



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني مقرها بعدد شارع
تونس،

من جهة،

والمعقّب ضده: ع ال المخ ، مقرّه بطريق المهدية ساقية الداير صفاقس، نائبه الأستاذ الط
بن جم الكائن مكتبه بعدد نهج عمارة تونس

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقّبة المذكورة أعلاه المرسم بكتابة المحكمة بتاريخ
26 ديسمبر 2014 تحت عدد 314710 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الاستئناف
بتونس تحت عدد 7920 بتاريخ 18 ديسمبر 2013 القاضي "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل
بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره
100.951,166 دينار أصلا وخطايا وإعفاء المستأنف من الخطيّة وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل
المصاريف القانونية عليه

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه بأنّ المعقّب ضده خضع إلى مراجعة
معمّقة لوضعيته الجبائية في مادّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان الفترة الممتدّة من 1
جانفي 1999 إلى 31 ديسمبر 2005 نتج عنها صدور قرار التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد
2009/61 بتاريخ 9 جوان 2009 يقضي بمطالبتّه بدفع مبلغ جملي قدره 219.258,060 دينار
أصلا وخطايا فاعترض عليه لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت فيه بتاريخ 20 جانفي 2010
الحكم عدد 3808 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار التوظيف الإجباري عدد

2009/61 الصادر بتاريخ 9 جوان 2009 وإجراء العمل به فاستأنفته مصالح الجباية لدى محكمة الإستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المبيّن بالطالع ومحلّ الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقّبة بتاريخ 26 جانفي

2015 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا ونقض الحكم المنتقد بالإستناد إلى:

المطعن الأوّل: خرق أحكام الفصلين 110 و112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية: بمقولة

أنّ تقارير الإختبار المعتمدة من المحكمة المنتقد حكمها تفتقر إلى الرأي الفني السليم طبقا لما اقتضاه الفصلين 110 و112 مجلة المرافعات المدنية والتجارية من ذلك أنّه بالنسبة للعمليات المتزلة بالحسابات عدد 421 و425 و447 لم يكن يقابلها جميعا عمليات متزلة بحساب البنك أو الخزينة إذ أنّ الحساب عدد 425 وقعت تسويته سنة 2000 بتحويل رصيده إلى رصيد الحسابات عدد 442 وبالتالي لم يترتب عن ذلك عمليات إرجاع أموال وهذا ما أقرّه الخبير في تقريره الأوّل إلا أنّه يصرح في مرحلة لاحقة بأن المعني بالأمر قد قام بإرجاع تلك المبالغ وأنها تشكّل تسبقات، وأنّ إدعاءات المطالب بالضريبة التي أكّدها الخبير بقيت مجردة ولم تدعمها حجج وأنّ المحاسبة تستمدّ مصداقيتها ممّا يدعمها من وثائق لا من التقييدات الواردة بها، وأنّ مصالح الجباية أكّدت أن جدول التدفقات النقدية الملحق بالقوائم المالية لسنتي 2004 و2005 لشركة تكييف زيت الزيتون لا يتضمن حصص الأرباح التي قامت الشركة بتوزيعها في مناسبتين بعنوان أرباح سنة 2004 والتي بلغت إجمالا 1.860,000 دينار حسب محاضر الجلسات المؤرخة في 16 و25 فيفري 2005 باعتبار أنّ المبلغ يفوق بكثير المبالغ المضمنة بجدول التدفقات النقدية إلا أن الخبير أكّد في تقريره الأوّل المقدّم في 27 جوان 2011 بوجود مبالغ معلقة بذمة المستأنف لم يقع إرجاعها للشركة وبالتالي فإن الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير لا تستقيم مع هذه الإخلالات وتدعم موقف الإدارة خاصة فيما يتعلق بغياب المؤيدات القانونية كما بيّنت الإدارة للمحكمة أنّ الأموال التي تحصّل عليها المعني بالأمر تشمل أساسا مبالغ متزلة بالحسابات عدد 421 و425 و442 و457 لا غير وبالتالي فإنّ الحساب عدد 447010 لا علاقة له بصرف الأموال التي وقع بعنوانها التوظيف ولا بإرجاعها للشركة المانحة خلافا لما توصل إليه الخبير، فضلا عن أنّ هذا الأخير لم يفسر عدم وجود كتابات محاسبية للتسوية بين الحساب عدد 447010 والحسابات الواقع بعنوانها التوظيف بعنوان المقاصّة بين المبالغ التي سدّدها المعقّب ضدّه من حسابه الخاصّ وبين حسابات الشركة.

المطعن الثاني: خرق أحكام الفصول 2 و11 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996

المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والمصادق عليه بالفصل الأول من

الأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على الإطار

المرجعي للمحاسبة: بمقولة أن الفصول المشار إليها أعلاه تحول دون قبول أي تقييد محاسبي ما لم يكن مدعماً بوثائق قانونية، والحال أن المحكمة المنتقد حكمها أقرت ما ذهب إليه الخبير المتدب في غياب وثائق ومستندات تبرر التعديلات واقتصر في تقريره على مقتطعات من دفتر الحسابات لشركة تكييف زيت الزيتون للحسابات عدد 421 و425 و442 و447.

المطعن الثالث: خرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل

الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات: بمقولة أن وجود مداخيل غير مصرح بها من صنف مداخيل الأوراق المالية والأجور والمرتبات موثق بالمستندات والوثائق اللازمة والتي استقتها الجباية من مراجعة الوضعية الجبائية لشركة تكييف زيت الزيتون التي يساهم فيها المعقب ضده الأمر الذي دفع مصالح الجباية إلى اعتبارها أرباحاً خفية تم إدماجها في أساس الضريبة على الشركات وتوظيف الأداء عليها ولا يمكن ان يؤدي إلى تغيير التكييف القانوني لتلك المبالغ واعتبارها سلفات من طرف الشركة من طبيعة تلك الأموال كأرباح موزعة لم يتم التصريح بها، وأن عبارة الفصل 30 المشار إليه تذكر بشكل صريح أن الأرباح الخفية تعتبر مداخيل موزعة وبالتالي خاضعة للضريبة على الدخل بين يدي المساهمين أو الشركاء، وأن القرائن المتوفرة للإدارة تثبت أن المبالغ المشار إليها لم يتم استرجاعها وبالتالي تتخذ شكل توزيع أرباح، وهو موقف متناغم مع موقف الفقه المقارن.

المطعن الرابع: ضعف التعليل: بمقولة أن التعليل الذي تبنته المحكمة المنتقد قرارها استند إلى مفاهيم محاسبية عامة ولا تتعلق بالملف المعروض على أنظارها، وأن التمسك بأنه لو كبل الشركة حسب القانون المحاسبي الحصول على تسبقة على أجوره غير مستساغ باعتبار أن الفصل 116 من مجلة الشركات التجارية والفصل 17 من القانون الأساسي لشركة تكييف زيت الزيتون لا يسمحان بذلك، وأن الاعتماد على تقرير الإختبار واستعمالها عبارة عامة وغير دقيقة يجعل قرارها مشوباً بعيب ضعف التعليل.

وبعد الإطلاع على الردّ المدلى به من الأستاذ الط بن ج نيابة عن المعقب ضده الوارد على المحكمة بتاريخ 8 أكتوبر 2015 والمتضمّن ما يلي:

الإطار القانوني لنشاط المعقب ضده: بمقولة أن المعقب ضده يشغل خطة مسير لشركة تكييف زيوت الزيتون ويمثلها قانوناً وهو أجير ومساهم بها لذا فهو يتلقّى صنفين من المداخيل هما الدخل التأجيري ودخل الأوراق المالية وبذلك الوضع يكون المعقب ضده غير خاضع لواجب مسك محاسبة إذ أن ذلك محمول على التجار والصناعيين والحرفيين دون غيرهم، وأن المطاعن الموجهة إلى الحكم المنتقد

موجهة للشركة ولا يجوز توجيهها إلى المسير ، وأن المعقبة وجهتها فعلا إلى الشركة في إطار القضية عدد 313801.

في أوجه انقضاء الإلتزامات: بمقولة أن المقاصة تعدّ أحد أوجه انقضاء الإلتزامات بصريح أحكام الفصل 339 من مجلة الإلتزامات والعقود حيث يتولّى دائن ومدین إسقاط الدين كلا أو بعضا لذا فلا يوجد تداول مالي بين الطرفين سواء عن طريق البنك أو الخزينة وتقييد عمليات إسقاط الدين والبيع والشراء بتزييلات بحسابات أخرى عدی حساب الخزينة أو البنك.

عن المطعن الأوّل المأخوذ من خرق الفصلين 110 و112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية: بمقولة أن الإدارة لم تحضر أعمال الاختبار رغم استدعائها في مناسبات عديدة، وأنّه اتّضح للخبير في إطار المهمة المعهودة إليه أن علاقة الشركة بمسيرها توثّقها تقييدات محاسبية لدى الشركة بالحساب عدد 421 تسبقات وأقساط، والحساب عدد 425 أجور ومستحقات وحساب 442 حسابات جارية، والحساب 457 حسابات دائنة ومدينة، وأنّ الحساب 447 حساب ع الع

المشتمل على الأرباح الموزعة هو الحساب موضوع الخلاف والذي يتمّ فيه تدوين دخله التأجيري كما أنّه يحصل على تسبقات ويقوم أيضا بوضع ماله الخاصّ في الشركة إذا اقتضت ضرورة العمل ذلك وعندما يتمّ اجراء الحساب فيما بين الشركة ومساهميها يتمّ الأخذ بأرصدة جميع الحسابات المذكورة آنفا بما وتصفيتهما. بموجب المقاصة بين ما تدين به الشركة للمعقب ضدّه من أجوره الصافية ومحصول أرباحه الصافية المصرّح بها والمرصودة لفائدته وما يضعه على ذمّتها من مبالغ مالية وما يدين به لها من تسبقات إن وجدت، وأنّ الحساب عدد 447 موضوع الخلاف، أهمل عند المراقبة الجبائية وذلك بإقرار الإدارة ذاتها، وأنّ هذا الإهمال القصد منه طمس ما لو كیل الشركة من أموال تجاه الشركة ذاتها والحال أن التقييدات المحاسبية قد سجّلت مقاصة فيما بين جميع الديون الرابطة بين الطرفين، وأنّها قد أخطأت لما قبلت طرح الأجور المسجّلة بإحدى الحسابات في حين استبعدت مضمون الحساب عدد 447 إذ أنّ المقاصة تكون مقبولة مهما اختلفت عناوين الدين طالما اتحد الطرفان بالمقاصة، وأنّ التمسك بعدم وجود تقييدات بحسابات البنك والخزينة غير مستساغ نظرا لطبيعة المقاصة التي لا تستوجب تداول الأموال فضلا عن أنّه ثبت أنّ مبلغ 400.000.000 دينار و220.000.000 دينار الذي يمثّل مناب الوكيل من الأرباح الموزعة بمقتضى محاضر جلسة عامّة مسجّلة بالقباضة المالية بتاريخ 16 فيفري و25 فيفري 2005، وحصول الشركة بتاريخ 30 أفريل 2005 على شيك بمبلغ قدره 100.000.000 دينار وآخر بمبلغ 150.000.000 دينار تمّ تزليلهما بحسابها البنكي، وأنّ الخبير المنتدب من المحكمة تولّى مهمّة التدقيق بالعلاقة المالية بين الشركة ووكيلها وجرّد جميع الحسابات

المفتوحة سواء بعنوان الأجر أو بعنوان الأرباح أو التسبقات واتضح له أن كل عملية في حساب معين تقابلها عملية في الجانب المقابل وأن الأرباح الراجعة للوكيل تملكها الشركة في إطار تسوية وضعية الوكيل تجاهها بموجب المقاصة فيما بين الطرفين.

عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصول 2 و 11 و 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والمصادق عليه بالفصل الأول من الأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة: تمسك نائب المعقب ضده بأن الأخير في الذكر غير خاضع لواجب مسك المحاسبة، وبأن القول بمخالفة الشركة للنصوص المحاسبية في غير طريقه طالما ثبت وجود تقييدات موثقة بالقوائم المالية للشركة وموزعة بموجب قرارات الجلسة العامة للشركاء وأن الأجر مضمّن بالمحاسبة وتم إخضاعها للخصم من المورد وتم صرف الخصوم من المورد إلى الخزينة العامة وأن التمسك بعدم وجود الوثائق لم يتم إثارته في القضية التعقيبية المنشورة عدد 313801 المرفوعة ضد الشركة والحال أن الاحتراز موجه ضد الشركة وليس تجاه المعقب ضده.

عن المطعن الثالث المأخوذ من خرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 30 من مجلة الضريبة:

تمسك نائب المعقب ضده بأن الأخير في الذكر صرح بالأجر وخضعت بهذا العنوان للخصم من المورد وأن الأرباح الصافية الموزعة غير خاضعة للضريبة ومغفأة منها عملا بأحكام الفصل 38 فقرة 10 من مجلة الضريبة، وأن السلفة التي تحصل عليها المعقب ضده قام بتسديدها خلال نفس السنة لدى الشركة وموثقة محاسبيا واطلع عليها الخبير العدلي ومحكمة الاستئناف، وأن المعقبة متمسكة بالمرج فيما بين مداخيل الأوراق المالية ومفهوم الأرباح الموزعة التي تعتبرها خفية طالما انتفى كتب احالة معرف بالإمضاء عليه ومسجل بالقباضة المالية والحال أن فقه القضاء استقر على عدم وجوب ذلك، وأن المعقبة أساءت تطبيق الفقرة الثانية من الفصل 30 المشار إليه أعلاه باعتبار أن القروض اذا أرجعت للذات المعنوية خلال نفس سنة الاقتراض انتفى موجب التوظيف في شأنها وأن التمسك بإخفاء رقم معاملات استناد إلى الفقه الفرنسي مردود على صاحبه باعتبار أن نشاط الشركة تصديري اساسا ولا حاجة لتوزيع أرباح خفية غير خاضعة للضرائب.

عن المطعن الرابع المأخوذ من ضعف التعليل: تمسك نائب المعقب ضده بأن المطعن ورد به أن الحكم المنتقد ضعيف التعليل وأنه تضمن الجزم بأن تكريس السلفة بين الشركة ووكيلها مخالف لأحكام الفصل 116 من مجلة الشركات التجارية. بما يجعل المطعن مخالفا لعنوانه ومعرضا للرفض شكلا، واحتياطيا تمسك بأن القروض فيما بين الشركة والمساهمين فيها تتزل متزلة توزيع الأرباح إلا إذا أرجعت

خلال سنة الاقتراض وفي صورة إرجاعه في سنوات لاحقة يطرح الأداء المحتسب والمدفوع سنة الاقتراض، وبالتالي فإن القانون الجبائي وفقه القضاء الإداري يسمح بإبرام عمليات قرض أو سلفة بين الشركة ومساهميها أو وكيلها وأنّ مضمون الفصل 116 كما تمسّكت به المعقّبة جاء به القانون عدد 65 لسنة 2005 المؤرخ في 27 جويلية 2005 في حين أنّ السلفة المعتمدة في قضية الحال مؤرّخة وتممّة بتاريخ 16 فيفري 2005 ومأذون فيها من طرف الجلسة العامة للشركاء بما يرفع المنع الوارد بالفصل 116 المذكور الذي يبقى في صيغته القديمة امكانية رفع قضية في إبطال عملية السلفة من طرف من يهّمه الأمر.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملفّ.

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

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعينة ليوم 5 ديسمبر 2019 وبما تمّ الإستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة جـ الط في تلاوة ملخص لتقريرها الكتابي وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسّكت بما ورد بمستندات التعقيب وحضر الأستاذ الط بن جـ نائب المعقّب ضدّه وتمسّك بما ورد في ردّه على مستندات التعقيب.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 7 جانفي 2020،

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

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

من جهة الأصل:

عن المطعنين الأوّل والثاني المتعلّقين بخرق أحكام الفصلين 110 و112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية و بخرق أحكام الفصول 2 و11 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والمصادق عليه بالفصل الأول من الأمر

حيث تمسكت المعقبة بأن تقارير الإختبار المعتمدة من المحكمة المنتقد حكمها تفتقر إلى الرأي الفني السليم طبقا لما اقتضاه الفصلين 110 و 112 مجلة المرافعات المدنية والتجارية من ذلك أنه بالنسبة للعمليات المترلة بالحسابات عدد 421 و 425 و 447 ولم يكن يقابلها جميعا عمليات مترلة بحساب البنك أو الخزينة وأن الحساب عدد 425 وقعت تسويته سنة 2000 بتحويل رصيده إلى رصيد الحسابات عدد 442 وبالتالي لم يترتب عن ذلك عمليات إرجاع أموال وتراجع عنه في مرحلة لاحقة واعتبرها تسبقات، وأن جدول التدفقات النقدية الملحق بالقوائم المالية لسنتي 2004 و 2005 لشركة تكييف زيت الزيتون لا يتضمن حصص الأرباح التي قامت الشركة بتوزيعها في مناسبتين بعنوان أرباح سنة 2004 والتي بلغت إجمالا 1.860,000 دينار حسب محاضر الجلسات المؤرخة في 16 و 25 فيفري 2005 باعتبار أن المبلغ يفوق بكثير المبالغ المضمنة بجدول التدفقات النقدية إلا أن الخبير أكد في تقريره الأول المقدم في 27 جوان 2011 بوجود مبالغ معلقة بذمة المستأنف لم يقع إرجاعها للشركة وبالتالي فإن الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير لا تستقيم مع هذه الإخلالات وأن الأموال التي تحصل عليها المعني بالأمر تشمل أساس مبالغ مترلة بالحسابات عدد 421 و 425 و 442 و 457 لا غير وبالتالي فإن الحساب عدد 447010 لا علاقة له بصرف الأموال التي وقع بعنوانها التوظيف ولا بإرجاعها للشركة المانحة خلافا لما توصل إليه الخبير، فضلا عن أن هذا الأخير لم يفسر عدم وجود كتابات محاسبية للتسوية بين الحساب 447010 والحسابات الواقع بعنوانها التوظيف بعنوان المقاصة بين المبالغ التي سددها المعقّب ضدّه من حسابه الخاصّ وبين حسابات الشركة وبأن أحكام القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات يحول دون قبول أي تقييد محاسبي ما لم يكن مدعّمًا بوثائق قانونية، والحال أن المحكمة المنتقد حكمها أقرت ما ذهب إليه الخبير المنتدب في غياب وثائق ومستندات تبرّر التعديلات واقتصر في تقريره على مقتطعات من دفتر الحسابات لشركة تكييف زيت الزيتون للحسابات عدد 421 و 425 و 442 و 447.

وحيث أن الفصلين 110 و 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية يرميان إلى التذكير بتفرد القاضي بسلطة فضّ النزاع دون تقييده بنتائج الأعمال الاستقرائية الفنية المأذون بها إذ يجوز له اعتمادها أو الإعراض عنها كلّها أو بعضها،

وحيث أن تقدير حجّية أعمال الإختبار باعتماد ما ورد بها من نتائج كليًا أو جزئيا يبقى من الصلاحيات التي يتفرد بها قاضي الأصل، والتي لا يجوز لقاضي التعقيب أن يعيد النظر فيها إلا متى أفلح

الطاعن في بيان سوء تطبيق القانون أو سوء التعليل وتحديد مواضعه بدقة تجعل من رقابة القاضي مسلطة في الواقع على الحكم المطعون فيه ومنهج القاضي المتعمد لا على تقرير الاختبار في حد ذاته. وحيث أنه فضلا عن أن المطعن الراهن يرمي إلى القدرح في أعمال الاختبار وبيان افتقارها للطريقة الفنية السليمة، فإنّ المعقب لم يبيّن أيّ خرق يبيّن للقانون أو قصور في التعليل بهذا الخصوص أو مخالفة الخبير لمأمورية الاختبار وتجاوز حدودها وبقي ما وجّهه من انتقادات لطريقة عمله مبنيا على الاختلاف في طرق التثبت من طبيعة الأموال موضوع النزاع المعتمدة من طرف الإدارة ومن طرف الخبير.

وحيث أن ما تمسكت به الإدارة من خرق لأحكام القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يبقى محدودا بخصوص نزاع الحال طالما أن مراجعة الوضعية الجبائية للوكيل المعقب ضده وردت في إطار مراجعة الوضعية الجبائية للشركة وطالما أنّها لم تثبت اختلال المحاسبة كلياً أو بشكل مؤثر في مصداقيتها عموماً أو أنّها عرضت عن اعتمادها خلال مراجعة وضعية الشركة، فضلاً عن أن المعقب ضده أدلى بجميع الوثائق المحاسبية أو البنكية التي طلبت منه أثناء إنجاز الاختبار وتمكّنت الإدارة من مناقشتها لدى قاضي الأصل، واعتمد الخبير ضمن تقارير تكميلية جملة من الملاحظات ووضّح ملحوظات أخرى واعتمد نفس منهجية الإدارة في التدقيق والتثبت من المبالغ موضوع النزاع واعتمد وثائق محاسبية أمدها به الشركة ولم تطعن الإدارة في موثوقيتها بالإدلاء بوثائق أو قرائن مخالفة الأمر الذي يجعل من دفوعاتها بخصوص الحكم المنتقد والتقارير مجردة وأتجه لذلك لرفض المطعين معا.

عن المطعن الثالث المتعلق بخرق أحكام الفقرة الثانية من الفصل 30 من مجلة الضريبة:

حيث تمسكت المعقبة بأن وجود مداخل غير مصرّح بها من صنف مداخل الأوراق المالية والأجور والمرتبات موثّق بالمستندات والوثائق اللازمة والتي استقتها الجبائية من مراجعة الوضعية الجبائية لشركة تكييف زيت الزيتون التي يساهم فيها المعقب ضده الأمر الذي دفع مصالح الجبائية إلى اعتبارها أرباحاً خفية تم إدماجها في أساس الضريبة على الشركات وتوظيف الأداء عليها ولا يمكن ان يؤدّي إلى تغيير التكييف القانوني لتلك المبالغ واعتبارها سلفات من طرف الشركة من طبيعة تلك الأموال كأرباح موزّعة لم يتم التصريح بها، وأنّ عبارة الفصل 30 المشار إليه تذكر بشكل صريح أنّ الأرباح الخفية تعتبر مداخل موزّعة وبالتالي خاضعة للضريبة على الدخل بين يدي المساهمين أو الشركاء، وأنّ القرائن المتوفرة للإدارة تثبت أنّ المبالغ المشار إليها لم يتم استرجاعها وبالتالي تتخذ شكل توزيع أرباح مخفية.

وحيث دفع نائب المعقب ضده بأن الأخير في الذكر صرح بالأجور وخضعت بهذا العنوان للخصم من المورد وأن الأرباح الصافية الموزعة غير خاضعة للضريبة ومغفأة منها عملاً بأحكام الفصل 38 فقرة 10 من مجلة الضريبة، وأن السلفة التي تحصل عليها المعقب ضده قام بتسديدها خلال نفس السنة لدى الشركة وموثقة محاسبياً واطلع عليها الخبير العدلي ومحكمة الاستئناف، وأن المعقب متمسكة بالمرج فيما بين مداخيل الأوراق المالية ومفهوم الأرباح الموزعة التي تعتبرها خفية طالما انتفى كتب احالة معرف بالإمضاء عليه ومسجل بالقباضة المالية والحال أن فقه القضاء استقرّ على عدم وجوب ذلك، وأن المعقبه أساءت تطبيق الفقرة الثانية من الفصل 30 المشار إليه أعلاه باعتبار أن القروض اذا أرجعت للذات المعنوية خلال نفس سنة الاقتراض انتفى موجب التوظيف في شأنها وأن التمسك بإخفاء رقم معاملات استناد إلى الفقه الفرنسي مردود على صاحبه باعتبار أن نشاط الشركة تصديري اساساً ولا حاجة لتوزيع أرباح خفية غير خاضعة للضرائب.

وحيث أنه من الثابت أن مراقبة الوضعية الجبائية للشركات تستوجب النظر في الأموال الممنوحة للمسيّرين وبيان نظامها الجبائي، وأنه في صورة وجود إخلالات يمكن تعديل الوضعية الجبائية للشركة بإعادة إدماج هذه المبالغ في نتيجتها الجبائية كما يمكن إخضاع المسير للأداء بعنوان مداخيل القيم المنقولة باعتبارها مداخيل موزعة.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنه طبقاً للفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإن المداخيل الموزعة يمكن أن تأخذ عدّة صور إذ يمكن أن تحال إلى الشركاء في شكل تسبقات أو قروض أو أقساط وتدمج بطبيعتها تلك في قاعدة الأداء باستثناء الصورة التي يثبت فيها الشخص المعنوي خلاف ذلك بإقامة الدليل على أن المال سحب على وجه الإعارة كما أنها يمكن أن تأخذ شكل مكافآت وامتيازات وأرباح خفية بصرف النظر عن من أسندت إليه وأن تفتن الإدارة إلى وجود رقم معاملات غير مصرّح به لدى أحد الأشخاص المعنويين لا يعني آلياً أن أرباحاً خفية وضعت على ذمة الشركاء.

وحيث أنه بالرجوع إلى الملفّ الإستثنائي يتبيّن أن الإدارة اعتمدت على منطوق الفصل 30 آنف الذكر وتمسّكت بأن الأموال الموضوعة على ذمة الوكيل المعقب ضده هي مرائب موزعة وليست تسبقات تمّ خلاصها بمقتضى المقاصة ورفضت ما انتهى إليه تقرير الاختبار من مساندة موقف المعقب ضده في هذا الخصوص، وتمسّكت بعدم تقديم ما يدعم التقييدات المحاسبية من وثائق ومؤيدات، والحال أنها لم تبين قبلاً أن الأموال الموضوعة على ذمة المعقب ضده اتسمت بالشطط وغير متناسبة مع الخدمات التي يسديدها للشركة وما يبذله من مجهودات بمقارنتها مع غيرها من الذوات المعنوية العاملة في نفس

القطاع والتي تحقق أرقام معاملات مشابهة مثلا، فضلا عن أن تقرير الاختبار بين تواتر التسبقات وإرجاعها للشركة كما بين وجود مبالغ أخرى بقيت معلقة بذمة المعقب ضده احتسبها في الأداء وقدّر بعنوانها الضريبة المستوجبة الأمر الذي يجعل من ما انتهت إليه المحكمة في هذا الخصوص مستساغا واتّجه لذلك رفض المطعن الراهن.

عن المطعن الرابع المتعلّق بضعف التعليل:

حيث تمسّكت الإدارة المعقّبة بأنّ التعليل الذي تبنته المحكمة المنتقد قرارها استند إلى مفاهيم محاسبية عامّة ولا تتعلّق بالملف المعروض على أنظاره ومخالف لأحكام الفصل 116 من مجلة الشركات التجارية والفصل 17 من القانون الأساسي لشركة تكييف زيت الزيتون الذين لا يسمحان لوكيل الشركة بالحصول على تسبقة على أجوره.

وحيث دفع نائب المعقب ضده بأنّ عنوان المطعن مخالف لمضمونه بما يعرّضه للرفض شكلا، وأنّ مضمون الفصل 116 كما تمسّكت به المعقّبة جاء به القانون عدد 65 لسنة 2005 المؤرخ في 27 جويلية 2005 في حين أنّ السلفة المعتمدة في قضية الحال مؤرّخة و متمّمة بتاريخ 16 فيفري 2005 ومأذون فيها من طرف الجلسة العامة للشركاء بما يرفع المنع الوارد بالفصل 116 المذكور الذي يبقى في صيغته القديمة امكانية رفع قضية في إبطال عملية السلفة من طرف من يهّمه الأمر.

وحيث أنّ اعتماد أحكام الفصل 116 من مجلة الشركات التجارية ورد لبيان خرق التعليل المعتمد من المحكمة للقانون والتدليل على ضعفه الأمر الذي يجعل مضمون المطعن مطابقا لعنوانه واتّجه ردّ هذا الدفع.

وحيث أنّ تعليل المحكمة حكمها باعتماد النصوص المحاسبية التي لا تمنع من اسناد تسبقات أو سلفات أو قروض للوكيل وعلى أحكام الفصل 30 المشار إليه أعلاه والتي تسمح لإثبات عدم الخضوع للضريبة إثبات الحصول على الأموال في شكل تسبقات أو قروض أرجعت للشركة يجعل من تعليلها سليما واتّجه لذلك رفض المطعن الراهن.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

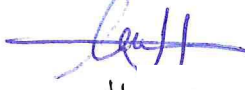
أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

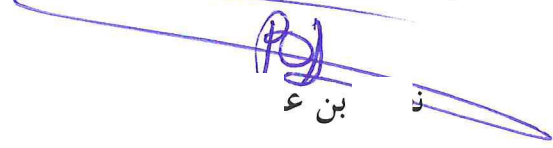
وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيدة ز بن ء وعضوية
المستشارتين السيدتين ز ن وأ بن ء

وتلي علنا بجلسة يوم 7 جانفي 2020 بحضور كاتبة الجلسة السيدة أ غ

المستشارة المقررة


ج اله

رئيسة الدائرة


ز بن ء

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لا الخ