

القرار عدد 136 الصادر بتاريخ 13 فبراير 2014 في الملف الإداري عدد 2012/2/4/1926

(المديرية العامة للضرائب / الشركة المغربية لصناعة الأحذية "صوماراك")

شركة - الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة - مراقبة ضريبية - خبير - تطبيق القانون بأثر فوري.

إن مقتضيات المنصوص عليها في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب هي مقتضيات إجرائية تسري بأثر فوري، ولما كانت الخبرة المنجزة في النازلة قد تمت انطلاقاً من 2010/6/22 حسب محضر الحضور لدى الخبير المنتدب، فإن هذا الأخير يكون مخاطباً بهذه المقتضيات وهو لما اعتمد الوثائق المدلى بها أمامه لأول مرة والمتعلقة بالبيوعات غير المصرح بها التي اعتمدتها الإدارة واللجنة الوطنية للطعون الجبائية والتي أدت به إلى اقتراح إرجاع مبالغ فواتير الخصم (factures d'avoir) لبيع سلع مرفوضة من طرف زبناء الشركة من مبلغ 335.450,42 درهم إلى مبلغ 129.850,42 درهم، فإنه يكون قد خالف المقتضيات الآنفة الذكر والمحكمة لما عللت قرارها المستند إلى تلك الخبرة رغم ما ذكر وفي إطار المبلغ المشار إليه أعلاه، تكون قد خالفت النص القانوني المذكور ذي الأثر الفوري وعرضت قرارها للنقض الجزئي بخصوص البيوعات المشار إليها أعلاه.

نقض جزئي إحالة

الأساس القانوني :

"يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي الضرائب التي تفرضها الإدارة تلقائياً باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها، وذلك داخل أجل الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص.

إذا لم يترتب على المقرر الصادر عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة الذي أصبح نهائياً أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إصدار جدول تحصيل أو قائمة إيرادات أو أمر بالاستخلاص، جاز تقديم الطعن القضائي داخل الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ قرار اللجان المذكورة.

يمكن كذلك للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل أجل المذكور حسب الحالة في الفقرة الأولى أو الثانية أعلاه في المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، سواء تعلقت هذه القرارات بمسائل قانونية أو واقعية.

يمكن أن تنازع عن طريق المحاكم في عمليات تصحيح الضرائب المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المادة 221 أو 224 أعلاه داخل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة 118 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالف الذكر.

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؛

- أن يبدي رأيه في مسائل قانونية غير تلك التي تهم مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها."

(المادة 242 من المدونة العامة للضرائب).

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

حيث يستفاد من وثائق الملف، ومن القرار رقم 755 الصادر بتاريخ 2012/02/27 عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في الملف 9/11/407 المطعون فيه أن المدعية الشركة المغربية لصناعة الأحذية (صوماراك) (المطلوبة في النقض) تقدمت بمقال افتتاحي أمام المحكمة الإدارية بمكناس بتاريخ 2008/04/01، عرضت فيه أنها خضعت لمراقبة ضريبية بخصوص الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة برسم سنوات 1999 و 2000 و 2001، انتهت بصدر مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بتاريخ 2008/02/14 أعاد فيه تحديد الأسس والاستدراكات الضريبية. وأنها تعيب على المقرر المذكور مخالفته لمقتضيات المادة 220 من المدونة العامة للضرائب بسبب عدم احترام اللجنة للإجراءات القانونية لطلب الملف الضريبي وكذا عدم توفر النصاب القانوني لانعقاد اللجنة الفرعية، وفي الموضوع تمسكت بكون الإخلال الملاحظ من طرف المفتش المحقق وأيدته اللجنة الوطنية بخصوص سنتي 1999 و 2000 المتعلق بوجود بيوعات غير مضمنة بالمحاسبة لا أساس له من الصحة ولا يرقى إلى المفهوم القانوني للإخلالات المحددة حصرا في المادة 35 من قانون الضريبة على الشركات والمادة 38 من قانون الضريبة على القيمة المضافة ولا يمكن للمفتش أن يستند في إثبات هذا الإخلال على جرد المبالغ المضمنة بحساباتها البنكية وكذا رصيد حساب الزبناء، ولا يكفي الاعتماد على العنصرين المذكورين فقط لتحديد مقدار البيوعات المنجزة خلال سنة مالية معينة، كما أن النهج الذي اعتمده المفتش في إعادة تقييم رقم المعاملات يفترق إلى

السند القانوني وفيه مخالفة لمبدأ استقلال السنوات المالية، وفيما يخص إعادة زائد القيمة المترتب عن التخلي عن سيارتين فإن المفتش حصر البيع بصفة اعتبارية في 50 في المائة من ثمن شرائهما، وأن مخصصات الاستغلال المكونة من طرفها والمستبعدة من طرف المفتش تتعلق بلفائف لم تعد تستجيب لمتطلبات السوق ومواد كيمياوية أصبحت غير قابلة للاستعمال بسبب انتهاء مدة صلاحيتها وتم تكوين هذه المخصصات طبقاً للقانون، لذلك تلتزم بالحكم بإبطال مقرر اللجنة الوطنية المطعون فيه، واحتياطياً استبعاد جميع عناصر التصحيح والاستدراكات المنازع بشأنها مع ما يترتب عن ذلك من إسقاط كلي للضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة، واحتياطياً جداً إجراء خبرة. وبعد جواب مديرية الضرائب وإجراء خبرة وتماز الإجراءات، صدر الحكم القاضي بالمصادقة على تقرير خبرة السيد محمد السريغيني والحكم تبعاً لذلك بتحديد الأساس الخاضع للضريبة على الشركات للسنوات 1999 و2000 و2001 على التوالي في مبلغ 1.528.158,96 درهم ومبلغ 293.973,96 درهم ومبلغ 1.880.175,91 درهم واستدراك الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2000 في مبلغ 81.484,82 درهم وبإلغاء قرار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية المؤرخ في 2008/02/14 فيما زاد على التحديد المذكور بما ترتب عنه من أوامر بالتحويل والغرامات والزيادات في حدود المبلغ المحدد وبرفض الطلب بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999، استأنفته مديرية الضرائب فأيدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بمقتضى قرارها المطعون فيه.



في الفرع الأول من الوسيلة الأولى :

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون، خرق مقتضيات الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية، ذلك أن المشرع حدد مجال الخبرة بالبحث في أسئلة فنية لا علاقة لها مطلقاً بالقانون، غير أن الخبرة المعتمدة من طرف المحكمة بحثت في جميع الوسائل المثارة في موضوع النزاع بما فيها تلك المتعلقة بالمسائل القانونية من قبيل البحث في انتظامية المحاسبة. وفي مدى استيفاء الوثائق المحاسبية للشروط القانونية المتطلبة وإعادة تكييف الخبر للإخلالات المحاسبية المنصوص عليها قانوناً وأن هذه النقط القانونية تخرج عن مجال اختصاص الخبرة، والمحكمة تكون لذلك قد اعتمدت خبرة باطلة وأن ما بني على باطل فهو باطل.

لكن، حيث إن تطبيق القانون على وقائع معينة لا يعد بحثاً في النقط القانونية التي لها علاقة بتلك الوقائع. وأن المحكمة لما اعتمدت تقرير الخبر الذي اقتصر على التحقق من نظامية محاسبية المطلوبة ومراقبة الشروط المتطلبة في الوثائق المحاسبية والفاتورات لتحديد الأسس الخاضعة للضريبة فإنها تكون قد اعتمدت خبرة فنية ليس فيها أي خرق لمقتضيات الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية المحتج بخرقه والوسيلة على غير أساس.

في الوسيلة الثانية :

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بانعدام التعليل، ذلك أنها لم تجب على الدفع المتعلقة بالإخلالات الجسيمة التي تشوب محاسبة المطلوبة في النقض ومنها عدم تقديم محاسبة ممسوكة طبقاً

لمقتضيات المادة 31 من قانون 24-86 المنظم للضريبة على الشركات، وعدم تقديم وثائق الإثبات، ووجود أخطاء وإغفالات وإدراج بيانات غير صحيحة ضمن المحاسبة، وإخفاء بيوعات تمكنت الإدارة من إثباتها. وكذلك لعدم الجواب على الدفع المتعلقة بالتصحيحات المتنازع بشأنها ومنها على الخصوص إعادة تقدير رقم المعاملات المصرح به والأرباح غير الجارية (زائد القيمة) ومخصصات الاستغلال. وأن عدم مناقشة الوسائل والدفع المذكورة يعتبر انعداماً للتعليل ويعرض القرار المطعون فيه للنقض.

لكن، حيث إن المحكمة لما أمرت بإجراء خبرة محاسبية وبنت قضاءها عليها بما تضمنته من تعديل لرقم المعاملات المصرح به، فإنها تكون قد استبعدت محاسبة المطلوبة في النقض. كما أنها باعتبارها في تأييد الحكم المستأنف على ما أسفرت عنه الخبرة المنجزة في النازلة، فإنها تكون قد أخذت بما جاء بهذه الخبرة والتي بالرجوع إليها يتبين أن الخبير المنتدب قد تناول كل نقطة من النقاط المشار إليها بالوسيلة على حدة، وبالتالي تكون قد أجابت على الدفع المثارة بما يكفي لردّها وما بالوسيلة على غير أساس.

في الفرع الثاني من الوسيلة الأولى :

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون، خرق المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، ذلك أن المحكمة اعتمدت خبرة استندت على وثائق قدمت للخبير لأول مرة من طرف المطلوبة في النقض خلافاً لما تقتضيه المادة 242 المذكورة، وأن المحكمة استبعدت الدفع بهذا الخرق بعلّة أن المقتضيات المذكورة لم يقع إقرارها إلا بمقتضى قانون المالية لسنة 2009. وهي بذلك قد خرقت المادة المشار إليها والمبادئ الجارية بها العمل في هذا الإطار. إذ أن القاعدة التي وضعها المشرع الجبائي في المادة 242 هي قاعدة كاشفة وليست منسّنة استلزماتها خصوصية المسطرة التوجيهية في مسطرة الفحص والتصحيح، وأن التعديل الذي طرأ بهذا الخصوص على المادة 242 المذكورة جاء فقط لتأكيد مبدأ عام وأساسي يتعلق بعدم إمكانية تقديم الخاضع للضريبة لأول مرة لوثائق وأوراق ناقصة خلال مرحلة دون أخرى من مراحل المنازعة الجبائية، إذ سبقته في ذلك المادة 210 من المدونة العامة للضرائب بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2008 والتي تنص على أنه : "... لا يمكن تقديم الوثائق والأوراق الناقصة من طرف الخاضع للضريبة لأول مرة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة"، وأن التعديل الذي طرأ على المادة 242 هو تحصيل حاصل ليس إلا، وأنه اعتباراً لذلك فإن المشرع لم يسمح لا للإدارة ولا للملزم تقديم دفع أو طلبات جديدة أو وثائق جديدة خارج هذه الآجال. ومن ثم فلا يمكن تقديم الوثائق لأول مرة أمام الخبير لم يطلع عليها الطرف الآخر في المراحل السابقة، وأن القاعدة الواردة بهذه المادة هي قاعدة إجرائية تسري بأثر فوري وتخطب الخبير مباشرة الذي في نازلة الحال كان عليه أن يتقيد بالمقتضيات المذكورة، وأن عدم حرصه على ذلك يشكل مخالفة للقانون ومساساً بمبدأ العدالة الجبائية وأن القرار أول مقتضيات المادة 242 المذكورة تأويلاً يخالف إرادة المشرع وعرضة للنقض.

حيث إن المقتضيات المنصوص عليها في المادة 242 ولا سيما منها تلك الواردة بالفقرة السابعة والتي تنص على أنه : "يجب على الخبير المعين من طرف القاضي ... ولا يمكن له أن يستند في خلاصاته على دفع أو وثائق لم يتم إطلاع الطرف الآخر في الدعوى عليها خلال المسطرة التواجهية، أن يبدي رأيه في مسائل قانونية غير التي تهم مطابقة الوثائق والأوراق المقدمة له للتشريع المنظم لها"، هي مقتضيات إجرائية تسري بأثر فوري ولما كانت الخبرة المنجزة في النازلة قد تمت انطلاقاً من 2010/6/22 حسب محضر الحضور لدى الخبير المنتدب محمد السريغيني، فإن هذا الأخير يكون مخاطباً بهذه المقتضيات وهو لما اعتمد الوثائق المدلى بها أمامه لأول مرة والمتعلقة بالبيوعات غير المصرح بها التي اعتمدها الإدارة واللجنة الوطنية للطعون الجبائية، والتي أدت به إلى اقتراح إرجاع مبالغ فواتير الخصم (factures d'avoir) لبيع سلع مرفوضة من طرف زبناء المطلوبة من مبلغ 335.450,42 درهم إلى مبلغ 129.850,42 درهم، فإنه يكون قد خالف المقتضيات الآتية الذكر، والمحكمة لما عللت قرارها المستند إلى تلك الخبرة رغم ما ذكر وفي إطار المبلغ المشار إليه أعلاه بما جاءت به من أن : "الفقرة السادسة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب ... إنما أضيفت بمقتضى قانون المالية لسنة 2009، وبالتالي لا يمكن أن تسري على عمليات التصحيح التي تمت قبل دخول هذا القانون حيز التطبيق في فاتح يناير 2009 طالما أن الجزء الذي رتبته الفقرة المذكورة مرتبط بموقف الطرفين خلال المسطرة التواجهية... والحال أن مسطرة التصحيح التي خضعت لها المستأنف عليها شرع فيها قبل سنة 2009 مما لا مجال معه للتمسك بالمقتضيات المذكورة"، فإنها تكون قد خالفت النص القانوني المذكور ذي الأثر الفوري وعرضت قرارها للنقض الجزئي بخصوص البيوعات المشار إليها أعلاه.

المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض بنقض القرار المطعون فيه جزئياً فيما قضى به من الأخذ بالفاتورات المدلى بها لأول مرة أمام الخبير السريغيني والرفض في الباقي.

الرئيس : السيد محمد منقار بنيس - المقرر : السيد سعد غزيول برادة - المحامي العام : السيد حسن تايب.