

جلسة الأربعاء الموافق 8 من نوفمبر سنة 2023

برئاسة السيد القاضي / محمد عبد الرحمن الجراح "رئيس الدائرة"
وعضوية السادة القضاة / د. محمد على على سويلم ود. حسن محمد حسن هند.

()

القرار في الطعن رقم 39 لسنة 2023 إداري

(1-9) إجراءات ضريبية "التسجيل والإقرار الضريبي والتصريح الطوعي": غرامة تقديم التصريح الطوعي مغایرة لغرامة التأخير في سداد الفروق الضريبية" "طريق التظلم للإعفاء من الغرامة المفروضة على الخاضع للضريبة أو تقييدها". محكمة "محكمة الموضوع: سلطتها في فهم الواقع في الدعوى". خبرة "الالتزام الخبير بطريقة معينة لإنجاز المأمورية غير لازم".

(1) الالتزام الضريبي مصدره القانون. التسجيل الضريبي وإعداد إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية. واجب على كل خاضع للضريبة. تبيّن أن الإقرار غير صحيح. سبيل تصحیحه. تقديم الخاضع للضريبة تصريح طوعي لتصحيح الإقرار. التقييم الضريبي أو قرار فرض الضريبة الصادر بناء على الإقرار. مرد القانون المنشئ للضريبة. تحديد القانون تاريخ معين لاستحقاق الضريبة. مؤداته. أن الحق في تحصيلها يكون اعتباراً من هذا التاريخ دون تاريخ صدور التقييم. علة ذلك.

(2) الغرامة المقررة عن تقديم التصريح الطوعي تختلف عن غرامة التأخير في سداد الفروق الضريبية. علته. لكل غرامة مجال إعمالها وحكمها. أثر ذلك. التفاس عن سداد الضريبة المستحقة في موعدها المحدد سواء وردت في الإقرار الأساسي أو التصريح الطوعي يوجب إزالة الغرامة التأخيرية المقررة.

(3) فهم الواقع في الدعوى وبحث الأدلة والمستندات المقدمة فيها والموازنة بينها. من سلطة محكمة الموضوع. شرط ذلك.

(4) غرامة التصريح الطوعي غراماتان. ثابتة ونسبة. توقع عن كل فترة ضريبية يرد بها خطأ بالإقرار الضريبي. الغرامة النسبية فيه. تفرض على المبلغ الفارق الذي لم يسدد نتيجة الخطأ. علة ذلك. لعدم حصول الخاضع للضريبة على ميزة ضريبية. ثبوت تقديم الطاعنة إقرارين عن فترتين ضريبيتين أقل مما يستحق من ضريبة ثم تقديمها تصاريح طوعية عنها وفرض غرامة نسبية عن الفارق الضريبي واحتساب غرامات التأخير عن المبلغ غير المسدد الذي كشفت عنه التصاريح الطوعية وفق الأسس الضريبية الصحيحة. نعي الطاعنة على الحكم المطعون فيه بالخطأ في فهم الواقع لرفضه دعواها وتأييده

المحكمة الاتحادية العليا

ما طبقته الهيئة المطعون ضدها من غرامات. جدل موضوعي فيما لمحكمة الموضوع من سلطة فهم الواقع.

(5) النعي على الحكم بمخالفة القانون لتوقيعه غرامات متكررة عن إثنى عشر تصريح طوعي بالمخالفة لنص المادة 55 من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة. نعي بقانون موضوعي غير متعلق بالتصريح الطوعي غير مقبول. علة ذلك. القانون الواجب التطبيق هو القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية بمواده 8، 10، 8 من قرار مجلس الوزراء رقم 36 لسنة 2017.

(6) ثبوت تقديم الطاعنة التصاريح الطوعية بعد طلب معلومات من الهيئة الاتحادية للضرائب للتدقيق الضريبي. أثره. خصوّعها للغرامة بنسبة 50%. النعي على الحكم بمخالفة القانون. غير مقبول. أساس ذلك.

(7) العلاقة بين الهيئة الاتحادية للضرائب والخاضع للضريبة. علاقة تنظيمية وليس عقدية. مؤدّاه. التاريخ المحدد قانوناً لسداد الضريبة لا شأن له بالإقرارات الضريبية المقدمة من الخاضع للضريبة أو التقييمات التي تجريها الهيئة. ثبوت عدم قيام الطاعنة بسداد الضريبة في الميعاد المقرر قانوناً ثم قيامها بتقديم تصريح طوعي يقطع بارتكابها المخالفة المنصوص عليها بالبند 9 من الجدول الملحق بقرار مجلس الوزراء 40 لسنة 2017. النعي على الحكم بمخالفة القرار المذكور وعدم انطباق المخالفة على الواقع. غير مقبول.

(8) التظلم للإعفاء من الغرامة المفروضة على الخاضع للضريبة أو تقسيطها يكون باللجوء إلى الجنة المنصوص عليها في قرار مجلس الوزراء رقم 105 لسنة 2021. علة ذلك. باعتباره قرار إجرائي واجب الإعمال فور صدوره وانتهاء العمل بالقرارات السابقة عليه. ثبوت عدم لجوء الطاعنة إلى هذه الجنة بأي طلب أو إلى لجنة فض المنازعات الضريبية للإعفاء أو تخفيض الغرامات. أثره. النعي على الحكم بالخطأ لعدم تطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 49 لسنة 2021 بشأن ذلك غير سديد وغير مقبول.

(9) التزام الخبير باتباع طريقة معينة لإنجاز المأمورية. غير لازم. شرطه. التزامه حدود المأمورية المرسومة له لتحقيق الغاية من ندبه. النعي على الحكم بالخطأ لاستناده على تقرير خبرة لم يلتزم فيه الخبير المنتدب بالطريقة المتبعة لإنجاز المأمورية. جدل موضوعي غير مقبول.

(الطعن رقم 39 لسنة 2023 إداري، جلسة 11/8/2023)

1- المقرر أن الالتزام الضريبي مصدر القانون وهو الذي يحدد نسبة الضريبة وآلية سدادها ، وقد أوجب القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 المستبدل بالمرسوم بقانون اتحادي رقم 28 لسنة 2022 في شأن الإجراءات الضريبية على كل خاضع للضريبة أن يقوم بالتسجيل الضريبي، كما أوجب القانون أيضاً إعداد إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية خلال المدة التي تم التسجيل فيها، فإذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار غير صحيح فعليه أن يتدارك ذلك بتقديم تصريح طوعي لتصحيح الإقرار المذكور ، 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 يتعمّن أن يكون هذا التقييم تطبيقاً صحيحاً للقانون وإعمالاً لمقتضاه، وترتباً 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.

2- المقرر - في قضاء هذه المحكمة – أن الغرامة المقررة عن مجرد تقديم التصريح الطوعي تختلف عن غرامة التأخير في سداد الفروق الضريبية إذ أن لكل غرامة مجال إعمالها وحكمها الذي لا يختلط بالآخر ومن ثم فإن التفاصيل عن سداد الضريبة المستحقة في موعدها المحدد قانوناً يوجب إزالة الغرامة التأخيرية المقررة قانوناً سواء كانت هذه الضريبة واردة في الإقرار الأساسي أو التصريح الطوعي.

3- المقرر – في قضاء هذه المحكمة – أن تحصيل فهم الواقع في الدعوى وبحث الأدلة والمستندات المقدمة فيها ومنها تقارير الخبرة والموازنة بينها والأخذ بها أو بجزء منها واطراح الباقى هو من سلطة محكمة الموضوع متى كان استخلاصها سائغاً وله أصل ثابت بالأوراق وهي غير ملزمة بتتبع الخصوم في مختلف أقوالهم وحجتهم والرد عليها استقلالاً متى تضمن التقرير الرد المسلط لتلك الأقوال والحجج وكان كافياً لحمل قضاها.

4- وحيث إن الحكم المستأنف مؤيداً بالحكم المطعون فيه قضى برفض دعوى الطاعنة بطلب إلغاء تقييم الغرامات الإدارية وتصحيح المبلغ الأساسي (الفارق الذي لم يسدّد) والموضح بالإفصاح الطوعي وإلغاء الغرامة النسبية بواقع 50% وإلغاء الغرامة المطبقة بواقع 2% لمرة واحدة و4% لمرة واحدة و1% ورد قيمتها واحتياطياً إعفاء الطاعنة من الغرامات. وحيث إن الطاعنة تنتهي بالسبب الأول على الحكم المطعون فيه بالخطأ في فهم الواقع الذي أدى إلى الخطأ في تطبيق القانون لاستناده إلى تقرير الخبرة الذي فصل في مسألة قانونية بالمخالفة لنص المادة 2/11 من الجدول رقم 1 الملحق بقرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 الذي قرر أن المبلغ الذي يتم فرض الغرامة بشأنه هو الفارق الذي لم يسدّد. فإن ذلك مردود عليه بأنه وفق صريح نص البند 11 من الجدول رقم 1 سالف

المحكمة الاتحادية العليا

البيان فإن غرامة التصريح الطوعي يتم توقيعها عن كل فترة ضريبية يرد بها خطأ فارق ضريبي يرد بالإقرار وبالتالي يتم فرض عقوبة نسبية على المبلغ الفارق الذي لم يسدد للهيئة نتيجة خطأ حصول الخاضع للضريبة على ميزة ضريبية، وكانت هناك فترتان ضريبيتان من 1/1/2018 حتى 31/1/2018 ومن 1/1/2019 حتى 31/1/2019 وتم فرض غرامة نسبية عن الفارق الضريبي وتم حساب غرامات التأخير عن المبلغ غير المسدد الذي كشفت عنه التصاريح الطوعية ثم انخفض المبلغ في الفترات الأخرى وقد استند الخبير إلى ذلك بقيام الطاعنة بتقديم إقرار ضريبي عن يناير 2018 ويناير 2019 بقيمة أقل مما ترتب عليه استحقاق مبلغ واجب السداد مما أدى إلى تطبيق الهيئة المطعون ضدتها للغرامات وفق الأسس الضريبية الصحيحة مما تغدو معه مجادلة الطاعنة في ما انتهى إليه تقرير الخبرة الذي استند إليه الحكم المطعون فيه مجرد جدل موضوعي في الدليل الذي استند إليه الحكم وهو ما لا يجوز التحدي به أمام المحكمة الاتحادية العليا، مما يغدو معه النعي غير مقبول.

5- المقرر أن المادة 55 سالفة البيان وردت في الباب الحادي عشر وعنوانها تقسيم ضريبة المدخلات واعتبرت فترة الاثني عشر شهرا هي الفترة الضريبية لاحتساب ضريبة المدخلات في حين أن القانون الواجب التطبيق في هذه الحالة هو الشريعة العامة في الإجراءات الضريبية وهو القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بشأن الإجراءات الضريبية الذي تنص المادة 8 منه على أنه "على كل خاضع للضريبة أن يقوم بما يأتي: - أ. إعداد الإقرار الضريبي عن كل فترة ضريبية خلال المدة التي تم التسجيل فيها وفقاً للقانون الضريبي....."، وتنص المادة 10 من ذات القانون على أنه "1. إذا تبين للخاضع للضريبة أن الإقرار الضريبي المقدم من قبله للهيئة أن التقييم الضريبي المرسل له من الهيئة غير صحيح مما أدى إلى احتساب الضريبة المستحقة وفقاً للقانون الضريبي بأقل مما يجب فعلية في هذه الحالة أن يطلب تصحيح هذا الإقرار بتقديم التصريح الطوعي خلال المدة التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون....."، وقد حددت المادة 8 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم 36 لسنة 2017 هذه المدة بأنها (عشرون يوم عمل من تاريخ علم الخاضع للضريبة بخطه في الإقرار الضريبي) وقد قدمت الطاعنة 12 تصريحاً طوعياً مما يغدو معه نعيها بمخالفة الحكم المطعون فيه للقانون بتطبيق غرامة متكررة عن 12 تصريحاً طوعياً رغم أن الإفصاح مقدم وفق نص المادة 55 من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 52 لسنة 2017 وهو قانون موضوعي ولا يتعلق بالتصريح الطوعي غير سديد وغير مقبول.

6- وحيث إن الطاعنة تنتهي بالسبب الثالث بمخالفة القانون لتطبيق غرامة عن الإفصاح الطوعي بقيمة 50% فإن ذلك مردود عليه بأن المادة 11/2 المرفق بقرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 بشأن الغرامات الإدارية التي تفرض على مخالفة القوانين الضريبية في الدولة أوجبت توقيع غرامة 50% في حال قيام الخاضع للضريبة بالتصريح الطوعي بعد إبلاغه بالتدقيق الضريبي وبده

الهيئة في إجراءات التدقيق الضريبي. ولما كان ذلك وكان الثابت أن الطاعنة تقدمت بالتصاريح الطوعية بتاريخ 28/3/2019 بعد طلب المعلومات من الهيئة الاتحادية للضرائب مما يتعين معه أن تطبق الغرامة بنسبة 50% مما يغدو معه ما تتعاه الطاعنة بالسبب الثالث غير سديد وغير مقبول.

7- المقرر أن العلاقة بين الهيئة الاتحادية للضرائب والخاضع للضريبة علاقة تنظيمية وليس علاقة عقدية ولا شأن للنماذج والإقرارات الضريبية أو التقييمات التي تجريها الهيئة بشأن تحديد التاريخ المقرر قانوناً للسداد باعتبارها مجرد قواليب أو نماذج مخصصة لحصر واحتساب الضريبة وقد أوجبت المادة 9 سالفه البيان لتطبيق الغرامات عدم قيام الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المبينة على أنها ضريبة مستحقة الدفع في الإقرارات الضريبية الذي تم تقديمها أو التقييم الضريبي الذي تم تبليغه به خلال المهلة المحددة في القانون الضريبي، وليس تحديد تاريخ سدادها وكان الثابت أن الطاعنة لم تقم بسداد الضريبة في الميعاد المقرر ثم قدمت تصريحات طوعية بما يقطع بارتكابها المخالفة الواردة بالبند 9 من جدول المخالفات الإدارية سالف البيان مما يغدو معه هذا النعي - مخالفة الحكم المطعون فيه للمادة رقم 9 من الجدول رقم 1 من قرار مجلس الوزراء رقم 40 لسنة 2017 بواقع 2% فورية لمرة واحدة و4% في اليوم السابع لمرة واحدة و1% رغم عدم انطباقها عليها - جللاً موضوعياً غير مقبول.

8- المقرر وفق نص المادة 46 من قانون الإجراءات الضريبية رقم 7 لسنة 2017 والمستبدلة بالقانون رقم 28 لسنة 2021 أنه "إذا قامت الهيئة بتوقيع أو تحصيل غرامة إدارية من أي شخص مخالفته أحكام هذا القانون أو القانون الضريبي، جاز للجنة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من هذه المادة، وبناء على عرض المدير العام، أن تصدر قراراً بالموافقة على تقسيط مبلغ الغرامة أو الإعفاء منها كلياً أو جزئياً أو ردها كلها أو بعضها،....." وقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم 105 لسنة 2021 ونصت المادة الثانية منه على أنه "تسري أحكام هذا القرار على طلبات التقسيط والإعفاء ورد الغرامات الإدارية كلياً أو جزئياً والتي تفرض على أي شخص مخالفته أحكام قانون الإجراءات الضريبية أو القانون الضريبي"، وكان الثابت عدم لجوء الطاعنة إلى هذه اللجنة بأي طلب أو إلى لجنة فض المنازعات الضريبية للإعفاء أو تخفيض الغرامات قبل أو أثناء نظر دعوى الحكم المطعون فيه أو الحكم المستأنف مما يغدو معه ما تتعاه الطاعنة بوجوب تطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 49 لسنة 2021 على حالتها بشأن تقسيط مبلغ الغرامة أو الإعفاء منه، غير سديد وغير مقبول.

9- المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أنه لا تعقيب على الخبرير إذا اتخذ اتجاهها معيناً إذ أن الخبرير غير ملزم بأداء عمله على وجه معين بل يكفي أن يقوم بما ندب إليه على نحو يحقق الغاية من ندبه طالما التزم حدود المأمورية المرسومة له ولا إلزام على الخبرير باتباع طريقة معينة لإنجاز المأمورية. وإذا اطمأنت المحكمة للتقرير المنتدب في الدعوى وأخذت به وكانت تلك الأسباب سائغة ولها مأخذها من الأوراق وتكفي لحمل قضاء الحكم مما يغدو معه هذا النعي - لاستناد الحكم المطعون

المحكمة الاتحادية العليا

فيه إلى تقرير الخبرة رغم بطلانه لعدم تنفيذ الخبرة المهمة التي كلفتها بها المحكمة - جدلاً موضوعاً لا يجوز إثارته أمام المحكمة الاتحادية العليا ويغدو غير مقبول.