

مدى وحدود تطبيق الجزاء المالى الإدارى المقرر بنص المادة ٨٧ مكرر من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وجهة نظر شخصية للدكتور رمضان صديق أستاذ التشريعات المالية والضريبية وعميد كلية الحقوق
الأسبق - جامعة حلوان

تهديد

أولى المشرع الضريبي بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، عناية خاصة بالإقرار الضريبي ، حيث اعتبره قرينة على صحة ما جاء به، وعلى مصلحة الضرائب أن تثبت عكس ما تضمنه هذا الإقرار، بدليل إثبات يخضع لرقابة القضاء، وتزداد قيمة هذا الإقرار القانونية إذا كان مؤيداً بالمستندات ، ومنع مصلحة الضرائب من أن تفحص جميع الإقرارات المقدمة من كل الممولين، واكتفى بأن يتم فحص عينة فقط من هذه الإقرارات كل سنة، فإذا تبين من هذا الفحص عدم صحة هذه الإقرارات، أوقع المشرع على الممول المخالف جزاءات مشددة ، بدأت بالعقاب الجنائي المقرر بنص المادة ١٣٦ من هذا القانون، ثم عدل عن ذلك العقاب بإلغائه، وقرر بدلاً عنه جزاء مالياً من طبيعة إدارية وفق نص المادة ٨٧ مكرر من القانون المذكور، وهذه المادة لم تسلم كذلك من التعديل لأكثر من مرة، مما أثار الخلاف حول النطاق الزمني لتطبيق هذه النصوص، وحدود تطبيقها على الحالات المختلفة، وخاصة فيما يتعلق بالوقائع البيئية التي تنشأ أو تبدأ فى ظل العمل بأحكام قانون معين ، ويتراخى أثرها، إلى حين صدور قانون جديد يلغى أو يعدل من الأحكام التى كانت سارية وقت نشوئها.

ونبين فيما يلى وجهة نظرنا الشخصية فى مجال ، وحدود، تطبيق هذه المواد. والتي تتبع من قناعتنا الشخصية، ومن ثم فهى لا تعبر عن وجهة نظر رسمية، ولا تلتزم بها أى جهة يعمل بها الباحث .

أولاً : المادة ١٣٦

وردت هذه المادة فى الكتاب السابع من القانون وعنوانه: (العقوبات) ، ويعمل بها اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، أى من ٢٠٠٥/٦/٩ ، وكانت تنص على ما يلى :

" إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً ، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية: ١ - ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه ، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً . ٢ - ١٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً . ٣ - ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً "

وتعتبر هذه العقوبة من العقوبات الجنائية، التى يختص بتوقيعها القاضى الجنائى، ويلزم لذلك أن يأذن وزير المالية للنيابة العامة برفع الدعوى الجنائية على المخالفين لأحكام المادة ١٣٦ المذكورة.

ونظراً لصعوبة اتخاذ هذا الإجراء على كافة الممولين المخالفين، وما يتطلب ذلك من إجراءات مرهقة لكل من الإدارة الضريبية والممولين، فقد قرر المشرع الضريبي إلغاء هذه المادة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ والذى يعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٥/١٩ نفاذاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

ويترتب النص على إلغاء العقوبة الجنائية، بمثابة القانون الأصلح للمتهم، ويترتب عليه إنشاء مركز أو وضع يكون أصلح للممول قبل إلغائه، حيث ألغى الجريمة المسندة إليه وعقوباتها ، ويكون من حق المتهم فى هذه الحالات واستمداً من دلالة تغيير سياسة التجريم والعقاب إلى التخفيف أن يستفيد لصالحه من تلك النصوص الجديدة من تاريخ صدورها ، وذلك لأن أعمال

القانون الأصلح عملاً بالفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون العقوبات باعتباره قيداً على سريان النص العقابي من حيث الزمان (أنظر حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٢٥٢٠٣ لسنة ٧٤ ق، جلسة ٢٠١٢/٤/١٩). وعلى هذا فإننا نرى أنه بإلغاء نص المادة ١٣٦ اعتباراً من ٢٠١٣/٥/١٩ لا يجوز لمصلحة الضرائب طلب تحريك الدعوى الجنائية على الممولين المخالفين لأحكام هذه المادة، حتى ولو تم اكتشاف هذه المخالفات قبل هذا التاريخ، كما ليس للنيابة العامة، ولا القاضاء الاستمرار فى تحريك الدعوى الجنائية أو نظرها بالنسبة لمن قدموا للمحاكمة تطبيقاً لهذا النص قبل إلغائه.

ثانياً: المادة ٨٧ مكرر

أضيفت هذه المادة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ والذي يعمل به اعتباراً من ٢٠١٢/١٢/٧ ونصها كالتالى:

إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، سواء بموافقة الممول عليها أو باستنفاد طرق الطعن العادية بشأنها، يلتزم بأداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية يعادل النسبة المحددة قرين كل حالة من الحالات التالية:

١٠ % من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل من (١٠%) إلى (٢٠%) من مقدار الضريبة النهائية.

٢٠% من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من (٢٠%) إلى (٥٠%) من مقدار الضريبة النهائية.

٣٠% من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من (٥٠%) من مقدار الضريبة النهائية.

ثم عدلت هذه المادة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، الذي يعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٥/١٨ على النحو الآتى:

إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً سواء بموافقة الممول عليها أو باستنفاد طرق الطعن العادية بشأنها يلتزم بأداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية يعادل النسبة المحددة قرين كل حالة من الحالات التالية:

٥% من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل من (١٠%) إلى (٢٠%) من مقدار الضريبة النهائية.

٥% من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من (٢٠%) إلى (٥٠%) من مقدار الضريبة النهائية.

٤٠% من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من (٥٠%) من مقدار الضريبة النهائية.

ولا تسرى أحكام هذه المادة على الحالات التى لا ينطبق عليها نظام الفحص بلعينة وفقاً لنص المادة ٩٤ من قانون الضريبة على الدخل.

وأخيراً عدل هذا النص بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ الذى يعمل به اعتباراً من ٢٠٢٠/٥/٨ ليكون النص على النحو الآتى:

"يلتزم الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة بواقع ٢٠% من الفرق بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي إذا كان هذا الفارق أقل من ٥٠% من مقدار الضريبة النهائية وبواقع ٤٠% من الفرق بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي إذا كان هذا الفارق يساوي ٥٠% أو أكثر من مقدار الضريبة النهائية، وبواقع ٤٠% من القيمة

النهائية للضريبة حال عدم تقديم الإقرار الضريبي، وذلك كله إذا حددت قيمة الضريبة النهائية بعد استنفاد طرق الطعن العادية، وتخفيض هذه النسب إلى النصف حال الاتفاق بين الممول والمصلحة قبل الإحالة أو اللجوء إلى لجنة الطعن".

طبيعة الجزاء المقرر بالمادة ٨٧ مكرر:

وصف المشرع الجزاء المقرر بنص المادة ٨٧ مكرر المشار إليها بالبلغ الإضافي، وهو في حقيقته جزاء مالي إداري أي من طبيعة إدارية، تختص بتطبيقه مصلحة الضرائب على الحالات التي قررها المشرع وبالنسب التي نص عليها في كل حالة، ولا تسرى بشأنه قاعدة القانون الأصلح للمتهم التي يقتصر تطبيقها على العقوبات الجنائية .

ويسرى هذا الجزاء على المخالفات التي ترتكب بعد تقريره لأول مرة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، أي على الإقرارات التي تقدم عن السنة الضريبية ٢٠١٢ أو السنوات التالية لها، إذا تبين أن الممول قد أدرج في هذه الإقرارات مبلغاً يزيد عما قدرته مصلحة الضرائب عليه، وتم ربط الضريبة نهائياً بقيمة المبلغ المقدر بناءً على اتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب، أو بناءً على قرار لجنة الطعن أو حكم محكمة.

ولا يسرى هذا الجزاء على الإقرارات التي قدمت قبل هذا التاريخ المذكور ، ولو كانت خاضعة لأحكام المادة ١٣٦ قبل إلغائها، تطبيقاً لقاعدة القانون الأصلح للمتهم في المسائل الجنائية.

ويثور التساؤل عن مقدار الجزاء الذي يوقع تطبيقاً لحكم المادة ٨٧ مكرر بالنسبة للنطاق الزمني لكل تعديل منها؟

ونرى أن المشرع في المادة ٨٧ مكرر قد قرر في القانونين رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ و ١١ لسنة ٢٠١٣ نصاً على أن المخالفة تقع إذا أدرج الممول بالإقرار مبلغاً ضريبياً أقل مما يتم الربط عليه بصفة نهائية ، ومن ثم فإن الجزاء

المقرر بهذين المادتين لا يسرى إلا حيثما يكون هناك إقرار ضريبي، ولا يطبق على الحالات التي لم يقدم الممول إقراراً ضريبياً.

وأن تحديد مقدار هذا الجزاء يتضح عندما تصبح الضريبة نهائية، لأي سبب من أسباب نهائية الضريبة: (اتفاق أو قرار لجنة الطعن أو حكم محكمة) .

ولإخلاف أن الجزاء المالي يكون بالمقدار الذي حدده المشرع في القانون الخاص بالمخالفة المالية إذا ربطت الضريبة في تاريخ سريان هذا القانون ، أما وإن أصبحت الضريبة نهائية بعد إلغاء القانون الذي كان يقرر لهذه المخالفة مقدراً معيناً ، وحل بدلاً منه قانون آخر يغير في مقدار هذه العقوبة، فإن العقوبة تتحدد بالمقدار الذي ينص عليه القانون السارى في تاريخ اعتبار الضريبة نهائية، وذلك وفق ما استقر عليه قضاء المحكمة الإدارية العليا في العديد من أحكامها ، ومنها على سبيل المثال :

- أن أعمال البناء التي أقامها المطعون ضده وتضمنها القرار المطعون فيه قد أقيمت بغير ترخيص بإقامتها وفقاً لأحكام قانون البناء رقم ١١٩ لسنة ٢٠٠٨، واذ صدر القرار المطعون فيه من المحافظ المختص وفقاً لأحكام القانون المشار إليه الأمر الذي يكون معه القرار المطعون فيه والحالة هذه قد صدر وفق صحيح حكم القانون ويكون طلب وقف تنفيذه غير قائم على سند صحيح من القانون متعيناً القضاء برفضه.ومن حيث إنه لا ينال مما تقدم أن تكون أعمال البناء التي تضمنها القرار المطعون فيه قد أقيمت في ظل العمل بأحكام القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٧٦ بشأن تنظيم أعمال البناء وأن المحكمة الجنائية قضت بانقضاء الدعوى الجنائية بمضي المدة، إذ أن ذلك مردود عليه بأن القانون الواجب التطبيق في هذه الحالة هو القانون الذي تم اكتشاف أعمال البناء المخالفة في ظل العمل بأحكامه، وأن الحكم الجنائي لم ينف القيام بأعمال البناء المخالفة التي أقامها المطعون ضده، وأن العبرة في تقدير

مشروعية القرار بالقانون المعمول وقت صدوره.(الطعن رقم ٢١٤٥٤ لسنة ٥٦ ق. عليا جلسة ٢٣/٩/٢٠١٨)

ومن حيث إنه طبقاً لنص المادة ٨٠ / ٢ من نظام العاملين المدنيين بالدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ فإن عقوبة اللوم لا توقع إلا على شاغلي الوظائف العليا والتي تبدأ من درجة مدير عام فما فوقها إذ العبرة بالتشريع المعمول به وقت توقيع العقوبة على المحال وليس وقت وقوع المخالفة إعمالاً للأثر المباشر للقانون وذلك على ما جرى به قضاء هذه المحكمة. لما كان ذلك كذلك وكانت المحالة تشغل وقت إحالتها إلى المحكمة التأديبية وظيفة من الفئة (٨٧٦ / ١٤٤٠) التي تعادل وظيفة من الدرجة الأولى ومن ثم فقد كان يتعين مجازاتها بإحدى العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة ٨٠ من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨.(الطعن رقم ٩٧٥ لسنة ٢٥ القضائية عليا جلسة ١٥ من يونيو سنة ١٩٨٥).

من حيث إنه متى كانت المخالفات التأديبية غير واردة في قوانين العاملين المختلفة على سبيل الحصر كما أن المشرع لم يحدد عقوبة لكل مخالفة وإنما اعتبر المشرع كل خروج على واجبات الوظيفة ومقتضياتها مخالفة تأديبية تستوجب توقيع أحد العقوبات الواردة في القانون ومن ثم فإن إنزال عقوبة معينة مشروط بأن تكون هذه العقوبة واردة في القانون النافذ وقت توقيعها بصرف النظر عن تاريخ ارتكاب المخالفة التأديبية وذلك تطبيقاً لقاعدة الأثر الفوري والمباشر للقانون.(الطعن رقم ٤٨١ لسنة ٢٦ القضائية عليا جلسة ٩ من يونيو سنة ١٩٨٤).

أما الجزء المالي المقرر بالقانون الأخير رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ بواقع ٤٠% من الضريبة النهائية على الممولين الذين لم يقدموا الإقرار، فلا تسرى إلا على الحالات التقديرية التي تتعلق بالفترات الضريبية التالية لتاريخ العمل بهذا القانون أي اعتباراً من ٨ مايو ٢٠٢٠ وما بعدها باعتبار أن هذه المخالفة لم

يكن منصوصاً عليها في السنوات السابقة التي لم يقم عنها الممول إقراراً، وبالتالي لا يمكن عقابه على فعل لم يكن مجرماً في تاريخ ارتكاب الفعل السلبي (عدم تقديم الإقرار).

ونرى أيضاً أن الممولين الذين يوقع عليهم جزاء المادة ٨٧ مكرر بعد تاريخ العمل بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، سواء من قدم الإقرار، أو من لم يقدمه، يمكنهم الاستفادة من تخفيض الجزاء المقرر لهذه المخالفة إلى النصف حال اتفاقهم مع مصلحة الضرائب قبل الإحالة إلى لجان الطعن، باعتبار أن هذا التخفيف صنو الجزاء الواجب تطبيقه عليهم إعمالاً لأحكام القضاء المشار إليها، ومن ثم يستفيد الممول بتخفيض هذا الجزاء عملاً للقاعدة الأصولية بأن الغرم بالغنم .