

باسم الشعب
مجلس الدولة
محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية
الدائرة (السابعة والأربعون) ضرائب- الإسكندرية ومرسى مطروح
بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم الاثنين الموافق ٢٤/٥/٢٠٢١

أصدرت الحكم الآتي
في الدعوى المقيدة بالسجل العام تحت رقم ٢٣٧١٠ لسنة ٧٣ ق المقامة من:-
١- وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية
ومأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالإسكندرية.
٢- مدير عام مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالإسكندرية.
ضد/
الممثل القانوني لشركة الأفق للتنمية وإدارة المشروعات

الوقائع:

بموجب عريضة أودعت قلم كتاب هذه المحكمة بتاريخ ٢٠١٩/٨/٥ أقام المدعيان (بصفتيهما) دعوتهما المائلة طالبين في ختامها الحكم بقبولها شكلاً، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٥ الصادر بجلسة ٢٧/٥/٢٠١٩ فيما قرره من (إلغاء المحاسبة عن سنة ٢٠١٠ واعتماد الإقرار الضريبي المقدم من الشركة لعدم ورود الملف ضمن عينة ٢٠١٠) والقضاء مجدداً أصلياً: بإعادة الأوراق إلي لجنة الطعن الضريبي للفصل في موضوعه بخصوص سنة النزاع ٢٠١٠، واحتياطياً: بتأييد تقديرات المأمورية لصافي الوعاء الضريبي خلال سنة النزاع ٢٠١٠ لتكون بواقع مبلغ ٤٤٣١٤٧٠ جنيهاً مع ما يترتب على ذلك من آثار وتأييد القرار المطعون فيه فيما عدا ذلك، وإلزام المدعى عليه بصفته بالمصروفات.

وذكر المدعيان (بصفتيهما)- شرحاً لدعواتهما- أنه صدر قرار لجنة الطعن الضريبي (اللجنة الرابعة والثلاثين- القطاع الأول) بتاريخ ٢٧/٥/٢٠١٩ في الطعن رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٥ بالملف الضريبي رقم ٣-١١/١٩٧/٢٥/٥ بالآتي: بإلغاء المحاسبة عن سنة ٢٠١٠ واعتماد الإقرار الضريبي المقدم من الشركة لعدم ورود الملف ضمن عينة ٢٠١٠ طبقاً لما ورد بحثيات القرار.

إلا أن المدعيين (بصفتيهما) لم يرتضوا القرار المذكور استناداً إلي مخالفة اللجنة لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فضلاً عن مخالفتها الثابت بالأوراق حيث اعتبرت اللجنة الإقرار الضريبي المقدم عن سنة ٢٠١٠ بمثابة ربط للضريبة بحسبان عدم وجود دليل على ورود الملف عن هذه السنة ضمن العينة تطبيقاً لأحكام المادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو ما يعكس فهم اللجنة الخاطئ لحكم المادة (٩٤) من القانون المذكور، الأمر الذي حداً بهما إلى إقامة دعوتهما المائلة بطلباتهما أنفة البيان.

وأرفق المدعيان (بصفتيهما)- سندا للدعوى- حافظة مستندات طويت على: صورة رسمية من قرار لجنة الطعن الضريبي المطعون فيه.

وأودعت هيئة مفوضي الدولة تقريراً بالرأى القانوني في الدعوى.
ثم تدولت الدعوى بجلسات المرافعة على النحو الثابت بمحاضر الجلسات، ثم قررت المحكمة إصدار حكمها بجلسة اليوم، وبها صدر وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه لدى النطق به.

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق، وسماع الإيضاحات، وتمام المداولة.
من حيث ان المدعيين بصفتيهما يطلبان الحكم بقبول الدعوى شكلاً، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي في الطعن رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٥ فيما تضمنه من إلغاء المحاسبة عن سنة ٢٠١٠ واعتماد الإقرار

الضريبي المقدم من الشركة لعدم ورود الملف ضمن عينة ٢٠١٠ وما يترتب على ذلك من آثار، وإلزام الجهة الإدارية المصروفات.

ومن حيث أنه عن شكل الدعوى فإن الثابت من الأوراق صدر القرار المطعون فيه بتاريخ ٢٠١٩/٥/٢٧ وبتاريخ ٢٠١٩/٧/١٦ استلمته المأمورية وبتاريخ ٢٠١٩/٨/٥ أقيمت الدعوى الماثلة وهو الأمر الذي تكون قد أقيمت خلال الميعاد المقرر لها قانوناً وإذ استوفت الدعوى سائر أوضاعها الشكلية فإنها تكون مقبولة شكلاً.

ومن حيث أنه عن الموضوع فإن المادة (٨٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بشأن الضريبة على الدخل تنص على " تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول.

ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار. "

وتنص المادة (٩٠) منه على " للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له.

كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ولرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة.

وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وتنص المادة (٩٤) من ذات القانون - قبل تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ - على " على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة. "

وتنص المادة (٩٥) منه على " تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ.

ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات.

وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جديّة على تهرب الممول من الضريبة.

ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص. "

وتنص المادة (٩٦) من ذات القانون على " يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة.

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور. "

ومن حيث إنه قد صدر قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بشأن الضريبة على الدخل، وتنص المادة (١١٤) منه على " يقصد بربط الضريبة، في تطبيق حكم المادة (٨٩) من القانون، تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول. "

وتنص المادة (١١٤) مكرر) منه على " في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة ٩٠ من القانون، إذا ثبت بفحص الإقرارات التي وردت بالعينة عدم توافر البيانات والمستندات المؤيدة لها فتنتم المحاسبة تقديرياً، إيراداً ومصروفياً، للوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة. "

وتنص المادة (١١٨) منه على " يكون إخطار الممول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له على النموذج رقم (٣١ فحص) قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لهذا الإخطار. "

وتنص المادة (١١٩) من ذات القرار على " لا يجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول، طبقاً

لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (٩٥) من القانون، إلا إذا توافرت إحدى الطرق المنصوص عليها في المادة (١٣٣) منه.

وفي جميع الأحوال، على المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص. " وتنص المادة (١٢٠) منه على " يكون طلب المصلحة للبيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات من الممول، طبقاً للمادة (٩٦) من القانون، على النموذج رقم (٣٢ فحص)، وللممول أن يطلب مد المهلة الممنوحة له على النموذج رقم (٢٦ طلبات)، ويكون إخطار الممول بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم (٣٣ فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض. "

وتنص المادة (١٢٩) منه - قبل تعديلها بقرار وزير المالية رقم ٥٨١ لسنة ٢٠٠٧ - على " يقصد بمحل الإقامة المختار للممول، في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١١٦) من القانون، المكان الذي يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامي أو المحاسب.

ويكون إثبات ارتداد الإعلان المرسل من المأمورية أو لجنة الطعن إلى الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول مؤشراً عليه من موزع البريد بما يفيد غلق المنشأة أو غياب صاحبها أو رفض الاستلام، بموجب محضر يحرره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختصة، بحسب الأحوال، من ثلاث صور تحفظ الأولى بملف الممول وتلصق الثانية على مقر المنشأة وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن وتعلن على الموقع الإلكتروني للمصلحة.

وعلى كل مأمورية أو لجنة طعن إمساك سجل تقييد فيه المحاضر المشار إليها أولاً بأول. وفي الحالات التي يرتد فيها الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول، يقوم المأمور المختص أو عضو اللجنة المختصة بإجراء التحريات اللازمة، فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول، يتم إعادة الإعلان بتسليمه إليه، وإن لم تسفر التحريات عن التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم إعلانه في مواجهة النيابة العامة.

وفي تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (١١٦) من القانون، يقصد بتاريخ توقيع الحجز على الممول تاريخ علمه بهذا الحجز. "

ومن حيث إنه نفاذاً لنص المادة (٩٤) من القانون المذكور أصدر وزير المالية القرار رقم ٢٧٢ لسنة ٢٠٠٧ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن سنة ٢٠٠٥، وتنص المادة الأولى منه على " يكون تحديد عينة الإقرارات التي تتولى مصلحة الضرائب فحصها عن السنة الضريبية ٢٠٠٥، طبقاً للقواعد والمعايير الآتية:

(١) مدي التزام الممول بإعداد الإقرار وتقديمه طبقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، ولأنحته التنفيذية ومدى التزامه بأداء مبلغ الضريبة المستحق طبقاً للإقرار.

(٢) إذا كان النشاط الذي يزاوله الممول من الأنشطة ذات المخاطر الضريبية العالية.

(٣) إذا تضمن الإقرار معاملات ذات مخاطر ضريبية عالية.

(٤) إذا كان الإقرار مقديماً من شخص طبيعي عن نشاط الأرباح التجارية والصناعية ونشاط المهن غير التجارية غير المؤيد بحسابات منتظمة. "

وتنص المادة الثانية من ذات القرار على " تصدر مصلحة الضرائب منشوراً بالتعليمات المنفذة للقواعد والمعايير المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القرار وذلك بعد العرض على وزير المالية. " وتنص المادة الثالثة منه على " ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره. " وقد نشر في الوقائع المصرية بتاريخ ٢٠٠٧/٥/٩.

وعلى ذات النهج أصدر وزير المالية القرار رقم ٦٥٩ لسنة ٢٠٠٨ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن السنوات الضريبية ٢٠٠٦/٢٠٠٧ وكذلك القرار رقم ٧٧٢ لسنة ٢٠٠٩ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن السنوات الضريبية ٢٠٠٧/٢٠٠٨.

من حيث إن الأصل المسلم به قضاء و فقها هو أنه إذا كان نص القانون قد أوجب على جهة الإدارة أن تلتزم الأوضاع الشكلية أو الإجراءات التي أوصى المشرع بإتباعها إلا أنه لا يستساغ القول بأن كل مخالفة للشكل أو للإجراءات يكون الجزاء عليها هو بطلان القرار المترتب عليها . و إنما يتعين التمييز بين ما إذا كانت المخالفة قد

أصابته الشروط الجوهرية و هي التي تمس مصالح الأفراد و بين ما إذا كانت المخالفة قد مست الشروط اللاجوهرية بمعنى تلك التي لا يترتب على إهدارها مساس بمصالحهم فرتب الأصل المسلم به على المخالفة الأولى بطلان القرار لأن الأوضاع والإجراءات التي خولفت إنما هي تتعلق بمصالح الأفراد، وإعتبرت وكأنها ضمانات لسلامة قصد الإدارة نحوهم بينما لا يرتب الأصل المسلم به على المخالفة الثانية بطلان القرار لأن الأوضاع و الإجراءات التي خولفت إنما هي قد رسمت لصالح الجهة الإدارية وحدها فيها أن تتمسك بها إن شاءت ذلك أو تغض الطرف عنها ما دامت تلك الأوضاع و الإجراءات لا تؤثر على مصالح الأفراد و من هذا الأصل إستقى المشرع المادة ٢٥ من قانون المرافعات.

(حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٠٢٧ لسنة ٧ ق ، جلسة ١٩٦٤/١٢/١٩ .)

ومن حيث إن المستفاد من نص المادة (٢٠) من قانون المرافعات أن المشرع قد حرص على الإقلال من دواعي البطلان بتغليب موجبات صحة الإجراءات وإكمالها على أسباب بطلان الإجراءات وقصورها متى كانت في خدمة الحق وليست سببا لفقده ، ذلك بأن الشكل ليس إلا وسيلة لتحقيق غاية معينة في الخصومة ، فربط شكل الإجراء بالغاية منه يؤدي إلى جعل الشكل أداة نافعة في الخصومة وليس مجرد قالب تتأذى منه العدالة في بعض الأحيان. (حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٧٨٧٠ لسنة ٦٣ ق، جلسة ٢٠١١/٤/٢٦).

من حيث إنه من المقرر أن التعليمات التي تصدرها مصلحة الضرائب لا تعدو أن تكون تعليمات إدارية والخطاب فيها مقصور على من وجهت إليه من مأموري الضرائب وموظفيها وليست لها منزلة التشريع الملزم ، إلا أنها متى وضعت لتنظيم مسألة معينة بغرض توحيد قواعد محاسبة فئة من الممولين وفق شروط حددتها مسبقا ، وجب عليها إتباعها وتعين على المحاكم الإسترشاد بها تحقيقا لمبدأ المساواة بين الممولين والذين توافرت فيهم شروط أعمال حكمها. (يراجع في ذلك: حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٤٣٣ لسنة ٦٩ ق بجلاسة ٢٠١١/٤/٢٠ ، وحكمها أيضا في الطعن رقم ٥٨١ لسنة ٦٨ ق بجلاسة ٢٠٠٩/٥/٢٥ .)

وتطبيقا لما تقدم ولما كان الثابت من الأوراق أنه بتاريخ ٢٠٠٩/٥/٢٧ صدر قرار لجنة الطعن الضريبي في الطعن المقام من المدعى عليه برقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٥ بإلغاء المحاسبة عن سنة ٢٠١٠ وإعتماد الإقرار الضريبي المقدم من الشركة لعدم ورود الملف ضمن عينة ٢٠١٠ طبقا لما ورد بحديثيات القرار ولما كان المشرع بموجب نص المادة (٩٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل قد أوجب على مصلحة الضرائب فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من وزير المالية ، وكان هذا الإجراء هو إجراء غير جوهري ولا يمس بمصالح الأفراد، ولم يرتب المشرع على تخلفه البطلان بإعتبار أن هذا الإجراء ليس إلا وسيلة لتحقيق غاية معينة في الخصومة فربط الإجراء بالغاية منه يؤدي إلى جعل الإجراء أداة نافعة في الخصومة وليس مجرد قالب تتأذى منه العدالة في بعض الأحيان وقد تحققت الغاية - في الدعوى الماثلة - وهي قيام مصلحة الضرائب بفحص الإقرار الضريبي المقدم من المدعى عليه (بصفته) عن السنة الضريبية ٢٠١٠، ومن ثم فإن عدم إدراج ملف المدعى عليه (بصفته) الضريبي ضمن العينة التي يصدر بها قرار من وزير المالية لا يترتب عليه أي ضرر للمدعى عليه ولا يفوت عليه ثمة مصلحة ، والقول بغير ذلك من شأنه أن يوجد ذريعة للمولين لمخالفة أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وعدم إمساك الدفاتر والسجلات المنتظمة وعدم تقديم أية مستندات مؤيدة للإقرار ثم التمسك - بعد ذلك - بأية مخالفة شكلية في الإجراءات { كعدم ورود الملف الضريبي في عينة الفحص } لم تكن لترتب عليه أي أضرار إن هو التزم بصحيح حكم القانون ، وعلاوة على ما تقدم فإن المشرع في سبيل تنظيمه سلطة مصلحة الضرائب القائمة على تحصيل الضريبة على الدخل قد راعي ثقل العبء الملقى عليها بشأن فحص الإقرارات الضريبية السنوية المقدمة من الممولين مما دفعه إلى سن نظام (الفحص بالعينة) لصالح مصلحة الضرائب حتى لا

يلزمها بفحص كافة الإقرارات الضريبية السنوية وهو ما تعجز عن الوفاء والقيام به بالنظر إلى ضخامة عدد الممولين بالنسبة لطاقة الجهات الضريبية ، ومن ثم فإن نظام (العينة) قد شرع لصالح مصلحة الضرائب وبالتالي فلا جناح عليها إن هي تنازلت عن حقها في الفحص بالعينة وأثقلت العبء على نفسها بفحص الإقرار الضريبي المقدم من المدعى عليه (بصفته) عن السنة الضريبية ٢٠١٠ حتى ولو لم يرد الإقرار بالعينة ، وهو الأمر الذي يكون معه القرار المطعون فيه قد صدر مخالفا لحكم القانون على نحو يتعين معه القضاء بإلغائه فيما تضمنه من إلغاء المحاسبة عن سنة ٢٠١٠ وإعتماد الإقرار الضريبي المقدم من الشركة لعدم ورود الملف ضمن عينة ٢٠١٠، مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها إعادة الطعن إلى لجنة الطعن للفصل في موضوعه.

ومن حيث أن من يخسر الدعوى يلزم بمصروفاتها عملا بحكم المادة ١٨٤ من قانون المرافعات.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة : بقبول الدعوى شكلا، وفي الموضوع بإلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من إلغاء المحاسبة عن سنة ٢٠١٠ وإعتماد الإقرار الضريبي المقدم من الشركة لعدم ورود الملف ضمن عينة ٢٠١٠، مع ما يترتب على ذلك من آثار- على النحو المبين بالأسباب - ، وإلزام المدعى عليه (بصفته) بالمصروفات.

السكرتير
رئيس المحكمة