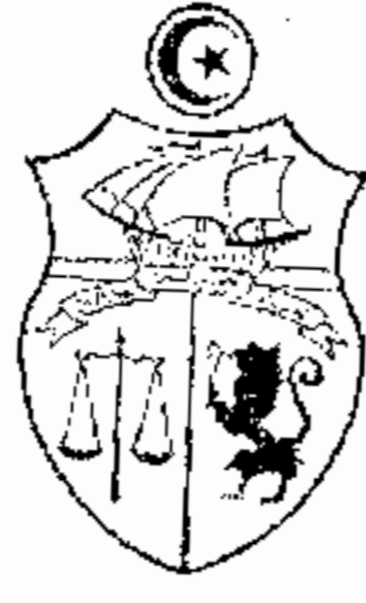


الحمد لله



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

الحكمة الإدارية

القضية عدد: 39781

تاريخ القرار: 10 ماي 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي



أصدرت الدائرة التعقيبيّة الثانية بالحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّب:من جهة،

نائبه الأستاذ

والمعقّب ضده: س ب مقره

من جهة أخرى

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 20 سبتمبر 2008 تحت عدد 39781 طعنا في الحكم الصّادر عن محكمة الاستئناف بسوسة في القضية عدد 589 بتاريخ 20 ماي 2008 والقاضي لهاثيا: "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضده خضع إلى مراقبة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية عن الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى سنة 2002، وأفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2004/565 بتاريخ 9 أوت 2004 ضبط بموجبه مبلغ الأداء المطلوب دفعه بما مقداره (165.138,308 د) أصلا وخطايا، وفائض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لسنة 2002 بما مقداره (24.996,530 د)، فاعترض عليه المندوب ضده لدى المحكمة الابتدائية بسوسة التي قضت بتاريخ 10 أكتوبر 2006 في القضية عدد 256 ابتدائيا "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه مع تعديل نصه وذلك باعتبار الأداء الذي توجب يقدر أصلا بخمسة آلاف وستة وثمانون دينارا ومليمتا 278 (5.086,278 د) وخطايا بألف وسبعمئة واثنتان وعشرون دينارا ومليمتا 036

(1.722,036د) وحمل المصاريف القانونية على المعارض". وتبعاً للطعن بالاستئناف في هذا الحكم من قبل الإدارة أمام محكمة الاستئناف بسوسة أصدرت هذه الأخيرة حكماً المشار إليه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل. وبعد الإطلاع على المذكورة في شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 29 أكتوبر 2008 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة وتحميل المعقب ضده بالمصاريف القانونية، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

القسم الأول من المطاعن: فيما يتعلق بمدى صحة المحاسبة التي يمسكها المعقب ضده من الناحيتين

الشكلية والجوهرية:

### 1- مخالفة أحكام الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 112 من مجلة

المرافعات المدنية والتجارية: ذلك أن محكمة الحكم المطعون فيه أيدت مصادقة محكمة الابتدائية بسوسة على تقرير الاختبار المأذون به من قبلها وأقرت على ضوئه بصحة المحاسبة التي يمسكها المعقب ضده والحال أن الخبراء المتسدين ارتكبوا جملة من المفوات الفادحة سواء من الناحية الشكلية لأن الفصلين 21 و46 من المعيار العام للمحاسبة المستند عليهما من قبلهم لاعتبار المحاسبة قانونية شكلاً لا يتعلقتان بالشروط الشكلية الواجب توافرها لمسك دفاتر المحاسبة، أو من الناحية الموضوعية باعتبار أنه مع تضمن المحاسبة المسوكة من المعقب ضده لجملة من الاختلالات أقر الخبراء المتدبون بسلامتها وصدقها وبرروا ذلك بأن النقص الحاصل في الشراءات المصرح بها في المحاسبة يمثل نسبة ضئيلة جداً وليس لها تأثير على مصداقيتها، وهو تبرير غير وجيه ولا يمكن قبوله، ومن ثم تكون محكمة الاستئناف قد تبنت ما جاء بتقرير الخبراء دون مراجعة للأسس القانونية المتعلقة بمصداقية المحاسبة رغم أنها غير مقيدة بنتائج الاختبار وتكون ملزمة باستبعادها كلما كانت غير صحيحة طبقاً لأحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

### 2- مخالفة أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: ذلك أن محكمة الحكم المطعون فيه

اعتبرت أن تقديم المعقب ضده للدفتريومي ودفتريالجرد ودفتريالحسابات وميزان الحسابات والقوائم المالية وجدول الاستهلاكات وجدول تحديد الربح الجبائي يجعل المحاسبة المسوكة من قبله مستجيبة للشروط الشكلية والجوهرية وتكون مصالح الجباية ملزمة تبعاً لذلك باتباعها والعمل بمحتواها ولا يمكنها الاستناد إلى الطريقة الخارقة للمحاسبة لضبط رقم المعاملات، وهذا الموقف الذي انتهجته المحكمة مخالف لأحكام الفصل 38 سالف الذكر لأن مسك وتقديم تلك الدفاتر والوثائق المتعلقة بالمحاسبة لا يجوز دون استناد مصالح الجباية للقرائن الفعلية والقانونية وخاصة كلما تبين من الملف أن هناك أرقام معاملات مخفية لم يتم تسجيلها أو التصريح بها كما هو الحال في النزاع المائل إذ برز لتلك المصالح وجود فارق واضح بمقارنة الشراءات المدونة بالفواتير مع مبالغ الشراءات المسجلة بالمحاسبة وبمقارنة الأرباح التي سجلها المعقب ضده بمحاسبته المتعلقة بسنة 2000 مع المبلغ الذي اكتتبه في رأس مال شركة "بوسطة العقارية العامة" في تلك السنة، فضلاً عن أنه لا وجود لأي نص قانوني يفرض على مصالح الجباية الاقتصار على ما تم تدوينه بالمحاسبة لضبط أرقام المعاملات المحققة والربح الصافي، بل إن المشع منح تلك المصالح سلطة تقديرية في إتباع الطريقة المناسبة حسبما يتوافر لها من قرائن قانونية وفعالية بحسب تعدد الحالات واختلاف الوضعيات التي يمكن أن تراقبها.

### 3- مخالفة أحكام الفصول 12 و 14 و 15 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30

ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات: ذلك أن المعقب ضده لم يقدم لمصالح الجباية الدفاتر الفرعية المتعلقة بالدفتر اليومي والواجب اعتمادها في حالة اختيار طريقة التجميع الشهري للدفاتر الفرعية، مما يجعل استبعاد المحاسبة من قبل تلك المصالح في محله، ومن ثم يكون قضاء محكمة الاستئناف المؤيد باعتماد المحاسبة التي قدمها واستبعاد طريقة التقييم التقديري لضبط الدخل حسب نمو الثروة والمصاريف الشخصية الظاهرة والجلية مخالفاً لأحكام الفصول المشار إليها من القانون عدد 112 لسنة 1996.

### 4- مخالفة أحكام الفصول 13 و 14 و 15 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30

ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات: ذلك أن المعقب ضده لم يقدم لمصالح الجباية الدفاتر الفرعية المتعلقة بدفتر الحسابات والواجب اعتمادها في حالة اختيار طريقة التجميع الشهري للدفاتر الفرعية، مما يجعل استبعاد المحاسبة من قبل تلك المصالح في محله، ومن ثم يكون قضاء محكمة الاستئناف المؤيد للحكم الابتدائي باعتماد المحاسبة التي قدمها واستبعاد طريقة التقييم التقديري لضبط الدخل حسب نمو الثروة والمصاريف الشخصية الظاهرة والجلية مخالفاً لأحكام الفصول المشار إليها من القانون عدد 112 لسنة 1996.

### 5- مخالفة أحكام الفصل 17 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996

المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات: ذلك أنه ثبت بالرجوع إلى المحاسبة المسوكة من المعقب ضده أن دفتر الجرد لا يحتوي على جرد مفصل لعناصر الأصول والخصوم وخاصة ذلك المتعلق بجرد المخزون من السلع وذلك بالنسبة لكامل الفترة المعنية بالمراجعة، ومن ثم فقد ترتب على مصادقة محكمة الحكم المطعون فيه على تقرير الاختبار وقبولها بالتالي المحاسبة المقدمة من قبله دون تمحيص أو تروّي مخالفة الفصل المذكور.

### 6- مخالفة أحكام الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996

المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والفصل 18 (II) من مجلة الأداء على القيمة المضافة: بمقولة أن المعقب ضده عمد إلى تقييد مبيعاته بمحاسبته بحساب "المبيعات شهرياً" والحال أنه ملزم قانوناً بتثبيتها يوماً فيوماً في غياب دفتر فرعي يتعلق بذلك الحساب، كما أنه لم يدعم تلك التقييدات الشهرية بفواتير جمية يحررها يوماً فيوماً في المبيعات التي قام بها خلال الفترة المعنية بالمراجعة مخالفاً بذلك أحكام الفصلين سالفين الذكر.

### القسم الثاني من المطاعن: فيما يتعلق بالمبالغ التي اكتتبها المعقب في رأس مال شركة "بوستة العقارية

العامة":

### 1- مخالفة أحكام الفصلين 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: ذلك أنه ثبت لمصالح الجباية

أن المعقب ضده قام بالاكتتاب في رأس مال شركة "بوستة العقارية العامة" بمبلغ مقداره 146 ألف دينار وهو مبلغ يفوق الدخل الجملي المصرح به. لذلك قامت المصالح المذكورة بتصحيح وضعيته الجبائية باعتماد طريقة التقييم التقديري للدخل وذلك بأن اعتبرت أن مبلغ الاكتتاب يمثل دخلاً خاضعاً للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين مع إضافة تكاليف معيشة قدرتها بـ 6 آلاف دينار. ولتبرير مصادر تمويل عملية الاكتتاب التي قام بها في سنة 2000 أفاد المعقب ضده بأنه اقترض مبلغاً مالياً قيمته 180 ألف دينار من شركة الدراسات والتصرف العقاري والسياحي،

وإذ لم تأخذ مصالح الجباية بعين الاعتبار القرض المدعى به فإن محكمتي الموضوع أخذتا به واعتبرتتا بالمخالفة لأحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن عملية التمويل مبررة والحال أن المعنى بالأمر يملك الكمبر مناب في رأس مال هذه الشركة بنسبة (99,73%) مما يدل على أنه هو صاحب القرار صلب المؤسسة التي قامت بإقراضه وهو ما يبعث الشك والريبة في حقيقة ومصداقية عملية الاقتراض لأنه يعد في نهاية الأمر المقرض والمقترض في نفس الوقت بما يكون معه القصد من هذه العملية هو إخفاء جزء هام من أرقام معاملاته. ومما يؤكد ذلك أن الشركة المذكورة ليس لها أي وجود فعلي بالعنوان المذكور بقانونها الأساسي، فضلا عن أن الكتب الأصلي لعملية الاقتراض لم ينص على الضمانات العينية لتسديد القرض ونسبة الفوائد القانوني وطريقة التسديد وهو ما تم تلافيه بعد مرور مدة تقارب الستة أشهر بموجب العقد التوضيحي والتكميلي المؤرخ في 2 فيفري 2000.

**القسم الثالث: انعدام التعليل:** ذلك أن الحكم الاستثنائي المطعون فيه جاء نسخة مطابقة للأصل من الحكم الابتدائي إذ نقلت فيه محكمة الاستئناف حرفيا ما جاء في الحكم الابتدائي من مستندات، ولم تباشر دورها المتمثل في مناقشة الحكم المنتقد أمامها ومدى صحة مقالات الخصوم بخصوصه مما يحتم أن تكون مستندات الحكم الاستثنائي مبنية على موقف ذاتي منها بقطع النظر إن كان متماشيا أو متعارضا مع الحكم الابتدائي الأمر الذي يكون معه الحكم الاستثنائي مفتقدا لأدنى تعليل ذاتي.

وبعد الإطلاع على تقرير الرد المقدم من الأستاذ نيابة عن المعقب ضده بتاريخ 3 ديسمبر 2008 والمتضمن في ختامه طلب الحكم برفض مطلب التعقيب أصلا وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

**1- بخصوص الرد على الدفع المتعلق بمدى صحة المحاسبة التي يمسكها المعقب من الناحيتين الشكلية والجوهرية:** لقد انتهى الخبراء المتدبون خلال الطور الابتدائي للزراع في تقريرهم المؤرخ في 17 ديسمبر 2005 إلى أن الوثائق المحاسبية المسوكة من المعقب ضده مطابقة للتشريع الجاري به العمل، وتبعا لهذه النتيجة التي خلص إليها الخبراء تم تكليفهم من قبل المحكمة الابتدائية بموجب حكم تحضيري ثان بإعادة تحديد رقم المعاملات والأرباح الصافية بناء على ما له أصل ثابت في المحاسبة وضبط الأدعاء المستوجبة عن السنوات موضوع المراجعة، وهو ما قام به الخبراء الذين جاءت أعمالهم سليمة قانونا ولا شيء يحول بالتالي دون اعتماد نتائجها، ومن ثم تكون محكمتنا الدرجة الأولى والثانية قد أصابتا المرعى باعتمادهما نتائج الاختبار.

**2- بخصوص الرد على الدفع المتعلق باكتتاب المعقب ضد رأس مال شركة بوسستة العقارية العامة:** لقد سبق للمعقب ضده أن سلم للإدارة الجبائية مجموعة من الوثائق التي تفيد أنه قام في 18 أكتوبر 2000 بالاكتتاب في رأس مال الشركة المذكورة بمبلغ 146.000.000 د تولى دفعه نقدا بعد حصوله على قرض بمبلغ 180.000.000 د من شركة الدراسات والتصرف العقاري والسياحي بتاريخ 7 سبتمبر 1999 قبل أن يتولى إبرام كتب توضيحي وتكميلي مؤرخ في 2 فيفري 2000 ينص على مبلغ القرض ونسبة الفوائد القانوني وأجال تسديده وعلى توظيف رهن لفائدتها ضمانا لخلاص الدين. كما قدم لها نسخة من قرار توظيف إجباري للأداء مؤرخ في 12 جويلية 2005 يفيد خضوع شركة الدراسات والتصرف العقاري والسياحي لمراجعة جبائية وهو ما يؤكد أن هذه الشركة لها وجود فعلي وقانوني.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تم تنقيحه وإتمامه بالتصوُّص اللاحقة له وخاصَّة منها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلة المرافعات المدنية والتجارية،

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة،

وعلى القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة

للمؤسسات،

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 26 أبريل 2010

وبما تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد ف الم في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة

العامَّة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب، وبلغ الاستدعاء إلى الأستاذ نائب المعقب ضدّه وتخلّف عن

الحضور.

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 10 ماي 2010.

### وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

#### من جهة الشكّل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في آجاله القانونية ممّن له الصّفة والصلحة وجاء مستوفيا جميع مقوماته الشكّلية الجوهرية لذا يتّجه قبوله من هذه الناحية.

#### من جهة الأصل:

### 1- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل

#### 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية:

حيث تنعى المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه تأييدها للحكم الابتدائي الذي اعتمد على تقرير الاختبار المأذون به وأقرّ على ضوئه بصحة المحاسبة التي يمسكها المعقب ضده والحال أن ذلك التقرير تضمّن جملة من الأخطاء سواء من الناحية الشكلية لأن الفصلين 21 و46 من المعيار العام للمحاسبة المستند عليهما من قبل الخبراء المتسدين لاعتبار المحاسبة قانونية شكلا لا يتعلقان بالشروط الشكلية الواجب توافرها لمسك دفاتر المحاسبة، أو من الناحية الموضوعية باعتبار أنهم أقرّوا بسلامة المحاسبة وصدقها مع أنها تتضمّن جملة من الاخلالات، وبرروا ذلك بأن السنقص الحاصل في الشراءات المصرح بها في المحاسبة يمثل نسبة ضئيلة جدا ليس لها تأثير على مصداقيتها، وهو تبرير غير وجيه ولا يمكن قبوله، ومن ثم تكون محكمة الاستئناف قد تبنت ما جاء بتقرير الخبراء دون مراجعة للأسس القانونية المتعلقة

بمصادقية المحاسبة رغم أنها غير مقيّدة بنتائج الاختبار وتكون ملزمة باستبعادها كلما كانت غير صحيحة طبقاً لأحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وحيث إنّه من المقرّر في قضاء هذه المحكمة على أن تقدير حجية نتائج الاختبار المأذون به إنما هي مسألة تدخّل في صميم اختصاص محكمة الموضوع التي تجرّبه بما لها من سلطة تقديرية، ولا رقابة عليها في ذلك من قضاة التعقيب إلا بقدر ما يشوب قضاها من مخالفة للقانون أو تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث يتبين من الرجوع إلى الأوراق المضمّنة بالملف أن محكمة الحكم المطعون فيه أيدت في حكمها تقرير الاختبار المأذون به فيما انتهى إليه من اعتماد المحاسبة المسوكة من المعقب ضده لسلامتها شكلاً وموضوعاً بعد أن ثبت للخبراء المتدبين أنها مطابقة للتراتب المضمّنة بالمعيار العام للمحاسبة وأن نسبة النقص الملاحظ في شرايات المعقب ضده ضئيلة وليس لها تأثير على مصادقية المحاسبة.

وحيث يتّضح مما تقدم أن محكمة الحكم المطعون فيه مارست بصفقتها محكمة موضوع السلطة المخوّلة لها لتقدير مدى حجية الاختبار المأذون به في النزاع المطروح أمامها ومدى تأثير الاخلالات البسيطة التي شابت المحاسبة المقدمة من المعقب ضده وانتهت إلى اعتماد ما تضمّنه ذلك الاختبار في خصوص قبول المحاسبة دون أن تغفل عن تعليل موقفها، ولم يثبت أن التعليل الذي تبنته كان مشوباً بتحريف الوقائع أو بالخطأ الفادح في التقدير أو بمخالفة القانون، ومن ثم فقد بات المطعن الراهن جديراً بالرفض.

## 2- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تطعن المعقب في الحكم المطعون فيه استناداً إلى مخالفته لأحكام الفصل المذكور وذلك على سند من أن المحكمة المصدرة له اعتبرت أن تقديم المعقب ضده للدفتري اليومي ودفتري الجرد ودفتري الحسابات وميزان الحسابات والقوائم المالية وجدول الاستهلاكات وجدول تحديد الربح الجبائي يجعل المحاسبة المسوكة من قبله مستوفية للشروط الشكلية والجوهرية وتكون مصالحي الجبائية ملزمة تبعاً لذلك بإتباعها والعمل بمحتواها ولا يمكنها الاستناد إلى الطريقة الخارقة للمحاسبة لضبط رقم المعاملات، والحال أن مسك وتقدم تلك الدفاتر والوثائق المتعلقة بالمحاسبة لا يحول دون استناد مصالحي الجبائية للقرائن الفعلية والقانونية وخاصة كلما ثبت لها وجود أرقام معاملات مخفية لم يتم تسجيلها أو التصريح بها كما هو الحال في النزاع المائل، ضرورة أن المشرّع حوّل تلك المصالح سلطة تقديرية في إتباع الطريقة المناسبة حسبما يتوافر لها من قرائن قانونية وفعلية.

وحيث يبين من الرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة المصدرة له انتهت، اعتماداً على تقرير الاختبار المأذون به، إلى قبول محاسبة المعقب ضده وإلى عدم أحقية مصالحي الجبائية في استبعادها واعتماد الطريقة الخارقة للمحاسبة لأن نسبة النقص في الشرايات غير المصرح به ضئيلة مقارنة بحجم رقم المعاملات المصرح به، وتأسيساً على ذلك أذنت محكمة الحكم المطعون فيه بإعادة احتساب الأداء المستوجب بالاعتماد على المحاسبة مع الأخذ بعين الاعتبار رقم المعاملات غير المصرح به.

وحيث جرى القضاء الإداري على عدم استبعاد المحاسبة إذا كانت مشوبة بإخلالات بسيطة لا تؤدي إلى نزع كل مصادقية عنها.

وحيث ثبت من الرجوع إلى تقرير الاختبار المأذون به في نطاق المنازعة الراهنة، والذي تمّ اعتماد نتيجته من قبل محكمة الحكم المطعون فيه، أن الخبراء المتدئين خلصوا فيه إلى اعتماد المحاسبة التي يمسكها المعقب ضده شكلا بعد أن لاحظوا أن الوثائق المحاسبية المسوكة مطابقة للتراتب المضمنة بالجزء الثاني من المعيار العام للمحاسبة، وموضوعا لآسامها بالمصدقية لأن النقص في الشراءات غير المصرّح بها يمثل نسبة 1,415% وهي نسبة ضئيلة وليس لها تأثير على مصداقية تلك المحاسبة.

وحيث تأسيسا على ما تقدّم، ولما كان ثابتا أن ما انتهت إليه محكمة الحكم المطعون فيه من اعتماد المحاسبة المسوكة من المعقب ضده إنما جاء في حدود السلطة المخولة لها كمحكمة موضوع، وكان مبررا بضالة نسبة النقص في الشراءات غير المصرّح بها، فمن ثم يكون اعتمادها على تلك المحاسبة لإعادة احتساب الأداء المستوجب قائما على سند صحيح من الواقع والقانون، سيما وأنّ اعتماد المحاسبة لم يمنع المحكمة المذكورة من الاستناد إلى القرائن الفعلية والقانونية عند إعادة احتساب الأداء المستوجب منه، إذ أنها أخذت بعين الاعتبار مبلغ الشراءات غير المصرّح به من قبله والمقدرة بـ 8.956,034 ديناراً وهو مبلغ ثابت من خلال الاستقصاءات والإرشادات الواردة على الإدارة عند لجوتها للطريقة الخارقة للمحاسبة والتمثلة في الاعتماد على القرائن، وبناء عليه فقد بات المطعن السراهن حريسا بالرفض.

### 3- عن المطاعن المتعلقة بمخالفة أحكام الفصول 12 و 13 و 14 و 15 و 17 من القانون عدد 112

لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات:

حيث تنعى المعقب على الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصول سالفه الذكر حين أقرت الحكم الابتدائي الذي قضى باعتماد المحاسبة التي قدّمها المعقب ضده واستبعاد طريقة التقويم التقديري لضبط الدخل حسب نمو الثروة والمصاريف الشخصية الظاهرة والجلية، والحال أن صاحب الشأن لم يتم لمصالح الجباية الدفاتر الفرعية المتعلقة بالدفتر اليومي ودفتر الحسابات والواجب اعتمادها في حالة اختيار طريقة التقويم الشهري للدفاتر الفرعية، مما يجعل استبعاد المحاسبة من قبل تلك المصالح في محله، كما أن دفتر الجرد لا يحتوي على جرد مفصل لعناصر الأصول والخصوم وخاصة ذلك المتعلق بجرد المخزون من السلع بالنسبة لكامل الفترة المعنية بالمراجعة، ومن ثم يكون قضاء محكمة الاستئناف المؤيد مخالفا لأحكام الفصول المشار إليها من القانون عدد 112 لسنة 1996.

وحيث إنّه من المقرر في قضاء هذه المحكمة أنّ مسألة تقدير مدى صحة ومصداقية وثائق المحاسبة هي من المسائل التي تترخّص فيها محكمة الموضوع بما لها من سلطة واسعة في التقدير تباشرها بصورة سيادية، ولا معقب لها في ذلك من قضاة التعقيب إلاّ إذا ثبت أنّها خالفت القانون أو حرّفت الوقائع أو كان تقديرها مشوبا بالخطأ الفادح.

وحيث ثبت من تقرير الاختبار المأذون من المحكمة الابتدائية والمؤرخ في 17 ديسمبر 2005 أنّ الخبراء المتدئين انتهوا فيه إلى أن الوثائق المحاسبية للمعقب ضده مسموكة بطريقة الإعلامية وهي تتضمن الدفتر اليومي ودفتر الجرد ودفتر الحسابات وميزان الحسابات وقوائم مالية تشمل كلا من الموازنة وقائمة النتائج وجدول الاستهلاكات وجدول تحديد الربح الجباي مع إيضاحات حول القوائم المالية، واستخلصوا أنّها مطابقة للشروط الشكلية لمسك المحاسبة المضمنة بالمعيار العام للمحاسبة (م م 01) في جزئه الثاني (الفصلان 21 و 46).

وحيث طالما اتضح من الرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة التي أصدرته مارست الرقابة المخولة لها كمحكمة موضوع على تقرير الاختبار ومن ورائه المحاسبة المسوكة من المعقب ضده لنتتهي إلى تأييد أعمال الاختبار بخصوصها ويثبت الأسباب التي بررت اعتمادها ذلك الموقف، ولم يثبت أنها حرّفت الوقائع أو كان تقديرها مشوباً بالخطأ الفادح أو مخالفة القانون، وأن الإدارة المعقبة لم تثبت عكس ما انتهت إليه المحكمة المذكورة، فمن ثم فإن المطاعن الراهنة تغدو جديرة بالرفض أيضاً.

#### **4- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30**

**ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والفصل 18 (II) من مجلة الأداء على القيمة المضافة:**

حيث تعيب المعقبة على الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام الفصلين سالفين الذكر على سند من أن المعقب ضده عمد إلى تقييد مبيعاته بمحاسبته بحساب "المبيعات" شهرياً والحال أنه ملزم قانوناً بتقييدها يوماً فيوماً في غياب دفتر فرعي يتعلق بذلك الحساب، كما أنه لم يدعم تلك التقييدات الشهرية بفواتير جمالية يجرها يوماً في المبيعات التي قام بها خلال الفترة المعنية بالمراجعة.

وحيث ينصّ الفصل 12 (فقرة أخيرة) من نظام المحاسبة للمؤسسات على أنه: "ويمكن تضمين العمليات من نفس الطبيعة المنجزة في نفس المكان وخلال نفس اليوم مستند واحد"، وأجازت الفقرة الأخيرة من الفصل 14 من نفس النظام تجميع تقييدات مجموع العمليات والأرصدة مرة كل شهر بدفتر الحسابات.

وحيث يتبين من الرجوع إلى الأوراق المرفقة بالملف أن المعقب ضده يمسك وثائقه المحاسبية بطريقة الإعلامية، وقد أكد الخبراء المتدبون في تقريرهم أن من بين الوثائق التي يمسكها الدفتر اليومي، وأكد المعني بالأمر أمام محكمة الموضوع أن الدفتر اليومي يتضمن تقييدات يومية لجملة مبيعاته، كما أكد أنه يمسك فاتورة جمالية وهو ما أيده الخبراء المتدبون في جلسة التحريات المكتبية المعقدة بتاريخ 27 فيفري 2008 حين أكد أحدهم أن المعقب ضده يمسك إعلامياً فاتورة جمالية عامة، وإذا كان الثابت أن هذه الطريقة في التقييد تجيزها أحكام نظام المحاسبة للمؤسسات، وأن الخبراء المتدبون في نطاق المنازعة انتهوا إلى قبول المحاسبة المسوكة من المعقب ضده شكلاً وموضوعاً نظراً لاستجابتها للشروط الشكلية المنصوص عليها بنظام المحاسبة للمؤسسات ونظراً لمصداقيتها وقوتها الدافعة، باعتبار أن النقص المسجل في الشراءات المصرح بها في تلك المحاسبة ضئيل وغير مؤثر على مصداقيتها، فإن اجتهاد محكمة الحكم المنتقد في الإقرار بحجية المحاسبة يكون قائماً على سنده القانوني والواقعي، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن.

#### **5- عن المطعن المتعلق بمخالفة أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:**

حيث تنعى المعقبة على الحكم المطعون فيه مخالفة الفصلين سالفين الذكر، ذلك أنه ثبت لمصالح الجبائية أن المعقب ضده قام بالاكتتاب في رأس مال شركة "بوستة العقارية العامة" بمبلغ مقداره 146.000,000 د وهو مبلغ يفوق الدخل الجملي المصرح به، لذلك تمّ تصحيح وضعيته الجبائية باعتماد طريقة التقييم التقديري للدخل وذلك باعتبار أن مبلغ الاكتتاب يمثل دخلاً خاضعاً للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين مع إضافة تكاليف معيشة بما مقداره 6.000,000 د. ولتبرير مصادر تمويل عملية الاكتتاب التي قام بها في سنة 2000 أفاد المعقب ضده بأنه اقترض مبلغاً مالياً قيمته 180.000,000 د من شركة الدراسات والتصرف العقاري والسياحي، وقد اعتمدت



محكمة الموضوع على ذلك القرض واعتبرت عملية التمويل مبررة والحال أن المعني بالأمر هو صاحب القرار في المؤسسة التي قامت بإقراضه وهو ما يبعث الشك والريبة في حقيقة ومصداقية عملية الاقتراض لأنه يعدّ المقرض والمقترض في نفس الوقت، بما يكون معه القصد من هذه العملية هو إخفاء جزء هام من أرقام معاملاته، ومما يؤكد ذلك أن الشركة المذكورة ليس لها أي وجود فعلي بالعنوان المذكور بقانونها الأساسي، فضلا عن أن الكتب الأصلي لعملية الاقتراض لم ينص على الضمانات العينية لتسديد القرض ونسبة الفائض القانوني وطريقة التسديد وهو ما تم تلافيه بعد مرور مدة تقارب الستة أشهر بموجب العقد التوضيحي والتكميلي المؤرخ في 2 فيفري 2000.

وحيث تبين من مراجعة وثائق الملف، وخلافا لما ذهبت إليه المحكمة، أن الشركة المقرضة لها وجود قانوني مثلما يثبت وجود رهن اختياري لفائدتها موظف على جميع المناوبات الشائنة والراجعة للمعقب ضده مثلما تنص عليه شهادة الملكية المؤرخة في 9 نوفمبر 2007، فضلا عن إخضاعها من قبل إدارة الجباية لمراجعة أولية لوضعيتها الجبائية انتهت بصدر قرار في التوظيف الإجباري ضدها تحت عدد 005/685 بتاريخ 12 جويلية 2005، وأن بقية العناصر التي تمسكت بها المحكمة لتأكيد انعدام الوجود القانوني للشركة المذكورة والمتمثلة في عدم وجود الشركة فعليا بالعنوان المذكور بقانونها الأساسي، وخلو الكتب الأصلي لعملية الاقتراض من النص على الضمانات العينية لتسديد القرض ونسبة الفائض القانوني وطريقة التسديد، فإنها لا تكفي لإقامة الدليل على عدم وجود الشركة قانونا وليس من شأنها أن تلغي وجود عقد القرض.

وحيث إنه بخصوص استناد الإدارة في رفضها اعتماد القرض إلى امتلاك المعقب ضده لأكثر من نسبة في رأس مال الشركة المقرضة، فإن ذلك لا ينال من صحة وجود القرض ولا من الآثار القانونية المترتبة عليه باعتبار أن الذمة المالية للشركة المقرضة مستقلة تماما عن الذمة المالية للمعقب ضده.

وحيث يتضح استنادا لما تقدم أن المعقب ضده قد أفلح في إقامة الدليل على موارد حقيقية وعلى الشطط فيما وظّف عليه، ومن ثم فإنه يكون محقا في التمتع بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة التي فرضت عليه، وهو ما أقره على صواب الحكم المطعون فيه مما يتجه معه رفض هذا المطعن.

## 6- عن المطعن المتعلق بانعدام التعليل:

حيث تعيب المحكمة على الحكم المطعون فيه انعدام التعليل لأن الأسباب التي قام عليها تعدّ نسخة مطابقة للأصل من الحكم الابتدائي إذ نقلت فيه المحكمة التي أصدرته حرفيا ما جاء في الحكم الابتدائي، ولم تباشر دورها المتمثل في مناقشة الحكم المنتقد أمامها ومدى صحة مقالات الخصوم بخصوصه.

وحيث يبين من الرجوع إلى الحكم المطعون فيه أنه تضمن الأسباب لقانونية والواقعية التي اعتمدها محكمة الاستئناف لتبرير الموقف الذي انتهت إليه، مما يجعله معللا تعليلا كافيا، وأن إعادة المحكمة المذكورة لنفس الأسباب التي تضمنتها الحكم الابتدائي الصادر في النزاع ليس من شأنه أن يعيب الحكم المطعون فيه من هذه الناحية طالما ثبت أن المسائل المطروحة على محكمة الاستئناف للبت فيها هي ذات المسائل التي نظرت فيها المحكمة الابتدائية، وبالتالي

فإن إعادة محكمة الاستئناف للمبررات القانونية والواقعية التي تضمنتها الحكم الابتدائي تفيد تبنيها لتلك الأسباب، الأمر الذي يكون معه الطعن في الحكم المنقذ بانعدام التعليل في غير طريقه ويتجه تبعا لذلك رفض المطعن الراهن.

### ولهذه الأسباب

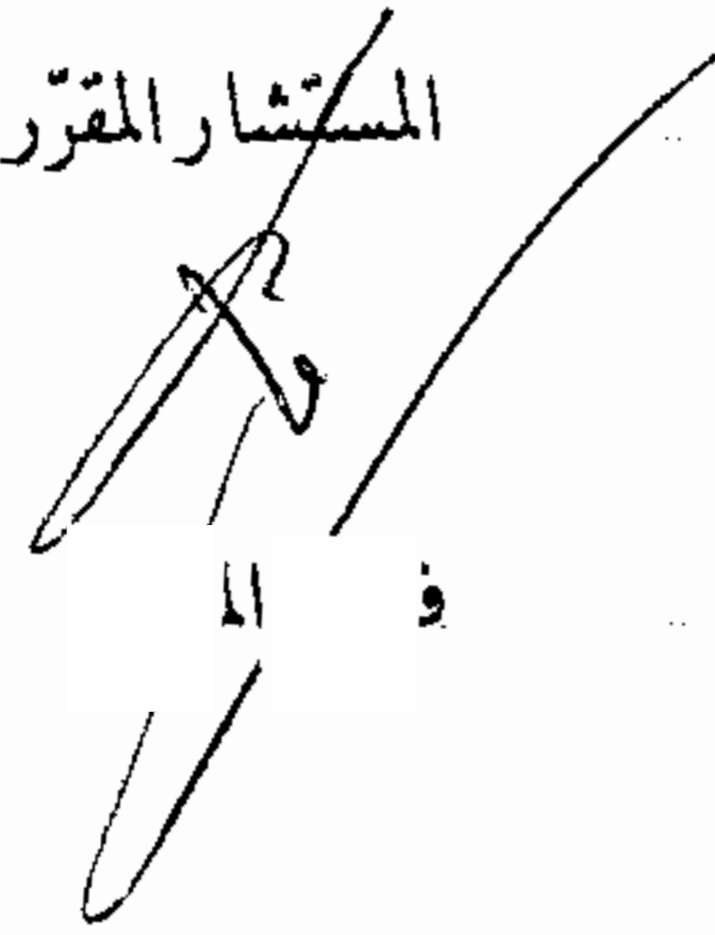
### قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

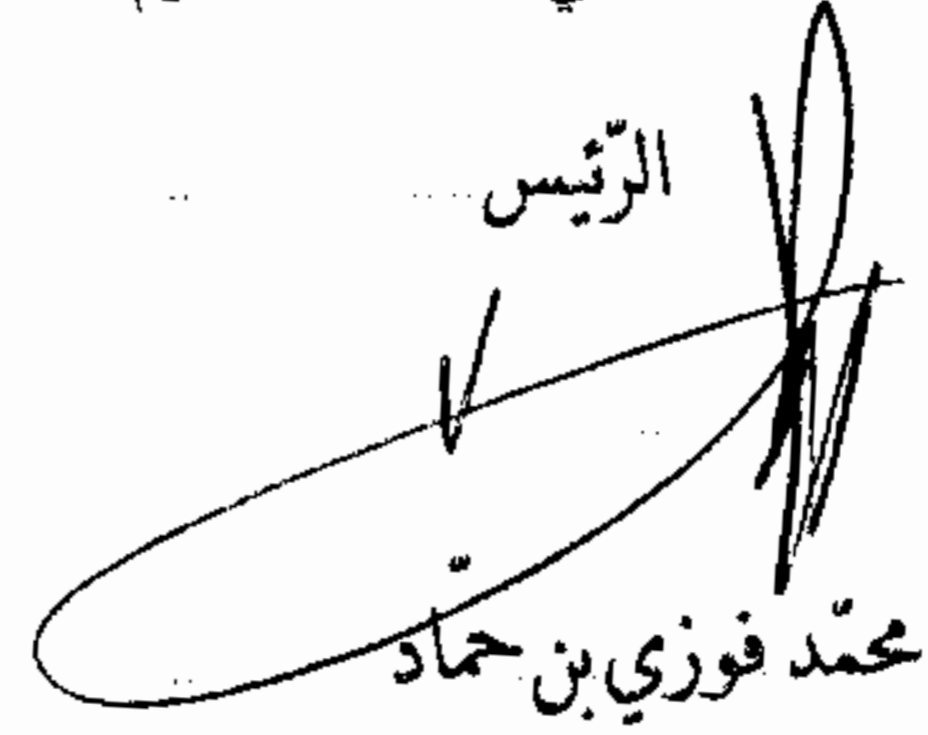
ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدين ع غ و مح الع وتلي علنا بجلسة يوم 10 ماي 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة التفري.

المستشار المقرر



الرئيس

  
محمد فوزي بن حماد

الكتب العام للمحكمة الإدارية  
بمقرها: جناح الترابيع