الاتصال والبيع الذي أتمته في الغرض وأنّ ثمن البيع مرتبط ارتباطاً وثيقاً بتصفية النشاط خاصة وأنّ قيمة الأصول تسجل في المحاسبة اعتماداً على فرضية مرجعية هي استمرارية النشاط بصورة عادية لا توقفه نهائياً وبالتالي يكون قيمة الأصول التي اعتمدت عليها الإدارة هي قيمة نسبية وأنّ

المطعن المقدم لمحكمة الاستئناف ارتكز على مقولة أن الإدارة لا يمكنها تعديل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء إلا اعتماداً على نظرية التصرف غير العادي وهو ما لم تتمسك به الإدارة أو محكمة البداية وبالتالي يكون قد استندت إلى هذه النظرية كمبدأ قانوني عام. كما لم تعلق بصفة كافية في إجابتها على المطعن المستند إلى قانون المنافسة والأسعار والذي يسمح بالبيع بأقل من ثمن التكلفة في صورة تصفية النشاط حيث اكتفت المحكمة بالإشارة إلى أن رغبة الشركة في إيقاف نشاطها مبرراً للبيع لا يستقيم ويعارض أحكام قانون المنافسة والأسعار والفصل 26 منه.

كما أن الشركة المعقبة قدمت تقريراً قبل جلسة المرافعة المعينة في 24 مارس 2010 لاحظت فيه أن الإدارة أصدرت أيضاً قراراً في التوظيف الإجباري ضدّ مشتريّة الأصل التجاري " " في ما يتعلق بمادّة التسجيل حيث رأت الإدارة أن ثمن البيع المنصوص عليه بالعقد 1.256.000 دينار هو أقل من القيمة الحقيقية لموضوع التعاقد التي قدرتها بـ 5.377.333 دينار، وأنه تمّ الالتجاء إلى تقرير اختبار قدرّ قيمة الأصل التجاري بـ 1.373.801 وهو اختبار تبنته محكمة البداية وأيدته محكمة الاستئناف بتاريخ 20 جانفي 2010 تحت عدد 81607، وقد بينت الشركة المعقبة لمحكمة الاستئناف أنه ثبت طبقاً للحكم أن قيمة الأصل التجاري أقلّ من قيمته المحاسبية التي عدّلت على أساسها وضعيتها الجبائية وأنّ الفارق بين القيمتين لا يجعل من عملية التقيوت من بين الأعمال غير العادية، غير أن محكمة الاستئناف عرضت عن هذا التقرير ومؤيداته ولم تتولى الردّ عليه.

انعدام التعليل بخصوص قيمة الديون المحالة:

بمقولة أن محكمة الاستئناف لم تلتفت إلى دفعات المطالبة بالأداء عندما بيّنت أن اشتراط محكمة الأصل أن يكون ثمن إحالة الدين مساوياً لقيمتها الاسمية غير معقول لانعدام المصلحة الاقتصادية من قبول دين بمثل قيمته الاسمية كما أدلت للمحكمة بالقوائم المالية لسنوات 1999 إلى 2001 لتبيّن المدخرات التي كونتها بعنوان الديون المحالة والمرتبطة باستغلال الأصل التجاري أو بالديون التجارية والتي يتضح منها أن القيمة الحقيقية للديون أقلّ من قيمتها المحاسبية.

الإدماج المرتبط بنقص رقم معاملات متعلّق بسنة 2001 ناتج عن بيع سلع

بثمن التكلفة

أولاً انعدام التعليل بخصوص انعدام وجود عمليات بيع بل تصرف على مقتضى الوكالة: بمقولة أن الإدارة عدّلت الوضعية الجبائية للشركة المعقبة بتطبيق هامش ربح خامّ بنسبة 8 % على ما اعتبرته بيوعات لفائدة شركة والحال أن الشركة المطالبة بالأداء تصرفت بوجه الوكالة لا بوجه البيع ذلك أن بيع الأصل التجاري كان يستوجب من المعقبة التوقف عن كل شكل من أشكال

المزاحمة للمشتري بخصوص نوع التجارة التي يشملها الأصل التجاري، وكان ينبغي الملاءمة بين هذا الالتزام والعمليات التي تم الشروع فيها في تاريخ سابق للبيع ولم تنته إلا في تاريخ لاحق وقد أدلت الشركة لمحكمة الأصل بكتب الوكالة غير أن هذه الأخيرة لم تتفحصه.

ثانياً تناقض الحكم المطعون فيه: قامت الإدارة بتعديل الوضعية الجبائية للشركة المطالبة بالأداء بخصوص عملية بيع الأصل التجاري رافضة طرح الخسارة إلا أنها لم تقم بتوظيف أداء إضافي على هامش الربح الافتراضي المحقق من عملية البيع خاصة وأنها تشمل مخزونا تجاريا وهو ما أقرته محكمة الأصل ما أوقع حكمها في التناقض.

ثالثاً: انعدام أي تصرف غير عادي على فرض قيام المنوبة ببيوعات: بمقولة أن محكمة الاستئناف أخطأت بأن ربطت عملية "بيع" المنتجات التي سبق أن طلبت المعقبة شراءها قبل تاريخ بيع الأصل التجاري بعملية بيع الأصل المذكور باعتبار أن هذه المبيعات مرتبطة بعملية تصفية النشاط وبالتالي فإن عدم توظيف هامش ربح عنها يكون تصرفاً عادياً غير أن المحكمة لم تلتفت إلى هذا المطعن.

التعديل المرتبط بإدماج خسائر صرف بدعوى أنها خسائر غير محققة بصفة فعلية

المطعن الخامس انعدام التعليل:

جدية الدفع المثار من جهة تطبيق المعيار المحاسبي عدد 15: بمقولة أن المعيار المشار إليه نصّ بالفقرة 11 منه على أنه عند ختام السنة المحاسبية يجب تقدير كل العناصر النقدية المحررة بالعملة الأجنبية بعملة المحاسبة بالرجوع إلى سعر الصرف عند اختتام السنة، كما نصت الفقرة 12 على أن تقييم العناصر النقدية باعتماد سعر صرف نهاية السنة يؤدي إلى تعبير أفضل للوضعية المالية للمؤسسة عند ختم السنة. وبالتالي فإنّ كلّ فرق بين المبلغ المسجل في القوائم المالية والمبلغ المقيد خلال السنة أو في القوائم المالية السابقة يعتبر فرق صرف ويعتبر ربحاً أو خسارة صرف. وأنه طبقاً للفقرة 15 من نفس المعيار فإنّ هذا الربح أو الخسارة يجب أخذه بعين الاعتبار في ضبط النتيجة الصافية للسنة. وأنّ هذا الفهم للمعيار المحاسبي هو الذي اعتمده المعقبة في تدويناتها المحاسبية وذكّرت محكمة الأصل بالنتائج الجبائية للسنوات 2003 و2004 و2005 والتي طرحت فيها خسائر والسنوات 2001 و2002 والتي أدمجت بها كأرباح.

جدية الدفع المثار من جهة فقه الإدارة: بمقولة أن المذكورة رقم 2007/31 بينت أن أرباح الصرف التي تحقّقها المؤسسات المصدرة كلياً من قبيل المرائب المتأتية من التصدير والتي تخوّل الانتفاع بالإعفاء الجبائي من الضريبة وبالتالي فإنها تكون قد دخلت في احتساب النتيجة الخاضعة للضريبة وكتبية لذلك

فإنّ خسائر الصرف تدخل في جملة الأعباء التي تطرح من المداخيل الخاضعة للربح، ورغم جدية الدفع فإنّ محكمة الاستئناف لم تجب عليها.

ادماج مصاريف الضيافة:

المطعن السادس انعدام التعليل:

بمقولة أنّ الإدارة أدمجت مصاريف ضيافة تحملتها الشركة واعتبرتها متعلقة بسنة 2000 وقد شملها التقادم وقد طلبت المعقبة من محكمة البداية إجراء التصحيح المتوازي وتعديل النتيجة المحولة من سنة 2000 إلى سنة 2001 غير أنّها رفضت ذلك فأعدت الشركة التمسك بطلبها لدى محكمة الاستئناف التي أعرضت عن الطلب دون إجابة.

إدماج خطايا وغرامات ديوانية غير قابلة للطرح عن سنة 2002

المطعن السادس انعدام التعليل

عدم فحص الأدلة: بمقولة أنّ الشركة قد قدّمت لمحكمة البداية تفاصيل لمبالغ بذلتها في تهيئات بخصوص المحلّ القديم لمقرّها قبل الانتقال وطلبت انتداب خبير عند الاقتضاء غير أنّ محكمة البداية لم تلتفت إلى هذا الدفع وأنّ محكمة الاستئناف رفضت انتداب خبير واكتفت بالإجابة بأنّ المستأنفة لم تقدّم مؤيدات وأنّ الفصل 14 من مجلة الضريبة حدد السقف الأقصى للمصاريف والتحويلات في خصوص طرح الخطايا والغرامات.

عدم اخضاع نفس المبلغ للضريبة مرتين: بيّنت المعقبة لمحكمة البداية ومحكمة الاستئناف أنّها قد أدمجت مبلغ 3.162.627 دينار عند احتسابها لقاعدة الضريبة على الشركات لسنة 2002 وبالتالي فلا موجب لاعادة توظيف ضريبة أخرى.

فائض الضريبة على الشركات الذي لم تأخذه الإدارة بعين الاعتبار:

المطعن الثامن: انعدام التعليل:

بمقولة أنّ الشركة لاحظت أنّ لديها فائضا بعنوان الضريبة على الشركات قدره 69.086.967 دينار متأتي من مراقبة جبائية للفترة المتراوحة بين 1 جانفي 1997 إلى غاية 31 ديسمبر 2000 وهو فائض يمكن للإدارة نقل طرحه إلى السنوات اللاحقة، إلّا أنّها لم تقم عند احتساب الضريبة على الشركات بطرحه. وقد أقرّت الإدارة للشركة بحقّ طرح هذا الفائض إلّا أنّ محكمة البداية أهملت هذا العنصر ومحكمة الاستئناف لم تجب عنه.

الفقرة الثانية: في مادة القيمة المضافة:

المطعن التاسع: انعدام التعليل بعدم الجواب عن دفعات تتعلق بالمسائل المذكورة في "أ" و "ب" و "ت"

الفرع الأول: العمليات الواقعة بمناسبة بيع الأصل التجاري:

مقولة أن محكمة الاستئناف لم تجب عن المطاعن المتعلقة بالتعديلات المرتبطة بالعمليات الواقعة بمناسبة بيع الأصل التجاري والمتعلقة بتعديل الأداء على القيمة المضافة بإدماج النقص الحاصل في رقم المعاملات المتعلقة بسنة 2001 والناجم عن بيع سلع بثمن التكلفة وتعديل قاعدة الأداء على القيمة المضافة على ثمن البضاعة التي تمّ توريدها بعد عملية التفويت في وحدة استغلال الاتصالات وتعديل بعد أن تمّ بيع مخزون بثمن أقلّ من ثمن الكلفة، وأنّ الأداء على القيمة المضافة يسقط فقط على ما تمت فوترته وهو ما دأب عليه فقه القضاء.

الفرع الثاني: القرض بفائض المسند إلى الشركة الأم:

مقولة أن محكمة الاستئناف لم تجب عن المطعن المثار من طرف الشركة المعقّبة والذي تضمّن اعتراضها على طريقة احتساب الأداء الموظف على القرض بفائض الممنوح إلى الشركة ا في سنتي 2004 و2005 تباعا بمبلغ 52.929,600 دينار و13.774,160 دينار خاصّة وأنّه إذا لم يقيم الشخص الخاضع للأداء على القيمة المضافة بفوترة مستقلة للأداء على القيمة المضافة تعتبر المبالغ المفوترة منطوية على الأداء وبالتالي يتجه احتساب الأداء من الداخل وذلك طبقا لما ذهب إليه فقه القضاء المقارن، وكان على الإدارة أن تحتسب مبلغ الفوائض المفوتر صيرة واحدة من طرف المنوّبة إلى طبقا للقاعدة التالية "الثن خارج الأداء على القيمة المضافة = [الثن الخام بالأداء على القيمة المضافة × 100] : [100 + نسبة الأداء على القيمة المضافة]".

الفرع الثالث: عدم قابلية طرح الأداء على القيمة المضافة على أعباء ومصاريف لا تتعلق بسنوات المراجعة وعلى أعباء ومصاريف غير مدعّمة وأعباء لا تتعلّق بالاستغلال:

مقولة أن المحكمة لم تجب عن المطعن المتعلّق بادّعاء الإدارة عدم قابلية طرح أداء القيمة المضافة على أعباء ومصاريف لا تتعلق بسنوات المراجعة وعلى أعباء ومصاريف غير مدعّمة وأعباء لا تتعلق بالاستغلال والحال أنّها اعتمدها في مادة الضريبة على الشركات.

ح- حق طرح الأداء على القيمة المضافة على العمولات المدفوعة لشركة أجنبية مقابل إسداء خدمات:

مقولة أنّ الإدارة اعتبرت أنّ طرح الأداء على القيمة المضافة الذي تمت فوترته لها من شركة أجنبية غير مقيمة على خدمات أسدتها لها في سنة 2002 تمّ "دون موجب قانوني" محيلة في ذلك إلى الفصل 9

من مجلة الأداء على القيمة المضافة وهو ما يعدّ تعليلاً غامضاً وغير كافٍ وأنه لا يفهم منه أن طرح الأداء على القيمة المضافة غير ممكن لانعدام فواتير مبررة والدليل على ذلك أن الإدارة لم تدمج في قاعدة الضريبة على الشركات مبلغ الأداء الذي احتسبته الشركة المعقّبة من بين الأعباء التي تطرح من قاعدة الربح الخاضع للضريبة وعدم استنادها إلى الفقرة الثانية من الفصل 9 من المجلة المشار إليها أعلاه، بل كانت الإدارة تروم اعتبار الإداء على القيمة المضافة المفوتر من الشركة الأجنبية مقابل اسداء خدمات غير قابل للطرح مادامت الشركة لم تخضعه إلى الخصم من المورد من طرفها، غير أن الحكم الابتدائي انبنى على تحريف لطبيعة النزاع القائم مع الإدارة.

المطعن العاشر: تجاوز السلطة بعدم احترام موضوع النزاع:

بمقولة أن النزاع المطروح على محكمة الاستئناف يتعلق بحقها في طرح الأداء على القيمة المضافة المفوتر على ثمن خدمات مسداة في تونس من طرف شركة مقيمة بالخارج والحال أن الشركة لم تخضعها للخصم من المورد غير أن تعليل المحكمة يتبين منه عدم فهمها لموضوع النزاع فقد رفضت حقّ الطرح لأن المبالغ المطالب بطرحها تمّ عمليات تمت بالبلاد التونسية وهو تعليل غريب باعتبار أنه لا شكّ في أن الإداء على القيمة المضافة القابل للطرح هو فقط الأداء المرتبط بعمليات تمت في البلاد التونسية بغض النظر عن مقرّ البائع أو مسدي الخدمة في الخارج. كما أن محكمة الاستئناف جعلت من موضوع النزاع هو ثبوت تقديم فواتير بخصوص الأداء على القيمة المضافة القابل للطرح والحال أن تقرير التوظيف الإجباري لم يساند مثل هذا الإدعاء وهو ما يعدّ تحريفاً لموضوع النزاع وتجاوزاً لسلطة المحكمة.

المطعن الحادي عشر: تناقض التعليل:

بمقولة أن الحكم المطعون فيه انبنى على تعليل متناقض بخصوص تأسيس حقّ الطرح على أسس متباينة يهّم احدها الأصل (أن تكون العملية داخلية في نطاق الفصول 1 و5) والآخر يهّم الفوترة، والحال أنه لا يمكن للمحكمة معرفة طبيعة العملية إن كانت تمت في البلاد التونسية إذا انعدمت الفوترة.

المطعن الثاني عشر: خرق أحكام الفصل 19 من مجلة الأداء على القيمة المضافة:

بمقولة أن حقّ الطرح يخضع إلى أحكام الفصل 19 من المجلة المشار إليها أعلاه والذي تضمّن أنه يطرح من الأداء على القيمة المضافة الموظف على العمليات الخاضعة لمبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل فعلاً عناصر ثمن عملية خاضعة للأداء وكذلك الأداء على القيمة المضافة الذي تمّ خصمه من المورد وفقاً للفصل 19 مكرّر من نفس المجلة. وبالتالي فإنّ المطالب بالأداء على القيمة المضافة يطرح من الضريبة المستوجبة عليه ما تمّ تثقيله من أداء على القيمة المضافة مع ثمن الخدمة المسداة له في تونس.

كما أن الفقرة الأولى من الفصل 19 قديم والمنطقة في تاريخ وقائع قضية الحال نصّت على أنه يجب على الأشخاص الذين يقومون بعمليات خاضعة للأداء على القيمة المضافة والذين ليس لهم مؤسسة بالبلاد التونسية تعيين مفوض لهم مقيم في البلاد التونسية لدى إدارة الجباية يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يطالب بها الخاضعون للأداء ويدفع الأداء عوضاً عنهم. " وبالتالي فإنّ واجبات المطالب بالضريبة وحقوقه وخاصة منها الحق في الطرح خاضعة للقانون العامّ، وأنّ تعديل هذا الفصل بمقتضى قانون المالية لسنة 2003 لا يمكن أن يثير إشكالا مستمداً من تنازع القوانين في الزمن في مادّة حق الطرح التي تبقى مشمولة بأحكام القانون القديم فالحقّ في الطرح ينشأ بمجرد الفوترة شهرا بشهر ويمارس الحريف حق الطرح في ظلّ نفس القانون الذي لا تتأثر أحكامه بالتزاماته في الخصم من المورد.

الفقرة الثالثة : في مادّة الخصم من المورد:

أ توظيف خطية جبائية في مادّة الخصم من المورد بعنوان مرتبات وأجور (أجور عينية تتمثل في تذاكر أكل)

المطعن الثالث عشر: انعدام التعليل:

مقولة أن الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قد نصّ على ضرورة بيان طريقة توظيف الأداء لصحة قرار التوظيف الإجباري وذلك حفظاً لحق المطالب بالضريبة في مناقشة القرار والمحكمة في إجراء الرقابة على الوقائع وتكييفها، وقد طلبت المعقّبة خلال اعتراضها بيان طريقة احتساب الخطية حتى يتسنى مناقشتها غير أنّ الإدارة رفضت طلبها ولم تستجب المحكمة لطلباتها في استصدار حكم تحضيري في الغرض ولم تعلل هذا الرفض بصفة خاصّة واكتفت بتعليل عامّ لا يفي بالحاجة لحسن تطبيق الفصل 50 آنف الذكر.

ب- خطية جبائية إدارية لنقص في الخصم من المورد في مادّة الصفقات (انعدام التعليل)

المطعن الرابع عشر: انعدام التعليل:

مقولة أنّ الإدارة قامت بتحديد مبلغ الخصم الواجب القيام به يجمع كل المبالغ المفوترة للشركة المعقّبة دون تمييز بين ما يمكن تكييفه كصفقة وما هو غير ذلك، ولم تبين طريقة الاحتساب وقد طلبت المعقّبة خلال اعتراضها بيان طريقة احتساب الخطية حتى يتسنى مناقشتها غير أنّ الإدارة رفضت طلبها ولم تستجب المحكمة لطلباتها في استصدار حكم تحضيري في الغرض ولم تعلل هذا الرفض بصفة خاصّة واكتفت بتعليل عامّ لا يفي بالحاجة لحسن تطبيق الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ت- خطية جبائية إدارية في مادة الخصم من المورد بعنوان الأتعاب (انعدام التعليل)

المطعن الخامس عشر: انعدام التعليل:

بمقولة أن الإدارة ارتكبت خطأ عند تحديد وعاء الخصم من المورد بخصوص الأتعاب المفوترة باعتبارها لم تلتفت إلى أن الفوترة شملت الأتعاب والأداء على القيمة المضافة بينما يهّم جزء آخر ترجيع مصاريف قدمها الوسيط في حقّ الشركة المعقّبة. ولا يوظف الخصم من المورد على ما هو ترجيع مصاريف. وقد طلبت المعقّبة من المحكمة اصدار حكم تحضيري لتعيين خبير يتولى الاطلاع على الفواتير بالنظر إلى عددها الكبير غير أنّها رفضت ذلك ولم تعلل هذا الرفض بصفة خاصّة واكتفت بتعليل عامّ لا يفي بالحاجة لحسن تطبيق الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ث- خطية جبائية إدارية في مادّة الخصم من المورد بعنوان أداء على القيمة المضافة على عمولات مدفوعة لشركات أجنبية مقابل إسداء خدمات
المطعن السادس عشر: انعدام التعليل:

بمقولة أن الفصل 19 من مجلة الأداء على القيمة المضافة القيام بالخصم من المورد في مادة الأداء على القيمة على ثمن الخدمات المسداة من طرف الأشخاص المعنويين أو الأشخاص الطبيعيين الذين ليست لهم مؤسسة بالبلاد التونسية لعمليات خاضعة للأداء على القيمة المضافة وقد تمّ توظيف خطية على الشركة المطالبة بالأداء بخصوص الخصم من المورد عن السنوات 2003 و2004 و2005، وقد لاحظت الشركة أن احتساب الخطية تضمّن مبالغ تتعلق بشراء معدات تمّ توريدها من فرنسا ولا تتعلق بإسداء خدمات وبالتالي لا تخضع للخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة، غير أنّ المحكمة المنتقد قرارها لم تلتفت إلى هذا المطعن، ولم تعلل ذلك واكتفت بتعليل عامّ لا يفي بالحاجة لحسن تطبيق الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على مذكرة الردّ على مستندات التعقيب المدلى بها من المعقّب ضدّها في 9 جوان 2011 والتي تمسّكت فيها بسلامة الحكم المنتقد بالإستناد إلى ما يلي:

عن القسم الأول من المطاعن المتعلق بأسباب الطعن المتعلقة ببطان التوظيف الإجباري لبطلان المراجعة الجبائية المعمّقة شكلا:

عن المطعن المتعلق بتحريف الوقائع:

تمسّكت الجهة المعقّب ضدّها بأن العبرة ليست بتاريخ إمضاء الإعلام بنتائج المراجعة المعمّقة للوضعية الجبائية للشركة وانما بتاريخ تبليغه والذي تمّ في 12 جويلية 2007 أي بعد إمضاء المدة التي توقفت فيها المراجعة، وأنّه في ما عدا ذلك التاريخ لا وجود لأي دليل مادّي يفيد بأن مصالح الجباية واصلت اعمال المراجعة خلال فترة التعليق.

عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفقرة 2 من الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

بمقولة أنه لا احتساب مدة المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء لا تؤخذ بعين الاعتبار فترات التوقف إما لأسباب راجعة للمطالب بالأداء أو بمبادرة من مصالح الجبائية، وأن الإدارة خلال فترتي التعليق أعلمت الشركة بذلك وأن هذه الأخيرة لم تقدم أي دليل على تواصل المراجعة أو وضع محاسبتها في تصرف المحققين خلال فترة التوقف وبالتالي لم تحرم من حقها في المواجهة مع مصالح الجبائية أثناء عملية المراجعة المعمقة.

القسم الثاني من المطاعن: بطلان قرار التوظيف أصلاً:

عن البند أ المتعلق بعملية بيع أصل تجاري بين شركة

شركة

خرق أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:

بمقولة أن شركة س فوتت كلياً في عناصر أصول تمثل وحدة اقتصادية مستقلة وقائمة بذاتها وهي وحدة استغلال الاتصالات للشركات لشركة التي يملك أغلبية أسهمها السيد ز الش المدير العام لشركة ا قبل تاريخ التفويت، وأن مصالح الجبائية عاينت تسجيل الشركة المعقبة لخسائر في جميع العناصر المكوّنة للوحدة الاقتصادية التي تولت التفويت فيها، وأنه عند التحقيق في أسباب تلك الخسارة ومصدرها تبين أن التفويت تم بصفة آلية في الأصول الثابتة المادية والمخزونات من السلع والديون المتخلدة بذمة الحرفاء بأثمان تقل عن القيمة المحاسبية الصافية للأصول الثابتة المادية وتكلفة الاقتناء بالنسبة إلى المخزونات والقيمة الاسمية لديون الحرفاء ولم تقدم الشركة أي توضيح حول أسباب ذلك والحال أنه كان عليها أن تبرر أن سعر التفويت في الأصول الثابتة المادية مثلاً مساو لقيمتها الصحيحة في إطار عملية متوازنة أي حسب السير الطبيعي للعرض والطلب وهو ما دفع مصالح الجبائية بالنظر إلى خصوصية عملية التفويت وعدم تداولها إلى اعتبار أن القيمة الصحيحة للأصول لا يمكن أن تقل عن القيمة المحاسبية الصافية أي كلفتها التاريخية بعد طرح الاستهلاكات أو المدخرات، وبخصوص المخزونات فإن الشركة لم تثبت أن قيمة التحقيق الصافية لتلك المخزونات تساوي السعر المتفق عليه مع شركة كما لم تثبت أنها قامت بعملية تقييم للمخزونات حسب قيمة التحقيق الصافية وإنما أفضى التقييم إلى تسجيل نقص في القيمة وأن الشركة سجلت هذا النقص كمدخرات، وبخصوص الديون المتخلدة بذمة الحرفاء فإن ادعاءات المعقبة بقيت مجردة، وأنه تبعاً لذلك تكون الشركة المعقبة قد أتت تصرفاً غير عادي لما فوتت في وحدة اقتصادية تابعة لها بضمن يقل عن قيمتها وهو ما يخوّل لمصالح الجبائية القيام بتصحيح الآثار السلبية لهذا التصرف وأن تعبره كأنه لم يكن وأن تصحح الوضعية الجبائية تبعاً لذلك. كما أنه في غياب حجج من شركة تونس بشأن تقلص قيمة مخزوناتها أو صعوبة استخلاص ديونها فان التعديل المدخل على وضعيتها الجبائية يكون في محله خاصة في ظل

قصور الشركة عن تقديم حججها حول عدم اعتماد سعر يمثل القيمة الحقيقية لأحد العناصر التي فوتت فيها أو يغطي تكاليف تلك العناصر.

عن المطعن المتعلق بعدم التعليل بخصوص الخسارة المتعلقة ببيع الأصل التجاري:

عن عدم التعليل بخصوص الخسارة المتعلقة ببيع الأصل التجاري:

بمقولة أن محكمة الاستئناف عللت قرارها بأن ادعاءات شركة تونس بخصوص أن التفويت في الوحدة الاقتصادية كان نتيجة لضرورة اقتصادية لم يكن مبررا في جانبه المتعلق ببيع تلك الوحدة بسعر يقل عن تكلفتها لتبقى الادعاءات واهية في نظر المحكمة ولم تحرز على قناعة حاكم الأصل، وأن عدم وجود مبررات جدية حول سعر التفويت المنخفض يرجع لاجتهاد المحكمة، وأن المحكمة تناولت المطعن المتعلق برغبة الشركة في التفويت قصد توقيف نشاطها وأن ذلك يتعارض مع أحكام الفصل 26 من القانون عدد 64 لسنة 1991 المؤرخ في 9 جويلية 1991 المتعلق بالمنافسة والأسعار الذي يحجر إعادة البيع المقصودة لكل منتج بسعر دون السعر الحقيقي ولم يثبت أن عملية التفويت تمت في إطار أحد الاستثناءات المنصوص عليها بالقانون، كما تمسكت المعقب ضدها بأن تقديم المعقبة لحكم ابتدائي يتعلق بقرار توظيف إجباري للأداء في خصوص اقتناء الأصل التجاري لا يعتد به بالنظر إلى درجة الحكم وإلى موضوعه وهو لا يمثل بحد ذاته قرينة على صحة ادعاءات المعقبة بشأن الشطط في التقديرات التي أجرتها مصالح الجباية فضلا عن وجود اختلاف بين أسس احتساب الأداء المستوجب في إطار عملية بيع أصل تجاري وبيع احتساب معلوم التسجيل وبالتالي فلا مناص من اختلاف قيمة الأداءين.

انعدام التعليل بخصوص قيمة الديون المحالة:

بمقولة أن القوائم المالية المقدمة للمحكمة بعنوان السنوات 1999 و 2000 و 2001 لا تكفي لوحدها لإثبات حقيقة المدخرات التي كونتها بشأن الديون المتخلدة بذمة حرفائها وإنما على الشركة أن تقدم كل ما في حوزتها من مستندات ومؤيدات من شأنها أن تقيم الدليل على أن المدخرات التي كونتها لم تكن مشطية أو صورية كأن تقدم دليلا على قيامها بتبعات عدلية بشأن الديون غير أنها لم تقدم أي مؤيد عن ذلك، وبالتالي فإن تعليل المحكمة بأن المعترضة "لم تدل بما يبرر التفويت في الأصل في حدود قيمة محاسبية منخفضة وقبول ديون الحرفاء بثمن أقل من القيمة الاسمية للأسهم مما يصير أعمال التوظيف سليمة" يعدّ تعليلا سليما ومستساغا من الناحيتين القانونية والموضوعية.

عن المطعن الإدماج المرتبط بنقص رقم معاملات متعلق بسنة 2001 ناتج عن بيع سلع بثمن

التكلفة

بمقولة أنّ مصالح الجباية عاينت بيع الشركة المعقبة سلعا لتكنولوجيات الاتصالات بسعر تكلفتها المقدّر بـ 223.026,636 دينار في سنة 2001 ودون تطبيق هامش ربح خام على تلك المبيعات لذا تولت الجباية توظيف 8 % طبقا لتصريح الشركة نفسها، وقد عللت مصالح الجباية ذلك بوجود السيد ز الش كمدير عام بالشركة وأنّ تخلي شركة ال تونس عن أرباحها لفائدة شركة كان بصفة تكاد تكون آلية وممنهجة، علاوة على أنّ عقد الوكالة المزعوم المبرم بين الشركتين ليس له تاريخ ثابت على معنى الفصل 450 من مجلة الالتزامات والعقود والذي لا يمكن بمجاهة الإدارة به بتعلة أنه لا وجود لعملية بيع بين الشركتين.

عن تناقض الحكم المطعون فيه:

دفعت المعقب ضدها بخصوص تناقض الحكم المطعون فيه، بأن أعمال الشركة تتنافى مع صبغتها الربحية بما يجعل من تصرفها غير عادي ويحق بالتالي لمصالح الجباية أن تحتسب الأرباح المتخلى عنها في أساس الضريبة على الشركات اعمالا لنظرية التصرف غير العادي.

عن انعدام أي تصرف غير عادي على فرض قيام المنوبة ببيوعات:

تمسكت المعقبّ ضدها بأن بيع السلع بسعر يساوي تكلفتها يعدّ في حدّ ذاته تصرفا غير عادي لا سيما بعد أن ثبت أن المدير العام في شركة مساهم بالأغلبية في شركة الأمر الذي أثار على قرار الشركة الأولى بإحالة وحدة استغلال الاتصالات للشركة الثانية وبشمن تلك الإحالة بما تكون معه مصالح الجباية محقّة في احتساب هامش ربح خام لم تحتسبه المعقبة في أساس الضريبة المستوجبة.

عن البنود المتعلقة بإدماج "خسائر صرف" بدعوى أنّها "خسائر غير محققة بصفة فعلية"

عن المطعن المتعلّق بانعدام التعليل:

بمقولة أنّه تبين من محاسبة شركة الكنتال تونس للسنوات 2003 و 2004 و 2005 في حساب الأعباء -655 خسائر صرف- قدرت على التوالي بـ 17.696,109 دينار و 102.573,052 دينار و 22.621,462 دينار ونتجت هذه الخسائر عن تقييم ديون راجعة لمزودي تلك الشركة بالعملة الأجنبية باستعمال سعر الصرف المعمول به في تاريخ ختم كل سنة محاسبية من تلك السنوات وقد تولت الشركة طرح الخسارة من أساس الضريبة والحال أنّها محتملة ولم تتحقق فعليا الأمر الذي دعا مصالح الجباية إلى إعادة احتسابها في النتيجة الخاضعة للضريبة على الشركات بعنوان سنوات 2003 و 2004 و 2005.

كما أنّه كان على شركة الكنتال لوسنت تونس علاوة على تقييم العناصر النقدية بالعملة الأجنبية أو المكونة لديونها تجاه مزوديها، إعادة تقييم الديون بالعملة الأجنبية باستعمال سعر الصرف المعمول به في

تاريخ التزود وسعر الصرف المعمول به في تاريخ الختم إلى قيمة تلك الديون وذلك بتقييد الفرق بالجانب المدين من الحساب 4652 فوارق تحويل الخصوم ويقابله بالجانب الدائن من الحساب 401 مزودو استغلال مع تقييد مدخرات لمعاينة خسائر الصرف المحتملة وذلك بالجانب الدائن من الحساب 6815 مخصصات لمدخرات المخاطر وأعباء الاستغلال بما يقابله في الجانب المدين من الحساب 1515 مدخرات خسائر الصرف وذلك طبقاً لما جاء بالقسم الأول "حسابات الأموال الذاتية والخصوم غير الجارية من السير العام للحسابات من الجزء الثالث "تصنيفة الحسابات" والسير العام للحسابات من المعيار العام للمحاسبة (م م 01)، فضلاً عن أنه من الناحية الجبائية فإنّ مدخرات خسائر الصرف لا تقبل الطرح من النتيجة الجبائية طبقاً لأحكام الفصل 12 فقرة 4 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الذي حصر الطرح في المدخرات بعنوان تقلص قيمة الأسهم المدرجة بالبورصة والمدخرات بعنوان قيمة المخزونات المعدة للبيع والمدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص ودون سواها، وأنّ الشركة قامت بالترفيغ بصفة صورية في خسائرها بأن احتسبت فيها خسائر مؤكدة وغير فعلية والحال أنّها خسائر محتملة كان من شأنها أن تحتسب بحساب المدخرات لعلمها الأكيد بأن مدخرات خسائر الصرف لا تقبل الطرح من النتيجة الجبائية. وبالتالي تكون مصالح الجبائية محقة لما احتسبت تلك الخسائر ومحترمة لأحكام الفقرة 47 من الإطار المرجعي للمحاسبة والذي نصّ على أنه "غالبا ما تكون نتائج عدد من الأحداث والظروف غير مؤكدة لذلك يتوجب تبني الحذر عند اعداد القوائم المالية والحذر هو إقرار درجة من الاحتياط عند اصدار الأحكام اللازمة لإعداد التقديرات في ظروف غير مؤكدة حتى لا يقع الترفيع في قيمة الأصول والمداخيل أو التنقيص في قيمة الخصوم أو الأعباء غير أن تطبيق هذا الاتفاق يجب أن يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية أو مدخرات مشطّة أو تنقيص مقصود في قيمة الأصول أو المداخيل أو ترفيع في قيمة الخصوم أو الأعباء."

عن البنود المتعلقة بإدماج مصاريف ضيافة تتعلق بسنة 2000:

عن المطعن السادس انعدام التعليل:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ مصالح الجبائية عاينت قيام شركة الكتال لوسنت تونس بطرح مصاريف ضيافة تجاوزت الحدّ القانوني للطرح المنصوص عليه بالفصل 14 الفقرة 1 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما تبين لمصالح الجبائية أن تلك المصاريف تتعلق بالسنة المحاسبية 2000 لا بسنة 2001 وهو ما يشكل خرقاً لأحكام الفقرة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة المتعلقة بمقابلة الأعباء والايرادات، وأنّ طلب الشركة القيام بتصحيح متوازي لم يكن

جدّيا بالمرّة لأن ذلك لا يتمّ إلا بالنسبة إلى الأخطاء ولا يمتدّ ذلك إلى قرارات التصرف غير القانونية وأنّ المحكمة كانت محقّة في إعراضها عن هذا الطلب لعدم جدّيته.

عن البند ٣ المتعلق بإدماج خطايا وغرامات غير قابلة للطرح

عن المطعن السابع انعدام التعليل

بمقولة أنّ الإدارة عاينت أنّ الشركة المعقّبة لم تحتسب لغاية ضبط ربحها الخاضع للضريبة على الشركات بعنوان سنة 2002 مبلغ 95.024,421 دينار بعنوان غرامات وخطايا يشكّل خرقا لأحكام الفصلين 14 (8) و 48 (1) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وقد قدمت للشركة تفاصيل حول المبلغ، أثناء مناقشة عملية المراجعة المعمّقة لوضعيتها الجبائية. وأنّ المبالغ التي ادعت الشركة أنّها خسائر ترتّبت عن نقل مقرّها بقيت مجردة وخالية من المستندات والمؤيدات اللازمة ودون أن تتولّى تسجيلها بإحدى الحسابات المتعلّقة بالغرامات والخطايا.

عن المطعن المتعلّق بالبند ج المتعلق بفائض الضريبة على الشركات الذي لم تأخذه الإدارة بعين الاعتبار:

عن المطعن الثامن: انعدام التعليل:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ ادعاءات الشركة المعقّبة وردت غير مدعّمة بالمستندات والمؤيدات التي من شأنها أن تقيم الدليل على أنّ مصالح الجبائية أقرت فائضا قدر بـ 69.086,967 دينار بعنوان الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2000، وبناء عليه لم يخطئ قاضي الأصل في استبعاد هذه الادعاءات وبقي موقفه مطابقا لأحكام الفصل 65 من مجلة الحقوق والاحكام الجبائية وللـفصل 562 من مجلة الالتزامات والعقود.

عن الفقرة الثانية: في مادة الأداء على القيمة المضافة:

عن المطعن التاسع: انعدام التعليل بعدم الجواب عن دفعات تتعلق بالمسائل المذكورة في "أ" و "ب" و "ت"

عن الفرع الأول العمليات الواقعة بمناسبة بيع الأصل التجاري:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّه خلافا لما تمسك به نائب المعقّبة فإنّه يحقّ لمصالح الجبائية أن توظف على الخاضع للأداء على القيمة المضافة الأداء الذي لم يقدّم بفوترته وتدارك أي نقص تعينه في الأداء، وأنّ الشركة المعقّبة قامت بتوريد سلع مع فوترّة أداء على القيمة المضافة ثم أعادت بيعها للشركة المتقدمة لتكنولوجيا الاتصالات دون احتساب هامش ربح خام واخضاعه للأداء على القيمة المضافة بعنوان تلك المبيعات، وأنّ هذا التصرف غير العاديّ انبنى على خرق أحكام الفصل 6 (1) من مجلة الأداء على

القيمة المضافة التي تقتضي توظيف الأداء على سعر البضائع مع احتساب جميع المصاريف والأداءات وتقتضي بالتالي أن يتم الأخذ بعين الاعتبار القيمة المضافة المحققة من عملية الشراء والتوريد وإعادة البيع وبالتالي كان ينبغي توظيف الأداء على الشركة المتقدمة لتكنولوجيا الاتصالات لا على تكلفة التوريد وأما على سعر بيع السلع الموردة.

كما أنه طبقا للفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة كما تم تنقيحه بالفصل 20 من القانون عدد 85 لسنة 2006 المؤرخ في 25 ديسمبر 2006 فإنه يجب على المؤسسة المحلية أن تنصّ في فاتورة البيع التي سلمتها للمؤسسة المحالة لها على مبلغ الأداء على القيمة المضافة موضوع التعديل مهما كانت قيمة إحالة الممتلك طبقا لأحكام العدد 3 من العدد (VI) من ذلك الفصل.

وأنه من ناحية أخرى فإنّ التفويت في مخزونات من السلع بأثمان تقلّ عن أسعار تكلفتها وتكبد خسائر غير مبرّرة في ظل وجود ارتباط بين مسيري الشركتين يجعل من الأثمان المتفق عليها تتم عن محاباة وإثار وبالتالي فإنّ الضرر اللاحق بالخزينة يبرّر قيام مصالح الجباية بتوظيف الأداء طبقا للقانون.

عن الفرع الثاني: القرض بفائض المسند إلى الشركة الأم:

دفعت المعقّب ضدها بأنّ عدم توظيف الأداء على الفوائض المترتبة عن قرض منح لأحدى الشركات المساهمة في رأس المال يعدّ خرقا لأحكام الفصل 1 (I) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، ولا يمكن معارضة مصالح الجباية بفقهاء قضاء مجلس الدولة الفرنسي في ما يخصّ طريقة احتساب الأداء.

عن الفرع الثالث: عدم قابلية طرح الأداء على القيمة المضافة على أعباء ومصاريف لا تتعلق

بسنوات المراجعة وعلى أعباء ومصاريف غير مدعّمة وأعباء لا تتعلّق بالاستغلال:

دفعت المعقّب ضدها بأنّ مصالح الجباية لم تقبل طرح المبالغ التي طرحتها الشركة المعقّبة دون أن تدعمها بفواتير أو شهادات خلاص على القيمة المضافة لدى قباضات الديوانة المتعلقة بها خلافا لأحكام الفصل 9 (I-2 أ و ب) من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وأنّ الشركة طرحت مبالغ أداء على القيمة المضافة أثقل مشتريات لا تتعلق باستغلالها بمبلغ قدره 2.061,930 دينار بعنوان سنة 2001، وبمبلغ قدره 15.429,934 دينار أثقل أعباء لا تتعلق بسنة 2001، فضلا عن أنّ مصالح الجباية راجعت التعديلات التي أدخلتها أثناء مناقشة المراجعة للوضعية الجبائية لشركة الكتال لوسنت تونس وحذفت مبلغ 9.075,491 دينار بعنوان سنة 2003 بعد تقديم الفواتير التي تثبته كما حذفت مبلغ 8.498,536 دينار بعنوان سنة 2004 على ضوء شهادة في خلاص صادرة عن مصالح الديوانة قدمتها لها شركة أ - تونس، وأنه في ما عدا ذلك بقيت ادعاءات الشركة مجردة وغير مدعّمة

بفواتير وأنّ المحكمة قد عللت حكمها تعليلا مستساغا بالتنصيص على أنّ الإدارة قد عللت صلب قرارها

وضمن تعديلاتها أسباب الادماجات وإعادة الاحتساب وبالمقابل لم تدل الشركة بأي مستند يدعم ادعاءاتها.

عن القسم المتعلق بحق طرح الأداء على القيمة المضافة على العمولات المدفوعة لشركة أجنبية مقابل إسداء خدمات:

عن المطعن العاشر المتعلق بتجاوز السلطة بعدم احترام موضوع النزاع:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ مصالح الجباية عاينت أنّ الشركة المعقّبة طرحت الأداء على القيمة المضافة بعنوان مبالغ دفعتها في سنة 2002 إلى مؤسسات غير مقيمة بالبلاد التونسية ودون أن تكون يجوزتها فواتير سلمتها لها تلك المؤسسات لتبرر ذلك الطرح، وتبعا لذلك اعتبر الطرح دون موجب وطالبت الشركة بمبلغ 96.186,346 دينار بعنوان سنة 2002، وأنّ السبب الحقيقي للنزاع هو وجود فواتير مثبتة لإسداء الخدمات التي تمّ بعنوانها الطرح وأنّ الشركة امتنعت عن تقديم هذه الفواتير وبقيت ادعاءاتها واهية ومجرّدة.

عن المطعن الحادي عشر المتعلق بتناقض التعليل:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ نائب المعقّبة أقرّ بأنّه لا وجود لفواتير مثبتة للمعاملات التي قامت بها الشركة المعقّبة والمؤسسات غير المقيمة بالبلاد التونسية وأنّ هذا الإقرار يتنافى مع ما قامت به الشركة من طرح لمبالغ بعنوان الأداء على القيمة المضافة والتي لم يتوفر بشأنها ولو فاتورة واحدة، وبالتالي تكون المحكمة المطعون في حكمها محقّة لما عاينت عدم وجود تلك الفواتير واعتبرت ادعاءات الشركة واهية ولا عمل بها.

عن المطعن الثاني عشر المتعلق بخرق أحكام الفصل 19 من مجلّة الأداء على القيمة المضافة:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ الفصل 19 لئن لم يمنع الحريف من طرح الأداء على القيمة المضافة الذي أثقل معاملاته مع الأشخاص الذين ليست لهم مؤسسات مقيمة في تونس إلاّ أنّ ذلك يجب أن يكون مبرّرا بالمستندات والمؤيدات اللازمة المثبتة لتلك المعاملات وهو ما لا يتوفر في هذه القضية.

عن الفقرة الثالثة : في مادّة الخصم من المورد:

أ توظيف خطية جبائية في مادّة الخصم من المورد بعنوان مرتبات وأجور (أجور عينية تتمثل في تذاكر أكل)

عن المطعن الثالث عشر المتعلق بانعدام التعليل:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ الشركة لم تقم باحتساب امتيازات عينية تتمثل في تذاكر أكل لما قامت بالخصم من المورد بعنوان المرتبات والأجور التي دفعتها علما وأنّ هذه التذاكر تعتبر من الامتيازات التي

تتكون منها المرتبات والأجور على معنى الفصلين 25 و 26 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وقد قدرتها مصالح الجباية بحسب قيمتها الحقيقية على معنى أحكام الفصل 25 (III) وهي خاضعة للخصم على معنى الفصل 52 (III) من نفس المجلة، وبالتالي تكون الإدارة محقة في توظيف خطية جبائية إدارية تساوي مبلغ الخصوم المنقوصة التي لم تقم بها على التوالي في سنوات 2003 و 2004 و 2005.

عن القسم المتعلق بخطية جبائية إدارية لنقص في الخصم من المورد في مادة الصفقات:
عن المطعن الرابع عشر المتعلق بانعدام التعليل:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ الشركة أبرمت صفقات خلال السنوات 2003 و 2004 و 2005 ولم تقم بالخصم من المورد على تلك الصفقات خلافا لأحكام الفصل 52 (I-ز) من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وبالتالي تكون الإدارة محقة في توظيف خطية جبائية إدارية تساوي مبلغ الخصوم المنقوصة.

عن القسم المتعلق بخطية جبائية إدارية في مادة الخصم من المورد بعنوان الأتعاب
عن المطعن الرابع عشر المتعلق بانعدام التعليل:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ الشركة دفعت سنتي 2003 و 2005 أتعاباً لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حسب النظام الحقيقي وأنها خصمت من المورد تلك الضريبة بصفة منقوصة في خرق لأحكام الفصل 52 (I-أ) من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ويتبيّن النقص بمقارنة الأتعاب المصرّح بها من الشركة وتصريح المؤجر مع تلك التي سجلتها بحسابتها، وبالتالي تكون الإدارة محقة في توظيف خطية جبائية إدارية تساوي مبلغ الخصوم المنقوصة طبقاً للفصل 83 من مجلة الحقوق والجراءات الجبائية، وأنّ الشركة لم تبرّر الفوارق التي عاينتها مصالح الجباية بين هذه المبالغ ولم تقدّم اثباتات حول صحة ادعاءاتها ولا وجود في القانون النافذ أيّ استثناء لتلك المصاريف من الخصم من المورد.

عن القسم المتعلق بخطية جبائية إدارية في مادة الخصم من المورد بعنوان أداء على القيمة المضافة على عمولات مدفوعة لشركات أجنبية مقابل إسداء خدمات
عن المطعن السادس عشر المتعلق بانعدام التعليل:

دفعت المعقّب ضدّها بأنّ مصالح الجباية تولت توظيف خطية جبائية إدارية تساوي مبلغ الخصوم من المورد التي لم تقم بها شركة الكتال لوسنت تونس بعنوان الأداء على القيمة المضافة وتولت في إطار قرار التوظيف الإجباري للأداء بيان هوية الأشخاص غير المقيمين بتونس الذين تعاملوا مع شركة الكتال

والمبالغ الراجعة لكل واحد منهم ومبالغ الأداء على القيمة المضافة المستوجب والتي لم يقع خصمها، وأنّ الشركة ولئن قدّمت الفواتير التي تثبت جزءا من المبالغ المدفوعة بعنوان معدّات وتجهيزات، فإنها لم تقدم حساب المزودين بمحاسبتها حتى تتمكن مصالح الجباية والمحكمة من التثبت مما إذا كانت المبالغ التي كانت أساسا لاحتساب الخصم من المورد وتوظيفه مكوّنة في جزء منها من مبالغ تتعلق بمعدات وتجهيزات وهو ما يؤكد سلامة المنهج الذي اعتمده الإدارة، وأنّ المحكمة لاحظت تقاعس الشركة المطالبة بالأداء في تقديم حساب المزودين وتشبثها بالفواتير دون تقديم معطيات حول تقييد كل فاتورة منها محاسبيا.

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 الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 1 فيفري 2018، وبما تمّ الإستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة ج اله في تلاوة ملخّص لتقريرها الكتابي وحضر الأستاذ س الف نائب المعقّبة وتمسّك بمسندات التعقيب وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بالردود الكتابية.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 1 مارس 2018.

وبما وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح 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 المطعن المتعلق بتحريف الوقائع :

حيث تمسك نائب المعقبة ببطلان قرار التوظيف الإجباري شكلا بالنظر إلى تجاوز المدة القانونية للمراجعة المعمقة والمقدرة بستة أشهر بالإستناد إلى ثبوت توقيع تقرير المراجعة خلال فترة التعليق الثانية الأمر الذي يدلّ على أنّ الإدارة لم تتوقف عن أعمالها وواصلت تحليل المعلومات وتحرير التقرير خلال تلك الفترة وتكون المحكمة المنتقد قرارها قد حرّفت الوقائع الثابتة بالملف لما غصّت النظر عن تاريخ التوقيع الثابت.

وحيث دفعت الجهة المعقّب ضدها بأنّ العبرة ليست بتاريخ إمضاء الإعلام بنتائج المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية وإنّما بتاريخ تبليغه وأنّه في ما عدا التاريخ الموضوع للإعلام بالنتائج آنفة الذكر فإنّه لا وجود لدليل مادّي للشركة المعقّبة يفيد بتواصل أعمال المراجعة المعمقة خلال فترة تعليقها. وحيث اقتضى الفصل 40 من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية أنّه "تضبط المدة الفعلية القصوى لعملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية بستة أشهر إذا تمت المراجعة على أساس محاسبة مطابقة للتشريع الجاري به العمل وبسنة في الحالات الأخرى ."

وحيث أنّ فترة المراجعة المنصوص عليها بالفصل 40 سالف الذكر تعدّ من الضمانات التي وضعها المشرّع لحماية المطالب بالضريبة الأمر الذي يتّجه معه بسط الرقابة على مدى احترام الإدارة للمدّة القصوى القانونية للمراجعة وذلك باحتساب المدة التي تستوجبها الأعمال المتعلقة بتفحص الوثائق المحاسبية وموازنة القرائن الفعلية أو القانونية التي من شأنها أن تبين حقيقة مداخيل المطالب بالأداء ومدى مطابقتها للتشريع الجبائي والتي تمتدّ من تاريخ الإعلام بالمرقبة إلى غاية تبليغ المطالب بالأداء بتقرير المراجعة،

وحيث لا جدال في أنّ عمليات تحرير ورقن تقارير المراجعة الجبائية تدخل ضمن فترة المراجعة، وحيث ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ الإدارة تولّت التمديد في فترة التعليق للمرّة الثانية مدّة خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ 26 جوان 2007 وأنّه تمّ التوقيع على تقرير المراجعة بتاريخ 10 جويلية 2007 وإعلام المعقّب به بتاريخ 12 جويلية 2010، بما تكون معه أعمال التحرير والرقن والتوقيع على تقرير المراجعة حاصلة خلال آجال التعليق،

وحيث أنّ ما انتهت إليه المحكمة المنتقد حكمها من اعتبار أنّه لا يوجد بملفّ القضية ما يؤكّد حصول رqn وتحرير أعمال التقرير خلال فترة التعليق وأنّ تلك الأعمال لا تدخل ضمن أعمال المراجعة ، يغدو منظويا على تحريف للوقائع، الأمر الذي يتّجه معه قبول المطعن المائل.

عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات

الجبائية:

حيث تمسك نائب المعقبة بأن إمضاء التقرير خلال فترة التعليق يحرم منوّبه من الصبغة التعارضية للمراجعة التي يفترض أن تتم بمقرّها وتكون الإدارة بذلك قد تجاوزت الأجل الأقصى القانوني لعملية المراجعة المعمّقة بصورة مستترة وهو ما يعدّ إخلالاً بحقوق المعقبة ومساس باستقرار وضعيتها الجبائية، وحيث دفعت المعقّب ضدّها بأن الشركة لم تقم الدليل على تواصل أعمال الإدارة خلال فترة التعليق فيما عدا التاريخ الموضوع للإعلام بنتائج المراجعة والذي لا يكفي لوحده لإقامة الدليل على أن مصالح الجباية قد فحصت أثناء فترة التعليق محاسبة الشركة ودققت فيها واستندت إليها لإدخال التعديلات المتعلقة بها،

وحيث أن التقيد بالمجال الزمني المحدد قانوناً لعملية المراجعة يستدعي توقف الإدارة أثناء فترات التعليق عن أي عمل يتعلّق بالمراجعة بما في ذلك أعمال التحرير أو الرقن والتوقيع على تقرير المراجعة، وحيث ثبت، مثلما سلف بيانه، إخلال الإدارة بالواجبات المحمّولة عليها خلال فترة التعليق وتوليها القيام بأعمال التحرير والرقن وتوقيع تقرير المراجعة خلال تلك الفترة، مما يتجه معه إعادة احتساب فترتي التعليق ضمن فترة المراجعة الأمر الذي يفضي إلى تجاوز الفترة التي استغرقتها المراجعة فعلياً للفاصل الزمني المضبوط بالفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وهو ما يعدّ إهداراً لضمانة هامة كفلها المشرّع للمطالب بالضريبة قصد ضمان استقرار وضعيته الجبائية الأمر الذي يفضي إلى بطلان إجراءات المراجعة الجبائية للمعقبة وبالتبعية إلى بطلان قرار التوظيف الذي تأسس عليها، الأمر الذي يتّجه معه قبول المطعن المائل ونقض الحكم المطعون فيه على ذلك الأساس.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه دون إحالة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقّب.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيدة ر الم وعضوية المستشارين السيد م . بن م والسيدة ه الج

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

المستشارة المقررة

رئيسة الدائرة

الكتيب العام للمحكمة الإدارية

ج أ هـ

الإمضاء: لـ الذ

ر أ هـ