

القرار عدد 138

الصادر بتاريخ 10 مارس 2016

في الملف الإداري عدد 2015/2/4/4694

رسوم ضريبية - أعمال القانون الواجب التطبيق على النزاع يخضع لرقابة محكمة النقض.

إن تفسير النصوص القانونية وتحديد قصد المشرع منها لا يكون له محل إلا إذا كانت هذه النصوص مبهمة أو يكتنفها غموض قد يؤدي إلى الاختلاف في فهم مضمونها مما يقتضي إذ ذاك تدخل القضاء لفك هذا الغموض والإبهام من خلال تطبيق تلك النصوص على الوقائع المعروضة عليه، أما إذا كانت هذه النصوص القانونية واضحة ولا تحتاج إلى تأويل فإن دور القاضي ينحصر في تطبيقها على الوقائع المعروضة عليه تحت رقابة محكمة النقض. وبالترتيب على ذلك وفي ضوء النزاع القائم فإنه لما كان الإعفاء من الضريبة والرسوم الضريبية أو شبه الضريبية مقررا بمقتضى القانون فإن تقدير توفر عناصره من عدمها يستنتج من القانون المنظم له.

رفض الطلب

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن القرار المطعون فيه رقم 982 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2015/03/05 في الملف عدد 9/14/11 أن الشركة (...) تقدمت بمقال افتتاحي أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2013/01/30، عرضت فيه أنها شركة متخصصة في استيراد القمح اللين والقمح الصلب لإنتاج الخبز ومشتقاته وأنها قامت باستيراد شحنات من هاتين المادتين دون أداء رسم الاستيراد والضريبة على القيمة المضافة والرسم شبه الضريبي طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل التي تعفي هاتين المادتين من أداء أي رسم ضريبي أو شبه ضريبي وأن الدولة تحرص منذ سنوات على إصدار قانون يحدد فترة عمليات استيراد القمح مع الإعفاء من رسم الاستيراد وقد أعفت استيراد القمح اللين والصلب بإصدارها المراسيم التالية:

- المرسوم رقم 2.10.529 بتاريخ 2010/11/08.

- المرسوم رقم 2.11.574 بتاريخ 2011/10/03.

- المرسوم رقم 2.12.72 بتاريخ 2012/03/07.

وقانون المالية رقم 22.12 لسنة 2012، وفي هذا الإطار بادرت إلى استيراد كميات عديدة من القمح الصلب والقمح اللين مع القيام بجميع الإجراءات القانونية اللازمة لدى المكتب الوطني المهني للحبوب والقطاني وفق الإجراءات المعمول بها وقدمت تصاريحها الجمركية بذلك، وأن هذه الأخيرة منحتها رفع اليد على شحنات القمح المستورد دون أي تحفظ فقامت بتسويق القمح المذكور على أساس معاهدات الظرفية، حسب كل موسم فلاحى المبرمة بين الجمعية الوطنية لتجار الحبوب والقطاني والوزارات الوصية بما فيها وزارة الفلاحة والوزارة المكلفة بالشؤون الاقتصادية وقد أبرم الطرفان في هذا المجال التعهدات الاعتيادية للسنوات 2009/2008 و 2010/2009 و 2011/2010 و 2012/2011، غير أنه بعد إنجاز عمليات الاستيراد خلال سنوات 2009 و 2010 و 2011 و 2012، فوجئت بمصالح إدارة الجمارك بميناء الدار البيضاء تقوم بتصفيات إضافية تخص الرسم شبه الضريبي على تلك العمليات وعمدت إلى سلوك مسطرة الإشعار للغير الحائز على حساباتها البنكية وفرضت عليها مصاريف خارجة عن نطاق التكلفة المحددة من طرف وزارة الفلاحة ووزارة الشؤون الاقتصادية، وأنها تطعن في ذلك بكونها معفاة من الرسم شبه الضريبي على الاستيراد وفقا للمرسوم رقم 2.95.773 بتاريخ 1995/12/30 في فقرته الثالثة من المادة 3 حسب ما وضحته دورية إدارة الجمارك عدد 44/200 الصادرة بتاريخ 1995/12/31 لشرح وتطبيق قانون المالية الانتقالي لسنة 1996، التي أعفت صراحة استيراد القمح الصلب والقمح اللين من رسم الاستيراد التي تؤكد على أن أي سلعة لا تؤدي رسم الاستيراد وبنسبة 2,5% لا تؤدي الرسم شبه الضريبي، كما أن إدارة الجمارك وقفت على التصاريح الجمركية التي وضعت لديها من طرفها ومنحتها رفع اليد عن شحنات القمح المستورد خلال سنوات 2009 و 2010 و 2011 و 2012 ودون أداء الرسم شبه الضريبي، وأن موقف إدارة الجمارك يبقى موقفا خاطئا ومتناقضا مع إقراراتها لأنه سبق لها في ملفات سابقة وفي نفس الواقعة تتعلق بشركة (...) وشركة (...) أن أجبرتهما على أداء الرسم شبه الضريبي إلا أنها تراجعت عن موقفها وأرجعت المبالغ الإضافية المستخلصة إلى الشركتين المذكورتين بعد مطالبتهما بعدم مشروعية هذا الفرض، والتمست الحكم بإلغاء الرسم شبه الضريبي موضوع استيراد القمح لسنوات 2009 و 2010 و 2011 و 2012 بمبلغ 4.348.311,00 درهما مع النفاذ المعجل وتحميلها الصائر. أجابت إدارة الجمارك أنها قامت بتصفية الرسم شبه الضريبي وفقا لأحكام المادة 99 من مدونة الجمارك التي تعطيها حق تدارك الإغفالات الكلية والجزئية المكتشفة وجوانب النقض الملاحظة في ربط وتصفية الرسوم الواجبة لها إلى غاية السنة الرابعة من تاريخ إصدار سند التحصيل وأن ذلك تم وفق مقتضيات المرسوم رقم 2.94.734 الصادر بتاريخ 1994/12/31 بشأن الرسم شبه الضريبي على الاستيراد الذي يرصد لتمويل عمليات الإنعاش الاقتصادي وتفتيش الصادات الذي يشترط شرطين أولهما أن تكون البضائع مستفيدة من الإعفاء من مجموع الضرائب المفروضة على الاستيراد أو بوقف استيفائها والثاني أن يتم التنصيص

على ذلك بموجب نصوص تشريعية خاصة وأن قرار فرض الرسم موضوع المنازعة مؤسس على ذلك وبخصوص الدورية عدد 44/2005 فإن البضائع المعنية بها مضمنة بملحقها والتمست الحكم برفض الطلب وبعد تمام الإجراءات أصدرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حكمها القاضي في الشكل بقبول الطلب وفي الموضوع بإلغاء الرسم شبه الضريبي المفروض على المدعية من طرف إدارة الجمارك عن استيراد القمح برسم السنوات 2009-2010-2011-2012 موضوع الإشعار للغير الحائز عدد 3780 مع تحميل المدعى عليها الصائر فاستأنفته إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط التي أيدته بمقتضى قرارها المطعون فيه بالنقض.

في شأن الوسيلتين الأولى والثانية مجتمعتين:

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بالخرق الجوهرى للقانون وانعدام التعليل عند تفسير المحكمة مصدرته الخاطئ للمرسوم رقم 2-54-734 كما وقع تميمه بمقتضى المرسوم رقم 2.95.773 إذ اعتبرت أن عمليات استيراد القمح مستفيدة من الإعفاء وهو إعفاء غير الإعفاء المقرر في النصوص العامة في حين أن عمليات استيراد القمح اللين والقمح الصلب لئن كانت تستفيد من الإعفاء الكلي من أداء الضرائب والرسوم فإنها لا تستفيد من الإعفاء من الرسم شبه الضريبي عليها إلا بتوفر شرطين ذلك بالرجوع إلى مقتضيات المرسوم ولاسيما الفقرة الثالثة من المادة الأولى كما تم تميمها بالمرسوم رقم 2.95.773 نجدها تنص على أن الرسم المذكور لا يفرض على: "عمليات الاستيراد المنجزة بحكم الأنظمة الاقتصادية الخاصة بالجمارك وعمليات استيراد المعدات والآلات والسلع التجهيزية المدرجة في برنامج الاستثمار وعمليات استيراد البضائع المستفيدة من التدابير المتعلقة بالإعفاء من مجموع الرسوم والضرائب المفروضة على الاستيراد أو بوقف استيفائها عملاً بنصوص تشريعية خاصة وأنه يتبين أن الإعفاء من أداء الرسم شبه الضريبي عند الاستيراد رهين بتوافر شرطين أساسيين أولاً أن تكون البضائع المعنية مستفيدة من التدابير المتعلقة بالإعفاء من مجموع الرسوم والضرائب المفروضة على الاستيراد أو بوقف استيفائها والثاني أن يتم التنصيص على هذه الإعفاءات بموجب نصوص تشريعية خاصة فإن قرار الإدارة يجد سنده في كون أن مادة القمح المستوردة من طرف الشركة تستفيد من وقف أداء رسم الاستيراد فقط بينما نجد أن أساس الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة يقرره نص عام وهو مدونة الضرائب على أنه: "لا ضريبة بدون نص" ومتى تقررت الضريبة فلا إعفاء إلا بنص قانوني مماثل من ذات الدرجة القانونية"، والمحكمة مصدرية القرار المطعون فيه قد سياتر دفاع الشركة عند تفسيره الدورية عدد 4405/200 بتاريخ 1995/12/31 المنشورة من طرف الإدارة لشرح وتطبيق مقتضيات قانون المالية الانتقالي لسنة 1996 خصوصاً الصفحة الثامنة (الفقرة السابعة) حيث يستنتج عن طريق مفهوم المخالفة أن مادة القمح المستوردة لم ترد ضمن الملحق السادس وبالتالي لا تؤدي الرسم شبه الضريبي فإن هذه الفقرة المستدل بها من طرف الشركة وقع إقحامها عن جهل في جوهر ومضمون هذه الدورية وأن

المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه أسست إلغاء الرسم الشبه الضريبي على توفر شروط إعفاء البضائع من باقي الرسوم الواجبة. بمقتضى نصوص تشريعية خاصة لكن ما ذهبت إليه مردود عليها للاعتبارات التالية ذلك أن استيراد القمح الطري يخضع كقاعدة عامة لأداء الضرائب والرسوم التالية رسم الاستيراد المحدد في 17,5% بمقتضى المادة الثانية من مدونة الجمارك... والرسم شبه الجبائي المؤسس بمقتضى المرسوم رقم 2.94.734 الصادر في 31 دجنبر 1994 بالجريدة الرسمية عدد 4339 مكرر بتاريخ 1995/12/31 وقع تميمه بالمرسوم رقم 2.95.773 الصادر في 30 ديسمبر 1995 وهو رسم محدد في 2,5% والضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد بمقتضى المادة 121 من المدونة العامة للضرائب تم الإعفاء منها بمقتضى المادة 123 من المدونة العامة للضرائب وهو نص عام وليس نصا خاصا. وأن إدارة الجمارك طبقت القانون تطبيقا سليما وأن المراجعة الحاصلة بشأن المركز القانوني للشركة تمت بناء على المادة 99 من مدونة الجمارك التي تخول الحق في تدارك الاغفالات الحاصلة في تحصيل الديون الجمركية وأن المحكمة بإلغائها لرسوم مستحقة خرقت القانون وعرضت قرارها للنقض.

كما أن القرار المطعون فيه استند في تعليله على صدور مراسيم الإعفاء من رسم الاستيراد ليخلص بالنتيجة إلى سريان هذا الإعفاء على الرسم الضريبي وأن ما ذهبت إليه المحكمة مصدرته. بإعفاء القمح المستورد من الرسم الشبه الضريبي دون تعليل ولم تجب ولم تقم بالفصل في جوهر النزاع المتعلق بالاستفادة من الإعفاء وأنه إن كان الإعفاء من الرسوم والمكوس الجمركية قد ورد في نصوص خاصة فإن الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة قد ورد بنص عام وهو مدونة الضرائب مما يجعل البضاعة المستوردة لا تتوفر على شروط الاستفادة من الإعفاء المقرر في المرسوم المشار إليه أعلاه مع أن المحكمة لم تبين النص الخاص الذي بموجبه تم إعفاء مادة القمح من الضريبة على القيمة المضافة وأن المحكمة لم تجب على هذه الوسيلة المقدمة من طرف إدارة الجمارك المتمثلة في مذكرة الجواب المدلى بها في الملف على الرغم من أن التعليل الذي اعتمدته تبني التفسير الخاطئ الذي قامت به المطلوبتين في النقض لمقتضيات المراسيم المتخذة من طرف السلطة التنفيذية بخصوص شروط الإعفاء من الرسم الشبه الضريبي وعلى هذا الأساس فإن قرار الإدارة يجد سنده القانوني في كون مادة القمح المستوردة من طرف الشركة تستفيد من وقف أداء رسم الاستيراد بموجب نص المرسوم فقط بينما نجد أن أساس الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة يقرره نص عام وهو مدونة الضرائب والقرار المطعون فيه بعد خطئه في تفسير مرسوم 1995 استطرد تعليل موقفه بأن مراسيم الإعفاء المتعلقة بسنوات 2009 و 2010 و 2011 و 2012 هي مراسيم تدرج في إطار ما يقرره الفصل 72 من الدستور ويستنتج مما سبق أن الإعفاء من الرسم شبه الضريبي المقرر بموجب المرسوم رقم 2.94.737 اشترط لإعفاء الواردات من البضائع من الرسوم المكوس أن يتم ذلك بمقتضى نصوص تشريعية خاصة والحال أن الضريبة على القيمة المضافة لم يتم إعفاؤها بنصوص خاصة بل

تم إعفاؤها بموجب نص عام المادة 123 من المدونة العامة للضرائب وهو ما تحاشى الحكم الابتدائي مناقشته فالقرار المطعون فيه بنى قضاءه على تعليل مرتكز أساسا على حيثية متعلقة بهذه المراسيم وذلك بناء على تصور خاطئ لا يميز إطلاقا بين مجال القانون والمجال التنظيمي مع عدم إدراك أهمية (مؤسسة قانون الإذن) فكان القرار المطعون فيه لذلك معرضا للنقض.

حيث إن تفسير النصوص القانونية وتحديد قصد المشرع منها لا يكون له محل إلا إذا كانت هذه النصوص مبهمة أو يكتنفها غموض قد يؤدي إلى الاختلاف في فهم مضمونها مما يقتضي إذ ذاك تدخل القضاء لفك هذا الغموض والإبهام من خلال تطبيق تلك النصوص على الوقائع المعروضة عليه، أما إذا كانت هذه النصوص القانونية واضحة ولا تحتاج إلى تأويل فإن دور القاضي ينحصر في تطبيقها على الوقائع المعروضة عليه تحت رقابة محكمة النقض. وبالترتيب على ذلك وفي ضوء النزاع القائم فإنه لما كان الإعفاء من الضريبة والرسوم الضريبية أو شبه الضريبية مقررا بمقتضى القانون فإن تقدير توفر عناصره من عدمها يستنتج من القانون المنظم له. وبإعمال ذلك على واقع النزاع فإنه بالرجوع إلى المرسوم رقم 2.94.734 الصادر بتاريخ 28 رجب 1415 (1994/12/31) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4287 مكرر بتاريخ 1994/12/31 كما وقع تميمه بموجب المرسوم رقم 2.95.773 الصادر بتاريخ 8 شعبان 1416 (1995/12/30) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4339 مكرر بتاريخ 1995/12/31 والذي أحدث الرسم شبه الضريبي على الاستيراد للبضائع المستفيدة من التدابير المتعلقة بالإعفاء من مجموع الرسوم والضرائب المفروضة على الاستيراد أو يوقف استيفائها عملا بنصوص تشريعية خاصة. ولما كان القمح بنوعيه اللين والصلب يستفيد من إيقاف رسم الاستيراد بمقتضى المراسيم رقم 2.10.529 بتاريخ 2010/11/08 ورقم 2.11.574 بتاريخ 2011/10/03 ورقم 2.12.72 بتاريخ 2012/03/07 وهي الفترات المطابقة لاستيراد المطلوبة في النقض لهذه البضاعة فإن شرط الاستفادة من الإعفاء من الرسم شبه الضريبي على الاستيراد يبقى متوفرا بصرف النظر عن كون عمليات استيراد هذه البضاعة مستفيدة من التدابير المتعلقة بالإعفاء من مجموع الرسوم والضرائب المفروضة على الاستيراد من عدمه ما دام أن المشرع استعمل حرف "أو" الذي يفيد تعلق النص بالحالة الأولى أو الثانية وليس الجمع بين الحالتين وما دام كذلك أن وقف استيفاء هذه الضرائب والرسوم قد تقرر بمقتضى المراسيم المشار إليها وهي نصوص تشريعية خاصة باعتبارها تخاطب هذا النوع من البضاعة ليس إلا. والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما أيدت الحكم المستأنف القاضي بإلغاء الرسم شبه الضريبي على الاستيراد المطعون فيه بما جاءت به من أنه: "لما كان الثابت وكما بسطته المستأنفة في مقالها الاستئنافي أن التأصيل القانوني لفرض الرسم شبه الجبائي قد تم إقراره بموجب المرسوم رقم 2.94.737... الذي وقع تميمه بموجب المرسوم رقم 2.95.773... وأن المادة الأولى منه نصت على أن يفرض ابتداء من فاتح يناير 1995 لفائدة الهيئات الوارد بياها في المادة الثانية منه رسم شبه ضريبي على البضائع المستوردة...

ويحدد سعر الرسم بنسبة 0,25% من قيمة البضاعة وأن الفقرة الثالثة من الفصل المذكور كما تم تتميمها بالمرسوم رقم 2.95.773 تنص على أن الرسم المذكور لا يفرض على عمليات استيراد البضائع المستفيدة من التدابير المتعلقة بالإعفاء من مجموع الرسم والضرائب المفروضة على الاستيراد أو بوقف استيفائها عملاً بنصوص خاصة. ولما كان الثابت أن القمح المستورد مستفيد من التدابير المتعلقة بالإعفاء الكلي ومن مجموع الرسوم والضرائب المفروضة على الاستيراد من خلال المرسوم رقم 2.10.529 الصادر بتاريخ 2010/10/08 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 2010/5889 والمرسوم رقم 2.11.574 الصادر بتاريخ 2011/10/03 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 2011/4934 والمرسوم رقم 2.12.72 الصادر بتاريخ 2012/03/07 المنشور بالجريدة الرسمية رقم 2012/6028 وكذا قانون المالية رقم 22/12 لسنة 2012 مما يجعل عمليات استيراد القمح مستفيدة من الإعفاء وهو إعفاء غير الإعفاء المقرر في النصوص العامة..."، فإنها تكون قد طبقت المراسيم المشار إليها أعلاه تطبيقاً سليماً ولم تؤولها تأويلاً مخالفاً لإرادة المشرع وسأيرت بحمل ما ذكر فجاء قرارها معللاً تعليلاً سليماً وغير خارق للمقتضيات المحتج بخرقها ومجيباً على كافة الدفعات التي تمسكت بها الطاعنة أمام (المحكمة) والوسيلتان على غير أساس.



لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض برفض الطلب.

المملكة المغربية

المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بمحكمة النقض بالرباط، وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية (القسم الثاني) السيد سعد غزيول برادة رئيساً، والمستشارين السادة: سلوى الفاسي الفهري مقررة وسعاد المديني ومحمد بوغالب والمصطفى الدحاني أعضاء ومحضر المحامي العام السيد حسن تايب، وبمساعدة كاتب الضبط السيد حسن بايقور.