

جلسة ٢٧ من ابريل سنة ٢٠٠٠

برئاسة السيد المستشار/ عبد المنعم أحمد إبراهيم نائب رئيس المحكمة وعضوية
السادة المستشارين/ صلاح سعداوى سعد، محمد أحمد رشدى، نعيم عبد الغفار العترىس
وعبد الجواد موسى عبد الجواد نواب رئيس المحكمة.

(١١٣)

الطعن رقم ٨٢ لسنة ٦٣ القضائية

(١) ضرائب «التقادم الضريبي».

التقادم الضريبي. بدؤه من اليوم التالى لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار. إخطار
الممول بعناصر ربط الضريبة بالنموذج ١٨ ضرائب أو بربطها بالنموذج ١٩ ضرائب. أثرهما.
انقطاع التقادم.

(٢، ٣) ضرائب «إجراءات ربط الضريبة: النموذجين ١٨، ١٩ ضرائب: إقرارات
الممولين». نظام عام. قانون.

(٢) تقديم الممولين إقرارات بأرباحهم. أثره. وجوب إخطارهم بعناصر ربط الضريبة
على النموذج ١٨ ضرائب قبل إخطارهم بالربط على النموذج ١٩ ضرائب. علة ذلك. عدم تقديم
الممولين إقرارات بأرباحهم. أثره. إخطارهم مباشرة بالربط بمقتضى النموذج رقم ١٩
ضرائب. المواد ٣٤، ٣٥، ٣٧، ٤١، ١٥٧ لسنة ٨١ والمادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية.

(٣) التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة تعلقها بالنظام العام.
أثره. عدم جواز مخالفتها أو التنازل عنها واعتبار الإجراءات المخالفة حاوية الأثر. إخطار
الممول بعناصر الربط بالنموذج ١٨ ضرائب لا أثر له فى قطع تقادم دين الضريبة إلا إذا كان
توجيهه صحيحاً فى ذاته وواجباً. كونه غير لازم. اعتباره تزيد لا أثر له.

١ - مفاد نص الفقرة الأولى من المادة ١٧٤ من قانون الضرائب على الدخل
الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - ويقابلها الفقرة الأولى من كل من المادتين ٩٧،
٩٧ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الملقى - أنها قد حددت مدة التقادم المسقط لدين

ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بخمس سنوات تبدأ من اليوم التالى لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة ٣٤ من القانون الحالى - والتى تقابلها المادة ٤٨ من القانون الملغى - وهو ما يوافق أول ابريل من كل سنة أو اليوم التالى لإنقضاء ثلاثة أشهر من تاريخ السنة المالية للممول، وكان من المقرر أن إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة على النموذج رقم ١٨ ضرائب، ٥ ضريبة عامة هو مما ينقطع به التقادم شأنه فى ذلك شأن الإخطار بربط الضريبة على النموذج ١٩ ضرائب، ٦ ضريبة عامة وذلك عملاً بعموم نص الفقرة الثانية من المادة ١٧٤ أنفة الذكر.

٢ - مفاد نصوص المواد ٣٤، ٣٥، ٣٧، ٤١ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٥ من لائحته التنفيذية أن المشرع فرق بين إجراءات ربط الضريبة التى تتبع بالنسبة للممولين الذين يتقدمون بإقرارات بأرباحهم فى الميعاد وبين تلك التى يجب مراعاتها فى خصوص الممولين الذين لم يتقدموا بهذه الإقرارات أو الذين قدموها بعد الميعاد فأتاح للأوليين فرصة تبادل الرأى مع مصلحة الضرائب فى شأن ما انطوت عليه إقراراتهم لعلهم أن ينتهوا معها إلى إتفاق تنحسم به المنازعات التى تقوم بين الطرفين بأن أوجب على مصلحة الضرائب إخطارهم بعناصر ربط الضريبة على النموذج ١٨ ضرائب، ٥ ضريبة عامة لكى يبداوا ما عساه يعن لهم من ملاحظات عليها بحيث إذا وافقت المصلحة عليها انحسم النزاع وإن لم تقتنع أخطرتهم بالربط على النموذج ١٩ ضرائب، ٦ ضريبة عامة أما الممولين الذين لا يقدمون إقرارات بأرباحهم فقد اكتفى بإخطارهم بربط الضريبة على مقتضى النموذج الأخير، فإنه لذلك لايسوغ تطبيق الإجراءات المخصصة للطائفة الأولى على الطائفة الثانية.

٣ - التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة تعد من القواعد القانونية الأمرة المتعلقة بالنظام العام فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها وهى إجراءات ومواعيد حتمية ألزم الشارع مصلحة الضرائب بالتزامها وقدر وجهاً من المصلحة فى إتباعها، وإلا فإن الإجراءات المخالفة تغدو حابطة الأثر ولازم ذلك أن إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة على النموذج ١٨ ضرائب، ٥ ضريبة عامة لاينتج أثره فى قطع تقادم دين الضريبة إلا إذا كان هذا الإجراء صحيحاً فى ذاته وجه إلى الممول حال وجوبه أما إذا كان غير لازم ووجهته المصلحة دون مقتض فإنه يكون تزييداً غير ذى أثر.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذي تلاه السيد المستشار المقرر والمرافعة وبعد المداولة.

حيث إن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية.

وحيث إن الوقائع - على مايبين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق الطعن - تتحصل في أن مأمورية الضرائب المختصة قدرت صافي أرباح المطعون ضده عن نشاطه في السنوات من ١٩٧٦ حتى ١٩٨٤ وإن اعترض فقد أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن التي قررت تخفيض التقديرات. أقام المطعون ضده الدعوى ١٢٢ لسنة ١٩٨٨ المنيا الابتدائية طعناً في هذا القرار. وبتاريخ ٢٤ فبراير ١٩٩٢ حكمت المحكمة بتقادم الضريبة عن السنوات من ١٩٧٦ حتى ١٩٨٠ وبتخفيض التقديرات لباقي السنوات. استأنفت الطاعنة - مصلحة الضرائب - هذا الحكم بالاستئناف رقم ٦٨ لسنة ٢٨ أمام محكمة استئناف بنى سويف - مأمورية المنيا - التي قضت في ١٦ نوفمبر ١٩٩٢ بتأييد الحكم المستأنف. طعن الطاعنة في هذا الحكم بطريق النقض، وأودعت النيابة العامة مذكرة أبدت فيها الرأي بنقض الحكم المطعون فيه وإن عرض الطعن على هذه المحكمة في غرفة مشورة حددت جلسة لنظره وفيها التزمت النيابة رأياً.

وحيث إن الطعن أقيم على سبب واحد تنعى به الطاعنة على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه وفي بيان ذلك تقول إن الحكم انتهى إلى تأييد الحكم الابتدائي فيما قضى به من قبول الدفع بسقوط الحق في دين الضريبة عن سنتي ١٩٧٩، ١٩٨٠ تأسيساً على أنها لم تطالبه إلا بعد مضي أكثر من خمس سنوات من تاريخ استحقاقه في حين أن مدة التقادم لا تبدأ إلا من اليوم التالي لإنهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار وفقاً لحكم الفقرة الأولى من المادة ١٧٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وعلى ذلك فإن تقادم ضريبة سنة ١٩٧٩ لا يكتمل إلا في ٣١ مارس ١٩٨٥ وبالفسية لضريبة سنة ١٩٨٠ فلا يتم إلا في نهاية مارس ١٩٨٦ وإن كان الثابت أن الأوراق أن المطعون ضده أخطر بالنموذج ١٨ ضرائب عن السنة الأولى في ٣٠ مارس ١٩٨٥ وعن السنة الثانية في ٥ يونيو سنة ١٩٨٥ فإن حق الطاعنة في إقتضاء الضريبة عن سنتي ١٩٧٩، ١٩٨٠ لا يكون قد سقط بالتقادم.

وحيث إنه وإن كانت الفقرة الأولى من المادة ١٧٤ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - ويقابلها الفقرة الأولى من كل المادتين ٩٧، ٩٧ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الملقى - قد حددت مدة التقادم المسقط لدين ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بخمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار المنصوص عليه في المادة ٣٤ من القانون الحالي - والتي تقابلها المادة ٤٨ من القانون الملقى - وهو ما يوافق أول ابريل من كل سنة أو اليوم التالي لإنقضاء ثلاثة أشهر من تاريخ السنة المالية للممول، وكان من المقرر أن إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة على النموذج رقم «١٨ ضرائب، ٥ ضريبة عامة» هو مما ينقطع به التقادم شأنه في ذلك شأن الإخطار بربط الضريبة على النموذج «١٩ ضرائب، ٦ ضريبة عامة» وذلك عملاً بعموم نص المادة ١٧٤ أنفة الذكر إلا أنه وقد فرق المشرع - وعلى ما هو مستفاد من نصوص المواد ٣٤، ٣٥، ٣٧، ٤١ من هذا القانون والمادة ٢٥ من لائحته التنفيذية - بين إجراءات ربط الضريبة التي تتبع بالنسبة للممولين الذين يتقدمون بإقرارات بأرباحهم في الميعاد وبين تلك التي يجب مراعاتها في خصوص الممولين الذين لم يتقدموا بهذه الإقرارات أو الذين قدموها بعد الميعاد فأتاح للأولين فرصة تبادل الرأي مع مصلحة الضرائب في شأن ما انطوت عليه إقراراتهم لعلهم أن ينتهوا معها إلى اتفاق تنحسم به المنازعات التي تقوم بين الطرفين بأن أوجب على مصلحة الضرائب إخطارهم بعناصر ربط الضريبة على النموذج ١٨ ضرائب، ٥ ضريبة عامة لكي يبدوا ما عساه يعن لهم من ملاحظات عليها بحيث إذا وافقت المصلحة عليها انحسم النزاع وإن لم تقتنع أخطرتهم بالربط على النموذج ١٩ ضرائب، ٦ ضريبة عامة أما الممولون الذين لا يقدمون إقرارات بأرباحهم فقد اكتفى بإخطارهم بربط الضريبة على مقتضى النموذج الأخير، فإنه لذلك لايسوغ تطبيق الإجراءات المخصصة للطائفة الأولى على الطائفة الثانية ذلك أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة تعد من القواعد القانونية الأمرة المتعلقة بالنظام العام فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها وهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم الشارع مصلحة الضرائب بالتزامها وقدر وجهاً من المصلحة في اتباعها وإلا فإن الإجراءات المخالفة تعدو حابطة الأثر ولازم ذلك أن إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة على النموذج ١٨

ضرائب، ٥ ضريبة عامة لاينتج أثره في قطع تقادم دين الضريبة إلا إذا كان هذا الإجراء صحيحاً في ذاته وجه إلى الممول حال وجوبه أما إذا كان غير لازم ووجهته المصلحة دون مقتض فإنه يكون تزيدياً غير ذي أثر لما كان ذلك وكان الثابت من الملف الفردي للمطعون ضده أنه لم يقدم الإقرار الواجب تقديمه عن كل من سنتي ١٩٧٩، ١٩٨٠ ومع ذلك قامت المأمورية بربط الضريبة عنها طبقاً للإجراءات المخصصة للمولين الذين تقدموا بإقراراتهم في الميعاد وذلك بإخطاره بالنموذج «١٨ ضرائب، ٥ ضريبة عامة» بعناصر الربط عن هاتين السنتين ولم يتم إخطاره بالربط عنهما على النموذج «١٩ ضرائب، ٦ ضريبة عامة» الواجب إخطاره به - إلا بتاريخ ٢٣ فبراير ١٩٨٦ مما مؤداه اكمال تقادم دين الضريبة عن سنة ١٩٧٩ في ٢٦ مارس ١٩٨٥ قبل توجيه النموذج «١٩ ضرائب، ٦ ضريبة عامة» دون أن يعتريه ثمة إنقطاع بالإخطار بالنموذج ١٨ ضرائب، ٥ ضريبة عامة لإنعدام أثره وهو ما يرتب سقوط حق الطاعة في الضريبة عن تلك السنة بالتقادم لعدم إتخاذ إجراء صحيح قاطع له قبل تمام مدته وإذ انتهى الحكم المطعون فيه إلى هذه النتيجة فإن النعى في هذا الشأن يكون على غير أساس ولايعيب الحكم ما استند إليه من قرارات قانونية خاطئة لمحكمة النقض أن تصححها دون أن تنقضه بخصوصها. أما بالنسبة للضريبة عن سنة ١٩٨٠ فإن الإخطار بالإجراء الصحيح جاء سابقاً على اكمال التقادم مدته التي كانت ستتم في ٢٦ مارس ١٩٨٦ بما يتحصن معه دين الضريبة عن السنة المذكورة من السقوط، وإذ لم يلتزم الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه بما يوجب نقضه جزئياً في هذا الخصوص.