336.24:F15dA

فهمي — محمد مرسي

الضريبة على الارباح التجارية ...

F276

FEB 12 Econ. Intl.

MAY 23 5

DEC 11 '67 66-4145

336.24
F15dA

25 Dec 67

336.24
F15dA
C.1

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
وتطبيقاتها العملية

تأليف
محمد مرسي فهمي
وكيل مراقبة البحوث الفنية بديوان المحاسبة
وأستاذ مادة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
بجامعة فؤاد الأول - معهد الضرائب

القاهرة
مطبعة مصر شركة مساهمة مصرية
٤٠ شارع نوبار باشا (سابقا شارع الداودية)
١٩٥١

Cat. 24 Mag. 53

LE BEY ... TRAVAIL

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

كانت الضرائب المباشرة فى مصر قبل ابرام اتفاقية مونترو فى ٨ مايو سنة ١٩٣٧ مقصورة على ضريبتى الأطيان الزراعية والأملاك المبنية • أما الثروة المنقولة فقد كانت معفاة من الضرائب المباشرة اعفاء كليا • وكانت العقبة فى سبيل فرض الضريبة على هذه الايرادات الأخيرة وجود الامتيازات الأجنبية فى مصر • غير أنه ما كادت مصر تسترد حقها الطبيعى فى التشريع المالى على أثر الغاء تلك الامتيازات بموجب اتفاقية مونترو سالفة الذكر ، حتى عمدت الى اصلاح نظامها المالى وفقا للمبادىء الحديثة التى تقضى بأن تفرض الضريبة على جميع أنواع الايرادات بدون استثناء • وقد كان هذا ما قصد اليه الشارع المصرى فى سنة ١٩٣٩ حين أصدر قانون الضرائب المباشرة على الثروة المنقولة — القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الصادر فى ٢٣ يناير سنة ١٩٣٩ — ، فقد نص فيه على فرض الضريبة على ايرادات القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات والأرباح التجارية والصناعية والمرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات والمهن غير التجارية • وعلى هذا النحو أصبح خاضعا للضريبة ايراد رأس المال ، وايراد العمل ، وايراد رأس المال والعمل معا • وقد أدخل على هذا القانون منذ صدوره حتى الآن تعديلات متعددة — شأنه فى ذلك شأن سائر التشريعات الأجنبية فى الأطوار الأولى من حياتها — وذلك على ضوء ما أسفرت عنه التجارب وما استقر عليه رأى القضاء فى الخلافات التى أثارها التطبيق •

وسنتناول فى هذا الكتاب شرح أحكام القانون المشار اليه ، وذلك بالقياس الى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وجميع ما أدخل عليها من

تعديلات حتى صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، وما أصدره وزير المالية من قرارات وما وجهته مصلحة الضرائب الى فروعها من منشورات وكتب دورية وتعليمات بيانا لوجهة نظرها فى تطبيق تلك الأحكام • كما سنوجه عناية خاصة الى بحث ما أثاره التطبيق العملى للأحكام المذكورة من وجوه الخلاف بين مصلحة الضرائب والممولين ، وما انتهى اليه القضاء بشأنها ، وما أفتى به مجلس الدولة المصرى فى المسائل التى طلب اليه ابداء الرأى فيها ، مع مقارنة ذلك كله بما يجرى عليه العمل فى التشريعات المالية الأجنبية وخاصة التشريع المالى الفرنسى الذى اقتبس المشرع المصرى كثيرا من أحكامه •

محمد مرسى فهمى

الجزء الأول

الأرباح الخاضعة للضريبة وكيفية تحديدها

الباب الأول

نطـــاق فرض الضريبـــة

الفصل الأول

المقصود بالأرباح التجارية والصناعية

تثير عبارة الأرباح التجارية والصناعية خلافا فى الرأى حول المعايير التى تحدد طبيعة الأعمال التجارية من وجهة النظر الضريبيـــة ؛ فيرى البعض أنه يدخل فى نطاق الضريبة علاوة على الأعمال المنصوص عنها فى قانون التجارة جميع الأعمال المشابهة لها ، أى انه لا يُنظر عند بيان الأعمال التجارية المراد اخضاعها للضريبة الى الطبيعة القانونية لهذه الأعمال فحسب ، بل يُنظر كذلك الى ما يكون هنالك من تشابه بينها وبين ما تستلزمه مزاولة الأعمال المقطوع بصفتها التجارية • ويطلق على هذه النظرية اسم نظرية القياس أو المشابهـــة «Thèse de l'analogie» . ويرى البعض الآخر أن قانون التجارة هو المرجـــع الوحيد فى اعتبار النشاط الذى يزاوله الممول من الأعمال التجارية الخاضعة للضريبة •

وتدين الادارة المالية الفرنسية بالرأى الأول ، على حين يخالفها كثير من الكتاب فيؤيدون الرأى الأخير• ونعرض فيما يلى لكل من هذين الرأيين مفصلا:

الرأى الأول : رأى الادارة المالية الفرنسية :

تستند الادارة المالية الفرنسية فى تأييد نظرية القياس الى ما يأتى :

(١) أن القانون الصادر فى ٣١ يوليه سنة ١٩١٧ بفرض الضريبة على الأرباح

التجارية والصناعية فى فرنسا لم ينص على الأعمال التجارية وحدها بل نص كذلك على الأعمال الصناعية ، وبعضها لا يعتبر من الناحية القانونية أعمالا تجارية . وفى هذا ما يدل على أن المشرع لم يقصد حصر الأعمال الخاضعة للضريبة فى الأعمال المنصوص عنها فى قانون التجارة .

(٢) اذا كان المشرع يريد قصر الضريبة على الأعمال التجارية المنصوص عنها فى قانون التجارة ، فقد كان فى وسعه لبيان قصده هذا أن يحيل الى المادتين ٦٣٢ و ٦٣٣ من القانون المذكور اللتين نصّ فيهما على الأعمال التجارية .

الرأى الثانى : رأى الكتاب فى فرنسا :

يستند هؤلاء الكتاب فى تدعيم رأيهم الى ما يأتى :

(١) أن قانون الضرائب المباشرة لم يورد للأعمال التجارية تعريفا مغايرا لتعريفها فى القانون التجارى ، ومن ثم فلا محل للقياس أو المشابهة لبيان هذه الأعمال ، بل يجب حصرها فيما يعتبره قانون التجارة أعمالا تجارية .

(٢) أن صفة الربح انما تحدد تبعا للعمل الذى ينتج عنه ، وبناء عليه فان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا تتناول سوى أرباح المعاملات التى تعتبر تجارية بطبيعتها أو تكون معدودة تجارية بسبب مهنة صاحبها ان كان يزاولها بصفة معتادة .

(٣) أن النص على اخضاع الأرباح الصناعية للضريبة لا ينهض دليلا لتبرير نظرية القياس ؛ لأن قانون الضرائب قد فرض الضريبة على نوعين مختلفين من المهن والمنشآت : أحدهما المهن والمنشآت التجارية ، وهذه يلزم حصرها فى الأعمال التجارية المنصوص عنها فى قانون التجارة . وثانيهما المهن والمنشآت الصناعية ، وهذه لا جدال فى فرض الضريبة على أرباحها سواء أكانت أعمالها تجارية أم مدنية .

وينتقد العلامة Bocquet نظرية القياس فيصفها بأنها غير مقبولة ؛ لأنه متى خرجنا عن دائرة القواعد القانونية فلا يوجد الا التحكم . وينظر العلامة Allix الى هذه النظرية بأنها غير مشروعة وأنها تؤدى الى تعسف الادارة .

ولما عرض هذا الخلاف على مجلس الدولة فى فرنسا ، أيد رأى الادارة المالية فى الأخذ بنظرية القياس ، بل وتوسع فيها • وعلى ذلك فقد استقر العمل فى فرنسا طبقا لهذه النظرية •

تلك هى خلاصة الآراء السائدة فى فرنسا بصدد تعريف الأرباح التجارية والصناعية • أما فى مصر فان التشريع الضريبى قد نص صراحة على فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح بعض الأعمال التى ليست لها صفة تجارية أو صناعية • ومن قبيل ذلك شراء العقارات عادة بقصد بيعها[1] • وتقسيم أراضى البناء ثم بيعها بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد[2] • ومن قبيل ذلك أيضا استئجار الأراضى الزراعية ثم تأجيرها للغير مجزأة أو صفقة واحدة[3] • فهذه الأعمال تعتبر جميعا أعمالا مدنية ، ومع هذا فقد أخضعها المشرع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية •

ويبدو أن المشرع المصرى أراد بالنص على هذه الأعمال لدى حصر الأعمال الخاضعة للضريبة أن يقضى على كل خلاف قد ينشأ بين الممولين ومصلحة الضرائب فى التطبيق العملى لقانون الضرائب •

ومما تجدر ملاحظته فى هذا الصدد أن المشرع المصرى كان قبل صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يجعل من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ضريبة القانون العام؛ فقد كانت الفقرة الثامنة من المادة ٣٢ تقضى بأن يخضع لهذه الضريبة « كل مهنة أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة أخرى خاصة بها » • وكانت مصلحة الضرائب ازاء هذا النص لا تجد ما يدعوها الى بحث طبيعة العمل الذى يزاوله الممول ، فسواء أكان هذا العمل من المهن التجارية أم من المهن غير التجارية بطبيعته ،

---

(١) تراجع الفقرة الثانية من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

(٢) تراجع الفقرة الرابعة من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

(٣) تراجع الفقرة السادسة من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

كانت مصلحة الضرائب تخضعه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، ما دام الشخص الذى يزاوله يتخذه مهنة له . وأما بعد صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فى ٢٨ أغسطس سنة ١٩٥٠ فقد أصبح حكم الفقرة المشار اليها متصلا بالضريبة على أرباح المهن غير التجارية ؛ اذ نص فى المادة ٧٢ الخاصة بفرض هذه الضريبة على أنها تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى خاصة بها . وقد ترتب على هذا التعديل أن أصبحت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية هى ضريبة القانون العام فى مصر كما هو الأمر فى التشريع المالى الفرنسى .

ومن شأن التعديل سالف الذكر أن أصبح لزاما ، اذا ما أريد اخضاع أى عمل من الأعمال غير الواردة بالمادة ٣٢ للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أن يكون هذا العمل من المهن التجارية أو الصناعية أو المتعلقة بالحرف وفاقا لنص المادة ٣٠ ، أما اذا تبين من بحث طبيعة هذا العمل أنه ليس مهنة تجارية ولا مهنة صناعية ، وليس من المهن المتعلقة بالحرف وجب اخضاعه للضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

الفصل الثانى

خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

تتميز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالمميزات الآتية :

١ — الجمع بين صفتى العينية والشخصية معا •

٢ — يغلب على الايرادات التى تفرض عليها أن تكون نتيجة اشتراك عنصرى رأس المال والعمل •

٣ — الأخذ بمبدأ الأقليمية •

٤ — تقرير الربط على أساس مبدأ السنوية •

وتتناول فيما يلى بحث المميزات المذكورة ومدى انطباقها على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى التشريع المصرى :

١ — الجمع بين صفتى العينية والشخصية

يقصد بعينية الضريبة أنها تنصب على الايراد ذاته دون نظر الى شخص صاحبه وما يتكلفه فى الحصول عليه من نفقات ، ودون اعتبار لما قد يكون هنالك من ديون تتصل بمصدر هذا الايراد • أما شخصية الضريبة فيقصد بها مراعاة الظروف الشخصية للمول وقدرته على تحمل عبئها • وثمة ضرائب عينية بطبيعتها كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك ، وأخرى شخصية بطبيعتها كالضريبة على التركات والضريبة العامة على الايراد، وضرائب تسمح طبيعتها بالتوسط بين هذين النوعين أى تجمع بين صفات العينية وصفات الشخصية فى وقت واحد ؛ كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على الأرباح الزراعية والضريبة على كسب العمل •

وبالرجوع الى أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يظهر فى صورة واضحة أن المشرع المصرى قد صبغ الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

بصبغة شخصية ؛ اذ قرر فرضها على الأرباح الصافية ؛ أى بعد استبعاد كل النفقات التى يتطلبها الحصول على هذا الايراد أو المحافظة عليه ، كما راعى خصم حد أدنى للكفاف ، وخصم مبلغ للأعباء العائلية يختلف بحسب حالة الممول الاجتماعية طبقا لما نص عليه فى المادة ٤١ من هذا القانون • وفضلا عن هذا فقد سمح المشرع باعتبار الخسارة التى قد تصيب المنشأة فى سنة من السنوات من أعباء السنة أو السنوات الثلاث التالية ، كما سيأتى الكلام عنه تفصيلا لدى شرح المادة ٥٧ من القانون • وفى ضوء هذه الاعتبارات يمكن القول بأن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى التشريع المصرى ذات طابع مختلط يجمع بين العينية والشخصية معا ؛ اذ هى الى جانب فرضها على الايراد ذاته ، تراعى ظروف الممول الشخصية وقدرته على تحمل عبئها •

٢ — اشتراك عنصرى رأس المال والعمل

تقوم التشريعات المالية الحديثة على تقسيم الضرائب المباشرة على الثروة المنقولة الى ثلاثة أقسام رئيسية تبعا للمصدر الذى ينشأ عنه الايراد ؛ فتخضع الايرادات الناتجة من فعل رأس المال وحده للضريبة على ايرادات رءوس الأموال المنقولة ، وتتناول نتاج الأسهم والسندات وما فى حكمها وفوائد الديون والودائع والتأمينات ، على حين تخضع الايرادات الناتجة من اختلاط رأس المال بالعمل للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على الأرباح الزراعية ، وتخضع الايرادات الناتجة من العمل وحده للضريبة على كسب العمل • وقد أخذ المشرع المصرى بهذا التقسيم حين أصدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كما أشرنا اليه فى مقدمة الكتاب •

على أن الاكتفاء بالنظر الى مصدر الايراد لا يؤدى أحيانا الى نتيجة سليمة فى الحكم على نوع الضريبة التى يخضع لها هذا الايراد ، فقد تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على بعض الايرادات الناتجة من عنصر العمل وحده كما هو الأمر بالقياس الى السمسرة والعمولة اذ أخضعهما المشرع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مع أن ما يحصل عليه كل من السمسار والوكيل بالعمولة من أرباح لا يكون مرجعه رأس المال وانما يكون مرجعه قيامهما بمهمة الوساطة فحسب •

هذا وقد يختلط الأمر بين خضوع الايراد للضريبة على كسب العمل أو الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لاسيما بالنسبة لمن يشتغلون بالعمولة لدى الغير أو من يشتغلون مديرين أو موظفين فى بعض المنشآت التجارية أو الصناعية مقابل أجر ثابت ونسبة مئوية من الأرباح • وفى بعض الأحيان يكتفى بالاتفاق على أن يكون الأجر فى صورة نسبة مئوية من الأرباح دون أجر ثابت • فلتحديد نوع الضريبة التى يخضع لها الايراد فى الحالات المتقدمة يتعين البحث فى العلاقة القائمة بين المنشأة ومن يحصل على العمولة أو النسبة المئوية فى الأرباح • فاذا كانت هذه العلاقة هى علاقة أجير برب عمل ، خضعت الايرادات المذكورة للضريبة على كسب العمل • أما اذا كانت هذه العلاقة هى علاقة مشاركة فى الربح والخسارة ، خضعت الايرادات المشار اليها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية •

وأساس اعتبار العلاقة رابطة استخدام أن يعمل الأجير أو المستخدم لحساب صاحب العمل وتحت أمره فى مركز المنشأة أو فى محيط نشاطها التجارى وألا يتحمل شيئا فى الخسارة التى قد ينتجها العمل الذى يقوم به • وان كان يغلب على الأجير أو المستخدم أن يعمل لحساب منشأة واحدة فليس هناك ما يمنع من الناحية النظرية من اشتغاله كأجير فى أكثر من منشأة [1] •

وقد قضت المحكمة الادارية بمجلس مديرية السين بفرنسا فى ٩ ديسمبر سنة ١٩٢٣ و ٢٥ يناير سنة ١٩٢٥ (مجموعة المسائل الضريبية لسنة ١٩٢٥ — صفحة ٨٢) بأن « اشتراك المستخدمين بنصيب فى أرباح المنشآت التى يعملون بها يعتبر أجرا لهم » •

وكذلك فقد قضى مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٨ يناير سنة ١٩٣٧ (مجموعة المسائل الضريبية لسنة ١٩٣٧ الكراسة رقم ٤١١) بأنه اذا كانت اثابة العامل

---

(١) نص فى المادة الأولى من القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤٤ الخاص بعقد العمل الفردى على أن عقد العمل « هو العقد الذى يتعهد بمقتضاه عامل أن يشتغل تحت ادارة صاحب عمل أو سلطته أو اشرافه فى مقابل اجر يحدد على أساس عمل معين أو مدة محدودة أو غير محدودة » .

كما جاء فى تعريف عقد العمل بالمادة ٦٧١ من القانون المدنى الجديد بأنه « العقد الذى يتعهد فيه أحد المتعاقدين بأن يعمل فى خدمة المتعاقد الآخر وتحت ادارته واشرافه مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر » .

عن عمله مكونا بعضها من اشتراكه بحصة معينة فى أرباح المنشأة ، فليس من شأن هذا أن يغير من طبيعة العلاقة التى تربطه بالشركة ، وهى العلاقة الناشئة عن عقد العمل .

وينبنى على ما تقدم أنه اذا ثبت لمصلحة الضرائب أن العلاقة الظاهرة بين من تسمى المنشأة باسمه وبين من تعتبره مديرا لها تخفى فى الحقيقة مشاركة فعلية بينهما ، كأن يكون هذا المدير شريكا فى الخسارة كلها أو بعضها ، وجب اخضاع نصيبه فى الأرباح للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وكذلك اذا ثبت أن صاحب الايراد قد حصل عليه نتيجة اشتغاله لحسابه الخاص وتحت مسئوليته ، ربطت عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية كما هو الأمر بالنسبة لمبالغ العمولة والسمسرة التى يحصل عليها كل من السمسار والوكيل بالعمولة والممثل التجارى ممن يعملون لحسابهم الخاص وعلى مسئوليتهم[1] .

وفيما يختص بالمنشآت المختلطة ، ونعنى بها المنشآت التى تباشر أعمالا تنتج أنواعا مختلفة من الايرادات ، فانها تخضع لأكثر من ضريبة نوعية واحدة بحسب مصدر كل نوع من تلك الايرادات . فالطبيب الذى يملك مستشفى أو مصحة يخضع لضريبة المهن الحرة بالقياس الى أرباح مهنته ، وللضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن أرباح مصحته أو مستشفاه . وعلى ذلك فانه اذا ثبت أن هذا الطبيب يقوم بملاحظة المرضى الذين يقيمون فى المستشفى أو المصحة سالفى الذكر لاستكمال علاجهم ، حق له أن يطالب باستبعاد مبلغ معين من ايراد المصحة أو المستشفى لدى تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، على أساس أن هذا المبلغ بمثابة أجره الشخصى مقابل ملاحظته المرضى ، أى جزء من ايرادات مهنته بصفته طبيبا [2] .

وقد حكمت محكمة الاستئناف المختلطة بأن صاحب الجريدة الذى يجمع بين حقه بوصفه مالكا ومديرا لجريدته ، وبين عمله محررا فيها يخضع لضريبتين : أولاهما الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالقياس الى الأرباح الناتجة

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٦٧ الصادر فى ١٤ يناير سنة ١٩٤١ .

(٢) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ١٦١ المؤرخ فى ١٩٤٦/٣/٥ .

من استغلال الجريدة بعد أن يخصم منها ما يقابل ايراده بوصفه محررا بها • وثانيتهما الضريبة على أرباح المهن الحرة بالقياس الى المبلغ الذى يقابل أجر التحرير ، على أساس أن انشاء المقالات نوع من التأليف[1] •

وكان رأى مصلحة الضرائب أن الأرباح الناتجة من استغلال هذه الجريدة تخضع بأكملها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية نظرا للارتباط الوثيق بين نشاط الممول بوصفه محررا فى الجريدة ونشاطه بوصفه مالكا لها ، وصعوبة توزيع الأرباح بين هذين النشاطين • غير أن المحكمة لم تر الأخذ بهذا الرأى ووصفته بأنه منطق خاطىء ، لأن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المهن غير التجارية مستقلتان احداهما عن الأخرى ولكل منهما قواعدها الخاصة ، كما أنه ليس فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أى نص يجيز البحث عما اذا كان لفرع من فروع دخل الممول صلة تبعية بفرع آخر ومحاسبته وربط الضريبة على مجموع دخله من تلك الفروع جميعا على أساس القواعد التى تسرى على فرع واحد من هذه الايرادات •

وكانت الادارة المالية فى فرنسا تحاول أن تفرض ضريبة واحدة على المنشآت المختلطة التى تمارس أعمالا تجارية وصناعية بجانب نشاطها الزراعى استنادا الى نظرية التبعية ؛ أى تبعية الفرع للأصل ، ولكن مجلس الدولة لم يوافق على هذا الرأى وبنى أحكامه على ضرورة الفصل بين أنواع النشاط تبعا لمصادرها • ومن قبيل ذلك الحكم الذى أصدره المجلس المذكور فى قضية احدى الشركات التى تملك غابة أشجار وتقيم فيها مصنعا لنشر الأخشاب ومصنعا للتقطير فقد أخضع النشاط الزراعى لهذه الشركة للضريبة على الأرباح الزراعية ، على حين أخضع نشاطها الصناعى للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية • ومن قبيل ذلك أيضا الحكم الذى أصدره المجلس المشار اليه فى قضية وكيل بالعمولة يعمل فى الوقت ذاته خبيرا ، فقد أخضعه للضريبة

---

(١) حكم محكمة الاستئناف المختلطة الصادر فى ١٥ فبراير سنة ١٩٤٧ فى الدعوى المقامة من جريدة « ليفار اجيبسيان » ضد مصلحة الضرائب .

على الأرباح التجارية والصناعية عن عمله الأول ، وللضريبة على أرباح المهن الحرة عن مهنته كخبير .

٣ — اقليمية الضريبة

تأخذ الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بمبدأ الاقليمية (المكانية) ، فتسرى على أرباح كل منشأة تعمل داخل حدود الدولة التى تفرضها . أما الأرباح التى يحققها الممولون من العمليات التى يجرونها خارج حدود الدولة فتكون بمنأي عن الضريبة المفروضة فيها .

ويقوم مبدأ الاقليمية هنا على فكرة التبعية الاقتصادية التى تربط بين الدولة والممول ؛ فكما أن هذا الأخير يفيد من مرافق الدولة وحمايتها لسكانها فى تحقيق ما يحصل عليه من أرباح نتيجة استغلاله لمنشأة أو أكثر داخل حدودها ، يجب عليه أن يساهم فى التكاليف والأعباء العامة التى تقع على عاتق الدولة .

على أنه لا يعنى باقليمية الضريبة أن جميع الأرباح التى يحققها الممولون فى بلد معيَّن من العمليات التى يجرونها خارج حدوده لا تتناولها الضريبة المفروضة فى هذا البلد ، بل يشترط لعدم خضوع العمليات المذكورة لهذه الضريبة أن تكون قد تمت عن طريق منشأة مستقلة موجودة بالخارج ، فاذا لم توجد مثل هذه المنشأة دخلت الأرباح بأكملها فى وعاء الضريبة .

وعلى ذلك فانه اذا كان لمنشأة موجودة فى مصر مثلا فرع أو فروع فى الخارج ، فان الضريبة المفروضة بموجب التشريع المصرى لا تتناول أرباح تلك الفروع باعتبارها منشآت مستقلة . واذا كانت حسابات المنشأة وفروعها واحدة ، فيجب فى هذه الحالة اجراء توزيع بين الأرباح التى تظهرها تلك الحسابات لمعرفة ما تحقق منها نتيجة عمليات المنشأة التى بمصر ، وما تحقق منها نتيجة عمليات الفروع المذكورة . ومن الطرق التى تتبع لاجراء هذا التوزيع نسبة رقم أعمال كل منشأة الى المجموع الكلى لرقم الأعمال . وقد حكم بهذا مجلس الدولة فى فرنسا فى ٤ يوليه سنة ١٩٢٤ .

وأما اذا كانت المنشأة الموجودة فى مصر لا تملك فروعا فى الخارج ، وقامت ببيع بعض بضائعها أو منتجاتها فى بلاد أجنبية ، فلا خلاف فى أن ما تحققه

المنشأة من أرباح نتيجة ذلك يخضع للضريبة فى مصر ؛ لأن هـذه العمليات ليست سوى عمليات تابعة للمنشأة المستثمرة فيها .

ونظرا لما يثيره تطبيق مبدأ اقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من خلافات كثيرة حول تفسير عبارة المنشأة المستقلة ، فان الأمر يقتضى بيان ما يقصده المشرع من هـذه العبارة ، وما ذهبت اليـه الدول فى تفسيرها ، وتطبيقاتها العملية فى كل من التشريعين المالين الفرنسى والمصرى .

التعريف العام للمنشأة المستقلة :

يقصد المشرع المالى بالمنشأة المستقلة كل محل "Organisme" يزاول فيه نشاط تجارى أو صناعى ، يسير فى أعماله على أساس الاستمرار ويكون له كيان شخصى مستقل .

« Tout organisme industriel ou commercial installé à demeure et possédant une autonomie propre ».

وتتحقق فكرة الاستقلال المنوه بها من وجود ادارة المشروع وحساباته وتصريف شئونه فى يد موظف يخول من الحقوق ما يجعل له سلطة مباشرة فى تنفيذ تصرفات هذا المشروع .

ويشمل هذا التعريف الفروع والمصانع والمناجم والمحاجر وآبار الزيت والورش وأماكن التخزين ومكاتب الشراء والبيع وغيرها من المحال التى تجرى فيها أعمال منتجة للربح .

بعض الاتفاقات الدولية بشأن تعريف المنشأة :

لما كانت بعض المؤسسات التجارية أو الصناعية التى تزاول نشاطها خارج الدولة التى تتبعهـا تكتفى فى تصريف منتجاتها وابرام الصـفقات بتكليف الوسطاء والوكلاء بهذه المهام ، دون أن يكون لها فى البلاد الأجنبية التى تباشر فيها هذا النشاط فروع أو مخازن أو مكاتب ، فقد أدى ذلك الى خلق كثير من الصعاب ، بصدد تحديد موقف الأرباح التى تحققها المؤسسات المذكورة خارج بلادها نتيجة العمليات التى يقوم بها هؤلاء الوسطاء والوكلاء .

وللتغلب على هذه الصعاب تعمل الدول على عقد اتفاقات فيما بينها ، تحدد بموجبها معنى المنشأة تلافيا للازدواج الدولى للضرائب • ومن قبيل ذلك الاتفاقات المبرمة بين ألمانيا والسويد ، وبين فرنسا والسويد ، وبين ألمانيا وايطاليا ، فقد عرّفت المنشأة بأنها « كل منظمة منتجة دائمة تتبع المشروع وتزاول فيها كل أو بعض الأعمال المتعلقة بنشاطه » •

« Une organisation productive permanente appartenant à l'entreprise et dans laquelle s'exerce en totalité ou en partie l'activité de l'entreprise ».

ومن قبيل ذلك أيضا الاتفاقات المبرمة بين بلجيكا ولكمسبرج وايطاليا ، وبين بلجيكا وفرنسا ، فقد عرّفت المنشأة « بأنها المكان الذى تقام به انشاءات خاصة أو تتخذ فيه اجراءات وأوضاع معينة يكون الغرض منها خدمة أو ادارة المشروع بصفة دائمة » •

« Le lieu où ont été crées des installations spéciales ou prises des dispositions spéciales destinées à servir de façon durable au fonctionnement de l'entreprise ».

وقد راعت بعض الاتفاقات تكملة التعريف العام للمنشأة بنصوص أخرى ، يقصد بها مواجهة بعض الأحوال الخاصة ، كأحوال الوسطاء والوكلاء ، كما هو الشأن فى الاتفاقات المبرمة بين ألمانيا والسويد ، وبين فنلندا والسويد ، وبين الدانمرك والسويد ، فقد نص فيها على : « أن معنى المنشأة لا ينصرف الى مجرد وجود علاقة عمل معين يقوم به المشروع عن طريق وكلاء أو ممثلين غير تابعين له وغير مفوضين فى التعاقد باسمه » •

« Le terme établissement ne vise pas l'entretien des relations d'affaires uniquement par l'intermédiaire de représentants entièrement indépendants. Il en est de même de l'entretien d'un représentant (agent) qui, tout en opérant sur le territoire de l'un des deux Etats pour le compte des personnes civiles ou morales appartenant à l'autre Etat, ne fait que négocier les affaires en intermédiaire, sans être qualifié pour pouvoir les conclure au nom de la maison qu'il représente ».

تفسير اللجنة المالية لعصبة الأمم لعبارة المنشأة :

عنيت اللجنة المالية لعصبة الأمم ببيان الحالات التى تعتبر فيها أعمال الوساطة أو الوكالة أو التمثيل التجارى من صور اشتغال المنشأة • وقد خلصت من دراساتها فى هذا الشأن الى ما يأتى :

(١) لا يعتبر الوكيل أو الوسيط ممثلا للمشروع التجارى الا اذا فوض فى العمل أو التعاقد باسم المشروع •

(٢) يعتبر أن ثمة منشأة مستقلة اذا كان للوكيل عن المشروع التجارى مخزن أو مستودع توضع فيه البضائع الخاصة بالمشروع •

على أن هذه القاعدة ليست مطلقة اذ يحصل أحيانا ألا يكون للوكيل مخزن أو مستودع ، ومع هذا توجد المنشأة المستقلة ، كما هو الشأن بالقياس الى شركات التأمين ومكاتب الشراء •

(٣) لا يعد نشاط الوكيل بمثابة منشأة مستقلة الا اذا كان يحصل على مكافآت أو مرتبات ثابتة عن عمله •

ويلاحظ فى هذه الحالة أنه وان كانت اللجنة المالية لعصبة الأمم قد أقرت بسلامة هذا الأساس ، فهى لا تعده شرطا جوهريا لوجود المنشأة •

(٤) لا يعتبر عمل الوكيل أو الوسيط بمثابة منشأة مستقلة الا اذا تكررت علاقته بالمشروع الأجنبى •

وأبدت اللجنة أن هذه القاعدة ليست أساسية ولا يصح التقيد بها بصفة مطلقة •

وقد استخلصت اللجنة من هذه القواعد المبدأ الآتى :

« اذا زاولت مؤسسة أجنبية نشاطا تجاريا أو صناعيا بصفة معتادة فى بلد آخر عن طريق وكيل أو وسيط مقيم فى البلد الآخر ومفوض بالتعامل باسمها ، فان المؤسسة المذكورة تعتبر أنها تستغل منشأة فى صورة النشاط الذى يقوم به الوكيل أو الوسيط » •

وتطبيقا لهذا المبدأ رأت اللجنة أن المنشأة المستقلة توجد اذا كان الوسيط

أو الوكيل المقيم فى بلد غير البلد الذى توجد فيه المؤسسة يتخذ احدى الصور الآتيـة :

(ا) اذا كان وكيلا مفوضا "Fondé de pouvoir" يقوم عادة بابرام العقود لحساب المؤسسات التى يمثلها •

(ب) اذا كان مرتبطا بعقد استخدام وكان يزاول النشاط عادة لحساب المؤسسة الأجنبية نظير أجر • ومن القرائن الدالة على وجود عقد الاستخدام ، تحمل المؤسسة الأجنبية بالمصروفات الادارية التى يتكبدها الوكيـل وخاصة ايجار المبنى الذى يشغله ، وكذا وجود بعض المظاهر الخارجية التى تنم على تدخل المؤسسة فى أعمال الوكيل ، كوضع لافتة باسمها أو استعمال الوكيل لمطبوعاتها أو وضع اسمها عند التوقيع أو غير ذلك •

(جـ) اذا أودع الوكيل أو الوسيط فى مخزن أو مستودع وبصفة معتادة بضائع مملوكة للمشروع الأجنبى لغرض بيعها •

وقررت اللجنة أنه اذا كانت الخدمات التى يقدمها السمسار لمؤسسة أجنبية مقصورة على تحقيق الاتصال بينها وبين عملائها ، فان ذلك لا يفيد وجود منشأة مستقلة فى شخص هذا السمسار ، حتى ولو كانت خدماته المذكورة مستمرة • وطبقت اللجنة الحكم نفسه على الوكلاء بالعمولة الذين يتعاقدون بأسمائهم لحساب مؤسسات أجنبية ، فهم لا يعتبرون فى شخصهم منشآت مستقلة لتلك المؤسسات ما داموا يحصلون على عمولتهم العادية • وانما اذا كان الوكيل بالعمولة الذى يعمل باسمه لحساب مؤسسة أجنبية يخصص كل نشاطه لها ، فيمكن النظر الى هذا الوضع على أنه قرينة لوجود منشأة مستقلة للمؤسسة الأجنبية فى شخص الوكيل المذكور •

وبالنسبة للممثلين التجاريين والمندوبين الجوالين ، فانهم لا يعدون منشآت مستقلة للمؤسسات التى يمثلونها ما داموا لا يدخلون فى احـدى الفئات الثلاث السابق ذكرها •

التطبيق العملى لمبدأ اقليمية الضريبة فى كل من فرنسا ومصر :

لما كان المشرع المصرى قد اقتبس نص المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من أحكام قانون الضرائب المباشرة فى فرنسا (١) ، فلا غنى عن توضيح ما يجرى عليه العمل فى الدولة الأخيرة بصدد تعريف المنشأة من الناحية الضريبية للاستئناس به فى تطبيق نص المادة ٣٣ سالفة الذكر .

١ – تطبيق مبدأ اقليمية الضريبة فى فرنسا :

ذهبت المحاكم الفرنسية فى بادىء الأمر – عندما كان الأساس فى تحديد الايراد الخاضع للضريبة هو المظاهر أو العلامات الخارجية – الى القول بأنه يشترط لخضوع الربح للضريبة أن يكون هناك محل بصورته المادية الملموسة (établissement) . وعلى ضوء هذا الرأى حكم مجلس الدولة بأنه لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الشركة الأجنبية التى تقوم بصفة متكررة فى عدة سنوات متتالية ببيع أفران فحمية وتقوم بتسليمها الى منشأة فرنسية وجلبها اليها (حكم مجلس الدولة فى ٢٠ يولية سنة ١٩٣٩ منشور فى ليبون صفحة ٨١٨ وحكم ١٧ يونيه سنة ١٩٣٥ منشور فى ليبون صفحة ٦٧٧) .

ولما عدلت فرنسا عن طريقة المظاهر الخارجية ، وجعلت أساس تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة نتيجة العمليات التى يباشرها الممول أو المنشأة ، تحول القضاء الفرنسى عن الاتجاه المشار اليه ، وقضى بأن اشتغال المنشأة فى فرنسا يتمثل فى قيامها عادة بعمليات تجارية أو صناعية داخل الأراضى الفرنسية ، حتى ولو لم تكن هناك مؤسسة بالصورة المادية الملموسة تابعة للمشروع الأجنبى .

« L'accomplissement habituel d'opérations industrielles et commerciales par les territoires français même en l'absence de tout établissement ».

---

(١) يجرى نص المادة ٢ من المجموعة العامة لقوانين الضرائب المباشرة فى فرنسا كما يأتى :

« L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France »

وقد حكم مجلس الدولة الفرنسى بهذا المعنى فى ٨ يونيه سنة ١٩٣٧ و ٢٨ يوليه سنة ١٩٣٨ ، فقضى بأن المنشأة الأجنبية تخضع للضريبة على أساس نتيجة عمليات بيع البضائع التى تشتريها وتبيعها فى فرنسا ولو لم تكن لها فيها منشآت أو محال .

وبهذا المعنى أيضا حكم مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٥ مارس سنة ١٩٤١ ، بأن الشركة التى تستغل فى فرنسا خطوطا جوية للمواصلات ، تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولو لم يكن لها فى فرنسا مكاتب أو منشآت .

يخلص من هذا أن المعيار الحديث الذى يحدد بمقتضاه ما اذا كانت المنشأة مشتغلة فى فرنسا أو غير مشتغلة فيها ليس فى وجود منشأة فيها ، وانما هو فى مباشرتها عادة لنشاط تجارى أو صناعى داخل حدودها .

والى جانب هذا فان الادارة المالية الفرنسية تفرض الضريبة على بعض الأعمال التى تزاول فى فرنسا حتى ولو لم يتحقق من ورائها ربح فيها ، كما هو الشأن بالقياس الى مكاتب الشراء التى تتبع مؤسسة أجنبية موجودة بالخارج اذا كان عمل تلك المكاتب مقصورا على شراء البضائع ثم تصديرها الى هذه المؤسسة ، والمصانع التى تمتلكها منشآت أجنبية ان كانت أعمال تلك المصانع مقصورة على صناعة المنتجات وارسالها للخارج ليتم بيعها هناك بمعرفة المنشآت المذكورة . فمن الواضح فى هاتين الحالتين أنه لا يتحقق أى ربح فى فرنسا بمعرفة المكتب أو المصنع سالفى الذكر كما أن حساباتهما لا تبين غير عناصر المصروفات وتكاليف الصناعة . وعلى الرغم من هذا فان الادارة المالية الفرنسية ترى أن المكتب أو المصنع المتقدم ذكرهما من عوامل تحقيق الربح Générateurs des bénéfices ، مما يبرر فى حد ذاته اخضاعهما للضريبة فى فرنسا . وتقوم الادارة بتحديد نصيب المكتب فى الأرباح التى تتحقق نتيجة تصديره للسلع التى تشتريها المنشأة الموجودة فى الخارج على أساس الأرباح التى يحققها مصدّر موجود فى فرنسا Exportateur Français اذا قام بتصدير بضائع مماثلة الى الخارج بقصد بيعها فيها . وفيما يختص

بربح المصنع فتحدده الادارة المالية على أساس أرباح مصنع مماثل له فى نوع الانتاج موجود فى فرنسا .

وقد أيد مجلس الدولة فى فرنسا رأى الادارة المالية سالف الذكر ، فحكم فى ١٤/٢/١٩٣٠ باخضاع شركة أجنبية مركز ادارتها فى الخارج للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، لأنها أنشأت مكتبا فى فرنسا لشراء البضائع التى تلزمها من السوق الفرنسية . واستند مجلس الدولة فى هذا الرأى الى أن الأرباح التى تحققها الشركة من بيع البضائع التى يقوم المكتب بشرائها ، ترجع الى حد ما الى ظروف الشراء ، وما دام أن جانبا من هذه الأرباح قد نتج من العمليات التى بوشرت فى فرنسا عن طريق منشأة مستقلة (مكتب الشراء) ، وجب اخضاع هذا الجزء للضريبة فى فرنسا .

وكذلك فقد حكم مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٠/١/١٩٣٣ بفرض الضريبة على شركة أجنبية تمتلك مصنعا فى فرنسا يقوم على صناعة بعض المنتجات وتصديرها الى الشركة لتتولى بيعها فى الخارج ، استنادا الى أن جزءا من أرباح هذه الشركة كان نتيجة العمليات التى باشرتها المنشأة المستقلة (المصنع) الموجودة فى فرنسا . وقد رأى الحكم تحديد مقدار الربح الذى تفرض عليه الضريبة فى فرنسا بما يعادل ٣٥٪ من صافى الربح الكلى الذى حققته الشركة الأجنبية من عمليات الشراء والصناعة والبيع معا .

ب ـ تطبيق مبدأ اقليمية الضريبة فى مصر :

نستعرض فيما يلى الصور المختلفة التى تتخذها المنشآت التجارية والصناعية ومدى تطبيق مبدأ اقليمية الضريبة عليها :

القسم الأول : المؤسسات التى تتركز ادارتها فى مصر :

١ ـ اذا لم يكن للمؤسسة منشأة مستقلة فى الخارج ، فرضت الضريبة على جميع ما تصيبه من أرباح ، سواء فى ذلك ما يتحقق نتيجة عملياتها المحلية ، وما يتحقق نتيجة نشاطها فى الخارج .

٢ ـ اذا كانت المؤسسة بمثابة مركز للادارة ، وكان عملها مقصورا على ادارة منشأة أو أكثر فى الخارج ، دون أن تقوم بأية عمليات تجارية أو صناعية

فى مصر ، فلا تمتد الضريبة الى المؤسسة المذكورة لكونها لا تمتلك منشآت مستقلة فى مصر •

٣ ــ اذا كانت المؤسسة تمتلك عدة منشآت بعضها فى مصر وبعضها الآخر فى الخارج ، فان الأمر يختلف بحسب اختلاف أحوال تلك المنشآت كما يأتى بيانه :

الحالة الأولى : اذا كانت المنشأة الموجودة فى الخارج بمثابة فرع للمؤسسة الموجودة فى مصر ، وكان نشاط هذا الفرع هو الشراء والبيع فى الخارج ، فان أرباحه بأكملها تعتبر أنها تحققت فى الخارج ، ومن ثم لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية •

أما اذا كانت البضائع التى يبيعها الفرع بالخارج مستوردة من المؤسسة الموجودة فى مصر ، فينظر الى هذا الفرع كما لو كان شخصا أجنبيا عن المؤسسة المذكورة ، وعلى ذلك يقتضى أن يضاف الى أرباح هذه المؤسسة لدى ربط الضريبة عليها ، مقدار الفرق بين تكاليف شراء أو انتاج البضائع التى تقوم بتصديرها للفرع والثمن الذى تباع به عادة للغير • وأساس هذا الرأى أن الأرباح التى يحققها الفرع من بيع البضائع المنوه بها انما هى نتيجة عمليات مشتركة بين هذا الفرع وبين المؤسسة الموجودة فى مصر •

الحالة الثانية : اذا كانت المؤسسة الموجودة فى مصر هى محل للبيع فقط ، وكان الشراء يتم بوساطة مكتب الشراء الموجود بالخارج ، فعندئذ تفرض الضريبة فى مصر على جزء الأرباح الناتج من عملية البيع وحدها ، أما الجزء من الأرباح الذى يرجع الى عملية الشراء فلا تمتد اليه الضريبة فى مصر لكونه قد تحقق فى الخارج ، ويحدد ربح البيع فى هذه الحالة بمقدار الفرق بين ثمن البيع وثمن شراء السلع المبيعة لو أنها اشتريت من الغير • وبمعنى آخر يجب أن يخصم من الأرباح التى تظهرها دفاتر المؤسسة الموجودة فى مصر ، قيمة العمولة التى تدفع عادة الى وكلاء الاستيراد لجلب مثل هذه البضائع من الخارج ، أو الى وكلاء التصدير الموجودين فى الخارج لارسال البضائع

المذكورة الى مصر • على أن يراعى فى الوقت نفسه استبعاد مصروفات مكتب الشراء من مصروفات المشروع •

الحالة الثالثة : اذا كانت المؤسسة الموجودة فى مصر تمتلك مصنعا بالخارج ، وتحصل على منتجاته لتقوم ببيعها فى مصر ، فان الأرباح التى تربط عليها الضريبة فى مصر تكون مقصورة على أرباح عمليات البيع وحدها • أما الأرباح الناتجة عن عملية الصناعة فلا تتناولها الضريبة لأنها تحققت من عمليات تمت فى الخارج بوساطة منشأة مستقلة عنها (المصنع) • وتحدد أرباح البيع فى هذه الحالة بالفرق بين ثمن بيع المنتجات المذكورة والثمن الذى تشترى به من الغير •

القسم الثانى : المؤسسات التى تتركز ادارتها فى الخارج :

اذا كان مركز ادارة المؤسسة فى الخارج ، وكان نشاطها فى مصر على صورة فرع أو مكتب للشراء أو مصنع ، كان من اليسير تحديد موقف هذا النشاط ازاء قانون الضرائب فى مصر بالاستئناس بالأحكام الواردة بالقسم الأول •

احكام القضاء فى مصر بصدد مبدأ اقليمية الضريبة :

(ا) فى تفسير معنى عبارة « كل منشأة مشتغلة فى مصر » •

أثار نص المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلافا فى الرأى بين مصلحة الضرائب وبعض منشآت أجنبية موجودة بالخارج قامت بعمليات تجارية فى مصر وحققت منها أرباحا دون أن تكون لها منشآت مشتغلة فيها ، فقد ذهبت مصلحة الضرائب الى أن نص المادة سالفة الذكر يقضى بفرض الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر ، وأن تحقق الربح داخل الأراضى المصرية دليل على الاشتغال فيها ، ومن ثم يكون لمصلحة الضرائب الحق فى ربط الضريبة على الربح المذكور • وقد سايرت مصلحة الضرائب فى هذا الاتجاه الرأى الذى صدر به حكم مجلس الدولة الفرنسى فى ٨ يونيه سنة ١٩٣٧ ، حيث قضى بأنه اذا قامت منشأة أجنبية مقرها خارج فرنسا بشراء بضائع فى فرنسا وبيعها فيها ، وحققت من وراء تلك العمليات أرباحا ، خضعت للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حتى اذا لم يكن لها منشآت فى البلاد الفرنسية •

أما المنشآت الأجنبية التى أرادت مصلحة الضرائب تطبيق هذا المبدأ عليها ، فقد عارضت فيه وقالت بأنه لا محل لفرض الضريبة المصرية على الأرباح الناشئة عن العمليات المنوه بها . واستندت تلك المنشآت فى تأييد وجهة نظرها الى أنه ليس لها منشآت أو مراكز فى مصر ، وان نص المادة ٣٣ من القانون يشترط لفرض الضريبة وجود منشأة فى مصر أى وجود المظاهر اللازمة للمنشأة كفرع أو مكتب أو ممثل يباشر نيابة عن المنشأة الموجودة بالخارج أى نوع من أنواع النشاط .

ومن الحالات التى نشأ فيها هذا الخلاف ، حالة شركة الغزل القديمة « فانهو جاردن يونين » — وهى شركة بلجيكية مقرها بلجيكا وليس لها فرع فى مصر — فقد طلبت الشركة المذكورة الى أحد الوسطاء فى مصر أن يشترى لها كمية من القطن ويصدرها اليها . وبعد أن قام هذا الوسيط « السمسار » بتصدير جزء من القطن المذكور الى الشركة ، رأت الاستغناء عن الجزء الباقى من الكمية المشتراة ، فباعته فى مصر وحققت أرباحا من هذه العملية حيث كانت أسعار القطن قد أخذت فى الارتفاع .

ولما طالبت مصلحة الضرائب شركة « فانهو جاردن » بأداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية على الأرباح التى حصلت عليها من بيع القطن المشار اليه ، عارضت الشركة فى ذلك مبدية أنها لا تملك فى مصر فرعا أو مكتبا للشراء ، كما أنه ليس لها ممثل يباشر لحسابها فى مصر أى نوع من أنواع النشاط ، وأن الأرباح التى حصلت عليها أرباح عارضة لا تتناولها الضريبة .

وبعرض الموضوع على محكمة الاسكندرية المختلطة قضت بتأييد وجهة نظر الشركة ، استنادا الى أن معنى عبارة « مشتغلة فى مصر » المنصوص عليها فى المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تستلزم وجود مؤسسة ممثلة للشركة على أية صورة من الصور ، وأنه لا يمكن تجريد النص من هذا الشرط واطلاقه بحيث يمتد الى أى نشاط تمت مباشرته فى مصر ، لما فى ذلك من مخالفة لمبدأ الاقليمية وتجاوز عن قصد المشرع الذى لو أراد فرض الضريبة على كل ربح

تحقق فى مصر كما تذهب اليه مصلحة الضرائب لاستعمل عبارة « كل أرباح محققة فى مصر بدلا من قوله « أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر » .

وحكمت محكمة الاسكندرية المختلطة بهذا المعنى أيضا فى قضية شركة الأخشاب التجارية ، وموضوعها مماثل لموضوع شركة « فانهو جاردن » السابق ذكرها .

وأخيرا قد حكمت محكمة اسكندرية المختلطة فى دعوى شركة برنس لاين للملاحة وهى شركة انجليزية ليس لها فرع فى مصر ، بأن شركة فيرنس للملاحة التى تباشر لها عمليات الشحن ليست وكيلة ولا ممثلة لها كما تراه مصلحة الضرائب ، بل هى مجرد وسيط يتقاضى عمولة عن العمليات التى تتم عن طريقه .

وقد استأنفت مصلحة الضرائب الأحكام الثلاثة السابقة ولم يصدر بعد حكم محكمة الاستئناف فيها .

ب ـ فى تفسير معنى المنشأة المستقلة:

اختلفت مصلحة الضرائب مع احدى المنشآت التجارية « شركة بواخر البوستة الخديوية » فى مدى خضوع أرباح وكالاتها الخارجية للضريبة فى مصر ، فقد ذهبت الشركة الى القول بعدم خضوع أرباح تلك الوكالات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استنادا الى أنها تعتبر منشآت مستقلة ولها كيانها التجارى المستقل ، ومن ثم فان العمليات التى تقوم بها تعد نشاطا لمنشآت مستقلة خارج الأراضى المصرية . ولكن مصلحة الضرائب لم توافق الشركة على هذا الرأى بل طالبتها بأداء الضريبة على أرباح تلك الوكالات لأنها لا تمثل منشآت مستقلة بالمعنى الذى يقصد من هذه العبارة لدى تطبيق مبدأ اقليمية الضريبة . وازاء تمسك مصلحة الضرائب برأيها اضطرت الشركة الى عرض الأمر على القضاء .

وقد استندت الشركة فى تأييد وجهة نظرها الى ما يأتى :

١ — أن بواخرها ترسو بانتظام فى موان أجنبية مختلفة فى جزيرة قبرص وحيفا ويافا وفلسطين وبورت سودان .. الخ وذلك لنزول أو صعود الركاب أو لشحن وتفريغ البضائع .

٢ — أن الشركة تملك فى كل ميناء من الموانىء المذكورة وكالة تقوم لها بكل العمليات التى تستلزمها منشأة تعمل فى النقل البحرى ، وأن ما تجنيه تلك الوكالات من أرباح من العمليات التى تباشرها تخضع للضريبة فى الأقليم الذى تمت فيه ، وذلك تطبيقا لمبدأ اقليمية الضريبة .

٣ — أن الوكالات المشار اليها تعتبر منشآت مستقلة ، وأن ما تجنيه من أرباح تعتبر أرباحا أجنبية لا تتناولها الضريبة فى مصر ، لأنه طبقا لنص المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا تفرض الضريبة الا على المنشآت المشتغلة فى مصر .

أما مصلحة الضرائب فقد أيدت رأيها فى عدم اعتبار الوكالات المشار اليها منشآت مستقلة بما يأتى :

١ — أن هذه الوكالات انما تقوم بتنفيذ الأعمال التى تطلب اليها لحساب الشركة مقابل عمولة تتقاضاها عن تلك الأعمال ، ومن ثم تسرى عليها — لدى تطبيق قانون الضرائب — القواعد الخاصة بالوكلاء بالعمولة .

٢ — أن اللجنة المالية بعصبة الأمم قد أوردت فى التقرير الذى ضمنته أبحاثها فى سنتى ١٩٢٩ و ١٩٣٠ ، أن السمسار الذى يقدم خدماته للمنشآت الأجنبية عن طريق تحقيق الاتصال بينها وبين عملائها لا يكون فى شخصه منشأة مستقلة للمؤسسة الأجنبية حتى ولو اتصف عمله بصفة الاستمرار أو كان يتم فى فترات دورية . وقد طبقت اللجنة الحكم نفسه على الوكلاء بالعمولة Commissionnaires الذين يتعاقدون بأسمائهم لحساب المؤسسات الأجنبية ، فقررت أن هؤلاء لا يعدون فى أشخاصهم منشآت مستقلة لتلك المؤسسات ما داموا يحصلون على عمولتهم العادية .

وقد أقرت كل من المحكمة الابتدائية المختلطة ومحكمة الاستئناف المختلطة وجهة نظر مصلحة الضرائب فى اخضاع أرباح الوكالات المنوه بها للضريبة فى مصر ، باعتبارها لا تمثل منشآت مستقلة فى الخارج .

ونورد فيما يلى ما تضمنه حكم محكمة الاستئناف المختلطة من مبادىء فى هذا الشأن :

١ — أن الطرفين على اتفاق فى أن الحل الواجب الاتباع انما يتوقف على تفسير وطريقة تطبيق المادة « ٣٣ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المنقولة عن المادة ٢ من قوانين الضرائب المباشرة الفرنسية ، وهى تشبه نص المادة المصرية التى تقضى بأن « تستحق الضريبة عن أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر » ، وأنه لهذا يمكن الرجوع الى ما استقر عليه القضاء والفقه الفرنسيان فى تفسير النص المصرى تفسيرا قانونيا .

٢ — أن مجال تطبيق النصوص الخاصة بمبدأ اقليمية الضريبة انما هو فى التنفيذ ، لاسيما اذا كانت الأرباح قد فرضت عليها الضريبة فى الخارج ، ولكن دفع الشركة الضريبة على أرباح توكيلاتها الخارجية حيث حققت لا يكفى وحده لعدم خضوع هذه الأرباح للضريبة المصرية ، لأن الأصل فى تلافى ازدواج الضريبة أن يتم عن طريق عقد اتفاقات دولية تنص على شروط المعاملة بالمثل .

٣ — أن منشأة تعمل فى الملاحة البحرية كشركة البواخر ، مركزها الرئيسى وادارتها وحساباتها فى مصر ، وتباشر فى الوقت نفسه استغلالا فى الخارج وتحقق منه أرباحا ، تستطيع أن تطالب بعدم خضوع أرباحها هذه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، بشرط أن تثبت أنها انما جنتها من نشاط منشأة مستقلة ومنفصلة عنها فى الخارج .

٤ — ثبت من فحص العقود التى أبرمت بين شركة البواخر ووكلائها المختلفين فى جزيرة قبرص والسودان وغيرهما ، أنه لا يمكن لأحدهم أن يرتبط باسم الشركة قبل موافقتها ، كما أنه ليس لهم الحق فى تقرير أجور النقل أو مصروفات الشحن أو التعاقد لحساب موكلهم بأى صورة من الصور بغير موافقة الشركة ، الأمر الذى يتضح معه أن هؤلاء الوكلاء ليست لهم شخصية خاصة مستقلة عن شخصية الشركة ، وليس لهم حق التعهد عنها ، ومن ثم فان شروط الاستغلال المستقل المنفصل عن هذه الشركة لا تتحقق فى هذه الحالة .

٥ — أن ما تحصل عليه الشركة فى مصر من أرباح وكلائها فى الخارج هو وحده الذى يدخل فى وعاء الضريبة المصرية ، أى ان الضرائب التى يثبت أن

الشركة قد دفعتها فعلا عن هذه الأرباح فى الخارج يجب أن تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة المصرية .

٤ — سنوية الضريبة

تتميز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بأن وعاءها يتحدد على أساس نتيجة أعمال الممولين الخاضعين لها خلال مدة معينة قدرها المشرع بسنة . وبمقتضى ذلك لا ينظر الى ربح كل عملية بمجرد تحققه ، وانما ينظر الى النتيجة النهائية لمجموع العمليات التى يباشرها الممول أو المنشأة خلال سنة ، باعتبارها وحدة زمنية لا تتجزأ .

ويرجع السبب فى إختيار السنة وحدة زمنية لوعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الى أن العرف قد جرى على أن تصور كل مؤسسة تجارية أو صناعية ميزانية عمومية بعد انقضاء فترة دورية منتظمة قدرها اثنا عشر شهرا ، كى تتبين فى نهايتها مركزها المالى بعد أن تكون قد أقفلت حساباتها وجردت بضائعها وعرفت نتيجة العمليات التى باشرتها خلال الفترة المذكورة . وقد اصطلحت المنشآت التجارية والصناعية على اتباع هذا الاجراء باعتبار أن السنة هى المدة التى تفى لتصوير نتيجة الاستغلال تصويرا سليما وبيان حالة حقوق المنشأة قبل الغير وما يكون عليها من التزامات .

وسنعود الى الكلام على مبدأ السنوية فى موضع آخر ، لدى شرح قواعد ربط الضريبة على الأرباح التجارية لبيان ما قضت به نصوص التشريع المصرى فى هذا الشأن والحالات التى يمكن ربط الضريبة فيها — استثناء من هذا المبدأ — عن مدة تقل أو تزيد على سنة .

الفصل الثالث

شروط سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

يشترط لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تحقق الشروط الآتية :

أولا — أن يتحقق الربح عن طريق الاحتراف .

ثانيا — أن يعمل الممول لحسابه .

ثالثا — أن يكون قصده جلب ربح .

فاذا تحققت هذه الشروط فى أى عمل وجب فرض الضريبة على أرباحه ، الا اذا استمد الاعفاء من نص صريح بالقانون ، كما هى الحال بالنسبة للمنشآت الزراعية التى لا تتخذ شكل شركات مساهمة .

ونبين فيما يأتى أهم الأركان التى يقوم عليها كل شرط من الشروط الثلاثة المتقدمة :

الشرط الاول — تحقق الربح عن طريق الاحتراف

يشترط لخضوع ربح الممول للضريبة ثبوت مزاولته للعمل الذى حقق منه هذا الربح بوصفه مهنة معتادة له . وبذلك لا يدخل فى نطاق الضريبة كل ربح عارض لا يكون مصدره مباشرة مهنة . ولم يشذ المشرع المصرى عن هذه القاعدة الا بالنسبة للعمولة والسمسرة العارضتين حيث نص فى المادة ٣٢ مكررة من القانون على فرض الضريبة عليهما ، كما سيأتى بيانه تفصيلا لدى شرح هذه المادة .

وفيما يلى نبين الأوضاع التى تحكم الامتهان من الناحية الضريبية ، وبعض التطبيقات العملية فى هذا الشأن .

أولا ـ الأوضاع التى تحكم الامتهان من الناحية الضريبية :

يقصد بامتهان الانسان عملا معينا مزاولته اياه بصفة مستمرة ، وبصورة منتظمة واتخاذه وسيلة للكسب .

ويعرّف بعض الكتاب المهنة بأنها حالة أو وظيفة أو عمل جدى ، يتفرغ له الانسان ويكرس له وقته ، ويكون من شأنه أن يدر عليه كسبا يسد به حاجته المعيشية .

ويرى العلامة « تالير » أن المهنة حالة « Un état » يتعامل مزاولها مع عملاء .

ويتطلب الامتهان عادة القيام باجراءات تنظيمية معينة ، كاستئجار محل تجارى أو صناعى ، أو استيفاء اجراءات تكوين المنشأة كالحصول على الرخصة والتسجيل فى السجل التجارى والاعلان والنشر عن عقد الشركة ، واعداد المطبوعات والسجلات والدفاتر اللازمة لقيد العمليات التجارية أو الصناعية ، والاتصال بالجرائد ومكاتب الاعلانات للاعلان عن المنشأة وأغراضها ، والتعاقد مع الموظفين والعمال الذين يلزمون لأداء العمل ، والتأمين ضد حوادث السرقة أو الحريق أو ضد اصابات العمال .. الى غير ذلك من وسائل التنظيم التى لا يقوم بها الا من تتركز لديه فكرة مباشرة العمل كمهنة ، ومن ثم يمكن اتخاذها قرينة على الامتهان المؤدى الى خضوع العمل للضريبة .

على أنه قد تتوافر أركان الامتهان من تكرار المزاولة وانتظامها ونية الكسب عن طريق المضاربة بعمل الغير ، دون القيام بشىء من وسائل التنظيم سالفة الذكر ، ومع هذا يخضع الربح الذى يتحقق من هذا العمل للضريبة باعتباره ربحا ناشئا عن المزاولة المستمرة . فالعبرة اذن فى خضوع الربح للضريبة هى بثبوت مزاولة العمل بصفة معتادة وبقصد الكسب ، بغض النظر عن مشروعية العمل أو عدم مشروعيته ، وبغض النظر أيضا عن استيفاء الاجراءات التنظيمية أو عدم استيفائها .

ولكن : ما هو عدد مرات المزاولة التى تضفى على العمل صفة الامتهان ، وتكون سببا فى خضوعه لهذه الضريبة ؟ يجاب عن ذلك بأنه ليست هناك قاعدة ثابتة يحدد على أساسها معنى الاستمرار الذى يكسب العمل صفة المهنة ،

بل يتعين دراسة كل حالة على حدة طبقا لطبيعة كل عمل وما يحيط به من ظروف هذا ولا يعزب عن البال أنه طبقا لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، ينظر الى الامتهان فى حدود كل سنة ضريبيةعلى حدة . وبعبارة أخرى فانه ينبغى أن تتحقق أركان المهنة خلال السنة الواحدة . وعلى ذلك فاذا تبين أن أحد الأشخاص قد زاول عملا معينا فى احدى السنوات دون أن تتوافر فى مزاولته صفة الاستمرار ، ثم عاد وزاوله فى السنة التالية ولم تتحقق فى هذه المزاولة الثانية أيضا صفة الاستمرار ، وبالمثل فى السنة الثالثة ، فلا يصح النظر الى هذا الشخص على أنه ممتهن للعمل المذكور لمجرد مزاولته له فى عدة سنوات متتالية .

وكانت مصلحة الضرائب قد استفسرت من قسم قضايا الحكومة عن حكم قانون الضرائب بالقياس الى الأرباح التى حققها أحد تجار الأقمشة نتيجة قيامه بشراء عقار وبيعه فى سنة معينة ، ثم شراء عقار آخر وبيعه فى السنة التالية ، وشراء عقار ثالث وبيعه فى السنة الثالثة . وقد أجاب قسم القضايا عن ذلك بأن العمل المشار اليه يعتبر بالنسبة لتاجر الأقمشة عملا عارضا لا تتناوله الضريبة ، لأنه لم يزاوله بصورة متكررة فى السنة الواحدة .

ويتصل ببحث أوضاع الامتهان ، موقف العمليات التى يتم شراؤها صفقة واحدة على حين يتم بيعها على عدة مرات ، وتلك التى يتم الشراء فيها على عدة صفقات فى حين يتم بيعها مرة واحدة . فهل ينظر الى مثل تلك العمليات على أنها عمليات عارضة أو يعتبر الشخص الذى يزاولها ممتهنا لها ، بسبب تكرار عمليات البيع فى الحالة الأولى وتكرار عمليات الشراء فى الحالة الثانية . يذهب البعض الى أن التكرار الذى يضفى على العمل صفة المهنة هو تكرار الشراء والبيع معا ، أما اذا اقتصر التكرار على أحدهما دون الآخر فيكون العمل عارضا ومن ثم لا يخضع للضريبة . هذا على حين يذهب البعض الآخر الى أن الامتهان يتحقق سواء بتكرار عمليات الشراء أو تكرار عمليات البيع .

والرأى عندى أن شراء صفقة واحدة لبيعها على عدة مرات ، أو شراء عدة صفقات لبيعها مرة واحدة يمكن اتخاذه قرينة على الامتهان ، لاسيما وأن

طبيعة بعض العمليات التجارية تقتضى حدوث الشراء صفقة واحدة ثم اجراء البيع على عدة صفقات أو العكس ، كما هو الشأن بالنسبة لعمليات شراء مخلفات الجيوش وأنقاض المبانى • وانما ينبغى أن يراعى الى جانب ذلك توافر نية الكسب لدى مباشرة العمليات المذكورة ، أما اذا تبين أن الشخص الذى قام بتلك العمليات لم يكن يقصد الكسب من ورائها ، وأنه قام بهـا لظروف لا دخل لها بالرغبة فى الاتجار ، كما هو الأمر بالنسبة لمن يشترى بعض الأنقاض بقصد الاستفادة منها فى بناء عقار له ثم يلجأ الى بيعها بعد ذلك بسبب عدوله عن فكرة بناء العقار المشار اليه ، ففى هـذه الحالة لا يكون تكرار الشراء أو تكرار البيع دليلا على الامتهان ، وانما يوصف العمل بأنه عمـل عارض ومن ثم لا يخضع للضريبة •

ثانيا ـ بعض التطبيقات العملية لشرط الامتهان •

تتناول فيما يلى أهم المسائل التى يقوم الخلاف بشأنها بين مصلحة الضرائب والممولين بصدد حالة الامتهان :

١ ـ عمليات شراء وبيع الأوراق المالية :

ينبغى لتبيان موقف الأرباح التى تتحقق من شراء الأوراق المالية ثم بيعها ازاء الضريبة أن نفرق بين حالتين أولاهما حالة الممـول الذى يبـاشر تلك العمليات بأموال منشأته التجارية أو الصناعية ، وثانيتهما حالة الشخص الذى يستخدم فى العمليات المذكورة أمواله الخاصة •

الحالة الأولى : الممول الذى يباشر هذه العمليات بأموال المنشأة :

يجب فى هذه الحالة تضمين وعاء الضريبـة ما قد تؤدى اليه العمليـات المذكورة من أرباح سواء أكانت الأوراق المالية التى تحقق الربح من بيعهـا داخلة فى أصول المنشأة أم غير داخلة فيها • ولا عبرة فى هذه الحالة بعـدد مرات الشراء والبيع ، اذ تخضع الأرباح الناشئة عن هذه العمليات للضريبة على الأرباح التجارية والصـناعية حتى ولو لم تتكرر بشـكل منتظم يدل على الامتهان •

وأساس هذا الرأى أن نص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى اشتمال وعاء الضريبة على نتيجة العمليات التى تباشرها المنشأة على اختلاف أنواعها ، بما فى ذلك ما ينتج من بيع أى شىء من ممتلكاتها ، أثناء قيامها أو عند انتهاء عملها .

ومن مؤدى هذا الرأى أيضا أنه اذا أسفرت عمليات شراء وبيع الأوراق المالية فى الحالة التى نحن بصددها عن خسارة ، كان للمنشأة الحق فى تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الخسائر المذكورة .

الحالة الثانية : الشخص الذى يباشر عمليات شراء وبيع الأوراق المالية بأمواله الخاصة .

اذا كان الشخص الذى يعمدالى شراء الأوراق المالية ثم بيعها يستخدم فى تلك العمليات أمواله الخاصة ، سواء أكان له نشاط تجارى أم صناعى أم لم يكن له نشاط من هذا القبيل ، ينبغى أن تتبين أولا وقبل كل شىء غرضه من مزاولة تلك العمليات ، أهو توظيف أمواله فحسب بقصد المحافظة عليها ، فيخرج بذلك عن نطاق الامتهان ، أم المضاربة لتحقيق ربح من فروق الأسعار لتنمية أمواله وزيادتها عن هذا الطريق وهو ما يمكن اتخاذه قرينة مبدئية على الامتهان .

ونورد فيما يلى أهم العناصر التى يؤدى توافرها أو توافر بعضها الى وصف المشتغل بشراء وبيع الأوراق المالية بصفة المضارب :

(ا) اذا كان الممول يخصص بعض وقته للمضاربة ويتردد على البورصة من آن لآخر لمباشرة هذا العمل .

(ب) اذا كانت الأموال التى يشتغل بها الممول فى شراء وبيع الأوراق المالية مقترضة من الغير لهذا الغرض .

(جـ) اذا كانت الأموال التى يشتغل بها الممول مملوكة له ولكنها غير متناسبة مع مشترياته من الأوراق المالية ، كما لو كان رأس المال المملوك للممول والمخصص لهذه العمليات ١٠٠٠ جنيه مثلا ، على حين أن الممول يضارب فيشترى أوراقا مالية قيمتها ٥٠٫٠٠٠ جنيه .

(د) اذا كانت الأسهم التى يشتريها الممول لا تنتقل الى حيازته بل تظل فى حوزة السمسار •

وقد أخذ القضاء فى بلجيكا بهذا الرأى كما يتضح من حكم محكمة «چان» البلجيكية الصادر فى ٥ يونية سنة ١٩٣٤ ، فقد جاء فيه ما يلى :

« Attendu que la spéculation dit cet arrêt, consiste à acheter des produits, ou des valeurs avec l'intention de les revendre, le plus souvent avant d'en avoir pris livraison, de manière à réaliser un bénéfice par suite de l'écart ou de la différence entre les cours des deux marchés, qu'ainsi le but du spéculateur n'est pas tant de prendre livraison effective à l'échéance, que prendre en charge les risques de la différence résultant de la hausse et de la baisse.

Que le spéculateur à donc pour instrument nécessaire le marché à terme le report et le deport, et les règlements différentiels. (Tribunal de Gand 5 juin 1934)

على أن العناصر المنوه بها وان كانت تصلح كقرينة مبدئية على الامتهان كما أسلفنا ، الا أنها لاتكفى وحدها لفرض الضريبة على الأرباح الناتجة من شراء بعض الأوراق المالية وبيعها ، بل ينبغى أن يلاحظ فى هـذا الشأن عدد هذه العمليات ، فاذا تكررت على نحو منتظم مستمر ، كان ذلك مضافا الى العناصر المتقدمة دليلا على الامتهان • وليس هناك معيار ثابت تحدد بموجبه حالة الامتهان من حيث عدد مرات المزاولة ، وانما يمكن استنتاج هذه الحالة من القرائن التى تدل على أن الشخص قد رتب نفسه لهذا العمل واتخذ منه وسيلة يعول عليها فى الكسب • فمتى ثبت اتخاذ الشخص عمليات شراء الأوراق المالية وبيعهـا مهنة معتادة وجب فى رأينا اخضاع أرباحه منها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية •

ويرى « أليكس ، ولسركليه » فى هذا الشأن أن القيام بعمليات الشراء والبيع فى « البورصة » حتى فى حالة تكرارها لا يكفى — طبقا لرأى أحدث أحكام القضاء — لتكوين أركان الاحتراف أو مباشرة المهنة ، وانما يلزم لتوافر صفة الامتهان أن يوجد تعامل بين صاحب المهنة وعملائه • وينـادى بهذا

الرأى أيضا كل من « تالير » و « برسرو » فهما يريان أن الشخص الذى يشتغل فى البورصة ولا يتعاقد مع غير السمسار ، أى لايكون له صلة بأى عميل، ينقصه ركن من أركان الامتهان رغم تكرار أوامره بالشراء والبيع ، وعلى ذلك لا يصح النظر اليه على أنه ممتهن لعمليات شراء وبيع الأوراق المالية .

وقد أخذ مجلس الدولة فى فرنسا بهذا الرأى فى حكمه الصادر بتاريخ ٢٣ مارس سنة ١٩٣٣ فقد جاء فيه ما نصه :

« Une occupation lucrative pour être imposable, doit avoir un caractère professionnel ce qui alors implique l'existence d'une clientèle ».

وازاء اتجاه مجلس الدولة فى حكمه سالف الذكر ، عمدت الادارة المالية فى فرنسا الى تعديل نص المادة « ٧٨ » من قانون الضرائب المباشرة الفرنسى تعديلا يخول لها فرض الضريبة على أرباح عمليات البورصة التى يجريها الأفراد بصفة مستمرة .

« Le produit des opérations de bourses effectuées à titre habituel par les particuliers ».

وتخضع أرباح هذه العمليات فى فرنسا لضريبة المهن غير التجارية .

وقد أوحى هذا النص الى بعض الممولين بالقول بعدم اخضاع عمليات البورصة للضريبة فى مصر وان اتخذت شكل مهنة لمن يزاولها . ويؤيدون هذا القول بأن المشرع المصرى قد اقتبس من التشريع الفرنسى كثيرا من أحكامه ، وأن نيته فى عدم اخضاع عمليات البورصة للضريبة يمكن استنتاجها من عدم اقتباسه النص المعدل سالف الذكر ، مع أنه كان أمام نظره لدى اصدار القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وقبل أن نختم هذا البحث ، نرى أن نشير الى حالة المنشآت والشركات التى تنشأ خصيصا للاشتغال بشراء وبيع الأوراق المالية ، فهى تخضع بلا نزاع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تطبيقا لنص المادة ٣٠ من القانون ؛ اذ هو يفرض الضريبة على كل المنشآت التجارية والصناعية على اختلافها الا ما ينص القانون على اعفائه منها . ويعتبر شراء الأوراق المالية عملا تجاريا

مادام القصد من شرائها هو بيعها والمضاربة على فرق الثمن ، ومثلها عمليات التأجيل أو النقل فى البورصة Report [1] .

٢ ـ تأجير الشقق المفروشة :

تعد عملية تأجير المساكن المفروشة من الأعمال ذات الصفة المدنية بطبيعتها ، ومع هذا فهى تخضع فى مصر لضريبة الأرباح التجارية والصناعية اذا ثبت مزاولتها بوصفها مهنة ، سواء أكان المؤجر مالكا للمبنى أم مستأجرا له . ويستمد خضوع الممول للضريبة فى هذه الحالة من حكم الفقرة الخامسة من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدل بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، اذ تأخذ الشقة المفروشة التى تؤجر للغير بما تحتويه من أثاث حكم الفنادق و « اللوكاندات » ، ومن ثم تفرض الضريبة على أرباحها باعتبارها محلا تجاريا مما يتناوله نص المادة السالفة الذكر .

وأما فى فرنسا فيفرقون بين تأجير المالك واحدة أو أكثر من الشقق المفروشة التى يمتلكها ، وبين التأجير من الباطن ، ونعنى بذلك قيام المستأجر بتأجير بعض أو كل المبنى الذى يستأجره . ففى الحالة الأولى يخضع المؤجر لضريبة الأرباح التجارية والصناعية قياسا على عملية استغلال الفنادق [2] ، أما فى الحالة الثانية فتخضع أرباح المؤجر من عملية التأجير من الباطن للضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

وقد كان تأجير الشقق المفروشة ولا يزال موضع خلاف بين مصلحة الضرائب وبعض الممولين بشأن معايير الامتهان لهذا العمل .

وفى رأينا أنه ينبغى لتحديد صفة الشخص الذى يقوم بتأجير شقة مفروشة للغير وهل يعد ممتهنا لهذا العمل أو غير ممتهن له ، أن تبحث كل حالة على حدة على ضوء المبادىء العامة التى أشرنا اليها بصدد بيان أوضاع المهنة ، مع ملاحظة توافر الامتهان فى السنة الضريبية التى يراد ربط الضريبة على الأرباح التى

---

(١) يراجع البند ٦٠ ، فى موضوع الشراء من كتاب اصول القانون التجارى للدكتور على الزينى ـ الجزء الأول .

(٢) حكم مجلس الدولة الفرنسى الصادر فى ١٠ يوليه سنة ١٩٢٥ .

تحققت خلالها . وتقصد بهذا أنه يجب أن تتوافر أركان المهنة خلال السنة الضريبية الواحدة ، حتى يكون هناك محل لفرض الضريبة على ما ينشأ عن مزاولتها من أرباح . أما أن ينظر الى تكرار العمليات فى عدة سنوات متعاقبة لاستنتاج صفة الامتهان ، فاجراء غير صحيح ؛ لأن المقصود بالامتهان فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هو مزاولة العمل على سبيل الاعتياد فى السنة الضريبية الواحدة . وعلى ذلك ، فانه اذا ثبت أن أحد الأشخاص قام بعملية تأجير شقة مفروشة بصفة عارضة فى احدى السنوات ، ثم قام بمثل هذا العمل بصورة عارضة أيضا فى السنة التالية ثم فى السنة الثالثة أيضا ، فلا يقال — من وجهة النظر الضريبية — أنه يمتهن عملية التأجير ، بل يظل لهذه العملية وصفها بأنها عملية عارضة فى كل سنة من السنوات سالفة الذكر ، ومن ثم لا تفرض الضريبة على ما تنتجه من أرباح .

والى جانب ما تقدم ، فان ثمة بعض قرائن يستعان بها لدى تحديد صفة الامتهان لمن يقوم بتأجير شقة أو شقق مفروشة ، نوردها فيما يلى :

(ا) اذا عمد مالك المبنى الى تخصيص بعض شقق العقار الذى يملكه لتأجيرها للغير بعد تأثيثها ، فان ذلك العمل يكون بمثابة قرينة قوية ترقى الى مرتبة الدليل على توافر النية فى مزاولة هذه العملية كمهنة . وانما يلزم فى هذه الحالة — تلافيا لازدواج الضريبة على ايراد العقار — أن يخصم للمؤجر من ايراداته الاجمالية ما يعادل القيمة الايجارية للشقق المنوه بها . وأساس ذلك أن الضريبة التى يدفعها الشخص المذكور بوصفه مالكا للعقار تحسب على قيمته الايجارية [1] . فاذا لم يسمح له بخصمها من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى حالة تأجيره العقار الذى يمتلكه كله أو بعضه بعد تأثيثه ، فانه يكون قد تحمل ضريبتين على القيمة الايجارية المذكورة ، احداهما الضريبة العقارية ، وثانيتهما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

(ب) اذا استأجر أحد الأشخاص عقارا يشتمل على عدد كبير من الحجرات يزيد بصورة واضحة عما يلزمه لسكناه وقام باعداد الحجرات الزائدة عن حاجته

(١) يراجع حكم محكمة مصر الوطنية فى ٢٣ ديسمبر سنة ١٩٤٦ فى الدعوى رقم ٨٥٤ سنة ١٩٤٦ تجارى كلى .

طبقا لما يستلزمه تأجيرها للغير مفروشة « كبنسيون » أو « فندق » ، اعتبر ذلك قرينة على امتهان الشخص المذكور عملية تأجير شقة أو شقق مفروشة .

ويصدق هذا الحكم أيضا على من يستأجر باسمه منزلين أو أكثر ويقيم فى أحدها أو بعضها ، ويؤثث بعضها الآخر ثم يؤجره للغير بما يشتمل عليه من أثاث .

الشرط الثانى — اشتغال الممول لحسابه

يجب كشرط أساسى لربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أى شخص أن يثبت اشتغاله لحسابه ، بمعنى أن يكون الربح الذى يحققه من العمل الذى يزاوله عائدا عليه وليس على غيره . أما اذا ثبت أن علاقة هذا الشخص بالمنشأة هى علاقة الأجير برب العمل ، فانه يخضع للضريبة على كسب العمل .

وتطبيقا لهذا المبدأ فان الشخص الذى يحقق ربحا من عمل من يستخدمهم يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؛ لأن الاستغلال يتم فى هذه الحالة لحساب الشخص المذكور . ومن الأمثلة على ذلك تكليف احدى الشركات شخصا معينا بتوريد العمال اللازمين لها على أن يتولى هو محاسبتهم من جيبه الخاص . ففى هذا المثال يعتبر الشخص الذى يقوم بتوريد العمال للشركة مضاربا على عملهم ويكون الربح الذى يحققه من وراء ذلك ربحا تجاريا . أما اذا كانت الشركة هى التى تقوم بتحديد الأجور بمعرفتها ، وكان عمل الشخص المشار اليه مقصورا على مراقبة العمال والاشراف عليهم ، مقابل أجر يتقاضاه من الشركة عن هذا العمل ، فانه يكون أجيرا ويخضع للضريبة على المرتبات والأجور .

الشرط الثالث — العمل بقصد تحقيق الربح

يشترط فى كل ايراد تفرض عليه الضريبة أن يكون صاحبه قد حصل عليه بنية الكسب ، أما اذا انعدم قصد الربح فلا ضريبة . وقد نصت المادة ٤٠ (فقرة ثالثة) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على اعفاء الجماعات التى لا ترمى الى الكسب من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية كما سيأتى بيانه .

ومن الأمور ذات الأهمية فى تعيين طبيعة الأرباح الخاضعة للضريبة ، أنه لا يلتفت الى مشروعية العمل الذى تتحقق من مباشرته هذه الأرباح ، كما

لا يلتفت الى أهلية الشخص الذى يحصل عليها • وأساس ذلك أن قانون الضرائب لا شأن له بما قد يشوب الحصول على الأرباح من مخالفة لأحكام القانون العام أو لأحكام القوانين الخاصة ، لأن الالتزام بأداء الضريبة مستمد من حدث واحد وهو حصول الممول على ربح • وينبنى على ذلك أن الضريبة تفرض على ما قد يحصل عليه المفلس أو القاصر من ربح نتيجة مزاولة أى عمل من الأعمال الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية • وكذلك تتناول الضريبة الأرباح التى يحصل عليها المهربون وأصحاب نوادى القمار أو من يتجرون فى المواد المخدرة ، وغير ذلك من الأعمال غير المشروعة التى تزاول فى صورة مهنة •

الفصل الرابع

المنشآت والأعمال والمهن التى تتناولها الضريبة

نص فى المواد ٣٠ و ٣١ و ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والمادة ٣٢ مكررة المضافة بمقتضى القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ على المهن والمنشآت التى تخضع ايراداتها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى مصر • وقد أدخل على نص المادة ٣٢ سالفة الذكر بعض التعديل بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تناول اضافة حكم جديد يقضى باخضاع الأرباح الناتجة من اعادة تأجير الأراضى الزراعية للضريبة • كما تناول هذا التعديل أيضا حذف الفقرة الثامنة من المادة ٣٢ التى كانت تقضى باخضاع كل مهنة أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة خاصة بها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والحاق هذا النص بحكم المادة ٧٢ الخاصة بفرض الضريبة على أرباح المهن غير التجارية •

وكانت مصلحة الضرائب تذهب فى تطبيق نص الفقرة الثامنة من المادة ٣٢ قبل التعديل الذى أدخل عليها بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، الى تعميم حكمها على كل مهنة لم يشملها نص المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقرارات الوزارية المكملة لها • وقد أثار هذا الاجراء اعتراض كثير من الممولين الذين طالبوا باعتبار كل مهنة يكون قوامها العمل ، ولا يكون لرأس المال شأن ملحوظ فيها من المهن غير التجارية ، ما لم تكن داخلة فى عداد الأعمال الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور • وكان سند الممولين فى تأييد وجهة نظرهم أن مثل هذه المهن ، وان كانت لم ترد بالمادة ٧٢ والقرارات الوزارية المكملة لها، فان ذلك لا يخرج الربح الذى يتحقق منها عن طبيعته ولا يغير من صفته باعتباره ايراد عمل •

وقد أصدر القضاء أحكاما كثيرة فى هذا الخلاف قضى بعضها بعدم قبول

المهن التى لا يشملها نص المادة ٧٢ والقرارات الوزارية المكملة لها ضمن المهن غير التجارية [١] ، على حين قضى بعضها الآخر بأن الحق الذى خوله المشرع لوزير المالية فى اضافة بعض المهن الى المادة ٧٢ هو من قبيل الحقوق التفسيرية للتشريع ، ولا يخل بما للمحاكم من سلطة بدائية فى تفسير القوانين ، وللمحاكم أن تحكم دائما بأن مهنة معينة تعتبر مهنة غير تجارية بغض النظر عن ورودها أو عدم ورودها فى القرارات الصادرة من وزير المالية [٢] .

والرأى الصحيح فى هذه الحالة أن يكون تحديد نوع الضريبة التى تفرض على ايراد مهنة أو أخرى — مما لم ينص صراحة على تحديد الضريبة النوعية التى تفرض عليها — على أساس طبيعة المهنة ومصدر ايرادها . فاذا كان العمل الذى يزاول على سبيل الامتهان من الأعمال التى يعتمد فيها على الخبرة والعقل ، ولم يكن لرأس المال أثر ملحوظ فيما يتحقق نتيجة مباشرته من أرباح ، وجب الحاقه بالمهن التى تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . أما اذا كان أساس الربح الذى يتحقق من مباشرة المهنة هو رأس المال المستثمر فيها ، فيكون الأصح فى هذه الحالة اخضاع تلك المهنة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وكان من أثر التعديل الذى أدخل على المادتين ٣٢ و ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والذى صدر به القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أن أصبحت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية فى مصر ، ضريبة القانون العام كما أسلفنا . ومن نتائج هذا الوضع الجديد تعديل موقف بعض الممولين ممن سبق ربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عليهم تطبيقا لنص الفقرة الثامنة من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فستفرض الضريبة على هؤلاء الممولين — ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ — باعتبارهم من ممولى المهن غير التجارية .

---

(١) راجع حكم محكمة مصر الابتدائية الصادر فى ١٩٤٧/١٢/١٨ فى الدعوى رقم ٥٥٦ سنة ١٩٤٧ كلى ، وحكم محكمة اسيوط الابتدائية الصادر فى ٢٧ يناير سنة ١٩٤٩ فى الدعوى رقم ٤٧٨ سنة ١٩٤٨ كلى .

(٢) راجع حكم محكمة الاستئناف المختلطة الصادر فى ٤ يناير سنة ١٩٤٧ .

ونورد فيما يلى المهن والمنشآت التى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بحسب ترتيبها فى المواد ٣٠ ، ٣١ ، ٣٢ ، ٣٢ مكررة والتطبيقات العملية لكل منها .

١ ـ المهن والمنشآت التجارية :

المقصود هنا المهن والمنشآت التى يعدها القانون التجارى من الأعمال التجارية . وقد بينت المادة الثانية من قانون التجارة الأعمال التجارية على سبيل الحصر . انما يلاحظ أن المحاكم قد اعتبرت بعض الأعمال غير المنصوص عليها فى المادة سالفة الذكر من الأعمال التجارية ، مسايرة فى ذلك طبيعة الأعمال التجارية وما يستحدث فيها من الأوضاع والنظم .

ومن الأمثلة على الأعمال التى تدخل فى نطاق المهن والمنشآت التجارية المحال المعدة لشراء البضائع والعروض بقصد بيعها أو تأجيرها ، والمحلات المعدة للبيع بالمزاد ، والمنشآت المشتغلة بالأعمال المصرفية ، وأعمال التأمين ، والأماكن المعدة للهو والتسلية كدور السينما والمسارح ، ومقاولو التوريد ، ومقاولو انشاء المبانى ، والمطاعم والفنادق والمقاهى والملاهى العامة .

وكذلك يدخل فى عداد الأعمال التجارية أعمال السمسرة والعمولة ووكلاء الأشغال والوكلاء بالعمولة ، وسيأتى الكلام عنهم على وجه التفصيل .

٢ ـ المهن والمنشآت الصناعية :

ويقصد بها الأعمال التى تتصل بالانتاج الصناعى وتحويلاتها كتجهيز المواد الغذائية ، والصناعات الكيموية ، وصناعة الألبان ، وصناعة الجلود ، وصناعة النقل النهرى والبحرى ... الخ .

٣ ـ ارباب الحرف :

يقصد بأرباب الحرف طائفة الصناع المستقلين « Artisans » كالنجار والحداد والكواء والسباك ومن اليهم .

والصفة المميزة للصانع المستقل أنه يقع على الحد الفاصل بين العامل وصاحب العمل . فهو يمتاز عن العامل بطابع الاستقلال فى أداء حرفته وتملكه الأدوات اللازمة لعمله ، ولكنه لا يصل الى درجة صاحب العمل لأنه يعول فى كسبه

على عمله اليدوى وعلى خبرته ومراتبه فى نوع النشاط الذى يباشره • واذا استخدم الصانع المستقل بجانب عمله رأس المال فلا يتعدى ذلك القدر اللازم لشراء الخامات اللازمة لما يكلف به من أعمال •

وينقسم هؤلاء الصناع قسمين : أولهما يقوم بشراء المواد الأولية لحسابه بقصد تشغيلها ، وثانيهما يقتصر عمله على تشغيل ما يقدم اليه من المواد الخام لقاء أجر معين •

ويفرق المشرع الفرنسى فى المعاملة بين القسمين سالفى الذكر ، فيلزم القسم الأول منهما بأداء الضريبة على أرباحه بالسعر المقرر للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، على حين يخضع القسم الثانى للضريبة على أساس السعر المقرر لضريبة المرتبات والأجور ، بشرط أن يكونوا من صغار الصناع طبقا للحدود والأوصاف المنصوص عنها فى المادة « ٢٣ » من المجموعة العامة للضرائب المباشرة •

أما فى مصر فان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى فرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية قد حدد سعرا واحدا يسرى على أصحاب الحرف جميعا • وظل الأمر كذلك الى أن صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الذى أورد حكما جديدا يتعلق بصغار الممولين ، نص فيه على تخفيض سعر الضريبة الى النصف بالقياس الى كل ممول يعمل فى منشأته بمفرده أو بالاستعانة بعامل واحد • وانما اشترط المشرع لتطبيق هذا الحكم شروطا أخرى ، وهى انتظام حسابات المنشأة وعدم تجاوز رأسمالها الحقيقى المستثمر مبلغ مائتى جنيه وعدم وجود وجوه نشاط أخرى للممول • والى جانب هذا ، فقد اشترط المشرع لتخفيض الضريبة الى النصف ، ألا يتجاوز صافى الربح السنوى مبلغ ثلثمائة جنيه • ومعنى هذا أن الممولين الذين تتجاوز أرباحهم هذا القدر يخضعون للسعر المقرر كاملا حتى ولو تحققت فيهم الشروط الأخرى •

ويرمى المشرع من وراء هذا التعديل الى تحقيق غرضين : هما التخفيف عن صغار التجار والصناع وتشجيعهم على امساك دفاتر منتظمة • ولكننا نرى

أن الصعوبات العملية فى تنفيذ بعض الشروط التى تضمنها هذا التعديل ستحول دون تحقيق الغرضين سالفى الذكر كما يأتى بيانه :

أولا — أن تحديد مقدار رأس المال الحقيقى المستثمر يؤدى الى كثير من الخلافات بين مصلحة الضرائب والممولين لاختلاف وجهات النظر بشأن العناصر التى يتألف منها .

ثانيا — يحدث كثيرا أن يضطر صاحب المنشأة الى الاستعانة بأكثر من عامل واحد كما هى الحال فى بعض المهن اليدوية كمهنة الكواء ، ومهنة النجار ومهنة الحداد وغيرها ، ومع هذا تكون الأرباح الصافية للمنشأة دونها بكثير فى منشأة أخرى يكتفى صاحبها بالاشتغال فيها بمفرده أو بمساعدة عامل واحد ، وهو ما نراه فى بعض أنواع النشاط التجارى كتجارة البقالة ، وبيع السجاير والخردوات . فاذا نحن أعفينا صاحب المنشأة الثانية من نصف الضريبة وفرضنا الضريبة بسعرها الكامل على صاحب المنشأة الأولى ، نكون قد فرقنا بينهما فى المعاملة ، وجعلنا للممول الأكثر ربحا ميزة على من دونه فى الأرباح .

ثالثا — ان امساك حسابات منتظمة يتطلب من النفقات ما لا تقوى أرباح صغار الممولين على تحملها . وعلى هذا فسيظل عدد كبير منهم غير قادر على تنفيذ ما اشترطه المشرع فى هذا الشأن للافادة من التخفيف الذى تضمنه حكم المادة ٤١ مكررة[1] . وسيكون من أثر ذلك أن تصبح هذه المادة فى حكم المعطلة .

وفى ضوء هذه الاعتبارات جميعا ، نرى أن الأمر يقتضى تعديل المادة ٤١ مكررة سالفة الذكر بما يحقق رغبة المشرع فى التخفيف عن صغار الممولين وبخاصة أصحاب المهن اليدوية البسيطة الذين يقعون على الحد الفاصل بين العمال وأصحاب المتاجر والمصانع ، والذين يطلق عليهم اسم « الصناع المستقلين » على النحو الذى فصلنا .

٤ ـ امتيازات ومنشآت المناجم :

تدخل أعمال المناجم فى نطاق الأعمال الصناعية التى يتطلب القيام بها تضافر عنصرى العمل ورأس المال . وعلى ذلك فقد كان يكفى لخضوعها

---

(١) تراجع المادة العاشرة من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

للضريبة الاستناد على نص المادة ٣٠ من القانون ، فقد تقرر بموجبها فرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت الصناعية عامة • غير أن المشرع رأى مع هذا أن ينص على اخضاع الأعمال المذكورة للضريبة ليتلافى ما قد يدعيه بعض المشتغلين بها من عدم استحقاق الضريبة عليها لكونها من الأعمال المدنية •

٥ ـ شركات المساهمة :

نص فى المادة ٣١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على فرض الضريبة على شركات المساهمة مهما يكن الغرض منها • وقد قصد المشرع بايراد النص على هذه الصورة أن يخضع شركات المساهمة للضريبة ، بغض النظر عن طبيعة الأعمال التى تزاولها ، فسواء فى ذلك أن تباشر أعمالا مدنية أم أعمالا تجارية • والى جانب هذا فان عمومية النص تخضع أرباح شركات المساهمة للضريبة لو كان الغرض منها الاستغلال الزراعى • كما تفرض الضريبة على أرباحها حتى ولو كانت نتيجة أعمال عارضة لا تدخل فى نطاق الأغراض التى تأسست من أجلها •

وقد ورد فى تقرير اللجنة المالية لمجلس الشيوخ فى تسويغ فرض الضريبة على شركات المساهمة اذا قامت بالاستغلال الزراعى ما يأتى : « ان الضريبة المذكورة تسرى على أرباح الشركات المساهمة مهما يكن الغرض منها فيدخل فى ذلك الشركات المساهمة التى تشتغل بالاستثمار الزراعى مع أن الاستثمار الزراعى لم تقرر عنه أية ضريبة • وهذه الحالة هى الاستثناء الوحيد بالنسبة للاستثمار الزراعى ، وما ذلك الا لأن الشخص الذى يوظف أمواله فى شراء أسهم الشركات الزراعية لا يعد مستثمرا زراعيا ، وحكمه حكم أى شخص يوظف أمواله فى شراء أسهم أية شركة سواء أكانت زراعية أم تجارية أم صناعية » •

ويلاحظ على هذا النص أنه مقصور على شركات المساهمة وحدها ، فلم يتناول شركات التوصية بالأسهم مع ما بينهما من تشابه من حيث اعتبار المساهم فى كل منهما مستثمرا • وقد راعى المشرع الفرنسى ذلك فاعتبر شركات التوصية بالأسهم من شركات الأموال ومن ثم أخضعها لنفس الأحكام التى تخضع لها

شركات المساهمة . ولكن المشرع المصرى لا يزال يعتبر شركات التوصية بالأسهم من شركات الأشخاص . وعلى ذلك فهى تستفيد من الاعفاء المقرر بالفقرة الرابعة من المادة ٤٠ من القانون اذا كان عملها مقصورا على الاستثمار الزراعى .

ويرى حبيب باشا المصرى أن اخضاع شركات المساهمة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مهما يكن غرضها معناه تعليق صفة الضريبة على صفة المستغل ، وفى ذلك خروج عن القاعدة العامة التى تقضى بأن يكون تحديد نوع الضريبة تابعا لنوع الربح ، وأن يكون تحديد نوع الربح راجعا الى طبيعة الربح فى ذاته بغير التفات الى صفة صاحبه[1] .

٦ ـ شركات التعاون للاستهلاك :

نص فى الفقرة الأولى من المادة ٣٢ على فرض الضريبة على أرباح شركات (جمعيات) التعاون للاستهلاك متى كانت تملك محال أو حوانيت أو مخازن لبيع أو تسليم المواد الغذائية أو المحصولات أو البضائع . ويعلل فرض الضريبة على أرباح الجمعيات المذكورة بأنها تباشر أعمالا مماثلة للأعمال التى تقوم بها المنشآت التجارية .

على أنه يلاحظ من ناحية أخرى أن المشرع قد نص فى الفقرة الثانية من المادة ٤٠ من القانون على اعفاء الجمعيات المذكورة ، ان كان عملها مقصورا على جمع طلبات الأعضاء المنضمين اليها وعلى القيام فى مخازنها ومستودعاتها بتوزيع المواد الغذائية والمحصولات والبضائع التى تتضمنها الطلبات المذكورة . وترجع الحكمة فى الاعفاء هنا الى أنه اذا اقتصرت معاملات الجمعية على أعضائهم دون غيرهم وحققت أرباحا من تلك المعاملات ، فان حصة العضو من هذه الأرباح تعتبر فى الواقع ردا لما سبق له دفعه للجمعية عن طريق مشترياته منها .

٧ ـ الجمعيات التعاونية واتحاد الجمعيات التعاونية لأرباب الحرف :

يعمد الصناع المستقلون أحيانا الى تأليف جمعيات أو اتحادات تعاونية

(١) يراجع كتاب ضرائب الدخل فى مصر لسعادة حبيب باشا المصرى ص ٣٩٢

للقيام بأعمال معينة كانشاء المحال اللازمة لمباشرة المهن التى يعملون فيها . وليس لهذه الهيئات وجود فى مصر فى الوقت الحاضر ، ولكن المشرع رأى من قبيل الاحتياط أن يقتبس النص الخاص بتلك الهيئات من التشريع الفرنسى لتطبيقه على ما عساه ينشأ منها فى المستقبل .

وقد كانت الجمعيات والاتحادات المشار اليها معفاة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى فرنسا حتى صدور مرسوم ١٩٣٤/١٢/٢٧ الذى قرر خضوعها لهذه الضريبة .

٨ ـ الجمعيات التعاونية التى يكونها العمال للانتاج :

يقصد بهذه الجمعيات الهيئات التى يؤلفها العمال للانتاج فيما بينهم ، ويعملون فيها بصفة أجراء ، ويكون الغرض منها صناعة بعض أنواع المنتجات اللازمة لهم ، كالملبوسات على اختلاف أنواعها . وتوزع الأرباح التى تحققها الجمعيات المذكورة بين أعضائها اما بنسبة عدد ساعات العمل التى يشتغلها كل منهم ، واما بنسبة ما يحصلون عليه من أجور .

وقبل صدور مرسوم ١٩٣٤/١٢/٢٧ كان المشرع الفرنسى يعفى الجمعيات المذكورة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية اعفاء مطلقا ، أى بالقياس الى جميع ما تحققه من أرباح . أما بعد صدور هذا المرسوم ، فقد أصبح الاعفاء من هذه الضريبة مقصورا على حصة الأرباح التى توزعها تلك الجمعيات على عمالها ، وكذلك حصة الأرباح التى تمنحها للأعمال والمنشآت الخاصة بالمعونة المتبادلة .

ولا يوجد فى مصر فى الوقت الحاضر جمعيات من هذا القبيل . ومع هذا فقد رأى المشرع المصرى أن ينقل النص الخاص بها فى التشريع الفرنسى لتطبيقه على ما قد ينشأ منها فى المستقبل فى مصر ، على نحو ما اتبعه بالقياس الى الجمعيات التعاونية واتحاداتها الخاصة بأرباب الحرف .

٩ ـ البنوك التعاونية :

يقصد بالبنوك التعاونية البنوك التى تتولى العمليات المصرفية على اختلاف أنواعها للجمعيات التعاونية ، بما يكفل دعمها وانتشارها ، كقبول ودائعها وتقديم القروض اللازمة لها ، سواء فى ذلك السلفيات لآجال قصيرة أو متوسطة

أو طويلة ، مقابل فائدة يكون سعرها أقل من سعر فائدة الاقراض لغير الجمعيات التعاونية .

ويقوم بهذه الأعمال فى الوقت الحاضر بنك التسليف الزراعى والتعاونى[1] .

ويعلل فرض الضريبة على أرباح البنوك التعاونية بأنها تباشر أعمالا مماثلة للأعمال التى تقوم بها المصارف الأخرى . وقد كان النص الأصلى للمادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلوا من ذكر البنوك التعاونية ، ولكنه رئى اضافتها الى الجمعيات التعاونية التى تفرض عليها الضريبة ، تلافيا لما قد يؤدى اليه اغفال ذكرها من مطالبة البنوك المذكورة بالاعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، استنادا الى حكم القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ الذى يقضى باعفاء الجمعيات التعاونية المؤلفة طبقا لأحكامه من كل الضرائب المفروضة والتى تفرض مستقبلا على الأرباح التجارية والصناعية .

هذا ولما كان القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ سالف الذكر قد صدر بعد القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فقد رأي المشرع أن اخضاع بعض الجمعيات التعاونية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يستلزم النص على هذا الخضوع صراحة فى القانون الخاص بفرض هذه الضريبة . وقد استدرك المشرع هذا الأمر أخيرا لدى تعديله أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فبعد أن أورد بيان الجمعيات التعاونية التى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، نص على أن هذا الخضوع هو استثناء من المادة ٤٣ فقرة « ٤ » من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ ، الخاص بالجمعيات التعاونية المصرية[2] .

١٠ ـ الأفراد والشركات الذين يقومون بالوساطة او بالاتجار فى العقارات والمحال التجارية :

طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة ٣٢ بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الممولون الآتى ذكرهم :

---

(١) بموجب المرسوم الصادر فى ٢٧ ديسمبر سنة ١٩٤٨ تقرر ان يستعاض عن تسمية « بنك التسليف الزراعى المصرى » ببنك التسليف الزراعى والتعاونى .

(٢) تراجع المادة الخامسة من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

١ — الأفراد والشركات الذين يقومون بأعمال الوساطة لشراء وبيع العقارات أو المحال التجارية .

٢ — الأفراد والشركات الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها .

ونتكلم فيما يلى عن كل طائفة من هؤلاء الممولين مفصلا :

١ — بالنسبة للوسطاء فى عمليات شراء وبيع العقارات أو المحال التجارية ، فهم يخضعون للضريبة بوصفهم « سماسرة » ، وهم اذا احترفوا هذه الأعمال عدّهم القانون التجارى تجارا يمكن اشهار افلاسهم . ولما كان من بين الشروط الأساسية لخضوع الربح للضريبة أن يكون صاحبه قد حصل عليه من طريق الاحتراف ، فان الأصل فى ايراد السمسرة ألا يخضع للضريبة الا اذا كان صاحبه ممتهنا عملية الوساطة . وبعبارة أخرى لا يستحق أداء الضريبة على ما قد يحصل عليه الشخص من عمولة أو سمسرة بصفة عارضة . ولكن القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ الصادر فى ١٩٤١/٧/٢٤ قد خرج على هذه القاعدة ، فقضى بسريان الضريبة على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ، حتى ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة .

٢ — أما بالنسبة لمن يشترون العقارات أو المحال التجارية لحسابهم بقصد بيعها ، فقد رأى المشرع اخضاعهم للضريبة ، اذا ثبت قيامهم بهذه الأعمال بصفة معتادة ، أى اذا كانوا يحترفون هذه الأعمال . ويتحقق هذا الشرط متى ثبت قيام الفرد أو الشركة خلال السنة بعدد من العمليات المتتالية Série d'opérations ، سواء أكان ذلك عن طريق صفقة شراء واحدة تتلوها عدة صفقات بيع ، أم عن طريق عدة صفقات شراء تتلوها صفقة بيع واحدة ، أو صفقات بيع متعددة .

وقد ذهب البعض الى أنه يمكن استنتاج فكرة الاحتهان من تكرار العمليات واطرادها فى سنوات متتالية ، بغض النظر عن تكرارها خلال السنة الواحدة . ونحن لا نوافق على هذا الرأى ، اذ العبرة فى تطبيق قانون الضرائب بصفة العمليات التى تتم خلال كل سنة ضريبية على حدة ، مستقلة عن السنة السابقة والسنة اللاحقة لها ، على نحو ما أسلفنا .

ومما تجدر ملاحظته فى هذا الصدد أن المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد قررت حكما خاصا للمنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، يقضى بتضمين أرباحها كل ما ينتج من بيع أى شىء من ممتلكاتها سواء فى أثناء قيامها أو عند انتهاء عملها • وعلى ذلك فسواء أكان صاحب المنشأة محترفا لشراء العقارات والمحال التجارية بقصد بيعها أم غير محترف لهذا العمل ، فان ما يدخل ضمن أصول منشأته الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من عقارات ، تتناوله الضريبة اذا باعه وحقق منه أرباحا • وكذلك فانه اذا عمد الى تصفية المنشأة وحقق أرباحا من وراء تصفيتها ، استحقت الضريبة على هذه الأرباح •

وغنىٌ عن البيان أن شركات المساهمة تخضع للضريبة عن عمليات بيع العقارات حتى ولو قامت بها بصفة عارضة • أما الشركات الأخرى فيقتضى الرجوع الى عقود تأسيسها ، فاذا تبين منها أن عمليات المضاربة العقارية تدخل ضمن أغراضها ، عدت ممتهنة هذا العمل ، وخضعت الأرباح التى تحققها من وراء ذلك للضريبة ، حتى ولو قامت بعملية واحدة فقط • أما اذا تبين أن عقد تأسيسها لا يشمل المضاربات العقارية ، فان ما تحققه من أرباح نتيجة الفرق بين ثمن شراء بعض العقارات وبيعها — مما لا تتضمنه أصولها — لا يخضع للضريبة ، اللهم الا اذا تكرر قيام الشركة بهذه العمليات وأمكن اعتبارها ممتهنة اياها بجانب الأغراض الظاهرة فى عقد تكوينها ، فعندئذ تخضع أرباح الشركة من تلك العمليات للضريبة •

١١ ــ السماسرة والوكلاء بالعمولة وغيرهم من الوسطاء :

تنص الفقرة الثالثة من المادة ٣٢ بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على فرض الضريبة على السماسرة وسماسرة الأوراق المالية والوكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة ، لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية على اختلاف أنواعها •

ونتكلم فيما يلى عن كل طائفة من الممولين الذين يشملهم النص سالف الذكر على وجه التفصيل :

(١) الوسطاء «السماسرة» :

الوسيط « السمسار » هو الشخص الذى يعمل على التقريب بين المشترى والبائع دون أن يتدخل فى اتمام الصفقات ؛ أى أن مهمته تنتهى عند توصيل المشترى للبائع ، دون أن يكون له شأن فى الشروط التى يتم التعاقد على أساسها فيما بينهما . ويترتب على ذلك ألا يلتزم السمسار بشىء قبل المشترى أو البائع .

ويأخذ أجر السمسار فى الغالب صورة نسبة مئوية من قيمة العمليات التى يتوسط فى انجازها ، وهو اما أن يحصل على سمسرته من كل من البائع والمشترى أو من أحدهما فقط .

ويعتبر السمسار الممتهن لعملية السمسرة تاجرا [1] ، ويدخل عمله فى عداد الأعمال التجارية حتى ولو تناول صفقات مدنية أو كان المتعاقدان على البيع والشراء غير تاجرين . وقد يتخصص السمسار فى نوع معين من السلع أو العروض ، كما قد يباشر عدة أنواع منها . ومن أمثلة الأعمال التى يقوم بها السمسار التقريب بين البائعين والمشترين للأوراق المالية ، أو الحبوب ، أو القطن ، أو المواشى ، أو المبانى ، أو الأراضى الزراعية ، أو المحال التجارية ، أو غير ذلك .

والأصل ألا يخضع الايراد من السمسرة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الا اذا كان من يستولى عليه ممتهنا لأعمال السمسرة . غير أن المشرع المصرى قد خرج على هذه القاعدة ، كما أسلفنا بيانه ، فنص فى المادة ٣٢ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على فرض هذه الضريبة على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ، حتى ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة .

(ب) الوكلاء بالعمولة :

عرفت المادة ٨١ من قانون التجارة الأهلى الوكيل بالعمولة بأنه من يعمل عملا باسم نفسه أو باسم شركة بأمر الموكل وعلى ذمته فى مقابل أجرة أو عمولة.

---

(١) يراجع نص المادة الثانية من قانون التجارة الأهلى.

ويتضح من هذا التعريف أن الوكيل بالعمولة لا يقتصر على التقريب بين البائع والمشترى كما هو الأمر بالنسبة للسمسار ، بل يضع نفسه فى مكان أحدهما عند اجراء الصفقات التى يعهد اليه باتمامها .

وطبقا لنص المادة ٨٢ من قانون التجارة الأهلى يكون الوكيل بالعمولة ملزما دون غيره أمام موكله ومن يتعامل معه ، كما أن له حق الرجوع على كل واحد منهما بما يخصه ، من غير أن يكون لأحدهما طلب على الآخر .

وتعتبر أعمال الوكالة بالعمولة تجارية بطبيعتها ، كما يعتبر من يحترفها من التجار .

ويدخل فى عداد الوكلاء بالعمولة ، وكلاء ومكاتب الأشغال ، الذين تتناول أعمالهم الوكالة عن الغير فيما تدعو اليه حاجة أعمالهم . ومن أمثلة وكلاء الأشغال ، مكاتب التخديم الخصوصية ، ومكاتب السياحة ، ووكالات الاعلان ، ومكاتب تقديم المعلومات التجارية ، ومكاتب تفريغ وشحن البضائع والتخليص عليها ، ومكاتب الجاسوسية الخصوصية « Entreprises de police privée » والمكاتب التى يتخصص أصحابها فى اعطاء فتاوى فى شئون الضرائب على اختلاف أنواعها ، ومكاتب تأجير العقارات .

وكذلك يعتبر وكيلا بالعمولة ، المحاسب الذى يقوم بتحرير اقرارات الممولين وتقديمها الى مصلحة الضرائب نيابة عنهم ، ثم الحضور أمام مأموريات الضرائب ولجان التقدير بشأن مناقشة الاقرارات المذكورة . وقد حكم بهذا المعنى مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٥ يوليه سنة ١٩٢٩ .

(ج) الوسطاء غير السماسرة والوكلاء بالعمولة :

تناول نص الفقرة الثالثة من المادة ٣٢ ، علاوة على السماسرة والوكلاء بالعمولة ، كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع ، أو المواد الغذائية ، أو القيم المالية . ويلاحظ فى هذا الشأن أن المقصود بعبارة « يشتغل بأعمال الوساطة » ، هو احتراف الممول هذه الأعمال . وعلى ذلك فانه لا يصح الاستناد فى اخضاع الممول الى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على مجرد قيامه بعمل من

أعمال الوساطة ، بل يشترط ثبوت اشتغاله بهذا العمل لحساب نفسه • أما اذا كان الوسيط يعمل لحساب صاحب المنشأة كأجير لديه ، خضعت ايراداته من هذه الوساطة للضريبة على كسب العمل • وعلى ذلك فان حكم المادة ٣٢ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يسرى الا على مبالغ العمولة التى يحصل عليها الوسيط الذى يعمل لحساب نفسه •

وتتكلم فيما يلى على أكثر أنواع الوسطاء ذيوعا وموقفهم من قانون الضرائب :

١ ــ الممثلون التجاريون : Les Représentants de Commerce

يتناول عمل الممثلين التجاريين ، التوسط بين البائعين والمشترين ، ومن أمثلتهم الموزعون Placiers والمندوبون الجوالون • ولا يوجد تعريف قانونى لهذه الطائفة من الممولين • وقد تتشابه أعمالهم فى بعض الأحيان مع أعمال السماسرة والوكلاء بالعمولة من جميع الوجوه ، وأحيانا أخرى قد تكون علاقتهم بالمحال التى يعملون معها علاقة الأجير برب العمل • ففى الحالة الأولى تخضع ايراداتهم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية • أما فى الحالة الثانية فيعاملون معاملة الأجراء ، ومن ثم تخضع ايراداتهم للضريبة المقررة على المرتبات والأجور •

وينبنى على ذلك أن تكون العبرة فى تحديد نوع الضريبة التى يخضع لها هؤلاء الممولون بطبيعة العمل الذى يباشرونه ، بغض النظر عن الاسم الذى يطلقونه على أنفسهم •

وقد حكم مجلس الدولة فى فرنسا بأن الممثل التجارى الذى لا يقوم بعمليات لحساب نفسه ، وانما يصرف البضاعة لحساب منشأة تربطه بها صلة التبعية الوثيقة ، يخضع للضريبة على كسب العمل (الحكم الصادر فى ٣١ يوليه سنة ١٩٢٥) •

ومقياس تحديد صفة المأجور هى درجة التبعية الوثيقة التى تربط الممثل التجارى بالمنشأة التى يمثلها •

وطبقا لأحكام مجلس الدولة فى فرنسا لا يعتبر مأجورا :

أولا — الممثل التجارى الذى يقوم لحساب منشآت متعددة بعمليات يثاب عليها بنسبة مئوية من قيمتها ، وتكون له الحرية فى أن يزيد عدد المنشآت التى يمثلها (حكم مجلس الدولة الصادر فى ٢٦ مارس سنة ١٩٢٦) •

ثانيا — الممثل الذى يثاب عن عمله بالطريقة سالفة الذكر لحساب عدة منشآت لتصريف بضائعها ، وتكون له حرية كاملة فى اختيار العملاء والوقت الذى يزورهم فيه •

ويستخلص من هذا أنه اذا كانت للممثل الحرية فى تنظيم عمله ، اعتبر من الممولين الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية •

وجاء بالموسوعة الضريبية الفرنسية بشأن الممثلين التجاريين[1] ما يأتى :

« ان ما يسبب الخلط فى بعض الأحيان بين الممثلين التجاريين وبين السماسرة والوكلاء بالعمولة ، هو أن الفريقين قد يثابان بنسبة مئوية من قيمة الأعمال التى يؤديانها • وفى الواقع أن العبرة بطبيعة الأعمال لا بطريقة الاثابة عليها • وسبب آخر من أسباب الخلط بين الممثل والوكيل ، هو أن كليهما قد يكون مقيدا بشرط الكفالة Convention ducroire ، ولكن شرط الكفالة ليس خاصا بعقد الوكالة ، فقد اتفقت آراء الشراح وأحكام المحاكم على أن هذا الشرط ثانوى ، لا يقصد به سوى تقوية حقوق المؤتمن Commettant ، فلا يؤثر على طبيعة العقد الرئيسى ولا يتناقض مع التمثيل ولا مع عقد العمل » •

٢ — الجلابون ببورصات الأوراق المالية :

عرفت المادة ٤٧ من لائحة بورصات الأوراق المالية الجلابين بأنهم وسطاء بين العميل والسمسار «Les Remisiers sont des intermédiaires entre le client et l'agent de change» . وجاء فى هذه المادة أن اختصاص الجلاب هو جمع طلبات العملاء ونقلها للسمسار الذى يلحق به •

وقد اختلف الرأى بشأن نوع الضريبة التى يخضع لها الجلابون ببورصات الأوراق المالية ، فذهب البعض الى القول بخضوعهم للضريبة على الأرباح

(1) L'Encyclopédie Fiscale du Tableau Fiscal et Juridique, L'impôt sur les Bénéfices Commerciaux et Industriels, Tome 1, No. 88 et suivant.

التجارية والصناعية ، على حين ذهب البعض الآخر الى القول بخضوعهم للضريبة على كسب العمل باعتبارهم مأجورين .

ونعرض فيما يلى أسانيد كل من الرأيين سالفى الذكر على وجه التفصيل :

أولا — الرأى القائل بخضوع الجلابين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية :

يستند أصحاب هذا الرأى فى تأييد وجهة نظرهم الى ما يأتى :

(١) أن نص المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى اخضاع كل من يقوم بأعمال الوساطة فى شراء وبيع الأوراق المالية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . ولما كانت المادة ٤٧ من لائحة بورصات الأوراق المالية تعرف الجلاب بأنه وسيط بين العميل والسمسار فى شراء وبيع الأوراق المالية ، فينبنى على ذلك أن يشمله النص سالف الذكر .

(٢) أنه لا يشترط فيمن يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن يزاول نشاطا تجاريا ، ما دام القانون ينص على اخضاع هذا النشاط للضريبة المذكورة . وقد نصت المادة ٣٢ مكررة المضافة بمقتضى القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ ، على أن يخضع لهذه الضريبة كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ، ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة .

(٣) أن نص المادة ٥٦ من لائحة بورصة الأوراق المالية صريح فى أن يقتسم الجلاب مع السمسار ما يحصل عليه هذا الأخير من مبالغ السمسرة ، كما يتحمل معه جانبا من الخسارة التى قد تصيبه ، ومؤدى ذلك أن تكون العلاقة بينه وبين السمسار علاقة مشاركة فى الربح والخسارة ، وليست علاقة الأجير برب العمل ، حيث لا يتحمل الأجير عادة شيئا فى الخسارة التى قد تلحق بالمنشأة التى يعمل فيها .

(٤) نصت لائحة البورصة على أن المندوبين الرئيسيين «Les Commis Principaux» أجراء تابعون للسمسار ، ولم يرد باللائحة تعريف بهذا المعنى بشأن الجلابين ، الأمر الذى يستفاد منه أن هذه اللائحة لم تر اعتبار الجلابين من موظفى

السمسار ، والا لما كان هناك محل للنص على المندوبين الرئيسيين وحدهم لدى الكلام على المأجورين للسمسار .

(٥) أن حكم الفقرة الثالثة من المادة ٣٢ منقول من التشريع الفرنسى . ولما كان الجلاب يخضع فى فرنسا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، فينبغى قياسا على ذلك اخضاعه لهذه الضريبة فى مصر .

وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي وأصدرت به الكتاب الدورى رقم ٢٤٨ فى ١٩٤٨/١٢/٦

ثانيا — الرأى القائل بخضوع الجلابين للضريبة على كسب العمل :

يستند أصحاب هذا الرأى فى تأييد وجهة نظرهم الى ما يأتى :

(١) أن الفقرة الثالثة من المادة ٣٢ انما تقصد الوسطاء الذين يقومون بأعمال الوساطة لحساب أنفسهم ، أما الحلابون ببورصة الأوراق المالية فعملهم مقصور على تلقى الأوامر من العملاء وتبليغها الى السمسار . وهم يقومون بهذه الوساطة لحساب السمسار . وقد أجمع شراح القانون التجارى على أن الوسيط الذى يعد تاجرا ، هو من يقوم بالعمل لحسابه الخاص ، أما الوسيط الذى يباشر العمل لحساب غيره فيعتبر مأجورا [١] .

ويؤيد هذا ، أن القانون المدنى الجديد قد استعمل لفظ وسطاء فى الكلام على من يحكمهم عقد العمل ، فنص فى المادة ٦٧٦ (فقرة ١) على أن « تسرى أحكام عقد العمل على العلاقة بين أرباب الأعمال وبين الطوافين والممثلين التجاريين والجوابين ومندوبى التأمين وغيرهم من الوسطاء » .

والى جانب هذا فان ما يعنيه نص الفقرة الثالثة من المادة ٣٢ هو الوسيط فى بيع وشراء الأوراق المالية . ومن الواضح أن الوساطة التى يقوم بها الجلابون بين العملاء والسماسرة ، ليست هى وساطة البيع والشراء ، والا فماذا يكون عمل السمسار ؟ وعلى ذلك يكون فى اعتبار الجلاب وسيطا فى بيع وشراء الأوراق المالية تحميل للنص المشار اليه أكثر مما يحتمل .

(١) راجع بند ٣٥٤ من كتاب : Traité Elémentaire du Droit Commercial par Ripert

(٢) أن المادة ٣٢ مكررة قد أضيفت استثناءً لشرط الاحتراف ، وليس لشرط اشتغال الممول لحسابه الخاص • ويقصد بهذه المادة من يقومون بأعمال الوساطة لحسابهم ، سواء اتخذوا هذه الأعمال مهنة لهم أو قاموا بها بصفة عارضة • أما من يثبت قيامهم بعمل من أعمال الوساطة لحساب غيرهم وتحت مسئولية هذا الغير ، فلا يتناولهم حكم المادة سالفة الذكر •

ويتضح لدى الاطلاع على لائحة البورصة أن الجلاب لا يعمل ولا يتعاقد الا لحساب السمسار الذى هو تابع له وعلى مسئوليته •

(٣) أن ما تقرره المادة ٥٦ من لائحة البورصة من اثابة الجلاب على عمله بنسبة لا تتجاوز ٥٠٪ من مقدار السمسرة المستحقة ، وجعله مسئولا قبل السمسار عن نتيجة العمليات المعقودة بوساطته ، لا يستخلص منه وجود مشاركة بين الجلاب والسمسار • ذلك أنه كثيرا ما يتفق فى عقود العمل على تحديد أجر الموظف أو المستخدم بنسبة مئوية من اجمالى الايراد ، دون أن يكون ذلك سببا فى خلع صفة المشاركة على تلك العقود • كما أن الاتفاق على تحمل العامل تبعة عمله ، لا يغير من أمر العلاقة التى تربطه برب العمل ، اذ لا يعد ذلك مشاركة فى الخسارة ، بل يعتبر بمثابة عقوبة توقع على هذا الموظف أو المستخدم بسبب اهماله أو خطئه • وقد أوضح مندوب الحكومة ببورصة الأوراق المالية فى التقرير المقدم منه فى القضية رقم ١٩٣ سنة ١٩٤٨ تجارى كلى مصر أن « المسئولية التى نصت عليها المادة ٥٦ من اللائحة ، انما هى مجرد عقوبة وليست توزيعا للغرم ، والغرض من النص عليها هو تجنيب الوسيط دفع صاحب العمل الى عمليات مشكوك فيها » •

ويلاحظ أن تحديد مسئولية الجلابين أمام السماسرة على النحو المشار اليه ، يطابق المسئولية التى حددها القانون المدنى للمأجورين عامة فى عقد ايجار أهل الصناعات « Louage d'industrie » . وقد أطلق عليه القانون المدنى الجديد اسم عقد المقاولة • يضاف الى هذا أن شرط الكفالة الذى يقضى على من يؤتمن على عمل معين بأن يكفل نتيجته ، هو شرط ثانوى لا يؤثر على طبيعة العقد الذى يلحق به • وقد يلحق هذا الشرط بعقد وكالة ، كما قد يلحق بعقد اجارة العمل •

(٤) أن ما تقصده لائحة البورصة من عبارة موظفين مأجورين employés salariés ، الواردة بصدد الكلام على المندوبين الرئيسيين ، هو أن هؤلاء الموظفين دون غيرهم من المأجورين للسمسار يحصلون على أجرهم فى صورة مرتب ثابت • وليست هذه هى الحال فيما يتعلق بالجلابين ، لأنهم يحصلون على أجرهم فى صورة شطر من السمسرة •

(٥) أن فرض ضريبة الأرباح التجارية على الجلابين فى مصر قياسا على ما يتبع بشأنهم فى فرنسا ، لا يستقيم مع ما هنالك من خلاف كبير بين طبيعة أعمال كل منهما ومدى حريته فى عمله • وبيان ذلك أنه طبقا للائحة بورصات الأوراق المالية فى مصر يحرم على الجلاب أن يلتحق بأكثر من سمسار واحد ، كما يحرم عليه أن يعقد أية صفقة لحسابه الخاص ، والا عوقب بالانذار فالشطب • أما فى فرنسا فان الأمر على خلاف ذلك ، فيحق للجلاب أن يتعامل مع سماسرة متعددين ، كما يحق له أن يعقد صفقات لحساب نفسه ، ويقوم بعمليات تحكيم عليها • هذا الى أن الجلابين فى فرنسا مجبرون على أن يقيدوا بالسجل التجارى ، ويجوز اشهار افلاسهم • وليس الأمر كذلك بالنسبة للجلابين فى مصر •

وقد حكمت محكمة مصر الابتدائية فى الدعوى رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٩ بتاريخ ٩ يونيه سنة ١٩٤٩ ، باعتبار الجلابين ببورصات الأوراق المالية مأجورين للسماسرة ، واستندت فى ذلك الى أحكام لائحة البورصات ، التى يتبين منها توافر أركان عقد العمل فى العلاقة بين الجلاب والسمسار الذى يلحق به • وقد قضت محكمة مصر الاستئنافية بتأييد هذا الحكم بجلستها المنعقدة فى ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٠ •

١٢ ــ الأشخاص والشركات الذين يجرون تقسيم أراضى البناء المملوكة لهم ثم بيعها •

طبقا لنص الفقرة الرابعة من المادة ٣٢ تستحق الضريبة على الأرباح التى يحصل عليها الأشخاص والشركات الذين يقسّمون أراضى البناء المملوكة لهم ، ويبيعونها بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد •

ويلاحظ فى هذا الشأن أن تقسيم أراضى البناء وبيعها من الأعمال المدنية بطبيعتها ، ومع ذلك فقد أخضعت للضريبة • وقد سبق أن أوضحنا أن المشرع لم يتقيد فى فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالأعمال التجارية ، بل فرضها على أعمال مدنية محضة •

ويتضح لدى الاطلاع على النص المشار اليه ، أن المشرع قد اشترط لفرض الضريبة فى الحالة التى نحن بصددها ، أن يقوم الأشخاص أو الشركات بأعمال التمهيد اللازمة لتنظيم الأراضى المملوكة لهم وتهيئتها للعمران • وتقدير مدى تحقق هذا الشرط أمر يتعلق بالوقائع وظروف الحال • وعلى ضوء ما تقدم ، فانه اذا لم يقم مالك الأرض بشىء من أعمال التمهيد المنوه بها ، وباعها كما هى ، فلا تفرض عليه الضريبة ، الا اذا كان ممن يشترون العقارات عادة بقصد اعادة بيعها ، فعندئذ يخضع للضريبة تطبيقا لنص الفقرة الثانية من المادة ٣٢ •

وقد نقل المشرع المصرى نص الفقرة الرابعة من المادة « ٣٢» عن مرسوم ١٩٣٤/١٢/٢٧ ، الذى لجأت الادارة المالية الفرنسية الى استصداره تلافيا لما أثير من خلاف بشأن فرض الضريبة على الممولين المنوه بهم • ذلك أن الادارة المالية الفرنسية كانت تخضع هؤلاء الممولين للضريبة قبل صدور هذا المرسوم، حتى ولو لم يكونوا ممتهنين لعمليات تقسيم أراضى البناء ، استنادا الى أن طول الوقت الذى تستغرقه تلك العمليات ، وأهمية ما ينفق من أموال فى سبيل اعداد الأراضى وتنظيمها ، يخلعان على هذه العمليات ظواهر الهنة • ولما لم يقر القضاء الادارى هذا الرأى فى أحكامه ، لجأت الادارة المالية الفرنسية الى استصدار المرسوم سالف الذكر بما يتفق ووجهة نظرها •

١٣ الشركات والأشخاص الذين يؤجرون المحال التجارية والصناعية •

تقضى الفقرة الخامسة من المادة ٣٢ بفرض الضريبة على « الشركات والأشخاص الذين يؤجرون محلا تجاريا أو صناعيا مع أثاثه والأدوات التى تلزم لتشغيله ، سواء أكان الايجار يشمل أم لا يشمل كل أو بعض العناصر المعنوية المتعلقة بالمتجر أو المصنع » •

وواضح من هذا النص ، أنه اذا كان التأجير مقصورا على المبنى المعد للمتجر

أو المصنع دون أن يشتمل على شيء من الأدوات أو أى عنصر من العناصر المعنوية ، فان التأجير فى هذه الحالة يكون تأجير عقار ، ومن ثم لا تتناوله الضريبة .

ويعد شراء المنقولات بقصد تأجيرها عملا تجاريا بطبيعته ،فمن زاول هذا العمل ، واتخذه مهنة له خضع للضريبة . ويسرى هذا الحكم سواء أكان الشخص الذى يمارس عملية التأجير مالكا للشيء المؤجر أم مستأجرا له . ومن الأمثلة على ذلك من يؤجرون أنوال النسيج ، والسيارات ، والآلات الزراعية ، وآلات المصانع وأدواتها ، والمنقولات الخاصة بالمحال العامة (المسارح والفنادق والقهاوى وغيرها) .

وتسرى الضريبة كذلك ، على ما يحصل عليه الممول من تأجير العناصر المعنوية لمتجره أو مصنعه . فاذا أجر ممول العلامة التجارية لمحله ، أو الشهرة الناتجة من وجود عملاء خاصين به — شهرة المحل clientèle — استحقت الضريبة على الايراد الناتج من هذا التأجير .

ويلاحظ فى هذا الشأن أن عملية التأجير البسيطة الخاصة بالعقار المجهز بأدوات ومهمات استغلاله (كالشقق والغرف المفروشة) ، تعتبر من الأعمال المدنية البحتة . ومع هذا فهى تخضع للضريبة ، متى ثبت أن من يقوم بالتأجير يتخذ هذا العمل مهنة له . أما اذا قام شخص بتأجير مسكنه بأثاثه دون أن تتوافر فى عملية التأجير أركان الامتهان ، فلا يخضع للضريبة مهما كان الربح الذى يتحقق من هذا التأجير[1] .

واذا كان الممول مالكا لمبنى المحل الذى يقوم بتأجيره للغير مع أثاثه وأدواته ، فان الضريبة لا تفرض الا على الأرباح الناتجة من تأجير المنقولات التى يحويها المحل المذكور دون الايراد الناتج من تأجير المبنى ذاته . وأساس ذلك أن ايراد المبنى يخضع للضريبة العقارية (عوائد الأملاك) ، وأن منع ازدواج الضريبة على هذا الايراد يقتضى استبعاده من حساب

---

(١) راجع حكم محكمة مصر الابتدائية الصادر بتاريخ ٢٣ ديسمبر سنة ١٩٤٦ فى الدعوى رقم ٨٥٤ سنة ١٩٤٦ تجارى كلى مصر .

الايرادات لدى تحديد الأرباح الناتجة من عملية التأجير التى نحن بصددها . ومن أمثلة ذلك من يؤجر فندقا ويكون مالكا للمبنى الكائن به مع مايشتمل عليه من أدوات وأثاث . فاذا كانت القيمة المتفق على أنها ايجار لهذا الفندق ١٠٠٠ جنيه فى السنة مثلا ، فيخصم من هذا المبلغ لدى حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالقياس الى مالك الفندق ، ما يعادل ايراد المبنى الكائن به . ويحدد هذا الايراد بالقيمة الايجارية التى اتخذت أساسا لربط العـوائد .

١٤ – من يستأجر أرضا زراعية ويؤجرها للغير مجزأة أو صفقة واحدة .

كان النص الأصلى للمادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خاليا من ذكر العمليات الخاصة باستئجار الأراضى الزراعية ثم تأجيرها للغير ، ومن ثم كانت الأرباح التى تدرّها بمنأى عن الضريبة ، باعتبارها من الأرباح الزراعية التى تفيد من الاعفاء المنصوص عليه فى المادة ٤٠ من القانون المذكور .

وفى سنة ١٩٤٨ قدمت الحكومة الى البرلمان مشروع قانون يرمى الى اخضاع الأرباح المشار اليها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . ولكن اللجنة المالية بمجلس النواب اقترحت اخضاعها للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، قياسا على ما يجرى عليه العمل فى فرنسا ، وقد وافق مجلس النواب على هذا الاقتراح[1] . ولما أحيل الأمر الى اللجنة المالية بمجلس الشيوخ لبحثه ، انقسمت فيما بينها الى فريقين : أحدهما – ويمثل أغلبية اللجنة – كان يرى اخضاع هذه الأرباح للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية كمـا ورد بمشروع الحكومة ، استنادا الى أن التأجير من الباطن لا يختلف عن عمليات السمسرة والوساطة فى البيع والشراء ، التى أخضعها المشرع لهذه الضريبة . أما الفريق الثانى – ويمثل أقلية اللجنة – فكان يرى ادماج الأرباح المذكورة فى أرباح المهن غير التجارية ، باعتبارها نوعا من كسب العمل . ولما عرض التعديل

---

(١) تراجع مضبطة مجلس النواب لجلسته الحادية والثلاثين فى اول يونيـه سنة ١٩٤٨

المقترح على مجلس الشيوخ وافق المجلس على ما ذهبت اليه أغلبية لجنته المالية فى هذا الشأن[1] . وقد استقر مجلسا البرلمان على هذا الرأى وصدر به القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، متضمنا تعديل المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، باضافة فقرة جديدة اليها ، تقضى بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح « من يستأجر أرضا زراعية ويؤجرها للغير مجزأة أو صفقة واحدة » .

١٥ ـ العمولة والسمسرة العارضتين :

أوضحنا فيما سبق أن من الشروط الأساسية لخضوع الايراد للضريبة أن يزاول الممول العمل الذى يصيب منه الايراد المذكور بوصفه مهنة معتادة له . غير أن المشرع المصرى قد خرج عن هذه القاعدة فيما يتعلق بالعمولة والسمسرة فنص على سريان الضريبة عليها ، ولو كان دفعها عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة (مادة ٣٢ مكررة) .

وقد جاء بالمذكرة التفسيرية للقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ توضيحا لسبب اضافة هذا النص الاستثنائى ما يأتى : « أضيفت الى المادة ٣٢ فقرة أريد بها اخضاع العمولة والسمسرة للضريبة ولو كانت عارضة لا تتصل بمباشرة مهنة من المهن . وانه ليقع أن كثيرا من الناس يعيشون من طريقة التوسط فى البيع والشراء دون أن يكون لهم مكتب ، فلا يسهل لذلك اقامة الدليل على أنهم يباشرون هذا العمل كمهنة ، ولاشك أن الفقرة التى أضيفت تسوغ اقتضاء الضريبة منهم » .

وطبقا لنص المادة ٣٢ مكررة تفرض الضريبة على مبالغ العمولة أو السمسرة دون أى تخفيض فيها . ومعنى هذا أن الضريبة تفرض هنا على اجمالى الايراد وليس على صافيه . غير أنه لما كان المقصود من هذه المادة هو تحصيل الضريبة من الممولين الذين لا يتيسر لمصلحة الضرائب اقامة الدليل على امتهانهم أعمال الوساطة ، دون مساس بالقاعدة الأصلية الواجبة الاتباع بصدد من يمتهنون هذه الأعمال ، والتى تقضى بفرض الضريبة على أرباحهم الصافية ، فينبنى على

---

(١) تراجع مضبطة مجلس الشيوخ لجلسته الحادية والاربعين فى ٥ يوليه سنة ١٩٤٩

هذا أنه اذا كان الممول يزاول أعمال السمسرة أو العمولة مهنة معتادة ، فرضت الضريبة على صافى أرباحه السنوية كنص المادتين ٣٨ ، ٣٩ من القانون .

وقد جاء بالقرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢ أن الممول الذى لا يكون له مكتب أو محل معروف باسمه لمباشرة أعمال السمسرة أو العمولة ، يعد غير ممتهن لها . ولكن ليس معنى هذا أن صفة الامتهان تزول عن الممول بسبب عدم وجود محل له أو مكتب . وغاية ما فى الأمر أنه اذا لم يتخذ الممول لنفسه محلا أو مكتبا لمباشرة أعمال السمسرة أو العمولة ، اعتبر ذلك قرينة على أنه لا يباشر هذه الأعمال بمثابة مهنة معتادة له . وعلى ضوء هذا ، فانه اذا أقام الممول الدليل على قيامه بأعمال الوساطة بصفتها مهنة له ، على الرغم من عدم وجود مكتب يباشر فيه هذه الأعمال ، فيكون له الحق فى نظرنا فى المطالبة بحساب الضريبة على أساس أرباحه السنوية الصافية . والى جانب هذا فانه لا يكون ملزما بتقديم الاقرارات الشهرية المنصوص عليها فى القرار الوزارى سالف الذكر ، بل يكون عليه أن يقدم الى مصلحة الضرائب اقرارا سنويا بنتيجة أرباحه فى الموعد المحدد بالمادة ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

الفصل الخامس

المنشآت المعفاة من الضريبة

القاعدة الأساسية فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أنها تسرى على أرباح جميع المهن والمنشآت التجارية والصناعية بغير استثناء الا ما يتقرر اعفاؤه منها بنص خاص. وقد أورد المشرع المصرى هذا الحكم فى صورة واضحة صريحة بالمادة ٣٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، التى تقابل المادة الأولى من المجموعة العامة للضرائب المباشرة فى فرنسا . غير أن ثمة اختلافا بين هاتين المادتين يظهر أثره فى بيـان الضوابط التى تحكم موضوع الاعفاء من هذه الضريبة . ذلك أن المشرع المالىّ فى فرنسا اكتفى بالنص على المهن والمنشآت التجارية والصناعية أو المتعلقة بالحرف وامتيازات ومنشآت المناجم دون أن يشفع ذلك بعبارة « بغير استثناء الا ما نص عليه القانون » ، وهى العبـارة التى اختتم بها المشرع المصرى نص المادة ٣٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . ويتضح من هذه المقارنة أن المشرع المصرى جعل النصوص القانونية وحدها أساسا لبيان مدى الاعفاء وحدوده ، أى ان المبدأ عندنا أنه لا اعفاء بدون نص قانونى صريح . أما فى فرنسا فمسألة الاعفاء تحكمها النصوص القانونية من جهة والمبادىء العامة الصحيحة من جهة أخرى .

وتظهر أهمية الاختلاف بين التشريع المصرى والتشريع الفرنسى فى هذا الصدد فى مسألة الجماعات التى لا ترمى الى الكسب ، اذ أورد المشرع المصرى نصا خاصا باعفائها من الضريبة ، على حين لم يجد المشرع الفرنسى ما يدعو الى ايراد مثل هذا النص ، استنادا الى أن الالتزام بالضريبة يقوم أصلا على فكرة السعى وراء الربح ، وأنه فى حالة انتفاء هذه الفكرة لدى الجماعة أو الهيئة ، يكون اعفاؤها من أداء الضريبة مقررا من تلقاء نفسه .

وطبقا لنظرية المشرع الفرنسى فى موضوع الاعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يوجد فى فرنسا نوعان من هذا الاعفاء : أحدهما اعفاء صريح Exemption Expresse وهو الذى أورده القانون نصا ، وثانيهما اعفاء ضمنى Exemption Tacite وهو المستفاد من المبادىء الأساسية التى تحكم مبدأ الالتزام بهذه الضريبة من جهة أنها تصيب الربح الذى يحققه الممول من مزاولة أى عمل من الأعمال الخاضعة لهذه الضريبة بقصد السعى وراء الربح . فاذا لم تتحقق فكرة السعى وراء الربح فى مزاولة هذا العمل لم يكن هناك محل لفرض الضريبة على ما قد ينتجه من أرباح . أما فى مصر فلا يوجد الا الاعفاءات الصريحة المستمدة من نصوص التشريع نفسه . وغنى عن البيان أنه سواء فى التشريع الفرنسى أو التشريع المصرى لا يخضع للضريبة ما قد يتحقق من أرباح بصفة عارضة ، بل يتعين لفرض الضريبة على أرباح أى عمل أن تكون مزاولته فى صورة مهنة ، وذلك فيما عدا الأعمال التى ينص التشريع على استثنائها من هذا المبدأ ، كما هى الحال فى العمولة والسمسرة العارضتين ، واللتين نص المشرع المصرى فى المادة ٣٢ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على فرض الضريبة عليهما كما أسلفنا .

وطبقا لنص المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ يعفى من أداء الضريبة المنشآت الآتية :

١ — جمعيات التعاون المكونة طبقا لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ .

٢ — الجمعيات التعاونية للاستهلاك التى يقتصر عملها على جمع طلبات الأعضاء المنضمين اليها وعلى القيام فى مخازنها ومستودعاتها بتوزيع المواد الغذائية والمحصولات والبضائع التى تضمنتها الطلبات المذكورة .

٣ — الجماعات التى لا ترمى الى الكسب ، وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ، وكذلك المعاهد التعليمية .

٤ — المنشآت الزراعية اذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة .

وتتكلم فيما يلى عن كل حالة من تلك الحالات وما توخاه المشرع فيما قرره بشأنها من اعفاء :

أولا ـ جمعيات التعاون المكونة طبقا لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ :

كان نص الفقرة الأولى من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بأن تعفى من الضريبة جمعيات التعاون الزراعى المؤلفة بمقتضى القانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٢٧ ، غير أنه نظرا لما أدخل على هذا القانون من تعديلات بموجب القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ ، الذى نص فى المادة ٤٣ منه على اعفاء الجمعيات التعاونية المؤلفة طبقا لأحكامه من كل الضرائب المفروضة حاليا والتى تفرض مستقبلا على الأرباح التجارية والصناعية ، قد عمد المشرع المالى الى تعديل الفقرة الأولى من المادة ٤٠ سالفة الذكر بما يتمشى مع تعديل قانون الجمعيات التعاونية . وعلى هذا الاساس أصبح اعفاء الجمعيات التعاونية من أداء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يتناول جميع أنواع تلك الجمعيات ، سواء أكانت زراعية أم غير زراعية ، ما دامت قد تألفت طبقا لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤[1] .

ويقوم اعفاء الجمعيات المشار اليها من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الرغبة فى مساعدة الحركة التعاونية والعمل على انتشارها . انما ينبغى أن يلاحظ فى هذا الشأن ما قضت به الفقرة الأولى من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ من اخضاع بعض الجمعيات التعاونية للضريبة استثناء من حكم المادة ٤٣ فقرة « ٤ » من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ . وقد سبق أن تناولنا أمر هذه الجمعيات بالبحث المستفيض لدى الكلام عن المنشآت والمهن الخاضعة للضريبة .

ومما تجدر الاشارة اليه أنه لا يعد من الجمعيات التعاونية طبقا لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ الا الجمعيات التى تكون غايتها تحسين حالة أعضائها من الوجهة المادية ، فى مسائل الانتاج والشراء والبيع والاقراض والاقتراض والتأمين واستغلال الأراضى وأعمال الرى والصرف وبناء المساكن بقليل النفقات ، أو ما شاكل ذلك ، بوساطة اشتراك جهود هؤلاء الأعضاء ،

---

(١) تراجع المادة الثامنة من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

متبعة فى ذلك المبادىء التعاونية • ولا يجوز أن تتناول أعمال الجمعيات المذكورة مصالح أفراد غير أعضائها ، الا اذا جاء ذلك عن طريق فرعى وفى الحدود التى يعينها نظام الجمعية لغرض خدمة مصالح الأعضاء على وجه أتم ، فيما عدا أعمال الاقراض التى لا يجوز للجمعيات أن تباشرها لحساب أشخاص غير أعضائها • لهذا فانه يحق لمصلحة الضرائب ، على الرغم مما قرره القانون من اعفاء للجمعيات التعاونية على نحو ما أسلفنا ، أن تتحقق من استيفاء الجمعية لأحكام قانون التعاون من جهة تكوينها وحدود معاملاتها ورأس مالها وتوزيع أرباحها ، بحيث اذا ثبت للمصلحة أن الجمعية قد أخلت ببعض هذه الأحكام كان ذلك مسوغا لسقوط الاعفاء عنها ، والزامها تبعا لذلك بأداء الضريبة على ما تحصل عليه من أرباح نتيجة قيامها ببعض الأعمال التى تتناولها الضريبة •

ثانيا ـ الجمعيات التعاونية للاستهلاك التى تقتصر على معاملات أعضائها :

يقوم اعفاء هذه الجمعيات من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على سببين : أولهما الرغبة فى تنمية روح التعاون وانتشارها ، وثانيهما أنها لا تباشر أعمالا تجارية ، بل تقوم بأعمال بسيطة من أعمال التوزيع ، نعنى بذلك توزيع المواد الغذائية والمحصولات والبضائع التى تتضمنها طلبات أعضائها ، دون أن يكون هدفها الأصلى من القيام بهذه الأعمال المضاربة والسعى وراء الربح •

وقد ذهبت مصلحة الضرائب فى منشورها رقم ٨٠ الصادر فى ٩ فبراير سنة ١٩٤٢ الى التفرقة بين الجمعيات التعاونية للاستهلاك التى تقتصر على معاملة أعضائها وتلك التى يمتد نشاطها الى غير الأعضاء ، ورأت أن يكون الاعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مقصورا على النوع الأول من تلك الجمعيات ، أما النوع الثانى منها ، أى الجمعيات التى تتعامل مع غير أعضائها ، فقد رأت المصلحة اخضاع جميع ما تحققه من أرباح لهذه الضريبة • ونلاحظ على ذلك أنه وان كان التفسير الذى ذهبت اليه مصلحة الضرائب فى المنشور المنوه به يتفق مع ظاهر نص الفقرة الثانية من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حيث قصرت الاعفاء من أداء الضريبة على الجمعيات التى لا تتناول أعمالها غير الأعضاء ، الا أنه ينبغى ألا يفوتنا أن القانون رقم ٥٨

لسنة ١٩٤٤ قد أباح لجمعيات التعاون حق المعاملة مع غير أعضائها ، اذا جاءت هذه المعاملة عن طريق فرعى وفى الحدود التى يعينها نظام الجمعية رعاية لمصلحة هؤلاء الأعضاء كما أسلفنا • وبناء عليه فانه ينبغى لفرض الضريبة على أرباح الجمعية التعاونية للاستهلاك ، التى تتعامل مع غير أعضائها ، أن يثبت أن نظامها لا يخولها اتباع هذا الاجراء ، أو أنها لا تخصص الأرباح التى تحصل عليها من تعاملها مع غير الأعضاء لخدمة مصالح أعضائها • وفيما عدا ذلك لا يحق فرض الضريبة على أرباح الجمعية المذكورة •

وفيما يختص بالعائد الذى توزعه هذه الجمعيات على أعضائها بنسبة معاملاتهم ، فانه يخضع طبقا لما أبدته مصلحة الضرائب بمنشورها سالف الذكر للضريبة على القيم المنقولة ، باعتباره نصيبا فى الأرباح يشمله نص الفقرة « رابعا » من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ • ولكن اذا كان للجمعية نظام حسابى يبين معاملات كل من الأعضاء وغير الأعضاء على حدة ، يجوز اعفاء جزء من المبالغ الموزعة فى صورة عائد من الضريبة على القيم المنقولة بنسبة تعادل نسبة مجموع معاملات الأعضاء الى مجموع معاملات الجمعية ، أما الباقى بعد ذلك فيخضع للضريبة على القيم المنقولة لأنه يمثل أرباحا مصدرها معاملات غير الأعضاء فى صورة عائد •

ثالثا ـ الجماعات التى لا ترمى الى الكسب :

أوضحنا فيما تقدم أن المشرع المصرى خرج عن الأساس الذى أخذ به المشرع الفرنسى فيما يختص باعفاء الجماعات التى لا ترمى الى الكسب ؛ فأورد نصا بهذا الاعفاء ، مع أنه لم يكن هناك ما يدعو لايراد مثل هذا النص لما يقتضيه تطبيق المبادىء الأساسية لفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من اعفاء الجماعات المذكورة من أداء هذه الضريبة — بدون حاجة الى نص على اعفائها — لعدم تحقق شرط السعى وراء الربح فيما تقوم به من أعمال •

وكان نص الفقرة الثالثة من المادة « ٤٠ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل التعديل الذى أدخله عليها القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ نصا عاما لا يقيد الاعفاء الممنوح للجماعات التى لا ترمى الى الكسب بأى قيد ، فيما عدا المعاهد

التعليمية ؛ فقد اشترط لاعفائها من الضريبة أن تكون تابعة لهيئات أو جماعات من هذا القبيل . وقد أثار التطبيق العملى لهذا النص خلافا فى الرأى بشأن الأرباح التى كانت تحصل عليها تلك الجماعات من المنشآت التجارية أو الصناعية التى تتبعها ، وأبدى فى صدد ذلك الرأيان التاليان :

الرأى الأول : ذهب البعض الى أن الاعفاء الذى يمنح للجماعات التى لا ترمى الى الكسب مقصور على ما تحققه هى من أرباح دون ما يؤول اليها من المنشآت التجارية أو الصناعية التى تقوم باستغلالها ، واستند أصحاب هذا الرأى فى تسويغ وجهة نظرهم الى ما يأتى :

١ — تعتبر المنشآت التجارية أو الصناعية التى تنشئها الجماعات التى لا ترمى الى الكسب مستقلة عن هذه الجماعات . وما دام الغرض المباشر من انشائها هو تحقيق ربح يعادل الفرق بين ثمن شراء أو تكاليف السلع التى تشتريها أو تصنعها وبين ثمن بيعها ، فلذلك يتعين خضوع أرباحها للضريبة .

٢ — أن القاعدة فى فرض الضريبة هى الخضوع ، أما الاعفاء منها فهو استثناء ولا يجوز أن يمتد الى أرباح منشآت لم يرد عنها نص صريح بذلك .

٣ — يفهم من نص الفقرة الثالثة من المادة ٤٠ أن اعفاء المنشآت التابعة للجماعات التى لا ترمى الى الكسب مقصور على معاهد التعليم وحدها .

الرأى الثانى : ذهب أنصار هذا الرأى الى عدم خضوع أرباح المنشآت التجارية والصناعية التابعة لجماعات لا ترمى الى الكسب للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استنادا الى ما يأتى :

١ — لا محل للنظر الى المصنع أو المتجر الذى تؤسسه الجماعة التى لاترمى الى الكسب على أنه منشأة ذات كيان مستقل ؛ لأن الجماعة هى التى تنشىء هذا المصنع أو المتجر وهى صاحبة الرأى فيه ، ومن الخطأ القول بأن مجرد وضع نظام أو تحديد مالى أو ادارى خاص لوجه من وجوه نشاط هذه الجماعة ، يكون مسوغا لاعتبار هذا النشاط مستقلا عن الجماعة ، فكل جماعة تعتبر وحدة متصلة بكل ما تزاوله من نشاط وتمارسه من أعمال . ومادام أن أغراض الجماعة ليست تحقيق الكسب ، وأن ما تحققه المؤسسات التابعة لها من أرباح

يصرف فى تحقيق أغراض الجماعة ذاتها ، فعلى هذا يجب أن يتناول الاعفاء من الضريبة كل ما قد تحققه المؤسسات التى تنشئها هذه الجماعة من أرباح .

٢ — يرجع السبب فى تقرير الاعفاء بالنسبة للجماعات التى لا ترمى الى الكسب الى أن الربح الذى قد تحققه لا يعود على أحد ، أى لا يوجد شخص أو أشخاص معينون ينتفعون بهذا الربح . وبما أن ذلك يصدق أيضا على الأرباح التى تحققها المنشآت التجارية أو الصناعية التابعة لهذه الجماعة ، فيجب أن يكون الحكم واحدا بالنسبة لأرباح الجماعة وأرباح المؤسسة التى تتبعها . والقول بأن القانون لم ينص على اعفاء المنشآت التجارية والصناعية التابعة لجماعات لا ترمى الى الكسب ، وأن هذا الاعفاء يحتاج الى نص يجيزه ، قول مردود بأن المشرع لم يراع فى تقرير الاعفاء للجماعات التى لا ترمى الى الكسب نوع العمل الذى تباشره ، وانما قرر الاعفاء مراعاة لأن الكسب الذى تحققه لا يعود على أحد على نحو ما تقدم بيانه . واذن يكون اعفاء المؤسسات التابعة للجماعات التى لا ترمى الى الكسب يتمشى مع مقتضيات نص المادة ٤٠ سالفة الذكر .

٣ — ان الغرض من التعديل الذى أدخل على المادة ٤٠ بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ هو اخراج معاهد العلم التى يملكها ويديرها أفراد لحسابهم بقصد تحقيق الربح من حالات الاعفاء . وان كانت صياغة هذه الفقرة بعد التعديل المشار اليه تؤدى الى بعض اللبس ، حيث قد يفهم أنها تقصر الاعفاء بالنسبة للمنشآت التى تتبع الجماعات التى لا ترمى الى الكسب على ما يأخذ منها صورة معاهد علمية ، فان الصحيح هو اعفاء ما تؤسسه الجماعات التى لا ترمى الى الكسب من منشآت على اختلاف أنواعها ما دامت أرباحها لا تعود على أحد وتستخدم فى الأغراض التى قامت الجمعية من أجلها .

وقد اتبعت مصلحة الضرائب الرأى الأخير[1] ، كما أيده مجلس الدولة المصرى ، حيث أبدى قسم الرأى مجتمعا بجلسته المنعقدة فى ١٨ يوليه سنة ١٩٤٩

---

(١) راجع منشور مصلحة الضرائب رقم ١٢٧ المؤرخ فى ١٩٤٦/٩/١٩ وكتابها الدورى رقم ٢٦٥ المؤرخ فى ١٩٤٩/٩/٤

أنه « لا محل للتفرقة بين الجماعة التى لا ترمى الى الكسب ، والمنشأة التى تتبعها ، وأن كلتيهما تتمتع بالاعفاء المنصوص عليه فى الفقرة الثالثة من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ما دام الغرض من هـذه المنشأة العمل على تحقيق الأغراض التى تسعى اليها الجماعة » .

ونحن من جانبنا نؤيد هذا الرأى ، ونرى أن ما يستند اليه من أسباب يتمشى مع ما قصده المشرع من النص على اعفاء الجماعات التىلا ترمى الى الكسب من أداء الضريبة . وأساس ذلك أن المشرع انما نص على اعفاء هذه الجماعات عن قصد ، كى يعمل على الأخذ بيدها بعد ما تبينه من أنها قد تعمد الى استغلال منشآت تجارية أو صناعية لتستعين بها على تحقيق ما تهدف اليه من أغراض انسانية أو اجتماعية . فلولم ينص على هـذا الاعفاء لتناولت الضريبة أرباح المنشآت المشار اليها تبعا لعمومية مبدأ الالتزام بالضريبة . ومن ثم يكون التفسير الصحيح لنص الفقرة الثالثة من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ انه يتناول أرباح الجماعات التى لا ترمى الى الكسب ، سواء فى ذلك الايرادات المحصلة من اشتراكات الأعضاء ، ومن أموال التبرعات والاعانات ، وما تحققه المنشآت التابعة لها من أرباح . وفى هذا ما يوضح لنا الحكمة التى توخاها المشرع المصرى فى ايراد نص خاص لاعفاء الجماعات التى لا ترمى الى الكسب من أداء الضريبة .

وبموجب التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أصبح اعفاء الجماعات التى لا ترمى الى الكسب مقصورا على ما تحققه من أرباح فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى . أما المعاهد التعليمية فقد أصبح اعفاؤها غير معلق على شرط تبعيتها لجماعات لا ترمى الى الكسب ، بل يحق لها أن تتمتع بهذا الاعفاء ، سواء أكانت قائمة بذاتها أم تابعة لبعض تلك الجماعات . وطبقا لهذا التعديل لا يكون للجماعات التى لا ترمى الى الكسب الحق فى طلب اعفائها من الضريبة ، بالقياس الى ما تحققه من أرباح خارج حدود نشاطها الاجتماعى ، أو الرياضى ، أو العلمى . ومن أمثلة ذلك نوادى الرياضة البدنية

التى تقيم حلبات عامة لسباق الخيل بقصد الحصول على ايراد منها . فهذه الحلبات لا تدخل فى حدود نشاط النوادى المذكورة لأنها ليست نوعا من أنواع الرياضة البدنية التى تقوم عليها ، ومن ثم لا يشمل الاعفاء المقرر لهذه النوادى ما تدره حلبات سباق الخيل المشار اليها من ايراد . ومن أمثلة ذلك أيضا الجماعات الدينية التى يكون غرضها نشر التعاليم الدينية ، فان قامت بعض هـذه الجماعات بانشاء متاجر أو مصانع وجب فرض الضريبة على ما تحققه تلك المتاجر أو المصانع من أرباح لخروجها عن حدود نشاط الجماعة التى أنشأتها . وبالتطبيق لهذه القاعدة يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى فرنسا جمعيات نشر الثقافة بالقياس الى ما تحققه من أرباح من استغلال دار لعرض الأفلام السينمية ، تماثل الدور التى تستغلها المنشآت التجارية والصناعية ، وذلك متى كانت موضوعات الأفلام التى تعرض بهذه الدار لا تتصل اتصالا وثيقا بالغرض الثقافى الذى تستهدفه هذه الجمعيات .

رابعا ـ المنشآت الزراعية اذا لم تتخذ شكل شركات مساهمة :

جاء بالمذكرة التفسيرية لمشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بيانا لسبب اعفاء الاستثمار الزراعى من الضريبة ، أن هذه الضريبة ستقابل فى الأوساط الزراعية بالسخط لما يؤدى اليه فرضها بجانب الضريبة العقارية من ارهاق ، وبخاصة على صغار المزارعين ، كما أن تحديد الأرباح الحقيقية للاستثمار الزراعى سيكون من أشد الأمور تعقيدا ، وسيثير كثيرا من ضروب الظلم والاشكال . ويضاف الى هذا أن طبقة الملاك الزراعيين هم أولى الطبقات بالعطف ، لأنهم تحملوا وحدهم عبء الضريبة فى مصر من وقت أن فرضت ضرائب فيها .

وللأسباب المتقدمة أوصت لجنة الضرائب باعفاء المنشآت الزراعية من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الا اذا اتخذت شكل شركات مساهمة ، لأن الشخص الذى يستثمر أمواله فى شراء أسهم شركات زراعية لا يعـد مستثمرا زراعيا بل يكون حكمه حكم أى شخص يوظف أمواله فى شراء أسهم أية شركة أخرى ، سواء أكانت زراعية أم تجارية أم صناعية[1] .

---

(١) راجع تعليق اللجنة الماليـة بمجلس الشيوخ على المادة ٣١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

والمقصود بالاعفاء المقرر بالمادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عن أرباح الاستثمار الزراعى هو اعفاء الأرباح الناشئة من الاستغلال الزراعى البحت • ولا يتعداه الى ما قد تحصل عليه هذه المنشآت من أرباح نتيجة قيامها بعمليات لا تستلزمها طبيعة الاستغلال الزراعى نفسه • ويدخل فى دائرة الربح الزراعى كل ما يحصل عليه مستغل الأرض من ربح نتيجة بيع المحصولات الزراعية التى تخرجها الأرض دون ادخال تحوير صناعى عليها ، ومن عمليات تربية الدواجن والمواشى وغيرها ، بشرط ألا تخرج عمليات التربية المذكورة عن النطاق العادى للاستغلال الزراعى • أما اذا قام المزارع بشراء محصولات غيره وباعها مع المحصولات الناتجة من زراعته وثبت أنه يقوم بهـذا العمل بصفة معتادة مما يجعله ممتهنا له ، كان ذلك سببا فى فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على هذا المزارع بالقياس الى ما يحصل عليه من أرباح نتيجة بيع المحصولات التى اشتراها من الغير • وكذلك تفرض الضريبة على ما يحققه المزارع من أرباح نتيجة قيامه بأعمال ذات صبغة تجارية أو صناعية لا يتطلبها الاستغلال الزراعى ؛ كأن يستغل الى جانب ما يملكه من بساتين معامل لانتاج المربات ، أو الشربات ، أو العطور ، أو المشروبات الروحية ، أو يستغل الى جانب المواشى معامل لمستخرجات الألبان ، أو يستغل الى جانب الزراعة معاصر لعمـل العسل الأسود من القصب أو معامل لتفريخ البيض ، أو يؤجر ماكينات المياه التى يملكها لغيره من الزراع[1] •

ويحدد الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى حالة اتخاذ الاستغلال الزراعى شكل المشروع التجارى أو الصناعى ، على أساس الفصـل بين صفة الممول مزارعا وصفته صاحب منشأة تجارية أو صناعية • ومن شأن هذا الاجراء أن يعفى الممول من أداء الضريبة على الأرباح الزراعية ، ويقتصر خضوعه للضريبة على أرباح الاستغلال التجارى أو الصناعى فحسب • ويتم ذلك بطريقة التقسيم Ventilation ؛ فمثلا اذا كان المزارع يقوم بتحويل القصب الناتج من زراعته الى عسل ، أو تحويل الفواكه الى مربات ، ثم يبيع

(١) راجع منشور مصلحة الضرائب رقم ٥٣ الصادر فى ٩ سبتمبر سنة ١٩٤٠ والمنشور رقم ١٤٩ الصادر فى ١٩٤٩/٩/١١ •

تلك المنتجات بعد ذلك ، فيكون مقدار الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى هذه الحالة معادلا الفرق بين ثمن بيع المنتجات المذكورة والثمن الذى يقدر للقصب أو الثمار المنوه بها على أساس سعر السوق السائد وقت تمام نضجها باعتبارها محصولات زراعية • ويتم تحديد سعر السوق فى الحالة التى نحن بصددها والحالات المماثلة لها بغير اعتبار للتكاليف الحقيقية التى تكلفتها زراعة المحصولات الداخلة فى الصناعة ، وبغض النظر عما اذا كانت هذه التكاليف تزيد أو تنقص عن سعر السوق • وأساس ذلك أن الفرق بين التكاليف الحقيقية وسعر السوق يمثل الربح أو الخسارة التى تتعلق بالزراعة ، وهو ما يخرج عن نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، طبقا لنص الفقرة الرابعة من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ • وبعبارة أخرى يراعى فى تحديد سعر السوق للمنتجات سالفة الذكر ما يتكلفه شخص آخر يشترى مثل تلك المنتجات من الغير •

ومما تجدر ملاحظته فى هذا الصدد أن ثمة عمليات تحويلية ضرورية تعتبر امتدادا للاستغلال الزراعى ، حيث يضطر المزارع الى القيام بها كى يستطيع عرض منتجات زراعته فى الأسواق ؛ كدراس القمح ، وضرب الأرز ، وحلج القطن • فمثل هذه العمليات لا تعتبر من العمليات التحويلية التى تسوغ فرض الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعى ، بل تعتبر امتدادا طبيعيا ولازما لهذا الاستغلال ؛ لأنه بدونها لا تكون للثمار المجنية قيمة اقتصادية •

ونورد فيما يلى بعض التطبيقات العملية لأرباح الاستغلال الزراعى فى مصر :

١ — تبين لمصلحة الضرائب أن احدى الدوائر الزراعية تمتلك مصنعا مجهزا بالعدد والآلات لصناعة الكتان الذى ينتج من أراضيها ، وأنها تحقق من بيعه أرباحا وفيرة دون أداء الضريبة عنها • وازاء تمسك المصلحة بتحصيل الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع هذا الكتان ، رفعت الدائرة الأمر الى القضاء • وقد حكم فى هذه الدعوى بتأييد وجهة نظر مصلحة الضرائب فى اخضاع عملية صناعة الكتان وبيعها للضريبة لخروجها عن حدود الاستغلال الزراعى المنصوص عنه بالفقرة الرابعة من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ •

وقد استندت محكمة استئناف مصر الوطنية فى الحكم الذى أصدرته فى الدعوى المذكورة بتاريخ ٢٨ فبراير سنة ١٩٤٦ فى اخضاع العملية المشار اليها للضريبة[١] ، الى ما قضى به مجلس الدولة فى فرنسا من عدم اعتبار المنشأة زراعية اذا كان العمل الذى تؤديه لم تجر العادة بين المزارعين أن يقوموا به ، وانه اذا كانت الوسائل المتبعة فى أداء هذا العمل فنية معقدة بحيث تستلزم هيئة خاصة من الفنيين الاخصائيين ، أو كانت الآلات التى تستخدم فيه من الضخامة والاتساع بحيث تستلزم عددا كبيرا من العمال ، خرجت المنشأة من ملحقات الاستغلال الزراعى ، واعتبرت من ضمن المنشآت الصناعية .

٢ — تبين لمصلحة الضرائب أن أحد زراع الموز يضيف الى كمية المحصول الناتج من أرضه بعض كميات أخرى يشتريها من الغير ثم يعمد الى بيع مجموع تلك الكميات بالتجزئة فى محل استأجره داخل المدينة لهذا الغرض . وقد رأت مصلحة الضرائب أن قيام المزارع بهذا العمل ينطوى على مباشرته عملا تجاريا يؤدى الى فرض الضريبة على أرباحه من بيع الموز ، سواء فى ذلك ما حصل عليه من الأرض التى يملكها وما اشتراه من الغير . ولكن المزارع لم يوافق على أداء الضريبة بالقياس الى أرباحه من بيع الموز الناتج من أرضه ، مدعيا أن بيع هذا المحصول متصل بالاستغلال الزراعى ومتمم له . وقد أخذت المحكمة بوجهة نظر المزارع فى هذا الشأن وقضت بأن الأرباح التى تحققت من بيع محصول زراعته يسرى عليها الاعفاء الذى منحه المشرع لأرباح الاستثمار الزراعى . واستندت المحكمة فى ذلك الى أن قيام الزارع ببيع محصول أرضه من الموز بالتجزئة فى داخل المدينة يدخل فى نطاق نشاطه الزراعى ، ومن ثم يظل للربح الذى يتحقق من هذه العملية وصفه بأنه ربح زراعى لا تتناوله الضريبة[٢] .

---

(١) يراجع حكم محكمة مصر الابتدائية الوطنية بتاريخ ١٩٤٣/٦/٣٠ فى القضية رقم ١١٦ سنة ١٩٤٣ كلى ، وحكم محكمة استئناف مصر الوطنية بتاريخ ٢٨ فبراير سنة ١٩٤٦ فى القضية رقم ١٧٧ تجارى سنة ٦١ قضائية وحكم محكمة النقض والابرام فى الطعن المقيد بجدولها رقم ١٠٧ سنة ١٦ قضائية .

(٢) يراجع حكم محكمة اسكندرية الابتدائية الوطنية الصادر فى ١٩٤٦/١٢/١ فى الدعوى ٢٣٦ تجارى سنة ١٩٤٦ ق وحكم محكمة استئناف الاسكندرية الصادر فى ١٠ مارس سنة ١٩٤٨ بتأييد الحكم الأول .

الباب الثانى

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة

الفصل الأول

طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التحديد المباشر للايراد

لما كان المشرع المصرى قد اقتبس كثيرا من أحكام التشريع الفرنسى ، كما يتبين من مقابلة نصوص القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بنصوص القانون العام للضرائب المباشرة فى فرنسا ، فاننا نرى اتماما للبحث أن نشير الى تطورات نظام الضرائب فى فرنسا فيما يختص بطرق تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة •

كانت أولى الخطوات التى اتبعتها فرنسا لتحديد الايرادات التى تفرض عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، الالتجاء الى المظاهر الخارجية للممول ، ثم انتقلت منها الى اتباع طريقة التحديد المباشر للايراد • ونبحث فيما يلى أساس كل من هاتين الطريقتين ومميزاتها :

أولا ــ تحديد الايراد على أساس المظاهر الخارجية للممول :

بموجب هذا النظام يحدد الايراد الذى تفرض عليه الضريبة على أساس عدة مظاهر خارجية ، منها طبيعة المهنة التى تزاول ، وعدد العمال والموظفين ، ومقدار المرتبات التى تصرف اليهم ، وعناصر ونتائج الاستغلال ، وعدد ونوع العربات المعدة لتسليم البضائع ، والقيمة الايجارية لمكان المهنة ومكان سكن صاحبها •

وميزة هذه الطريقة ــ ويعبر عنها بالباطنطا ــ أنها تغنى الممول عن تدخل الادارة المالية فى شئونه الخاصة وتحميه من تحكمها فى تحديد الضريبة

أو اتخاذها اجراءات ظالمة ضده • ولكن يلاحظ من الناحية الأخرى أن المظاهر الخارجية للممول لا تؤدى دائما الى نتائج صحيحة فى تحديد ايراداته الحقيقية • فايجار المسكن مثلا — وهو من العناصر الأساسية فى تحديد الايراد بحسب هذه الطريقة — هو مظهر خداع للايراد ؛ لأنه لا يتوقف على مقدرة الشخص المالية ، وانما يتوقف غالبا على ظروفه الخاصة • فالعازب ليس فى حاجة الى مسكن متسع كالشخص المتزوج مثلا ، والشخص الذى ليس له أولاد يختلف عن الشخص الذى يعول أسرة كبيرة • وفرض الضريبة على أساس ايجار المسكن هو فى الواقع ضريبة على المصروف ، فالشخص المسرف ، أو الشخص الذى يحب الظهور وحياة البذخ ، يدفع ايجارا كبيرا ، وبالتالى يتحمل عبئا ثقيلا من الضريبة ، على حين أن الشخص البخيل أو المتواضع يتحمل ضريبة أقل نسبيا ، مع أن ايراداته قد تزيد على ايرادات الشخص الأول •

وقد قال فى هذا چرمان مارتان : « أن فرض الضريبة على أساس المظاهر الخارجية يؤدى الى نتائج عكسية ، حيث يكون عبؤها أخف نسبيا على أصحاب الثروة الكبيرة منه على أصحاب الثروة الصغيرة ، لانعدام التناسب بين مقدار الايراد والمظاهر الخارجية » • والواقع أن نظاما ماليا يقوم على هذا الأساس لا يتفق ولا يلائم مقتضيات الديمقراطية •

وكذلك فانه يؤخذ على هذه الطريقة بعدها عن تحقيق المساواة فى الأعباء المالية بين المنشآت التجارية والصناعية ، فقد يضطر بعضها الى انشاء عدة فروع وتوظيف عدد كبير من المستخدمين ، ومع هذا تكون أرباحها الفعلية أقل من أرباح منشأة أخرى يتركز نشاطها فى مكان واحد ، وتستخدم عددا من الموظفين أقل نسبيا من عددهم فى المنشأة الأولى •

وبسبب عيوب طريقة المظاهر الخارجية على نحو ما أسلفنا ، عدلت عنها فرنسا ، واتبعت طريقة التحديد المباشر للايراد • وقد تم عدول فرنسا عن هذه الطريقة عدولا تاما ، بصدور قانون ٣١ يوليه سنة ١٩١٧ •

ثانيا — طريقة التحديد المباشر للايراد :

يحدد الايراد طبقا لهذه الطريقة ، اما على أساس الاقرار الذى يقدمه الممول نفسه ، ان كان مستندا الى حسابات منتظمة ، واما بطريق التقدير الجزافى

Evaluation forfetaire ، الذى تتولاه مصلحة الضرائب وفاقا لما تقضى به أحكام القانون فى هذا الصدد • وسنبين فى مكان آخر النظام المعمول به فى فرنسا لتحديد الأرباح بطريق التقدير •

وتمتاز طريقة التحديد المباشر للايراد بأنها أقرب الى تحقيق نظرية فرض الضريبة على الأرباح الحقيقية من طريقة المظاهر أو العلامات الخارجية •

ونعرض فيما يلى مميزات كل من طريقة تحديد الأرباح على أساس الاقرار المؤيد بحسابات منتظمة ، وطريقة التقدير الجزافى :

(أ) تحديد الأرباح على أساس الاقرار المؤيد بحسابات منتظمة :

أهم ميزة لهذه الطريقة أنها لا تعتمد على الاستنتاج أو القرائن كما يتبع فى التقدير الجزافى ، بل تعالج الأرباح على ضوء الحقائق المترجمة الى أرقام تؤيدها مستندات صحيحة • والى جانب هذا فهى تحمى الممول من تحكم مصلحة الضرائب فى تحديد أرباحه وتوفر عليه كثيرا من الاجراءات والوقت مما يستلزمه الالتجاء الى التقدير الجزافى •

وليس هناك ما يوجه الى هذه الطريقة من الانتقاد سوى ما يعيبه عليها الممولون أنفسهم من كثرة تردد موظفى تلك المصلحة على محالهم للاطلاع على ما لديهم من دفاتر ومستندات ، وما يتاح لهم نتيجة هذا الاطلاع من الوقوف على ما قد تتضمنه تلك الدفاتر والمستندات من أسرار •

(ب) تحديد الأرباح بطريق التقدير :

تعتمد هذه الطريقة على قرائن تستمد معظمها من الخبرة والمرانة والاجتهاد • والصفة المميزة لها أن الايراد الذى يحدد على أساسها لا يمثل الايراد الحقيقى تمثيلا تاما ، بل يفترض أنه يمثله أقرب تمثيل • فهناك اذن فرق — نتيجة اتباع هذه الطريقة — بين الأرباح التى تحدد على أساسها والأرباح الحقيقية للممول • ولذلك يمكن القول بأن تحديد الأرباح بطريق التقدير يشترك مع طريقة المظاهر الخارجية فى الاعتماد على القرائن دون الحقائق • وسنبين عند بحث طرق التقدير كيف يمكن حصر الفرق بين الأرباح الحقيقية للممول والأرباح التقديرية فى أضيق الحدود محافظة على حق الخزانة العامة ، مع عدم الحاق ضرر بالممول فى وقت واحد •

وأهم ما يوجه الى هذه الطريقة من الانتقاد أنها تؤدى الى التحكم من جانب مصلحة الضرائب فى بعض الأحيان ، والتدخل فى الشئون الخاصة للممول مما لا يحل فى نفسه محل القبول • ومن أجل هذا ، فانه يجمل برجال مصلحة الضرائب اذا اقتضى الأمر اتباع طريق التقدير لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ، الاستغناء عن كل ما يمكن الاستغناء عنه من أسئلة تتصل بشئون الممول الخاصة •

الفصل الثانى

أحكام التشريع المصرى بشأن تحديد الأرباح ومقارنتها بأحكام التشريع الفرنسى

نظرا للصلة التى بين التشريع المالى المصرى والتشريع المالى الفرنسى ، كما سبقت الاشارة اليه ، نورد فيما يلى أحكام كل من هذين التشريعين بصدد تحديد مقدار الأرباح التى تسرى عليها الضريبة :

أولا ـ كيف تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة فى التشريع المصرى ؟ :

عند دراسة مشروعات الضرائب بمعرفة اللجنة التى شكلت لهذا الغرض فى سنة ١٩٣٧ أثيرت مسألة كيفية تحديد الأرباح التى تفرض عليها الضريبة • وكان قد أحيل على هذه اللجنة مشروع « الباطنطا » لدراسته ، فرأت أنه لا يصلح لأن يكون أساسا لنظام مالى سليم ، ومن ثم فقد استبعدته ، واتبعت سبيل التشريعات المالية الحديثة فى فرض الضريبة على الأرباح الحقيقية للممول •

وقد استندت لجنة الضرائب فى استبعاد مشروع « الباطنطا » الى أن ايجار المكان الذى تشغله المهنة أو الصناعة لا يعد مقياسا سليما لأرباحها ، فقد يكون هذا الايجار هينا لا يتناسب مع الأرباح الوفيرة التى تحققها المنشأة ، وعلى العكس فقد تكون المنشأة فى حال من الخسران تلاقى معها أكبر الصعوبات فى القيام بنفقاتها ، فيترتب على التزامها بأداء الضريبة رغم هذه الخسارة الحاق أكبر الضرر بها • والى جانب هذا فقد رأت اللجنة أن النظام الذى تقوم عليه ضريبة « الباطنطا » يمثل نظرية عتيقة خاطئة عدلت عنها الأمم الأخرى بعد أن ثبت لها عجزها عن تحقيق الأغراض المالية والاجتماعية من فرض الضريبة •

وبموجب القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تفرض الضريبة على الأرباح الحقيقية لجميع الممولين سواء فى ذلك صغيرهم وكبيرهم ، وكلهم خاضعون لنظام الاقرار السنوى ، حتى ولو كان تحديد الأرباح حاصلا بطريق التقدير .

وينقسم البحث فى هذا الشأن الى قسمين ، يتناول أولهما شركات المساهمة ، على حين يتناول القسم الثانى منهما الشركات غير المساهمة والأفراد :

١ ـ شركات المساهمة :

كان نص المادة ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ يقضى بأنه اذا قدمت شركة مساهمة ميزانيتها الى مصلحة الضرائب وقبلتها المصلحة ، تمّ ربط الضريبة على أساسها . وأما اذا تبين للمصلحة أن هناك ما يحملها على ربط الضريبة على أساس يختلف عما ورد فى الميزانية المقدمة من الشركة ، فيكون عليها أن تخطرها بما ترى ادخاله على هذه الميزانية من تعديلات لابداء قبولها أو ما يعنّ لها من ملاحظات ، فان لم تقتنع مصلحة الضرائب بما تقدمه الشركة من ملاحظات ، حق اجراء الربط على الأرقام المصححة ، وتكون الضريبة واجبة الأداء طبقا لهذا الربط . وانما يكون للشركة الممولة أن تطعن فى الأرقام المذكورة أمام المحكمة الابتدائية .

هذا ولم يكن من الجائز تحديد أرباح شركات المساهمة بطريق التقدير الا فى حالة امتناعها عن تقديم ميزانيتها الى مصلحة الضرائب . ففى هذه الحالة وحدها كانت مصلحة الضرائب تتبع فى ربط الضريبة على الشركة نفس القواعد الخاصة بغيرها من الممولين ممن يتم تحديد أرباحهم بطريق التقدير .

وكان الأساس فى اتباع القواعد المتقدمة أن شركات المساهمة أقدر من غيرها من الممولين على تحمل التكاليف التى تستلزمها رفع مسائلها أمام القضاء ، وأن معظم الخلافات التى تنشأ عن فحص اقرارات الشركات المذكورة خلافات قانونية تختص بها المحاكم وحدها ، ولا شأن للجان التقدير بنظرها .

على أنه بمقتضى التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادة ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أصبحت لجان الطعن مختصة

بنظر الخلافات التى تنشأ بين مصلحة الضرائب وشركات المساهمة لدى فحص اقراراتها ، شأنها فى ذلك شأن سائر الممولين .

وكانت الحكومة قد اعترضت على هذا التعديل أثناء مناقشته بمجلس الشيوخ[1] ، مبدية أن معظم الخلافات التى تنشأ عن فحص اقرارات شركات المساهمة خلافات قانونية مما ينبغى تركها للقضاء . ولكن مجلس الشيوخ لم يوافق على هذا الاعتراض ، بل أصر على اجراء التعديل سالف الذكر لتحقيق المساواة فى المعاملة بين شركات المساهمة وغيرها من الممولين . وقد أقر مجلس النواب بدوره هذا التعديل .

وبعد التعديل المشار اليه أصبحت الضريبة تُربَط على شركات المساهمة طبقا للقواعد الآتية :

١ — اذا قدمت الشركة اقرارها الى مصلحة الضرائب ، وقبلته المصلحة تمّ ربط الضريبة على أساسه .

٢ — اذا أحدثت مصلحة الضرائب بعض التعديلات فى اقرار الشركة ، تعيَّن على المصلحة أن تخطر الشركة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة ، وأن تدعوها الى موافاتها كتابة بملاحظاتها على التصحيحات التى أجرتها ، وذلك فى خلال شهر من تاريخ تسلُّم الشركة الكتاب المذكور .

فاذا بعثت الشركة بملاحظاتها الى مصلحة الضرائب خلال هذه المهلة ، ولم يتم الاتفاق بشأنها بين الشركة والمصلحة ، أحيل الأمر على لجنة الطعن للفصل فيه ، وفى هذه الحالة لا تلزم الشركة الا بأداء الضريبة طبقا لاقرارها ، وذلك الى أن تصدر لجنة الطعن قرارها فى الخلافات المحالة عليها .

أما اذا انقضت المهلة المشار اليها دون أن تبعث الشركة الى مصلحة الضرائب بما تراه من ملاحظات على التصحيحات سالفة الذكر ، فتُربَط الضريبة بطريق التقدير بمعرفة المأمورية المختصة ، وتكون واجبة الأداء فورا طبقا لهذا التقدير . وانما يكون للشركة أن تطعن فى التقدير المذكور أمام لجنة الطعن

---

(١) تراجع مضبطة مجلس الشيوخ الجلسة الحادية والأربعون فى ٥ يولية سنة ١٩٤٩

خلال شهر من تاريخ اعلانها بخطاب موصى عليه بعلم الوصول بقيمة الضريبة المربوطة عليها .

٣ — اذا امتنعت الشركة عن تقديم الاقرار السنوى المنصوص عليه فى المادة ٤٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أو لم تقدم المستندات والبيانات المنصوص عليها فى المادة ٤٤ من هذا القانون[1] ، فلا سبيل الى تحديد أرباحها سوى التقدير . ويتم ربط الضريبة فى هذه الحالة على أساس تقدير المأمورية ، وتكون الضريبة واجبة الأداء فورا طبقا لهذا التقدير . انما يكون للشركة الحق فى أن تطعن فيه أمام لجنة الطعن فى ظرف شهر من تاريخ اعلانها بخطاب موصى عليه بعلم الوصول بقيمة الضريبة المربوطة عليها .

٢ ـ الشركات غير المساهمة والأفراد :

كان النص الأصلى للمادة ٤٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بأن تربط الضريبة فيما يتعلق بسائر الممولين ، عدا شركات المساهمة على الأرباح الحقيقية الثابتة بمقتضى أوراق الممول وحساباته . أما اذا رفضت المصلحة اعتماد ما قدمه اليها الممول من حسابات ومستندات ، وكذلك اذا امتنع الممول عن تقديم ما لديه من حسابات ومستندات ، تحددت الأرباح الخاضعة للضريبة بطريق التقدير .

وكان النص الأصلى للمادة ٥٣ من القانون سالف الذكر ، يقضى بأن يكون تقدير اللجنة — أى لجنة التقدير — هو الأساس الذى تربط الضريبة بمقتضاه بالقياس الى جميع المسائل التى يحصل بشأنها خلاف بين مصلحة الضرائب والممولين من غير شركات المساهمة .

وفى ضوء هذين النصين ، لم يكن لمصلحة الضرائب اجراء الربط بالنسبة

---

(١) بمقتضى التعديل الذى ادخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادة ٤٤ أصبح الممول ملزما بأن يرفق بالاقرار السنوى صورة من حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية معتمدة وكشف ببيان الاستهلاكات ، مع بيان المبادىء الحسابية التى بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالاقرار .

للتقدير الذى كان يجريه مأمور الضرائب ويرفضه الممول الا بعد صدور قرار لجنة التقدير بشأنه ، سواء فى ذلك التقدير الخاص بممول قدم اقراره الى مصلحة الضرائب ، والتقدير الخاص بمن لم يقدم هذا الاقرار ، أو من امتنع عن تقديم ما لديه من حسابات ومستندات ، وسواء فى ذلك أيضا أكان الممول قد كتب الى المأمورية المختصة برأيه فى التصحيحات التى أجرتها على اقراره خلال المهلة المحددة للرد عليها [1] أم لم يبعث بملاحظات أصلا بشأن تلك التصحيحات خلال المهلة المذكورة .

ولما كان المشرع ، وقت مناقشة مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ السابق الاشارة اليه ، قد اتجه الى تحقيق المساواة بين شركات المساهمة وغيرها من الممولين فيما يختص باجراءات الربط والتقدير ، وكان التعديل الذى أدخل على نص المادة ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بأن يكون لمصلحة الضرائب الحق فى ربط الضريبة على واقع تقديرات مأمورية الضرائب ، اذا لم يقدم الممول اقراره الى المصلحة ، أو لم يبعث اليها بملاحظاته على التصحيحات التى تجريها على اقراره خلال شهر من تاريخ اخطاره بها ، لهذا عمد المشرع الى تعديل نص المادتين ٤٧ ، ٥٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بما يؤدى الى توحيد المعاملة فى التقدير والربط لكل من شركات المساهمة وغيرها من الممولين . وتحقيقا لهذه الغاية نص فى المادة ٤٧ معدلة على أنه : « فيما يتعلق بالربط والتقدير يسرى على سائر الممولين ما يسرى على الشركات المساهمة من الأحكام المبينة فى المادة ٤٥ من هذا القانون » . أما المادة ٥٣ فقد أصبح نصها المعدل يقضى بأن : « تنظر اللجنة الطعن فى جلسة سرية ، وتصدر قرارها فيه ، اما باعتماد تقدير المأمورية ، واما بتخفيضه . وتعلن اللجنة الممول والمصلحة بالقرار بخطاب موصى عليه بعلم الوصول . ويعدل الربط وفقا للقرار ، فاذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها على مقتضى قرار اللجنة » .

---

(١) طبقا لنص المادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كان الممول مكلفا بأن يبعث الى مصلحة الضرائب بملاحظاته على ما تدخله على اقراره من تعديلات خلال عشرين يوما من تاريخ اخطاره بها .

ولما كنا قد أوضحنا لدى الكلام على شركات المساهمة القواعد التى تتبع فى ربط الضريبة عليها ، سواء فى حالة قبول مصلحة الضرائب اقراراتها ، أو ادخال بعض التعديلات عليها ، أو فى حالة امتناع الشركة عن تقديم اقرارها السنوى الى المصلحة ، فان الأمر يقتضى الرجوع الى تلك القواعد لتطبيقها أيضا على سائر الممولين غير شركات المساهمة .

ثانيا ـ كيف تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة فى التشريع الفرنسى ؟ :

كان التقدير الجزافى للأرباح الخاضعة للضريبة اجباريا بالنسبة لجميع الممولين قبل صدور قانون ٣١ ديسمبر سنة ١٩٣٥ ، وأما بعد صدور هـذا القانون ، فقد أصبح ربط الضريبة على الأرباح الفعلية الزاميا بالنسبة الى فئات معينة من الممولين ، واختياريا بالنسبة الى غيرهم .

وفيما يلى ملخص لأحكام قانون ٣١ ديسمبر سنة ١٩٣٥ فى هذا الشأن :

١ — فرق المشرع بين الشركات الخاضعة لنظام التسجيل ، وبين غيرها من الممولين ، فقرر بالنسبة للشركات الأولى ، أن تكون محاسبتها دائما على أساس أرباحها الفعلية مهما بلغ مقدار رقم أعمالها . وأما بالنسبة للممولين الآخرين فيحق لهم اختيار المحاسبة على أساس التقدير الجزافى ، أو على أساس أرباحهم الفعلية اذا كان رقم أعمالهم لا يتجاوز ٤٠٠ر٠٠٠ فرنك (أصل هـذا الرقم ٣٠٠ر٠٠٠ فرنك ، وقد ارتفع الى ٤٠٠ر٠٠٠ فرنك بمقتضى القـانون المالى لسنة ١٩٣٩ الصادر فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٣٨) وذلك للممولين الذين يعملون فى بيع البضائع ، أو التعهـدات ، أو المواد الغذائيـة للاستيراد ، أو للاستهلاك المحلى ، أو تهيئة المساكن ، أو ٤٠ر٠٠٠ فرنك للممولين الآخرين .

والشركات الخاضعة لنظام التسجيل هى شركات المساهمة ، وشركات التوصية بالأسهم ، والشركات ذات المسئولية المحدودة ، والشركات التى تقوم بأعمال البنوك ، والمصارف والشركات أيا كانت ، التى تقوم بأعمال الوساطة لشراء وبيع العقارات والمحلات التجارية ، أو التى تقوم عادة بشراء أمـلاك باسمها بقصد اعادة بيعها .

٢ — يشترط لاختيار الربط على أساس الأرباح الحقيقيـة — بالنسبة للممولين الذين لهم هذا الحق — تبليغ مصلحة الضرائب عن هذا الاختيار

بخطاب موصى عليه قبل ٣١ يناير من كل سنة • فاذا لم يبد الممول اختياره بهذه الطريقة وفى الموعد المحدد سقط حقه فى الاختيار وتحددت أرباحه بطريق التقدير الجزافى •

ومدة الاختيار سنة ، فاذا أراد الممول أن تربط الضريبة عليه على أساس أرباحه الفعلية عن عدة سنوات متتالية ، وجب عليه تجديد الاختيار فى كل سنة •

ومع هذا فانه يجوز اعتبار الممول الذى اختار لربط الضريبة عليه أرباحه الفعلية فى سنة معينة أنه قد احتفظ بهذا الاختيار بالنسبة للسنة التالية ولو لم يحدد هذا الاختيار قبل ٣١ يناير ، اذا أرسل الى مصلحة الضرائب فى المواعيد القانونية اقرارا صحيحا عن أرباحه الفعلية (منشور ٢٤ فبراير سنة ١٩٣٧ رقم ٢١٠٨) •

٣ — اذا كان الممول الذى اختار محاسبته على أساس أرباحه الفعلية لم يتحر الدقة والنظام فى حساباته ، وعلى وجه الخصوص اذا لم تؤيدها المستندات الضرورية ، فان اقراره هذا يصبح مرفوضا بنص القانون (من تلقاء نفسه) • وتبعا لذلك تتولى مصلحة الضرائب تحديد الأرباح بطريق التقدير •

٤ — يجب على الممولين الذين تربط الضريبة على أرباحهم الفعلية أن يقدموا الى مصلحة الضرائب اقرارا بأرباحهم مصحوبا بالوثائق والمستندات المؤيدة له • ويكون لمراقب الضرائب (يقابله مأمور الضرائب عندنا) أن يراجع هذا الاقرار ويصححه • فاذا اعتمد المراقب اقرار الممول ربطت الضريبة على أساسه • أما اذا لم يتفق المراقب مع الممول ، حق لكل منهما أن يرفع الأمر الى لجنة ادارية استشارية مؤلفة من أعضاء غير حكوميين من رجال التجارة والاقتصاد • وقرار هذه اللجنة غير قابل للاستئناف أمام لجنة أخرى • واذا جاء قرار اللجنة ضد الممول ، جاز له أن يطعن فيه أمام القضاء •

ويجوز لمراقب الضرائب — بالنسبة لهذا الفريق من الممولين — أن يربط الضريبة على رقم يزيد على قرار اللجنة الاستشارية سالفة الذكر ، ولكن اذا اعترض الممول على ذلك ورفع الأمر الى القضاء ، فعندئذ يقع عبء الاثبات على مصلحة الضرائب لكونها خالفت قرار اللجنة •

٥ — رقم الأعمال الذى يتخذ أساسا لتحديد خضوع الممول لنظام التقدير ، هو رقم السنة السابقة للسنة التى يجرى فيها التقدير . واذا كان الممول لم يزاول العمل غير جزء من السنة ، يحول رقم الأعمال الى سنة كاملة ، الا اذا كان الأمر متعلقا بصناعة أو تجارة موسمية .

ويشمل رقم الأعمال جميع العمليات التى تمت نتيجة مزاولة المهنة بالقياس الى مجموع المنشآت التى يستثمرها الممول فى الأراضى الفرنسية ، مع استبعاد الايرادات ذات الصفة الاستثنائية ؛ كالتى يحصل عليها الممول من بيع أصل من الأصول .

واذا قام الممول بعمليات تدخل بأكملها تحت نوع أو آخر من النوعين المنصوص عليهما فى القانون ، فان تحديد الحد الأعلى بالنسبة له (٤٠٫٠٠٠ فرنك) أو (٤٠٠٫٠٠٠ فرنك) يمكن استنباطه من طبيعة الأعمال التى يباشرها .

على أنه فيما يتعلق بمقاولى الأعمال يقتضى التفرقة بين :

(ا) من يقتصر عملهم على تقديم خدماتهم أو خدمات عمالهم دون تقديم مهمات أو مواد أساسية — فهؤلاء يكون الحد الأعلى لرقم أعمالهم ٤٠٫٠٠٠ فرنك .

(ب) من يتناول عملهم ، علاوة على تقديم الأيدى العاملة ، امداد العمل بالمهمات والمواد الأولية التى تدخل بصفة أصلية فى العمل المطلوب تنفيذه . وهؤلاء يكون الحد الأعلى لرقم أعمالهم ٤٠٠٫٠٠٠ فرنك .

وفيما يتعلق بالصناع وأشباههم ، فمن يقوم منهم بالمتاجرة فى المنتجات التى من صنعه ، وكذلك الباعة المتجولون وصيادو الأسماك ، يكون الحد الأعلى لرقم أعمالهم ٤٠٠٫٠٠٠ فرنك . وأما من يقوم منهم بمزاولة مهن أخرى مثل الخياطين والصناع الذين يقدمون خدمات يدوية (كالحلاقين) أو الذين يعملون طبقا لرغبة الغير ، وعمال البحر ، والسواقين ، فهؤلاء يدخلون تحت طائلة النوع الآخر من الممولين الذين يبلغ الحد الأعلى لرقم أعمالهم ٤٠٫٠٠٠ فرنك .

٦ — تقدر الأرباح الجزافية بمعرفة مصلحة الضرائب ، ثم يعلن هذا التقدير للممول ليبدى موافقته ، أو ما يعنّ له من ملاحظات ، مع تحديده رقم الأرباح الذى يكون مستعدا لقبوله .

وفى حالة عدم الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب ، يتم التقدير الجزافى بوساطة لجنة تسمى باللجنة الاستشارية Commission Consultative ، ويكون الرقم الذى يحدد بمعرفة هذه اللجنة أساسا لربط الضريبة • ولكن يجوز لكل من الممول ومصلحة الضرائب الطعن فى هذا التقدير أمام لجنة أخرى تسمى باللجنة المركزية Commission Centrale .

وتكون مصلحة الضرائب ملزمة بتنفيذ قرار هذه اللجنة الأخيرة ، أما الممول فيجوز له ، اذا كان القرار فى غير مصلحته ، أن يطعن فيه أمام القضاء ويقع عليه فى هذه الحالة عبء الاثبات •

ويعمل بالتقدير فى فرنسا لمدة سنتين على النحو الذى كان متبعا عندنا قبل الغاء المادة « ٥٥ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ • ويتجدد التقدير ضمنا ، الا اذا رغبت المصلحة أو الممول عدم التجديد • ويكون ذلك باعلان يصدر من الطرف الذى لا يرغب فى التجديد خلال العشرين يوما الأخيرة من كل مدة مالية •

ومن المقرر أنه يجوز دائما للممول الذى يخضع لنظام التقدير الجزافى أن يعدل عنه متى شاء ، وأن يطالب بمحاسبته على أساس أرباحه الفعلية •

والالتزام الوحيد الذى فرضه القانون على الممولين الذين تحدد أرباحهم بطريق التقدير الجزافى ، هو أن يقدموا الى مصلحة الضرائب — اذا طلبت اليهم ذلك — بيانا برقم أعمال السنة السابقة ، وقيمة مشترياتهم من البضائع خلال السنة نفسها • ويكون على الممول تقديم هذه البيانات خلال عشرين يوما من تاريخ طلبها منه • وليس لمصلحة الضرائب الحق فى الاطلاع على ما يكون لدى هؤلاء الممولين من دفاتر ومستندات •

٧ — يكون الربط فى حالة تحديد الأرباح بطريق التقدير الجزافى غير قابل للمراجعة من جانب مصلحة الضرائب • وأما فيما يتعلق بالربط على أساس الأرباح الفعلية ، فيكون لمصلحة الضرائب الحق فى اعادته (عمل ربط اضافى) • كما يكون لها الحق فى الاطلاع المنصوص عليه فى المادة ١٥٤ وما بعدها من القانون العام لرفع رقم الربح الخاضع للضريبة اذا وجدت محلا لذلك •

الفصل الثالث

وعاء الضريبة

الفرع الأول

نظرية حساب الاستغلال ، ونظرية الميزانية

طبقا لما تقضى به التشريعات المالية الحديثة ، تفرض الضريبة على صافى الأرباح السنوية للممول • ويثير تحديد الأرباح الصافية خلافا فى الرأى ؛ فيذهب البعض الى القول بتحديدها طبقا لنظرية حساب الاستغلال ، على حين يرى البعض الآخر تحديدها وفاقا لنظرية الميزانية • ونبين فيما يلى أساس كل من هاتين النظريتين :

نظرية حساب الاستغلال : Thèse du Compte d'Exploitation

يعرَّف الربح الصافى طبقا لهذه النظرية بأنه فائض الايرادات الاجمالية على تكاليف الاستغلال • وتشمل الايرادات الاجمالية ثمن بيع البضائع أو المنتجات ، على حين تتكون تكاليف الاستغلال من ثمن شراء البضائع أو المواد الأولية اللازمة لصناعة منتجات المنشأة ، وما تدفعه من ايجار ومرتبات وأجور وفوائد ، وغير ذلك من النفقات التى يستلزمها استغلال المنشأة وادارتها •

فاذا فرضنا أن قيمة البضائع أو المنتجات التى باعتها المنشأة خلال احدى السنوات الضريبية بلغت ٥٠٠٠ جنيه ، وأن جملة تكاليف الاستغلال فى هذه السنة ذاتها بلغت ٤٠٠٠ جنيه ، فبموجب نظرية الاستغلال يكون الربح الصافى للمنشأة هو الفرق بين المبلغين سالفى الذكر ، أى ١٠٠٠ جنيه •

نظرية الميزانية Thèse du Bilan :

يُعرَّف الربح الصافى طبقا لهذه النظرية بأنه زيادة فائض أصول المنشأة على خصومها فى آخر العام عنه فى أوله • ولا تنشأ هذه الزيادة نتيجة الاستغلال فحسب ، بل تنشأ أيضا من اعادة تقويم كل الأصول ، فتشمل الزيادة فى القيمة التى تصيب بعضها والنقص الذى قد يطرأ على بعضها الآخر • وبعبارة أخرى ، فان الربح الصافى بحسب نظرية الميزانية هو الفائض الذى يتبقى تحت يد صاحب المنشأة لو فرض أنه قام بتصفيتها يوم وضع الميزانية (أى فى نهاية سنتها التجارية) بعد أن يكون قد أدى ما عليه من ديون ، وحصل على رأس المال وما يكون قد كونه من احتياطيات • فاذا كانت أصول المنشأة تتضمن مبانى وبضائع وآلات و « ذممات » ، فيكون على صاحبها بسبب تصفيتها أن يبيع تلك المبانى والبضائع والآلات ويقوم بتحصيل الديون التى له قبل الغير • فاذا كانت المبالغ التى يحصل عليها هذا الممول من العمليات سالفة الذكر ، مضافا اليها رصيد حساب البنك أو الصندوق كافية لسداد مطلوباته واسترداد رأس المال والاحتياطيات ، ثم بقى له فائض بعد ذلك ، فان هذا الفائض هو الربح الخاضع للضريبة • أما اذا تبين عدم وفاء المبالغ المشار اليها بسداد المطلوبات واسترداد رأس المال والاحتياطيات ، كانت المنشأة خاسرة •

وتتعرض هذه النظرية لبعض الانتقاد ، لأن الأخذ بها من شأنه أن يدخل فى وعاء الضريبة جزءا من رأس المال ، مع أن الشارع قصد من فرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن تتناول الايراد دون رأس المال • كذلك يؤخذ على هذه النظرية أنها تفرض الضريبة على أرباح وهمية ، كالأرباح الناشئة من اعادة تقويم الأصول ، مع أن الايراد من وجهة النظر الضريبية هو الايراد الفعلى الذى يتحقق بالبيع • وقد يحدث أن تهبط قيمة الأصول بعد تقويمها مباشرة فتكون الضريبة قد فرضت على الخسارة دون الربح ؛ وهو ما يتعارض ومقتضيات قانون الضرائب •

وقد اتبع المشرع الفرنسى حلا وسطا بين النظريتين سالفتى الذكر ؛ اذ نص فى التعديل الذى أدخله فى سنة ١٩٣٣ على بعض أحكام القانون العام للضرائب

المباشرة ، على فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الصافية نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى تباشرها المنشأة ، بما فى ذلك الأرباح التى تنتج من بيع أى أصل من أصولها ، سواء أثناء قيامها أو عند انتهاء عملها ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف .

يتضح من هذا أن المشرع الفرنسى أخذ بنظرية الاستغلال وأضاف الى الأرباح التى تنتج من اتباعها بعض الأرباح التى يقتضيها اتباع نظرية الميزانية ، ونعنى بها الأرباح التى تنتج من بيع أصول المنشأة ؛ اذ لا تعتبر هذه الأرباح من نتيجة عملية الاستغلال . ولكن المشرع الفرنسى اختلف مع نظرية الميزانية من حيث أساس تحديد أرباح أصول المنشأة ، فلم يأخذ بمبدأ ادماج الأرباح الناتجة من اعادة تقدير الأصول المذكورة فى وعاء الضريبة ، بل اشترط لضم هذه الأرباح الى وعاء الضريبة أن تكون أرباحا حقيقية أدى اليها بيع الأصول فعلا ، سواء أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها .

وقد أخذ المشرع المصرى نص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من القانون العام للضرائب المباشرة فى فرنسا بعد تعديله على النحو المتقدم ، وانما اختلف معه فى كيفية حساب التكاليف ، فلم يسلم باعتماد أى مبلغ ضمن التكاليف مما ترصده المنشأة بمثابة احتياطى لخسائر محتملة الوقوع ، خلافا لما أجازه المشرع الفرنسى فى هذا الشأن . وسيأتى الكلام عن ذلك مفصلا لدى بحث الاحتياطيات على اختلاف أنواعها ، وموقفها من قانون الضرائب .

الفرع الثانى

الإيرادات التى تتألف منها الأرباح الإجمالية للمشروع

يتألف وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وفاقا لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، من الأرباح التى تحصل عليها المنشأة نتيجة العمليات التى تباشرها على اختلاف أنواعها ، وما تحققه من ربح نتيجة بيع بعض ممتلكاتها ، سواء فى أثناء قيامها أو عند انتهاء عملها ، لا فرق فى ذلك بين الأصول المادية والأصول المعنوية .

وتطبيقا لنص المادة ٣٩ سالفة الذكر ، يجب أن يضاف الى الأرباح الناتجة من عملية الاستغلال ذاتها ، ما تحققه المنشأة من أرباح نتيجة بيع بعض ما تمتلكه من عقار أو قيم منقولة أو حقوق ، كحق الامتياز ، أو أصول معنوية كشهرة المحل . واذا أصابت المنشأة خسارة من بيع بعض تلك الأصول يكون من حقها أن تحسب الخسارة المذكورة ضمن مصروفاتها . وانما يلاحظ فى هذا الشأن أنه لا يعتد بما يطرأ من زيادة أو نقص فى قيمة الأصول نتيجة تغيير الظروف الاقتصادية ، بل العبرة فيما يمكن حسابه من أرباح أو خسائر — بالقياس الى هذه الأصول — هى بالنتيجة التى تنشأ عن بيعها .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات عن كيفية تقويم الأوراق المالية التى تدخل ضمن ممتلكات المنشأة ، ففرقت فى ذلك بين الأوراق المالية التى تعد من الأصول الثابتة ، أى التى لا يكون الغرض من اقتنائها هو بيعها بل الحصول على ايراد دائم منها أو الالتجاء اليها عند الحاجة ، وبين الأوراق المالية التى تعد من الأصول المتداولة ، أى التى يكون الغرض من اقتنائها اعادة بيعها لتحقيق ربح من ذلك .

فبالنسبة للنوع الأول من الأوراق المالية ، أى التى تعتبر من الأصول

الثابتة ، فهذه لا يجوز اعادة تقويمها فى آخر السنة الضريبية ، شأنها فى ذلك شأن سائر أصول المنشأة • واذا ما رأت المنشأة اعادة تقدير قيمتها تمشيا مع حالة السوق المالية ، أو من باب الاحتياط للطوارىء ، فلا يجوز تحميل حساب الأرباح والخسائر بالفرق الناتج من اعادة التقدير • أما الأوراق المالية التى تعد من الأصول المتداولة فتقدر قيمتها عند الجرد على أساس سعر شرائها أو سعرها بالسوق أيهما أقل[1] •

والى جانب الايرادات السابق ذكرها ، فانه يدخل فى وعاء الضريبة أيضا الايرادات الفرعية التى يكون مصدرها متفرعا عن وجود المهنة وبسببها والتى يعبر عنها بالمكاسب غير المتعلقة بمباشرة المهنة نفسها « Les gains extra professionnels ».

وتظهر نية المشرع المصرى بصدد تطبيق المادة ٣٩ سالفة الذكر من الاطلاع على تقرير لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ عن مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ؛ فقد ورد به تعليقا على نص المادة المذكورة ما يلى : « وبديهى أن ما أشار اليه صدر المادة ٣٩ من القانون من ادخال ما ينتج من بيع أى شىء من الممتلكات ، سواء أثناء قيام المنشأة أو بعد انتهاء عملها عند تحديد صافى أرباحها الخاضعة للضريبة ، يشمل ما ينتج من البيع سواء أكان ربحا أم خسارة • وكل المبادىء التى تضمنتها هذه المادة معمول بها فى بعض القوانين الأوربية ، فقد نص فى الفقرة الاولى من المادة ٢٧ من القانون البلجيكى ، على أن كل زيادة تحصل فى آى شىء من ممتلكات الشركة ، سواء حصل قبض قيمة الزيادة أو أثبتت الزيادة فى الحسابات أو فى الجرد ، ومهما كانت طبيعتها ، تعتبر ايرادا تؤخذ عليه الضريبة » •

وجدير بالملاحظة هنا أن نص المادة ٣٩ سالفة الذكر مقتبس من المادة ٧ من القانون العام للضرائب المباشرة فى فرنسا ، وهو النص الذى جاء به قانون ٢٨ فبراير سنة ١٩٣٣ (المادة ٤٦ منه) واستبقاه قانون سنة ١٩٤١ تأييدا لسريان الضريبة على الأرباح ، حتى ولو لم يكن مصدرها ممارسة المهنة بالذات •

---

(١) تراجع تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ١٠ الصادرة فى ١٢ ابريل سنة ١٩٤٠ •

وقد كان اتجاه المحاكم فى فرنسا فى تفسير الايراد الخاضع للضريبة قبل ادخال التعديل المشار اليه يقارب وجهة النظر الانجليزية والألمانية من حيث تحديد الايراد بمعناه الفنى الضيق بما ينتج من الاستغلال الطبيعى للمشروع • أما بعد سنة ١٩٣٣ فقد توسع التشريع المالى الفرنسى فى معنى الايراد الخاضع للضرائب النوعية توسعا يقضى بسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع ما تحققه المنشآت من مكاسب أو اغتناء بسبب الأعمال التى تباشرها خلال السنة موضوع البحث ، سواء أكان ذلك الاغتناء مكونا من ايرادات أم من مكاسب رأسمالية •

وقد كان من نتائج هذا التعديل أن أصبحت الايرادات الخاضعة للضريبة تتضمن جميع الايرادات التى تحصل عليها المنشأة ، وان لم تكن مستمدة من مصدرها الطبيعى أو المباشر ، وهو ممارسة النشاط التجارى أو الصناعى أو المتعلق بالحرف • ويضربون لذلك مثلا ، بصفة خاصة ، الاعانات •

ويقول العلامة Bocquet فى هذا الشأن ما نصه :

« Il y a lieu aujourd'hui de faire en principe, état de toutes les recettes d'une entreprise alors même qu'elles n'auraient pas leur origine normale et directe dans l'exercice de la profession.

Spécialement, il y a lieu de faire état des subventions. (1) ».

على أنه من الواضح ، أنه يجب لاشتمال وعاء الضريبة على الاعانات وما فى حكمها ، التحقق أولا من وجود علاقة بينها وبين النشاط الخاضع للضريبة ، أى أن تكون متفرعة عن هذا النشاط وبسبب مزاولته • أما اذا لم تتحقق هذه الشروط فى الايرادات الفرعية سالفة الذكر ، فلا يكون ثمة محل لفرض الضريبة عليها •

Si les libéralités (subventions et autres recettes analogues), qu'elles qu'en soient la forme et la dénomination, se rattachent à l'activité commerciale de l'affaire, leur montant doit être

---

(١) لوسيان بوكين جزء ٢ ملحق ٩٦

compris dans l'actif de l'entreprise et enclus à ce titre dans le bénéfice imposable.

Si les libéralités, au contraire, demeurent étrangers à cette activité commerciale, elles restent en dehors de l'actif de l'entreprise et sont donc sans influence sur l'assiette de l'impôt. (Juris. classeur fiscal 1ère Div. 27 No. 34).

وقد حكم مجلس الدولة فى فرنسا ، تأييدا لهذا الرأى ، بأن الاعانة التى تمنحها حكومة أجنبية لأحد الناشرين لقيامه بنشر أحد المؤلفات تعتبر ايرادا للمشروع (حكم مجلس الدولة الصادر فى ٢٢ فبراير سنة ١٩٣٧) .

وتأخذ الادارة المالية فى مصر بهذا الرأى ، فترى ضرورة اشتمال وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على ما تدفعه الحكومة الى بعض المنشآت من اعانات مالية بسبب مباشرة عملها الخاضع لهذه الضريبة . غير أن تطبيق هذا المبدأ لا يزال محل اعتراض بعض المنشآت سالفة الذكر ، لا سيما الصحف والمجلات ؛ فهى تحتج بأن ما يقتضيه احاطة المبالغ التى تدفعها اليها الحكومة بسياج من السرية ، يتعارض مع اظهارها ضمن ايرادات المنشأة ، ويحول دون اطلاع موظفى مصلحة الضرائب على مصدرها أو الوقوف على قيمتها .

وفى رأينا أن صفة السرية التى تلازم الاعانات الحكومية للصحف ، لا تبرر استبعادها من الايرادات الخاضعة للضريبة واخفاء قيمتها عن رجال مصلحة الضرائب ، لأن التطبيق الصحيح لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقتضى اشتمال وعاء الضريبة على كل الايرادات التى تحصل عليها المنشأة ، سواء أكانت نتيجة الاستغلال أم بسبب مباشرته ، كما أن موظفى الضرائب المخول لهم حق الاطلاع على دفاتر المنشآت ومستنداتها ، لا يستعملون هذا الاطلاع الا لغرض ربط الضريبة ، وهم ملزمون بمراعاة سر المهنة والمحافظة عليه .

ونورد فيما يلى بعض أمثلة الايرادات الفرعية ، بخلاف الاعانات ، مما يجب أن يشمله وعاء الضريبة :

١ — فوائد التأخير : ويقصد بها الفوائد التى يحصل عليها الممول من

عملائه مقابل تأخرهم فى دفع الديون المستحقة عليهم ، والتى تتصل بمعاملاتهم مع المنشأة .

٢ — الأجرة التى يحصل عليها الممول مقابل تأجيره حائط متجره للغير لاستخدامه فى لصق اعلاناته .

٣ — ما يحصل عليه الممول من الديون التى سبق أن اعتبرها معدومة .

٤ — جميع « العمولات » التى يحصل عليها الممول مقابل قيامه بعمل من أعمال الوساطة ، حتى ولو كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .

٥ — العائد الذى يحصل عليه الممول بصفته عضوا فى جمعية تعاونية عن البضائع التى يكون قد اشتراها للاتجار فيها .

٦ — التعويضات المتصلة بمباشرة المهنة .

وتتناول هذه التعويضات المبالغ التى يحصل عليها الممول بمثابة تعويض عما يلحقه من ضرر لأى سبب من الأسباب المتصلة بمباشرة العمل . ومن الأمثلة على ذلك ما يحصل عليه الممول من الغير مقابل فسخ عقد بضاعة ، أو بسبب منافسة غير مشروعة ، أو بسبب تقليد العلامة التجارية ، والمبالغ التى يحصل عليها الممول تعويضا له عما يصيب منشأته من أضرار بسبب غارة جوية .

ويدخل فى هذه التعويضات أيضا ما يحصل عليه الممول تعويضا عن اخلائه محل المنشأة أو المحل المتخذ مخزنا قبل انتهاء مدة الايجار . وقد حكم مجلس الدولة فى فرنسا بأنه اذا أخلت المنشأة المكان الذى تشغله قبل انتهاء مدة الايجار وحصلت على تعويض من المالك فان هذا التعويض يعتبر من الايرادات التى يجب ضمها الى الأرباح الخاضعة للضريبة .

٧ — التعويض الذى تدفعه شركة التأمين مقابل البضائع أو الآلات المؤمن عليها :

اذا أمن الممول على منشأته أو بضائعه ضد الحريق أو السرقة أو الغرق ، وتحقق شىء من ذلك ، ثم حصل الممول على بعض المبالغ من شركة التأمين التى أمن لديها بمثابة تعويض ، فان المبالغ المذكورة تعتبر من الايرادات التى يجب أن يشملها وعاء الضريبة .

واذا كان الأصل الذى تعرض للهلاك أو السرقة أو الغرق من الأصول الثابتة كالعدد والآلات ، فيكون للممول الحق فى أن يخصم من المبالغ التى تدفعها اليه شركة التأمين قيمة الأصل المذكور بعد تخفيضه بمقدار الاستهلاكات التى أجراها لهذا الأصل فى حساباته ، وما يتبقى بعد ذلك يضم الى وعاء الضريبة . أما اذا كانت السرقة أو الهلاك أو الغرق قد أصاب البضاعة المشتراة ، فيكون على الممول أن يضيف الى وعاء الضريبة جميع المبلغ المدفوع له من شركة التأمين ، مقابل تحميله حساب المتاجرة بالقيمة التى دفعها ثمنا لشراء هذه البضاعة .

ولكن بعض الممولين يرى خلافا لما تقدم ، أنه لا محل لأن يضاف الى الأرباح مقدار الفرق بين التعويض الذى تدفعه شركة التأمين الى صاحب المنشأة ، والقيمة الدفترية للأصل الهالك . وسندهم فى هذا أن الخسارة الحقيقية التى تصيب المنشأة بسبب هلاك بعض أصولها هى قيمة ما تساويه هذه الأصول وقت هلاكها ، وليس قيمتها الدفترية ، وأن التعويض الذى تحصل عليه المنشأة فى هذه الحالة ، انما هو لمقابلة تلك الخسارة كى يتيسر لها شراء أصل جديد بدل الأصل المؤمن عليه ، ومن ثم فليس هناك ربح حقيقى حصلت عليه المنشأة من عملية التأمين ، حتى يمكن أن يقال بضمه الى وعاء الضريبة .

وقد نشأ خلاف بين مصلحة الضرائب واحدى المنشآت فى هذا الشأن — شركة بواخر البوستة الخديوية — يتلخص فى أن الشركة كانت قد فقدت فى سنة ١٩٤٠ الباخرة محمد على الكبير ، ثم فقدت فى سنة ١٩٤٢ الباخرتين أبو قير والزعفران — وجميعها من البواخر التى كانت تعمل فى النقل البحرى لحساب بريطانيا — وحصلت من الحكومة البريطانية على التعويضات المتفق عليها عن البواخر المذكورة . ولما كانت هذه التعويضات تزيد على القيمة الدفترية للبواخر التى غرقت ، فقد عمدت الشركة الى قيد الزيادة المذكورة فى حساب ظهر فى الميزانية تحت اسم « حساب استبدال البواخر » ، انتظارا للفرصة المناسبة لشراء بواخر بدلا منها . غير أن مصلحة الضرائب لم توافق على هذا الاجراء ، بل ذهبت الى وجوب تضمين وعاء الضريبة الزيادة المشار اليها طبقا لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وبعرض هذا الخلاف على القضاء ، أخذت المحكمة بوجهة نظر الشركة ، استنادا الى أن الفرق بين قيمة التعويض المدفوع اليها والقيمة الدفترية للبواخر التى غرقت لم يتحقق نتيجة قيام الشركة بعملية ارادية ، بل كان نتيجة تعرّض تلك البواخر لأخطار الملاحة فى مدة الحرب[1] .

ونورد فيما يلى ملخص ما أبدته مصلحة الضرائب فى هذه الدعوى دفاعا عن وجهة نظرها ، وما ورد بأسباب الحكم الاستئنافى الذى أيد وجهة نظر الشركة :

(ا) رأى مصلحة الضرائب :

أولا — ان نص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يخضع الأرباح الفرعية للضريبة ما دامت قد تحققت أثناء حياة المنشأة ، وعلى ذلك فان الزيادة فى قيمة التعويض تشملها عبارة « العمليات على اختلاف أنواعها » .

ثانيا — ان نية المشرع المصرى متجهة من بادىء الأمر الى اخضاع الزيادة فى القيمة — أثناء حياة المنشأة أو عند تصفيتها — للضريبة ، ويتضح ذلك من الاطلاع على تعليق لجنة المالية والجمارك على نص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى التقرير الذى قدمت به مشروع هذا القانون الى مجلسى البرلمان .

ثالثا — ان قبول شركة بواخر البوستة الخديوية تأجير سفنها الى الحكومة البريطانية فى وقت الحرب وتعرّضها لخطر اغراق سفنها ، يشبه تماما حالة المنشأة التى تتعرض لهلاك بعض أو كل أصولها نتيجة حدوث حريق أو سرقة ، ففى كلتا الحالتين ينبغى أن يضم فائض التعويض عن القيمة الدفترية للأصل الهالك الى جانب الايرادات .

رابعا — ان عدم تمكن الشركة من استبدال السفن المغرقة بأخرى جديدة بسبب ظروف الحرب ، لا دخل له فى تطبيق نصوص القانون ، ولا يمكن اعتباره سببا لاعفاء ربح تحقق فعلا من الضريبة .

---

(١) يراجع حكم محكمة الاستئناف المختلطة الصادر فى ٢٠ يونية سنة ١٩٤٩ فى دعوى شركة بواخر البوستة الخديوية ضد مصلحة الضرائب

(ب) أسباب الحكم الاستئنافى :

أولا — ان المبادىء التى تحكم هذا الموضوع هى تلك التى نصت عليها المادة ٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والتى من مقتضاها ألا يخضع للضريبة غير الأرباح الصافية وحدها • وان الأصل فى التعويض ، أنه يعادل ما يصيب المنشأة من خسارة ؛ أى ان مال الاستبدال لا يمكن أن يعد من الأرباح[1] •

وقد أفتى المدير العام لمصلحة الضرائب المباشرة فى فرنسا بهذا الرأى — وهو يتفق والمنطق — اذ قال : « فى حالة غرق سفينة ما ، فان التعويض المؤمن به ، لا يمكن أن يتجاوز — فى الأصل — ما يلزم لاستبدالها بغيرها مما يماثل الباخرة المفقودة • لهذا فان المنشأة صاحبة الباخرة لا يمكن أن تعد بذلك أنها قد حققت بهذا التعويض — الذى حصلت عليه واستعملته — ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية • ومن ثم فاذا زاد التعويض المؤمن به مضافا اليه ما احتجزته الشركة بقصد استهلاك الباخرة المغرقة عما يلزم لشراء باخرة جديدة بدلا منها ، فان الزائد يمكن أن يخصص لاستهلاك الباخرة الجديدة • فاذا تم شراء الباخرة الجديدة فى غير السنة التى فقدت فيها الباخرة الأولى ، فان مصلحة الضرائب ترى أن التعويض المؤمن به يمكن أن ينقل الى حساب يظل مخصصا لهذا الغرض فى حدود مدة التقادم[2] » •

ثانيا — أن البلاد البحرية الأخرى، كالمملكة المتحدة والدانمرك ، أخذت بنظام مشابه ؛ فقد لاحظت مصلحة الضرائب أن فى اعادة تجديد الأساطيل البحرية وابقائها دائما فى حالة جيدة ما يتفق وصالح البلاد الاقتصادى ، ومن أجل هذا فانها تعتبر أن التعويضات التى تمنح عن غرق باخرة لا يمكن أن تعد ربحا ، وانما قصد بها بقاء الحالة على ما هى عليه ، ان لم تكن هناك خسارة •

---

(١) انظر بوكيه الجزء الثانى ص١٤٢ والجزء الثالث ص ٣١٤

(٢) انظر بوكيه الجزء الثانى ص ١٤٢

الفرع الثالث

المصروفات الجائز خصمها من الأرباح الإجمالية

نبين فيما يلى أهم التكاليف التى يجوز خصمها من الأرباح الاجمالية للوصول الى مقدار الأرباح الصافية التى تفرض عليها الضريبة . وسنشير الى حكم المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فيما تناولته من هذه التكاليف .

١ ـ قيمة ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة :

يجب أولا خصم قيمة ايجار العقار الذى تشغله المنشأة لأعمالها . واذا كان هذا العقار مملوكا للمنشأة ، فيحدد المبلغ الواجب خصمه بصفة ايجار بالقيمة الايجارية حسب ربط العوائد[1] . ويحق للممول فى هذه الحالة أن يحسب ضمن مصروفاته علاوة على تلك القيمة الايجارية قيمة استهلاك المبنى الذى يشغله[2] .

واذا كانت المنشأة واقعة فى جهة لا تخضع الأملاك المبنية فيها لعوائد المبانى ، وكانت تمتلك المبنى الذى تشغله لعملها ، تَمّ تحديد القيمة التى تقابل ايجار هذا المبنى بطريق التقدير . واذا فرض أن ممولا استأجر عقارا ليشغله فى أعماله التجارية أو الصناعية ثم أجر جزءا منه من باطنه ، ففى هذه الحالة ليس له أن يخصم كل قيمة الايجار ، بل يخصم فقط ايجار الجزء المخصص لمزاولة المهنة .

أما اذا كانت مبانى المنشأة مقامة على أرض يملكها الغير واتفق على تسليم هذه المبانى فى نهاية مدة العقد ، أو تسليم الأرض على حالتها الأولى بعد ازالة المبانى ، فيحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة ايجار الأرض مضافا اليها

---

(١) يراجع البند (١) من المادة ٣٩ .

(٢) منشور مصلحة الضرائب رقم ٤٢ الصادر فى ٦ يونية سنة ١٩٤٠ .

القيمة الايجارية للمبانى المقامة عليها وأقساط استهلاكها . وسنعود الى هـذا الموضوع لدى الكلام عن الاستهلاكات .

٢ ـ الأجور والمرتبات :

للوصول الى الربح الصافى يلزم أن يخصم من الأرباح الاجمالية للمشروع أجور العمال ومرتبات المستخدمين وما يحصلون عليـه من مكافآت دورية أو مزايا نقدية أو عينية . ويسرى هذا الحكم أيضا على ما تدفعه المنشأة لعمالها وموظفيها من مكافآت عند ترك الخدمة ، اما طبقا لما جرى عليه العرف ، أو طبقا لعقد العمل ، أو تنفيذا لأحكام قانون عقد العمل الفردى (القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤٤ الصادر فى ١٠ مايو سنة ١٩٤٤) .

وقد اختلف الرأى بشأن مكافآت ترك الخدمة وهل تتحمل السنة الضريبية التى تدفع فيها بكل قيمتها أم بجزء منها يعادل نسبة السنوات الضريبية الى مجموع السنوات التى يكون العامل أو المستخدم قد اشتغلها فى المنشأة . والرأى عندنا هو أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر للسنة الضريبية التى تدفع فيها المكافأة بكل قيمتها ، حيث تعتبر تكليفا على المنشأة فى تلك السنة .

واذا كان الممول يستخدم فى منشأته زوجته أو بعض أولاده ، فليس هناك ما يمنع من تقرير أجر لهم عما يؤدونه من أعمال ، وذلك بشرط عدم تجاوزه أجر المثل . ومؤدى ذلك أنه اذا ثبت لمصلحة الضرائب أن الأجور والمرتبات أو المكافآت التى يقررها الممول لزوجته أو لأولاده أو أحد أقاربه تزيد عما يتناسب مع قيمة الأعمال التى يؤدونها ، حق لها — أى لمصلحة الضرائب — أن تقدر المبلغ الذى تراه معادلا أجر المثل ، وتستبعد من مصروفات المنشأة ما يكون منطويا على تصرف الممول فى أرباحه أو ما يكون الممول قد لجأ اليه بقصد تضخيم مصروفاته بغير حق .

ويعتبر من الأجور والمرتبات التى يحق للممول تحميـل حساب الأرباح والخسائر بقيمتها ما يمنح للموظف أو المستخدم بواقع نسبة مئوية فى الربح ، سواء تحدد جميع أجره بهذه النسبة أو كانت بصفة تكملة لأجره ، وذلك بشرط أن يكون منح هذه النسبة مقابل عمل الموظف أو المستخدم . أما اذا دلت

قرائن الحال على أن من يحصل على هذه النسبة له صفة الشريك فى المنشأة ، فان ما يستولى عليه من نصيب فى الربح لا يعد أجرا ولا تكليفا على الأرباح ، بل يتعين رده الى الربح الخاضع للضريبة . ويتصل بهذا الموضوع صناديق الادخار التى تنشئها بعض المؤسسات التجارية والصناعية بقصد ترتيب معاشات أو صرف مكافآت لموظفيها ومستخدميها عند تركهم الخدمة . والرأى المتفق عليه فى هذا الشأن هو عدم جواز تحميل حساب الأرباح والخسائر بما تستقطعه المؤسسة من أرباحها لتغذى به صندوق الادخار ، الا اذا توافر فيه الشرطان الآتيان :

أولا — أن تكون هناك لائحة خاصة للصندوق أو شروط تبين حقوق الموظفين والمستخدمين فيه ، تكون جزءا مكملا لعقد العمل التحريرى أو الشفوى ، أو أن يكون هناك نص على ذلك فى عقد الشركة أو عقد الالتزام الممنوح لها من الحكومة أو من غيرها من الهيئات العامة .

ثانيا — أن يكون للصندوق شخصية مستقلة عن شخصية المنشأة ؛ بمعنى أن تنتقل اليه ملكية كل المبالغ التى توضع فيه ولا يكون للمنشأة أى حق عليها . ومن مؤدى هذا الاستقلال أن يكون استثمار المبالغ الموجودة بالصندوق لحسابه ، فلا تملك المنشأة اعادتها ثانية لأموالها . ولا يكفى لاعتبار أن للصندوق شخصية مستقلة ظهور حساب خاص له فى جانب الخصوم من الميزانية ، بل ينبغى أن يكون ما يقابل هذا الحساب فى جانب الأصول معينا بطريقة مستقلة عن باقى أموال المنشأة[1] .

واذا لم تلجأ المنشأة الى اتباع الوسيلة المتقدمة ورأت تكوين مال احتياطى بدلا من صندوق الادخار ، وقامت بتغذية هذا الاحتياطى بمبالغ تستقطعها من أرباحها بقصد أن تدفع منها لعمالها ومستخدميها ما يستحقونه من مكافآت ومعاشات ، ففى هذه الحالة لا يكون للمنشأة حق فى تحميل حساب الأرباح والخسائر بالمبالغ التى تغذى بها حساب الاحتياطى المتقدم ذكره ؛ لأن نص

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب رقم ٢١ الصادرة فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٤٠ .

المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى خضوع جميع أنواع الاحتياطيات ، مهما كان الغرض منها ، للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

ولما تبينت مصلحة الضرائب أن كثيرا من الممولين قد عمد خلال سنوات الحرب الأخيرة الى المغالاة فى أرقام المكافآت السنوية للموظفين والعمال ، وأن هذه المكافآت تزيد فى معظم الأحوال عما يتناسب مع مجهودات هؤلاء الموظفين وعملهم ، بحيث كان من السهل الحكم عليها بأنها مكافآت صورية يقصد بها تضخيم المصروفات ومن ثم تخفيض الأرباح الحقيقية التى تستحق عنها الضريبة ، فعلاجا لذلك وضعت مصلحة الضرائب بعد موافقة وزير المالية أساسا موحدا لما يجوز اعتماده من هذه المكافآت ، نلخصه فيما يأتى[1] :

أولا — يجوز تحميل حساب الأرباح والخسائر بمكافآت تعادل مرتب أو أجر شهرين ، بشرط صرفها لجميع الموظفين والمستخدمين ، الا من يحرمون لأسباب خاصة ، وبشرط ثبوت المنح بصفة قاطعة .

ثانيا — يجوز التسليم بمكافآت تزيد عن مرتب أو أجر شهرين ، وذلك فى المنشآت التى تمسك حسابات منتظمة ، ومع مراعاة الشروط السابق ذكرها ، وبشرط عدم وجود علاقة قرابة بين رب العمل ومن يمنح المكافأة ، وعلى ألا تزيد نسبة ما يخصص من مهايا أصلية ومرتبات اضافية وغيرها وغلاء معيشة ومكافآت (للعمال والموظفين) الى الربح الصافى فى السنة موضوع البحث عن مثيلتها فى سنة ١٩٣٩ . وبشرط ألا تزيد المكافأة فى أية سنة ضريبية عن مرتب أو أجر ستة شهور بغير اضافات من علاوة الغلاء أو غيرها .

وبعد صدور تعليمات المصلحة سالفة الذكر ، صدر القانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ فى ١٦ أغسطس سنة ١٩٤٨ متضمنا النص على عدم جواز تحميل حساب الأرباح والخسائر من وجهة النظر الضريبية بمقدار المكافآت التى يزيد مجموعها السنوى على مرتب شهرين .

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب رقم ٣٥ الصادرة فى ٢٤ مارس سنة ١٩٤٦ .

وهنا تثار مسألة هامة ؛ هى هل يجوز لصاحب المشروع أن يحسب لنفسه أجرا ؟ .

القاعدة العامة أنه لا يخصم أى مبلغ كأجر لصاحب المشروع ، لأنه من الوجهة القانونية لا يعتبر أجيرا وليس له حق امتياز للحصول على هذا الأجر ، بل لا يحصل على شىء الا اذا كان هناك ربح[1] . ونحن نؤيد هذا الرأى كل التأييد ؛ لأن المفروض فى الشخص الذى يقوم باستغلال منشأة تجارية أو صناعية أن يعمل بعقله ويديه ورأس ماله ، فعناصر تكوين المنشأة هى رأس المال والعمل معا . ويصدق هذا الحكم على الشركاء المتضامنين فى شركات التضامن والتوصية ، فلا يجوز من وجهة النظر الضريبية تحميل حساب الأرباح والخسائر بمرتبات لهؤلاء الشركاء ، لانعدام رابطة الاستخدام بينهم وبين الشركة .

وقد أقرت محكمة النقض والابرام (الدائرة المدنية والتجارية) هذا الرأى فى حكمها الصادر فى ٢٨ مارس سنة ١٩٤٦ فى الطعن المقيد بجدولها تحت رقم ٥٩ سنة ٥١ قضائية ، وجاء بأسباب هذا الحكم ما يأتى :

« حيث ان الطعن يتحصل فى أن النزاع كان على نوع الضريبة التى يخضع لها مرتب المطعون ضده ، هل هى ضريبة الأرباح التجاريةوالصناعية موضوع الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كما تقول مصلحة الضرائب ، أم هى ضريبة كسب العمل موضوع الكتاب الثالث منه كما تقول الشركة . لكن الحكم المطعون فيه قضى بأن هذا المرتب معفى من الضريبة طبقا للفقرة الرابعة من المادة الأولى من الكتاب الأول من القانون ، مع أن الكتاب الأول هذا خاص بالضريبة على ايراد رأس المال المنقول وتلك الفقرة خاصة بمرتبات أعضاء مجلس الادارة فى الشركات المساهمة ولا علاقة لها بمرتبات مديرى شركات المحاصة ، ومع أن هذا المرتب خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . وبذلك تكون المحكمة قد أخطأت فى تطبيق القانون .

« وحيث ان الحكم المطعون فيه قال ان النزاع فى الواقع يدور حول ما اذا

---

(١) حكم مجلس الدولة فى فرنسا بهذا المعنى فى ٢٦ يناير سنة ١٩٢٣ (راجع الكس الجزء الأول ص ٣٥٩) .

كان مرتب الشريك المتضامن لمدير فى شركة توصية يدخل ضمن مصاريف الشركة العامة عند احتساب الأرباح فلا تسرى عليه الا ضريبة كسب العمل ، أو أنه يدخل ضمن أرباح الشركة فتحصل عنه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية كما تقول بذلك المستأنفة . قال الحكم ذلك ثم قضى بتأييد الحكم الابتدائى آخذا بأسبابه فى حين أن الحكم الابتدائى مقام على أن أجر المدير موضوع الدعوى معفى من الضريبة طبقا للفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون .

« وحيث ان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قسم الايراد من حيث خضوعه للضريبة الى ثلاثة أنواع فرق بينها فى المقابلة من ناحية سعر الضريبة ومن ناحية مدى الاعفاء منها تبعا لمقدار المجهود الشخصى فى انتاج كل نوع من الايراد ، فكان الكتاب الأول من القانون خاصا بالضريبة على ايراد رأس المال والكتاب الثانى خاصا بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والكتاب الثالث خاصا بالضريبة على كسب العمل .

« وحيث ان المرتب الثابت المقرر للمطعون ضده بصفة كونه مديرا للشركة لا يمكن بطبيعة الحال أن يعد ايرادا لرأس المال ، فهو بالتالى لا يكون خاضعا لأحكام الكتاب الأول من القانون ، الخاص بالضريبة على ايراد رأس المال والتى الأصل فيها أنها لا تفرض على الايراد الذى يكون أساسه المجهود الشخصى .

« وحيث انه فى هذا الصدد لا يجوز الاعتراض بتحدث الفقرة الرابعة من المادة الأولى من الكتاب الأول من القانون عما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الادارة ، أو لمصلحة أى صاحب نصيب آخر وما يستولى عليه أعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين أكثر من أعضاء مجالس الادارة الآخرين . لا يمكن الاعتراض بذلك لأن الشركات فى معنى تلك الفقرة هى الشركات المساهمة وحدها دون غيرها . ذلك أن نظام مجالس الادارة وأعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين هو بحكم طبيعته نظام خاص بالشركات المساهمة ، ومن ثم كانت الشركات الموصوفة بأن لها مجالس ادارة وأعضاء مجالس ادارة هى ولابد فى عرف القانون وفى الاصطلاح الجارى شركات المساهمة ، لا شركات التضامن ، ولا شركات التوصية بالأسهم التى ان

شملت موصين مساهمين فهى قبل كل شىء شركات توصية مع ما يترتب على ذلك من مدى المسئولية بالنسبة الى مديرها المتضامن .

« وحيث ان المدير الشريك المتضامن فى شركة التضامن أو شركة التوصية مركزه بالنسبة الى المنشأة هو سواء بسواء مركز التاجر الفرد صاحب المنشأة الذى لا يفرض له القانون عند احتساب الضريبة على أرباحها أجرا مقابل ادارته لها . ولا فرق بين الاثنين فى الواقع من حيث ان كلا منهما يبذل للمنشأة ماله ومجهوده الشخصى ، ولا فى القانون من حيث ان كلا منهما مسئول فى كل ماله عن كل ديون المنشأة ، ومن حيث انه لا يصح اعتباره أجيرا فيها . وحقيقة الأمر فى عمل مدير الشركة ، الذى يكون فى الوقت نفسه شريكا متضامنا ، أنه يعتبر من ضمن حصته فى رأس مال الشركة ، فما يأخذه فى مقابل عمله هذا يكون بحسب الأصل حصة فى الربح المستحق لشريك لا أجرا مستحقا لأجير . ومن ثم يكون مرتب المدير المذكور خاضعا بقدر ما تتسع له أرباح الشركة للضريبة على الأرباح طبقا للمادة ٣٠ والمادة ٣٤ فقرة أخيرة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

« وحيث انه متى كان ذلك كذلك فان الحكم المطعون فيه — وقد أقيم على اعتبار مرتب المطعون ضده من مرتبات مديرى الشركات المعفاة من الضريبة على ايراد رأس المال تطبيقا للفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى حين أنه غير خاضع لحكمها بل لحكم المادتين ٣٠ ، ٣٤ من القانون — يكون قد أخطأ فى تطبيق القانون ويتعين نقضه .

« فلهذه الأسباب حكمت المحكمة بقبول الطعن شكلا وفى الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه .... الخ . »

٣ ـ فوائد المبالغ المقترضة :

اذا اقترض الممول بعض الأموال واستعملها فى أغراض منشأته ، فان فوائد هذه الأموال تعتبر تكليفا للاستغلال واجب الخصم . أما اذا كان صاحب المشروع يستخدم أمواله الخاصة ، وحسب لنفسه فائدة ، فيكون الحكم من وجهة النظر الضريبية كالآتى :

(ا) الفوائد التى يحسبها الشريك المتضامن على رأس ماله المدفوع منه طبقا لعقد الشركة (سواء كانت شركة تضامن أو شركة توصية أو شركة محاصة) فهذه لا يجوز خصمها من الأرباح .

(ب) وبالمثل فانه لا يجوز للممول الفرد أن يحسب فائدة على رأس ماله ولا على حسابه الجارى فى منشأته الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

(ج) اذا دفع الشريك المتضامن فى شركة التضامن أو التوصية مبالغ علاوة على رأس ماله المنصوص عنه فى عقد الشركة ، فمثل هذه المبالغ تعتبر سلفة من الشريك للشركة وله قانونا فوائد عنها . وعلى ذلك فان الفوائد التى يستولى عليها من هذه المبالغ تخضع للضريبة على فوائد الديون ، ومن الواجب قبولها ضمن مصروفات الشركة .

٤ ـ الضرائب التى تدفعها المنشأة :

طبقا لنص البند الثالث من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تعتبر جميع الضرائب من التكاليف التى تخصم من الأرباح ، ما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التى يؤديها الممولون بموجب هذا القانون .

والمقصود بالضرائب التى يسمح بحسابها ضمن التكاليف ، الضرائب التى يؤديها الممول عن الأموال المملوكة للمنشأة والمتصلة بنشاطها . وعلى ذلك يخرج من نطاق الضرائب الجائز خصمها من الأرباح ما يؤديه الممول منها عن أموال خاصة به أو عن شئونه الشخصية .

ويختلف التشريع الفرنسى عن التشريع المصرى فى هذا الصدد ، اذ يجيزون فى فرنسا خصم جميع الضرائب من الأرباح بما فى ذلك ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ذاتها . ومؤدى ذلك أن تعتبر الضريبة التى تربط فى سنة ١٩٥٠ مثلا تكليفا على أرباح هذه السنة .

ويرجع السبب الذى لم ير المشرع المصرى من أجله اعتبار الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من التكاليف ، الى أن نصيب الدولة فى الأرباح التى يحققها الممول يتولد فى نفس الوقت الذى تتكامل فيه عناصر هذه الأرباح ،

وان الضريبة التى تربط على أرباح سنة معينة ليست فى الواقع سوى جزء من هذه الأرباح .

وقد أثار التطبيق العملى لنص البند الثالث من المادة ٣٩ خلافا فى الرأى بشأن الضريبة الاضافية التى فرضت على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ؛ فذهب البعض الى عدم خصمها من الأرباح بطريق التبعيـة ، على حين ذهب البعض الآخر الى أن الاستثناء المنصوص عنه بالمادة ٣٩ مقصور على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وحدها ، وأما غير ذلك من الضرائب فيسرى عليها الحكم العام لتلك المادة وهو جواز خصمها من الأرباح .

وقد بدأت مصلحة الضرائب باتباع الرأى الأول ، ثم عدلت عنه وأصدرت منشورها رقم ١١٦ بتاريخ ٢٦ يناير سنة ١٩٤٦ أجازت فيه خصم الضريبة الاضافية من الأرباح ، استنادا الى أن الاستثناء المشار اليه فى المادة ٣٩ لا يتناول سوى ضريبة الأرباح التى يؤديها الممولون بالتطبيق لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وبعد أن طبقت مصلحة الضرائب هذا المنشور نحو سـنتين أصدرت منشورا آخر برقم ١٣٤ فى ١٩٤٨/٢/٧ عادت بموجبه الى اتبـاع الرأى القائل بعدم جواز خصم الضريبة الاضافية من الأرباح باعتبارها زيادة فى السعر المقرر لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وليست نوعا خاصا من الضرائب النوعية .

والرأى عندنا أن نص البند الثالث من المادة ٣٩ من الوضوح بحيث لا يقبل الجدل . فللممولين الحق فى اعتبار الضريبة الاضافية من التكاليف ، تمشيا مع عمومية هذا النص ، ولأنها ليست ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بل هى ضريبة مستقلة عنها وصدرت بفرضها قوانين خاصة بها بينت سعرها ومدة العمل بها .

وعلى أثر صدور القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ بفرض ضريبة خاصة على الأرباح الاستثنائية ، ذهب بعض الممولين الى اعتبار هذه الضريبة من التكاليف الجائز خصمها من الأرباح تطبيقا لنص البند ٣ من المادة ٣٩ ، استنادا الى أن الاستثناء الوارد بهذه المادة تناول ضريبة الأرباح التجارية والصناعية دون غيرها .

وكان رأى مصلحة الضرائب فى هذا الشأن عدم جواز خصم الضريبة الاستثنائية ، سواء لدى تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية . واستندت المصلحة فى هذا الرأى الى أن المادة ١١ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ تقضى بأنه يسرى على الضريبة المقررة بهذا القانون جميع أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى الأخص ما يتصل منها بتحديد الربح الخاضع للضريبة ، وما دامت الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا تعتبر من التكاليف ؛ فقياسا على ذلك لا يجوز خصم الضريبة الاستثنائية من الأرباح[1] . وقد حسم الخلاف بين مصلحة الضرائب والممولين فى هذا الموضوع بصدور القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٤٤ فى ١٣ أغسطس سنة ١٩٤٤ ؛ فقد نص فيه على أن الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية لا تعتبر من التكاليف ، ومن ثم لا يجوز خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولا من الربح الاستثنائى الخاضع للضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية .

٥ ـ الديون المعدومة :

اذا انعدمت بعض الديون التى تستحق للمنشأة قِبَل الغير نتيجة معاملاتها التجارية والصناعية فتعتبر هذه الديون من التكاليف الجائز خصمها من الأرباح . ويتبع الممولون فى معالجة الديون فى حساباتهم طرقا مختلفة ؛ فيلجأ بعضهم الى تخفيض ما له من ديون « ذمماته » بالقدر الذى يشك فى تحصيله منها ويحمّل به حساب الأرباح والخسائر باعتباره فى حكم الخسارة ، على حين يعمد البعض الآخر الى انشاء حساب احتياطى للديون يغذيه سنويا بجزء من الأرباح ليقابل به ما يتعرض له من خسارة اذا تعذر تحصيل بعض هذه الديون .

ويختلف التشريع المالى الفرنسى عن التشريع المصرى فى هذا الصدد . فطبقا للتشريع الفرنسى يحق للممول تكوين احتياطى خاص لمقابلة الديون المعدومة وخصمها من الأرباح . واذا زادت الخسارة الفعلية فى الديون عن

---

(١) خطاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٨ (أرباح استثنائية) الصادر فى ١٧ مايو سنة ١٩٤٢ .

مقدار الاحتياطى أجيز للممول تحميل الفرق لحساب الأرباح والخسائر فى السنة التى وقعت فيها الخسارة . أما اذا كانت الخسارة الفعلية فى الديون أقل من مقدار الاحتياطى الذى خصم من الأرباح لمقابلتها ، فيكون على الممول أن يضيف الفرق الى ايرادات السنة التى تم فيها التحصيل . هذا هو حكم التشريع الفرنسى عن كيفية معاملة الديون المعدومة من وجهة النظر الضريبية . ولكن المشرع المصرى لم يشأ أن يتجه هذا الاتجاه بل أخضع جميع الاحتياطيات مهما كان الغرض منها للضريبة .

ولا تجيز مصلحة الضرائب فى مصر خصم الديون من الأرباح الا اذا أقام الممول الدليل على اعدامها فعلا . أما الديون المشكوك فى تحصيلها فلا ينظر اليها طالما أنها لم تصبح خسارة محققة .

وقد جرت مصلحة الضرائب منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الى شهر يونيو سنة ١٩٤٨ على التفرقة بين الديون التى نشأت بعد أول سبتمبر سنة ١٩٣٦ وتلك التى نشأت قبل هذا التاريخ ، فأجازت بالنسبة للديون الأولى تحميل حساب الأرباح والخسائر بما يعدم منها اذا قدم الممول من الأدلة والمستندات ما يقنع المصلحة بأنها أصبحت معدومة فعلا أو فى حكم المعدومة ، وبشرط أن يتعهد الممول بأن يرد الى حساب الأرباح والخسائر فى السنوات التالية قيمة ما قد يتحصل من تلك الديون . وأما بالنسبة للديون التى نشأت قبل أول سبتمبر سنة ١٩٣٦ ، فقد رأت مصلحة الضرائب أن الأصل فيها هو عدم جواز تحميل ما يعدم منها لحساب الأرباح والخسائر فى السنوات الضريبية . الا أنه يمكن ، على سبيل التيسير على الممولين ، اعتبار ما تم سداده بين أول سبتمبر سنة ١٩٣٦ و ٣١ أغسطس سنة ١٩٣٨ من أصل الدين القديم ، وذلك فقط فى حالة استمرار المدين فى معاملاته بعد أول سبتمبر سنة ١٩٣٦[1] .

وعللت مصلحة الضرائب اتخاذ ٣١ أغسطس سنة ١٩٣٦ مبدأ للعمل بالقواعد المذكورة ، باعطاء الممولين فرصة قدرها سنتان ، حتى لا يكون لديهم سبب للتذمر

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ٤ .

فيما لو طبقت تلك القواعد ابتداء من عمليات سبتمبر سنة ١٩٣٨ ؛ لأن الديون لا يمكن البت فى امكان تحصيلها واعتبارها معدومة الا بعد مضى وقت معقول.

ويلاحظ فى هذا الشأن أنه لا يوجد أى سند قانونى يؤيد رأى مصلحة الضرائب سالف الذكر ، لأن العبرة فى جواز تحميل حساب الأرباح والخسائر بالديون المعدومة ، هى ثبوت اعدام الدين بغض النظر عن تاريخ نشأته .

ولما عرضت هذه المسألة على المحاكم ورفضت الأخذ بوجهة نظر مصلحة الضرائب ، اضطرت المصلحة الى الغاء تعليماتها سالفة الذكر واصدار تعليمات جديدة بدلا عنها ، نص فيها على اجازة خصم الديون المعدومة التى نشأت قبل العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، متى ثبت أن المنشأة محقة فى اعدام تلك الديون وكان لديها دفاتر منتظمة ، تتمكن معها المصلحة من معرفة نشأة الدين ، وتحديد السنة التى يمكن اعتباره معدوما فيها ومراقبة ما قد تحصله المنشأة من هذه الديون فيما بعد ، للتثبت من اضافته ضمن ايراداتها فى سنة التحصيل[١] .

٦ ـ التبرعات والاعانات :

القاعدة العامة هى أن جميع المبالغ التى تصرف على سبيل التبرع أو الاعانة أو الهبة تعتبر تصرفا شخصيا فى الأرباح ، ومن ثم لا يجوز خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة . على أنه اذا كانت المنشأة تدفع هذه المبالغ بقصد الاستفادة من صرفها ، كما لو دفعت مبلغا على سبيل الاعانة لبعض المستشفيات أملا فى الاستفادة من قبول عمالها وموظفيها للعلاج فى المستشفيات المذكورة ، وكذلك اذا دفعت المنشأة اعانة لجمعية أو لهيئة أخرى معترف بها على سبيل الاعلان عن نشاطها ، فمثل هذه المبالغ يمكن قبولها ضمن المصروفات وذلك فى حدود المعقول وطبقا لظروف المنشأة[٢] .

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ٣٧ الصادرة فى يونية سنة ١٩٤٨ .

(٢) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ١٥ ، ١٦ المؤرختين فى ١٩٤٠/٨/٥

وتعتبر الزكاة تصرفا شخصيا فى الأرباح ، ومن ثم لا يجوز تحميلها لحساب الأرباح والخسائر[1] .

غير أن مصلحة الضرائب قد تجاوزت عن اتباع هذه القاعدة فى حالات معينة ، اذ سمحت للممولين بخصم بعض التبرعات من أرباحها مع عدم اتصالها بناحية الاعلان عن المنشأة أو رغبتها فى الاستفادة من صرفها . ومن قبيل ذلك التبرعات لانشاء المخابىء أو لمساعدة منكوبى الغارات الجوية أو للدفاع الوطنى[2] . ومن ناحية أخرى فقد أصدر وزير المالية أربعة قرارات وزارية ، أعفى بموجبها بعض التبرعات من أداء الضريبة المستحقة عليها ، وهى التبرعات التى دفعت فى اكتتاب الشكر للنصر وتخليد ذكرى المرحوم أحمد ماهر باشا ومساعدة سوريا ولبنان ومشروع مدينة فاروق الجامعية .

وازاء ما تبينته مصلحة الضرائب من اضطرار بعض الممولين — تحت نوع من التأثير الأدبى — الى دفع مبالغ على سبيل التبرع بناء على طلب السلطات المحلية التى تتدخل فى جمع التبرعات بقصد مساعدة المشروعات الخيرية وذات الصبغة العامة ، فقد أجازت السماح للممولين بتحميل حساب الأرباح والخسائر بما يدفعونه على سبيل التبرع والاحسان بصفة عامة بغض النظر عن توافر صفة الاعلان فيها ، بشرط انعدام القرابة أو الصلة الشخصية بين صاحب المنشأة ومن أعطيت لهم تلك المبالغ ، وعدم تجاوز مقدارها ٣٪ من صافى الأرباح[3] . وعللت مصلحة الضرائب اعتماد هذه المبالغ ضمن المصروفات ، بأنها تفيد المنشأة من ناحية احداث تأثير طيب عند الجمهور ، وبذلك يتحقق الغرض الذى ترمى اليه المنشآت عادة من وراء ما تنفقه فى الاعلان عن نفسها .

وفى رأينا أنه على الرغم من وجاهة الاعتبارات التى حدت بمصلحة الضرائب الى قبول تحميل حساب الأرباح والخسائر ببعض التبرعات والاعانات التى

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ٢٧ الصادرة فى ١٠/١١/١٩٤٢ .

(٢) تابع النشرة السادسة عشرة من تعليمات الأرباح التجارية والصناعية بتاريخ ٢١/٧/١٩٤١ .

(٣) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ٣٥ الصادرة فى ٢٤ مارس سنة ١٩٤٦ .

لا يكون الغرض من صرفها الاعلان عن المنشأة ، فان الأمر كان يقتضى تعديل التشريع بما يخول الممولين حق حساب مثل تلك المبالغ ضمن المصروفات . ويؤيد هذا الرأى أن وزارة المالية ، عندما أعادت النظر فى موضوع التبرعات التى يجوز خصمها من الأرباح على أثر اعتراض ديون المحاسبة على ما كانت مصلحة الضرائب قد أصدرته من تعليمات فى هذا الشأن ، قررت وقف العمل بتلك التعليمات ، وتقدمت فى الوقت ذاته بمشروع قانون بمضمون ما جاء فيها . وبموجب التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ الصادر فى ١٣ أغسطس سنة ١٩٤٩ على نص الفقرة الأخيرة من المادة ٣٩ ، أصبح يعد فى حكم التكاليف الجائز خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة ، اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٤٨ ، التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة المصرية ، والتى يكون مركزها بمصر ، على أن لا تتجاوز قيمتها ثلاثة فى المائة من الربح الصافى لكل منشأة .

٧ ـ الغرامات والمصروفات القضائية :

يحق للممول أن يخصم من أرباحه الاجمالية جميع المصروفات القضائية المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة ، وما يحكم عليه به من غرامات ، بشرط أن تكون ناشئة عن أعمال المهنة[1] .

أما المصروفات القضائية والغرامات المتصلة بتصرفات الممول الشخصية ، فهذه لا يجوز تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمتها ، لأنها ليست مما يتصل بمباشرة المهنة ولا علاقة لها بنفقات انتاج الربح أو المحافظة عليه . ويصدق هذا الحكم أيضا على المصروفات القضائية المتعلقة بمخالفات جنائية . والغرامات التى يحكم بها على الممول اذا كانت لها صفة الغرامات الشخصية ، مثل غرامات مخالفة أحكام قوانين الضرائب بأنواعها ، ومخالفة أحكام التسعير الجبرى والغش التجارى ، والتجارة غير المشروعة .

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ٢٣ الصادرة فى ٢٥ مارس سنة ١٩٤٢ وملحقها الصادر فى ١٩ مارس سنة ١٩٤٤ .

٨ ـ الترميمات :

يحق للممول أن يخصم من الأرباح الاجمالية ما ينفقه فى ترميم وصيانة أدوات المنشأة ومهماتها وآلاتها ، ومبانيها وأثاثها .

ولكن لا يجوز خصم الترميمات التى تكون سببا فى زيادة قيمة الأصل عن رصيده بالدفاتر قبل ترميمه . والسبب فى ذلك أن الترميمات التى تزيد قيمة الأصل أو تضاعف قوته الانتاجية تعتبر مصروفا رأسماليا ، ومن ثم تضم الى قيمة الأصل وتستهلك على أساس معدل الاستهلاك الذى يسرى عليه .

٩ ـ نفقات الاعلان :

من المتفق عليه أن ما تصرفه المنشأة فى وجوه الاعلان عن نشاطها يكون له أثره فى زيادة انتاجها ونمو أرباحها . ولهذا تعد نفقات الاعلان من تكاليف الانتاج الواجب خصمها من الأرباح الاجمالية .

على أنه تجب التفرقة بين مصروفات الاعلان الدورية ، وهى ما تدفعه المنشأة من وقت لآخر ، ومصروفات الاعلان الكبيرة ، التى يطلق عليها اسم « الحملات الاعلانية » ؛ فالأولى يجوز تحميلها على حساب الأرباح والخسائر فى السنة التى تصرف فيها ، أما الثانية فيجرى توزيعها على عدة سنوات تحدد طبقا لطبيعة كل حالة ، بشرط أن لا تكون لها صفة المصروف الرأسمالى المستديم . ويرجع السبب فى توزيع مصروفات الاعلان الكبيرة على عدة سنوات الى أن نفعها يمتد عادة الى سنوات متعددة ، الأمر الذى يقتضى أن تتحمل كل سنة ضريبية نصيبها فى تلك التكاليف .

هذا ، وقد حددت مصلحة الضرائب مدة استهلاك مصروفات الاعلان التى تتخذ شكل حملة اعلانية بما يتراوح بين ثلاث وخمس سنوات . أما المصروفات التى يمكن اعتبارها مصروفا رأسماليا مستديما ، مثل انشاء لوحات من الصاج أو انشاء اعلان كهربى فى أعلى المبنى ، فتخضع لنظام الاستهلاك السنوى طبقا للقواعد المقررة للاستهلاك عامة [1] .

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية النشرة الثامنة .

١٠ ـ أقساط التأمين :

اذا كان المشروع مؤمنا عليه ضد الحريق أو السرقة أو التلف من الغارات الجوية .. الخ ، اعتبرت أقساط التأمين من المصروفات الواجب خصمها من الأرباح الاجمالية قبل الوصول الى صافى الأرباح التى تربط عليها الضريبة . كذلك يحق للمنشأة أن تخصم من أرباحها لدى حساب الضريبة قيمة ما تدفعه الى شركة التأمين أقساطا عن التأمين على حياة أحد الموظفين ، سواء نص فى عقد التأمين على أنه لا يستفيد منه غير هذا الموظف أو أسرته (تعتبر أقساط التأمين فى هذه الحالة بمثابة زيادة فى مرتب الموظف) ، أو كان العقد يعطى للمنشأة الحق فى الحصول على بعض المبالغ التى تدفعها شركة التأمين عند وفاة الموظف المؤمن على حياته .

ويقاس على هذا ما تدفعه المنشأة أقساطا للتأمين على حياة أحد الشركاء ، اذا نص فى عقد التأمين على أنه قد أبرم لصالح المنشأة ، فهذه المبالغ يجوز خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة ، على أن يضاف ما تحصل عليه المنشأة من شركة التأمين فى حالة وفاة هذا الشريك الى وعاء الضريبة .

أما فيما يختص بأقساط التأمين التى يدفعها الممول صاحب المنشأة الفردية للتأمين على حياته ، فتعتبر استعمالا للربح ، ومن ثم لا يجوز خصمها من الأرباح لدى حساب الضريبة .

واذا هلك الأصل المؤمن عليه أو سرق أو تلف لأى سبب من الأسباب المؤمن ضدها ، يكون للمنشأة الحق فى أن تحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمته ، مقابل اضافة المبلغ الذى تحصل عليه من شركة التأمين بمثابة تعويض الى جانب الايرادات .

وقد سبق أن أشرنا الى ما يراه بعض الممولين من اعتبار المبالغ التى تدفعها شركات التأمين الى المنشآت التجارية أو الصناعية تعويضا لها عن أصولها الهالكة ، بمثابة القيمة الاستبدالية لتلك الأصول ، أى القيمة التى تساويها وقت هلاكها ، وتكون المنشأة مضطرة الى دفعها ثمنا لشراء أصول جديدة تحل محلها ، وأوضحنا أن أصحاب هذا الرأى يعارضون فى اضافة الفرق

بين القيمة الدفترية للأصل الهالك وقيمة التعويض الى جانب الايرادات ، استنادا الى أن هذا الفرق لا يمثل أرباحا حقيقية للمنشأة [1] .

هذا ، ويحدث أحيانا أن تعمد المنشأة الى استقطاع مبالغ سنوية من أرباحها ، وتحتفظ بها لديها فى حساب خاص تطلق عليه اسم « حساب أموال التأمين » بدلا من دفعها الى شركة التأمين ، كى تستخدم ما يتجمع فيه من أموال لمواجهة ما قد تتعرض له من أخطار . ومعنى هذا بعبارة أخرى أن المنشأة تقوم بالتأمين لدى نفسها بدلا من أن تعهد بهذا العمل الى بعض شركات التأمين . فماذا يكون الحكم بالنسبة لهذه المبالغ لدى تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ؟ . الجواب على هذا أن المشرع المصرى لا يعتبر من التكاليف الجائز خصمها من الأرباح الا المبالغ التى تصرفها المنشأة بالفعل خلال السنة الضريبية موضوع الربط ، أما المبالغ التى تؤخذ من الأرباح لتغذية الاحتياطى أو لتكوين مال احتياطى خاص معد لتغطية خسارة محتملة ، فلا تخصم من مجموع الأرباح التى تحسب عليها الضريبة [2] . وبما أن استقطاع بعض الأرباح السنوية والاحتفاظ بها فى المنشأة فى حساب « مال التأمين » صورة من صور الاحتياطيات ، فلهذا لا يجوز قبولها — طبقا للتشريع المصرى — ضمن المصروفات . أما فى فرنسا فيجيزون تحميل حساب الأرباح والخسائر بهذا الاحتياطى ، ولكن بشرط ألا تستخدمه المنشأة فى أى غرض آخر غير الغرض الذى خصص له ، والا فرضت عليه الضريبة .

١١ ــ الاستهلاكات :

تشمل هذه العبارة نوعين مختلفين من الاستهلاكات ، وهما : الاستهلاك الصناعى ، والاستهلاك المالى . ونبين فيما يلى ما يجوز تحميله لحساب الأرباح والخسائر لدى تحديد وعاء الضريبة من كل من نوعى الاستهلاك سالفى الذكر .

---

(١) انظر « التعويض الذى تدفعه شركة التأمين مقابل البضائع والآلات المؤمن عليها » ص ٩٦ من هذا الكتاب .

(٢) تراجع الفقرة الأخيرة من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

أولا ـ الاستهلاك الصناعى :

عموميات : يقصد بهذا الاستهلاك مقدار النقص الذى يطرأ على قيمة أصول المنشأة بسبب استعمالها فى الأغراض التى اشتريت من أجلها ، ويستتبع تناقص قوتها الانتاجية سنة بعد أخرى .

ولما كانت القاعدة الصحيحة فى تصوير الميزانية تستلزم اظهار أصول المنشأة على حقيقتها فى نهاية كل سنة ، فقد جرت المنشآت التجارية والصناعية على تحميل حساب الأرباح والخسائر سنويا بمبلغ يعادل مقدار النقص المشار اليه ، حتى اذا انتهت آجال تلك الأصول ، وأصبحت غير صالحة للاستعمال يكون قد تجمع لدى المنشأة من هذه المبالغ السنوية ما تستطيع أن تجدد به الأصول المذكورة . واذن فهذا الاستهلاك هو فى الواقع تصوير للخسارة الحقيقية التى تصيب أصول المنشأة فى كل سنة من جراء الهلاك الذى يطرأ عليها بسبب استعمالها . وعلى ذلك يمكن النظر اليه على أنه من التكاليف اللازمة للحصول على الربح أو المحافظة عليه .

وقد جاءت الفقرة الثانية من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ متمشية مع هذا الاتجاه ، فقضت بأن يخصم من صافى الأرباح الخاضعة للضريبة مقدار الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

ويقصد بعبارة الاستهلاكات الحقيقية المنصوص عليها فى هذه المادة ، ما يمثل النقص الحقيقى الذى يطرأ على أصول المنشأة بسبب الاستعمال . وينبنى على ذلك أنه لا يجوز اجراء الاستهلاك على الأصول التى تكون المنشأة قد اشترتها ولم تقم بعد باستعمالها فى الانتاج . واذا عمدت المنشأة الى المبالغة فى استهلاك أصولها المنتجة ، حق لمصلحة الضرائب أن تخفض هذا الاستهلاك بمقدار الزيادة التى أدخلتها عليه المنشأة ، حتى يكون المبلغ الجائز خصمه من الأرباح معادلا الاستهلاك الحقيقى لتلك الأصول .

ويحسب الاستهلاك على القيمة المدفوعة فى شراء الأصل ، بغض النظر عما قد يطرأ على هذه القيمة من زيادة بسبب الظروف الاقتصادية . وأساس ذلك

أن الغرض من الاستهلاك هو الابقاء على القيمة الاسمية لرأس المال . وعلى ذلك فانه اذا عمدت احدى المنشآت الى اجراء الاستهلاك على القيمة السوقية لآلاتها أو مبانيها أو غير ذلك من الأصول الثابتة ، وكانت هذه القيمة أزيد من ثمن شراء تلك الأصول ، فان الفرق بين مقدار الاستهلاك محسوبا على أساس ثمن شراء الأصول المذكورة ومقداره محسوبا على أساس سعرها فى السوق يعتبر بمثابة احتياطى ، ويتعين رده الى الربح الخاضع للضريبة .

على أنه اذا أعيد تقويم الأصول بمناسبة خروج بعض الشركاء واستقلال البعض الآخر بالمنشأة ، فيجوز فى هذه الحالة حساب الاستهلاك على الثمن الذى قدر لكل أصل وقت الانفصال[1] . ولكن اذا توفى صاحب المنشأة وحل محله ورثته وتابعوا نشاطه ، لا يكون لهم الحق فى حساب الاستهلاك على أساس القيمة التى تقدر بها ادارة التركات أصول هذه المنشأة فى تاريخ الوفاة ، بل يستمر استهلاكها على قيمتها الاسمية[2] .

١ ـ العناصر القابلة للاستهلاك :

يجرى الاستهلاك على جميع الأصول المادية المملوكة للمنشأة والتى تقبل الهلاك بطبيعتها ، أما تلك الأصول التى تظل حافظة لكيانها ولا تبلى مع الزمن ، كالأراضى ، فلا يجوز استهلاكها .

ويتناول الاستهلاك أيضا الأصول المعنوية التى تقل قيمتها مع الزمن ، كبراءات الاختراع التى لابد من أيلولتها بعد فترة معينة الى الأملاك العامة ، حيث تزول صفة احتكار الممول لها ، ويكون استعمالها عندئذ حقا شائعا بين جميع الناس . وبالمثل يجوز استهلاك الالتزامات فى المدة المحددة لانتهاء الالتزام .

أما العناصر المعنوية التى لا تتناقص قيمتها بمضى الزمن أو طول الاستعمال ، كشهرة المحل ، فلا يجوز استهلاكها ما دامت المنشأة قائمة[3] .

---

(١) حكم مجلس الدولة فى فرنسا بتاريخ ٢٥ سبتمبر سنة ١٩٤٣ .

(٢) حكم مجلس الدولة فى فرنسا بتاريخ ٢ ديسمبر سنة ١٩٣٥ .

(٣) تراجع تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب رقم ١٩ الصادرة فى ١٩٤٠/١٠/٢١ .

وفيما يختص بالمصروفات التأسيسية للشركة والتى تشمل مصروفات تحرير العقود وتسجيلها والنشر عنها وما يدفع على سبيل العمولة للوسطاء بمناسبة تكوين الشركة ، فهـذه المصروفات وان كانت تصرف لاثبات كيان الشركة القانونى ، الأمر الذى يلازمها طول مدة وجودها ، الا أنه بمجرد صرفهـا لا يمكن استردادها أو الانتفاع بها فى غرض آخر ، ولذلك فانه يحق للممول استهلاكها • وقد أجازت مصلحة الضرائب استهلاك هذه المصروفات فى مدة تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات [1] •

٢ ـ هل يجوز للمستأجر أن يستهلك الأصول المستأجرة ؟

الأصل فى الاستهلاك أن يكون مقصورا على المالك دون المستأجر • أما هذا الأخير فيكون له أن يدخل ضمن مصروفاته مقدار الايجار الذى يدفعـه ، وما يتحمله من نفقات صيانة وترميم الأصول التى توجد فى حيازته بطـريق الاستئجار • ولكن اذا اشترط فى عقد تأجير هذه الأصول أن يقوم المستأجر بردها الى المالك بعد نهاية مدة الاجارة بالحالة التى كانت عليها عند التعـاقد ، فيكون للمستأجر الحق فى أن يقيد ضمن مصروفاته الاستهلاك المقابل لاستعمال الأصول المذكورة • وغنىٌ عن الذكر أنه اذا كان المالك فى الحالة التى نحن بصددها من الممولين الخاضعين للضريبة ، بالقياس الى الايراد الذى يحصل عليه من تأجير الأصول المشار اليها ، فلا يسوغ له أن يخصم من أرباحه أى مبلغ لاستهلاكها ، اذ لا يمكن اجازة الاستهلاك مرتين لأصل واحد •

٣ ـ استهلاك المبانى التى تقام على أرض يملكها الغير :

اذا أقامت احدى المنشآت بعض المبانى على أرض مستأجرة من الغير ، وكان متفقا فى عقد التأجير أن تسلم تلك المبانى فى نهاية مدة العقد الى مالك الأرض ، أو أن تسلم اليه الأرض بحالتها بعد ازالة المبانى ، التى أقيمت عليها ، فيكون للمنشأة المستأجرة الحق فى أن تحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة ايجار الأرض وبقيمة استهلاك تلك المبانى معا • ويوزع هذا الاستهلاك على مدة ايجار الأرض •

---

(١) تراجع تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب رقم ٣٢ الصادرة فى ١٩٤٤/١٠/٧ .

وترى مصلحة الضرائب فى هذا الشأن أنه يشترط ألا تقل مدة استهلاك المبانى المذكورة عن عشر سنوات ، وأنه اذا نص فى عقد الايجار على تعويض يدفعه مالك الأرض للمستأجر فى نهاية مدة التعاقد ، فيجرى حساب الاستهلاك على صافى قيمة المبانى بعد خصم مبلغ التعويض • واذا انتهى العقد وترك المستأجر المبنى أو أزاله قبل انقضاء العشر السنوات المنوه بها ، فيسمح له بأن يخصم الخسارة الناشئة عن ذلك من أرباح السنة الأخيرة ، بعد اضافة ما يحصل من بيع الأنقاض أو غيرها لأرباح السنة المذكورة[1] •

٤ ـ طرق الاستهلاك :

ان ثمة طرقا متعددة لحساب الاستهلاك ، نخص بالذكر منها طريقة القسط المتناقص ، وطريقة القسط الثابت ، لأنهما أكثر انتشارا وذيوعا من غيرهما • ونبين فيما يلى ما تتميز به كل من هاتين الطريقتين ورأى مصلحة الضرائب فيهما :

(ا) القسط المتناقص :

يحسب الاستهلاك بهذه الطريقة على أساس نسبة مئوية من قيمة الأصل فى أول كل سنة بعد أن تخصم منها الاستهلاكات السابقة • وبعبارة أخرى تؤخذ النسبة المئوية التى تعتبر أساسا للاستهلاك السنوى من صافى قيمة الأصل فى أول السنة • ومن شأن هذه الطريقة أن يأخذ رصيد الأصل فى التناقص سنة بعد أخرى ، مما يستتبع تناقص قسط الاستهلاك تدريجيا •

(ب) القسط الثابت :

يحسب الاستهلاك طبقا لهذه الطريقة باستقطاع جزء ثابت المقدار فى كل سنة من القيمة التى دفعت فى شراء الأصل • ويحدد هذا الجزء السنوى على أساس عمر الأصل ، فاذا قدر له أنه يمكنه أن يستمر فى الانتاج عشر سنوات مثلا ، أجرى استهلاكه فى كل سنة بواقع ١٠٪ من ثمن شرائه • وبذلك يكون المبلغ الذى يخصص سنويا لاستهلاك هذا الأصل متماثلا فى جميع السنوات العشر المشار اليها • وتتميز هذه الطريقة بسهولتها وعدم بقاء فائض فى قيمة الأصول فى نهاية الآجال التى تحدد لها •

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب النشرة رقم ٢٠ الصادرة فى ١٩٤٠/١١/٩ .

وقد كانت مصلحة الضرائب فى أول عهدها بتطبيق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تشترط حساب الاستهلاك بطريقة القسط المتناقص[١] . غير أنه نظرا لما أبداه الممولون من اعتراضات على الزامهم باستهلاك أصولهم بهذه الطريقة ، لما يؤدى اليه اتباعها من وجود فائض فى قيمة الأصول فى نهاية مدة الاستهلاك ، لا يتناسب فى معظم الأحيان مع قيمتها الحقيقية ، نقول انه نظرا لهذا الاعتراض ، وخاصة أن قانون الضرائب لم يشترط طريقة معينة للاستهلاك ، عدلت مصلحة الضرائب عن رأيها فى هذا الشأن ، وأصدرت تعليمات جديدة تجعل اختيار طريقة الاستهلاك متروكا للممول ، بشرط استمراره على اتباع طريقة واحدة[٢] .

٥ ـ النسب المئوية المقررة لاستهلاك الأصول :

وضعت مصلحة الضرائب نسبا مئوية معينة ليلاحظ المأمورون حساب الاستهلاك طبقا لها[٣] .

ولما كانت ظروف بعض المنشآت تقتضيها استعمال آلاتها وماكيناتها دورات أكثر من الدورات العادية ، والتى تحددت نسب الاستهلاك على أساسها ، فقد أجازت مصلحة الضرائب ، مراعاة لهذه الظروف ، زيادة النسب العادية للاستهلاك الى حد يتناسب مع ساعات العمل الاضافية ، بشرط ألا تتعدى تلك الزيادة الاضافية ٤٠٪ من النسبة الأصلية المحددة لاستهلاك الأصل[٤] . واذا تعرضت المبانى التى تشغلها المنشأة لبلى غير عادى بسبب الهزات الناشئة عن ادارة الآلات والمحركات الكبيرة ، فيجوز رفع النسبة العادية لاستهلاك هذه المبانى من ٢٪ الى ٣٪ سنويا[٥] .

---

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ٢ الصادرة فى ١٦ اكتوبر سنة ١٩٣٩ .

(٢) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية تابع النشرة الثانية فى ٣ أغسطس سنة ١٩٤٣ .

(٣) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ٢ وملحقاتها .

(٤) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ١٧ الصادرة فى ١٩٤٠/٩/١٥ .

(٥) منشور مصلحة الضرائب رقم ٤٢ الصادر فى ١٩٤٠/٦/٦ .

ثانيا ـ الاستهلاك المالى :

ويقصد به المبالغ السنوية التى تعمد شركات الامتيـاز الى خصمها من أرباحها لاستهلاك ما تكون قد أصدرته من أسهم وسندات ، أو ما اقترضته من أموال ، كى يتسنى لها عند انتهاء أجل الامتياز أن تسترد قيمة ما أنشأته من مبان ومعدات ، التى ينص فى عقد الامتياز على تسليمها الى السلطة العامة فى التاريخ المشار اليه .

وقد أباحت ادارة الضرائب فى فرنسا هذا النوع من الاستهلاك فى تعليماتها الصادرة فى ٣١ يناير سنة ١٩٣٨ ، ويطلقون عليه اسم "Amortissement de Caducité" أى استهلاك السقوط . كما أقره مجلس الدولة الفرنسى فى حكم له بتاريخ ٦ يوليه سنة ١٩٣٨ .

ويتحدد مقدار قسط الاستهلاك السنوى فى هذه الحالة عن طريق قسمة قيمة المنشآت التى يتعين تسليمها عند نهاية الامتياز على مدة أجله . فاذا كانت قيمة المنشآت المذكورة ١٠٠ر٠٠٠ جنيه مثلا ومدة الامتياز ٥٠ سنة ، يكون قسط الاستهلاك ٢٠٠٠ جنيه .

هذا ، ويحدث أحيانا أثناء قيام شركات الامتياز ، أن تضيف الى منشآتها الأولى منشآت جديدة يدعو اليها اتساع نطاق أعمالها وتزايد عملائها ، كما هى الحال فى شركات المياه والانارة . فاذا كانت هذه المنشآت الجديدة سوف تؤول هى الأخرى الى السلطة المـانحة للامتيـاز عند انتهاء مـدته ، وجب استهلاكها . ويتم هذا الاستهلاك بقسمة قيمة تلك الاضافات على عدد السنوات الباقية من أجل الامتياز . فاذا كانت المدة الباقية من الامتياز عشر سنوات ، وكانت قيمة الاضافات المنوه بها ١٠ر٠٠٠ جنيه ، أجرى استهلاكها خلال السنوات العشر سالفة الذكر بواقع ١٠٠٠ جنيـه فى كل سنة . وطبقا لهـذا الرأى فان الاضافات التى تقوم بها الشركة فى آخر سنة من أجل الامتياز تستهلك بواقع ١٠٠٪ من قيمتها .

ويلاحظ فى هذا الشأن أن بعض شركات الامتياز تعمد أحيانا الى تعيين نسبة اسـتهلاك واحدة تطبق منـذ البداية ، وتسمح باسـتهلاك المنشآت

الموجودة فى بداية الامتياز وما ينتظر انشاؤه من معدات جديدة ابان حياته . غير أن تحديد هـذه النسبة يتم فى معظم الأحيـان جزافا دون أن يستند الى حساب دقيق .

ويختلف الرأى حول مدى حق شركات الامتياز فى اجراء استهلاك صناعى للمنشآت التى تكون ملزمة بردها الى السلطة العامة الى جانب الاستهلاك المالى المشار اليه . فيرى البعض أنه لا يجوز الجمع بين هذين الاستهلاكين لأن الأساس فى اجازة خصم الاستهلاك المالى من الأرباح ، هو تمكين الشركة من استرداد قيمة المنشآت سالفة الذكر ، فاذا أجيز لها أيضا أن تخصم من هـذه الأرباح ما يقابل الاستهلاك الصناعى للمنشآت المذكورة ، كان معنى ذلك أنه يسمح للشركة باستهلاك رأس مالها الاسمى مرتين .

ويرى البعض الآخر أنه تجب التفرقة فى هذا الشأن بين ما اذا كان عقد الامتياز يلزم الشركة برد منشآتها الى السلطة العامة بحالة جديدة ، وما اذا كان العقد يقضى بأن تسلم الشركة منشآتها بالحالة التى تكون عليها عند انتهاء أجل الامتياز ، ففى الحالة الأولى يكون للشركة الحق فى أن تجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك الصناعى كى تستطيع أن تجدد منشآتها أثناء مدة الامتياز . أما فى الحالة الثانية فان حق الشركة يقتصر على اجراء الاستهلاك المالى وحده .

ويجرى العمل بمصلحة الضرائب فى هذا الشأن على عدم السماح لشركات الامتياز بالجمع بين الاستهلاك المالى والصناعى الا بالقياس الى المعدات التى يتعين تجديدها أثناء عقد الامتياز ، أو اذا كان رأس المال الأصلى (الأسهم) أو المقترض (السندات) أقل من قيمة المعدات الصناعية . وتشترط المصلحة فى الحالة الأخيرة ألا يزيد قسطا الاستهلاكين على قسط الاستهلاك العادى الواجب اجراؤه لاستهلاك قيمة المعدات مع ملاحظة ثمنها ومدة الامتياز[1] .

١٢ ـ المصروفات العمومية المختلفة :

يوجد عدا المصروفات المتقدم ذكرها ، مصروفات أخرى منوعة تخصم عادة من الأرباح الاجمالية ، مثل الاكراميات والسمسرة والعمولة وانتقالات الممول وموظفيه وعماله وأجور البريد والتليفون والتلغراف والدمغة .

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ١٠ الصادر فى ١٩٤٥/٧/٢٨ .

ويشترط لجواز خصم المصروفات المذكورة من الأرباح لدى حساب الضريبة ، أن تكون متصلة بعمل المنشأة ، ويتطلبها الحصول على الربح أو المحافظة عليه .

أما اذا تبين أن بعض مبالغ المصروفات العمومية لا يتصل بعمل المنشأة ، وأن نفعها عائد على شخص الممول ، وجب استبعادها من المصروفات .

وتطبيقا لهذه القاعدة ترى مصلحة الضرائب أنه اذا كانت المنشأة تمتلك سيارة ركوب وأدرجت نفقات استعمالها واصلاحها ضمن المصروفات العمومية ، فلا يقبل من هذه المبالغ فيما يتعلق بحساب الضريبة الا ثلثا قيمتها . أما الباقى فيقابل الفائدة التى تعود على الممول لاستعماله الشخصى لهذه السيارة . على أنه اذا أثبت الممول بالدليل القاطع أنه لا يستعمل السيارة مطلقا فى غير أعمال المنشأة ، حق له أن يطلب تحميل حساب الأرباح والخسائر بجميع مصروفاتها[1] .

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب رقم ٦ .

الفرع الرابع

المبالغ التى لايجوز خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة

اولا ـ مصروفات الممول الشخصية :

اذا تبين لدى فحص مصروفات المنشأة أنها تتضمن مبالغ يتصل انفاقها بشخص الممول وتعود منفعتها عليه شخصيا ، أى لا يكون لعمل المنشأة علاقة بها ، فلا تدخل هذه المبالغ فى التكاليف من وجهة النظر الضريبية . وأساس ذلك أن المصروفات الخاصة بالممول تعتبر استعمالا للربح وليس من تكاليف انتاجه أو المحافظة عليه .

وان كانت هناك مصروفات مختلطة ، يتصل بعضها بأعمال المنشأة على حين يتصل بعضها الآخر بشئون الممول الشخصية ، كمصروفات السفر والانتقالات ، فهذه ينبغى أن يجرى فيها نوع من القسمة ، فيعتمد منها ضمن مصروفات المنشأة القدر الذى تستلزمه أعمالها ، ويستبعد منها ما يعتبر متعلقا بشخص الممول .

وفيما يلى بعض الأمثلة للمصروفات التى لا يجوز خصمها من الأرباح الاجمالية للمشروع :

١ — نفقات معيشة الممول من مأكل وملبس ومسكن وغير ذلك .

٢ — الغرامات والمصروفات القضائية المتعلقة بتصرفات الممول الشخصية .

٣ — الضرائب والرسوم التى يدفعها الممول عن أمواله وشئونه الخاصة ، مما يخرج عن محيط نشاطه الخاضع للضريبة .

٤ — أقساط التأمين على حياة الممول صاحب المنشأة الفردية ، وكذلك أقساط التأمين التى تدفعها شركات التضامن وشركات التوصية للتأمين على حياة أحد الشركاء المتضامنين ، اذا كان التأمين لمصلحة هذا الشريك شخصيا أو لمصلحة ورثته .

٥ — الديون المعدومة المتعلقة بمعاملات الممول الخاصة .

٦ — الاعانات والتبرعات المدفوعة لغير الهيئات أو المؤسسات الاجتماعية المعترف بهـا من الحكومة المصرية ، أو تلك التى لا يكون مركزها الرئيسى بمصر . وكذلك ما قد يدفع الى الهيئات والمؤسسات المعترف بها من الحكومة ويكون مركزها بمصر ، زيادة عن النسبة المئوية التى قررها القانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ وقدرها ٣٪ من صافى الربح .

ومن قبيل استعمال الربح أيضا الزكاة الشرعية التى يخرجها بعض الممولين من أمـوالهم . فهـذه لا تعتبر من التكاليف اللازمـة للحصـول على الربح أو المحافظة عليه[1] .

٧ — مصروفات السفر والانتقالات التى لا تتعلق بأعمال المنشأة . واذا كانت المبالغ المدرجة بحسابات المنشأة لهذين النوعين من المصروفات مختلطة ، أى تتناول أعمال المنشأة ونفقات الممول الشخصية فى وقت واحد ، فيقتصر المبلغ الذى يجوز اعتماده منها ضمن التكاليف — من الناحية الضريبية — على ما يلزم لأعمال المنشأة ويتطلبه مركزها المالى[2] .

٨ — المرتب الذى يحسبه الممول لنفسه ، والفائدة التى يحسبها على رأس ماله المستثمر فى منشأته . وقد سبق أن شرحنا ذلك تفصيلا لدى بيان ما يجوز حسابه ضمن التكاليف من أجور ومرتبات وفوائد .

٩ — المسحوبات النقدية التى يسحبها الممول .

١٠ — استهلاك الممول الشخصى من السلع والمنتجات التى يعمل فيها ، ويعبر عنها بالمسحوبات العينية .

ثانيا ـ المصروفات الرأسمالية :

يقصد بالمصروف الرأسمالى كل مبلغ تدفعه المنشأة ثمنا لشراء أصل جديد ، أو لزيادة القوة الانتاجية لبعض الأصول الموجودة ، كاضافة جهاز جديد الى احدى الآلات بقصد مضاعفة انتاجها . فالثمن الذى تدفعه المنشأة فى شراء

---

(١) تعليمـات الأرباح التجـارية والصناعيـة لمصلحـة الضرائب رقم ٢٧ فى ١٩٤٢/١١/١٠ .

(٢) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب رقم ٥ .

الجهاز المذكور يعتبر مصروفا رأسماليا ولا يجوز خصمه من الأرباح ، وانما يسمح بتحميل حساب الأرباح والخسائر بالقسط السنوى لاستهلاكه ، شأنه فى ذلك شأن سائر الأصول الأخرى .

أما المبالغ التى تدفعها المنشأة لاصلاح أصولها أو تجديدها أو صيانتها بقصد المحافظة عليها وتمكينها من أداء العمل الذى اقتنيت من أجله ، فهذه تعتبر من المصروفات الايرادية الجائز خصمها من الأرباح . ويقاس على ذلك أيضا ، المبالغ التى تدفع ثمنا لقطع الغيار التى توضع بدلا من قطع أخرى مستهلكة .

وثمة مبالغ يختلط الأمر بين حسبانها من المصروفات الايرادية أو المصروفات الرأسمالية ، كالترميمات التى تجريها المنشأة على مبانيها . فاذا تبين أن هذه الترميمات لا تزيد من قيمة المبانى زيادة ملموسة ، وانما يكون القصد منها صيانة المبنى أو المحافظة عليه ، جاز تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمتها . أما اذا أدت تلك المصروفات الى زيادة قيمة المبنى زيادة ملموسة ، فيمكن اعتبارها مصروفا رأسماليا يجرى استهلاكه بالنسبة المئوية المقررة لاستهلاك المبانى ذاتها .

وفى ضوء القواعد المتقدمة تعتبر مصروفات الاعلان الصغيرة ومصروفات الاعلان الدورية ، أى التى تدفعها المنشأة من وقت الى آخر ، من المصروفات الايرادية التى يحمل بها حساب الأرباح والخسائر دفعة واحدة . أما مصروفات الاعلان الكبيرة والتى يعبر عنها بأنها « حملة اعلانية » ، فتعتبر مصروفات رأسمالية ، وتوزع على عدة سنوات تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات ، تبعا لطبيعتها . وقد سبق الكلام عن ذلك لدى بيان ما يجوز خصمه من الأرباح الاجمالية من نفقات الاعلان .

وقد أجازت مصلحة الضرائب استثناء القواعد المتقدمة بالقياس الى المبالغ التى تدفعها المنشآت الكبيرة ثمنا لشراء أثاثات مكتبية أو آلات حاسبة أو كاتبة ، فأجازت لهذه المنشآت خصم المبالغ المذكورة دفعة واحدة من حساب الأرباح والخسائر ، ان كانت قد جرت على ذلك دائما ، وبشرط أن تستمر على اتباع هذا الاجراء[1] .

---

(١) النشرة الخامسة والعشرون من تعليمات الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة الضرائب .

الفرع الخامس

الاحتياطيات

يعرف الاحتياطى بأنه كل مبلغ تحجزه المنشأة من أرباحها لغرض خاص أو عام • وان كان يفهم من هذا التعريف أن الاحتياطى لا يتكون الا اذا كانت المنشأة قد حققت أرباحا ، غير أن هذه القاعدة ليست مطلقة ؛ اذ توجد بعض حالات تضطر فيها المنشأة الى عمل احتياطى لغرض معين مع عدم وجود أرباح ، كما هو الشأن بالنسبة الى احتياطى تعويضات العمال واحتياطى الديون المعدومة • وتعمد المنشأة الى تحميل حساب الأرباح والخسائر سنويا بتلك الاحتياطيات حتى ولو كانت أعمالها قد انتهت بخسارة • وعندئذ يكون تحميل حساب الأرباح والخسائر بالاحتياطيات المذكورة هو اضافة الى خسائر المنشأة وليس استقطاعا من أرباحها •

ويمكن تقسيم الاحتياطيات الى أنواع ثلاثة رئيسية ، وهى : احتياطى قانونى أو نظامى ، واحتياطى عام ، واحتياطى خاص •

(ا) الاحتياطى القانونى : وهو ما ينص عادة فى القانون النظامى لشركات المساهمة على تكوينه بقصد تقوية مركزها المالى • ويكون تكوينه بواقع نسبة مئوية معينة (١٠٪ عادة) من الأرباح القابلة للتوزيع • ويستخدم هذا الاحتياطى فى مقابلة الخسائر غير العادية ، ويكون ذلك بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين ، وقد ينص على أن تكون جمعية غير عادية •

وتقضى القوانين الأساسية لبعض الشركات بوقف عمل هذا الاحتياطى عندما يصل الى نسبة معينة من رأس المال ، كالنصف مثلا • وقد يصل الى قيمة رأس المال المصرح به والمودع فعلا • وفى هذه الحالة يتعين أن يقف تكوين الاحتياطى المذكور اذا لم يوجد نص بوقف عمله قبل وصوله الى هذه النسبة[1] •

---

(١) كتاب المراجعة العملية للأستاذ يتى نوار ـ الاحتياطيات التخصيصية ص ٣٨٧ .

(ب) الاحتياطى العام : وهو كل مبلغ تحجزه المنشأة من أرباحها لمقابلة ما قد تتعرض له من خسارة عامة لسبب من الأسباب ؛ كانخفاض الأسعار أو المنافسة ، أو لمقابلة التزامات مستقبلة غير معروفة مقدما .

(جـ) الاحتياطى الخاص : وهو كل مبلغ تحجزه المنشأة من أرباحها لغرض خاص معين بالذات . ومن أنواعه : احتياطى الديون المعدومة ، واحتياطى الخصم ، واحتياطى التجديدات والصيانة ، واحتياطى هبوط أسعار السلع التى تتاجر فيها المنشأة . وتخصص المبالغ التى تتكون منها الاحتياطيات المذكورة للأغراض التى حجزت من أجلها .

والى جانب الاحتياطيات الظاهرة ، قد تعمد المنشأة الى تكوين احتياطيات مستترة تعرف بالاحتياطيات السرية . وتتبع المنشآت فى ذلك طرقا مختلفة ؛ نذكر منها على سبيل المثال تقويم بعض الأصول بأقل من قيمتها ، أو المغالاة فى استهلاك الأصول الثابتة ، أو اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات ايرادية .

وبالرجوع الى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يتبين أنه لا يجيز خصم أى نوع من الاحتياطيات المشار اليها من الأرباح الخاضعة للضريبة ؛ فقد نص فى الفقرة الأخيرة من المادة ٣٩ على أن « المبالغ التى تأخذها الشركات أو المنشآت من أرباحها لتغذية الاحتياطى على اختلاف أنواعه ، أو لتكوين مال احتياطى خاص معد لتغطية خسارة محتملة لا تخصم من مجموع الأرباح التى تحسب عليها الضريبة » .

وقد تأثر الشارع المصرى فى معالجة هذا الموضوع بأحكام القانون البلجيكى[1] ، فقد نص فى العبارة الخامسة من الفقرة الثانية للمادة ٢٧ من هذا القانون على أنه يعد ربحا خاضعا للضريبة :

« Les réserves ou fonds de provisions quelconques, les reports à nouveau de l'année et toutes affectations analogues »

ومما نود ملاحظته فى هذا الشأن أن العبرة فى عدم جواز تحميل حساب الأرباح والخسائر بالمبالغ المنوه بها ليست بتسميتها بالاحتياطيات ، وانما يرجع

(١) يراجع تعليق اللجنة المالية بمجلس الشيوخ على المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

سبب استبعادها من التكاليف الى أنها تقابل خسائر مفترضة ، أى لم تتحقق بعد • أما اذا ثبت أن المبالغ التى خصمتها المنشأة من أرباحها وأطلقت عليها اسم احتياطى تمثل خسائر فعلية أصابت المنشأة فى السنة التى خصمت من أرباحها ، فيكون للمنشأة رغم تسميتها باحتياطى أن تعتبرها ضمن التكاليف ، ومن ثم يحق لها أن تحمل بها حساب الأرباح والخسائر فى هذه السنة • ومن قبيل ذلك المبالغ التى قد تعمد المنشأة الى خصمها من الأرباح لمقابلة ديون تم اعدامها فى سنة معينة ، وترحيلها الى حساب احتياطى الديون المعدومة بدلا من ترحيلها الى حساب الديون المعدومة مباشرة • ومن قبيل ذلك أيضا المبالغ التى قد تخصمها المنشأة من أرباحها مقابل استهلاك بعض أصولها ، وتجرى ترحيلها الى حساب احتياطى الاستهلاك بدلا من ترحيلها الى حساب الاستهلاك مباشرة • فاذا قامت المنشأة بحساب تلك المبالغ على أساس النسب المقررة لاستهلاك الأصول المذكورة ، كان من حقها أن تحسبها ضمن التكاليف ، على الرغم من قيدها فى الدفاتر على أنها احتياطى استهلاك • واذا تبين أن هذه المبالغ قد حسبت على أساس نسب تزيد عن نسب الاستهلاك المقررة ، فان هذه الزيادة هى التى تكون بمثابة احتياطى ، ولا تخصم من الأرباح •

وقد أثار التطبيق العملى لنص الفقرة الأخيرة من المادة ٣٩ خلافا فى الرأى بين بعض المنشآت التجارية والصناعية ومصلحة الضرائب ، بشأن المبالغ التى تحجزها المنشآت المذكورة من أرباحها سنويا لتدفع منها التعويضات التى تلتزم بأدائها الى عمالها وموظفيها ، تطبيقا لأحكام قانون عقد العمل الفردى (القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤٤) • ونعرض فيما يلى لرأى كل من الممولين ومصلحة الضرائب فى هذا الشأن :

(١) رأى الممولين فى احتياطى تعويضات العمال :

ذهب بعض الممولين الى أن التعويضات والمكافآت التى يحتم عليهم قانون عقد العمل الفردى أداءها الى العمال والموظفين ، فى حالة فصلهم من الخدمة أو انتهاء عقد استخدامهم ، توجب على كل منشأة تسرى عليها أحكام هذا القانون حجز مبالغ سنوية من أرباحها كى يتجمع منها ما تقابل به تلك الالتزامات • أما اذا لم تقم بهذا الاجراء ، فقد تعجز عن أداء المكافآت أو التعويضات التى يستحق

صرفها الى بعض العمال والموظفين ، لو تحققت الأسباب المؤدية الى صرفها دون أن يكون لديها من الأموال ما يفى بأداء هـذا الالتزام . ويضيفون الى هذا أنه اذا كان السبب الذى حـدا بالمشرع الى عدم اجازة خصم الاحتياطيات من الأرباح الخاضعة للضريبة هو منع الممولين من التهرب من أداء الضريبة على جزء من أرباحهم ، فان هذا الاعتبار لا ينطبق على احتياطى المكافآت والتعويضات المنوه به ؛ لأن حقوق الموظفين والعمال فيه تقررها نصوص قانون عقـد العمل الفردى ، ومن ثم لا يمكن التصور أن تلجأ المنشأة الى تكوين هذا الاحتياطى بقصد التخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة على أرباحها .

(ب) رأى مصلحة الضرائب فى احتياطى تعويضات العمال :

ترى مصلحة الضرائب أن استحقاق وتحـديد التعـويضات والمكافآت المنصوص عليها فى المادتين ٢٢و٢٣ من القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤٤ ، أمر لا يمكن التحقق منه قبل انتهاء العقد أو فسخه ، وعلى ذلك يكون حكم الاحتيـاطى الذى تكونه المنشأة لمقابلة تلك الالتزامات هو حكم سـائر الاحتياطيات التى تكونها الشركات والمنشآت لتغطية خسارة محتملة ، فلا يجوز اذن خصمه من مجموع الأرباح التى تحسب عليها الضريبة ، ولكن اذا ثبت أن المبـالغ المستقطعة من أرباح المنشأة لتكوين الاحتياطى المشار اليه قد خرجت من ملكيتها الى ذمة عمالها وموظفيها عن طريق هيئة لها شخصية معنـوية مستقلة وكيـان مستقل خاص ، وذمة قائمـة بذاتهـا كصناديق الادخار والتعاون والمعاشات والتأمينات ، فانه يمكن قبول خصم المبالغ المذكورة من الأرباح لدى حساب الضريبة [1] .

وفى رأينا أن تفسير مصلحة الضرائب يتمشى مع مقتضيات حكم الفقرة الأخيرة من المادة « ٣٩ » من القانون ؛ فهى لا تبيح خصم أى مبلغ من الأرباح تكون له صفة الاحتياطى مهما كان الغرض منه .

وثمة اختلاف ظاهر بين ما يقضى به قانون الضرائب فى مصر ، وما يقضى

(١) يراجع كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٢٠٧ الصـادر فى ٢٥ يونيه سنة ١٩٤٧

به التشريع الفرنسى فى شأن الاحتياطيات • ذلك أن نص الفقرة الأخيرة من المادة ٣٩ صريح كما قدمنا فى عدم احتساب الاحتياطيات اطلاقا ضمن التكاليف ، على حين أن التشريع الفرنسى يفرق فى المعاملة بين نوعين من الاحتياطى: أحدهما يطلق عليه اسم « Réserve » ويتناول المبالغ التى تستقطع من الأرباح لدرء خسارة عامة محتملة أو لزيادة قوة المؤسسة ماليا ، وثانيهما يطلق عليه اسم « Provision » ويتناول المبالغ التى تستقطع من الأرباح لدرء خسارة تكاد تكون محققة ولكنها ليست نهائية • فالنوع الأول يعتبر استخداما للايراد ومن ثم يخضع للضريبة • أما النوع الثانى فيعتبر مصروفا تحميليا يجوز خصمه من الأرباح لدى حساب الضريبة • ولهذا نصت المادة السابعة فى « خامسا » من القانون المالى الفرنسى[1] على أن يخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة : الاحتياطيات المكونة بقصد مواجهة الخسائر أو الأعباء التى تُعَيَّنُ بطريقة صريحة واضحة ، والتى تدل الحوادث الجارية على أن تحققها أمر مرجح •

« Des provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables ».

---

(١) Décret du 27 Décembre portant codification des lois relatives aux impôts directs.

الفرع السادس

الخسائر التى تصيب المنشأة فى بعض السنوات

قد يحدث فى سنة من السنين أن يكون المشروع خاسرا بدلا من أن يكون رابحا ، وعندئذ لا يكون ثمة محل لفرض ضريبة ؛ لأنها لا تفرض الا اذا حقق المشروع أرباحا .

وتبعا لمبدأ استقلال السنوات المالية تكون كل سنة قائمة بذاتها ، أى لا علاقة لها بالسنوات السابقة عليها أو اللاحقة لها . غير أنه أسوة بالاستثناء الذى قررته كثير من التشريعات المالية الحديثة لهذا المبدأ ، قد رأى المشرع المصرى أن يجيز خصم الخسارة الناشئة فى سنة ضريبية من أرباح السنة أو السنوات الثلاث التالية لها (المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

ويلاحظ فى هذا الشأن أنه اذا تعاقبت خسارة الممول فتكرر حصولها فى سنتين متتاليتين أو أكثر ، فلا تضم خسارة سنة الى أخرى عند الترحيل ، بل يجرى ترحيل خسارة السنة الأولى ثم خسارة السنة الثانية وهكذا . ولكن اذا حققت المنشأة أرباحا وفيرة فى احدى السنوات التالية للخسارة ، وكان مقدار هذه الأرباح يسمح بخصم خسارة أكثر من سنة واحدة ، فيحق للممول اجراء هذا الخصم بشرط أن يكون مقصورا على كل خسارة لم ينقض عليها أكثر من ثلاث سنوات .

وفى فرنسا يسمح بترحيل الخسارة التى قد يصيبها الممول فى سنة معينة ، الى خمس سنوات تالية لها . وفى بلجيكا يقتصر حق ترحيل الخسارة على سنتين . وقد رأى المشرع المصرى أن يتوسط فى الأمر ، فجعل مدة نقل الخسارة ثلاث سنوات . وجاء بالمذكرة التفسيرية لمشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أن تحديد المدة بثلاث سنوات ، أمر يقتضيه واجب الحذر واجتناب الاشكالات .

ولبيان كيفية تطبيق حكم المادة ٥٧ من الناحية العملية نضرب الأمثلة الآتية :

مثال ١ :

ممول انتهت سنته المالية ، ولنفرض سنة ١٩٤٧ ، بخسارة قدرها ٢٠٠٠ جنيه ، وفى سنة ١٩٤٨ حقق أرباحا قدرها ٥٠٠٠ جنيه . هذا الممول يحق له أن يخصم من أرباح سنة ١٩٤٨ مقدار ما أصابه من الخسارة فى السنة السابقة . وبذلك يكون الربح الذى تفرض عليه الضريبة عن سنة ١٩٤٨ هو مبلغ (٥٠٠٠ ج — ٢٠٠٠ ج) = ٣٠٠٠ ج .

مثال ٢ :

نفرض أن الممول فى المثال السابق لم يحقق فى سنة ١٩٤٨ سوى أرباح قدرها ٨٠٠ جنيه ، وأنه حقق فى سنة ١٩٤٩ أرباحا قدرها ١٥٠٠ جنيه ، ففى هذه الحالة يحق له أن يخصم من أرباح سنة ١٩٤٨ مبلغا يعادل مقدارها أى ٨٠٠ جنيه ، ويتبقى من الخسارة ١٢٠٠ جنيه يقوم بخصمها بأكملها من أرباح سنة ١٩٤٩ . وبذلك يكون الربح الذى تربط عليه الضريبة عن سنة ١٩٤٩ هو : (١٥٠٠ ج — ١٢٠٠ ج) = ٣٠٠ ج .

واذا فرض أن الأرباح التى حققها هذا الممول فى سنة ١٩٤٩ قد بلغت ١٠٠٠ جنيه فقط ، فيترتب على ذلك أن يرحل الباقى من الخسارة وقدره ٢٠٠ جنيه الى سنة ١٩٥٠ ويخصم من أرباحها . ولكن اذا حدث أن كانت أرباح هذا الممول فى سنة ١٩٥٠ أقل من ٢٠٠ جنيه ، فيضيع حقه فى ترحيل الجزء المتبقى بعد ذلك من خسارة سنة ١٩٤٧ ، نظرا لانقضاء المدة المقررة لاستعمال هذا الحق .

مثال ٣ :

ممول توالت خسارته ثلاث سنوات متعاقبة ، ولتكن سنوات ١٩٤٥ و ١٩٤٦ و ١٩٤٧ ، ثم أخذ بعد ذلك يحقق أرباحا . فى مثل هذه الحالة ينتهى أجل ترحيل الخسارة فى سنة ١٩٤٨ بالقياس الى خسارة السنة الأولى ، وفى سنة ١٩٤٩ بالقياس الى خسارة السنة الثانية ، وفى سنة ١٩٥٠ بالقياس الى خسارة السنة الثالثة .

فاذا فرضنا أن خسائر هذا الممول بلغت فى السنوات ١٩٤٥ و ١٩٤٦ و ١٩٤٧ : ٣٠٠٠ جنيه و ٥٠٠ جنيه و ١٥٠٠ جنيه على التوالى ، وأن أرباحه فى السنوات ١٩٤٨ و ١٩٤٩ و ١٩٥٠ ، بلغت ٢٠٠٠ جنيه و ٩٠٠ جنيه و ١٠٠٠ جنيه على التوالى ؛ فينشأ عن ذلك ألا يؤدى الممول ضريبة فى السنوات الثلاث الأخيرة .

وفيما يلى كيفية تطبيق حكم المادة ٥٧ على هذا المثال :

١ — يرحل الى سنة ١٩٤٨ جزء من خسارة سنة ١٩٤٥ يعادل ٢٠٠٠ جنيه ، وما يتبقى من خسارة تلك السنة وقدره ١٠٠٠ جنيه ، لا يحق للممول نقله الى أية سنة أخرى .

٢ — يرحل الى سنة ١٩٤٩ مبلغ يعادل خسارة سنة ١٩٤٦ أى ٥٠٠ جنيه ومبلغ ٤٠٠ جنيه من خسارة سنة ١٩٤٧ . وبذلك يتبقى من خسارة سنة ١٩٤٧ مبلغ ١١٠٠ جنيه .

٣ — يرحل الى سنة ١٩٥٠ مبلغ ١٠٠٠ جنيه من خسارة سنة ١٩٤٧ ، والباقى بعد ذلك من خسارة تلك السنة وقدره ١٠٠ جنيه ، يسقط حق الممول فى ترحيله الى أية سنة تالية .

ويتفرع على بحث الخسائر التى يجوز للممول خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة المسائل الآتية :

١ ـ الخسائر السابقة على أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ :

بالرجوع الى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يتضح أن المادة ٥٧ موضوع بحثنا هذا ، قد وردت ضمن مواد الفصل الخامس من الكتاب الثانى ، الخاص بتحديد الأرباح التى تسرى عليها الضريبة . ومعنى هذا أن السنة التى يجوز نقل خسارتها الى سنة أو سنوات تالية لها ، لابد وأن تكون سنة ضريبية . ومن حيث ان المادة ٣٠ من القانون السالف الذكر قد نصت على فرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية اعتبارا من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ — أى أن الضريبة تفرض على أرباح أربعة أشهر فقط من سنة ١٩٣٨ — فوفاقا لذلك لا يدخل فى الحسبان لدى تحديد الخسارة الجائز ترحيلها طبقا للمادة « ٥٧ »

الا الخسارة التى تلحق المنشأة بعد أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ . أما الخسائر السابقة على هذا التاريخ فلا شأن للسنوات الضريبية بها مطلقا .

ويؤيد هذا الرأى تعليق لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ على المادة «٥٧» فقد ورد به ما نصه : « وقد أثير أيضا فى صدد هذه المادة موضوع الخسارة السابقة على صدور القانون فأجاب حضرة مندوب الحكومة بأن لا شأن للقانون بالخسارة السابقة على صدوره ، كما أنه لا شأن له بالربح السابق على تطبيقه وهو ما تقره اللجنة عليه » .

(ب) تطبيق المادة ٥٧ فى حالة التنازل عن المنشاة :

القاعدة أنه لا يستفيد من حكم المادة ٥٧ بالنسبة لخسارة المنشأة المتنازل عنها الا الممول صاحب المنشأة الأصلى ، وذلك تمشيا مع مبدأ شخصية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؛ اذ العبرة بالممول لا بالمنشأة . فالضريبة تربط على الممول ويكون ملحوظا فيها ظروفه الشخصية فى الاستغلال . فاذا انتقلت ملكية المنشأة من يد الى أخرى لا ينتفع المالك الجديد بحكم المادة «٥٧» بالنسبة لخسارة المنشأة فى المدة السابقة لانتقال الملكية .

على أن هذا الحكم لا يسرى فى حالة المنشأة التى تنتقل بطريق الارث ، حيث يكون للورثة اذا استمروا فى استغلال المنشأة لحسابهم أن يستفيدوا من حكم المادة ٥٧ وينقلوا الخسارة للسنوات التالية . وسبب ذلك أن شخصية المورث تعتبر مستمرة فى شخص الورثة ، ويكون لهم ما لمورثهم من حقوق وعليهم ما عليه من التزامات .

واذا باع ممول منشأة حققت خسارة ، وكان يستثمر علاوة عنها منشآت أخرى ، فله أن يخصم من أرباحها مقدار خسارة المنشأة المتنازل عنها . وكذلك يحق للبائع أن يستفيد من حكم المادة «٥٧» اذا قام باستغلال منشأة أخرى ، أو دخل شريكا متضامنا فى شركة تضامن أو توصية ، فيكون له أن يخصم من أرباحه اللاحقة خسارته السابقة ، وذلك فى حدود المدة المقررة لاستعمال هذا الحق ، نعنى ثلاث سنوات من تاريخ الخسارة .

يتضح مما تقدم أنه فى جميع الأحوال التى تتغير فيها شخصية المستغل

للمنشأة بسبب التنازل عنها ، لا يكون للمالك الجديد حق الانتفاع بحكم المادة ٥٧ بالنسبة لخسارة المنشأة المتنازل عنها .

وثمة حالة أخيرة وهى حالة تغيير شكل بعض الشركات لأى سبب من الأسباب . فاذا أدى تغيير شكلها الى تغيير شخصيتها ، تسرى عليها القاعدة المتقدمة . أما اذا ثبت أن تغيير الشكل لا ينشىء شخصية جديدة للشركة ، فيكون لها فى شكلها الجديد الحق فى الاستفادة من حكم المادة «٥٧» بالنسبة للخسارة التى لحقتها وهى فى صورتها القديمة .

(ج) هل يطبق القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ قبل ترحيل الخسارة أو بعد ترحيلها ؟

يقضى القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ بأنه لا يستفيد من الاعفاء المنصوص عنه بالمادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من تجاوزت أرباحه ضعفى (مثلى) حد الاعفاء . وتتساءل هنا : أيطبَّق هذا الحكم على الأرباح قبل خصم الخسارة منها ، أم يجرى خصم هذه الخسارة أولا ثم يطبق القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ على ما يتبقى من الأرباح بعدئذ ؟

تختلف الآراء فى هذا الشأن ، فيرى البعض أنه اذا أصابت المنشأة خسارة فى سنة معينة ثم حققت أرباحا فى السنة التالية لها ، فينظر الى أرباح هذه السنة الأخيرة لدى تطبيق القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ قبل ترحيل خسارة السنة السابقة ، وذلك مساواة فى المعاملة بين الممولين ؛ لأنه اذا أجيز لهذا الممول خصم الخسارة من الأرباح أولا ثم أجرى تطبيق حكم القانون المشار اليه ، فقد ينشأ عن ذلك أن يتمتع الممول المذكور بخصم مقابل الأعباء العائلية ، على حين يحرم منه ممول آخر يكون قد حقق أرباحا فى كل من هاتين السنتين .

ولتوضيح هذا الرأى نضرب المثال الآتى :

مثال : ممولان ا ، ب كلاهما متزوج ويعول أولادا ، وكانت نتيجة أعمال أولهما فى سنة ١٩٤٩ خسارة قدرها ٦٠٠ جنيه ، على حين حقق أرباحا فى سنة ١٩٥٠ قدرها ٨٠٠ جنيه . وكانت نتيجة أعمال ثانيهما فى سنة ١٩٤٩ أرباحا قدرها ٥٠٠ جنيه ، وحقق أرباحا كذلك فى سنة ١٩٥٠ قدرها ٧٠٠ جنيه .

اذا أجرى خصم خسارة الممول الأول فى سنة ١٩٤٩ من أرباحه فى سنة ١٩٥٠ ، ثم طبق القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ على ما يتبقى من أرباح

سنة ١٩٥٠ بعـدئذ ، فانه يتمتع بخصم أعبـاء عائلية قدرها ١٥٠ جنيها ، ومن ثم لا تربط عليه الضريبة عن هذه السنة الأخيرة الا على مبلغ ٥٠ جنيها فقط . أما الممول الثانى فسوف تربط عليه الضريبة عن سـنة ١٩٥٠ على أرباحه بالكامل دون خصم شىء منها مقابل الأعباء العائلية .

وهناك رأى آخر ينادى بوجوب ترحيل الخسارة أولا ثم تطبيق القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ على ما قد يتبقى من الأرباح بعد هذا الخصم . ويستند أصحاب هذا الرأى فى تسويغ وجهة نظرهم ، الى أن الخسارة التى تصيب المنشأة فى احدى السنوات تعتبر تكليفا على أرباح السنة أو الثلاث السنوات التالية لها ، ومن ثم يسرى عليها ما يسرى على سائر المصروفات التى يجوز خصمها من الأرباح الاجمالية للمشروع للوصول الى أرباحه الصافية التى يؤدى عنها الضريبة .

ونحن نؤيد هذا الرأى كل التأييد ، لأن خصم الأعباء العائلية يسرى على مبلغ الربح الذى تربط عليه الضريبة ، ولا يجوز ربط الضريبة على الأرباح التى يحصل عليها الممول فى سنة معينة الا بعد أن يخصم منها مقدار الخسارة الجائز ترحيلها الى السنة المذكورة . وفضلا عن هذا فان نص المادة « ٥٧ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى أن الخسارة التى يختم بها حساب احدى السنين ، تدخل ضمن مصروفات السنة أو الثلاث السنوات التاليـة وتخصم من أرباحها .

ولتوضيح ما تقدم نضرب المثال التالى :

مثال : ممول متزوج ولا يعول أولادا ، وقد انتهت نتيجـة أعماله فى سنة ١٩٤٨ بخسارة قدرها ١٠٠٠ جنيه ، وحقق أرباحا فى سنة ١٩٤٩ قدرها ١٢٠٠ جنيه .

يعتبر هذا الممول من وجهة النظر الضريبية أنه حقق فى سنة ١٩٤٩ أرباحا قدرها ٢٠٠ جنيـه فقط ، حيث تدخـل خسارة السنة السابقة لهـا ضمن المصروفات كما تقدم ذكره .

ومن حيث ان الأعباء العائلية لهذا الممول ١٢٠ جنيها ، ومن حيث ان صافى الربح الخاضع للضريبة عن سنة ١٩٤٩ (أى الذى تربط عليه الضريبة) هو ٢٠٠ جنيه ، فبناء عليه يخصم له من هذا الربح مبلغ ١٢٠ جنيها ، فيتبقى بعـد ذلك مبلغ ٨٠ جنيها وهو ما تؤدى عنه الضريبة .

الفرع السابع

الإيرادات الجائز خصمها من الأرباح تلافياً لازدواج الضريبة

١ ـ الخصم المقرر بالمادة « ٣٥ » :

كان نص المادة ٣٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل التعديل الذى صدر به القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤١ يقضى بتخفيض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالقياس الى شركات المساهمة وشركات التوصية ، بمقدار ما أدته هذه الشركات من ضريبة على القيم المنقولة عن المبالغ الموزعة ، التى تتناولها الضريبة بمقتضى الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وبعد صدور القانون رقم ٤٢ سنة ١٩٤١ سالف الذكر[1] ، أصبح المبلغ الذى يحق خصمه لشركات المساهمة وشركات التوصية من الأرباح التى تستحق عليها الضريبة — الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية — ، معادلا مجموع المبالغ التى وزعت من الأرباح المذكورة وأديت عنها الضريبة المقررة بموجب الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وقد نص على سريان هذا التعديل على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التى تستحق ابتداء من أول يناير سنة ١٩٤١ . ويلاحظ فى هذا الشأن أن ما يسمح بخصمه من أرباح سنة معينة ، يكون مقصورا على التوزيعات التى يرجع مصدرها الى هذه الأرباح بالذات ، دون التوزيعات التى يكون مصدرها الاحتياطى أو الموارد الأخرى . ويستتبع ذلك أنه اذا زادت التوزيعات فى سنة ما على الأرباح المحققة خلالها ، فلا يرد للشركة شىء من الضريبة المؤداة على هذه الزيادة .

---

(١) صدر القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤١ فى ٢٩ يوليه سنة ١٩٤١

وقد أراد المشرع بهذا النص أن يمنع ازدواج الضريبة لأن ربح الشركة هو فى الواقع ملك للمساهمين ، فاذا فرضت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على كامل أرباح الشركة ، وفرضت ضريبة القيم المنقولة فى الوقت ذاته على ما تجرى الشركة توزيعه من هذه الأرباح ، فمؤدى ذلك أن نكون قد أخضعنا الأرباح الموزعة لضريبتين فى آن واحد • ولما كانت بعض التشريعات المالية الحديثة قد رأت ، رعاية للمصلحة الاقتصادية العامة ، عدم الجمع بين ضريبتى الأرباح التجارية والصناعية والقيم المنقولة بالقياس الى شركات المساهمة وشركات التوصية ؛ فقد رأى المشرع المصرى أن يحذو حذو تلك التشريعات ، فأورد نص المادة «٣٥» سالفة الذكر • ومن التشريعات المالية الأجنبية التى اتبعت مثل هذا الاجراء التشريع البلچيكى •

وليس الأمر كذلك فى التشريع الفرنسى ، اذ يفرض على شركات المساهمة وشركات التوصية ضريبتين مستقلتين : احداهما على المبالغ التى توزعها الشركات المذكورة على حملة الأسهم والسندات وأصحاب الحصص فيها ، والأخرى على الأرباح التى تحققها فى بحر السنة • وينظر التشريع الفرنسى الى الموضوع باعتبار أن ثمة شخصيتين مستقلتين : احداهما شخصية الشركة التى تتمتع من الوجهة القانونية بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء ، والأخرى شخصية هؤلاء الشركاء ؛ واذن فلا محل للازدواج ، على الأقل من الناحية القانونية • ويرى « ألكس ولسركليه » أن هذا الاجراء يمكن أن يسوغه أن استغلال المنشآت على صورة شركات مساهمة ، هو عامل اقتصادى قوى يجعل لشركة المساهمة ميزة على المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ، حيث يساعد على زيادة قوة شركات المساهمة فى الانتاج ، وبالتالى زيادة أرباحها •

وكانت اللجنة المالية بمجلس النواب قد اقترحت فى الدورة البرلمانية السابقة الغاء المادة ٣٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ووافقها مجلس النواب على ذلك بجلسته المنعقدة فى أول يونية سنة ١٩٤٨ ، ولكن اللجنة

المالية بمجلس الشيوخ لم تر هذا الرأى وفضلت بقاء نص المادة « ٣٥ » على حاله .

وقد جاء فى تقرير اللجنة المالية بمجلس النواب تسويغا لاقتراحها سالف الذكر ما يأتى[1] :

١ — ان الازدواج الذى قيل ان المادة ٣٥ وضعت لتلافيه ، هو ازدواج اقتصادى محض وليس ازدواجا قانونيا ، لوجود شخصيتين قانونيتين مستقلتين هما : شخصية الشركة وشخصية المساهمين . وفرض الضريبة على التوزيعات لا يسوغ عدم تقاضى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح الشركة كاملة ، خصوصا ونظام شركات المساهمة يزيد فى مرونة تمويل المشروعات ، ويحقق للمشروعات التى فى شكل شركات مساهمة ميزات مالية واقتصادية وحسابية لا تتوافر فى حالة قيام الأفراد بهذه المشروعات نفسها .

٢ — ان الاتجاه فى البلاد الديمقراطية يميل الى جعل الضرائب على شركات المساهمة أعلى من الضرائب على الأفراد . وبما أن الضريبة التصاعدية سيتحمل عبئها الأفراد وحدهم ، فلأجل المساواة تقضى المصلحة بالغاء هذه المادة . ولا توجد فى التشريع الفرنسى أحكام مماثلة لهذه المادة ولا فى التشريعات الأوربية الأخرى عدا بلچيكا .

وتلاحظ اللجنة أنها بتقرير المساواة المطلقة بين الممولين من الأفراد والشركات تحقق العدالة ، خصوصا وربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وما تستلزمه من فحص وتقدير وغير ذلك سيتم حتما سواء أكانت المادة « ٣٥ » قائمة أم غير قائمة . والغاء هذه المادة سيؤدى الى زيادة فى حصيلة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، بما يقرب من مليونين من الجنيهات ، دون أن يصحب ذلك زيادة فى جهود مصلحة الضرائب أو أعبائها فضلا عن نتائجه المالية ، مما تجنى كل الهيئات ثماره .

---

(١) التقرير الثالث عشر بعد المائة للجنة الشئون المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وأما اللجنة المالية بمجلس الشيوخ فقد استندت فى تسويغ وجهة نظرها بشأن بقاء المادة ٣٥ دون تعديل على ما يلى[1] :

« يرمى هذا النص — كما يبدو — الى عدم ارهاق الايرادات الخاضعة للضريبة فى شركات المساهمة وشركات التوصية وتحاشى ازدواج الضريبة . وهذا ما أخذ به المشرع عند وضع قانون الضرائب المنقولة ، وقد جاء فى المذكرة التفسيرية لهـذا القانون عند ذكر تعدد الضرائب : « وفيما يتعلق بهذا الموضوع رأينا من الحكمة ألا نأخذ بما أخذ به المشرع المالى فى البلاد الأخرى ، وأن نراعى حرصا على مصلحة البلاد الاقتصادية الأخذ بحقيقة الواقع بدلا من التمسك بهذا التمييز بين شخصية المساهمين وشخصية الشركة ، وهو تمييز لا تنكر قيمته من الناحية القانونية ولكنه لا يعدو أن يكون فرضا مجردا » .

وقد استطردت اللجنة من ذلك الى القول بأنها : « ترى الابقاء على هذه المادة والأخذ بما أخذ به واضعو قانون الضرائب المنقولة ، منعا للازدواج ؛ لأن عبء ضريبة الشركات سيقع على المساهمين ، وان اختلفت شخصية الشركة عن شخصيتهم من الناحية الفقهية . وفى هـذا ما يعوق سير شركات المساهمة ، ونحن أحوج ما نكون اليها ، وذلك لأن هـذا الازدواج ان لم تتأثر به الشركات القديمة التى كونت احتياطيات كافية أثناء سنوات الحرب الماضية ، فانه يقف حجر عثرة فى سبيل الشركات الجديدة » .

وقد استقر رأى مجلسى البرلمان فى هـذا الشأن على ابقاء المادة « ٣٥ » كما هى طبقا لما رأته اللجنة المالية بمجلس الشيوخ .

٢ ـ الخصم المقرر بالمادة « ٣٦ » :

تنص المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه يخصم من صافى الربح الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ايرادات رءوس الأموال المنقولة والأراضى الزراعية والمبانى الداخلة فى ممتلكات المنشأة (ضمن

(١) التقرير التسعون للجنتى المالية والتجارة والصناعة عن مشروع القانون الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

أصولها) بعد استنزال نصيبها فى مصروفات وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من قيمة تلك الايرادات . وقد أضاف القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فقرة جديدة الى نص هذه المادة ، تقضى بأنه يشترط أن تكون الايرادات التى يسمح بخصمها داخلة فى جملة ايرادات المنشأة . ويقصد المشرع من اضافة هذه الفقرة الجديدة ، توضيح المقصود من نص المادة ٣٦ ، وازالة كل لبس فى تطبيقها ، حيث كان بعض الممولين يطالب بخصم ايرادات رءوس الأموال المنقولة أو العقارات التى يملكونها من الأرباح الخاضعة للضريبة ، مع عدم دخول تلك الايرادات فى جملة ايرادات المنشأة [1] .

والحكمة فى هذه المادة هى منع ازدواج الضريبة ، لأن ايرادات القيم المنقولة تتناولها الضريبة المقررة بمقتضى الكتاب الأول من القانون ، وايرادات المبانى تفرض عليها ضريبة العوائد ، وايرادات الأراضى الزراعية تفرض عليها ضريبة المال . فاذا كانت تلك الايرادات داخلة ضمن ايرادات المنشأة ، فان فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عليها مؤداه أن يتحمل الايراد الواحد ضريبتين ، الأمر الذى عمل المشرع المصرى على تلافيه أسوة بما يتبع فى بعض التشريعات الأخرى . على أنه لما كان من الانصاف أن تتحمل تلك الايرادات نصيبها فى المصروفات ، فان المشرع قدر ذلك النصيب بواقع ١٠٪ من قيمتها ؛ اذ هى تستنفد جانبا من وقت كتبة الحسابات ، كما تستنفد بعض المصروفات الأخرى ، مثل مصروفات الاضاءة والتليفون والبريد ، ولذلك كان اشتمال وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على ١٠٪ من ايرادات القيم المنقولة والمبانى والأراضى الزراعية الداخلة ضمن ممتلكات المنشأة ، لا يتعارض مع مبدأ عدم تعدد الضريبة ، لأن هذه النسبة هى مقابل نصيب تلك الايرادات فى مصروفات الاستثمار كما أسلفنا .

والمقصود بعبارة « الداخلة فى ممتلكات المنشأة » ، هو المملوكة لها والتى

---

(١) يراجع تقرير اللجنة المالية بمجلس الشيوخ المؤرخ فى ٢٢ يونيه سنة ١٩٤٩ عن مشروع القانون الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

تكون جزءا من رأس مالها ، فاذا تحقق هـذا الشرط وجب أن يضاف الى الأرباح ١٠٪ من ايرادات القيم المنقولة أو المبانى أو الأراضى الزراعيـة ، وذلك سواء أمسكت لها حسابات خاصة بها أو شملتها حسابات المنشأة ، أى سواء أقيدت ايراداتها فى الدفاتر التجارية أم لم تقيد فيها .

وان مجرد قيد حسـابات رءوس الأموال المنقولة والأراضى الزراعية والمبانى فى دفاتر الممول لا يسوغ اضافة ١٠٪ من ايراداتها للأرباح الخاضعة للضريبة ، بل يجب أن تكون داخلة ضمن ممتلكات المنشأة كما تقدم .

وقد حكمت محكمة النقض والابرام (الدائرة المدنية التجارية) بهـذا المعنى فى ١٩٤٦/٤/٤ فى الطعن المقيد بنمرة ٤٣ . وخلاصة هذا الحكم أن نص المـادة « ٣٦ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى أنه لتطبيق الحكم الوارد به يجب أن تكون القيم المنقولة أو الأراضى الزراعيـة ، أو المبانى داخلة فى ممتلكات المنشأة ، أى جزءا من رأس المال العامل الذى يشتغل به الممول فى عمله الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصـناعية ، فيكون نتاجها بابا من أبواب ايرادات المنشأة وخاضعا بالتالى لهذه الضريبة دون نتاج القيم المنقولة أو الأراضى الزراعية أو المبانى ، التى تكون مملوكة للممول ولكنها ليست داخلة فى رأس مال المنشأة ، حتى ولو كانت حساباتها مندمجة مع حسابات المنشأة .

ومما تجـدر ملاحظته فى هـذا الشأن ، أن شركات المساهمة التى تقوم باستثمار الأراضى الزراعية التى تملكها ، لا تستفيد من حكم المادة ٣٦ ، بل تفرض الضريبة على كامل ايرادات ممتلكاتها من الأراضى الزراعية . ويعلل ذلك بأن تحـديد أرباح هـذه الشركات ، انمـا يتم طبقـا لقواعد تحديد الأرباح التجارية والصناعية ، التى تقضى بأن تحدد هذه الأرباح بعد خصم القيمة الايجارية للأراضى التى تملكها الشركة . فهذا الخصم يحقق الغرض الذى قصده المشرع من منع ازدواج الضريبة على الايراد الواحد ، لأنه يسـتبعد من مجموع الايرادات ذلك الجزء من الربح الزراعى الذى يتحمل الضريبة العقارية . يضاف الى هذا أن القاعدة العامة فى الاستثمار

الزراعى — فى التشريع المصرى — تقضى باعفائه من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الا اذا قامت به شركة مساهمة ؛ أى ان اخضاع شركات المساهمة التى تباشر أعمال الاستغلال الزراعى للضريبة ، هو استثناء من قاعدة الاعفاء . وقد وُضِعَت الفقرة الثانية من المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لتنظيم الاعفاء المشار اليه ، بالقياس الى المنشآت التى خَصَّها المشرع به . وعلى ذلك ، لا يكون هناك محل لتطبيق حكم هذه المادة على شركات المساهمة التى تقوم باستغلال الأراضى الزراعية ، حيث تخضع أرباحها من هذا النشاط للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية كما قدمنا[1] .

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٨٦ الصادر فى ٩ يونيه سنة ١٩٤٢ .

الفرع الثامن

اعفاء الأعباء العائلية

تنص المادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن يعفى من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، للأفراد والشركاء فى شركات التضامن والشركاء المتضامنين فى شركات التوصية المبالغ الآتية :

١٠٠ جنيه عن سنة لغير المتزوج ولا يعول أولادا .

١٢٠ جنيه عن سنة للمتزوج الذى لا يعول أولادا .

١٣٠ جنيه عن سنة لمن يعول أولادا ولا يكون متزوجا .

١٥٠ جنيه عن سنة للمتزوج ويعول أولادا .

وسبب هذا الاعفاء ، هو أن يترك للممول جزء من ايراده ، يواجه به نفقات المعيشة الضرورية — حد الكفاف — فاذا تجاوزت ايرادات الممول هذا الحد فرضت الضريبة على الزيادة .

والمقصود بالأولاد الذين يمنح الممول الاعفاء المقرر لاعالتهم أولاد الممول من صلبه [1] .

ويحدد مقدار الأعباء العائلية التى يجوز خصمها من الأرباح ، بنسبة مدة الربط الى اثنى عشر شهرا . واذا كانت السنة المالية للممول هجرية ، فتحسب الأعباء الجائز خصمها من الأرباح بنسبة عدد أيام السنة الهجرية الى عدد أيام السنة التقويمية .

واذا تغيرت الحالة المدنية للممول خلال السنة الضريبية ، تعين مراعاة ذلك لدى حساب مقدار الأعباء العائلية التى يسمح بخصمها من أرباحه فى تلك السنة .

---

(١) تراجع مناقشات مجلس الشيوخ للمادة « ٤١ » بجلسة ١٠ نوفمبر سنة ١٩٣٨

وتنتفع المرأة التاجرة متزوجة كانت أو غير متزوجة باعفاء قدره ١٠٠ جنيه فقط . واذا كان الزوجان يزاولان التجارة ، فيظل للزوج التاجر حقه فى الاعفاء المقرر له باعتباره مسئولا عن اعالة زوجته المذكورة . وقد ذهبت مصلحة الضرائب فى هذا الشأن الى قصر حق الزوج فى هذه الحالة ، بالقياس الى اعفاء الأعباء العائلية ، على مبلغ ١٠٠ جنيه فقط ، بسبب استغلال زوجته نشاطا تجاريا . غير أننا لا نوافق المصلحة على هذا الرأى ؛ لأن الزوج مسئول شرعا عن اعالة زوجته ، حتى لو كان لها ايراد خاص ، سواء فى ذلك أن يأتى هذا الايراد من الأطيان الزراعية ، أو القيم المنقولة التى تكون ملكا خاصا للزوجة ، أو من النشاط التجارى الذى تزاوله باسمها ولحسابها الخاص . وعلى هذا فان الزوجة فى المثال الذى نحن بصدده يكون لها الحق فى اعفاء للأعباء العائلية قدره ١٠٠ جنيه ، حكمها فى ذلك حكم كل فرد يستغل منشأة خاضعة للضريبة ولا يكون مسئولا عن اعالة أحد غيره . أما الزوج فيكون له الحق فى اعفاء للأعباء العائلية بالنسبة لمنشأته ، يختلف مقداره بين ١٢٠ ، ١٥٠ جنيها بحسب حالته المدنية ، فتحدد أعباؤه العائلية بالمبلغ الأول اذا لم يكن له أولاد يعولهم ، على حين تحدد أعباؤه العائلية بالمبلغ الثانى اذا كان له ولد أو أولاد يعولهم علاوة على زوجته .

ولا يجوز أن ينتفع بالاعفاء الخاص باعالة الولد أو الأولاد الا أحد الوالدين ، ويشترط أن يتحمل فعلا نفقات معيشة الولد أو الأولاد . والأصل أن الوالد دون الوالدة يعول الأولاد ، الا اذا أثبتت الوالدة عكس ذلك .

ويستفيد الممول بالاعفاء الخاص باعالة الولد فى الحالتين التاليتين :

(ا) اذا كان الولد قاصرا وغير ذى مال أو كسب من عمله .

(ب) اذا كان الولد راشدا وغير ذى مال أو كسب ، ولزمت أباه نفقته شرعا ، كما لو كان الولد ذا عاهة ، أو عديم الأهلية ، أو لا يزال فى دور التعليم ، أو كان بنتا فى كنف أبيها .

هذا ولا يستفيد الممول — أبا كان أو أما — من حد الاعفاء للأولاد ، اذا كان لهم ايراد سنوى من مالهم ، أو كسبهم يبلغ حد الاعفاء القانونى

(٣٠ جنيها سنويا) أو أكثر ، الا اذا أثبت الممول أنه يعول أولاده بالفعل على الرغم من وجود ايراد خاص لهم من كسبهم أو مالهم . ويحدث هذا فى الحالات التى يثبت فيها الممول أن مقدار المصروفات الضرورية التى قام بصرفها على أولاده تربو على ايراداتهم الخاصة .

واذا كان الولد تاجرا — قاصرا كان أو راشدا — اعتبر كما لو كان ذا ايراد سنوى يبلغ ٣٠ جنيها[1] .

وبمقتضى القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ ، أدخل تعديل على حكم المادة ٤١ السالفة الذكر ، نص فيه على ألا يتمتع بالاعفاءات المقررة فيها من تتجاوز أرباحه ، اعتبارا من أول سنة ١٩٤٢ ضعفى (مثلى) حدود الاعفاء ، وذلك بشرط ألا يقل ما يبقى له بعد تأدية الضريبة عما يتبقى للممول الذى يقل عنه ربحا . وتوضيحا لذلك نورد المثال التالى :

ممولان ا ، ب كل منهما متزوج ويعول أولادا ، وقد بلغ صافى ربح الأول (ا) فى سنة ١٩٥٠ مبلغ ٣٠٠ جنيه ، على حين بلغ صافى ربح الثانى(ب) فى السنة نفسها مبلغ ٣١٠ جنيهات . فتكون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة على الأول مبلغ : (٣٠٠ — ١٥٠) × ١٤٪ = ٢١ جنيها . وبذلك يبقى له من ربحه مبلغ ٢٧٩ جنيها . وأما بالنسبة للثانى فانه طبقا لحكم القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ لا يكون له الحق فى التمتع باعفاء الأعباء العائلية ، بل تحسب الضريبة على أرباحه بالكامل . ويبلغ مقدار الضريبة على هذا الأساس مبلغا قدره : ٣١٠ × ١٤٪ = ٤٣ جنيها و ٤٠٠ مليم ، فيكون الباقى من أرباحه بعد ذلك هو مبلغ ٢٦٦ جنيها و ٦٠٠ مليم ، وهو يقل عما تبقى للممول الأول .

ولما كان هذا الوضع من شأنه أن يجعل مركز الممول الأخير أسوأ من مركز الأول ، فقد عمل المشرع على تلافى ذلك بالنص على ألا يقل ما يتبقى للممول بعد استقطاع الضريبة من أرباحه عما يتبقى لممول آخر يقل عنه ربحا . وبناء عليه فان الممول الثانى فى المثال الذى نحن بصدده ، لا يدفع

---

(١) راجع منشور مصلحة الضرائب رقم ٥٢ الصادر فى ٥ سبتمبر سنة ١٩٤٠ ، والكتاب الدورى رقم ١٩٨ الصادر فى ٢ ابريل سنة ١٩٤٧ .

سوى مبلغ ٣١ جنيها ، كى يتبقى له من أرباحه مبلغ لا يقل عما يتبقى للممول الأول .

وكانت الحكومة قد ضمّنت مشروع القانون الذى قدمته للبرلمان فى سنة ١٩٤٨ ، بشأن تعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، اقتراحا بتخفيض الاعفاء المنصوص عليه فى المادة ٤١ من هذا القانون الى مبلغ ٧٢ جنيها فى السنة ، بالقياس الى جميع الممولين ، بغض النظر عن اختلاف حالاتهم الاجتماعية ، أى سواء فى ذلك العازب والمتزوج ومن يعول أولادا ومن لا يعول أولادا ؛ وبذلك تزول عن هذا الاعفاء صفته كاعفاء للأعباء العائلية ، ويصبح مجرد خصم يسمح به عند حساب الضريبة . وقد استندت الحكومة فى تسويغ ذلك ، الى أن محل الاعفاء للأعباء العائلية هو الضريبة العامة على الايراد ، أما الضرائب النوعية على اختلافها فلا يجوز أن يسمح فيها بهذا الاعفاء .

ولما عرض هذا الاقتراح على البرلمان رفض الأخذ به ، وآثر بقاء نص المادة ٤١ على حاله دون تغيير ، تخفيفا على صغار الممولين الذين يخضعون لهذه الضريبة . ولم يقف الأمر عند هذا الحد بل أدخل المشرع نوعا آخر من الاعفاء ضمّنه حكم المادة ٤١ مكررة ، التى سبق الكلام عنها لدى بيان موقف أرباب الحرف من الضريبة [1].

ومما تجب ملاحظته فى هذا الشأن أنه اذا كان الممول ، الذى يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، يخضع فى الوقت ذاته للضريبة على كسب العمل أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو يخضع لهما معا ، فلا يجوز أن يمنح أكثر من اعفاء واحد مقابل الأعباء العائلية لجميع الضرائب النوعية التى يخضع لها . وقد تضمن القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ نصا صريحا بهذا المعنى يقضى بأنه : « اذا كان الممول يخضع لعدة ضرائب من المنصوص عليها فى هذا القانون ، فلا يتمتع الا باعفاء واحد » .

(١) تراجع مضبطة جلسة مجلس النواب الجلسة الحادية والثلاثون المنعقدة فى أول يونيه سنة ١٩٤٨ ، وتقرير اللجنة المالية بمجلس الشيوخ المؤرخ فى ٢٢ يونيه سنة ١٩٤٩ عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

الفصل الرابع

المقصود بالحسابات المنتظمة

جاء القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلوا من بيان معنى الحسابات المنتظمة من وجهة النظر الضريبية ، كما لم تتضمن لائحته التنفيذية شيئا فى هذا الصدد . وقد أدى التطبيق العملى لهذا القانون الى خلافات كثيرة بين مصلحة الضرائب والممولين فى هذا الأمر ، يرجع معظمها الى اختلاف وجهات النظر بشأن الطريقة التى ينبغى أن تمسك بها الحسابات كى تأخذ المصلحة بها ، ومدى ما يلزم توافره من مستندات للاطمئنان الى صحة القيود الواردة فيها .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب بادىء الأمر الى أنه ينبغى — كشرط أساسى — لاعتماد حسابات الممول ، أن تكون ممسكة بطريقة القيد المزدوج ومؤيدة بمستندات ، ومستندة الى جرد يوثق به[1] . وقد استمدت المصلحة هذا الرأى من عبارات المادة الثانية من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ الخاص بفرض الضريبة على الأرباح الاستثنائية ، اذ نص فيها على أنه يشترط فى الحسابات المنتظمة أن تكون ممسكة على حسب الأصول الفنية المعترف بها ، وتؤيدها فى كل حالة مستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة . وعلى أساس هذا النظر كانت مصلحة الضرائب ترفض اعتماد حسابات الممولين اذا أمسكت بطريقة أخرى غير الطريقة المزدوجة أو كانت بعض قيودها غير مؤيدة بمستندات ، سواء فى ذلك ما يتعلق منها بأرقام الايرادات أو أرقام المصروفات . أما الممولون فكانوا يرون أنه يكفى لانتظام الحسابات من وجهة النظر الضريبية أن تكون صورة صحيحة للعمليات

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٩٨ الصادر فى ١٩٤٥/٧/٢ وكتابها الدورى رقم ١٣٠ الصادر فى ١٩٤٥/٧/٣١

الخاضعة للضريبة ، بغض النظر عن الطريقة التى تمسك بها . وأيدوا رأيهم هذا ، بأن قانون الضرائب لم يشترط فى الحسابات التى تتخذ أساسا لربط الضريبة أن تمسك بطريقة معينة .

وقد اضطرت مصلحة الضرائب بسبب الدعاوى الكثيرة التى رفعها الممولون فى هذا الشأن ، الى اصدار تعليمات جديدة[1] ، سلمت فيها ببعض الاعتبارات العملية التى تقضى بضرورة التفرقة بين المنشآت الكبيرة والمنشآت الصغيرة ، وما يمكن الاكتفاء به من الدفاتر والمستندات تبعا لهذه التفرقة ، لدى تحديد الربح الخاضع للضريبة . كما سلمت مصلحة الضرائب أيضا بالتجاوز عن شرط الاحتفاظ بالمستندات ، بالقياس الى العمليات التى يتعذر الحصول على مستندات تؤيدها . وتتلخص التعليمات التى أصدرتها المصلحة فى هذا الشأن فيما يلى :

١ — القاعدة العامة أن الحسابات المنتظمة هى الحسابات التى تدل على حقيقة أرباح الممول ، وقد يتخذ قرينة على صحتها قيدها فى الدفاتر المنصوص عنها بقانون التجارة ، أو التى جرى عليها العرف طبقا لطبيعة كل صناعة أو تجارة أو حرفة ، والتى تكون ممسكة على حسب الأصول الفنية المعترف بها فى علم المحاسبة . وان طريقة القيد المزدوج متى استلزمتها طبيعة عمل المنشأة هى أمثل الطرق لتصوير حقيقة أرباح الممول . وعلى العموم يجب أن تؤيد الحسابات فى كل حالة مستندات حقيقية ، محفوظة بطريقة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية .

٢ — لما كان من الأمور الميسورة تسطير الدفاتر والقيد فيها بحيث تتوافق القيود الدفترية والمستندات المحفوظة المقابلة لها ، لذلك كان من الواجب ، للقول بأن الدفاتر منتظمة ، وأن نتائجها تمثل حقيقة الأرباح الخاضعة للضريبة ، أن يكون لدى المنشأة بخلاف الدفاتر والمستندات نظام محكم للضبط الداخلى لا سيما عن ثلاثة أمور :

---

(١) المنشور رقم ١١٥ الصادر فى ١٩ يناير سنة ١٩٤٦ .

(ا) بالنسبة للبضائع والخامات وما فى حكمها ، عند دخولها المنشأة وخروجها منها .

(ب) بالنسبة لحركة المدفوعات والمقبوضات .

(حـ) بالنسبة لقيد أجور العمال ، وذلك فى المنشآت التى تستخدم عددا كبيرا من العمال .

٣ — يفرق بين المنشآت الكبيرة والمنشآت الصغيرة ؛ فالأولى تكون ملزمة باتباع نظام الضبط الداخلى ، أما الثانية فانه يمكن اعتماد دفاترها ومستنداتها مع عدم وجود ضبط داخلى ، متى ثبت أن النتائج المستخرجة منها متفقة مع أرباح المثل . ومقياس هذا هو تناسب الأرباح الصافية مع رأس المال الحقيقى المستثمر ، أو تناسب رقم الأعمال الوارد بدفاتر الممول مع حركة نشاطه ، واتفاق معدلات الربح الاجمالى بالنسبة لأسعار التكلفة أو بالنسبة لقيمة المبيعات ، مع المعدلات التى تكون مصلحة الضرائب قد أقرتها لممولين يزاولون نشاطا مماثلا ويمسكون حسابات منتظمة . وكذلك يمكن التجاوز عن شرط نظام الضبط الداخلى فى المنشآت الصغيرة ، التى يقل مقدار صافى أرباحها أو معدلات أرباحها الاجمالية بالنسبة لمبيعاتها عن المثل ، اذا استطاعت هذه المنشآت أن تسوغ ذلك الهبوط بأدلة ثابتة .

على أنه اذا لازم نقص نظام الضبط الداخلى ما يدل على أن بعض الصفقات التجارية لم تدون بالدفاتر ، وأن هناك عيوبا جوهرية فى جرد بضاعة آخر المدة وجب رفض الدفاتر .

٤ — لا يشترط حتما لتوافر صحة الجرد وجود دفاتر الصنف الخاصة بكل سلعة على حدة ، بل يكفى لاعتماد نتائج الجرد وجود دفتر جرد تطمئن مصلحة الضرائب الى صحته ، لا سيما اذا أيدته النتائج من حيث الربح .

٥ — أن هبوط نسبة اجمالى الربح الى المبيعات عن نسبة المثل ، ليست وحدها من الأسباب التى يجوز من أجلها رفض الدفاتر ، اذا كانت ممسكة طبقا للأصول الفنية ومؤيدة بالمستندات ويتوجها نظام مقبول للضبط الداخلى ،

لأن النسبة المذكورة ليست عنصرا قائما بذاته ، انما هى نتيجة لتفاعل عدة عناصر مجتمعة بحساب المتاجرة . ومن ثم فانه يلزم فى حالة هبوط هذه النسبة عن المثل ، أن يبحث مأمور الضرائب عن العلة فى ذلك ، وأن يجرى ما يقتضيه الأمر من تصحيح كلما أمكن ذلك .

٦ — اذا كانت نتيجة حساب المتاجرة تدعو الى اطمئنان مأمور الضرائب ، ولكن ظهر له أن المنشأة قد حَمَّلَتْ حساب الأرباح والخسائر بمصروفات غير مؤيدة بمستندات أو لا يجوز قانونا تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمتها ، فهذا لا يفسد الحسابات اجمالا ، وانما يكون للمأمور أن يجرى التعديلات التى يراها على حساب الأرباح والخسائر ، مع الاحتفاظ للدفاتر بصفتها دفاتر منتظمة .

وفى رأينا أنه وان كانت الطريقة المزدوجة هى التى أجمع علماء المحاسبة على أنها الطريقة التى يمكن الاطمئنان اليها فى الوصول الى نتيجة صحيحة للعمليات التى يباشرها الممول ، فانه يمكن اعتماد الدفاتر التى تمسك بطريقة أخرى غيرها ، اذا كانت مؤيدة بمستندات صحيحة وأمكن الممول اثبات صحة النتائج المستخرجة منها . وتمشيا مع هذه القاعدة فانه اذا كانت طبيعة نشاط الممول لا تتطلب امساك الدفاتر الالزامية المنصوص عنها فى قانون التجارة أو بعضها ، حق للممول أن يطالب بربط الضريبة على أساس ما يمسكه من حسابات ، ان كان العرف قد جرى على امساكها فى نوع النشاط الذى يزاوله ، وكانت مؤيدة بالمستندات . ومن الأمثلة على ذلك الأشخاص الذين تتألف ايراداتهم من العمولة فقط نظير توسطهم لحساب الغير فى البيع والشراء ؛ فهؤلاء يكفى لضبط ايراداتهم أن تكون لديهم حسابات بسيطة ، توضح مفردات العمولة التى يستولون عليها ، وما يتحملونه من مصروفات . ومن قبيل ذلك أيضا أصحاب « البنسيونات » الصغيرة التى يمكن ضبط ايراداتها ومصروفاتها فى « أچندات » . وقد ذهبت بعض المحاكم الى أبعد من هذا ، فحكمت باعتماد حسابات بعض أصحاب « البنسيونات » الصغيرة مع أنها كانت مدونة فى أوراق منفصلة[1] .

---

(١) حكم محكمة مصر الابتدائية المختلطة فى القضية رقم ٢٣٥٧ سنة ٦٩ قضائية فى ١٩٤٦/٦/٦

وان كان الأصل فى انتظام الحسابات هو أن تكون مؤيدة بمستندات صحيحة كما أسلفنا ، الا أن ذلك لا يمنع من اعتماد دفاتر الممول مع عدم تأييد بعض العمليات الواردة فيها بالمستندات ، اذا كانت طبيعة هذه العمليات مما جرى العرف بعدم أخذ مستندات عنها ، كالمبيعات النقدية فى المحال التجارية الصغيرة[1] ، أو كانت قيمة العمليات التى تنقصها المستندات من القلة بحيث يمكن الاطمئنان الى صحتها بقياسها الى باقى العمليات المؤيدة بالمستندات .

وقد سلمت الادارة المالية فى فرنسا بهذا المبدأ تقديرا للاعتبارات العملية التى يتعذر معها حصول الممول على مستندات فى بعض الأحيان ، وقررت فى ذلك أنه لا يجوز رفض دفاتر الممول بحجة أن مبيعاته النقدية غير مؤيدة بمستندات ، وانما يكون لمراقب الضرائب الحق فى تصحيح رقم هذه المبيعات ، وتصحيح الربح ، اذا تبين أن نسبة اجمالى الربح طبقا لاقرار الممول أقل من نسبة المثل بسبب اغفاله بعض العمليات[2] . كما قررت تلك الادارة أيضا أن عدم وجود فواتير شراء بالنسبة لبعض الصفقات ، لا ينهض سببا لرفض الدفاتر ؛ لا سيما اذا كانت ممسكة بطريقة فنية وتعطى نتائج معقولة بالنسبة لأهمية المنشأة وكفايتها الانتاجية[3] . هذا ، وقد أصدرت الادارة المالية الفرنسية تعليمات صريحة فى هذا الشأن أوردت فيها : « أن تحديد المصروفات المتعلقة بمباشرة المهنة تعترضه أحيانا عدة صعوبات ، فقد لوحظ بصفة خاصة بالنسبة لبعض المهن — لا سيما سماسرة التأمين — أنهم يضطرون فى سبيل جلب العملاء أو الاتصال بهم ، الى تحمل كثير من النفقات مثل مصروفات الانتقالات وايجار الفنادق والحلوان « البقشيشات » وغيرها ، مما لا يمكن المنازعة فى ضرورته لمباشرة المهنة ، وقد يتعذر اثباته بتقديم مستندات . ففى هذه الحالات يجب على رجال المصلحة ألا يرفضوها بطريقة آلية بسبب نقص المستندات ، بل يجب أن تؤخذ هذه المبالغ فى الحسبان مع مراعاة طبيعة المهنة ونسبة المنصرف الى أهمية العمليات التى باشرها صاحب الشأن » .

---

(١) حكم محكمة اسكندرية المختلطة الصادر فى ٣ يونيه سنة ١٩٤٦

(٢) اجابة وزير المالية فى مجلس النواب الفرنسى فى ١٧ مايو سنة ١٩٢٧

(٣) اجابة وزير المالية فى مجلس النواب الفرنسى فى ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٣٠

على أن هناك شرطا أوليا لا غنى عن تحققه فى الدفاتر التى تتخذ أساسا لربط الضريبة ، وهو أمانة هذه الدفاتر فى اثبات العمليات التى يباشرها الممول . فاذا تجمع لدى مصلحة الضرائب من الأدلة ما يقطع بعدم اثبات الممول بعض العمليات التى باشرها ، أو أن بعض العمليات قد أدرجت فى الدفاتر بقيمة تخالف قيمتها الحقيقية ، حق لها استبعاد هذه الدفاتر والالتجاء الى طريقة التقدير .

ولكن اذا استطاع الممول أن يثبت لمصلحة الضرائب أن عدم تدوين بعض العمليات فى الدفاتر أو ادراج بعض العمليات بما يخالف قيمتها الحقيقية ، قد حصل بطريق السهو أو الخطأ غير المقصود واطمأنت المصلحة الى حسن نيته ، فيجوز اعتماد دفاتره ان كانت تامة النظام ، مع اجراء التعديل الذى يتطلبه تصحيح الخطأ المشار اليه .

وقد حكمت محكمة مصر المختلطة فى ٢٧ مايو سنة ١٩٤٨ بأنه : « لا يسوغ الالتجاء الى التقدير الجزافى الا اذا تعذر الاعتماد على دفاتر الحسابات التى لا يصح مع ذلك استبعادها جملة متى أمكن أن يستخلص من الجزء الصحيح منها عناصر يبدو أنها حقيقية ، منعا من الوقوع فى التحكم والتعسف . أما الغلط العرضى المحض والسهو البسيط الذى يسهل تصحيحه ، فلا يسوغان استبعاد الدفاتر جملة وعدم الأخذ بها ، بل يكتفى فى مثل هذه الحالة باجراء التصحيحات اللازمة » .

نخلص مما تقدم الى أن الحسابات المنتظمة من وجهة النظر الضريبية هى الحسابات الأمينة ، التى يستطيع الممول أن يؤيد بها صحة اقراره ، بغض النظر عن الطريقة التى تتبع فى امساكها . ولا يسوغ لمصلحة الضرائب رفض دفاتر الممول وتحديد أرباحه بطريق التقدير ، الا اذا قام لديها من الأدلة ما يفيد عدم أمانتها ، أو أن النتائج المستخرجة منها تقل بشكل ظاهر عن أرباح المثل بدون مسوغ ، أو أن ثمة نقصا جوهريا فى المستندات ، يتعذر معه على مصلحة الضرائب التحقق من صحة القيود الواردة فيها[1] .

(١) يراجع حكم محكمة الفيوم الوطنية فى الدعوى رقم ٩١ لسنة ١٩٤٥ .

وقد حكم مجلس الدولة الفرنسى فى ١٩ أكتوبر سنة ١٩٣٦ بأنه : « اذا قدم الممول اقرارا عن أرباحه أو خسائره من واقع حساباته ، فلا يكون لمصلحة الضرائب أن تسلك أىّ طريق آخر لتحديد الربح ، الا اذا أثبتت أن حسابات الممول بها نقص جسيم ، وأن النتائج التى تستخلص منها تقل بشكل واضح عما تحققه المنشآت المماثلة • وعلى هذا ، فانه اذا لم تثبت مصلحة الضرائب أن الحسابات غير كافية ، وأن النسبة المئوية للأرباح الاجمالية بالقياس الى رقم الأعمال أقل بشكل ظاهر من النسبة المئوية التى يحققها عادة الأشخاص الذين يقومون بالنشاط ذاته فى المنطقة نفسها ؛ فان الممول يكون على حق اذا تمسك بأن الضريبة فرضت خطأ على أساس أرباح تختلف عما يظهر من حساباته » •

الفصل الخامس

التقدير الجزافى

الفرع الأول

فى من يقوم بتحديد الأرباح بطريق التقدير والأدوار التى مرت بها مصلحة الضرائب فى هذا الشأن

فى من يقوم بتحديد الأرباح بطريق التقدير :

على أثر صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ اختلفت آراء الشراح حول الهيئة التى تختص بتحديد الأرباح بطريق التقدير ؛ فذهب بعضهم الى القول بأن المشرع خوّل مصلحة الضرائب هذا الحق ، لتقوم به بوساطة مأموريها ، على أن يعرضوا ما تسفر عنه تقديراتهم على الممولين ، للاتفاق معهم على الرقم الذى يصلح أساسا لربط الضريبة ، واحالة ما لا يتم الاتفاق عليه الى لجنة التقدير للفصل فيه . أما البعض الآخر فكان يرى أن تحديد الأرباح بطريق التقدير من اختصاص لجان التقدير المنصوص عنها فى المادة ٥٠ من هذا القانون دون غيرها .

وقد ظل هذا الخلاف قائما الى أن صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، الذى حدد سلطة كل من مصلحة الضرائب ولجان الطعن فى تقدير الأرباح تحديدا صريحا لا لبس فيه ولا غموض ، بأن جعل لمصلحة الضرائب حق اجراء هذا التقدير بوساطة مأموريها ، وجعل من لجان الطعن التى حلت محل لجان التقدير هيئات تتولى الفصل فى أمر التقديرات التى تحال عليها ، وذلك فى حدود الأرقام التى تراها

مأموريات الضرائب ، أى دون أن يكون لها حق زيادتها ، كما سيأتى الكلام عليه لدى بحث اختصاصات لجان الطعن .

هذا ولم يقف أمر الخلاف المشار اليه عند شراح قانون الضرائب وحدهم ، بل تعداه الى مصلحة الضرائب نفسها ، وكان من أثره أن رفع الممولون عليها دعاوى متعددة أصدر فيها القضاء أحكاما متباينة ، ثم استقر أخيرا على الرأى الأول — كما سيأتى بيانه .

ونناقش فيما يلى حجج كل من الرأيين سالفى الذكر على ضوء أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديله بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ثم ننتقل بعد ذلك الى بيان الأطوار التى مرت بها مصلحة الضرائب فى هذا الصدد .

الرأى الأول : لمصلحة الضرائب حق تقدير الأرباح ، والاتفاق مع الممولين على ما يصلح منها أساسا لربط الضريبة :

تتلخص حجج أصحاب هذا الرأى فيما يلى :

١ — ان نص المادة ٥٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى أنه لا يحال على لجان التقدير الا المسائل التى لم يتم فيها اتفاق بين مصلحة الضرائب والممولين ، ومعنى ذلك بداهة أنه يكون على مصلحة الضرائب أن تبدأ بتحديد الربح ، ثم تعرضه على الممول ، وهو اما أن يقبله ، واما أن يبدى ملاحظاته عليه ، فاذا اتفقا على جميع المسائل لم يعد هناك محل لعرض الأمر على لجنة التقدير . أما اذا اتفقا على بعض المسائل دون بعضها الآخر ، فلا يعرض على لجنة التقدير سوى المسائل المختلف عليها .

وقد كان مشروع هذه المادة يقضى بأن يحال على لجان التقدير جميع المسائل التى يقتضى اجراء تقدير فيها ، ولكنه عدل عن هذا الاتجاه حين مناقشته أمام مجلس الشيوخ ، وأصبح ما يحال على لجان التقدير مقصورا على ما لا يتم الاتفاق عليه بين المصلحة والممولين ، الأمر الذى يدل على أن الشارع قد أراد ،

من بادىء الأمر ، التضييق فى حالات التقدير وحصرها فى الحالات الخلافية لبيان سلطة اللجان وولايتها[1] .

٢ — ان المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم ترد لتحديد اختصاص لجان التقدير وانما لبيان كيفية تشكيلها . وقول الشارع : « تتولى التقدير لجان . . . . . الخ » ، انما هو لربط القول بما سبقه . وأن هذا لا يمنع أنها تتولى التقدير فى الحدود التى رسمها الشارع بعدئذ فى المادة ٥٢ ، وذلك اذا لم يتم الاتفاق بين المصلحة والممول .

٣ — ان ما يقصده المشرع بالتقدير الذى تتولاه اللجان هو التقدير الملزم للممول ، والذى تربط الضريبة بناء عليه ، تطبيقا لنص المادة ٥٣ من القانون . أما التقدير الذى يقوم به مأمور الضرائب فلا يكون ملزما للممول ، ولا يكون له أى أثر قانونى الا اذا قبله الممول . ويكون أساس ربط الضريبة فى هذه الحالة هو القبول أو الاتفاق أو الاقرار ، وليس التقدير الذى قدره المأمور .

٤ — ان قصر التقدير على اللجان لا يساعد على انجاز الأعمال الكثيرة التى يعهد بها الى مصلحة الضرائب ، فعدد الممولين — وبخاصة صغارهم ممن تقل أرباحهم عن حدود الاعفاء أو تقرب منها — عدد لا يستهان به . فاذا قيل ان لجان التقدير هى المختصة وحدها بتحديد الأرباح فى حالات التقدير ، فينبنى على ذلك وجوب عرض جميع هذه الحالات عليها ، وفى ذلك تعطيل للعمل لا يتفق مع رغبة المشرع فى سرعة تحديد موقف الممولين ازاء القانون . ولا شك فى أنه اذا قام مأمور الضرائب بفحص حالات صغار الممولين وتحديد أرباحهم ، أمكنه انجاز ذلك فى وقت أقصر مما يتطلبه عرض موضوعاتهم على لجان التقدير .

٥ — ان النظام الفرنسى الذى أخذ عنه المشرع المصرى الأحكام الخاصة بتحديد الأرباح ، يعطى لمصلحة الضرائب الفرنسية ، ممثلة فى شخص المراقب Le Contrôleur ، الحق فى تقدير الأرباح الجزافية واعلانها للممول ، الذى

(١) تراجع الأحكام الصادرة من محكمة مصر الاستئنافية فى الدعاوى رقم ٣٧ سنة ٦٢ قضائية ، ١٨ سنة ٦٣ قضائية ، ١٣٧ سنة ٦٣ قضائية

له اما أن يوافق عليها واما أن يبدى بشأنها ما يَعِنُّ له من ملاحظات ، مع تحديد الرقم الذى يكون مستعدا لقبوله • ولا يحال الممول على اللجنة الاستشارية La Commission Consultative ، الا اذا لم يتم الاتفاق بينه وبين المصلحة •

الرأى الثانى : تختص لجنة التقدير وحدها بتحديد الأرباح بطريق التقدير •

يذهب أصحاب هذا الرأى الى أنه وفاقا لنصوص القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تكون لجان التقدير هى المختصة وحدها بتحديد الأرباح بطريق التقدير ، وأما مأمور الضرائب فعمله فى هذا الميدان مقصور على اعداد عناصر الربح ، ثم عرضها على اللجنة لتتولى التقدير • ويدللون على ذلك بالأسانيد الآتية :

١ — جاء بالبند الثالث عشر من المذكرة التى وضعها رئيس لجنة الضرائب وقدم بها مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الى هذه اللجنة ما نصه : « اذا نازعت مصلحة الضرائب فى صحة الاقرار ، أو اذا امتنع الممول عن تقديم حساباته ، أو المستندات المؤيدة لها ، فيلجأ عندئذ الى التقدير الاجمالى • هذا التقدير تقوم به لجنة تؤلف من خمسة أعضاء ، بينهم على الأقل اثنان يختاران من التجار ، أو من رجال الصناعة » •

٢ — وجاء بالبند الخامس عشر من هذه المذكرة أيضا ما نصه :

« ان الأمل شديد فى أن تقرير نظام الضرائب الجديد وما يتضمنه من الاعتماد فى فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على تقدير تلك الأرباح بوساطة اللجان والمحاكم سيؤدى بالتدريج الى تحقيق هذه الفكرة — يعنى امساك الممولين حسابات منتظمة — ، فان التجار سيرون أن مصلحتهم تقضى عليهم أن يمسكوا دفاترهم بصورة نظامية دقيقة اجتنابا لما قد يتعرضون له من تقدير أرباحهم بأكثر من مقدارها الحقيقى • وقد لوحظت هذه الظاهرة ذاتها من قبل فى فرنسا ، وستحدث مثلها فى مصر ؛ لأن الأسباب الواحدة تؤدى دائما الى النتائج بعينها » •

٣ — كان نص المادة ٥٢ فى مشروع القانون يقضى بأن يحال الى لجان التقدير

جميع المسائل التى يقتضى اجراء تقدير فيها ، ولكن لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ رأت أن صياغة المادة على هذ النحو غير دقيقة ، كما أنها أرادت حصر المسائل التى تحال على لجان التقدير تطبيقا لهذه المادة ذاتها . وازاء ذلك استبدلت اللجنة بعبارة جميع المسائل التى يقتضى اجراء تقدير فيها عبارة جميع المسائل التى لم يحصل فيها اتفاق بين المصلحة والممول .

وقد كان طبيعيا أن تدخل لجنة المالية والجمارك التعديل المتقدم على صيغة المادة ٥٢ بالمشروع ، لما تتضمنه من تكرار لحكم المادة ٥٠ ، الذى ينص صراحة على أن تتولى اجراء التقدير لجان .... الخ[1]، ويدل سياق المواد وترتيبها على أن المقصود بالتقدير المشار اليه بالمادة ٥٠ هو التقدير الذى يتم فى الحالات المنصوص عنها فى المادة ٤٦ ، والفقرتين الثانية والثالثة من المادة ٤٧ . غير أنه نظرا لوجود حالات أخرى ، يتقدم فيها الممول بحسابات منتظمة ، وتعمد مصلحة الضرائب الى تعديل بعض بنودها ؛ فقد رأى المشرع أن يعطى المصلحة حق مناقشة هذا الممول فى بنود حساباته المختلف عليها ، والاتفاق معه فى شأنها ، وتعديل الحسابات على أساس ما يسفر عنه هذا الاتفاق . واذا لم يصل الطرفان الى اتفاق فى هذه المسائل ، أحيل الأمر عندئذ على لجنة التقدير لتبدى رأيها فيه .

وبناء على الشرح المتقدم يكون المشرع قد جعل للجنة التقدير اختصاصين : أولهما تقدير الربح ؛ وذلك فى حالة امتناع الممول عن تقديم اقرار بأرباحه ، وحالة تقديمه اقرارا لا يستند الى حسابات منتظمة ، وثانيهما الفصل فى الخلاف الذى ينشأ بين مصلحة الضرائب والممولين من غير شركات المساهمة ممن ترتكز اقراراتهم على حسابات منتظمة .

٤ — ان من أول الأغراض التى توخاها المشرع فى اسناد مهمة تقدير الأرباح الى اللجنة، هو أن تتوافر لكل من الممول والخزانة العامة الضمانات اللازمة لامكان

---

(١) حكم محكمة استئناف مصر بتاريخ ٢٨ ديسمبر سنة ١٩٤٤ فى الدعوى رقم ١٥٦ تجارى سنة ٦١ قضائية وحكم هذه المحكمة ذاتها بتاريخ ٧ فبراير سنة ١٩٤٦ فى الدعوى رقم ٧٣ تجارى سنة ٦٢ قضائية .

تحديد الربح الخاضع للضريبة تحديدا أقرب ما يكون الى تمثيل الأرباح الحقيقية ، فللممول أن يضم الى اللجنة عضوين يختارهما بنفسه ، كما أن له أن يحضر أمام اللجنة بنفسه أو بوساطة وكيل عنه يشرح ظروف نشاطه ، ولا شك فى أن قيام هيئة ، قوامها ثلاثة من موظفى الحكومة واثنان من الممولين ، يمكنها أن تصل الى نتائج أسلم وأقرب الى تمثيل الحقيقة مما يصل اليه مأمور الضرائب بمفرده .

يتضح مما تقدم أن مرجع الخلاف الذى أثاره تطبيق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بشأن اختصاص كل من مأموريات الضرائب ولجان التقدير فى تقدير الأرباح ، هو تباين وجهات النظر فى تفسير المادتين ٥٠ ، ٥٢ من هذا القانون . وفى رأينا أن أحكام هاتين المادتين ، قبل تعديلهما بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ترجح كفة الرأى الأخير الى حد كبير . ذلك أنه بالرجوع الى نص المادة « ٥٠ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، يظهر فى وضوح أن المشرع قد أنشأ لجنة التقدير كى تختص وحدها بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ، حين لا يكون هناك طريق لتحديدها غير التقدير . وأما فيما يختص بما ورد بالمادة ٥٢ من القول باحالة المسائل التى لا يتم الاتفاق عليها الى اللجنة المذكورة ، فيقصد به أن يحال عليها بالاضافة الى مهمة التقدير المسائل التى تدخل فى اختصاص مأموريات الضرائب وينشأ خلاف بشأنها مع الممولين ؛ ونعنى بذلك الخلافات التى تنشأ عن فحص الاقرارات التى تؤيدها حسابات منتظمة . ومع التسليم بوجاهة الاعتبار الذى أبداه أصحاب الرأى الأول تسويغا لنظرهم من حيث سرعة انجاز الأعمال لو عهد بتقدير الأرباح الى المأمور واقتصر اختصاص اللجنة على المسائل الخلافية وحدها ، الا أن تحقيق هذه الغاية كان يستلزم تعديل المادتين ٥٠ ، ٥٢ ، حتى يكون التقدير الذى تجريه مأموريات الضرائب وتتفق بشأنه مع الممولين ، مستمدا من نص صريح يخولها هذا الحق . وهذا هو ما عمد اليه المشرع ، اذ أدخل على نص المادتين سالفتى الذكر تعديلا جوهريا — صدر به القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ — خوّل مأمور الضرائب سلطة التقدير والاتفاق ، وجعل لجنة التقدير — بعد أن حولها الى لجنة

للطعن — مختصة بالنظر فيما ينشأ من خلافات بين مأموريات الضرائب والممولين .

الأدوار التى مرت بها مصلحة الضرائب بصدد تحديد الأرباح بطريق التقدير منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حتى الآن :

مرت مصلحة الضرائب فى هذا الشأن بثلاثة أدوار نلخصها فيما يلى :

الدور الأول : ومدته من ٧ فبراير سنة ١٩٣٩ الى ٥ يونيه سنة ١٩٤٥ [١] .

جرى العمل بمصلحة الضرائب خلال هذه الفترة على قيام المأمورين ومساعديهم بتقدير أرباح الممولين فى الحالات التى يكون تحديد الأرباح فيها بطريق التقدير واخطار الممولين بتلك التقديرات ، ومناقشتهم فيما يبدونه بشأنها من ملاحظات ، والاتفاق معهم على أرقام تصبح أساسا لربط الضريبة عليهم .وأما فى حالة تعذر الاتفاق فكان الأمر يحال على لجنة التقدير .

الدور الثانى : ومدته من ٦ يونيه سنة ١٩٤٥ الى ١٢ مايو سنة ١٩٤٦

اتبعت مصلحة الضرائب خلال هذه الفترة أحكام القرار الوزارى رقم ٥٤ لسنة ١٩٤٥ الصادر فى ٦ يونيه سنة ١٩٤٥ ، فكانت لجنة التقدير هى صاحبة الحق وحدها فى تحديد الأرباح فى جميع حالات التقدير . أما مأمور الضرائب ، فقد كانت مهمته مقصورة ، بالنسبة لتلك الحالات ، على جمع عناصر التقدير ومناقشتها مع الممول ، واجراء ما يلزم لتحقيقها من اطلاع . وبعد اتمام هذه الدراسة واعداد تقرير بنتيجتها ، كان على مأمور الضرائب أن يخطر الممول برقم الأرباح الذى يعتزم اقتراحه على لجنة التقدير . وكانت للممول مهلة ، قدرتها المصلحة بعشرة أيام من تاريخ تسلمه هذا الأنموذج ، ليبدى خلالها ما يعنّ له من ملاحظات . وبعد تلقى المأمورية ملاحظات الممول ودراستها كانت تخطره برقم الأرباح الذى استقر عليه رأيها ، وتحيله به فى الوقت ذاته على لجنة التقدير .

---

(١) صدرت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى ٧ فبراير سنة ١٩٣٩ .

وكانت احالة الممول الى لجنة التقدير واجبة ، حتى لو قبل الأرقام التى أخطرته المأمورية بها • وكانت هذه اللجنة حرة فى تقدير الربح ، حسبما تراه محققا للعدالة ، دون التقيد بالأرقام المحالة عليها من المأمورية •

الدور الثالث : ومدته من ١٣ مايو سنة ١٩٤٦ حتى الآن •

بدأ هذا الدور بصدور القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٦ — فى ١٣ مايو سنة ١٩٤٦ — الذى أعاد نظام العمل بالمصلحة الى ما كان عليه فى الدور الأول ؛ فخول مأمور الضرائب حق تقدير الأرباح والاتفاق بشأنها مع الممولين ، وجعل اختصاص اللجنة مقصورا على المسائل التى لا يتم الاتفاق عليها بين مصلحة الضرائب والممولين • ولم يغير القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ شيئا فى هـذا الشأن ، ولكنه غير اسم « لجنة التقدير » فجعله « لجنة الطعن » ، ونص على أن تكون قراراتها فى حدود الأرقام المحالة عليها اما باعتمادها واما بتخفيضها •

الفرع الثانى

فى الاتفاق بين مصلحة الضرائب والممولين على تحديد الربح

أوضحنا فيما تقدم أن النظام الذى يجرى عليه العمل بمصلحة الضرائب فى الوقت الحاضر ، يقضى بتخويل مأمور الضرائب حق تقدير الأرباح والاتفاق بشأنها مع الممولين ، ثم ربط الضريبة طبقا لهذا الاتفاق . ويعنينا فى هذا الصدد أن نبين ماهية الاتفاق المشار اليه ، وما ينبغى أن يتحقق فيه من شروط ، حتى يكون نهائيا وملزما لكل من مصلحة الضرائب والممول على السواء .

وقبل أن نعرض لهذا البحث يجمل بنا أن نمهد له بكلمة نحدد فيها معنى الاتفاق فى علاقات الأفراد فيما بينهم والقواعد التى تحكمه . وستظهر أهمية ذلك لدى المقارنة بين الاتفاق على الربح الخاضع للضريبة ، والذى يرجع الالتزام بها الى القانون الذى أنشأها ، والاتفاق الذى يتم بين الأفراد ، ولا يكون خاضعا لسلطان آخر غير مشيئتهم .

(١) الاتفاق فى علاقات الأفراد فيما بينهم ، والقواعد التى تحكمه :

الاتفاق هنا هو توافق ارادتين أو أكثر على انشاء التزام ، أو نقله ، أو انهائه ، فهو يتكون اذن من ايجاب وقبول ، وبعبارة أخرى هو توافق الايجاب والقبول . ومتى توافقت الارادتان وتلاقى الايجاب بالقبول أصبح الاتفاق ملزما لطرفيه منتجا لجميع آثاره القانونية ، تطبيقا لقاعدة : « الاتفاق شريعة المتعاقدين » ، أى انه هو القانون الذى يحكم علاقة المتعاقدين ويحددها فعلا ، فلا يجوز الرجوع فيما اتفق عليه ، الا بارادة المتعاقدين المتبادلة ، أو لأسباب يحددها القانون . ولكن يحد من هذه القاعدة أن يكون الاتفاق مشوبا بعيب من عيوب الرضا ، كما اذا وقع عن غلط ، أو حصل باكراه ، أو تدليس .

والرضا المعيب هو رضا موجود ، ولكنه رضا صدر من شخص غير حر فى رضاه ، أو على غير بينة من أمره .

(ب) الاتفاق فى مادة الضرائب والقواعد التى تحكمه .

الاتفاق على تقدير الربح الخاضع للضريبة هو وسيلة لتحديد وعاء الضريبة ومحلها . وهو وان كان يتم بتوافق الايجاب والقبول ، الا أنه لا ينشىء الالتزام بالضريبة ؛ لأن مصدر هذا الالتزام هو القانون . ولما كان القانون قد نص على أن تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية للممول ، فقد وجب أن يكون هذا الاتفاق مُمَثِّلاً الأرباح الحقيقية ، حتى تكون له قيمته القانونية ، ويحوز قوته الالزامية . ذلك أن مأمور الضرائب لا يملك المساومة فى تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ؛ لأنه لو اتفق على أرباح أقل من الحقيقة ، لترتب على ذلك نقص وعاء الضريبة ، وبالتالى الاعفاء منها اعفاءا كليا أو جزئيا ، وهو ما يخرج عن سلطانه ؛ اذ لا اعفاء من الضريبة بغير نص . فالمفروض أصلا فى الاتفاق أنه يمثل حقيقة الأرباح ، وبعبارة أخرى أنه يحمل بين طياته قرينة الحقيقة ، وقرينة الصحة ، ومنهما يستمد الزاميته .

ومما تجب ملاحظته فى هذا الشأن أن المسائل المالية تحكمها قواعد خاصة هى قواعد القانون المالى ، وهى فى الواقع قانون مستقل عن القانون الخاص ، وعندما تعرض مسألة يراد حلها من ناحية القانون المالى لا يصح الرجوع الى حلول القانون الخاص باعتبارها أمرا مفروغا منه ، بل يكون للمشرع المالى ومن يقومون على تطبيقه من رجال مصلحة الضرائب والقضاء ، أن يتحرروا منها ان كانت لا تتلاءم وقواعد القانون المالى .

فالاتفاق الملزم اذن هو المتولد عن حقيقة الربح ، والمبنىء على أساس الحقائق الثابتة . وبعبارة أخرى ان الاتفاق فى مادة الضريبة لا يستمد قيمته وقوته من مجرد الايجاب والقبول ، كما هى الحال فى الاتفاق الذى يتم بين الأفراد ، وانما يستمدهما من سلامة عناصره ، ومن تناول الضريبة أرباح الممول الحقيقية . والقول بغير ذلك يتعارض والقواعد العامة التى يحددها قانون الضرائب .

وقد أقرت بعض المحاكم هذا المبدأ حيث عرَّفت الاتفاق المطلق النهائى فى مادة الضرائب بأنه « الاتفاق الناتج عن ربح حقيقى بلا خطأ مادى أو تجهيل ، وعن عناصر نشاط محددة لم تظهر عليها عناصر نشاط جديدة عن ذات المنشأة

أو عن منشأة أخرى للممول نفسه . فمثل هذا الاتفاق هو ما يمكن القول بعدم جواز العودة فيه من جانب مصلحة الضرائب » .

وعلى ذلك اذا نَصَّ قانون الضرائب على أن تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية ، وجب أن يكون الاتفاق الذى يجريه المأمور مع الممول لتحديد أرباحه ممثلا ربحه الحقيقى ، بحيث اذا ثبت أن هذا الاتفاق لم يكن مبنيا على أساس الأرباح الحقيقية ، بسبب ماشاب عناصره من غش أو تجهيل ، جاز العدول عنه واعادة الربط من جديد .

وقد جاء بحيثيات حكم محكمة مصر الابتدائية الصادر فى ٣١ مارس سنة ١٩٤٦ فى القضية رقم ١٨ لسنة ١٩٤٦ ما نصه : « انه لا عبرة بقصاصة ورقة الاتفاق ما لم تكن ممثلة للربح الحقيقى ؛ لأن الضريبة لا تتولد من مجرد الايجاب والقبول . واحترام الاتفاق ليس سببه الاتفاق لذاته ، بل لأن المشرع افترض أنه يمثل حقيقة الربح ، وأنه يحمل قرينة الصحة كما قدمنا ، فاذا انتفت عنه هذه القرينة وثبت عكسها فقد الاتفاق قيمته ، وأمكن العدول عنه ومناقشة الأرباح من جديد » .

ويقرر العلامة Trotabas فى هذا الشأن ما يأتى[1] :

« انه من الخطأ أن ينظر الى الاقرار الذى يقدمه الممول على أنه بمثابة عرض لم يتم قبوله بعد . كما أنه من الخطأ أن نعتبر الضريبة وليدة اتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب .

« والواقع أنه ليس هناك الا نظام واحد يحقق العدالة ، وبموجبه يمكن للممول المنازعة فى أية ضريبة تكون قد فرضت عليه من واقع اقراراته ، كما أنه يخول مصلحة الضرائب — بما لها من حق المراقبة والمراجعة — تصحيح كل رقم للأرباح تكون قد اعتمدته سابقا ورأته صالحا وقتئذ » .

« On commettrait une erreur en prenant la déclaration fiscale comme une pollicitation, et en considérant l'impôt comme le résultat d'un accord intervenu entre le contribuable et le fisc.

---

(١) يراجع كتاب « Précis de Législation et des Sciences Financière ». par Louis Trotabas

« En réalité, il n'y a là qu'un régime de légalité objective qui se vérifie si l'on observe que le contribuable peut parfaitement contester un impôt assis conformément à sa propre déclaration et que le fisc peut redresser par ses propres pouvoirs une imposition qu'il avait d'abord admise et qui était d'ailleurs régulièrement établie ».

وقد ذكر العلامة Bocquet فى هذا الشأن أيضا ما ملخصه[1] :

١ — ان تقدير ادارة الضرائب المباشرة رقم الأعمال ، لا يقيدها بأية حال ، فهى تستطيع البحث والتحقق من صحة هذا الرقم ، وأن تعمد بعد ذلك الى رفعه •

٢ — ان حق الاطلاع لا يؤثر فيه اجراء فحص سابق ، بل يمكن لمصلحة الضرائب أن تباشر هذا الحق فى أى وقت تراه ضروريا ، فلها أن تعيد الفحص كلما رأت ، بشرط اخطار الممول سلفا بجميع النقط التى تريد اعادة فحصها • ويشمل الفحص السنوات التى لم تسقط بالتقادم •

٣ — ان المراقب — يقابله عندنا المأمور — غير مقيد بقبوله السابق لحسابات أى ممول ، فله مع هذا ، أن يستبعدها ، اذا رأى أنها أدت الى نتائج غير عادية ، ولم يكن لدى الممول من الأسباب ما يؤيد صحة النتائج المذكورة •

يتضح مما تقدم أن الاتفاق على تحديد الربح الخاضع للضريبة ، أو بعض عناصره ، لا يؤول بالمعنى الذى يقصده القانون المدنى بالاتفاق الذى يتم بين الأفراد ، وأنه يجوز لمصلحة الضرائب أن تعيد التقدير المتفق عليه خلال مدة التقادم ، متى ثبت لهـا أنه لا يمثل الأرباح الحقيقية ، وتجمّع لديها من الأدلة ما يسوغ هذا التعديل • وأساس ذلك أن فرض الضريبة عمل من أعمال السيادة القومية ، وأن المساواة فى توزيع الأعباء المالية على جميع الممولين — كل بحسب مقدرته — تخول مصلحة الضرائب ، باعتبارها أداة تطبيق القانون ، الحقّ فى اجراء ما يقتضيه الأمر من تعديل فى ربط الضريبة ، بقصد الوصول الى الأرباح الحقيقية •

---

(١) يراجع كتاب L'impôt sur le revenu cédulaire et général. Sec. II. Par Lucien Bocquet.

ولكنه يجب ألا يغيب عنا أن اعتبارات الاستقرار والثبات ، تدعو الى تضييق دائرة التعديل الذى يحق لمصلحة الضرائب ادخاله على رقم الأرباح المتفق عليه ، كيلا تكون كثرة التعديلات سببا فى اضطراب أحوال الممولين • وانما يقابل هذا أنه ينبغى على كل من ينشد الاستقرار فى ربط الضريبة من الممولين أن يساهم فى دعمه ، ويشترك فى تعزيزه ؛ بأن يكون صادقا فيما يقدمه الى مصلحة الضرائب من بيانات عن أرباحه الخاضعة للضريبة •

واذا قيل فى تسويغ عدم جواز زيادة الأرباح المتفق عليها ، أن الوسائل التى كفلها القانون لمصلحة الضرائب لتحقيق اقرارات الممولين تمكن لها الوقوف على حقيقة أرباحهم قبل الاتفاق معهم بشأنها ، وانها ان قصرت فى تحقيق بعض تلك الاقرارات يكون عليها أن تتحمل نتيجة هذا التقصير ، وألا تجرى أى تعديل فى الربط حرصا على استقرار المركز المالى للممول ، اذا قيل هذا ، فيرد عليه بأنه فضلا عن أن تحديد رقم الأرباح الذى يمثل نتيجة عمليات الممول هو واجب يلقى أصلا على عاتقه ، فان الوسائل التى خولها المشرع لمصلحة الضرائب ، كى تستعين بها فى فحص اقرارات الممولين ، لا تكفى فى بعض الأحوال — وعلى الأخص فى حالة الممولين الذين يدلون ببيانات غير صحيحة — للوصول الى الأرباح الحقيقية • ولما كان من غير المستساغ أن يبسط المشرع حمايته على الممول غير الأمين ، لهذا يكون من حق مصلحة الضرائب اجراء ما يقتضيه الأمر من تعديل فى الاتفاق ، اذا ثبت لها أن الممول كان قد ضللها فيما أدلى به من بيانات ، أو كان قد أخفى عنها بعض نواحى نشاطه • وكذلك يحق لمصلحة الضرائب تعديل الاتفاق ، اذا تبين لها أن الممول كان قد اتبع طرقا احتيالية لاخفاء بعض أرباحه عنها ؛ كما لو ثبت أنه يحتفظ بدفاتر تبين حقيقة أرباحه ، وأنه كان قد أخفاها عن مصلحة الضرائب وقت الاتفاق معه على تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة •

وقد جاءت المادة ٤٧ مكررة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ متفقة مع هذا الرأى ؛ اذ أعطت مصلحة الضرائب حق اجراء ربط اضافى ، اذا تحققت من أن

الممول لم يتقدم باقرار صحيح شامل ، أو قدم بيانات غير صحيحة ، أو استعمل طرقا احتيالية للتخلص من الضريبة • وسنعود الى ذلك حين الكلام على ربط الضريبة •

ويلاحظ أخيرا أنه اذا سلمت مصلحة الضرائب بأن تطبيق مبدأ معين من المبادىء القانونية يترتب عليه اعفاء الممول من الضريبة ، ثم تبين لها بعد ذلك أن الرأى الذى قبلته فى غير محله ، حق لها العدول عنه واجراء الربط طبقا للرأى الصحيح • وأساس ذلك أنه لا يجوز الاتفاق على ما يخالف القانون •

الفرع الثالث

أساس التقدير — عناصر التقدير ووسائل تحقيقها — تقدير الخسارة السنة الضريبية فى حالات التقدير — مدة العمل بالتقدير

١ — أساس التقدير

بينّا فيما تقدم أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فرض الضريبة على الأرباح الحقيقية الناتجة من جميع العمليات التى باشرها الممول ، وأن هذا الحكم واحد بالنسبة لجميع الممولين ، سواء من ترتكز اقراراتهم الى حسابات منتظمة ، أو من تحدد أرباحهم بطريق التقدير .

ولما كانت الأرباح التى تفرض عليها الضريبة هى الأرباح الصافية ، كما أسلفنا ، فينبنى على ذلك أن يكون أساس التقدير هو تحديد صافى الأرباح الحقيقية للممول ، من جميع العمليات التى باشرها خلال السنة الضريبية موضوع التقدير ، وذلك بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على هذه الأرباح ، أو المحافظة عليها ، تطبيقا لنص المادة ٣٩ من القانون سالف الذكر .

ويجب أن يلاحظ فى هذا الشأن الأمران الآتيان :

١ — اذا كانت بعض العمليات التى يباشرها الممول مما يتناولها الاعفاء من الضريبة ، وجب استبعاد أرباحها عند التقدير . ومن قبيل ذلك النشاط التجارى أو الصناعى ، الذى يدخله عنصر الاستثمار الزراعى ، فيجب عند تقدير أرباح هذا النشاط فصل عملية الاستثمار الزراعى فصلا تاما ، وتقدير الأرباح من العمليات التجارية أو الصناعية وحدها . وفى هذه الحالة يقدر سعر شراء المنتجات الزراعية بالسعر الذى كان يدفعه الممول لو أنه اشتراها من الغير .

٢ — اذا دعت الظروف الى تحديد الأرباح بطريق التقدير عن جزء من

السنة ، فانه يتعين تحديد هذه الأرباح على أساس نتيجة عمليات الممول خلال المدة التى يتناولها التقدير • واذا جاز الاسترشاد فى ذلك بأرباح الممول عن السنة السابقة أو السنة اللاحقة لتلك المدة ، فلا يصح اتخاذ هـذه الأرباح وحدها أساسا للتقدير ؛ لما فى ذلك من خروج عن القاعدة الأساسية فى تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ، والتى تقضى بأن تحدد هذه الأرباح بالقياس الى مدة ضريبية معينة على أساس نتيجة العمليات التى تمت خلالها •

وليس لهذه القاعدة استثناء الا ما قضت به المادة ٨٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فيما يختص بتقدير أرباح المدة من سبتمبر الى ديسمبر سنة ١٩٣٨ ، للأفراد والشركات غير المساهمة ، فقد نص فى هذه المادة على أنه : « استثناء لحكم المـادة ٣٨ ، يكون التقدير بين تاريخ العمل بهذا القـانون وبين آخر ديسمبر سنة ١٩٣٨ على أساس أرباح سنة ١٩٣٩ ، وذلك بالنسبة للأفراد وشركات التضامن فقط » •

ولايضاح ما تقدم نضرب المثالين التاليين :

مثال — ١ — : نفرض أن ممولا بدأ أعماله التجارية أو الصناعية فى أول أبريل سنة ١٩٤٨ ، ورغب أن تكون سنته المالية متمشية مع السنة التقويمية ، فاذا لجأت مصلحة الضرائب الى تحديد أرباح هذا الممول عن المدة من أبريل الى ديسمبر سنة ١٩٤٨ ، بطريق التقدير ، تَعَيَّنَ أن يتم هذا التحديد على أساس نتيجة عمليات الممول خلال المدة المذكورة ، دون التقيد بميزانيته أو أرباحه التقديرية عن سنة ١٩٤٩ •

مثال — ٢ — : اذا فرض أن ممولا لم يباشر عمله فى سنة ١٩٤٩ الا ثمانية أشهر فقط (من يناير الى أغسطس) ، وأنه وقف نشاطه وقوفا كليا بعد ذلك ، وأخطر المصلحة بهذا الوقف فى الميعاد المقرر بالمادة ٥٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فيكون تقدير أرباحه عن مدة الثمانية الأشهر سالفة الذكر على أساس نتيجة العمليات التى باشرها خلالها ، دون التقيد فى ذلك بميزانيته ، أو بأرباحه التقديرية ، عن السنة السابقة •

٢ – عناصر التقدير

لما كان الأساس فى تحديد الربح بطريق التقدير هو بيان نتيجة العمليات التى باشرها الممول كما سلف بيانه ، فانه يتعين لتحقيق هذا الهدف اتباع الخطوات الآتية :

(أ) تعرف طبيعة عمل الممول :

المقصود من ذلك بيان نوع نشاط الممول ، وهل هو يشتغل بالتجارة وحدها أو يتناول عمله تحويل الخامات الى منتجات صناعية ثم الاتجار فيها ، فيحصل بذلك على ربح الصانع والتاجر معا . وهل هو يستورد السلع من الخارج رأسا ، أو يشتريها من المستوردين ، وطريقة شرائها – جملة أو تجزئة – ، أو هو وسيط يتناول عمله الوساطة فى الشراء والبيع ، أو يزاول مهنة تتوقف أرباحه منها على فنه ومهارته .... وما الى ذلك من الأعمال المبينة تفصيلا بالمواد ٣٠ ، ٣١ ، ٣٢ ، ٣٢ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدل بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

ويساعد هذا البحث على معرفة النواحى التى يتعين دراستها لجمع العناصر التى تتألف منها ايرادات الممول .

(ب) بحث مختلف العوامل التى لها صلة بتحديد مقدار الأرباح :

بعد الالمام بطبيعة نشاط الممول على النحو المتقدم ، يتعين بحث المسائل الآتية :

١ – تاريخ بدء النشاط الخاضع للضريبة .

٢ – مقدار رأس المال المستثمر فى أول كل سنة ضريبية وآخرها .

٣ – مقدار المشتريات والمبيعات ، سواء فى ذلك ما كان بالنقد وما كان بالأجل .

٤ – الجهات التى يتعامل معها الممول ويحصل منها على ما يلزمه من الخامات والسلع ، والجهات التى يبيع لها منتجاته أو بضائعه .

٥ – عدد العمال الذين يستعين بهم الممول فى أداء أعماله .

٦ — الفروع التابعة للممول .

٧ — مقدار البضائع الباقية لدى الممول فى آخر كل مدة تجارية .

٨ — طريقة البيع ومعدل الربح الاجمالى .

٩ — المصروفات التجارية والصناعية .

١٠ — الظروف العامة والظروف الخاصة بالمنشأة .

وسنبين فيما يلى كيف أن النتائج الصحيحة لبحث كل عنصر من العناصر السالفة الذكر ، تساعد على تقدير الأرباح الحقيقية للممول :

١ ـ تاريخ بدء النشاط الخاضع للضريبة :

يساعد تحديد هذا التاريخ على معرفة مدى خبرة الممول ودرايته بعمله ، ومبلغ متانة مركز المنشأة فى السوق .

ومن الواضح أنه كلما قدم العهد على مزاولة العمل ، استطاع الممول أن يلم بدقائق مهنتـه أو تجارته أو صناعته ، وأن يحصل على عمـلاء ، يبيع لهم بضائعه ويأمن أخطار المنافسة ، التى تضطر الممول الناشىء فى بعض الأحيان الى تضحية جزء من الأرباح .

٢ ـ مقدار رأس المال المستثمر فى أول كل سنة ضريبية وآخرها :

اذا أسفر بحث هذه الناحية عن زيادة رأس المال فى آخر السنة التجارية عنه فى أولها بمقدار يزيد على رقم الأرباح الصافية طبقا لاقرار الممول ، كان لمصلحة الضرائب أن تطلب اليه تعليل هذه الزيادة ، فاذا عجز عن تعليلها أمكن اعتبارها من الأرباح المحققة خلال تلك السنة . أما اذا كان مقدار رأس المال المستثمر فى آخر السنة طبقا لاقرار الممول أقل منه فى أول السنة الضريبيـة موضوع التقدير ، حق لمصلحة الضرائب أن تطالب الممول أيضا بتعليل هذه النتيجة . واذا أسفر البحث عن عدم اتصال النقص المشار اليه بعملية الاستغلال فلا تتأثر به عملية التقدير .

٣ ـ مقدار المشتريات والمبيعات :

يساعد بحث أرقام المشتريات والمبيعات على بيـان حركة نشاط الممول ومقدار ما يصيبه من أرباح من عمليتى الصناعة والتجارة .

واذا تبين من مقارنة القيمة الكلية للمشتريات بالقيمة الكلية للمبيعات عدم التناسب بينهما ، نتيجة اكتفاء الممول باثبات جانب من مبيعاته واخفاء جانب آخر منها ، ففى مثل هذه الحالة يجب اجراء التصحيح اللازم فى أرقام المبيعات .

وفى الأعمال الصناعية التى تقوم على تحويل المادة الخام الى مواد قابلة للاستهلاك يسهل معرفة الانتاج الحقيقى، اذا أمكن حصر كمية المادة الخام الرئيسية المستعملة فى الصناعة . ففى صناعة المخابز مثلا ، يستدل على الانتاج من بيان الدقيق المستهلك ، وفى صناعة النسيج يرجع فى تحديد الانتاج الى كميات الغزل المنصرفة لأصحاب الأنوال .

ويساعد بحث المطلوبات على تحقيق أرقام المشتريات ، كما يساعد بحث الديون « الذممات » على تحقيق أرقام المبيعات . ومن حيث ان الضريبة تربط على نتيجة العمليات التى يباشرها الممول فى كل سنة ضريبية على حدة ؛ فمن أجل هذا يجب بحث المطلوبات المتعلقة بالسنة الضريبية موضوع الربط ، واضافة مقدارها الى قيمة المشتريات بالنقد ، ليتحدد بذلك اجمالى رقم المشتريات . كما يجب بحث الديون « الذممات » المتعلقة بتلك السنة ، واضافة مقدارها الى مقدار المبيعات النقدية . ومن مجموعهما يتألف اجمالى رقم المبيعات .

هذا ويلزم أن يؤخذ فى الحسبان لدى تقدير الايرادات ، مقدار المسحوبات والميزات العينية التى يتمتع بها الممول على حساب منشأته . فالممولون الذين يتعاملون فى المواد الغذائية ، والأقمشة ، وأصحاب الصيدليات ، والمطاعم ، يستهلكون عادة من محالهم ما يلزمهم من البضائع لاستعمالهم الشخصى . فمثل هذه الاستهلاكات يلزم اضافتها الى ايرادات الممول الخاضعة للضريبة .

وتختلف الآراء بشأن كيفية تقدير قيمة المسحوبات العينية ؛ فيرى البعض تقديرها بالقيمة التى تباع بها للغير . على حين يرى البعض الآخر تقديرها بما يوازى قيمة تكاليفها .

وفى رأينا أنه اذا كان مقدار تلك المسحوبات فى حدود ما يلزم للاستهلاك الشخصى لصاحب المنشأة ، أجرى تقديرها بما يعادل قيمة تكاليفها ، أما اذا

تجاوزت هـذا النطاق ، حق لمصلحة الضرائب تقدير الزيادة المذكورة بالسعر الذى تباع به للغير .

ويجرى العمل بمصلحة الضرائب فى هذا الشأن على تضمين الأرباح — التى تقدرها للفنادق و « البنسيونات » التى يقيم فيها أصحابها — بعض المبالغ مقابل ما يفيدونه من مصروفات المنشأة ، كالأكل ، واستهلاك المياه ، والنور ، والايجار ، وأجور الخدم ، وما الى ذلك من المصروفات العمومية . وتسلك المصلحة فى تقدير نصيب الممولين فى هذه المصروفات طرقا مختلفة ، فتارة تقدره على أساس النسبة بين ايجار الجزء الذى يشغله أصحاب المنشأة لسكنهم الخاص بالفندق ، أو « البنسيون » الى قيمة ايجار المبنى كله ، وتارة أخرى تقدره على أساس النسبة بين عدد أصحاب المنشأة الذين يقيمون فيها الى عدد النزلاء مضافا اليهم أصحاب المنشأة سالفى الذكر . ولكن بعض المحاكم لم تقر رأى مصلحة الضرائب فى هذا الشأن ، بل قضت بأن ما يحصل عليه أصحاب « البنسيونات » — الذين يتطلب منهم أمر خدمتها أن يقيموا فيها — من مأكولات ، وكذلك ما يفيدونه من المصروفات العمومية الأخرى ، لا يضاف الى الأرباح الخاضعة للضريبة ، استنادا الى أن اقامتهم فيها ، انما هو مقابل تخفيض مصروفاتها بمقدار ما يعود عليها من النفع من خدماتهم[1] .

٤ ـ الجهات التى يتعامل معها الممول :

ان حق الاطلاع المخول لموظفى مصلحة الضرائب الذين يعهد اليهم ربط الضريبة ، يتيح لهم فرصة تحقيق البيانات التى يدلى بها أى ممول عن معاملاته مع غيره من الممولين . ولا شك فى أن تعقب المصدر الذى يحصل منه الممول على ما يلزمه من السلع ، وكذلك الرجوع الى الممولين الذين يقوم الممول ببيع منتجاته وبضائعه اليهم ، يساعد على تصحيح كثير من البيانات الخاطئة التى قد يدلى بها بعض الممولين ، بغية اخفاء حقيقة عملياتهم .

---

(١) يراجع فى ذلك حكم محكمة مصر الابتدائية المختلطة الصادر فى ٦ يونية سنة ١٩٤٦ فى الدعوى رقم ٢٣٥٧ سنة ٦٩ قضائية ، وحكم محكمة استئناف اسكندرية الوطنية الصادر فى ٣ يونية سنة ١٩٤٨ فى الدعوى رقم ٢٣ سنة ٣ قضائية .

وتقوم المصالح الحكومية باخطار مصلحة الضرائب تباعا بقيم عقود المقاولات والتوريدات التى تبرمها مع بعض الممولين ، مع بيان أسمائهم وتواريخ التعاقد معهم . وتستعين مصلحة الضرائب بهذه البيانات فى ضبط ايرادات الممولين المشار اليهم ، وبخاصة من لا تستند اقراراتهم الى حسابات منتظمة .

٥ ـ عدد العمال الذين يستعين بهم الممول فى أداء أعماله :

ان بيان عدد العمال بالمتجر أو المصنع يساعد كثيرا على استنباط نشاط الممول . ويظهر ذلك فى صورة واضحة فى الأعمال والصناعات ، التى يُعَوَّلُ فيها على كفاية العامل ومهارته ؛ مثل صناعة لف السجاير ، وصناعة الأثاث « الموبليات » ، وصناعة الملابس ، وأعمال الشحن والتفريغ ، وبصفة عامة جميع الأعمال والمهن التى يعتمد فيها — الى حد بعيد — على خبرة العامل وفنه .

٦ ـ الفروع التابعة للممول :

طبقا لحكم المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تفرض الضريبة على كل ممول على مجموع المنشآت التى يستثمرها فى مصر بمركز ادارة منشآته ، وفى حالة عدم تعيين هذا المركز ، تفرض الضريبة فى الجهة التى يوجد بها المحل الرئيسى للمنشآت .

وعلى هذا فانه يتعين على المأمورية المختصة بربط الضريبة على الممول تجميع كل البيانات المتعلقة بأرباحه من محله الرئيسى والفروع التابعة له . واذا كانت بعض هذه الفروع تابعة لاختصاص مأموريات أخرى ، وجب على المأموريات التى تتبعها أحد هذه الفروع أو بعضها ، أن تعد مذكرة تتضمن كل ما لديها من معلومات بشأنها ، وترسلها الى المأمورية المختصة بربط الضريبة على الممول[1] .

٧ ـ مقدار البضائع المتبقية فى آخر كل سنة :

من العناصر الرئيسية فى بيان نشاط الممول ، مقدار ما لديه من بضائع فى آخر كل سنة تجارية . وتظهر أهمية هذا العنصر بوجه خاص فى مثل الظروف

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٣٢

التى أوجدتها الحرب الأخيرة ، حيث اتجهت أسعار السلع عامة خلال سنوات الحرب نحو الارتفاع ، مما أتاح الفرصة لكثير من التجار ، وخاصة المختزنين منهم ، لتحقيق أرباح وفيرة ، بسبب اطراد ارتفاع أسعار البضائع التى كانت لديهم .

٨ ـ طريقة البيع ومعدل الربح الاجمالى :

يرتب الممول نفسه على احدى طريقتى البيع ؛ الجملة أو التجزئة ، أو عليهما معا . وتتميز كل طريقة منهما ببعض المميزات التى لا تتوافر فى الأخرى ؛ فتجار الجملة يكتفون بربح فى الوحدة أقل من تجار التجزئة ، ويزيد عدد دورات رأس المال فى تجارة الجملة عنه فى تجارة التجزئة ، وكل ارتفاع فى أسعار السلع الموجودة لدى تجار الجملة يعود عليهم بأرباح وفيرة ، بسبب كثرة عدد الوحدات التى تستفيد من هذا الارتفاع . من أجل هذا يتعين بحث طريقة البيع ، لمعرفة المعدل الذى يتخذ أساسا لتقدير الأرباح الاجمالية من المبيعات . وفى حالة الجمع بين الطريقتين (البيع بالجملة والقطاعى معا) يجب البحث عن نسبة المبيعات من كل منهما الى المجموع الكلى للمبيعات ، كى يتسنى بذلك تحديد رقم المبيعات بالجملة ورقم المبيعات بالقطاعى ، ثم تحديد الربح الاجمالى لكل رقم منهما على حدة على أساس معدل المثل .

ويلاحظ أن الوصول الى معدل المثل يتطلب عناية ودقة كبيرتين ، فيلزم أن تكون الحالة التى يقاس بها ، مماثلة تماما للحالة موضوع التقدير ، وألا تكون لها ظروف خاصة تؤثر تأثيرا غير عادى فى معدل الربح بالزيادة أو النقصان . وفضلا عن هذا فانه يتعين أن يكون للمنشأة التى يقاس بمعدل أرباحها سنة مالية مماثلة لسنة المؤسسة موضوع التقدير ، وأن يكون هذا المعدل مستخرجا من نتيجة عمليات المنشأة الأولى ، أى المنشأة التى يقاس بمعدل أرباحها ، فى نفس السنة التى يجرى عنها تقدير أرباح المنشأة الثانية .

ويحسن — فى رأينا — أن يحدد معدل المثل بمتوسط عدة معدلات مستخلصة من حالات متشابهة ، من حيث النشاط ورأس المال ونوع العمل والموقع .

٩ ـ المصروفات التجارية والصناعية :

يقصد من بحث هذه المصروفات فى حالات التقدير الجزافى بيان ما يجوز اعتباره منها ضمن التكاليف الجائز خصمها من الأرباح ، طبقا لنص المادة ٣٩ من أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وما لا يعتبر منها ضمن هذه التكاليف .

واذا كانت بعض هذه المصروفات غير مؤيدة بالمستندات ، فيكون الأساس فى تقديرها ، هو مدى تناسب المبلغ الجائز اعتماده منها مع رقم أعمال المنشأة ومع مقتضيات العرف فى نوع النشاط موضوع التقدير . ويسترشد فى ذلك بالدفاتر المنتظمة التى تمسكها منشآت مماثلة .

١٠ ـ الظروف العامة والظروف الخاصة بالمنشأة :

ضمانا لسلامة النتائج التى ينتهى اليها بحث عناصر الأرباح ، يجب أن يدخل فى الاعتبار أثر الظروف العامة والظروف الخاصة فى نشاط الممول ، خلال السنة الضريبية موضوع التقدير .

والمقصود بالظروف العامة ، الظروف الاقتصادية والسياسية التى يكون لها أثر فى رواج ، أو كساد السلعة ، أو السلع التى يتناولها نشاط الممول ؛ ففى الأحوال العادية قد تؤدى منافسة السلع الأجنبية للبضائع المحلية الى قلة رواج هذه الأخيرة ، مما يؤثر على أرباح الممولين الذين يتعاملون فيها ، ويكون عاملا على انخفاضها نسبيا . أما فى أوقات الحروب وما ينشأ عنها من قلة الواردات ، بل وامتناعها بتاتا فى بعض الأحيان ؛ كما حدث فى الحرب الأخيرة فتتهيأ الفرصة للمنتجات المحلية لتحقيق أرباح وفيرة نسبيا .

هذا ، ويلزم أن يؤخذ فى الحسبان لدى تقدير أرباح أية منشأة ، ما قد يكون هناك من القرارات التى تضعها الحكومة لتحديد أرباحها ، أو الاستيلاء على ما لديها من بضائع أو منتجات ، وتحديد أسعار جبرية لبيعها ، وما تفضى اليه مثل هذه القرارات من وقوف أرباح المنشآت المذكورة عند حدود معينة.

والمقصود بالظروف الخاصة ما يحيط بنشاط الممول من عوامل خاصة به ، ويكون لها أثر واضح فى زيادة أرباحه أو نقصانها . ففى حالة احتكار الممول

السلعة أو السلع التى يعمل فيها ، تتاح له فرصة أكبر لتحقيق أرباح وفيرة منها . وبالمثل فان شهرة المحل لها أثرها فى زيادة عمليات الممول التجارية والصناعية ، وبالتالى زيادة أرباحه . وعلى العكس من هذا ، قد تحيط بالممول ظروف خاصة تؤثر تأثيرا سيئا على أرباحه ؛ كحالة الافلاس أو حالة التصفية ، أو حالة انفصال بعض الشركاء ونقص رأس المال المستثمر فى المنشأة ، أو حالة تغيير الذوق « الموضة » فى السلع التى يتناولها نشاط الممول ، أو فى بعضها ، مما ينشأ عنه كساد سوق البضائع ، التى لا تتمشى مع الذوق الحديث « الموضة الجديدة » ، أو اصابة بضائع الممول بتلف نتيجة بعض الأخطاء الفنية فى صناعتها أو تجهيزها أو تعبئتها أو حزمها أو أثناء نقلها ، أو تعرض المنشأة للسرقة أو الحريق وما شابه ذلك .

٣ — وسائل التحقق من صحة عناصر التقدير

اذا رغب مأمور الضرائب أن يتحقق من صحة عناصر التقدير ، أمكنه اتباع الوسائل الآتية أو بعضها :

١ — معاينة محل الممول لمعرفة الوسط التجارى أو الصناعى الذى يوجد به ، والوقوف على درجة نشاطه . غير أنه يلاحظ فى هذا الصدد ، أن بعض المنشآت تمر بها فترة نشاط وأخرى ركود ؛ ففى مثل هذه المنشآت يجب أن تتناول المعاينة الفترتين معا ؛ لأنه اذا اقتصر مأمور الضرائب على زيارة احدى هذه المنشآت فى الأيام التى يكثر فيها العمل ، دون أن يقف على حالة نشاطها فى أيام الركود ، ثم اتخذ حالة العمل فى يوم المعاينة أساسا يقيس عليه النشاط خلال السنة كلها ، كانت النتيجة المترتبة على ذلك غير سليمة .

٢ — الاطلاع على كل ما يكون لدى الممول من دفاتر ومستندات ؛ كدفاتر الديون « الذممات » والمطلوبات ، وأوراق القبض والدفع ، ودفاتر الشيكات ، وقسائم البيع (البونات) .

٣ — عمل تحريات خاصة ، ومطابقة البيانات التى يدلى بها الممول بالبيانات الثابتة بدفاتر الممولين الذين يتعامل معهم .

وجدير بالملاحظة هنا ، انه بموجب التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على حكم المادة « ٨١ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أصبح من حق مصلحة الضرائب أن تستعين بدفاتر الممول ومستنداته ، للتثبت من تنفيذ أحكام القانون بالنسبة له ولغيره من الممولين[1] .

٤ — المقارنة بالمثل . ونعنى بذلك مقارنة البيانات التى يدلى بها الممول بالبيانات التى تكون المصلحة قد اعتمدتها لممولين مماثلين . ويتعين أن يلاحظ فى هذا الصدد أن يكون المقارن والمقارن به متماثلين تماما فى كل الظروف ، حتى يكون أساس المقارنة سليما .

٤ — تقدير الخسائر

كانت مصلحة الضرائب قد أبدت فى أحد منشوراتها (المنشور رقم ٦٨ المؤرخ فى ١٩ يناير سنة ١٩٤١) أنه لا سبيل الى انتفاع الممولين الذين لا يمسكون حسابات منتظمة بأحكام المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فيما لو أظهرت الاقرارات المقدمة منهم خسارة . وقد استطردت المصلحة من ذلك الى القول ، بأنه ليس لمأمور الضرائب فى هذه الحالة أن يقوم بتقدير الخسارة الجائز ترحيلها ، وأنه ليس للممول أن يتمسك بعرض الأمر على لجنة التقدير .

وعللت المصلحة رأيها هذا بأنه من المفهوم بداهة أن استعمال الحق المقرر بالمادة ٥٧ سالفة الذكر ، يستلزم أن تؤيد خسارة الممول الواردة باقراره دفاتر قانونية منتظمة ، تمكن مع المستندات المؤيدة لها من تحديد واثبات رقم الخسارة .

وقد اعترض كثير من الممولين على ذلك بأن حكم المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حكم عام يجب تطبيقه على جميع الممولين ، سواء من

---

(١) المادة الرابعة والعشرون من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، الصادر فى ٢٨ أغسطس سنة ١٩٥٠ .

تستند اقراراتهم الى حسابات منتظمة ، أو من تحدد أرباحهم بطريق التقدير ، وأن ما يشترطه منشور مصلحة الضرائب فى هذا الشأن من ضرورة وجود حسابات منتظمة تؤيد الخسارة الواردة باقرار الممول ، لا يتمشى مع مقتضيات القانون ، من حيث المساواة فى المعاملة بين جميع الممولين فى تطبيق القواعد الخاصة بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة .

وبالرجوع الى أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يتضح لنا ما يأتى :

أولا — أن جميع الممولين أمام القانون سواء ، وأنه طبقا لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، يكون تحديد صافى أرباحهم الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات — على اختلاف أنواعها — التى يباشرونها . ولم يفرق المشرع فى هذا الشأن بين الممولين الذين تحدد أرباحهم على أساس ما يمسكونه من حسابات ، ومن تحدد أرباحهم بطريق التقدير . وحرمان هذا الفريق الأخير من الممولين من حكم المادة ٥٧ يكون بمثابة جزاء يوقع عليهم لم يرد عنه نص بالقانون . ومن المقرر أنه لا يمكن أن يؤدى تطبيق أحكام القوانين الى أى نوع من أنواع الجزاء أو فرض التزام مالى جديد غير ما نُصَّ عليه صراحة فى أحكامها .

ثانيا — وردت المادة ٥٧ ضمن نصوص القسم الثالث من الكتاب الثانى بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وعنوان هذا القسم صريح فى سريان أحكامه على كل الممولين ، فليس بعد صراحة هذا العنوان محل لتطبيق هذه المادة على بعض الممولين دون البعض الآخر .

ثالثا — لا يتضمن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ولائحته التنفيذية شروطا معينة لأجل الانتفاع بالحكم المقرر بالمادة « ٥٧ » من هذا القانون .

وفى ضوء ما تقدم يكون للممول الذى تحدد أرباحه بطريق التقدير الحق فى أن يطالب بتقدير الخسارة التى أصابته ، وترحيلها الى السنوات التالية ، طبقا لما نُصَّ عليه فى المادة ٥٧ سالفة الذكر ، وانما يقع عليه فى هذه الحالة عبء اثبات مقدار الخسارة المذكورة . فاذا اقتنعت مصلحة الضرائب بما يقدمه الممول من أدلة واثباتات فى هذا الشأن ، وكانت له منشآت أخرى

رابحة ، وجب خصم الخسارة المقـدرة من أرباح المنشآت المذكورة وربط الضريبة على ما قد يتبقى من الأرباح بعد ذلك .

وقد سلمت مصلحة الضرائب بهذا الرأى ، وأصدرت به منشورا جديدا برقم ١٢١ فى ٢٠ يوليه سنة ١٩٤٦ . وبموجب هذا المنشور ، يستطيع مأمور الضرائب أن يقدر رقم الخسارة اذا اقتنع بما يقدمه اليه الممول من أدلة واثباتات بشأنها . ومتى أثبت الممول مقدار خسارته ، حق له أن يستفيد من حكم المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٥ — السنة الضريبية فى حالات التقدير

الأصل فى السنة الضريبية أن تكون متمشية مع السنة الميلادية ، ولا يستثنى من هذه القاعدة الا فى حالة امساك الممول حسابات منتظمة ، واتخاذه سنة مالية متداخلة . على أنه يجوز من الناحية العملية ، ربط الضريبة عن سنة مالية متداخلة فى حالات التقدير الجزافى ، وذلك بالقياس الى الممولين الذين يزاولون نشاطا موسميا ، أو الذين يثبت من دفاترهم وأوراقهم أنهم اعتادوا اتخاذ سنة مالية متداخلة ، وفاقا لمقتضيات العمل وما يحيط به من ظروف[1]

٦ — مدة العمل بالتقدير

كان المشرع المصرى قد ضَمَّنَ القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حكما يقضى بأن يعمل بالتقدير لمدة سنتين (مادة ٥٥) مسايرا فى ذلك حكم التشريع المالى الفرنسى فى حالات التقدير الجزافى . غير أنه نظرا للاختلاف الواضح فى الظروف التى أحاطت بالمنشآت التجارية والصناعية فى سنوات الحرب الأخيرة ، مما نشأ عنـه ميل أرباح كثير من الممولين الى الزيادة المطردة خـلال تلك السنوات ، رأى المشرع المصرى أن وجود المادة ٥٥ سالفة الذكر ، يتنافى مع تحقيق العدالة الاجتماعية بين الممولين ، ويلحق أضرارا كبيرة بصالح الخزانة العامة فى وقت واحد . لذلك كله قرر المشرع الغاء تلك المادة وابطال كل تقديرات رُتِّبَتْ عليها لأكثر من سنة واحدة . وقد صـدر بذلك القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٤٤ فى ١٣ أغسطس سنة ١٩٤٤ .

(١) يراجع كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ١٧٧ الصادر فى ١٩٤٦/٧/٢٤

الفرع الرابع

طرق التقدير

بعد أن يقوم مأمور الضرائب ببحث عناصر التقدير وتحقيقها على النحو السابق ، يحـدد رقم الأرباح الخاضعة للضريبة باتباع احـدى أو بعض الطرق الآتية :

١ — استنباط الايراد من الكفاية الانتاجية لعمـال المنشأة وآلاتهـا و « ماكيناتها » .

٢ — تحديد الربح الاجمالى بنسبة مئوية من أرقام المبيعات .

٣ — تحديد الربح الاجمالى بنسبة مئوية من تكلفة المبيعات .

٤ — تحديد الايراد على أساس الوحدة القياسية لنشاط الممول .

٥ — تحديد الأرباح الصافية بنسبة مئوية من رأس المال .

٦ — الاسترشاد بالنفقات المعيشية للممول .

٧ — بحث ممتلكات الممول وعلاقتها بأرباحه .

ونبسط فيما يلى ما يقصـد بكل طريقة من طرق التقدير سالفة الذكر والحالات التى تطبق فيها :

١ — استنباط الإيراد من الكفاية الإنتاجية للعمال والآلات والماكينات

اذا عرف متوسط الطاقة أو الجهد لكل عامل من العمال الذين يستخدمهم الممول ، أمكن استنباط الايراد ، وذلك بضرب عـدد العمال فى المتوسـط المذكور . ويعرف عدد العمال اما بالمعاينة ، واما بالاطلاع على دفتر احصاء العمال . واذا كان صاحب المنشأة يتعاون مع عماله فى الانتاج ، فيضاف انتاجه الى انتاجهم .

وتنجح هذه الطريقة الى حد كبير ، فى تقدير أرباح أصحاب المهن والحرف اليدوية ، مثل الخياطين ، والحلاقين ، وصانعى الأحذية ، وصانعى الحقائب « الشنط » ونحوها من الأعمال المماثلة .

ويجب أن يلاحظ فى هذا الشأن الفرق بين العمال المهرة والمدربين ، والعمال الجدد ، والصبية الذين يكون عملهم مقصورا على مساعدة عمال الانتاج . كما يجب أن يؤخذ فى الاعتبار جميع العوامل التى قد تؤدى الى نقص كمية انتاج العامل فى السنة ؛ لتغيبه عن العمل فى بعض الأيام بسبب المرض أو الأجازة التى رُخِّصَ له بها صاحب المنشأة :

واذا عرفت قوة « الماكينات » أو الآلات ، أمكن تقدير انتاجها خلال مدة معينة ، ويستعان فى ذلك بما يستهلك من وقود وكهرباء لادارتها . وكذلك يمكن الاسترشاد فى تقدير نشاط المنشأة ، بعدد ما تحتويه من أدوات العمل الرئيسية ؛ مثل السيارات والعربات والمراكب فى أعمال النقل ، والمناضد فى المقاهى والمطاعم ، والكراسى فى منشآت الحلاقة ومحال مسح الأحذية :

والى جانب هذا ، يمكن الاسترشاد ببعض أبواب المصروفات فى استنباط أرقام الايراد . ومن قبيل ذلك أجور العمال ؛ اذ يمكن الاستدلال منها على مقدار الانتاج ؛ وذلك فى الأعمال التى يكون انتاج العامل فيها على نظام القطعة ؛ مثل مصانع الأحذية . ومن قبيل ذلك أيضا أجور الشحن والتفريغ ، وأجور السائقين ، وثمن البنزين المستهلك فى أعمال النقل . وكذلك يمكن الاسترشاد بثمن الوقود أو التيار الكهربى المستهلك فى ادارة الآلات لمعرفة انتاجها . ويتبع ذلك فى تقدير أرباح المطاحن وما يشابهها من أعمال .

واذا كان الممول يلاحظ فى تقدير أجور عماله مقدار المبيعات التى يقوم كل واحد منهم بتصريفها ، فيمنحهم نسبة مئوية معينة من قيمتها بمثابة جُعْلٍ أى عمولة (جلدة) ، أمكن الاستعانة بمقدار العمولات المنصرفة الى هؤلاء العمال عند تقدير أرقام المبيعات . وفى بعض أنواع النشاط تكون العمولة هى الضابط الرئيسى لمعرفة مقدار الايراد كله ، أو الجانب الأكبر منه ؛ كما هى الحال فى تجارة الأثريات « الانتيكات » بخان الخليلى مثلا ؛ حيث جرى

العرف على تحديد عمولة الدليل (الترجمان) بنسبة مئوية من قيمة المبيعات ، التى يكون له الفضل فيها .

٢ ــ تحديد الربح الإجمالى بنسبة مئوية من أرقام المبيعات

اذا اطمأن مأمور الضرائب الى أرقام المبيعات ، طبقا لبيانات الممول ، أمكنه تحديد الربح الاجمالى من تلك المبيعات بوساطة المعدل المنتشر (أى المعتاد) . ويحدث ذلك اذا كان الممول يمسك دفاتر حسابية يطمئن المأمور الى أمانتها فى اثبات الايرادات ، ولكنه يضطر الى عدم اعتماد حساب الأرباح والخسائر المستخرج منها ، اما لعدم وجود جرد يوثق به ، أو لعدم وجود المستندات المؤيدة لأرقام المشتريات أو مصروفات التشغيل .

٣ ــ تحديد الربح الإجمالى بنسبة مئوية من تكلفة المبيعات

اذا تبين لمأمور الضرائب أنه يستطيع الاطمئنان الى أرقام المشتريات الى حد أكبر من اطمئنانه الى أرقام المبيعات ، أمكنه أن يلجأ الى تقدير الأرباح عن طريق تكلفة المبيعات . ويقصد بتكلفة المبيعات فى الأعمال التجارية ، بضاعة أول المدة مضافا اليها المشتريات ناقصا بضاعة آخر المدة . أما فى الأعمال الصناعية فتتكون تكلفة المبيعات من : (بضاعة أول المدة + المشتريات + الأجور الصناعية والمصروفات الصناعية الأخرى ــ بضاعة آخر المدة) .

فاذا فرضنا أن قيمة تكلفة المبيعات فى احدى السنوات الضريبية لمنشأة ما بلغت ١٠٠٠ جنيه ، وأن نسبة الربح الاجمالى المتعارف عليها فى نوع التجارة أو الصناعة التى تزاولها هذه المنشأة ٢٠٪ من المبيعات ، فانه يمكن تقدير الأرباح الأجمالية على النحو الآتى :

من حيث أن قيمة المبيعات هى عبارة عن ثمن تكاليفها مضافا اليها الربح الاجمالى ، فاذا رمزنا للمبيعات فى المثال الذى نحن بصدده بحرف س نصل الى النتيجة الآتية :

$$س = ١٠٠٠ + \frac{٢٠}{١٠٠} \times س$$

$$\therefore ١٠٠ س = ١٠٠٠ + ١٠٠ \times ٢٠ س$$

$$\therefore ١٠٠ س - ٢٠س = ١٠٠٠ \times ١٠٠$$

$$\therefore ٨٠ س = ١٠٠ \times ١٠٠٠$$

$$\therefore س = \frac{١٠٠ \times ١٠٠٠}{٨٠}$$

$$= ١٢٥٠ \text{ جنيها}$$

وعلى هـذا الأسـاس تبلغ الأرباح الاجماليـة للممول مبلغـا قدره :
١٢٥٠ × ٢٠٪ = ٢٥٠ جنيها .

ولما كان يتعذر الاستدلال على عنصرى بضاعةأول المدة وآخر المدة فى كثير من حالات التقدير ، فانه يمكن اهمالهما والاعتماد على رقم المشتريات ، واعتباره ممثلا تكلفة المبيعات فى حالة النشاط التجارى . أما فى حالة النشاط الصناعى فانه ، يمكن اعتبار تكلفة المبيعات ممثلة قيمة المشتريات مضافا اليها الأجور الصناعية والمصروفات الصناعية الأخرى . غير أنه نظرا لأن بضاعة أول المدة وبضاعة آخر المدة لهما تأثير على رقم الأرباح ، لذلك نرى — تلافيا لما قد يؤدى اليه عدم وجود هذين العنصرين لدى حساب قيمة تكلفة المبيعات من النقص فى عملية تقدير الأرباح — أن تجرب مع هذه الطريقة طريقة أخرى ، ثم يوازن بين نتيجتيهما ، ويؤخذ بالنتيجة الأكثر انطباقا على الحالة الظاهرة لنشاط الممول.

٤ — تحديد الإيراد على أساس الوحدة القياسية لنشاط الممول

يمكن تقدير ايرادات الممول باختيار الوحدة (النموذج) التى تمثل معظم نشاطه ، واتخاذها أساسا لاستنباط رقم الايرادات ، ثم اضـافة ايرادات الوحدات الأخرى اليها .

واذا كانت الأصـناف التى يتناولها نشاط الممول من الـكثرة ، بحيث لا يمكن الاكتفاء باحداها أساسا لتحديد مجموع الايراد ، فيلجأ عندئذ اما الى اختيار أكثر من وحدة قياسية ، تبعا لتعدد الأصناف الشائعة ، وتحديد الايراد لكل منها على حدة ، واما الى تقسيم نشاط الممول الى عدة أقسام ينتظم كل قسم منها الأصناف التى تتشابه مميزاتها ، وتحديد الايراد لكل قسم على حدة .

وضمانا لسلامة النتائج التى يؤدى اليها اتباع هذه الطريقة ، تجب العناية فى اختيـار الوحدة أو الوحدات القيـاسية ، ومراعاة تمثيلها أكثر نواحى نشاط الممول .

وفيما يلى بعض الأمثلة التطبيقية للطريقة التى نحن بصددها :

١ — تقدم بعض المقاهى الى زبائنها عادة الشاى والقهوة والكاكاو وغير ذلك من الأصناف التى يدخل عنصر السكر فيها • فاذا أمكن معرفة كمية السكر المستهلك ، سهل علينا تحديد عدد الطلبات التى يدخلها هذا العنصر •

ويمكن أن تتخذ الشاى وحدة يقاس عليها الانتاج ، باعتباره يمثل الجانب الأكبر من الطلبات التى يدخل فيها السكر (نظرية المنوال فى علم الاحصاء)•

ويضاف الى الايراد ، الذى يقدر على أساس اختيار الشاى وحدة ، ثمن بيع الأصناف الأخرى كالغازوزة •

٢ — وبالنسبة للخياطين « الطرزية » ، نجد أن عملهم يتناول تفصيل البدل والمعاطف ، وأحيانا « چاكتات » فقط أو سراويل « بنطلونات » فقط ، ولكن العنصر الشائع هو « البدلة » • لذلك يمكن اتخاذ البدلة وحدة يقاس عليها الانتاج ، ثم يضاف اليها ايراد المنشأة من العمليات الأخرى كالتصليحات• واذا كان انتاج المنشأة من البلاطى كبيرا ، بحيث لا يكون تقدير الانتاج صحيحا اذا اقتصر اختيار الوحدة على البدلة وحدها ، فيكون على مأمور الضرائب فى هذه الحالة أن يقدر ايراد المنشأة من تفصيل البلاطى على حدة ، باعتبارها من الوحدات الشاذة كما تقدم ذكره •

٣ — وبالنسبة لحظائر « جراچات » السيارات ، نجد أنها تأوى أنواعا مختلفة الأحجام من السيارات • فاذا كان النوع الغالب من هذه السيارات هو الصغير الحجم ، أمكن اتخاذ هذا النوع وحدة يقدر الايراد على أساسها • واذا كان عدد السيارات من الأحجام المختلفة متماثلا بحيث يكون من الخطأ اختيار أحد الأحجام واهمال الأحجام الأخرى ، فيمكن أن يتم التقدير فى هذه الحالة على أساس المتوسط الحسابى لمجموع تلك السيارات •

٥ — تحديد الأرباح الصافية بنسبة مئوية من رأس المال

ان اتباع هذه الطريقة لا يفيد الا فى الظروف العادية ، حيث يمكن تقدير أرباح كل مهنة أو صناعة على أساس معدل الاستثمار الخاص بها • وقد لجأ المشرع المصرى لدى فرض الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية ، الى تحديد

الأرباح العادية التى يصح اتخاذها أساسا للمقارنة ، بنسبة مئوية معينة (١٢٪) من رأس المال المستثمر [١] .

ولكى يؤدى اتباع هذه الطريقة الى الفائدة المرجوة منها فى الدلالة على أرباح الممول ، يجب التحقق أولا من رأس المال المستثمر ، ثم معرفة معدل فائدة استثمار هذا المال فى التجارة أو الصناعة التى يتناولها نشاط الممول ، ومراعاة ما قد يحيط بالممول من ظروف خاصة تؤدى الى زيادة هذا المعدل أو نقصانه .

٦ — الاسترشاد بالنفقات المعيشية للممول

تتخذ طريقة بحث النفقات المعيشية للممول أداة استرشاد تعين على تقدير أرباحه من نشاطة الخاضع للضريبة ، وانما ينبغى أن تراعى فى هذا الشأن الأمور الآتية :

١ — ان الأصل فى تقدير أرباح كل ممول هو مناقشة نشاطه الخاضع للضريبة مناقشة تفصيلية ، للوقوف على نتيجة العمليات التى باشرها على نحو ما أسلفنا . ومن ثم فانه لا يصح الاعتماد على طريقة بحث النفقات المعيشية وحدها ، بل يكون اللجوء اليها بقصد الاسترشاد بنتيجتها .

٢ — يلجأ الى الاسترشاد بنفقات الممول المعيشية فى حالات النشاط البسيط ، كالمهن الصغيرة ، مثل مهنة النجار ، والحداد ، والمكوجى ، والحلاق ، والأعمال التجارية والصناعية التى تستثمر فيها رءوس أموال قليلة ، والتى يؤديها الممول عادة بمفرده أو بمساعدة عدد قليل من العمال .

٣ — يتعين فى حالة الاسترشاد بالنفقات المعيشية ، بحث جميع أبوابها بحثا تحليليا وافيا ، يتناول الضروريات منها والكماليات ، وتقسيم هذا البحث طبقا لما يأتى :

(ا) مصروفات دورية : المسكن والملبس والمأكل والاضاءة وأجور

---

(١) تراجع مناقشات مجلس النواب والشيوخ للمادة الثانية ـ فقرة ثانيا ـ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ .

الخدم ، والمصروفات النثرية كأجور الانتقالات والسينما • ويتصل ببحث هذه المصروفات بيان عدد أولاد الممول وأعمارهم وما ينفقه على تعليمهم •

(ب) مصروفات غير دورية ؛ كمصروفات الزواج والحج والاصطياف والعلاج ••• الخ •

(ج) الاعانات والتبرعات التى يدفعها الممول ، وما ينفقه على من يعولهم الى جانب زوجته وأولاده •

(د) القروض التى يقدمها الممول للغير •

(هـ) ما ينفقه الممول على سيارته ، وايجار التليفون وضريبة المذياع « الراديو » ••• الخ •

ولكى تكون المقارنة بين أرباح الممول ومصروفاته الشخصية سليمة ، ينبغى أن تخفض هذه المصروفات بمقدار المبالغ التى يحصل عليها الممول من مصادر أخرى غير تجارته أو مهنته ، متى أثبت أنه قد استعملها فى وجوه نفقات معيشته • ومن أمثله ذلك :

(ا) ايرادات الممول من ممتلكاته الخاصة من عقارات أو أطيان زراعية أو أوراق مالية وغير ذلك •

(ب) المبالغ التى يقترضها الممول من الغير • وكذلك ينبغى أن تخفض المصروفات الشخصية بمقدار المبالغ التى تساهم بها زوجة الممول فى نفقات معيشته ، ويكون مصدرها الايرادات الخاصة للزوجة • وبمقارنة النتيجة التى تستخلص من بحث النفقات المعيشية للممول بما ينتهى اليه بحث نشاطه الخاضع للضريبة ، يمكن الحكم على مدى صحة الاقرار المقدم منه الى مصلحة الضرائب • فاذا فرضنا أن ممولا قدم اقرارا بأن أرباحه الصافية فى احدى السنوات الضريبية بلغت ٣٠٠ جنيه ، ودل بحث نفقاته المعيشية — بعد استبعاد ما يكون قد حصل عليه من ايرادات أخرى ليس مصدرها العمل الذى يزاوله — على أن صافى تلك النفقات يبلغ ٥٠٠ جنيه فى السنة المذكورة ، فيمكن أن يتخذ ذلك قرينة على عدم صحة اقرار الممول • وتكون هذه القرينة من الأسباب التى تبنى عليها المأمورية رفض الأخذ بالاقرار

المذكور . وغنى عن القول أن الرقم الذى يقدر لأرباح هذا الممول ينبغى ألا يقل عما أدى اليه بحث نفقاته المعيشية ؛ أى لا يقل عن ٥٠٠ جنيه .

٧ – بحث ممتلكات الممول وعلاقتها بأرباحه

نقصد من بحث ممتلكات الممول بيان قيمتها ، وتعقب مصدرها ، ومعرفة تاريخ حصوله عليها . والغاية من ذلك كله ، هى معرفة مدى العلاقة بين قيمة هذه الممتلكات والأرباح التى حققها الممول فى السنة الضريبية موضوع البحث . فاذا سئل الممول عن ممتلكاته ، سواء فى ذلك ما يكون منها فى صورة أملاك مبنية ، أو أطيان زراعية ، أو قيم منقولة ، أو أموال مدخرة بالبنك ، أو بصندوق التوفير ، ولم يستطع أن يثبت أنها من أموال غير أرباحه التجارية أو الصناعية ، كان ذلك قرينة قوية على وجود علاقة بين قيمة تلك الممتلكات والأرباح التى أصابها الممول .

طريقة أخرى لتقدير الأرباح :

وثمة طريقة أخرى يلجأ اليها البعض لتقدير رقم أعمال الممولين ، وهى طريقة دورات رأس المال ، وبموجبها يحدد الايراد بعدد معين من رأس المال المتداول فى أول السنة المالية موضوع التقدير .

والميزة الوحيدة لهذه الطريقة هى أنه يسهل بوساطتها تحديد رقم جزافى للايراد . ولكن يؤخذ عليها أن نتائجها تبعد فى كثير من الأحوال عن النتائج الصحيحة ، نظرا لبعد الصلة بين رقم رأس المال ورقم الايراد فى كثير من أنواع النشاط التجارى والصناعى ، ولعدم وجود احصائيات دقيقة لمتوسط عدد دورات رأس المال سنويا لكل تجارة أو صناعة . لذلك ننصح بالابتعاد عن هذه الطريقة قدر المستطاع ، حيث يتوقف رقم الأعمال على عوامل متعددة كما سبق ايضاحه ، مما يترتب عليه اختلاف أرقام المبيعات اختلافا واضحا فى الحالات التى يتشابه فيها النشاط ويتساوى فيها رأس المال المتداول .

واذا نظرنا لمفردات رأس المال المتداول فى منشأة وما يقابلها فى منشأة أخرى مماثلة لها فى النشاط وفى القيمة الكلية لرأس المال المتداول ، نجد أنها

لا تؤدى الى نتائج واحدة فى هاتين المنشأتين ؛ فمثلا قد يتساوى رقم الذممات فى كل منهما ، وتكون ديون « ذممات » احداهما طويلة الأجل ، فلا تستحق كلها أو معظمها الا بعد انتهاء السنة الضريبية ، على حين تكون ديون «ذممات» المنشأة الأخرى قصيرة الأجل نسبيا ، فتستحق كلها أو معظمها خلال السنة المالية للمنشأة .

وأخيرا ، فانه اذا اضطر مأمور الضرائب الى اتباع طريقة دورات رأس المال لتحديد رقم الايراد ، يحسن أن يجرب معها فى الوقت ذاته طريقة أخرى من طرق التقدير ، وأن يجرى مقارنة بين نتيجتيهما ليدخل ما يلزم من تعديل على النتيجة المستخلصة من اتباع طريقة دورات رأس المال . وبذلك يمكن تلافى بعض وجوه النقص التى تشوب هذه الطريقة ، بسبب عدم ملاحظتها بعض العوامل التى يكون لها تأثير على رقم الايراد ، فى حين لا يكون لها اتصال برأس المال كما أسلفنا .

وبناء على ما تقدم فانه اذا أريد اتخاذ طريقة دورات رأس المال أساسا لتحديد اجمالى الايراد يتعين مراعاة ما يأتى :

أولا — تحديد رأس المال المتداول فى أول السنة المالية التى يتعلق بها التقدير بمنتهى الدقة .

ثانيا — مراعاة العوامل المختلفة التى تؤثر على رقم الايراد بالزيادة أو النقصان ؛ كشهرة المحل وطريقة البيع .

ثالثا — بحث عناصر رأس المال المتداول للوقوف على مدى احتمال دورتها فى السنة موضوع التقدير .

بعض منشآت ومهن ذات طابع خاص :

أشرنا فيما تقدم الى مختلف الطرق التى يمكن اتباعها لتقدير الأرباح الخاضعة للضريبة . غير أن ثمة بعض منشآت ومهن ذات طابع خاص بها ، فلا تنتج ايراداتها من شراء السلع وبيعها ، وانما تتمثل فى مقابل الخدمات التى تؤديها للغير . ويترتب على هذا الطابع الخاص أن يلجأ فى تحديد ايرادات

كل واحدة من تلك المهن والمنشآت على حـدة تبعا للطابع الذى تتميز به ايراداتها .

وفيما يلى بعض الأمثلة للمهن والمنشآت المنوه بها وكيفية تقدير ايراداتها :

١ ـ دور السينما والملاهى وصالات الرقص والحمامات :

يستعان فى تحديد ايراداتها بتذاكر الدخول التى تبيعها لروادها . ويمكن معرفة عدد هذه التذاكر وجملة قيمتها ، بالرجوع الى ادارة ضريبة الملاهى ، حيث تختص بتحصيل ضريبة الملاهى ، وتحتفظ بكشوف تبين عدد التذاكر المبيعة يوميا وفئاتها .

٢ ـ البنسيونات والفنادق :

يستعان فى تحديد ايراداتها بعـدد الحجرات ، ونظام الخدمة فيها ، وأجرة المثـل فى البنسيونات التى تماثلهـا فى الموقع والاستعداد . هـذا ، ويمكن الاسترشاد فى تحديد ايرادات هذه المحال ، بالرجوع الى الدفاتر التى تحتفظ بها طبقا للوائح وزارة الداخلية وتعليماتها ، والتى تقيد بهـا أسماء النازلين ومدة اقامتهم ، وبقوائم الأسعار التى تحدد فيها مصلحة السياحة ثمن الأكل وأجرة المبيت فى الليلة الواحدة .

٣ ـ المستشفيات والمصحات :

يلجأ فى تحديد ايراداتها الى بيان الأجر المحدد للاقامة عن مدة معينة فى كل درجة من درجاتها المختلفة على حدة ، وعدد حجراتها وعدد الأسرة فى كل حجرة منها .

٤ ـ حظائر « جراجات » مبيت السيارات :

يستعان فى تقـدير ايراداتهـا ببحث عـدد ما تتسع الحظيرة « الجراج » لايوائه من السيارات ، وأجرة مبيت السيارة فى الليلة الواحدة ، مع مراعاة نظام الاشتراك الذى ينتفع فيه المشترك ببعض التخفيض .

٥ ـ « ورش » تصليح السيارات :

لتحديد ايراداتها ، ينبغى بحث عدد العمال بالورشة وعمل كل منهم وقيمة

ما يشتريه الممول من الأدوات والمهمات وقطع الغيار التى تتطلبها العمليات التى يقوم بها .

٦ ـ المطاحن :

يستعان فى تقدير ايراداتها بمقدار ما يستهلك من القوة المحركة أو الغاز المستعملين فى ادارة آلاتها وماكيناتها ، وعدد العمال القائمين بالعمل ، والأجرة المتعارف عليها للوحدة من وحدات الانتاج .

٧ ـ السماسرة والوسطاء :

ان الوسيلة الوحيدة لتحقيق ايرادات هؤلاء الممولين هى الاعتماد على التحريات التى تقوم بها مصلحة الضرائب ، وذلك بالرجوع الى المنشآت التى يقوم السمسار أو الوسيط بالعمل لحسابها ، أو يتوسط لها فى الشراء أو البيع . كما يستعان فى هذا الشأن بما يتجمع لدى مأمورية الضرائب المختصة ، من البيانات التى تخطر بها طبقا لأحكام القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢ الصادر فى ٢٦ مارس سنة ١٩٤٢ .

٨ ـ أعمال النقل :

المقصود بهذه الأعمال هو المنشآت التى تمتلك بعض وسائل النقل كالسيارات والمراكب . وتحدد ايراداتها على أساس عدد ما تمتلكه من وسائل النقل المذكورة ، وحمولة كل واحدة منها ، والوقود المستعمل فى تسييرها كالبنزين والغاز والفحم ، وعدد السائقين والعمال القائمين بالشحن والتفريغ .

ونكتفى بسرد الحالات المتقدمة على سبيل المثال ، للاسترشاد بالوسائل المرسومة فيها لدى معالجة الحالات المشابهة لها .

الفصل السادس

لجان الطعن

تمهيد :

كان نص المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بأن : « تتولى اجراء التقدير لجان مؤلفة من ثلاثة أعضاء من موظفى الحكومة ، يضم اليهم — بناء على طلب الممول اذا شاء — عضوان من التجار أو رجال الصناعة أو من الممولين ، الذين يدفعون ضرائب لا يقل مجموعها عن خمسة جنيهات ، يختارهما الممول نفسه » . غير أنه نظرا لما أدى اليه تشكيل لجان التقدير بهذه الصورة من منازعات كثيرة بين الممولين ومصلحة الضرائب ، قد عمد المشرع أخيرا الى تعديل نص المادة ٥٠ سالفة الذكر تعديلا جوهريا ، تناول تغيير اسم اللجنة ، فأصبحت تسمى « لجنة الطعن » بدلا من « لجنة التقدير » ، كما تناول طريقة تشكيل اللجنة وطريقة صدور قراراتها . وقد اقترن ذلك بتعديلات أخرى ، أدخلها المشرع على نص المادة ٥٢ من القانون المشار اليه ، تناول فيها اجراءات الاحالة على لجان الطعن ، واختصاصاتها ، والمدة التى يتعين عليها أن تخطر فيها كلا من مصلحة الضرائب والممول بموعد الجلسة ، والحدود التى تلتزم بها فيما يعرض عليها من خلافات ، وطريقة اعلان قراراتها ، وما يترتب على اعلان تلك القرارات من آثار ، وموعد استئناف القرارات المذكورة أمام المحكمة الابتدائية .

وقد كان مما استرعى النظر فى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الذى تضمن التعديلات سالفة الذكر ، أنه نص على أن تباشر لجان الطعن اختصاصاتها اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥١ ، ونص أيضا على أن يعمل بأحكامه من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية ، دون اعطاء لجان التقدير حق الاستمرار فى مباشرة

عملها خلال المدة بين تاريخ العمل بأحكامه والتاريخ الذى تبدأ فيه لجان الطعن عملها . ولما كان هذا القانون قد نشر بالجريدة الرسمية بتاريخ ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ ، فقد أصبحت هناك ثغرة فى التشريع لا يعرف السبيل الى ملئها ، وهى تلك الخاصة بطريقة الربط خلال المدة بين ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ و ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ . وكان من أثر ذلك أن أصبحت مصلحة الضرائب عاجزة عن استيفاء اجراءات الربط والتمويل عن كثير من الممولين خلال المدة المشار اليها . وقد أكّد هذا ما أفتى به مجلس الدولة — قسم الرأى مجتمعا — بتاريخ ٩ نوفمبر سنة ١٩٥٠ ، من أن « لجان التقدير التى كانت تباشر اختصاصاتها فيما يتعلق بتقدير الضريبة لم يعد لها كيان قانونى منذ ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ » .

ولما تبينت مصلحة الضرائب أن خطر التقادم يهدد بالضياع مستحقات ضريبية كثيرة من جراء وقف حركة ربط الضريبة فى الفترة المنوه بها ، عمدت — علاجا لهذه الحال — الى استصدار قانون يوقف التقادم خلال المدة من ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ الى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ ، وذلك بالقياس الى الضرائب المستحقة عن السنوات الضريبية من سنة ١٩٤٠ الى سنة ١٩٤٥ ، والتى يسقط حق الحكومة فيها بالتقادم ، فى موعد أقصاه آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ . وقد أجيبت مصلحة الضرائب الى طلبها هذا ، وصدر القانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٠ فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٠ ، مقررا وقف التقادم المسقط لحق الحكومة فى المطالبة بالمبالغ المستحقة لها بموجب أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة له والقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ المعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٤٣ ، بصفة ضرائب على ايرادات رءوس الأموال المنقولة ، وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى الأرباح الاستثنائية ، وذلك فى المدة من ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ حتى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ .

وسنتكلم فيما يلى عن أوضاع لجنة الطعن فى ضوء ما تضمنه القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ من تعديلات ، مع مقارنتها بالأوضاع التى كان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد نص عليها بشأن لجان التقدير ، وبيان المسوّغات التى حدت بالمشرع الى اجراء تلك التعديلات .

ماهية اللجنة ، أى تحديد صفتها :

على أثر صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، اختلفت الآراء حول صفة

لجنة التقدير ، فكان البعض ينظر اليها على أنها لجنة ادارية ذات ولاية قضائية ، تقوم بالفصل فيما يعرض عليها من خلافات على ضوء الاجراءات المنصوص عليها فى قانون المرافعات ، وبشرط ألا تتجاوز التقديرات المحالة عليها . فى حين كان البعض الآخر يرى ، أن لجنة التقدير ليست سوى لجنة ادارية فنيـة ، تختص وحدها بتحديد الأرباح بطريق التقدير ، دون أن تتقيد فى ذلك بما تحيله عليها مأموريات الضرائب من أرقام ، ودون أن تلتزم اجراءات المرافعات ، الا فى الحدود التى نص عليها القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وكان أصحاب الرأى الأول يستندون فى دعم رأيهم ، الى أن المادة ٥٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تقضى بألا يحال على لجنة التقدير غير مسائل الخلاف التى يتعذر الاتفاق عليها بين مصلحة الضرائب والممول ، وأن كلا منهما يقف أمام اللجنة للدفاع عن وجهة نظره ، ويكون القرار الذى تصدره اللجنة ملزما لهما على السواء ، بمعنى أن مصلحة الضرائب لا تستطيع التحرر من هذا القرار اذا هى رأته مجحفا بهـا ، الا برفع الأمر الى القضاء ، شأنهـا فى ذلك شأن الممول اذا صدر القرار فى غير مصلحته .

أما أصحاب الرأى الثانى فكانوا يستندون فى تأييد وجهة نظرهم ، الى أن الوظيفة التى أوجد المشرع لجنة التقدير من أجلها ، والمنصوص عليها فى المادة ٥٠ من القانون ، هى تحديد الربح بطريق التقدير ، وليس الفصل فى خصومة أو نزاع بين مصلحة الضرائب والممولين ، وأن ما قرره المشرع من اعطاء مصلحة الضرائب وحدها حق تشكيل تلك اللجان ، ينفى عنها الصفة القضائية ، اذ لو كانت لها مثل هذه الصفة ، لتطلب الأمر أن يكون تعيـين رؤسائها وأعضائها الحكوميين ، خاضعا لنظام لا تكون مصلحة الضرائب هى صاحبة الشأن فيه . وأضافوا الى ذلك أن كون قرارات لجنة التقدير ملزمة لكل من مصلحة الضرائب والممولين ، ليس من شأنه أن يخلع على اللجنة صفـة المحكمة ، وانما قصد به تحقيق فكرة الاستقرار فى ربط الضريبة ، وسرعة تحديد موقف الممول ازاءها ، وحصول الخزانة على حقها منه .

يتضح مما تقدم أن الصفة القانونية للجنة ، تتصل باختصاصاتها ، وبما يجب

اتباعه من اجراءات بشأن الاحالة عليها ، وأن المنازعات التى أثارها تطبيق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى هذا الصدد ، ترجع بالأخص الى عدم تناسق نص المادتين ٥٠ ، ٥٢ من هذا القانون ، وعدم تحديد اختصاص اللجنة تحديدا ظاهرا . وقد كانت هذه الأسباب هى ما حدت بالمشرع الى اعادة النظر فى المادتين المشار اليهما ، وتعديلهما بما يكفل ازالة الخلاف الذى أدى اليه نصهما .

ويتلخص التعديل الذى تضمنه القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فى هذا الشأن ، فى تغيير اسم لجنة التقدير الى لجنة الطعن ، واسناد رئاستها الى أحد القضاة ، والنص على وجوب اعلان كل من مصلحة الضرائب والممولين على السواء بالحضور أمامها ، وعدم تجاوزها الأرقام التقديرية التى تحددها مأموريات الضرائب ، واعلان كل من مصلحة الضرائب والممول بقرارها . ومن شأن ذلك كله أن يجعل من لجنة الطعن لجنة ذات ولاية قضائية تختص بالفصل فى الخلافات التى تحال عليها .

وقد جاء بتقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ — ايضاحا للكيان القانونى للجنة التقدير فى وضعها المعدل — ما نورده بحرفيته : « تنص المادة ٥٢ على أن تحيل مصلحة الضرائب الى لجان التقدير جميع المسائل التى لم يتم الاتفاق عليها بين المصلحة والممول ، مع موافاتها بكل ما قدمه الممول من الاقرارات والبيانات ، ومع موافاتها كذلك بملاحظات المصلحة . وتعلن اللجنة الممول بميعاد الجلسة قبل انعقادها بخمسة أيام على الأقل ، وذلك بخطاب موصى عليه مع علم الوصول لابداء أقواله بنفسه ، أو بوكيل عنه اذا شاء .

« وقد رأت اللجنة العدول عن هذا النص ، لأن لجان التقدير لم تعد الهيئات المختصة بتقدير الأرباح التى تتخذ أساسا لربط الضريبة . ويقضى التعديل بأن تكون لجان التقدير هى أولى درجات التقاضى ، وأن تختص بالنظر فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة ، شأنها فى ذلك شأن أية هيئة قضائية أخرى ، بعد أن كانت مجرد هيئة قائمة لاجراء التقدير . ولهذا شمل النص المقترح أحكاما خاصة بالاجراءات ، الغرض منها تمكين اللجنة من انجاز ما لديها من أعمال ، مع توضيح واجبات المتقاضين أمامها » .

وجاء بتقرير لجنتى المالية والتجارة والصناعة بمجلس الشيوخ عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ سالف الذكر ، بشأن صفة لجنة الطعن أيضا ما نصه : « وأما من حيث تشكيل اللجان ، فهناك خلاف على العناصر المكونة لهذه اللجان ، أيدخل فيها العنصر القضائى زيادة فى الضمان ، وكى لا تكون مصلحة الضرائب خصما وحكما ؟ أم تكون من موظفى مصلحة الضرائب أنفسهم ، الذين اكتسبوا خبرة خاصة ، ولهم الف بالضرائب وتقديرها ، مضافا اليهم من يمثلون التجارة والصناعة ؟

ولقد أخذ قانون الضرائب الحالى بهذا الوضع الأخير . وترى الهيئة ، متفقة مع الحكومة ، ادخال العنصر القضائى فى هذه اللجان . وقد عدلت المادة ٥٠ من القانون تبعا لذلك ، ورئى أن تسمى « لجان الطعن » بدلا من « لجان التقدير » ، نظرا لوجود العنصر القضائى فيها ، وبذا اعتبرت مرحلة من مراحل التقاضى وقراراتها بمثابة أحكام تستأنف أمام المحكمة الابتدائية » .

تشكيل اللجنة :

كان أمر تشكيل لجان التقدير محل أخذ ورد منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بل منذ كان مشروع هذا القانون معروضا على البرلمان ؛ فقد أبديت فى هذا الصدد اقتراحات كثيرة ، نفذ بعضها وتخلف بعضها الآخر عن التنفيذ . هذا وقد عُدِّلَ تشكيل هذه اللجان مرات متعددة خلال الفترة بين صدور القانون المشار اليه وصدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ كما يأتى بيانه :

١ — كان من المتفق عليه عند مناقشة مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ألا يكون اختيار الأعضاء الحكوميين مقصورا على موظفى مصلحة الضرائب . ويستفاد ذلك صراحة من تصريح ممثل الحكومة أمام لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ ، فقد صرَّح أثناء مناقشة المجلس المادة ٥٠ سالفة الذكر ، بأنه قد يكون بين موظفى الحكومة أحد موظفى وزارة التجارة الفنيين للاستفادة من خبرته .

وتمشيا مع هذا الاتجاه أصدر وزير المالية قرارا وزاريا برقم ٧٤ لسنة ١٩٣٩ فى ١٢ أكتوبر سنة ١٩٣٩ ، يقضى بأن « تنشأ بكل مأمورية من مأموريات

الضرائب لجنة تقدير ، تشكل برياسة المأمور المختص (وعند تعدد المأمورين يتولى الرئاسة أرقاهم درجة أو أقدمهم عند التساوى فى الدرجة) وبعضوية أحد مفتشى الضرائب (وفى حالة غيابه يندب مدير المصلحة أحد موظفيها ليقوم مقامه فى هذه اللجنة) ورئيس مكتب السجل التجارى أو من يقوم مقامه ، ممن تعينهم وزارة التجارة لذلك » .

٢ — أثيرت حول هذا القرار الوزارى اعتراضات كثيرة قبل أن تبدأ لجان التقدير عملها بشكلها المشار اليه فيه . وتتلخص تلك الاعتراضات فى أن اشتراك مأمور الضرائب فى عضوية لجنة التقدير لا يقابل بارتياح من جانب الممولين ، لأنه سيتمسك بداهة بالرأى الذى يكون قد سبق له ابداؤه فى الحالة المعروضة على اللجنة أو المماثلة لها . كما لوحظ على هذا القرار أن تطبيق قانون الضرائب يتطلب خبرة معينة ، لا تتوافر لدى موظفى المصالح الأخرى غير مصلحة الضرائب ، وأنه يصعب على موظف وزارة التجارة والصناعة — اذا جلس فى اللجنة بصفة عضو فيها — أن يتتبع أعمالها ، ويشترك فى مناقشة الموضوعات المحالة عليها .

وتقديرا لهذه الاعتبارات صدر القرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ١٩٤١ فى ٢٨ يونيه سنة ١٩٤١ ، معدلا حكم المادة الأولى من القرار الوزارى رقم ٧٤ لسنة ١٩٣٩ على النحو الآتى : « يرأس لجان التقدير أحد موظفى مصلحة الضرائب ، تختاره المصلحة كما تختار العضوين الآخرين من موظفيها . ويجوز بموافقة الوزارة صاحبة الشأن ، أن يكون العضوان أو أحدهما تابعين لوزارة أو لمصلحة أخرى . وتؤذن مصلحة الضرائب فى حالة ما اذا تألفت فى أية محافظة أو مديرية أكثر من لجنة تقدير واحدة ، أن تعين مقر اللجنة ومدى اختصاصها » .

٣ — باشرت لجان التقدير عملها بعد صدور القرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ١٩٤١ ، وكان العضوان الحكوميان يختاران دائما من موظفى مصلحة الضرائب . ولكن الممولين اعترضوا على تشكيل لجنة التقدير على هذه الصورة ، بأنه لا يحقق فكرة التعادل بين الأعضاء الممولين والأعضاء الحكوميين ، كما أنه

قد يكون سببا فى أن تجنح اللجان نحو فكرة زيادة حصيلة الضرائب، مما يؤدى الى مغالاتها فى التقدير . وازاء كثرة شكاوى الممولين من ارتفاع تقديرات هذه اللجان، اقترح قسم قضايا وزارة المالية انشاء لجان للمراجعة، تكون مهمتها الفصل فى التظلمات التى ترفع اليها من قرارات لجان التقدير ، وتؤلف بقرار من وزير المالية من خمسة من الموظفين غير التابعين لمصلحة الضرائب ، حتى تكون بعيدة عنها ، ومن ثم يستقيم لها أمر الفصل فى شكاوى الممولين . وقد أعد بهذا الاقتراح مشروع قانون ، تناول تعديل المواد ٥٠ ، ٥١ ، ٥٢ ، ٥٣ ، ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، واضافة مواد جديدة اليها لتنظيم اختصاصات لجان المراجعة واجراءات التظلم أمامها . وكان من بين ما تضمنه مشروع القانون المشار اليه ، تأجيل تنفيذ قرار لجنة التقدير اذا عارض فيه الممول ، مع اتخاذ اجراءات تحفظية على ممتلكاته .

بيد أن مصلحة الضرائب أبدت بشأن هذا الاقتراح ، أنه يحرمها من الحق المخول فى الدول الأخرى للمصالح المهيمنة على تطبيق قوانين الضرائب المباشرة ، ويعنى بذلك حق اصدار اوراد مشمولة بالنفاذ الى أن يصدر القضاء كلمته فيما يثيره الممول من اعتراض على قرار لجنة التقدير . وقد أضافت المصلحة الى ذلك أن مشروع القانون سالف الذكر ، يبعد لجان المراجعة عن رقابتها ، مع أنها هى الهيئة الوحيدة من ناحية المعلومات الفنية ووسائل التفتيش ، التى يكون فى وسعها مراقبة أحكام تلك اللجان ، للمحافظة على حقوق الخزانة العامة .

ازاء هذا ، أعدت مصلحة الضرائب اقتراحا جديدا ، يتلخص فى تعديل تشكيل لجان التقدير بحيث تتكون برئاسة قاض وعضوية موظف من مصلحة الضرائب وممول ، حتى يتحقق لهذه اللجان استقلالها التام عن مصلحة الضرائب ، وتتكامل لديها جميع العناصر التى تساعد على حسن التقدير .

٤ — أحيل هذا الاقتراح الأخير على وزارة المالية لدراسته ، وتألفت لهذا الغرض لجنة من حضرات وكلاء وزارة المالية ومستشارها الملكى ومدير عام مصلحة الضرائب ، انتهت الى استبعاد فكرة تشكيل لجان المراجعة ، والموافقة

على تعديل تشكيل لجان التقدير، ولكنها رأت اجراء هذا التعديل دون الالتجاء الى تعديل فى التشريع ، فاستعاضت عن عنصر القضاء بموظف كبير من أقلام القضايا (نائب أول أو نائب أو محام درجة أولى ممتازة) ليتولى رئاسة اللجنة ، ورأت أن يختار أحد العضوين الحكوميين باللجنة من بين موظفى مصلحة الضرائب ، وأن يختار العضو الثانى من موظفى احدى المصالح الأخرى . وصدر بتشكيل لجان التقدير على هذا النحو ؛ القرار الوزارى رقم ٤٧ لسنة ١٩٤٦ فى ٧ يوليه سنة ١٩٤٦ .

٥ — مرت فترة غير قصيرة بعد صدور هذا القرار دون أن تنعقد لجان التقدير لمباشرة مهمتها ، فيما عدا لجنتى الاسكندرية . وكان مرد ذلك الى اعتبارات تتعلق بظروف رجال أقسام القضايا وعدم امكانهم تسلم أعمالهم بتلك اللجان . ازاء هذا ، ومنعا لتعطيل العمل ، خصوصا أن الأعضاء الحكوميين المنتدبين من غير مصلحة الضرائب لا يتيسر لهم الالمام بقوانين الضرائب الا بعد مرور وقت طويل ، رئى العودة الى التشكيل المنصوص عنه بالقرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ١٩٤١ ، وصدر بذلك القرار الوزارى رقم ٦٧ لسنة ١٩٤٦ فى ٢٣ سبتمبر سنة ١٩٤٦ . وظلت لجان التقدير تعمل وفاقا لهذا القرار الوزارى الأخير ، الى أن صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، الذى قضى بتعديل تشكيل تلك اللجان وتسميتها بلجان الطعن كما يأتى بيانه :

٦ — طبقا للتعديل الذى أدخل على نص المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والذى جعل من لجنة التقدير لجنة للطعن كما أسلفنا ، أصبحت هذه اللجنة تشكل من قاض يندبه وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية رئيسا ، ومن عضوين من موظفى مصلحة الضرائب يختارهما وزير المالية ، ومن عضوين يختارهما الممول — اذا شاء — من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين ، المدرجة أسماؤهم فى كشف يصدره وزير المالية فى أول كل سنة .

يتضح من هذا أن لجان الطعن مستقلة عن مصلحة الضرائب تمام الاستقلال . فمن ناحية أسندت رئاستها الى أحد القضاة بعد أن كانت المصلحة تختار رئيس اللجنة من موظفيها ، ومن ناحية أخرى أصبح اختيار العضوين الموظفين من موظفى مصلحة الضرائب يتم بوساطة وزير المالية . ومن ثم لم يعد

لمصلحة الضرائب أى سلطان على هذين العضوين بالقياس الى عملهما فى اللجنة ، وأصبحت لهما الحرية التامة فى ابداء رأيهما دون التقيد بما تصدره مصلحة الضرائب من تعليمات وكتب دورية ومنشورات .

وأما فيما يختص بالعضوين المنضمين من الممولين، فقد ظل اختيارهما متروكا لمشيئة الممول نفسه ، كما كانت عليه الحال فى ظل المادة ٥٠ قبل تعديلها .

وتنظيما للعمل بلجنة الطعن ، نص فى التعديل الذى أدخل على المادة ٥٠ سالفة الذكر ، على أن يتولى الأعمال الكتابية باللجنة موظف تنتدبه مصلحة الضرائب ، ويكون عليه أن يوقع على القرارات مع الرئيس فى خلال أسبوع من صدورها .

العضوان المختاران ، وشروط انضمامهما الى اللجنة :

يتضح لدى الاطلاع على نص المادة ٥٠ المشار اليها آنفا ، سواء قبل تعديلها أو فى صورتها الجديدة بعد صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، أن انضمام العضوين المختارين الى اللجنة متروك لمشيئة الممول الذى تنظر اللجنة موضوعه .

ويرجع السبب فى ذلك الى ما رآه المشرع لدى مناقشة مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٤٩ ، من أن بعض الممولين يفضلون الاكتفاء بالأعضاء الحكوميين الثلاثة ، صونا لأسرار عملهم عن غيرهم من التجار أو رجال الصناعة . وكان أحد حضرات النواب قد اقترح لدى مناقشة مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بمجلس النواب ، أن ينص على أن يكون انعقاد اللجنة غير صحيح ، اذا لم يحضره عضو من نفس الصناعة أو الحرفة التى يشتغل بها الممول الذى تنظر اللجنة موضوعه . ولكن المجلس لم يأخذ بهذا الاقتراح مفضلا ترك أمر انضمام العضوين المختارين الى اللجنة لرغبة الممول وحده .

وطبقا للتعليمات التى أصدرها وزير المالية بالاجراءات التى تتبع أمام لجان الطعن[1] ، يجب على الممول الذى يريد استعمال حقه فى اختيار العضوين المشار اليهما ، أن يعينهما قبل انعقاد الجلسة بخمسة أيام على الأقل . ويقصد من اتباع هذا الاجراء ، أن يكون لدى رئيس اللجنة الوقت الكافى للتحقق من استيفاء

(١) نشرت هذه التعليمات بالوقائع المصرية بالعدد ١٢١ فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٠ .

العضوين المطلوب ضمهما الى اللجنة ، الشروط اللازمة لصحة عضويتهما . ويكون على رئيس اللجنة أن يخطر هذين العضوين قبل انعقاد الجلسة المحددة لنظر الطعن بخطاب موصى عليه مع علم الوصول .

وكان نص المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يشترط أن يكون العضوان المنضمان من التجار أو رجال الصناعة أو من الممولين ، الذين يدفعون ضرائب لا يقل مجموعها عن خمسة جنيهات ، ولكن التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، استبعد شرط توافر نصاب مالى معين فى العضوين سالفى الذكر ، ورأى فى الوقت ذاته — ضمانا لحسن الاختيار — أن يتم اختيارهما من الأسماء المدرجة فى الكشف الذى يعده وزير المالية لهذا الغرض فى أول كل سنة . وغنى عن الذكر ، أنه يلزم لصحة انضمام العضوين المختارين الى اللجنة ، ألا يكونا من عديمى الأهلية ، أو من الممولين الذين يزاولون أعمالا غير مشروعة كالتهريب ، أو الذين تكون قد صدرت ضدهم أحكام جنائية ماسة بالشرف والكرامة . وعلى ذلك ، فاذا تبين لرئيس اللجنة أن ثمة ما يشوب العضوين المختارين أو أحدهما على النحو المتقدم ، حق له أن يرفض ضمهما الى هيئة اللجنة ، وأن يكلف الممول باختيار غيرهما .

وجدير بالملاحظة هنا ، أنه اذا استعمل الممول حقه فى طلب ضم عضوين الى اللجنة ، أصبحا أصليين فيها ، وأصبح وجودهما الزاميا ؛ أى لا يستطيع رئيس اللجنة الاستغناء عنهما أو عن أحدهما ، وتكون لهما جميع الحقوق التى للأعضاء الحكوميين ، من حيث الاطلاع على كل ما يقدم الى اللجنة من بيانات ومستندات ، وابداء كل ما يعن لهما من ملاحظات . كما يجب أن يؤخذ رأيهما فى حالة حضورهما الجلسة فى أى قرار تصدره اللجنة .

اجراءات الاحالة على اللجنة :

كان النظام المتبع فى الاحالة على لجان التقدير قبل صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ يقضى بأن تبعث مأمورية الضرائب بملف الممول الى لجنة التقدير مشفوعا بتقرير على الأنموذج رقم ٢١ ضرائب عن موضوعات الخلاف . وكانت المأمورية ملزمة باحالة تلك الموضوعات على لجنة التقدير ، اذا انقضت عشرة أيام من تاريخ اخطار الممول على الأنموذج رقم ٢٠ ضرائب بالأرقام التى استقر عليها رأى المأمورية دون وصول اخطار من الممول بقبوله تلك الأرقام .

وبعد صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ وتسمية لجان التقدير بلجان الطعن وتعديل تشكيلها واختصاصاتها على النحو الذى أسلفنا ، أصبحت الاحالة على هذه اللجان الجديدة تتم طبقا للأوضاع المنصوص عليها فى المادة ٥٢ معدلة والتى تتلخص فيما يلى :

١ — يحق للممول أن يطعن فى تقديرات المأمورية أمام لجنة الطعن فى خلال شهر من تاريخ اخطاره بالتقديرات المذكورة . ولكن اذا انقضت هذه المدة دون أن يتم الطعن خلالها ، اعتبرت التقديرات المشار اليها نهائية ، ولا يجوز الطعن فيها أمام أية جهة من جهات الاختصاص .

٢ — يكون الطعن أمام اللجنة بعريضة من أصل وصورة ، يودع الأصل بالمأمورية المختصة ، ويثبت ملخصه وتاريخ تقديمه فى دفتر خاص ، ويؤشر على كل من الأصل والصورة بتاريخ التقديم ، وتسلم الصورة الى الطاعن .

٣ — بمجرد تسلم المأمورية الطعن المقدم من الممول ، يكون عليها أن تعد فى خلال أسبوعين ملخصا بالموضوع ، مع بيان الأسس التى استندت عليها فى تقدير الضريبة . ويجب على المأمورية أن ترسل الى اللجنة هذا الملخص مرافقا للاقرارات والمستندات التى تراها ضرورية ، فى مدى الأسبوعين التاليين على الأكثر ، والا كان للممول أن يعرض الأمر على اللجنة بنفسه بخطاب موصى عليه مع علم الوصول ، يرفعه الى رئيسها بعد انقضاء المدة المذكورة .

الشروط الواجب توافرها لصحة انعقاد اللجنة :

كان نص المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريحا فى ضرورة حضور الأعضاء الحكوميين الثلاثة حتى يكون انعقاد اللجنة صحيحا . وقد أكد هذا قرار وزير المالية رقم ٧٤ لسنة ١٩٣٩ الصادر فى ١٢ أكتوبر سنة ١٩٣٩ ، اذ نص فى المادة الثالثة منه على أنه : « يشترط لصحة انعقاد لجان التقدير أن يحضرها أعضاؤها الموظفون الثلاثة..الخ » . وأما بعد صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، فقد أصبح انعقاد اللجنة صحيحا اذا حضرها الرئيس واثنان من الأعضاء ، سواء أكانا من الأعضاء الحكوميين أم من الأعضاء المختارين . ويستفاد ذلك من حكم الفقرة الثانية من المادة ٥٠ بعد تعديلها ، اذ جاء فى صدرها ما نصه :

« ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا الا اذا حضره ثلاثة من أعضائها منهم الرئيس » . وما من شك فى أنه لو كان المشرع يقصد ضرورة حضور العضوين الحكوميين مع الرئيس حتى يكون انعقاد لجنة الطعن صحيحا ، لنص على ذلك حين اشترط حضور الرئيس بالذات . أما وقد اكتفى المشرع ببيان عدد الأعضاء الذين تنعقد منهم اللجنة ، وخص بالذكر منهم الرئيس وحده دون غيره من الأعضاء ، فيفهم من ذلك بداهة أن انعقاد اللجنة يكون صحيحا بحضور الرئيس وعضوين ، لا فرق فى ذلك بين أن يكونا من الأعضاء الحكوميين أو الأعضاء المنضمين بناء على طلب الممول .

وقد أوضحنا فيما تقدم أنه فى حالة استعمال الممول حقه فى اختيار عضوين ، يصبح وجودهما شرطا أساسيا لصحة انعقاد اللجنة . ولكن ما هو السبيل لاعلانهما لحضور جلسات اللجنة ؟ أيعهد بذلك الى الممول الذى اختارهما باعتباره صاحب المصلحة الأولى فى ضمهما الى اللجنة ، أم تكون اللجنة ذاتها هى المسئولية عن اعلانهما بجلساتها ؟ وهل يتعين اعلانهما بكل جلسة أم يكفى اعلانهما بموعد الجلسة الأولى ؟ . لقد كانت هذه المسائل جميعا محل دعوى أقامها أحد الممولين على مصلحة الضرائب أمام محكمة مصر الابتدائية المختلطة ، طلب فيها الممول الحكم له ببطلان قرار لجنة التقدير ، نظرا لعدم اشتراك العضوين المختارين فى الجلسة التى أصدرت فيها اللجنة قرارها ، وذلك لأن اللجنة لم تعلنهما بموعد الجلسة المذكورة ليتمكنا من حضورها ، ولأن حضورهما بالجلسة السابقة للجلسة التى صدر فيها القرار وعلمهما بالموعد الذى تأجلت اليه ، لم يكن ليغنى لجنة التقدير عن اخطارهما بموعد الجلسة التالية . وقد حكمت المحكمة الابتدائية[1] برفض الطعن المقدم من الممول ببطلان قرار لجنة التقدير شكلا ، مستندة فى ذلك الى أنه يظهر من محاضر جلسات اللجنة أن السبب فى عدم حضور العضوين المختارين هو اهمالهما فى تحرى التواريخ التى حددتها اللجنة للفصل فى الموضوع . غير أن الممول استأنف هذا الحكم أمام محكمة استئناف الاسكندرية المختلطة ، فقضت هذه المحكمة بالغاء الحكم المستأنف والغاء قرار لجنة

(١) يراجع حكم محكمة مصر الابتدائية المختلطة فى الدعوى رقم ٢٦٥١ سنة ٧٠ قضائية ، الصادر فى ١٤ مارس سنة ١٩٤٦ .

التقدير ، استنادا الى أنه بمجرد اختيار الممول العضوين المنضمين وموافقة اللجنة عليهما ، يصبح حضورهما متمما لتشكيل اللجنة ، ويحق لهما أن يبديا وجهة نظرهما ، وأن يشتركا فى جميع أعمال اللجنة على قدم المساواة مع باقى الأعضاء ، وأنه يتعين على سكرتيرية اللجنة اخطار هذين العضوين بموعد كل جلسة ، نظرا لاشتغالهما بأعمالهما التجارية ، مما يتعذر معه تكليفهما بالتحرى عن التواريخ المختلفة ، التى كانت اللجنة تحددها لنظر الموضوع[1] .

ونحن لا نتفق مع محكمة الاستئناف المختلطة فيما ذهبت اليه فى حكمها سالف الذكر ، من الزام اللجنة باعلان العضوين المختارين قبل كل جلسة . ونرى فى هذا الشأن أنه يكفى أن يقوم رئيس اللجنة باعلان هذين العضوين بتاريخ انعقاد أول جلسة لنظر الموضوع المحال عليها . وبعد حضورهما هذه الجلسة ، يكون عليهما تتبع سائر الجلسات دون حاجة الى اعلانهما من جانب اللجنة بمواعيدها ، شأنهما فى ذلك شأن الأعضاء الحكوميين . وأساس هذا الرأى أنه بمجرد انضمام العضوين المختارين سالفى الذكر الى هيئة اللجنة ، يكون لهما من الحقوق وعليهما من الواجبات ما يماثل حقوق الأعضاء الحكوميين وواجباتهم .

والى جانب ما تقدم ، ينبغى لصحة انعقاد اللجنة أن يتم انعقادها فى الزمان والمكان اللذين أعلن بهما الممول ، فاذا طرأ ما يدعو الى تغيير مكان أو زمان الانعقاد ، تعيّن احاطة الممول علما بذلك ، والا كان له أن يتمسك ببطلان القرار ؛ لأن من حقه أن يعرف — على وجه التحقيق — مكان وزمان الاجتماع لكى يستطيع الحضور أمام اللجنة ويدلى بأقواله .

حضور الممول ومصلحة الضرائب أمام اللجنة :

كان نص المادة ٥٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بالزام لجنة التقدير باعلان الممول بميعاد الجلسة — المقصود بذلك أول جلسة تحددها اللجنة لنظر موضوع الممول — قبل انعقادها بخمسة أيام على الأقل ، بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، كى يبدى أقواله أمامها ، بنفسه أو بوكيل عنه .

(١) يراجع حكم محكمة استئناف اسكندرية المختلطة الصادر فى ٤ يوليه سنة ١٩٤٦ فى القضية رقم ٣٤٨ سنة ٧٤ قضائية .

أما عن حضور مصلحة الضرائب فلم يتعرض له نص هذه المادة ، ومن ثم يمكن القول بأن اللجنة لم تكن ملزمة طبقا لهذا النص باعلان مصلحة الضرائب بموعد الجلسة المشار اليها . ويبدو أنه لم تكن هناك حاجة الى النص على اعلان مصلحة الضرائب بمواعيد جلسات لجان التقدير ؛ لأنها لم تكن فى الواقع سوى لجان ادارية فنية تابعة لمصلحة الضرائب ذاتها .

وأما بعد التعديل الذى أدخل على نص المادة ٥٢ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ؛ فقد أصبح لزاما على لجنة الطعن أن تعلن كلا من الممول ومصلحة الضرائب بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل ، وذلك بخطاب موصى عليه مع علم الوصول . وقد كان طبيعيا أن يتضمن تعديل هذه المادة النص على وجوب اعلان مصلحة الضرائب بموعد الجلسة ، بعد أن أصبحت اللجنة فى وضعها الجديد هيئة مستقلة عن مصلحة الضرائب تمام الاستقلال ، وبعد أن خُوِّلَ الممول حق عرض الأمر على هذه اللجنة مباشرة ، اذا تأخرت مصلحة الضرائب فى احالة ملخص موضوع الطعن عليها فى الموعد المحدد لهذه الاحالة .

وقد أثير فى مجلس الشيوخ — أثناء مناقشة مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ — موضوع صفة الوكيل الذى يحق له الحضور أمام لجنة الطعن نيابة عن الممول ؛ اذ رأى البعض أن ينص على أن يكون هذا الوكيل من المحامين أو من الخبراء ، استنادا الى أن هذه اللجنة تعتبر لجنة قضائية . ولكن المجلس لم يوافق على هذا الاقتراح ، بل رأى تيسيرا على الممول أن يترك له حرية اختيار الوكيل الذى يريده مهما كانت صفته[1] .

مقر لجنة التقدير :

تنص المادة ٥١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن يكون مقر لجان التقدير بعواصم المحافظات والمديريات ، وكذلك فى غيرها من الجهات التى يرى وزير المالية من المناسب تأليف لجنة خاصة بها . وقد ظل هذا النص كما هو بدون تعديل فيما عدا استبدال عبارة « لجنة الطعن » بعبارة « لجنة التقدير » .

---

(١) تراجع مضبطة مجلس الشيوخ الجلسة الحادية والأربعون بتاريخ ٥ يولية سنة ١٩٤٩ .

وبعد تشكيل لجان الطعن على النحو الذى قرره القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، أصدر وزير المالية القرار الوزارى رقم ١٠٨ لسنة ١٩٥٠ ، بتحديد مقر هذه اللجان ، والمنطقة التى تختص بها كل لجنة ، والأيام التى تعقد فيها جلساتها من كل أسبوع[١] .

وكانت لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ قد أبدت فى هذا الشأن — أثناء نظر مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — رغبتها فى أن تكون لجان التقدير قريبة من الممولين بقدر الامكان ، وأن يكون مقرها دور المحاكم ، ووعد مندوب الحكومة بالعمل على تحقيق هذه الرغبة .

الاجراءات الواجب اتباعها لصحة قرار اللجنة من ناحية الشكل :

١ — يجب على اللجنة — قبل نظر الموضوع المحال عليها — أن تخطر كلا من الممول ومصلحة الضرائب بموعد الجلسة (المقصود بذلك أول جلسة تحدد لنظر الموضوع) قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل[٢] ، وذلك بخطاب موصى عليه مع علم الوصول . ويجب أن يوضح بهذا الاخطار المكان الذى ستنعقد فيه اللجنة والموضوعات التى ستنظرها . فاذا اجتمعت اللجنة وأصدرت قرارا فى الموضوع ، دون اتباع الاجراء المشار اليه ، حق لمن يُثْبِتُ — من كل من مصلحة الضرائب والممول — أن اللجنة لم تعلنه بميعاد الجلسة أن يطعن فى هذا القرار . ويكون للمحكمة فى هذه الحالة أن تحكم ببطلان القرار المذكور ، والغاء الاجراءات التى رُتِّبَتْ عليه ، واعادة الأمر الى لجنة الطعن من جديد .

وترجع الحكمة فيما رآه المشرع من النص على اعلان كل من مصلحة الضرائب والممول بموعد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل ، الى الرغبة فى اتاحة الفرصة لكل من طرفى الخلاف المعروض على لجنة الطعن ، للاستعداد والحضور أمامها ، حتى يكون القرار الذى تصدره على أساس عادل من الاجراءات السليمة ، وبعد استخلاص الحقيقة مما تقدمه مصلحة الضرائب

---

(١) نشر هذا القرار الوزارى بالوقائع المصرية بالعدد ١٢١ فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٠ .

(٢) تراجع المادة ٥٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد التعديل الذى أدخل عليها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

ويقدمه الممول من مستندات وبيانات وايضاحات . ومن المقرر قانونا أن كل قرار تصدره لجنة ادارية ، أو هيئة قضائية ، أساسه اجراءاته الجوهرية ، وأنه اذا انعدمت هذه الاجراءات كان ذلك سببا فى بطلان القرار .

٢ — اذا لم يحضر الممول ، أو وكيله ، أو محاميه ، وكذلك اذا لم يحضر مندوب عن مصلحة الضرائب فى الجلسة الأولى ، وجب على اللجنة — قبل نظر الموضوع المحال عليها — أن تتحقق من علم الطرف الذى تخلف عن الحضور ، بموعد انعقاد الجلسة ، وذلك من واقع علم الوصول . فاذا ثبت للجنة عدم علم الطرف المذكور بموعد هذه الجلسة ، تعين التأجيل لموعد آخر ، واخطار طرفى الخلاف به .

٣ — اذا تغيب الممول عن الجلسة الأولى لنظر موضوعه ، مع ثبوت علمه بها ، ولم يرسل وكيلا للحضور بدلا عنه أمام اللجنة ، ولم يعتذر عن تغيبه ، يحسن — فى رأينا — أن تؤجل الجلسة الى موعد آخر تعلنه اللجنة به . كما نرى اتباع مثل هذا الاجراء بالقياس الى مصلحة الضرائب ، اذا لم ترسل مندوبا عنها بالجلسة الأولى مع علمها بموعدها . على أنه اذا رأت اللجنة أن صالح الخزانة العامة قد يتعرض للضرر بسبب التأجيل ، فلا مندوحة من نظرها للموضوع . ويكون قرارها سليما لا غبار عليه .

٤ — اذا رأت اللجنة تأجيل احدى جلساتها الى أجل غير مسمى ، وجب عليها أن تعلن كلا من مصلحة الضرائب والممول بالموعد الذى تحدده للجلسة التالية .

٥ — اذا استعمل الممول حقه فى اختيار عضوين منضمين الى اللجنة ، فانهما يصبحان جزءا مكملا لهيئة اللجنة،ويكون لهما جميع حقوق الأعضاء الحكوميين فى المناقشة والاطلاع والمداولة .

٦ — يجب أن يحرر لكل جلسة محضر ، يدون فيه اسم الرئيس والأعضاء الحاضرين وسكرتير اللجنة وجميع من حضر الجلسة ، سواء من جانب الممول أو مصلحة الضرائب . ويلزم أن يتضمن هذا المحضر المناقشات التى تدور بالجلسة وما تنتهى اللجنة اليه .

٧ — يجب على لجنة الطعن أن تنظر الموضوعات المحالة عليها فى جلسات سرية .

٨ — تصدر قرارات اللجنة مسببة بأغلبية الأصوات ، ويوقع عليها من الرئيس والكاتب ، فى خلال أسبوع من صدورها .

السرية فى أعمال اللجنة :

حرص المشرع ، لدى فرض الضريبة على ايرادات الثروة المنقولة ، على أن يحيط أعمال الممولين وجميع ما يتعلق باقراراتهم ، وما هو ثابت فى دفاترهم ومستنداتهم ، بسياج منيع من السرية ، يضمن لهم عدم اطلاع الغير على شئونهم . وتحقيقا لهذه الغاية نص فى المادة ٨٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن « كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ، أو فى الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ، ملزم بمراعاة سر المهنة طبقا لما تقضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات ، والا كان مستحقا للعقوبات المنصوص عليها فيها » . وعلى هذا يكون جميع أعضاء لجنة الطعن — الحكوميين منهم وغير الحكوميين — وكاتب الجلسة ، وكل من يحضر اللجنة ممن له شأن فى الحضور ، ملزمين بالمحافظة على السرية ، والا تعرضوا للعقوبات المنصوص عليها فى المادة ٣١٠ من قانون العقوبات .

وقد أكد المشرع مبدأ السرية فى أعمال اللجان ، فنص فى التعديل الذى أدخله على المادتين ٥٠ ، ٥٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩[1] ، على أن تنظر اللجنة الطعن فى جلسة سرية ، وأن تكون مداولاتها سرية أيضا . ومن شأن سرية الجلسة التى ينظر فيها الطعن ، ألا يحضرها غير أعضاء اللجنة والممول ومن يوكله عنه فى الحضور ، ومن يطلب الممول الاسترشاد برأيه أمام اللجنة فى الموضوع المعروض عليها ، ومن تنتدبه مصلحة الضرائب من موظفيها لينوب عنها فى شرح وجهة نظرها . وفيما عدا هؤلاء الأشخاص ، لا يجوز أن يحضر أحد آخر جلسات لجنة الطعن .

---

(١) تراجع المادتان السابعة عشرة والتاسعة عشرة من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

اختصاصات اللجنة :

(١) مدى سلطة اللجنة فى نظر المسائل القانونية :

أثار التطبيق العملى لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلافا كبيرا بين الشراح ، فى مدى اختصاص لجنة التقدير بنظر المسائل القانونية التى تتعارض فيها وجهة نظر مصلحة الضرائب مع وجهة نظر الممولين ؛ فكان البعض يرى أن مهمة هذه اللجنة مقصورة على بحث الأرقام واستقراء الوقائع اللازمة لوضع ميزانية صحيحة لمنشأة لم يضع لها صاحبها ميزانية صحيحة ، أو تحديد مقدار العناصر المختلف عليها بين المأمورية والممول ، أما المسائل القانونية فقد يستعصى على اللجنة حلها بسبب طبيعة تكوينها ، ولذلك يكون من الأصوب ألا تتعرض لنظرها بل تترك أمر الفصل فيها للقضاء[١] . هذا على حين كان يرى فريق آخر من الشراح ، انه اذا تضمنت المسائل الخلافية المحالة على لجنة التقدير مسائل قانونية وفصلت اللجنة فيها برأى ، فلا تكون قد تجاوزت اختصاصها ؛ لأن نص المادة ٥٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى أن تحيل مصلحة الضرائب الى هذه اللجان جميع المسائل التى لم يتم اتفاق عليها بين المصلحة والممول ، وما دام النص على هذه الصورة نصا عاما ، فلا يكون ثمة ما يمنع من نظر اللجنة المسائل الخلافية ، حتى لو تطورت الى مسائل قانونية . وأضافوا الى ذلك ، أن الفصل فى الخلافات التى تقوم بين مصلحة الضرائب والممولين حول تقدير عناصر الأرباح ، يستلزم أن يسبقه فى بعض الأحوال دراسة بعض المسائل القانونية المتصلة بتلك الخلافات ؛ كالبحث فى الصفة القانونية للمنشأة ، أهى منشأة فردية أم شركة فعلية ؟ ومدى حق صاحبها فى تقرير أجر لنفسه ، أو فائدة لرأس ماله ، وخصمهما من الأرباح[٢] .

---

(١) يراجع البند ٥٤٠ من كتاب ضرائب الدخل فى مصر لسعادة حبيب باشا المصرى ، وحكم محكمة مصر الاستئنافية الصادر فى ٢١ أكتوبر سنة ١٩٤٢ فى الدعوى رقم ٩٧ سنة ٥٩ قضائية ، وحكم هذه المحكمة نفسها الصادر فى ٢٣ أبريل سنة ١٩٤٧ فى الدعوى رقم ١٠١ سنة ٦٣ قضائية .

(٢) يراجع حكم محكمة الأمور المستعجلة بالاسكندرية الصادر فى ١٩٤٥/١١/٢٦ فى الدعوى رقم ٧٩١ مستعجل سنة ١٩٤٥ .

وقد كان الخلاف حول اختصاص اللجنة فى نظر المسائل القانونية نتيجة لاختلاف الآراء بشأن صفة لجنة التقدير ، أهى لجنة ادارية تتبع مصلحة الضرائب وتختص بالتقدير ؟ أم هى لجنة ادارية لها كيان مستقل عن مصلحة الضرائب ولها ولاية قضائية فيما يحال عليها من خلافات ؟ . وحسما لهذا الخلاف رأى المشرع أخيرا ، أن يبين اختصاصات اللجنة فى صورة واضحة ، فنص فى المادة ٥٢ بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، على أن تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع وجوه الخلاف بين الممول والمصلحة . وتبعا لذلك ، أصبح من حق لجنة الطعن أن تنظر الخلافات القانونية والخلافات المتعلقة بتحديد مقدار الأرباح الحقيقية على السواء .

(ب) مدى سلطة اللجنة فى زيادة التقدير الذى يجريه مأمور الضرائب :

كانت هذه المسألة بدورها محل خلاف كبير بين شراح القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ؛ فبينما كان البعض يرى أن لجنة التقدير تملك زيادة الأرباح عن تقدير مأمورية الضرائب ، اذ كان البعض الآخر يحرم على اللجنة اتباع هذا الاجراء . وقد ظلت أحكام المحاكم غير مستقرة فى هذا الشأن الى أن أصدرت محكمة النقض والابرام حكمها فى الدعوى رقم ٨٣ سنة ١٧ قضائية فى ١٧ فبراير سنة ١٩٤٩ ، الذى قضى بأن يكون للجنة التقدير حق اعتماد رقم الأرباح المعروض عليها أو تخفيضه أو زيادته حسبما تراه .

ونعرض فيما يلى لأسانيد كل من هذين الرأيين ، ثم ننتقل بعد ذلك الى بيان ما تضمنه القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فى هذا الشأن .

الرأى الأول : ان لجنة التقدير تملك زيادة الأرباح عن تقدير مأمورية الضرائب .

كان أصحاب هذا الرأى يدافعون عن نظريتهم بما يأتى :

١ — ان الأصل فى ربط الضريبة أن يتناول الأرباح الحقيقية للممول ، وقد رأى الشارع أن السبيل لتطبيق هذه القاعدة تطبيقا سليما عندما لا توجد أسس ثابتة معينة لتحديد وعاء الضريبة ، هو اللجوء الى التقدير الجزافى ، لتحديد الأرباح التى تفرض عليها الضريبة .

٢ — ان لجان التقدير هى التى وكل اليها — تحت رقابة المحاكم — أمر اجراء التقدير الجزافى المشار اليه ، وسلطتها فى هذا العمل سلطة أصلية ثابتة لها وحدها طبقا لنص المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . أما مأمور الضرائب، فليس له اختصاص ذلك التقدير ، بل ان له الاتفاق مع الممول قبل اللجوء الى اللجنة .

٣ — عندما يحال الأمر على لجنة التقدير بسبب تعذر الاتفاق بين مأمور الضرائب والممول ، تباشر اللجنة عملها بوصف كونها الهيئة المختصة بالتقدير ابتداء ، لا هيئة تنظر فى طعن عن تقدير سابق أجراه المأمور . وعلى ذلك فان اللجنة لا تلتزم برقم الأرباح الذى يكون مأمور الضرائب قد اقترحه على الممول ، بل يكون لها أن تعتمده أو تجرى تخفيضه أو زيادته ، حسبما يسفر عنه التقدير الذى تتولاه .

الرأى الثانى : ان لجنة التقدير لا تملك زيادة الأرباح عن تقدير مأمورية الضرائب .

كان أصحاب هذا الرأى يؤيدون وجهة نظرهم بالأسانيد التالية[1] :

١ — ان الشارع قد أناب المأمور عن مصلحة الضرائب فى تقدير الربح . وبقيام المأمور بهذا التقدير ، يعتبر أن المصلحة قد راعت حقيقة الأرباح ، ومن ثم لا يجوز لها بعد ذلك أن تعدل عما قررته .

٢ — يقتصر اختصاص لجنة التقدير ، عملا بنص المادة ٥٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، على ما لم يتم الاتفاق عليه بين المصلحة والممول . ولما كان تقدير الأرباح بوساطة مصلحة الضرائب يفيد رضاها بهذا التقدير ، وكان الخلاف المعروض على اللجنة محصورا فى عدم رضا الممول بالتقدير المذكور ، فاذا طلب تخفيضه الى الحد الوارد فى اقراره ، أو فى الملاحظات التى يبديها على

---

(١) تراجع الاحكام الآتية :
(أ) حكم محكمة استئناف مصر رقم ١٣٧ تجارى سنة ٦٣ قضائية فى ٦ مارس سنة ١٩٤٧ .
(ب) حكم محكمة استئناف مصر رقم ٣٧ تجارى سنة ٦٢ قضائية فى ١٦ ابريل سنة ١٩٤٧ .
(ج) حكم محكمة استئناف مصر رقم ٢١٢ تجارى سنة ٦٤ قضائية فى ٢٥ فبراير سنة ١٩٤٨ .

تقدير المأمورية ، تعين على اللجنة ألا تزيد أرباح الممول عن هذا التقدير ، الا اذا كانت هذه الزيادة نتيجة تصحيح خطأ مادى ، أو ثبوت الغش أو التجهيل فى البيانات التى أدلى بها الممول لمأمورية الضرائب ، أو ظهور عناصر نشاط جديدة لم تكن تحت نظر المصلحة عند اجراء التقدير المحال على اللجنة .

٣ — ان لجنة التقدير هيئة من هيئات القضاء الادارى ، كنظيراتها المتعددة التى أوجدها الشارع المصرى للحكم فى منازعات أو جرائم معينة . ومن المسلم به فقها وقضاء أن مثل هذه اللجان ليس لها أن تتعدى اختصاصها ، ولا أن تفصل فى غير المنازعات التى نص عليها فى القانون الذى أوجدها . وقد جرى الفقه والقضاء على أنها ان فعلت ذلك كانت قراراتها باطلة فيما زادت فيه عن اختصاصها . بل لقد ذهب البعض الى اعتبار قراراتها فى هذه الحالة لا وجود لها . والقول بهذا الرأى يتمشى وأصول القانون الصحيحة ، وأخصها أنه لا يجوز أن يضار المتظلم بتظلمه . ومتى تقرر أن الممول كان فى وسعه قبول التقدير الذى أجرته المأمورية ، فيقطع السبيل بذلك على كل نزاع أو تعديل فيه ، فينبنى على هذا أنه اذا تظلم الممول من هذا التقدير وأحيل الأمر الى اللجنة ، لا يكون لها أن تزيد أرباحه عما قدرته مأمورية الضرائب .

ولدى مناقشة هذا الموضوع بمجلس النواب[1] ، أبدى وكيل وزارة المالية ، تأييدا لحق اللجنة فى زيادة الأرباح ، أن الضرائب تعتبر من المسائل المتعلقة بالنظام العام ، وأن مهمة اللجنة ليست مقصورة على بحث الموضوع من وجهة نظر المتظلم فقط ، بل تشمل أيضا بحث الأمر من جميع نواحيه ، لتقدير الضريبة بكل دقة . غير أن المجلس لم يأخذ بهذا الاتجاه ، بل رأى أن يقصر اختصاص اللجنة على اعتماد التقديرات المعروضة عليها أو تخفيضها ، متمشيا فى ذلك مع الرأى القائل بأنه لا يجوز أن يضار المتظلم بتظلمه . وقد أقر مجلس الشيوخ هذا الرأى ، وصدر به القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، فنص فى المادة ٥٣ بعد تعديلها بالقانون المذكور ، على أن « تنظر اللجنة الطعن فى جلسة سرية وتصدر قرارها فيه اما باعتماد تقدير المأمورية واما بتخفيضه » . وقد جاء فى تعليق

(١) الجلسة الحادية والثلاثون لمجلس النواب المنعقدة فى أول يونيه سنة ١٩٤٨ .

لجنتى المالية والتجارة والصناعة بمجلس الشيوخ بشأن هذا التعديل ما نصه : « أضحت هذه اللجنة « هيئة حكم » لا « هيئة تقدير » ، ولهذا رئى فى مسائل الطعون تطبيقا للقواعد القانونية العامة قصر وظيفتها على الاعتماد، أو التخفيض» .

اعلان قرار اللجنة للمول ولمصلحة الضرائب وآثار الاعلان :

١ ـ طريقة اعلان القرار :

كانت لجنة التقدير فى ظل أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا تتدخل فى اعلان قراراتها ، بل كانت تبعث بها مع ملفات الممولين الذين تتعلق بهم الى المأمورية المختصة ، لتتولى هى اعلانها الى هؤلاء الممولين عن طريق البريد الموصى عليه بعلم الوصول ، طبقا لنص المادة ٥٣ من القانون سالف الذكر . وكان طبيعيا ألا ينص المشرع على اعلان قرارات تلك اللجان الى مصلحة الضرائب ، باعتبار أن لجان التقدير قسم من أقسامها ، تتلقى من مأموريات الضرائب المسائل التى تطلب اجراء التقدير فيها ، ثم تخطرها بعد ذلك بما تصدره من قرارات فى المسائل المذكورة ، كى تتخذ المأموريات من جانبها ما يستلزمه الأمر من اجراءات لربط الضريبة وتحصيلها .

وكانت مصلحة الضرائب تقتصر على اعلان الممولين بمنطوق قرار اللجنة دون أسبابه ، مستندة فى ذلك الى أن المادة ٥٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تشير صراحة الى تقدير اللجنة ولا تشير الى القرار ، وأن عبارة « من تاريخ اعلان قرار لجنة التقدير » ، الواردة بالمادة ٥٤ من هذا القانون ، قد وردت بعدها مباشرة عبارة « على الوجه المبين فى المادة السابقة » ، ومن ثم يكون المشرع قد قصد اعلان الأرقام التى تقدرها اللجنة فحسب . غير أن بعض الممولين اعترضوا على هذا الاجراء ، وطالبوا باعلان قرار اللجنة ، بحيثياته ومنطوقه ، على نحو ما يتبع فى اعلان أحكام المحاكم ، كى يسهل على الممول الطعن فى هذا القرار أمام المحكمة الابتدائية . ولما عرض أمر هذا الخلاف على المحاكم أيدت وجهة نظر مصلحة الضرائب بشأنه[1] .

وأما بعد صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، فقد أصبحت اللجنة

---

(١) راجع حكم محكمة مصر الاستئنافية بتاريخ ٢٦ ديسمبر سنة ١٩٤٦ فى الدعوى رقم ٩٤ تجارى سنة ٦٣ قضائية .

مكلفة باعلان قراراتها الى كل من مصلحة الضرائب والممول بخطاب موصى عليه بعلم الوصول . ويبدو أن هذا الوضع الجديد كان من الأمور التى اقتضاها تعديل تشكيل لجان التقدير واعتبارها لجان طعن ، فلم تعد هذه اللجان فى شكلها الجديد ، تابعة لمصلحة الضرائب ، بل أصبحت مستقلة عنها تمام الاستقلال كما أسلفنا . ويتضح من نص المادتين ٥٠ و ٥٣ بعد تعديلهما بالقانون المشار اليه ، أنه يتعين أن يكون اعلان قرار لجنة الطعن شاملا منطوقة وأسبابه معا .

ويبدو أن المشرع قد قصد من اعلان القرار الى كل من الممول ومصلحة الضرائب بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، الى تبسيط اجراءات هذا الاعلان من ناحية ، والى احاطة القرار بسياج من السرية من ناحية أخرى . ويكون للاعلان الذى يتم بهذه الطريقة قوة الاعلان الذى يتم عادة بالطرق القانونية . وقد احتاط المشرع لحالة رفض الممول تسلم الاعلان الذى يخطر به بطريق البريد الموصى عليه بعلم الوصول ، فأضاف الى نص المادة ٩٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حكما جديدا ، يقضى باعتبار هذا الاعلان صحيحا ، حتى لو رفض الممول أن يتسلمه . وقد صدر بهذا التعديل القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

ب ـ الآثار التى تترتب على اعلان القرار :

تقضى المادة ٥٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، بأن تتولى لجنة الطعن اعلان قراراتها الى كل من الممول ومصلحة الضرائب ، وأن تجرى مصلحة الضرائب تعديل الربط وفقا للقرارات المذكورة وتُحَصِّل الضريبة على مقتضاها ، اذا لم تكن قد حُصِّلَت قبل صدورها . وتقضى المادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدلة أيضا بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بأنه « يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول استئناف قرار لجنة الطعن فى بحر شهر من تاريخ اعلان القرار ، ويرفع الاستئناف طبقا للقواعد والاجراءات المنصوص عليها فى قانون المرافعات أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية ، التى يدخل فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى لنشاط الممول » . كما تقضى المادة ١٠١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، بأنه « لا يترتب على رفع الدعوى من

المصلحة أو من الممول ايقاف استحقاق الضرائب ، الا اذا صدر فيها حكم من المحكمة الابتدائية ، فانه يجب فى هـذه الحالة اتباعه حتى الفصل نهـائيا فى الدعوى » .

وعلى ضوء هذه النصوص يمكن استخلاص ما يأتى :

١ — اذا كانت مأمورية الضرائب قد ربطت الضريبة على الممول على أساس تقديراتها ، ثم أصدرت لجنة الطعن قرارها بتخفيض تلك التقديرات ، وجب فى هذه الحالة تعديل الربط المشار اليه بتخفيضه الى الرقم الذى يتفق وقرار اللجنة .

٢ — اذا كانت مأمورية الضرائب لم تربط الضريبة قبل صدور قرار اللجنة ، فيكون عليها بعد صدور هذا القرار واعلانه للممول ، أن تربط الضريبة على مقتضاه وتحصلها طبقـا لهـذا الربط ، حتى لو استأنفت مصلحة الضرائب أو الممول قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية .

يتضح من هذا أن قرارات لجان الطعن واجبة التنفيذ بمجرد اعلانها الى كل من مصلحة الضرائب والممول ، شأنها فى ذلك شأن الأحكام المشمولة بالنفاذ . وعلى ذلك لا يملك القضاء المستعجل أن يعطل تلك القرارات أو يقف تنفيذها . ولا سبيل أمام الممول اذا كان قرار اللجنة فى غير صالحه ، الا أن يستأنفه أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية ، سواء فى ذلك أكان اعتراض الممول على القرار منصبا على ناحيـة الاجراءات ، أم على الأسس التى بنت عليهـا اللجنة تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة .

ونورد فيما يلى بعض ما تضمنته أسباب الحكم الذى أصدرته محكمة الأمور المستعجلة بالأسكندرية تأييدا لهذا الرأى ، فى حكمها الصادر بتاريخ ١٩٤٥/١١/٢٦ فى الدعوى رقم ٧٩١ مستعجل سنة ١٩٤٥ : « ان الاستعجال لا يخول القضاء المستعجل اختصاصا منعته القوانين تأمينا للسلطة الادارية فى أعمالها والقيام بمهامها ، محافظـة على النظام العام ، وحفظا لهـذه السلطة التنفيذية ، ولم تستثن من ذلك الا القرارات التى تصدرها الادارة أو اللجان

الادارية من قبيل اغتصاب السلطة ، لأنها تعتبر فى هذه الحالة عملا من أعمال التعدى . أما اذا كانت الأوامر أو القرارات من اختصاص الجهات الادارية الصادرة منها ، ووقعت مخالفة للقوانين ، سواء من جهة الشكل ، أو الموضوع ، أو غرض واضع القانون ، أو تجاوزت فيها السلطة الادارية الحدود التى رسمها لها القانون ، فتبقى لها على الرغم من ذلك صفتها الادارية ، ولا يجوز للمحاكم — يعنى محاكم الأمور المستعجلة — التعرض لصحتها أو ايقاف تنفيذها (راتب بك بند ٣٩ ، ٤٠ ، ٤٩) . كما أن القضاء المستعجل لا يملك وقف تنفيذ الأحكام النافذة بمجرد الادعاء بحصول غش أو تزوير فيها ، لأن الأحكام تحمل فى ذاتها قرينة استيفائها الأوضاع الشكلية الجوهرية . أما ما استند عليه المدعى من أن القضاء المستعجل يختص بالحكم فى الصعوبات التى تعترض تنفيذ الأحكام الصادرة من المحاكم الادارية ، فهو لا ينطبق على منازعات الضرائب ، لأن القانون رسم طريقا واحدا للطعن فيها ، ولأن وقف التنفيذ يتنافى مع غرض القانون ، ولأن نظام القضاء المستعجل لا يصلح لنظر هذه المنازعات حول الضريبة ونفاذ قرارها ، اذ راعى القانون فيها ضرورة تمثيل النيابة وسرية الجلسة ، وهو غير متوافر فى الدعاوى المستعجلة ، والا لساغ لكل ممول أن يلجأ الى طريق الاشكال للتخلص من دفع الضريبة الى حين » .

٣ — يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول استئناف قرار لجنة الطعن فى مدى شهر من تاريخ اعلانه . ويرفع هذا الاستئناف طبقا لقواعد قانون المرافعات أمام المحكمة الابتدائية التى يقع فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى لنشاط الممول . فاذا لم يستأنف القرار فى المدة المذكورة ، يصبح نهائيا بالنسبة للطرف الذى لم يستأنفه . على أنه اذا اعترضت الممول قوة قاهرة عقب اعلانه بقرار اللجنة ، وثبت أن هذه القوة كانت حائلا دون استعمال الممول حقه فى استئناف قرار اللجنة خلال المدة المحددة لذلك ، كما لو أصابه مرض مفاجىء خطير يقعده عن تدبير شئونه ، فان ذلك من شأنه أن يقف سريان مدة سقوط الاستئناف . ويستمر هذا الوقف الى أن تزول القوة القاهرة ، وبزوالها يكون على الممول أن يستأنف قرار اللجنة اذا شاء ، فى المدة الباقية من الشهر ، بعد استبعاد الأيام التى انقضت بين اعلانه بالقرار ويوم حدوث القوة القاهرة .

٤ — اذا صدر الحكم الابتدائى ، وكان الممول قد دفع الى مصلحة الضرائب جزءا من الضريبة المستحقة على أساس قرار لجنة الطعن يزيد على ما يقضى به الحكم المشار اليه ، فلا يكون ثمة محل لاستمرار المصلحة فى تحصيل الجزء الباقى من الضريبة التى ربطت على واقع قرار اللجنة ، بل يجب الانتظار الى أن يفصل فى الدعوى بصفة نهائية . أما اذا كانت الضريبة المستحقة على أساس الحكم الابتدائى تزيد على ما دفعه الممول من الضريبة بعد صدور قرار لجنة الطعن ، فيكون لمصلحة الضرائب الحق فى تحصيل هذا الفرق ، حتى لو رُفِعَ استئناف عن الحكم المذكور .

ويثير نص المادة ٥٣ سالفة الذكر خلافا فى الرأى حول حق الممولين فى استرداد ما يكون قد دُفِعَ منهم بالزيادة فى تاريخ صدور الحكم الابتدائى ؛ فتذهب مصلحة الضرائب فى هذا الشأن الى القول بعدم جواز رد الزيادة المشار اليها اذا استؤنف الحكم المذكور ، وضرورة الانتظار الى أن يفصل نهائيا فى هذا الاستئناف ، وعندئذ تسوى الضريبة على أساسه . وتستند مصلحة الضرائب فى هذا التفسير ، الى أن المادة ٥٣ تتكلم عن تحصيل الضريبة ولا تتكلم عن تسويتها ، وأنه يقصد بها أمر واحد ، هو تمكين مصلحة الضرائب من تحصيل ما يقضى به الحكم الابتدائى زيادة على قرار اللجنة[1] .

ونحن نخالف مصلحة الضرائب فى تفسيرها سالف الذكر ، فمن رأينا أنه يحق للممول أن يطالب باسترداد ما يكون قد أداه بالزيادة عما قضى به حكم المحكمة الابتدائية ، بغض النظر عن استئنافه من عدمه ، ودون انتظار نتيجة الاستئناف اذا رفع . وأساس هذا الرأى أن نص المادة ١٠١ صريح فى أنه اذا صدر الحكم الابتدائى أصبح واجب الاتباع . وقد جاء هذا النص عاما يشمل الممولين ومصلحة الضرائب معا . وعلى ذلك لا يكون من المستساغ اعطاء مصلحة الضرائب حق تحصيل الفرق بين مقدار الضريبة طبقا لحكم المحكمة الابتدائية ومقدارها طبقا لقرار لجنة الطعن — اذا قرر هذا الحكم زيادة الضريبة عن قرار اللجنة — وحرمان الممول من حقه فى استرداد ما يكون قد دفعه زيادة عما يقضى به الحكم المذكور . وأما فيما يختص

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ١٤١ .

بعبارة « تحصيل الضريبة على مقتضاه » ، الواردة بالمادة ٥٣ ، فيقصد بها أنه اذا كانت الضريبة طبقا للحكم الابتدائى تزيد عما يستحق على أساس قرار لجنة الطعن ، حق لمصلحة الضرائب تحصيل هذا الفرق ، دون الانتظار الى أن يفصل نهائيا فى الاستئناف الذى يكون قد رفع .

الاجراءات التى تتبع أمام لجان الطعن :

أصدر وزير المالية تعليمات خاصة بالاجراءات الواجب مراعاتها أمام لجان الطعن ، يتصل بعضها بالتنظيم الداخلى لهذه اللجان وما ينبغى أن تمسكه من سجلات ، ويتصل بعضها الآخر بكيفية اطلاع الممول على ملف الطعن ، وحقه فى الحصول على صورة رسمية من قرار اللجنة بدون رسم ، والمدة التى يجب عليه أن يعين فيها العضوين المختارين ، وكيفية استدعائهما لحضور اللجنة ، ومدى اتباع اللجنة قواعد قانون المرافعات فى نظر المسائل المحالة عليها .

ونورد فيما يلى النص الحرفى لهذه التعليمات[1] :

١ — تعد فى كل لجنة طعن سجلات تقيد فيها الطعون بأرقام مسلسلة حسب تواريخ ورودها ، ويبين بها سنوات الخلاف وتقديرات المأمورية ، وتاريخ أول جلسة ، وتاريخ الجلسة التى صدر فيها القرار ونصه ، وتاريخ اعلانه ، وتعد أيضا فى كل لجنة سجلات القضايا المعروضة فى كل جلسة . ويعمل لكل طعن ملف يحمل الرقم المسلسل السابق ذكره .

٢ — يعين الممول العضوين الاختياريين المنوه بهما فى المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، قبل انعقاد الجلسة المحددة لنظر الطعن بخمسة أيام على الأقل .

٣ — يخطر رئيس اللجنة هذين العضوين قبل تاريخ انعقاد الجلسة المحددة لنظر الطعن بخطاب موصى عليه مع علم الوصول .

٤ — يكون تحديد الجلسات التى تنظر فيها الطعون بمعرفة رؤساء اللجان ، مع مراعاة كل حالة وظروف استعجالها .

---

(١) نشرت هذه التعليمات بالوقائع المصرية بالعدد رقم ١٢١ الصادر فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٠ تحت عنوان : « تعليمات بالاجراءات والقواعد التى تتبع أمام لجان الطعن فى تقديرات مأموريات الضرائب » .

٥ — للممول أو لوكيله وللمصلحة الاطلاع على ملف الطعن بمقر قلم كتاب اللجنة ، قبل الجلسة بوقت كاف ، ويوقع المطلع بما يفيد ذلك .

٦ — تتبع بقدر المستطاع قواعد قانون المرافعات ، الخاصة باستجواب الخصوم ، والانتقال لمحل النزاع ، وسماع الشهود ، وتعيين أهل الخبرة ، وذلك عند عدم وجود نص مخالف فى القوانين واللوائح الضريبية ، ومع ملاحظة عدم جواز توقيع الجزاءات المنوه بها فى قانون المرافعات .

٧ — يجب عمل محضر لكل اجراء تقوم به اللجنة ، يوقع عليه الرئيس والكاتب .

٨ — تدون قرارات اللجنة وتحفظ بطبعها فى دفتر الكوبيا .

٩ — تعد نماذج الأوراق والاعلانات ومحاضر الجلسات والقرارات والرولات والملفات والسجلات اللازمة لقيد الطعون .

١٠ — وعلى اللجنة أن توافى مصلحة الضرائب بصورتين من القرار بأسبابه وقت اعلانه للممول ، وللممول الحق فى تسلم صورة رسمية من القرار بدون رسم .

١١ — تحفظ ملفات الطعون فى قلم كتاب اللجان نفسها .

الجزء الثاني

ربط الضريبة وتحصيلها

الباب الأول

ربط الضريبة

الفصل الأول

سنوية الضريبة

نصوص قانون الضرائب عن مبدأ سنوية الضريبة :

تقضى المادة ٣٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بفرض ضريبة سنوية على أرباح المنشآت والمهن الوارد بيانها بهذه المادة وبالمواد ٣١ ، ٣٢ ، ٣٢ مكررة من هذا القانون ، اعتبارا من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ . وبموجب نص المادة ٣٨ من القانون المذكور تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح التى يحققها الممول فى السنة السابقة ، أو فى فترة الاثنى عشر شهرا التى أعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية . هذا وبالرجوع الى المواد ٤٣ ، ٤٨ ، ٤٩ من القانون السالف الذكر ، يتبين أن كل ممول ممن يخضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، مكلف بأن يقدم الى مصلحة الضرائب اقرارا سنويا بنتيجة أعماله عن مدة سنة .

وعلى ضوء هذه النصوص ، لا يكون الممول ملزما بأن يقدم الى مصلحة الضرائب أية بيانات عن عملياته التجارية ، أو الصناعية الخاصة بسنة مالية لم تنته بعد ، وانما يبدأ حق المصلحة فى مطالبة الممول بتقديم تلك البيانات بعد انتهاء سنته المالية ، وبعد مضى المهلة التى منحها له المشرع ليقدم اقراره السنوى خلالها .

ولا يستثنى من هذه القاعدة الا فى الحالات التى ورد عنها استثناء بنص

القانون ، والحالات التى تدعو ضرورات التطبيق العملى الى الخروج عن مبدأ السنوية فيها ، كما سيأتى بيانه •

استقلال السنوات المالية :

يتصل بمبدأ سنوية الضريبة مبدأ آخر يطلق عليه اسم : « مبدأ استقلال السنوات المالية » Autonomie des Exercices ، يقضى باعتبار كل سنة مالية وحدة منفصلة عن السنة السابقة والسنة اللاحقة بها ؛ بمعنى أن تكون الأرباح التى تنسب الى سنة مالية معينة هى الأرباح التى تتحقق خلالها ، وألا تتحمل هذه السنة بأى شىء من الخسارة ، الا ما يتعلق منها بالعمليات التى تتم فيها •

وعلى أساس هذه القاعدةلم يسمح المشرع من الناحية الضريبية بتكوين احتياطى لمواجهة خسارة محتملة ، وانما أباح تحميل أرباح السنة بمقدار الخسارة التى تحققت بالفعل خلالها • ولم يخرج المشرع المصرى عن قاعدة استقلال السنوات الضريبية الا فيما يختص بحكم المادة « ٥٧ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، حيث أعطى للممولين الحق فى خصم خسارة احدى السنوات من أرباح السنوات التالية ، بشرط ألا تتعدى مدة نقل هذه الخسارة ثلاث سنوات ، على نحو ما سبق بيانه تفصيلا لدى شرح هذه المادة •

حدود السنة الضريبية :

الأصل فى السنة الضريبية هو السنة التقويمية ، غير أن المشرع قرر لهذا المبدأ استثناءا ؛ اذ سمح بالاستعاضة عن السنة المدنية بالسنة التجارية للمنشأة • وتختلف الآراء فى هذا الشأن ؛ فيرى البعض أنه يلزم — كشرط أساسى فى حالة الربط عن سنة لا تتمشى مع السنة التقويمية — أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة ، أما اذا كانت المنشأة لا تمسك حسابات أو كانت حساباتها غير منتظمة مما يؤدى الى تحديد الأرباح بطريق التقدير ، فتكون سنة الربط سنة تقويمية •

ويرى البعض الآخر خلافا لذلك ، أنه يجوز — حتى فى حالة تحديد الأرباح بطريق التقدير — أن تربط الضريبة على الممول عن سنة متداخلة ، اذا كانت أعماله تقتضى هذا التداخل •

وحجة أصحاب الرأى الأول أن أساس الخروج عن قاعدة السنة المدنية ، هو أن يكون للمنشأة ميزانية ، كما يفهم من عبارات المادة ٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، لأنها بعد أن أوردت القاعدة الأصلية فى تحديد الضريبة — وهى الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة — تكلمت عن الحالات المستثناة من هذه القاعدة ، فقالت : « أو فى فترة الاثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية » ، والمعلوم أن وضع الميزانية يستلزم وجود حسابات لدى المنشأة .

وأما أصحاب الرأى الثانى فيدللون على صحة رأيهم بأنه لا يقصد بكلمة الميزانية معناها من ناحية المحاسبة ، وانما يقصد بها نتيجة الأعمال التى تزاولها المنشأة ، وأن طبيعة هذه الأعمال هى التى تملى على الممول فى كثير من الأحيان اتخاذ سنة مالية متداخلة ، كما هى الحال فى الأنواع المختلفة للنشاط الموسمى ، وأن المشرع لم يقصد أن يتدخل فى حرية الممول من ناحية اختيار السنة المالية التى يراها أكثر موافقة لصالح عمله .

ونحن نميل الى الأخذ بالرأى الثانى ، بشرط أن يثبت الممول أن ظروف أعماله أو طبيعة نشاطه تقتضى تداخل سنته المالية .

ومن المتفق عليه أنه يحق للممول دائما أن يعدل فى سنته المالية كما يشاء ، بشرط ألا يكون القصد من اجراء هذا التعديل الرغبة فى التخلص من أداء بعض الضرائب[1] .

بعض استثناءات لمبدأ سنوية الضريبة :

تنص المادة ٨٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه : « استثناء لحكم المادة ٣٨ من هـذا القانون ، يكون التقدير فيما يختص بأرباح الفترة الواقعة بين تاريخ العمل بهذا القانون وبين آخر ديسمبر سنة ١٩٣٨ ، على أساس أرباح سنة ١٩٣٩ ، وذلك بالنسبة للأفراد وشركات التضامن فقط » . ويعلل هـذا الاستثناء برغبة المشرع فى اعطاء الممولين من الأفراد وشركات التضامن ، فرصة لتنظيم حساباتهم ، حتى يتيسر لهم ضبط أرباحهم فى سنة ١٩٣٩ ، التى رئى أن

(١) راجع كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ١٢ أرباح استثنائية .

يحدد على أساسها مقـدار أرباحهم فى الفترة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ الى آخر ديسمبر سنة ١٩٣٨[١] .

وكانت مصلحة الضرائب ترى أنه لا يحق للممولين المنصوص عليهم فى المادة ٨٧ سالفة الذكر ، ممن يمسكون حسابات منتظمة ، أن يطالبوا بربط الضريبة على أرباحهم فى سنة ١٩٣٨ على أساس حساباتهم عنها ، الا اذا قدموا نتيجتها الى المصلحة قبل أن يعرفوا نتيجة حساباتهم عن سنة ١٩٣٩ ، أو تتكامل لديهم عناصر معرفتها .

وفى رأينا أن مصلحة الضرائب لم تكن على حق فى هذا الشأن ، لأن حكم المـادة ٨٧ من القـانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ استثناء من القـاعدة المنصوص عليها بالمادة ٣٨ من هذا القانون ، وكان المشرع يهدف من وراء ذلك الى تحقيق غرض معين ، هو اتاحة الفرصة لبعض الممولين لتنظيم حساباتهم ، على نحو ما أسلفنا . ولا يصح التوسع فى هذا الاستثناء والخروج به عن الأغراض التى تقرر من أجلها . ومن ثَمَّ فقد كان من حق جميع الممولين الذين تستند اقراراتهم الى حسابات منتظمة ، أن يطلبوا ربط الضريبة عليهم عن سنة ١٩٣٨ على أساس ميزانياتهم عنها ، بغض النظر عن موعد تقديمها الى مصلحة الضرائب . وقد أفتى قسم التشريع والمباحث بمصلحة الضرائب بهذا المعنى ، عندما استطلعت المصلحة رأيه فى هذا الشأن ، على أثر اعتراض بعض المؤسسات على وجهة نظر مصلحة الضرائب سالفة الذكر[٢] .

وثمة اعتبارات عملية تُسَوِّغ التجاوز عن مبدأ السنوية فى حالات معينة ، ويكون من شأنها أن تربط الضريبة على الممول عن مدة تقل أو تزيد عن سنة كما يأتى بيانه :

---

(١) تراجع تعليقات لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ على نص المادة ٣٨ فى مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

(٢) يراجع كتاب قسم التشريع والمباحث بمصلحة الضرائب الى ادارة ضرائب القاهرة بتاريخ ١٩٤٢/٨/١٠

١ ـ حالة المنشأة التى تبدأ نشاطها خلال السنة :

اذا بدأت منشأة نشاطها التجارى أو الصناعى خلال السنة ، وليكن ذلك فى أول مايو سنة ١٩٥٠ مثلا ، ورغبت أن تكون سنتها المالية متمشية مع السنة التقويمية ؛ ففى هذه الحالة يتم ربط الضريبة عن المدة الباقية من سنة ١٩٥٠ (ثمانية أشهر) اما على أساس الحسابات ، اذا كانت المنشأة تمسك حسابات منتظمة ، واما بطريق التقدير ، اذا لم يكن لدى المنشأة حسابات منتظمة عن تلك المدة .

٢ ـ حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها للغير :

تربط الضريبة فى حالة وقوف المنشأة عن العمل عن مدة تقل عن سنة ، اذا كان الممول قد بدأ التصفية بعد آخر ميزانية مقدمة منه واستغرقت هذه العملية أقل من سنة . أما اذا امتدت فترة التصفية الى أكثر من سنة ، واضطر الممول الى وضع ميزانية واحدة عنها ، فتربط الضريبة فى هذه الحالة عن فترة التصفية ؛ وهى تزيد عن سنة .

وكذلك تربط الضريبة عن مدة تقل عن سنة ، اذا تنازل الممول عن منشأته للغير قبل انتهاء سنتها المالية ، وقام كل من المتنازِل والمتنازَل له بتبليغ مصلحة الضرائب بالتنازل فى المدة المحددة لذلك بالمادة ٥٩ ، المعدلة بالقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨

٣ ـ حالة تغيير السنة المالية للمنشأة :

نفرض ممولا يمسك حسابات منتظمة وتنتهى سنته المالية فى آخر أغسطس من كل سنة ، وبعد أن قدم اقراره عن سنته المالية المنتهية فى آخر أغسطس سنة ١٩٥٠ ، رغب فى تعديل سنته المالية لتكون متمشية مع السنة التقويمية . مثل هذا الممول يستطيع أن يحقق رغبته باتباع احدى الطريقتين الآتيتين :

(ا) أن يقدم اقرارا من واقع حساباته عن المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٥٠ الى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ (أى عن أربعة أشهر فقط) . وفى هذه الحالة تربط الضريبة عليه مرة أخرى عن سنة ١٩٥٠ بالقياس الى أرباح الأشهر الأربعة السالفة الذكر .

(ب) أن يقدم اقرارا من واقع حساباته عن المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٥٠

الى آخر ديسمبر سنة ١٩٥١ (أى عن مدة ستة عشر شهرا) ، وفى هذه الحالة تدخل المدة الباقية من سنة ١٩٥٠ (من سبتمبر الى آخر ديسمبر) ضمن ربط سنة ١٩٥١ ، الذى يتناول ستة عشر شهرا كما أسلفنا .

٤ ـ حالة المنشاة التى تبدأ فى امساك حسابات منتظمة أثناء السنة :

نفرض أن مصلحة الضرائب حددت أرباح أحد الممولين عن سنة ١٩٥٠ بطريق التقدير ، لعدم امساكه حسابات منتظمة ، ثم بدأ هذا الممول فى امساك حسابات من أول يوليه سنة ١٩٥١ ؛ فمثل هذا الممول تربط عليه الضريبة عن سنة ١٩٥١ على النحو الآتى :

اذا رغب الممول فى أن تكون سنته المالية متمشية مع السنة التقويمية ، فانه سيلجأ الى اتباع احدى الطريقتين الآتيتين :

(ا) أن يقدم ميزانية مستقلة عن الستة الأشهر الباقية من سنة ١٩٥١ ، وعندئذ تربط عليه الضريبة عن سنة ١٩٥١ على أساس تحديد أرباحه فيها بطريق التقدير ، مع الاستئناس بدفاتره عن الستة الأشهر الأخيرة من هـذه السنة . وبذلك يكون ربط سنة ١٩٥١ عن سنة كاملة ، تتناول المـدة من أول يناير الى آخر ديسمبر من هذه السنة ، تمشيا مع القاعدة الأصلية فى الربط ؛ أى قاعدة سنوية الضريبة .

(ب) أن تتضمن ميزانيته الأولى نتيجة أعماله عن المدة من بدء امساكه الدفاتر (أول يوليه سنة ١٩٥١) الى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٢ ، وفى هذه الحالة تربط الضريبة عن النصف الأول من سنة ١٩٥١ على حدة ، وأما النصف الثانى من هذه السنة فانه يدخل ضمن الربط الذى يتناول ثمانية عشر شهرا من أول يوليه سنة ١٩٥١ الى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٢ .

أما اذا رغب الممول أن تبدأ سنته المالية من أول يوليه من كل عام ، فعندئذ سيكون أول اقرار يقدمه الى المصلحة مرتكزا الى حسابات ، هو عن سنته المالية المنتهية فى آخر يونيه سنة ١٩٥٢ . وفى هذه الحالة تربط الضريبة على النصف الأول من سنة ١٩٥١ ربطا مستقلا بطريق التقدير ، وأما الجزء الثانى من السنة المذكورة — نعنى سنة ١٩٥١ — فانه سيدخل ضمن الربط الخاص بسنة ١٩٥٢ (أى ضمن الميزانية المنتهية فى آخر يونيه سنة ١٩٥٢) .

ولكن ماذا يكون الموقف بالقياس الى ربط الضريبة عن سنة ١٩٥١ فى الحالة التى نحن بصددها ، اذا رفضت مصلحة الضرائب اعتماد حسابات الممول ؟ يجاب عن هذا ، بأنه لا سبيل الى استكمال الربط عن السنة المشار اليها ، الا باجراء ربط جديد بمقدار الفرق بين أرباح الممول عن الستة الأشهر الأولى منها ، وأرباحه عن هذه السنة بأكملها .

٥ ـ حالة عدول منشأة لها سنة متداخلة عن امساك حسابات أو رفض مصلحة الضرائب حساباتها :

اذا قدم ممول الى مصلحة الضرائب اقرارا عن سنة مالية تنتهى فى آخر سبتمبر سنة ١٩٥٠ مثلا ، من واقع حسابات منتظمة وأقرّتها المصلحة ، ثم عدل عن امساك حسابات ابتداء من أول أكتوبر سنة ١٩٥٠ ، أو قدم ميزانيته المنتهية فى آخر سبتمبر سنة ١٩٥١ ورفضتها المصلحة ، فيتبع فى هذه الحالة ما يأتى :

اذا لم يكن هناك ما يُسَوِّغُ ربط الضريبة على هذا الممول عن سنة مالية متداخلة ، فعندئذ تحدد أرباحه عن الجزء الباقى من سنة ١٩٥٠ (من أكتوبر الى ديسمبر) بطريق التقدير ، ويجرى عنها ربط مستقل .

أما اذا رغب هذا الممول أن يستمر فى اتخاذ سنة مالية تنتهى فى آخر سبتمبر من كل عام ، ووافقته المصلحة على هذا ، فلا يتطلب الأمر اجراء تعديل فى عملية الربط الخاصة بسنة ١٩٥٠ . وتكون مدة الربط التالية هى السنة المالية المنتهية فى آخر سبتمبر سنة ١٩٥١ .

٦ ـ شركات المساهمة التى تقدم اول ميزانية لها عن مدة تزيد عن سنة :

تستغرق الأعمال التحضيرية لبعض المشروعات التجارية والصناعية كتركيب الآلات والماكينات وتهيئة المبانى اللازمة للعمل وقتا طويلا قبل أن تباشر الشركة أعمالها ، وكذلك ينص بالقانون التأسيسى لبعض شركات المساهمة على أن تشمل أول ميزانية لها مدة أكثر من اثنى عشر شهرا ، تقدر الشركة أنها تتمكن خلالها من مباشرة أعمالها . وقد تشمل الميزانية الأولى للشركة عشرين شهرا ، كما قد تزيد المدة على ذلك . ففى مثل هذه الأحوال يتناول الربط على الشركة بالقياس الى ميزانيتها الأولى أكثر من اثنى عشر شهرا .

٧ ـ المنشآت التى تقوم بتنفيذ عمليات طويلة الأجل :

تتعاقد بعض شركات المقاولات مع الحكومة على انشاء بعض القناطر ، أو فتح بعض الشوارع ورصفها ، أو ردم بعض المستنقعات ، وما الى ذلك من العمليات الكبيرة ، التى يستغرق انجازها عدة سنوات تصل الى خمس سنوات أحيانا ، وقد يزيد أجلها على تلك المدة فى بعض الأحيان .

ويثير ربط الضريبة على هذه الشركات خلافا فى الرأى حول مدى تطبيق مبدأ سنوية الضريبة عليها ، ومدى التزامها بتقديم الاقرار السنوى المنصوص عليه فى المادة ٤٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وتنقسم الآراء فى هـذا الشأن الى قسمين ؛ يذهب أولهما الى أن طبيعة العمليات التى تقوم بها الشركات سالفة الذكر لا تمكنها من تقديم الاقرار السنوى المنصوص عليه فى المادة ٤٣ من القانون ، فى الموعد المحدد فى تلك المادة ، ومن ثم يقتضى ارجاء مطالبتها بهذا الاقرار الى أن يتم لها انجاز العملية المتعاقد عليها ، باعتبارها عملية واحدة ، بغض النظر عن المدة التى يتطلبها تنفيذها . أما الرأى الثانى فيذهب الى أن النظر الى المقاولة التى تتعهد بها الشركة على أنها عملية واحدة ، لا يمنع من تقديمها اقرارا سنويا بنتيجة الجزء الذى تكون قد أنجزته من تلك العملية فى كل سنة على حدة .

ونظرا لأهمية هذه المسألة نرى أن نعرضها فى شىء من التفصيل ، لبيان ما يستند عليه كل من أصحاب الرأيين المشار اليهما ، وما انتهت اليه مصلحة الضرائب فى هذا الشأن .

الرأى الأول : ارجاء ربط الضريبة الى أن يتم انجاز المقاولة :

يستند أصحاب هذا الرأى فى تأييد وجهة نظرهم الى ما يأتى : —

١ — ان المقاولة التى تتعهد احدى الشركات بتنفيذها فى فترة معينة من الزمن تعتبر وحدة لا تتجزأ ، ولا يمكن أن يقال انها أنتجت ربحا أو خسارة الا عند اتمامها . وبما أنه لا يجوز — من وجهة النظر الضريبية — أن يقال عن ممول معين انه حقق ربحا أو خسارة فى سنة من السنين الا بعد اقفاله حسابات هـذه السنة ، ونظرا لأن العمليات التى يباشرها هـذا الممول فى

السنة المذكورة تعتبر وحدة متماسكة ، فمن باب أولى ، يجب تطبيق هـذه القاعدة على عملية المقاولة الطويلة الأجل ؛ لأنها عملية أكثر تماسكا فى مجموع مدتها من العمليات المختلفة التى تباشر فى السنة الواحدة . أما القول بالحاق ربح هذه العملية أو خسارتها بفترة معينة من فترات المقاولة ، فهو نوع من الاجتهاد الفرضى الذى لا يقوم على أساس صحيح ؛ لأن ما تنتهى اليه العملية من ربح أو خسارة قد يكون منسوبا الى آخر سنة من مدتها .

٢ — ان الغرض الذى توخاه النظام الضريبى من مبدأ السنوية هو تحقيق فكرة الدورية ، ووجوب ارتباط هذه الفكرة بفترة ثابتة من الزمن . ومثل هذا المبدأ صحيح بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية التى تستمر فى مزاولة أعمالها ، اذ الأصل أنها منشآت مستديمة ليست لديها فكرة الانقطاع . ولكن هـذا المبدأ يصعب تطبيقه على المنشآت التى تباشر أعمال المقاولات ، لاسيما اذا قامت بمقاولة وحيدة . ولولا القول بأن طول مدة هذه المقاولة الوحيـدة ، واتساع مداها ، مما يترتب عليه اخضاعها للضريبة ، لجاز اخراج أرباحهـا من من متناول الضريبة ؛ باعتبارها عملية عارضة لا تنشأ عنها أرباح دورية .

ويلاحظ أصحاب هذا الرأى على التعليمات التى وضعتها مصلحة الضرائب بصدد محاسبة المقاولين[1] الأمور الآتية :

١ — ان القاعدة التى تتضمنها تعليمات مصلحة الضرائب فى هذا الشأن ، والتى تقضى بحساب الضريبة على الجزء الذى تم من عملية المقاولة اذا بلغ المنصرف عليها وقت تحضير حساب الأرباح والخسائر أكثر من نصف الصفقة المتعاقد عليها ، يشوبها كثير من الغموض ولا تحل المشكلة ؛ اذ لا يتفق حدوث الحالة التى استندت عليها المصلحة فى وضع القواعد المشار اليها ، الا فى العمليات الصغرى أو المتوسطة ، والتى قد تتناسب فيها النفقات بعض الشىء مع الجزء المنجز من العملية خلال سنة . أما العمليات الكبيرة التى يتفق على اتمامها فى مدة ثلاث سنوات أو أكثر ، فليست على مثل هذه السهولة ؛ نظرا لأن ما تنفقه المنشأة عليها — وبالأخص فى السنة الأولى — يزيد فى معظم الأحيان زيادة

(١) تعليمات الأرباح التجارية والصناعية رقم ١٤ الصادرة فى ١٩٤٠/٨/٤

كبيرة على نسبة ما تنجزه من العمل خلالها • ذلك أن كثيرا من المنشآت تعمد — بمجرد حصولها على عقد عملية من هذا القبيل — الى تكديس الأدوات والمهمات والخامات ، والى ابرام العقود مع المقاولين من الباطن ، والى غير ذلك من التدابير التمهيدية للعمل • وقد تنفق المنشأة فى السنة الأولى من العمل نصف قيمة المقاولة ، دون أن تتمكن من انجاز ربعها أو سدسها ، ثم تنقلب الأمور بالتدريج ، فكلما اقترب العمل من نهايته زادت نسبة ما ينجز منه على نسبة ما ينفق فيه • وعلى ذلك فان تقسيم مثل هذه العمليات — التى لا يتناسب فيها الانفاق والانجاز — الى فترات سنوية ، لا يمثل حقيقة النشاط ولا حقيقة الربح ، ومن ثَمَّ فان ربط الضريبة عن كل فترة من تلك الفترات مستقلة عن الفترة التى سبقتها والتى تليها ، يترتب عليه حتما الحاق غبن بالممول ، أو بالخزانة العامة ، الأمر الذى لا تتحقق معه العدالة بأية صورة من الصور •

٢ — كثيرا ما يحدث فى عمليات المقاولة طويلة الأجل ألا تتمكن شركة المقاولة من اتمام نصف العملية الا بعد سنتين من مدتها • فاذا أريد هنا تطبيق تعليمات مصلحة الضرائب سالفة الذكر ، والتى تقضى بتحديد أرباح للجزء الذى تم من المقاولة متى زاد المنصرف عن نصف القيمة المتعاقد عليها ، فاننا نجد أنفسنا أمام مشكلة بالقياس الى أساس الربط فى هذه الحالة • فهل تعتبر أرباح الجزء الذى تم من المقاولة أرباحا سنوية تخص السنة التى تحققت فى نهايتها ، ومن ثَمَّ تربط الضريبة عليها بالسعر القائم وقتئذ ، فى حين أن هذه الأرباح لا تخص السنة المذكورة بالذات ، بل تخص سنتين كاملتين ، أو تقسم هذه الأرباح الى قسمين : يلحق أحدهما بالسنة التى تم فيها نصف العمل أو أنفقت فيها نصف النفقات ، ويلحق القسم الثانى بالسنة التى قبلها ؟ وعلى أى أساس يحصل هذا التقسيم ؛ أعلى أساس التساوى بين السنتين ، أم على أساس آخر ؟ • الواقع أن تعليق ربط الضريبة على اتمام جزء معين من العملية ، أو على صرف جزء معين من قيمة المقاولة ، لا يتفق وعدالة الربط ، نظرا لما يؤدى اليه من ربط الضريبة على رقم لا يصور حقيقة النشاط السنوى كما تقدم بيانه • واذن فلا مناص من الانتظار الى نهاية العملية ، وتحديد مقدار صافى الربح

الناتج منهـا فى مجموعه ومن غير تجزئة ، باعتبارها عمليـة واحدة لا يمكن الوقوف على نتيجتها الا بعد اتمامها[1] .

الرأى الثانى : ربط الضريبة سنويا على أرباح كل جزء يتم من العملية :

يرى أصحاب هذا الرأى أنه يتعين التزام مبدأ سنوية الضريبة بالقياس الى عمليات المقاولات ، لا فرق فى ذلك بين العمليات الصغيرة أو المتوسطة أو العمليات طويلة الأجل . ويستندون فى تأييد وجهة نظرهم هذه الى ما يأتى :

١ — ان أرباح عمليات المقاولات — سواء فى ذلك العمليات الصغيرة والعمليات المتوسطة والعمليات الكبيرة — انما تتحقق سنويا بمقدار ما يتم تنفيذه منها فى كل سنة . ولما كان التنفيذ يختلف فى مداه وقيمته فى سنة عنه فى الأخرى ، وكان من شأن مبدأ سنوية الضريبة أن تربط الضريبة على أرباح كل سنة على حدة بالقياس الى نتيجة أعمال الممول خلالها ، فلا مناص اذن من أن تقدم المنشآت التى يعهد اليها بعملية من عمليات المقاولات على اختلاف أنواعهـا ، اقرارا سنويا عن الجزء الذى أتمته من هذه العملية ، وما تكون قد حققته من أرباح أو خسائر بالقياس الى الجزء المذكور ؛ ويتم الربط سنويا على تلك الأرباح أو الخسائر .

٢ — ان الصعوبات التى تنشأ عند تحديد نتيجة كل جزء من المقاولة سنويا ، كانت محل دراسة مستفيضة من جانب من يهمهم الأمر من الناحيتين النظرية والعملية[2] ، وقد انتهت هذه الدراسات الى وضع المقاييس التى تتبع

---

(١) مذكرة سعادة حبيب باشا المصرى المؤرخة فى ١٩٤٥/٣/٣ بدفاعه عن وجهة نظر شركة سير لندس باركنسون وشركاه بلندن التى رست عليها مناقصة عملية تعديل قناطر اسنا . وقد طلبت الشركة الى مصلحة الضرائب ارجاء محاسبتها الى أن يتم لها انجاز هذه العملية (ملف مصلحة الضرائب رقم ١ — ١٤٥/٧) .

(٢) راجع فى هـذا الشأن الصفحـة رقم ٤٧٧ وما بعـدها من كتـاب « Book-Keeping » تأليف Spicer & Peggler طبعة سنة ١٩٤٥ ، وصفحة ١٤٨ وما بعدها من كتاب « Cost Accounts » تأليف W. W. Bigg طبعة سنة ١٩٤٥ ، وصحيفة ٩١ وما بعدها من كتاب The Principles of Auditing تأليف De Paula طبعة سنة ١٩٣٩

فى تحديد موقف الممولين الذين يباشرون أعمال المقاولات تحديدا سنويا ، تلافيا لارجاء ربط الضريبة عليهم حتى انتهاء مدة العملية • ومن ثم يكون اعتبار السنة المالية للمقاولات طويلة الأجل ممتدة الى نهاية اتمامها أمرا لا يتفق ومبدأ سنوية الضريبة المقرر صراحة بنص المادتين ٣٠ ، ٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ •

ما يجرى عليه العمل بمصلحة الضرائب حاليا بشأن المقاولات الكبيرة :

أصدرت مصلحة الضرائب فى سنة ١٩٤٠ النشرة رقم ١٤ من تعليمات الأرباح التجارية والصناعية ، وأخذت فى تطبيقها على جميع عمليات المقاولات بغير استثناء ، الا أنها عدلت بعد ذلك عن التمسك بالتعليمات المذكورة بالقياس الى العمليات الكبيرة التى يستغرق تنفيذها ثلاث سنوات أو أكثر ، نظرا لما أثارته شركات المقاولات التى يعهد اليها بتلك العمليات من اعتراضات فى هذا الشأن •

ويتلخص النظام الذى تتبعه مصلحة الضرائب حاليا فى محاسبة الشركات المذكورة فيما يلى[1] :

١ — تعتبر السنة المالية للمنشأة التى تقوم بعملية مقاولة طويلة الأجل ممتدة الى نهاية هذه العملية ، ومن ثم لا تلزم بتقديم اقرار سنوى بنتيجة ما أنجزته منها فى كل سنة •

٢ — لدى انتهاء العملية ، تقدم المنشأة الى مصلحة الضرائب اقرارا بنتيجتها باعتبارها وحدة متماسكة ، ثم يوزع ما تسفر عنه من أرباح على السنوات التى استغرقتها بالتساوى ، ويخضع ربح كل سنة لسعر الضريبة المقرر فيها •

وفى رأينا أنه يمكن التوفيق بين المذهبين سالفى الذكر ، بأن يطلب الى

---

(١) راجع كتاب قسم قضايا وزارة المالية الذى بعث به الى مصلحة الضرائب فى ١٩٤٥/٦/٧ فى موضوع شركة « سير لندس باركنسون وشركاه ليمتد » ، وكتاب مصلحة الضرائب الى ادارة ضرائب القاهرة رقم ١ — ٢٤٦/٧ فى ١٩٤٩/٦/٤ بشأن نظام ربط الضريبة على كل من شركتى «باتينول» للانشاء ، والشركة الهولندية لأعمال الموانى ، اللتين عهد اليهما بناء قناطر ادفينا فى سنة ١٩٤٨

المنشآت التى تقوم بأعمال المقاولات الطويلة الأجل ، أن تقدم الى مصلحة الضرائب اقرارا سنويا بنتيجة الأعمال التى أتمتها فى كل سنة على حدة ، يكون أساسا لربط الضريبة عن هذه السنة كما تقضى به قاعدة السنوية ، على أن تسوى الضريبة بعد ذلك لدى انتهاء العملية وتحديد نتيجتها النهائية • وتتم تسوية الضريبة فى هذه الحالة بتوزيع جملة الأرباح التى أسفرت عنها المقاولة على السنوات التى استغرقها تنفيذها ، بالتساوى بينها ، واجراء ما يقتضيه هذا التوزيع من تعديل فى الضريبة المربوطة • واذا انتهت المقاولة بخسارة ، حق للمنشأة أن تسترد جميع الضرائب التى دفعتها بسبب ربط الضريبة عليها سنويا • وميزة هذه الطريقة أنها تصون للخزانة العامة حقها ، وتحقق العدالة فى ربط الضريبة • وتتبع الادارة المالية الانجليزية هذا النظام فى ربط الضريبة على المنشآت والشركات التى تقوم بتنفيذ المقاولات الكبيرة •

الفصل الثانى

تاريخ استحقاق الضريبة وموعد ربطها والسعر الذى تحسب على أساسه

الفرع الأول

تاريخ استحقاق الضريبة

أبديت فى هذا الشأن ثلاثة آراء متباينة ، نستعرضها فيما يلى :

الرأى الأول : تستحق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ابتداء من السنة التقويمية التالية لانتهاء سنة الممول . وحجة أصحاب هذا الرأى أن نص المادة ٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مطابق للفقرة الأولى من المادة ٦ من القانون الفرنسى التى تجرى بما يأتى :

« L'impôt est établi chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile ».

وبما أن الشراح فى فرنسا قد أجمعوا — استنادا الى هذا النص — على أن الضريبة فى كل سنة ، انما تجبى عن أرباح السنة السابقة ، وأنه فى حالة اختلاف حدود السنة المالية للممول عن السنة التقويمية لا تستحق عليه الضريبة عن سنة معينة الا فى أول السنة التقويمية التالية لها ، فبناء عليه يجب تطبيق هذه القاعدة بالقياس الى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المفروضة بموجب القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

الرأى الثانى : تستحق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى التاريخ نفسه الذى تنتهى فيه السنة المالية للمنشأة ؛ ذلك أن حق الخزانة العامة فى الضريبة يتولد بتحقيق الربح الخاضع لها ، ومن حيث ان حساب الأرباح والخسائر عن أية مدة معينة يبين نتيجة العمليات التى تكون المنشأة قد باشرتها خلالها ، فبناء عليه فانه عند انتهاء السنة المالية للممول ينشأ للحكومة حق يعادل نصيبها — طبقا لنص القانون — فيما تكون المنشأة قد حققته من أرباح . ويدلل أصحاب هذا الرأى على صحته ، بأن المذكرة التفسيرية لتعديل المادة ٣٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد أشارت — بصدد بيان موعد استحقاق الضريبة — الى أن الضريبة عن أرباح سنة ١٩٤١ تستحق فى آخر سنة ١٩٤١[1] .

الرأى الثالث : تستحق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية اعتبارا من اليوم الذى يحق فيه لمصلحة الضرائب ربط الضريبة على الممول واصدار ورد بشأنها . ويستند أصحاب هذا الرأى ، فى تأييد وجهة نظرهم ، الى أن القانون قد منح الممول مهلة يقدم اقراره السنوى خلالها ، وأنه لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تربط الضريبة على الممول قبل انقضاء هذه المهلة ، ومن ثم لا يمكن تصور استحقاق الضريبة فى وقت لم يكن يحق فيه لمصلحة الضرائب اصدار ورد بشأنها . ويضيفون الى ذلك أن المهلة التى منحها المشرع للممول ليقدم اقراره خلالها ، ترجع الى أنه لا يستطيع معرفة حقيقة أرباحه بمجرد انتهاء سنته المالية ، اذ يتطلب ذلك بعض الوقت لاجراء التسويات التى يستلزمها تصوير حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية للمنشأة .

وببحث الآراء الثلاثة السابقة فى ضوء أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، نجد أن الرأى الثانى هو الصحيح دون غيره ، وذلك للأسباب الآتية : —

١ — ان القياس على ما هو متبع فى فرنسا بشأن تحديد موعد استحقاق الضريبة قياس مع الفارق ؛ ذلك أنه تطبيقا لنصوص قانون الضرائب فى فرنسا فان الضريبة التى تربط فى السنة التقويمية التالية لانتهاء سنة الممول هى ضريبة السنة التى يتم فيها الربط ، والأمر على خلاف ذلك فى مصر ؛ اذ أن الضريبة التى

(١) يقصد بذلك التعديل الذى صدر به القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤١

تربط فى سنة معينة عن أرباح السنة التى سبقتها ، تعتبر ضريبة هـذه السنة (أى السنة السابقة) . وبيان ذلك أن المادة ٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ انما تشير الى موعد الربط ، ولا علاقة لها بموعد الاستحقاق .

٢ — ان المهلة التى منحها المشرع للممولين لتقديم اقراراتهم خلالها بعد انتهاء سنتهم المالية ، يقصد بها التيسير على الممولين ، ولا شأن لها بموعد تولد الربح واستحقاق الضريبة ، لأن عناصر الأرباح تتكامل فى تاريخ انتهاء السنة المالية للممول . ولا يغير من هذه الحقيقة حاجة الممول الى بعض الوقت لاجراء التسويات اللازمة لتصوير حساب الأرباح والخسائر ، فالتأخير فى معرفة مقدار الربح ليس معناه أنه لم ينشأ قبل ذلك . وقد راعى المشرع ظروف المنشآت التجارية والصناعية وما يتطلبه تقديم اقراراتها والوثائق المتعلقة بها من وقت وجهد ، فجعل هذه المهلة بالنسبة لغير شركات المساهمة شهرين من تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة ، وأما بالنسبة لشركات المساهمة فقد أمهلها المشرع فى تقديم اقرار أرباحها ثلاثين يوما من تاريخ تصديق الجمعية العمومية على الحساب السنوى ، أو من آخر تاريخ يقضى قانون الشركة بضرورة تصديق الجمعية العمومية على الحساب المذكور .

ومما يدل على خطأ الرأى القائل باستحقاق الضريبة بعد انقضاء المهلة الممنوحة لتقديم الاقرار ، أن المشرع لم يفرق بين المنشآت عند معالجته أجل التقادم ، بل حدد تاريخا واحدا يبدأ فيه التقادم المسقط لحق الخزانة قبلها جميعا ، ألا وهو اليوم التالى لتاريخ انتهاء السنة المالية لكل منشأة[1] .

٣ — ان المادة ٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريحة فى تحصيل الضريبة فى سنتى ٣٨ ، ٣٩ بسعر ٧٪ ، وفى سنة ١٩٤٠ بسعر ٨٪ ، ومؤدى ذلك أن الضريبة على أرباح سنة ١٩٣٩ تستحق فى نهايتها ، أما اذا قيل باستحقاق هذه الضريبة فى سنة ١٩٤٠ ، فيترتب على ذلك تحصيلها بسعر ٨٪ ، الأمر الذى يخالف نص المادة ٧ السالفة الذكر .

(١) راجع المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمذكرة التفسيرية المرافقة لمشروع القانون الخاص بتعديل هذه المادة ، والتى صدر بتعديلها القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٤ والقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ .

الفرع الثانى

موعد ربط الضريبـــة

طبقا لنص المادة ٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تربط الضريبة على أرباح الممول عن سنة معينة ، فى السنة التالية لها ، وذلك بعد انتهاء المهلة التى سمح المشرع للممولين بتقديم اقراراتهم خلالها . ومؤدى ذلك أن الضريبة التى تستحق على أى ممول عن الأرباح التى يكون قد حققها فى سنة ١٩٤٩ مثلا ، يتم ربطها فى سنة ١٩٥٠ . وتعتبر هذه الضريبة هى ضريبة سنة ١٩٤٩ ، ومن ثم تحسب على أساس السعر المعمول به فى سنة ١٩٤٩ . ولا دخل لموعد ربط الضريبة بتاريخ استحقاقها ، فهى تستحق بمجرد انتهاء السنة المالية للممول كما سبق ذكره .

ويختلف التشريع الفرنسى عن التشريع المصرى فى هذه الناحية ؛ ففى فرنسا تربط الضريبة على الممول فى السنة التقويمية التالية لانتهاء سنته المالية ، فاذا كانت سنة المنشأة متداخلة وتنتهى فى آخر فبراير مثلا ، فان الربط على أرباح السنة المالية التى تنتهى فى آخر فبراير سنة ١٩٤٩ لا يتم الا فى سنة ١٩٥٠ . وتعتبر الضريبة المربوطة فى هذه الحالة أنها ضريبة سنة ١٩٥٠ ، وتستحق فى أولها ؛ أى فى أول يناير سنة ١٩٥٠

الفرع الثالث

سعر الضريبة

تختلف الآراء بشأن السعر الذى تحسب على أساسه الضريبة التى فرضها القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على الأرباح التجارية والصناعية ، فيرى البعض أن تحدد هذه الضريبة على أساس سعرها فى المدة المقدم عنها الاقرار . هذا على حين يرى البعض الآخر أن تحسب الضريبة بالسعر المقرر فى السنة التالية للسنة المقدم عنها الاقرار .

ويستمد أصحاب الرأى الأول حجتهم من المادة ٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، حيث نص فيها على أن تحصل الضريبة بواقع ٧٪ فى سنتى ١٩٣٨ و ١٩٣٩ ، وبواقع ٨٪ فى سنة ١٩٤٠ .... الخ المادة . وهم يرون أن فرض الضريبة على أرباح الفترة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ الى آخر ديسمبر سنة١٩٣٨ وأرباح سنة ١٩٣٩ ، على أساس فئة الضريبة فى سنة ١٩٤٠ ، مؤداه تعطيل حكم المادة ٧ سالفة الذكر تعطيلا جزئيا ؛ اذ لا يكون ثمة محل لتطبيق سعر ٧٪ المنصوص عليه فى هذه المادة .

وأما أصحاب الرأى الثانى ، فيؤيدون دعواهم بأن الضريبة لا تستحق الا فى السنة التالية لسنة الحساب ، وبناء عليه لا يطبق عليها السعر السارى فى تاريخ قفل الميزانية ، بل تحسب بالسعر القائم فى السنة التالية لهذا التاريخ .

ونحن من جانبنا نؤيد الرأى الأول لاتفاقه مع النظرية الصحيحة فى تحديد موعد استحقاق الضريبة ، التى تقضى بأن يبدأ هذا الاستحقاق فى تاريخ انتهاء السنة المالية للممول ، كما أسلفنا . وينبغى أن يراعى فى تطبيق هـذا الرأى ، ما يقضى به مبدأ وحدة الميزانية من اعتبار السنة المالية للممول وحدة متماسكة لا تقبل التجزئة ، واخضاع نتيجتها لسعر واحد ، سواء أكانت سنة تقويمية ،

أم كانت سنة متداخلة . وأساس ذلك أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرض على صافى أرباح الممول من العمليات التى يكون قد باشرها خلال سنته المالية ، وانه لا يتسنى الوقوف على نتيجة العمليات المذكورة الا فى نهاية تلك السنة المالية . ومن الخطأ أن يقال بتجزئة أرباح الممول الذى يتخذ سنة مالية متداخلة الى جزأين ، وفرض الضريبة على أرباح كل جزء منهما بالسعر المقرر فى السنة التقويمية التى يقع فيها ، لأن اتباع هذا الاجراء معناه أن الضريبة على هذا الممول قد استحقت فى تاريخين وليس فى تاريخ واحد ، مع أن الضريبة لا تستحق على أرباح سنة معينة الا بعد انتهائها كما قدمنا .

وكانت مصلحة الضرائب تجرى فى تحصيل الضريبة على أساس تجزئة الميزانيات المتداخلة ، وظلت على هذا الرأى حتى منتصف شهر سبتمبر سنة ١٩٥٠ ، ثم عدلت عنه بعد ذلك واتبعت الرأى الصحيح الذى يقضى بفرض الضريبة على أرباح السنة المالية للممول بالسعر المقرر فى نهايتها ، وأصدرت بذلك المنشور رقم ١٣٥ فى ١٦ سبتمبر سنة ١٩٥٠ .

ويقضى نص المادة ٣٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن يكون سعر الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية هو ذات السعر المقرر بمقتضى المادة السابعة من هذا القانون على ايرادات رءوس الأموال المنقولة . وكان النص الأصلى للمادة السابعة المشار اليها يقضى بتحديد هذا السعر بواقع ٧٪ فى كل من سنتى ١٩٣٨ و ١٩٣٩ ، ٨٪ فى سنة ١٩٤٠ ، ٩٪ فى سنة ١٩٤١ ، ١٠٪ ابتداء من سنة ١٩٤٢ . وقد طبقت الأسعار المحددة بهذه المادة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى السنوات من ١٩٣٨ الى ١٩٤١ . وأما فى سنة ١٩٤٢ فلم يعمل بالسعر الذى حددته المادة المذكورة بل ارتفع هذا السعر الى ١٢٪ بموجب القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٤٢ . وقد ظل العمل بهذا السعر الأخير حتى آخر سنة ١٩٤٩ . وبموجب القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ارتفع سعر الضريبة الى ١٤٪ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٠ .

الفصل الثالث

وسائل تحقيق الربط

الفرع الأول

الاقرارات التى يقدمها الممولون الخاضعون للضريبة

عموميات :

أوضحنا فيما سلف أن التشريعات المالية الحديثة ، تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الحقيقية التى يحصل عليها الممولون من مختلف العمليات التى يباشرونها ، وأن المشرع المصرى قد انتهج هذا الطريق حينما فرض هذه الضريبة ، بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

واذ كان من أهم وسائل تحديد هذه الأرباح الحقيقية ، ما يتبادله الممولون فيما بينهم من مستندات ، وما يحتفظون به من دفاتر ، تبين العمليات التى باشروها ، وما تحملوه من مصروفات ، فقد رأى المشرع المالى — تيسيرا لمهمة السلطة التنفيذية فى التثبت من تطبيق أحكام قانون الضرائب على نحو صحيح — أن ينص على الزام كل ممول ، ممن تتناولهم الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، بأن يقدم الى مصلحة الضرائب اقرارا سنويا يبين نتيجة أعماله ، سواء أكانت ربحا أم خسارة . وقد نظم القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مواعيد تقديم هذه الاقرارات، وما ينبغى أن تشمله من بيانات، وما يلزم أن يصاحبها من مستندات[1] . والى جانب هذا ، قد خوّل المشرع مصلحة الضرائب حق

(١) تراجع المواد ٤٣ ، ٤٤ ، ٤٨ ، ٤٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والتعديلات التى ادخلت عليها بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ والقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

مطالبة الممولين — بعد انقضاء المواعيد المحددة لتقديم اقراراتهم — بتقديم ما تراه من ايضاحات كتابية أو شفوية عن وجوه نشاطهم الخاضع للضريبة ، وتقديم الدليل على ما يفتقر الى الاثبات فى اقراراتهم[1] .

ولم يشترط القانون شكلا معينا للاقرار السنوى ، غير أن مصلحة الضرائب وضعت أنموذجا خاصا للاقرارات التى تستند الى حسابات منتظمة (الأنموذج رقم ١٤ ضرائب) ، وأنموذجا آخر للاقرارات التى لا تستند الى حسابات منتظمة (الأنموذج رقم ١٥ ضرائب) . وقد أوجبت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أن يقدم الممولون اقراراتهم السنوية على النماذج المشار اليها ، أو على أوراق أخرى غيرها تكون مشتملة على البيانات الواردة فيها[2] .

وطبقا للقانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٢ الخاص بايجاب استعمال اللغة العربية فى علاقات الأفراد والهيئات بالحكومة ومصالحها[3] ، يتعين تقديم الاقرار السنوى وما يلحق به من وثائق ومستندات باللغة العربية . واذا كانت هذه الوثائق محررة بلغة أجنبية ، وجب أن ترافقها ترجمتها باللغة العربية . واذا خالف الممول هذا الحكم ؛ بأن قدم اقراره السنوى وما يلحق به من وثائق وبيانات بلغة أخرى غير اللغة العربية ، اعتبرت هذه المحررات كأن لم تكن ، حتى لوقدمها الممول فى الموعد المحدد . ويحق لمصلحة الضرائب أن ترفع الدعوى العمومية على الممول المذكور ، على أساس أنه لم يقدم اقراره حكما .

---

(١) تراجع المادتان ٢١ ، ٢٢ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

(٢) تراجع المادتان ١٨ ، ٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

(٣) صدر القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٢ فى ٣٠ اغسطس سنة ١٩٤٢ ، ونشر بالوقائع المصرية بالعدد رقم ١٦٥ المؤرخ فى ٣ سبتمبر سنة ١٩٤٢ . وتنص المادة الأولى من هذا القانون على ما يأتى : « يجب أن يحرر باللغة العربية جميع ما يقدم الى وزارات الحكومة ومصالحها ومجالس المديريات والهيئات البلدية ، من المخاطبات ، والعطاءات ، وغيرها من المحررات ، وما يلحق بها من الوثائق ، فاذا كانت هذه الوثائق المحررة بلغة أجنبية ، وجب أن ترفق بها ترجمتها العربية . ويترتب على عدم مراعاة هذا الحكم ، اعتبار تلك المحررات والوثائق كان لم تكن .

ولا يسرى هذا الحكم على ما يقدم من الأفراد الذين لا يقيمون فى مصر ، أو الهيئات والمنشآت التى لا يكون مركزها الرئيسى فى مصر ، أو لا يكون لها فرع أو توكيل فيها » .

هذا ، ويجب تقديم الاقرار السنوى وملحقاته الى مأمورية الضرائب التى يتبعها النشاط الرئيسى للممول • ولكن ماذا يكون الحكم لو خالف الممول هذه القاعدة ، وقدم اقراره السنوى لمأمورية أخرى غير المأمورية المختصة ، أو الى الادارة العامة لمصلحة الضرائب رأسا ؟ •

يذهب البعض الى القول بأن الاقرار الذى يقدم لغير المأمورية المختصة هو اقرار لم يقدم حكما ، وأنه اذا رفعت مصلحة الضرائب الدعوى العمومية على الممول فى هذه الحالة لا يفيده اقامة الدليل على أنه أرسل اقراره لجهة أخرى من جهات مصلحة الضرائب ذاتها • ونحن لا نوافق على هذا الرأى لما ينطوى عليه من تزمت فى تفسير القانون ، وانعدام المرونة فى تطبيق أحكامه • وفى رأينا أنه اذا تلقت الادارة العامة لمصلحة الضرائب الاقرار السنوى من أية منشأة ، أو تلقته مأمورية غير المأمورية التى تتبعها المنشأة المذكورة ، يكون على الادارة العامة للمصلحة ، أو مأمورية الضرائب التى تسلمت الاقرار ، أن تحيله على المأمورية المختصة ، لتقوم هذه المأمورية بدورها بالاتصال بالمنشأة صاحبة الاقرار ، وتنبيهها الى أن تقدم اليها اقراراتها السنوية ، وكل ما يتصل بها من مستندات وبيانات • ولا يسوغ اتخاذ أى اجراء ضد هذه المنشأة بسبب ما وقعت فيه من خطأ ، اذا ثبت أنها قدمت اقرارها فى الموعد المحدد ؛ لأن مثل هذا الخطأ يقترن به حسن النية •

وتتكلم فيما يلى عن حكم قانون الضرائب فى مصر بالقياس الى :

١ — الغرض من الاقرار السنوى والأشخاص الذين يلزمهم تقديمه الى مصلحة الضرائب •

٢ — موعد تقديم هذا الاقرار الى مصلحة الضرائب وما يجب أن يشتمل عليه من بيانات •

٣ — العقوبات التى توقع على كل من يمتنع عن تقديم الاقرار أصلا ، أو يقدمه بعد موعده المقرر ، أو يعمد الى تقديم اقرار غير صحيح •

١ — الغرض من الإقرار والأشخاص الملزمون بتقديمه

يعتبر الاقرار الذى يقدمه الممول الى مصلحة الضرائب عن نتيجة أعماله بمثابة اعتراف مبدئى منه ، يساعد مصلحة الضرائب على تحديد مقدار أرباحه

الحقيقية . والأصل فى ربط الضريبة أن يتم على أساس الاقرار المذكور ، ولكن يقابل هذا أنه يتعين على كل ممول يطالب بربط الضريبة على واقع اقراره ، أن يتحرى الدقة والأمانة فيه . أما اذا تبين لمصلحة الضرائب عدم صحة هذا الاقرار ، حق لها أن ترفض الأخذ به ، وأن تلجأ الى تحديد الأرباح بطريق التقدير ، كما أسلفنا ، مع عدم الاخلال بما يقرره القانون من جزاءات فى هذه الحالة ، بسبب ما يكون الممول قد عمد الى اتباعه من وسائل الغش ، أو الطرق الاحتيالية التى يقصد بها اخفاء حقيقة أرباحه .

ويقع الالتزام بتقديم الاقرار السنوى على كل ممول خاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، سواء أكانت العمليات ، التى يباشرها ويحقق منها أرباحا ، عمليات مشروعة أم كانت عمليات غير مشروعة .

ويقدم الاقرار الخاص بشركة المساهمة وجميع ما يرفق به من مستندات بتوقيع مديرها أو عضو مجلس الادارة المنتدب فيها .

وفى المنشآت الفردية يقع الالتزام بتقديم الاقرار على صاحب المنشأة شخصيا ، ولا يقبل الاقرار المقدم بتوقيع شخص آخر غيره ، الا اذا كان هذا الغير وكيلا عن الممول أو مديرا مفوضا لمنشأته . وبالمثل لا يقبل الاقرار الذى يحمل توقيع الزوج عن نتيجة النشاط الخاص بزوجته ، الا اذا كان لديه توكيل منها يخوله حق توقيع اقرارات أرباحها السنوية .

وأما فى شركات التضامن وشركات التوصية ، فالأصل أن يقدم كل شريك متضامن اقرارا سنويا خاصا به يبين نصيبه فى أرباح الشركة . واذا كانت لهذا الشريك منشآت أخرى خاصة به ، وجب عليه أن يضيف أرباحه منها الى نصيبه فى أرباح شركة التضامن ، ويقدم اقرارا شاملا يبين مجموع هذه الأرباح ، الى مأمورية الضرائب التى يتبعها نشاطه الرئيسى . وفيما يختص بحصة الشريك الموصى فى أرباح شركة التوصية ، فتكون الشركة ملزمة بأن تقدم الى مأمورية الضرائب التى يتبعها مركزها الرئيسى ، اقرارا عنها .

ويعلل تكليف كل شريك متضامن بتقديم اقرار مستقل عن حصته فى أرباح الشركة ، بأن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم يتقيد بالشخصية المعنوية لشركات

التضامن وشركات التوصية ، فلم يخضعها بذواتها للضريبة كما فعل بالقياس الى شركات المساهمة ، بل سوّى بين الشريك المتضامن والممول صاحب المنشأة الفردية[1] . غير أن مصلحة الضرائب لا تتمسك بهذه القاعدة ، بل تقبل الاقرار الذى يقدمه أحد الشركاء المتضامنين نيابة عن الشركة التى هو عضو فيها ، وتناقشه فيه ، وتدخل عليه ما تراه من تعديلات فى ضوء هذه المناقشة ، وما ينتهى اليه فحص حسابات الشركة ان كانت لديها حسابات .

وفى رأينا ، أن الاجراء الذى تتبعه مصلحة الضرائب فى هذا الشأن اجراء عملى ، ييسر لها اجراءات ربط الضريبة ، لا سيما اذا لوحظ أن الاعتراضات التى تبديها مصلحة الضرائب بصدد أرباح شركات التضامن وشركات التوصية ، تتصل فى أغلب الأحيان بحساباتها ، أو معدلات أرباحها الاجمالية ، أو الناحية القانونية فى تحميل حساب الأرباح والخسائر ببعض المصروفات ، وما الى ذلك من المسائل التى يكون رأى الشركاء فيها واحدا . ومن ثم يحسن — توفيرا لوقت مصلحة الضرائب ووقت الممولين معا — أن تتم مناقشة هذه المسائل مرة واحدة فى مواجهة الشريك الذى تنيبه الشركة عنها . وتبعا لذلك يكفى أن تقدم الشركة اقرارا واحدا وميزانية واحدة باسمها ، بتوقيع الشريك المتضامن الذى تخوله الشركة حق التوقيع عنها[2] . ولكن لا يعزب عن البال ، أن قبول مصلحة الضرائب اقرارا واحدا من شركة التضامن ، أو شركة التوصية ، لا يعفى الشريك المتضامن ، الذى تتعدد وجوه نشاطه ، من تقديم اقرار شامل عن أرباحه من مختلف نواحى نشاطه ، الى مأمورية الضرائب التى يقع نشاطه الرئيسى فى اختصاصها .

وتسرى القواعد المتقدمة على شركات المحاصة ، التى يتفق فى عقد تكوينها على أن يكون أحد الشركاء فيها مسئولا عن ادارتها والظهور أمام الغير فيما يتصل بشئونها ؛ فيجوز الاكتفاء بالاقرار الذى يقدمه هذا المدير نيابة عن

---

(١) يراجع حكم محكمة النقض والابرام (الدائرة المدنية) الصادر فى ٦ فبراير سنة ١٩٤٧ فى القضية رقم ١٤٨ سنة ١٥ قضائية .

(٢) تعليمات مصلحة الضرائب الفرنسية الصادرة فى ٣١ يناير سنة ١٩٢٨ .

الشركة ، واستيفاء اجراءات ربط الضريبة على الشركاء طبقا لما يسفر عنه فحص هذا الاقرار .

٢ — الموعد المحدد لتقديم الاقرار السنوى وما يجب أن يشمله من بيانات

أولا — شركات المساهمة :

طبقا لنص المادة ٤٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، يتعين على شركة المساهمة أن تقدم الى مصلحة الضرائب فى ظرف ثلاثين يوما من تاريخ اقرار الجمعية العمومية الحساب السنوى ، وعلى الأكثر فى ظرف ثلاثين يوما من آخر تاريخ يقضى قانون الشركة بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه ، اقرارا يبين مقدار أرباحها أو خسائرها .

وقد خوّل المشرع مصلحة الضرائب الحق فى أن تمنح شركات المساهمة مهلة للأجل المحدد لتقديم اقرارها السنوى لا تتجاوز مدتها ثلاثة أشهر ، وترك للمصلحة تقدير الأسباب التى تسوّغ منح الشركة هذه المهلة .

ويجب على الشركة تطبيقا لحكم المادة ٤٤ من القانون سالف الذكر ، المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، أن ترفق باقرارها السنوى صورة من حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر ، وصورة من آخر ميزانية معتمدة ، وكشفا ببيان الاستهلاكات التى أجرتها ، مع بيان المبادىء الحسابية التى بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بهذا الاقرار .

وقد جاء فى تقرير اللجنة المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ — ايضاحا للغرض المقصود من الزام الشركة ببيان الأسس الحسابية التى بنت عليها الأرقام الواردة باقرارها — أنه أريد بذلك تمكين مصلحة الضرائب من التأكد من صحة تلك الأرقام ومدى مطابقتها للمبادىء العلمية المعروفة ، والتحقق من الخطوات التى اتبعتها الشركة فى اعداد اقرارها ، اذا ما عنّ للمصلحة الانتقال الى مقر الشركة للاطلاع على ما تمسكه من حسابات ، وما تحتفظ به من وثائق ومستندات .

والى جانب هذا ، فقد نصت المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بعد تعديلها بالقرار الوزارى رقم ٨١ لسنة ١٩٤٢ ، على الزام كل من شركات المساهمة وشركات التوصية ، بأن تبين بالاقرار السنوى لأرباحها ، مقدار الايرادات التى وزعتها فعلا — لغاية تاريخ تقديم هـذا الاقرار — من أرباح السنة التى يتعلق بها ، وأن تقدم بذلك اقرارا اضافيا ، فى ميعاد لا يتجاوز ثلاثين يوما من الميعاد المحدد لتقديم اقرار الأرباح . واذا وزعت الشركة مبـالغ أخرى من أرباح السنة نفسها بعـد تقديم الاقرار الأصـلى أو الاضافى المشار اليهما ، وجب عليها أن تقدم الى مأمور الضرائب المختص كشفا يبين مقدار التوزيعات المذكورة .

ثانيا ـ الممولون من الأفراد والشركات غير المساهمة :

اذا كان الممول يحدد أرباحه من واقع ما يمسكه من حسابات ، ويرغب فى ربط الضريبة عليه طبقا لحساباته ، فيكون عليه أن يقدم الى مأمورية الضرائب التى يقع فى اختصاصها اقرارا سنويا على الأنموذج رقم ١٤ ضرائب ، أو ما يقوم مقامه ، مصحوبا بصورة من حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر ، وصورة من آخر ميزانية معتمدة ، وكشف ببيان الاستهلاكات التى أجريت ، مع بيان المبادىء الحسابية التى بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بهذا الاقرار .

ويجب على الممول ألا يتأخر فى تقديم الاقرار المذكور عن شهرين من تاريخ انتهاء سنته المالية ، حتى لو كانت السنة قد انتهت بخسارة[1] .

أما اذا كان الممول لا يقيد عملياته التجارية أو الصناعية فى دفاتر يمكنه منها معرفة نتيجة تلك العمليات فى آخر السنة المالية ، تعين عليه أن يقدم الى مأمورية الضرائب التى يتبعها ، اقرارا سنويا على الأنموذج رقم ١٥ ضرائب أو ما يحل محله ، بقيمة أرباحه السنوية كما يقدرها هو ، مع توضيح ما يستند اليه فى هذا التقدير . ويجب على الممول ألا يتأخر فى تقديم هذا الاقرار عن شهرين من

---

(١) تراجع المواد ٤٣ ، ٤٨ ، ٤٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدل بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

تاريخ انتهاء سنته المالية . ويقدم هذا الاقرار ، حتى لو كانت أعمال الممول قد أسفرت عن خسارة[1] .

ثالثا ـ الممولون الذين يحصلون على عمولة عارضة :

رغبة فى تمكين مصلحة الضرائب من مراقبة الأشخاص الذين يحصلون على بعض المبالغ بصفة عمولة أو « سمسرة » عارضة ، وتحصيل الضريبة المستحقة على تلك المبالغ ، أوجب القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢ على كل من يدفع مبالغ من هذا القبيل ، أن يقدم الى مصلحة الضرائب فى مدى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر ، اقرارا على الأنموذج رقم ٢٨ ضرائب ، بالمبالغ التى دفعها فى الشهر السابق ، مع بيان أسماء وعناوين من استولوا عليها ، والضريبة المحجوزة منها ، والعمل الذى استحق عنه دفع هذه المبالغ . كما أوجب القرار الوزارى السالف الذكر على كل من يستولى على عمولة أو « سمسرة » عارضة ، أن يقدم الى مأمور الضرائب الواقع بدائرة اختصاصه محل سكنه ، اقرارا على الأنموذج رقم ٢٩ ضرائب ببيان المبالغ التى استولى عليها فى الشهر السابق ، وعناوين من استحقت لديهم هذه المبالغ ، ونوع العمل الذى استحق عنه دفعها ، والضريبة التى حجزت منها .

٣ ـ مخالفات الاقرار والعقوبات التى توقع على المخالفين

كان طبيعيا أن يفرض المشرع عقوبات على كل من يخالف أحكامه بشأن الاقرار السنوى الذى أوجب على الممولين تقديمه الى مصلحة الضرائب ، وذلك لضمان تنفيذ أحكام هذا القانون من ناحية ، ولتحقيق الأغراض المقصودة من الاقرار من ناحية أخرى . وقد تكفلت المادة « ٨٥ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ببيان الجزاءات التى توقع على الممولين الذين لا يقدمون اقراراتهم الى مصلحة الضرائب أصلا ، أو الذين يقدمون الاقرارات بعد المواعيد المحددة لها ، أو أولئك الذين يعمدون الى تقديم اقرارات غير صحيحة ، نتيجة استعمالهم طرقا احتيالية بقصد التخلص من الضرائب المستحقة عليهم ، كلها أو بعضها .

(١) تراجع المادة ٤٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

وطبقا لنص الفقرة الأولى من المادة « ٨٥ » سالفة الذكر ، يعاقب على كل مخالفة من مخالفتى الامتناع عن تقديم الاقرار السنوى ، أو التأخر فى تقديمه عن الموعد المحدد ، بغرامة لا تزيد على ألفى قرش ، كما يقضى بتعويض لا يقل عن ٢٥٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة • وتقضى الفقرة الرابعة من هذه المادة بمضاعفة الغرامة التى يحكم بها على هذا الممول ، اذا تكرر منه ارتكاب احدى المخالفات المشار اليها فى خلال ثلاث سنوات •

وفيما يختص بالممولين الذين يقدمون اقرارات لا تمثل أرباحهم تمثيلا صادقا ، والذين يثبت لمصلحة الضرائب سوء نيتهم لدى تقديم تلك الاقرارات ، فهؤلاء يشملهم نص الفقرة الثالثة من المادة المنوه بها ، التى تقضى بأن « يعاقب بالعقوبة ويقضى بالتعويض المشار اليهما فى الفقرة الأولى ، كل من استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ، كلها أو بعضها ، وذلك باخفاء ، أو محاولة اخفاء ، مبالغ تسرى عليها الضريبة » •

ونورد فيما يلى بعض الأمثلة للطرق الاحتيالية التى يعمد بعض الممولين الى اتباعها بقصد التهرب من الضريبة

١ — امساك الممول نوعين من الدفاتر : أحدهما دفاتر صحيحة تبين حقيقة العمليات التى باشرها ، وثانيهما دفاتر مزيفة تبين بعض تلك العمليات دون بعضها الآخر ، واخفاء الدفاتر الأولى عن مصلحة الضرائب ، وتقديم الاقرار السنوى من واقع الدفاتر الثانية ، وتنظيم المستندات طبقا للقيود المثبتة فيها ، لايهام مصلحة الضرائب أن المنشأة لم تباشر عمليات أخرى •

٢ — تضخيم المشتريات والمصروفات ، مع تخفيض المبيعات بصورة ظاهرة ، وتكرار ذلك بما يدل على العمد والرغبة فى اخفاء جانب من الأرباح •

٣ — اسقاط بعض البضائع من جرد آخر المدة دون سبب يُسَوِّغ هذا الاجراء ، وتصوير حساب المتاجرة على هذا الأساس الناقص ، مما يؤدى الى خفض مقدار الأرباح الاجمالية ، وبالتالى خفض مقدار الأرباح الصافية التى يقدم عنها الاقرار •

الفرع الثانى

حق الاطلاع Droit de Communication

المقصود بحق الاطلاع والغرض منه :

يقصد بحق الاطلاع السلطة التى أعطاها المشرع لمصلحة الضرائب ، كى تطلب بمقتضاها ، الى المصالح الحكومية والهيئات والمنشآت الخاصة ، أن تقدم لها كل ما ترى الاطلاع عليه من دفاتر وأوراق ومستندات . وتكون تلك المصالح والهيئات والمنشآت ملزمة بتقديم دفاترها ومستنداتها وأوراقها الى موظفى مصلحة الضرائب الذين لهم حق الاطلاع ، دون الاحتجاج بسريتها ؛ لأن مصلحة الضرائب أمينة على كل ما تطلع عليه من أسرار .

ويهدف المشرع من تخويل مصلحة الضرائب هذا الحق ، الى تمكينها من التثبت من تنفيذ جميع أحكام قانون الضرائب ، والمحافظة على حقوق الخزانة العامة قبل الممولين . ويعتبر حق الاطلاع أقوى وسيلة من وسائل التحقق من صحة ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، نظرا لأن بعض الممولين تتملكهم الرغبة فى اخفاء أرباحهم الحقيقية ، بقصد التهرب من الضريبة ، اما بعدم تقديم اقرار أصلا عن العمليات التجارية أو الصناعية التى باشروها لحسابهم وحققوا منها أرباحا تستحق عليها الضريبة ، أو تقديم اقرار بأقل من الأرباح الحقيقية التى أصابوها .

ومما تجب ملاحظته بشأن حق الاطلاع ، أنه مقصور على الأغراض المتصلة بربط الضريبة دون غيرها . وقد نص على ذلك صراحة فى المادة ٤٥ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، اذ ورد بها أنه « لا يجوز لموظفى مصلحة الضرائب بأى حال من الأحوال استعمال حق الاطلاع فى غير الأغراض المتصلة بربط الضريبة » .

الاطلاع على الأوراق والوثائق الخاصة بالمصالح الحكومية وشبه الحكومية .

تنص المادة « ٧٨ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه « لا يجوز لأية مصلحة من المصالح التابعة للحكومة ، أو لمجالس المديريات ، أو المجالس البلدية أو المحلية ، أن تمتنع فى أية حالة — بحجة المحافظة على سر المهنة — عن اطلاع مندوبى مصلحة الضرائب على ما يريدون الاطلاع عليه مما لديها من الوثائق والأوراق بقصد ربط الضرائب المقررة بموجب هذا القانون » .

ويرى سعادة حبيب باشا المصرى ، أن المشرع المالى لم يكتف فى تقرير حق الاطلاع بالنسبة للمصالح العامة بقرار ادارى من مجلس الوزراء مثلا ، وهو قرار ملزم بطبيعته للمصالح الحكومية ، بل عمد الى تقريره بقانون ، رغبة منه فى اخلاء مسئولية بعض المصالح الحكومية قِبَلَ أصحاب الشأن ممن تستباح أسرارهم ، وذلك بالقياس الى المصالح الحكومية التى يحمى القانون العام أسرارها ولا يجيز تقديمها لأى انسان كمصلحة الاحصاء[1] .

هذا ، ويجوز للنيابة العمومية طبقا لنص المادة « ٧٩ » من القانون المذكور ، أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية ، اذا رأت المصلحة أن تحقيق صحة ربط الضريبة يتطلب الاطلاع عليها . ويرجع السبب فى ترك الاطلاع على ملفات الدعاوى المدنية والجنائية لتقدير النيابة العمومية ، ان شاءت أجازته ، وان شاءت منعته ، الى أنه من المحتمل أن يكون التحقيق الذى تجريه مستمرا وسريا ، وأنه اذا أمرت النيابة ، بوصفها سلطة قضاء ، أن يكون التحقيق سريا ، وجب الخضوع لأمرها . ويدخل فى عداد الدعاوى المدنية المنوه بها فى هذه المادة الدعاوى الشرعية ودعاوى المحاكم الحسبية[2] .

والى جانب ما تقدم ، نص فى المادة « ٨٠ » من القانون المشار اليه على الزام مندوبى القضاء والموظفين القضائيين والموظفين الاداريين بتبليغ مصلحة الضرائب بكل بيان يتصل بعلمهم ، ويكون من شأنه أن يحمل على الاعتقاد بارتكاب

---

(١) يراجع كتاب ضرائب الدخل فى مصر لسعادة حبيب باشا المصرى (ص٦٤٦)

(٢) تراجع مناقشات مجلس الشيوخ للمادة ٧٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بجلسته المنعقدة فى ١٤ نوفمبر سنة ١٩٣٨

غش فى أمر الضرائب ، أو بارتكاب طرق احتيالية بقصد التخلص من أداء الضريبة أو تعريضها لخطر عدم الأداء ، سواء أكان هذا العلم بمناسبة قضية مدنية أو تجارية ، أم تحقيق فى مواد الجنايات أو الجنح ، ولو انتهى التحقيق بالحفظ . ويقصد بمندوبى القضاء المشار اليهم فى هذه المادة جميع موظفى القضاء ، أو من لهم اتصال بأعمال القضاء ، كالمصفّى (السنديك) ، والخبير ، والموثق الرسمى ، والمحضر . ولكن لا يدخل ضمنهم القاضى والمستشار[1] .

وقد نص فى المادة « ٨٥ » من القانون ، على مجازاة كل موظف يخالف حكم المادة « ٨٠ » سالفة الذكر ، بغرامة لا تزيد على ألفى قرش ، وأن يحكم عليه بتعويض لا يقل عن ٢٥٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة .

الاطلاع على دفاتر واوراق المنشآت الخاصة :

نص فى المادة ٨١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على الزام أصحاب المصارف ، والمكلفين بادارة أموال ما ، والتجار الذين من مهنتهم دفع ايرادات القيم المنقولة ، وكذلك كل الشركات والتجار عامة ، بأن يقدموا الى موظفى مصلحة الضرائب ، عند كل طلب ، الدفاتر التى يقضى عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين بامساكها ، اذا ثبت أنهم يمسكونها فعلا ، وكذلك غيرها من الدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الايرادات والمصروفات ، لكى يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها القانون .

ولما أن تبين للمشرع أن هذا النص لا يتناول غير المشتغلين بالمهن التجارية أو الصناعية ، وأنه قد يكون لدى هؤلاء الغير من الأوراق والمستندات ما تستعين به مصلحة الضرائب فى ربط الضريبة ، رأى تعديل هذا النص تعديلا من شأنه أن يدخل فيه كل من يكون لديه دفاتر ، مما يقضى بامساكها قانون التجارة أو غيره من القوانين ، سواء فى ذلك الممولون الذين يزاولون أعمالا تجارية أو صناعية ، وأصحاب المهن غير التجارية ، وغيرهم . وقد تم هذا التعديل بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

---

(١) تراجع مناقشات مجلس الشيوخ للمادة ٨٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بجلسته المنعقدة فى ١٦ نوفمبر سنة ١٩٣٨

ومن ناحية أخرى ، فقد نص فى التعديل المشار اليه ، على أنه يفترض فى الملزمين بتقديم الدفاتر المنوه بها ، أنهم يمسكونها فعلا ، ويحوزون المستندات والمحررات والوثائق الملحقة بها ، وأن عليهم أن يقيموا الدليل على عكس ذلك . وكان الوضع القديم للمادة « ٨١ » لا يلزم الممولين بتقديم ما لديهم من دفاتر ومستندات الى مصلحة الضرائب ، الا اذا ثبت أنهم يمسكونها فعلا ، أى انه كان يتعين على المصلحة أن تتأكد سلفا من امساك الممولين الدفاتر والمستندات التى تريد الاطلاع عليها ، ثم تلزمهم بعدئذ بتقديمها اليها[1] .

ويتناول حق الاطلاع جميع الهيئات والجماعات التى نص على اعفائها من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؛ اذ تقضى المادة « ٨٢ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن المعاهد والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة ملزمة أن تقدم الى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب ، دفاتر حساباتها والأوراق الملحقة بها ، وكل ما يرى الموظف الاطلاع عليه من المستندات . ويقصد بهذا النص تمكين مصلحة الضرائب من التحقق من عدم مزاولة تلك المنشآت أعمالا تُسَوِّغ فرض الضريبة عليها ، والاستعانة بما قد تتضمنه حساباتها ومستنداتها من بيانات ، فى تحقيق اقرارات الممولين الذين تسرى عليهم الضريبة ، ممن يكون بينهم وبين المنشآت المذكورة معاملات مالية .

وتشير المادة ٨٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، الى العقوبات التى توقع على كل من يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المنصوص عليها فى المادتين السابقتين ، أو يعمد الى اتلافها قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بالضرائب

---

(١) جاء فى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تسويغا لهذا التعديل ما نصه : « ليس فى الوضع المقترح شىء من العسف ، فقد رفعت فى فرنسا الدعوى العمومية على ممول لامتناعه عن تقديم دفاتره ، وقد دفع بأنه لا يمسك دفاتر اطلاقا ، فقضى مجلس الدولة بأن افتراض وجود الدفاتر لديه هو الأصل ، وانه لا غبار على الحكم الصادر عليه بتقديمها ، مع الزامه بتهديدات مالية ، تظل سارية ضده الى أن يقدمها او يقيم الدليل الكافى على صحة زعمه بأنه فعلا لا يمسكها » .

التى يقررها هذا القانون . وكان الحد الأقصى للغرامة التى يحق للقاضى أن يحكم بها ، عقوبة على كل من مخالفتى الامتناع والاتلاف المشار اليهما ، عشرة جنيهات ، ثم ارتفعت الى خمسين جنيها ، بمقتضى التعديل الذى تقرر بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

حدود حق الاطلاع وكيفية استعماله :

كان النص الأصلى للمادة ٨١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقصر استعمال حق الاطلاع الذى تباشره مصلحة الضرائب لدى أى ممول ، على تحقيق اقراراته هو وحده دون غيره من الممولين . ولم يكن هناك من سبيل أمام المصلحة لاستعمال المعلومات التى تحصل عليها ، لدى فحصها حسابات احدى المنشآت ، ضد منشأة أخرى ، الا بالالتجاء الى القضاء . وقد نص على ذلك صراحة فى المادة ٥٦ من القانون المذكور ؛ اذ تقرر بموجبها أن يكون للمحكمة أن تقضى اما بتكليف البيوت المالية بتقديم مستخرجات من دفاترها وحساباتها عن الحالة المالية للممول المرفوعة منه الدعوى أو المرفوعة عليه ، أو ندب قاض ، أو خبير من الخبراء المشار اليهم فى المادة ٨٩ ، للاطلاع على الدفاتر والحسابات المذكورة[1] . وقد أصدرت مصلحة الضرائب بهذا المعنى منشورها رقم ٥١ بتاريخ ١٣ أغسطس سنة ١٩٤٠ ، الذى أبدت فيه أن حق الاطلاع انما شرع للتحقق من قيام كل منشأة على حدة بجميع الالتزامات التى فرضها القانون عليها ، دون استعمال هذا الحق وسيلة من الوسائل لرقابة أعمال منشأة أخرى ، أو ممول آخر .

وبموجب التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادة ٨١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تحررت مصلحة الضرائب من القيد المشار اليه ، وأصبح لها الحق فى استعمال المعلومات المستقاة من الاطلاع لدى ممول معين ، فى ربط الضريبة على أى ممول آخر سواه . وكان من أثر هذا التعديل أن ألغى نص المادة ٥٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، حيث لم تعد هناك حاجة الى الحصول على اذن من القضاء للاطلاع لدى الغير .

---

(١) يراجع تقرير اللجنة الفرعية للمجلس الاقتصادى المؤرخ فى ٢٣ يونيه سنة ١٩٣٨ عن مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

وقد جاء بتقرير اللجنة الماليـة بمجلس النواب — تسويغا لاعطاء مصلحة الضرائب حق الاطلاع لدى ممول لتحقيق اقرار ممول غيره ما نصه : « ومن المعلوم أن الضرائب لدينـا تقوم أساسا على الاقرار الذى تحققه المصلحة وتتحرى صحة ما تضمنه . ويتعلق بالاقرار أصلا قرينة الصـدق ، وان على مصلحة الضرائب اما أن تقبله أو تقيم الدليل على عدم صحته ، وسبيلها الى ذلك هو التحقيق ، ومن وسائله حق الاطلاع ، وليس فى ذلك عنت ، ولا ضير ، ولا حرج ، على من يزاولون مهنهم التجارية ، وغير التجارية ، بالذمة والصدق والأمانة . ويتوقف نجاح المصلحة فى مهمتها على ما تكشف عنه بوسائلها ، فلا ينبغى أن تقوم فى سبيلها عقبة ، خصوصا وهى الأمينة على حقوق الممولين وأسرارهم » واستطردت اللجنة من ذلك الى القول بأن « عبارة المادة ١٥٤ من القانون العام للضرائب المباشرة بفرنسا المقابلة للمادة ٨١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمصر ، تؤدى الى امكان أخذ بيانات عن أى ممول عند فحص حالة ممول آخر بمعرفة مصلحة الضرائب » .

ولما كان لهذا التوسع فى استعمال حق الاطلاع على هذه الصورة أثره فى افشاء السرية ، وفى علاقة رجال الأعمال فيما بينهم ، فقد رأى المشرع أن يضع استعمال هذا الحق تحت رقابة مدير عام مصلحة الضرائب شخصيا ، كى يضمن بذلك عدم استخدام البيانات التى يحصل عليها موظفو المصلحة عن طريق الاطلاع على دفاتر الممولين ومستنداتهم ، فى أغراض أخرى غير ربط الضريبة . وتحقيقا لهذه الغاية ، نص فى التعديل الذى أدخل على المادة ٨١ ، على أن يحصل الاطلاع بعد الترخيص به من المدير العام لمصلحة الضرائب .

وقبل صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، كانت مصلحة الضرائب ملزمة باخطار كل منشأة مقدما بتاريخ وساعة حضور الموظف الذى ترى ندبه للاطلاع على دفاترها ومستنداتها ، مع تعيين ما يراد الاطلاع عليه من هـذه الدفاتر والمستندات[1] . وبصدور القانون المشار اليه ، أصبح لمصلحة الضرائب الحق فى الانتقال الى أية منشأة والاطلاع على حساباتها ومستنداتها ، دون حاجة الى

---

(١) تراجع المادة ٤٦ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

اعلان سابق . وانما يتعين أن يتم هذا الاطلاع دائما حيث توجد تلك الدفاتر والأوراق والمستندات ، وفى أثناء ساعات العمل الرسمية . ويقصد بذلك أوقات العمل بالقياس الى المنشأة أو الشخص الذى ترى مصلحة الضرائب استعمال حق الاطلاع لديه .

الموظفون الذين لهم حق الاطلاع :

نصّت المادة ٤٤ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بعد تعديلها بالقرار الوزارى رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٤١ ، على أنه « لا يجوز لغير موظفى مصلحة الضرائب من درجة مساعد مأمور ، أو مساعد مفتش على الأقل ، استعمال حق الاطلاع » . وكانت هذه المادة قبل تعديلها تحتم ألا تقل درجة الموظف الذى يخول حق الاطلاع عن درجة مأمور أو مفتش . غير أنه رئى اجراء التعديل المشار اليه ، عملا على تمكين جميع الموظفين الفنيين بمصلحة الضرائب ، ممن لهم شأن فى ربط الضريبة ، من الاطلاع على ما يمسكه الممولون من دفاتر وما يحتفظون به من وثائق ومستندات ، كى يتيسر لمصلحة الضرائب استيفاء اجراءات ربط الضريبة على جميع الممولين فى أقصر وقت ممكن .

حق الاطلاع مقيد بسر المهنة :

تنص المادة ٨٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن « كل شخص يكون له بحكم وظيفته ، أو اختصاصه ، أو عمله ، شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ، أو فى الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ، ملزم بمراعاة سر المهنة طبقا لما تقضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات ، والا كان مستحقا للعقوبات المنصوص عليها فيها » .

وجدير بالذكر ، أن سر المهنة فى الضرائب سر مطلق ، أى لا يجوز التحلل منه مهما تكن الظروف والبواعث . وقد أشارت المادة « ٤٥ » من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الى ذلك ، اذ نصت صراحة على أنه « لا يجوز لموظفى مصلحة الضرائب استعمال حق الاطلاع فى غير الأغراض المتصلة بربط الضرائب » .

وقد وجهت مصلحة الضرائب الى موظفيها تعليمات خاصة فى هذا الشأن[1] ، ورد بها أن التزام السر ضرورى ، لا قِبَلَ الأفراد فحسب ، بل قِبَلَ المصالح الحكومية أيضا . غير أنه يلاحظ من ناحية أخرى أن ما يقصده المشرع من النص على السرية ، هو حماية التجارة الشريفة ، وليس التستر على الجرائم التى يؤدى اخفاؤها الى الحاق ضرر بالصالح العام . ولهذا لا يعد التبليغ الذى يقوم به موظف الضرائب عن جريمة تتكشف له من استعمال حق الاطلاع ، افشاءا للسرية .

---

(١) التعليمات الخاصة التى اصدرتها مصلحة الضرائب لموظفيها عند بدء تنفيذ قانون الضرائب ، بتاريخ ١٥ فبراير سنة ١٩٣٩

الفصل الرابع

القواعد القانونية الواجب مراعاتها لدى ربط الضريبة

الفرع الأول

الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم

تربط الضريبة على المستغل للعمل أو المهنة التى تخضع أرباحها للضريبة ، سواء أكان المستغل شخصا طبيعيا أم شخصا معنويا ، وسواء أكان مصريا أم أجنبيا . وطبقا لنص المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تفرض الضريبة على كل ممول على مجموع المنشآت التى يستثمرها فى مصر .

ونبين فيما يأتى كيف يتم الربط على أرباح كل من شركات المساهمة والمنشآت الفردية وشركات التضامن وشركات التوصية وشركات الواقع وشركات المحاصة .

شركات المساهمة :

يقصد بعبارة شركات المساهمة الواردة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، الشركات المجهولة الاسم Les Sociétés Anonymes دون ما عداها . وعلى ذلك لا يدخل فى معنى شركات المساهمة — لدى تطبيق هذا القانون — شركات التوصية بالأسهم . ولا يتبع التشريع الفرنسى هذا النظام ، بل يُوَحِّدُ المعاملة بين شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم ، ويطلق عليها جميعا : اسم الشركات ذوات الأسهم Les Sociétés par Actions

وتربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على شركات المساهمة باسم الشركة ذاتها بوصفها شخصا معنويا .

وطبقا لحكم المادة ٣٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بعد التعديل الذى أدخل عليها بالقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤١ ، يخصم لهذه الشركات عند ربط الضريبة على أرباحها ، مبلغ يعادل مجموع المبالغ التى وزعت من الأرباح المذكورة ، وأديت عنها بالفعل الضريبة المقررة بمقتضى الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى .

وليس للمادة « ٣٥ » مقابل فى التشريع المالى الفرنسى ، حيث تفرض الضريبة على شركات المساهمة فى فرنسا مرتين ؛ احداهما على ما تحققه من أرباح ، والأخرى على ما تجريه من توزيعات ، على النحو الذى أوردناه تفصيلا لدى الكلام عن الايرادات الجائز خصمها من الأرباح ، تلافيا لازدواج الضريبة[1] .

وقد أثار التطبيق العملى لربط الضريبة على شركات المساهمة فى مصر خلافا فى الرأى حول موقف شركة المساهمة التى تتجمع أسهمها فى يد مساهم واحد ، أو عدد من المساهمين يقل عن سبعة ؛ أيظل لها وصفها بأنها مساهمة ، ومن ثم تعامل من حيث ربط الضريبة على أرباحها معاملة شركات المساهمة ، أم يزول عنها هذا الوصف دون حاجة الى صدور حكم قضائى ، وبذلك تربط الضريبة عليها بحسبانها منشأة فردية ، ان كانت ملكية أسهمها قد آلت الى شريك واحد ، أو شركة من شركات الأشخاص ، ان كانت الأسهم فى يد أكثر من شريك واحد ؟ .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب فى هذا الشأن منشورين مختلفين ، ذهبت فى أولهما الى القول بأن شركة المساهمة لا تعتبر قائمة فى أى وقت ، الا اذا تحققت فيها جميع الشروط اللازمة لتكوينها ، ومن بينها حصول الاكتتاب من سبعة شركاء على الأقل طبقا للمادة الأولى من قرار مجلس النظار الصادر فى ١٧ أبريل سنة ١٨٩٩ . واستخلصت المصلحة من ذلك ، أن انعدام أحد الشروط الأساسية لتكوين الشركة يؤثر فى كيانها حتما ؛ فاذا تجمعت أسهمها فى يد مساهم واحد ، أو لم يتوافر العدد المقرر لتكوين شركة المساهمة فى أى وقت ، كان ذلك سببا لبطلانها ، ولا يمكن زوال أثر هذا البطلان الا باتخاذ

(١) يرجع الى صفحة ١٣٩ وما بعدها من هذا الكتاب .

اجراءات جديدة للتأسيس ، وصدور مرسوم بتأسيس شركة جديدة . واستطردت المصلحة من ذلك الى القول بأنه اذا حدث ما يبطل شركة المساهمة ، أو يؤدى الى تصفيتها ، زال عنها هذا الوصف (شركة مساهمة) ، ولو لم يصدر حكم قضائى بذلك[1] .

أما المنشور الثانى الذى أصدرته مصلحة الضرائب فى هذا الشأن ، فينادى برأى يختلف عن الرأى المتقدم ، ويتلخص فى أن التشريع المصرى فى أوضاعه الحالية ، لم يتعرض لموضوع نقص عدد المساهمين فى الشركة عن سبعة ، كما لم يتعرض للآثار التى تترتب على هذا النقص ، فلم يبين ما اذا كان من شأنه أن يؤدى الى حل الشركة بقوة القانون ، أو بحكم قضائى ، ومن ثم يقتضى معالجة المركز القانونى لشركة المساهمة التى تتجمع أسهمها فى يد مساهم واحد بمنتهى الدقة والحذر دون التقيد بما قررته المصلحة بمنشورها الأول[2] .

وفى رأينا أن هذا المنشور الأخير يتضمن الرأى الصحيح الواجب الاتباع فى ربط الضريبة على شركات المساهمة ؛ لأن الشرط الذى يتضمنه نص المادة الأولى من قرار مجلس النظار الصادر فى ١٧ أبريل سنة ١٨٩٩ ، خاص بانشاء شركة المساهمة ، ولا يتناول حالتها بعد تأسيسها .

المنشآت الفردية :

تربط الضريبة على أرباح المنشآت الفردية باسم الشخص الذى يستغلها لحسابه . وفى مصر لا يفرّق فى ربط الضريبة فى حالة الاستغلال الفردى بين قيامه بوساطة الممول أو زوجته ؛ فكل منهما مستقل عن الآخر فيما يختص بربط الضريبة وتحمل عبئها . أما فى فرنسا ، فاذا كان الزوج هو التاجر ربطت الضريبة باسمه ، حتى لو كانت زوجته تساعده فى العمل . واذا كان الزوج لا يباشر عملا تجاريا وكانت الزوجة تاجرة ، فعندئذ تربط الضريبة باسمها ، مع امكان الرجوع على زوجها ، وذلك بحسب النظام المالى الذى يقوم عليه الزواج .

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ١٣٩ الصادر فى ١٩٤٨/١٠/٧

(٢) منشور مصلحة الضرائب رقم ١٥٢ الصادر فى ١٩٥٠/٧/١ .

واذا كان كل من الزوج وزوجته يباشر عملا تجاريا ، أو صناعيا مستقلا ، ربطت الضريبة باسم كل واحد منهما على أرباح المنشأة التى يستغلها .

واذا استغل القاصر منشأة من المنشآت التى تخضع أرباحها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ربطت الضريبة باسمه ، حتى لو لم يكن قد حصل على ترخيص بذلك من المحكمة الحسبية .

شركات التضامن :

تعامل شركات التضامن من حيث ربط الضريبة معاملة الأفراد ، فتفرض الضريبة على كل شريك شخصيا عن حصة فى أرباح الشركة تعادل نصيبه فيها . ويتفق المعمول به فى مصر فى هذا الشأن مع ما يجرى عليه العمل فى فرنسا .

شركات التوصية البسيطة :

تربط الضريبة على شركات التوصية البسيطة باسم كل شريك من الشركاء المتضامنين على حدة ، بمقدار نصيبه فى الأرباح ، ويدخل فى ذلك ما تكون الشركة قد أعطته لهذا الشريك بصفة مرتب أو فائدة عن رأس ماله أو غير ذلك ، كالعمولة . أما حصة الموصين فى أرباح الشركة ، فتربط عليها الضريبة باسم الشركة ، وما يوزع منها يخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة . وتستفيد شركات التوصية بالخصم المنصوص عليه فى المادة ٣٥ من القانون .

وليس ثمة خلاف بين ما يجرى عليه العمل فى مصر وما يتبع فى فرنسا بشأن ربط الضريبة على شركات التوصية البسيطة ، الا فيما يتعلق بالخصم المشار اليه ؛ اذ تربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى فرنسا على حصة الموصين بالكامل باسم الشركة ، وفى الوقت ذاته يخضع كل مبلغ يوزع من حصة الموصين للضريبة على ايرادات القيم المنقولة . وينبنى على ذلك أن الايرادات الموزعة من حصة الموصين تخضع — طبقا للتشريع الفرنسى — لضريبتين ؛ احداهما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وهى التى تربط باسم الشركة ، والأخرى ضريبة ايرادات القيم المنقولة .

---

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٣٢ الصادر فى ٢٥ أغسطس سنة ١٩٤١

شركات التوصية بالأسهم :

تربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى مصر على شركات التوصية بالأسهم ، طبقا لما سبق بيانه بشأن ربط الضريبة على شركات التوصية البسيطة ، فيما عدا تناج الأسهم ، فهو يخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة بغض النظر عن صفة المساهم متضامنا كان أو موصيا[1] .

أما فى فرنسا فتعامل شركات التوصية بالأسهم فيما يختص بربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباحها معاملة شركات المساهمة ، فتربط هذه الضريبة باسم الشركة عن كامل أرباحها ، بما فى ذلك مرتبات الشركاء المتضامنين ، سواء أكانت مرتبات ثابتة أم كانت فى شكل حصة فى الربح . ولا يكون الشركاء المتضامنون أو المديرون محلا لأى ربط باسمهم . أما بالنسبة للموصين والشركاء المتضامنين الذين يمتلكون بعض الأسهم ، فان ما يحصلون عليه من توزيعات يخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة . ومعنى ذلك أن الأرباح الموزعة تخضع لضريبتين ؛ ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة القيم المنقولة .

مدى حق مصلحة الضرائب فى الرجوع على شركة التضامن أو شركة التوصية أو على الشركاء انفسهم :

يثير ربط الضريبة باسم كل شريك متضامن على حدة ، وباسم شركة التوصية عن حصة الموصين مسألة على جانب كبير من الأهمية ، تتصل بمدى مسئولية كل شريك متضامن عن دين الضريبة المستحق على غيره من الشركاء ، ومدى حق مصلحة الضرائب فى الرجوع على أموال الشركة لتحصيل الضريبة المستحقة على مجموع أرباحها . ونبين فيما يلى ما يجرى عليه العمل فى هذا الشأن فى كل من فرنسا ومصر .

المتبع فى فرنسا أنه يحق للادارة المالية فى حالة عجز أحد الشركاء المتضامنين عن أداء الضريبة المربوطة على نصيبه فى أرباح الشركة ، الرجوع على أموال الشركة لاستيفاء الضريبة منها ، كما يحق لها الرجوع على الشركاء المتضامنين الآخرين لتحصيل هذه الضريبة منهم . وأساس ذلك أن الشركة تعتبر وحدة متماسكة فيما يختص بمسئوليتها عن الضريبة المستحقة على أرباحها . وتطبيقا

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٣٢ الصادر فى ٢٥ اغسطس سنة ١٩٤١

لهذا المبدأ يحق للادارة المالية الفرنسية أن ترجع أيضا على شركة التوصية لتحصيل الضريبة المربوطة باسمها عن حصة الموصين .

وأما فى مصر ، فان الضريبة التى تربط باسم الشريك المتضامن عن حصته فى أرباح الشركة ، تكون مسئولة منه وحده دون غيره من الشركاء . ومن ثم لا يحق لمصلحة الضرائب أن ترجع على الشركة لاستيفاء الضريبة المطلوبة من أحد الشركاء المتضامنين ، الا فى حدود ما يمتلكه هذا الشريك فى أموالها . ولكن الأمر على خلاف ذلك بالنسبة للضريبة التى يتم ربطها باسم الشركة عن نصيب الشركاء الموصين ، اذ يحق لمصلحة الضرائب — طبقا للتعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — أن ترجع على الشركة لاستيفائها منها . وقد جاء فى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب المؤرخ فى ٢٣ مايو سنة ١٩٥٠ فى هذا الشأن ما نصه[1] : « هذه المادة خاصة بتحديد الشخصية التى تفرض عليها الضريبة فى حالة المنشأة الفردية وشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة . وفيما يتعلق بهذه ، تفرض الضريبة بالنسبة للشركاء الموصين ، بمقدار نصيبهم فى الربح باسم الشركة . وتمكينا للخزانة من استيفاء الضريبة المستحقة على الشريك الموصى ، ودفعا للبس ، أضيفت الفقرة التالية ، اذ أن بعض الشركات كانت تعترض على التنفيذ على حصص الشركاء ، بحجة أنها ليست مملوكة للشريك بل للشركة ، استنادا الى نص المادة ٣٤ فقرة أخيرة . أما الفقرة التى أضافها مجلس الشيوخ فنصها : ومع ذلك تبقى الضريبة المربوطة على الشريك دينا على الشركة ، ولكن فى حدود ما كان يستحق على نصيبه فى ربح الشركة ، ولو فرضت عليه الضريبة مستقلا » .

ومما تجب ملاحظته فى هذا الشأن أن المادة « ٣٤ » بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، تقضى فى فقرتها الأخيرة بأن يكون لمصلحة الضرائب حق الرجوع على الشركة لتحصيل الضريبة المستحقة على الشريك الموصى

(١) يراجع تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب المؤرخ فى ٢٣ مايو سنة ١٩٥٠ عن التعديلات التى ادخلها مجلس الشيوخ على مشروع القانون الخاص بتعديل بعض احكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وقد نشر هذا التقرير فى ملحق مضبطة مجلس النواب ، الجلسة الحادية والثلاثون فى ١٢ يونيه سنة ١٩٥٠ .

« ولو فرضت عليه الضريبة مستقبلا » ، مع أن نية المشرع أثناء مناقشة التعديل الذى أدخل على هـذه المادة ، كانت منصرفة الى الزام الشركة بمقدار الضريبة المربوطة على الشريك الموصى ، حتى لو كانت له منشأة أو منشآت خاصة به ، أى مستقلة عن النشاط الذى تزاوله الشركة المذكورة ، على نحو ما يبين من تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب سالف الذكر . وما من شك فى أن هذا الوضع الأخير — نعنى الزام الشركة بالضريبة المستحقة على نصيب الشريك الموصى فى أرباحها ، حتى لو كان له نشاط مستقل — هو الذى يحقق الغرض من التعديل المـذكور ، حتى لا يكون هناك محل لاعتراض شركة التوصية ، اذا رجعت عليهـا مصلحة الضرائب لاستيفاء الضريبة المستحقة على الشركاء الموصين ، بحجة أن لهم نشاطا خاصا بهم يمكن الرجوع عليه لاستيفاء هـذه الضريبة منهم .

ويبدو أن مصلحة الضرائب تتجه فى الوقت الحاضر الى طلب تعديل صياغة المادة ٣٤ ، باستبدال كلمة « مستقلا » بكلمة « مستقبلا » تلافيا لما قد يثيره النص بصورته الحالية من اشكالات فى التطبيق .

كيفية اجراء الربط فى حالة تضمين مصروفات الشركة مرتبـات للشركاء أو فوائد عن رءوس أموالهم :

لتحديد رقم الربح الذى تربط عليـه الضريبة باسم كل شريك متضامن فى شركات التضـامن وشركات التوصية البسيطة ، وباسم الشركة عن نصيب الموصين فى الشركات الأخيرة ، يجب أن يؤخذ فى الحسبان المبالغ التى تكون الشركة قد أدرجتها ضمن مصروفاتها بصفة مرتب للشريك أو فائدة عن رأس ماله المتفق عليه فى عقد الشركة ، وذلك طبقا لما يأتى :

اذا أظهر حساب الأرباح والخسائر قبـل استبعاد المبـالغ المذكورة من المصروفات ربحا ، ففى هذه الحالة يتكون الرقم الذى تربط عليه الضريبة باسم الشريك الذى حسب له أجر أو فائدة لرأس ماله من مجموع المبالغ التالية :

(ا) المرتبات والفوائد التى استولى عليها ، سواء أكان قد حصل عليها نقدا أم عُلِّيت لحسابه الجارى .

(ب) نصيبه فى الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر ، طبقا للنسبة المتفق عليها بعقد الشركة .

أما اذا أظهر حساب الأرباح والخسائر قبل استبعاد مرتبات الشركاء وفوائد رءوس أموالهم من المصروفات خسارة ، فيجب أولا تعديل حساب الأرباح والخسائر باستبعاد تلك المبالغ من المصروفات ، ثم توزيع المبلغ الذى ينتج عن هذا التعديل على الشركاء ، بنسبة ما تقرر لكل منهم من مرتبات وفوائد الى المجموع الكلى لمرتبات الشركاء وفوائد رءوس أموالهم .

ولتوضيح ما تقدم نضرب المثالين التاليين :

المثال الأول :

شركة تضامن مكونة من ثلاثة شركاء ا و ب و حـ ، وتوزع الأرباح والخسائر فيما بينهم بنسبة ٤٠٪ و ٤٠٪ و ٢٠٪ ، وقد أدرجت الشركة ضمن مصروفاتها للشريك المتضامن « ا » مرتبا قدره ٣٠٠ جنيه وفائدة عن رأس ماله قدرها ١٠٠ جنيه ، وللشريك المتضامن « ب » مرتبا قدره ٣٥٠ جنيها وفائدة عن رأس ماله قدرها ١٢٠ جنيها ، وللشريك المتضامن « جـ » مرتبا قدره ٢٠٠ جنيه وفائدة عن رأس ماله قدرها ١٥٠ جنيها . وبلغت أرباح الشركة طبقا لحساباتها (أى على أساس اشتمال المصروفات على المبالغ السابق ذكرها) مبلغ ٢٠٠٠ جنيه . فى هذه الحالة تربط الضريبة على كل شريك باسمه على النحو الآتى :

	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الشريك ا	٣٠٠	+ ١٠٠	+ (٢٠٠٠ × ٤٠ ٪)	= ١٢٠٠
« ب	٣٥٠	+ ١٢٠	+ (٢٠٠٠ × ٤٠ ٪)	= ١٢٧٠
« حـ	٢٠٠	+ ١٥٠	+ (٢٠٠٠ × ٢٠ ٪)	= ٧٥٠

واذا فرض أن أحد الشركاء فى المثال الذى نحن بصدده — وليكن الشريك جـ — لم يستول على مرتب ولا على فائدة عن رأس ماله ، فيكون المبلغ الذى تربط عليه الضريبة باسمه هو ٢٠٠٠ جنيه × ٢٠٪ = ٤٠٠ جنيه ، وأما الشريكان ا ، ب فيظل الربط عليهما على النحو السابق بيانه .

المثال الثانى :

شركة توصية بسيطة مكونة من شريكين متضامنين ا ، ب وشريك موص حـ ؛ توزع الأرباح والخسائر فيما بينهم بنسبة ٥٠٪ و ٣٠٪ و ٢٠٪ ، وقد حسبت الشركة للشريك الأول مرتبا قدره ٥٠٠ جنيه وفائدة عن رأس ماله قدرها ١٠٠ جنيه ، وللشريك الثانى مرتبا قدره ٤٠٠ جنيه وفائدة عن رأس ماله قدرها

١٠٠ جنيه ، وللشريك الموصى مرتبا قدره ١٢٠ جنيها وفائدة عن رأس ماله قدرها ١٨٠ جنيها . وكانت نتيجة حساب الأرباح والخسائر طبقا لحسابات الشركة لسنتها المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ خسارة قدرها ٧٠٠ جنيه (على أساس اشتمال المصروفات على المرتبات والفوائد السالفة الذكر) . فى هذه الحالة تربط الضريبة على النحو الآتى :

أولا — تعدل نتيجة حساب الأرباح والخسائر باستبعاد مرتبات الشركاء وفوائد رءوس أموالهم من المصروفات ، وبذلك يكون الربح الخاضع للضريبة هو مبلغ : (٥٠٠ + ١٠٠ + ٤٠٠ + ١٠٠ + ١٢٠ + ١٨٠) — ٧٠٠

= ١٤٠٠ — ٧٠٠ = ٧٠٠ جنيه

ثانيا — يوزع الربح الخاضع للضريبة وقدره ٧٠٠ جنيه على الشركاء على أساس نسبة ما استولى عليه كل منهم من مرتب وفائدة عن رأس ماله الى مجموع المرتبات والفوائد .

وبتطبيق هذه القاعدة يكون مبلغ الأرباح الذى تربط عليه الضريبة باسم كل شريك كما يأتى :

الشريك المتضامن ا : $\frac{٦٠٠}{١٤٠٠} \times ٧٠٠ = ٣٠٠$ جنيه

الشريك « ب : $\frac{٥٠٠}{١٤٠٠} \times ٧٠٠ = ٢٥٠$ جنيها

الشركة (عن نصيب ح) : $\frac{٣٠٠}{١٤٠٠} \times ٧٠٠ = ١٥٠$ جنيها

شركات الواقع : Société de Fait

ظهر من التطبيق العملى لقواعد ربط الضريبة على شركات التضامن وشركات التوصية ، أن كثيرا من هذه الشركات لايقوم باستيفاء الاجراءات المنصوص عليها بالقانون التجارى ، بشأن تسجيل عقود تأليفها والاعلان عنها ونشرها . وكان من أثر ذلك أن اختلف الرأى حول موقف تلك الشركات من قانون الضرائب ؛ اذ رأى البعض عدم الاعتراف بها ، والنظر اليها لدى ربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أنها منشآت فردية ، وقصر الاعفاء للأعباء العائلية المقرر بالمادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على فرد واحد من أعضائها . ولكن

البعض الآخر لم يوافق على هذا الرأى بل ذهب الى أن العبرة بالواقع ؛ أى بوجود حقيقة الاشتراك فى رأس المال واقتسام الأرباح ، وأنه اذا ثبتت هذه الحقيقة ، وجب أن تربط الضريبة على كل شريك متضامن عن نصيبه فى أرباح الشركة بغض النظر عن عدم استيفائها اجراءات التسجيل والاعلان والنشر ، اذ لا يكون نقص هذه الاجراءات مسوغا لاعتبار الشركة منشأة فردية .

ويستند أصحاب الرأى الأول فى تأييد وجهة نظرهم ، الى أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد راعى فى تقرير الاعفاء المقرر بالمادة ٤١ ، أن الشريك المتضامن ، مسئول بالنسبة للضريبة التى تستحق على أرباحه مسئولية غير محددة ، أى تتناول جميع أمواله ، فلا تقتصر على نصيبه فى الشركة ، وأن حق الاعفاء حق استثنائى ، اذ الأصل فى قوانين الضرائب هو الالزام ، أما الاعفاء فيأتى عن طريق الاستثناء ، ومن ثم يجب حصره فى دائرة الحدود التى عينها الشارع ، فلا يجوز منحه لشركاء فى شركات فعلية لم تقم بما يحتمه عليها القانون العام من شروط . ويضيفون الى ذلك أنه لامكان تطبيق نص المادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، يجب الرجوع الى أحكام القانون التجارى فيما يختص بشروط تأليف شركات التضامن وتنظيمها ، وما يترتب على اغفال هذه الشروط أو بعضها من بطلان الشركة بالنسبة للغير . وفى رأى أصحاب هذه النظرية أن مصلحة الضرائب تعتبر من الغير ، الذى يكون له حق التمسك ببطلان الشركة ، اذا هى لم تستكمل اجراءات التسجيل والاعلان والنشر المنصوص عليها فى المواد من ٤٨ الى ٦٤ من القانون التجارى[1] .

أما أصحاب الرأى القائل باعتماد الشركات الفعلية رغم عدم استكمالها اجراءات الشكل ، فيستندون فى التدليل على صحة رأيهم الى ما يأتى[2] :

١ — ان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، بالنسبة للمنشآت

---

(١) راجع حكم محكمة مصر الابتدائية الأهلية الصادر فى ٢٦ اكتوبر سنة ١٩٤٤ فى القضية رقم ١٣ سنة ١٩٤٤ كلى مصر ، وحكم محكمة استئناف مصر الصادر فى ١١ يناير سنة ١٩٤٥ فى القضية رقم ٧٥ سنة ٦١ قضائية .

(٢) راجع حكم محكمة مصر الابتدائية الوطنية الصادر فى ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٤٦ فى القضية رقم ٤٢٧ سنة ٤٥ تجارى كلى وحكم محكمة النقض والابرام الصادر فى ٦ فبراير سنة ١٩٤٧ فى القضية رقم ١٤٨ سنة ١٥ قضائية .

الفردية وشركات الأشخاص ، ضريبة شخصية يقع عبؤها على المستغل للمنشأة والمستفيد من أرباحها ، وقد راعى المشرع المصرى معاملة الشركاء المتضامنين فى شركات التضامن والتوصية معاملة الأفراد ، فقضى بربط الضريبة على كل شريك متضامن عن حصته فى أرباح الشركة . فالعبرة اذن هى بالتحقق من وجود اشتراك فعلى فى الشركة ، وتقسيم أرباحها بين الشركاء ، فاذا قامت الأدلة والقرائن الصحيحة على تحقق هذين الشرطين ، وجب أن يتحمل كل شريك متضامن عبء الضريبة المستحقة على ما يحصل عليه فعلا من أرباح ، طبقا للعقد المحرر بين الشركاء .

٢ — ليس للشخصية المعنوية لشركة التضامن وجود فيما يتعلق بربط الضريبة ، فهى تعتبر فى هذه الناحية مجموعة أفراد . والحكمة التى توخاها المشرع فى النص على ربط الضريبة على كل شريك متضامن باسمه عن نصيبه فى أرباح الشركة ، هى استبعاد فكرة ربط الضريبة على شركة التضامن باعتبارها ذات شخصية معنوية . فاذا كان الشارع قد اعتبر شركات التضامن المستوفاة لاجراءات الشكل مجموعة أفراد ، فيكون من باب أولى أن تعامل شركات التضامن — التى لم تستكمل تلك الاجراءات — المعاملة نفسها ، بشرط التحقق من قيام الشركة فعلا .

٣ — ان الاجراءات الشكلية التى يحتم قانون التجارة على شركات التضامن استيفاءها ، يقصد بها رعاية صالح الغير ، ممن يتعاقدون مع الشركة ، وتنشأ لهم حقوق قِبَلَها نتيجة هذا التعاقد ، وليست مصلحة الضرائب من هؤلاء الغير ، لأنها لا تتعاقد مع الشركة ولا يعنيها من أمرها الا ما تحققه من أرباح نتيجة العمليات التى تباشرها . أما معنى الغير الذين لهم الحق فى المطالبة ببطلان الشركة بسبب عدم استيفاء اجراءات الشكل ، فينصرف الى من يتعاملون معها ويرون فى عدم الاشهار عنها أو نقص اجراءاتها مساسا بحقوقهم قِبَلَها ، كما لو كان هناك شرط فى عقد الشركة يقيد سلطة المدير فى التعاقد باسم الشركة ، ولكنه تعاقد باسمها فى غير حدود سلطته ؛ ففى مثل هذه الحالة يجوز لدائنى الشركة أن يطالبوا ببطلانها ، استنادا الى عدم قيامها بالنشر ، ولا تستطيع الشركة أن تتخلص من مسئوليتها ازاء هؤلاء الدائنين بدعوى خروج المدير عن سلطته[1] .

---

(١) راجع المجلد الثانى من الجزء الأول لكتاب « اصول القانون التجارى » للدكتور على بك الزينى ، البطلان لعدم اشهار الشركة او لنقص اجراءاته .

٤ — ان اعتبار شركة التضامن التى لم تستوف الاجراءات الشكلية منشأة فردية ، وقصر الاعفاء على شريك واحد من شركائها ، من شأنه أن يجعل الشريك المتضامن فى هذه الشركة فى مركز أسوأ من مركز الشريك فى شركة المحاصة ، حيث يمكن أن يتعدد الاعفاء لأكثر من شريك فى هذه الشركة الأخيرة — يعنى شركة المحاصة — مع أنهـا شركة مستترة وليس لها وجود ظاهر أمام الغير ، ولا يشهر عنها بأية وسيلة ، مما يجعلها دون شركات التضامن ، حتى مالم يستوف منها اجراءات الشكل .

استعرضنا فيما تقدم ما يستند اليه كل من أصحاب الرأى القائل بربط الضريبـة عـلى شركات الواقع باعتبـارها منشآت فـردية ، والرأى الذى ينادى بالمساواة بين هذه الشركات والشركات الصحيحة التكوين ، من حيث ربط الضريبة باسم كل شريك متضامن على ما يستولى عليه من أرباح . وفى رأينا أن التطبيق الصحيح لنص المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقتضى الأخذ بالرأى الأخـير . ونضيف الى ما سبق بيانه — تأييدا لصحة هـذا الرأى — ما يأتى :

أولا — ان أساس فرض الضريبة هو ثبوت الاستغلال وحصول المستغل على ربح من العمل أو المهنة التى يزاولها ، وتعتبر الضريبة تكليفا يحمل عبئه كل شخص بحسب دخله . وقد روعى فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن تفرض عل كل ربح يكون مصدره رأس المال والعمل معا ، فاذا توافر ذلك فى أىّ مستغل ، سواء استقل بالعمل وحده أو اشترك فيه مع غيره ، فرضت الضريبة على ما يحصل عليه من ربح نتيجة اشتراك عنصرى المال والعمل معا . وبناء عليه اذا استطاع كل شريك متضامن فى شركة فعليـة أن يثبت لمصلحة الضرائب بالدليـل القـاطع ، أن له حصة فى رأس مال الشركة ، وأنه يشترك بنصيب فيه ، وأنه يتحمل فى الخسارة فى حالة حصولها ، فعندئذ يكون من حقه أن يطالب بربط الضريبـة باسمه عن نصيبه فى ربح الشركة ، ويكون له الحق فى التمتع بالاعفاء المقرر بالمادة ٤١ من القانون .

ثانيا — ان استيفاء الاجراءات الشكلية لعقد الشركة لا يُقَيِّدُ مصلحة

الضرائب ، فلها أن ترفض اعتماد الشركة على الرغم من استكمالها اجراءات الشكل ، اذا قام لديها من الأدلة ما يفيد صوريتها ؛ كما لو عمد أحد الأشخاص الى تأليف شركة مع آخرين واستكمل اجراءات التسجيل والاعلان والنشر عنها ، ثم ثبت لمصلحة الضرائب أن هذا الشخص هو المستغل الوحيد للمنشأة ويحصل على جميع أرباحها ؛ ففى هذه الحالة يحق لمصلحة الضرائب أن تعتبر المنشأة فردية وتربط الضريبة على أرباحها باسم المستغل الوحيد لها . ومعنى ذلك أن العبرة بالواقع دون الشكل ؛ بل ان الواقع أقوى فى الاعتبار وأقرب الى غرض الشارع فى توزيع الأعباء المالية بين الممولين من شكل المؤسسة ، لدى ربط الضريبة على أرباحها .

ثالثا — أن الحكم الذى تقرره المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ منقول من القانون الفرنسى . وفى فرنسا تعامل شركات الواقع من حيث ربط الضريبة على الشركاء المتضامنين فيها معاملة الشركات صحيحة التكوين . وقد حكم بذلك مجلس الدولة الفرنسى فى حكمه الصادر بتاريخ ٤ مايو سنة ١٩٢٨ وخلاصته :

« Une société de fait (c'est-à-dire une société qui n'est pas régulièrement constituée selon le droit commercial) est imposable dans les mêmes conditions qu'une société en nom collectif ».

رابعا — ان القول بأن المشرع عندما قرر اعفاء الأعباء العائلية قد رأى أن يقصره على الشركاء المتضامنين فى الشركات الصحيحة التكوين ، وأن فى ذلك رعاية لصالح الخزانة ، قول مردود بما يأتى :

(ا) ليس ثمة ارتباط بين تقرير اعفاء الأعباء العائلية واستيفاء الاجراءات الشكلية لعقد الشركة ؛ فقد تستوفى الشركة اجراءات تكوينها ومع هذا لا يمنح الاعفاء الا لفرد واحد ، وهو ما يحصل فى حالة الشركات الصورية . فأساس تقرير الخصم المسموح به للأعباء العائلية هو التحقق من جدية الشركة .

(ب) اذا ثبت أن الشركاء المتضامنين الذين لا يعترف بهم من ناحية الربط يساهمون بعملهم فى المنشأة الى جانب الاشتراك فى رأس مالها ، وطالبوا باعتماد

مرتبات لهم نظير عملهم هذا ، وهو ما يكون لهم الحق فى المطالبة به ، ما دامت مصلحة الضرائب لم تنظر اليهم بصفتهم شركاء ، لترتب على ذلك تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصروف لا يجوز اعتماده ضمن التكاليف من وجهة النظر الضريبية . وقد يزيد أجر المثل الذى يقتضى تحديده لهؤلاء الشركاء على حدود الأعباء العائلية بكثير ، خصوصا اذا كان نشاط المنشأة واسعا ، وكان للشريك أو الشركاء الذين لا يعترف بهم عند ربط الضريبة خبرة فنية بالعمل .

وقد بدأت مصلحة الضرائب باتباع الرأى الأول ، فكانت تنظر الى شركات الواقع على أنها منشآت فردية ، ومن ثم كانت تربط الضريبة على أرباحها باسم أحد الشركاء فيها دون باقى الشركاء[1] . وكانت المصلحة تختار الشريك الذى تربط الضريبة باسمه بحسب الترتيب الآتى : القائم بادارة المنشأة — المالك المنفرد القديم للمنشأة — صاحب أكبر نصيب فى رأس المال — صاحب أكبر نصيب فى الأرباح — المقدم من الشركاء فى عقد الشركة أو فى عقود معاملاتها .

على أنه نظرا لما أدى اليه تطبيق هذا الرأى من شكوى الممولين ، وعلى الأخص أصحاب الشركات التى كانت قائمة بالفعل قبل صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، رأت مصلحة الضرائب من قبيل التيسير على هذه الشركات أن تمنحها مهلة نهايتها ٣١ يوليو سنة ١٩٤١ ، لاتمام الاجراءات المنصوص عليها فى قانون التجارة بشأن تسجيل عقد الشركة والنشر عنه واعلانه[2] .

وكذلك قد أجازت مصلحة الضرائب اعتماد شركات التضامن ، اذا كانت قد سجلت عقدها أمام محكمة جزئية بدلا من المحكمة الابتدائية[3] ، أو كانت قد اكتفت بالنشر عن هذا العقد فى جريدة كبرى واحدة تطبع فى غير مركز الشركة ، بدلا من جريدتين[4] كما تقضى به المادة ٤٩ من القانون التجارى .

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٤٧ الصادر فى ٩ يوليه سنة ١٩٤٠

(٢) منشور مصلحة الضرائب رقم ٦٩ الصادر فى ٣ فبراير سنة ١٩٤١

(٣) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ١٢٠ الصادر فى يونيه سنة ١٩٤٥

(٤) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ١٢١ الصادر فى يونيه سنة ١٩٤٥

ولما أعادت مصلحة الضرائب النظر فى موقف الشركات الفعلية ازاء القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وتبينت أن ربط الضريبة على أرباحها باسم أحد الشركاء دون الآخرين ، لا يتفق ومقتضيات المادتين ٣٤ ، ٤١ من هذا القانون ، سلمت باعتمادها وأجازت ربط الضريبة على كل شريك متضامن عن حصته فى أرباحها ، وأصدرت بذلك منشورها رقم ١٢٦ فى ١٩٤٦/٩/٢٠ . غير أن مصلحة الضرائب ما لبثت أن وقفت العمل بهذا المنشور بناء على قرار أصدره وزير المالية فى ٢٩ أكتوبر سنة ١٩٤٦ ، واستمرت فى اتباع الرأى الذى كانت تطبقه قبل صدور هذا المنشور .

ولما صدر حكم محكمة النقض والابرام فى الدعوى رقم ١٤٨ سنة ١٥ قضائية فى ٦ فبراير سنة ١٩٤٧ ، بوجوب معاملة الشركات الفعلية معاملة الشركات الصحيحة التكوين لدى ربط الضريبة عليها ، اضطرت مصلحة الضرائب الى اتباع هذا الرأى[1] ، كما صدر قرار وزارى فى ١٩٤٨/٥/١٥ باعادة العمل بمنشور المصلحة رقم ١٢٦ سالف الذكر .

ويتفرع على بحث شركات الواقع ، بحث موقف الشركات التى على الشيوع من حيث ربط الضريبة على أرباحها ؛ ويقصد بها الشركات التى تنشأ بسبب وفاة أحد المولين واستمرار ورثته فى استغلال نشاطه . وقد استقر الرأى فى هذا الشأن على ربط الضريبة على كل وارث باسمه عن نصيبه فى أرباح المنشأة ، استنادا الى أن اشتراك الورثة فى منشأة مورثهم أمر مقرر بحكم الميراث ، ولا يلزم لاثباته تحرير عقد شركة بين الورثة وتسجيله ، وما الى ذلك من الاجراءات الشكلية الأخرى ، التى قد تلزم لاثبات وجود الاشتراك فى غير حالات الميراث .

ولكن اذا اتفق الورثة فيما بينهم على أن يكون أحدهم أو بعضهم بمثابة مستثمر فحسب ، أى يأخذ فائدة سنوية بنسبة مئوية معينة من قيمة رأس ماله ، سواء حققت المنشأة مكاسب أو مُنِيَتْ بخسارة ؛ ففى هذه الحالة تخضع المبالغ التى تعطى للوارث المذكور للضريبة على القيم المنقولة ، باعتبارها ايرادا لرأس المال وحده . وتلجأ المحاكم الحسبية الى تحديد موقف بعض القصَّر على هذا الأساس ؛ لتجنبهم التعرض لما قد يصيب المنشأة من خسائر .

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ١٣٦ الصادر فى ١٩٤٧/٤/٢٠ .

شركات المحاصة :

تتميز شركة المحاصة بأنها غير ملزمة باتباع الاجراءات المقررة لتكوين شركات الأشخاص الأخرى ، فيجوز اثبات وجودها بالدفاتر والخطابات • والى جانب هذا ، فهى تتميز بخفائها عن الجمهور الذى لا يعرف من الشركاء الذين يكوّنونها الا الشريك الذى يتعاقد ويعمل باسمه ، ومن ثم فهى ليست ذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء • وقد تعقد شركة المحاصة لعمل واحد أو أكثر من الأعمال التجارية أو الصناعية ، لاقتسام الربح وتحمل الخسارة • ويجب أن يتوافر فى هذه الشركة ، أسوة بسائر الشركات ، أركان الأهلية ، والرضا ، والسبب الجائز ، وقيامها لغرض معين ، ونيـة المشاركة ، وتقديم كل شريك حصة فى رأس المال ، وتقسيم الربح بين الشركاء •

ومن المتفق عليه ألا تفرض الضريبة على شركة المحاصة باسمها لانعدام شخصيتها المعنوية كما تقدم •

وقد أصدرت مصلحة الضرائب بصدد ربط الضريبـة على أرباح تلك الشركات المنشور رقم ٩٩ فى ١٩٤٥/٧/١١ ، ثم عدلته بالمنشور رقم ١٤٨ الصادر فى ١٩٤٩/٨/١٣

وتتلخص القواعد التى يتضمنها المنشور الأول فيما يلى :

أولا — اذا تألفت الشركة بعقد تحريرى ، وثبت منه أن جميع الشركاء متضامنون ، وأن حصة كل منهم معينة ، ربطت الضريبة على كل شريك باسمه بمقدار نصيبه فى الأرباح •واذا كان بعض الشركاء متضامنين والآخرون غير متضـامنين ، ربطت الضريبة باسم المدير الظاهر عن نصيبه ونصيب الشركاء غير المتضامنين ، وأما الشركاء المتضامنون فتفرض الضريبة على حصة كل منهم على حدة •

ثانيا — أما اذا لم تتألف الشركة بعقد يبين حصة كل شريك ، فتربط الضريبة باسم مديرها المسئول ، الذى يتعاقد مع الغير ويظهر أمامه ، عن كامل الأرباح التى حققتها •

أما المنشور الثانى فقد نص فيه على أن يكون ربط الضريبة على أرباح

شركة المحاصة — كقاعدة عامة — باسم المدير الظاهر ، عن جميع الأرباح التى حققتها ، دون التفات الى الشركاء المستترين ، مهما كانت صفتهم فى عقد الشركة . واذا تحولت الشركة الى شركة ظاهرة ، وأصبح الشركاء المستترون معلومين لمن يتعاقدون معها ، بأن قاموا بأعمال الادارة فيها وعقدوا الصفقات لحسابها ، فيكون الربط على كل شريك عن حصته فى الأرباح ، شأنه فى ذلك شأن الشريك فى شركة الواقع .

وتستند مصلحة الضرائب فى تسويغ هذا الرأى الأخير الى أن الشركاء المستترين لا يسألون عن شىء أمام الغير ؛ اذ أن علاقتهم مباشرة مع مدير الشركة ، ويحكمها العقد الذى يبرم بينه وبينهم ويخولهم حق الحصول على حصة معينة فى الربح ، خالصة من جميع الالتزامات المتعلقة بها ؛ أى ان ما يحصل عليه كل منهم هو نصيبه فى الربح الذى حققته الشركة ، بعد استبعاد مقدار الضريبة المستحقة عليه .

ونلاحظ فى هذا الشأن ، أن الأساس فى ربط الضريبة باسم الشريك المتضامن عن حصته فى أرباح المنشأة التى يشترك فيها ، هو ثبوت اشتراكه فى رأس مالها ، والاتفاق على حصوله على نصيب فى أرباحها ، مع تحمله بعض ما قد يصيبها من خسائر . ولا يمس هذه القاعدة كون هذا الشريك غير معلوم للغير فى المعاملات التى تتم لحسابها . واذا كان ظهور الشريك فى التعامل يهم المتعاملين مع الشركة من الجمهور ، فلا دخل لذلك مطلقا بربط الضريبة . وعلى ذلك ، نرى أنه اذا ثبت أن الأرباح التى حققتها الشركة قد وزعت بين الشركاء طبقا لما اتفق عليه بينهم فى عقد تكوينها ، يكون من الخطأ أن تفرض الضريبة على جميع الأرباح باسم شريك واحد منهم دون سواه ، بل يتعين أن تربط الضريبة على كل شريك متضامن باسمه عن نصيبه فى أرباحها . أما الشريك غير المتضامن فتربط الضريبة على نصيبه باسم المدير المسئول للشركة ، لانعدام شخصيتها المعنوية كما سبق ذكره .

وعلى ضوء هذا الرأى ، نرى أن القواعد التى يتضمنها منشور مصلحة الضرائب رقم ٩٩ الصادر فى ١٩٤٥/٧/١١ هى الواجبة الاتباع فى ربط الضريبة على شركات المحاصة .

الفرع الثانى

ربط الضريبة فى حالة اشتراك إحدى الشركات فى شركة أخرى

١ ـ اشتراك شركة مساهمة مصرية فى شركة مساهمة أخرى :

اذا اشتركت شركة مساهمة مصرية فى تأسيس شركة مساهمة مصرية أو أجنبية أخرى ، تَمَّ ربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالقياس الى الشركة الأولى ، ويطلق عليها اسم « الشركة الكبرى La Société Mère » على النحو الآتى :

يضاف الى الأرباح التى حققتها هذه الشركة — الشركة الكبرى — من عملياتها ، مقدار الايرادات التى آلت اليها من الشركة الثانية ، ويطلق عليها اسم « الشركة الصغرى La Société Filiale » ، ثم يخصم من المجموع ٩٠٪ من الايرادات التى تناولتها المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بما فيها الايرادات التى آلت الى الشركة الكبرى من الشركة الصغرى . ويعتبر الباقى بعدئذ مُمَثِّلا وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وبعد تحديد هذا الوعاء على النحو المشار اليه ، تخصم منه التوزيعات التى يسرى عليها حكم المادة ٣٥ من القانون سالف الذكر . غير أن تطبيق هذه المادة يثير خلافا بشأن كيفية حساب مقدار التوزيعات التى يحق خصمها من الوعاء المذكور ؛ فهل يخصم للشركة الكبرى جميع التوزيعات التى أجرتها ، أو يقتصر الخصم هنا على التوزيعات التى أدت عنها هذه الشركة بالفعل ضريبة القيم المنقولة ، دون التوزيعات التى آلت اليها من الشركة الصغرى ، والتى تعفى الشركة الكبرى من أداء ضريبة القيم المنقولة عنها ، وفاقا لحكم المادة « ٦ » من القانون ؟

يرى البعض أنه لما كانت المادة « ٣٥ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تشترط لجواز خصم التوزيعات لدى ربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على شركات المساهمة ، أن تكون ضريبة القيم المنقولة قد أديت بالفعل عن هذه التوزيعات ، ونظرا الى أن الشركة الكبرى تتمتع بما تقضى به المادة « ٦ » من هذا القانون من اعفاء الأرباح التى توزعها فى كل سنة مالية من أداء ضريبة القيم المنقولة بمقدار ما حصلت عليه من ايرادات الشركة الصغرى ، لهذا تكون التوزيعات التى يحق للشركة الكبرى أن تخصمها من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، هى تلك التى تكون هذه الشركة قد أدت عنها بالفعل ضريبة القيم المنقولة ، أى باستبعاد الجزء الذى أعفيت من أداء الضريبة عنه وفاقا لحكم المادة « ٦ » سالفة الذكر .

ونحن لا نقر هذا الرأى ، لما يفضى اليه فى النهاية من حرمان الشركات الكبرى S. Mères من الاعفاء المقرر لها بحكم المادة «٦» من القانون . وترجع الحكمة فى تقرير هذا الاعفاء الى الرغبة فى عدم فرض الضريبة على الايراد الواحد مرتين ، اذ لو ألزمت الشركة الكبرى بأداء ضريبة القيم المنقولة على المبالغ التى تؤول اليها من الشركة الصغرى ، لترتب على ذلك خضوع هذه المبالغ لضريبة القيم المنقولة مرة لدى توزيعها بوساطة الشركة الصغرى ، ومرة أخرى لدى توزيعها بوساطة الشركة الكبرى . وفضلا عن هذا فاننا نرى أن المقصود هنا بالتوزيعات التى يسرى عليها حكم المادة « ٣٥ » هو التوزيعات التى تكون قد أديت عنها ضريبة القيم المنقولة ، دون التفرقة فى ذلك بين ما تكون الشركة الكبرى قد أدت عنه هذه الضريبة ، والايرادات التى آلت اليها من الشركة الصغرى وتكون هذه الأخيرة قد أدت عنها الضريبة المذكورة .

وفيما يلى مثال عملى للحالة التى نحن بصددها :

مثال : نفرض أن شركة مساهمة مصرية اشتركت فى تأسيس شركة مساهمة أخرى ، وأن حساب أرباح وخسائر الشركة الأولى لسنة ١٩٥٠ قد أسفر عن صافى ربح قدره ٣٠٠ر٠٠٠ جنيه ، وأن نصيبها فى توزيعات الشركة الصغرى فى هذه السنة بلغ ٢٥ر٠٠٠ جنيه ، أدت عنه هذه الشركة الأخيرة ضريبة القيم

المنقولة وقدرها ٣٥٠٠ جنيه ، فأصبح الصافى الذى آل الى الشركة الكبرى بعدئذ مبلغ ٢١,٥٠٠ جنيه • وقد تبين أن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر سالف الذكر يشتمل على بعض ايرادات مما ينطبق عليها حكم المادة « ٣٦ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بلغت جملتها ١٠٠,٠٠٠ جنيه ، بما فى ذلك صافى نصيب الشركة فى توزيعات الشركة الصغرى • وبلغ مقدار التوزيعات التى قررتها الجمعية العمومية للشركة — نعنى الشركة الكبرى — بعد التصديق على ميزانيتها عن سنة ١٩٥٠ مبلغا قدره ١٥٠,٠٠٠ جنيه ، وقد أدت الشركة ضريبة القيم المنقولة على هذا المبلغ ، بعد أن خصمت منه ما يعادل صافى التوزيعات التى آلت اليها من الشركة الصغرى •

يتم تحديد المبلغ الذى تؤدى عنه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالقياس الى الشركة الكبرى فى هذا المثال كما يلى :

جنيه	
٣٠٠,٠٠٠	صافى الأرباح • يخصم منه تطبيقا للمادة « ٣٦ » :
٩٠,٠٠٠	ما يعادل ٩٠٪ من مبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه •
٢١٠,٠٠٠	وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية • ويخصم منه تطبيقا للمادة « ٣٥ » :
١٥٠,٠٠٠	مجموع التوزيعات التى أجرتها •
٦٠,٠٠٠	الأرباح التى تربط عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية •

وأما عن ربط الضريبة على الشركة الصغرى ، فى هذا المثال فيتم طبقا للقواعد العادية فى ربط الضريبة على شركات المساهمة •

٢ ـ اشتراك شركة توصية فى شركة توصية أخرى :

يأخذ هذا الاشتراك احدى صورتين ؛ فاما أن تدخل الشركة الأولى شريكا موصيا فى الشركة الثانية ، واما أن تكون صفتها فى هذا الاشتراك شريكا متضامنا • ونبين فيما يلى كيف تربط الضريبة فى كل من هاتين الحالتين :

الحالة الأولى : دخول شركة توصية شريكا موصيا فى شركة توصية أخرى .

تربط الضريبة على الشركة الأولى فى هذه الحالة على الأرباح الناتجة من العمليات التى باشرتها ، مضافا اليها ١٠٪ من قيمة الايرادات التى تؤول اليها من الشركة الثانية ، تطبيقا لحكم المادة «٣٦» من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بحسبانها ايرادات رءوس أموال منقولة مما تناولته الفقرة الثانية من المادة الأولى من هذا القانون .

وغنىٌ عن البيـــان ، أنه ينبغى أن يخصم من وعاء الضريبـــة على الأرباح التجارية والصناعية لهذه الشركة — نعنى الشركة الأولى — مجموع المبالغ التى تقوم بتوزيعها من أرباح السنة التى يتناولها الربط ، وفاقا لحكم المادة « ٣٥ » من القـــانون .

أما الشركة الثانية ، فتربط عليها الضريبة طبقا للقاعدة العادية التى سبق الكلام عنها بصدد بيان كيفية الربط على شركات التوصية .

الحالة الثانية :دخول شركة توصية شريكا متضامنا فى شركة توصية أخرى :

تربط الضريبة بالقياس الى الشركة الأولى فى هذه الحالة ، على مجموع الأرباح التى حققتها من عملياتها وما خصها من أرباح الشركة الثانية . ويتم الربط باسم كل شريك متضامن عن نصيبه فى المجموع المشار اليه ، وباسم شركة التوصـــية عن نصيب الموصين فيه ، مع مراعاة حكم المادة « ٣٥ » من القانون .

ويستتبع هـــذا ، أن يكون وعاء الضريبة بالنسبة لشركة التوصية الثانية مقصورا على ما يتبقى من أرباحها بعد استنزال حصة شركة التوصية الأولى فيها .

٣ ـ دخول شركة توصية شريكا متضامنا فى شركة تضامن :

يتبع فى هذه الحالة ، فيما يختص بربط الضريبة ، على الشركة الأولى ، القواعد نفسها السابق بيانها بشأن ربط الضريبة على شركة التوصية ، التى تدخل شريكا متضامنا فى شركة توصية أخرى .

وأما فيما يختص بشركة التضامن ، فتربط الضريبة على الباقى من أرباحها بعد استبعاد ما خص الشركة الأولى فيها . ويتم الربط على هذا الباقى باسم كل شريك متضامن بمقدار حصته فيه .

٤ ـ اشتراك شركة تضامن فى شركة توصية :

اذا دخلت شركة تضامن شريكا موصيا فى شركة توصية ، ربطت الضريبة على نصيب الشركة الأولى فى أرباح الشركة الثانية باسم هذه الأخيرة بحسبانه حصة توصية ، وسرى عليه حكم المادة « ٣٥ » من القانون . وعندئذ يتكون وعاء الضريبة بالقياس الى شركة التضامن من الأرباح الناتجة من العمليات التى باشرتها هى بالذات ، مضافا اليها ١٠٪ من الايرادات التى تؤول اليها من شركة التوصية ، تطبيقا لنص المادة « ٣٦ » من القانون .

وأما اذا دخلت شركة التضامن شريكة متضامنة فى شركة التوصية ، فعندئذ يتم ربط الضريبة بالقياس الى الشركة الأولى على مجموع الأرباح الناتجة من العمليات التى باشرتها وما خصها فى أرباح الشركة الثانية ، ويكون الربط باسم كل شريك متضامن عن حصته فى المجموع المشار اليه . وواضح فى هذه الحالة أن يكون وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالقياس الى شركة التوصية مقصورا على الباقى من أرباحها بعد استبعاد الجزء الذى خص شركة التضامن .

الفرع الثالث

مكان ربط الضريبـــة

عيّنت المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مكان ربط الضريبـة ؛ فقررت أن يتم ذلك بمركز ادارة المنشآت التى يستثمرها الممول ، وفى حالة عدم تعيين هذا المركز يكون الربط بالجهة التى يوجد فيها المحل الرئيسى للمنشآت .

والمقصود بمركز ادارة الأعمال بالنسبة للممول الفرد أو الشريك المتضامن، هو المكان الذى يستلزم اتخاذه طبيعة أعمال الممول واتساع دائرتها . وبناء عليه فانه اذا ثبت لمصلحة الضرائب أن المكان الذى اختاره الممول مركزا لادارة أعماله مكان صورى ، وأن الممول يمسك حساباته كما يصرف معظم وقته وجهوده حيث يوجد عمله الرئيسى الذى يتبع مأمورية ضرائب أخرى غير المأمورية التى رغب أن يكون مركز أعماله تابعا لها ، فمن رأينا ألا يلتفت الى مثل هذا الاختيار ، بل يجب أن تربط الضريبة على الممول بوساطة مأمورية الضرائب التى يتبعهـا نشاطه الرئيسى .

وقد وضعت مصلحة الضرائب بعض التعليمات بشأن مكان ربط الضريبة تتلخص فيما يأتى[1] :

اذا كان للممول الواحد منشآت متعددة خاصة به ، أو كان شريكا متضامنا فى شركة أو أكثر علاوة على المنشآت التى يملكها وحده ، وكانت هذه المنشآت واقعة فى دائرة اختصاص أكثر من مأمورية ضرائب واحدة ، وجب على الممول فى هذه الحالة أن يقدم الى مأمورية الضرائب الواقع فى دائرتها محله الرئيسى أو مركز ادارة أعماله ، الاقرارات المنصوص عليها فى المادتين ٤٣ ، ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، عن أرباحه من جميع منشآته الخاصة ونصيبه فى أرباح

(١) راجع منشور مصلحة الضرائب رقم ٣٢

الشركات التى هو عضو فيها • وتقوم مأمورية الضرائب المشار اليهـا باتخاذ اجراءات الربط على الممول عن مجموع أرباحه سالفة الذكر •

والمقصـود بالمنشآت التى يستثمرها الممول ، ما يستثمره داخـل القطر المصرى من منشآت تخضع أرباحها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية • وعلى ذلك لا تخضع الأرباح التى يحققها الممول من منشآت مستقلة يستثمرها خارج القطر المصرى ، للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المقررة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ • وقد سبق أن أوضحنا ذلك تفصـيلا لدى شرح مبـدأ اقليمية الضريبة وتطبيقاته العملية •

الفرع الرابع

وحدة الربط والتمويل

تنص المادة « ٣٤ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن تفرض الضريبة على مجموع المنشآت التى يستثمرها الممول . ويقصد بذلك أن تضاف أرباح الممول من جميع نواحى نشاطه الخاضع للضريبة بعضها الى بعض ، ثم تربط الضريبة على المجموع . ومن مقتضيات هذه القاعدة أن تخصم الخسارة التى ينتهى بها استغلال احدى أو بعض منشآت الممول من أرباح منشآته الأخرى . واذا زاد مقدار الخسارة على مقدار الأرباح ، فلا يكون ثمة محل لربط ضريبة ، بل ينقل هذا الفرق الى السنوات التالية ، وفاقا لما قضت به المادة « ٥٧ » من القانون .

واذا كانت حدود السنة المالية لاحدى منشآت الممول تختلف عنها فى منشأته أو منشآته الأخرى ، وجب ضم النتائج التى أسفر عنها استغلال هذه المنشآت جميعا بعضها الى بعض ، وربط الضريبة على مجموع هذه النتائج مرة واحدة . ويتم الربط ، فى هذه الحالة ، بعد انقضاء المهلة المحددة لتقديم الاقرار السنوى للمنشأة التى تنتهى سنتها المالية فى أبعد تاريخ . وفيما يلى مثال لذلك :

مثال : نفرض أن أحد الممولين يستثمر منشأة تنتهى سنتها المالية فى آخر مارس من كل سنة ، ويستثمر منشأة أخرى تنتهى سنتها المالية فى آخر يولية من كل سنة ، كما يستثمر منشأة ثالثة تنتهى سنتها المالية فى آخر ديسمبر من كل سنة . ونفرض أن العمليات التى باشرها الممول فى منشأته الأولى أسفرت — بالقياس الى سنتها المالية المنتهية فى آخر مارس سنة ١٩٥٠ — عن أرباح قدرها ٩٠٠ جنيه ، وأن عمليات منشأته الثانية — بالقياس الى سنتها المالية المنتهية فى آخر يوليـة سنة ١٩٥٠ — انتهت بخسارة قدرها ٤٠٠ جنيه ، وأن

عمليات المنشأة الثالثة فى سنتها المالية المنتهية فى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ أسفرت عن أرباح قدرها ٢٠٠٠ جنيه .

يحدد الربح الذى تربط عليه الضريبة فى هذه الحالة على النحو الآتى :

جنيه	
٩٠٠	أرباح المنشأة الأولى . يخصم منها :
٤٠٠	مقدار خسارة المنشأة الثانية .
٥٠٠	صافى نتيجة عمليات المنشأتين الأولى والثانية ، ويضم اليه :
٢٠٠٠	أرباح المنشأة الثالثة .
٢٥٠٠	الجملة . وتمثل المبلغ الذى تربط عليه الضريبة .

ويتم الربط على هذا المبلغ بعد انتهاء المهلة المحددة لتقديم اقرار الممول عن نتيجة أعمال المنشأة الثالثة ، أى بعد آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ بشهرين .

ويختلف حكم التشريع المصرى عن حكم التشريع الفرنسى ؛ فيما يختص بخصم خسارة احدى أو بعض نواحى النشاط من أرباح نواحى النشاط الأخرى ؛ ففى مصر لا ينظر الى شخص المستغل للمنشأة ، بمعنى أنه اذا كان الممول يستغل منشأة فردية ، وكان فى الوقت ذاته شريكا متضامنا فى شركة تضامن أو شركة توصية ، وأسفرت أعمال هذه الشركة فى احدى السنوات عن خسارة ، فى حين حقق الممول من منشأته الخاصة فى تلك السنة أرباحا ، ربطت الضريبة على الفرق بين أرباح المنشأة الفردية ونصيب الممول فى خسارة شركة التضامن . واذا زاد مقدار الخسارة على مقدار الأرباح حق للممول أن ينقل الفرق الى السنوات التالية ، طبقا للأوضاع المنصوص عليها بالمادة « ٥٧ » سالفة الذكر .

وأما فى فرنسا فيجرى العمل على خلاف ذلك ؛ اذ يشترط لانتفاع الممول بخصم خسارة بعض نواحى نشاطه من أرباح نواحى نشاطه الأخرى ، أن تكون هناك وحدة فى شخصية المستغل . وعلى ذلك لا يسمح للممول أن يخصم خسارة منشأته الخاصة من نصيبه فى أرباح شركة التضامن أو التوصية أو العكس ، نظرا لأن لكل من شركة التضامن وشركة التوصية ، فيما يتعلق بربط الضريبة ، شخصية قائمة بذاتها مستقلة عن شخصية الممول فى منشأته الخاصة . وقياسا

على هذا ، لا يسمح للممول الذى يدخل شريكا متضامنا فى شركتين أو أكثر من شركات التضامن أو التوصية ، باجراء مقاصة بين نصيبه فى خسارة احدى هذه الشركات وحصته فى أرباح الأخرى • وأما بالنسبة لشركات المحاصة ، فانه نظرا لانعدام شخصيتها ، يجوز للشريك فيها أن يخصم نصيبه فى خسارتها من أرباح منشأته الخاصة ، أو العكس •

الفصل الخامس

أنواع الربط والتعديلات التى تطرأ عليه

١ — أنواع الربط

أنواع الربط ثلاثة : (١) ربط مؤقت من واقع الاقرار ، (٢) ربط أولى ، (٣) ربط اضافى .

(١) الربط المؤقت من واقع الاقرار :

صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلوا من النص على الزام الممول بأداء الضريبة المستحقة طبقا لاقراره قبل استيفاء اجراءات الربط والتمويل بشأن هـذا الاقرار . ومن ثم لم يكن هناك سـبيل أمام مصلحة الضرائب لتحصيل الضرائب المستحقة من واقع اقرارات الممولين ، الا باجراء ربط مؤقت ، الى أن يتيسر لها فحص الاقرارات المذكورة وتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة طبقا لما يسفر عنه هذا الفحص . على أنه بصدور المرسوم بقانون المؤرخ فى ٤ أكتوبر سنة ١٩٤٥ ، الذى قضى باستمرار العمل بالتدابير المقررة فى الأمرين العسكريين ٣٦١ و ٣٦٢ ، لم تجد مصلحة الضرائب ما يدعو الى الالتجاء لهذا النوع من الربط ، نظرا لمـا تقرر من الزام الممولين جميعا بأداء الضرائب المستحقة طبقا لاقراراتهم فى مواعيد محددة ، بغض النظر عن فحصها ومراجعتها . هذا وقد أضاف القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ نصا جديدا الى حكم المادة ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بالزام كل ممول بأن يدفع الضريبة من واقع اقراره خلال شهر من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديمه . وعلى ذلك لم يعد هناك ما يدعو الى ربط الضريبة على أساس الاقرار ، الا اذا تأخر الممول عن أدائها فى الموعد المشار اليه ، وذلك مع عدم الاخلال بالجزاءات التى تستحق عليـه بسبب اخلاله بأحكام القانون .

(٢) الربط الأولى :

يقصد بالربط الأولى أول ربط تجريه مصلحة الضرائب بعد تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ، اما طبقا لحسابات الممول بعد ادخال ما يلزم من تعديلات عليها ، أو طبقا لتقدير المصلحة ، أو على أساس قرار لجنة الطعن .

(٣) الربط الاضافى :

يقصد بالربط الاضافى كل ربط جديد يتم عن أرباح سنة ضريبية سبق اجراء ربط أولى بشأنها . وقد يربط على الممول ربطا اضافيا أكثر من مرة عن سنة واحدة حسب مقتضيات الأحوال . وسيأتى فيما بعد بيان الأحوال التى يجوز اجراء ربط اضافى فيها .

٢ — التعديلات التى يجوز إدخالها على الربط

تأخذ هذه التعديلات احدى الصور الثلاث الآتية : ا — زيادة الربط ب — تخفيض الربط حـ — الغاء الربط .

(١) زيادة الربط :

الأصل فى الربط الذى يتم على الممول عن سنة ضريبية معينة بعد فحص اقراره عنها ، أن يكون ربطا نهائيا غير قابل لأية زيادة عليه ، وذلك ضمانا لاستقرار أمور الممولين ، وتحديد موقفهم ازاء الالتزام بالضريبة تحديدا قاطعا . وانما يتعين لسريان هذه القاعدة ، أن يكون الممول صادقا فيما يدلى به الى مصلحة الضرائب من بيانات ، وأمينا فيما يثبته فى دفاتره من قيود ، وألا يعمد الى اتباع أية طريقة احتيالية للتخلص من أداء الضريبة على أرباحه الفعلية . وقد جاءت المادة ٤٧ مكررة ، المضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ مؤيدة هذه القاعدة ، اذ نصت على ما يأتى : « يعتبر التنبيه على الممول بالدفع نهائيا وقطعيا . ومع ذلك اذا تحققت مصلحة الضرائب — دون اخلال بأجل التقادم المنصوص عليه فى المادة ٩٧ من هذا القانون والقوانين المعدلة له — من أن الممول لم يتقدم باقرار صحيح شامل ، بأن أخفى نشاطا أو مستندات أو غيرها ، أو قدم بيانات غير صحيحة ، أو استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، وذلك باخفاء أو محاولة اخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، فتجرى المصلحة ربطا اضافيا يكون قابلا للطعن فيه كالربط الأصلى .

وذلك مع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى هذا القانون .

وفى جميع الأحوال اذا تناولت المصلحة الربط الذى أجرته بأى تعديل ، يجب اخطار الممول به ، مع توضيح الأسس التى بنى عليها الربط الأصلى والاضافى ، والأسباب التى استندت اليها المصلحة لاجراء التعديل » .

وجاء فى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بصدد تسويغ اضافة المادة ٤٧ مكررة سالفة الذكر ما نصه : « تبين للجنة أن رأى القضاء قد استقر على عدم جواز اعادة الربط الا فى حدود ضيقة ، احتراما لقرار المصلحة ، وللرغبة فى استقرار أحوال الممولين . وقد رئى اضافة هذه المادة لتوضيح الأحوال التى يجوز فيها اجراء ربط اضافى ، وكفلت حقوق الممولين ، وألزمت المصلحة باخطارهم بالأسس والأسانيد التى دعتها لتعديل الربط . هذا من جهة ، ومن جهة أخرى خُوِّلَ الممولون أن يطعنوا فى الربط الاضافى فى نفس المدد وأمام نفس الهيئات التى تنظر فى الربط الأصلى . وتأمل اللجنة امكان استخلاص حق الخزانة ووضع حد لتهرب الممولين . بل ان مجرد هذا الاحتياط التشريعى قد يحملهم على تقديم اقرار صحيح شامل لكل نشاطهم . وليس فى هذا النص ما يخرج عما استقر عليه القضاء من عدم جواز اعادة الربط ، فهو لا يعدو أن يكون نصا تفسيريا » .

وجاء فى تعليق هيئة لجنتى المالية والتجارة والصناعة بمجلس الشيوخ على هذه المادة ما نصه : « الأصل فى الربط أن يكون نهائيا وقطعيا متى استكمل كل اجراءاته ، وقد استقر على ذلك رأى القضاء . بيد أنه قد تَجِدُّ أمور تستدعى النظر فيه ، فتلجأ مصلحة الضرائب الى ربط اضافى مكمل للربط الأصلى ، يخطر به الممول مع توضيح الأسباب التى دعت اليه ، والأسس التى قام عليها ، وللممول الحق فى أن يطعن فيه كما يطعن فى الربط الأصلى . واللازم أن تضيَّق دائرة هذا الربط الاضافى ما أمكن ، وهذا هو ما حددته هذه المادة الجديدة . ورغبة فى أن تزيد هذه الدائرة ضيقا ، أشارت الهيئة الى قيد آخر ملحوظ ، وهو أجل التقادم المنصوص عليه فى المادة ٩٧ من هذا القانون والقوانين المعدلة لها ، وهذه المادة صريحة فى أن كل ما يستحق دفعه للحكومة بموجب هذا القانون يسقط بمضى خمس سنوات . وهى تصدق ضمنا على ما نحن فيه هنا ، ولكن الهيئة أبت الا أن تصرح بذلك » .

يتضح مما تقدم أنه يشترط لاجراء ربط اضافى على أى ممول ، أن يثبت لمصلحة الضرائب أن العناصر التى اتخذت أساسا للربط الأصلى لا تُمَثِّل حقيقة الأرباح ، بسبب ماعمد اليه الممول من وسائل الغش أو التحايل أو التضليل لاخفاء بعض وجوه نشاطه الخاضع للضريبة . وفيما عدا هذه الأحوال لا يحق لمصلحة الضرائب ادخال أية زيادة على الربط الذى تكون قد أجرته بعد فحص اقرار الممول ، الا اذا كان القصد من هذه الزيادة تصحيح خطأ مادى ، أو الربط على نشاط جديد لم يتناوله الربط الأصلى ، ويصلح بذاته مستقلا عن النشاط الذى تناوله الربط السابق لأن يكون محلا لربط الضريبة عليه . ومن أمثلة الخطأ المادى الذى يؤدى تصحيحه الى زيادة الربط ، الخطأ فى نقل بعض الأرقام لدى تحرير استمارة التمويل ، والخطأ فى حساب الضريبة عند تحرير الورد ، وخصم مبلغ من أرباح الممول مقابل الأعباء العائلية أكثر مما يحق خصمه طبقا لحكم القانون . ومن أمثلة النشاط الجديد الذى يصلح لأن يكون محلا لربط جديد ، أن يثبت لمصلحة الضرائب أن للممول منشأة أو مهنة أخرى ، خلاف المنشأة أو المهنة التى يتعلق بها الربط السابق . وينبغى أن يقتصر تحديد الأرباح التى يربط عليها ربطا اضافيا فى هذه الحالة على النشاط الجديد وحده ، دون أن يتخذ وجوده وسيلة لاعادة اجراءات تحديد الأرباح بالقياس الى النشاط الذى تناوله الربط السابق .

وغنى عن البيان أنه يحق لمصلحة الضرائب — علاوة على الأحوال المتقدمة — أن تقوم باجراء ربط اضافى على الممول ، اذا كانت الضريبة قد ربطت عليه طبقا لقرار لجنة الطعن ، ثم استأنفت المصلحة هذا القرار أمام المحكمة الابتدائية ، وصدر الحكم بزيادة الأرباح عما قررته هذه اللجنة .

هذا ، ويشترط لامكان تحصيل الضريبة التى يُرى اجراء ربط اضافى بشأنها ، أن يتم ربطها على الممول قبل حلول أجل التقادم ، الذى يسقط بعده حق مصلحة الضرائب فى المطالبة بمستحقاتها . أما اذا حل هذا الأجل دون أن تنكشف لمصلحة الضرائب مُسَوِّغات هذا الربط الاضافى ، فلا يكون ثمة محل لاجرائه ، حيث يكون حق الخزانة العامة فى تحصيل فرق الضريبة المستحق لها ،

قد سقط قانونا بالتقادم . ويستوى فى ذلك أن يكون المسوّغ لاجراء الربط الاضافى المنوه به وقوع مصلحة الضرائب فى خطأ مادىّ لدى اجراء الربط الأصلى ، أو اغفالها نشاطا آخر مستقلا دون الربط عليه ، أو اتباع الممول بعض طرق الغش أو التحايل لاخفاء حقيقة أرباحه .

(ب) تخفيض الربط :

اذا تم ربط الضريبة على الممول وصدر الورد بها ، فلا يكون ذلك حائلا دون تعديل هـذا الربط بالتخفيض ، اذا كان هناك من الأسباب القانونية ما يسوّغ اجراء التعديل المذكور ، حتى لو كان الربط قد تم طبقا لاقرار الممول ، أو طبقا للتقدير المتفق عليه بين مصلحة الضرائب والممول . وأساس ذلك أن الورد لا يحدد المركز القانونى للممول ، وانما تحدده نصوص قانون الضريبة وحدها[1] . وانما يشترط لتخفيض الضريبة المربوطة عدم انقضاء مدة التقادم ، التى يسقط حق الممول بعدها فى استرداد الضريبة المحصلة منه بغير حق .

وتطبيقا لهذا المبدأ يجوز تخفيض الضريبة المربوطة فى الحالات الآتية :

١ — اذا أخطأت مصلحة الضرائب فى حساب الأعباء العائلية للممول ، بأن حسبت له مبلغا يقل عما يستحق خصمه من أرباحه تطبيقا لحكم المادة ٤١ من القانون .

٢ — اذا كانت مصلحة الضرائب قد ربطت الضريبة على أرباح الممول ، بما فيها كامل ايرادات القيم المنقولة أو الأراضى الزراعية أو المبانى الداخلة فى ممتلكات منشأته ، خلافا لما تقرره المادة ٣٦ من القانون فى هذا الشأن .

٣ — اذا تم ربط الضريبة على الممول دون تطبيق المادة « ٥٧ » من القانون ، وكان له حق فى تطبيقها ، يؤدى الى نقص مقدار الأرباح التى تستحق عليها الضريبة عما صدر به الورد .

٤ — اذا أدرج رقم الأرباح باستمارة التمويل بأكثر من مقداره الصحيح المثبت فى استمارة الربط ، أو كان هناك خطأ مادى فى التقرير الذى وضعه مأمور

---

(١) يراجع كتاب الضريبة على الايرادات علما وعملا ، لحضرة صاحب العزة احمد ممدوح مرسى بك ، ج ١ ص ١١ .

الضرائب بنتيجة فحص اقرار الممول ، مما يترتب على تصحيحه خفض رقم الأرباح التى تم عليها الربط .

٥ — اذا تم ربط الضريبة على الممول طبقا لتقدير مصلحة الضرائب ، وطعن الممول فى هذا التقدير أمام لجنة الطعن ، وصدر قرار هذه اللجنة بتخفيضه .

٦ — اذا كانت الضريبة قد ربطت على أساس قرار لجنة الطعن ، واستأنف الممول هذا القرار أمام المحكمة ، وحكم له بتخفيض الأرباح عن تقدير اللجنة المذكورة .

٧ — اذا صدر حكم من المحكمة الابتدائية بزيادة الأرباح عن تقدير لجنة الطعن ، وربطت الضريبة على هذه الزيادة ، ثم استأنف الممول هذا الحكم ، وصد حكم نهائى بتخفيض الأرباح عما قضت به المحكمة الابتدائية .

٨ — اذا كانت الضريبة قد ربطت على أساس سعر أعلى من السعر الذى قرره القانون .

(ج) الغاء الربط :

يلغى الربط فى الحالات الآتية :

١ — اذا كانت مصلحة الضرائب قد ربطت الضريبة على الممول مرتين بطريق السهو .

٢ — اذا كانت مصلحة الضرائب قد ربطت الضريبة خطأ باسم شخص غير ملزم بها قانونا .

٣ — اذا وقع خطأ من مصلحة الضرائب فى سنة الربط .

٤ — اذا كان للممول نشاط متعدد يتبع أكثر من مأمورية ضرائب واحدة ، وربطت المأمورية التى يتبعها النشاط الرئيسى لهذا الممول على مجموع أرباحه من مختلف نواحى نشاطه ، وربطت مأمورية أخرى — فى الوقت نفسه — على أرباح النشاط الذى يقع فى دائرة اختصاصها .

ومن أمثلة هذه الحالة ، أن يكون الممول شريكا متضامنا فى شركة تضامن أو شركة توصية تتبع احدى مأموريات الضرائب ، ويكون له نشاط آخر

خاص به يتبع مأمورية أخرى ، وتقوم المأمورية التى تتبعها الشركة المذكورة بربط الضريبة على الممول ، فى حين تكون المأمورية التى يتبعها نشاطه الخاص قد ربطت الضريبة على مجموع أرباحه من نشاطه هذا وحصته فى أرباح الشركة .

٥ — اذا ربطت الضريبة على الممول على أساس خضوعه لأحكام الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وعارض الممول فى ذلك ورفع الأمر الى القضاء مدعيا بأن ايراداته تخضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون ، وصدر حكم نهائى فى دعوى الممول يؤيد وجهة نظره .

٦ — اذا كان الممول قد أصابته خسائر فى احدى السنوات يزيد مقدارها على مقدار أرباح السنة التالية لها ، وكانت الضريبة قد ربطت على أرباح هذه السنة الأخيرة دون تطبيق حكم المادة ٥٧ ، بطريق السهو .

وثمة حالة أخرى من حالات الغاء الربط ، وهى استقرار القضاء على رأى يخالف الرأى الذى ربطت المصلحة الضريبة على أساسه . وشبيه بذلك حالة اعادة مصلحة الضرائب ذاتها النظر فى بعض تعليماتها ومنشوراتها ، واستقرارها على رأى يخالف ما سبق لها ابداؤه فيها . على أن الافادة من هذا الالغاء لا تكون مطلقة لجميع الممولين ؛ اذ يحرم من استرداد الضرائب المدفوعة على أساس الرأى القديم كل ممول يكون قد رفع دعوى أمام القضاء ، وصدر فيها حكم نهائى ضده .

الفصل السادس

ربط الضريبة فى حالة وقوف المنشأة عن العمل أو التنازل عنها للغير

١ — وقوف المنشأة عن العمل

المقصود بالوقوف عن العمل :

يأخذ وقوف المنشأة عن العمل احدى صورتين ؛ فاما أن يكون وقوفا كليا واما أن يكون وقوفا جزئيا . ويقصد بالوقوف الكلى انقطاع الممول عن مباشرة جميع الأعمال التى يتناولها نشاطه الخاضع للضريبة .

أما الوقوف الجزئى ؛ فيقصد به تصفية الممول بعض منشآته دون بعضها الآخر . ويتحقق ذلك عندما يكون للممول عدة منشآت لكل منها كيان مستقل عن غيرها فى عملية الاستغلال ، مما يقتضى اعداد حساب بنتيجة عمليات كل منها على حدة . ويصدق هذا الحكم على فروع المنشأة التى يمسك لها الممول حسابا خاصا ، ويقدم عنها اقرارا سنويا مستقلا الى مصلحة الضرائب . أما اذا كان الممول يقدم ميزانية واحدة بنتيجة أعمال منشأته شاملة جميع فروعها ، فلا يعتبر وقوفه عن مباشرة العمل فى أحد هذه الفروع من حالات الوقوف الجزئى ، لأن أرباح أو خسائر هذا الفرع ، ستظهر بطبيعة الحال فى الاقرار السنوى الخاص بنتيجة استغلال المنشأة .

وليس المقصود بتاريخ وقوف المنشأة عن العمل ازماع تصفيتها ، سواء بصدور قرار بذلك من الهيئة التى تخول هذا الحق ان كانت المنشأة شركة ، أو باعلان هذه التصفية ان كانت المنشأة فردية ، بل المقصود بهذا التاريخ هو انقطاع المزاولة فعلا ؛ الأمر الذى لا يتحقق فى فترة التصفية . وعلى ذلك

تدخل فترة التصفية فى الزمن الخاضع للضريبة وتكون عملياتها من عمليات المزاولة العادية ، سواء أكانت هذه التصفية اختيارية أم اجبارية ، وسواء أكانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجل .

واذا كانت حسابات المنشأة قد قفلت بمجرد صدور قرار بوقوف المنشأة عن العمل ، وفتحت حسابات خاصة بالتصفية ، فيجرى حساب الضريبة عن الفترة السابقة على صدور القرار المشار اليه ، ويعاد حسابها بعد التصفية على أساس سنة الضريبة[1] .

وطبقا لما يجرى عليه العمل فى مصر ، لا تعتبر وفاة الممول من أسباب تصفية الضريبة ، اذا حدثت خلال السنة المالية للمنشأة ، بل ينتظر لحين انتهاء هـذه السنة ، وعندئذ تربط الضريبة على أرباح المنشأة باسم ورثة الممول .

والأمر على خلاف ذلك فى فرنسا ؛ اذ تكون وفاة الممول مُسَوِّغا لاعتبار المنشأة فى حكم المتوقفة عن العمل ، ومن ثم تربط الضريبة على الأرباح التى حققتها خلال المدة التى لم يسبق اجراء ربط عنها حتى تاريخ وفاة الممول . ويسرى ذلك أيضا فى حالة وفاة أحد الشركاء المتضامنين فى شركات المتضامن ، الا اذا نص فى عقد الشركة على عدم حلها عند وفاة واحد أو أكثر من الشركاء ، فتربط الضريبة فى هذه الحالة فى مواعيدها العادية[2] .

واذا لجأت احدى الشركات الى تعديل بعض أوضاعها ، سواء تناول هذا التعديل الأغراض التى أنشئت الشركة من أجلها ، أو حصص الشركاء فى رأس المال أو الأرباح ، أو المكان الذى تزاول فيه نشاطها ، وكانت هذه التعديلات مما تسمح به نصوص عقد الشركة ، فلا يكون ذلك من حالات التوقف عن العمل الذى يُسَوِّغُ تصفية الضريبة المستحقة على المنشأة .

ومن أحكام مجلس الدولة فى فرنسا فى صدد الوقوف عن العمل أو التنازل عن المنشأة للغير ، الحكم الصادر فى أول أغسطس سنة ١٩٢٨ ، الذى قضى بأنه اذا انحلت شركة تضامن ، وأعقب ذلك تكوين شركة أخرى بوساطة

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٦٦ الصادر فى ١٢ يناير سنة ١٩٤١ .
(٢) التعليمات العامة فى فرنسا الصادرة فى ٣١ يناير سنة ١٩٢٨ .

الشركاء الأصليين بقصد متابعة أعمال الشركة الأولى ، لا يكون ذلك من حالات التصفية أو التنازل .

كيفية حساب الضريبة فى حالة الوقوف عن العمل :

تنص المادة « ٥٨ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه : « اذا وقفت المنشأة عن العمل الذى تؤدى الضريبة على أرباحه وقوفا كليا أو جزئيا ، تحصل الضريبة على الأرباح لغاية التاريخ الذى وقف فيه العمل .

ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على الممول فى بحر ستين يوما من التاريخ الذى وقف فيه العمل أن يبلغ ذلك الى مصلحة الضرائب ، وأن يقدم لها الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة ، والا التزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة » .

يتضح من هذا النص ، أنه يشترط للانتفاع بما قرره من تحصيل الضريبة لغاية التاريخ الذى وقف فيه العمل ، أن يقوم الممول الذى وقف عمله بتبليغ ذلك الى مصلحة الضرائب فى مدى ستين يوما من تاريخ وقوف العمل ، مع تقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة . أما اذا خالف الممول ذلك ، تم ربط الضريبة عليه عن سنة كاملة . وتعمد مصلحة الضرائب الى تحديد الضريبة فى هذه الحالة ، على أساس مضاعفة أرباح فترة العمل كما يتضح من المثال الآتى :

مثال : نفرض أن ممولا توقف عن العمل فى أول مايو سنة ١٩٥٠ ولم يبلغ مصلحة الضرائب بذلك فى مدى ستين يوما من التاريخ المذكور ، وأن أرباحه فى المدة من أول يناير الى آخر أبريل سنة ١٩٥٠ بلغت ٤٠٠ جنيه .

تربط الضريبة على هذا الممول عن سنة ١٩٥٠ ، باعتبار أن أرباحه خلالها تعادل ثلاثة أمثال الربح الذى حققه فى المدة من أول يناير الى آخر أبريل من هذه السنة ، أى مبلغ ١٢٠٠ جنيه .

ويوجه الى هذه الطريقة بعض الانتقاد ؛ لأن تحديد الربح على أساسها لا يعطى صورة صحيحة لربح المنشأة فى سنة كاملة ، وذلك لاختلاف الأرباح فى بعض شهور السنة اختلافا كبيرا عنه فى الشهور الأخرى . وتلافيا لهذا

النقص ، نرى أن يعدل التشريع فى هذه الناحية ، وأن ينص فى التعديل على ربط الضريبة فى حالة عدم التبليغ عن التوقف فى الميعاد المحدد — ويقاس على ذلك حالة عدم التبليغ عن التنازل — على أرباح السنة المالية السابقة للسنة التى حدث فيها التوقف أو التنازل ، وأن يكون لمصلحة الضرائب الحق فى زيادة هذا الرقم ، اذا ثبت لها أن ما أصابه الممول من أرباح خلال المدة التى حدث فيها التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة للغير ، يزيد على أرباح السنة السابقة .

وقوف شركة التضامن عن عملها واقتسام الشركاء بضائعها :

يحدث أحيانا أن يتفق الشركاء فى شركة التضامن على تصفية الشركة واقتسام بضائعها فيما بينهم ، ثم يستقل بعضهم بالمنشأة ويخرج منها بعضهم الآخر ويزاولون العمل فى منشأة جديدة .

ويثير ربط الضريبة فى هذه الحالة خلافا فى الرأى بشأن الأساس الذى يتبع فى تقويم البضائع الموجودة وقت التصفية ، أيتم تقويمها بسعر شرائها ، أم يتم على أساس سعر السوق ان كان يزيد على سعر الشراء ؟ .

يذهب البعض الى القول بوجوب تقويم البضائع التى يقتسمها الشركاء على أساس سعر السوق ان كان يزيد على ثمن الشراء ، واعتبار الفرق بين قيمتها محسوبة على هذا الأساس وبين ثمن شرائها ربحا أصابه الشركاء ، وربط الضريبة على كل شريك ، تبعا لذلك ، على مجموع نصيبه فى أرباح العمليات السابقة للتصفية ومقدار الفرق بين ثمن شراء البضائع التى خصته فى القسمة وسعرها فى السوق . ويستند أصحاب هذا الرأى فى دعم وجهة نظرهم الى أن شركة التضامن المُصَفَّاة ، أى الشخصية المعنوية لهذه الشركة ، قد حققت ربحا من عملية التصفية يعادل الفرق بين ثمن شراء السلع التى كانت موجودة لديها وثمنها فى السوق وقت انتقال ملكيتها من يد الشركة الى يد الشركاء .

أما البعض الآخر فيرون عدم حساب أرباح للشركاء من عملية القسمة العينية للبضائع فى الحالة التى نحن بصددها . ويستندون فى ذلك الى أن الضريبة التى تفرض على الفرق بين ثمن شراء هذه البضائع وسعرها بالسوق

وقت توزيعها على الشركاء ، انما تفرض على ربح افتراضى لم يحققه الشركاء بعـد .

وهذا الرأى هو الواجب الاتبـاع فى مصر ، حيث لا تراعى الشخصية المعنوية لشركة التضامن لدى ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التى فرضها القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بل تفرض هذه الضريبة على كل شريك متضامن على حدة عن حصته فى أرباح الشركة كما أسلفنا .

٢ — التنازل عن المنشأة للغير

المقصود بالتنازل عن المنشأة :

يقصد بالتنازل عن المنشأة انتقالها من يد الى أخرى بمقابل أو بدون مقابل . ويتحقق التنازل بالبيع ، أو الهبة ، أو القسمة ، أو بأى تعـاقد آخر يترتب عليه انتقال ملكية المنشأة من شخص لآخر ، أو من شخصية معنـوية الى شخصية معنوية أخرى ؛ كاندماج شركتين بعضهما فى بعض ، وزوال شخصية كل منهما وتكوين شركة واحدة منهما ذات شخصية معنوية جديدة ، أو تقديم الممول الذى يملك منشأة خاصة أصولَ وخصومَ منشأته ، حصة عينية الى منشأة جديدة ليكون شريكا فيها ، أو قبول الممول صاحب المنشأة الفردية دخول شريك أو شركاء معه بمقابل أو بغير مقابل ، مما يترتب عليه من الناحية القانونية انتقال ملكية هذه المنشأة من يد صاحبها الأصلى الى يد الشركة المكونة منه ومن شريكه أو شركائه الجدد .

والتاريخ الذى يعد مبـدءا للتنازل هو تاريخ تسلم المتنازَل له المنشأة المتنازَل عنها .

ويكون التنازل عن المنشأة اما تنازلا كليا واما تنازلا جزئيا . ويقصـد بالتنازل الكلى بيع جميع مُقَوِّمات المنشأة من أصول وخصوم . أما التنازل الجزئى ، فيقصد به بيع بعض حقـوق معنوية فى المنشأة ذات كيـان خاص وصلاحية للاستمرار فى عملية الاستغلال ، كبيع الاسم التجارى للمنشأة ، أو بيع حق الامتياز الممنوح لها لاستغلال احدى المرافق ، أو بيع حق الاحتكار

المُخَوَّل لها لصناعة بعض السلع . أما اذا اقتصر البيع على بضائع المنشأة ، أو موجوداتها ، فلا يعتبر ذلك تنازلا بالمعنى الذى يقصده قانون الضرائب ، حتى لو تناول البيع جميع البضائع أو الموجودات . وقد أيدت محكمة مصر الاستئنافية هذا الرأى ، اذ ورد بحيثيات حكمها الصادر فى ١٩ مايو سنة ١٩٤٨ فى الدعوى رقم ٣٦٤ سنة ٦٤ قضائية ما نصه : « ان التنازل Cession انما يكون عن حق معنوى فى المنشأة بكاملها ، أو جزء منها ، لا بيع شىء معين من الأشياء الملحقة بالمنشأة ، كالبضائع التى تحتويها ، أو الأدوات التابعة لها ، ولهذا فان النص لم يستعمل لفظ « بيع » الذى تشمل دلالته هذه الأشياء اذا حصل التصرف فى شىء منها » .

كيفية حساب الضريبة فى حالة التنازل عن المنشأة للغير :

طبقا لنص المادة « ٥٩ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدل بالقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ يكون حكم التنازل عن كل أو بعض المنشأة فيما يتعلق بتصفية الضريبة حكم وقوف العمل ، وتطبق عليه أحكام المادة « ٥٨ » فى هذا الشأن . ويقع الالتزام بتبليغ مصلحة الضرائب عن هذا التنازل على عاتق المتنازل والمتنازل له ، فيجب عليهما اخطار مصلحة الضرائب بهذه الواقعة فى مدى ستين يوما من تاريخ حصولها .

يتضح من هذا أن التنازل عن المنشأة للغير ، يؤدى الى تصفية الضريبة لغاية تاريخ التنازل . وانما يتعين للافادة من هذا الحكم ، أن يقوم كل من المتنازِل والمتنازَل له بتبليغ مصلحة الضرائب عن التنازل فى مدى ستين يوما من تاريخ حصوله ، والا استحقت الضريبة على المنشأة المتنازَلِ عنها عن سنة كاملة .

وتحسب الضريبة فى هذه الحالة الأخيرة ، أى فى حالة عدم التبليغ عن التنازل فى الموعد المحدد ، على أساس مضاعفة أرباح المدة السابقة للتنازل . فاذا كان التنازل قد تم فى آخر شهر مارس سنة ١٩٥٠ مثلا ، وكانت أرباح المنشأة المتنازَلِ عنها خلال المدة من أول يناير الى آخر مارس سنة ١٩٥٠ قد بلغت ٥٠٠ جنيه ، اعتبرت أرباح هذه المنشأة فى سنة ١٩٥٠ مبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

تضامن المتنازل له مع المتنازل فى أداء الضرائب المستحقة على المنشاة :

طبقا لنص المادة « ٥٩ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، لم يكن المتنازَل له مسئولا عن أداء الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازَل عنها ، الا اذا أهمل تبليغ مصلحة الضرائب أمر هذا التنازل فى مدى ستين يوما من تاريخ حصوله . وبعبارة أخرى ، فان مجرد قيام المتنازل له بواجب التبليغ عن التنازل فى الموعد المحدد ، كان يسقط عنه الالتزام بأداء شىء من الضرائب المستحقة على المنشأة . ولكن بعد صدور القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ ، أصبح كل من المتنازِل والمتنازَل له مسئولا بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشأة أو المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، سواء أقام المتنازَل له باخطار مصلحة الضرائب عن التنازل فى الموعد المقرر أم لم يقم بهذا الاخطار . ولا تبرأ ذمة المتنازَل له من هذه الضرائب ، الا اذا طلب من مصلحة الضرائب موافاته ببيان عنها وتأخرت المصلحة فى اخطاره بهذا البيان عن ستين يوما من تاريخ طلبه . أما اذا قامت مصلحة الضرائب باخطار المتنازَل له بالبيان المشار اليه فى المدة المقررة ، فان مسئوليته التضامنية فى سداد الضرائب المستحقة على المنشأة ، تتحدد بمقدار المبالغ الواردة فى هذا البيان ، مع عدم المساس بحق المصلحة قِبَل المتنازل فيما يكون مستحقا لها من ضرائب علاوة على المبالغ التى تضمنها البيان المذكور .

ولا يكون التنازل عن المنشأة حجة فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، اذا لم تتخذ الاجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها[1] .

وقد كان الباعث على استصدار القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ ، ما أسفر عنه التطبيق العملى لنص المادة « ٥٩ » بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، من التجاء بعض الممولين الى التنازل عن منشآتهم الخاضعة للضريبة تنازلا صوريا ، بقصد التخلص من الضرائب المستحقة عليهم . وكانت مصلحة الضرائب

---

(١) صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ فى ٢٩ فبراير سنة ١٩٤٠ ونشر فى الوقائع المصرية بالعدد ٢٤ بتاريخ ٧ مارس سنة ١٩٤٠ .

لا تستطيع توقيع الحجز الادارى على المنشأة المتنازَل عنها ، ما دام أن كلا من البائع والمشترى قد أخطراها بهذا التنازل فى الموعد المحدد . وتلافيا لهذا التهرب لجأت مصلحة الضرائب الى المشرع لتعديل المادة « ٥٩ » على نحو ما تقدم . وتسرى أحكام القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ على كل تنازل تم بعد ١٢ أغسطس سنة ١٩٤٨ — وهو تاريخ نشر هذا القانون بالوقائع المصرية .

علاقة السنة المالية الأخيرة للمنشاة بفترة التصفية أو التنازل :

يجرى العمل فى مصر على الفصل بين السنة المالية السابقة لوقوف العمل أو التنازل عن المنشأة للغير ، ومدة التصفية أو التنازل ، واجراء الربط على نتيجة عمليات الممول فى كل منهما على حدة .

وأما فى فرنسا فيجرى العمل فى هذا الشأن كما يلى :

اذا حصل التنازل عن المنشأة أو وقوفها عن العمل فى ذات السنة التقويمية التى انتهت خلالها آخر سنة مالية للممول ، يصدر ورد واحد بالربط ، يشمل أرباح السنة المالية الأخيرة — أى السنة السابقة للتنازل أو التصفية — وأرباح المدة التى تحدث فيها التصفية أو التنازل . أما اذا كان الانقطاع عن العمل أو التنازل عن المنشأة للغير قد حصل فى سنة تقويمية تالية للسنة التى انتهت خلالها آخر ميزانية لهذه المنشأة ، فعندئذ يصدر بالربط وردان لا ورد واحد ؛ أحدهما عن نتيجة عمليات الممول فى السنة المالية السابقة لوقوف العمل أو التنازل عن المنشأة للغير ، والآخر عن نتيجة عمليات التصفية أو التنازل .

الفصل السابع

النماذج الخاصة بالربط

استمارات الربط — استمارات التمويل — الأوراد — التنبيهات

---

١ — استمارة الربط (أنموذج ١ أول ضرائب)

يقصد باستمارة الربط الأنموذج الذى تسجل فيه جميع البيانات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة ، واسم الشخص الملتزم بأدائها • ويوضح بالوجه الأول من هذه الاستمارة اسم الممول ، ونشاطه ، ومكان الربط • ويوضح بالوجه الثانى سنة الربط ، ورقم استمارة التمويل ، وترتيب مادة الربط فيها ، ومقدار الأرباح الخاضعة للضريبة ، وما يجوز خصمه منها تطبيقا للمادتين ٣٥ ، ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ • وينقسم الوجه الثانى لهذه الاستمارة الى قسمين يختص كل قسم منهما ببيانات سنة ضريبية واحدة • ويتجزأ القسم الواحد بدوره الى جزأين ؛ يختص أحدهما بالبيانات المتعلقة بالربط الأوّلى ، ويختص الجزء الآخر ببيانات الربط الاضافى •

وتحرر استمارة الربط عندما يتم تحديد رقم الأرباح الذى يصلح لأن يتخذ أساسا لربط الضريبة عليه ، فاذا كان اقرار الممول مرتكزا الى حسابات منتظمة تقرها مصلحة الضرائب ، وكذلك فى حالة تحديد الأرباح بطريق التقدير ، يدون بالوجه الثانى من استمارة الربط ، بخانة الأرباح الخاضعة للضريبة على الخط « ا » من المجموعة الأولى من سطوره ، رقم الأرباح بعد فحص الاقرار • ويتم تدوين هذا الرقم بالمداد الأسود ، مع الاشارة الى كيفية تحديده ، أى طبقا لحساب الممول ، أو طبقا لتقدير مصلحة الضرائب ، أو طبقا لقرار لجنة الطعن • ويدون على الخط «ب» ، وبالمداد الأحمر ، الرقم المقدم من الممول • ويذكر بالخانة الخاصة بالأعباء العائلية الاعفاء المصرح به للأفراد والشركاء المتضامنين •

واذا كان الربط متعلقا بشركة من شركات المساهمة أو التوصية ، فيلزم أن يوضح باستمارة الربط فى خانة الخصم المصرح به طبقا للمادة ٣٥ ، مجموع المبالغ التى وزعت من أرباح السنة التى يتعلق بها الربط ، وتكون قد أديت عنها الضريبة المقررة بمقتضى الفقرتين أولا ورابعا من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

واذا حصل بعد ذلك ما يدعو الى قيد ربط جديد على الممول عن السنة التى تحررت بشأنها البيانات السابقة ، فتستعمل لقيد الربط الجديد المجموعة الثانية من السطور الموجودة فى الخانة نفسها . ويراعى فى قيد هذا الربط الجديد أن يكون شاملا مجموع المبالغ الخاضعة للضريبة ، أى المبالغ السابق قيد الربط عنها مضافا اليها الزيادة التى اكتشفت . ولا يكتفى بقيد هذه الزيادة وحدها . ويدون هذا الربط الجديد على الخط « ا » من المجموعة الثانية للسطور بالمداد الأسود . ويكتب على السطر «ب» بالمداد الأحمر رقم الأرباح كما قدمه الممول . هذا ، وينبغى أن يذكر بخانة سنة الربط السنة الضريبية التى تربط الضريبة على أرباحها .

وبعد الانتهاء من تدوين البيانات المتقدمة ونقلها الى استمارات التمويل ، يجب أن يكتب باستمارة الربط رقم استمارة التمويل ورقم المادة . واذا حررت استمارات التمويل فى شكل مجموعات ، يكون المقصود برقم استمارة التمويل الرقم المسلسل لتلك المجموعات . أما بالنسبة لاستمارات التمويل الفردية ، فلها نظام فى ترقيمها سيأتى بيانه فيما بعد . والمقصود برقم المادة هو الرقم المسلسل لمادة الربط فى استمارات التمويل .

٢ — استمارة التمويل (أنموذج ٢ أول ضرائب و٢ ثانى ضرائب)

يقصد باستمارة التمويل الأنموذج الذى يحرر تمهيدا للورد ، وهى على نوعين : استمارة تمويل عامة (أنموذج ٢ أول ضرائب) ، واستمارة تمويل فردية (أنموذج ٢ ثانى ضرائب) .

١ ـ استمارة التمويل العامة :

طُلِقَ على هذه الاستمارة اسم استمارة التمويل العامة، لاشتمالها على عدة ممولين ، وذلك تمييزا لها عن استمارة التمويل الفردية التى تحرر لممول واحد فقط كما سيأتى بيانه . وينقل الى استمارة التمويل العامة البيانات الواردة بعدد معين من استمارات الربط عن سنة ضريبية واحدة ، ويوضح بهـا نوع الربط الذى تحررت عنه استمارات الربط المشار اليها بأن يكتب : استمارة تمويل عامة ربط مؤقت من واقع الاقرار ، أو ربط أولى ، أو ربط اضافى عن سنة كذا — سنة الربط — . وتحرر استمارة التمويل العامة من صورتين ، تحتفظ المأمورية المختصة باحداهما وترسل الثانية الى الادارة المحلية أو الى ادارة شركات المساهمة ، تمهيدا لاصدار الأوراد اللازمة والتنبيهات .

ويدون على الخط « ا » من هذه الاستمارة البيانات التى اتخذت أساسا للربط ، ويتم اثبات ذلك بالمداد الأسود . أما البيانات المقدمة من الممول فتدون بالمداد الأحمر على الخط «ب» .

واذا اقتضى الأمر اجراء ربط اضافى ، وجب أن يوضح باستمارة التمويل البيانات التالية :

١ — مجمـوع الأرباح التى تناولها الربط السـابق وما رئى ادخاله من زيادة ، ويتم اثبات ذلك على الخط « ا » بخانة الأرباح الخاضعة للضريبة .

٢ — رقم الأرباح طبقا للربط السابق ، ويتم اثباته على الخط « ا » من الخانة السالفة الذكر .

٣ — رقم الأرباح طبقا لاقرار الممول ، ويتم اثباته على الخط «ب» .

وبعد استيفاء البيانات المتقدمة ، يكون على مأمور الضرائب أن يوقع على كل صفحة من صفحات استمارات التمويل ، ويحتفظ بصورة من كل استمارة منها . وتسلسل المواد فى استمارات التمويل ابتداءا من رقم ١ ، مع مراعاة ترتيبها المكانى فى سجلات الحصر كما تقدم ذكره . وترقم صفحات استمارات التمويل ، ثم توضع بعد ذلك داخل غلاف خاص (أنموذج رقم٢ أول «غلاف») ، يوضح به رقم المجموعة والسنة الضريبية التى يتعلق بها الربط . أما الصورة

الثانية من استمارات التمويل فترسل الى الادارة المحلية أو ادارة شركات المساهمة كل فيما يخصه ، لاصدار الأوراد بموجبها .

والأصل أن يساوى فى المعاملة — فيما يختص بتحرير استمارات الربط والتمويل — بين الممولين الذين تتجاوز أرباحهم حدود الاعفاء والممولين الذين لا تبلغ أرباحهم تلك الحدود . ولكن مصلحة الضرائب رغبة منها فى توجيه جهودها الى فحص اقرارات الممولين الذين تتجاوز أرباحهم حدود الاعفاء ، أدخلت بعض تعديلات فى نظام ربط الضريبة على الممولين الذين لا تزيد أرباحهم على تلك الحدود ، فأشارت بأن تدرج أسماؤهم بعد تحرير استمارات الربط فى كشوف خاصة ، تحرر من نسختين ، يوقع عليهما من المأمور المختص ، ثم يرسلهما الى الادارة المحلية للاطلاع عليهما وتوقيعهما من المدير المحلى ، والاحتفاظ باحداهما واعادة الأخرى الى مأمورية الضرائب . وقد حلت هذه الكشوف محل استمارات التمويل والأوراد[1] .

هذا وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات داخلية ، تقضى بأن يعمل بالورد الصادر بالاعفاء عن سنة معينة ، فى السنة التالية لها ، الا اذا ظهرت عناصر تسوّغ العدول عن الاعفاء ، فعندئذ تتخذ اجراءات الربط العادية عن السنة التى يظهر أن أرباح الممول فيها قد تجاوزت حد الاعفاء[2] .

ب ـ استمارة التمويل الفردية :

تحرر استمارة التمويل الفردية لممول واحد ، وتدون بها البيانات الموجودة فى استمارة الربط الخاصة بهذا الممول . وتحرر هذه الاستمارة من نسختين ، تحتفظ مأمورية الضرائب باحداهما ، وترسل الأخرى الى الادارة المحلية أو ادارة شركات المساهمة ، لاصدار الأوراد اللازمة والتنبيهات . وتعطى كل مأمورية أرقاما مسلسلة لاستمارات التمويل التى تقوم بتحريرها ، تبدأ فى أول كل سنة ميلادية برقم «١» ، وتنتهى برقم آخر لاستمارة تمويل فردية تحرر

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٧٤ الصادر فى ١٩٤١/٧/٧ .

(٢) الكتاب الدورى لمصلحة الضرائب رقم ١٣٠ الصادر فى ٣١ يولية سنة ١٩٤٥ .

خلال هـذه السنة . ففى سـنة ١٩٥١ مثلا ، تعطى أول استمارة تمويل فردية تحرر فيهـا رقم « ١ » ، ثم تتسلسل أرقامها حتى آخر استمارة تمويل فردية تحرر فى السنة نفسها .

ويتبع فى تحرير استمارات التمويل الفردية وحفظها ما سبق بيانه بشأن استمارات التمويل العامة .

وفيما يلى بيان الأحوال التى تحرر فيها استمارات التمويل الفردية :

(ا) اذا توقفت المنشأة عن العمل أو تنازل عنها صاحبها للغير (أى فى الحالتين المنصوص عليهما فى المادتين ٥٨ ، ٥٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

(ب) اذا أجرت مأمورية الضرائب ربطا أوليا أو اضافيا لبعض الممولين بعد ارسال مجموعة استمارات التمويل العامة الى الادارة المحلية ، ورأت عدم الانتظار الى الموعد المحدد لارسال مجموعة التمويل التالية .

(حـ) كلما تبين لمصلحة الضرائب أن المحافظة على حق الخزانة العامة تتطلب الاسراع فى ربط الضريبة وتحصيلها ، كما لو كان الممول على وشك مغادرة البلاد ، أو كان حق المصلحة فى مطالبة الممول بالضريبة على وشـك السقوط بالتقادم .

٣ — الورد (أنموذج ٣ أول ضرائب ، وأنموذج ٣ ثانى ضرائب)

الورد هو قرار ادارى مشمول بالنفاذ المعجل ، يصدره المدير المحلى ، أو مدير ادارة شركات المساهمة بمصلحة الضرائب[1] ، لتحديد شخصية الممول ومقدار الضرائب المستحقة عليه ، وهو لا ينشىء وضعا قانونيا جديدا للممول ،

---

(١) يراجع القرار الوزارى رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٠ الصادر فى ١٦ ديسمبر سـنة ١٩٥٠ ، والمنشور بالوقائع المصرية بالعدد ١٢١ المؤرخ فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٠ .

نص فى المادة الأولى من هذا القرار على أن تعدل المادة ٤٧ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ على الوجه الآتى : « تصدر الأوراد التى تحصل بمقتضاها الضرائب طبقا للمادة ٩٢ من القانون من مدير ادارة شركات المساهمة ومن مديرى الضرائب المحليين » .

وانما يتحدد هذا الوضع طبقا لنصوص قانون الضرائب ذاته • وليس للورد علاقة بتحديد موعد استحقاق الضريبة ؛ اذ هى تستحق فى تاريخ انتهاء السنة المالية للممول كما أسلفنا ، وما الورد الا أداة تحصيلها •

وتطبيقا لنص المادة ٩٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، يتعين على الممول أداء الضريبة الصادر بها الورد ، حتى لو كان له اعتراض فى هذا الشأن ؛ فعليه أن يدفع الضريبة أولا ثم يرفع أمره الى القضاء بعد ذلك اذا أراد •

والورد على نوعين : ورد عام ، يتعلق باستمارة تمويل عامة ويحرر على الأنموذج رقم « ٣ أول ضرائب » ، وورد فردى ، يتعلق باستمارة تمويل فردية ويحرر على الأنموذج رقم « ٣ ثانى ضرائب » •

ويحرر الورد من نسختين ؛ تحتفظ الادارة المحلية أو ادارة شركات المساهمة بمصلحة الضرائب باحداهما ، وترسل النسخة الثانية الى المأمورية المختصة • ويجب أن يكون ترتيب المواد بالورد متمشيا مع ترتيبها باستمارات التمويل • وتوضع أوراد كل سنة ضريبية على حدة داخل غلاف (أنموذج رقم ٣ أول غلاف) يكتب على وجهه رقم مجموعة استمارات التويل العامة ، أو رقم استمارة التمويل الفردية التى يتعلق بها الورد ، ويدون بظهره ملخص الضرائب التى يشتمل عليها الورد • وتأخذ الأوراد الفردية أرقام استمارات التمويل الفردية المتعلقة بها •

وبالنظر الى ما يترتب على صدور الورد من التزام الممول بتأدية الضريبة المربوطة عليه حتى لو كان له اعتراض عليها ، فمن أجل هذا يجب على المدير المحلى ومدير ادارة شركات المساهمة بمصلحة الضرائب ، أن يتحققا قبل اصدار الأوراد من صحة قواعد الربط المقترح ، فيفحصا بنفسهما استمارات التمويل ، ويطلعا على الملفات الخاصة ببعض الممولين • كما يجب عليهما أيضا أن يتثبتا من أن الأرقام المبينة على الخط « ١ » باستمارات التمويل تمثل أرقام الأرباح الخاضعة للضريبة قبل استبعاد الأعباء العائلية منها أو الخصم المصرح به طبقا للمادة ٣٥ • وفى حالة الربط الاضافى يكون على المدير المحلى أو مدير ادارة شركات المساهمة بمصلحة الضرائب ، الرجوع الى الربط السابق للتحقق من

صدور ورد به ، ثم التثبت من مطابقة الأرقام المبينة بالخط « ا » باستمارات التمويل الخاصة بهذا الربط الاضافى ، لأرقام الأرباح التى ربطت عليها الضريبة فى الربط السابق .

ويصدر الورد فى حالة الربط الاضافى بمقدار الفرق بين المبلغ المبين على الخط « ا » والمبلغ المبين على الخط « ا » باستمارة التمويل .

٤ — التنبيه (أنموذج رقم ٤ أول ضرائب)

التنبيه هو أمر بالدفع يوجه من المدير المحلى أو من مدير ادارة شركات المساهمة الى الممول الملتزم قانونا بأداء الضريبة ، أو الى وكلائه ، أو ورثته . ويوضح به مقدار الأرباح الخاضعة للضريبة ، وما يخصم منها تطبيقا للمادتين ٣٥ ، ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وسنة الربط ، والضريبة المستحقة عنها .

وليست مصلحة الضرائب ملزمة قانونا بتوجيه تنبيه الى الممول لدفع الضرائب التى تكون مستحقة عليه ؛ لأن دين الضريبة واجب الأداء فى مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير احتياج الى مطالبة فى مقر المدين[1] . وقد خرج المشرع المالى فى هذا الحكم عما يتبع بصدد الديون التى يكون منشؤها التعاقد ، والتى يلتزم فيها الدائن بمطالبة مدينه بالوفاء . وأساس ذلك أن دين الضريبة انما ينشأ بحكم سيادة الدولة .

يخلص مما تقدم أنه يحق لمصلحة الضرائب قانونا أن تباشر تحصيل الضريبة بالطريق الادارى ، من غير أن ترسل الى الممول تنبيها بأداء ما هو مستحق عليه ، ولا يكون للممول حق الاعتراض على هذا الاجراء . غير أنه رغبة من مصلحة الضرائب فى تيسير وسيلة تحصيل الضرائب ، رأت أن تسبق اجراءات التحصيل الادارى باخطار الممول بمقدار المبالغ الواجبة الأداء .

وبمجرد تسلم الممول التنبيه ، يجب عليه تأدية المبالغ المطلوبة بموجبه كاملة ، وانما يجوز له أن يطلب الى مصلحة الضرائب الموافقة على أداء هذه

---

(١) يراجع نص المادة ٩٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

المبالغ على عدة أقساط ، كما سيأتى بيانه لدى الكلام على تقسيط الضريبة • ويرسل التنبيه الى الممول بطريق البريد الموصى عليه مع علم الوصول[1] •

ورغبة من المشرع فى توفير الاستقرار للممولين ، نص فى المادة ٤٧ مكررة ، المضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، على اعتبار التنبيه بمثابة مطالبة نهائية وقطعية بالضرائب المستحقة على الممول • ولكن المشرع حفظ لمصلحة الضرائب الحق فى اجراء ربط اضافى خلال مدة التقادم ، اذا ثبت لها أن الممول لم يتقدم باقرار صحيح شامل ، أو قدم بيانات غير صحيحة ، أو استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة • وقد أشرنا الى ذلك تفصيلا لدى بيان الحالات التى يحق فيها لمصلحة الضرائب اجراء ربط اضافى •

---

(١) تراجع المادة «٤٠» من تعليمات مصلحة الضرائب الصادرة فى ١٥ فبراير سنة ١٩٣٩ •

الباب الثانى

تحصيل الضريبة

الفصل الأول

الهيئة التى يعهد إليها بتحصيل الضريبة — أداة التحصيل
موعد أداء الضريبة — طرق الوفاء بها

---

١ — الهيئة التى يعهد إليها بتحصيل الضريبة

تسير بعض التشريعات المالية على مبدأ الجمع بين ربط الضريبة وتحصيلها فى يد ادارة مالية واحدة ، على حين تأخذ بعض التشريعات الأخرى بمبدأ استقلال الهيئة التى تباشر ربط الضريبة عن تلك التى يعهد اليها بأمر تحصيلها ، وتخصيص الهيئة الأولى منهما لتلقى اقرارات الممولين والتحقق من صحتها ، وتحديد وعاء الضريبة ، ثم تحرير نماذج الربط التى تبين مقدار الضريبة المطلوبة من كل ممول ، وجعل اختصاص الهيئة الثانية ، التى تتبع الخزانة العامة مباشرة ، مقصورا على الأعمال المتصلة بتحصيل الضريبة بعد ربطها .

وفى رأينا أن اتباع النظام الأخير يحقق الرقابة على تحصيل الضرائب المربوطة ، بصورة أكثر احكاما منها فى حالة اتباع النظام الأول ؛ اذ تكون الهيئة المختصة بالتحصيل مسئولة أمام الخزانة العامة عن جباية قيم الأوراد التى تتسلمها من هيئة الربط ، وذلك طبقا لما تضعه الخزانة العامة من تعليمات فى هذا الشأن .

ونبين فيما يلى ما يجرى عليه العمل فى مصر وفى بعض التشريعات المالية الأجنبية فى هذا الصدد :

(ا) النظام الذى يتبع فى مصر بشأن تحصيل الضريبة بعد ربطها :

كانت مصلحة الضرائب فى الفترة بين صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى ٢٣ يناير سنة ١٩٣٩ ومنتصف سنة ١٩٤٤ ، تعهد الى مصلحة الأموال المقررة بتحصيل الضرائب المباشرة على الثروة المنقولة بعد صدور الأوراد الخاصة بها ، ثم عدلت بعد ذلك عن هذا النظام ، وأصبحت تباشر بنفسها — بوساطة محصلين تابعين لها — تحصيل هذه الأوراد ، وأنشأت لهذا الغرض ادارة خاصة (ادارة التحصيل) تتولى اجراءات التحصيل الادارى ، فى حالة تأخر الممولين عن دفع الضرائب المربوطة بعد التنبيه عليهم بأدائها • وبهذا تكون مصلحة الضرائب قد جمعت بين أعمال ربط الضريبة وتحصيلها فى وقت واحد •

(ب) النظام الذى تسير عليه معظم التشريعات الأجنبية فى تحصيل الضريبة :

يجرى العمل فى كثير من البلاد الأجنبية على اسناد الأعمال المتصلة بتحديد وعاء الضريبة وربطها الى الادارة المالية التى تشرف على تطبيق القوانين المالية للدولة ، واسناد أعمال تحصيل الضريبة بعد صدور الأوراد الخاصة بها ، وما يتصل بالتحصيل من تقسيط وحجز ادارى على ممتلكات المدينين بالضريبة وبيوع ، الى هيئة مستقلة تتبع الخزانة العامة مباشرة • وتتلخص هذه الأنظمة فيما يلى[1] :

١ — بعد أن تفرغ الادارة المالية من تحرير الأوراد ، تبعث بها الى هيئة التحصيل كى تحرر بموجبها التنبيهات التى توجه الى الممولين لأداء الضرائب المطلوبة منهم •

٢ — اذا تأخر الممول عن أداء الضرائب الموضحة بالتنبيه فى المهلة المحددة لذلك ، وجب على المحصل أن يشرع فى اتخاذ الاجراءات الجبرية الكفيلة بالتحصيل •

٣ — يتولى المحصل بنفسه تحصيل كل مبلغ يؤديه الممول من قيمة التنبيه

---

(١) من الدول الأجنبية التى تتبع هذا النظام : الولايات المتحدة الأمريكية والارجنتين وبريطانيا العظمى وفرنسا وبلجيكا وبلاد الأراضى المنخفضة واليونان.

المرسل اليه ، سواء تم الأداء نقدا أو عن طريق تنفيذ الاجراءات الجبرية ، ويقوم باثبات هذه المتحصلات تباعا بالدفاتر التى فى عهدته .

٤ — اذا اعترض الممول على قيمة الضريبة المطلوبة منه بمقتضى التنبيه ، حق للمحصل أن يؤجل تحصيل الجزء المختلف عليه من الضريبة ، بشرط أن يقدم الممول كفالة تضمن الأداء فيما لو رفض اعتراضه .

٥ — اذا أدى الممول كل المبلغ الذى يتضمنه التنبيه ، ثم عارض فيه بعد ذلك ، وثبت أنه محق فى اعتراضه ، وجب على المحصل اما أن يضيف المبلغ الذى حُصِّلَ من الممول بغير حق الى الجانب الدائن من حسابه ، واما أن يحرر له شيكا على الخزانة العامة بمقداره .

٦ — اذا تبين للمحصل أثناء مباشرته اجراءات التحصيل أن الممول يتبع من وسائل الغش والتحايل ما يهدف من ورائه الى تهريب أمواله أو ممتلكاته ، حق له فى هذه الحالة أن يطلب شَهْر افلاس هذا الممول ؛ اذ يكون شأنه فى هذا العمل شأن المدين الذى يقوم بعمل من أعمال التدليس بغية عدم تمكين دائنيه من الحصول على حقهم لديه .

٢ — أداة تحصيل الضريبة

وفاقا لنص المادة « ٩٢ » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، يتم تحصيل الضريبة بمقتضى أوراد واجبة التنفيذ ؛ بمعنى أنه بمجرد صدور الورد يكون الممول ملزما بأداء الضريبة المربوطة على أساسه ، حتى لو كان له اعتراض بشأنها . وتصدر هذه الأوراد من مديرى الضرائب المحليين ومدير ادارة شركات المساهمة بمصلحة الضرائب[1] . وقد سبق أن أوضحنا لدى بيان وظيفة الورد ، أن مصدر الالتزام بالضريبة هو القانون الذى فرضها ، وأن الورد ليس سوى أداة لحصول الخزانة العامة على مقدار الضريبة التى تستحق لها بمقتضى هذا القانون .

---

(١) تراجع المادة «٤٧» من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، الصادرة فى ٧ فبراير سنة ١٩٣٩ ، والمادة الأولى من القرار الوزارى رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٠ الصادر فى ١٦ ديسمبر سنة ١٩٥٠ .

٣ — موعد أداء الضريبة

(١) الضريبة التى تستحق على الممول طبقا لاقراره :

صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلوا من تحديد أجل معين يؤدى الممول خلاله الضريبة المستحقة عليه طبقا لاقراره ، كما جاءت المادة «٨٥» من هذا القانون خالية بدورها من الاشارة الى الجزاء الذى يوقع على الممول ، اذا لم يقم بأداء هذه الضريبة من تلقاء نفسه ، أى دون أن تطالبه مصلحة الضرائب بها • وكان من أثر ذلك أن تأخر كثير من الممولين فى دفع الضرائب المستحقة طبقا لاقراراتهم ، انتظارا لصدور الأوراد اللازمة لتحصيلها •

وكانت أولى الخطوات التى اتخذتها مصلحة الضرائب لمعالجة هذه الحال ، أن عملت على استصدار الأمرين العسكريين ٣٦١ و ٣٦٢ ، اللذين تقرر بموجبهما الزام كل ممول بأداء الضريبة التى تستحق طبقا لاقراره ، بغير حاجة الى صدور ورد بها ، حتى لو لم تكن مصلحة الضرائب قد فرغت من مراجعة حساباته ، أو لم تكن قد اتفقت معه على الربط ، أو كانت الاجراءات الخاصة بتقدير الأرباح الخاضعة للضريبة لم تنته بعد[١] • ولما تقرر الغاء الأحكام العسكرية ، وتبين لمصلحة الضرائب أن سرعة تحصيل الضريبة تتطلب استمرار العمل بالتدابير المنصوص عليها بالأمرين سالفى الذكر ، عمدت الى استصدار مرسوم بقانون بهذا المعنى[٢] يقضى بالزام كل ممول بأداء الضريبة المستحقة من واقع اقراره عن أية سنة ضريبية ، فى موعد لا يتجاوز ثلاثين يوما من آخر تاريخ محدد لتقديم هذا الاقرار • وقد ظل العمل بهذا المرسوم الى أن صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، فأضاف الى حكم المادة ٤٨ فقرة ثانية جديدة تنص على أن « تدفع الضريبة من واقع اقرار الممول خلال شهر من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديم

---

(١) صدر الأمر العسكرى رقم ٣٦١ بتاريخ ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٤٢ ونشر بالوقائع المصرية فى التاريخ نفسه بالعدد رقم ٢٢٩ • وصدر الأمر العسكرى رقم ٣٦٢ بتاريخ ١٩ يناير سنة ١٩٤٣ ونشر بالوقائع المصرية فى التاريخ نفسه بالعدد رقم ٧ •

(٢) المرسوم بقانون رقم ١٠٥ لسنة ١٩٤٥ الصادر فى ٤ أكتوبر سنة ١٩٤٥

الاقرارات » . واذا تأخر الممول عن أداء هذه الضريبة فى الموعد المحدد ، تعرض للجزاءات المنصوص عليها فى المادة «٨٥» من القانون .

(ب) الضريبة التى تظهر بعد فحص اقرار الممول :

اذا أسفر فحص اقرار الممول عن زيادة رقم الأرباح الخاضعة للضريبة على ما ورد بهذا الاقرار ، سواء تم تحديد هذه الأرباح بناء على تقدير مصلحة الضرائب أو بناء على اتفاق الممول مع المصلحة ، أو طبقا لقرار لجنة الطعن ، وجب على الممول أن يدفع فرق الضريبة المستحق على الزيادة المشار اليها ، بمجرد تسلمه التنبيه (أنموذج ٤ ضرائب) الذى ترسله اليه مأمورية الضرائب المختصة ، حتى لو طعن فى هذه الزيادة أمام القضاء . ويجوز ، بموافقة مصلحة الضرائب ، أداء هذا الفرق على عدة أقساط .

٤ — طرق الوفاء بالضريبة

(ا) أداء الضريبة نقدا أو بشيك أو بحوالة بريدية :

طبقا لنص المادة ٤٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تدفع الضرائب الى المأمور المختص ، نقدا أو بشيك على مصرف أو حوالة بريد أو نقدا الى أي صراف أو محصل حكومى أو أية خزانة حكومية . وفى حالة الدفع الى أية جهة غير مصلحة الضرائب أو أحد فروعها ، يجب على الممول اخطار مأمور الضرائب المختص بذلك ، مع بيان الخزانة أو المحصل أو الصراف الذى دفع له المبلغ ، وتاريخ الايصال الذى يثبت الدفع .

وفيما يختص بالضريبة التى تستحق على مبالغ العمولة والسمسرة المنصوص عليها بالمادة ٣٢ مكررة من القانون ، يكون على كل من يدفع أى مبلغ منها ، أن يحجز تحت يده مقدار الضريبة المستحقة ، ثم يقوم بتوريدها الى مأمور الضرائب المختص باحدى الطرق المشار اليها ، وذلك فى الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى لدفع العمولة أو السمسرة .

(ب) الوفاء بالضريبة عن طريق المقاصة :

المقصود بالمقاصة هو خصم مبلغ (ضريبة) تكون مصلحة الضرائب قد

حصلته من الممول بغير حق ، من ضريبة يستحق على هذا الممول أداؤها ، عن نفس السنة التى دفع فيها هذا المبلغ أو عن سنة لاحقة بها • ويختلف الرأى فى جواز اتباع المقاصة طريقة من طرق الوفاء بالضريبة ، فيرى البعض أنه لا يجوز قبول المقاصة اطلاقا بين المبلغ الذى يكون الممول قد دفعه بالزيادة وما يستحق عليه أداؤه بعد ذلك[1] ، على حين يذهب البعض الآخر الى اجازة المقاصة فى حدود معينة • ونبسط فيما يلى أسانيد كل من هذين الرأيين :

الرأى الأول : يستند أصحاب الرأى القائل بعدم اجازة المقاصة طريقة للوفاء بالضريبة الى ما يأتى :

١ — ان المقاصة لا تكون صحيحة الا اذا تمت بين دينين حالّيْن وخاليين من النزاع ، ومن قوة واحدة ، وهو ما لا يتفق والحالة التى نحن بصددها ؛ فالضريبة التى تستحق على الممول تعتبر دينا ممتازا للحكومة ، له الأولوية على كل ما عداه من ديون ، أما الدين الذى يستحق للممول قِبَلَ الخزانة العامة — المقصود بذلك هو المبلغ الذى حصلته مصلحة الضرائب بغير حق — فهو دين عادى • وفضلا عن هذا فان الحكومة تستطيع أن تحصل مستحقاتها من الضرائب عن طريق الحجز الادارى على الممولين ، فى حين لا يلجأ الممولون الى اتباع هذا الاجراء للحصول على مطلوباتهم قِبَلَ الحكومة •

٢ — ان الالتزام الذى يقع على عاتق الممول بأداء ضريبة معينة وفى وقت معين ، هو التزام قائم بذاته ومستقل فى طبيعته عن الضريبة التى يكون الممول قد أداها بالزيادة ، وتبعا لذلك يجب على الممول أن يدفع المبالغ التى يستحق عليه أداؤها كاملة ، أما الضريبة المدفوعة منه بالزيادة فيمكنه استردادها اذا طالب بها قبل أن يلحقها التقادم •

٣ — يراعى فى تقدير ايرادات ميزانية الدولة عن كل سنة مالية ما يتوقع تحصيله فيها من الضرائب ، ويستلزم ضبط تلك التقديرات تحصيل الضرائب المستحقة الأداء فى كل سنة مالية ، تحصيلا كاملا دون اجراء المقاصة فيها •

---

(١) راجع اليكس ولسركليه L'impôt sur le Revenu Tome Second p. 318

الرأى الثانى : يتلخص هذا الرأى فى جواز اتباع المقاصة طريقة من طرق الوفاء بالضرائب ، بشرط أن يكون الملتزم بالضريبة واحدا بالنسبة لكل من المبلغين المطلوب اجراء المقاصة فيهما ، وبشرط ألا يكون المبلغ الذى يداين به الممول مصلحة الضرائب ، ويطلب خصمه من مبلغ آخر استحق أداؤه للمصلحة ، قد لحقه التقادم قبل استحقاق هذا المبلغ الأخير[1] .

وطبقا لهذا الرأى يسمح للممول ، الذى دفع بعض المبالغ لحساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، زيادة على الضريبة التى صدر بها الورد ، بخصم هذه الزيادة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، أو ضريبة الأرباح الاستثنائية التى يستحق عليه أداؤها ، عن نفس السنة التى دفعت فيها الزيادة المذكورة أو عن سنة تالية . ولكن لا يجوز لهذا الممول أن يخصم الزيادة المشار اليها من الضريبة على كسب العمل ، التى يحجزها من مرتبات موظفى منشأته ويوردها الى مصلحة الضرائب بدلا منهم ؛ وذلك لأن الملتزم الأصلى بهذه الضريبة الأخيرة — ضريبة كسب العمل — هم الموظفون أنفسهم . وبالمثل فانه لا يجوز لأى ممول أن يخصم من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التى يستحق عليه أداؤها ، ما أداه بالزيادة من الضريبة على العمولة العارضة التى دفعها لشخص آخر لا يمتهن الوساطة ؛ لأن قيام الممول فى هذه الحالة بتوريد الضريبة المستحقة على مبالغ العمولة العارضة التى قام بدفعها لشخص لا يمتهن الوساطة ، ان هو الا اجراء قصد به ضمان التحصيل ، وليس من شأنه أن يغير من شخص الملتزم الحقيقى بالضريبة على العمولة المذكورة ، وهو الشخص الذى استولى عليها .

هذا ، ويحق لمصلحة الضرائب أيضا أن تجرى المقاصة بين الضريبة التى يحكم عليها بردها للممول ، والضريبة التى يكون هذا الممول ملزما بأدائها للمصلحة .

ويستند أصحاب هذا الرأى فى دعم وجهة نظرهم الى ما يأتى :

١ — أن اجراء المقاصة فى الضرائب — اذا تحققت الشروط السابق

---

(١) تراجع المادة ٣٦٦ من القانون المدنى .

ذكرها — لا يلحق بالخزانة العامة أى ضرر ، بل انه يساعد مصلحة الضرائب على تحصيل الضريبة التى استحق على الممول أداؤها . ومن ناحية أخرى فان السماح للممول بخصم المبلغ الذى حصلته منه مصلحة الضرائب بغير حق ، من الضريبة التى يستحق عليه دفعها للمصلحة ، فيه تيسير على هذا الممول ، لا سيما اذا لم يكن لديه وقت استحقاق الضريبة المطلوبة للمصلحة ما يفى لدفعها بالكامل .

٢ — أن القول بتعارض المقاصة مع ضبط تقديرات ايرادات ميزانية الدولة ، قول مردود بأن الزام الممول بدفع الضريبة المستحقة ، على أن ترد اليه مصلحة الضرائب بعد ذلك مقدار الزيادة المحصلة منه بغير حق ، يؤدى الى نقص فى الايرادات بمقدار المبلغ الذى يرد الى الممول ، وهى النتيجة ذاتها التى تؤدى اليها المقاصة .

ومع التسليم بصحة الرأى الأول من الناحية النظرية ، الا أن الاعتبارات التى يستند اليها أصحاب الرأى الثانى ، لها وزنها من الناحية العملية ، ومن ثم يجب أن تؤخذ فى الحسبان . وعلى ذلك فلست أرى ما يمنع من اتخاذ المقاصة طريقة من طرق الوفاء بالضريبة ، ان كان فى اتباعها تيسير على الممول الذى يطلبها ، وذلك بشرط وحدة الملتزم وعدم انقضاء أجل التقادم ، على نحو ما أسلفنا .

وقد أفتى مجلس الدولة المصرى (قسم الرأى لوزارة المالية) بكتابه الموجه الى مصلحة الضرائب بتاريخ ١٩٥٠/١١/٨ ، بجواز اجراء المقاصة بين الدين الذى يستحق للممول فى ذمة مصلحة الضرائب وما يكون مستحقا لها من الضرائب على الممول المذكور . ويتلخص موضوع هذه الفتوى فى أن أحد الممولين الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، صدر له حكم من المحكمة الابتدائية ، يلزم مصلحة الضرائب برد مبلغ معين كانت قد حصلته منه لحساب الضريبة المذكورة ، ثم صدر بعد ذلك قرار من لجنة التقدير بتحديد الأرباح الاستثنائية لهذا الممول ، وأصبح هذا القرار نهائيا لعدم رفع الممول دعوى طعن فيه خلال المدة المقررة لرفع هذا الطعن . وقد رأت مصلحة الضرائب أن تستطلع رأى مجلس الدولة فى مدى جواز اجراء

المقاصة ، بين المبلغ الذى قضى الحكم الابتدائى بالزام المصلحة برده للممول ، والضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التى استحقت فى ذمته للمصلحة طبقا لقرار لجنة التقدير ، والتى يزيد مقدارها على المبلغ الذى حكم برده اليه . كما استعلمت مصلحة الضرائب من مجلس الدولة عما اذا كان اجراء مثل هذه المقاصة يتطلب الحصول على موافقة الممول باجازتها ، أم يحق للمصلحة اجراؤها من تلقاء نفسها .

وفيما يلى بيان الأسباب التى أيد بها مجلس الدولة رأيه فى اجازة المقاصة فى الحالة المشار اليها :

« انه طبقا لنص المادة « ٣٦٢ » من القانون المدنى ، يكون للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه وما هو مستحق له قِبَلَ هذا الدائن ، ولو اختلف سبب الدينين ، اذا كان موضوع كل منهما نقودا أو مثليات متحدة فى النوع والجودة ، وكان كل منهما خاليا من النزاع مستحق الأداء ، صالحا للمطالبة به قضاء .

وحيث ان الضريبة الاستثنائية التى استحقت على الممول المذكور قد صدر بها قرار من لجنة التقدير فى ١٩٤٩/١٠/٣٠ ،وأعلن به فى ١٩٥٠/٤/٩ .

وحيث انه لم يرد فى كتاب المصلحة ما يفيد أن الممول طعن فى هذا التقدير أمام المحكمة المختصة فى بحر خمسة عشر يوما من تاريخ اعلانه بقرار اللجنة ، طبقا لنص المادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وحيث ان تقدير اللجنة قد أصبح نهائيا بفوات ميعاد الطعن المشار اليه ، ومن ثم أصبحت قيمة الضريبة الصادر بها قرار اللجنة السالف ذكره دينا للمصلحة فى ذمة الممول خاليا من النزاع مستحق الأداء ، شأنه فى ذلك شأن الدين المستحق للممول المذكور فى ذمة المصلحة .

لهذا يرى القسم أن تتمسك المصلحة بالمقاصة الواقعة بين الدينين المتقدم ذكرهما ، والتى يترتب عليها قانونا انقضاء الدينين بقدر الأقل منهما ، وذلك بغير حاجة الى أخذ موافقة الممول المذكور على ذلك » .

الفصل الثانى

تقسيط الضريبة

قواعد التقسيط :

نص بالمادة ٦٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن « يكون تحصيل الضريبة على أقساط شهرية أو كل ثلاثة شهور أو كل ستة شهور أو دفعة واحدة كل سنة طبقا لما يقرر فى اللائحة التنفيذية » .

وجاء بالمادة ٤٨ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون أنه : « يجب تسديد الضريبة بالكامل من تاريخ تسلم التنبيه بصدور الورد الى الممول على (النموذج رقم ٤ ضرائب) الا أنه يجوز للممول أن يطلب تسديدها على أقساط بطلب يقدمه الى مأمور الضرائب المختص فى خلال الخمسة عشر يوما التالية لاستلام التنبيه بشرط أن يكون قد قبل الربط وأن يقرر كتابة قبوله ، ويحول الطلب الى المدير المحلى مشفوعا برأى المأمور ، وللمدير وحده الحق فى قبول التقسيط من عدمه ، ولا يجوز على أية حال أن يزيد عدد الأقساط على أربعة ، ولا أن تتراوح الفترة بين كل قسط وآخر على ثلاثة أشهر ، وبشرط تسديد كامل المستحق قبل مضى عام على تاريخ تسلم التنبيه ، واذا لم يسدد أى قسط فتحل باقى الأقساط » .

ونظرا لما أدى اليه تطبيق القواعد المنصوص عليها بالمادة ٤٨ من اللائحة التنفيذية للقانون من وجود صعوبات أمام الممولين فى الوفاء بالضرائب المطلوبة منهم ، وعلى الأخص بالنسبة لمن قامت مصلحة الضرائب بالربط عليهم عن عدة سنوات ضريبية دفعة واحدة ، وافق وزير المالية على ادخال بعض التعديلات على القواعد سالفة الذكر بقصد التيسير على الممولين . وبموجب هذه التعديلات أجيز قبول طلبات التقسيط دون التقيد بتاريخ تسلم الممولين

التنبيهات ، وبغض النظر أيضا عن شرط قبولهم الربط ، وجُعِلَ الحد الأقصى لمدة التقسيط ثلاث سنوات بالنسبة للممولين الذين يطالبون بالضريبة عن ثلاث سنوات أو أكثر فى وقت واحد ، أما الممولون الذين يطالبون بالضريبة عن سنة واحدة أو سنتين ، فقد جعل الحد الأقصى لمدة تقسيط الضرائب المربوطة عليهم سنة واحدة[1] .

ولما وجه ديوان المحاسبة نظر مصلحة الضرائب الى أن الخروج على الأحكام التى قررتها اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بصدد تقسيط الضريبة يقتضى تعديل اللائحة ذاتها ، عمدت المصلحة الى استصدار القرار الوزارى رقم ٢٢ لسنة ١٩٤٨ فى ١٩٤٨/٤/٣ بالتعديل الذى استقر عليه رأيها فى هذا الشأن . وبموجب هذا القرار أصبح للممول الحق فى أن يطلب تقسيط الضريبة على أقساط شهرية ، أو كل ثلاثة أشهر ، أو كل ستة أشهر ، بطلب يقدمه الى مصلحة الضرائب خلال الخمسة عشر يوما التالية لِتَسَلُّمِ التنبيه . وللمصلحة الحق فى قبول التقسيط أو رفضه حسبما تراه .

وبالرجوع الى نص المادة ٦٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقرار الوزارى رقم ٢٢ لسنة ١٩٤٨ ، يمكن تلخيص المبادىء المعمول بها حاليا بصدد تقسيط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فيما يأتى :

١ — ان تقسيط الضريبة ليس حقا من حقوق الممول ، بل هو حق لمصلحة الضرائب وحدها ، تستطيع أن ترخِّصَ به ، وتستطيع أن ترفضه وتلزم الممول أداء الضريبة كلها دفعة واحدة .

٢ — ان الترخيص للممول فى الوفاء بالضريبة على عدة أقساط ، معلق على شرط تقديمه طلبا بذلك فى مدى خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه التنبيه (أنموذج ٤ ضرائب) . ولكن لا يشترط قبول الممول الربط ، فيجوز تقسيط الضرائب المطلوبة منه حتى لو طعن فى هذا الربط أمام القضاء .

٣ — اذا طولب الممول بالضريبة عن عدة سنوات مرة واحدة ، فيجوز تقسيطها عليه خلال عدد من السنوات لا يزيد على عدد السنوات الضريبية

(١) كتاب دورى مصلحة الضرائب رقم ٢١ «حجز» الصادر فى ١٩٤٧/٤/٢٧

التى تسلم تنبيهات عنها ، بمعنى أنه اذا أرسلت اليه التنبيهات عن ثلاث سنوات مثلا فى وقت واحد ، فيجوز قبول تقسيط الضرائب الموضحة فى تلك التنبيهات على ثلاث سنوات • ولكن لا يجوز الترخيص لهذا الممول بالتقسيط لأكثر من ذلك •

٤ — اذا تأخر الممول عن أداء أى قسط فى موعده ، كان ذلك سببا فى حرمانه من الانتفاع بالتقسيط ، ويكون عليه أداء جميع المبلغ المتبقى من الضريبة فورا •

هذا ومما تجدر ملاحظته بصدد التقسيط ، أنه مقصور على الضرائب التى تظهر بعد فحص اقرار الممول ومراجعتهوتحديد الأرباح التى تربط عليها الضريبة ، سواء تم هذا التحديد بوساطة مأمورية الضرائب المختصة أو بوساطة لجنة الطعن • أما الضرائب التى تستحق طبقا لاقرار الممول فهذه لا يجوز تقسيطها ، بل يجب على الممول أداؤها كاملة ، فى موعد لا يتجاوز ثلاثين يوما من آخر تاريخ محدد لتقديم هذا الاقرار[1] •

الوسائل التى تتخذها مصلحة الضرائب ضمانا للضريبة المقسطة :

اذا وافقت مصلحة الضرائب على تقسيط الضريبة المطلوبة من الممول ، تقوم مع هذا باتخاذ اجراءات الحجز الادارى عليه ، وانما تؤجل تنفيذه تباعا الى أن يفى الممول بجميع الأقساط المستحقة • ولكن اذا تأخر الممول عن دفع أى قسط فى موعده ، حق لمصلحة الضرائب تنفيذ الحجز ، لاستيفاء الضريبة من ثمن بيع الأشياء المحجوزة •

---

(١) الفقرة الثانية من المادة ٤٨ من القانون ، المضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

الفصل الثالث

استرداد الممول الضريبة المحصلة منه بغير حق

اذا دفع الممول الى مصلحة الضرائب مبلغا (ضريبة) ، وتبين بعد ذلك أن المصلحة ليس لها حق فى هذا المبلغ كله أو بعضه ، استطاع أن يسترد الفرق الذى أداه بالزيادة ، اذا تحقق الشرطان الآتيان :

١ — أن يكون الممول قد طالب بردّ الزيادة المشار اليها قبل أن يسقط حقه فيها بالتقادم .

٢ — أن يكون الممول قد أدى جميع الضرائب المطلوبة منه لغاية تاريخ طلب الاسترداد ، سواء فى ذلك الضرائب التى تكون مستحقة عليه هو بالذات باعتباره المدين الأصلى بها ، كالضريبة على أرباحه التجارية والصناعية أو أرباحه الاستثنائية ، والضرائب التى يكون مكلفا بحجزها تحت يده وتوريدها لمصلحة الضرائب بدلا من المدينين بها ، كالضريبة على كسب العمل المستحقة على موظفى منشأته ، والضريبة على ما يدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة لشخص لا يمتهن أعمال الوساطة[1] .

واذا كانت الادارة المحلية المختصة قد أصدرت وردا بالمبلغ الذى دفعه الممول ، متضمنا الزيادة التى يطالب بردها اليه ، وثبت لهذه الادارة أن الممول قد استوفى الشرطين المتقدم ذكرهما ، تعيّن عليها اجراء التعديل اللازم فى الورد ، وذلك باصدار قرار بتخفيضه بمقدار المبلغ الذى يستقر رأيها على رده الى الممول .

ومما تجدر ملاحظته فى هذا الشأن أن بعض المحاكم كانت تقضى بالزام مصلحة الضرائب — فى حالة الحكم عليها برد المبالغ التى حصلتها بغير

(١) راجع منشور مصلحة الضرائب رقم ٩٠ الصادر فى ١ فبراير سنة ١٩٤٣

حق — بفوائد تأخير بواقع ٥٪ من قيمة المبالغ المحكوم بردها الى الممولين ، مستندة فى ذلك الى ما يقرره القانون المدنى من الزام المدين بدفع فوائد تأخير الى الدائن على سبيل التعويض ، وخلو قانون الضرائب من نص مخالف لهذه القاعدة • ازاء هذا ، عمد المشرع الى اضافة فقرة جديدة على نص المادة «١٠١» من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تقضى بعدم جواز الحكم على مصلحة الضرائب بفوائد عن المبالغ التى يحكم بردها للممولين[1] •

وقد جاء بتقرير لجنتى المالية والتجارة والصناعة بمجلس الشيوخ بشأن هذا التعديل ما نصه : « يرمى تعديل هذه المادة الى توضيح أمر اختلف فيه القضاء ، فحكم على مصلحة الضرائب بفوائد مبالغ حصلتها بدون حق تارة ، ولم يحكم عليها بهذه الفوائد تارة أخرى • وما دامت المصلحة لا تحصل فوائد على متأخراتها ، فمن التعادل ألا تطالب بفوائد عما تلزم برده من مبالغ حصلتها سلفا • هذا الى أن المحاكم الفرنسية قضت دائما بألا تدفع الحكومة أية فائدة عن المبالغ المحصلة بغير وجه حق » •

---

(١) تراجع المادة الرابعة والثلاثون من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ •

الفصل الرابع

تحصيل الضريبة بالطريق الادارى

حق الامتياز المقرر للحكومة فى تحصيل دين الضريبة، واجراءات التحصيل الادارى :

اذا لم يؤد الممول الضريبة المستحقة طبقا لاقراره فى الموعد المحدد ، أو لم يقم بتوريد الضريبة التى يكون عليه حجزها تحت يده فى المواعيد المقررة لتوريدها ، وكذلك اذا لم يؤد الضريبة الموضحة بالتنبيه (انموذج ٤ ضرائب) بعد تَسَلُّمِه مباشرة ، ان كانت مصلحة الضرائب قد رفضت تقسيطها ، أو اذا تأخر الممول الذى سمح له بالتقسيط عن دفع أحد الأقساط فى موعده ، تم تحصيل الضريبة فى جميع هذه الحالات بالطرق الادارية كما سيأتى بيانه .

ويكون للحكومة — كنص المادة ٩٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — حق امتياز على جميع ممتلكات الأشخاص المدينين بالضريبة أو الملزمين بحكم القانون بتوريدها للخزانة .

وبموجب التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادة « ٩٠ » سالفة الذكر ، أصبح يحق لمصلحة الضرائب — استثناءا من قانون المرافعات — اصدار أمر من مديرها العام بحجز الأموال التى ترى استيفاء الضرائب منها تحت أية يد كانت ، كلما تبينت أن المحافظة على حقوق الخزانة العامة تتطلب اتباع هذا الاجراء . وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى الأمر المذكور حجزا تحفظيا ، ولا يجوز التصرف فيها الا اذا رفع الحجز بحكم من المحكمة ، أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب ، أو يكون قد مضى شهران من تاريخ توقيع الحجز دون أن تربط الضريبة .

والى جانب هذا ، قد نص فى التعديل المشار اليه على الزام قلم كتاب المحكمة التى يحصل البيع أمامها ، وكذلك من يتولى البيع بالمزاد العلنى جبرا

أو اختيارا ، بتبليغ مصلحة الضرائب بخطاب موصى عليه مع علم الوصول عن تاريخ بيع المنقولات أو العقارات ، وذلك قبل الموعد المحدد للبيع بعشرة أيام على الأقل • وكل تقصير أو تأخير فى هذا التبليغ يجعل المتسبب فيه مسئولا عن أداء الضرائب المستحقة على الأموال المبيعة •

وقد ورد بتقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب بشأن هذا التعديل ما نصه[1] : « وليس فى اقتراح مثل هذا التشريع أى اضرار بالمعاملات ، فبعض التشريعات كالتشريع البلجيكى مثلا يخول المصلحة — يعنى مصلحة الضرائب — حق المطالبة بتقديم كفالة شخصية أو عينية لضمان سداد الضريبة •

أما والمشرع المصرى لم يفرض على الممولين الأجانب مثل هذه الكفالة ، فان التشريع المقترح هو أقل ما يمكن فرضه لضمان حق الخزانة •

وقد نص التعديل على أن حق الامتياز يستلزم تتبع هذه الأموال فى أية يد كانت • ومع أن هذا النص موجود فى التشريع البلجيكى والفرنسى الا أن المشرع المصرى لم يقرره صراحة » •

كما جاء فى تقرير لجنتى المالية والتجارة والصناعة بمجلس الشيوخ عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فيما يختص بتعديل نص المادة ٩٠ سالفة الذكر ما يأتى : « يرمى تعديل هذه المادة الى حماية حق الخزانة العامة ، خصوصا وهناك ممولون يحاولون الهرب الى خارج القطر بعد أن حققوا ربحا ، اذا ما استشعروا أن مصلحة الضرائب بصدد ربط الضريبة عليهم • وحق الامتياز — الثابت للحكومة بناء على استحقاق الضريبة — يستلزم تتبع الأموال وتوقيع الحجز عليها أينما كانت ، وهذا ما أقره التشريع الفرنسى والبلجيكى • على أن الحجز تحت يد الغير انما يصدر الأمر به المدير العام لمصلحة الضرائب وحده ، ويبقى هذا الحجز الى أن ترفعه مصلحة الضرائب ، أو تحكم المحكمة برفعه ، أو أن يمضى على توقيع الحجز ثلاثة أشهر دون أن تربط الضريبة التى تم الحجز من أجلها • وهذا ما يحول دون حبس أموال

---

(١) تراجع مضبطة مجلس النواب الجلسة الحادية والثلاثون فى أول يونيه سنة ١٩٤٨

الى ما لا نهاية وبغير مقتضٍ مقبول . ولكن الهيئة رأت أن تقصر المدة على شهرين فقط » .

ويتم تحصيل الضرائب اداريا ، طبقا للأمر العالى الصادر فى ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ ، المعدل بالأمر العالى الصادر فى ٤ نوفمبر سنة ١٨٨٥ والأمر العالى الصادر فى ٢٦ مارس سنة ١٩٠٠ .

وكان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقصر حق مصلحة الضرائب فى توقيع الحجز على ممتلكات الممول المدين بالضريبة على ما يكون فى حيازته من هذه الممتلكات ، أما فيما يختص بما يملكه هذا الممول من منقولات أو محصولات ، أو ماشية ، أو موجودات ، وتكون فى حيازة غيره ، فلم يكن لمصلحة الضرائب حق توقيع الحجز عليها تحت يد هذا الغير ، الا بأمر من القاضى المختص بذلك[1] . وأما بعد التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادة ٩١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فقد أصبح من حق مصلحة الضرائب توقيع حجز تنفيذى على ما يكون لدى الغير من نقود ، أو أوراق مالية ، أو غيرها ، سواء أكانت مستحقة فى الحال ، أم فى المستقبل . ويجرى هذا الحجز باعلان ادارى يوجهه مندوب من مصلحة الضرائب الى محل المحجوز لديه ، أو من يجيب عنه . ويشتمل هذا الاعلان على سبب الحجز وصورة الأمر الصادر من المدير المحلى للضرائب بالحجز . وتبليغ مصلحة الضرائب المحجوز عليه بتوقيع الحجز بخطاب موصى عليه مع علم الوصول ، وذلك فى خلال عشرة أيام من تاريخ توقيعه ، والا كان الحجز لاغيا .

ويكون المحجوز لديه مسئولا عن توريد ما فى ذمته لخزينة مصلحة الضرائب ، أو التقرير بما فى ذمته فى المصلحة المذكورة ، مع بيان أسباب الدين وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته ، وذلك فى خلال عشرة أيام من تاريخ تلقى الاعلان .

واذا توقع الحجز التنفيذى تحت يد الغير ، وثبت لمصلحة الضرائب أن المحجوز لديه لم يبين مقدار الدين الذى فى ذمته غشا أو تدليسا ، أو أنه أقر

---

(١) تراجع المادة « ٤١٢ » من قانون المرافعات القديم والمادة « ٥٤٥ » من قانون المرافعات الجديد .

بمبلغ يقل عما فى ذمته ، أو أخفى بعضا من المستندات ، أو امتنع عن التقرير بما فى ذمته ، أو لم يخطر مصلحة الضرائب بتقريره أو بايداعه فى المحكمة المختصة ، جاز الحكم عليه بدفع القدر الذى وقع الحجز من أجله .

وقد جاء فى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب بشأن هذا التعديل ما نصه[1] : « لاحظت اللجنة أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم ينظم طرق تحصيل الضرائب عن طريق حجز ما للمدين لدى الغير مع أنه قانون يسرى على التجار وأصحاب المهن والحرف والصناعات وكذلك على ذوى المرتبات وجمهور المتعاملين مع البنوك والشركات وسائر الهيئات المالية . ومن الوسائل الفعالة ، فى هذا العصر الذى أصبح فيه تداول رءوس الأموال يتم بسرعة وبغير اجراء ، أن تكون الادارة فى مركز يمكنها من تتبع أموال الممولين بحيث لا يقف حائل دون تحقيق تحصيل مستحقات الخزانة من هذه الأموال .

ولما كانت الأوراد عبارة عن سندات مشمولة بالنفاذ المعجل ، وكانت ديون الضريبة محدودة القدر واجبة الأداء ، فقد خُوِّلَتْ مصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذى على ما يكون مملوكا للمدينين بالضرائب أو بالتعويضات وما يلحق بها لدى الغير . ولا يزيد هذا الاجراء حقوقا جديدة لمصلحة الضرائب قبل الممولين ، وانما هو مجرد تبسيط فى الاجراءات ، ويتمشى مع التشريعات الأجنبية فى هذا الصدد » .

المسائل الرئيسية فى اجراءات الحجز الادارى :

نبين فيما يلى القواعد الرئيسية للحجز الادارى الذى توقعه مصلحة الضرائب على ممتلكات الممولين المدينين لها[2] :

١ — يجب أن يُبْدَأ بالحجز على ما يكون لدى الممول من منقولات . أما العقارات فلا يحجز عليها الا فى الأحوال الآتية :

---

(١) مضبطة مجلس النواب الجلسة الحادية والثلاثون فى اول يونيه سنة ١٩٤٨

(٢) راجع نص الأمرين العاليين الصادرين فى ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ ، ٤ نوفمبر سنة ١٨٨٥ وكذلك تفاصيل اجراءات الحجز فى كتاب تعليمات الحجز الادارى الذى وضعته مصلحة الضرائب .

(ا) اذا ثبت من تحريات المحصل ، أو شيخ الحارة ، أو العمدة ، أو شيخ البلد ، وعلى تبعتهم عدم وجود منقـولات أو محصولات أو ماشـية يمكن الحجز عليها .

(ب) اذا توقع الحجز على منقولات الممول وبيعت ولم يف الثمن بكل المستحقات والمصروفات (مصروفات الحجز) .

(جـ) اذا توقع الحجز على منقولات الممول وتبددت ولم تكن هناك منقولات أخرى يمكن الحجز عليها .

(د)اذا قدم الممول عند توقيع الحجز على منشأته أو منقولاته عقـارات يملكها وتفى قيمتها بالضرائب المستحقة علاوة على مصروفات الحجز ، طالبا توقيع الحجز الادارى عليها بدلا من توقيعه على منشأته أو منقولاته . فى هذه الحالة يمكن اجابة الممول الى طلبه بعد أخذ اقرار كتابى منه يتضمن عرضه ، وبشرط التحقق من عدم وجود حجز آخر موقع على هذا العقار .

على أنه اذا تبين أن العقار الذى يعرضـه الممول لا يفى بكل الضرائب المطلوبة مضافا اليها المصروفات ، أو أن هناك حجزا آخر قد أُوقع عليه ، فيحجز على المنشأة والمنقولات ثم العقار .

٢ — اذا وجدت بالعقار عند توقيع الحجز الادارى عليه منقولات ، تَعَيَّن توقيع الحجز عليها أيضا ، ثم اتباع الاجراءات الآتية :

(ا) اذا كان الثمن المقدر للمنقولات يفى بالمستحقات والمصروفات كاملة لغاية التاريخ المحدد لبيعها ، أُجِّل بيع العقار حتى يتم بيع تلك المنقولات ، ومتى وفى ثمنها بالمطلوب أُلغِىَ الحجز العقارى .

(ب) اذا لم يف ثمن بيـع المنقولات المحجوزة بكل الضرائب المستحقة مضافا اليها المصروفات ، استمر الحجز العقارى وبيع من العقار ما يفى بباقى المستحقات .

٣ — عندما يوقع الحجز الادارى على منقولات الممول ، يُعَيَّن حارسا عليها ، الا اذا كان غائبا وقت الحجز أو امتنع عن قبول الحراسة أو كانت قد

صدرت ضده أحكام تبديد ، ففى هذه الحالات يُعَيَّن شخص آخر خلاف الممول حارسا على المنقولات المذكورة ، ويكون تعيينه بأجر يتحمله الممول .

٤ — اذا كان المنقول أو العقار المحجوز عليه قابلا للتجزئة ، وكانت قيمة أحد الأجزاء أو بعضها كافية للوفاء بكل الضرائب المستحقة والمصروفات لغاية يوم البيع ، اقتصر توقيع الحجز على الجزء أو الأجزاء المذكورة .

واذا كان المحجوز أرضا أو عقارا مبنيا ، وكان الجزء الذى اقتصر عليه الحجز مملوكا للممول على المشاع مع ملاك آخرين ، وجب أن يشار الى ذلك بمحضر رسو المزايدة .

٥ — اذا وجد المحصل أثناء توقيعه الحجز على منشأة الممول نقودا ، وجب أن يحجز عليها وذلك بتحرير محضر عنها ، يُبَيَّنُ به مقدارها ونوعها والأماكن التى وجدت فيها . وبعد التوقيع على هذا المحضر من المحصل والممول وشاهدى الحجز ، يكون على المحصل أن يعطى الممول ايصالا (استمارة ٣٣ ع . ح .) بهذه النقود ، ثم يقوم المحصل بتوريدها فورا الى خزانة مأمورية الضرائب المختصة أو الى أقرب خزانة حكومية . وبعد أن يستنزل المحصل قيمة هذه النقود من مقدار الضريبة المحجوز نظيرها ، يستمر فى اتخاذ اجراءات الحجز لتحصيل المتبقى من الضريبة .

٦ — يوقع الحجز على منقولات الممول أو عقاراته حتى لو كان واقعا عليها حجز ادارى سابق أو حجز قضائى من جهة حكومية أخرى ، وذلك ما لم يكن لدى الممول منقولات أو عقارات أخرى ، يمكن الحجز عليها ، وتفى قيمتها بالضرائب المطلوبة والمصروفات .

٧ — اذا بيعت المنقولات أو العقارات المحجوز عليها اداريا بناء على طلب جهة حكومية أخرى قبل الميعاد المحدد لبيعها تنفيذا للحجز الذى أوقعته مصلحة الضرائب ، فعندئذ يلغى هذا الحجز .

ولكن اذا كان البيع قد اقتصر على جزء من المنقولات أو العقار ، استمرت المصلحة فى تنفيذ الحجز الذى أوقعته ، على الجزء أو الأجزاء الباقية .

٨ — اذا تم البيع القضائى للمنقولات أو العقارات المحجوز عليها قبل الموعد المحدد لبيعها اداريا بناء على طلب مصلحة الضرائب ، فعندئذ يقف الحجز الذى أوقعته المصلحة ، وتتخذ الاجراءات اللازمة لسحب المبالغ المستحقة لها من خزانة المحكمة التى أودع بها ثمن البيع .

على أنه اذا كان البيع القضائى قد اقتصر على جزء من المنقولات أو العقارات المحجوز عليها ، وكان ثمن بيع هذا الجزء أقل من مطلوبات مصلحة الضرائب ، ففى هذه الحالة يظل الحجز الادارى قائما بالنسبة للجزء أو الأجزاء الأخرى .

٩ — اذا تقدم الممول الموقع الحجز على منقولاته أو عقاراته أو أى شخص آخر غيره ، وطلب دفع المبالغ المطلوبة كاملة مضافا اليها المصروفات ، قبل تنفيذ الحجز بالبيع ، أُجيب المتقدم بطلب السداد الى طلبه هذا ، وتَعيَّن تبعا لذلك رفع الحجز .

١٠ — اذا تقدم الممول المحجوز على منقولاته أو عقاراته قبل الموعد المحدد للبيع بطلب تقسيط الضرائب المطلوبة منه ، ووافقت مصلحة الضرائب على هذا الطلب ، ظل الحجز قائما ، ولكن يؤجل البيع الى أن يتم سداد جميع الأقساط . على أنه اذا توقف الممول عن دفع أى قسط فى موعده كان ذلك مؤديا الى حلول باقى الأقساط ، وعندئذ يتعين التنفيذ بالبيع . ويجب على المأمورية المختصة فى هذه الحالة ، أن تخطر الممول بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، بالموعد الذى حددته للبيع ، قبل حلوله بخمسة أيام .

١١ — يكون بيع المنقولات أو العقارات المحجوزة بطريق المزايدة العلنية وفى اليوم المحدد للبيع .

١٢ — يتم بيع المنقولات فى المكان الذى توجد به ، الا اذا دعت الضرورة لنقلها الى مكان آخر محافظة عليها أو تسهيلا لعملية البيع .

١٣ — اذا حجز على ما يملكه الممول من منقول وعقار ، وتم تنفيذ الحجز بالبيع ، ولم يف الثمن بالمبالغ المطلوبة كلهـا تَعَيَّن على مأمورية الضرائب المختصة مراقبة ميسرة الممول ، حتى اذا ظهرت له ممتلكات أخرى حجز عليها •

١٤ — اذا رفع الحجز العقارى الموقع على عقارات الممول ، وجب على ادارة الضرائب المحلية ، أن تحرر اقرارا بذلك وتبلغه الى مكتب الشهر العقارى المختص ، الذى يباشر بنفسه عمل التأشيرات اللازمة لشطب التسجيل •

الفصل الخامس

التهرب من أداء الضريبة
والاحتياطات التى تتخذها الدولة لضمان حقها

عموميات :

يعمد بعض الممولين الى التخلص من أداء الالتزامات المالية التى تقضى بها تشريعات الضرائب ، كى يستأثروا بكل ما نالوه من أرباح . وتبدو هذه الظاهرة على نحو واضح ، عندما تكون الدولة فى أولى مراحل تشريعاتها الضريبية ، حين لا يكون الممولون قد ألفوا القيام بالتزاماتهم نحو الدولة . كما تكثر محاولات التهرب من الضريبة اذا أسرفت الدولة فى فرض الضرائب وأثقلت بها كاهل الممولين ، دون مراعاة قدرتهم على تحمل عبئها . هذا الى أن محاولات الافلات من الضريبة تتوقف الى حد كبير على شعور أفراد الشعب فى كل دولة بواجبهم نحو وطنهم ، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية ، تعين الخزانة العامة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء . وكلما زادت درجة ثقافة الشعب وايمانه بما يجب تقديمه للدولة من معونة قلّت حالات التهرب من الضريبة ، وعلى النقيض من هذا ، تكثر تلك الحالات نسبيا ، فى الدول التى لا يبلغ أفرادها من الثقافة درجة تفى باشعارهم بواجباتهم نحو الدولة ، لقاء ما تعمل على توفيره لهم من أسباب الطمأنينة والرخاء .

ويسلك الممولون فى التهرب من الضريبة سبلا مختلفة ، فهم اما أن يخفوا عن الدولة بعض أو كل ما زاولوه من أنواع النشاط الخاضع للضريبة ، أو يعملوا على بيع ممتلكاتهم وتهريب ثمنها ، واما أن يلجأوا الى تصفية منشآتهم ومغادرة الدولة التى تداينهم بالضريبة الى دولة أخرى غيرها ، لكيلا يمتد اليهم سلطان الدولة الأولى .

وتحتاط تشريعات الضرائب لهذا الأمر ، فتقضى بما تراه كفيلا بالمحافظة على حقوق الخزانة العامة قِبَلَ الممولين ، كما تقضى بفرض العقوبات الرادعة على كل من يلجأ الى اتباع طرق احتيالية لاخفاء حقيقة أرباحه ، أو يسعى لتهريب أمواله وممتلكاته ، بقصد التخلص من أداء الضرائب المستحقة عليه .

على أنه لما كانت الاحتياطات التى تتضمنها قوانين الضرائب لا تكفى فى كثير من الأحيان للقضاء على محاولات التهرب من الضريبة قضاءا تاما ، تلجأ بعض الدول الى عقد اتفاقات فيما بينها ، لتبادل التعاون على الوصول الى المعلومات التى تلزم لتحديد وعاء الضريبة ، وتساعد على معرفة ممتلكات الممولين التى يمكن استيفاء الضريبة منها ، ويطلق على هذه الصورة من صور التعاون الدولى اسم «التعاون الادارى» L'assistance administrative. وقد تتناول الاتفاقات الدولية التى تبرمها الدول فيما بينها تبادلَ التعاون على تحصيل الضرائب ، التى تستحق لدولة منها فى ذمة الأشخاص الذين يغادرونها بصفة نهائية الى دولة أخرى ، ويطلق على هذا النوع من التعاون الدولى اسم « التعاون القضائى » L'assistance juridictionnelle . ولكن يلاحظ فى هذا الشأن أنه لايتيسر تحقيق الغرض من هذا التعاون القضائى، الا اذا ضَمَّنَت الاتفاقات الدولية جميع الدول أو معظمها فى وقت واحد ، حتى يُسَدَّ الطريق أمام الممولين الذين يغادرون الدولة التى تداينهم بالضريبة بنية الافلات من أدائها .

وقد أوردنا لدى الكلام على الاقرار السنوى والغرض من تقديمه بعض أمثلة للطرق التى يتبعها الممولون بقصد التهرب من الضريبة ، عن طريق تقديم اقرارات سنوية لا تمثل حقيقة ما أصابوه من أرباح . كما أشرنا الى الجزاءات التى فرضها المشرع المصرى على كل من يتبع مثل هذه الوسائل[1] .

ومما تجدر ملاحظته فى هذا الصدد ، أن الأمرين العسكريين ٣٦١ ، ٣٦٢ كانا يجيزان توقيع عقوبة الحبس مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر على كل من يتأخر فى أداء الضريبة المستحقة من واقع اقراره عن الموعد المحدد لأدائها ، أو من يثبت لمصلحة الضرائب لدى فحص اقراراته أنه عمد الى تضمينها بيانات غير صحيحة . وبعد الغاء الأحكام العسكرية ، استصدرت مصلحة الضرائب المرسوم

(١) تراجع صفحة ٢٥١ وصفحة ٢٥٢ من هذا الكتاب .

بقانون رقم ١٠٥ لسنة ١٩٤٥ بتاريخ ٤ أكتوبر سنة ١٩٤٥ ، الذى قضى باستمرار العمل بالتدابير المنصوص عليها فى الأمرين سالفى الذكر . غير أنه لدى تعديل أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، لم يشأ المشرع أن ينص على عقوبة الحبس فى حالة ارتكاب الممول طرقا احتيالية للتخلص من الضريبة ، بل اكتفى بتقرير عقوبة الغرامة وزيادة الضريبة[١] .

ونبحث فيما يلى ناحية التهرب من أداء الضريبة التى يتم ربطها وتصدر الأوراد بشأنها ، وما تتخذه بعض التشريعات المالية من احتياط لتحصيل هذه الضريبة ، وما تفرضه من عقوبات على الممولين المتهربين ، وما يقضى به تشريع الضرائب المصرى فى هذا الصدد :

بعض الاحتياطات التى تتخذها الدول الأجنبية لمنع التهرب من الضريبة :

تنص معظم التشريعات المالية الأجنبية على تخويل الهيئة التى يعهد اليها بتحصيل الضريبة بعد ربطها حق توقيع الحجز التنفيذى على ما يكون للممول المدين بالضريبة من أموال وممتلكات لدى الغير ، سواء أكانت مودعة لديهم على سبيل الأمانة أم كانت تمثل ديونا مستحقة عليهم لهذا الممول . وتقضى بعض هذه التشريعات الى جانب التدبير المشار اليه ، بالزام كل شخص يريد تصدير بعض المنقولات الى بلد آخر ، بتقديم شهادة الى مصلحة الجمارك ، يحصل عليها من ادارة تحصيل الضرائب ، تفيد أداءه جميع الضرائب المستحقة عليه ، والا امتنعت مصلحة الجمارك عن تصدير تلك المنقولات[٢] . كما تذهب بعض التشريعات المالية ، فى سبيل الحيلولة دون تهرب الممولين من أداء الضريبة ، الى اشتراط حصول كل ممول يرغب مغادرة البلاد على شهادة تثبت أداءه الضريبة المستحقة كاملة ، أو تقديم ضمان يفى بدين الضريبة[٣] .

---

(١) تراجع صفحة ٢٥٢ من هذا الكتاب .

(٢) يرجع فى ذلك الى التشريع البلجيكى للضرائب المباشرة .

(٣) يقضى قانون ضريبة الدخل العراقى بانه يحق لكل من وزير المالية ومدير الواردات العام تبليغ ادارة الشرطة عن الضرائب المستحقة على أى شخص ينوى مغادرة البلاد دون اداء الضريبة المستحقة عليه . ويكون على ادارة الشرطة فى هذه الحالة أن تتخذ من الاجراءات ما يلزم لمنع هذا الشخص من مغادرة البلاد ، الا بعد دفع الضريبة أو تقديم كفالة تضمن تحصيلها وتقتنع السلطات المالية بها .

وفيما يختص بالعقوبات التى تفرض على من يسعى الى الافلات من دين الضريبة ، فتختلف فى دولة عنها فى الأخرى ؛ اذ تفرض بعض التشريعات المالية عقوبة الحبس فى هذه الحالة ، فى حين تقضى بعض التشريعات المالية الأخرى بشهر افلاس كل ممول يتبع طرقا احتيالية للتخلص من الضريبة ، وحرمانه من مزاولة نشاطه التجارى أو الصناعى تبعا لذلك ، مدة معينة ، وذلك كله الى جانب الحكم بالغرامات وزيادة الضريبة المهربة .

الاحتياطات التى نص عليها التشريع المصرى لمنع التهرب من الضريبة :

صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلوا من النص على الاحتياطات اللازمة للحيلولة دون تهرب الممولين من أداء الضرائب المطلوبة منهم ، فيما عدا ما نص عليه فى المادتين ٥٨ و٥٩ ، من ربط الضريبة عن سنة كاملة على الممولين الذين يتوقفون عن مزاولة نشاطهم الخاضع للضريبة ، أو يتنازلون عن منشآتهم للغير ويهملون تبليغ مصلحة الضرائب بذلك فى الموعد المحدد لهذا التبليغ . يضاف الى هذا ما تقضى به المادة « ٨٥ » من عقوبات مالية على من يرتكب طرقا احتيالية يرمى من ورائها الى التخلص من الضريبة .

وقد ظهر من التطبيق العملى لنصوص هذا القانون أن به بعض ثغرات تسمح للممولين أن ينفذوا منها للتهرب من الضريبة ؛ من ذلك أن نص المادة «٥٩» كان يخلى مسئولية المتنازَل له من الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازَل عنها ، اذا أخطر مصلحة الضرائب بواقعة التنازل فى مدى ستين يوما من حصولها . وقد ساعد ذلك على تهرب الممولين من الضريبة عن طريق التنازل الصورى عن منشآتهم . وفضلا عن هذا ،فانه لم يكن لمصلحة الضرائب حق توقيع الحجز تحت يد الغير على ما يكون مودعا لديهم من أموال أو منقولات يملكها أشخاص مدينون بالضريبة ، ومن ثم كانت مصلحة الضرائب تضطر لتوقيع هذا الحجز ، أن تحصل على اذن من القاضى باجازته .

وعملا على تلافى وجوه النقص المشار اليها ، لجأت مصلحة الضرائب الى المشرع ، وطلبت اليه ادخال ما يلزم من تعديلات على نصوص القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لتضييق مجال التهرب من أداء الضريبة . وقد استجاب المشرع الى

طلب المصلحة ، وأصدر القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ الخاص بتعديل المادة « ٥٩ » بما يكفل منع الصورية فى التنازل عن المنشآت التجارية والصناعية ، على النحو الذى أوضحناه تفصيلا لدى الكلام على تضامن المتنازَل له مع المتنازِل فى أداء الضرائب المستحقة على المنشأة[1] .

وأما فيما يختص بالحجز تحت يد الغير على ما يكون مودعا لديهم من نقود وأموال منقولة يمتلكها أشخاص مدينون بالضريبة ، فقد خُوِّلت مصلحة الضرائب حق اجراء هذا الحجز ، بمقتضى التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على نص المادتين «٩٠» ، «٩١» من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وطبقا لهذا التعديل أصبح يحق للمدير العام لمصلحة الضرائب — كلما استشعر خطرا يهدد حقوق الخزانة العامة قِبَلَ الممولين — أن يصدر أمرا بحجز الأموال التى يرى استيفاء الضرائب منها ، حجزا تحفظيا تحت أية يد كانت . والى جانب هذا ، فقد نص على الزام قلم كتاب المحكمة التى يحصل البيع أمامها ، وكل من يتولى البيع بالمزاد العلنى اختيارا أو جبرا ، باخطار مصلحة الضرائب بتاريخ بيع المنقولات أو العقارات ، قبل اليوم المحدد لبيعها بعشرة أيام على الأقل . هذا فضلا عما نص عليه فى التعديل المشار اليه من تخويل مصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذى بمقتضى الأوراد التى تصدرها ، على ما يكون لدى الغير من نقود وأوراق مالية أو غيرها ، مما يخص الممولين الذين صدرت الأوراد باسمهم . وقد بسطنا تفاصيل التعديلات التى أدخلت على المادتين «٩٠» ، «٩١» سالفتى الذكر ، لدى الكلام على اجراءات الحجز الادارى وطرق تنفيذه[2] .

وازاء ما تبينته الحكومة فى سنة ١٩٤٧ من أن كثيرا من الممولين الأجانب يرحلون عن مصر بقصد التخلص من الضرائب المستحقة على ما حققوه فيها من أرباح ، فكرت فى معالجة هذه الحال عن طريق التشريع . وقد أعدت مصلحة الضرائب مشروع قانون يقضى بالزام كل ممول يرغب فى مغادرة القطر المصرى ، مصريا كان أو أجنبيا ، أن يحصل من مصلحة الضرائب على شهادة

---

(١) تراجع صفحة ٣٠١ من هذا الكتاب .

(٢) تراجع الصفحات من ٣٢٥ الى ٣٢٨ بهذا الكتاب .

تفيد علمها بسفره ، وألا تعطى هذه الشهادة الا لمن يثبت قيامه بدفع جميع الضرائب المستحقة عليه أو يقدم كفالة ، تقبلها مصلحة الضرائب ، بقيمة الضرائب المستحقة عليه ، ولم يصدر قانون بذلك حتى الآن .

وفى ضوء النصوص الحالية لقانون الضرائب ، لا تستطيع مصلحة الضرائب أن تحول دون سفر أى ممول تداينه بالضريبة ، الا اذا كان قد خالف بعض أحكام هذا القانون ، مما يدخله تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها فى المادة « ٨٥ » . ويكون منع الممول من السفر فى هذه الحالة بناء على أمر من النيابة العامة ، بعد أن تكون مصلحة الضرائب قد طلبت رفع الدعوى العمومية عليه بسبب مخالفته بعض أحكام القانون .

أما اذا لم تكن حالة الممول الذى اعتزم مغادرة المملكة المصرية مما تنطبق عليها العقوبات الجنائية الواردة فى قانون الضرائب ، وكان الأمر متعلقا باحتمال وجود دين ضريبى عليه بعد فحص اقراره ، أو كان الأمر متصلا بتحصيل ضرائب ربطت عليه ولكنه نازع فى وجودها أو فى مقدارها ، ولم يبق الا تحصيلها منه بطريق الحجز على أمواله ، فلا تجد مصلحة الضرائب — فى الوقت الحاضر — سبيلا للمحافظة على حقها ، الا الاسراع فى اجراءات ربط الضريبة وتحصيلها قبل أن يتم الممول اجراءات خروجه من المملكة المصرية .

الفصل السادس

التقادم المسقط أو المبرىء

١ — أجل التقادم

تنص المادة «٩٧» من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه : « يسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات، ويسقط حق الممول فى المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير وجه حق بمضى سنتين » .

وأول ما يلاحظ على هذا النص أنه يختلف عن نص المادة «٣٧٧» من القانون المدنى ، التى تقضى بسقوط الحق فى المطالبة بالضرائب والرسوم بمضى ثلاث سنوات ، سواء بالنسبة للدولة أو بالنسبة للأفراد[1] .

وقد جاء بتعليق لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ على نص المادة «٩٧» من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن سبب التفرقة فى مدة سقوط الحق بين الحكومة والممول ، هو أن مصلحة الضرائب لا تستطيع أن تقيم الدعوى الا بعد تحريات

---

(١) يسرى نص المادة ٣٧٧ من القانون المدنى على جميع الضرائب والرسوم التى لم يقرر لها أجل للتقادم خاص بها . وعلى ذلك فهو لا يسرى على رسوم الدمغة المقررة بالقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ اذ نص بالمادة ٢٤ منه على أنه يسقط حق الخزانة فى المطالبة بدفع الرسوم المستحقة والتعويض المدنى بمضى خمس سنوات من اليوم الذى استعملت فيه الورقة الخاضعة للرسم ، ويسقط حق الممول فى طلب رد رسوم الدمغة المحصلة منه بغير حق بمضى سنتين .

وكذلك لا يسرى نص المادة ٣٧٧ من القانون المدنى على رسم الأيلولة على التركات الصادر بها القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، فقد نص بالمادة ٥٢ من هذا القانون على سقوط حق الخزانة فى الرسوم المفروضة بموجبه بمضى خمس سنوات من تاريخ استحقاق الرسم ، ونص بالمادة ٥٣ على سقوط حق الممول فى المطالبة برد الرسوم المحصلة منه بغير حق بمضى ثلاث سنوات من تاريخ دفعها .

طويلة ، أما الممول فيستطيع رفع الدعوى فى الحال ، وعلى ذلك يكون جعل مدة التقادم واحدة للجانبين اهدارا لحق مصلحة الضرائب .

وقد قرر وزير المالية بجلسة مجلس النواب المنعقدة فى ٢٢ يناير سنة ١٩٣٩ أن من مسوغات اطالة مدة التقادم بالنسبة للحكومة عنها بالنسبة للممولين ، اعطاء مصلحة الضرائب الفرصة الكافية لاكتشاف ما قد يعمد الممولون الى اخفائه عنها من أرباحهم . ومعنى هذا أنه اذا كانت مصلحة الضرائب قد ربطت الضريبة على الممول عن سنوات معينة ، ثم تبين لها خلال مدة التقادم أنه أخفى عنها بعض نواحى نشاطه الخاضع للضريبة ، حق لها — خلال المدة المذكورة — اجراء ربط جديد وتحصيل الضريبة بالقياس الى ذلك القدر من الأرباح الذى لم يتناوله الربط السابق .

وبموجب القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٤ ، امتد أجل التقادم الى ثمانى سنوات بالقياس الى حق الحكومة فى الضرائب على ايرادات رءوس الأموال المنقولة ، وعلى الأرباح التجارية والصناعية والأرباح الاستثنائية ، التى استحقت فى المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ الى آخر ديسمبر سنة ١٩٤١ .

ولما كان أجل التقادم طبقا للتعديل المتقدم ينتهى فى سنة ١٩٤٦ بالنسبة للضرائب المستحقة على أرباح سنة ١٩٣٨ ، وكانت مصلحة الضرائب قد تبينت أن هذا الأجل لا يكفى لاستيفاء اجراءات ربط الضريبة على أرباح هذه السنة لعدد كبير من الممولين ، فمن أجل هذا ، وحرصا على حقوق الخزانة العامة ، رئى تعديل الفقرة الأولى من المادة «٩٧» من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تعديلا ثانيا . وقد صدر بهذا التعديل الأخير القانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ فى ٣ أبريل سنة ١٩٤٧ . وبموجب هذا القانون تقرر ألا يسقط حق الخزانة العامة فى الضرائب على ايرادات رءوس الأموال المنقولة ، وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى الأرباح الاستثنائية ، الا بمضى عشر سنوات بالنسبة للضرائب التى تستحق فى السنوات ١٩٣٨ ، ١٩٣٩ ، ١٩٤٠ ، وتسع سنوات بالنسبة للضرائب التى تستحق فى سنة ١٩٤١ ، وثمانى سنوات بالنسبة للضرائب التى تستحق

فى سنة ١٩٤٢ ، وسبع سنوات بالنسبة للضرائب التى تستحق فى سنة ١٩٤٣ ، وست سنوات بالنسبة للضرائب التى تستحق فى سنة ١٩٤٤ . أما الضرائب التى تستحق فى سنة ١٩٤٥ وما بعدها فيسرى عليها التقادم المقرر بالمادة «٩٧» من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ؛ أى خمس سنوات من تاريخ استحقاقها .

ونظرا لما تضمنه القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ المنشور بالجريدة الرسمية فى ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ ، والخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من النص على أن تباشر لجان الطعن — التى حلت محل لجان التقدير — اختصاصاتها اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥١ ، دون اعطاء لجان التقدير القديمة حق الاستمرار فى مباشرة عملها خلال المدة من ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ الى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ ، وازاء ما أفضى اليه ذلك من تعذر استيفاء اجراءات ربط الضريبة على كثير من الممولين خلال هذه المدة ، وبالتالى تعريض بعض حقوق الخزانة العامة لخطر التقادم ، لهذا عمدت الحكومة الى استصدار القانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٠[1] ، الذى تقرر بموجبه وقف التقادم خلال الفترة من ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ الى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ بالقياس الى السنوات الضريبية من ١٩٤٠ الى ١٩٤٥ .

٢ — حساب مدة التقادم

يحسب التقادم بالتقويم الميلادى وبالأيام وليس بالساعات ، ولا يحسب اليوم الأول ، وتكمل المدة بانقضاء آخر يوم منها[2] .

ويسرى التقادم بالنسبة لحق الخزانة العامة من تاريخ استحقاق الضريبة . وقد بحثنا فيما سبق مختلف الآراء التى أبديت بصدد تحديد موعد استحقاق

---

(١) صدر هذا القانون فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٠ ، ونشر بعدد الوقائع المصرية رقم ١٢٢ فى ٢٨ ديسمبر سنة ١٩٥٠

(٢) تراجع المادتان « ٣ » و « ٣٨٠ » من القانون المدنى .

الضريبة ، وأوضحنا أن الرأى الصحيح فى هذا الشأن هو استحقاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى تاريخ انتهاء السنة المالية للممول[1] .

وأما فيما يختص بتاريخ بدء سريان التقادم بالنسبة لحق الممول فثمة رأيان مختلفان ، يذهب أولهما الى القول بسريان هذا التقادم من تاريخ دفع الممول أى مبلغ لا يحق لمصلحة الضرائب تحصيله منه ، سواء فى ذلك المبالغ المدفوعة طبقا لاقراره أو بناء على الربط ، أى أن العبرة بتاريخ الدفع ، فاذا انقضى على هذا التاريخ سنتان دون أن يطالب الممول باسترداد فرق الضريبة المدفوع منه بالزيادة ، سقط حقه فيه . ويستند أصحاب هذا الرأى فى تأييد وجهة نظرهم الى عبارات المادة ٣٧٧ من القانون المدنى ، اذ نص فيها على أن يبدأ سريان التقادم فى المطالبة برد الضرائب والرسوم التى دفعت بغير حق من يوم دفعها . أما الرأى الثانى فيذهب الى القول بأن حق الممول فى المطالبة باسترداد ما حصلته مصلحة الضرائب منه زيادة على حقها ، لا يسقط الا بمضى سنتين من تاريخ اعلانه بالربط ، ومن ثم لا تدخل المدة التى بين تاريخ دفع الضريبة من واقع اقرار الممول وتاريخ اعلانه بالربط فى حساب التقادم بالنسبة لحقه فى استرداد الزيادة سالفة الذكر . ويستند أصحاب هذا الرأى فى تأييد وجهة نظرهم الى أن مصلحة الضرائب هى التى تحدد مقدار الضريبة المطلوبة من الممول ، وذلك بموجب الورد المنصوص عليه فى المادة ٩٢ من القانون ، وأنه قبل صدور هذا الورد لا يكون الممول على بينة بحساب الضريبة ، ومن ثم لا يمكنه الوقوف على مقدار الزيادة المدفوعة منه .

وقد أخذ قسم الرأى بمجلس الدولة بالرأى الأخير فى فتواه الى مصلحة الضرائب رقم ١٠٥٧ الصادرة فى ٣ أبريل سنة ١٩٥٠ . وتتلخص هذه الفتوى فى أن تحصيل الضريبة يكون بمقتضى أوراد واجبة التنفيذ ، وأن الدفع المعجل من جانب الممول طبقا لاقراره لا يقوم مقام تحصيل الضريبة من جانب المصلحة ، ولا يمنعها عند الربط من المطالبة بفروق الضريبة ، كما أنه من غير الممكن أن يعرف الممول مقدار الضريبة الواجبة عليه الا عند الربط الذى تقوم به المصلحة وتعلنه اليه .

---

(١) تنص الفقرة الأولى من المادة ٣٨١ من القانون المدنى على ما يأتى : « لا يبدأ سريان التقادم فيما لم يرد فيه نص خاص الا من اليوم الذى يصبح فيه الدين مستحق الاداء »

هذا ، ويلاحظ أنه اذا عدلت مصلحة الضرائب عن اخضاع مبلغ ما لضريبة نوعية معينة كالضريبة على فوائد الديون وأخضعته لضريبة نوعية أخرى كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، فان مدة التقادم بالنسبة لحق الممول فى استرداد المبلغ الذى دفعه على الأساس الأول ، لا تبدأ من تاريخ دفعه ، وانما تبدأ من تاريخ اخطار مأمورية الضرائب الممول بهذا العدول[1] .

ومن الأمور التى أثارها تطبيق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ اختلاف الرأى بين مصلحة الضرائب والممولين حول مدى اتصال حكم المادة ٩٧ بحكم المادتين ٤٥ ، ٥٤ ؛ ذلك أن مصلحة الضرائب كانت ترى أن سقوط حق الممول فى الطعن أمام المحكمة الابتدائية فى الضريبة المربوطة عليه ، أو فى قرار لجنة التقدير بسبب فوات الموعد المحدد لهذا الطعن قانونا ، يستتبع سقوط حق الممول فى المطالبة بالمبالغ التى يرى أن مصلحة الضرائب قد حصلتها منه بغير حق . أما الممولون ، فكانوا يرون أنه يحق لهم مقاضاة مصلحة الضرائب ومطالبتها بالضريبة المدفوعة منهم بالزيادة ، ما دام لم ينقض عليها أكثر من سنتين ، حتى لو لم يطعنوا أمام المحكمة الابتدائية فى الضريبة المربوطة عليهم ، أو فى قرارات لجان التقدير ، خلال المدة المقررة لرفع هذا الطعن .

وقد أقرت بعض المحاكم وجهة نظر الممولين فى هذا الأمر ، استنادا الى أن الطعون المنصوص عليها فى المادتين ٤٥ ، ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مقصورة على مناقشة الأرقام دون سواها ، أما اذا كانت مصلحة الضرائب قد حددت أرباح الممول بطريق التقدير الجزافى دون أن تأخذ بحساباته ، وتمسك الممول بهذه الحسابات أساسا لتحديد أرباحه ، حق له — خلال مدة التقادم المقررة بالمادة ٩٧ من القانون المشار اليه — أن يقاضى مصلحة الضرائب ويطلب الى المحكمة أن تقضى له باتنظام حساباته والغاء التقدير الجزافى الذى أجرته المصلحة ، والزامها برد ما حصلته منه بغير حق[2] .

---

(١) حكم محكمة الاسكندرية الابتدائية الوطنية الصادر فى ١٧ يناير سنة ١٩٤٩ فى الدعوى رقم ٣٨٨ سنة ١٩٤٧ تجارى كلى .

(٢) حكم محكمة المنصورة الابتدائية الوطنية الصادر فى ٢٩ يونيه سنة ١٩٤٨ فى الدعوى رقم ٧٠٥ سنة ١٩٤٤ تجارى كلى وحكم محكمة الاسكندرية الابتدائية الوطنية الصادر فى ١٧ يناير سنة ١٩٤٩ فى الدعوى رقم ٣٨٨ سنة ١٩٤٧ تجارى كلى .

ازاء هذا ، وعملا على استقرار الأموال العامة حتى لا تظل مهددة بمطالبات محتملة زمنا طويلا ، عمد المشرع الى تعديل المادة « ٩٧ » سالفة الذكر بما يكفل وضع وحد لهذه المطالبات . وتحقيقا لهذه الغاية عدلت الفقرة الثانية من هذه المادة بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على النحو الآتى : « ويسقط حق الممول فى المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير حق بمضى سنتين ، وذلك فيما عدا الأحوال المنصوص عنها فى المواد ٤٥ ، ٤٧ ، ٧٥ من هذا القانون » . ومن شأن هذا التعديل أنه اذا كان الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب يتناول أسس التقدير ، أو مقدار الضريبة أو نوعها ، وجب على الممول أن يتقيد بالمواعيد المحددة بالمواد ٤٥ ، ٤٧ ، ٧٥ من القانون[1] ، لكيلا يضيع حقه فى المطالبة بالمبالغ التى يرى أنها تزيد على الضريبة المستحقة عليه .

٣ — وقف التقادم

يقف سريان التقادم اذا كانت هناك قوة قاهرة تمنع صاحب الحق من المطالبة به منعا تاما ، وذلك لأن أساس سقوط الحق بمضى المدة هو اهمال الدائن المطالبة بحقه مع قدرته على المطالبة ، أما اذا استحالت هذه القدرة ، كان ذلك مؤديا الى وقف سريان التقادم الى أن يزول العائق . ويمكن تصور القوة القاهرة بالنسبة للأفراد فى حالة الأسر ، أو قطع المواصلات مثلا . وأما بالنسبة للحكومة فمن العسير أن تتصور مواجهتها قوة قاهرة تمنعها من المطالبة بحقها ، الا فى حالات استثنائية كحالة قيام ثورة أهلية عامة ، أو حرب داخلية أو خارجية تجتاح البلاد ، أو غير ذلك مما يترتب عليه تعطيل الادارة الحكومية ، وعدم امكانها المطالبة بحقوقها قبل الممولين بسبب تلك العوامل الخارجة عن ارادتها . وقد كانت الأوضاع التى صدر بها القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، وما أدت اليه من عدم استطاعة مصلحة الضرائب استيفاء اجراءات ربط الضريبة على بعض الممولين خلال الفترة بين ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ وآخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ من أمثلة الظروف المانعة ، التى حالت دون استعمال مصلحة الضرائب حقها فى مطالبة بعض الممولين بما يستحق عليهم من ضرائب . وقد استندت مصلحة الضرائب الى

(١) يراجع تقرير اللجنة المالية بمجلس النواب الثالث عشر بعد المائة بشأن التعديل الذى أدخل على المادة « ٩٧ » بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

ذلك فى استصدار القانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٠ ، الذى تقرر بموجبه وقف التقادم فى تلك الفترة كما أسلفنا .

واذا قامت حالة قوة قاهرة ومنعت الدائن من مطالبة مدينه ، فان المدة التى تستغرقها هذه الحالة لا تحسب ضمن مدة التقادم ، وعلى ذلك تضم المدة السابقة لقيام حالة القوة القاهرة الى المدة التى تتلو زوالها .

ومما تجدر ملاحظته فى هذا الشأن أن حالة الصغر لا توقف سريان التقادم بالقياس الى دين الضريبة . وبناء عليه ، اذا اشتغل القاصر بعمل من الأعمال التى تخضع أرباحها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وقام بأداء ضريبة أكثر مما يستحق عليه ، وانقضى على هذه الزيادة أكثر من سنتين دون أن يطالب هذا القاصر باستردادها ، سقط حقه فيها ، ولا يجوز له أن يدفع بوقف التقادم بسبب انعدام أهليته .

٤ — انقطاع التقادم

الفرق بين وقف التقادم وانقطاعه أنه فى حالة الوقف تضم المدة السابقة عليه الى المدة اللاحقة بزوال السبب الذى أدى اليه ، أما الانقطاع فيترتب عليه ضياع المدة التى تسبقه ، وبذلك تبدأ من تاريخ القطع مدة تقادم جديدة .

وينقطع التقادم طبقا لنص المادة ٣٨٣ من القانون المدنى بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى الى محكمة غير مختصة ، وبالتنبيه ، وبالحجز ، وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليس أو توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى احدى الدعاوى .

وقد أبدى مجلس الدولة (قسم الرأى مجتمعا) — استنادا الى النص سالف الذكر — أن الاحالة الى لجان التقدير الملغاة ولجان الطعن ، تعتبر قاطعة للتقادم بالنسبة لحق الخزانة العامة ؛ لأن هذه اللجان هيئات مختصة فى مسائل الضرائب ، وتتضمن الاحالة اليها تمسك مصلحة الضرائب بحقها . كما أضاف مجلس الدولة الى ذلك قوله أن المطالبة القضائية فى معنى المادة ٣٨٣ من القانون المدنى تشمل الدعوى والدفع الذى تحركه المطالبة[١] .

(١) تراجع فتوى مجلس الدولة (قسم الرأى مجتمعا) الصادرة فى ٨ نوفمبر سنة ١٩٥٠ فى شأن الآثار المترتبة على صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

هـذا وينقطع التقادم أيضـا اذا أقر المدين بحق الدائن اقرارا صريحـا أو ضمنيا • ويعتبر اقرارا ضمنيا ترك المدين تحت يد الدائن مالا له مرهونا رهنا حيازيا تأمينا لوفاء الدين[1] • والاعتراف الصريح من جانب الممول هو أن يقرر لمصلحة الضرائب كتابة بحقها فى مبلغ معين على أنه الضريبة المستحقة لها • أما الاعتراف الضمنى ، فهو أن يدفع الممول جزءا من المبلغ الذى أخطرته مصلحة الضرائب أنه مستحق عليه ، دون أن يذكر لها جملة المستحق •

واقرار مصلحة الضرائب بالدين الذى يستحق عليها للممول قد يكون صريحا ، وذلك اذا أجابت عن طلب الاسترداد المقدم منه ، وأيدت حقه فى المبلغ الذى يطالب باسترداده • وأما الاقرار الضمنى من جانب مصلحة الضرائب ، فيكون بموافقتها على اقرار المقاصة بين الضريبـة التى يستحق على الممول أداؤها والضريبة التى سبق أن حصلتها منه بغير حق • كما يستفاد تنازل المصلحة الضمنى عن التقادم المسـقط لحق الممول من الخطاب الذى يرسـله مأمور الضرائب الى الممول ويقر فيه بوجود مبلغ ما تحت يد المصلحة ، وأنها ستظل محتفظة به الى أن تتم تسوية الضرائب المستحقة عن سنوات لاحقة ، فاذا بقى منه شىء بعد ذلك ردته المصلحة الى الممول[2] •

وقد نشأ خلاف بين مصلحة الضرائب وبعض الممولين بشأن الطريقة الواجبة الاتباع لقطع التقادم المسقط لحق الممول فى الضريبة المدفوعة منه زيادة عما هو مستحق عليه • وكانت مصلحة الضرائب ترى أنه لا ينقطع التقادم فى هـذه الحالة الا برفع الدعوى من جانب الممول على المصلحة ، وأن اقتصار الممول على المطالبة بحقه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول ، لا ينتج أى أثر قانونى فى قطع مدة التقادم • أما الممولون ، فكانوا يرون أنه يكفى لقطع التقادم المسقط لحقوقهم قِبَلَ مصلحة الضرائب ، أن يبعثوا اليها بخطاب موصى عليه بعلم الوصول يتضمن مطالبتها برد ما حصلته منهم بغير حق •

---

(١) المادة ٣٨٤ من القانون المدنى •

(٢) حكم محكمة مصر الابتدائية الوطنية الصادر فى ١١ نوفمبر سنة ١٩٤٨ فى الدعوى رقم ٤٥ سنة ٤٨ تجارى كلى •

ولما عرض هذا الخلاف على محكمة استئناف مصر ، قضت فيه بتأييد رأى الممولين • وقد استندت المحكمة فى ذلك الى أن التمسك بالمطالبة القضائية لقطع مدة التقادم انما يسرى على الدعاوى العادية التى تخضع فى اجراءاتها لقواعد قانون المرافعات ، ولا يسرى على المنازعات الناشئة عن قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، اذ نص فى المادة «٩٦» منه على أن يكون للاعلان المرسل بخطاب موصى عليه قوة الاعلان الذى يتم عادة بالطرق القانونية[1] وقد أيد مجلس الدولة هـذا الرأى أيضـا فى كتابه الى مصلحـة الضرائب المؤرخ فى ١٩٥١/١/٣٠ ، ردا على استعلامها عن رأى المجلس فيما قضى به الحكم المشار اليه •

وفى رأينا أن ما قضت به محكمة مصر الاستئنافية وأيده مجلس الدولة على نحو ما تقدم ، هو الواجب الاتباع لتحديد علاقة الممولين بمصلحة الضرائب فيما تحصله منهم بغير حق • ونضيف الى ما استندت اليه محكمة الاستئناف فى هذا الشأن ، أن الدائن لا يلجأ الى مطالبة مدينه مطالبة قضائية الا اذا استشعر مماطلة المدين فى الوفاء بما فى ذمته ، وهو أمر لا يصح تصوره فى الدولة ان كانت مدينة •

---

(١) يراجع حكم محكمة استئناف مصر (دائرة الضرائب الصادر فى ١٦ ابريل سنة ١٩٤٩ فى الدعوى رقم ٢١٢ تجارى سنة ٦٥ قضائية .

قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

بفرض ضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل

طبقاً لآخر تعديل أدخل عليه

بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

الكتاب الأول

الضريبة على إيراد رءوس الأموال المنقولة

الباب الأول

القيم المنقولة

الفصل الأول — الايرادات الخاضعة للضريبة

مادة ١ — تفرض ضريبة بالأسعار المبينة بعد على جميع ايرادات رءوس الأموال المنقولة التى استحقت أو تستحق اعتبارا من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ .

وتسرى الضريبة :

(أولا) على الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على اختلاف أنواعها ، وحصص التأسيس بالشركات والمنشآت عامة ، سواء أكانت مالية أم صناعية أم تجارية ، وسواء أكانت هذه الأرباح دورية أم غير دورية ، وسواء أتم توزيعها نقدا أم مجانا على شكل أسهم أو سندات أو حصص تأسيس ، أو على أية صورة أخرى ، ولو بطريق غير مباشر[1] .

(ثانيا) على الفوائد والأرباح التى تنتجها حصص الشركاء الموصين فى شركات التوصية .

(ثالثا) على الفوائد وغيرها مما تنتجه بصفة عامة السندات والقراطيس وأذونات الخزانة ، والسلفيات على اختلاف أنواعها ، التى تصدرها أو تعقدها

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

الحكومة أو مجالس المديريات أو المجالس البلدية أو الشركات والمنشآت المشار اليها فى الفقرتين « أولا » و « ثانيا » من هذه المادة ، أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة كانت[1] .

وتستثنى من ذلك السندات والأذونات التى أعفيت أو تعفى فى المستقبل من الضريبة بنص القانون . وكذلك تستثنى السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة المشار اليها فى الفقرة الثانية من المادة ١٥ من هذا القانون ، مع القيود المنصوص عليها فى الفقرات الثالثة والرابعة والخامسة من المادة عينها .

(رابعا) على كل ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الادارة أو لمصلحة أى صاحب نصيب آخر وكذلك على كل ما يمنح بأية صفة كانت الى أعضاء مجالس الادارة من مقابل حضورهم الجلسات أو من المكافآت والأتعاب الأخرى على اختلافها[2] .

ولا تسرى أحكام الفقرة السالفة على ما يستولى عليه أعضاء مجالس الادارة المنتدبون أو المديرون فوق المبالغ التى يأخذها أعضاء مجالس الادارة الآخرون ، وذلك فى مقابل عملهم الادارى ، وبشرط ألا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من عضوين معينين بالاسم ، وألا يزيد ما يستولى عليه كل منهما فى السنة على ثلاثة آلاف جنيه ، سواء كان فى شكل مبلغ ثابت أو نسبة مئوية من صافى الربح أو المبيعات أو غير ذلك[3] .

(خامسا) على مقابل الحضور الذى يدفع الى المساهمين بالشركات بمناسبة الجمعيات العمومية .

(سادسا) على ما يدفع من مكافآت التسديد الى الدائنين وما يدفع من الأنصبة الى حاملى السندات .

مادة ٢ — تسرى الضريبة كذلك على التسديدات والاستهلاكات التى تجريها الشركات والمنشآت المشار اليها فى النصوص المتقدمة ، على قيمة أسهمها وحصص تأسيسها وحصص رأس المال فى شركات التوصية قبل حل

---

(١) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٣) معدلة بالقانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨

الشركة أو تصفيتها ، وسواء أكانت التسديدات والاستهلاكات المذكورة كلية أم جزئية .

على أن الضريبة لا تسرى :

(أولا) على ما يحصل من الاستهلاكات أثر بيع بعض ممتلكات الشركة ، أو بأخذ المال الذى يحصل به الاستهلاك من مورد آخر غير حساب « الأرباح والخسائر » وغير الاحتياطى أو الموارد الأخرى المخصصة فى الميزانية لأغراض معينة .

(ثانيا) على الشركات الحاصلة على امتياز من الحكومة أو من غيرها من الهيئات العامة ، متى أثبتت أن استهلاك كل أو بعض رأس المال ، بتسديد قيمة الأسهم أو حصص التأسيس أو حصص الشركاء فى شركات التوصية ، يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه ، سواء بسبب ما يلحق ممتلكاتها من التلف على توالى الزمن أو بسبب اضطرارها الى تسليمها فى نهاية مدة الامتياز الى الهيئة المانحة له .

وتبين اللائحة التنفيذية ما تجب مراعاته من الشروط للتثبت فى كل حالة من أن العملية هى عملية استهلاك حقيقى مستحقة للاعفاء من الضريبة .

مادة ٣ — الشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر يكون حكمها فيما يتعلق بتطبيق الضريبة عليها حكم الشركات المصرية[1] .

مادة ٤ — تسرى الضريبة كذلك على كل ما يستولى عليه المصريون أو الأجانب المستوطنون أو المقيمون عادة فى مصر ، سواء أكانوا من الأفراد أم من الأشخاص المعنويين ، من أرباح وفوائد واستهلاكات تدفعها الشركات أو المنشآت الأجنبية ، وكذلك على ما يستولون عليه من الفوائد والايرادات وغيرها ، عما يملكونه من الأوراق المالية الأجنبية عامة ، من سندات وقيم مالية حكومية أو غير حكومية .

مادة ٥ — تعفى من الضريبة الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقولة الأجنبية ، التى يتحتم على الشركات المصرية للتأمين واعادة التأمين أن

(١) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

تودعها وأن تبقيها مودعة فى الخارج طبقا للقوانين المحلية ، لتكوين ضمان أو احتياطى حسابى ، أو لتكوين أى احتياطى آخر لمواجهة الحوادث أو الأخطار التى يتناولها التأمين .

وهذا الاعفاء معلق على اثبات حدوث الايداع فى الخارج ، ويبطل العمل به متى زال الالزام بالايداع .

وتطبق الأحكام المتقدمة على شركات التأمين المصرية التى تعمل فى بلاد لا تحتم قوانينها على تلك الشركات أن تودع قيما مالية لتكوين ضمان أو احتياطى حسابى أو غيره من أنواع الاحتياطى وأن تبقيها مودعة لهذه الأغراض . وفى هذه الحالة فان القيم المالية التى يتناولها الاعفاء تحدد بمقتضى التشريع المصرى .

مادة ٦ — اذا أخذت شركة مصرية مساهمة فى مقابل ما قدمته عينا أو نقدا الى شركة أخرى مساهمة مصرية أو أجنبية أسهما اسمية أو حصصا ، فان الأرباح التى توزعها الشركة الأولى تعفى فى كل سنة مالية للشركة من الضريبة على ايراد رءوس الأموال المنقولة ، المقررة بمقتضى المادة الأولى من هذا القانون ، بمقدار ما حصلت عليه من ايراد تلك الأسهم والحصص فى بحر السنة المالية المذكورة ، بشرط أن تكون الأسهم والحصص المشار اليها لا تزال باقية مقيدة باسمها ، وأن تكون قد دفعت عن ايراداتها الضريبة المقررة على ايرادات القيم المنقولة .

الفصل الثانى — سعر الضريبة

مادة ٧ — ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٠ يكون سعر الضريبة المقررة بالمواد ٧ و ١٥ و ٣٧ من هذا القانون ١٤٪[1] .

الفصل الثالث — تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

مادة ٨ — يكون تحديد الايرادات الخاضعة للضريبة :

(أولا) فيما يتعلق بالأسهم بقيمة الربح المقرر توزيعه عن السهم فى أية صورة ، طبقا لما هو ثابت فى قرارات الجمعيات العمومية للمساهمين ، أو قرارات

(١) معدلة بالقانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٠ وبالقانون رقم ١٩ لسنة ١٩٤٢ وبالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

مجالس الادارة ، أو فى تقارير الشركة وحساباتها وما يماثل ذلك من الوثائق[1] .

(ثانيا) فيما يتعلق بالسندات أو السلف المشار اليها فى الفقرة « ثالثا » من المادة الأولى ، بمقدار الايراد الموزع أو الفائدة أو أية ميزة أخرى[2] .

(ثالثا) فيما يتعلق بحصص الشركاء فى شركات التوصية بما هو ثابت فى قرارات مجالس الادارة ، والا فطبقا لاقرار يقدم فى ظرف ستين يوما من تاريخ انتهاء سنة العمل ، متضمنا بيان الأرباح التى وزعت فعلا فى بحر السنة السابقة .

(رابعا) فيما يتعلق بالأنصبة وبمكافأة السداد ، بقيمة الفرق بين سعر اصدار السلف والمبلغ الذى تسدد فعلا .

الفصل الرابع — تحصيل الضريبة

مادة ٩ — على كل شركة أو منشأة أن تقدم الى مصلحة الضرائب محاضر وملخصات القرارات التى تصدرها الجمعية العمومية ، وكذلك القرارات التى تصدر من مجلس الادارة خاصة بتوزيع الأرباح ، وذلك فى ميعاد ثلاثين يوما من تاريخ صدورها .

مادة ١٠ — على كل شركة أو منشأة أو هيئة أن تحجز مما يكون عليها دفعه من الأرباح والفوائد وغيرها ، مما تسرى عليه الضريبة بمقتضى المواد «١» و«٢» و«٣» من هذا القانون ، قيمة الضريبة المستحقة عليها لكى توردها مباشرة الى مصلحة الضرائب .

وفى حالة المزايا والتوزيعات غير النقدية ، تكون الشركة ملزمة أيضا بتوريد الضريبة المستحقة ، على أن تستوفيها من صاحب الشأن ، ولها فى هذا السبيل حق الحبس قانونا[3] .

مادة ١١ — لأجل تطبيق المادة السابقة على الشركات الأجنبية التى تتناول

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٣) أضيفت هذه الفقرة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

أعمالها بلادا أخرى غير مصر ، تعتبر الشركات المذكورة أنها قد وزعت فى مصر فى بحر الستين يوما التالية لختام سنتها المالية ، مبلغا معادلا لمجموع أرباح السنة ، الذى تتناوله الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، بما فى ذلك الايرادات المخصومة منها بمقتضى المادة ٣٦ من القانون ، وذلك بعد استبعاد ١٠٪ من المجموع المشار اليه ، تُعَدُّ لتكوين احتياطى خاص يبين حسابه سنويا فى الميزانية المحلية التى تقدم لمصلحة الضرائب .

ويعتبر فى حكم الموزع ، كل مبلغ يؤخذ من هذا الاحتياطى الخاص لأى غرض غير تغطية ما يصيب الشركة من خسارة بسبب أعمالها فى مصر .

وفى حالة قيام الشركة بتوزيع فوائد أو ايرادات خارج مصر من أى نوع كان مما تتناوله الضريبة ، من موارد غير الربح السنوى ، وكذلك فى حالة تسديد قيمة الأسهم أو حصص التأسيس أو غيرها من حصص رأس المال بأكثر من قيمة اصدارها ، تستحق الضريبة للخزانة المصرية عن جزء من التوزيعات المذكورة ومما دفع فوق قيمة الاصدار ، بنسبة مساهمة موارد الشركة فى مصر فى تكوين الموارد التى استعملت للدفع . ولهذه الغاية يعتبر كل ما كانت تملكه الشركة عند ابتداء عملها فى مصر طبقا لما هو مثبوت فى ميزانياتها بمثابة رأس مال الشركة[1] .

مادة ١١ مكررة — تعد من الشركات التى تعمل فى مصر وحدها كل شركة أجنبية ، يكون غرضها الوحيد أو غرضها الرئيسى استثمار منشأة فى مصر ، ولو كان مقرها الشرعى أو مركز ادارتها فى الخارج[2] .

مادة ١٢ — يستحق أداء الضريبة فى ذات المواعيد المقررة لسداد الايرادات التى تتناولها الضريبة . ويجب أن يتم توريدها للخزانة فى ظرف الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تستحق فيه .

مادة ١٣ — فيما يتعلق بايرادات القيم الأجنبية الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة الرابعة من هذا القانون ، يكون على صاحب الايراد الذى تسرى عليه الضريبة

(١) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

(٢) اضيفت بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

أن يؤدى قيمتهـا لمصلحة الضرائب ، فى ظرف خمسة عشر يوما من تسلمه ، أو على الأكثر فى بحر ستين يوما من تاريخ الاستحقاق .

وفضلا عن ذلك فانه على كل مصرف أو شركة أو محل يقبض مبـاشرة أو بواسطة غيره أى مبـلغ من الايرادات المنصوص عليها فى المـادة الرابعة المذكورة ، أن يحجز منه قيمة الضريبة المستحقة عليه ، لكى يؤديها لمصلحة الضرائب .

مادة ١٤ — على الشركات والمصارف والمحال المشار اليها فى المادة السابقة ، أن تورد الى مصلحة الضرائب فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شـهر ، ما تكون قد حجزته لحسابها فى خلال الشهر السابق طبقا للفقرة الأخيرة من المادة السابقة .

الباب الثانى

الديون والودائع والتأمينات

الفصل الأول — أساس الضريبة وسعرها

مادة ١٥[1] — تسرى الضريبة بذات السعر المقرر فى المادة السابعة من هذا القانون على فوائد الديون ، سواء كانت من الديون الممتازة أو المضمونة بتأمين عقارى أو العادية ، وعلى فوائد الودائع والتأمينات النقدية ، متى كانت هذه الديون أو الودائع أو التأمينات مطلوبة لمصريين أو لأجانب مستوطنين أو مقيمين فى مصر ، ولو كانت الفوائد المذكورة ناتجة من أموال مستثمرة فى الخارج .

ومع ذلك فتعفى من تلك الضريبة فوائد الديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة ، على أن يثبت أن تلك الفوائد داخلة فى حساب المنشآت المنتفعة بها ، الكائنة فى مصر وخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المقررة بمقتضى الكتاب الثانى من هذا القانون .

ولا يسرى هذا الاعفاء على فوائد السلفيات التى تعقدها دور التسليف العقارى للشركات أو المنشآت المشار اليها فى الفقرتين « أولا » و « ثانيا » من المادة الأولى من هذا القانون ، اذا كانت قيمة السلفة تتجاوز أربعين ألفا من الجنيهات المصرية .

ولا يسرى الاعفاء كذلك على فوائد السلفيات التى تمنحها دور التسليف العادية الى الحكومة أو مجالس المديريات أو المجالس البلدية أو الى الشركات والمنشآت المشار اليها آنفا ، اذا كانت العقود المبرمة عنها تتجاوز مدتها اثنى عشر شهرا ، أو كانت تنص على فائدة ثابتة السعر .

(١) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

على أن السلف التى تمنحها دور التسليف العادية اذا توافر لها من العناصر (كأهمية المبلغ أو طول المدة أو ثبات سعر الفائدة) ما يبيح اعتبارها من السلفيات بالمعنى المقصود فى الكتاب الأول من هذا القانون ، فانها تخضع للضريبة المنصوص عليها فيه . ويكون على المصلحة أن تقيم الدليل على توافر العناصر المذكورة .

ولا تعد من الديون المتصلة بمباشرة المهنة فيما يتعلق بشركات التأمين الا السلف الممنوحة فى دائرة الاحتياطى الحسابى .

مادة ١٦ — وكذلك تسرى الضريبة المقررة فى المادة السابقة على فوائد رءوس الأموال المستثمرة فى مصر ، ولو كان أصحابها من الأجانب غير المستوطنين أو المقيمين فى مصر .

مادة ١٧ — تسرى الضريبة عل كل الفوائد التى يحل ميعاد استحقاقها بعد تاريخ العمل بهذا القانون ، ولو كانت متعلقة بمدد سابقة على التاريخ المذكور .

الفصل الثانى — تحديد المبالغ التى تفرض عليها الضريبة

مادة ١٨ — تحصل الضريبة على المجموع الكلى للفوائد ، ويستحق أداؤها بمجرد الوفاء بها ، مهما تكن الصورة التى يتم بها الوفاء .

مادة ١٩ — تكون الضريبة على حساب الدائن ، ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك .

الفصل الثالث — تحصيل الضرائب

مادة ٢٠ — فيما يتعلق بفوائد الديون المطلوبة للمصارف ودور التسليف والشركات المساهمة التى مركزها بمصر أو لها فرع فى مصر ، يكون الدائن هو المكلف بتوريد الضريبة فى المواعيد وطبقا للشروط والأوضاع التى تقررها لائحة التنفيذ .

مادة ٢١ — فيما يتعلق بفوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر وتكون ثابتة بمقتضى عقود رسمية محررة فى مصر أو محررة فى الخارج ولكنها مشمولة بالصيغة التنفيذية فى مصر ، يكون على الدائن عند حلول موعد تسديد أى مبلغ

من مبالغ الفائدة ، أن يورد الى الخزانة قيمة الضريبة المطلوبة على مجموع الفوائد المستحقة ، وذلك فى بحر خمسة عشر يوما من دفع كل أو بعض الفوائد المذكورة . على أنه فى حالة تسديد بعض الفائدة دون الكل فانه لا يلزم بتوريد ضريبة تزيد على ما قبضه من الفائدة .

فاذا لم تسدد الفوائد كلها أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق ، وجب على الدائن أن يبلغ ذلك فى مدى شهرين من ميعاد الاستحقاق الى مصلحة الضرائب ، ويكون التبليغ على استمارة تسلم اليه لهذا الغرض .

مادة ٢٢ — فيما يتعلق بفوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر وتكون ثابتة بأوراق عرفية أو لم تكن قد حررت سندات بها ، يكون المدين مكلفا عند قيامه بتسديد كل أو بعض الفوائد أو عند قيامه بتسديد الدين ، أن يحجز من المبالغ التى عليه دفعها كامل مقدار الضريبة المستحقة على الفوائد المذكورة ، وأن يورده الى مصلحة الضرائب فى بحر الخمسة عشر يوما التالية ، وأن يصحب التوريد باقرار موقع عليه منه طبقا للأوضاع التى تقرر فى اللائحة التنفيذية .

مادة ٢٣ — كذلك يجب على المدين أن يحجز مقدار الضريبة ، وأن يورده الى مصلحة الضرائب فى المواعيد المبينة فى المادة السابقة وطبقا للأوضاع ذاتها ، وذلك اذا كان الدائن من أفراد الناس وكان مقيما فى الخارج ، أو كان الدين لشركة أجنبية ليس مركزها فى مصر وليس لها فرع فيها ، مهما يكن نوع السند المثبت للدين .

مادة ٢٤ — بالرغم مما هو مقرر من الزام أحد الفريقين بتوريد قيمة الضريبة الى الخزانة ، فان الفريق الآخر اذا كان مقيما فى مصر ، مكلف بأن يقدم لمصلحة الضرائب فى ميعاد خمسة عشر يوما من تاريخ دفع الفوائد ، اقرارا مبينا به كل التفاصيل الخاصة بتلك الفوائد ، وذلك طبقا للأوضاع التى تقرر فى اللائحة التنفيذية .

فاذا لم يقدم هذا الاقرار بقى مسئولا قِبَلَ مصلحة الضرائب عن الوفاء بالضريبة .

مادة ٢٥ — فى حالة تسديد كل أو بعض الدين دون الفوائد ، فان الضريبة تحسب على أساس أن الفوائد هى التى سددت أولا .

ولا يسرى هذا الحكم على الديون التى تخفض بحكم قضائى ولا على التسديدات التى تتم بطريق التوزيع القضائى .

مادة ٢٦ — على كل من ينتقل اليه دين ذو فائدة مهما تكن الطريقة التى آل أو انتقل الدين اليه بها ، أن يتحقق من أداء الضريبة المستحقة على تلك الفوائد والا كان ملزما بها شخصيا ، وهذا مع عدم الاخلال بما قد يترتب على ذلك من الجزاءات الأخرى .

مادة ٢٧ — تقرر اللائحة التنفيذية طريقة تحصيل الضريبة كما تقرر التدابير الكفيلة بضمان هذا التحصيل .

الباب الثالث

أيلولة المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم إلى الحكومة

مادة ٢٨ — تؤول الى الحكومة نهائيا جميع المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم قانونا بعد تاريخ العمل بهذا القانون ويسقط حق أصحابها فى المطالبة بها وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد :

١ — الأرباح والفوائد المتفرعة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول ، مما تكون أصدرته أية شركة تجارية أو مدنية أو أية هيئة أو جماعة خاصة أو عامة .

٢ — الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة بالشركات أو الهيئات أو الجماعات المذكورة .

٣ — الودائع النقدية أو بصفة عامة كل مبلغ يكون مطلوبا من المصارف ودور التسليف وغيرها من المحال التى تقبل الودائع أو تفتح حسابات جارية .

٤ — ودائع الأوراق المالية وبصفة عامة كل ما يكون مطلوبا من تلك الأوراق لدى المصارف وغيرها من المحال ، التى تتلقى أمثال هذه الأوراق على سبيل الوديعة أو لأى سبب آخر .

٥ — كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين لأى سبب كان الى أية شركة مساهمة تجارية أو مدنية ، أو الى أية هيئة أو جماعة خاصة أو عامة .

مادة ٢٩ — على الشركات والمصارف والمحال والهيئات والجماعات المنصوص عليها فى المادة السابقة ، أن توافى مصلحة الضرائب فى ميعاد لا يتجاوز آخر مارس من كل سنة ، ببيان عن جميع الأموال والقيم التى لحقها التقادم فى بحر السنة السابقة وآلت ملكيتها الى الحكومة طبقا للمادة المذكورة ، وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة الى الخزانة اما وقت تقديم البيان ، أو على الأكثر فى بحر الثلاثين يوما التالية .

الكتاب الثانى

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

الفصل الأول — ما تتناوله الضريبة

مادة ٣٠ — اعتبارا من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية أو المتعلقة بالحرف ومن بينها امتيازات ومنشآت المناجم وغيرها بغير أى استثناء الا ما ينص عليه القانون .

مادة ٣١ — تسرى الضريبة على الشركات المساهمة مهما يكن الغرض منها .

مادة ٣٢ — تسرى الضريبة كذلك على أرباح[1] :

١ — شركات التعاون للاستهلاك متى كانت تملك محال أو حوانيت أو مخازن لبيع أو تسليم المواد الغذائية أو المحاصيل أو البضائع ، وعلى الجمعيات التعاونية واتحاد الجمعيات التعاونية لأرباب الحرف ، والجمعيات التعاونية التى يؤلفها العمال للانتاج والبنوك التعاونية ، وذلك استثناء من المادة ٤٣ فقرة «٤» من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ الخاص بالجمعيات التعاونية المصرية .

٢ — الأفراد والشركات الذين يقومون بأعمال الوساطة لشراء العقارات أو المحال التجارية أو الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها .

٣ — السماسرة وسماسرة الأوراق المالية والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية على اختلاف أنواعها .

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

٤ — الأشخاص والشركات الذين يجرون تقسيم أراضى البناء المملوكة لهم ويبيعونها بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد .

٥ — الشركات أو الأشخاص الذين يؤجرون محلا تجاريا أو صناعيا مع أثاثه والأدوات التى تلزم لتشغيله ، سواء أكان الايجار يشمل أم لا يشمل كل أو بعض العناصر المتعلقة بالمتجر أو المصنع .

٦ — من يستأجر أرضا زراعية ويؤجرها للغير مجزأة أو صفقة واحدة .

مادة ٣٢ مكررة — تسرى الضريبة بالسعر المقرر فى المادة ٣٧ وبغير أى تخفيض على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ، ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته .

ويصدر قرار من وزير المالية ببيان ما ينبغى تقديمه من الاقرارات من الممول أو من الأشخاص الذين يدفعون اليه تلك العمولة والسمسرة ، وكذلك ببيان طريقة دفع الضريبة ومواعيده[1] .

مادة ٣٣ — تستحق الضريبة عن أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر .

مادة ٣٤ — تفرض الضريبة على كل ممول على مجموع المنشآت التى يستثمرها فى مصر بمركز ادارة المنشآت . وفى حالة عدم تعيين هذا المركز ففى الجهة التى يوجد بها المحل الرئيسى للمنشآت .

وفيما يتعلق بشركات التضامن تفرض ضريبة على كل شريك شخصيا عن حصة فى أرباح الشركة تعادل نصيبه فى الشركة .

أما فيما يتعلق بشركات التوصية فتفرض الضريبة باسم كل من الشركاء المتضامنين بمقدار نصيبه فى الربح وما زاد على ذلك تفرض عليه الضريبة باسم الشركة .

ومع ذلك تبقى الضريبة المربوطة على الشريك دينا على الشركة ، ولكن فى حدود ما كان يستحق على نصيبه فى ربح الشركة ، ولو فرضت عليه الضريبة مستقبلا[2] .

---

(١) أضيفت بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

(٢) أضيفت هذه الفقرة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

مادة ٣٥ — يخصم لشركات المساهمة من الأرباح التى تستحق عليها الضريبة مبلغ معادل لمجموع المبالغ التى وزعت من الأرباح المذكورة وأديت عنها بالفعل الضريبة المقررة بمقتضى الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى .

وتستفيد من هذا الحكم شركات التوصية بمقدار الأرباح التى يستولى عليها الشركاء الموصون .

ويسرى هذا التعديل على كل ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تستحق ابتداء من أول يناير ١٩٤١[1] .

مادة ٣٦ — مع عدم الاخلال بأحكام المادة ١٥ فقرة ثانية ، فان ايرادات رءوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة ، والتى تتناولها الضريبة المقررة بمقتضى الكتاب الأول من هذا القانون أو التى تكون معفاة من الضريبة المذكورة بمقتضى قوانين أخرى ، تخصم من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه ضريبة الأرباح ، وذلك بمقدار مجموع الايرادات المشار اليها بعد تنزيل نصيبها فى مصاريف وتكاليف الاستثمار على أساس ١٠٪ من قيمة تلك الايرادات .

ويجرى الحكم ذاته على ايرادات الأراضى الزراعية أو المبانى الداخلة فى ممتلكات المنشأة ، فان الايرادات المذكورة تخصم بعد تنزيل ١٠٪ من قيمتها من مجموع الربح الصافى الذى تؤدى عنه الضريبة . ويشترط أن تكون هذه الايرادات داخلة فى جملة ايرادات المنشأة[2] .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤١ .

يرجع السبب فى اجراء التعديل المشار اليه الى ان الصيغة الأصلية للمادة « ٣٥ » كانت لا تحقق الغرض منها ، فقد كانت تقضى بتخفيض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بما يعادل الضريبة المؤداة عما يوزع من هذه الأرباح ، وبعبارة أخرى فانها كانت تجعل مناط التخفيض قيمة الضريبة ، فى حين أن المقصود من هذه المادة هو ان يخفض وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بمقدار الأرباح التى وزعت وأديت عنها ضريبة القيم المنقولة ، حتى لا تفرض الضريبة مرتين على ربح واحد فى حقيقته وان تعددت صوره .

(٢) أضيفت الجملة الأخيرة من هذه الفقرة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

الفصل الثانى — سعر الضريبة

مادة ٣٧ — سعر الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية هو ذات السعر المقرر بمقتضى المادة السابعة من هذا القانون على ايرادات رءوس الأموال المنقولة .

الفصل الثالث — الأرباح التى تسرى عليها الضريبة

مادة ٣٨ — تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة أو فى فترة الاثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية .

مادة ٣٩ — يكون تحديد صافى الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل فى ذلك ما ينتج من بيع أى شىء من الممتلكات ، سواء فى أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

١ — قيمة ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء أكانت العقارات المذكورة مملوكة لها أم مستأجرة ، وفى الحالة الأولى تكون العبرة بالايجار الذى اتخذ أساسا لربط عوائد المبانى .

٢ — الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٣ — الضرائب التى تدفعها المنشأة ما عدا ضريبة الأرباح التى تؤديها طبقا لهذا القانون .

٤ — اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٤٨ تعد فى حكم التكاليف التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة المصرية والتى يكون مركزها بمصر ، على ألا تتجاوز قيمتها ثلاثة فى المائة من الربح الصافى لكل منشأة[1] .

---

(١) أضيفت هذه الفقرة بالقانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨

أما المبالغ التى تأخذها الشركات أو المنشآت من أرباحها لتغذية الاحتياطى على اختلاف أنواعه أو لتكوين مال احتياطى خاص معد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح المستخدمين والعمال مكافآت يزيد مجموعها السنوى على مرتب شهرين فلا تخصم من مجموع الأرباح التى تحسب عليها الضريبة[1] .

الفصل الرابع — الإعفاء

مادة ٤٠ — يعفى من أداء الضريبة[2] :

١ — جمعيات التعاون المكونة طبقا لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ .

٢ — الجمعيات التعاونية للاستهلاك التى يقتصر عملها على جمع طلبات الأعضاء المنضمين اليها وعلى القيام فى مخازنها ومستودعاتها بتوزيع المواد الغذائية والمحاصيل والبضائع التى تتضمنها الطلبات المذكورة .

٣ — الجماعات التى لا ترمى الى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ، وكذلك المعاهد التعليمية .

٤ — المنشآت الزراعية اذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة .

مادة ٤١ — يعفى من الضريبة الأفراد والشركاء فى شركات التضامن والشركاء المتضامنون فى شركات التوصية الذين لا يتجاوز صافى ربحهم السنوى مائة جنيه مصرى ، مهما يكن نوع التجارة أو الصناعة التى يباشرونها وذلك اذا كانوا غير متزوجين .

فاذا كانوا من المتزوجين ولا يعولون أولادا ، يكون حد الاعفاء لهم ١٢٠ جنيها ، واذا كانوا غير متزوجين ويعولون ولدا أو أولادا مهما بلغ عددهم يكون حد الاعفاء لهم ١٣٠ جنيها ، واذا كانوا من المتزوجين ويعولون ولدا أو أولادا مهما يكن عددهم فيكون حد الاعفاء ١٥٠ جنيها .

فاذا كان صافى الربح السنوى يتجاوز حد الاعفاءات المختلفة السالفة الذكر دون أن يزيد على مثليها ، فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على ذلك الحد ،

(١) عدلت هذه الفقرة بالقانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

فان تجاوز صافى الربح مثلى حدود الاعفاء ، فان الممول لا يستفيد من الاعفاء ، بشرط ألا يقل ما يبقى له بعد تأدية الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه ربحا[1] .

مادة ٤١ مكررة — اذا لم يتجاوز رأس المال الحقيقى المستثمر مائتى جنيه مصرى ولم يكن بالمنشأة غير صاحبها وعامل واحد ، وكانت الحسابات منتظمة ولم يكن للممول أوجه نشاط أخرى ، فتخفض الضريبة المستحقة الى النصف ، بشرط ألا يتجاوز صافى الربح السنوى مبلغ ثلاثمائة جنيه مصرى[2] .

الفصل الخامس — تحديد مقدار الأرباح التى تسرى عليها الضريبة

القسم الأول — الشركات المساهمة

مادة ٤٢ — تحسب الضريبة بالنسبة للشركات المساهمة على مقدار الأرباح الحقيقية الثابتة فى ميزانياتها .

مادة ٤٣ — على الشركات أن تقدم الى مصلحة الضرائب فى ظرف ثلاثين يوما من تاريخ اقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى وعلى الأكثر فى ظرف ثلاثين يوما من آخر تاريخ يقضى قانون الشركة بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه اقرارا مبينا فيه مقدار أرباحها .

فاذا كانت السنة قد انتهت بخسارة فيجب أن يتضمن الاقرار بيان مقدار الخسارة .

ولمصلحة الضرائب عند الاقتضاء ولأسباب يكون تقديرها موكولا اليها وحدها أن تمنح مهلة لهذا الأجل لا تتجاوز مدتها ثلاثة أشهر[3] .

مادة ٤٤ — يرفق بالاقرار المشار اليه فى المادة السابقة صورة من حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية معتمدة وكشف

(١) هذه الفقرة معدلة بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ والقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٢) مضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٣) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

ببيان الاستهلاكات التى أجرتها المنشأة وبيان المبادىء الحسابية التى بنيت عليها كافة الأرقام الواردة بالاقرار ، وتدفع الضريبة من واقع الاقرار فى خلال شهر من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديم الاقرارات[1] .

مادة ٤٥ — تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من الاقرارات المقدمة من الشركة اذا قبلتها مصلحة الضرائب .

فان امتنعت الشركة عن تقديم حساباتها ومستنداتها ، قدرت المصلحة الأرباح وذلك مع عدم الاخلال بالجزاءات التى يقررها هذا القانون .

وكذلك تحدد الايرادات بطريقة التقدير اذا رفضت المصلحة اعتماد ما قدمته اليها الشركة من حسابات ومستندات .

وللمصلحة الحق فى تصحيح الاقرار ، ويتعين فى هذه الحالة أن تخطر الشركة بكتاب موصى عليه مع علم الوصول بعناصر ربط الضريبة ، وأن تدعوها الى موافاتها كتابة بملاحظاتها على التصحيحات التى أجرتها ، وذلك فى خلال شهر من تاريخ الاستلام .

وبذا تربط الضريبة بطريق التقدير بمعرفة المأمورية المختصة فى الأحوال الآتية :

١ — اذا لم تقدم الشركة الاقرار المنصوص عليه فى المادة « ٤٣ » أو لم تقدم المستندات والبيانات المنصوص عليها فى المادة « ٤٤ » .

٢ — اذا لم ترد فى الميعاد المشار اليه فى الفقرة الرابعة من هذه المادة على ما طلبته مصلحة الضرائب .

٣ — اذا لم توافق على التصحيحات التى أجرتها مصلحة الضرائب .

وفى الحالتين الأولى والثانية تصبح الضريبة واجبة الأداء فورا طبقا للتقدير ، وانما يكون للشركة أن تطعن فيه أمام اللجنة المشار اليها فى المادة « ٥٠ » ، وذلك فى ظرف شهر من تاريخ اعلانها بخطاب موصى عليه مع علم الوصول بقيمة الضريبة المربوطة عليها .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

وفى الحالة الثالثة تؤدى الشركة الضريبة من واقع اقرارها فى خلال شهر من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديم الاقرارات ، ويكون تقدير أرباحها بمعرفة اللجان المشار اليها فى الفقرة السابقة[1] .

مادة ٤٦ — ألغيت بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

القسم الثانى — الشركات غير الشركات المساهمة والأفراد

مادة ٤٧ — فيما يتعلق بالربط والتقدير يسرى على سائر الممولين ما يسرى على الشركات المساهمة من الأحكام المبينة فى المادة « ٤٥ » من هذا القانون[2] .

مادة ٤٧ مكررة — يعتبر التنبيه على الممول بالدفع نهائيا وقطعيا . ومع ذلك اذا تحققت مصلحة الضرائب — دون اخلال بأجل التقادم المنصوص عليه فى المادة «٩٧» من هذا القانون والقوانين المعدلة لها — من أن الممول لم يتقدم باقرار صحيح شامل ، بأن أخفى نشاطا أو مستندات أو غيرها ، أو قدم بيانات غير صحيحة ، أو استعمل طرقا احتيالية ، للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، وذلك باخفاء أو محاولة اخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، فتجرى المصلحة ربطا اضافيا يكون قابلا للطعن فيه كالربط الأصلى .

وذلك مع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى هذا القانون .

وفى جميع الأحوال اذا تناولت المصلحة الربط الذى أجرته بأى تعديل ، يجب اخطار الممول به ، مع توضيح الأسس التى بنى عليها الربط الأصلى والاضافى والأسباب التى استندت اليها المصلحة لاجراء التعديل[3] .

مادة ٤٨ — يكون الممول مكلفا بأن يقدم الى مصلحة الضرائب قبل أول

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

(٣) أضيفت هذه المادة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

مارس من كل سنة أو فى بحر شهرين من انتهاء سنته المالية ، الاقرار المنصوص عليه فى المادة «٤٣» مع كل الوثائق والمستندات المؤيدة له[١] .

وتدفع الضريبة من واقع اقرار الممول خلال شهر من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديم الاقرارات[٢] .

مادة ٤٩ — يظل الممول ملزما بتقديم الاقرار المشار اليه ولو كان تحديد الأرباح حاصلا بطريق التقدير . وعليه أن يبين بنفسه ما يقدره هو لأرباحه فى السنة السابقة ، وكذلك ما يستند عليه فى هذا التقدير .

مادة ٥٠ — تشكل لجنة الطعن من قاض ، يندبه وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية ، رئيسا ، ومن عضوين من موظفى مصلحة الضرائب ، يختارهما وزير المالية ، ويجوز بناء على طلب الممول أن يضم اليهم عضوين يختارهما من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين المدرجة أسماؤهم فى كشف يصدره وزير المالية فى أول كل سنة .

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا الا اذا حضره ثلاثة من أعضائها منهم الرئيس ، وتكون مداولاتها سرية ، وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية الأصوات . ويتولى الأعمال الكتابية فيها موظف تنتدبه مصلحة الضرائب ، ويوقع على القرارات من الرئيس والكاتب فى خلال أسبوع من صدورها .

ويرفع الطعن بغير رسم ، على أنه فى حالة صدور قرار من اللجنة بالرفض يجوز الزام الطاعن بغرامة لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على عشرين جنيها .

وتباشر اللجنة اختصاصها ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ . وتحال جميع المسائل التى صدر فيها — قبل أول يناير ١٩٥١ — تقدير من المأمورية لم يقبله الممول على لجنة الطعن ، سواء فى ذلك المسائل المنظورة أمام لجان التقدير أو المسائل التى لم تقدم بعد اليها ، ويعتبر الممول أنه قبل تقدير المأمورية اذا لم يعترض عليه فى خلال شهر من تاريخ اخطاره بخطاب موصى عليه بعلم

---

(١) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

(٢) أضيفت هذه الفقرة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

الوصول ، وتربط الضريبة بالنسبة لهذه المسائل جميعها من واقع تقدير المأمورية[1] .

مادة ٥١ — يكون مقر لجان الطعن بعواصم المحافظات والمديريات ، وكذلك فى غيرها من الجهات التى يرى وزير المالية من المناسب تأليف لجنة خاصة بها[2] .

مادة ٥٢ — للممول فى خلال شهر من تاريخ اخطاره بتقديرات المأمورية أن يطعن فى هذه التقديرات ، فاذا انقضت هذه المدة ولم يطعن اعتبر الربط نهائيا ، ولا يجوز الطعن فيه أمام أية جهة من جهات الاختصاص .

ويكون الطعن بعريضة من أصل وصورة ، يودع الأصل بالمأمورية المختصة ، ويثبت ملخصه وتاريخ التقديم فى دفتر خاص ويؤشر بالتاريخ على الأصل والصورة ، وتسلم الصورة الى الطاعن .

وبمجرد استلام الطعن المقدم من الممول تعد المأمورية فى خلال أسبوعين ملخصا بالموضوع مع بيان الأسس التى استندت اليها فى تقدير الضريبة .

وعلى المأمورية أن ترسل فى خلال الأسبوعين التاليين الى لجنة الطعن الملخص الذى أعدته مرفقا به الاقرارات والمستندات التى تراها ضرورية ، والا كان للممول أن يعرض الأمر على اللجنة ، وذلك بخطاب موصى عليه مع علم الوصول يرفع الى رئيسها بعد انقضاء المدة المذكورة .

تختص لجان الطعن بالفصل فى كافة أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة . وتعلن اللجنة الممول والمصلحة بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بخطاب موصى عليه مع علم الوصول .

وللممول أن يقدم ملاحظاته وله أن يبديها بوكيل عنه[3] .

مادة ٥٣ — تنظر اللجنة الطعن فى جلسة سرية ، وتصدر قرارها فيه اما باعتماد تقدير المأمورية أو بتخفيضه ، وتعلن اللجنة الممول والمصلحة بالقرار

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٣) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

بخطاب موصى عليه بعلم الوصول . ويعدل الربط وفقا للقرار ، فاذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها على مقتضى قرار اللجنة[1] .

مادة ٥٤ — يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول استئناف قرار لجنة الطعن فى بحر شهر من تاريخ اعلان القرار . ويرفع الاستئناف طبقا للقواعد والاجراءات المنصوص عليها فى قانون المرافعات أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية ، التى يدخل فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى لنشاط الممول[2] .

مادة ٥٥ — الغيت بالقانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٤٤

مادة ٥٦ — الغيت بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

القسم الثالث — أحكام تسرى على كل الممولين

مادة ٥٧ — اذا ختم حساب احدى السنين بخسارة فان هذه الخسارة تدخل ضمن مصاريف السنة التالية وتخصم من أرباحها . فاذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى الى السنة الثانية . فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل هذا الجزء الى السنة الثالثة . ولكن لا يجوز نقل شىء من الخسارة الى حساب سنة تالية .

مادة ٥٨ — اذا وقفت المنشأة عن العمل الذى تؤدى الضريبة على أرباحه وقوفا كليا أو جزئيا تحصل الضريبة على الأرباح لغاية التاريخ الذى وقف فيه العمل .

ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على الممول فى بحر ستين يوما من التاريخ الذى وقف فيه العمل أن يبلغ ذلك الى مصلحة الضرائب ، وأن يقدم اليها الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة ، والا التزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة .

مادة ٥٩ — التنازل عن كل أو بعض المنشأة يكون حكمه فيما يتعلق بتصفية الضريبة حكم وقوف العمل ، وتطبق عليه أحكام المادة السابقة .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

ويجب على المتنازِل والمتنازَل له تبليغ مصلحة الضرائب عن هذا التنازل فى مدى ستين يوما من تاريخ حصوله ، ويكون كل من المتنازِل والمتنازَل له مسئولا بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشآت المتنازل عنها الى تاريخ التنازل .

ويكون للمتنازَل له أن يطلب من مصلحة الضرائب أن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة لها على المنشأة المتنازَل عنها .

وعلى مصلحة الضرائب أن توافيه بالبيان المذكور فى مدى ستين يوما من تاريخ الطلب ، ويكون التضامن المنصوص عليه فى هذه المادة قاصرا على المبالغ الواردة فى هذا البيان ، وذلك بغير مساس بحق المصلحة قبل المتنازِل ، فاذا لم تخطر المصلحة المتنازَل له فى مدى المدة المذكورة بالمستحق لها ، برئت ذمة المتنازَل له من كل مسئولية .

ولا يكون التنازل حجة فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تتخذ الاجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ .

ويعاقب على مخالفة أحكام هذه المادة بالعقوبات المبينة فى المادة «٨٥» فقرة أولى[1] .

مادة ٦٠ — يكون تحصيل الضريبة على أقساط شهرية أو كل ثلاثة شهور أو كل ستة شهور أو دفعة واحدة كل سنة طبقا لما يقرر فى اللائحة التنفيذية .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨.

الكتاب الثالث

الضريبة على كسب العمل

الباب الأول

المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات

الفصل الأول — أساس الضريبة

مادة ٦١ — تسرى ضريبة المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات على :

١ — كل المرتبات وما فى حكمها والماهيات والمكافآت والأجور والمعاشات والايرادات المرتبة لمدى الحياة التى تدفعها الحكومة والمصالح العامة ومجالس المديريات والمجالس البلدية والمحلية الى أى شخص سواء أكان مقيما فى مصر أم فى الخارج مع مراعاة ما قضت به الاتفاقات من استثناء لهذا الحكم .

٢ — كل المرتبات وما فى حكمها والماهيات والمكافآت والأجور والمعاشات والايرادات المرتبة لمدى الحياة التى تدفعها المصارف والشركات والهيئات والأفراد الى أى شخص مقيم فى مصر ، وكذلك الى أى شخص مقيم فى الخارج عن خدمات أديت فى مصر .

وتؤدى الضريبة عن كل مبلغ من المبالغ المتقدم بيانها يستحق على المدة التى تبدأ من أول الشهر التالى لصدور هذا القانون .

الفصل الثانى — تحديد المبلغ الذى تسرى عليه الضريبة

مادة ٦٢ — تربط الضريبة على مجموع ما يستولى عليه صاحب الشأن من مرتبات وماهيات ومكافآت وأجور ومعاشات وايرادات مرتبة لمدى الحياة ، يضاف الى ذلك ما قد يكون ممنوحا له من المزايا نقدا أو عينا .

ويعفى من المبالغ التى تربط عليها الضريبة بالنسبة لموظفى ومستخدمى الحكومة الذين لهم الحق فى المعاش قيمة احتياطى المعاش . وفيما يتعلق بسائر من عداهم من الموظفين والمستخدمين سواء أكانوا فى خدمة الحكومة أم فى خدمة غيرها ٥ر٧٪ من قيمة الماهيات أو الأجور .

الفصل الثالث — سعر الضريبة

مادة ٦٣ — حدد سعر الضريبة على الوجه الآتى :

٢٪ عن الـ ١٢٠ جنيها الأولى
٣٪ عن الـ ١٨٠ جنيها التالية
٤٪ عن الـ ٢٠٠ جنيه التالية
٥٪ عن الـ ٣٠٠ جنيه التالية
٦٪ عن الـ ٤٠٠ جنيه التالية
٧٪ عما زاد على ذلك .

ويعفى من الضريبة كل ممول لا يزيد مجموع ما يستولى عليه من الايرادات المبينة أنواعها فى المادة «٦١» على مائة جنيه .

فاذا كان متزوجا ولا يعول أولادا يكون حد الاعفاء له ١٢٠ جنيها ، واذا كان غير متزوج ويعول ولدا أو أولادا مهما بلغ عددهم يكون حد الاعفاء ١٣٠ جنيها ، واذا كان متزوجا ويعول ولدا أو أولادا مهما يكن عددهم فيكون حد الاعفاء ١٥٠ جنيها .

واذا كان صافى الايراد السنوى يتجاوز حد الاعفاءات المختلفة السابقة الذكر دون أن يزيد على مثليها ، فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على ذلك الحد ، فان تجاوز صافى الايراد مثلى حدود الاعفاء ، فان الممول لا يستفيد من

الاعفاء ، بشرط ألا يقل ما يبقى له بعد تأدية الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه ايرادا .

أما أجور العمال والمستخدمين بالمياومة فانها تعفى من كل ضريبة اذا كانت الأجرة لا تتجاوز ثلاثين قرشا ، فاذا تجاوزتها فرضت عليها الضريبة بسعر ١٪ عما زاد عن الثلاثين قرشا الى ستين قرشا وبسعر ٢٪ فيما زاد على ستين قرشا فى اليوم[١] .

مادة ٦٣ مكررة — حددت الأرقام المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة «٦٣» لتعيين سعر الضريبة . أما الضريبة فهى مستحقة عن كل جزء من السنة حصل فيه استيلاء على أى ايراد من الايرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته ، وعلى أساس الايراد الشهرى بعد تحويله الى ايراد سنوى .

وفى حالة حدوث تغيير فى الرقم الخاضع للضريبة ، يعدل سعر الضريبة من تاريخ حدوث هذا التغيير على أساس الرقم الجديد بعد تحويله الى ايراد سنوى .

على أن ما يحصل عليه الممول من ايرادات أو مكافآت عارضة ينبغى اعتباره ايرادا متعلقا بالسنة كلها [٢] .

مادة ٦٣ ثالثة — لا يعد من العمال والمستخدمين بالمياومة بالمعنى المقصود فى الفقرة الأخيرة من المادة «٦٣» الا :

١ — العمال والمستخدمون بالمياومة الذين لا تزيد أجرتهم اليومية على ثلاثين قرشا مهما تكن مدة خدمتهم وشروطها .

٢ — العمال والمستخدمون الذين تزيد أجرتهم اليومية على ثلاثين قرشا ، اذا كان عقد استخدامهم لا تزيد مدته على ثلاثة شهور أو اذا كانت مدة استخدامهم الفعلية لا تتجاوز ثلاثة شهور .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٢) مضافة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

وفى جميع الأحوال لا يعد من العمال والمستخدمين بالمياومة من يحصل على ايراد خاضع للضريبة بالسعر المقرر فى الفقرة الأولى من المادة «٦٣» .

ولا يسرى الاعفاء البالغ ٥ر٧٪ المنصوص عليه فى الفقرة الأخيرة من المادة ٦٢ على أجور العمال والمستخدمين بالمياومة [١] .

الفصل الرابع — الاقرارات

القسم الأول — الاقرارات التى يلزم بها صاحب العمل

مادة ٦٤ — على الأفراد أو الشركات أو الهيئات الذين يستخدمون موظفين أو مستخدمين أو عمالا أو صناعا أو مساعدين بمرتب أو أجر أو أتعاب أن يقدموا الى مصلحة الضرائب فى بحر ستين يوما من تاريخ صدور هذا القانون أو فى بحر ستين يوما من تاريخ التحاق شخص من الطوائف السابق ذكرها بخدمتهم كشفا يبين به :

١ — أسماء وألقاب وظائف وعنوانات الأشخاص الموجودين فى خدمتهم .

٢ — مقدار ماهياتهم وأجورهم وأتعابهم .

ويعفى صاحب العمل من تقديم هذا الاقرار بالنسبة للمستخدمين والعمال الذين لا تتجاوز أجورهم النصاب الذى يتناوله الاعفاء من الضريبة طبقا للمادة السابقة ، اذا كانت طبيعة عملهم لا تحتمل قيامهم بعمل آخر كخدم المنازل والمكاتب وغيرهم .

ويجوز أن تقرر اللائحة التنفيذية غير ذلك من المواعيد والشروط فيما يتعلق بالشركات والمنشآت والهيئات التى تستخدم خمسين شخصا على الأقل .

مادة ٦٥ — على الشركات ومديرى المنشآت والهيئات أن يقدموا لمصلحة الضرائب فضلا عما تقدم وفى الميعاد عينه .

---

(١) مضافة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١

١ — كشفا بأسماء وألقاب وعنوانات أى شخص يؤدى لديهم وظيفة مدير أو عضو أو سكرتير بأية لجنة أو مجلس ادارة أو هيئة مراقبة مهما تكن التسمية التى تطلق عليه كمراجع للحسابات أو أمين صندوق ... الخ ، ويجب أن يتضمن الكشف المذكور بيان أتعابه أو مكافآته ، ولو كان تقدير هذه الأتعاب والمكافآت معلقا على قرارات مجلس الادارة أو الجمعية العمومية .

٢ — كشفا ببيان كل مبلغ يدفع الى أى شخص بمناسبة قيامه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد التجارى ، الى غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت سواء أكان دفعها بصفة مستديمة أم بصفة عارضة .

مادة ٦٦ — على الأفراد والشركات والهيئات والجمعيات الذين يدفعون معاشات أو ايرادات مرتبة لمدى الحياة أن يقدموا الى مصلحة الضرائب فى بحر ستين يوما من تاريخ صدور هذا القانون ، أو فى بحر ستين يوما من تاريخ تولد الحق فى المعاش أو الايراد المرتب لمدى الحياة كشفا ببيان أسماء وألقاب وعنوانات أصحاب المعاشات والمرتبات المذكورة وبيان مقدارها وشروط دفعها .

مادة ٦٧ — يجب تبليغ مصلحة الضرائب كل تعديل يطرأ على البيانات المنصوص عليها فى المادتين السابقتين وذلك فى بحر أربعين يوما من حدوثه .

القسم الثانى — الاقرارات التى يلتزم بها أصحاب المرتبات وما فى حكمها والأجور والمعاشات والايرادات المرتبة لمدى الحياة

مادة ٦٨ — كل شخص يستولى من الأفراد أو الشركات أو الهيئات أو الجمعيات أيا كانت على مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجور أو معاشات أو ايرادات مرتبة لمدى الحياة يتجاوز مجموعها فى العام حدود الاعفاء المبين فى المادة «٦٣» من هذا القانون ، سواء أكانت آتية من مصدر واحد أم من مصادر متعددة ، عليه فى بحر أربعين يوما من تاريخ صدور هذا القانون أو فى بحر أربعين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى المعاش أو المرتب ، أن يقدم الى مصلحة الضرائب كل البيانات المتعلقة بمقدار ما يستولى

عليه من مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجور أو معاشات أو ايرادات مرتبة لمدى الحياة ، مع بيان اسمه ولقبه وعنوانه وأسماء وألقاب وعنوانات من يعمل فى خدمتهم أو من يدفعون له المعاش أو الايراد .

الفصل الخامس — تحصيل الضريبة

مادة ٦٩ — أصحاب العمل والملتزمون بالمعاش أو بالايراد هم الذين عليهم توريد مقدار الضريبة للخزانة مقابل خصمه مما عليهم .

مادة ٧٠ — على أصحاب العمل والملتزمين بدفع المعاش أو الايراد أن يوردوا الى خزانة الحكومة فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر قيمة ما خصموه من الدفعات التى أجروها فى الشهر السابق .

ويجوز أن تقرر اللائحة التنفيذية غير ذلك من المواعيد والشروط فيما يتعلق بالشركات والمنشآت والهيئات التى تستخدم خمسين شخصا على الأقل .

مادة ٧١ — اذا كان صاحب العمل أو الملتزم بالمعاش أو بالايراد غير مستوطن فى مصر ، أو لم يكن له بها مركز أو منشآت ، فان الالتزام بتوريد الضريبة يقع على مستحق الايراد الخاضع للضريبة ، طبقا للشروط والأوضاع التى تبين فى اللائحة التنفيذية .

وتبين اللائحة التنفيذية كذلك واجبات المستحق اذا كان الايراد مع بلوغ مجموعه النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة يتألف من عناصر يخرج كل منها على حدة عن سريان الضريبة عليه .

الباب الثانى

أرباح المهن غير التجارية

مادة ٧٢ — تفرض ضريبة سنوية بنفس السعر المقرر فى المادة «٦٣» من هذا القانون على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسى فيها العمل .

وتسرى هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

ويجمع بين الضريبة المستحقة على صاحب المهنة تطبيقا لأحكام الفقرتين السابقتين وبين الضرائب التى يكون ملزما بأدائها بالتطبيق لأى حكم آخر من أحكام هذا القانون عما قد يتقاضاه من مرتبات وأجور أو ما يحققه من أرباح تجارية أو صناعية[1] .

مادة ٧٣ — تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة ويكون تحديد صافى الأرباح على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرها الممول بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ما عدا الضريبة على أرباح المهن غير التجارية التى يؤديها طبقا لهذا القانون .

وفى حالة عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات تقدر المصروفات جزافا بخمس الايرادات[2] .

مادة ٧٤ — على الممولين الخاضعين لأحكام هذه الضريبة أن يمسكوا دفتر

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

يومية مؤشرا على كل صحيفة منه من مأمور الضرائب المختص ، وأن يقيدوا فيه يوما فيوما كل الايرادات وكذلك المصروفات التى تستلزمها مباشرة المهنة .

وعليهم أيضا أن يسلموا الى كل من يدفع اليهم أى مبلغ يكون مستحقا لهم بسبب مباشرة المهنة وخاصة كأتعاب أو عمولة أو مكافأة ، ايصالا مؤرخا وموقعا عليه منهم ، ويستخرج هذا الايصال من دفتر ذى قسائم بأرقام مسلسلة .

ويجب تقديم الدفترين الى مصلحة الضرائب لدى كل طلب .

واذا لم يمسك صاحب المهنة دفتر اليومية المنصوص عليه فى الفقرة الأولى من هذه المادة أو أغفل قيد أى مبلغ ، أو لم يسلم الى كل من يدفع اليه أى مبلغ الايصال المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من هذه المادة ، يعاقب فى كل حالة بغرامة لا تقل عن عشرة جنيهات ولا تزيد على خمسين جنيها .

واذا امتنع عن تقديم أى الدفترين المشار اليهما يعاقب بالعقوبات المقررة فى المادة «٨٣»[1] .

مادة ٧٥ — على الأفراد والهيئات الخاضعين لأحكام هذه الضريبة أن يقدموا الى مصلحة الضرائب قبل أول فبراير من كل عام اقرارا مبينا به الايرادات والمصروفات وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة .

وعليهم أن يؤدوا الضريبة المستحقة طبقا لما جاء فى اقرارهم فى خلال شهر من انتهاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار .

ويسرى عليهم — من حيث الربط والتقدير — ما يسرى على الشركات المساهمة والممولين الآخرين من أحكام مبينة فى المادتين «٤٥» و «٤٧» من هذا القانون .

ويراعى — فيما يتعلق بهم — عند تشكيل لجنة الطعن أن يختار العضوان غير الموظفين من كشف تعده نقابات المهن المعترف بها قانونا ، وذلك اذا قدم الطعن من أشخاص ينتمون الى هذه المهن .

وتسرى أحكام المادة «٥٤» فيما يتعلق بالطعن فى قرار لجنة الطعن[2] .

مادة ٧٦ — فيما يتعلق بالاعفاء وحدوده يطبق على هذه الضريبة كل ما يطبق على ضريبة كسب العمل من أحكام مبينة فى المادة «٦٣» من هذا القانون .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .
(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

ويعفى من الضريبة أصحاب المهن الحرة التى تستلزم مزاولتها الحصول على دبلوم عال فى السنوات الخمس من تاريخ حصولهم على الدبلوم ، ولا يلزمون بالضريبة الا اعتبارا من أول الشهر التالى لانقضاء السنوات الخمس المذكورة[1].

مادة ٧٧ — فى حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها تستحق الضريبة عن المدة التى مارس فيها المهنة على أساس صافى الأرباح المستحقة فى هذه المدة بعد ردها الى سنة كاملة . ويطبق هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر[2] .

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

الكتاب الرابع

أحكام عامة لكل الضرائب

الفصل الأول — حق الاطلاع وسر المهنة

مادة ٧٨ — لا يجوز لأية مصلحة من المصالح التابعة للحكومة أو لمجالس المديريات أو المجالس البلدية أو المحلية أن تمتنع فى أية حالة بحجة المحافظة على سر المهنة عن اطلاع مندوبى مصلحة الضرائب على ما يريدون الاطلاع عليه مما لديها من الوثائق والأوراق بقصد ربط الضرائب المقررة بموجب هذا القانون .

مادة ٧٩ — يجوز للنيابة العمومية أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية .

مادة ٨٠ — على مندوبى القضاء والموظفين القضائيين والموظفين الاداريين أن يبلغوا مصلحة الضرائب كل بيان يتصل بعلمهم من شأنه أن يحمل على الاعتقاد بارتكاب غش فى أمر الضرائب أو بارتكاب طرق احتيالية الغرض منها أو يترتب عليها التخلص من أداء الضريبة أو تعريضها لخطر عدم الأداء ، سواء أكان هذا العلم بمناسبة قضية مدنية أم تجارية أم تحقيق فى مواد الجنايات أو الجنح ولو انتهى التحقيق بالحفظ .

مادة ٨١ — أصحاب المصارف والمكلفون بادارة أموال ما والتجار الذين من مهنتهم دفع ايرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم ملزمون أن يقدموا الى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب الدفاتر التى يقضى عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين بامساكها ، وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الايرادات والمصروفات ، لكى يتمكن الموظفون المذكورون من

التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها هذا القانون ، سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين .

ويفترض أنهم يمسكون فعلا هذه الدفاتر ويحوزون المحررات والمستندات والوثائق وما اليها ، وعليهم أن يقيموا الدليل على عكس ذلك .

ولا يجوز لهم فى أية حالة الامتناع عن تمكين موظفى الضرائب من الاطلاع بحجة المحافظة على سر المهنة .

ويحصل الاطلاع — بعد الترخيص به من المدير العام لمصلحة الضرائب — حيث توجد هذه البيانات ، وأثناء ساعات العمل العادى ، وبغير حاجة الى اعلان سابق[1] .

مادة ٨٢ — المعاهد والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة ملزمة أن تقدم الى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب دفاتر حساباتها والأوراق الملحقة بها وكل ما يرى الموظف مطالبتها بتقديمه من المستندات .

مادة ٨٣ — الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المنصوص عليها فى المادتين السابقتين ، أو اتلافها قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بالضرائب التى يقررها هذا القانون يكون اثباته بمحضر .

ويعاقب عليه بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها .

وفضلا عن الغرامة المذكورة يحكم على المخالفين بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى لم يقدموها وبتهديدات مالية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير . وتسرى هذه التهديدات من اليوم الذى يحصل فيه اعلان المحضر المثبت لعدم تنفيذ الحكم بعد اعلانه اعلانا قانونيا . ولا يقف سريانها الا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع من مندوب المصلحة على أحد الدفاتر الرئيسية للممول أن المصلحة قد مكنت من الاطلاع الذى قضى به الحكم .

على أنه متى قام صاحب الشأن بتنفيذ ما قضى به الحكم فيما يتعلق بالاطلاع ،

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

فانه يجوز للمحكمة دائما بناء على طلبه أن تعفيه من كل أو بعض التهديدات المالية المحكوم بها[1].

مادة ٨٤ — كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون أو فى الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ، ملزم بمراعاة سر المهنة طبقا لما تقضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات ، والا كان مستحقا للعقوبات المنصوص عليها فيها .

الفصل الثانى — الجزاءات

مادة ٨٥ — مع مراعاة ما نصت عليه المادة ٣٢ من قانون العقوبات ، يعاقب على كل مخالفة لأحكام المواد ٩ و١٢ و١٤ و٢٠ و٢١ و٢٤ و٢٦ و٢٩ و٣٢ مكررة و٤٣ و٤٤ و٤٧ و٤٨ و٤٩ و٦٤ و٦٥ و٦٦ و٦٧ و٦٨ و٦٩ و٧٠ و٧١ و٧٥ و٨٠ من هذا القانون بغرامة لا تزيد على ألفى قرش ، ويقضى بتعويض لا يقل عن ٢٥٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة .

ويعاقب بغرامة لا تتجاوز خمسين جنيها ، ويقضى بالتعويض المشار اليه بالفقرة السابقة على كل مخالفة لأحكام المواد ١٠ و١٣ و٢٢ و٢٣ من هذا القانون .

ويعاقب بالعقوبة ويقضى بالتعويض المشار اليهما فى الفقرة الأولى كل من استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها وذلك باخفاء أو محاولة اخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة .

وفى حالة العود فى الأحوال المبينة بالفقرتين الأولى والثانية فى خلال ثلاث سنوات تضاعف الغرامة .

يكون رفع الدعوى العمومية بناء طلب مصلحة الضرائب ، ولها التنازل عنها اذا رأت محلا لذلك ، وفى حالة التنازل يجوز للمصلحة الصلح فى التعويضات[2].

مادة ٨٦ — كل مخالفة لأحكام اللائحة التنفيذية التى يضعها وزير المالية يعاقب عليها بغرامة لا تتجاوز مائة قرش .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .
(٢) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ وبالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

الفصل الثالث — أحكام منوعة

مادة ٨٧ — استثناء لحكم المادة ٣٨ من هـذا القانون يكون التقدير فيما يختص بأرباح الفترة الواقعة بين تاريخ العمل بهذا القانون وبين آخر ديسمبر سنة ١٩٣٨ على أساس أرباح سنة ١٩٣٩ ، وذلك بالنسبة للأفراد وشركات التضامن فقط .

مادة ٨٧ مكررة — اذا كان الممول يخضع لعدة ضرائب من المنصوص عليها فى هذا القانون ، فلا يتمتع الا باعفاء واحد [١] .

مادة ٨٨ — عندما تنظر المحكمة فيما يقدم اليها من الدعاوى الناشئة عن تطبيق هذا القانون ، تكون النيابة العمومية ممثلة فى الدعوى ، يعاونها فى ذلك مندوب من مصلحة الضرائب .

مادة ٨٩ — اذا أمرت المحكمة بندب خبير فلا يجوز اختيار الخبير الا من بين الخبراء الواردة أسماؤهم فى كشف خاص موضوع لهذا الغرض بالاتفاق بين وزيرى المالية والعدل .

مادة ٩٠ — أولا — تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازا على جميع أموال المدينين بها أو الملزمين بتوريدها الى الخزانة بحكم القانون .

ثانيا — استثناء من أحكام قانون المرافعات، للمدير العام لمصلحة الضرائب اذا تبين لها أن حقوق الخزانة معرضة للضياع أن يصدر أمرا بحجز الأموال التى يرى استيفاء الضرائب منها تحت أية يد كانت ، وتعتبر هـذه الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها الا اذا رفع الحجز بحكم من المحكمة ، أو بقرار من المدير العام ، أو يكون قد مضى شهران من تاريخ توقيع الحجز ولم تربط الضريبة .

ثالثا — يخطر قلم كتاب المحكمة التى يحصل البيع أمامها ، وكذلك من يتولى البيع بالمزاد العلنى جبرا أو اختيارا ، مصلحة الضرائب بخطاب موصى

---

(١) مضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

عليه مع علم الوصول عن تاريخ بيع المنقولات أو العقارات ، وذلك قبل تاريخ البيع بعشرة أيام على الأقل .

وكل تقصير أو تأخير فى الاخطار يجعل المتسبب فيه مسئولا عن سداد الضرائب المستحقة على الأموال المبيعة[1] .

مادة ٩١ — تحصل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون بالطرق الادارية ، طبقا للأمر العالى الصادر فى ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ المعدل بمقتضى الأمر العالى الصادر فى ٤ نوفمبر سنة ١٨٨٥ ، والأمر العالى الصادر فى ٢٦ مارس سنة ١٩٠٠ .

تخول مصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذى على ما يكون لدى الغير من النقود أو الأوراق المالية أو غيرها ، سواء أكانت مستحقة فى الحال أم فى المستقبل .

يجرى التنفيذ على الغير باعلان ادارى يوجهه مندوب من مصلحة الضرائب الى محل المحجوز لديه ، أو من يجيب عنه ، ويشتمل الاعلان على سبب الحجز وصورة الأمر الصادر من المدير المحلى للضرائب بالحجز . وتبلغ مصلحة الضرائب المحجوز عليه بتوقيع الحجز بخطاب موصى عليه مع علم الوصول ، وذلك فى خلال عشرة أيام من تاريخ توقيعه والا كان الحجز لاغيا .

وعلى المحجوز لديه أن يقوم بتوريد ما فى ذمته لخزينة مصلحة الضرائب أو التقرير بما فى ذمته فى المصلحة المذكورة ، مبينا أسباب الدين وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته ، وذلك فى خلال عشرة أيام من تاريخ تلقى الاعلان .

فاذا ثبت أن المحجوز لديه لم يبين مقدار الدين الذى فى ذمته غشا أو تدليسا أو أنه أقر بمبلغ أقل مما فى ذمته أو أخفى بعضا من المستندات أو امتنع عن التقرير بما فى ذمته أو لم يخطر مصلحة الضرائب بتقريره أو بايداعه فى المحكمة المختصة ، جاز الحكم عليه بدفع القدر الذى وقع الحجز من أجله .

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

وفيما يتعلق باجراءات بيع الأوراق المالية القابلة للتداول ، تقرر اللائحة التنفيذية ما يتبع فى ذلك من الأوضاع والاجراءات[1] .

مادة ٩٢ — يكون تحصيل الضرائب بمقتضى أوراد واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانونا بتسديدها للخزانة بغير اخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها .

وتوقع هذه الأوراد من الموظفين الذين تعينهم اللائحة التنفيذية .

مادة ٩٣ — دين الضريبة واجب الأداء فى مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير احتياج الى مطالبة فى مقر المدين .

مادة ٩٤ — الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه تنظر فى جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائما بوجه السرعة .

مادة ٩٥ — (ألغيت بالقانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٤٦) .

مادة ٩٦ — يكون للاعلان المرسل بخطاب موصى عليه مع علم الوصول قوة الاعلان الذى يتم عادة بالطرق القانونية ، ويعتبر الاعلان صحيحا ولو رفض الممول استلامه .

وفى حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها ، يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، وينشر عن ذلك فى لوحة المأمورية المختصة[2] .

مادة ٩٧ — يسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات وذلك مع مراعاة أحكام القانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ .

ويسقط حق الممول فى المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير حق بمضى سنتين وذلك فيما عدا الأحوال المنصوص عنها فى المواد ٤٥ و٤٧ و٧٥ من هذا القانون[3] .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠
(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠
(٣) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠

مادة ٩٨ — الطعون فى التقدير التى ترفع بمقتضى هذا القانون الى المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية تحال مباشرة الى الدائرة المختصة بنظرها دون احالتها على قاضى التحضير .

مادة ٩٩ — فيما يختص بالاستئناف الذى يرفع من الممول أو من مصلحة الضرائب عن الأحكام التى تصدر من المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية متعلقة بالطعون الوارد ذكرها فى هذا القانون يكون ميعاد الاستئناف فيها نصف الميعاد المقرر فى قانونى المرافعات الأهلى والمختلط[1] .

مادة ١٠٠ — فيما يتعلق بالطعون التى ترفع من الممولين ضد مصلحة الضرائب أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية يكون نظرها من اختصاص المحكمة الابتدائية الواقع فى دائرتها المركز الرئيسى للممول أو محل اقامته المعتاد أو المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها[2] .

مادة ١٠١ — لا يترتب على رفع الدعوى من المصلحة أو من الممول ايقاف استحقاق الضرائب الا اذا صدر فيها حكم من المحكمة الابتدائية ، فانه يجب فى هذه الحالة اتباعه حتى الفصل نهائيا فى الدعوى .

ولا يجوز الحكم على مصلحة الضرائب بفوائد عن المبالغ التى يحكم بردها للممولين[3] .

مادة ١٠٢ — المقصود بعبارة مصلحة الضرائب فى هذا القانون وزارة المالية والمصالح أو الموظفين الذين يعهد اليهم بمقتضى القوانين والمراسيم واللوائح فى تنفيذ هذا القانون .

مادة ١٠٣ — لموظفى مصلحة الضرائب الذين تعينهم اللائحة التنفيذية صفة مأمورى الضبطية القضائية لاثبات ما يقع من المخالفات ضد تنفيذ هذا القانون وضد تنفيذ اللوائح المتفرعة عنه .

مادة ١٠٤ — على وزرائنا تنفيذ هذا القانون كل منهم فيما يخصه ولوزير المالية أن يصدر ما يقتضيه العمل به من القرارات واللوائح التنفيذية .

---

(١) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .
(٢) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .
(٣) معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

قانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠

بفرض ضريبة إضافية على الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة المجالس البلدية والقروية[1]

مادة ١ — تفرض لحساب المجالس البلدية والقروية ضريبة سنوية اضافية بنسبة ١٠٪ على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية المقررة بموجب الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح الصناعية والتجارية وعلى كسب العمل .

مادة ٢ — تحصل الضريبة الاضافية المنصوص عليها فى المادة الأولى مع الضريبة الأصلية ، وتسرى عليها أحكام القانون سالف الذكر وما أدخل عليه من تعديلات وكذلك القرارات المنفذة له .

مادة ٣ — لا تسرى الضريبة الاضافية على الممولين الذين توجد ادارة منشآتهم ومركزها الرئيسى فى دائرة مدينة الاسكندرية ويدفعون الرسوم الاضافية على الأرباح التجارية والصناعية المفروضة بقرار من مجلس الاسكندرية البلدى .

مادة ٤ — على وزيرى الشئون البلدية والقروية والمالية كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون ويعمل به من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية .

وعلى وزير الشئون البلدية والقروية اصدار القرارات اللازمة لتنفيذه .

---

(١) صدر هذا القانون فى ٣ سبتمبر سنة ١٩٥٠ ونشر بالوقائع المصرية بالعدد رقم ٨٩ المؤرخ فى ١١ سبتمبر سنة ١٩٥٠

وفى ٢١ فبراير سنة ١٩٥١ قرر مجلس بلدى مدينة القاهرة فرض رسم اضافى قدره ١٠٪ من قيمة ما يحصل من ضريبة ايرادات رؤوس الأموال المنقولة فى دائرة مدينة القاهرة علاوة على الرسم الاضافى الذى فرضه القانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠ . وقد وافق مجلس الوزراء على هذا القرار بجلسته المنعقدة فى ١٨ مارس سنة ١٩٥١

اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

الخاص بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى كسب العمل

طبقاً لآخر تعديلات أدخلت عليها

بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١ [1]

أحكام خاصة بحصر الممولين

مادة ١ — على كل مالك لعقار مبنى يكون مخصصا كله أو بعضه لتجارة أو صناعة أو مهنة أو يكون به مركز أو فرع أو مكتب لأى شركة أو منشأة تجارية أو صناعية ، مصرية أو أجنبية ، أن يقدم باسمه أو بواسطة وكيل له فى خلال شهرين من تاريخ صدور هذه اللائحة ، وكذلك فى خلال الخمسة عشر يوما الأولى من شهر أكتوبر فى كل عام الى مأمور الضرائب الواقع العقار فى دائرته كشفا مشتملا على البيانات الآتية :

(أولا) اسم ولقب كل مستأجر أصيل أو من الباطن وبيان ما يشغله من الأماكن وقت تقديم الكشف والايجار السنوى وكل ما يتحمله المستأجر من مصاريف أو تكاليف اضافية كثمن المياه والنور والخفر .. الخ ، مع بيان ما يزاوله المستأجر من أنواع التجارة أو الصناعة أو من المهن .

(ثانيا) اسم ولقب كل ساكن بصفة مجانية ، وبيان الأماكن التى يشغلها ونوع التجارة أو الصناعة أو المهنة المخصص لها المكان .

---

(١) صدرت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى ٧ فبراير سنة ١٩٣٩ وصدر القرار الوزارى رقم٣١ لسنة ١٩٥١ فى ١١ مارس ١٩٥١

(ثالثا) بيان المكان الذى يشغله المالك من العقار ونوع تجارته أو صناعته أو مهنته .

ويجب تقديم هذا الكشف بمعرفة المالك أو وكيله ، حتى ولو كان المستأجر الأصلى لا يشغل المكان المؤجر بالفعل ، بل يشغله مستأجر آخر من باطنه .

مادة ١ مكرر — يجب على كل من يستأجر أرضا زراعية ويؤجرها للغير مجزأة أو صفقة واحدة أن يرسل الى مأمور الضرائب الواقع فى دائرته محل سكنه خلال شهر من تاريخ نشر هذا القرار وخلال الخمسة عشر يوما التالية لابرام عقد الايجار اخطارا على صورة من النموذج رقم ١٥ مكرر ضرائب المرافق ، يوضح فيه اسم المؤجر وعنوانه ومساحة الأرض المؤجرة وقيمة الايجار السنوى وكذلك اسم كل مستأجر من الباطن ومساحة الأرض المؤجرة اليه وقيمة الايجار[1] .

مادة ٢ — كل مالك لعقار مبنى يقيم به محام أو طبيب أو مهندس أو معمارى أو حاسب أو خبير أو غيرهم ممن يمارسون أية مهنة غير تجارية تعين بقرار من وزير المالية طبقا للمادة ٧٢ من القانون ، عليه أن يقدم البيانات ذاتها الى مأمور الضرائب الواقع العقار فى دائرته ، وفى ذات المدة المقررة فى المادة السابقة وذلك سواء أكان المكان مخصصا للسكنى أو لمباشرة المهنة أو للغرضين معا .

مادة ٣ — تقدم البيانات المشار اليها فى المادتين السابقتين على نموذج خاص (النموذج رقم ٥ ضرائب) .

ويمكن الحصول على هذا النموذج لدى أى طلب من مصلحة الضرائب أو من أى فرع من فروعها .

مادة ٤ — على كل شركة مساهمة أو شركة توصية أن تقدم الى مأمور الضرائب الواقع فى دائرته مركز ادارة الشركة أو المحل الرئيسى لها ، اخطارا بوجودها فى مدى شهرين من صدور هذه اللائحة ان كانت مؤسسة قبل صدورها أو فى مدى شهر من تأسيس الشركة ان أسست بعد صدور اللائحة .

---

(١) مضافة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١ .

ويقدم الاخطار على (النموذج رقم ٧ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الموجودة بذلك النموذج .

ويقع واجب الاخطار على مدير الشركة أو عضو مجلس ادارتها المنتدب أو الشخص المتولى تصريف شئونها .

وبالنسبة للشركات المساهمة يجب أن ترفق بالاخطار صورة من عقد الشركة ومن نظامها الأساسى ومن المرسوم الصادر بتأسيسها . كما يجب تبليغ مصلحة الضرائب عن كل تعديل أدخل على تأليف الشركة أو على قانونها بعد صدور المرسوم بها . وفى جميع الأحوال يجب أن يشار الى تاريخ وعدد الجريدة الرسمية التى تحتوى على النشر القانونى .

الكتاب الأول

الضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة

الباب الأول

القيم المنقولة

مادة ٥ — المقصود بمصلحة الضرائب فى المواد ٩ و١٠ و١١ من القانون هو مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز ادارة الشركة أو المنشأة أو الهيئة أو مقر محلها الرئيسى .

مادة ٦ — تورد الضرائب بالنسبة لايرادات القيم المنقولة المصرية التى حددت مواعيد تسديدها فى المادة ١٢ من القانون الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز الادارة أو المحل الرئيسى للشركة أو المنشأة أو الهيئة . ويكون التسديد مقترنا بتقديم (النموذج رقم ٨ ضرائب) بعد ملء البيانات المطلوبة به أو بكشوفات حاوية لكافة البيانات المطلوبة بذلك النموذج .

ويجب على عضو مجلس الادارة المنتدب أو المدير امضاء أو ختم (النموذج رقم ٨ ضرائب) أو الكشوف التى تحل محله .

وبعد انتهاء السنة المالية للشركة أو الهيئة أو المنشأة ، يراجع المأمور كافة الدفع التى وردت لحساب الضريبة على ما لديه من وثائق مقدمة طبقا للمادة ٩ من القانون وعلى خلاصة فحص حسابات ودفاتر الشركة أو المنشأة . فان وجد أن المدفوع أقل مما يجب تسديده ، فانه يحرر استمارة تمويل فردية للهيئة أو المنشأة أو الشركة بالفرق توطئة لاستصدار ورد من مدير الضرائب .

مادة ٧ — لمعافاة التسديدات أو الاستهلاكات التى تجريها الشركات أو المنشآت أو الهيئات من الضريبة فى الحالة المبينة فى (أولا) من المادة الثانية من القانون يجب توافر شرطين : (الأول) أن يخفض رأس مال الشركة أو المنشأة فى نظامها الأساسى وفى الخصوم بميزانيتها تخفيضا يوازى مقدار التسديدات والاستهلاكات ، (الثانى) أن يحصل النشر عن هذا التخفيض بالطريقة القانونية .

مادة ٨ — على الشركات التى ترغب فى الحصول على الاعفاء المنصوص عنه فى (ثانيا) من المادة الثانية من القانون أن تقدم اخطارا الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز ادارتها أو محلها الرئيسى ، وذلك فى خلال العشرين يوما التالية للتاريخ الذى تقرر فيه التسديد أو الاستهلاك ، ويرفق بالاخطار :

١ — صورة طبق الأصل من القرار الصادر بالتسديد أو الاستهلاك .

٢ — جدول ببيان عدد الأسهم وقيمتها الاسمية ورأس المال المدفوع والتسديدات السابقة وما قد يكون حدث من قبل من تخفيض فى رأس المال .

٣ — قائمة جرد تفصيلية بكافة ممتلكات الشركة المكونة لأصولها وبتقدير لقيمتها وقت تقديم طلب الاعفاء وكذا كافة عناصر الخصوم . ويجب أن يكون تقدير الأصول حاصلا طبقا للقيمة الحقيقية لها ، بصرف النظر عن كل تقدير مبين فى الميزانيات وغيرها من الوثائق .

ولا يمنح الاعفاء الا بمقدار ما يتضح أنه بعد طرح الخصوم الحقيقية من الأصول لا يتبقى سوى رأس مال الشركة الأصلى بعد استبعاد الاستهلاكات والتسديدات التى أجريت دون تحصيل ضريبة عنها .

مادة ٩ — تنفيذا لأحكام المادة ١٣ فقرة أولى من القانون ، يجب على صاحب الايراد الذى تسرى عليه الضريبة المقررة فى المادة الرابعة أن يؤدى قيمة الضريبة المستحقة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامته ان كان من آحاد الناس أو مقر الادارة أو المحل الرئيسى ان كان شركة

أو منشأة . ويجب أن يقرن الدفع ببيان موقع عليه ، يوضح به نوع الايرادات المسددة الضريبة عنها ومصادر تلك الايرادات .

مادة ١٠ — تنفيذا لأحكام المادة ١٣ فقرة ثانية ولأحكام المادة ١٤ من القانون ، يجب على كل مصرف أو شركة أو محل يطلب اليه أن يحصل مباشرة أو بواسطة غيره أى مبلغ من الايرادات المبينة فى المادة الرابعة من القانون ، أن يكلف الطالب تقديم حافظة موقعا عليها منه ببيان نوع وقيمة الايراد المطلوب تحصيله ، وعليه بعد تحصيل الايراد أن يؤشر على الحافظة بقيمة الضريبة التى حجزها طبقا للقانون من الايراد المتحصل . على أنه اذا دفع الايراد الى الطالب من قبل تحصيله ، فعليه أن يحجز منه قيمة الضريبة وقت الدفع وأن يوردها الى المصلحة فى الموعد المحدد فى المادة الرابعة عشرة من القانون . ويجب على المصرف أو الشركة أو المحل أن يمسك دفترا منمر الصفحات ومؤشرا على كل صفحة منه بتوقيع موظف مسئول ، يدون فيه يوميا بغير بياض ولا شطب كل عملية من العمليات المنصوص عنها فى الفقرة الثانية من المادة ١٣ من القانون .

وعليه أن يبقى الحوافظ والدفاتر مدة عامين لاطلاع موظفى مصلحة الضرائب ان رأوا ضرورة لذلك . ويقوم المحل أو المصرف أو الشركة فى خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر بتوريد المبالغ المحجوزة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز ادارته أو محله الرئيسى ، ومعها صورة من محتويات الدفتر سالف الذكر الخاصة بما استقطع من الضرائب خلال الشهر الماضى .

مادة ١١ — بالنسبة للشركات والمنشآت والهيئات التى تملك أوراقا مالية أجنبية خاضعة ايراداتها للضريبة المفروضة فى المادة الرابعة من القانون ، وكانت ايراداتها منها فى سنة من السنين تزيد على عشرين ألف جنيه مصرى ، يجوز لها أن تقدم لمدير الضرائب اقرارا مؤقتا ببيان تلك الايرادات ، وتطلب دفع الضريبة المستحقة عن السنة التالية على أساس قيمة ايرادات السنة السابقة بصفة مؤقتة ، بشرط أن تدفع قيمة الضريبة المذكورة مقدما على أربعة أقساط على الأكثر فى أول يناير وأول أبريل وأول يوليه وأول أكتوبر ، على أن تسوى

قيمة الضريبة عند انتهاء السنة على أساس الايرادات الحقيقية لتلك القيم ، وعلى أن تقوم الشركة أو المنشأة أو الهيئة بدفع الفرق ، ان كانت هناك زيادة ، فى بحر شهرين على الأكثر من انتهاء السنة .

فان كانت الضريبة الحقيقية أقل مما دفعته فعلا فيرد لها الفرق .

ولمدير الضرائب الحق فى قبول أو رفض هذا الطلب كما أن له فى حالة التصريح الحق فى سحبه فى كل حين .

الباب الثانى

الديون والودائع والتأمينات

مادة ١٢ — تنفيذا للمادة ٢٠ من القانون يجب على المصارف ودور التسليف والشركات المساهمة التى مركزها بمصر أو لها فرع بمصر ، أن تقدم الى مأمور الضرائب الكائن المركز أو الفرع أو المحل الرئيسى فى دائرة اختصاصه فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل من شهر يناير وشهر أبريل وشهر يولية وشهر أكتوبر من كل سنة ، بيانا بالفوائد المدفوعة لها فى خلال الثلاثة الأشهر السابقة عن الديون والودائع غير المتصلة بمباشرة المهنة .

ويقدم هذا البيان لأول مرة فى الخمسة عشر يوما الأولى من شهر أبريل سنة ١٩٣٩ ، ويكون تقديم هذا البيان على (النموذج رقم ٩ ضرائب) أو على أية ورقة شاملة للبيانات التى يشتمل عليها هذا النموذج .

ويجب أن يقترن تقديم النموذج بتوريد الضريبة المستحقة على الفوائد المذكورة .

مادة ١٣ — تنفيذا لأحكام المادة ٢١ من القانون تورد الضريبة المستحقة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامة الدائن . ويقرن التسديد باقرار يحرر على (النموذج رقم ١٠ ضرائب) أو على أية ورقة أخرى مشتملة على كافة البيانات المدونة فى هذا النموذج .

ويورد الدائن الضريبة ويقدم نفس الاقرار على (النموذج رقم ١٠ ضرائب) فى حالة ما اذا كان المدين مقيما فى الخارج حتى ولو كان سند الدين عرفيا أو كان الدين بغير سند كتابى . ويقدم التبليغ المشار اليه فى المادة ٢١ فقرة ثانية

عن الفوائد غير المسددة على (النموذج رقم ١٠ مكرر) أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة فيه .

مادة ١٤ — تنفيذا لأحكام المادة ٢٢ من القانون يورد المدين بعقد عرفى أو بغير سند مقدار الضريبة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامة الدائن ، ويقرن التوريد بتقديم اقرار على (النموذج رقم ١١ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الموجودة فى ذلك النموذج .

مادة ١٥ [1] — اذا كان الدائن فردا مقيما بالخارج أو شركة أجنبية وليس مركزها فى مصر وليس لها مؤسسة فيها ، فان المدين يورد الضريبة طبقا للمادة ٢٣ من القانون مهما يكن نوع السند المثبت للدين .

وتورد الضريبة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامة المدين ، ويقرن التوريد بتقديم اقرار على (النموذج رقم ١١ ضرائب) السالف الذكر فى المادة «١٤» أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الموجودة بذلك النموذج .

مادة ١٦ — تنفيذا لأحكام المادة ٢٤ من القانون يخطر المدين بمقتضى عقد رسمى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامة الدائن بدفعه الفوائد للدائن ، ويكون ذلك على (النموذج رقم ١٢ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الموجودة بذلك النموذج .

وكذلك يخطر الدائن بمقتضى عقد عرفى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامته هو باستلامه الفوائد من المدين بعد استقطاع الضريبة ، ويكون ذلك على (النموذج رقم ١٣ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الموجودة بذلك النموذج .

---

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٨٠ لسنة ١٩٤٢ .

الباب الثالث

أيلولة المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم إلى الحكومة

مادة ١٧ — تورد المبالغ والقيم المنصوص عليها فى المادة ٢٨ من القانون الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مقر ادارة الشركة أو الهيئة أو الجماعة ، فان لم يوجد لها مقر ادارة فلمأمور الضرائب الواقع فى دائرة اختصاصه المحل الرئيسى للشركة أو الهيئة أو الجماعة .

ويقدم الى المأمور نفسه البيان المنصوص عنه فى المادة ٢٩ من القانون .

الكتاب الثانى

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

مادة ١٨ — يقدم الاقرار المشار اليه فى المادتين ٤٣ و٤٨ من القانون على (النموذج رقم ١٤ ضرائب) أو على أية ورقة حاوية لكافة البيانات الواردة به •

ويجب تقديم هذا الاقرار حتى ولو كانت السنة قد انتهت بخسارة أو كان صافى أرباحها لا يتجاوز حد الاعفاء المنصوص عنه فى المادة ٤١ •

ويرسل الاقرار الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز ادارة المنشأة أو محلها الرئيسى •

مادة ١٩[1] — على الشركات المساهمة وشركات التوصية أن تبين بالاقرار المشار اليه فى المادة السابقة مقدار الايرادات التى وزعتها فعلا لغاية تاريخ تقديم الاقرار من الأرباح المقدم الاقرار عنها ، مما يحق لها خصمه من أرباحها الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية طبقا للمادة ٣٥ معدلة من القانون ، وتخصم لها التوزيعات المذكورة بشرط أن تقدم بذلك اقرارا اضافيا فى ميعاد لا يتجاوز ثلاثين يوما من الميعاد المحدد لتقديم اقرار الأرباح •

أما التوزيعات التى تحصل بعد تقديم الاقرار الأصلى أو بعد تقديم الاقرار الاضافى مما يصح للشركة قانونا المطالبة بخصمه من الأرباح ، فتقدم به كشفا بعد انتهاء سنتها المالية الى مأمور الضرائب الواقع فى دائرة اختصاصه مركز ادارتها أو محلها الرئيسى ، وبعد اعتماده من مدير الضرائب يرد لها ما دفعته زيادة عما كان يجب •

ولا يخصم من أرباح الشركة عن سنة معينة الا التوزيعات التى يكون

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٨١ لسنة ١٩٤٢

مصدرها هذه الأرباح بالذات ، دون التوزيعات التى يكون مصدرها الاحتياطى أو الموارد الأخرى .

واذا زادت التوزيعات فى سنة ما على الأرباح ، فلا يرد للشركة شىء من الضريبة المسددة على الزيادة .

مادة ٢٠ — فى الأحوال التى لا يكون فيها اقرار الممول عن أرباحه مرتكزا الى حسابات وانما يكون مبنيا على تقديره هو ، أى فى الأحوال التى نصت عليها المادتان ٤٨ و٤٩ من القانون ، يقدم الاقرار على (النموذج رقم ١٥ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الواردة به الى مأمور الضرائب الواقع فى دائرة اختصاصه المحل الرئيسى للمنشأة .

مادة ٢١ — يحق لمأمور الضرائب بعد تلقى الاقرارات المشار اليها فى المادتين ١٨ و٢٠ من هذه اللائحة أن يطلب الى الممول تقديم ما يراه من الايضاحات الشفهية أو الكتابية (وفى الحالة الأخيرة يوجه الى الممول النموذج رقم ١٦ ضرائب) . وعلى الممول تقديم هذه الايضاحات فى مدة لا تزيد على عشرين يوما من طلبها .

مادة ٢٢ — للمأمور أن يطلب من الممول تقديم الدليل على ما يرى افتقاره للاثبات فيما جاء باقراره . ويجب على الممول تقديم هذا الدليل فى مدى عشرين يوما من طلبه .

مادة ٢٣ — وكذلك يجوز له أن يخطر الممول بعزمه على الانتقال الى محل المنشأة لفحص حساباتها توصلا الى التحقق من صحة ما جاء بالاقرار عن أرباحه ، وفى هذه الحالة يحرر له اخطارا بذلك على (النموذج رقم ١٧ ضرائب) .

مادة ٢٤ — يكون اخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وطلب ملاحظاته على التصحيحات التى أجرتها المصلحة فى اقراره ، المنصوص عليه فى المادة ٤٥ من القانون المشار اليه ، على النموذج رقم ١٨ ضرائب المرافق . ويكون اخطار الممول بربط الضريبة عليه بطريق التقدير على النموذج ١٩ ضرائب المرافق[1] .

مادة ٢٥ — يكون اخطار الممول بتعديل ربط الضريبة أو بالربط الاضافى

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

المنصوص عليه فى المادة ٤٧ مكررة من القانون المشار اليه على النموذج رقم ٢٠ ضرائب المرافق[١] .

مادة ٢٦ — يكون اثبات الملخص الذى تعده المأمورية بالموضوع والمبين به الأسس التى استندت اليها فى تقدير الضريبة والمنصوص عليه فى المادة ٥٢ من القانون المشار اليه على النموذج رقم ٢١ ضرائب المرافق[٢] .

مادة ٢٧ — يكون اعلان لجنة الطعن للممول ومأمورية الضرائب المختصة بميعاد الجلسة المنصوص عليه فى المادة ٥٢ من القانون المشار اليه على النموذج رقم ٢٢ ضرائب المرافق . ويكون اعلانها لهما بالقرار المنصوص عليه فى المادة ٥٣ من القانون المشار اليه على النموذج رقم ٢٢ ضرائب المرافق[٣] .

مادة ٢٨ — المقصود بمصلحة الضرائب فى المادتين ٥٨ و٥٩ مأمور الضرائب الواقع فى دائرة اختصاصه مركز ادارة المنشأة أو محلها الرئيسى .

---

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

(٢) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

(٣) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

الكتاب الثالث
الضريبة على كسب العمل

الباب الأول

المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات والإيرادات لمدى الحياة

مادة ٢٩ — تقدم الكشوف المنصوص عليها فى المادتين ٦٤ و٦٥ من القانون الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز ادارة صاحب العمل أو المحل الرئيسى أو مقر عمله فردا كان أو شركة أو هيئة .

ويمكن تقديم البيانات المنصوص عليها فى المادتين المذكورتين على (النموذج رقم ٢٣ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على نفس البيانات .

ولكن يجوز للشركات والمنشآت والهيئات التى تستخدم خمسين شخصا على الأقل أن تقتصر على اتباع أحكام المادة ٣٢ من هذه اللائحة .

مادة ٣٠ — تقدم الكشوف المنصوص عليها فى المادة ٦٦ من القانون الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامة الأفراد أو مركز ادارة الشركات أو الهيئات أو الجمعيات ، الملتزمين بدفع المعاش أو الايراد المرتب لمدى الحياة أو الاستحقاق الثابت القدر فى الوقف .

ويمكن تقديم البيانات المطلوبة على (النموذج رقم ٢٤ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على نفس البيانات .

مادة ٣١ — التعديلات الطارئة على محتويات الكشوف المقدمة طبقا للمواد ٦٤ و٦٥ و٦٦ من القانون ، تبلغ الى مأمور الضرائب السابق ارسال

الكشوف اليه • ويمكن استخدام الفراغ المخصص فى (النموذجين ٢٣ و٢٤ ضرائب) لتدوين هذه التعديلات كالرفت أو انقاص الماهية أو المرتب أو زيادتهما أو وفاة صاحب المعاش أو الماهية أو المرتب •

مادة ٣٢ — يجوز لمدير الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز الادارة أو المحل الرئيسى للشركات أو المنشآت التى تستخدم خمسين شخصا على الأقل ، أن يصرح لهذه الشركات أو المنشآت بناء على طلبها ، باتباع الاجراءات الآتية فى تقديم البيانات المطلوبة قانونا ، وفى توريد الضريبة التى تخصمها من الماهيات والأجور والمعاشات •

تقدم هذه الشركات والمنشآت فى خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطارها بقبول الطلب الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مقر ادارتها أو محلها الرئيسى الكشف المنصوص عليه فى المادة ٦٤ من القانون ، مع اشتماله كذلك على كل البيانات المشار اليها فى المادتين ٦٥ و٦٦ من القانون •

ويجب أيضا على الشركات والمنشآت السالفة الذكر أن تبين مقدار الضريبة التى كانت تدفع عن السنة السابقة لتقديم الطلب •

وتعفى الشركة أو المنشأة من تقديم أى بيان اضافى فى بحر السنة عما قد يطرأ من التعديلات على البيانات المقدمة منها • على أنه يجب عليها أيضا أن تقدم فى الشهرين الأولين من كل عام كشفا يبين :

١ — كافة التعديلات الواجب ادخالها على البيانات السابق تقديمها ، والتى تتعلق بالتغييرات التى حصلت خلال السنة السابقة فى أشخاص الموظفين والمستخدمين وذوى المعاشات ومن يتلقون الاعانات ، أو فى مقدار المبالغ التى تصرف لهم •

٢ — المبالغ الفعلية التى صرفت لكل منهم فى السنة الماضية •

٣ — مقدار الضريبة المستحقة فعلا عن المبالغ الخاضعة للضريبة على المهايا والأجور والمعاشات عن السنة الماضية •

والى أن يقدم الكشف السنوى الذى تسوّى على أساسه الضريبة نهائيا ، تسدّد الشركات والمنشآت الضريبة بصفة مؤقتة فى آخر كل ثلاثة أشهر ؛

أى فى ٣١ مارس و٣٠ يونيو و٣٠ سبتمبر و٣١ ديسمبر من كل عام ، على أساس ربع الضريبة التى استحقت أو كانت تستحق عن السنة الماضية ، بملاحظة ما قد ينشأ من الاختلاف بسبب اختلاف السعر القانونى للضريبة . وتورد الضريبة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز ادارة الشركة أو المنشأة أو محلها الرئيسى .

وعند تسوية الضريبة نهائيا فى آخر العام تقوم الشركة أو المنشأة فورا بدفع ما قد يكون مطلوبا لمصلحة الضرائب زيادة عما دفعته أو يرد اليها ما تكون قد دفعته زيادة على ما هو مستحق للمصلحة .

وتورد الشركات أو المنشآت أول دفعة لحساب الضريبة بعد صدور القانون فى ٣١ مارس سنة ١٩٣٩ عن شهرين فقط على أساس سدس الضريبة التى كانت تستحق عن سنة ١٩٣٨ لو أن القانون صدر قبل أول يناير سنة ١٩٣٨ .

مادة ٣٣ — فيما يتعلق بالموظفين والمستخدمين وأصحاب المعاشات وغيرهم ممن يستولون شهريا من الوزارات أو المصالح الحكومية أو وزارة الأوقاف أو مجالس المديريات أو المجالس البلدية أو المحلية على أى ايراد من الايرادات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة ٦١ من القانون ، يجب على كل جهة من الجهات التى تدفع اليهم تلك الايرادات أن تستقطع منهم الضريبة على أساس مجموع ما يستولى عليه منها الموظف أو المستخدم أو صاحب المعاش ، وذلك بمراعاة القواعد الآتية :

(أولا) يدخل فى حساب المرتبات الخاضعة للضريبة ما يصرف شهريا كبدل اقامة أوسكن أومظهرية (تمثيل)أو انتقال أو تفتيش أو غلاء معيشة أو لساعات عمل اضافية أو للعمل ليلا أو لأخطار الوظيفة . على أنه اذا كان يشترط فى صرف أحد هذه المرتبات تقديم حساب فعلى على ما يصرف منها بحيث يكون صاحب المرتب ملتزما بأن يرد الى الخزانة ما يبقى منه ، فلا يكون المرتب خاضعا للضريبة .على أن بدل السفرية العادى ومصاريف الانتقال لا تتناولها الضريبة ، لأنها محسوبة على أساس ما يتكبده الموظف فعلا من النفقات .

(ثانيا) تستبعد بالنسبة للموظفين والمستخدمين الذين لهم الحق فى المعاش

قيمة احتياطى المعاش بالغة ما بلغت قيمة هذا الاحتياطى — ولا يدخل فى ذلك الاستقطاعات للمعاش عن مدد سابقة — أما بالنسبة لغيرهم من الموظفين والمستخدمين فيستبعد ٥ر٧٪ من قيمة الماهيات أو الأجور •

ولا تستبعد الـ ٥ر٧٪ من أى ايراد آخر من الايرادات الخاضعة للضريبة •

وكذلك لا تستبعد الـ ٥ر٧٪ بالنسبة لأجور العمال والمستخدمين بالمياومة ، لأن الضريبة السارية عليهم لها نظام خاص يختلف عن سعر الضريبة المقررة على الموظفين والمستخدمين الدائمين أو الذين لوظائفهم صفة الدوام والاستمرار •

(ثالثا) اذا كان للموظف أو المستخدم مزية عينية تقدر قيمتها وتضم الى المبالغ التى تسرى عليها الضريبة •

(رابعا) تستبعد قيمة الجزاءات والخصم الناشىء عن اجازات مرضية بغير ماهية كاملة وكذلك الدمغة الأصلية •

(خامسا) بالنسبة للموظفين والمستخدمين وأصحاب المعاشات الذين يستبدلون أو سبق لهم أن استبدلوا جزءا من معاشاتهم تسرى الضريبة على ما بقى لهم من مرتب أو معاش بصرف النظر عن الجزء المستبدل[1] •

(سادسا) ..... ألغيت هذه الفقرة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١ •

مادة ٣٤ — اذا كان الموظف أو المستخدم أو صاحب المعاش أو أى شخص آخر يستولى كذلك فوق ماهيته أو معاشه أو مرتبة على أية مرتبات أو أجور أو مكافآت أخرى مما يقع تحت حكم المادة ٦١ من القانون تصرف اليه شهريا سواء من خزانة الحكومة أو من غيرها من الهيئات العامة أو الخاصة أو الأفراد ، وجب عليه أن يقدم للمصلحة التى تصرف له ماهيته أو مكافأته أو معاشه فى بحر ثلاثين يوما من تاريخ صدور هذه اللائحة اقرارا محررا على (النموذج رقم ٢٥ ضرائب) يبين به كافة ما يدفع اليه شهريا من تلك الايرادات المختلفة سواء أكان آتيا من مصدر حكومى أم من مصدر غير حكومى •

كما أن عليه أن يحرر اقرارا آخر كلما حدث تغيير فى حالته لبيان هذا التغيير، ويقدمه فى ميعاد ثلاثين يوما من تاريخ حدوثه •

---

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩

وعلى الجهة التى تصرف الماهية أو المعاش أو المكافأة أو الأجر أن تحسب الضريبة المستحقة شهريا على أساس مجموع هذه الايرادات ، وأن تخصم من ماهيته أو معاشه أو مكافأته الفرق بين ما يدفعه فعلا من الضريبة عن كل ايراد من الايرادات المذكورة على حدة وبين الضريبة المستحقة فعلا على مجموع الايرادات .

مثال ذلك : عضو فى البرلمان يستولى على معاش مقداره ألف جنيه فى العام وعلى مكافأته البرلمانية وقدرها ٤٨٠ جنيها فى العام . ستخصم منه خزانة وزارة المالية الضريبة على معاشه محسوبة كما يأتى :

		مليم	جنيه
٢٪	عن الـ ١٢٠ جنيها الأولى	أى ٤٠٠	٢
٣٪	عن الـ ١٨٠ « التى بعدها	« ٤٠٠	٥
٤٪	عن الـ ٢٠٠ جنيه « «	« —	٨
٥٪	عن الـ ٣٠٠ « « «	« —	١٥
٦٪	عن الـ ٢٠٠ « الأخيرة	« —	١٢
	المجموع	٨٠٠	٤٢

أى أنها تخصم منه شهريا ٣ جنيهات و٥٦٦ مليما .

وستخصم منه خزانة البرلمان الضريبة على مكافأته على الوجه الآتى :

		مليم	جنيه
٢٪	عن الـ ١٢٠ جنيها الأولى	أى ٤٠٠	٢
٣٪	عن الـ ١٨٠ « التى بعدها	« ٤٠٠	٥
٤٪	عن الـ ١٨٠ « الباقية	« ٢٠٠	٧
	المجموع	—	١٥

أى أنها تخصم منه شهريا ١ جنيه و٢٥٠ مايما .

ومجموع الخصم فى الجهتين ٤ جنيهات و٨١٦ مليما شهريا .

ولكن الحقيقة أن الضريبة المستحقة هى أكثر من ذلك ، لأنها يجب أن تحسب على مجموع المبلغين ومقدار هذا المجموع ١٤٨٠ جنيها .

ويكون حسابها على الوجه الآتى :

				مليم	جنيه
٢٪	عن الـ	١٢٠	جنيها الأولى	أى	٢
٣٪	عن الـ	١٨٠	« التى بعدها	« ٤٠٠	٥
٤٪	عن الـ	٢٠٠	جنيه « «	« —	٨
٥٪	عن الـ	٣٠٠	« « «	« —	١٥
٦٪	عن الـ	٤٠٠	« « «	« —	٢٤
٧٪	عن الـ	٢٨٠	« « «	« ٦٠٠	١٩
			المجموع	٤٠٠	٧٤

أى أن الضريبة المستحقة شهريا هى ٦ جنيهات و٢٠٠ مليم ، وهى تزيد جنيها و٣٨٤ مليما شهريا عما يخصم منه فعلا عند حساب الضريبة على كل من الايرادين على حدة • فهذا الفرق ينبغى أن تخصمه منه الجهة التى تصرف له معاشه فوق ما تخصمه بالفعل على المعاش •

على أنه يحق لصاحب الايراد أن يبين فى اقراره الجهة الحكومية التى يريد أن تتولى خصم الفرق بمعرفتها •

مادة ٣٥ — فاذا كان صاحب الماهية أو المرتب أو المعاش أو المكافأة يستولى على أى ايراد غير شهرى مما يدخل تحت حكم المادة ٦١ ، فان الضريبة المستحقة عن هذا الايراد تسوى فى آخر السنة ؛ وذلك بأن تعيد الأقلام المختصة بالجهات المبينة فى المادة السابقة حساب الضريبة المستحقة على أساس مجموع الايرادات ، سواء فى ذلك ما خصمت عنه الضريبة أو ما لم تخصم عنه وذلك طبقا للأسعار التصاعدية المنصوص عليها فى المادة ٦٣ من القانون ، وتطالبه بدفع الفرق الباقى عليه • وتكون هذه التسوية بناء على اقرار نهائى يقدم من صاحب الشأن فى بحر الخمسة عشر يوما الأولى من شهر يناير من كل سنة • ويحرر هذا الاقرار النهائى على (النموذج رقم ٢٥ ضرائب) •

مادة ٣٥ مكررة[1] — يجوز لصاحب الشأن فى الأحوال المنصوص عليها

(١) مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٩ لسنة ١٩٤٠

فى المادتين السابقتين أن يقدم اقراره مباشرة الى مصلحة الضرائب (الادارة العامة أو الادارة المحلية أو المأمورية التى يقيم فى دائرتها) .

وفى هـذه الحالة تتولى المصلحة تسوية الضريبـة المستحقة وتحصـيل الفرق منه .

مادة ٣٦ — تورد الجهات الحكومية ووزارة الأوقاف ومجالس المديريات والمجالس البلدية والمحلية الى مصلحة الضرائب (الادارة العامة) فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر مقدار ما استقطعته لحساب الضريبة فى خلال الشهر السابق .

مادة ٣٧ — تكون مراجعة حسابات الجهات الحكومية ووزارة الأوقاف ومجالس المديريات والمجالس البلدية والمحلية للتثبت من صحة تطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية والتعليمات التفسيرية المتعلقة بالضريبة على المهايا والأجور والمعاشات منوطة بمفتش تكلفه الادارة العامة لمصلحة الضرائب بذلك

مادة ٣٨ — الهيئات الخاصة والشركات والمنشآت والأفراد الذين يصرفون مبالغ تتناولها الضريبة طبقا للمادتين ٦١ و٦٢ من القانون ، يتبعون نفس الطريقة الموضحة فى المادة ٣٣ من اللائحة ، فيتولى كل منها خصم مقدار الضريبة على مجموع المبالغ التى يصرفها لكل شخص شهريا طبقا للقواعد عينها .

فاذا كان ما تدفعه تلك الهيئات والشركات والمنشآت والأفراد الى الموظف أو المستخدم أو غيرهما مبالغ غير محددة القيمة ، كأن يكون أساس التحديد نسبة مئوية ، أو اذا كان ما تدفعه اليه أجرا عرضيا ، أو كانت تدفع اليه الى جانب أجره الشهرى المحدد القيمة أتعابا أو هبات أو مكافآت غير شهرية من أى نوع كان ، فان الضريبة المستحقة على المبالغ التى تدفعها من هذا القبيل تسوى فى آخر السنة وتدفع الى مأمور الضرائب فى بحر الخمسة عشر يوما التالية لانتهائها ، مع بقاء صاحب العمل مسئولا عن توريدها الى الخزانة .

مادة ٣٩ — أما الملتزمون بدفع ايراد مرتب لمدى الحياة أو استحقاق ثابت فى وقف ، فانهم يتبعون فى خصم الضريبة على المبالغ التى يدفعونها الطريقـة المقررة فى المادة ٣٨ من هذه اللائحة اذا كان الايراد أو الاستحقاق شهريا .

فاذا كان الايراد أو الاستحقاق سنويا أو كان يدفع فى فترات تزيد مدتها على شهر واحد ، فعليهم توريد الضريبة الى مأمور الضرائب فى الخمسة عشر يوما التالية للشهر الذى دفعوا الايراد فيه طبقا للمادة «٧٠» من القانون .

مادة ٤٠ — اذا كان ما يستولى عليه الشخص من ماهية أو مرتب أو أجر أو مكافأة أو معاش أو ايراد مرتب لمدى الحياة أو استحقاق ثابت فى وقف آتيا من مصدر واحد غير حكومى وغير وزارة الأوقاف ومجالس المديريات والمجالس البلدية والمجالس المحلية ، تقدم البيانات المذكورة فى المادة ٦٨ من القانون الى مأمور الضرائب الموجود فى دائرة اختصاصه مركز ادارة المنشأة أو محلها الرئيسى أو محل اقامة الفرد الذى يتولى صرف المبلغ له .

مادة ٤١ — أما اذا كان ما يستولى عليه الشخص من ماهية أو مرتب أو أجر أو مكافأة أو معاش أو ايراد مرتب لمدى الحياة أو استحقاق ثابت فى وقف آتيا من عدة مصادر غير حكومية وغير وزارة الأوقاف ومجالس المديريات والمجالس البلدية والمحلية ، سواء أكان كل من هذه الايرادات يبلغ وحده النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة أم كان بعضها يبلغ هذا النصاب وبعضها لا يبلغه ، أو كان كل ايراد منها لا يخضع فى حد ذاته للضريبة لعدم تجاوزه حد الاعفاء متى كان المجموع يتجاوز هذا الحد ، فتقدم البيانات المذكورة فى المادة ٦٨ من القانون الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامته هو . وعليه أن يبين فى هذه الحالة اسم الجهة التى يريد أن تخصم لحساب الحكومة قيمة فرق الضريبة الناشىء من وجوب احتساب الضريبة بالسعر التصاعدى على مجموع ايراداته لاعلى كل ايراد منها على حدة . وعليه أن يكلف تلك الجهة بدفع ذلك الفرق . ولمأمور الضرائب اذا رأى ضرورة لذلك ، أن يكلف بدفع هذا الفرق جهة أخرى غير الجهة التى اختارها الممول ، وأن يبلغ ذلك الى الممول والى الجهة التى وقع اختيار المأمور عليها .

وتقدم البيانات على (النموذج رقم ٢٦ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به .

مادة ٤٢ — تنفيذا لحكم المادة ٧١ من القانون يجب على كل من يستولى

على ماهية أو أجر أو مرتب أو مكافأة أو معاش أو ايراد لمدى الحياة من صاحب عمل أو ملتزم بمعاش غير مستوطن بمصر أو من هيئة أو شركة أو منشأة أجنبية ليس لها فرع بمصر ، أن يقدم فى الخمسة عشر يوما الأولى من شهر يناير من كل سنة كشفا على (النموذج رقم ٢٦ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات المطلوبة فى ذلك النموذج والمتعلقة بالمبالغ الخاضعة للضريبة طبقا لنص المادتين ٦١ و٦٢ من القانون والتى استولى عليها خلال السنة السابقة ، وذلك سواء أكان كل من هذه الايرادات يبلغ وحده النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة أو كان بعضها يبلغ هذا النصاب وبعضها لا يبلغه ، أو كان كل ايراد منها لا يخضع فى حد ذاته للضريبة لعدم تجاوزه حد الاعفاء متى كان المجموع يتجاوز هذا الحد .

ويقدم هذا الكشف الى مأمور الضرائب الواقع فى دائرة اختصاصه محل اقامة الممول .

وهذا الكشف يكون ، بعد تحقيقه ، أساسا لتحرير استمارة الربط والتمويل ولاستصدار الورد الخاص بالضريبة .

الباب الثانى

أرباح المهن غير التجارية

مادة ٤٣ — على كل ممول خاضع لأحكام المادة ٧٢ من القانون المشار اليه أن يقدم الى مأمور الضرائب المختص دفتر اليومية المنصوص عليه فى المادة ٧٤ من القانون ، للتأشير على كل صفحة منه قبل استعماله ، وتختم الصحيفة الأولى منه بخاتم المأمورية وتعتمد من المأمور الأول .

وعليه أيضا خلال ثلاثين يوما من انتهاء دفتر اليومية أو من تاريخ انتقال نشاطه الى مأمورية أخرى أو من تاريخ انقطاعه عن العمل ، أن يقدم الدفتر المذكور الى المأمورية المختصة ، للتأشير على الصحيفة الأخيرة من المأمور الأول وختمها بخاتم المأمورية[1] .

مادة ٤٣ مكرر ١ — يجب أن تكون قسائم دفتر الايصالات المنصوص عليها فى المادة ٧٤ من القانون المشار اليه من نسختين ، تكون احداهما بالكربون وتبقى بالدفتر ، وتسلم الأخرى للدافع ، وتحمل كل منهما رقما مسلسلا واحدا ، على أن يحتوى الايصال المشار اليه على كافة البيانات المبينة بالنموذج رقم ٣١ ضرائب المرافق[2] .

مادة ٤٣ مكرر ٢ — يقدم الاقرار المشار اليه فى المادة ٧٥ من القانون المشار اليه على النموذج ٢٧ ضرائب المرافق أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الواردة به .

---

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

(٢) أضيفت بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

ويرسل الاقرار الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مكان مزاولة المهنة أو مركزها الرئيسى .

وفى حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها ، عليه اخطار المأمورية المختصة بذلك على النموذج رقم ٣٢ ضرائب المرافق خلال ثلاثين يوما من تاريخ انقطاعه[١] .

مادة ٤٣ مكرر ٣ — تسرى أحكام المواد ٢٤ و٢٥ و٢٦ و٢٧ عند تقدير وربط الضريبة على أرباح المهن غير التجارية[٢] .

(١) أضيفت بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

(٢) أضيفت بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١

الكتاب الرابع
أحكام عامة لكل الضرائب

الفصل الأول — حق الاطلاع

مادة ٤٤ — لا يجوز لغير موظفى مصلحة الضرائب من درجة مساعد مأمور أو مساعد مفتش على الأقل استعمال حق الاطلاع[١] .

مادة ٤٥ — لا يجوز لموظفى مصلحة الضرائب بأى حال من الأحوال استعمال حق الاطلاع فى غير الأغراض المتصلة بربط الضرائب .

مادة ٤٦ — ألغيت بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١ .

الفصل الثانى — تسديد الضرائب

مادة ٤٧ — تصدر الأوراد التى تحصل بمقتضاها الضرائب طبقا للمادة ٩٢ من القانون من مدير ادارة الشركات المساهمة ومن مديرى الضرائب المحليين[٢] .

مادة ٤٨ — تسديد الضرائب بأكملها مستحق من تاريخ تسلم التنبيه بصدور الورد على (النموذج رقم ٤ ضرائب)[٣] .

للممول أن يطلب تسديد الضريبة على أقساط شهرية أو كل ثلاثة شهور أو كل ستة شهور ، وذلك بطلب يقدمه الى مأمور الضرائب المختص خلال الخمسة عشر يوما التالية لاستلام التنبيه .

يحول الطلب فورا الى المدير المحلى مشفوعا برأى المأمور ، وللمصلحة الحق فى قبول التقسيط أو رفضه . على أنه لا يجوز أن يمتد التقسيط الى عدد

---

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٤١ .
(٢) معدلة بالقرار الوزارى رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٠ .
(٣) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٢٢ لسنة ١٩٤٨ .

من السنوات يزيد على السنوات الضريبية ، واذا تأخر الممول فى تسديد أى قسط تعتبر باقى الأقساط واجبة الأداء فورا .

مادة ٤٩ — تسدد الضرائب الى مأمور الضرائب المختص نقدا أو بشيك على مصرف أو بحوالة بريد أو نقدا الى أى صراف أو محصل حكومى أو أية خزانة حكومية . على أنه فى حالة التسديد الى أية جهة غير مصلحة الضرائب أو أحد فروعها ، يجب على الممول اخطار مأمور الضرائب المختص بتسديد المبلغ المستحق ، مع بيان المحصل أو الصراف أو الخزانة الذين دفع لهم المبلغ ، وبيان نمرة الايصال وتاريخه .

الفصل الثالث — مأمورو الضبطية القضائية

مادة ٥٠ — موظفو مصلحة الضرائب الذين لهم صفة مأمورى الضبطية القضائية لاثبات ما يقع من المخالفات ضد القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة أو المكملة له أو أى قانون آخر بفرض ضرائب على ايرادات الثروة المنقولة عامة وضد اللوائح التنفيذية والقرارات الخاصة بالقوانين المشار اليها ، هم : مدير قسم الضرائب على الايرادات ووكيله ومدير ادارة الشركات المساهمة والمديرون المحليون والمأمورون والمفتشون ومساعدو المأمورين ومساعدو المفتشين ، وكل موظف آخر يصدر قرار وزارى بتخويله هذه الصفة[1] .

الفصل الرابع — حكم وقتى

مادة ٥١ — فى أية منطقة لا يكون قد عين بها مأمور للضرائب ، يعد المدير المحلى للضرائب هو القائم بوظيفة المأمور . وتوجه اليه من الممولين جميع الاقرارات أو البيانات أو الأوراق التى تقضى هذه اللائحة بارسالها الى مأمور الضرائب ، كما يمكن أن تسدد لديه الضرائب المستحقة .

الفصل الخامس — الجزاء على مخالفة أحكام هذه اللائحة وتاريخ العمل بها

مادة ٥٢ — كل مخالفة لحكم من أحكام هذه اللائحة غير وارد فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يعاقب عليها بغرامة لا تتجاوز مائة قرش .

مادة ٥٣ — يعمل بهذه اللائحة ابتداء من تاريخ نشرها فى الجريدة الرسمية .

---

(١) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٢٦٤ لسنة ١٩٤١ ، والقرار الوزارى رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٠ .

القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢

ببيان ماينبغى تقديمه من الاقرارات من الممول أو من الأشخاص الذين يدفعون إليه عمولة أو سمسرة وتحديد طريقة دفع الضريبة ومواعيده

مادة ١ — يلتزم كل من يدفع أى مبلغ على سبيل العمولة أو السمسرة الى ممول لا يمتهن السمسرة أو الاشتغال بالعمولة وانما يقوم بها بصفة عرضية ، بحجز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة عليها . ويكون الحجز على كل مبلغ على حدة وبغير أى تخفيض وبذات السعر المقرر فى المادة ٣٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وفى تطبيق الحكم المتقدم يعتبر ممولا غير ممتهن من لا يكون له مكتب أو محل معروف باسمه لمباشرة مهنة السمسرة أو الاشتغال بالعمولة .

مادة ٢ — يجب على كل من يدفع عمولة أو سمسرة مما نص عليه فى المادة السابقة ، أن يرسل الى مأمور الضرائب الواقع بدائرة اختصاصه مركز ادارة أعماله ، فى بحر الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر ، اقرارا على النموذج رقم ٣٨ « ضرائب » أو على أية ورقة حاوية كافة البيانات الواردة به ، يشمل بيان المبالغ التى دفعها فى بحر الشهر السابق مبلغا مبلغا ، وأسماء وعناوين من استولوا عليها ، والضريبة المحجوزة عنها ونوع العمل المستحق عنه هذه المبالغ ، على أن يورد مع هذا الاقرار قيمة الضريبة المحجوزة .

مادة ٣ — على كل ممول من المشار اليهم بالمادة الأولى من هذا القرار يستولى على عمولة أو سمسرة ، أن يقدم فى بحر الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر الى مأمور الضرائب الواقع بدائرة اختصاصه محل سكنه ، اقرارا على

النموذج رقم ٢٩ « ضرائب » أو على أية ورقة حاوية كافة البيانات الواردة به ، يشمل بيان المبالغ التى استولى عليها فى بحر الشهر السابق مبلغا مبلغا ، وأسماء وعناوين من استحقت لديهم هذه المبالغ ، والضريبة المحجوزة منها ونوع العمل المستحق عنه هذه المبالغ .

مادة ٤ — كل مخالفة لحكم من أحكام هذا القرار يعاقب عليها بغرامة لا تتجاوز مائة قرش .

مادة ٥ — يعمل بهذا القرار ابتداء من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية .

المراجع

أولا — المراجع الافرنجية :

(1) Juris-Classeur Fiscal Volume II Divisions 17-44

(2) L'Encyclopédie Fiscale : « L'Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux ». Editions du Tableau Fiscal et Juridique.

(3) Traité Elémentaire du Droit Commercial par « Ripert ».

(4) L'Impôt sur le Revenu Cédulaire et Général par « Lucien Bocquet ».

(5) L'Impôt sur le Revenu par « Allix ét Lecerclé ».

(6) Précis de Législation et des Sciences Financières par « Louis Trotabas ».

ثانيا — المراجع العربية :

١ — تقرير لجنة الضرائب المشكلة فى سنة ١٩٣٧ لدراسة مشروعات قوانين الضرائب ، التى رأت الحكومة فرضها بعد الغاء الامتيازات الأجنبية .

٢ — تقرير اللجنة الفرعية للمجلس الاقتصادى عن مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٣ — تقرير لجنة المالية والجمارك بمجلس الشيوخ وتقرير لجنة المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٤ — المناقشات البرلمانية لمشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

٥ — قانون التجارة الأهلى .

٦ — القانون المدنى .

٧ — قانون المرافعات .

٨ — أحكام المحاكم المصرية — على اختلاف درجاتها — فى قضايا الضرائب .

٩ — منشورات مصلحة الضرائب وتعليماتها وكتبها الدورية .

١٠ — تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب ، وتقرير اللجنة المالية بمجلس الشيوخ عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

١١ — المناقشات البرلمانية لمشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ .

١٢ — أصول القانون التجارى للدكتور على الزينى .

١٣ — ضرائب الدخل فى مصر لسعادة حبيب باشا المصرى .

١٤ — الضريبة على الايرادات علما وعملا — جزء أول — لحضرة صاحب العزة أحمد ممدوح مرسى بك .

١٥ — فتاوى مجلس الدولة المصرى فى مسائل الضرائب .

فهرس

الموضوع — رقم الصفحة

مقدمة الكتاب ١

الجزء الأول

الأرباح الخاضعة للضريبة وكيفية تحديدها

الباب الأول — نطاق فرض الضريبة

الفصل الأول — المقصود بالأرباح التجارية والصناعية

عموميات ٥

رأى الادارة المالية الفرنسية ٥

رأى الكتاب فى فرنسا ٦

الفصل الثانى — خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

١ — الجمع بين صفتى العينية والشخصية ٩

٢ — اشتراك عنصرى رأس المال والعمل ١٠

٣ — اقليمية الضريبة :

عموميات ١٤

التعريف العام للمنشأة المستقلة ١٥

بعض الاتفاقات الدولية بشأن تعريف المنشأة ١٥

تفسير اللجنة المالية لعصبة الأمم لعبارة المنشأة ١٧

التطبيق العملى لمبدأ اقليمية الضريبة فى كل من فرنسا ومصر ١٩

أحكام القضاء فى مصر بصدد مبدأ اقليمية الضريبة . . . ٢٣

٤ — سنوية الضريبة ٢٨

رقم الصفحة

الفصل الثالث ـ شروط سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

الشرط الأول — تحقق الربح عن طريق الاحتراف ٣٩

الشرط الثانى — اشتغال الممول لحسابه ٣٨

الشرط الثالث — العمل بقصد تحقيق الربح ٣٨

الفصل الرابع ـ المنشآت والأعمال والمهن التى تتناولها الضريبة عموميات ٤٠

١ — المهن والمنشآت التجارية ٤٢

٢ — المهن والمنشآت الصناعية ٤٢

٣ — أرباب الحرف ٤٢

٤ — امتيازات ومنشآت المناجم ٤٤

٥ — شركات المساهمة ٤٥

٦ — شركات التعاون للاستهلاك ٤٦

٧ — الجمعيات التعاونية واتحاد الجمعيات التعاونية لأرباب الحرف ٤٦

٨ — الجمعيات التعاونية التى يكونها العمال للانتاج . . . ٤٧

٩ — البنوك التعاونية ٤٧

١٠ — الأفراد والشركات الذين يقومون بالوساطة أو بالاتجار فى العقارات والمحال التجارية ٤٨

١١ — السماسرة والوكلاء بالعمولة وغيرهم من الوسطاء . . . ٥٠

١٢ — الأشخاص والشركات الذين يجرون تقسيم أراضى البناء المملوكة لهم ثم بيعها ٥٨

١٣ — الشركات والأشخاص الذين يؤجرون المحال التجارية والصناعية ٥٩

١٤ — من يستأجر أرضا زراعية ويؤجرها للغير مجزأة أو صفقة واحدة ٦١

١٥ — العمولة والسمسرة العارضتين ٦٢

رقم الصفحة

الفصل الخامس ـ المنشآت المعفاة من الضريبة

عموميات ٦٤

أولا ـ جمعيات التعاون المكونة طبقا لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ . . . . . ٦٦

ثانيا ـ الجمعيات التعاونية للاستهلاك التى تقتصر على معاملات أعضائها ٦٧

ثالثا ـ الجماعات التى لا ترمى الى الكسب ٦٨

رابعا ـ المنشآت الزراعية اذا لم تتخذ شكل شركات مساهمة . ٧٢

الباب الثانى ـ تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة

الفصل الأول ـ طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التحديد المباشر للايراد

أولا ـ تحديد الايراد على أساس المظاهر الخارجية للممول . ٧٦

ثانيا ـ طريقة التحديد المباشر للايراد ٧٧

الفصل الثانى ـ أحكام التشريع المصرى بشأن تحديد الأرباح ومقارنتها بأحكام التشريع الفرنسى

أولا ـ كيف تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة فى التشريع المصرى ؟ ٨٠

ثانيا ـ كيف تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة فى التشريع الفرنسى ؟ ٨٥

الفصل الثالث ـ وعاء الضريبة

الفرع الأول ـ نظرية حساب الاستغلال ونظرية الميزانية . . . ٨٩

الفرع الثانى ـ الايرادات التى تتألف منها الأرباح الاجمالية للمشروع ٩٢

الفرع الثالث ـ المصروفات الجائز خصمها من الأرباح الاجمالية :

١ ـ قيمة ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة ١٠٠

٢ ـ الأجور والمرتبات ١٠١

رقم الصفحة

٣ — فوائد المبالغ المقترضة ١٠٦
٤ — الضرائب التى تدفعها المنشأة ١٠٧
٥ — الديون المعدومة ١٠٩
٦ — التبرعات والاعانات ١١١
٧ — الغرامات والمصروفات القضائية ١١٣
٨ — الترميمات ١١٤
٩ — نفقات الاعلان ١١٤
١٠ — أقساط التأمين ١١٥
١١ — الاستهلاكات ١١٦
١٢ — المصروفات العمومية المختلفة ١٢٣
الفرع الرابع — المبالغ التى لا يجوز خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة :
أولا — مصروفات الممول الشخصية ١٢٥
ثانيا — المصروفات الرأسمالية ١٢٦
الفرع الخامس — الاحتياطيات ١٢٨
الفرع السادس — الخسائر التى تصيب المنشأة فى بعض السنوات ١٣٣
الفرع السابع — الايرادات الجائز خصمها من الأرباح تلافيا لازدواج الضريبة :
١ — الخصم المقرر بالمادة « ٣٥ » ١٣٩
٢ — الخصم المقرر بالمادة « ٣٦ » ١٤٢
الفرع الثامن — اعفاء الأعباء العائلية ١٤٦
الفصل الرابع ـ المقصود بالحسابات المنتظمة ١٥٠
الفصل الخامس ـ التقدير الجزافى
الفرع الأول — فى من يقوم بتحديد الأرباح بطريق التقدير ، والأدوار التى مرت بها مصلحة الضرائب فى هذا الشأن ١٥٧

رقم الصفحة

الفرع الثانى — فى الاتفاق بين مصلحة الضرائب والممولين على تحديد الربح ١٦٥
الفرع الثالث — أساس التقدير ، عناصر التقدير ووسائل تحقيقها ، تقدير الخسارة ، السنة الضريبية فى حالات التقدير ، مدة العمل بالتقدير :
١ — أساس التقدير ١٧١
٢ — عناصر التقدير ١٧٣
٣ — وسائل التحقق من صحة عناصر التقدير ١٨٠
٤ — تقدير الخسارة ١٨١
٥ — السنة الضريبية فى حالات التقدير ١٨٣
٦ — مدة العمل بالتقدير ١٨٣
الفرع الرابع — طرق التقدير :
١ — استنباط الايراد من الكفاية الانتاجية للعمال والآلات والماكينات ١٨٤
٢ — تحديد الربح الاجمالى بنسبة مئوية من أرقام المبيعات . . ١٨٦
٣ — تحديد الربح الاجمالى بنسبة مئوية من تكلفة المبيعات . . ١٨٦
٤ — تحديد الايراد على أساس الوحدة القياسية لنشاط الممول . ١٨٧
٥ — تحديد الأرباح الصافية بنسبة مئوية من رأس المال . . . ١٨٨
٦ — الاسترشاد بالنفقات المعيشية للممول ١٨٩
٧ — بحث ممتلكات الممول وعلاقتها بأرباحه ١٩١
طريقة أخرى لتقدير الأرباح (طريقة دورات رأس المال) . . . ١٩١
بعض منشآت ومهن ذات طابع خاص ١٩٢
الفصل السادس ـ لجان الطعن
تمهيد ١٩٥
ماهية اللجنة ، أى تحديد صفتها ١٩٦
تشكيل اللجنة ١٩٩

رقم الصفحة
العضوان المختاران وشروط انضمامهما الى اللجنة ٢٠٣
اجراءات الاحالة على اللجنة ٢٠٤
الشروط الواجب توافرها لصحة انعقاد اللجنة ٢٠٥
حضور الممول ومصلحة الضرائب أمام اللجنة ٢٠٧
مقر اللجنة ٢٠٨
الاجراءات الواجب اتباعها لصحة قرار اللجنة من ناحية الشكل . ٢٠٩
السرية فى أعمال اللجنة ٢١١
اختصاصات اللجنة ٢١٢
اعلان قرار اللجنة للممول ولمصلحة الضرائب وآثار الاعلان . . ٢١٦
الاجراءات التى تتبع أمام لجان الطعن ٢٢١

الجزء الثانى

ربط الضريبة وتحصيلها

الباب الأول — ربط الضريبة

الفصل الأول ـ سنوية الضريبة

نصوص قانون الضرائب عن مبدأ سنوية الضريبة ٢٢٥
استقلال السنوات المالية ٢٢٦
حدود السنة الضريبية ٢٢٦
بعض استثناءات لمبدأ سنوية الضريبة ٢٢٧
١ — حالة المنشأة التى تبدأ نشاطها خلال السنة ٢٢٩
٢ — حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها للغير ٢٢٩
٣ — حالة تغيير السنة المالية للمنشأة ٢٢٩
٤ — حالة المنشأة التى تبدأ فى امساك حسابات منتظمة فى أثناء السنة ٢٣٠
٥ — حالة عدول منشأة لها سنة متداخلة عن امساك حسابات
أو رفض مصلحة الضرائب حساباتها ٢٣١
٦ — شركات المساهمة التى تقدم أول ميزانية لها عن مدة تزيد
على سنة ٢٣١

رقم الصفحة

٧ — المنشآت التى تقوم بتنفيذ عمليات طويلة الأجل ٢٣٢

الفصل الثانى ـ تاريخ استحقاق الضريبة وموعد ربطها ، والسعر الذى تحسب على أساسه

الفرع الأول — تاريخ استحقاق الضريبة ٢٣٨

الفرع الثانى — موعد ربط الضريبة ٢٤١

الفرع الثالث — سعر الضريبة ٢٤٢

الفصل الثالث ـ وسائل تحقيق الربط

الفرع الأول — الاقرارات التى يقدمها الممولون الخاضعون للضريبة :

عموميات ٢٤٤

١ — الغرض من الاقرار والأشخاص الملزمون بتقديمه . . . ٢٤٦

٢ — الموعد المحدد لتقديم الاقرار السنوى وما يجب أن يشمله من بيانات ٢٤٩

٣ — مخالفات الاقرار والعقوبات التى توقع على المخالفين . . . ٢٥١

الفرع الثانى — حق الاطلاع :

المقصود بحق الاطلاع والغرض منه ٢٥٣

الاطلاع على الأوراق والوثائق الخاصة بالمصالح الحكومية وشبه الحكومية ٢٥٤

الاطلاع على دفاتر وأوراق المنشآت الخاصة ٢٥٥

حدود حق الاطلاع وكيفية استعماله ٢٥٧

الموظفون الذين لهم حق الاطلاع ٢٥٩

حق الاطلاع مقيد بسر المهنة ٢٥٩

الفصل الرابع ـ القواعد القانونية الواجب مراعاتها لدى ربط الضريبة

الفرع الأول — الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم :

شركات المساهمة ٢٦١

المنشآت الفردية ٢٦٣

رقم الصفحة

شركات التضامن ٢٦٤
شركات التوصية البسيطة ٢٦٤
شركات التوصية بالأسهم ٢٦٥
مدى حق مصلحة الضرائب فى الرجوع على شركة التضامن أو شركة التوصية أو على الشركاء أنفسهم ٢٦٥
كيفية اجراء الربط فى حالة تضمين مصروفات الشركة مرتبات للشركاء أو فوائد عن رؤوس أموالهم ٢٦٧
شركات الواقع ٢٦٩
شركات المحاصة ٢٧٦
الفرع الثانى — ربط الضريبة فى حالة اشتراك احدى الشركات فى شركة أخرى :
١ — اشتراك شركة مساهمة مصرية فى شركة مساهمة أخرى . . ٢٧٨
٢ — اشتراك شركة توصية فى شركة توصية أخرى ٢٨٠
٣ — دخول شركة توصية شريكا متضامنا فى شركة تضامن . . ٢٨١
٤ — اشتراك شركة تضامن فى شركة توصية ٢٨٢
الفرع الثالث — مكان ربط الضريبة ٢٨٣
الفرع الرابع — وحدة الربط والتمويل ٢٨٥
الفصل الخامس — أنواع الربط والتعديلات التى تطرأ عليه
١ — أنواع الربط ٢٨٨
٢ — لتعديلات التى يجوز ادخالها على الربط ٢٨٩
الفصل السادس — ربط الضريبة فى حالة وقوف المنشأة عن العمل أو التنازل عنها للغير
١ — وقوف المنشأة عن العمل :
المقصود بالوقوف عن العمل ٢٩٥
كيفية حساب الضريبة فى حالة الوقوف عن العمل . . . ٢٩٧
وقوف شركة التضامن عن عملها واقتسام الشركاء بضائعها . ٢٩٨

رقم الصفحة

٢ — التنازل عن المنشأة للغير :
المقصود بالتنـازل عن المنشأة ٢٩٩
كيفية حساب الضريبة فى حالة التنازل عن المنشأة للغير . . ٣٠٠
تضامن المتنازل له مع المتنازل فى أداء الضرائب المستحقة على المنشأة ٣٠١
علاقة السنة المالية الأخيرة للمنشأة بفترة التصفية أو التنازل ٣٠٢

الفصل السابع ـ النماذج الخاصة بالربط
١ — استمارة الربط (أنموذج ١ أول ضرائب) ٣٠٣
٢ — استمارة التمويل (أنموذج ٢ أول و٢ ثانى ضرائب) . . ٣٠٤
٣ — الورد (أنموذج ٣ أول ضرائب ، وأنموذج ٣ ثانى ضرائب) ٣٠٧
٤ — التنبيه (أنموذج ٤ أول ضرائب) ٣٠٩

الباب الثانى
تحصيل الضريبة

الفصل الأول ـ الهيئة التى يعهد اليها بتحصيل الضريبة — أداة التحصيل — موعد أداء الضريبة — طرق الوفاء بها
١ — الهيئة التى يعهد اليها بتحصيل الضريبة ٣١١
٢ — أداة تحصيل الضريبة ٣١٣
٣ — موعد أداء الضريبة ٣١٤
٤ — طرق الوفاء بالضريبة ٣١٥

الفصل الثانى ـ تقسيط الضريبة
قواعد التقسيط ٣٢٠
الوسائل التى تتخذها مصلحة الضرائب ضمانا للضريبة المقسطة . ٣٢٢

الفصل الثالث ـ استرداد الممول الضريبة المحصلة منه بغير حق . . ٣٢٣

الفصل الرابع ـ تحصيل الضريبة بالطريق الادارى
حق الامتياز المقرر للحكومة فى تحصيل دين الضريبة واجراءات التحصيل الادارى ٣٢٥

رقم الصفحة

المسائل الرئيسية فى اجراءات الحجز الادارى ٣٢٨

الفصل الخامس ـ التهرب من أداء الضريبة والاحتياطات التى تتخذها الدولة لضمان حقها

عموميات ٣٣٣

بعض الاحتياطات التى تتخذها الدول الأجنبية لمنع التهرب من الضريبة ٣٣٥

الاحتياطات التى نص عليها التشريع المصرى لمنع التهرب من الضريبة ٣٣٦

الفصل السادس ـ التقادم المسقط أو المبرىء

١ ـ أجل التقادم ٣٣٩

٢ ـ حساب مدة التقادم ٣٤١

٣ ـ وقف التقادم ٣٤٤

٤ ـ انقطاع التقادم ٣٤٥

نصوص القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ طبقا لآخر تعديل أدخل عليه بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ . . . . . ٣٤٩

نصوص القانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠ الخاص بفرض ضريبة اضافية على الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة المجالس البلدية والقروية ٣٩١

نصوص اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ طبقا لآخر تعديلات أدخلت عليها بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١ . ٣٩٢

القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢ الخاص بالاقرارات التى تقدم الى مصلحة الضرائب فى حالة دفع مبالغ بصفة عمولة أو سمسرة . ٤١٨

مكتبة العرب
مديرها : صلاح الدين البستاني
٢٨ ش كامل صدقي (الفجالة) الق ه

336.24:F15dA:c.1
فهمي ،محمد مرسى
الضريبة على الارباح التجارية والصن
AMERICAN UNIVERSITY OF BEIRUT LIBRARIES
01019679

American University of Beirut



336.24
F15dA

General Library