

UNITED ARAB EMIRATES
UNION SUPREME COURT



الإمارات العربية المتحدة
المحكمة الاتحادية العليا



المنازعات الضريبية في دولة الإمارات العربية المتحدة

إعداد

القاضي / د. حسن محمد هند

القاضي بالمحكمة الاتحادية العليا



تمهيد:

تقوم المطالبات الضريبية بناء على القانون، ولما كان الحق ينقسم إلى حق موضوعي وحق إجرائي وطرق الحماية لذلك بالدعوى الإدارية الضريبية لذلك نتناول الإطار القانوني للحماية القضائية للمطالبات الضريبية.

المبحث الأول

القانون الإجرائي المنظم للمطالبات الضريبية

الفرع الأول: الإطار التشريعي للتنظيم الإجرائي

نظم المشرع الإماراتي قوانين الإجراءات الضريبية أولاً بالقانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ ثم صدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٧ - ثم صدر القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢١ بتعديل القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧. ثم صدر القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢ بإلغاء القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ وصدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بقرار مجلس الوزراء رقم (٧٤) لسنة ٢٠٢٣.

كما فرض المشرع غرامات إدارية في حالة مخالفة قوانين الضرائب التنظيم القانوني الحالي بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢ بشأن الإجراءات الضريبية وقد حدد المشرع وفق أحكام هذا القانون مفهوم الضريبة ووضع تعاريفاً فعرف الهيئة بأنها الهيئة الاتحادية للضرائب والمحكمة بأنها المحكمة الاتحادية والشخص بأنه الشخص الخاضع للضريبة أي الشخص الملزم بدفع الضريبة كما عرف الإقرار الضريبي والتسجيل الضريبي والغرامات الإدارية والتقييم الضريبي والتصريح الطوعي وفي الباب الثاني نظم إمساك السجلات المحاسبية والدفاتر التجارية وفترة حفظ السجلات وأوجب المشرع وفق نص المادة (٤) من القانون حفظ السجلات والدفاتر التجارية وأوجب علي كل شخص يقوم أعمال أو التزام ضريبي أن يمسك بسجلات أعماله المحاسبية والدفاتر التجارية وأن يحتفظ بأي معلومة متعلقة بالضريبة يحددها القانون الضريبي. كذلك أوجب المشرع بموجب نص المادة ٥ من القانون ضرورة استخدام اللغة العربية أو نسخة معتمدة وبموجب نص المادة (٦) منه



يجب على الخاضع للضريبة أن يتقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل وفقاً للأحكام الواردة في القانون الضريبي وعليه أن يدرج رقم التسجيل الضريبي الخاص به ويخطر الهيئة بذلك وأي تعديل خلال عشرين يوماً من وقوعها وندناول أهم الموضوعات التي تناولها التنظيم القانوني الإجرائي: -

أولاً: - الممثل القانوني

نصت المادة (٧) من القانون على وجوب التزام الممثل القانوني بأن يبلغ الهيئة بتعيينه خلال عشرين يوماً من تاريخ تعيينه وأن يقدم الإقرارات الضريبية للهيئة من الخاضع للضريبة.

ثانياً: الإقرار الضريبي

أوجبت المادة (٨) من ذات القانون على كل خاضع إعداد وتقديم الإقرار الضريبي، ويلتزم الخاضع للضريبة بإعداد وتقديم الإقرار الضريبي وسداد أي ضريبة مستحقة الدفع خلال المهلة الزمنية المحددة ويعتبر أي إقرار ضريبي غير مكتمل يتم تسليمه للهيئة غير مقبول إذا لم يتضمن البيانات الأساسية كما أن كل خاضع للضريبة مسؤول عن صحة ما ورد من معلومات وبيانات في الإقرار الضريبي.

ثالثاً: تحديد الضريبة المستحقة الدفع

ألزمت المادة (٩) من القانون الخاضع للضريبة عند سداها لاي مبلغ للهيئة أن يحدد نوع الضريبة والفترة الضريبة وعند قيام الخاضع للضريبة بسداد أي مبلغ دون تحديد نوع الضريبة أو الفترة الضريبة يحق للهيئة تخصيص المبلغ أو جزء منه لسداد أي ضريبة أو مبالغ ملتزم بها. وفي تحديد مفهوم الإقرار الضريبي ذهبت المحكمة الاتحادية العليا إلى أنه من المقرر أن الالتزام الضريبي مصدره القانون وهو الذي يحدد نسبة الضريبة وآلية سدادها، وقد أوجب القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية على كل خاضع للضريبة أن يقوم بالتسجيل الضريبي على نحو ما نصت عليه المادة السادسة من ذات القانون، كما أوجب القانون أيضاً إعداد إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبة خلال المدة التي تم التسجيل فيها، فإذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار غير صحيح فعليه أن يتدارك ذلك بتقديم تصريح طوعي لتصحيح الإقرار المذكور على نحو



ما نصت عليه المادتان (٨)، (١٠) من ذات القانون، وأن التقييم الضريبي أو قرار فرض الضريبة الصادر بناء على الإقرار الضريبي ولئن كان يرتب أثراً قانونياً بتحديد المركز القانوني للخاضع للضريبة إلا أن مرد هذا التقييم هو القانون ذاته المنشئ للضريبة، ومن ثم يتعين أن يكون هذا التقييم تطبيقاً صحيحاً للقانون وأعمالاً لمقتضاه، وترتيباً على ذلك فإذا حدد القانون تاريخاً معيناً للاستحقاق الضريبي فإن الحق في تحصيلها يكون اعتباراً من هذا التاريخ وليس من تاريخ صدور التقييم بحسبان أن الأخير كاشف فقط عن الحق في الضريبة التي أنشأها القانون، ومن ثم فلا يجوز للخاضع للضريبة التحايل على القانون بالتراخي في التسجيل الضريبي الذي يبني عليه بالتبعية التراخي في تقديم الإقرار الضريبي واتخاذ ذلك ذريعة لاعتبار التاريخ الصادر فيه الإقرار أو التقييم الضريبي الصادر بناء عليه هو بداية الاستحقاق الضريبي للالتفاف على القواعد القانونية المنشئة له والمحددة لبدايته كما سلف البيان (الطعن رقم ٤٧ لسنة ٢٠٢٢ إداري بجلسة ٢٦/١/٢٠٢٢ اتحادية عليا).

رابعاً: مفهوم التصريح الطوعي

مفهوم التصريح الطوعي في القانون: تنص المادة (١٠) على أنه إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي الصادر من الهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب الضريبة أقل مما يجب فعليه تقديم تصريح طوعي وإذا تبين لدافع الضريبة أن طلب استرداد الضريبة المقدم للهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب مبلغ الاسترداد الذي كان يحق له استرداده بأكثر مما يجب فعليه تقديم تصريح طوعي كما يجب عليه ذلك إذا تبين أن الإقرار الضريبي غير صحيح أو إذا تبين وجود خطأ أو سهو في الإقرار الضريبي.

مفهوم التصريح الطوعي في أحكام المحكمة الاتحادية العليا: حددت المحكمة مفهوم الغاية من التصريح الطوعي بأنه تصحيح خطأ الخاضع للضريبة سواء في الإقرار ذاته أو التقييم المبني على إقراره إذ إنه في جميع الأحوال فإن الخطأ الذي جبره التصريح الطوعي منسوب للخاضع للضريبة الذي ينبغي عليه تحري الدقة في تقديم المعلومات والبيانات المحددة لغايات الضريبة بحسبان أنه لو كان الخاضع للضريبة أدى ما عليه من تحري الدقة في المعلومات المبينة بإقراره لأغنى عن أية أخطاء أخرى تم جبرها بالتصريح الطوعي سواء أكانت هذه الأخطاء في الإقرار أو التقييم. كما أن



لكل غرامة مجال أعمالها وحكمها إذ إن فرض هذه الغرامة مقرر عن مجرد تقديم التصريح الطوعي ذاته وهي تختلف عن غرامة التأخير في سداد الضريبة المستحقة الواردة في هذا التصريح والتي ينسحب عليها حكم التأخير في سداد الضريبة الواردة في الإقرار على نحو ما سبق، فضلا عن أن القول بعدم فرض غرامة تأخيرية عن الضريبة الواردة في التصريح الطوعي يعطي ذريعة أن تكون التصريحات الطوعية هي الأداة الغالبة للإفصاح عن المستحقات الضريبية مما يؤدي - دون مقتضى - إلى حرمان خزانة الدولة من الضرائب المستحقة لمدة طويلة إلى أن يتقدم الخاضع للضريبة بالتصريح الطوعي بفروق الضريبة، وبالتالي يغدو ميعاد سدادها رهنا بمشيتته لا رهنا بحكم القانون وأعمالا لمقتضاه وهو غير مستساغ قانونا ومنطقا. (الطعن رقم ٥٩٤ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية عليا).

خامسا: التبليغات الضريبية (تبليغ قرارات الهيئة الاتحادية للضرائب للخاضع)

أوجبت المادة (١١) من القانون أن تقوم الهيئة بتبليغ الشخص بأي قرارات أو إجراءات علي عنوانه المسجل لدى الهيئة البريد - البريد المسجل - البريد الإلكتروني، وفي مفهوم الإجراءات الضريبية ذهبت المحكمة الاتحادية العليا إلى أن الإجراءات الضريبية ليست غاية في ذاتها وإنما هي وسيلة لتحقيق مراد الشارع في تحصيل الضريبة المستحقة قانونا، فإذا ما استوفت الدولة كامل حقها في الضريبة في الميعاد المقرر قانونا ولو في ظل إجراء خاطئ فلا وجه لفرض غرامات تأخيرية بزعم عدم الاعتداد بالإقرارات الضريبية التي تمت في ظل الإجراء الخاطئ الذي تم تصحيحه فيما بعد بل ينحسر حق الإدارة في استيفاء الغرامة التي قررها المشرع على الإجراء الخاطئ ذاته فقط دون أن يتعدى هذا الحق إلى ما وراء ذلك بفرض غرامات تأخيرية عن ضريبة تم تحصيلها في الميعاد الذي حدده القانون ولو في ظل الإجراء المذكور. (الطعن رقم ١٥١ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٢/٣/١٦ اتحادية عليا).

سادسا: سجل الوكلاء الضريبيين



أوجبت المادة (١٢) من القانون على أن ينشأ سجل لدي الهيئة للوكلاء الضريبيين ولا يجوز لأي شخص أن يزاول مهنة الوكيل الضريبي إلا بعد استيفاء شروط التسجيل وقيده في السجل والحصول على الترخيص من السلطة المختصة كما أجازت المادة (١٤) من ذات القانون على الخاضع للضريبة - تعيين الوكيل الضريبي، فنصت على أنه "للشخص أن يعين وكيلا ضريبيا للتصرف باسمه وإذا قام الشخص بإبلاغ الهيئة بانتهاء تعيين الوكيل أو عزله وفقا للآلية التي تحددها الهيئة فلا يجوز حينئذ للهيئة أن تتعامل مع هذا الوكيل".

سابعا: عمليات التدقيق الضريبي

نصت المادة (١٦) من القانون على حق الهيئة في القيام بالتدقيق الضريبي على أي شخص للتأكد من مدي التزامه بالأحكام الواردة في هذا القانون والقانون الضريبي، وعلي الهيئة تبليغ الشخص بالتدقيق الضريبي قبل (١٠) عشرة أيام عمل سواء في مقرها أو في مكان عمل الشخص، ولمدققي الهيئة الدخول دون إبلاغ مسبق إلى أي مكان يمارس فيه الشخص الخاضع نشاطه للتدقيق ويحق للهيئة الاطلاع على السجلات، ونصت المادة (١٧) على أنه يحق للهيئة في الحصول على السجلات الأصلية أو صور عنها أثناء التدقيق الضريبي، ونصت المادة (١٨) على أنه تجري عملية التدقيق أثناء أوقات الدوام الرسمي ويجوز بقرار من المدير العام إجراؤها استثنائيا خارج تلك الأوقات وإذا ظهرت معلومات جديدة بعد التدقيق يحق للهيئة التدقيق على أي مسألة تم تدقيقها في السابق.

ثامنا: التبليغ عن نتائج التدقيق

على الهيئة إبلاغ الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي نتيجة التدقيق الضريبي خلال مدة عشرة أيام عمل من تاريخ إصداره - المادة (٢٢) من القانون والمادة (١٦) من لائحته التنفيذية.-

تاسعا: التقييم الضريبي وتقييم الغرامات

نصت الفقرة الأولى من المادة (٢٣) من القانون ٢٨ لسنة ٢٠٢٢ على أنه "على الهيئة إصدار تقييم ضريبي لتحديد قيمة الضريبة المستحقة الدفع أو الضريبة القابلة للاسترداد وأي أمور أخرى



يحددها القانون الضريبي أو اللائحة التنفيذية وتبليغه لدفع الضريبة خلال (١٠) عشرة أيام عمل من تاريخ إصداره في أي من الحالات الآتية: -

- أ- عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم للتسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.
- ب- عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.
- ج- عدم قيام المسجل بسداد الضريبة المبينة على أنها ضريبة مستحقة الدفع في الإقرار الضريبي الذي تم تقديمه خلال المدة المحددة بالقانون الضريبي.
- د- قيام الخاضع للضريبة بتقديم إقرار غير صحيح.
- هـ- عدم قيام المسجل باحتساب الضريبة نيابة عن شخص آخر عندما يكون ملزماً بذلك وفقاً للقانون الضريبي.
- و- إذا كان هناك نقص في الضريبة المستحقة الدفع نتيجة تهرب الشخص من الضريبة أو نتيجة تهرب ضريبي كان متواطئاً فيه.
- ز- أي حالات أخرى بموجب القانون الضريبي.

عاشرا: تقييم الغرامات الإدارية

أوجبت الفقرة الأولى من المادة (٢٤) من القانون على الهيئة الاتحادية للضرائب إصدار تقييم الغرامات إدارية على الشخص الخاضع للضريبة وتبليغه بها خلال (٥) خمسة أيام عمل إذا ارتكب المخالفات الآتية: -

- أ- عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال أو عليه التزام ضريبي بحفظ السجلات المطلوبة.
- ب- عدم قيام الشخص الذي يمارس الأعمال أو عليه التزام ضريبي بتقديم البيانات والسجلات والمستندات المتعلقة بالضريبة باللغة العربية إلى الهيئة عند الطلب.
- ج- عدم قيام الخاضع للضريبة بتقديم طلب التسجيل الضريبي خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.
- د- عدم قيام المسجل بتقديم طلب إلغاء التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون الضريبي.



- هـ - عدم قيام المسجل بإبلاغ الهيئة بأي حالة قد تتطلب تعديل المعلومات الخاصة بسجله الضريبي المحفوظ لدى الهيئة.
- و - عدم قيام الممثل القانوني بالإبلاغ عن تعيينه خلال المواعيد المحددة على أن تكون الغرامات في هذه الحالة من ماله الخاص.
- ز - عدم قيام الممثل القانوني بتقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد على أن تكون الغرامات في هذه الحالة من ماله الخاص.
- ح - عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة المحددة.
- ط - عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المستحقة الدفع خلال المهلة المحددة.
- ي - قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.
- ك - قيام الخاضع للضريبة أو دافع الضريبة بتقديم تصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب استرداد الضريبة وفقاً للبندين (١)، (٢) من المادة (١٠) من هذا المرسوم بقانون.
- ل - عدم قيام الخاضع للضريبة أو دافع الضريبة بتقديم تصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي أو التقييم الضريبي أو طلب استرداد الضريبة وفقاً للبندين (١)، (٢) من المادة (١٠) من هذا المرسوم بقانون قبل تبليغه بقيام الهيئة بالتدقيق الضريبي عليه.
- م - عدم قيام الشخص الخاضع للتدقيق الضريبي أو وكيله الضريبي أو ممثله القانوني بتقديم التسهيلات لمدقق الضرائب بالمخالفة لأحكام المادة (٢٠) من هذا المرسوم بقانون، على أن تكون الغرامات في هذه الحالة من الأموال الخاصة للشخص أو لممثله القانوني أو لوكيله الضريبي حسب الأحوال.
- ن - عدم قيام المسجل باحتساب الضريبة نيابة عن شخص آخر عندما يكون الخاضع للضريبة المسجل ملزماً بذلك وفقاً للقانون الضريبي.
- س - أي مخالفة أخرى محددة في القانون الضريبي أو قرار من مجلس الوزراء.



وقد حددت المحكمة الاتحادية العليا مفهوم غرامات التأخير بأن الغرامة المقررة عن مجرد تقديم التصريح الطوعي تختلف عن غرامة التأخير في سداد الفروق الضريبية إذ أن لكل غرامة مجال أعمالها وحكمها الذي لا يختلط بالآخر ومن ثم فإن التقاعس عن سداد الضريبة المستحقة في موعدها المحدد قانونا يوجب إنزال الغرامة التأخيرية المقررة قانونا سواء كانت هذه الضريبة واردة في الإقرار الأساسي أو التصريح الطوعي. (الطعن رقم ٦٤ لسنة ٢٠٢١ إداري بجلسة ٢٠٢١/٤/١٤ اتحادية عليا).

حادي عشر: العقوبات والتدابير الاحترازية

نصت المادة (٢٥) من ذات القانون علي أن يعاقب بالحبس والغرامة كل من ارتكب جريمة التهرب الضريبي، وقد أفرد المشرع بموجب هذا النص الحالات التي تعتبر جريمة ضريبية وأفرد لها عقوبتي الحبس والغرامة ومنها التهرب والقيام عمدا بتخفيض الضريبة والامتناع عن سداد الغرامة الإدارية أو تقديم معلومات أو بيانات خاطئة ووثائق غير صحيحة أو إخفاء أو إتلاف ووثائق أو عرقلة موظفي الهيئة الاتحادية للضرائب.

ثاني عشر: طلب مراجعة التقييم الضريبي

نصت المادة (٢٨) من القانون على أنه لأي شخص التقدم إلى الهيئة بطلب لإعادة النظر في أي قرار منه صدر عنها بشأنه على أن يكون الطلب مستوفيا خلال ٤٠ يوما من تاريخ تبليغه بالتدقيق الضريبي، وتقوم الهيئة بدراسة كل طلب إعادة النظر والبت فيه بقرار مسبب خلال أربعين يوم عمل من تاريخ استلام الطلب، وتبلغ مقدم الطلب بالقرار خلال خمسة أيام من تاريخ صدوره.

ثالث عشر: طلب إعادة النظر

نصت المادة (٢٩) من القانون على أن يقدم طلب الاعتراض على قرار الهيئة في شأن طلب إعادة النظر خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ التبليغ وتقوم الهيئة بدراسة طلب إعادة النظر والبت فيه بقرار مسبب خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ استلام الطلب ثم تقوم بإبلاغ مقدم الطلب بقرارها خلال خمسة أيام عمل من تاريخ صدور القرار.



رابع عشر: لجنة فض المنازعات

نظمت المادة (٣٠) تشكيل لجنة فض المنازعات برئاسة أحد أعضاء السلطة القضائية وعضوية خبيرين من المقيدین بجدول الخبراء يصدر بتعيينهم قرار من وزير العدل بالتنسيق مع الوزير ونظمت المادة (٣١) اختصاصات اللجنة ونصت المادة (٣٢) على إجراءات تقديم الاعتراض خلال (٤٠) يوم عمل من تاريخ استلام الاعتراض ونصت المادة (٣٣) على إجراءات اللجنة كما نصت المادة (٣٤) على كيفية تنفيذ قرارات اللجنة ونظمت المادة (٣٦) إجراءات الطعن أمام المحاكم، إذ يجب أن يقدم الطعن خلال (٤٠) أربعين يوم عمل من تاريخ تبليغ الهيئة أو الشخص بحسب الأحوال في أي من الحالتين الآتيتين: -

أ- الاعتراض على قرار اللجنة بشكل كلي أو جزئي

ب- عدم صدور قرار من اللجنة بشأن الاعتراض

ولا يقبل الطلب المقدم إلى المحكمة إذا لم تتوافر حالة من حالات عدم قبول الاعتراض أمام اللجنة سالفة البيان وإذا لم يتم سداد الضريبة و ٥٠% من الغرامات الإدارية المقررة.

وفي خصوص عمل اللجنة قضت المحكمة الاتحادية العليا بأن لجنة فض المنازعات الضريبية تختص بالبت في الاعتراضات المقدمة على قرارات الهيئة الاتحادية للضرائب وأنه لا يقبل الاعتراض المقدم للجنة في حالتي عدم تقديم طلب إعادة النظر للهيئة ابتداءً أو أنه لم يتم سداد الضريبة والغرامات المعترض عليها ، وأنه في جميع الأحوال لا تقبل المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة إذا لم يتم الاعتراض أمام اللجنة ابتداءً على أن يكون الطعن في قرار اللجنة خلال ٢٠ يوماً من تاريخ تبليغ المعترض بقرار اللجنة في حالتي (أولاهما) أن يكون الاعتراض على قرار اللجنة بشكل كلي أو جزئي، (وثانيهما) عدم صدور قرار من اللجنة بشأن اعتراض مقدم لها وفقاً لأحكام القانون المذكور (الطعن رقم ١٥٩ لسنة ٢٠٢٢ إداري - جلسة ٢٠٢٢/٢/١٦ اتحادية عليا) ويجب التنويه إلى أن المواعيد المقررة والواردة بالأحكام قرين القانون الذي صدرت في ظل العمل به).

ثالث عشر: إجراءات الطعن أمام المحاكم

أ - تحديد القرار الإداري الخاضع للطعن القضائي



حيث إنه من المقرر أن القرار الإداري هو إفصاح من جهة الإدارة في الشكل الذي يحدده القانون عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة عامة بمقتضى القوانين واللوائح وذلك بقصد إحداث مركز قانوني معين، أي يترتب على هذا القرار تغيير في المراكز القانونية لمن يخاطبهم أو تعديل أو إلغاء هذه المراكز، فإذا لم يتضمن القرار الأثر القانوني فإنه لا تكتمل له عناصر القرار الإداري كالتعليمات الداخلية والتقريرات القانونية والتفسيرات والإيضاحات وبالأعم الإجراءات التي لا ترقى إلى مرتبة القرار الإداري، وإذ قضى الحكم المطعون فيه بتأييد حكم البداية القاضي بإلغاء قرار لجنة فض المنازعات الضريبية في الشق المتعلق بقبول الاعتراض في شأن طلب التوضيح موضوع النزاع المائل، واستندت المحكمة في ذلك إلى أن التوضيح الصادر من الهيئة هو مجرد إجراء تمهيدي يظل رهيناً لما عسى أن يصدر منها من قرارات بإلزام الطاعنة بالمبالغ الضريبية لتكون هذه القرارات هي محل الطعن بالإلغاء، (في الطعن رقم ١٢٥٥ لسنة ٢٠٢١ إداري جلسة ٢٠٢٢/١/١٢ اتحادية عليا، الطعن رقم ٦٢١ لسنة ٢٠٢٢ جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية عليا).

صدور التقدير الضريبي بناء على حكم قضائي إداري لا يعتبر قراراً إدارياً ويتعين القضاء بعدم جواز نظر الدعوى لسابقة الفصل فيها ذلك أن هذا القرار صدر تنفيذا للحكم القضائي سالف البيان ومستندا على حجيته ولا يعد إفصاحاً عن إرادة جديدة ومن ثم يعد قراراً تنفيذياً بحسبان أن حجية الأحكام تسمو على القانون كما أن التوضيحات لا ترقى إلى مرتبة القرار الإداري الذي يعد إفصاحاً جهة الإدارة عن إرادتها وليس تفسيراً للقانون ذلك أن هذا القرار ليس قراراً إدارياً بالمعنى الفني الدقيق لمفهوم القرار الإداري باعتبار أن ما تضمنه هو في حقيقته تفسيراً لقرار مجلس الوزراء سالف البيان ويعد بمثابة واقعة مادية لأنه مجرد إجراء تنفيذي كاشف عما أراه الحكم القضائي النهائي البات، مما يتعين رفض هذا النعي. (الطعن رقم ١٢٤٥ لسنة ٢٠٢٢ جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية عليا).

ب - العلاقة بين الخاضع للضريبة والهيئة الاتحادية للضرائب علاقة لائحية

إن العلاقة بين الهيئة الاتحادية للضرائب والخاضع للضريبة ليست علاقة عقدية وإنما هي علاقة تنظيمية تحكمها قواعد قانونية آمرة ولذلك فإن الالتزام بالدين الضريبي المستحق الدفع مصدره



القانون دائماً، فإذا كان المشرع نص على استحقاق الضريبة ، في ميعاد محدد أضحي هناك التزام على الخاضع للضريبة بأداء الضريبة في هذا الميعاد حتى ولو تم تنظيم استيفاء هذه الضريبة عن طريق تقديم إقرارات أصلية أو فرعية باعتبار أن هذه الإقرارات هي مجرد إجراءات تنفيذية لاستيفاء حق الدولة في الضريبة التي أنشأها القانون وليس الإقرارات المذكورة، كما أن المشرع لم يعلق اكتساب صفة الضريبة مستحقة الدفع على الإقرار وإنما أسبغ هذه الصفة على الضريبة التي حل موعد سدادها وفقاً لتعريف الضريبة مستحقة الدفع الواردة في نص المادة الأولى من القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية وكذا المادة الأولى من القانون رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة، وعلى ذلك فإذا كان المشرع قد ألزم الخاضع للضريبة بتقديم إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية وكان هذا الإقرار غير صحيح فعليه أن يتدارك هذا الخطأ بتقديم تصريح طوعي بالمستحقات الضريبية الصحيحة (الطعن رقم ٢٥٩ لسنة ٢٠٢١ إداري جلسة ٢٠٢١/٦/٢٣ اتحادية عليا).

الفرع الثاني

الإجراءات وفق أحكام المحكمة الاتحادية العليا

أولاً: تسليم الإعلانات إلى الممثل القانوني

ذلك أن مؤدى المادة (١/٣٣) من القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن الإجراءات الضريبية والمادتين ١/١١، ٣/١٢ من قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٨ أن للهيئة الاتحادية للضرائب وللمعترض الطعن على قرار لجنة فض المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة خلال عشرين يوماً من تاريخ التبليغ به الذي يتم عن طريق أمين سر اللجنة، إلا أن القانون وقرار مجلس الوزراء المذكورين لم يحددوا شخص المبلغ إليه بالجهة الإدارية ومن ثم يرجع في هذا الشأن للقواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية ولائحته التنظيمية التي نصت المادة السابعة منها على تسليم إعلانات الجهة الإدارية إلى من يمثلها قانوناً ، وإذا كان مدير عام الهيئة الاتحادية للضرائب هو من يمثلها قانوناً وفقاً للمادة (١/٨) من القانون رقم (١٣) لسنة ٢٠١٦ بشأن إنشاء الهيئة، ومن ثم فإذا ما



اتجهت لجنة فض المنازعات الضريبية إلى إعلان الهيئة فإنما يكون ذلك عن طريق إعلان مدير الهيئة باعتباره ممثلها الذي ينوب عنها نيابة قانونية. (الطعن رقم ٦٣٥ لسنة ٢٠٢٠ إداري جلسة ٢٠٢٠/١٢/٩ اتحادية عليا).

كما ذهبت المحكمة ضمن سياق آخر في الرد على عدم إعلان الخاضع للضريبة بقولها إن

إقرار الطاعنين بسداد وكيلهم الغرامات الضريبية محل النزاع ينفي وجوب إعلانهم بها فرادى وقد اختصم وكيل الشركة القرار الصادر من الهيئة الاتحادية للضرائب أمام لجنة فض المنازعات وهو طعن في قرار إداري بمثابة دعوى موضوعية فتعد الدعوى قد أقيمت من ذي صفة فيها ويعد نعي الطاعنين بأن دعوى الهيئة الاتحادية للضرائب مقامة قبل الميعاد لا يستند إلى صحيح الواقع والقانون لأن الشركة تمخض عنها شركة واقع يجوز لوكيلها رفع الدعاوى أو الدفاع عنها، وقد تكفل الحكم المطعون فيه بالرد السائغ على هذا الدفاع فإن النعي عليه في هذا الشأن يكون على غير سند خليقاً بالفرض. (الطعن رقم ٢٠٥ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/٥ اتحادية عليا).

ثانياً: الاعتراض أمام اللجنة

حيث إن المستفاد من نصوص المواد ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٣ من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية أن لجنة فض المنازعات الضريبية تختص بالبث في الاعتراضات المقدمة على قرارات الهيئة الاتحادية للضرائب وأنه لا يقبل الاعتراض المقدم للجنة في حالتي عدم تقديم طلب إعادة النظر للهيئة ابتداءً أو أنه لم يتم سداد الضريبة والغرامات المعترض عليها، وأنه في جميع الأحوال لا تقبل المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة إذا لم يتم الاعتراض أمام اللجنة ابتداءً على أن يكون الطعن في قرار اللجنة خلال ٢٠ يوماً من تاريخ تبليغ المعترض بقرار اللجنة في حالتين (أولاهما) أن يكون الاعتراض على قرار اللجنة بشكل كلي أو جزئي، (وثانيتها) عدم صدور قرار من اللجنة بشأن اعتراض مقدم لها وفقاً لأحكام القانون المذكور وحيث إنه من المقرر وفقاً للمادة (٢/٣٠) من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية أنه لا يقبل الاعتراض المقدم للجنة فض المنازعات الضريبية إذا لم يتم سداد الضريبة والغرامات المعترض عليها، وإذ قضى حكم البداية المؤيد بالحكم المطعون فيه برفض



الدعوى المقامة بطلب إلغاء قرار اللجنة المطعون فيه وإعفاء الشركة من الغرامات المفروضة عليها استناداً إلى أن الأوراق خلت مما يفيد سداد الطاعنة للغرامات المعترض عليها قبل اللجوء للجنة فض المنازعات الضريبية، ومن ثم يكون قرار الأخيرة برفض الاعتراض قائماً على سنده الصحيح، وإذا كان ما استخلصه الحكم سائغاً أعمالاً للمادة (٣٠) المشار إليها وفي ضوء أن رفض الاعتراض يتساوى مع عدم قبوله مآلاً في النتيجة الأمر الذي يضحى معه الطعن غير قائم على أساس مما تقرر معه المحكمة عدم قبوله (الطعن رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٢١ إداري جلسة ٢٠٢١/١٠/١٣ اتحادية عليا).

ثالثاً: الاعتراض أمام اللجنة على التقدير الضريبي وتقدير الغرامات

حيث إنه من المقرر - وعلي ماجري به قضاء المحكمة الاتحادية العليا - أن التقاعس عن سداد الضريبة المستحقة في موعدها المحدد قانوناً يوجب إنزال الغرامة التأخيرية المقررة قانوناً سواء كانت هذه الضريبة واردة في الإقرار الأساسي أو التصريح الطوعي، وبما لا يجوز معه التعدي إلى ما وراء ذلك بالبحث في أساس فرض الضريبة إذا لم يكن مطروحاً بالأساس على لجنة فض المنازعات الضريبية، لأن عدم النهوض باتخاذ إجراءات التقاضي طعناً على أساس فرض الضريبة اكتفاءً باتخاذ هذه الإجراءات بالنسبة للغرامات المترتبة عليها ينطوي ضمناً على ارتضاء منه وتسليم بمشروعية الضريبة وبما لا تقبل معه معاودة طرح مدى مشروعية الضريبة بالأساس. (الطعن رقم الطعن رقم ٨٢٢ لسنة ٢٠٢٢ بجلسة ٢٠٢٣/٨/٩ اتحادية عليا).

رابعاً: الالتزام بالضريبة مصدره القانون

استقر قضاء المحكمة الاتحادية العليا على أن العلاقة بين الهيئة الاتحادية للضرائب والخاضع للضريبة ليست علاقة عقدية وإنما هي علاقة تنظيمية تحكمها قواعد قانونية أمره ولذلك فإن الالتزام بالدين الضريبي المستحق الدفع مصدره القانون دائماً، فإذا كان المشرع نص على استحقاق الضريبة، في ميعاد محدد أضحى هناك التزام على الخاضع للضريبة بأداء الضريبة في هذا الميعاد حتى ولو تم تنظيم استيفاء هذه الضريبة عن طريق تقديم إقرارات أصلية أو فرعية باعتبار أن هذه الإقرارات هي مجرد إجراءات تنفيذية لاستيفاء حق الدولة في الضريبة التي أنشأها القانون وليس الإقرارات



المذكورة، كما أن المشرع لم يعلق اكتساب صفة الضريبة مستحقة الدفع على الإقرار وإنما أسبغ هذه الصفة على الضريبة التي حل موعد سدادها وفقا لتعريف الضريبة مستحقة الدفع (الطعان رقما ٨٦٦، ٨١٤ لسنة ٢٠٢٠ إداري جلسة ٢٠٢٠/١٢/٣٠ اتحادية عليا).

خامسا: وجوب تقديم الإقرار الضريبي

وقد أفتت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع في مصر بأنه يقع التزام علي المسجل بتقديم إقرار شهري للمصلحة عن الضريبة المستحقة علي النموذج المعد لهذا الغرض، 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، وأما في حالة تقديمه الإقرار المذكور فقد أعطى القانون الحق للمصلحة في تعديل الإقرارات الشهرية المقدمة من المسجل بشرط أن تبين أسس التعديل مع إخطاره بذلك بخطاب موسى عليه بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تقديمه الإقرار (فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمصر بتاريخ ٢٠٠١/٦/٦ - ملف رقم ٥٧١/٢/٣٧).

سادسا: مناظ قبول الدعوى مراعاة المواعيد

جعل المشرع اللجوء إلى التقاضي بشأن قرار الهيئة الاتحادية للضرائب متدرجا يبدأ بتقديم اعتراض إلى الجهة الإدارية ثم الطعن أمام لجنة فض المنازعات الضريبية ثم الطعن أمام المحكمة الإدارية الاتحادية المختصة مع مراعاة المواعيد المنصوص عليها في القانون ذلك أن مؤدى المادة (١/٣٣) من القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن الإجراءات الضريبية والمادتين ١/١١، ٣/١٢ من قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٨ ذلك أن للهيئة الاتحادية للضرائب وللمعتراض الطعن على قرار لجنة فض المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة خلال عشرين يوما من تاريخ التبليغ به الذي يتم عن طريق أمين سر اللجنة، إلا أن القانون وقرار مجلس الوزراء المذكورين لم يحددوا شخص المبلغ إليه بالجهة الإدارية ومن ثم يرجع في هذا الشأن للقواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية ولائحته التنظيمية التي نصت المادة السابعة منها على تسليم إعلانات الجهة



الإدارية إلى من يمثلها قانوناً، (الطعن رقم ٥١٩ لسنة ٢٠٢٠ إداري جلسة ٢٠٢٠/١٢/٩ اتحادية عليا) وقد تم تعديل هذا الميعاد بالقانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢٢ إلى ٤٠ يوماً ويراعى أن هذه الأحكام صدرت بناء على القوانين التي تسري على النزاع.

سابعاً: النصاب الانتهائي

استقر قضاء المحكمة الاتحادية العليا على أن المشرع حدد نصاباً انتهائياً فلا يجوز الطعن في الأحكام الصادرة بفرض ضريبة متي لم تتجاوز قيمة النزاع الضريبي مائة ألف درهم ، فذهبت إلي أنه من المقرر في قضاء هذه المحكمة وفقاً لنص الفقرة الرابعة من المادة (٣١) من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية أن المشرع اعتمد معياراً قيمياً بصدد الطعن على قرارات لجنة فض المنازعات الضريبية فجعل القرار الصادر من اللجنة نهائياً فلا يجوز الطعن فيه إذا كان مجموع الضريبة المستحقة والغرامات الإدارية المقررة بموجبه (وفق السلطة المخولة للجنة بمقتضى القانون) لا يتجاوز مبلغ مائة ألف درهم وان المقصود بنهائية قرار اللجنة في مفهوم نص المادة (٣١) سالف البيان ليس نهائية القرار من حيث اكتمال أركانه فحسب وإنما نهائيتها في مجال الطعن (عدم جواز الطعن فيه وفق أحكام القانون الذي اعتبر هذا النصاب انتهائياً) أمام القضاء ودليل ذلك وأيته أن المشرع في المادة (٣٢) من ذات القانون مايز بين القرارات النهائية الصادرة من اللجنة في المنازعات التي لا تزيد على مائة ألف درهم فاعتبرها سندا تنفيذياً بذاتها أما القرارات التي تزيد على مائة ألف درهم فاعتبرها سندا تنفيذياً شريطة ألا يتم الطعن فيها خلال المواعيد المقررة قانوناً. وإذ قضى الحكم المطعون فيه بتأييد حكم محكمة البداية القاضي برفض الدعوى المقامة من الهيئة الطاعنة واستند في ذلك إلى ما ورد بحكم محكمة البداية واعتبره مكملاً لأسبابه كما استند إلى نهائية القرار الصادر من اللجنة والذي قرر رد المبالغ المحصلة ومقدارها عشرون ألف درهم والتي تقل عن النصاب المقرر للطعن أعمالاً لحكم المادة (٣١) المشار إليها، ولما كان ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه من رفض الدعوى يتساوى في النتيجة مآلاً مع عدم جواز الطعن على قرار اللجنة لعدم تجاوزها حدود النصاب الذي حدده القانون، ومن ثم يكون الطعن غير قائم على أساس مما تقرر معه المحكمة



عدم قبوله في غرفة المشورة (الطعن رقم ٣٤٩ لسنة ٢٠٢٢، الطعن رقم ٦٨٩ لسنة ٢٠٢٢ جلسة ٢٠٢٣/٧/٥ اتحادية عليا).

ثامناً: عدم تقديم طلب إلى لجنة الاعتراضات أو لجنة فض المنازعات

حيث إنه من المقرر - في قضاء المحكمة الاتحادية العليا - أن لجنة فض المنازعات الضريبية تختص بالبت في الاعتراضات المقدمة ضد قرارات الهيئة الاتحادية للضرائب وأنه لا يقبل الاعتراض المقدم للجنة في حالتي عدم تقديم طلب إعادة النظر للهيئة ابتداءً أو أنه لم يتم سداد الضريبة والغرامات المعترض عليها وفي جميع الأحوال لا تقبل المنازعات الضريبية أمام المحكمة المختصة إذا لم يتم الاعتراض أمام اللجنة ابتداءً على أن يكون الطعن في قرار اللجنة في حالتين أولاً أن يكون الاعتراض على قرار اللجنة بشكل كلي أو جزئي وثانياً عدم صدور قرار من اللجنة بشأن اعتراض مقدم لها وفقاً لأحكام القانون (الطعن رقم الطعن رقم ٦٤٧ لسنة ٢٠٢٢ بجلاسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية عليا).

تاسعاً: عدم سداد الضريبة والغرامات المقررة قبل اللجوء إلى اللجنة

المقرر أن نص المادة (٣٣) من المرسوم بقانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٢١ قد جري على أن المحكمة تقضي بعدم قبول الطعن في حالة عدم تقديم الشخص ما يفيد سداد نسبة لا تقل عن ٥٠% من قيمة الغرامات الإدارية المقررة وفقاً لقرار اللجنة الأمر الذي لم تقم الطاعنة بإثباته أمام محكمة الاستئناف ولم تدفع به مما يغدو هذا النعي غير مستند إلى سند صحيح من القانون مما يتعين رفضه. (الطعن رقم ٦٤٧ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية عليا).

عاشراً: عدم الطعن في تقدير الضريبة أمام لجنة فض المنازعات لا يجيز رفع دعوى متقابلة بذلك

حيث إنه من المقرر أن المشرع رسم طريقاً معيناً للطعن في قرارات الهيئة الاتحادية للضرائب تبدأ بتقديم الخاضع للضريبة طلباً إلى لجنة إعادة النظر بالهيئة وذلك لإعادة النظر في قرارها بشكل كلي أو جزئي منه وذلك خلال ٢٠ يوم (عمل) من تاريخ التبليغ به على نحو ما نصت عليه المادة (٢٧) من قانون الإجراءات الضريبية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ وتعديلاته كما أنه يجوز للخاضع



للضريبة أن يقدم إلى لجنة فض المنازعات الضريبية اعتراضه على قرار الهيئة في شأن طلب إعادة النظر في خلال ٢٠ يوم (عمل) من تاريخ التبليغ به على نحو ما نصت عليه المادة (٣٠) من ذات القانون فإذا صدر قرار اللجنة فإن لكل طرف علي حدة أن يطعن في قرار اللجنة خلال المدة المقررة سواء كان الطعن على القرار كلياً أو جزئياً وسواء كان الطعن بموجب دعوى أصلية أو دعوى متقابلة تتقيد بمواعيد وإجراءات الطعن بالإلغاء شأنها شأن الدعوى الأصلية ذلك أن هذه الإجراءات التي رسمها القانون تتعلق بالنظام العام باعتبارها شكلاً جوهرياً في التقاضي حتى ينتظم التداعي على الوجه الذي أوجبه المشرع كما أنه يتعين الرجوع إلى القانون الضريبي وليس غيره من القوانين التي لها ذاتيتها وأحكامها وقواعدها ومواعيدها الخاصة كقانون الإجراءات الضريبية (الطعن رقم ٩٨١ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٨/١٦ اتحادية علياً).

المبحث الثاني

أنواع الضرائب

أولاً: الضريبة الانتقائية

نظم المشرع الضريبة الانتقائية بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ وصدرت لائحته التنفيذية بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧.

١- مفهوم السلع الانتقائية

هي السلع التي يتم تحديدها بقرار مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير على أنها خاضعة للضريبة.

وقد حددت المحكمة الاتحادية العليا مفهوم السلع الانتقائية ذلك أن المشرع بمقتضى نص المادة الثانية من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ قد فرض ضريبة على السلع الانتقائية وفوض مجلس الوزراء في تعريفها وقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لهذا القانون وناط في المادة الأولى منه بمجلس الوزراء تحديد السلع الانتقائية الخاضعة للضريبة بناء على اقتراح وزير المالية وذلك عند تعريف السلع الانتقائية، ومن المقرر وفقاً لمفهوم الفقرة الثالثة من المادة (٢) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بالقانون الاتحادي رقم (٧) لسنة

٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية أن المخزن لا يكون مسؤولاً عن سداد الضريبة إذا تم استيفاء شرطين أولهما امتلاك الشخص المخزن سلعا انتقائية متاحة للتداول الحر لغرض الأعمال في الدولة بشرط ألا تكون الضريبة قد دفعت عن تلك السلع ولم يتم الإعفاء من دفعها أو إرجاعها أو تأجيلها والشرط الثاني ألا تكون السلع الانتقائية المخزنة سلعا انتقائية فائضة وفقا لأحكام المادة (١١) من اللائحة. (الطعن رقم ٢٤٠ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/٥ اتحادية عليا).

٢- وعاء للضريبة

كل شخص مسجل أو ملزم بالتسجيل لغايات الضريبة بموجب أحكام هذا المرسوم بقانون ونصت المادة ٢ من ذات القانون علي سريان ونطاق الضريبة إذ تسري علي السلع الانتقائية التي يصدر بها قرار من مجلس الوزراء بناء علي اقتراح الوزير وتفرض الضريبة علي الأنشطة التي تتعلق بإنتاج السلع الانتقائية وهي إنتاج السلع الانتقائية في الدولة أو استيرادها، والإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة وتخزينها في الدولة، وناط المشرع باللائحة التنفيذية تحديد نسبة الضريبة ووضع حداً أقصى ٢٠٠ % من السعر الانتقائي للسلعة وفقاً للمادة ٣ من القانون.

وحددت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية المقصود بالسلع الانتقائية بأنها السلعة المملوكة للشخص المخزن في التاريخ الذي نشأ فيه الالتزام الضريبي وتزيد عن معدل التخزين واي سلعة يزيد تخزينها عن شهرين تعتبر متداولة كما حددت المادة (١٢) من اللائحة أن طرح السلع للاستهلاك حال إنتاجها أو إخراجها من منطقة محددة يعتبر خاضعا للضريبة وأعفاها من الخضوع للضريبة في المادة (١٤) إذا كانت معدة للتصدير.

وقد حددت المحكمة الاتحادية العليا مناط فرض ضريبة على السلع الانتقائية بأنه في حالة طرح السلع الانتقائية للاستهلاك في حالة اكتشاف تلف في السلعة أو نقص في كميتها واستثني المشرع من حالة طرح للاستهلاك إذا قام أمين المستودع المسؤول عن السلعة بإخطار الهيئة خلال ثلاثين يوماً من اكتشاف تلف في السلعة أو نقص في كميتها ويثبت للهيئة الاتحادية للضرائب أن هذا التلف أو النقص ناتج عن سبب مشروع تقبله الهيئة وفي هذه الحالة تفرض غرامة نسبية على المبلغ الفارق الذي لم يسدد للهيئة نتيجة هذا الخطأ. (الطعن رقم ٥٩٤ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية عليا).

وذهبت في حكم آخر إلى معنى دقيق في تحديد الوعاء ومناطق الخضوع فذهبت إلى أنه عن نعي الشركة الطاعنة بمخالفة القانون لعدم فحص الوعاء الضريبي الصادر عنه التقييم بصورة واقعية وعدم إعادة النظر والفحص من جانب الهيئة المطعون ضدها فإن ذلك مردود عليه بأن الثابت قيام الطاعنة بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح في شهر أكتوبر ٢٠١٧ وثبت عدم صحة ما قدمته من المخزون الشهري ومعدل مبيعات شهرين ولم تصحح ذلك خلال عشرة أيام. كما ثبت وجود منتجات انتقائية عن شهر سبتمبر ٢٠١٧ ولم تتوافر البيانات المطلوبة عن تفاصيل كل منتج من المنتجات الانتقائية لمتوسط المخزون وبناء عليه يكون إقرار الطاعنة عن شهر أكتوبر ٢٠١٧ غير صحيح وقد تم حساب المخزون الانتقائي وفق نصوص اللائحة التنفيذية للمرسوم الاتحادي بشأن الضريبة الانتقائية عن معدل مبيعات شهري بناء على البيانات المقدمة من الشركة الطاعنة مما يغدو معه هذا النعي غير سديد يتعين رفضه. (الطعن رقم ٢٤٠ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/٥ اتحادية عليا).

٣- الشخص الخاضع للضريبة

حدد القانون ماهية الشخص الخاضع للضريبة بالنص في المادة (٤) منه على أن تكون الضريبة مسؤولية كل شخص مسجل للضريبة أو يشارك فيها أو أمين المستودع في حال الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة، وقد حظر المشرع بمقتضى نص المادة (٥) منه مباشرة أي نشاط قبل تسجيله للضريبة وعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل الضريبي خلال ٣٠ يوماً من قيامه بالأنشطة الخاضعة للضريبة، ويجوز للهيئة استثناء الشخص من التسجيل إذا ثبت أنه لن يقوم باستيراد السلع الانتقائية بشكل منتظم وفقاً للمادة (٦). واتجهت المحكمة الاتحادية العليا إلى التوسع في الخضوع للضريبة الانتقائية وذلك إذا وجد نقص في كمية السلعة المستوردة فإن هذا النقص يخضع للضريبة الانتقائية إذ ذهبت وفقاً لنص المادة (١٢) من قرار مجلس الوزراء رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الانتقائية إلى أنه يتم طرح السلع الانتقائية للاستهلاك في حالة اكتشاف تلف في السلعة أو نقص في كميتها واستثني من حالة الطرح للاستهلاك إذا قام أمين المستودع المسؤول عن السلعة بإخطار الهيئة خلال ثلاثين يوماً من اكتشاف تلف في السلعة أو نقص في كميتها ويثبت للهيئة الاتحادية للضرائب أن هذا التلف أو النقص ناتج عن سبب مشروع تقبله الهيئة



وفي هذه الحالة تفرض غرامة نسبية علي المبلغ الفارق الذي لم يسدد للهيئة نتيجة هذا الخطأ وفق البند (١٠) من الجدول رقم (١) المرفق بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٧ .
وبحسبان أن المادة (٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقالية حددت سريان ونطاق فرض الضريبة بإنتاج السلعة أو استيرادها أو الإفراج عنها أو تخزينها ولم تثبت الشركة الطاعنة أن حالتها تخرج عما ورد بعموم هذا النص وكانت الواقعة المنشئة للضريبة قد حدثت في ظل العمل بالمرسوم بقانون الضريبة الانتقالية سالف البيان المعمول به اعتبارا من ٢٠١٧/١٠/١ (الطعن رقم ٥٧٨ لسنة ٢٠٢٢ جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢، الطعن رقم ٧٨٨ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية عليا).

كما ذهبت المحكمة الاتحادية العليا إلى أن فضلات التبغ تخضع للضريبة طالما لم يتم إعادة تصديرها أو إتلافها علي النحو المبين بالقانون واللائحة التنفيذية إذ إن مناط خضوع الشخص للضريبة الانتقائية وفق نصوص المواد ١ و ٢ و ١١ من قرار مجلس الوزراء رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن اللائحة التنفيذية لهذا القانون الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ اعتبره مُخزناً لسلعة انتقائية بأن تكون مملوكة له وأن تزيد عن معدل المخزون الشهري وهو ما أقرت به الطاعنة بصحيفة طعنها كما أنه لم يتوافر بشأنها شروط إتلاف البضاعة من السجائر التالفة إذ لم تقم الشركة الطاعنة بإخطار الهيئة الاتحادية للضرائب خلال ثلاثين يوما من اكتشاف الهدر أو الفاقد ولم يثبت حضور واعتماد الهيئة لمحاضر إعدام المواد وفقا لنص المادة (١٢) من قرار مجلس الوزراء رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ سالف البيان، كما تضمن جدول التعريفات الجمركية الصادر بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٧ وقراره رقم ٢ لسنة ٢٠٢٠ تحت عنوان تبغ خام أو غير مصنع وفضلاته ومن ثم فإن فضلات التبغ تدخل ضمن عموم التبغ ويسري عليها ذات الأحكام السارية عليه فلا يجوز استبعاد فضلات التبغ واعتبارها من نفايات الصناعة التي لا تخضع للضريبة، (الطعن رقم ١١٨٤ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٩/٢٧ اتحادية عليا).

٤- إلغاء التسجيل

على المسجل أن يتقدم بطلب إلى الهيئة لإلغاء تسجيله الضريبي اذا لم يعد مسئولا ويكون احتساب



الضريبة من تاريخ استيراد السلع الانتقائية وفقاً للمادة (٧)، إذ نص المشرع بموجب نص المادة (١٠) منه على أن التاريخ الذي يتم فيه الحصول على السلع الانتقائية من الشخص المخزن أو طرح السلع للاستهلاك يكون تاريخ احتساب الضريبة من تاريخ نفاذ المرسوم بقانون، يجب أن تشمل الأسعار قيمة الضريبة وفقاً للمادة (١١).

٥- الإعفاء من الضريبة

يعفى من ضريبة السلع الانتقائية التي يتم تصديرها وتحدد اللائحة ضوابط الإعفاء وفقاً للمادة (١٢)، ويتم حساب الضريبة مخصوماً منها الضريبة على سلعة تم تصديرها أو احتسبت عن طريق الخطأ أو دفعت في سلعة أصبحت مكونة من سلعة انتقائية أخرى.

أ- عدم جواز الإعفاء للتقصير في إدراج المنتجات ضمن النظام الضريبي

إذ ذهبت بخصوص تحديد الفترة الضريبية المعول عليها لسداد الضريبة وما إذا كان الخلاف حولها يقتضي الإعفاء من أداء الضريبة إلى أن المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الانتقائية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ نص على أن الفترة الضريبية هي الشهر الميلادي ونص المادة (١٨) من ذات اللائحة على أن على الخاضع للضريبة تقديم إقرار ضريبي بالوسائل والإجراءات التي تحددها الهيئة ونص المادة (١٩) منها أنه على الخاضع للضريبة سداد الضريبة المستحقة للدفع عن أي شهر إلى الهيئة في موعد لا يجاوز اليوم الخامس عشر من الشهر الذي يليه، وحيث إن محكمة الاستئناف قد عملت مضمون الحكم الناقض وأحالت الطعن إلى خبير، لتمحيص دفاع المطعون ضدها وما إذا كان عدم إدراج منتجاتها بالنظام الضريبي اعتباراً من ٢٠٢٠/٣/٢ كان حائلاً دون سداد الضرائب والغرامات وقد قام الخبير بمأموريته وبحث هذا الدفع واستخلصت منه المحكمة ما استندت إليه في حكمها من أن الهيئة الاتحادية للضرائب قامت بتاريخ ٢٠١٩/١١/١٣ بإصدار شهادة تسجيل باسم المطعون ضدها موضحاً فيه تاريخ سريان التسجيل اعتباراً من ٢٠١٩/١٢/١ على أن يكون الاستحقاق الضريبي اليوم الخامس عشر من الشهر التالي للإقرار الضريبي وقامت بالبداية بتسجيل منتجاتها بتاريخ ٢٠٢٠/١/٠ وقد انتهت من التسجيل بتاريخ



٢٠٢٠ / ٣ / ٢ نتيجة التأخر في إدراجها في الضريبة واكتمال مركزها القانوني في ٢٠٢٠ / ٣ / ٢، مما يعد معه هذا التاريخ هو المعول عليه لبدء الميعاد المقرر بالمادة (١٩) سالفه البيان دون سواء لتحديد قيمة الضريبة حتي يمكن إقرارها في الإقرار وقد قامت بسداد مبلغ تحت الحساب بتاريخ ٢٠٢٠ / ٥ / ١٩ ثم قامت بسداد باقي الضريبة في ٢٠٢٠ / ٦ / ٤ و ٢٠٢٠ / ٦ / ٨ مما يغدو معه نعي الجهة الإدارية الطاعنة علي الحكم المطعون فيه بمخالفة القانون والخطأ في تطبيقه والقصور في التسبب والإخلال بالحق في الدفاع لأنه لا يشترط تقديم الإقرار حتي يمكن سداد الضريبة الانتقائية في موعدها المحدد قانونا غير سديد، وغير مقبول. (الطعانان رقما ١٢١٥، ١٢٢٥ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣ / ١٠ / ١١ اتحادية عليا).

ب- الإعفاء في حالة إعادة التصدير

أكدت المحكمة في قضائها أن الإعفاء من الضريبة في حالة إعادة التصدير إذ ذهبت إلى أن تقرير مراجعة المدقق المستقل إلى أنها لم تفرج عن أي مخزون خاضع للضريبة الانتقائية للاستهلاك المحلي خلال الفترة محل النزاع. كما أن البيانات الجمركية صدرت تحت بند البضائع العابرة (ترانزيت دخول وخروج) حيث لا تسمح السلطات الجمركية بالإفراج عن البضائع الواردة بهذه الصفة إلى داخل الدولة دون إصدار تصاريح جمركية جديدة وهو الأمر الذي لم يثبت حدوثه فيما يخص البضائع محل الدعوى. ووفقا لبيانات حركة مخزون البضائع المذكورة فإن جميع البضائع التي تم استلامها بواسطة المطعون ضدها قد ثبت خروجها بالكامل على مدار فترات مختلفة من ميناء جبل علي بموجب تصاريح التصدير إلى الوجهات النهائية لها.. ومن ثم فإنها يسري بشأنها نص المادة (١٢) من قانون الضريبة الانتقائية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ والمادة (١٤) من اللائحة التنفيذية له الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٧) لسنة ٢٠١٧ اللتين تعفيان البضائع التي يعاد تصديرها من الغرامات المقررة. (الطعن رقم ١١٩٧ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣ / ١٠ / ٤، الطعن رقم ٩٢٦ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣ / ١٠ / ٢٥ اتحادية عليا).

٦- سداد الضريبة



أوجبت المادة (١٨) من القانون قيام الخاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي في نهاية كل فترة ضريبية وفقاً للأحكام المبينة في اللائحة التنفيذية، كما أوجبت المادة (١٩) من القانون على الخاضع للضريبة سداد الضريبة المستحقة الدفع التي تظهر في الإقرار الضريبي وذلك في ذات تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

٧- فائض الضريبة القابلة للاسترداد

على الخاضع للضريبة أن يقوم بترحيل فائض الضريبة القابلة للاسترداد إلى الفترات الضريبية اللاحقة وإجراء مقاصة بين هذا الفائض والضريبة المستحقة الدفع وفقاً للمادة (٢٠) وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون الأشخاص الملزمون بدفع الضريبة إذا لم يستوف الشخص الذي قام بالنشاط يلتزم بدفع الضريبة وخصوصاً إذا كان ضمن سلسلة توريد لم يتم دفع الضريبة عنها أو مستثمر أو شخص يملك مصلحة مالية في سلسلة توريد لم يتم دفع الضريبة فيها أو يكون مالكا للسلعة.

ثانياً: ضريبة القيمة المضافة

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة المعدل بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (١٨) لسنة ٢٠٢٢، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٥٢) لسنة ٢٠١٧ المعدل بقراره رقم (٩٩) لسنة ٢٠٢٢ وقد عرف القانون ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

١- تحديد مفهوم الخاضع للضريبة

تنص المادة (٢) من القانون على أن تفرض الضريبة على كل توريد خاضع للضريبة وتوريد اعتباري يقوم به الخاضع للضريبة واستيراد السلع المعنية وتفرض الضريبة، بنسبة أساسية قدرها ٥% على كل توريد ويعد توريد للسلع كل نقل ملكية السلع لشخص آخر أو إبرام عقد بين طرفين أو أكثر يترتب عليه نقل السلع في وقت واحد وفقاً للمادة (٥).



أما عن توريد الخدمات فعرفته المادة (٢) بأنه كل توريد لا يعتبر توريداً للسلع وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية كما أنه توجد حالات خاصة للتوريد كالتوريد بواسطة وكيل وفقاً للمادة (٩) فينصرف إلى الموكل ولصالحه وحدد المشرع مفهوم التوريد الاعتباري وفق نص المادة (١١) في حالات معينة كتوريد سلع أو خدمات كانت تشكل جزءاً أو كلا من أصول أعمال ولم تعد كذلك أو انتقال سلع كانت تشكل جزءاً من أصول أعمال إلى دولة أخرى تطبق الضريبة كذا كل توريد لسلع يسمح باسترداد ضريبة المدخلات وقد حددت المحكمة الاتحادية العليا مفهوم الخضوع لضريبة القيمة المضافة وفق نص المادة (٢) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ الذي جري علي فرض الضريبة علي كل توريد خاضع للضريبة لأن المشرع حدد الواقعة المنشئة للضريبة بأنها عملية التوريد نفسها ببيع السلعة أو الخدمة وهي الواقعة التي تنتقل فيها ملكية السلعة أو أداء الخدمة للغير وبتمام تلك الواقعة تستحق الضريبة وأنه متى كان النص واضحاً جلي المعنى قاطعاً في الدلالة على المراد منه فإنه لا يجوز الخروج عليه أو تأويله ولا تخصيص لعمومه ولا تقييد لمطلقه بدعوى الاستهزاء بالحكمة التي أمثته لأن محل ذلك كله أن يكون بالنص غموض أو لبس والنص واضح وليس فيه لبس أو غموض ولما كانت الطاعنة قد قامت بتوريدات فإنه ينطبق عليها الضريبة وتكون ملزمة بسدادها بصرف النظر عن تحصيلها لها إذ أن القانون لم يعلق سداد الضريبة علي التحصيل الفعلي مما يتعين رفض هذا النعي (الطعن رقم ٦٦٣ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية علياً).

كما قضت في حالة مجموعة الشركات بأن المشرع عرف بمقتضى نص المادة (١) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة ضريبة المخرجات بأنها الضريبة المفروضة علي التوريد الخاضع للضريبة ونص في المادة (٢) منه على أن كل توريد خاضع للضريبة، وحيث أنه من المقرر أن الالتزام الضريبي مصدره القانون وهو الذي يحدد نسبة الضريبة وآلية سدادها وقد أقرت الطاعنة في الحكم المطعون فيه وفي صحيفة طعنها ، بخطئها في تقديم الإقرار الضريبي بالخلط بين الأنشطة التي يمارسها مالك الطاعنة والشركات الثلاث الأخرى التي يملكها وقامت بتصحيح الوضع وتقديم تصريحات طوعية مما يخول لجهة الإدارة المطعون ضدها فرض غرامات عنها مما يغدو ما تنعى به الطاعنة بالسبب الأول مخالفة الحكم المطعون فيه



لقانون بعدم إحاطته بالواقع في الدعوى والمستندات المقدمة فيها وحدث خلط بين أنشطة الشركات الثلاث وقام المالك بتصحيحه بتصريحات طوعية ولم تحدث أضراراً للهيئة لا يعدو أن يكون جدلاً في سلطة محكمة الموضوع لا يجوز إثارته أمام هذه المحكمة ومن ثم غير مقبول (الطعن رقم ١٥٢٢ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/١٠/١١ اتحادية عليا).

كما ذهبت المحكمة إلى خضوع الشخص للضريبة طالما كان مسجلاً للضريبة بدولة من دول مجلس التعاون الخليجي ذلك أن المشرع قرر أن القانون هو مصدر التزام الخاضع بسداد الضريبة ونصت المادة الثانية من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) سنة ٢٠١٧ بشأن ضريبة القيمة المضافة على أنه يخضع للضريبة كل توريد لسلعة لقاء مقابل مالي، وقد أقرت الطاعنة بصحيفة دعواها أنها قامت باستيراد وإدخال المعدات الخاصة بها إلى دولة الإمارات العربية المتحدة من دولة... بغرض إصلاحها فتم تحميلها بضريبة القيمة المضافة مقابل خدمات الإصلاح من مورد محلي في دولة الإمارات وشرائها لبعض البضائع ومن ثم لا يسري بشأنها نص المادة (٧٥) من ذات القانون الذي أجاز للهيئة إعفاء الخاضع لهذه الضريبة إذا كان من دول مجلس التعاون الخليجي التي لا تطبق هذه الضريبة إذ أنه استناداً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي وإقرار الطاعنة بصحيفة طعنها أن دولة... تطبق قانون ضريبة القيمة المضافة، وثبت ذلك بالمرسوم الملكي رقم م/١١٣ بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي م/٥٢ بتاريخ ١٤٤١/٤/٢٨ هـ والأمر الملكي رقم أ/٦٣٨ بتاريخ ١٤٤١/١٠/٥ هـ فضلاً عن عدم انطباق نص المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٥٢) لسنة ٢٠١٧ التي أوجبت لاستحقاق الإعفاء ألا تقوم بتوريدات لها مكان توريد في الدولة، أو تنتمي لدولة من دول مجلس التعاون الخليجي لا تطبق ضريبة القيمة المضافة وبالتالي لا تستوفي الشروط القانونية للإعفاء (الطعن رقم ١٠٦٦ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٩/٢٠ اتحادية عليا).

وقد سبق لمحكمة النقض المصرية تحديد هذا المفهوم باعتبار أن ضريبة المبيعات هي ضريبة القيمة المضافة فذهبت إلى أنه من المقرر في قضاء النقض أن المشرع في قانون الضريبة على المبيعات (المقابل لضريبة القيمة المضافة) وضع تنظيمًا شاملاً لهذه الضريبة وعين بمقتضاه السلع



والخدمات الخاضعة لها فأخضع للضريبة السلع المحلية والمستوردة والخدمات التي أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون حيث تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بتحصيلها وتوريدها وأن قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها يعتبر في حكم البيع. (الطعن رقم ٢٩٥ لسنة ٧١ ق جلسة ٢٣/١٠/٢٠٠٣ محكمة النقض المصرية).

٢- التسجيل في الضريبة

أوجبت المادة (١٣) من القانون التسجيل الضريبي الإلزامي على كل شخص لديه مكان إقامة في الدولة المطبقة القيام بالتسجيل الضريبي في حالات معينة إذا تجاوزت قيمة التوريدات قيمة معينة حددتها المادة (١٩) من القانون أو توقع ذلك وأوجبت على كل شخص لديه محل إقامة في الدولة أو إحدى الدول المطبقة القيام بالتسجيل الضريبي في حالة قيامه بتوريدات سلع أو خدمات.

٣ - الاستثناء في التسجيل

أجاز المشرع بمقتضى نص المادة (١٥) منه للهيئة الاتحادية للضرائب استثناء الخاضع للضريبة من التسجيل الضريبي إذا كانت توريداته خاضعة لنسبة الصفر وإذا حدثت أي تغييرات في أعمال الخاضع للضريبة أخرجته من هذا الاستثناء وجب عليه إخطار الهيئة.

٤ - حالات إلغاء التسجيل

أوجب المشرع على المسجل بمقتضى نص المادة (٢١) من القانون أن يتقدم بطلب للهيئة لإلغاء تسجيله الضريبي في حالتين أو لاهما إذا توقف عن القيام بتوريدات خاضعة للضريبة وثانيتها إذا كانت قيمة التوريد خلال فترة خلال ١٢ شهرا اقل من الحد التسجيل.

٥- تاريخ التوريد

حدد المشرع بمقتضى نص المادة (٢٥) منه تاريخ التوريد بتاريخ نقل السلعة إذا كانت السلع تنقل تحت إشراف المورد، أو تاريخ وضع السلعة بتصريف المستلم إذ لم يكن نقلها تحت إشراف المورد،



أو تاريخ إتمام تجميع السلعة أو تركيبها في حال تم توريد السلع مع التجميع والتركيب، أو تاريخ استيراد السلع وفقاً للتشريعات الجمركية، أو تاريخ قبول المستلم للتوريد أو في موعد لا يجاوز ١٢ شهر بعد نقل السلع أو وضعها تحت تصرف المستلم إذا كان التوريد على أساس القابلية للإرجاع، أو تاريخ الانتهاء من أداء الخدمة أو تاريخ استلام المبلغ المدفوع أو تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية، وناطت المادة (٢٦) من القانون تحديد حالات توريد السلع أو الخدمات لاي عقد يتضمن دفعات دورية أو فواتير متتابعة قد تم في التاريخ الأسبق لي من التواريخ الآتية: تاريخ إصدار أي فاتورة ضريبية، تاريخ استحقاق دفع المبلغ المحدد في الفاتورة الضريبية، تاريخ استلام المبلغ المدفوع، تاريخ مرور سنة من تاريخ تقديم السلع والخدمات، وحددت المادة (٢٧) من القانون مكان توريد السلع في الدولة إذا كان التوريد في الدولة ولا يتضمن تصديرها من الدولة أو استيرادها إليها، ومكان توريد السلع المركبة أو المجمعة في حال تصديرها من الدولة أو استيرادها إليها، مكان توريد السلع الذي يتضمن التصدير أو الاستيراد داخل الدولة أو خارجها.

وبصدد تاريخ التوريد حددت المحكمة الاتحادية موعد سداد الضريبة بقولها أن المشرع لم يعلق اكتساب صفة الضريبة مستحقة الدفع على الإقرار وإنما أسبغ هذه الصفة على الضريبة التي حل موعد سدادها وفقاً لتعريف الضريبة مستحقة الدفع الواردة في نص المادة الأولى من القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية وكذا المادة الأولى من القانون رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة، وعلى ذلك فإذا كان المشرع قد ألزم الخاضع للضريبة بتقديم إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية وكان هذا الإقرار غير صحيح فعليه أن يتدارك هذا الخطأ بتقديم تصريح طوعي بالمستحقات الضريبية الصحيحة أعمالاً للمادة (١٠) من القانون رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ المشار إليه وفي الحالتين فإن الإقرار والتصريح الطوعي يكونان عن الضريبة المستحقة الدفع التي حل موعد سدادها والتي تستوجب توقيع الغرامات التأخيرية عن التأخر في سدادها أعمالاً للبند ٩ من الجدول رقم واحد المرفق بقرار مجلس الوزراء رقم ٤٠ لسنة ٢٠١٧. (الطعن رقم ٢٠٥ لسنة ٢٠٢٢ جلسة ٢٠٢٣/٧/٥ اتحادية عليا).



كما ذهبت ضمن سياق آخر إلى أن المشرع اذا حدد ميعادا للتوريد الخاضع للضريبة فيتعين الالتزام به إذ قضت بأن الخبير قطع بأن الطاعنة أبرمت عقودا قبل ٢٠١٨/١/١ واستلمت دفعات وأقساط وفواتير إلا أن الطاعنة لم تقم بتسليم العقارات إلى المشتريين إلا بعد ٢٠١٨/١/١ مما يكون معه الخبير قد فصل في مسألة فنية وإذ قامت الطاعنة بجزء من التوريد قبل نفاذ المرسوم بقانون رقم ٨ لسنة ٢٠١٧ بشأن ضريبة القيمة المضافة، وجزء بعد سريانه فإن التوريد يكون قد تم بعد نفاذه أعمالا لنص المادة ٨٠ منه وقد فصل الحكم المطعون فيه في هذه المسألة القانونية وفق صحيح القانون مما يغدو معه هذا النعي غير سديد. (الطعن رقم ٧١٤ لسنة ٢٠٢٣ إداري جلسة ٢٠٢٣/٨/٢ اتحادية عليا).

٦- مكان التوريد

حدد المشرع بمقتضى نص المادة (٢٧) منه مكان توريد السلع في الدولة ولا يتضمن تصديرها إلى الخارج ويكون مكان توريد السلع المركبة أو المجمععة في حال تصديرها من الدولة أو استيرادها وحدد المشرع بأن مكان التوريد في حال تجميع السلع داخل الدولة والعكس صحيح ويكون مكان توريد السلع الذي يتضمن التصدير أو الاستيراد في داخل الدولة إذا كان يتضمن التصدير إلى مكان خارج الدولة المطبقة أو لم يكن مستلم السلع في إحدى الدول المطبقة مسجلا للضريبة في الدولة وحدد المشرع مكان التوريد للمياه والطاقة بأنها في مكان إقامة التاجر الخاضع للضريبة وفي المادة (٢٩) حدد بشكل قاطع مكان توريد الخدمات بأنه مكان إقامة المورد واستثنى من هذه المادة بمقتضى نص المادة (٣٠) حالات، حيث يكون مكان التوريد في حالات خاصة إذا كان المتلقي لديه مكان إقامة في إحدى الدول المطبقة وسجل لغايات الضريبة فيها ويكون إقامة المتلقي أو إذا كان المتلقي شخصاً يمارس الأفعال ولديه مكان إقامة في الدولة والمورد ليس لديه مكان إقامة في الدولة. أو إذا كان توريد الخدمات التي تقدم على السلع كخدمات التركيب المتعلقة بالسلع الموردة من قبل الغير أو إذا كان التوريد تأجير وسائل النقل لمستأجر غير خاضع للضريبة، كذا إذا كان توريد خدمات مطاعم وفنادق وتعهيدات تقديم الطعام والمشروبات يكون المكان الذي يتم فيه التنفيذ الفعلي لهذه الخدمات كذلك إذا كان توريد أية خدمة ثقافية أو فنية أو رياضية أو تعليمية أو أية خدمات مشابهة. وأخيرا إذا كان توريد



خدمات تتعلق بعقار وأخيرا إذا كان توريد خدمات النقل أو الخدمات المرتبطة بالنقل يكون المكان الذي يبدأ منه النقل.

٧- الوكيل

اعتبر المشرع بمقتضى نص المادة (٣٣) منه مكان إقامة الموكل هو مكان إقامة الوكيل عند تحقق أي حالة من الحالتين: -

١- أن يكون ممارسا بانتظام لحق التفاوض وعقد الاتفاقات لصالح الموكل.

٢- إذا كان الوكيل يحتفظ بمخزون من السلع للوفاء باتفاقات لتوريدها لصالح الموكل بانتظام.

وبخصوص مكان التوريد إذا وجدت مجموعة شركات متعددة قوميات قامت باستيراد سلعة من الخارج فقد أثير تساؤل عن مدى مسؤولية الشركة الأم بالخارج عن الديون لشركتها الوليدة بالداخل عن واقعة تجميع سلع بالداخل وذهبت المحكمة الاتحادية العليا إلى أن الشركة الوليدة هي الشركة التي يشارك في تأسيسها شركة أخرى وهي مستقلة - بحسب الأصل - من الناحية القانونية عن الشركة الأم وثبوت الشخصية القانونية والمعنوية لها بما مؤداه صلاحيتها لاكتساب الحقوق والتحمل بالالتزامات وتعتبر شخصا معنويا مستقلا عن الشركاء والشركة الأم ويكون للشركة الوليدة اسم وموطن مستقل وهو المكان الذي يوجد به مركز إدارتها الرئيسي كما أن جنسيتها لا تختلط بجنسية الشركاء. وأن الملزم بالضريبة هو الشخص الذي تتوافر فيه الواقعة التي أنشأها القانون وقد اعتنق المشرع معيارا جليا فيما يتعلق بتحديد الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة، بأن جعلها واقعة توريد السلعة داخل الدولة، وقيد استحقاق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة بأن يكون تجميع السلعة أو تركيبها داخل البلاد، ومن ثم إذا انتفى هذا الغرض من الاستيراد انتفى تبعا لذلك مناط فرض الضريبة. لما كان ذلك وكانت الشركة الطاعنة تنعى على الحكم المطعون فيه بمخالفة الحكم المطعون فيه للقانون فيما يتعلق بفرض ضريبة علي سلعة مبيعة مستوردة من الخارج لأن الشركة الطاعنة فرع للشركة الأم الأجنبية المتعاقدة مع المطعون ضدها فإن ذلك مردود عليه بأن مؤدى نص المادة (٢٧) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة خضوع المعاملات لضريبة القيمة المضافة إذا كان توريد السلعة بداخل الدولة ويكون ذلك إذا تم تركيب السلعة أو تجميعها فيها. والثابت



مسؤولية الطاعنة عن النقل من مكان التصدير إلى الموقع بالدولة وترتيب وإجراء التخليص الجمركي للسلع المستوردة وسداد الرسوم الجمركية بما يقطع بأن التعاقد تسليم مفتاح يتضمن توريد وتركيب وأنها توريد بداخل الدولة مما يخضع لهذه الضريبة ويغدو هذا النعي على غير أساس صحيح من القانون خليقا بعدم القبول. (الطعن رقم ٨٢٦ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٨/٢ اتحادية عليا).

٨- التوريد والاستيراد الخاضع لنسبة الصفر

حدد المشرع بمقتضى نص المادتين (٤٤)، (٤٥) منه حالات توريد السلع والخدمات التي تخضع بنسبة الصفر.

تطبق نسبة الصفر في حالات معينة هي التصدير المباشر أو غير المباشر للسلع والخدمات إلى خارج الدولة أو خدمات نقل الركاب والسلع الدولية أو النقل الجوي للركاب أو توريد أو استيراد وسائط النقل الجوي أو توريد السلع المرتبط بوسائط النقل أو توريد أو استيراد طائرات أو سفن الإنقاذ والمساعدة جواً أو بحراً أو توريد السلع والخدمات المرتبطة بنقل الركاب أو توريد المعادن الثمينة الاستثمارية أو استيرادها كذا التوريد الأول للمباني من خلال بيعها أو تأجيرها، كذلك استيراد النفط الخام وتوريد خدمات التعليم وتوريد خدمات الرعاية الصحية.

٩- حالات الإعفاء

أعفى المشرع حالات معينة من التوريد بمقتضى نص المادة (٤٦) منه وهي توريد الخدمات المالية التي تحددها اللائحة التنفيذية وتوريد المباني السكنية من خلال بيعها أو إيجارها وتوريد الأراضي الفضاء وتوريد خدمات النقل المحلي للركاب وناط باللائحة التنفيذية للقانون تحديد شروط وضوابط الإعفاء.

وقد قضت المحكمة الاتحادية العليا بخصوص الواقعة المنشئة للضريبة والمادة الخام المقرر لها الإعفاء ومدى تطبيق آلية الاكتساب العكسي بأن العبرة بالواقعة المنشئة للضريبة وهي توريد مواد التشحيم والتي لا تعتبر الهيدروكربونات ولا ينطبق عليها آلية الاحتساب العكسي ولا تخضع للفقرة "٣" من المادة ٤٨ من القانون رقم ٨ لسنة ٢٠١٧ بشأن ضريبة القيمة المضافة، مما يكون احتساب



الغرامات قد جاء علي سند صحيح من الواقع والقانون ويغدو النعي علي ذلك علي غير سند من القانون ويكون غير مقبول (الطعن رقم ٨٣٢ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٨/٩ اتحادية عليا).

كما قضت بعدم جواز إعفاء الجهات التي تملكها الجهات الحكومية ولا تمارس عملا سياديا من الضريبة بمقتضى قرار مجلس الوزراء إذ إنه من المقرر بنص المادة (٢) من المرسوم بقانون رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ بشأن ضريبة القيمة المضافة الذي أخضع كل توريد للضريبة ونص المادة (١٠) منه الذي اعتبر الجهة الحكومية قائمة بتوريد إذا كانت أنشطتها تتم بصفة غير سيادية وناط بمجلس الوزراء تحديد الجهات الحكومية وأنشطتها التي تعتبر أنشطة سيادية وقد جري نص المادة (٥٧) من ذات المرسوم بقانون علي أن "تحدد بقرار من مجلس الوزراء بناء علي اقتراح الوزير الجهات الحكومية والجهات الخيرية التي يجوز لها استرداد كامل ضريبة المدخلات المدفوعة". ومن ثم فإن مناط الإعفاء هو العمل الحكومي الذي تقوم به الطاعة وليس النشاط محل النزاع كما لا يجوز التذرع... إذ إن القانون المحلي لا يقيد ولا يخصص القانون الاتحادي الصادر من السلطات الاتحادية وإنما يعملان في إطار من التكامل والتضافر التشريعي وتعد الطاعة خاضعة للضريبة باعتبار أن ما تمارسه في النشاط محل النزاع لا يعتبر عملا سياديا ولكنه يهدف إلى الربح في مجموعه ولا يغير فيما تقدم إعفاء الطاعة لبعض الجهات الخيرية ودور العبادة لأنه ولئن كان ذلك يجوز للجهة الإدارية المحلية لاعتبارات محلية قدرتها فإنه لا يخصص عموم ماورد بنصوص قانون ضريبة القيمة المضافة سالفه البيان مما يغدو ما تنعاه الطاعة بالسبب الأول من الطعن بمخالفة الحكم المطعون فيه للقانون. (في الطعن رقم ١٣٥٣ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/١٠/١١ اتحادية عليا).

وقد ضيقت المحكمة الاتحادية العليا في حالات الإعفاء بصدد المشروع الذي يتخذ مجموعة من الشركات وبخاصة في حالة السلع الرفاهية فإذا تعاقدت إحدى شركات المجموعة ونسبت العقد لأخرى للتهرب من الضريبة إذ ذهبت المحكمة إلى ضريبة السلع الرفاهية - والخضوع لآلية الاحتساب العكسي بين الشركة الأم والشركات الوليدة والشقيقة لضريبة القيمة المضافة، ومن حيث أن الطاعة أقرت بمذكرتها أن شركة ... مملوكة بالكامل لها وهي كيان مغاير للطاعة كما اعتمد الحكم المطعون فيه ذات التسبيب الذي ساقه الحكم المنقوض، وحيث إن هذا النعي في غير محله ذلك أن المادة ٣٤ من



اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٥٢) لسنة ٢٠١٧ تنص على أن يخضع توريد وسائل النقل لنسبة الصفر في الحالات الآتية: - ١- توريد طائرة صممت أو تمت تهيئتها لتستخدم للنقل التجاري للركاب أو السلع والتي لم تصمم أو تتم تهيئتها للترفيه أو المتعة أو الرياضة.

وحيث إن مناط الإعفاء الذي يدور مع الحكم وجودا وعدما هو استخدام الطائرة لغرض النقل التجاري ولم يكن تصميمها للترفيه أو المتعة أو الرياضة ولما كانت نصوص قانون الضريبة تعتبر كلا واحدا يكمل بعضها بعضا ويتعين أن تفسر عباراته بما لا يمنع أي تعارض بينهما إذ الأصل في النصوص القانونية التي تنتظم وحدة الموضوع هو امتناع فصلها عن بعضها باعتبار أنها تكون فيما بينها وحدة عضوية متكامل أجزاؤها وتتضافر معانيها وتتحد توجهاتها ليكون نسيجا متآلفا، لما كان ذلك وكان الثابت بإقرار الطاعنة في بريدها الإلكتروني بتاريخ ٢٠١٩/٩/١٩، بأن الطائرة مملوكة لها وهي عبارة عن طائرة خاصة يتم استخدامها لرحلات الملاك، والطاعنة هي التي أبرمت اتفاقية التأجير والثابت من الأوراق والمستندات المترجمة المقدمة من الشركة الطاعنة خلوها من حسابات الشركة الشقيقة، مما يقطع بإبرام الطاعنة التصرف ومن ثم خضوعها لضريبة القيمة المضافة وقد قام الحكم المطعون فيه بتسبيب خضوع الشركة الطاعنة للضريبة وفق ما تقدم، مما يغدو معه هذا النعي على غير سند خليقا بالرفض. (الطعن رقم ٦١٩ لسنة ٢٠٢١ إداري جلسة ٣٠ / ٨ / ٢٠٢٣ اتحادية عليا).

كما قضت بأنه لا يجوز التعلل بالحصول على موافقة جهة إدارية للتدخل من الالتزام الضريبي فذهبت إلى أن نعي الطاعنة على الحكم المطعون فيه من أن تأخرها في السداد لأنه كان يجب عليها الحصول على موافقة مؤسسة التنظيم العقاري... ، وأنها تعمل ككيان غير ربحي ولا تضيف هامش ربح على رسوم خدماتها إلى ملاك العقارات ولم يتم استلام أي دفعات نقدية من المبالغ المدفوعة مقدما من المستهلكين قبل موافقة الهيئة المطعون ضدها على تسجيل الطاعنة في ضريبة القيمة المضافة فإن ذلك مردود عليه بأن القوانين المحلية والاتحادية تتساند وتتجاوز ولا تتعارض مما يغدو هذا النعي غير سديد ومن ثم غير مقبول. (الطعن رقم ١٢٠٧ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٤ / ١٠ / ٢٠٢٣ اتحادية عليا).



ثالثا: الضريبة على الشركات

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (٤٧) لسنة ٢٠٢٢ في شأن الضريبة على الشركات والأعمال ونصت المادة ٦٩ منه على أن يطبق هذا المرسوم بقانون على الفترات الضريبية التي تبدأ من أو بعد تاريخ ١ يونيو ٢٠٢٣ ونصت المادة (٧٠) منه على أن ينشر هذا المرسوم بقانون في الجريدة الرسمية ويعمل به بعد خمسة عشر يوما من تاريخ نشره ومن ثم فإنه يبدأ العمل بأحكام هذا القانون اعتبارا من ٢٠٢٣/٦/١٧ ومن ثم فإنه اعتبارا من هذا التاريخ بدأ المخاطبون بالضريبة بالتقدم بإقرارات ضريبية ولم تعرض منازعات ضريبية بصدده علي المحكمة الاتحادية العليا حتي تاريخه.

رابعا: الهيئة الاتحادية للضرائب

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (١٦) لسنة ٢٠١٦ المعدل بالمرسوم بقانون اتحادي رقم (١١) لسنة ٢٠٢٠ بشأن الهيئة الاتحادية للضرائب وقد نص المشرع بموجب المادة (٢) منه على إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب وتكون لها الشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية اللازمة للتصرف والاستقلال المالي والإداري، ونظم في المادة (٤) منه اختصاصها بتطبيق القوانين والأنظمة المعمول بها فيما يخص الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة بها والبت في طلبات التسجيل في الأنظمة الضريبية، والمستندات والوثائق الخاصة مع الضريبة مراجعة الإقرارات الضريبية والتقارير المسلحة للهيئة وتدقيقها وتطبيق آلية لتسوية النزاعات بين دافع الضريبة والهيئة وفقا للتشريعات النافذة وطلب الاطلاع علي أي بيانات أو معلومات لدى أي طرف ثالث يتوافر في حوزته معلومات لدى أي طرف ثالث يتوافر في حوزته معلومات يتعلق بشخص خاضع للتدقيق الضريبي والتي من الممكن أن تكون ضرورية لعملية التدقيق الضريبي. ونصت المادة (١٩) مكررا المضافة بالقانون الأخير على أن الهيئة تمثل نفسها أمام السلطات القضائية الاتحادية والمحلية ولجان المنازعات الضريبية وغيرها من الجهات ويجوز لها أن تندب مستشارين من وزارة العدل للدفاع عنها أو محامين لمباشرة الترافع عنها.

خامسا: الغرامات الإدارية



نظم المشرع بمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٧ المعدل بقراره رقم (٤٩) لسنة ٢٠٢١ وقراره رقم (٥١) لسنة ٢٠٢١ وقراره رقم (١٠٥) لسنة ٢٠٢١ الغرامات الإدارية وتخفيضها والإعفاء منها وقد عرف المشرع الغرامات الإدارية بأنها المبالغ المالية التي تفرضها الهيئة علي الشخص لمخالفته أحكام القانون الضريبي والتسجيل الضريبي إجراء يقوم بموجبه الخاضع للضريبة أو ممثله القانوني بالتسجيل لغايات الضريبة والممثل القانوني للخاضع هو المدير بالنسبة للشركة والولي أو الوصي أو القيم بالنسبة لفاقد الأهلية وناقصيها وأمين التفليسة المعين من قبل المحكمة بالنسبة للشركة التي تكون في حالة إفلاس أو أي شخص آخر وحدد مفهوم الضريبة بأنها الضريبة التي حل موعد سدادها للهيئة وحدد المشرع نطاق سريان الضريبة علي المخالفات الواردة في الجداول أرقام ١ و ٢ و ٣ المرفقة بهذا القرار ولا يترتب علي توقيع أي غرامة إدارية بمقتضى هذا القرار إعفاء أي شخص من مسؤولية سداد الضريبة المستحقة عليه وحدد المشرع اللائحي المخالفات الإدارية وهي:-

- عدم قيام الشخص بحفظ السجلات.
- عدم قيام الشخص بتقديم البيانات والسجلات وعدم تقديم طلب إلغاء التسجيل خلال المهلة المحددة بالقانون.
- عدم القيام بالإبلاغ عن تعيين ممثل ل.
- عدم تقديم الإقرار الضريبي خلال الميعاد.
- عدم سداد الضريبة.
- قيام المسجل بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.
- تقديم تصريح طوعي عن أخطاء في الإقرار الضريبي.
- عدم قيام الشخص بتصريح طوعي عن خطأ في الإقرار الضريبي.
- عدم قيام الشخص بتقديم التسهيلات لمصدق الضرائب بالمخالفة.
- عدم قيام الشخص باحتساب أي ضريبة قد تكون مستحقة على استيراد السلع.
- مخالفة قانون الضريبة الانتقائية
- عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة



- عدم التقيد بشروط وإجراءات نقل السلع الانتقائية من منطقة محددة إلى منطقة أخرى
- عدم قيام الخاضع للضريبة بتوفير قوائم أسعار السلعة الانتقائية التي يقوم بإنتاجها
- مخالفات ضريبة القيمة المضافة
- عدم قيام الخاضع للضريبة بعرض الأسعار شاملة للضريبة
- عدم قيام الخاضع للضريبة بإبلاغ الهيئة عن تطبيقه الضريبة
- عدم التقيد بالشروط والإجراءات الواجبة حول حفظ السلع في منطقة محددة أو نقلها إلى منطقة محددة أخرى
- عدم قيام الخاضع بإصدار الفاتورة الضريبة أو المستند البديل عند قيامه باي توريد
- عدم قيام الخاضع للضريبة بإصدار الإشعار الدائن الضريبي أو المستند البديل
- عدم التزام الخاضع بالشروط والإجراءات المتعلقة بإصدار الفاتورة

إعادة تحديد الغرامات الإدارية قبل تاريخ السريان

قام المشرع بمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم (٤٩) لسنة ٢٠٢١ بتخفيض الغرامات الإدارية إلى ٣٠% في حالة عدم سداد الضريبة شريطة سداد كامل الضريبة المستحقة وبعدها أقصى ٣١/١٢/٢٠٢١، سداد ٣٠% من إجمالي الغرامات الإدارية المستحقة الدفع غير المدفوعة حتى تاريخ سريان القرار بحد أقصى ٣١/١٢/٢٠٢١.

وأجاز بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٥١) لسنة ٢٠٢١ للهيئة تخفيض الغرامات الإدارية في حالة وجود عذر تقبله الهيئة وتوافر الأدلة التي تبرر وجود هذا العذر وإخطار الهيئة بطلب التخفيض أو الإعفاء خلال ٤٠ يوم عمل من زوال العذر وأن يثبت الشخص قيامه بتصحيح ويصدر بذلك قرار من لجنة ثلاثية وقد صدر قرار مجلس الوزراء الأخير رقم (١٠٥) لسنة ٢٠٢١ بتنظيم عام يتضمن التخفيض باعتبارين أن القرارين (٤٩)، (٥١) أحكامهما وقتية إذ نص في المادة الثانية منه على أن تسري أحكام هذا القرار على طلبات التقسيط والإعفاء ورد الغرامات الإدارية كلياً أو جزئياً والتي تفرض على أي شخص لمخالفته أحكام قانون الإجراءات الضريبية أو القانون الضريبي وحدد بمقتضى المادة الثالثة منه ضوابط تقسيط الغرامات وفي المادة ٤ منه ضوابط وحالات الإعفاء من الغرامات الإدارية واشترط شروطاً أهمها



ألا تكون المخالفة الضريبية مرتبطة بجريمة تهرب ضريبي ونص في المادة الخامسة منه على إجراءات تقديم طلبات التقسيط والإعفاء وفي المادة السابعة نظم إجراءات عمل اللجنة والنظر في الطلبات وفي المادة الثامنة نظم كيفية تنظيم قرارات اللجنة.

شرعية فرض الغرامات الإدارية

عرض هذا الموضوع على المحكمة الاتحادية العليا فذهبت إلى أنه عن النعي بمخالفة الحكم المطعون فيه للقانون لعدم الأخذ بالدفع بعدم دستورية نص المادة (٢٥) من قانون الإجراءات الضريبية (٧) لسنة ٢٠١٧ والمادة (٢) من قرار مجلس الوزراء رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٧ والمادة (٩) من الجدول الأول المرفق بالقرار رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٧ لمبادئ الشريعة الإسلامية المنصوص عليها بالمادة السابعة من الدستور: - فإن ذلك مردود عليه بأن المادة (٨٥) من القانون الاتحادي رقم (١٠) لسنة ١٩٧٣ في شأن المحكمة الاتحادية العليا أوجبت أن يكون رفض محكمة الاستئناف الدفع بعدم الدستورية مسببا، ولما كان نص المادة (٧) من الدستور جرى على أن الإسلام هو الدين الرسمي للاتحاد والشريعة الإسلامية مصدر رئيسي للتشريع فيه واستقر قضاء المحكمة الاتحادية العليا على أن مبادئ الشريعة الإسلامية هي "الأحكام الشرعية القطعية في ثبوتها ودلالاتها، فهذه الأحكام وحدها هي التي لا يجوز الاجتهاد فيها، وهي تمثل من الشريعة الإسلامية مبادئها الكلية وأصولها الثابتة التي لا تحتمل تأويلا أو تبديلا. ومن غير المتصور بالتالي أن يتغير مفهومها تبعا لتغير الزمان والمكان، إذ هي عصية على التعديل بل أن الدستور مكون من مبادئ متماسكة ومتجانسة وغير متعارضة مع بعضها البعض"، مما يترتب عليه ضرورة ألا تتعارض مبادئ الشريعة الإسلامية مع باقي المبادئ الواردة في الدستور من فرض ضرائب علي القاطنين في الدولة متي توافرت شروط فرضها فضلا عما تقدم فإن عبارة مقابل التأخير تجد سندها في القانون وقرارات مجلس الوزراء ولا تخضع لأحكام الفائدة القانونية وبالتالي لا تنقيد بالحد الأقصى المنصوص عليه والقول بغير ذلك يؤدي إلى نتيجة غير منطقية مقتضاها مكافئة الأشخاص الذين تأخروا في سداد الأقساط المستحقة عليهم كما أن قواعد القانون المدني وضعت لتحكم روابط القانون الخاص إلا أن القضاء الإداري له أن يطبق منها ما يتلاءم مع روابط القانون العام وله أن يطورها مع طبيعتها، ولما كان نص المادة (٧) من الدستور



يتجاوز ويتساند مع نص المادة (٤٢) منه الذي جري على أن أداء الضرائب والتكاليف العامة المقررة قانوناً واجب على كل مواطن وقد ورد النص في الباب الثالث تحت عنوان الواجبات العامة التي نظمت فرض الضرائب ومن ثم يجوز للمشرع في القانون واللائحة تنظيم فرض الضرائب والغرامات على النحو الذي يحقق الصالح العام، ولما كان حكم الاستئناف في معرض فصله في مدى مخالفة النص المطعون فيه للدستور تضمن أن المشرع رخص لجهة الإدارة سرعة تحصيل الضريبة والغرامات بما لا يعني معه خروج النص القانوني على أحكام الدستور وقضى برفض الدفع بعدم الدستورية وقد تكفل بالرد السائق على هذا الدفاع فإن النعي عليه في هذا الشأن يكون على غير سند خليقاً بالرفض. (الطعن رقم ٦٦٠ لسنة ٢٠٢٢ إداري جلسة ٢٠٢٣/٧/١٢ اتحادية علياً).

خاتمة

يعتبر التنظيم الضريبي في دولة الإمارات تنظيم متكامل يقوم على تنظيم اقتصادي يشجع الاستثمار فنظم المشرع بمقتضى قانون الإجراءات الضريبية إجراءات التسجيل و سداد الضريبة واللجوء إلى التقاضي بشأنها ونظم بمقتضى ثلاث قوانين موضوعية هي الضريبة الانتقائية وضريبة القيمة المضافة والضريبة على أعمال الشركات التي دخل العمل بها نطاق التطبيق حديثاً أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية فقد تناولت القواعد الأساسية بخصوص وعاء الضريبة والشخص الخاضع للضريبة وحالات الإعفاء منها وفق النصوص القانونية وأحكام المحكمة الاتحادية العليا في هذا الشأن على سند من أنها قوانين اتحادية يتم العمل بها في كافة أرجاء دولة الإمارات العربية المتحدة، كما أوردت في نهاية البحث التنظيم القانوني للغرامات الإدارية وكيفية الإعفاء منها والحكم الصادر من المحكمة الاتحادية العليا الذي قرر شرعية فرض هذه الغرامات الإدارية واتفاقها مع أحكام الشريعة الإسلامية.

تمت بحمد الله
