

تسليم (١٥/١٠/٢٠٢٠)
٢٤



٧٢

يحيى سعد المحامى

باسم الشعب
مجلس الدولة

محكمة القضاء الإداري

الدائرة الرابعة والعشرون (ضرائب)

بالجلسة المنعقدة علناً يوم الأربعاء الموافق ٢٠٢٢/١٢/٢٨ م ..

برئاسة السيد الأستاذ المستشار / عمر عبد الحميد عبد الوهاب تركي

وعضوية السيد الأستاذ المستشار / احمد وفاني مصطفى فهمي

وعضوية السيد الأستاذ المستشار / محمد حسن محمد بدوي

وسكرتارية السيد / عاطف محمد محفوظ

أصدرت الحكم الآتي

في الدعوى رقم ٢٠٢١ لسنة ٧٤ ق.

المقامة من

ضد

وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية

الواقعة

أقام المدعي بصفته هذه الدعوى بموجب صحيفة أودعت قلم كتاب المحكمة بتاريخ ٢٠٢٠/١٠/١٦ وطلب في ختامها الحكم بقبول الدعوى شكلاً، وفي الموضوع: أصلياً: ببطان وإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي المطعون فيه مع ما يترتب عليه من آثار، وتأييد ما ورد في الإقرارات الضريبية للشركة، وإلزام جهة الإدارة المصروفات.

وذكر المدعي بصفته شرحاً للدعوى: أنه بتاريخ ٢٠١٩/٦/٢٤ تم إخطار الشركة المدعية بصنور قرار لجنة الطعن الضريبي رقم (٢) القطاع الأول بالطعن المحكوم به، والمنتهى إلى تعديل قيمة الضريبة على المرتبات وما في حكمها المستحقة عن أجزء الضريبة عليها من السنوات ٢٠١٩، والمنتهي إلى تعديل قيمة الضريبة على القرار المشار إليه، ونعت الشركة المدعية على القرار المطعون فيه مخالفة للقانون وللتقدير الجزائي وإهدار ما جاء بدفاتر ومستندات الشركة، مما حدا به لاقامة الدعوى المالية للحكم بالطلبات سائفة البيان.

ونظرت المحكمة الدعوى بجلسات المرافعة على النحو التالي بمحاضر الجلسات، وبتاريخ ٢٠٢٠/١٠/٢٨ حكمت المحكمة: بقبول الدعوى شكلاً وتمهيداً وقبل المصروفات الموضوع بمكتب خبراء وزارة العدل بالقاهرة لئندب بدوره أحد خبرائه المختصين لأداء المسورية الموضحة تفصيلاً بأسباب الحكم، وقد باشر الخبير المنتدب المسورية المكلف بها، وأودع ملف الدعوى تقريراً برأيه الذي احتج به بعد فحص اعتراضات المدعي بصفته على تقديرات لجنة الطعن الضريبي - وذلك على النحو المبين تفصيلاً بالتقرير -، وقد استأنفت المحكمة نظر الدعوى بجلسات المرافعة - بعد إيداع تقرير الخبير - على النحو الثابت بمحاضر الجلسات، وبتاريخ ٢٠٢٢/١٠/٢٦ قررت المحكمة إصدار الحكم في الدعوى بجلسة اليوم، وفيها صدر، وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه لدى النطق به.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، وسماع المرافعة، وإتمام المداولة قانوناً

من حيث إن المدعي - بصفته - يهدف من الدعوى المائلة - وفقاً للتكييف القانوني الصحيح لطلباته - إلى الحكم: بقبولها شكلاً، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي الصادر بتاريخ ٢٠١٩/٦/٢٤ في الطعن رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٩، فيما تضمنه من تحديد ضريبة كسب العمل على الأجر والمرتبات عن سنوات النزاع ٢٠٠٩/٢٠٠٦ مع ما يترتب على ذلك من آثار، وإلزام الجهة الإدارية المصروفات.

ومن حيث إنه عن شكل الدعوى، وإذ قضت المحكمة بقبولها شكلاً في الحكم التمهيدي، فمن ثم فلا يجوز معاودة البحث في الشكل مرة أخرى.



يحيى سعد المحامى

تابع الحكم فى الدعوى رقم ٢٠٢١ لسنة ٧٤ ق.

ومن حيث إنه عن موضوع الدعوى : فإن المادة الأولى من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل تنص على أن : " يعمل في شأن الضريبة على الدخل بأحكام القانون المرافق". وتنص المادة الثانية من القانون ذاته على أن : "يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.....".

وتنص المادة التاسعة من القانون ذاته على أن : " ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره ، مع مراعاة ما يأتي : ١- تسري أحكام القانون المرافق بالنسبة إلى المرتبات وما في حكمها اعتباراً من أول الشهر التالى لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية". وقد نشر بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) تابع بتاريخ ٢٠٠٥/٦/٩.

وتنص المادة (٥) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن : " الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهى 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 التالى لانتهاه الفترة للضريبة، كما تستحق بوفاء الممول أو بانقطاع إقامته أو توفقه كلياً عن مزاوله النشاط.

وتنص المادة (٦) من القانون ذاته - قبل تعديلها بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ - على أن : " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:
١- المرتبات وما في حكمها. ٢- النشاط التجاري أو الصناعي. ٣- النشاط المهني أو غير التجاري. ٤-

الثروة العقارية." وتنص المادة (٧) من القانون ذاته - قبل تعديلها بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٢ - على أن : " تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يملكه الممول المقيم خلال السنة."

وتنص المادة (٩) من القانون ذاته على أن : " تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:
١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الشخص يستحق الضريبة عندئذ بصفة دورية أو غير دورية ، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات ، وسواء كانت مستحقة أو غير مستحقة في مصر أو في الخارج ونفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعروض والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والميلية بما في ذلك.

٢- ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أدت في مصر.

٣- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.

٤- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقبل عملهم الإداري.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية." وتنص المادة (١٠) من القانون ذاته على أن : " تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة منته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

ويتم في كل سنة إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الإجازات ، ويعد حساب الإيراد الداخلة في وعاء الضريبة عن كل سنة ، وتسمى الضريبة المستحقة على هذا الأساس."



يحيى سعد المحامى

تابع الحكم فى الدعوى رقم ٢٠٢١ لسنة ٧٤ ق.

وتنص المادة (١١) من القانون ذاته - قبل تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ - على أن: "استثناء من أحكام المادة (٨) من هذا القانون، تسري الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، كما تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (١٠%) بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر. وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون."

وتنص المادة (١٣) من القانون ذاته - قبل تعديل البند (١) منها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، وقبل تعديل الفقرة الأخيرة منها بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ - على أن: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

- ١- مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول.
- ٢- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.
- ٣- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.
- ٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

٥- المزايا العينية الجماعية التالية:

- (أ) الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
- (ب) النقل الجماعي للعاملين أو ما يقبله من تكلفة.
- (ج) الرعاية الصحية.
- (د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.

(هـ) المسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين السكن.

- ٦- حصة العاملين من الأرباح التي يتوزعها صاحب العمل.
- ٧- ما يحصل عليه أعضاء السلكين الأساسيين والفصلين العاملين بالمنظمة الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمساواة وفي حدود تلك المعاملة. ويشترط بالنسبة للبلدين ٣ و٤ ألا تزيد حصة الموظف على ١٥% من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاءات الإيجار كانت لأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون."

وتنص المادة (١٤) من القانون ذاته على أن: "على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقلمة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.

وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به."

وتنص المادة (١٥) من القانون ذاته - قبل إلغائها بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ - على أن: "يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من هذا القانون بالآتي:

- ١- تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك.
- ٢- إعطاء العامل بناءً على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة. وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة."



وتنص المادة (١٦) من القانون ذاته على أن: "إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بنفخ الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون."

وتنص المادة (٩١) من القانون ذاته - قبل إلغاء فقرتها الأولى والثانية بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ - 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، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة. وتقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المنفي، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بقتبته على الممول بلدانها أو بالإحالة إلى لجان الطعن."

وللممول طلب استرداد المبالغ المصددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد."

وتنص المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: "في حالة حدوث تغيير في إيرادات العامل من المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة يجوز لجهة العمل حساب الضريبة المستحقة على العاملين على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوي مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين مع عدم احتساب مقابل تأخير على الفرق المحتجز." وتنص المادة (١٤) من اللائحة ذاتها على أن: "في تطبيق حكم المادة السابقة تلتزم جهة العمل بإجراء تسوية في نهاية السنة وفقاً للآتي:

- ١- تحدد الإيرادات من المرتبات وما في حكمها التي تقاضاها العامل من جهة عمله الأصلي خلال السنة.
 - ٢- تخصم الإعفاءات المنصوص عليها في المادة (١٣) من القانون وطبقاً لأحكامها.
 - ٣- تحسب الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من صافي المرتبات وما في حكمها، ولا يتأثر حساب الضريبة وفقاً لحكم هذه المادة بأية مبالغ يحصل عليها العامل من عمل آخر، ولا يجوز تكرار خصم الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة من أي إيراد آخر.
 - ٤- تسدد الجهة ما يستحق من فرق الضريبة الإجمالي بحسب الإخلال بحق جهة العمل في الرجوع على العامل بما هو مدين به.
- ويجب إجراء التسوية المشار إليها وتقرير الفرق بين المرتبات من كل سنة وتوريد نتائج التسوية إلى مأمورية الضرائب المختصة.
- وفي حالة وجود فروق ضريبية نتيجة عن الفحص يتم حسابها بحسب التأخير اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية."

وتنص المادة (١٢٧) من اللائحة ذاتها 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 وقبعتها أو المطالبة. ٥- من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه.

وللممول طلب استرداد المبالغ المصددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد."

وتنص المادة (٣٧٧) من القانون المنفي الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ - المعدل فقرتها الثانية بالقانون رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١١ - على أن: "١- تتقدم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة، ويبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها، وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة في الدعوى التي حررت في شأنها هذه الأوراق، أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة. ٢- ويتقدم بخمس سنوات الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ويبدأ سريانها من يوم دفعها. ٣- ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في القوانين الخاصة."



يحيى سعد المحامي

تابع الحكم في الدعوى رقم ٢٠٢١ لسنة ٧٤ ق.

وتنص المادة (٣٨٣) من القانون ذاته على أن: " ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة وبالتتبع ، وبالحجز ، وبالطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفتيش أو في توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعوى ."

وتنص المادة (٣٨٥) من القانون ذاته على أن: "١- إذا انقطع التقادم بدأ تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع ، وتكون منتهى مدة التقادم الأول. ٢- على أنه إذا حكم بالدين وحاز الحكم قوة الأمر المقضى أو إذا كان الدين مما يتقدم بسنة واحدة وانقطع تقادمه بإقرار المدين ، كانت مدة التقادم الجديد خمس عشرة سنة ، إلا أن يكون الدين المحكوم به متضمنا لالتزامات دورية متجددة لا تستحق الأداء إلا بعد صدور الحكم ."

وتنص المادة (٣٨٦) من القانون ذاته على أن: "١- يترتب على التقادم انقضاء الالتزام ومع ذلك يتخلف في ذمة المدين التزام طبيعي. ٢- وإذا سقط الحق بالتقادم سقطت معه الفوائد وغيرها من الملحقات لولم تكتمل مدة التقادم الخاصة بهذه الملحقات."

وتنص المادة (٣٨٧) من القانون ذاته على أن: "١- لا يجوز للمحكمة أن تقضى بالتقادم من تلقاء نفسها ، بل يجب أن يكون ذلك بناء على طلب المدين أو بناء على طلب دائنيه أو أى شخص له مصلحة فيه ولو لم يتمسك به المدين. ٢- ويجوز التمسك بالتقادم في أية حالة كانت عليها الدعوى ولو أمام المحكمة الاستئنافية. "

وتنص المادة (١) من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة على أن: " تقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام ما لم ينص القانون على مدة أطول."

وتنص المادة (٢) من القانون ذاته على أن: " يبدأ سريان تقادم الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق من يوم دفعها إلا إذا ظهر الحق في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها الجهة التي قامت بالتحويل فبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد بموجب كتاب موسى عليه. "

وتنص المادة (٣) من القانون ذاته على أن: " يعتبر تنبيهها قطعاً للتقادم أيراد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والاضطرابات إذا سلم أحدها إلى الممول أو من ينوب عنه قتلونا أو أرسل إليه بكتاب موسى عليه مع علم الوصول . ويعتبر كذلك طلب رد ما دفع بغير حق إذا أرسله الممول إلى الجهة المختصة بكتاب موسى عليه مع علم الوصول."

وتنص المادة (٤) من القانون ذاته على أن: " على رئيس مجلس الوزراء والوزراء كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون، ويعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بقصر الجمهوريّة في ١٩ ربيع الثاني سنة ١٣٧٣ (٢٦) ديسمبر سنة ١٩٥٣).

ومن حيث إن تحديد دين الضريبة يفترض أن يكون خفياً لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يُعد شرطاً لازماً لمعادلة الضريبة، ولصون مصلحة الممول والخزينة العامة، ويتعين أن يكون ذلك الدين - وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلاً في المبالغ المستحقة - محققاً ومحدداً على أسس واقعية ، يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون مبرهنياً محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخيص،

ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بمراتبها، باعتبارها منسوبة إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقرها المشرع معها واقعية أصلاً وجديلاً، بما لا يخالف فيه للدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مانتها، والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء

مصرفها. ولا يحول إقرار السلطة التشريعية لقانون الضريبة العامة دون أن تباشر هذه المحكمة رقابتها عليه في شأن توافر الشروط الموضوعية لعناصر تلك الضريبة، وذلك بالنظر إلى خطورة الأثر التي تحدثها، وتمتد هذه الرقابة إلى الواقعة القانونية التي أنشأتها، وقوامها تلك الصلة المنطقية بين شخص محدد يعتبر ملتزماً بها، والمال المتخذ وعاء لها

محملاً بعينها، وهذه الصلة - وهي التي لا تنهض الضريبة بتخلفها تتحراها هذه المحكمة لضمان أن يظل إطارها مرتبطاً بما ينبغي أن يقيمها على حقائق الحد الاجتماعي، محدداً مضمونها وغايتها على ضوء القيم التي احتضنها الدستور. " حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩ ق. دستورية جلسة ٢٠١٣/٥/١٢"

ومن حيث إن الأصل في الضريبة العامة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لديها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها المالية باعتبار أن حصولها تعد إيراداً عاماً يؤول إلى الخزينة العامة ليندمج مع غيره من الموارد المالية التي تدبرها لتشكيل جميعها وعاءً واحداً لإيرانتها الكلية ، وأن نصوص القانون



هى التى تنظم حدود العلاقة بين الملتزم بها من ناحية والدولة من ناحية أخرى سواء فى مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها أو الأموال التى تسرى عليها وشروط سريقتها وسعر الضريبة وكيفية تحديد وعيها وقواعد تحصيلها وأحوال الإعفاء منها والجزاء على مخالفة أحكامها. وحيث إنه متى كان ذلك وكان قانون الضريبة يصدر على هذا النحو فإنه ينظم رابطتها تنظيمياً شاملاً يدخل فى مجال القانون العام ويبرز ما للخزانة العامة من حقوق قبل الممول وامتنيازاتها عند مباشرتها وبوجه خاص التأكيد على حق الإدارة فى تنفيذ دين الضريبة على الممول وتسييم محاولة التخلص منه وإذا كان حق الخزانة العامة فى جباية الضريبة فإنه يقابله حق الممول فى فرضها وتحصيلها منه على أسس عادلة وأن الالتزام بالضريبة ليس التزاماً تعاقدياً بل مرده إلى نص القانون وحده فهو مصدره المباشر والدولة تتدخل لتقرير الضريبة وتحصيلها ليس باعتبارها طرفاً فى رابطة تعاقبية ولكنها تفرضها فى إطار من قواعد القانون العام ولا يجوز التبدل أو التعديل فيها أو الاتفاق على خلافها. "حكم المحكمة الإدارية العليا - دائرة توحيد المبادئ - فى الطعن رقم ٧٣٧٧ لسنة ٤٦ ق، ع، جلسة ٢٠١٧/٢/١١".

ومن حيث إن الدستور حدد القانون كداة لتقرير الضرائب والإعفاء منها، ولا مربة فى أن لكل ضريبة وعاء، والمشروع حينما يحدد وعاء الضريبة ويحصر مفردات هذا الوعاء فلا مناص من الانصياع لهذا التحديد، ومزدى ذلك عدم جواز إدراج ما لم يرد النص عليه ضمن مفردات هذا الوعاء أو إعفاء أحد هذه المفردات بأي حال من الأحوال إذا لم ينص على ذلك صراحة. وقد حدد قانون الضرائب على الدخل وعاء ضريبة المرتبات وحصر مفرداته فى المرتبات وما فى حكمها (الماهيات والأجور والمكافآت والبدلات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة)، فيما عدا الحقوق التأمينية التى ينفعها الأشخاص والجهات التى نص عليها هذا القانون وما يحصل عليه العامل من مزايا نقدية وعينية، كما أن المستقر عليه أن وعاء ضريبة المرتبات هو مقابل العمل الفعلي أيا كان هذا العمل وكيفية أدائه ونوعه " حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ٥١٧٠ لسنة ٥٥ ق، ع، جلسة ٢٠٢٢/٢/٢٠".

ومن حيث إن المقرر فى قضاء محكمة النقض أن المشروع وإن عد من أسباب قطع التقادم - خلافاً لتلك الواردة فى القانون المدني - الإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بربطها بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الضمن والتى تتحقق كل منها على التوالي بإخطار الممول بالتنبيه على ربط الضريبة وعناصرها أو بإعلانه بالنموذج " ١٩ ضرائب و ٥ ضرائب و ٥ ضريبة عامة " بعناصر ربط الضريبة أو بإخطاره بالنموذج " ١٩ ضرائب و ٥ ضريبة عامة " بالتنبيه بآداء الضريبة أو إخطار الممول بالتنبيه على ربط الضريبة وعناصرها أو بإعلانه بالنموذج " ٣ ، ٤ ضرائب و ٨ ضريبة عامة " بالتنبيه بآداء الضريبة أو إخطار الممول بالتنبيه على ربط الضريبة وعناصرها أو بإعلانه بالنموذج " ٢٢ ضرائب " بالإحالة إلى لجان الضمن إلا أنه فرق بين كل منها كإجراء فأنقطع التقادم وبين ما قد يترتب من آثار لا شأن لها بقطع التقادم فخلو الإخطار بالنموذج ١٨ ضرائب من بيان عنصر الضمان من شأنه أن يؤثر على اعتباره إجراء قاطعاً للتقادم، كما وأن تخلف الإخطار بالنموذج ١٩ ضرائب من بيان عنصر الضمان من شأنه أن يؤثر على اعتباره إجراء قاطعاً لخلوه منها - ليس من شأنه أن يؤثر على كونه إجراء قاطعاً للتقادم متى أشتمل على ربط الضريبة لاتطوئه على عمل إجرائي مركب. "حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٤٣٧ لسنة ٢٠٢١ ق، ع، جلسة ١٩٩٩/٦/٢٩".

ومن حيث إن قضاء محكمة النقض قد جرى على أن اتصال علم مصلحة الضرائب بنشوء حقها فى ذمة الممول مفاده وجوب البدء فى اتخاذ إجراءات ربط الضريبة - انقضاء مدة التقادم الخمسي دون اتخاذ تلك الإجراءات - سقوط حق المصلحة فى المطالبة بالضريبة. " حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ١٠ لسنة ٦٣ ق، ع، جلسة ٢٠٠٠/٤/٢٧".

ومن حيث إن المشروع - تقديراً منه لوجه من المصلحة تعود على حق الدولة فى تحصيل الضرائب المستحقة - خص دين الضريبة فى شأن قطع التقادم بأحكام خاصة بأن أضاف إلى أسباب القطع الواردة بالقانون المدني أسباباً أخرى عددها قوامها الإجراءات التى تقوم بها مصلحة الضرائب وهى بسبيلها إلى إتمام إجراءات تحديد الضريبة المستحقة على التوجه الذى حدده القانون بصرف النظر عن مدى صحة موضوعه ما دام فى ذاته صحيحاً، ومزدى ذلك أن الإحالة إلى لجنة الضمن من شأنها قطع تقادم دين الضريبة رغم بطلان موضوع النموذج ١٩ ضرائب محل الإحالة، والأصل فى انقطاع التقادم طبقاً للفترة الأولى من المادة ٣٨٥ من القانون المدني أنه إذا زال التقادم المنقطع حل محله تقادم جديد مماثل للتقادم الأول فى منته وطبيعته يسرى من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع فيما عدا الحالات الاستثنائية التى نصت عليها المادة ٣٨٥ سالف الذكر فى فقرتها الثانية فتكون مدة التقادم فيها خمس عشرة سنة، كما وإن النص فى الفقرة الأولى من المادة ٣٨٢ من القانون المدني على أنه "لا يسرى التقادم كلما وجد متع



يتعذر معه على الدائن أن يطالب بحقه ولو كان المانع أنبيأ "مفاده أن المشرع نص بصفة عامة على وقف سريان التقادم إذا كان ثمة متع يتعذر معه على صاحب الحق أن يطالب بحقه فى الوقت المناسب ولو كان المانع أنبيأ." حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ١١٩٢ لسنة ٦٨ ق بجلسته ٢٤/١٢/٢٠٠٩ ، وفى المعنى ذاته حكمها فى الطعن رقم ٢٧ لسنة ٦٨ ق بجلسته ١١/٢/٢٠١٠ .

ومن حيث إن فهم الواقع فى الدعوى وتقرير ما يقدم من الأدلة والبيانات واستخلاص ما يتفق وحقيقة واقعه هو من شأن المحكمة وتصريفها وحسبما تبين الحقيقة الثابتة من الأوراق والمستندات المقدمة فى الدعوى لتعمل فى شأنها حكم القانون، ولا شك أن تقرير الخبير المقدم فيها لا يعدو أن يكون عنصراً من عناصر الإثبات فيها، وللمحكمة أن تأخذ به كله أو تطرحه كله أو تأخذ ببعض ما ورد به وخلص إليه وتعرض عن بعضه الآخر، كما أن لها السلطة التامة فى وزن التقارير المقدمة فى النزاع الواحد والترجيح بينها والأخذ بأحدها دون غيره، متى كان مراد الأمر فى جمع الأحوال إلى ما هو ثابت بعيون الأوراق وله أصل واضح بها، ويتفق وحقيقة الواقع والقانون. ومتى اطعنت المحكمة إلى تقرير الخبير ورأت سلامة الأسس والأبحاث التى قام عليها وأن النتيجة التى انتهت إليها لم تنزع من الأوراق وإنما قامت على أصول ثابتة بها، ومن شأنها أن تؤدى إليها وتنتجها واقعاً وقانوناً، فإنه يكون لها أن تأخذ فى حكمها بذلك التقرير محمولاً على أسبابه، وفى أخذها به على هذا النحو ما يدل على أنها لم تجد فى المطاعن التى وجهت إليه ما يستحق الرد عليه باكثر مما ورد بالتقرير ذات "حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ٤٢١٨ لسنة ٥١ ق.ع بجلسته ٢٩/١٢/٢٠٠٩، وحكمها فى الطعن رقم ٢٧١٩٦ لسنة ٥٢ ق.ع بجلسته ٢٢/٢/٢٠١٤".

ومن حيث إنه من المقرر فى قضاء المحكمة الإدارية العليا أن للمحكمة السلطة فى تحصيل وفهم الواقع فى الدعوى وتقدير الأدلة المقدمة فيها ، ومنها تقرير الخبير الذى يعد عنصراً من عناصر الإثبات فيها ويخضع لسلطة المحكمة فى تقديره ، فلها أن تأخذ بما انتهى إليه الخبير فى تقريره إذا رأت فيه ما يقنعها ويتفق مع ما ارتأت أنه وجه الحق فى الدعوى ما دام قائماً على ما له أصل فى الأوراق ويؤدى إلى النتيجة التى انتهت إليها ولا عليها أن تطرح ما انتهى إليه خبير الدعوى باعتبار أن رأي الخبير غير مقيد للمحكمة ، إذ أنها لا تقضى فى الدعوى إلا على أسس ما تطمئن إليه وببحث ما يقدم إليها من الدلائل والمستندات وفى موازنة بعضها ببعض، لا سيما فى الدعوى التى تطلب فيها ما تطمئن إليه وببحث ما تراه متفقاً مع واقع الدعوى متى كان استخلاصها حقيقياً ومستقياً من الأوراق. " حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ٢٣٨٧ لسنة ٦٤ ق.ع بجلسته ٢٥/٢/٢٠٠٩ .

ومن حيث إنه على هدى ما تقدم ، وكان الثابت من الأوراق أن الشركة التى يمثلها المدعى بصفته مقبلة بمأمورية ضرائب الإستثمار بالقاهرة، ملف ضريبي رقم ٢٤٣/٢٠ ، فقامت الشركة المدعية الطعن الضريبي رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٩/٢٠٠٦ على النحو المبين تفصيلاً بتقدير المأمورية ، فأقامت الشركة المدعية الطعن الضريبي رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٩ المشر إلى لجنة الطعن الضريبي، والتي أصدرت القرار المتضمن فيه، متضمناً تعديل قيمة الضريبة على المرتبات وما فى حكمها المستحقة عن دخول العاملين لديها عن السنوات ٢٠٠٦/٢٠٠٩ لتصبح كالتالى: عام ٢٠٠٦ مبلغ (٢٢٥٤٤١ جنيهاً) مئتان وخمسة وعشرون ألفاً وأربعمائة وواحد وأربعون جنيهاً ، وعام ٢٠٠٧ مبلغ (٢١٧٤٧٤ جنيهاً) ثلاثمائة وسبعة عشر ألفاً وأربعمائة وأربعة وسبعون جنيهاً ، وعام ٢٠٠٨ مبلغ (٢٧٨٧٥٢ جنيهاً) مئتان وثمانية وسبعون ألفاً وسبعمائة وإثنان وخمسون جنيهاً ، وعام ٢٠٠٩ مبلغ (٢٩٦٤٩٨ جنيهاً) مئتان وستة وتسعون ألفاً وأربعمائة وثمانية وتسعون جنيهاً، مع حفظ حق الشركة الطاعنة فى خصم المبالغ المسددة منها وإعادة حساب مقبل التأخير وفقاً لما ورد بالأسباب، وإذ لم ترض الشركة المدعية بتقدير لجنة الطعن الضريبي، فقد أقامت الدعوى الماثلة بالطلبات سائلة النكر.

ومن حيث إن المحكمة - وعملاً بسلطتها فى استجلاء الحقيقة - فقد أصدرت حكماً تمهيدياً بندب مكتب خبراء وزارة العدل بالقاهرة لنيدب بدوره أحد خبرائه المختصين للقيام بالمأمورية المبينة بأسباب الحكم التمهيدي، وقد باشر الخبير المهمة المكلف بها - على النحو المبين تفصيلاً بمحاضر أعماله ونتيجة التقرير - وانتهى إلى أن قيمة فروق الضريبة على الأجر والمرتبات وما فى حكمها عن سنوات النزاع ٢٠٠٦/٢٠٠٩ لتكون كما يلى:

عام ٢٠٠٦ بمبلغ (١٩٩٢٧٩ جنيهاً) فقط مائة وتسعة وتسعون ألفاً ومئتان وتسعة وسبعون جنيهاً لا غير، وعام ٢٠٠٧ بمبلغ (٢٦١٧٣٣ جنيهاً) فقط مئتان وواحد وستون ألفاً وسبعمائة وثلاثة وثلاثون جنيهاً لا غير، وعام ٢٠٠٨



بمبلغ (٢١٧٩٢٢ جنيباً) فقط مائتان وسبعة عشر ألف وتسعمائة وإثنان وعشرون جنيباً لا غير، وعام ٢٠٠٩ بمبلغ (٢٦١٩٣٠ جنيباً) فقط مائتان وواحد وستون ألف وتسعمائة وثلاثون جنيباً لا غير، كما أشار الخبير إلى أنه ترك لهيئة المحكمة أمر الفصل بشأن دفع الشركة الطاعنة بسقوط حق المأمورية في المطالبة بضريبة كسب العمل عن سنوات النزاع ٢٠٠٩/٢٠٠٦ بالتقادم الخمسي، باعتباره شق قانوني يخرج عن نطاق الخبرة الحسابية له، وأن مأمورية الضرائب المختصة قد قدمت مطالبة للشركة الطاعنة عن السنوات ٢٠٠٩/٢٠٠٦ بتاريخ ٢٠١٥/١/٢٨ وتم الاعتراض عليها بتاريخ ٢٠١٥/٢/١٠، وحيث إن آخر أجل لتقديم التسوية عن المرتبات للعام ٢٠٠٨ هو ٢٠٠٩/١/٣١، ويكون تاريخ السقوط بالتقادم الخمسي في ٢٠١٤/١/٣١، الأمر الذي تكون معه السنوات عن عام ٢٠٠٨ وما قبلها قد سقط بالتقادم الخمسي، ومن ثم فإن الدفع المبدئي من الشركة المدعية بسقوط حق المصلحة في المطالبة بضريبة المرتبات عن سنوات النزاع من ٢٠٠٦ حتى ٢٠٠٨ يكون قتماً على سند سليم من الواقع والقانون متعيناً للقبول، الأمر الذي تقضي معه المحكمة بإلغاء القرار المطعون فيه بالنسبة لهذه السنوات، مع ما يترتب على ذلك من آثار، أهمها براءة ذمة الشركة المدعية عن فروق فحص ضريبة المرتبات عن السنوات ٢٠٠٨/٢٠٠٦. ومن حيث إن بالنسبة لسنة النزاع ٢٠٠٩ فإن الثابت من تقرير الخبير، ومن قرار لجنة الطعن قيام المأمورية بإخطار الشركة الطاعنة بنموذج (٣٨) مرتبات عن سنة النزاع ٢٠٠٩ بتاريخ ٢٠١٥/١/٢٨، ولما كان آخر أجل لتقديم التسوية السنوية عن المرتبات لعام ٢٠٠٩ هو ٢٠١٠/١/٣١، فمن ثم فإن مدة التقادم الخمسي لسقوط حق المصلحة في المطالبة بالضريبة على أجور ومرتبات العاملين بالشركة المدعية عن هذه السنة تبدأ من ٢٠١٠/٢/١ وتنتهي في ٢٠١٥/١/٣١، ولما كان الثابت أنه تم إخطار الشركة المدعية قبل هذا التاريخ، فمن ثم فإن دفع الشركة المدعية بسقوط حق مصلحة الضرائب في المطالبة بالضريبة عن سنة ٢٠٠٩ بالتقادم الخمسي، يكون غير قائم على سند سليم من الواقع والقانون متعيناً للرفض، وتكتفي المحكمة بنكر ذلك في الاستدعاء المنطوق.

ومن حيث إن المحكمة قد أحاطت بتقرير الخبير المنتدب في الدعوى عن بصره وبمجردة، وتطمئن إلى ما انتهى إليه، وتأخذ به لسلامة الأسس التي إستند عليها - محمولاً على أسباب موضوع النزاع - وخلو الأوراق من ثمة دليل يخالفه، الأمر الذي يضحى معه القرار المطعون فيه - والحال كذلك - بالتمتع لسنة النزاع ٢٠٠٩ مخالفاً لصحيح حكم القانون، وغير قائم على سبب يحمله من الواقع أو القانون، خليفاً بالإلزام، مع ما يترتب على ذلك من آثار.

ومن جماع ما تقدم، فإن المحكمة تقضي بإلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من تقدير الضريبة عن سنوات النزاع ٢٠٠٩/٢٠٠٦، مع ما يترتب على ذلك من آثار، أخصها سقوط حق المصلحة في ربط وتحصيل فروق ضريبة كسب العمل على العاملين بالشركة المدعية عن سنوات النزاع ٢٠٠٨/٢٠٠٦ وبراءة ذمة الشركة المدعية من المبالغ المطالب بها تحت مسمى ضريبة كسب العمل عن هذه السنوات، وتخفيض ضريبة كسب العمل على العاملين بالشركة المدعية عن عام ٢٠٠٩ ليصبح بمبلغ مقداره (٢٦١٩٣٠) فقط مائتان وواحد وستون ألف وتسعمائة وثلاثون جنيباً لا غير، وفقاً لما انتهى إليه تقرير الخبير المنتدب في الدعوى - على النحو المشار إليه -، وهو ما تقضي به المحكمة.

ومن حيث إن من يخسر الدعوى، يلزم بمصروفاتها، عملاً بنص المادة (١٨٤) من قانون المرافعات المدنية والتجارية.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة : بإلغاء القرار المطعون فيه، مع ما يترتب على ذلك من آثار - على النحو المبين في الأسباب - وألزمت الجهة الإدارية المصروفات.

سكرتير المحكمة

عبدالله محمد حسن

رؤس / هبة سراج

٢٠٢١ / ١ / ٢٨

أحمد دقان مصفى

٢٠٢١ / ١ / ٢٨