

القرار عدد 102
الصادر بتاريخ 18 فبراير 2016
في الملف الإداري عدد 2015/2/4/4294

مسطرة التصحيح - دور الخبير في إطلاع الإدارة على الوثائق المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة - مسطرة تواجيهية - وجوب مراقبة المحكمة لعمل الخبير.

من المقرر أن مقتضيات 242 من المدونة العامة للضرائب لئن كانت تخاطب الخبير فإن المحكمة عند مراقبتها لعمله يتعين عليها تطبيق القانون المخاطب به هذا الأخير، ولما كان النزاع حول مسطرة التصحيح ظل معروضا أمام اللجنة المحلية التي لم تصدر مقررها إلا بتاريخ لاحق على صدور ونشر قانون المالية لسنة 2009 المتضمن لتعديل المادة 242 من المدونة العامة للضرائب فإنه كان يتعين على الخاضع للضريبة تقديم وسائل إثباته أمام هذه اللجنة لإطلاع الإدارة الجبائية عليها أثناء المسطرة التواجيهية.

نقض وإحالة

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

حيث يستفاد من أوراق الملف، والقرار المطعون فيه بالنقض رقم 1826 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 27 أبريل 2015 في الملف عدد 9/14/152، أن المدعي محمد (ع) تقدم أمام المحكمة الإدارية بفاس بمقال افتتاحي بتاريخ 2011/5/25، عرض فيه أنه يملك فندقا صغيرا يسمى فندق (...). بمركز مولاي يعقوب وفندق ومقهى آخر بنفس المركز بالإضافة إلى توفره على شركة متخصصة في الإنعاش العقاري، تحت اسم شركة "... وشركات أخرى وفي سنة 2007 خضع لتحقيق جبائي برسم السنوات من 2004 إلى 2006 انتهى

بصدور مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بتاريخ 2010/12/2 في الملف عدد 10/6/1397 القاضي بتأييد قرار اللجنة المحلية والإبقاء على الأسس الضريبية التي حددها مفتش الضرائب وأنه يتمسك بعدم سلامة التصحيح الذي قام به هذا الأخير الذي اعتبر المبالغ المسجلة في حسابه البنكيين المفتوحين لدى (...) كدخل ناتج عن أرباح شركاته وأخضعهما للضريبة العامة على الدخل بينما هي ناتجة عن الأرباح من شركاته في الخارج وتم تحويلها بالعملة الصعبة إلى حسابه المذكورين وأدبت عنها جميع الضرائب هناك وأنه أدلى بجميع الوثائق المحاسبية والشهادات البنكية التي تثبت هذا الأمر والتي لم تأخذها الإدارة بعين الاعتبار كما عهدت هذه الأخيرة إلى إجراء مقارنة بين الفندق والمقهى اللذين يملكهما مع ما هو معمول به في الفنادق والمقاهي المتواجدة في المدن الكبرى متجاهلة خصوصية منطقة مولاي يعقوب وطبيعتها الموسمية ونوعية زوارها بحيث إن فندق (...) هو فندق شعبي لا يتعدى ثمن المبيت في الليلة 150 درهم وفي حالة الدروة و100 في حالة الكساد في حين اعتمدت الإدارة ثمن 250 درهم كما أن نسبة الملاء التي حددتها غير واقعية لا يمكن تحقيقها إلا في فترات العطل المدرسية وأن أئمة نشاط المقهى التي اعتمدتها لا تتلاءم نهائياً مع حالة المنافسة ونوعية الزوار الوافدين على المنطقة في حين لا يتوفر الفندق على المطعم وإنما اعتبرته الإدارة في بعض المشتريات الهزيلة الخاصة ببعض مستلزمات الأكل تكون فقط إرضاء لبعض نزلاء الفندق أو احتفال العمال والزوار ببعض المناسبات الوطنية ولا يمكن أن تصل إلى حدود التسويق أو الشراء، وأخيراً فإن البيوعات العقارية التي اعتبرتها الإدارة غير مصرح بها تم فيها الوعد بالبيع خلال سنة 2002 وتحوز ثمن البيع في نفس السنة وتم التصريح به في سجلاته بينما لم يتم تحرير العقود النهائية إلا خلال فترة المراجعة ولا يمكن بالتالي التصريح بها لمرة، لذا يلتمس أساساً الحكم بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية المشار إلى مراجعة أعلاه واحتياطياً إجراء خبرة حسابية. وبعد تخلف المدعى عليها

عن الجواب رغم التوصل، أمرت المحكمة بإجراء خبرة انتدبت لها الخبير السيد إدريس (ب) الذي أودع تقريره في الملف بتاريخ 2012/9/27 أعاد فيه تحديد الأسس والاستدراكات الضريبية. وبعد التعقيب على الخبرة من الطرفين وتمام المناقشة واستنفاد الإجراءات، أصدرت المحكمة الإدارية بفاس حكمها القاضي بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب الصادر بتاريخ 2010/12/2 في الملف عدد 6/1397 وإعادة تحديد أسس الضريبة العامة على الدخل في مبلغ 1641930.10 درهم عن سنة 2004 ومبلغ 991052.70 درهم عن سنة 2005 ومبلغ 381547,96 درهم عن سنة 2006 وبتحديد الضريبة على القيمة المضافة في مبلغ 9514.49 درهم عن سنة 2004 ومبلغ 84867.72 عن سنة 2005 ومبلغ 72564.51 درهم عن سنة 2007 وبتحميل المدعي ثلثي الصائر وجعل الباقي على عاتق المديرية العامة للضرائب. فاستأنف هذا الحكم من طرف المديرية العامة للضرائب أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط التي أيدته بمقتضى قرارها المطعون فيه بالنقض.

في شأن الوسيلة الثانية:

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون، ذلك أنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتضح بأن الطاعنة سبق لها أن أوضحت في مقالها الاستئنافي بأن الصور الشمسية المصادق عليها المدلى بها من طرف المطلوب في النقض للخبير من أجل تبرير بعض المبالغ المدرجة في حساباته البنكية غير المصرح بها هي وثائق لا يمكن الاعتداد بها لكونها وردت بعد انتهاء عملية الفحص ولم يتم الإدلاء بها حتى أمام اللجان، وبالتالي فإن ما انتهى إليه القرار المطعون فيه لا يستند على أي أساس قانوني سليم على اعتبار أن المقتضى القانوني الوارد بالمادة 242 من المدونة العامة للضرائب والقاضي بعدم إمكانية أخذ الخبير بوثائق لم تعرض أثناء المسطرة التوجيهية يتعلق (المقتضى) بإجراءات مسطرية تطبق بأثر فوري وهي إجراءات قد دخلت حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2009 في حين أن الخبرة أجريت ثلاث سنوات بعد ذلك (سنة 2012) وأن الشهادات التي استند عليها الخبير

والتي تفيد أن المعني بالأمر استرجع مبالغ سبق أن اقترضها، أو تفيد أنه استفاد من قروض إسهادات غير مقبولة لكونها مجرد شهادات محاملة فضلا عن أن تاريخها يتجاوز بكثير الفترة موضوع الفحص الجبائي وأنه خلافا لما انتهى إليه القرار المطعون فيه فإن الخبير يبقى مخاطبا بمقتضيات المادة 242 المذكورة كما تم تعديلها بمقتضى قانون المالية لسنة 2009 بحيث لا يمكنه الاستناد في خلاصاته على دفع أو وثائق لم يتم اطلاع الطرف الآخر عليها في الدعوى خلال المسطرة التواجهية. وأن المشرع لم يحصر هذه الوثائق في الوثائق المحاسبية وإنما تشمل كافة الوثائق كيفما كان مضمونها.

حيث نصت المادة 242 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها السادسة على أنه: "... يجب على الخبير المعين من طرف القاضي أن يكون مسجلا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين أو في لائحة المحاسبين المعتمدين ولا يمكن له أن يستند في خلاصاته على دفع أو وثائق لم يتم اطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها خلال المسطرة التواجهية ...". وهذا المقتضى يندرج ضمن الإجراءات المسطرية التي تطبق بأثر فوري متى كان النزاع قد عرض أمام اللجنتين المحلية والوطنية وبت من طرفهما فيه قبل صدور هذا التعديل بالمادة 242 المشار إليها أي أنه قبل فاتح يناير من سنة 2009 التي حصل فيها هذا التعديل. إما إذا كان الأمر خلاف ذلك فإن الخبير المعين يكون ملزما بالتقيد بالمقتضى القانوني المذكور الذي يمنع عليه اعتماد أي وثيقة مرتبطة بمحاسبة الخاضع للضريبة. وأن عدم حرصه على ذلك يشكل مخالفة للقانون ومساسا بالعدالة الجبائية. والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه ردت ما أثارته الطاعنة بهذا الخصوص من اعتماد الخبير على وثائق لم يتم اطلاع الطرف الآخر عليها خلال المسطرة التواجهية بما جاءت به من أنه: "... خلافا لما تمسكت به المستأنفة فالمقتضى القانوني الذي يمنع على الخبير أن يستند في خلاصاته على دفع أو وثائق لم يتم اطلاع الطرف الآخر في الدعوى خلال المسطرة التواجهية المنصوص عليها في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب لم يتم إقراره إلا بموجب التعديل الذي طرأ على

هذه الأخيرة بمقتضى قانون المالية لسنة 2009 بينما المراقبة التي خضع لها المستأنف عليه ترجع إلى سنة 2007 ولا يمكن مخاطبته بالمقتضى القانوني المذكور فضلا عن أن المنع الذي تقررته المادة المذكورة إنما يخص الوثائق المحاسبية دون غيرها من وثائق الإثبات الأخرى ويخاطب الخبير وليس المحكمة "...، في حين أنه لئن كانت مسطرة التصحيح موضوع النازلة قد انطلقت بين المفتش المحقق والمطلوب في النقض خلال سنة 2007 فإن هذه المسطرة تعتبر تواجهاية حتى أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ثم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة. وبالتالي لما كان النزاع ظل معروضا أمام اللجنة المحلية التي لم تصدر مقررها إلا بتاريخ 2010/5/18 أي إلى تاريخ لاحق على صدور ونشر قانون المالية لسنة 2009 المتضمن للتعديل المذكور للمادة 242 من المدونة العامة للضرائب فإنه كان يتعين على الخاضع للضريبة تقديم وسائل إثباته أمام هذه اللجنة لاطلاع الإدارة الجبائية عليها أثناء المسطرة التواجهاية. مع أن تلك الوثائق تعتبر حاسمة بالنسبة لجزء من محاسبة المطلوب في النقض لتعلقها بمبالغ مالية اعتبرتها الإدارة الجبائية دخلا غير مصرح به لم يثبت الخاضع للضريبة خلال المسطرة التواجهاية مصدره، كما أن المقتضيات المذكورة لئن كانت تخاطب الخبير فإن المحكمة عند مراقبتها لعمله يتعين عليها تطبيق القانون المخاطب به هذا الأخير، مما جاء معه القرار المطعون فيه خارقا للقانون وفساد التعليل الموازي لانعدامه عرضة للنقض.

لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض بنقض القرار المطعون فيه.

وبه صدر القرار وتلي بالجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بمحكمة النقض بالرباط. وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من السادة: سعد غزيول برادة رئيس الغرفة رئيسا. والمستشارين: سلوى الفاسي الفهري مقرر. ومحمد بوغالب وسعاد المديني والمصطفى الدحاني أعضاء. وبحضر المحامي العام السيد حسن تايب وبمساعدة كاتب الضبط السيد حسن بايقور.