

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

باسم الشعب

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية العليا

الدائرة الحادية عشرة موضوع

بالجلسة المنعقدة علناً بمقر المحكمة يوم الأحد الموافق ٢٥/٤/٢٠٢١ م .

برئاسة السيد الأستاذ المستشار / أحمد محمد صالح الشاذلي
عضوية السيد الأستاذ المستشار / جمعة إبراهيم عزب الجنزوري
عضوية السيد الأستاذ المستشار / شريف حلمي عبد المعطي أبو الخير
عضوية السيد الأستاذ المستشار / إمام محمد كمال الدين إمام نور الدين
عضوية السيد الأستاذ المستشار / مصطفى سيد علي حسن الأبوي
وبحضور السيد الأستاذ المستشار / إبراهيم شعبان
وسكرتارية السيد / خالد عماد عبد اللطيف

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

أصدرت الحكم الآتي :

في الطعن رقم ٨٠٩٣١ لسنة ٦٣ قضائية .عليا
المقام من/

.....
(مؤسسة للمقاولات العمومية)

ضد /

١- وزير المالية بصفته

٢- مدير عام مأمورية ضرائب مبيعات السويس بصفته.

طعنًا في الحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري بالإسماعيلية

في الدعوي رقم ١٠٠٦١ لسنة ١٨ ق بجلسة ٢٢/٤/٢٠١٧

الإجراءات:-

بتاريخ ٢٠١٧/٦/٢١ أودع وكيل الطاعن بصفته ممثلًا قانونيًا مؤسسة الحسن للمقاولات العمومية قلم كتاب المحكمة الإدارية العليا تقريراً بالطعن المائل قيد بجدولها بالرقم المبين أعلاه، في حكم محكمة القضاء الإداري المشار إليه أعلاه ، والقاضي في منطوقه : بقبول الدعوى شكلاً، وفي الموضوع ببراءة ذمة الشركة التي يمثلها المدعي من سداد مبلغ قدره (٦٢١٥١٩) جنيهاً، ستمائة وواحد وعشرين ألف وخمسمائة وتسعة عشر جنيهاً، وذلك عن المدة من ٢٠٠٣ حتى ٢٠١٠ ورفض ما عدا ذلك من طلبات على النحو المبين بالأسباب، وألزمت المدعي والجهة الإدارية المصروفات مناصفة بينهما

وطلب الطاعن بصفته في ختام تقرير الطعن – للأسباب المبينة بتقرير الطعن - بقبول الطعن شكلاً، وفي الموضوع القضاء مجدداً : أولاً : بسقوط حق جهة الادارة بالتقادم الخمسي في المطالبة بالفروة الضريبية المستحقة على المؤسسة ملكه (مؤسسة الحسن للمقاولات العمومية) عن السنوات من ٢٠٠٣ وحتى ٢٠٠٧ ثانياً : عدم أحقية جهة الإدارة في إلزامه بتقديم مستندات عن السنوات المحاسبية التي مر عليها أكثر من ثلاث سنوات وهي المدة من ٢٠٠٣ وحتى ٢٠٠٩ . واحتياطياً: تعديل الحكم الطعين ليكون ببراءة ذمة الطاعن من إجمالي باقي المبلغ المطالب به على النحو الموضح بحكم أول درجة. وعلى سبيل الاحتياط الكلي : إعادة الأوراق مرة أخرى الى مكتب خبراء وزارة العدل لتكون مأمورية الخبراء إعادة بحث الطلبات الجوهرية التي أغفلتها المحكمة وإيداء الرأي فيها صراحة وكذا الانتقال إلى شركة بتروجيت التي يتعامل معها المدعي والاطلاع على كافة العقود المبرمة بين الطاعن والشركة المذكورة وبيان ما سدد من ضريبة المبيعات ومن القائم بسدادها وما إذا كان الطاعن ملزماً بها من عدمه وإعادة حساب قيمة المبالغ التي يجب براءة ذمة المدعي منها فعلياً وبراءة ذمته مما سيسفر عنه أعمال الخبراء .

وأودعت هيئة مفوضي الدولة تقريراً بالرأي القانوني في الطعن .

وجرى نظر الطعن أمام هذه المحكمة - بعد إحالته إليها من دائرة فحص الطعون- على النحو المبين بمحاضر الجلسات، وبجلسة ٢٠٢١/٣/١٤ قررت المحكمة إصدار الحكم في الطعن بجلسة اليوم وصرحت بتقديم مذكرات في اسبوعين ، ولم تودع اية مذكرات خلال الاجل المحدد ، وبجلسة اليوم صدر الحكم وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه لدى النطق به .

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، وسماع الايضاحات وبعد المداولة..

حيث إن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية المقررة قانوناً .

ومن حيث إنه عن موضوع الطعن فإن عناصر المنازعة تخلص- حسبما يبين من الأوراق - في أنه بتاريخ ٢٠١٢/١٠/١ أقام المدعي بصفته (الطاعن بصفته) هذه الدعوى بموجب صحيفة أودعت ابتداءً قلم كتاب محكمة السويس الابتدائية وقيدت بجدولها العمومي برقم ٦٧ لسنة ٢٠١٢ وطلب في ختامها الحكم : بقبول الدعوى شكلاً ، وفي الموضوع : اصلياً: أولاً: سقوط حق المعلن اليهما في المطالبة بالفروق الضريبية المستحقة عليه عن السنوات ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٧ وذلك من خلال المؤسسة الخاصة به (مؤسسة الحسن للمقاولات العمومية . ثانياً: عدم احقية مأمورية ضرائب المبيعات في الزامه بتقديم مستندات عن سنوات محاسبية قد مر عليها أكثر من ثلاث سنوات وهي السنوات من ٢٠٠٣ وحتى ٢٠٠٩ اعمالاً للمادة ١٥ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١. ثالثاً: الغاء الفروق الضريبية المقدرة من مأمورية ضرائب المبيعات والمطالب بها عن السنوات من ٢٠٠٣ وحتى ٢٠١٠ . واحتياطياً: احالة كامل ملف الدعوى إلي مكتب خبراء وزارة العدل لتحقيق اعتراضاته وبيان وجه الحق فيها مع إلزام جهة الادارة بالمصروفات ومقابل أتعاب .

وذكر المدعي بصفته (الطاعن بصفته) شرحاً للدعوى ان المؤسسة التي يمتلكها مسجلة لدى مأمورية ضرائب مبيعات السويس تحت اسم مؤسسة الحسن للمقاولات العمومية عن نشاطها كمقاول من الباطن للتعامل مع شركة بتروجيت المقاول الرئيسي و انه فوجئ بتاريخ ٢٠١٢/٢/٧ بإخطاره بنموذج رقم ١٥. ض. ع. م متضمناً مطالبته بسداد الفروق الضريبية المترتبة على اعادة فحص نشاطه عن الفترة الضريبية من ٢٠٠٣ /٧ وحتى ٢٠١٠/١٢ ومقدارها مبلغ (١٥٠٣٢٣٣,٥٥) جنيهاً والضريبة الاضافية المقررة قانوناً، فقام بالتظلم منه الى لجنة التظلمات لدى المأمورية المختصة، وبتاريخ ٢٠١٢ /٩/٣ أخطرت جهة الادارة بقرار اللجنة بقبول تظلمه شكلاً ورفضه موضوعاً وبأحقية المصلحة في المبالغ محل النزاع، رغم سقوط دين المصلحة عن الفترة من ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٧ بالتقادم الخمسي ومخالفة المادة ١٥ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية وتعديلاتها، كما أن الضريبة المطالب بها عن السنوات محل النزاع من ٢٠٠٣ /٧ وحتى ٢٠١٠/١٢، قامت شركة بتروجيت (المقاول الرئيسي) بخصمها من المنبع، فضلاً عن عدم احقية المصلحة في احتساب ما يقابل نسبة ١٠% لمخالفة ذلك للاتفاق الذي تم مع الاتحاد المصري لمقاولي التشييد بأن تكون نسبة الضريبة الحكيمة على نشاط المقاولات ٢,٩% . الامر الذي حدا به إلى إقامة دعواه بغية الحكم له بطلباته سالفه البيان.

وتداول نظر الدعوى امام تلك المحكمة على النحو الثابت بمحاضر جلساتها، وبجلسة ٢٠١٣/٤/٢٤ حكمت تلك المحكمة بعدم اختصاصها ولائياً بنظر الدعوى وإحالتها بحالتها إلى محكمة القضاء الإداري ، حيث أحيلت الدعوى إليها نفاذاً لذلك الحكم وقيدت بجدولها بالرقم المشار اليه أعلاه. وجرى نظر الدعوى أمامها على النحو الثابت بمحاضر جلساتها، وبجلسة ٢٠١٥/١/٢٤ حكمت المحكمة المذكورة بقبول الدعوى شكلاً وتمهيدياً وقبل الفصل في موضوعها بندب مكتب خبراء وزارة العدل بمحافظة السويس ليندب بدوره أحد خبرائه المتخصصين لأداء المأمورية المحددة بأسباب ذلك الحكم، وقد أودع الخبير تقريره في الدعوى. وبجلسة ٢٠١٧/٤/٢٤ أصدرت المحكمة المذكورة حكمها الطعين سالف البيان .

وشيدت المحكمة المذكورة قضاءها السابق - بعد استعراضها نصوص المواد ١٧١٦، ١٢، ٦، ٥، ٣، ٢، ١ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ و ١، ٢، ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ - على ان الثابت من الأوراق و تقرير الخبير المودع بملف الدعوى ، والذي تأخذ به محمولاً على اسبابه ، أن المؤسسة الحسن للمقاولات العمومية التي يمثلها المدعي مسجلة بمصلحة الضرائب على المبيعات مأمورية مبيعات السويس برقم تسجيل ٧٠٩- ٨٥٤ - ٣٣٤ ، عن نشاط مقاولات عمومية ، وانه بتاريخ ٢٠١٢ /١/١٨ تم فحص نشاط الشركة عن الفترة من ٢٠٠٣/٧ حتى ٢٠١٠ /١٢ وتم اخطار المدعي بصفته بنموذج ١٥. ض. ع. م لسداد فروق فحص مستحقة عليه مقدارها (١٥٠٣٢٣٣,٥٥) جنيهاً ، مليون وخمسمائة وثلاثة الف ومائتين وثلاثة وثلاثين جنيهاً وخمسة وخمسون قرشاً ، بخلاف الضريبة الاضافية المقررة قانوناً اعتباراً من تاريخ المطالبة وحتى تمام السداد ، وانه تم اخطارها بهذه الضريبة ، و تظلمت منها وتم قبول تظلمها شكلاً ، ورفضه موضوعاً ، وقد لجأت الى لجنة التظلمات العليا ، والتي انتهت في قرارها الصادر بتاريخ ٢٠١٢ /٩/٣ الى رفض التظلم ، و تأييد قرار المأمورية ، وقد امتنعت الشركة عن السداد على سند من القول بان تلك الأعمال قد قامت بها كمقاول من الباطن مع شركة بتروجيت حسب كتاب شركة بتروجيت الصادر بتاريخ ٢٠١٢ /٦/١٢ ، والمرسل الى مصلحة الضرائب على المبيعات والذي جاء به ان الشرة غير بأداء الضريبة حيث انها مقاول من الباطن ، ويتم سداد الضريبة بمعرفة شركة بتروجيت بحساباتها المقاول العام للأعمال ، وأضافت المحكمة المذكورة انه لما كان الثابت من تقرير الخبير انه تم استبعاد تلك الأعمال التي تمت مع شركة بتروجيت ، والمدعي كمقاول من الباطن ، و تمت محاسبته عن باقي العقود المقدمة للضرائب العامة ، لكون تلك الأعمال التي تم ربط الضريبة عليها هي أعمال توريدات عمومية ،

ولم يقدم المدعي ما يخالف ذلك ، اضافة الى ان بعض هذه الفروق نتجت عن الفرق بين ما اعتبرته المأمورية بالفعل أعمال من الباطن مع شركة بتروجيت ، وما اقر به المدعي عن ذات الفترة محل الداعي بالضرائب العامة ، وعليه يكون اجمالي الضريبة على المبيعات المستحقة على المدعي بعد تطبيق نسبة ٢,٩% عن العقود الخاصة بأعمال المقاولات ، واحتساب نسبة ١٠% على عقود التوريدات ، وكذا باقي الأعمال بواقع فنة ضريبية ١٠% ليكون اجمالي الضريبة على المبيعات المستحقة على المدعي عن الفترة ٢٠٠٣/٧ حتى ٢٠١٠/١٢ هي مبلغ (٨٨١٧١٤) جنيها ، ثمانمائة وواحد وثمانين الف وسبعمائة واربعة عشر جنيها ، وذلك بعد استبعاد الأعمال التي تمت مع شركة بتروجيت والتي قام بها المدعي كمقاول من الباطن ، وانه لما كانت شركة بتروجيت قد اقرت لدى مصلحة الضرائب على المبيعات بالسويس بان المدعي غير معني بسداد الضريبة ، وانه مقاول من الباطن وان هذه الضريبة يتم سدادها بمعرفة شركة بتروجيت حيث انها المقاول العام ، ومن ثم فإنها تلتزم بسداد باقي المبلغ المطالب به المدعي من قبل مصلحة الضرائب على المبيعات ومقدار ه (٦٢١٥١٩) جنيها ، ستمائة وواحد وعشرين الف وخمسمائة وتسعة عشر جنيها ، الأمر الذي يتعين معه القضاء ببراءة ذمة الشركة التي يمثلها المدعي من مبلغ (١٥٠٣٢٣٣) جنيهاً ، مليون وخمسمائة وثلاثة الف ومائتين وثلاثة وثلاثين جنيهاً وخمسين قرشاً ، قيمة فروق ضريبة المبيعات المستحقة على مؤسسة الحسن للمقاولات العمومية الخاصة به وذلك عن المدة من ٢٠١٣ حتى ٢٠١٠ مع ما يترتب على ذلك من آثار، والاكتفاء بإلزامها بسداد مبلغ مقداره (٨٨١٧١٤) جنيها ، ثمانمائة وواحد وثمانين الف وسبعمائة واربعة عشر جنيها ، وذلك بعد استبعاد الأعمال التي تمت مع شركة بتروجيت و التي قام بها المدعي كمقاول من الباطن، مع حفظ حق مصلحة الضرائب على المبيعات في الرجوع على شركة بتروجيت ومطالبتها بمبلغ (٦٢١٥١٩) جنيهاً، ستمائة وواحد وعشرين الف وخمسمائة وتسعة عشر جنيها، ان كان لذلك مقتضي. وعليه خلصت المحكمة المذكورة إلى قضائها سالف البيان .

وإذ لم يلق هذا الحكم قبولا لدى الشركة المدعية فقد أقامت طعنها المائل ناعية عليه مخالفته للقانون والخطأ في تطبيقه والقصور في التسبيب والاخلال بحق الدفاع وذلك لأسباب حاصلها أن المحكمة اغفلت الرد على دفاعه المتعلق بالتقادم الخمسي و بعدم احقية جهة الادارة في إلزامه بتقديم مستندات عن سنوات المحاسبة مر عليها أكثر من ثلاث سنوات وهي المدة من ٢٠٠٣ وحتى ٢٠٠٩ رغم أن الخبير قد انتهى في تقريره الى تفويض المحكمة في الرد على دفاعه المذكور الأمر الذي يكون حكمها قد أصابه الخطأ في تطبيق القانون والقصور في التسبيب متعيماً القضاء بإلغائه. وخلص الطاعن بصفته إلى طلب الحكم له بطلانته سالف البيان.

ومن حيث إنه من المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة، أن رقابة المحكمة الإدارية العليا التي تبسطها على الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري - بحسب الأصل - هي رقابة قانونية تراقب بمقتضاها مدى ثبوت الواقعات التي تشكل موضوع الداعي ، وأسناد تلك الواقعات الثابتة بالأوراق، و التي يصح قانوناً بناء الحكم استناداً لها، وتؤكد من صحة تكيف تلك الواقعات تكيفاً قانونياً صحيحاً، وذلك من خلال إسباغ الأوصاف والكيوف القانونية السليمة على تلك الواقعات، ثم تثبت هذه المحكمة - من خلال هذه الرقابة - من مدى سلامة تطبيق القانون على تلك الواقعات تطبيقاً صحيحاً، وذلك للتيقن من مدى صحة وسلامة قضاء محكمة القضاء الإداري -المطعون عليه أمامها - وما انتهت إليه في منطوق حكمها.

وحيث إن الطاعن بصفته يهدف من دعواه - وفقاً للتكليف القانوني الصحيح لطلباته - إلى الحكم بإلغاء قرار مصلحة الضرائب المصرية المطعون فيه فيما تضمنه من تعديل الإقرارات الضريبية المقدمة من الشركة التي يمثلها في الفترة من ٢٠٠٣/٧ حتى ٢٠١٠/١٢ ، مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمة الشركة التي يمثلها من سداد الفروق ضريبة المبيعات عن هذه الفترة ومقدارها مبلغ (١٥٠٣٢٣٣,٥٥) جنيهاً، مليون وخمسمائة وثلاثة ألف ومائتين وثلاثة وثلاثين جنيهاً وخمسة وخمسون قرشاً، بخلاف الضريبة الإضافية المقررة قانوناً اعتباراً من تاريخ المطالبة وحتى تمام السداد، وذلك عن تلك الفترة. وإلزام جهة الإدارة بالمصروفات .

وحيث إن مفاد نصوص المواد ٤ ، ٥ ، ٦ ، ١٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ في شأن الضريبة العامة على المبيعات، ان المشرع قرر - بالمادة ١٣ - إضافة قيمة ضريبة المبيعات إلى سعر السلعة أو الخدمة باعتبار أن المستفيد هو الملتزم بأدائها، ومن ثم فإن الضريبة المذكورة يتحمل عبؤها في النهاية مستهلك السلعة أو المستفيد بالخدمة الخاضعة للضريبة، وأن مؤدي الخدمة فلا يلزم قانوناً إلا بتحصيل وتوريد تلك الضريبة لمصلحة الضرائب بوصفه مكلفاً بذلك طبقاً لنص المادة الأولى من القانون المذكور .

وحيث إن البين من الأوراق أنه لا يوجد خلاف بين مصلحة الضرائب والطاعن بصفته في انه بالنسبة للأعمال التي قام بها الطاعن كمقاول من الباطن لشركة بتروجيت المقاول الرئيسي، خلال فترة النزاع، تكون هذه الشركة الاخيرة (شركة بتروجيت) هي المكلفة بتحصيل ضريبة المبيعات عن هذه الخدمة وتوريدها لمصلحة الضرائب ويلتزم المستفيد بتلك الخدمة بالتالي بأدائها لها طبقاً للقانون. وذلك بحسبان. وهو ما أقرت به شركة بتروجيت لمصلحة الضرائب على المبيعات بالسويس بموجب كتابها إليها المؤرخ ٢٠١٢/١/١٢ والذي أقرت فيه الشركة المذكورة بأن المدعي غير معني بسداد الضريبة ، وأنه مقاول من الباطن وان هذه الضريبة يتم سدادها بمعرفتها - حيث إنها المقاول العام . ومن ثم تكون مطالبة الطاعن

بصفته بضريبة المبيعات عن تلك الاعمال غير قائمة على سند صحيح الأمر الذي يتعين معه القضاء ببراءة ذمته منها.

وحيث إنه بالنسبة للضريبة المستحقة على نشاط المدعي بصفته (الطاعن بصفته) كمقاول رئيسي وليس كمقاول من الباطن خلال فترة النزاع المائل - بعد استبعاد الضريبة على المبيعات عن تعاملاته مع شركة بتروجيت، فإن المادة (١٦) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ في شأن الضريبة العامة على المبيعات، تنص على أنه على كل مسجل أن يقدم إقرارًا شهريًا عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يومًا التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة، ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يومًا بحسب الاقتضاء

وحيث إن نص المادة (١٧) من ذات القانون - قبل تعديلها بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ - ومقروءاً وفقاً لما سطره المشرع قبل صدور حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٦٥ لسنة ١٨ قضائية دستورية بجلسة ٢٠٠١/١/٦ - كان يقضي بأن للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يومًا من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة.

وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسليم الإخطار، فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يومًا، فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون خلال الخمسة عشر يومًا التالية.

وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدد بقرار من الوزير.

ويعتبر تقدير المصلحة نهائيًا إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع للتحكيم خلال المواعيد المشار إليها.

ونفادًا لما تقدم، أصدر وزير المالية القرار رقم (٢٣١) لسنة ١٩٩١، ونص في المادة (١) منه على أن للمصلحة تعديل الإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات، ويخطر المسجل بذلك بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال سنة من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة.

ثم أصدر وزير المالية القرار رقم (١٤٣) لسنة، ونص في المادة (١) منه على أن للمصلحة تعديل الإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة (١٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، ويخطر المسجل بذلك بخطاب موسى عليه بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة.

وبتاريخ ٢٠٠٥/٣/٣٠ صدر القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه، ومنها المادة (١٧) منه التي أصبحت نصها بعد التعديل على النحو الآتي للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة.

وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسليم الإخطار فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال ستين يومًا، يجوز لصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في هذا القانون خلال الستين يومًا التالية لإخطاره برفض تظلمه وذلك بخطاب موسى عليه مصحوب بعلم الوصول يفيد رفض تظلمه، أو لانتهاؤ المدة المحددة للبت في التظلم.

ويعتبر تقدير المصلحة نهائيًا إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق خلال المواعيد المشار إليها.... ونصت المادة (٦) من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه، على أن ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به اعتبارًا من اليوم التالي لتاريخ نشره، ويلغى كل ما يخالف أحكامه. وقد نشر القانون في الجريدة الرسمية - بالعدد ١٣ (تابع) في ٣١ مارس سنة ٢٠٠٥.

ومفاد النصوص المتقدمة أن المشرع أوجب على كل مسجل لدى مصلحة الضريبة العامة على المبيعات (مصلحة الضرائب المصرية حاليًا) أن يقدم إقرارًا شهريًا عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يومًا التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة، وأن هذا الالتزام قائم على المسجل شهريًا حتى ولو لم يكن قد حقق بيوعًا 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 وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ تسليم الإقرارات للمصلحة، وفقًا لحكم المادة ١٧ السالف ذكرها قبل تعديلها بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ وخلال ثلاث سنوات بعد تعديل تلك المادة ويتعين عليها إخطاره بالتعديل بخطاب موسى عليه مصحوب بعلم الوصول خلال المدة المذكورة والتي تبدأ من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة، حيث يحق له التظلم من ذلك التقدير لرئيس المصلحة على النحو المبين بالمادة رقم (١٧) سالف الذكر.

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

أسبابًا للتعديل وتكون ضيقت من سلطتها التقديرية. لكن لا يجوز لها حفظًا لحق الممول ألا تقرر بالتقدير أسبابه لتمكين الممول من مباشرة حقه في التظلم، ويهييء ذكرها للقاضي - عند المنازعة - رقابة مشروعية قرار المصلحة وملاءمته في إطار يحقق تعادلية الحقوق بين الممول و مصلحة الضرائب. وإذ كان المشرع قد حدد مدة معينة لمباشرة مصلحة الضرائب سلطتها في التعديل - على النحو السالف بيانه - فإن هذا القيد الزمني يمثل حدًا لاختصاص مصلحة 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 قانونًا ، فتكون قد باشرت اختصاصاتها خلال المدة المحددة لإجراء التعديل، والنعي على قرارها في هذه الحالة يخضع لميعاد دعوى الإلغاء .

ومن حيث إن المحكمة الدستورية العليا قد قضت في الدعوى رقم ١١٣ لسنة ٢٨ قضائية دستورية بجلسة ٢٠١١/١١/١٣ أولًا: بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥، فيما تضمنه من تخويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل. ثانيًا: بسقوط قراري وزير المالية رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١ و ١٤٣ لسنة ١٩٩٢ ، وذلك استنادًا إلى أن المشرع بموجب أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بعد أن ألزم المسجل بتقديم إقرار شهري عن الضريبة المستحقة نص في الفقرة الأولى من المادة (١٧) من ذلك القانون - قبل تعديله بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ على أنه للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل ، خلال ستين يومًا من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة، وأجازت الفقرة الثانية من تلك المادة للمسجل التظلم من ذلك التعديل لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلامه الإخطار ، ورتبت الفقرة الرابعة منها جزاء مخالفة المواعيد المشار إليها بنصها على أن: ويعتبر تقدير المصلحة نهائيًا إذا لم يقدم التظلم خلال المواعيد المشار إليها ، ولازم ذلك أن الميعاد الذي يجوز للمصلحة خلاله تعديل إقرار المسجل وإخطاره بذلك التعديل ، إنما يتعلق بقواعد ربط الضريبة - خاصة وأن عدم التظلم من التعديل الذي يتم خلاله ، يترتب عليه حكمًا - وبنص القانون - اعتبار تقدير المصلحة نهائيًا، متى كان ذلك وكانت الفقرة الثالثة من المادة (١٧) من القانون ذاته قد أجازت لوزير المالية إصدار قرار بمد هذا الميعاد (مدة الستين يومًا) دون تحديد سقف زمني لهذه الرخصة بما مؤداه أن هذا الميعاد قد صار طليقًا بيد القائمين على تنفيذ القانون وهو ما حدا بوزير المالية لإصدار قراره رقمي ٢٣١ لسنة ١٩٩١ و ١٤٣ لسنة ١٩٩١ بمد مدة الستين يومًا إلى سنة، ثم إلى ثلاث سنوات، وإذا كان هذا الميعاد يتعلق وعلى ما سلف بقواعد ربط الضريبة وهو الأمر المحجوز للسلطة التشريعية ولا يجوز تنظيمه إلا بقانون يصدر منها وليس بأداة أدنى وإلا عد ذلك إعراضًا من جانبها عن مباشرة ولايتها التشريعية في هذا الشأن .

وعليه خلصت المحكمة الدستورية العليا إلى أن ما ورد في النص المطعون عليه من تخويل الوزير سلطة مد هذا الميعاد بقرار يصدر منه يكون قد وقع في حماة مخالفة نص المادة (١١٩) من دستور ١٩٧١، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم دستوريته.

وحيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد استقر أيضًا على أن المفهوم الصحيح لأثر الحكم بعدم دستورية نص لائحي أو قانوني، هو الأثر الرجعي، بحسبان حكم الدستورية حكم كاشف لما لحق النص من عوار دستوري، ويؤدي الحكم بعدم دستوريته إلى زواله منذ بدء العمل به، إلا أن المشرع قد عدل نص المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا ، واستثنى من الأثر الرجعي أمرين ، أولهما : ترك للمحكمة الدستورية العليا ذاتها ، أن تحدد في حكمها ، تاريخًا لبدء أعمال أثره وثانيهما : حدد حصرًا في النصوص الضريبية ، فلم يجعل لها إلا أثرًا مباشرًا في جميع الأحوال . وقد كشفت المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ١٦٨ لسنة ١٩٩٨ علة استثناء عدم دستورية النص الضريبي من الأثر الرجعي ، وهو إن إبطال النص الضريبي بأثر رجعي يؤدي إلى رد حصيلتها إلى الذين دفعوها في الوقت الذي تكون فيه الدولة قد أنفقت تلك الحصيلة في تغطية أعبائها مما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خطتها في مجال التنمية ، ويعوقها عن تطوير أوضاع مجتمعها ، بل إنه قد يحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز في موازنتها، الأمر الذي يترتب عليه آثارًا خطيرة تنعكس سلبيًا على المجتمع ويؤدي إلى اضطراب موازنة الدولة فلا تستقر مواردها على حال .

وحيث إنه ولئن كان الحكم الصادر بعدم دستورية نص ضريبي إنما يسري كأصل عام بأثر مباشر اعتبارًا من تاريخ صدور الحكم بعدم دستوريته ولا يترد برجيته إلى ما قبل صدور الحكم القاضي بعدم دستورية النص الضريبي ، إلا أن المدعي في الدعوى الدستورية ومن في مركز المدعي فيها وهو كل من أقام دعواه الموضوعية أمام المحكمة المختصة قبل صدور الحكم بعدم دستورية النص الضريبي يسري في شأنه الحكم القاضي بعدم دستورية النص بأثر رجعي فيرتد إلى تاريخ العمل بالنص المقضي بعدم دستوريته ، أي أن المدعي في الدعوى الدستورية ومن في مركزه لا يطبق مطلقًا بشأنه النص المقضي بعدم دستوريته ويعتبر النص بالنسبة إليه معدومًا منذ صدوره، وعلى هذا النهج جرت أحكام المحكمة الدستورية العليا في العديد من أحكامها منها (القضية رقم ٣ لسنة ٣٥ قضائية / منازعة تنفيذ/ جلسة ٢٠١٣/٥/١٢، وكذلك القضية رقم ٢٦ لسنة ٣٥ قضائية / منازعة تنفيذ جلسة ٢٠١٥/١٢/٥) .

وحيث ان الثابت من الأوراق - خاصة تقرير الخبير المودع في الدعوى ، والذي تطمئن اليه المحكمة وتأخذ به محمولاً على اسبابه - انه بتاريخ ٢٠١٢/٢/٧ تم اخطار الطاعن بصفته بنموذج رقم ١٥ . ض . ع . م متضمناً مطالبته بسداد الفروق الضريبية المترتبة على اعادة فحص نشاطه عن الفترة الضريبية من ٧/ ٢٠٠٣ وحتى ١٢/٢٠١٠ ومقدارها مبلغ (١٥٠٣٢٣٣,٥٥) جنيهاً والضريبة الاضافية المقررة قانوناً - وفقاً لما جاء بتقرير الخبير (ص ١٣) وما قرره المدعي بعريضة دعواه - وقام بالتظلم منه الى لجنة التظلمات لدى المأمورية المختصة ، وبتاريخ ١٢/٩/٢٠١٢ أخطرت جهة الإدارة بقرار اللجنة بقبول تظلمه شكلاً ورفضه موضوعاً وبأحقية المصلحة في المبلغ محل النزاع، وأقام دعواه بتاريخ ١٠/١٢/٢٠١٢، فإنه يكون قد رفع الدعوى في الميعاد ومن ثم تكون مقبولة شكلاً.

ومن حيث إنه بالنسبة لطلب إلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من تعديل الإقرارات الضريبية المقدمة من الشركة الطاعنة عن الفترة من ٧/ ٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٩/٢ ، فإنه لما كانت جهة الادارة المطعون ضدها اخطرت الطاعن بصفته بنموذج ١٥ ض . ع . م بتاريخ ١٢/٩/٢٠١٢ - وفقاً لما سبق إيضاحه - فمن ثم يكون حقها في تعديل الإقرارات الضريبية المقدمة من الطاعن قد سقط عن هذه الفترة لإجرائها بعد الميعاد المقرر قانوناً وفقاً لما سلف بيانه بهذه الأسباب، وهو ما تقضي معه المحكمة بإلغائه مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمة الطاعن من مبلغ الضريبة الأصلية والإضافية عن هذه الفترة .

ومن حيث انه بالنسبة لطلب إلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من تعديل الإقرارات الضريبية المقدمة من الطاعن بصفته عن الفترة من ٣/٩/٢٠٠٩ حتى ١٢/١٠/٢٠١٠، فإنه لما كانت جهة الادارة المطعون أخطرت الطاعن بصفته بنموذج ١٥ ض . ع . م بتاريخ ١٢/٩/٢٠١٢ - حسبما سلف بيانه - ، ومن ثم يكون تعديل الإقرارات الضريبية عن هذه الفترة قد تم في الميعاد المقرر قانوناً لذلك. وإذ كان الثابت من النتيجة التي وصل إليها تقرير الخبير المودع في الدعوى- والذي تطمئن إليه المحكمة وتأخذ به محمولاً على أسبابه - أن الضريبة المستحقة على نشاط المدعي بصفته (الطاعن بصفته) خلال تلك الفترة - بعد استبعاد الضريبة على المبيعات عن تعاملاته مع شركة بتروجيت، هي مبلغ مقداره (١٠,٧٧٦٤٤) جنيهاً، سبعة وسبعين ألفاً وستمئة وأربعة وأربعين جنيهاً وعشرة قروش، ومن ثم يكون الطاعن بصفته ملزماً بسداد هذا المبلغ والضريبة الإضافية المقررة عن تأخره في سداه اعتباراً من تاريخ استحقاقه وحتى تاريخ السداد وحيث إن الحكم المطعون فيه قد انتهى إلى نتيجة تختلف جزئياً مع النتيجة التي انتهت إليها هذه المحكمة على النحو السالف بيانه، ومن ثم فإن المحكمة تقضي بتعديله بما يتفق مع ذلك على النحو المذكور سلفاً .

ومن حيث إن من خسر الطعن يلزم بالمصروفات، فإن المحكمة تلزم بها الطاعن والجهة الإدارية مناصفة وذلك عملاً بحكم المادة رقم (١٨٦) من قانون المرافعات المدنية والتجارية.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة: بقبول الطعن شكلاً، وفي الموضوع بتعديل الحكم المطعون فيه ليكون بإلغاء القرار المطعون فيه، مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمة المدعي بصفته (الطاعن بصفته) مما يزيد على مبلغ مقداره (١٠,٧٧٦٤٤) جنيهاً، سبعة وسبعين ألفاً وستمئة وأربعة وأربعين جنيهاً وعشرة قروش، والضريبة الإضافية المقررة على ذلك المبلغ من تاريخ استحقاقه وحتى تمام السداد، وذلك وفقاً لما سلف بيانه بالأسباب، وألزمت المدعي بصفته (الطاعن بصفته) والجهة الإدارية المطعون ضدها بالمصروفات مناصفة .

رئيس المحكمة

سكرتير المحكمة