

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

رئيس الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	١٧٩٢
بتاريخ:	٢٠١٧/١١/٢٢

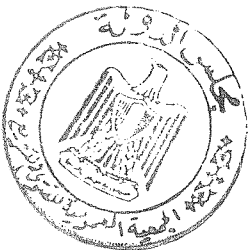
ملف رقم:	٤٥٩٩/٢/٣٢
----------	-----------

السيد الفريق/ رئيس هيئة قناة السويس

خية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٤٣٢) المؤرخ في ٢٠/١٠/٢٠١٦، بشأن النزاع القائم بين هيئة قناة السويس ومصصلحة الضرائب المصرية (ضرائب المبيعات) المتعلق بطلب الهيئة براءة نمتها من مبلغ مقداره (١٢٠٨٨٧٧,٥) جنيهاً المطالب به من المركز الضريبي لكبار الممولين كضريبة إضافية، على سند من أنه لا يجوز اقتضاء الضريبة الإضافية إلا من تاريخ الفحص النهائي.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه بتاريخ ٢٠١٦/٤/٤ أخطرت هيئة قناة السويس بكتاب المركز الضريبي لكبار الممولين بموعد إجراء الفحص للفترة من ٢٠١٢/٧/١، حتى ٢٠١٤/٦/٣٠، وحال مباشرة المركز لعملية الفحص أسفرت نتيجته عن استحقاق ضريبة أصلية واجبة الأداء بمبلغ مقداره (٣٣٨٣٠٩٩,٦) جنيهاً. وبتاريخ ٢٠١٦/٥/١١ أخطرت الهيئة بالنموذج (١٥ ض.ع.م) وفور إخطارها بذلك قدمت الهيئة بياناً معتمداً بوجود مدفوعات لصالحها من جهات خارجية بمبلغ مقداره (١٧٨١٩٣٧,٩٤) جنيهاً، وبخصم هذا المبلغ من الضريبة المستحقة أصبح المبلغ واجب السداد هو (١٦٠١١٦١,٦٦) جنيهاً ومن فور قامت الهيئة بتاريخ ٢٠١٦/٧/١٧ بسداد هذا المبلغ، إلا أنها فوجئت بتاريخ ٢٠١٦/٧/٢١ بإخطارها بنموذج (١٦ ض.ع.م) بوجود ضريبة إضافية بمبلغ مقداره (١٢٠٨٨٧٧,٥) جنيهاً مستحقة على الهيئة للتأخر في سداد الفروق الضريبية المستحقة نتيجة إعادة الفحص للفترة من ٢٠١٢/٧، حتى ٢٠١٣/٦ بواقع (١/٢%) عن كل أسبوع تأخير،



وهو ما لم ترتض به الهيئة نظرًا؛ لأن مصلحة الضرائب المصرية - المركز الضريبي لكبار الممولين - قامت بربط ضريبة إضافية على الضريبة الأصلية بدءًا من التاريخ المفترض فيه سداد الضريبة الأصلية - قبل تعديلها من قبل المصلحة - وليس من التاريخ المفترض لسداد الضريبة الأصلية بعد صيرورة الوعاء الضريبي نهائيًا بالفحص، وقد تم عقد اجتماع بين الطرفين بتاريخ ٢٤/٩/٢٠١٦ لمحاولة تسوية النزاع دون جدوى، وإزاء ما تقدم طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ٨ من نوفمبر عام ٢٠١٧م، الموافق ١٩ من صفر عام ١٤٣٩ هـ، برئاسة السيد الأستاذ المستشار/ نائب رئيس مجلس الدولة - رئيس قسم التشريع، بوصف سيادته أقدم أعضاء الجمعية الحاضرين، نظرًا إلى سفر السيد الأستاذ المستشار/ النائب الأول لرئيس مجلس الدولة - رئيس الجمعية العمومية فى مهمة رسمية خارج البلاد؛ فتبين لها أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ - بحسبانه القانون المطبق على النزاع المائل قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - تنص على أن: "يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها: ...

المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا صناعيًا أو تاجرًا أو مؤديًا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته.

السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محليًا أو مستوردًا. ...

الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق.

البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستوردًا إلى المشتري...

مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

المسجل: هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون.

الشهر: (الشهر الميلادي).

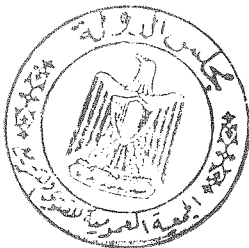
السنة المالية: اثنا عشر شهرًا تبدأ مع بداية السنة المالية للمكلف وتنتهى بانتهائها.



الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع ١/٢% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد..."، وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون..."، وأن المادة (٥) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون"، وأن المادة (٦) منه تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون. ويعتبر فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية..."، وأن المادة (١٦) من القانون ذاته تنص على أن: "على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاى شهر المحاسبة. ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاقتضاء. كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة فى خلال شهر المحاسبة..."، وأن المادة (١٧) منه - المستبدلة بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ - تنص على أن: "للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه فى المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة..."، وأن المادة (١٨) منه تنص على أن: "على كل منتج صناعى بلغ أو جاوز إجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمغفأة منها خلال الاثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى يحصل عليه نظير الخدمات التى قدمها فى خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التى يحددها الوزير..."، وأن المادة (٣٢) تنص على أن: "على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهرى وفى ذات الموعد المنصوص عليه فى المادة (١٦) من هذا القانون ... وفى حالة عدم أداء الضريبة فى الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها".

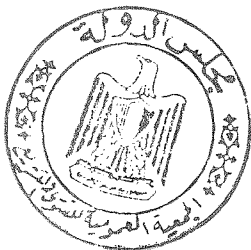
واستعرضت الجمعية العمومية ما جرى به قضاء المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم (٩٠)

لسنة ٣١ القضائية "دستورية" الصادر بجلسة ٣١ من يوليو سنة ٢٠٠٥، من أن التشريع الضريبي وإن توخى



حماية المصلحة الضريبية للدولة، إلا أن هذه المصلحة ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية، فلا يكون دين الضريبة - سواء بالنسبة إلى من يلتزمون أصلاً بها، أو يكونون مسئولين عنها - متمخضاً عقابياً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية، ولا يجوز أن تعتمد الدولة كذلك - استيفاءً لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة - إلى تقرير جزاء على الإخلال بها يكون مجاوزاً - بمدها أو تعدده - الحدود المنطقية اللازمة لصون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلوًا وإفراطًا، وفي المقابل فكلما كان الجزاء مقررًا لضرورة، أو متناسبًا مع الأفعال التي أتمها المشرع، أو منعها متصاعدًا مع خطورتها كان موافقًا للدستور، ولما كان ذلك وكان الجزاء المالي المقرر بفرض ضريبة إضافية مقدرة سلفًا بنص المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات - بما يباعد بينها وبين أن تكون عقوبة تقررت بغير حكم قضائي - يهدف به المشرع إلى أمرين: أولهما: تعويض الخزانة العامة عن التأخير في تحصيل الضريبة عن الأجال المحددة لها قانونًا، وثانيهما: ردع المكلفين بتحصيل هذه الضريبة عن التقاعس في توريدها للمصلحة، وحثهم على المبادرة إلى إيفائها؛ فإن هذا الجزاء يكون قد برئ من شبهة العسف والغلو، وجاء متناسبًا مع جسامته الفعل المنهي عنه - وبعد منح الممول مهلة سداد كافية - وغير مناقض في الوقت ذاته لمبدأ خضوع الدولة للقانون.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن المشرع بموجب القانون المشار إليه، فرض ضريبة عامة على المبيعات على واقعة بيع السلع المحلية والمستوردة إلا ما استثني منها بنص خاص، وواقعة أداء الخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، وعين المشرع فئة هذه الضريبة وألقى عبأها في النهاية على مستهلك السلعة (المشتري)، أو المستفيد من الخدمة، واتخذ من القيمة المدفوعة فعلاً ثمنًا للسلعة، أو مقابلًا للخدمة وعاءً للضريبة، وقرر إضافتها إلى ثمن السلعة، أو مقابل الخدمة بحيث تصبح الضريبة جزءًا منه، ويحصلها منه البائع، أو مؤدى الخدمة، والذي يتعين عليه التسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية متى بلغت مبيعاته من السلع والخدمات حد التسجيل المقرر قانونًا، وبتمام ذلك يصير مكلفًا بقوة القانون بتحصيل الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات انصياعًا لتكليف المشرع له بذلك، تقديم إقرار شهري للمصلحة مرافقًا به حصيلة هذه الضريبة من واقع الإقرار خلال مدة الثلاثين يومًا التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة، أو المدة التي تمد إليها بقرار من وزير المالية، استعمالاً للسلطة المعقودة له، فإن لم يقم المكلف بذلك استحقت عليه الضريبة الإضافية التي فرضها المشرع بموجب القانون ذاته، وقدرها سلفًا بواقع (١/٢%) من قيمة الضريبة العامة على المبيعات غير المدفوعة عن كل أسبوع، أو جزء منه يلي الفترة المحددة للسداد، جزاءً ماليًا له



تعويضًا للخزانة العامة عن تفويت فرصة توريد حصيلة الضريبة العامة على المبيعات إليها - حال تقاعسه عن تحصيلها - أو على احتفاظه بما قام بتحصيله منها، معاملةً للمكلف بنقيض قصده، وجبرًا للأضرار التي تصيب الخزانة العامة نتيجة عدم الوفاء بالضريبة المحصلة، وبذلك فإن الضريبة الإضافية هي ضريبة تبعية تستمد وجودها من تراخي المسجل في سداد الضريبة الأصلية، وحينئذ يتم فرضها بالنسبة المذكورة، ويتم تحصيلها مع الضريبة الأصلية وإجراءاتها ذاتها. وقد ضرب المشرع في القانون بنص صريح موعد بدء حساب الضريبة الإضافية، وهو اليوم التالي لنهاية المدة المحددة لتقديم الإقرار الشهري، وتوريد الضريبة المقر عنها، دون تعليق ذلك على استعمال المصلحة سلطتها في فحص الإقرار المقدم من المكلف، وبناءً عليه لا يسوغ المطالبة بالضريبة التبعية إذا لم يكن هناك تأخير في سداد الضريبة الأصلية، إذ إنه وفقًا للتنظيم الذي أفرده القانون المذكور للضريبة العامة على المبيعات - حسبما سبق بيانه - تندمج هذه الضريبة في ثمن السلعة، أو الخدمة، وتصبح جزءًا لا يتجزأ منه، فلا يتصور قانونًا بيع هذه أو أداء تلك دون تحصيلها من مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، فكان عدلاً ومنطقًا أن يتحمل المكلف بالجزاء المالي المقرر قانونًا على عدم توريدها في الموعد القطعي الذي عينه القانون، حتي ولو كان قد أهمل في تحصيلها بالفعل من مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، أو تعنت الأخير في سدادها دون أن يغل ذلك يده عن تحصيلها منه بعد دفعها.

ولما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أن فحص مصلحة الضرائب المصرية - المركز الضريبي لكبار الممولين - لأعمال هيئة قناة السويس عن الفترة من ٢٠١٢/٧/١، حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ استعمالاً للسلطة المعقودة لها بالمادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات سالف الذكر أسفر عن تحقق فروق ضريبية بالنسبة للفترة من ٢٠١٢/٧، حتى ٢٠١٣/٦ بمبلغ مقداره (٣٣٨٣٠٩٩,٦٠) جنيهاً، تستحق عليه ضريبة إضافية بواقع (١/٢%) عن كل أسبوع، أو جزء منه محسوبة من اليوم التالي لانتهاؤ المدة المنصوص عليها في المادة (١٦) من ذلك القانون لتقديم الإقرار الشهري، وتوريد الضريبة المقر عنها، إذ لا يعدو هذا الفحص أن يكون كاشفًا عن دين الضريبة العامة على المبيعات الذي كان يتعين على المكلف الإقرار عنه، وتحصيله، وتوريده خلال المدة المقررة قانونًا وبالنظر إلى أن هيئة قناة السويس، وهي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات للمصلحة تأخرت في سداد الفروق الضريبية المستحقة عليها بمبلغ مقداره (١٦٠١١٦١,٦٦) جنيهاً حتى تم سداها بتاريخ ٢٠١٦/٧/١٧، مما حدا بالمصلحة إلى إخطارها بتاريخ ٢٠١٦/٧/٢١ بنموذج (١٦ ض.ع.م)



بأداء مبلغ مقداره (١٢٠٨٨٧٧,٠٥) جنيهاً قيمة الضريبة الإضافية المستحقة جراء هذا التأخير عن السداد، ومن ثم تكون ملزمة قانوناً بأداء هذا المبلغ لمصلحة الضرائب المصرية. مما يتعين معه رفض مطالبة هيئة قناة السويس ببراءة ذمتها من هذا المبلغ.

لذلك

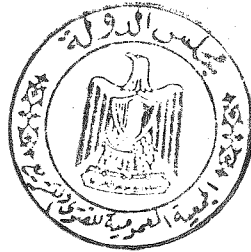
انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى رفض مطالبة هيئة قناة السويس ببراءة ذمتها من سداد مبلغ مقداره (١٢٠٨٨٧٧,٠٥) جنيهاً الذي تطالبها به مصلحة الضرائب المصرية - المركز الضريبي لكبار الممولين - ضريبة إضافية مستحقة عليها، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ١٤ / ١١ / ٢٠١٧

رئيس
قسم التشريع

المستشار/
مهند محمود كامل عباس
نائب رئيس مجلس الدولة



رئيس
المكتب الفني

المستشار/
مصطفى حسين السيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة
معزاً