



باسم الشعب
مجلس الدولة
محكمة القضاء الإداري
الدائرة التاسعة عشر

بالجلسة المنعقدة علناً بمقر مجلس الدولة يوم الخميس الموافق ٢٩/٨/٢٠١٩ م .
برئاسة السيد الأستاذ المستشار / جمال جلال أبا يزيد دهب

نائب رئيس مجلس الدولة
رئيس المحكمة
نائب رئيس مجلس الدولة
نائب رئيس مجلس الدولة
مفوض الدولة
سكرتير المحكمة

وعضوية السيد المستشار / محمد فاروق محمد قرني عكاشة
والسيد المستشار . د / ياسر محمود محمد احمد الصغير
وحضور السيد الأستاذ المستشار / شادى السعيد
وسكرتارية السيد / عماد سليمان

أصدرت الحكم الآتى :

الدعوى رقم ٧١٣١٧ لسنة ٦٧ ق

المقامة من

عامر فتحي صدقي

ضد

وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب .

الوقائع

أقام المدعي الدعوي الماثلة بموجب صحيفة أودعت ابتداءً قلم كتاب محكمة شمال القاهرة الابتدائية في ٢٠١٢/٩/١٩ قيدت تحت رقم ٢٠١٢/٢٠٨٥ مدني كلي شمال القاهرة وأعلنت قانونا يطلب في ختامها الحكم : بقبول الدعوي شكلا وفي الموضوع باعتماد إقراراته الضريبية دون تغيير في إيراداته أو مبيعاته وكذا احتساب فترة التقادم لمرور أكثر من ثلاثة أعوام علي تاريخ تسليم تلك الإقرارات وكذا بعدم الاعتماد بتقرير الفحص وإلزام جهة الإدارة المصروفات .
وأورد المدعي بيانا لدعواه أن منشأته (شركة مفروشات عامر) مسجلة لدي مأمورية ضرائب مبيعات مصر الجديدة تحت رقم ٢٩١١/٤٣١/١٩٩ ويتقدم بإقراراته الضريبية الشهرية مصحوبة بالسداد في مواعيدها القانونية إلا أنها فوجئت في ٢٠١٢/٢/١٣ بإخطارها بنماذج ١٥ ض ع م لمطالبتها بسداد مبلغ إجمالي مقداره ٣٨٣٤٦,٨٦ جنيها قيمة فروق فحص ضريبي عن الفترات من ٢٠٠٤/٥ إلي ٢٠١٠/١٢ ، وإذ لم يرتض المدعي تلك المطالبة فقد تظلم منها إلا أن لجنة التظلمات العليا قررت في ٢٠١٢/٩/٢ بقبول التظلم شكلا ورفضه موضوعا وهو ما حدا بالمدعي لإقامة دعواه الماثلة بطلباته سألقة البيان ينعي فيها علي مطالبة المأمورية له صدورها مشوبة بالبطلان ومخالفة القانون وجزافية التقدير والمغالاة فيه باعتماد رقم بيع يومي مون سند أو برهان بالإضافة إلي أن مأمورية الضرائب العامة بمصر الجديدة قامت باعتماد إقراراته الضريبية - خلال ذات المدة بحالتها دون تعديل علاوة علي عدم مراعاة أن منشأته كانت متوقفة خلال الفترة من ٢٠٠٧/٤/٣٠ إلي ٢٠٠٧/١٢/٣١ ومن ناحية أخرى نعي المدعي علي مطالبة المصلحة له بمبالغ فروق الفحص الضريبي سقوطها بالتقادم لمرور أكثر من ثلاثة أعوام علي تاريخ تسلم الإقرارات وختاما نعي المدعي علي تقرير الفحص بالبطلان حالة إجراء الفحص في غيابه ودون توقيعه علي التقرير .
وقد جري نظر الدعوي أمام محكمة شمال القاهرة الابتدائية علي النحو الثابت بمحاضر الجلسات ، و بجلسة ٢٠١٣/١/٢٩ قضت المحكمة : برفض الدعوي بحالتها وألزمت المدعي بالمصروفات ، وإذ لم يرتض المدعي ذلك الحكم فقد لجأ إلي محكمة استئناف القاهرة بطعن قيد رقم ١٧/١٧٠٦ ق بطلب في ختام صحيفة إلغاء الحكم المستأنف والقضاء مجددا بطلباته أمام محكمة أول درجة وإلزام جهة الإدارة مصروفات التقاضي أمام الدرجتين و بجلسة ٢٠١٣/٧/٧ قضت محكمة الاستئناف : بقبول الاستئناف شكلا وفي الموضوع بإلغاء الحكم المستأنف وبعدم اختصاص محكمة أول درجة ولائيا بنظر الموضوع وإحالتها بحالته لمحكمة القضاء الإداري وأبقت الفصل في المصاريف .
ونفاذا لهذا الحكم وردت الدعوي إلي المحكمة وقيدت تحت الرقم عالية ثم أحيلت إلي هيئة مفوضي الدولة التي أعدت تقريرا بالرأي القانوني فيها ، ثم جري نظر الدعوي بجلسات المرافعة أمام المحكمة وذلك علي النحو الثابت بمحاضر الجلسات ، و بجلسة ٢٠١٦/٥/٣١ قضت المحكمة : بقبول الدعوي شكلا وتمهيدا بنذب مكتب خبراء وزارة العدل بشمال القاهرة لينذب بدوره أحد خبرائه المختصين لتنفيذ مأمورية الخبرة المبينة بمتن الحكم وأبقت الفصل في المصروفات ، وقد باشر الخبير المنتدب في الدعوي مهمته وأودع تقريرا مسببا بالرأي الفني في الدعوي أثبت في نتيجته النهائية ما يلي :-



تابع الحكم في الدعوى رقم ٧١٣١٧ لسنة ٢٧ ق

١- الشركة المدعية لا تمسك الدفاتر المنتظمة التي نص عليها القانون ولا يوجد سوي فواتير المبيعات والمشتريات

٢- جميع الإقرارات خلال فترة الفحص مقدمة في الميعاد القانوني .

٣- تم إخطار الشركة المدعية بتعديلات الفحص بموجب نماذج ١٥ ض ع م بتاريخ ٢٠١٢/٢/١٣ .

٤- جملة فروق الفحص المستحقة علي المدعي بصفته عن فترة النزاع المائل من ٢٠٠٤/٥ إلي ٢٠١٠/١٢ مبلغ ٣٨٣٤٦,٨٦ جنيها بخلاف الضريبة الإضافية بواقع ٥,٠% عن كل أسبوع - أو جزء منه - من تاريخ الاستحقاق حتى تمام السداد وشرط احتسابها سداد الضريبة الإضافية وعلي الرغم من أن المدعي قرر بسداد تلك الفروق إلا أنه لم يقدم سنداً لذلك "

وبعد إيداع تقرير الخبير الفني عاودت المحكمة نظر الدعوي بجلسات المرافعة وذلك علي النحو الثابت بمحاضر الجلسات ، وبجلسة ٢٠١٩/٤/٢٤ قررت المحكمة حجز الدعوي للنطق بالحكم فيها لجلسة اليوم وفيها صدر الحكم وأودعت مسودته المشتملة علي أسبابه ومنطوقة لدي النطق به .

- المحكمة -

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع الإيضاحات والمداولة قانوناً .

وحيث أن المدعي يهدف من دعواه المائلة إلي طلب الحكم بقبولها شكلاً وفي الموضوع ببراءة ذمته من مبلغ ٣٨٣٤٦,٨٦ جنيها قيمة فروق فحص ضريبي عن الفترات من ٢٠٠٤/١٢ إلي ٢٠١٠/١٢ مع ما يترتب علي ذلك من آثار وإلزام الجهة الإدارية المصروفات .

وحيث إنه عن شكل الدعوي فقد قضت المحكمة بجلسة ٢٠١٦/٥/٣١ بقبولها شكلاً .

ومن حيث إنه عن موضوع الدعوي :

فإن المادة رقم (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ م - وتعديلاته - تنص علي أن " يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها : -

.....
المكلف : الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون ، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته

السلعة : كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً ويستترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفات الجمركية .

الخدمة : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق

البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلي المشتري ويعد بيعاً في حكم هذا القانون

.....
التصنيع : هو تحويل المادة ، عضوية أو غير عضوية بوسائل يدوية أو آلية أو بغيرها من الوسائل ، إلي منتج جديد أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها

ويعد تصنيعاً تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى ويستثنى من ذلك عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها وعمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالقطاعي أو التجزئة عند البيع للمستهلك مباشرة ، وكذلك أعمال تركيب الآلات والمعدات لأغراض التشييد والبناء

المنتج الصناعي : كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع

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

المستورد : كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار

المسجل : هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون

تاجر الجملة : كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع سلعة خاضعة للضريبة لآخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه

تاجر التجزئة : كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة علي حالتها للمستهلك النهائي

الضريبة الإضافية : ضريبة مبيعات إضافية بواقع ٥,٠% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد



تابع الحكم في الدعوى رقم ٧١٣١٧ لسنة ٦٧ ق

الضريبة على المدخلات : هي الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة السلع المعفاة : هي السلع التي تتضمنها قوائم الإعفاءات " .

وتنص المادة رقم (٢) من ذات القانون علي أن " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ويكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . "

وتنص المادة رقم (٥) من ذات القانون علي أن " يلتزم المكفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون . "

وتنص المادة رقم (٦) من ذات القانون علي 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 كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة " .

وتنص المادة رقم (١١) من ذات القانون علي أن " تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلي شخص آخر مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور وإلا قدر ثمن السلعة أو الخدمة بالسعر أو المقابل السائد في السوق في الظروف العادية وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية " .

وتنص المادة رقم (١٢) من ذات القانون علي أن " 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 تقتضى بها أحكام هذا القانون ولصاحب الشأن في جميع الأحوال التظلم من تقدير المصلحة وفقاً للطرق والإجراءات المحددة في هذا القانون . "

وتنص المادة رقم (١٣) من ذات القانون علي أن " تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح " .

وتنص المادة رقم (١٦) من ذات القانون علي أنه : " علي كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية " .

وتنص المادة رقم (١٧) من ذات القانون (مستبدلة بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥) علي أنه : - " 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 . وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليم الإقرار . فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال ستين يوماً يجوز لصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلي لجان التوفيق المنصوص عليها في هذا القانون خلال الستين يوماً التالية لإخطاره برفض تظلمه وذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول يفيد رفض تظلمه أو لانتهاء المدة المحددة للبت في التظلم ، ويعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلي لجان التوفيق خلال المواعيد المشار إليها . وللمسجل الطعن في تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صيرورته نهائياً " . (قضي بعدم دستورية الفقرة الأخيرة من هذه المادة بمقتضى حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١٦٢ لسنة ٣١ ق.د الصادر بتاريخ ٢٠١٣/٤/٧) .

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

وتنص المادة رقم (٢٣ مكرر) من ذات القانون (مضافة بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥) علي أن " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخضع من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة



المستحقة علي الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة ، وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة . ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ، ويرحل ما لم يخصم إلي الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل ويضع وزير المالية قواعد سداد الضريبة علي الآلات والمعدات " .
وتنص المادة رقم (٣٢) من ذات القانون علي أنه : - " علي المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي الموعد المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية وتؤدي الضريبة علي السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها " .
ومن حيث إن مفاد ما تقدم : أن المشرع قد وضع تنظيمًا شاملاً للضريبة العامة علي المبيعات ، إذ تكفل بتبيان أوجهها المختلفة ، ومنها - فيما يخص النزاع الراهن - تحديد المكلفون بتحصيلها والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة تحديداً دقيقاً ، ثم أورد كيفية حساب مقدار هذه الضريبة ، حيث قرر إضافة قيمة الضريبة المستحقة عن واقعتي بيع السلعة أو أداء الخدمة إلي سعر السلعة أو الخدمة ، وإن كانت تدرج في عداد السلع والخدمات المسعرة جبرياً المحدد ربحها ، ثم أوضح - المشرع - المبالغ التي يجوز للمكلف بالضريبة أن يخصمها من قيمة الضريبة مستحقة الأداء ، وذلك علي سبيل الحصر ، حيث حصرها في .. أولاً : قيمة الضريبة السابق سدادها بمعرفته باعتباره من المكلفين بأدائها وتوريدها معا ، ثانياً : قيمة الضريبة السابق سدادها علي مردودات المكلف من مبيعاته ، ثالثاً : قيمة الضريبة السابق سدادها علي مدخلاته ، رابعاً : قيمة الضريبة السابق تحميلها علي مبيعاته في أي مرحلة من مراحل توزيع السلعة ، وذلك بالشروط والأوضاع التي انتظمتها أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة علي المبيعات المشار إليه .

ومن حيث إن قضاء المحكمة الإدارية العليا استقر علي أن مفاد نصوص المواد ١٢ ، ١٦ ، ١٧ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١٩٩١/١١ أن المشرع عني بتنظيم الضريبة العامة علي المبيعات وأورد أحكاماً تفصيلية نظم العلاقة بين المخاطب بأحكام القانون "المسجل" والمصلحة التي مناط بها الاضطلاع بتنفيذ أحكامه حيث حدد حقوق والتزامات كل طرف ، وفي حين أوجب علي المسجل تقديم إقرار شهري يبين فيه قيمة مبيعاته خلال هذا الشهر وصولاً لتحديد الضريبة المستحقة . وإنه إعمالاً لأحكام المادة (١٧) من القانون رقم ١٩٩١/١١ يجوز لجهة الإدارة - المصلحة - تعديل الإقرار المقدم من المسجل خاصة في حالة عدم إمساك السجلات أو الدفاتر التي ألزم القانون المسجل بإمساكها ما دامت استندت في قرارها إلي أسس سليمة وبينت القواعد التي اتبعتها في تقرير التعديل " .

"حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١١٤٦ لسنة ٤٨ ق . ع جلسة ٢٠٠٦/١٢/٢٣ " .
ومن حيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد جرى علي أن مناط استحقاق ضريبة المبيعات هو تحقق واقعة بيع سلعة خاضعة للضريبة أو أداء خدمة بمعرفة المكلفين عملاً بنص المادة (٦) من قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ؛ بما مؤداه: أن الضريبة تندمج في ثمن السلعة أو الخدمة وتعد جزءاً منه؛ ولا يتصور بالتالي بيع هذه أو أداء تلك دون تحصيل هذه الضريبة من مشتري السلعة أو متلقي الخدمة، وإلا كان المكلف مهماً لها بمحض إرادته واختياره، وسواء كانت الأولى أو الثانية فإنه يلتزم بتوريد الضريبة في الميعاد، وإلا كان عدلاً ومنطقاً تحمله بالجزاء المقرر قانوناً علي عدم توريدها في الميعاد المقرر قانوناً؛ وبما لا مخالفة فيه لحكم المادتين (١٣ و ٣٨) من الدستور (القضية رقم ٩٠ لسنة ٢١ قضائية دستورية بجلسة ٢٠٠٥/٧/٣١)

ومن حيث إن قضاء محكمة النقض المدني قد جرى علي إن مفاد نص المواد ١٥ ، ١ ، ١/٦ ، ١٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، ٤ من لائحته التنفيذية إن ضريبة المبيعات تعتبر واحدة من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبأها في النهاية مستهلك السلعة أو المستفيد بالخدمة الخاضعة للضريبة أما مؤدى الخدمة فلا يلزم قانوناً إلا بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة بوصفه مكلفاً لذلك طبقاً لنص المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وهو ما أكدته المادة ١٣ من ذات القانون من إضافة قيمة الضريبة إلي سعر السلعة أو الخدمة باعتبار أن المستفيد هو الملتزم بآدائها ، لما كان ذلك ، وكانت الطاعنة قد أدت خدمة تعبئة ونقل السكر للمطعون ضدها الأولى ومن ثم تكون الطاعنة مكلفة بتحصيل ضريبة المبيعات عن هذه الخدمة وتوريدها للمصلحة الضرائب ويلتزم المستفيد - المطعون ضدها الأولى - بآدائها لها طبقاً للقانون وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون معيباً .

(يراجع الطعن رقم ١١٩٤ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٢٠٠٥/٤/١١ والطعن رقم ٥٨٤ لسنة ٦٧ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٣/١٢).

