

٧٠
١٤٣٤
٢٠٢٣

باسم الشعب
مجلس الدولة
محكمة القضاء الإداري بالمنصورة
الدائرة الثالثة رقم (٧٩)
(ضرائب)

بالجلسة العلنية المنعقدة بمقر المحكمة يوم الأحد الموافق ٢٩ / ١٠ / ٢٠٢٣ م
برئاسة السيد الأستاذ المستشار / محمد أحمد عطية سالم

نائب رئيس مجلس الدولة
ورئيس المحكمة
نائب رئيس مجلس الدولة
وكيل مجلس الدولة
مفوض الدولة
سكرتير المحكمة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار / محمود مصطفى صلاح عبد الحي سليم
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / سامي غازي أحمد الصابر
وحضور السيد الأستاذ المستشار / اسلام محمد عبده نور الدين
وسكرتارية السيد / عمران المليجي عوض

أصدرت الحكم الآتي:

في الدعوى رقم ٧١١٩ لسنة ٤٤ ق

المقامة من / سمر محمود فؤاد محمد عطية أحد ورثة محمود أنيس محمد أحمد خضير

ضد /

١- وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب على المبيعات و القيمة المضافة ٢- رئيس مأمورية ضرائب
القيمة المضافة بالمنصورة.....بصفتها

الوقائع

أقامت المدعية دعواها الماثلة بعريضة أودعت قلم كتاب المحكمة بتاريخ ٢٠٢٢/٢/٣ طالبًا في ختامها الحكم أولاً - قبول الطعن شكلاً وفي الموضوع أولاً : إعادة أوراق الملف الى المأمورية لإعادة اعلان الطاعن بنماذج ١٥ ض ع م ، ١٥ ض ق م وبالأسس التي استندت اليها طبقاً لصحيح القانون ثانياً : عدم خضوع السلع التي استوردها مورث الطاعنة للضريبة بعد الإفراج عنها لعدم احداث تغيير في حالتها ولعدم تقديم المأمورية ما يفيد بيعها بقيمة اعلى من التي تم الإقرار عنها وسقوط حق المأمورية في تعديل الاقرارات المقدمة من مورث الطاعنة عن الفترة من ١٠ / ٢٠١٥ حتى ٦ / ٢٠١٦ لانقضاء أكثر من ثلاث سنوات على تعديل هذه الفترات ، ثالثاً : احتياطياً تخفيض نسبة القيمة المضافة التي احتسبتها لجنة الطعن والمأمورية الي الحد الذي يتناسب مع طبيعة نشاط مورث الطاعنة وحالات المثل وعدم احتساب ضريبة إضافية الا بعد صدور حكم نهائي بات ، مع ما يترتب على ذلك من آثار ، وإلزام الجهة الإدارية المصروفات.

وذكرت شريكاً لدعواها أن مورثها سجل بمصلحة الضرائب على القيمة المضافة ، والتي أخطرتة بنموذج ١٥ ض ع م بمطالبتها بفرق ضريبية عن الفترة من ١٠ / ٢٠١٥ وحتى ٥ / ٢٠١٩ ، فقامت بالطعن عليه وصدر قرار لجنة الطعن رقم ٤٥٩ لسنة ٢٠١٩ ، دون النظر في أوجه دفاعها بالمخالفة للقانون ، الأمر الذي حدا بها إلي إقامة دعواها الماثلة وأنتهت إلي طلب الحكم بطلباتها سالفه البيان.

وجرى نظر الدعوى أمام المحكمة على النحو الثابت بمحاضر جلساتها، بجلسته ٢٦ / ٦ / ٢٠٢٢ حكمت المحكمة بنذب خبير في الدعوى و الذي أودع تقريره ملف الدعوى و بجلسته ١٤ / ١٠ / ٢٠٢٣ قررت المحكمة إصدار الحكم بجلسته اليوم، وفيها صدر وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به.

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق ، وسماع الإيضاحات ، وتمام المداولة .

ومن حيث إن المدعية تهدف من دعواها الماثلة وفقاً للتكليف القانوني الصحيح - بقبول الدعوى شكلاً ، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي رقم ٤٥٩ لسنة ٢٠١٩ الصادر بجلسته ٨ / ٩ / ٢٠٢١ بتأييد تقديرات مأمورية الضرائب المختصة في مبلغ الضريبة المقدر (٩٨٥٠) جنباً إلى جنب الفروق الضريبية المستحقة علي مورثها عن الفترة من ١٠ / ٢٠١٥ وحتى ٥ / ٢٠١٩ ، مع ما يترتب على ذلك من آثار ، وخصه ببراءة ذمتها من هذه الفروق ، وإلزام الجهة الإدارية المصروفات .

وحيث إنه عن شكل الدعوى: فإن الدعوى قد استوفت أوضاعها الشكلية المقررة قانوناً، فتكون مقبولة شكلاً. وحيث إنه عن موضوع الدعوى: فإن المادة (٢٦) من قانون الضرائب على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ - والذي ينطبق على وقائع الدعوى الماثلة - قبل الغائه بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة نصت على أن: يُقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها:

السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً،
مراحل تطبيق الضريبة:

المرحلة الأولى ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد وموody الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة
المرحلة الثانية ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد وموody الخدمة وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها
للمصلحة.....

والمادة (٢) منه نصت على أن: "تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما
أستثنى بنص خاص....."

والمادة (٣) منه - معدلة بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ - نصت على أن: "يكون سعر الضريبة على السلع ١٠ % ؛ وذلك
عدا السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها"

والمادة (٦) من ذات القانون نصت على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين
وفقاً لأحكام هذا القانون، ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو
شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية....."

والمادة (١١) نصت على أن: "تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما
يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً..... وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في
مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها
من الضرائب والرسوم المفروضة على السلع"

ونصت المادة (١٢) على أنه: "إذا تبين للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراره
عن أية فترة محاسبية ، كان لها تعديل القيمة الخاضعة للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بأية إجراءات أخرى تقضى بهل
أحكام هذا القانون....."

ونصت المادة (١٦) على أنه: "على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج
المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة،....."

ونصت المادة (١٧) - قبل تعديلها بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م- على أنه: "للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في
المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ٦٠ يوماً من تاريخ تقديمه الإقرار
للمصلحة ، وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدة بقرار من الوزير المختص ، ويعتبر التقدير نهائياً إذا لم
يقدم التظلم خلال المواعيد المشار إليها....."

ونصت المادة (١٧) ذاتها - معدلة بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ - على أن: "للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه
في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه
الإقرار للمصلحة....."

وتنص المادة (٢٣) من ذات القانون على أن: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة
مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على
مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبينة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً
للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية. ولا يسري الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة على السلع
الواردة بالجدول رقم (١) المرافق....."

ونصت المادة (٣٢) على أنه: "على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي ذات
الموعد المنصوص عليه في المادة ١٦ من هذا القانون ؛ وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية .

ونصت المادة (٤٧) (٤٧) منه على أن: "تسري أحكام هذا القانون على السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق وذلك
فيما لا يتعارض مع الأحكام الواردة بهذا الجدول والأحكام الآتية. يستحق الضريبة على هذه السلع عند البيع الأول للسلعة
المحلية أو بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة فقط ولا تفرض الضريبة مرة أخرى إلا إذا
حدث تغير في حالة السلعة. "

وحيث صدر القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ المعمول به اعتباراً من ١٧/١١/٢٠٠١ ، بالانتقال إلى تطبيق المرحلتين الثانية
والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات.

وحيث إن المادة (١١) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة
٢٠٠١ تنص على أن: "في تطبيق أحكام المادة (١٦) من القانون على كل مسجل أن يقدم للمأمورية المختصة إقرار
شهرياً عن الضريبة المستحقة عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة لها على النموذج رقم (١٠) ض.ع.م المعد لهذا
الغرض وذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ كل فترة ضريبية مقترناً بسداد الضريبة وفقاً لأحكام المادة (٣٢) من القانون
على أن يقدم إقرار شهر أبريل وتؤدي الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونية....."

وتنص المادة (١٧) من ذات اللائحة على أن: " في تطبيق المادة (٢٣) من القانون للمسجل خلال الفترة الضريبية أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما سبق تحميله من ضريبة على ما يلي:

أولاً:.....

ثانياً: المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار: الضريبة على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار القابلة للخصم التي يمكن للمسجل خصمها من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية (بشرط حيازته لفواتير ضريبية بتلك المبالغ) هي:

١- ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محلياً وكذلك المشتريات بغرض الاتجار إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.....".

ومن حيث إن المادة الأولى من مواد إصدار القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة تنص على أن: " يعمل بأحكام القانون المرافق في شأن الضريبة على القيمة المضافة " .
وتنص المادة الثانية من ذات القانون على أن: " يلغى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، كما يلغى كل نص يتعارض مع أحكام هذا القانون

وتنص المادة العاشرة من ذات القانون على أن: " ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره . يصم هذا القانون بخاتم الدولة ، وينفذ كقانون من قوانينها " .
وقد أشر بالجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر سنة ٢٠١٦ .
وحيث إن المادة ١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تنص على أن: " يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها :

-المكلف : الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة

-المسجل : المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون .
- مورد الخدمة : كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة .
-المستورد : كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أيا كان الغرض من الاستيراد

-الضريبة : الضريبة على القيمة المضافة . ، الضريبة الإضافية : ضريبة بواقع (١.٥ %) من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد .

-الضريبة على المدخلات : الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات ، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة .

- ضريبة الجدول : ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون وذلك بخلاف الضريبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٢) من هذا القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك

السلعة : كل شيء مادي أيا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية ، سواء كان محلياً أو مستورداً ،

الخدمة : كل ما ليس سلعة ، سواء كان محلياً أو مستورداً . السلع والخدمات المعفاة : السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرفقة لهذا القانون

-الفاتورة الضريبية : الفاتورة التي تُعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من الوزير أو من يفوضه .
وتنص المادة ٢ من ذات القانون على أن: " تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون ، سواء كانت محليةاً أو مستوردة ، في كافة مراحل تداولها ، إلا ما استثنى ينص خاص " .

وتنص المادة ٣ من ذات القانون على أن: " يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣ %) عن العام المالي ٢٠١٦ / ٢٠١٧ ، و (١٤ %) اعتباراً من العام المالي ٢٠١٦ ،

وتنص المادة ٤ من ذات القانون على أن: " يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عنها في هذا القانون " .



وتنص المادة ٥ من ذات القانون على أن: " تُستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أداؤها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية"

وتنص المادة ١٢ من ذات القانون على أن: " يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة ، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً ، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي تتضمنها الفواتير والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ، ومراجعتها"

وتنص المادة ١٥ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن: " على المصلحة تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية ، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقاً لحكم المادة (١٤) من هذا القانون .

وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه لا يجوز لها حساب الضريبة الإضافية عن الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث المشار إليها وحتى تاريخ إخطار المسجل بهذا التعديل

وتُخطر المصلحة المسجل بالتعديل والأسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض بكتاب موصى عليه مصحوباً بطم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني .

ولصاحب الشأن في جميع الأحوال ، الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون " . وتنص المادة (١٦) من ذات القانون على أن: " على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل ، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه ، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه.

وعلى كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته "

وتنص المادة ٢٢ من ذات القانون (خصم الضريبة والإعفاء منها وردها) على أن: " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المبرودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مداخلته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط . والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية"

وتنص المادة ٥٦ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أنه: " في الحالات التي يتم فيها تعديل أو تقدير الضريبة من المصلحة يتم إخطار المسجل بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بطم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني بذلك التعديل أو التقدير .

ويكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير"

وتنص المادة ٥٨ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن: " تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المسجلين والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون .

..... ، وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطالبت المسجل ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة ، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمثابة هذا القرار

وتنص المادة ٦٠ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن: " على كل من المصلحة والمسجل الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال سبتين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار "



وتنص المادة ٥ من ذات القانون على أن: " تُستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أداؤها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية"

وتنص المادة ١٢ من ذات القانون على أن: " يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة ، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً ، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي تتضمنها الفواتير والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ، ومراجعتها"

وتنص المادة ١٤ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن: " على المصلحة تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية ، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقاً لحكم المادة (١٤) من هذا القانون .

وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه لا يجوز لها حساب الضريبة الإضافية عن الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث المشار إليها وحتى تاريخ إخطار المسجل بهذا التعديل

وتخطر المصلحة المسجل بالتعديل والأسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني .

ولصاحب الشأن في جميع الأحوال ، الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون " . وتنص المادة (١٦) من ذات القانون على أن: " على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة يبلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل ، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه ، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه .

وعلى كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته " .

وتنص المادة ٢٢ من ذات القانون (خصم الضريبة والإعفاء منها وردها) على أن: " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداؤه أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط . والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية"

وتنص المادة ٥٦ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أنه: " في الحالات التي يتم فيها تعديل أو تقدير الضريبة من المصلحة يتم إخطار المسجل بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني بذلك التعديل أو التقدير .

ويكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير"

وتنص المادة ٥٨ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن: " تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المسجلين والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون .

..... ، وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطولت للمسجل ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة ، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار

وتنص المادة ٦٠ من ذات القانون - قبل إلغائها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أنه: " لكل من المصلحة والمسجل الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال سبعتين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار " .



ومن حيث ان المادة (٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار اليه، الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧، تنص على أنه: "في تطبيق أحكام المادة (٤) من القانون، يكون المكلفون الملزمون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة هم: ١-... ٢-... ٣- مؤدو الخدمات...".
وأن المادة (٥١) منها تنص على أنه: في تطبيق حكم المادة (٤١) من القانون، على كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو خدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق للقانون مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه، أن يتقدم إلى المأمورية المختصة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج رقم (١ ض.ق.م) المرافق...".
وحيث ان المحكمة الدستورية العليا قد أصدرت حكمها في الطعن رقم ١١٣ لسنة ٢٨ ق. د بجلسة ٢٠١١/١١/١٣ م- المنشور بالجريدة الرسمية في ٢٧/١١/٢٠١١ م- بعدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة ١٧ من قانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون ١١ لسنة ١٩٩١ قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ فيما تضمنه من تحويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل وبسقوط قرار وزير المالية رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١، ١٤٣ لسنة ١٩٩٢ م.

وحيث ان مفاد ما تقدم أن المشرع ألقي التزاماً على عاتق المكلف بتحصيل الضريبة يتمثل في الإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في مواعيد محددة، بحيث يلتزم بأن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة، وهذا الالتزام من جانب الممول يقابله التزام آخر من جانب مصلحة الضرائب المختصة يتمثل في تمام فحص الإقرارات الضريبية بما قد تؤدي إليه من تعديلها بما يتفق والواقع خلال مدة محددة قدرها المشرع بستين يوماً من تاريخ تسليم الإقرارات للمصلحة إن ارتأت وجهاً لذلك قبل صدور القانون رقم ٢٠٠٥/٩، أو بمدة ثلاث سنوات بعد صدور القانون المشار اليه والعمل به، على أن يتم إخطار المسجل بهذا التعديل بموجب خطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، الأمر الذي مؤداه أنه إذا لم تنشط المصلحة بفحص الإقرارات الضريبية وإعمال سلطتها في تعديلها خلال تلك المدة غلت يدها عن اجراء هذا التعديل؛ ذلك أن ممارستها لهذه السلطة مقيدة بالنطاق الزمني الذي حدده المشرع استهدافاً منه لاستقرار المعاملات المالية للمسجل وحثاً للمصلحة على الإسراع في القيام بما عليها من واجب بمراجعة الإقرارات المقدمة إليها خلال المدة المحددة قانوناً بالمادة (١٧) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ سواء قبل تعديلها بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ أي خلال الستين يوماً التالية لتقديم الإقرارات الضريبية؛ عملاً بحكم المحكمة الدستورية العليا المشار اليه آنفاً، أو خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليم الإقرارات الضريبية عملاً بالقانون المشار اليه المعمول به اعتباراً من ٢٠٠٥/٤/١.

وفي سياق متصل المشرع قد فرض ضريبة مبيعات على السلع المستوردة لدى بيعها لأول مرة في السوق المحلي، إلا أنه قيد ذلك بقيدنين اثنين: الأول- أن تكون السلع المستوردة ليست ضمن السلع المحددة بالجدول رقم (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، الثاني: أن يتم خصم قيمة ما تم سداه لحساب الضريبة عند الإفراج الجمركي منعاً للاندواج الضريبي، وفي جميع الأحوال يتعين أن يكون فحص الإقرارات الضريبية خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمها وتجاوز ميعاد الفحص يستتبع انعدام قرار التعديل.

(المحكمة الإدارية العليا الطعن رقم ٧٨٧٩٠ لسنة ٦٤ ق. ع، جلسة ٢٠٢١/١/٢٤)

كما قضت المحكمة الإدارية العليا " بأن المشرع جعل مناط استحقاق الضريبة العامة على المبيعات هو مجرد بيع السلعة أو تادية الخدمة، فتستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو تادية الخدمة بمعرفة المكلف، و أوجب المشرع على كل مسجل لدى مصلحة الضريبة العامة على المبيعات (مصلحة الضرائب المصرية حالياً) ؛ أن يقدم إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ شهر المحاسبة، وإن هذا الالتزام قائم على المسجل شهرياً حتى ولو لم يكن قد حقق ببيعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة، وفي حالة عدم التزام المسجل بذلك؛ يحق للمصلحة تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي تستند إليها في ذلك التقدير ودون إخلال بالمسؤولية الجنائية، ويحق لمصلحة الضرائب تعديل الإقرارات المشار إليها وإخطار المسجل بالتعديل بموجب خطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تسليم الإقرار للمصلحة، وفقاً لحكم المادة (١٧) السالف ذكرها قبل التعديل، وخلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليم الإقرارات للمصلحة وفقاً لحكم المادة ذاتها بعد تعديلها بموجب القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ و المعمول به من ٢٠٠٥/٤/١ حيث يحق له التظلم من ذلك التقدير لرئيس المصلحة على النحو المبين بالمادة رقم (١٧) سالف الذكر.

ومن نافذة القول الإشارة إلى أن هناك فارق بين تعديل الإقرارات الضريبية، وبين تقدير قيمة المبيعات من السلع والخدمات عن فترات المحاسبة الضريبية، ذلك ان التعديل هو إجراء تمارسه الجهة الإدارية، ويكون محله إقرار مقدم من الممول حدد فيه عناصره، وتدخل عليه المصلحة ما تراه حسب سلطتها التقديرية، أما إذا لم يقدم الممول إقراراً؛ فإن المصلحة تستقل بتقدير قيمة الضريبة، وصنو هذا الاستقلال بيان أسس هذا التقدير.

وفي كل الأحوال ؛ لا تثريب على المصلحة إن هي ذكرت أسباباً للتعديل ، وتكون بذلك قد ضيقت من سلطتها التقديرية المقررة لها قانوناً ، غير إنه لا يجوز لها - حفظاً لحق الممول - ألا تقرن بالتقدير أسبابه ، و ذلك لتمكين الممول من مباشرة حقه في التظلم ، ويهيئ ذكراً للقاضي - عند المنازعة - رقابة مشروعية قرار المصلحة وملاءمته ، في إطار يحقق تعادلية الحقوق بين الممول ومصلحة الضرائب .

وإذا كان المشرع قد حدد مدة معينة لمصلحة الضرائب لمباشرة سلطتها في التعديل على النحو السالف بيانه ؛ فإن هذا القيد الزمني يمثل حداً لاختصاص المصلحة ، وتجاوزه يصم قرارها بالانعدام ولا يلحقه حصانة تعصمه من الطعن عليه بالإلغاء دون التقيد بميعاد رفع دعوى الإلغاء ، أما إذا أجرت المصلحة التعديل خلال المدة المقررة قانوناً ، فتكون بذلك قد باشرت اختصاصاتها خلال المدة المحددة قانوناً لإجراء التعديل ، والنعي على قرارها في هذه الحالة يخضع لميعاد دعوى الإلغاء .
" (المحكمة الإدارية العليا الطعن رقم ١٠١٧١ لسنة ٦٥ ق.ع ، جلسة ٢٠٢٢/١٠/١٦)

ومن حيث إن قضاء المحكمة الإدارية العليا استقر على أن "تقرير الخبير المقدم في الدعوى يعد من عناصر الإثبات فيها، ولمحكمة الموضوع الأخذ به وبما انتهى إليه متى أطمأنت إليه واقنعت بسلامة الأسس التي بنى عليها الخبير النتيجة التي خلص إليها وبكفاية الأبحاث التي أجراها في هذا الشأن وأنه استخلصها من أصول ثابتة بالأوراق، ومتى أخذت المحكمة بتقرير الخبير استناداً إلى ما تقدم فإنها لا تكون ملزمة بعد ذلك بالرد استقلالاً على ما يوجه إليه من مأخذ لأن في أخذها به وبالأسباب التي اعتمد عليها ما يفيد أنها لم تجد فيما وجه إليه من مطاعن ما يستحق الرد بأكثر مما تتضمنه التقرير ذاته".
(حكمها في الطعن رقم ٣٠٣ لسنة ٤٨ ق.ع - جلسة ٢٠٠٦/٣/٧)

و من حيث إن الجمعية العمومية لقسى الفتوى و التشريع قد استظهرت وعلى ما جرى به سابق إفتائها- أن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة أنف الذكر، فرض ضريبة عينية غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة، وجعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها خلافاً لما كانت عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، دون إخلال بما ورد بشأنه إعفاء بنص خاص، ولاحظت الجمعية العمومية أن المشرع حدد ثلاث حالات لتسجيل المكلفين لدى مصلحة الضرائب المصرية وجوباً، وأولها: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي بلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خمسمائة ألف جنيه. وثانيها: المستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع بغض النظر عن حجم معاملاته. وثالثها: كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو خدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة بغض النظر عن حجم معاملاته، ومؤدى ذلك أن المكلف الذي يتوافر في شأنه مناط أعمال أي من هذه الحالات يجب عليه أن يتقدم بطلب إلى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض، وإلا أضحي مسجلاً بحكم القانون وتسري عليه أحكامه.

كما استظهرت الجمعية العمومية- وعلى ما جرى به سابق إفتائها- أنه في شأن تحديد النطاق الشخصي للخضوع للضريبة على القيمة المضافة، وأحكام التكاليف والتسجيل المشار إليها، فإن الجهات الإدارية وأشخاص القانون العام إنما تنزل منزلة الأفراد وأشخاص القانون الخاص في هذا الخصوص، نزولاً على أن هذه الضريبة تستحق في أصل شرعها بواقعة التصرف في السلعة أو أداء الخدمة مما يتحقق في أنشطة الأشخاص العامة تحققه في غيرها، دون مميز يرد إلى طبيعة الشخصية العامة في هذا الشأن، وأنه في شأن تحديد النطاق الموضوعي لهذه الضريبة، وبين مفردات وعائها، فإن المشرع عرّف السلعة بأنها كل شئ مادي، وعرف الخدمة بأنها كل ما ليس سلعة، وإذا كان مقصود المشرع من ذلك هو توسيع قاعدة الوعاء الضريبي المخاطب بتلك الفريضة المالية، وتقرير شمول خضوع توريد جميع السلع والخدمات إليها، فإنه بالنظر إلى ما فرضه المشرع من لزوم تحصيل هذه الضريبة حال بيع السلعة أو أداء الخدمة، في جميع مراحل التداول، فإن مزاوله الشخص لنشاط اقتصادي إنتاجي أو تجاري، سلمي أو خدمي، هو مناط الالتزام بهذا التكاليف، وشرط قيامه، بحساباتها ضريبية غير مباشرة تفرض على الدخل حين إنفاقه على شراء السلع أو تلقي الخدمات "

(فتوى الجمعية العمومية لقسى الفتوى و التشريع رقم ٨٩٦ لسنة ٢٠٢٠ ق.ع ، رقم ٣٧ / ٢ / ٨٧٤ جلسة ٢٠٢٢ / ٦ / ٨)
ومن حيث إنه بالبناء على ما تقدم، ولما كان الثابت بالأوراق أن مورث المدعية مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات سابقاً (القيمة المضافة حالياً) عن نشاط " استيراد و تصدير المحبب رقم ٠٢٠ - ٤٣٧ - ٣٦٩ ، وحيث قامت مأمورية ضرائب القيمة المضافة بالمنصورة بإخطار مورث المدعية بتاريخ ٧ / ٩ / ٢٠١٩ بنموذج ١٥ ض.ع.م بسداد فروق ضريبية أصلية عن الفترة من ٢٠١٥ / ١٠ وحتى ٢٠١٩ / ٥ ، والبالغة مبلغ (٨٩٨٥٠) جنيهاً ، إذ لم يرض هذا التقدير فقام بالطعن عليه أمام لجنة الطعن الضريبي بالطعن رقم ٤٥٩ لسنة ٢٠٢١ الصادر بجلسته ٢٠٢١ / ٩ / ٨ ، والتي انتهت إلى تأييد تقديرات المأمورية لقيمة الفروق الضريبية المستحقة على مورث المدعية خلال الفترة محل النزاع ، مما حدا بالمدعية إلى إقامة دعواها الماثلة للحكم بطلباتها سالفه البيان .

ومن حيث إنه عن فترة النزاع من ٢٠١٥ / ١٠ وحتى ٢٠١٦ / ٦ فإنها تقع في نطاق تطبيق المادة (١٧) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بعد تعديلها بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ ومن ثم كان يتعين على الإدارة الضريبية أن تتقيد


بإعمال سلطاتها في تعديل الاقرارات الضريبية الخاصة بهذه الفترات خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمها، وإلا أخلت يدها عن اتمام هذا التعديل ، و إذ قامت الجهة الإدارية بإخطار مورث المدعية بعد المدة المشار إليها ، فمن ثم لا يجوز لها التعديل في هذه المدة والمطالبة بالفروق الضريبية عن تلك الفترة ، ومن ثم فإن القرار المطعون فيه بالنسبة لتلك الفترة يكون قد صدر بالمخالفة للقانون متعيناً إلغائه ، مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمة المدعية من دين الضريبة المطالب به عنها .

وأما عن الفترة من ٢٠١٦ / ٧ وحتى ٢٠١٩ / ٥ والتي شملها الفحص فإن الثابت بالأوراق وتقرير الخبير -والذي تظمن إليه المحكمة - وتجعله ضمن أسباب حكمها ؛ لقيامه على أسباب سائغة ، واستخلاصه من أصول ثابتة بالأوراق ، وكفاية ما بذله من جهد وبحث توصل إلى تلك النتيجة ، والذي خلص في تقريره إلى أن مجموع الفروق الضريبية المستحقة على مورث المدعية في تلك المدة تقدر بمبلغ (٢٥١٥٩) جنيهاً ، ومن ثم تكون ذمة المدعية مشغولة بمبلغ (٢٥١٥٩) جنيهاً (خمسة و عشرون ألفاً مائة تسعة و خمسون جنيهاً) قيمة الفروق الضريبية المستحقة عليها عن الفترة من ٢٠١٦ / ٧ وحتى ٢٠١٩ / ٥ ، الأمر الذي يتعين معه القضاء بإلغاء القرار المطعون فيه رقم ٤٥٩ لسنة ٢٠١٩ الصادر بجلسة ٢٠٢١ / ٩ / ٨ فيما تضمنه من تأييد تقديرات المأمورية المختصة للفروق الضريبية المستحقة على المدعية خلال الفترة من ٢٠١٥ / ١٠ وحتى ٢٠١٦ / ٦ ، دون الفترة من ٢٠١٦ / ٧ وحتى ٢٠١٩ / ٥ مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمتها من مبلغ الفروق الضريبية عن الفترة من ٢٠١٥ / ١٠ وحتى ٢٠١٦ / ٦ دون الفترة من ٢٠١٦ / ٧ وحتى ٢٠١٩ / ٥ على النحو المبين سلفاً .


و لا ينال من ذلك ما دفعت به المدعية من استبعاد تقديرات المأمورية عن الفترة محل النزاع و قصرها على الضريبة المسددة بالجمرك فقط لعدم إحداث تغيير في حالتها فذلك مردود عليه بأن السلعة محل المنازعة ليست من ضمن السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه والتي لا تخضع للضريبة عن بيعها لأول مرة في السوق المحلي إلا إذا حدث تغيير في طبيعتها بحسبان أن المشرع قد فرض ضريبة مبيعات على السلع المستوردة لدى بيعها لأول مرة في السوق المحلي ، إلا أنه قيد ذلك بقيدتين اثنتين: الأولى- أن تكون السلع المستوردة ليست ضمن السلع المحددة بالجدول رقم (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ ، الثاني: أن يتم خصم قيمة ما تم سداده لحساب الضريبة عند الإفراج الجمركي منعاً للازدواج الضريبي ، الأمر الذي يتعين معه الالتفات عن ذلك الدفع .
وحيث إن من يخسر الدعوى يلزم مصروفاتها عملاً بحكم المادة (١٨٤) من قانون المرافعات .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة : بقبول الدعوى شكلاً، وفي الموضوع بإلغاء القرار المطعون فيه مع ما يترتب على ذلك من آثار -علي النحو المبين بالأسباب- وألزمت الجهة الإدارية المصروفات .

رئيس المحكمة




سكرتير المحكمة

٥٢ / ١٢٤

على الوزراء ورؤساء المجالس
الاختصاص تنفيذ هذا الحكم
وإجراءات مقتضاه

على الجهة التي يناط بها التنفيذ ان تبادر اليه متى
طلب اليه ذلك وعلى السلطات المختصة ان تبادر
على اجراءه ولو لاستعمال القوة متى ساء اليه ذلك

على الوزراء ورؤساء المصالح
المختصين تنفيذ هذا الحكم
واجراء مقتضاه



محمد البربري

أحررت صورة تنفيذيه وسلمت للأستاذ

بتوكيد / خاص مودع

وقدمت بدمية الصور تحت رقم

بتاريخ ١٤ / ١٢ / ١٩٤٩

الاجرة نبروي الطاري

١٧٤٩

عبدالله

م. ب. ب. ب.
١٤٢٠ / ٢٢



المجلس الوطني الفلسطيني
السلطة الوطنية الفلسطينية

مجلس الوزراء
السلطة الوطنية الفلسطينية