



باسم الشعب
مجلس الدولة
محكمة القضاء الإداري

الدائرة الثانية والعشرون (ضرائب)

بالجلسة المنعقدة علناً بمقر مجلس الدولة يوم الاثنين الموافق ٢٠٢١/٤/٢٦ م.
برئاسة السيد الأستاذ المستشار/ سيد عبد الحميد عبد الحفيظ الهنداوي

نائب رئيس مجلس الدولة
ورئيس المحكمة
نائب رئيس مجلس الدولة
نائب رئيس مجلس الدولة
أمين السر

وعضوية السادة الأساتذة المستشارين/ خالد مصطفى يس محمد الشعراوي
و / محمد حمدي عبد اللطيف نوفل
وسكرتارية السيد / بيتر عادل عبده

أصدرت الحكم الآتي:-

في الدعوى رقم ٢٥٥٧٠ لسنة ٧٤ ق

المقامة من/

ناجي أنيس عبدالله عزام

ضد/

وزير المالية الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب

الوقائع

أقام المدعي هذه الدعوى بموجب صحيفة أودعت قلم كتاب المحكمة بتاريخ ٢٠٢٠/٢/٩ طالبا في ختامها الحكم بقبول الدعوى شكلا وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي رقم ٣٧٥ لسنة ٢٠١٨ باحتساب مقابل التأخير من الشهر التالي لاستلام الممول المطالبة والتنبيه بالسداد المرسل إليه من المأمورية بالضريبة من واقع قرار اللجنة الداخلية عن سنوات النزاع، وما يترتب على ذلك من آثار، وإلزام المدعى عليهم بالمصروفات. وقال شرحا لدعواه أنه يطعن على قرار لجنة الطعن الضريبي والذي قررت فيه اللجنة احتساب مقابل التأخير طبقا للمادة ١١٠ بند ١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، من الشهر التالي لاستلام الممول المطالبة والتنبيه بالسداد المرسل إليه من المأمورية بالضريبة من واقع قرار اللجنة الداخلية، ونوعي المدعى بصفته على هذا القرار مخالفته للقانون والخطأ في تطبيقه والقصور في التسبيب. وقد أودعت هيئة مفوضي الدولة تقرير مسببا بطلبها في الدعوى. وتدوولت على النحو المبين بمحاضر الجلسات، ثم قررت المحكمة حجز الدعوى للحكم بجلسة اليوم، وفيها صدر الحكم وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، وسماع المرافعة والإيضاحات، وبعد إتمام المداولة.

حيث أن المدعي يطلب الحكم بقبول الدعوى شكلا وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي رقم ٣٧٥ لسنة ٢٠١٨ باحتساب مقابل التأخير من من اليوم التالي لانتهاج الأجل المحدد لتقديم الإقرار عن سنوات النزاع، وما يترتب على ذلك من آثار أخصها إعادة احتسابه من تاريخ الاتفاق المباشر باللجنة الداخلية، وإلزام المدعى عليهم بالمصروفات. ومن حيث إن الدعوى استوفت سائر أوضاعها الشكلية فهي مقبولة شكلا.

ومن حيث أنه عن موضوع الدعوى فإن المادة الأولى من مواد إصدار قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن يعمل في شأن الضريبة على الدخل بحكم القانون المرافق. وتنص المادة (٨٣) من ذات القانون على أن (يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية :- ١ قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاج الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين. ٢ قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية وتنص المادة (٨٤) من ذات القانون على أن (تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٨٢ من



هذا القانون على مسؤولية الممول ، ومع مراعاة أحكام الفترة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصوصة.... وتنص المادة (٨٩) من ذات القانون على أن (تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ، ويعتبر الإقرار رهنًا للضريبة والتزامًا بأدائها في المواعيد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار. وتنص المادة (٩٠) من ذات القانون على أن (للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له ، كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقرار الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار ، وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتابة موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر تربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وتنص المادة (٩١) من ذات القانون على أن (في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية.... وتنص المادة (١٠٤) من ذات القانون على أن (للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية ، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ ، وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكون هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة .

وتنص المادة (١١٠) من ذات القانون على أن (يستحق مقابل تأخير على :

١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيمها ، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنع أو تحصيلها وتوريدها للخزينة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون.

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كمور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

وتنص المادة (١١٧) من ذات القانون على (في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه ، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً)

وتنص المادة (١١٩) من ذات القانون على أن (في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور ... وتقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً ... وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك وعليه إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتابة موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول

وتنص المادة (١٢١) من ذات القانون على أن تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب بالمنصوص عليها في هذا القانون ... وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقرير المصلحة وطلبت الممول ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار واللجنة فإذا لم تكون الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار ...

وتنص المادة (١٢٢) من ذات القانون على أن (وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي ويعلن كل من الممول والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن ويمنع الطعن في القرار اللجنة من تحصيل الضريبة .



تابع الحكم في الدعوى رقم ٢٥٥٧٠ لسنة ٧٤ ق

ومن حيث أن المادة (١١٤) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن يقتصد بربط الضريبة في تطبيق حكم المادة (٨٩) من القانون تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول .
وتنص المادة (١١٥) من ذات اللائحة - قبل تعديلها بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ على أن يكون إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة في الحالات المنصوص عليها في المادة (٩٠) من القانون وبقيمتها على النموذج رقم ١٩ ضريبة .

وتنص المادة (١٢٣) من ذات اللائحة - المعدلة بقرار وزير المالية رقم ٦٢٤ لسنة ٢٠٠٦ - على أن يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقعا عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ، وعلى النموذج (٤٢ سداد) بالنسبة للفروق ضريبة المرتبات وما في حكمها وترسل هذه المطالبات بكتابة موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول .
وتنص المادة (١٢٤) من ذات اللائحة على أن يكون إخطار الممول بالمطالبة بالسداد طبقاً للفقرة الثانية من المادة (١٠٤) من القانون على النموذج رقم (٣٧ سداد) من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتابة موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول
وتنص المادة (١٢٧) من ذات اللائحة على أن تكون الضريبة واجبة الأداء في تطبيق حكم البند (١) من المادة (١١٠) من القانون في الحالات الآتية:

- ١- من واقع الإقرار الضريبي للممول.
- ٢- من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية.
- ٣- من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه.
- ٤- في حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه.

ومن حيث إن مفاد ما تقدم أن الضريبة تكون مستحقة الأداء في اليوم التالي لانتهاؤ الفترة الضريبة والتي تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو في فترة مدتها أثناء عشر شهر تتخذ أساساً لحساب الضريبة ويجب تقديم الإقرار الضريبي عن تلك الفترة قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبة عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين وبالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية حيث تقديم الإقرار قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة على الأرباح التالية من واقع الإقرار المقدم من الممول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الإقرار الضريبة للممول ويلتزم بسدادها خلال المواعيد المحددة لتقديم الإقرار الضريبة فإذا انقضت تلك المواعيد دون سدادها يستحق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه لما لم يؤد من تلك الضريبة وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار وحتى تمام السداد ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق مقابل التأخير المشار إليه في المادة (١١٠) أي أن مقابل التأخير يحسب اعتباراً من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار وذلك بالنسبة للضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول دون غيرها من مبالغ قد تنشأ نتيجة تعديل الربط بعد تقديمه. ومن ثم لا يكون الممول ملتزماً في هذا التاريخ إلا في حدود الضريبة المحددة إقراره دون غيره أما في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المأمورية كان تقوم بتعديل الربط أو إجراء ربط تقديري للضريبة طبقاً لنص المادة (٩٠) ثم قامت بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها بنموذج رقم (١٩ ضريبة) حينئذ تكون غير واجبة الأداء لعدم صيرورة الربط نهائياً فإذا لم يقم الممول بالطعن على ربط الضريبة خلال ثلاثين يوم من تاريخ تسلمه نموذج رقم ١٩ ضرائب حينئذ يصبح الربط نهائياً وتكون الضريبة واجبة الأداء من اليوم التالي لانتهاؤ ذلك الميعاد ويلتزم الممول بسدادها في ذلك التاريخ فإذا لم يقم بالسداد يستحق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة المربوطة بمعرفة المأمورية ذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاؤ ميعاد الثلاثين يوماً وحتى تمام السداد وذلك عملاً بمفهوم الموقفة لنص المادة (١١٧).

يضاف إلى ما تقدم أنه "طبقاً للقواعد اللغوية الثابتة بأهميات مراجع النحو فإن الاسم المعرف بالـ بعد اسم الإشارة (هذا الإقرار) يستهدف تحديد ما يطبق عليه النص بدقة أي أنه ينصرف إلى الإقرار الضريبي دون غيره، فما قصده المشرع هو أن يبدأ حساب مقابل التأخير من التاريخ الذي كان واجبا لتقديم الإقرار فيه باعتباره ما يتضمن الضريبة واجبة الأداء والتي تحددت قيمتها في الإقرار، أما غير ما ورد في الإقرار من ضرائب واجبة الأداء على فروق الفحص من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية أو عدم الطعن أو قرار لجنة الطعن الضريبي أو حكم المحكمة فلا يمتد الحكم الذي انفرد به الإقرار إلى الاتفاق باللجنة الداخلية، أو قرار لجنة الطعن، أو حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط



الضريبة وقيمتها، أو المطالبة من واقع حكم محكمة واجب النفاذ لذلك فإن حساب مقابل التأخير لا يتم في كل الحالات من التاريخ الذي كان واجبا لتقديم الإقرار فيه بل للإقرار حكمه الذي ينفرد به، أما غير ذلك فلها حكمها الخاص بها خاصة وأنه يجمعها أن الضريبة قد تحددت بصفة نهائية من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية أو عدم الطعن ن أو قرار لجنة الطعن الضريبي أو حكم المحكمة فلا يمتد الحكم الذي انفرد به الإقرار .

مما تقدم يستفاد أن المشرع تناول عدة حالات لحساب غرامة التأخير (أولها) هي تقديم الإقرار الضريبي على النحو سالف البيان. (ثانيها) أن يتم فحص إقرار الممول المقدم عن طريق عينة أو غيرها في حالة عدم تقديم الإقرار ويخطر الممول بعناصر ربط الضريبة فيطعن عليه الممول ويحول إلى اللجنة الداخلية ويتم اتفاق الممول والمصلحة في اللجنة الداخلية فتصبح الضريبة واجبة الأداء من تاريخ الاتفاق باللجنة الداخلية وكذلك مقابل التأخير من تاريخ هذا الاتفاق. (ثالثها) ألا يتم الاتفاق باللجنة الداخلية فيتم تحويل النزاع إلى لجنة الطعن الضريبي وبصودر قرارها محددا الضريبة تصبح واجبة الأداء من تاريخ صدور ذلك القرار يتم احتساب مقابل التأخير من هذا التاريخ حتى ولو تم الطعن عليه أمام المحكمة المختصة. وذلك أنه عملاً بمفهوم المخالفة إذا قام الممول بالطعن على ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه نموذج رقم (١١٩ ضريبي) طبقاً للإجراءات المقررة للطعن على نموذج ربط الضريبة على النحو المبين بالمواد (١١٩، ١٢١، ١٢٢) حينئذ لا يكون الربط نهائياً وبالتالي لا تكون الضريبة المربوطة بمعرفة المأمورية واجبة الأداء إلا من تاريخ تسوية أوجه الخلاف بين الممول والمأمورية حول تقديري صافي الربح الخاضع للضريبة، إما بالاتفاق باللجنة الداخلية، أو صدور قرار اللجنة الطعن لضريبة ولو كان مطعوناً عليه، أو بصودر حكم المحكمة المختصة ولو كان مطعوناً عليه، ويتم ربط الضريبة على هذا الأساس وبذلك أصبح الربط نهائياً حينئذ تكون الضريبة واجبة الأداء ويكون مبلغها هو وعاء مقابل التأخير الذي يستحق عن التأخير في سداد تلك الضريبة ويتم إخطار الممول بالمطالبة بالسداد على النموذج رقم (٣٧ سداد) خلال ستين يوماً من تاريخ صيرورة الربط نهائياً على أساس الاتفاق باللجنة الداخلية أو قرار لجنة الطعن الضريبي أو حكم المحكمة المختصة فاذا تقاعس الممول عن سداد الضريبة يستحق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤدي من تلك الضريبة وذلك اعتباراً من اليوم التالي لتمام إخطار على النموذج رقم (٣٨ سداد) بالمطالبة بسداد الضريبة المربوطة.

ومن حيث إن مفاد ما تقدم أن الضريبة لا تكون واجبة الأداء إلا إذا أصبح الربط نهائياً حيث يمكن تعيين مقدارها ويكون الممول على علم بمبلغها بحسبان أنه لكي يكون الممول متأخراً في تنفيذ التزامه بسداد دين الضريبة فيستحق عليه مقابل التأخير ينبغي أن يكون على علم بمبلغ دين الضريبة المتأخر عن سدادها باعتباره وعاء مقابل التأخير والذي يجب أن يكون معين المقدار ونهائياً وقت المطالبة حينئذ يستحق مقابل التأخير من وقت تعيين مقدار الضريبة المستحقة إذا تأخر الممول في السداد، وهو لا يكون كذلك إلا إذا أصبح الربط نهائياً وهذا الفهم يتفق مع العلة من تقرير مقابل التأخير وهي حث الممول على المبادرة بالسداد وتعويض المصلحة عما فاتها من كسب نتيجة التأخر في السداد وبناء عليه لا يجوز لمأمورية الضرائب مطالبة الممول بسداد مقابل تأخير قبل صيرورة الربط نهائياً والا كان مسلكها مخالفاً لصحيح حكم لقانون فلا يجوز لها ملاحقة الممول بمقابل التأخير بأثر رجعي يرتد إلى اليوم التالي لانتفاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي على الرغم من صيرورة الربط نهائياً في وقت لاحق على ذلك التاريخ نتيجة تعديل الربط بعد تقديم الإقرار، وذلك بحسبان أن تقديرات المأمورية لا تكون نهائية في حالة الطعن عليها ولا تكون الضريبة واجبة الأداء في هذه الحالة إلا بناء على الاتفاق باللجنة الداخلية أو صدور قرار لجنة الطعن أو صور حكم المحكمة بتقدير صافي أرباح نشاط الممول ويتم ربط الضريبة على أساس ذلك حينئذ تكون الضريبة واجبة الأداء وتكون الضريبة المربوطة هي وعاء مقابل التأخير الذي يحتسب على أساسه ذلك المقابل كما أن استحقاق مقابل التأخير في الوفاء بدين الضريبة لا بد وأن يكون بقدر فترة التأخير وفي احتسابه بأثر رجعي تجاوز لفترة التأخير عن السداد والتي قد تصل في بعض الأحيان لعدة سنوات .

ولا ينال من ذلك القول بأن ربط الضريبة يرتد بأثر رجعي إلى اليوم التالي لانتفاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي باعتبار ما كان يجب أن يكون أي أن ربط الضريبة يرتد إلى تاريخ استحقاقها بنهاية الفترة الضريبة. فذلك مردود بان مؤدى هذا القول إجبار الممول على سداد الضريبة التي تقدرها المأمورية حتى يتوفى سداد مقابل التأخير الذي يحتسب بأثر رجعي على الرغم من قيامه بالطعن على ذلك التقدير وقيل تسوية أوجه لخلاف بشأن ذلك التقدير لا سيما وأن المشروع قد أجاز للمأمورية إجراء أو تعديل الربط خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبة. بما مؤداه أنه قد ترى المأمورية تعديل الربط بعد فوات أكثر من أربع سنوات على تقديم الممول لإقراره الضريبي وبالتالي سوف تقوم بعد تعديل الربط باحتساب مقابل تأخير عن الضريبة بأثر رجعي بداية من اليوم التالي لانتفاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي وهو ما قد يترتب عليه تجاوز مقابل التأخير في مبلغه دين الضريبة المستحقة ذاتها في بعض الأحيان بحيث يلتزم المول بسداد مقابل تأخير مبالغ فيه نتيجة تراخي المأمورية في

