

# التعليق على الأحكام

« ضرائب »

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية - تكاليف الإيراد في حالة عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات

للاستاذ الدكتور محمود رياض عطيه

أستاذ المالية العامة بالكلية

تستلزم بعض المهن غير التجارية انفاق مبالغ تتجاوز حدود المصاريف الإدارية المتعارف عليها والتي تشترك فيها جميع هذه المهن . فهنة التصوير تستلزم بطبيعتها انفاق تكاليف تشغيل لشراء القماش أو الورق اللازم للرسم على الكارتات ، وبويات وفرش ، وهى أشياء مرتفعة الثمن ، ينبغى خصمها من ايراد الممول الاجمالي باعتبار انها ليست ايراداً حقيقياً ، إذ الإيراد فى صدد هذه الضريبة هو الإيراد الذى يحصل عليه الممول مقابل عمله الشخصى الذهبى ، ولا يدخل فيه مصاريف التشغيل ، ومصاريف التشغيل هذه ليست المصاريف المعنية فى المادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رعوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل ، والمقدرة حكماً بواقع ٢٠٪ من الإيراد . إذ أن هذه المصاريف الأخيرة هى « المصاريف الإدارية » التى يشترك فيها جميع ممولى هذه الضريبة ، وفرق كبير بينها وبين نفقات التشغيل إذا كانت المهنة تستلزم ذلك ، كما هو الحال فى مهنة التصوير ، ويتعين خصمها بالاضافة إلى خصم نسبة الـ ٢٠٪ التى نصت عليها المادة ٧٣ المشار إليها (حكم محكمة استئناف الاسكندرية ، الدائرة السادسة التجارية ، فى الاستئناف رقم ٢١٥ لسنة ٢٢ قضائية تجارية ، بتاريخ ٥ مايو سنة ١٩٦٧ . وكانت مشكلة برئاسة الأستاذ أحمد سعيد ناصر ، رئيس الدائرة ، وعضوية المستشارين الأستاذين يحيى عبد العزيز وعبد الخالق يوسف) .

**الوقائع :** قدرت مأمورية ضرائب العطارين ثالث صافي ربح ممول عن نشاطه في مهنة التصوير في كل من السنوات ١٩٥٨ إلى ١٩٦٠ بمبلغ ٥٧٦ جنيهاً ، وإذ لم يقبل الممول هذا التقدير أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن التي أصدرت بتاريخ ١٩٦٤/٩/٢٥ قراراً قضى بتخفيض صافي ارباح الممول في كل من سنتي ١٩٥٨ و ١٩٥٩ إلى مبلغ ١١٠ جنيهاً وفي سنة ١٩٦٠ إلى مبلغ ١٧٩ جنيهاً . فطعننت مصلحة الضرائب في هذا القرار أمام محكمة الاسكندرية الابتدائية ، وتفيد طعنها برقم ٩٦٣ لسنة ١٩٦٤ ، طالبة الحكم بقبوله شكلاً وفي الموضوع بالغاء قرار اللجنة المطعون فيه والقضاء بتأييد تقديرات مأمورية الضرائب لأرباح الممول في كل من سنوات النزاع بمبلغ ٥٧٦ جنيهاً مع الزامه المصروفات ومقابل أتعاب المحاماة ٥ ، وأسست طعنها على أن ما ذهب اليه اللجنة في قرارها من خصم نسبة ٤٥٪ من الايراد مقابل مصاريف التشغيل مخالف للقانون ، ذلك ان المادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ نصت على أنه في حالة عدم وجود حسابات منتظمة ومؤيدة بالمستندات تقدر المصروفات جزافاً بنحو خمس الايرادات ، وانه لما كان الممول ينطبق عليه هذا الحكم فضلاً عن أنه لا يتحمل أية مصروفات ادارية لما هو ثابت من أنه موظف ويتخذ من مركز الشركة التي يعمل بها مقرراً له ، ومن ثم فانه يكفي في هذه الحالة تقدير نسبة المصاريف بواقع ٢٠٪ وخصمها من الايراد بصفة مصاريف عمومية وادارية .

وطلب الممول رفض الطعن وتأييد قرار اللجنة المطعون فيه . وبعد أن عرضت محكمة أول درجة للدفاع الطرفين وما قدمه كل منهما من أسانيد قضت بجلسة ١٦ اكتوبر سنة ١٩٦٥ بقبول الطعن شكلاً وفي الموضوع بالغاء قرار اللجنة المطعون فيه ، وتأييد تقديرات المأمورية لارباح الممول عن سني النزاع والزامه المصروفات ومبلغ مائة قرش مقابل أتعاب المحاماة . وأسست قضاءها على أن الثابت من استقراء نص المادتين ٧٣ و ٧٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن المشرع قد فرق بين حالتين : الأولى حالة عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات لدى الممول ، وفيها تقدر المصاريف

جزافاً بخمس الإيرادات ، والثانية حالة امساك الممول لدفتر اليومية مؤشراً على كل صفحة منه من مأمورية الضرائب ، وتقييده فيه يوماً بيوم الإيرادات والمصاريف ، وفيها تقدر المصاريف من واقع الدفاتر المنتظمة المؤيدة بالمستندات التي تثبت صحة القيود الواردة بها . ولم يفرق المشرع بين دلالة كلمة «التكاليف» وكلمة «المصاريف» ، فهما مرادفان لمعنى واحد ، ولهذا فان لجنة الطعن بخصمها ٤٥٪ مقابل التكاليف واجبة الخصم ، و ٢٠٪ مقابل المصاريف الادارية تكون قد طبقت القانون تطبيقاً غير سائغ يتعين معه الغاء قرارها وتأييد تقديرات مأمورية الضرائب .

طعن الممول على هذا الحكم بالاستئناف وطلب بصحيفته المعلنة في ٣ مايو سنة ١٩٦٦ قبوله شكلاً وفي الموضوع بالغاء الحكم المستأنف وتأييد تقديرات لجنة الطعن فيما تضمنه من خصم ٤٥٪ من الإيراد مقابل مصاريف التشغيل والتكلفة في سني النزاع مع الزام مصلحة الضرائب المصروفات عن الدرجتين ومقابل أتعاب المحاماة واستند في ذلك إلى أن الفقرة الثانية من المادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تفيد وجوب التفرقة بين إيرادات الممول الاجمالية والإيراد الخاضع للضريبة ، وان الأخير هو الإيراد الصافي بعد استئزال كافة مصاريف التشغيل والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، وان مرد ذلك أن بعض المهن تستلزم مصاريف تشغيل تستهلك ٧٠٪ من الإيراد أي أن الإيراد الذي يحصل عليه صاحب المهنة يشمل مبالغ كبيرة انفقت لتشغيل الأعمال التي يقوم بها ، فالرسوم يقتضى عمله شراء أقمشة وورق وبويات لاستعمالها في الرسم وهي مواد ذات قيمة كبيرة إذا قيست بجانب اللوحة التي يقوم برسمها وانه يجب لذلك خصم هذه التكاليف باعتبارها مصاريف تشغيل ، وتحديد نسبة المصاريف بواقع ٢٠٪ التي نص عليها المشرع بعد خصم مصاريف التشغيل لأن الباقي هو الإيراد الفعلي الخاضع للضريبة .

وطلبت مصلحة الضرائب رفض الاستئناف وتأييد الحكم المستأنف تأسيساً على أنه في مجال تطبيق أحكام المادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

لا يوجد ما يبرر التفرقة بين التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة والمصروفات العمومية ، وان المصاريف لا تعنى سوى التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، وهذه عند اطلاقها لا تعنى سوى المصروفات ، وعلى أن المستأنف لا يمسك دفاتر ولا يحتفظ بمسندات ، ومن ثم فقد وجب تقدير المصروفات جزافاً بخمس الأيراد عملاً بنص المادة ٧٣ المشار إليها .

ولم تأخذ محكمة الاستئناف بوجهة نظر مصلحة الضرائب بل أخذت بوجه نظر الممول ، ورأت انه لاجدال في أن الأيراد الاجمالي الذى يحصل عليه الممول من نشاط مهنة التصوير الحرة ، التى تستازم بطبيعتها انفاق تكاليف للتشغيل لشراء أقمشة وورق وفرش وألوان لاستعمالها فى الرسم وهى مواد ذات قيمة كبيرة إذا قيست بجانب اللوحة التى يقوم برسمها ، يجب أن يخصم منه هذه التكاليف لأنها ليست فى واقع الأمر ايراداً حقيقياً . إذ الأيراد فى صدد هذه الضريبة هو الأيراد الذى يحصل عليه الممول مقابل عمله الذهبى ، ولا يدخل فيه مصاريف التشغيل ، ومصاريف التشغيل هذه ليست المصاريف المعنية فى المادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمقدرة حكماً بواقع ٢٠ ٪ من الأيراد إذ أن هذه المصاريف الأخيرة هى المصاريف الادارية ، التى يشترك فيها جميع ممولى ضريبة المهن الغير التجارية ، وفرق كبير بينها وبين نفقات التشغيل إذا كانت المهنة تستازم ذلك كما هو الحال فى مهنة التصوير التى يمارسها المستأنف . وقضت بناء على ذلك بأن محكمة أول درجه ، وقد خالفت هذا النظر ولم تأخذ بقرار لجنة الطعن القاضى بخصم نسبة ٤٥ ٪ من اجمالى الأيراد كمصاريف لازمة للتكلفة على هذا الأيراد علاوة على نسبة ٢٠ ٪ المقدرة حكماً ، يكون قد جانبها الصواب مما يتعين معه القضاء بالغاء حكمها وتأييد قرار لجنة الطعن فى هذا الخصوص .

**التعليق :** تنص المادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد تعديله بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على أن : «تحدد الضريبة سنوياً 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 التي يؤديها طبقاً لهذا القانون» .

«وفي حالة عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات تقدر «المصروفات» جزافاً بنحو خمس الإيرادات» .

ولما كانت بعض المهن غير التجارية تستلزم مزاولتها استعمال مواد قد تفوق قيمتها قيمة جهد الممول كما هو الحال في المصور الذي يستعمل أقمشة وأوراق وبويات ومواد أخرى مرتفعة الثمن ، هذا إلى أن العميل قد يأتي بهذه المواد ويسلمها للمصور أو يأتي بها المصور فان بعض الكتاب رأى وجوب التفرقة بين التكاليف اللازمة للتشغيل والمصاريف الادارية والعمومية وان نسبة الـ ٢٠٪ التي نصت عليها الفقرة الثانية من المادة ٧٣ المشار اليها انما تنصرف إلى المصاريف الادارية والعمومية التي يشترك فيها جميع ممولى هذه الضريبة ، ووجد في نص الفقرتين الأولى والثانية من المادة ٧٣ ما يعين على هذا التفسير إذ أن المشرع باستعماله كلمة «التكاليف» في الفقرة الأولى و«المصروفات» في الفقرة الثانية، والأولى أعم من الثانية إذ تشمل «مصاريف التشغيل» إلى جانب المصاريف الادارية والعمومية ، بينما لا تشمل الثانية سوى المصروفات الادارية والعمومية دون مصاريف التشغيل يكون قد أوضح أن مصاريف التشغيل لا تدخل ضمن الـ ٢٠٪ . وعلى ذلك فان المساواة بين من لديه حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات ، وبين من ليست لديه حسابات منتظمة تستلزم استبعاد «مصاريف التشغيل» قبل خصم نسبة الخمس المشار اليها . فاذا قام مؤلف بالانفاق على طبع كتابه بنفسه ، ولم تكن لديه حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات ، تطبق نسبة الخمس بعد خصم ثمن الورق وأجرة الطبع والتجليد من الإيرادات باعتبارها مصاريف تشغيل (١) . كذلك الحال بالنسبة لأصحاب معاهد التعليم الحراخولة عن المدة من أول يناير سنة ١٩٥١ إلى ١٩ أكتوبر سنة ١٩٥١ ، التي كانت خاضعة

(١) أنظر كتاب «الوسيط في تشريع الضرائب» للكاتب ، دار المعارف ، مصر ، سنة

خلالها للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، تطبيقاً لأحكام القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ المشار إليه ، تعتبر مرتبات المدرسين «مصاريف تشغيل» يجب خصمها من الإيرادات الإجمالية ، قبل الوصول إلى مجمل الربح ، عند عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات ثم يخصم بعد ذلك من مجمل الربح مقابل المصروفات الإدارية والمصروفات العمومية تطبيقاً للفقرة الثانية . ورأى فريق آخر من الكتاب انه لافرق بين «التكاليف» الواردة في الفقرة الأولى من المادة ٧٣ وبين «المصروفات» الواردة في الفقرة الثانية منها وان المقصود منهما واحد هو خصم جميع المصاريف التي تستلزمها مباشرة المهنة ويعزز رأيه بمنطوق المادة ٧٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وبأن ورود كلمة «المصروفات» في الفقرة الثانية بعد كلمة «التكاليف» في الفقرة الأولى ما هو الا احتياط من المشرع حتى يكون الخصم شاملاً لجميع المصاريف التي تستلزمها مزاوله المهنة ، وقد أخذ مجلس الدولة بهذا الرأي الأخير في فتوى له برقم ١٨٣/٥٢/٢٥٥٧ بتاريخ ٥ يونيو سنة ١٩٥٧ . كما أخذت به مصلحة الضرائب في تعليماتها التفسيرية رقم «١» للمادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ مارس سنة ١٩٥٧ .

والرأى الأول الذي أخذت به محكمة استئناف الاسكندرية أدنى إلى تحقيق العدالة وأقرب إلى روح القانون من الرأي الثاني ، لأن الاكتفاء بخصم الـ ٢٠٪ من الإيراد الإجمالي يجعل الضريبة تسرى في مثل الحالة موضوع التعليق ، على مبالغ ليست في الحقيقة إيراداً للممول في حين أن الضريبة مفروضة على الإيراد الصافي له .