

بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم الاثنين الموافق ٢٠١٩/١٠/٢١

برئاسة السيد الأستاذ المستشار / على إسماعيل عبد الحافظ حسين
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / أشرف عبد الحليم محمد علي
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / محمد عبد الوهاب حسن عبد الرحمن حسن الشيب
وحضور السيد الأستاذ المستشار المساعد / يوسف محمود سامي
سكرتارية السيد / رمضان الصغير أبو العلا.

أصدرت الحكم الاتي

في الدعوى المقيدة بالسجل العام تحت رقم ٨٠٠٩ لسنة ٧٢ ق
المقامة من ١- وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية .
٢- المدير العام لمأمورية ضرائب العامرية وبرج العرب
ضد/
حسنى عطية عبد العاطى الطنطاوى.

الوقائع :

بمعرضة أودعت قلم كتاب المحكمة بتاريخ ٢٠١٨/١/٢٩ أقامت جهة الإدارة المدعية دعواها الماثلة بطلب الحكم بقبولها شكلاً ، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي (اللجنة رقم ٢٢ القطاع الأول) الصادر بجلسة ٢٠١٧/٩/١١ ، في الطعن الضريبي رقم ١١٨ لسنة ٢٠١٦ ، فيما قرره من احتساب مقابل التأخير على ما يجاوز المائتي جنيه على فروق الضريبة المستحقة من الشهر التالي لاستلام المطالبة والتنبيه بالسداد (نموذج ٣٥) المرسل من المأمورية بالضريبة من واقع قرار اللجنة الداخلية عن سنة النزاع (٢٠٠٩) والقضاء بأحقية المأمورية في احتساب مقابل التأخير اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء أجل تقديم الإقرار الضريبي وتأييد تقديرات المأمورية بشأنها ، وإلزام المدعى عليه بالمصروفات .

وذكرت جهة الإدارة شرحاً لدعواها أنها كانت قد طالبت المدعى عليه بسداد مقابل تأخير نتيجة لتأخره في سداد الضريبة الأصلية عن سنة المحاسبة (٢٠٠٩) ، وقد احتسبت هذا المقابل اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي ، إلا أنه قد طعن على هذه المطالبة أمام لجنة الطعن الضريبية والتي أصدرت قرارها في الطعن رقم ١١٨ لسنة ٢٠١٦ ، باحتساب هذا المقابل من تاريخ قرار اللجنة الداخلية ، ونعت على قرار لجنة الطعن المطعون فيه مخالفته للواقع والقانون ، الأمر الذي حدا بها الى إقامة دعواها الماثلة ، وخلصت الى طلباتها سالفة البيان ، وقدمت سنداً لدعواها حافظة مستندات .

وقد أودعت هيئة مفوضي الدولة تقريراً مسبباً بالرأى القانوني في الدعوى .
وتداولت الدعوى بجلسات المرافعة على النحو الثابت بمحاضر الجلسات ، وخلالها قدم المدعى عليه حافظة مستندات ، كما قدمت الجهة الإدارية مذكرة دفاع ، ثم قررت المحكمة إصدار حكمها بجلسة اليوم ، وبها صدر وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه لدى التعلق به .

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق ، وسماع الإيضاحات ، وتام المداولة .
من حيث أن جهة الإدارة تتطلب الحكم بطلباتها سالفة البيان .
ومن حيث أن الدعوى استوفت سائر أوضاعها الشكلية المقررة قانوناً فإنها تكون مقبولة شكلاً .
ومن حيث أنه عن الموضوع فإن المادة (١١٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضرائب على الدخل تنص على أن : " يستحق مقابل تأخير على :
١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيتها ، 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 المنبع 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 كسور الشهر والجنية. ولا يترتب على التغلظ أو الضم أو الضم المتأخر وقت استحقاق هذا المقابل". كما تنص المادة (١١١) من ذات القانون على أن "يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلقة بها".

ومن حيث أنه وقد صدر القانون رقم ١٧٤ لسنة ٢٠١٨، بالتجاوز عن مقابل التأخير والضريبة الإضافية والغرامات، وتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ٢٠١٨، بتجديد العمل بالقانون رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦ في شأن إنهاء المنازعات الضريبية، وقد نصت المادة الأولى منه على أن: "يتجاوز عن مقابل التأخير والضريبة الإضافية المنصوص عليهما في كل من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، وقانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنسبة للرسم والضرائب المستحقة أو واجبة الأداء قبل تاريخ العمل بهذا القانون، بشرط أن يقوم الممول أو المكلف بسداد أصل دين الضريبة أو الرسم كاملاً اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك طبقاً لما يأتي:

(أ) (٩٠%) من مقابل التأخير أو الضريبة الإضافية إذا تم السداد في موعد غايته تسعين يوماً الأولى من تاريخ العمل بهذا القانون.

(ب) (٧٠%) من مقابل التأخير أو الضريبة الإضافية إذا تم السداد خلال خمسة وأربعين يوماً التالية للمدة المنصوص عليها في البند (أ).

(ج) (٥٠%) من مقابل التأخير أو الضريبة الإضافية إذا تم السداد خلال خمسة وأربعين يوماً التالية للمدة المنصوص عليها في البند (ب).

كما يتجاوز عن مقابل التأخير الذي لم يسدده الممول إذا كان قد قام بسداد أصل دين الضريبة أو الرسم المستحق كاملاً قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

وتنص المادة الثانية من ذات القانون على أن: "تسري أحكام المادة الأولى من هذا القانون على الغرامات التي تفرضها مصلحة الجمارك، في غير المخالفات والجرائم الجمركية، وفقاً لأحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بالنسبة للضرائب والرسوم الجمركية المستحقة قبل تاريخ العمل بهذا القانون إذا تم سدادها خلال المدد المشار إليها في المادة الأولى من هذا القانون. ويصدر وزير المالية قراراً بتحديد الغرامات التي يتم التجاوز عنها وفقاً لهذا القانون".

كما نصت المادة الرابعة من ذات القانون على أن: "ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره". وقد نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية - العدد ٣٢ مكرر (ب) في ١٤ أغسطس سنة ٢٠١٨.

ومن حيث أن المادة ١١٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أوجبت على الممول سداد مقابل تأخير، وقد استهدف المشرع من فرض هذا المقابل أمرين: أولهما: تعويض الخزينة العامة عن التأخير في تحصيل الضريبة عن الأجل المحددة لها قانوناً، وثانيهما: ردع الممول عن التقاعس في الإقرار بالضريبة المستحقة واقعاً عليه وسدادها مع الإقرار الضريبي.

(في هذا المعنى فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع - ملف رقم ٦٦٢/٢/٣٧ - جلسة ٢٠٠٥/١٢/١٤)

وقد استحدث المشرع بموجب القانون رقم ١٧٤ لسنة ٢٠١٨، المشار إليه، حكماً في المادة الأولى منه مؤداه التجاوز عن مقابل التأخير المنصوص عليه في قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المستحق أو واجب الأداء قبل تاريخ العمل بهذا القانون بشرط أن يقوم الممول أو المكلف بسداد أصل دين الضريبة اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون، وقد ربط المشرع في الفقرة الأولى من المادة الأولى من هذا القانون بين تاريخ سداد أصل دين الضريبة، وبين النسبة التي يتم التجاوز عنها من مقابل التأخير. كما تجاوز المشرع في الفقرة الثانية من المادة ذاتها عن مقابل التأخير الذي لم يسدده الممول إذا كان قد قام بسداد أصل دين الضريبة أو الرسم المستحق كاملاً قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

من حيث إن المدعي يطلب الحكم بقبول الدعوى شكلاً، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي الثامنة عشر بالقطاع الأول في الطعن رقم ١٦ لسنة ٢٠١٧ الصادر بتاريخ ٢٠١٧/١٠/١٢ فيما تضمنه من حساب مقابل التأخير في سداد الضريبة المستحقة على المدعي عليه عن سنوات ٢٠٠٩م اعتباراً من الشهر التالي لتاريخ استلام المدعي عليه للمطالبة بالضريبة المستحقة من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية، وما يترتب على ذلك من آثار، وإلزام المدعي عليه المصروفات .

ومن حيث إنه عن شكل الدعوى، ولما كان الثابت من الأوراق أن القرار المطعون فيه قد صدر بتاريخ ٢٠١٢/١٠/١٧، وقد خلت الأوراق مما يفيد علم المدعي بذلك القرار قبل أكثر من ستين يوماً على إقامة دعواه الماثلة بتاريخ ٢٠١٨/١١/٢٩ الأمر الذي تكون معه الدعوى قد أقيمت خلال الميعاد المقرر قانوناً لرفع الدعوى بإلغاء قرارات

لجان الطعن الضريبي طبقاً لنص المادة (٢٤) من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة، وإذا استوفت الدعوى سائر أوضاعها الشكلية والإجرائية الأخرى المقررة قانوناً، فمن ثم تغدو مقبولة شكلاً .

ومن حيث إنه عن موضوعها، فإن المادة الأولى من مواد إصدار قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ سنة ٢٠٠٥ تنص على أن " يُعمل في شأن الضريبة على الدخل بأحكام القانون المرافق " .
وتنص المادة الخامسة من قانون الضريبة على الدخل على أن " الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة، ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة، وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، " .

وتنص المادة (٨٣) من ذات القانون على أن " يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية :
(أ) قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين .
(ب) 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 مسئولية الممول، ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصومة " .

وتنص المادة (٨٩) من ذات القانون على أن " تُربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد 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 لإقراره 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 بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيبتها 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 على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن 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 بتقييدها، 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 المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزينة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية السهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون .

ويُحسب 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 كسور الشهر والجنيه، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل " .

وتنص المادة (١١٧) من ذات القانون على أن " 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 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، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب 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 المنصوص عليها في هذا القانون، وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار " .

وتنص المادة (١٢٢) من ذات القانون على أن " وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، ويعلم 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، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة من تحصيل الضريبة " .

ومن حيث إن المادة (١١٤) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن " يقصد 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 وقيمتها 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 موقفاً عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وعلى النموذج رقم (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، وعلى النموذج (٤٢ سداد) بالنسبة لفروق ضريبة المربعات وما في حكمها، وترسل هذه المطالبات بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول " .

وتنص المادة (١٢٤) من ذات اللائحة على أن " يكون إخطار الممول بالمطالبة بالسداد، طبقاً للفترة 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 كتاب موسى عليه مصحوباً 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 .
- ٥- من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه " .

ومن حيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد جرى على أن مقابل التأخير يعتبر جزاءً يتمثل في تعويض مقدر وفق الأسس التي بينها، بقصد حمل الملتزمين بدين الضريبة على الوفاء بها في الأجل المحددة قانوناً ضماناً لحصول الدولة على الموارد اللازمة لمواجهة نفقاتها، فلا يعنيتها غير استئذانها في المواعيد المقررة لها، وكان إيقاع هذا الجزاء غير مرتبط بمهلة جديدة تمنحها الدولة لمدينها بالضريبة، لتحصل مقابل هذا الأجل على زيادة في مبلغها، بل متوخياً ردع المدين إذا ماطل في أدائها، فلا يكون متباطئاً أو متخاذلاً، بل مبادراً إلى إيفائها تلافياً للجزاء المقرر للتأخر في دفعها، يؤيد ذلك أن الجزاء المقرر بهذا النص ليس وليد الإرادة بل يرتد في مصدره المباشر إلى نص القانون، باعتباره محدداً في نطاق علائق القانون العام، وعلى ضوء قواعد أمر لا يجوز الاتفاق على خلافها - لخصائص الضريبة ومقوماتها وقواعد تحصيلها .

(في ذات المعنى : حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٧٨ لسنة ١٩ قضائية دستورية بجلسته ٢٠٠٧/٤/١٥) .

ومن حيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد جرى على أن الضريبة التي يكون أداؤها واجباً وفقاً للقانون هي التي تتوافر لها قواها الشكلية وأسسها الموضوعية، وتكون العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً في الحدود المنصوص عليها في الدستور، إذ ليس ثمة مصلحة مشروعة ترجى من وراء إقرار تنظيم ضريبي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال فرض

ضريبة تقتصر إلى تلك القوالب والأسس، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفاً يحميه الدستور، وحيث إن من المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يُعد شرطاً لازماً لعادلة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، ويتعين أن يكون ذلك الدين - وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعينها - محققاً ومحدداً على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً - وبالتالي دين الضريبة - إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها، باعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها، بما لا مخالفة فيه للدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها، كما أن التجاء مصلحة الضرائب إلى طريق التقدير يكون باعتباره أسلوباً محاسبية وليس جزءاً.

(في ذات المعنى : حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩ ق. دستورية - جلسة ٢٠١٣/٥/١٢).

ومن حيث إن مفاد ما تقدم أن الضريبة تكون مستحقة الأداء في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية والتي تنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة، ويجب تقديم الإقرار الضريبي عن تلك الفترة قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين، وبالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية يجب تقديم الإقرار قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية، ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الإقرار الضريبي للممول، ويلتزم بسدادها خلال المواعيد المحددة لتقديم الإقرار الضريبي، فإذا انقضت تلك المواعيد دون سدادها يُستحق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من تلك الضريبة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار وحتى تمام السداد، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق مقابل التأخير المشار إليه في المادة (١١٠) سالفة الذكر، أي أن مقابل التأخير يحسب اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار، وذلك بالنسبة للضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول دون غيرها من مبالغ قد تنشأ نتيجة تعديل الربط بعد تقديم الإقرار، ومن ثم لا يكون الممول ملتزماً في هذا التاريخ إلا في حدود الضريبة المحددة بقراره، فإذا لم يكن سدها حتى ذلك التاريخ، يتم احتساب مقابل تأخير عن دين الضريبة المحدد بقراره دون غيره.

أما في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المأمورية، كلن تقوم بتعديل الربط أو إجراء ربط تقديري للضريبة طبقاً لنص المادة (٩٠) سالفة الذكر، ثم قامت بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها بنموذج رقم (١٩ ضريبة)، حينئذ تكون الضريبة غير واجبة الأداء لعدم صيرورة الربط نهائياً، فإذا لم يتم الممول بالطعن على ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه نموذج رقم (١٩ ضريبة)، حينئذ يصبح الربط نهائياً وتكون الضريبة واجبة الأداء من اليوم التالي لانتهاء ذلك الميعاد، ويلتزم الممول بسدادها في ذلك التاريخ، فإذا لم يتم بالسداد يُستحق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة المربوطة بمعرفة المأمورية، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء ميعاد الثلاثين يوماً وحتى تمام السداد، وذلك عملاً بمفهوم الموافقة لنص المادة (١١٧) سالفة الذكر.

وعملاً بمفهوم المخالفة لنص هذه المادة، إذا قام الممول بالطعن على ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه نموذج رقم (١٩ ضريبة) طبقاً للإجراءات المقررة للطعن على نموذج ربط الضريبة على النحو المبين بالمواد (١١٩، ١٢١، ١٢٢) سالفة الذكر، حينئذ لا يكون الربط نهائياً، وبالتالي لا تكون الضريبة المربوطة بمعرفة المأمورية واجبة الأداء، إلا من تاريخ تسوية أوجه الخلاف بين الممول والمأمورية حول تقدير صافي الربح الخاضع للضريبة إما بالاتفاق باللجنة الداخلية، أو صدور قرار لجنة الطعن الضريبي ولو كان مطعوناً عليه، أو بصور حكم المحكمة المختصة ولو كان مطعوناً عليه، ويتم ربط الضريبة على هذا الأساس، وبذلك يصبح الربط نهائياً، حينئذ تكون الضريبة واجبة الأداء، ويكون مبلغها هو وعاء مقابل التأخير الذي يُستحق عن التأخر 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، فإذا تقاعس الممول عن سداد الضريبة يُستحق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من تلك الضريبة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لتماخ إخطاره على النموذج رقم (٣٧ سداد) بالمطالبة بسداد الضريبة المربوطة.

ومن جماع ما تقدم يتبين 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 كما سلف البيان، 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، وبناءً عليه لا يجوز لمأمورية الضرائب مطالبة الممول بسداد مقابل تأخير قبل صيرورة الربط نهائياً على النحو المبين سلفاً، وإلا كان مسلكها مخالفاً لصحيح حكم القانون، فلا يجوز لها ملاحقة الممول بمقابل التأخير بآثر رجعي يترد إلى اليوم التالي لانتهاء 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 للضريبة لا تكون نهائية في حالة الطعن عليها، ولا تكون الضريبة واجبة الأداء في هذه الحالة إلا بناءً على الاتفاق باللجنة الداخلية أو صدور قرار لجنة الطعن أو صدور 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 يُحتسب على أساسه ذلك المقابل، كما أن استحقاق مقابل التأخير في الوفاء بدين الضريبة لا بد وأن يكون بقدر فترة التأخير، وفي احتسابه بأثر رجعي تجاوزاً 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 الضريبية، فذلك مردود بأن 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، وقبل تسوية أوجه الخلاف بشأن ذلك التقدير، لاسيما وأن المشرع قد أجاز للمأمورية إجراء أو تعديل الربط خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، 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 الممول بسداد مقابل تأخير مبالغ فيه نتيجة تراخي المأمورية في تعديل الربط أو تراخي اللجنة الداخلية في فحص أوجه اعتراضه، أو تراخي لجنة الطعن في إصدار قرارها، وهو ما يفرغ مقابل التأخير من مضمونه ليكون في حد ذاته وسيلة جباية وسيفاً مسلحاً على رقاب الممولين بغير ضابط، وتستفيد من خلاله مصلحة الضرائب بتراخيها في إتمام محاسبة الممول ضريبياً .

ومن حيث إنه إعمالاً لما تقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن مأمورية الضرائب المختصة قامت بمطالبة المدعى عليه بسداد مقابل التأخير في سداد الضريبة المستحقة عليه عن سنوات ٢٠٠٩ م، وقد قامت باحتسابه اعتباراً من اليوم التالي لانتفاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، فقام المدعى عليه بالاعتراض على حساب مقابل التأخير المطالب به، وأحيل الخلاف إلى لجنة الطعن الضريبي، وبتاريخ ٢٠١٧/١٠/١٢ أصدرت لجنة الطعن الثامنة عشر قرارها في الطعن رقم ١٦ لسنة ٢٠١٧ متضمناً احتساب مقابل التأخير اعتباراً من الشهر التالي لتاريخ استلام المدعى عليه للمطالبة بالضريبة المستحقة من واقع اللجنة الداخلية عن سنوات ٢٠٠٩ م .

لما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أن المأمورية قامت بربط الضريبة المستحقة على المدعى عليه عن السنوات المشار إليها على أساس قرار لجنة الطعن، بما مؤداه أنه يتعين على المأمورية احتساب مقابل التأخير اعتباراً من اليوم التالي لتمام إخطاره على النموذج رقم (٣٧ سداد) بالمطالبة بسداد الضريبة المربوطة، إلا أنها قامت باحتساب مقابل التأخير اعتباراً من اليوم التالي لانتفاء الأجل المحدد لتقديم المدعى عليه إقراراته الضريبية عن سنوات النزاع، بما مؤداه أنها قامت باحتساب مقابل التأخير بأثر رجعي بالمخالفة لصحيح حكم القانون، وإذ أصدرت لجنة الطعن القرار المطعون عليه متضمناً احتساب مقابل التأخير اعتباراً من الشهر التالي لتاريخ استلام المدعى عليه للمطالبة بالضريبة المستحقة عن السنوات ٢٠٠٩ م، فمن ثم يكون ذلك القرار قد صدر متفقاً وصحيح حكم القانون قائماً على السبب المبرر له قانوناً، وهو ما يتعين معه القضاء برفض الدعوى .