

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بورج
حسب
١٦/١٧/٢٠١٦

مجلس الدولة

هيئة مفوضي الدولة

بمعرفة القضاء الإداري (القاهرة)

(الدائرة الرابعة - عموم منازعات الضرائب)

تقرير مفوض الدولة

في الدعوى رقم (٣٩٤٨٦ لسنة ٧٠ق)

المقامة من :

وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية.

ضد :

١- رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب لشركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة.

٢- الممثل القانوني لشركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة.

الواقعات

أقام المدعى بصفته الدعوي الماثلة بموجب صحيفة - موقعة من النائب القانوني للإدارة المدعية ومُعلنة قانوناً للشركة المدعي عليها - أودعت إبتداءً قلم كتاب محكمة شمال القاهرة الإبتدائية بتاريخ ٢٠١٤/١٢/١ ، وقيدت بجدولها العام برقم ١٩٤١ لسنة ٢٠١٤ ضرائب كلي شمال القاهرة، وطلب في ختامها الحكم (بقبول الطعن شكلاً وفي الموضوع بإلغاء قرار اللجنة المطعون عليه رقم ٨ لسنة ٢٠١٤ الصادر بتاريخ ٢٠١٤/١١/٤ فيما قرره مخالفاً لأسباب هذا الطعن، والقضاء بالاعتداد بالإقرارات الضريبية المعدلة المقدمة من الشركة المطعون ضدها بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩ وبأحقية مصلحة الضرائب في تحصيل دين الضريبة وغرامات التأخير المستحقين عن سنوات النزاع من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١٠ بإجمالي مبلغ وقدره ٧١٠٠١٥٧٠١٤ جنيه " سبعة مليارات ومائة مليون ومائة وسبعة وخمسون الف وأربعة عشر جنيهاً مصرياً لا غير" وما يُستجد من غرامات تأخير حتي السداد الفعلي، مع إلزام الشركة المطعون ضدها المصروفات).

وذكر المدعي بصفته شرحاً للدعوي، أن الشركة المدعي عليها تقدمت بإقراراتها الضريبية عن سنوات ٢٠٠٧ حتى ٢٠١٠ متضمنةً تحديد صافي أرباحها كوعاء لربط الضريبة العامة علي أرباحها خلال هذه الفترة وذلك وفقاً لتقديراتها لعناصر الإيراد والأرباح المحققة خلالها - علي النحو الوارد تفصيلاً بصدر عريضة التداوي الصفحة الثالثة - ، وبتاريخ ٢٠١٢/٥/١٦ أجرت مأمورية ضرائب مركز كبار الممولين تعديلاً علي هذا الوعاء بأن يتم محاسبة الشركة بموجب المحاسبة الواردة - أيضاً- تفصيلاً بالصفحة الرابعة من عريضة التداوي، وأخطرت المأمورية المذكورة الشركة بنموذج ١٩ ضريبية برقم صادر ١٥٧١ بتاريخ ٢٠١٢/٥/١٦، وأجرت المأمورية تصحيحاً للخطأ المادي معتمدةً بتاريخ ٢٠١٢/٥/٢٠ وتم تعديل الأوعية الضريبية المتقدمة علي النحو الوارد - كذلك- تفصيلاً بالصفحة الخامسة من عريضة الدعوي، وأخطرت المأمورية الشركة بهذا التصحيح بتاريخ ٢٠١٢/٥/٢١، ولم يلق هذا التعديل قبولاً من الشركة المدعي عليها فطعن عليه جملةً وتفصيلاً بتاريخ ١٧ و٢٧/٥/٢٠١٢ أمام اللجنة الداخلية لنظر الطعون وأوجه الخلاف بين الطرفين.

لم تُرسل اللجنة المتقدمة الطعن إلي لجنة الطعن الضريبي وفقاً للمجري العادي لمثل هذه الأمور حيث لم تتوصل لألية معينة لحسم الخلاف بين الطرفين، وأخطرت المأمورية الإدارية العامة لمكافحة التهرب الضريبي، والتي إنتهت بتقريرها عن هذه المسألة بأن الشركة المدعي عليها ارتكبت مخالفات ضريبية واردة بحكم المادة ١٣٣ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإرتكابها إحدوي الطرق الاحتمالية الواردة بالمادة المشار إليها، وأحيلت علي أثر ذلك الاوراق الي النيابة العامة والتي إنتهت من خلال تحقيقاتها أن لمصلحة الضرائب إتخاذ ما تراه مناسباً من إجراءات قانونية بشأن تحصيل ما يستحق من ضرائب علي الصفقة وفقاً للإقرارات الضريبية المعدلة والمقدمة من الشركة بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩.

وإنتهت لجنة الفحص المشكلة من قبل النيابة العامة الي تحديد الأوعية الضريبية لفترة التنازع - في ضوء الإقرارات المعدلة المقدمة من الشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩ - وتحديد مبالغ الضريبة العامة ومقابل التأخير المستحقين عليها علي النحو الوارد تفصيلاً بالصفحة السادسة والسابعة من عريضة التداوي.

وبناء علي ذلك أخطرت المأمورية الشركة المدعي عليها بنموذج سداد هذه المبالغ - ٣٦ سداد - ، وتقدمت الشركة بالتاريخ ذاته بشهادة موقعة من رئيس مجلس إدارتها تتعهد بموجبها بسداد الضريبة وغراماتها في المواعيد المحددة بالشيكات المقدمة منها.

وعقب إنتهاء النيابة العامة من التحقيقات، وبدأت الشركة في سداد المبالغ المنوه عنها، تم إحالة الملف الضريبي للشركة الي لجنة الطعن الضريبي، والتي إنتهت الي تقرير قبول الطعن أمامها شكلاً وتعديل الوعاء الضريبي للشركة المدعية - المدعي عليها في التداوي المائل - علي النحو الوارد ذكره تفصيلاً بالصفحة الثانية من عريضة التداوي.

ويعيب المدعي علي قرار لجنة الطعن المشار اليه مخالفته لصحيح القانون، وأورد تفصيلاً لأوجه النعي المذكورة النقاط الآتية:

أولاً: بطلان القرار المطعون فيه:

وذلك علي سند من القول - من وجه أول- بأن لجنة الطعن قد إتصلت بالتنازع علي وجه يخالف صحيح القانون، إذ يُستفاد من حكم المادة ٨٧ من قانون الضريبة العامة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن الممول يلتزم متي إكتشف خطأ أو سهواً في الإقرار الضريبي المقدم منه أن يقدم علي تعديله خلال المدة المقررة لتقادم دين الضريبة، ويُستفاد من حكم المادة ٨٩ و المادة ١١٩ من القانون ذاته أن المشرع غاير في مجال ربط الضريبة بين نوعين من الربط، الأول هو هذا الربط الضريبي الناتج عن تقديم الممول إقراره الضريبي (أصلياً كان أو معدلاً)، والثاني هو الربط الضريبي الناتج عن تعديل المصلحة (مأمورية الضرائب المختصة) للإقرار المقدم من الممول خلال الفترة المقررة لهذا الحق قانوناً، ويعد محل التنازع بين السبيلين في أن الربط الضريبي الناتج عن تقديم الإقرار من الممول هو ربط نهائي وسنّ تنفيذي لتحصيل الضريبة وجبايتها بالإجراءات المقررة قانوناً في هذا الشأن في حين أن الربط الضريبي الناتج عن تقدير وتعديل المصلحة للإقرار الضريبي المقدم من الممول لا ينال النهائية التحصيلية المتقدمة بل يقع علي المصلحة الالتزام بإخطار الممول أولاً بنموذج ١٩ ضريبة الذي يوضح عناصر الربط، ثم أجاز للمول حق الاعتراض عليه أمام اللجنة الداخلية، ثم الطعن عليه أمام لجنة الطعن المختصة، وأجاز المشرع للأخيرة سلطة طلب الملف الضريبي ونظر التنازع بين الطرفين، وصولاً لحسمه، وأرجأ المشرع تحصيل الضريبة من جانب المصلحة الي حين إصدار قرار من هذه اللجان، ومؤدي هذا التنازع أن ولاية لجان الطعن في نظر التنازع بين الممولين وبين الادارة الضريبية ينحصر في الفصل في أوجه التنازع بين الطرفين حال تقدير المأمورية للضريبة العامة من جانبها هي تعويلاً علي إستعمالها لحقها في تعديل الإقرار المقدم من الممول، أما في حالة ربط الضريبة علي هدي الإقرار الضريبي المقدم من الممول نفسه، فليس للجان الطعن أية ولاية في نظر ما يمكن أن يثار من منازعات في هذا الشأن، وحيث كان ذلك وكان الثابت - والقول للمدعي - أن الشركة المدعي عليها قد قدمت إقراراً ضريبياً معدلاً الي الادارة الضريبية المختصة بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩ تقدّم فيه الي تعديل الأقرارات الضريبية التي قُدمت منها عن فترات التداعي خلال المدة المقررة لذلك قانوناً، فأخذت به الادارة الضريبية المذكورة وإعتمدت عليه وطالبتها بسداد هذه الضريبة علي هذا السند، بما تنحسر معه السلطة المقررة للجان الطعن الضريبي المشار اليها لنظر النزاع القائم أمامها، ولا يحق لها تبعاً لذلك أن تطالب الادارة الضريبية بضم الملف الضريبي الخاص بهذه الشركة، أو الاستمرار في نظر الطعن، ويعيب قرارها إن صدر بالمخالفة لهذه الوجهة بالبطلان.

وبفرضية جواز إتصال اللجنة بالطعن بالسبيل القانوني السليم، أي بفرض أن المشرع قد ساوي بين السبيلين لنظر الطعون أمام هذه اللجان، فقد إستلزم المشرع لإقامته إجراءات قانونية معينة، وهي أن يتم إحالة النزاع الي اللجنة بمعرفة اللجنة الداخلية في المأمورية، أو ان يتقدم الممول نفسه بطلب كتابي الي لجنة الطعن طالباً منها حسم النزاع، وفي الحالة الأخيرة يستلزم المشرع لجواز مثل هذه المطالبات عدم التوصل لحل الخلاف بين الطرفين وتقايس المأمورية - اللجان الداخلية - عن إحالة الخلاف الي لجان الطعن بعد مرور المدة المقررة قانوناً، فإن تمت تسوية الخلاف بين الطرفين بأي طريقة من طرق التسوية - سواء بمعرفة اللجنة الداخلية لنظر الاعتراضات او بمعرفة الممول نفسه (بتقديمه إقرار مُعدل وفقاً للمادة ٨٧ من القانون) أو بأي طريق من الطرق العامة لتسوية الخلافات - فإنه لا يجوز للمول أن يتقدم بطلب الي لجنة الطعن طالباً منها نظر الخلاف من جديد، فإذا هو أقدم علي ذلك كان إجراء باطلاً لا يرتب أي أثر، ولا يجوز للجنة الطعن أن تعول عليه أو تتخذة ذريعة لبسط رقابتها علي ما تمت التسوية بشأنه مهما كان وجه الرأي فيها، وحيث ثبت تقديم إقرارات مُعدلة من جانب الشركة علي النحو المشار إليه بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩، وتم إحتساب الضريبة علي هديها وتم المطالبة بسدادها فإنه لا كيان لخلاف بين الطرفين لإحالاته للجنة الطعن، ولا يجوز لها هي ان تستمر في نظر الطلب المقدم من الممول مباشرة لها لإنهاء التنازع بين الطرفين بالتسوية المتقدمة.

ولا يعد ذلك، إخلالاً لحق التقاضي المكفول دستورياً كما أفصحت عنه اللجنة، حيث جاء حسم التنازع بين الطرفين إعمالاً لسلطان الارادة وفقاً للمقرر قانوناً بشأن قبول الادارة الضريبية للإقرارات المُعدلة عن فترة التنازع

تقرير مفوض الدولة في الدعوي رقم ٣٩٤٨٦ لسنة ٢٠١٣، ص ٧٠، الصفحة رقم (٢)

وإذ لم تنهض اللجنة الي قبول هذا الدفاع، فإن فصلها في موضوع الطعن المُقام أمامها من جانب الشركة المدعي عليها يغدو باطلاً لإتصالها بالنزاع علي خلاف أحكام القانون.

ومن وجه ثاني، بشأن بطلان القرار المطعون فيه، فقد شاب هذا القرار عيب البطلان - أيضا - من قبيل إنتفاء ولاية اللجنة وانتفاء إختصاصها بشأن عدم الاعتراد بالإقرارات المُعدلة والمُقدمة من الشركة المدعي عليها - مسبوقة الذكر - حيث عولت اللجنة في هذا الشأن علي أن الشركة أكرهت علي تقديم هذه الإقرارات، وإذ تعد هذه اللجان - إعتبارا بحكم المواد ١٢٠ و ١٢١ و ١٢٢ من قانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليه - لجان إدارية لا ولاية قضائية لها في نظر الانزعة المطروحة أمامها حيث خلا عنها التشكيل القضائي ، فلايدخل في تشكيل أعضائها إلا عضواً قضائياً واحداً، وتبقي الولاية القضائية لجهات القضاء المنصوص عليها دستورياً فحسب، أو تلك التي يمنحها المشرع هذه الولاية لإعتبارات معينة، ويبقي للجهات المذكورة السلطة المنفردة في تقييم أوجه المنازعات المطروحة في إختصاص كل منها، ولا يجوز لغيرها من الجهات أو الإدارات التعدي علي هذا الإختصاص، وإذ أفصحت لجنة الطعن محل التداعي المائل بأن الإقرارات المعدلة - المشار إليها - قد قُدمت وليدة إكراه قد وقع علي الشركة المدعي عليها فإنها تكون قد فصلت في أمر قضائي لا تختص به وينعقد الإختصاص بشأنه الي القضاء العام (جنائي أو مدني علي حسب الأحوال)، وإذ لم يمنحها المشرع الولاية القضائية - علي النحو المتقدم - فلا يدخل في صلاحياتها مثل هذا التقرير، وهو ما يصم قرارها في هذا الشأن بالبطلان، لا سيما وأن الشركة المدعي عليها - المدعية بالطعن الضريبي - لم تنهض الي إثبات هذا الواقع الإكراهي - المدعي بوجوده - أمام القضاء المختص، وإذ خالف القرار هذه الوجهة فإنه يغدو مخالفاً لصحيح القانون .

ثانياً: الفساد في الإستدلال:

حيث شاب قرار اللجنة الفساد في الإستدلال، فمن وجهة أولي، حينما إنتهت اللجنة الي عدم الإعتداد بالإقرارات المُعدلة والمقدمة من الشركة المدعي عليها الي المأمورية المختصة علي سند من القول بأنها أكرهت علي تقديمها، فقد ساقّت في إستبيان هذا الإكراه القول بأنها قُدمت في ظروف غير معتادة، وأن المأمورية المختصة حجبت الملف الضريبي للشركة عن لجنة الطعن أكثر من مرة وهو سبيلها الأوحد للجوء الي القضاء، وأنها صدرت بدون حرية وإختيار، وحيث إن النظر في هذه الأسباب يؤكد كونها لا تعد في حقيقتها أسباباً سائغة لتوافر الإكراه المشار إليه، ولا يترتب الاخير عليها بحكم اللزوم، حيث إن الثابت بقرار اللجنة نفسها أن سبب تأخر إرسال الملف الضريبي إليها هو أن الموضوع مطروح علي قطاع مكافحة التهرب الضريبي و مكتب النائب العام والتي بُنيت علي إجراءات قانونية صحيحة، ومباشرة التحقيقات الجنائية من جانب النيابة العامة لا يُعد بطبيعته إكراها للشركة علي إتخاذ إجراء معين، ولا تُعد قرارات المنع من السفر الصادرة بمناسبة هذه التحقيقات - كذلك - إكراهاً لها علي تقديم هذه الإقرارات المُعدلة، فهذه أو تلك هي إجراءات وأعمال قانونية مشروعة وتمت وفقاً لصحيح القانون في مواجهة كافة الممولين دون تمييز، وقد ثبت بالإقرارات المذكورة أنها موقعة من الممثلين القانونيين للشركة وقُدمت الي مأمورية المركز الضريبي لكبار الممولين، ولم تُقدم الي النيابة العامة علي النحو الوارد بحديثيات اللجنة.

وبشأن موضوع النزاع ذاته، سيأتي التفصيل بشأنه لاحقاً، فإن عدم إعتاد المأمورية لهذه الإقرارات رغم قناعة الشركة التي قُدمتها بإعفائها يرجع الي ان المأمورية تهدف الي تطبيق صحيح القانون حفاظاً منها علي أموال الخزانة العامة.

وإستدلال اللجنة علي أقوال المدعو/ محمد طارق بعدم خضوع هذه الصفقة للضريبة مجرد رأي شخصي غير ملزم لوزارة المالية وغير ملزم للمصلحة.

بما مؤداه أن الأسباب التي عولت عليها اللجنة لعدم الإعتداد بالإقرارات المُعدلة والمقدمة من جانب الشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩ لا تفيد بحكم اللزوم بتوافر الإكراه ويغدو تعويل اللجنة عليها مشوباً بعيب فساد الإستدلال.

ثالثاً: مخالفة القرار الطعين لما هو ثابت بالأوراق:

فمن وجهة أولى ، فإن اللجنة خالفت الثابت بصريح الأوراق بشأن ثبوت تقديم الإقرارات الضريبية المعدلة - مسبوقة الذكر - الي مأمورية المركز الضريبي لكبار الممولين، بدعوي أنها قدمت أمام النيابة العامة علي خلاف المقرر قانوناً في هذا الشأن، وهذا واقع يُغايِر الثابت والبين بالأرقام الكودية الممهورة علي هذه الإقرارات، وهي - بهذه المثابة - مقدمة وفقاً لصحيح الإجراءات المقررة قانوناً، وتضحى منتجةً لجميع أثارها، ولا يجوز للجنة إهمال الاعتداد بها إستناداً للمقال المتقدم، فإن هي فعلت شاب قرارها عيب مخالفة القانون لإبتنائه علي أمر غير ثابت بالأوراق.

ومن وجهة ثانية، تجاهلت اللجنة كتاب المستشار المحامي العام لنيابة مكافحة التهرب الضريبي الموجه الي مصلحة الضرائب بتاريخ ٢٠١٤/٢/٢٠ فيما تضمنه من أن التحقيقات في القضية رقم ٤٨٩ لسنة ٢٠١٣ حصر تحقيق ضرائب قد إنتهت وللمصلحة إتخاذ ما تراه مناسباً من إجراءات قانونية بشأن تحصيل ما يستحق من ضرائب علي الصفقة وفقاً للإقرارات الضريبية المعدلة والمقدمة من المتهمين بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩ لمركز كبار الممولين، وهو ما يدل علي أن هذه الإقرارات قُدمت الي المأمورية المختصة وليس الي النيابة العامة كما إستندت اللجنة في أسباب عدم إعتدادها المشار اليه.

ومن وجهة ثالثة، فإن اللجنة عولت في عدم اعتدادها بهذه الإقرارات علي سند من القول بأن الشركة قدمت الإقرارات المعدلة في غير الاحوال المنصوص عليها قانوناً، وهذا أمر يخالف صحيح القانون حيث أن البين بحكم المادة ٨٧ من قانون الضريبة علي الدخل أن الممول يلتزم متي إكتشف خطأ أو سهواً في إقراره الضريبي أن يتقدم بإقرار آخر مُعدل، وهذا واقع ثبت بالفعل في جانب الشركة فقد تقدمت بعدة إقرارات مُعدلة أخرها المقدم بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩، وبالتالي ليس متفقاً وصحيح القانون وفقاً للثابت بالأوراق القول بأن هذه التعديلات قُدمت في غير الاحوال المنصوص عليها قانوناً، وهو ما يعيب قرار اللجنة ويصمه بعيب مخالفة القانون.

رابعاً: مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه:

فمن وجهة أولى، فضلاً عن مخالفة القانون من جانب اللجنة بشأن عدم الاعتداد بالإقرارات المعدلة للأسباب المشار اليها، فإن اللجنة في معرض أسبابها التي عولت عليها بشأن عدم الاعتداد المذكور قد أفصحت القول بأنه لا يجوز قانوناً الاتفاق بين الطرفين علي خضوع الممول للضريبة باعتبارها نصاً قانونياً من النظام العام يمنع من الاتفاق علي ما يخالفه ويقع باطلاً مثل هذا الاتفاق إن وُجد، وخلصت اللجنة من هذا التعويل الي عدم جواز تمسك المصلحة بهذه الإقرارات المعدلة لأن الصفقة التي تمت مُعفاة من الخضوع للضريبة، فإن صح تعويل اللجنة بشأن عدم جواز الاتفاق علي الخضوع للضريبة ، إلا أن هذا الإلتزام لا يمنع الطرفين من الاتفاق علي تحديد العملية التي تمت أو تحديد مضمون الواقعة المنشئة لدين الضريبة وبيان عناصرها، فليس في هذا الاتفاق ما يخالف القانون، ولا يجوز وصف ما تم الاتفاق عليه بأنه اتفاق علي خضوع صفقة مُعفاة للضريبة بل هو إقرار ضريبي تقر به الشركة بعناصر واقعية للعملية التي تمت بإقرارها بأنها تبادل للأسهم وليست بيعاً وهو ما قبلته المأمورية وإعتدت به وربطت الضريبة علي هديه، وبالتالي فهو ليس نقلاً لعبء الضريبة أو إتفاقاً علي الخضوع لها، وإذ خالف القرار الطعين هذه الوجهة فإنه يغدو مخالفاً لصحيح القانون.

ومن وجهة ثانية، وعلي غرار ما سبق وأوضح المدعي في الاسانيد المسبوقه الذكر، فإن عدم إعتداد اللجنة بهذه الإقرارات تعويلاً علي إعتبارها قُدمت تحت إكراه، فإنه متي كان الأخير يستلزم شروطاً قانونية محددة بحكم المادتين رقمي ١٢٧ و ١٢٨ من القانون المدني، وكان من بينها أن يكون المُكْره قد بعث الرهبة في نفس المُكْره بغير حق، وإذ تعد إجراءات التحقيق وما لحقها من قرارات قضائية من جانب النيابة العامة وهي جهة تحقيق محايدة تباشر أعمالاً مشروعة فإنه لا يوجد إكراه بالمعني القانوني السليم، وإذ خالف القرار المطعون فيه هذه الوجهة فإنه يغدو مخالفاً لصحيح القانون.

ومن وجهة ثالثة، فإن اللجنة قد إنتهت الي إعفاء الارباح الناتجة من عملية بيع الاسهم التي تمت بين الشركة المدعي عليها وبين شركة لافارج بدعوي أن هذا التعامل في حقيقته عقد بيع للاسهم المقيدة بالبورصة ويسري عليه الإعفاء المقرر بمقتضي نص المادة ٨/٥٠ من قانون الضريبة العامة علي الدخل، وحيث إن المشرع قد إشتراط لتطبيق الإعفاء المتقدم أن يكون التعامل بيعاً بالمعني

الحرفي وأن تتوافر شروطه وأركانه، والا فإنه لا يشمل هذا الإعفاء، ولما كانت الصفقة المذكورة قد تمت بموجب عقد بيع محرر بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٩ مقترناً بعقد إكتتاب بالتاريخ ذاته تتعهد بموجبه - أي عقد الإكتتاب - شركة لافارج الفرنسية بإصدار عدد ٢٢٥٠٠٠٠٠ سهم لصالح المستثمرين بسعر ١٢٥ يورو للسهم الواحد بإجمالي قيمة الإكتتاب قدرها ٢٨١٢٥٠٠٠٠٠ يورو، وفي حالة عدم الإكتتاب من جانبهم في الموعد المحدد فإن الشركة المدعي عليها تلتزم هي بالإكتتاب في هذه الأسهم بذات شروط هذا الإكتتاب، فضلاً عن أنه قد أقرن بالعقدين المتقدمين عقد حساب مجنب وعقد تعاون بين الطرفين نفسهما، ومؤدي هذه العقود أن حقيقة الوصف القانوني للصفقة أنها تبادل للأسهم بين الشركة المدعي عليها وشركة لافارج الفرنسية في حدود القدر الذي تم الإكتتاب عليه بأسهم الأخيرة لصالح المستثمرين، حيث لا يتوافر بشأنها - أي هذه الصفقة - الشروط اللازمة لمعني البيع ومقصوده الحقيقي الوارد بحكم المادة ٤١٨ من القانون المدني، وإذ خالف قرار اللجنة ذلك، حيث أضيف على الصفقة وصف البيع، في حين أنها عقد مبادلة، فإنه يكون معيباً بمخالفة القانون.

خامساً: قصور القرار الطعين في التسبيب:

فمن وجهة أولي، فبشأن أجور عمالة غير معتمدة عن فترة الدعاي، فإن الثابت بالقرار المطعون فيه أنه أفصح القول بأن الشركة قد استبعدت نسبة ١٠٪ و ٢٥٪ عن عامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ علي التوالي لزيادة مصروفات أجور العمالة، إلا أن المأمورية لم تعتمد هذه النسبة وقامت بردها الي الوعاء الضريبي لهذين العاملين للمبالغة في تقدير الشركة للأجور مقارنة بالسنوات السابقة، وإنتهت اللجنة الي رد ٥٪ و ١٥٪ فقط الي هذا الوعاء دون أن توضح الأساس الذي عولت عليه في تقليل هذه النسبة المرتدة واكتفت بذكر عبارة " حسماً للنزاع "، وهو ما يصم قرارها في هذا الشأن بعيب مخالفة القانون لقصوره في التسبيب.

ومن وجهة أخرى، فإن القرار المطعون فيه قد إنتابه التناقض بين أسبابه ومنطوقه، ويظهر ذلك - أولاً - في بنود الإعفاءات المقررة عن خصم إعفاء حصة الشركة في توزيعات أرباح الشركات التابعة والشقيقة بمصر عن عام ٢٠٠٧، حيث قامت المأمورية بإرجاء خصم إعفاء حصة الشركة في توزيعات أرباح الشركات التابعة والشقيقة في مصر عن عام ٢٠٠٥ وفقاً لحكم المادة ٨/٥٠ لحين الموافقة النهائية حيث إن نتيجة الإقرار خسائر في عام ٢٠٠٧، وأيدت اللجنة المأمورية في ذلك، إلا ان منطوق قرارها خالف ذلك التأييد حيث ورد المنطوق متضمناً خصم هذه الحصة من وعاء شركات اعتبارية، بما يشكل تناقضاً بين الاسباب والمنطوق ويصم قرارها المذكور بعيب مخالفة القانون.

ومن ناحية ثانية فقد إنتاب قرارها التناقض ذاته بشأن تقدير أتعاب شركات بالخارج ضمن وعاء مستقل وفقاً للمادة ٥٦ من قانون الضريبة العامة علي الدخل عن عام ٢٠٠٨، حيث أيدت اللجنة المأمورية في إخضاع نسبة ٣٥٪ من نصيب الشركة المدعي عليها في مصاريف عملية بيع إستثمارات الشركة المصرية لتداول الحاويات لوعاء مستقل بعد التجميل لعدم وجود مستندات تثبت أنها تتضمن عمولات أو أتعاب لشركات بالخارج، إلا أن منطوق قرارها قدر الأتعاب المذكورة بقيمة أقل بكثير من القيمة التي قدرتها المأمورية والمسبوق تأييدها من جانبها - أي اللجنة - وهو ما يعد تناقضاً بين الاسباب والمنطوق ويعيب قرارها بمخالفة القانون من هذا القبيل.

سادساً: الخطأ في تطبيق القانون: فمن وجهة أولي، وبشأن بنود وعاء الضريبة المستقل وفقاً لحكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة العامة علي الدخل، فقد انتهت اللجنة الي إلغاء اعتماد (التجميل والرسملة)، وحيث ان الثابت أن المأمورية قامت بإخضاع بند تصميم الإستشارات عن السنوات ٢٠٠٧ حتي ٢٠١٠ وبند اتعاب شركات بالخارج عن سنة ٢٠٠٨ وبند مستخدم من المخصصات (الاعلان والترويج الغير مباشر) عن سنة ٢٠٠٩ للضريبة بسعر ٢٠٪ في وعاء مستقل مع التجميل حيث ان الشركة المدعي عليها لم تقم بحجز الضريبة المستحقة ولم تقم بتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة مما يعد ميزة تخضع للضريبة تحت مسمى (التجميل والرسملة)، ولم تعتمد اللجنة إخضاع هذا التجميل الي الضريبة علي سند من القول بان إفتاء الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة قد جري علي عدم اعتمادها بالفتوي الصادرة برقم ١٠٨٧ في ١٢/٢٧/١٩٩٦، وحيث إن هذه الفتوي غير

ملزمة، وصدرت قبل العمل بالقانون القائم، فإن قرار اللجنة في عدم إعماله لهذا التجميل - بشأن البنود المتقدمة الذكر - مخالف لصحيح القانون.

ومن جماع ما تقدم إنتهت الإدارة المدعية الي القول بعدم مشروعية قرار لجنة الطعن المشار إليه، وإختتمت صحيفة الدعوي بطلباتها سائلة الذكر.

وأرفق نائب الدولة بعريضة الدعوي حافظة مستندات ضمت صورة ضوئية من القرار المطعون فيه رقم ٨ لسنة ٢٠١٤ الصادر بتاريخ ٢٠١٤/١١/٤.

وجري نظر الدعوي أمام هيئة المحكمة المدنية المشار إليها علي النحو الثابت بمحاضر جلساتها، وبجلسة ٢٠١٥/١/٦ قدم الحاضر عن الإدارة عدد حافظتي مستندات (وفقاً لتقسيم وترتيب النائب عن الدولة، إحداهما مقسمة إلي ثلاث أجزاء وأخري عبارة عن حافظة عادية)، أهم ما إشمئته الحافظة الأولى - بعد مطالعتها من جانب هيئة مفوضي الدولة - هو (أصل الإقرارات الضريبية المعدلة والمقدمة من جانب الشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣)، وضمت الأجزاء الثلاثة مشمول الحافظة الثانية علي الأوراق والمستندات المدونة علي ظهر غلاف الجزء الثالثة، ومن أهم ما حواه الجزء الثاني منها من مستندات :

١- أصل مذكرة - تقرير الفحص محل التداعي، وأصل مذكرة تصحيح الخطأ المادي الوارد به. (من مسلسل - رقمي مكتوب بخط يد - ٥٠١ حتى ٥٩٧).

٢- أصول الإقرارات الضريبية الأصلية المقدمة من الشركة المدعي عليها عن سنوات التداعي، وتعديلاتها. (من مسلسل ٤٨٨ حتى ٥٠٠).

٣- نموذجاً ١٩ ض محلا التداعي. (الأصلي وتصحيحه بعد تصحيح الخطأ المادي ، من مسلسل ٦٠٠ حتى ٦٠٣).
ومن أهم ما ضمه الجزء الثالث من مستندات :

١- صورة ضوئية من تقرير فحص مكافحة التهرب الضريبي. (من مسلسل ٦١٢ حتى ٦٦١).

٢- أصل مذكرة الإدارة الضريبية الخاصة بربط الضريبة محل التداعي علي هدي من تقرير مكافحة التهرب الضريبي والإقرارات المعدلة المقدمة بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣ والمعتمدة بتاريخ ٣٠/٤/٢٠١٣.

٣- أصل نموذج ٣٦ ض بشأن المطالبة بمبالغ الضريبة عن سنوات التداعي. (من مسلسل ٦٦٧ حتى ٦٧٠).

٤- صورة ضوئية من خطاب الإدارة الضريبية المدعية بشأن عدم قبول الإقرارات الضريبية المعدلة المقدمة من الشركة المدعي عليها بتاريخ ١١/٢/٢٠١٤. (من مسلسل ٦٧٤ حتى ٦٧٨).

٥- صورة ضوئية من ملخص العقود محل التداعي، وأخري من إجتماع الجمعية العامة الغير عادية للشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٩/١١/٢٠٠٧، ونسخة تنفيذية من عقد بيع وشراء أسهم رأس مال شركة أوراسكوم القابضة لمواد البناء بتاريخ ٩/١٢/٢٠٠٧. (من مسلسل ٦٩٣ حتى ٨٦٩).

٦- صورة ضوئية من تعهد الشركة المدعي عليها بسداد الضريبة المستحقة وغراماتها في المواعيد المحددة بالشيكات المقدمة إلي المصلحة بإجمالي مبلغ ٧١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ جنية.

وبجلسة ١٧/٣/٢٠١٥ قدم الحاضر عن الإدارة حافظة مستندات ضمت (صورة طبق الأصل من قرار لجنة الطعن الضريبي - محل التداعي - بتاريخ ١٣/١١/٢٠١٤ بشأن تصحيح الخطأ المادي الوارد بقرارها الأصلي).

وبجلسة ٢٨/٧/٢٠١٥ قدم الحاضر عن الشركة المدعي عليها حافظة مستندات ضمت :

١- أصل شهادة صادرة برقم ١٦٩٥ بتاريخ ٢٠١٥/٧/٨ من البورصة المصرية بشأن الإفادة بموقف شركة أوراسكوم بيلنج ماتريالز هولدنغ - شركة أوراسكوم القابضة لمواد البناء - من القيد بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٢/٣/٢٧ حتي ٢٠٠٩/٢/٤.

٢- أصل شهادة صادرة عن شركة مصر للمقاصة والإيداع والقيد المركزي بتاريخ ٢٠١٥/٧/١٢ بشأن الإفادة بقيام هذه الشركة بصرف قيمة الكوبونين رقمي ٨ و ٩ علي حملة أسهم الشركة - أوراسكوم للإتشاء والصناعة - بواقع مبلغ ٣٠٥ جنيه مصري للسهم الواحد، إعتباراً من ٢٠٠٨/٣/٢٧ و ٢٠٠٨/٤/٣.

وقدم - كذلك - مذكرة بدفاعه إختتمها بطلب الحكم برفض الطعن - أي الدعوي القائمة-.

وبجلسة ٢٠١٥/١٢/٢٩ حكمت المحكمة (بعدم إختصاصها ولائياً بنظر الدعوي وبإحالتها بحالتها إلي محاكم القضاء الإداري بمجلس الدولة، ... وأبقت الفصل في المصروفات ...)

ونفاذاً لهذا القضاء فقد أحيلت الدعوي إلي محكمة القضاء الإداري - بالقاهرة -، وقيدت بجدولها العام بالرقم المشار إليه بصدر التقرير، وجري تحضيرها أمام هيئة مفوضي الدولة علي النحو الثابت بمحاضر جلساتها، وبجلسة ٢٠١٥/٥/٣١ قدم الحاضر عن الإدارة حافظة مستندات ضمت (أصل مذكرة شعبة الفحص بالمركز الضريبي لكبار الممولين بشأن الرد علي إستفسارات هيئة مفوضي الدولة)، وقدم - أيضاً - مذكرة بدفاعه، إختتمها بطلب الحكم بالطلبات الواردة بصحيفة الدعوي.

وبالجلسة ذاتها قدم الحاضرون عن الشركة المدعي عليها حافظتي مستندات، أهم ما ضمته هو :

١- شهادة من شركة بلتون لتداول الأوراق المالية بشأن الإفادة ببيع الأوراق المالية الخاصة بشركة أوراسكوم بيلنج ماتريالز هولدنغ بالبورصة المصرية بتاريخ ٢٠٠٨/١/٢٣ لحساب شركة أوراسكوم للإتشاء والصناعة، بقيمة ٧٠٩٥١٧٩١٦٠٠٠٠ جنيه.

٢- صورة ضوئية من محضر إجتماع الجمعية الغير عادية لشركة أوراسكوم للإتشاء والصناعة - المدعي عليها - بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٢٩، وأخري من الجمعية العامة العادية بتاريخ ٢٠٠٨/٣/١٥.

٣- صورة ضوئية من كتاب الهيئة العامة لسوق المال - قطاع التمويل وحوكمة الشركات - بشأن الموافقة علي إستثناء مقدمي العرض - شركة لافارج الفرنسية - من الإلتزام بتقديم عرض شراء إجباري وفقاً لأحكام الباب الثاني عشر من اللاحة التنفيذية لقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢، وأن عدد الاسهم المطلوبة ١٢٧٩٠٠٠ بما يمثل ١٠٠٪ من أسهم شركة أوراسكوم بيلدنغ ماتريالز هولدنغ، بسعر ٥٥٥٣٠ جنيه مصري للسهم الواحد، بقيمة إجمالية ٧١٠٢٢٨٧٠٠٠٠ جنيه مصري.

٤- أصل تقرير محاسبي - محاسب /حازم حسن - بشأن إستيضاح عن مدي ملكية الشركة المدعي عليها لأسهم شركة (nns hol di ng) - أحد المساهمين في الإكتتاب الحاصل في أسهم شركة لافارج الفرنسية بالزيادة المحرر بتاريخ عقد بيع أسهم شركة أوراسكوم بيلدنغ ماتريالز هولدنغ الي شركة لافارج الفرنسية- خلال الأعوام من ٢٠٠٧ حتي ٢٠١٤.

٥- شهادة من شركة مصر للمقاصة والإيداع والقيد المركزي بتاريخ ٢٠١٦/٥/٢٥ بشأن قائمة المساهمين في شركة أوراسكوم للإتشاء والصناعة بتاريخ ٢٠٠٨/١/٢٣.

وقدموا - كذلك - مذكرة بدفاعهم، إختتموها بطلب الحكم برفض الدعوي.

وبجلسة ٢٠١٦/٧/١٢ قدم الحاضران عن الإدارة عدد ثلاث حوافظ مستندات ضمت الأوراق المدونة علي ظهر أغلفتها،
وقدما - أيضا - مذكرةً بدفاعهما، أضافا خلالها الدفع ببطان الطعن المباشر المقدم الي لجنة الطعن لاتفاء الصفة الإجرائية للشركة،
وإختتما المذكرة بطلب الحكم بالطلبات الإفتتاحية نفسها.

وبالجلسة ذاتها، قدم الحاضرون عن الشركة المدعي عليها حافظة مستندات ضمت المستند الإسترشادي المُعلي علي ظهر
غلافها، وقدموا - كذلك - مذكرة بدفاعهم إختتموها بطلباتهم المسبوقة الذكر.

وبهذه الجلسة تقرر حجز الدعوي للتقرير، وعليه جري إعداد التقرير القائم، إستبينااً للرأي القانوني في الدعوي، وذلك علي
النحو الوارد به.

الرأي القانوني

حيث إن المدعي بصفته يطلب الحكم بقبول الدعوي شكلا، وفي الموضوع بإلغاء قرار لجنة الطعن الضريبي الصادر بجلستها
المعقودة بتاريخ ٢٠١٤/١١/٤ برقم ٨ لسنة ٢٠١٤ - المُعدل بجلسة لجنة الطعن بتاريخ ٢٠١٤/١١/١٣ - مع ما يترتب علي ذلك
من آثار، أخصها إلزام الشركة المدعي عليها (شركة أوراسكوم للإتشاء والصناعة، ش.م.م) بأداء مبلغ ٧١٠٠١٥٧٠١٤ جنيه (سبعة
مليارات ومائة مليون ومائة وسبع وخمسون ألف وأربعة عشر جنيهاً مصرياً لا غير) قيمة الضرائب العامة الأصلية علي أرباح
السنوات ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ وقيمة ما لحقها من غرامة تأخير، وإلزامها بما يُستجد كذلك من غرامات تأخير أُخري
حتى تاريخ السداد الفعلي، مع إلزامها بالمصاريف.

وحيث إنه أصلياً وقبل النظر في شكل وموضوع الدعوي :

حيث إن البين بمطالعة سائر الأوراق، وأوجه التداعي والدفاع، كون مسألة إخضاع صفقة بيع كامل أسهم الشركة المدعي
عليها في شركة أوراسكوم بيلدينج ماتيرلز - علي النحو المشار إليه - بسوق الأوراق المالية المصرية للضريبة العامة علي أرباح
الأشخاص الإعتبارية - في نطاق ما تم الإكتتاب فيه في أسهم زيادة رأس مال الشركة المشترية بمعرفة مجموع المستثمرين -، من
عدمه، تعد حجر الزاوية في التنازع الراهن، ومقطعاً لإتهامه، وإذ يكمن الإختلاف بين طرفي التداعي بشأنها - بإيجاز - في تطبيق
النصوص القانونية عليها، إذ إنتهت الإدارة الضريبية إلي إخضاع الإيراد الناتج عنها - في حدود ما أسمته تبادلاً للأسهم مع الشركة
المشترية - إلي الضريبة العامة علي أرباح الأشخاص الإعتبارية إهتداءً بحكم المادة ٥٣ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر
بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، في حين إنتهت الشركة المدعي عليها بإعفاء الإيراد الناتج عنها - كلية - من الخضوع إليها (علي
النحو الوارد بالإقرارات الضريبية التي أقرت بها الشركة المدعي عليها والسابقة علي الإقرار المُقدم في ٢٩/٤/٢٠١٣)،
إهتداءً بحكم المادة ٨/٥٠ من قانون الضريبة العامة علي الدخل المشار اليه، وعليه فإن نطاق البحث والنظر في فض هذا التنازع إنما
يرتبط - البتة - بتحديد الطبيعة القانونية الصحيحة لهذه الصفقة وما يتبع ذلك من تحديد للمعاملة الضريبية الصحيحة لها، وصولاً عما
إذا كانت تدخل في غمار الإعفاء الوارد بحكم المادة ٨/٥٠ (بشأن إعفاء ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص إعتبارية مقيمة عن
إستثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية)، أم أنها تدخل في عداد الصور التي تضمنتها المادة ٥٣ من
القانون بشأن المحاسبة الضريبية الأجلة - (البند رقم ٤ بشأن الإستحواذ أو شراء ~~علي~~ ٥٠ % أو أكثر من الأسهم أو حقوق

التصويت في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة.) والتي لا يكون فيها الإيراد الناتج داخلاً في وعاء الضريبة إلا إذا توافرت الشروط القانونية المقررة بصدر هذه المادة - علي نحو سيأتي تفصيله تباعاً - وإلا غدا جميع الإيراد داخلاً في هذا الوعاء إعمالاً للقواعد العمومية في هذا الشأن، وتُحاسب ضريبياً بشكل عاجل علي النحو المعتاد.

وإذ يبين من ذلك أن التعرض لمدي إتفاق النص الإعفائي المشار إليه مع أحكام الدستور المصري - بإعتباره الوثيقة القانونية الأعلى في النظام القانوني - يعد مسألة أولية سابقة علي النظر في تفصيلات هذا النزاع، وهو ما يدعونا إلي إستعراض هذه المسألة ابتداءً، وإستيضاح ما يمكن أن يشوب هذا النص من شبهات دستورية، إتساقاً مع تلك النظرة الأولية، وإتفاقاً مع ما تتضمنه من أسبقية بحثية إلزامية .

وحيث تنص المادة ٢٧ من من الدستور المصري الصادر بتاريخ ١٨ / ٠١ / ٢٠١٤ - نُشر بالجريدة الرسمية بتاريخ ١٨ / ٠١ / ٢٠١٤ علي أن (يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، بما يكفل رفع معدل النمو الحقيقي للاقتصاد القومي، ورفع مستوى المعيشة، وزيادة فرص العمل وتقليل معدلات البطالة، والقضاء علي الفقر. ويلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة، ودعم محاور التنافسية وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافياً وقطاعياً وبيئياً، ومنع الممارسات الاحتكارية، مع مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل، وضبط آليات السوق، وكفالة الأنواع المختلفة للملكية، والتوازن بين مصالح الأطراف المختلفة، بما يحفظ حقوق العاملين ويحمي المستهلك.

ويلتزم النظام الاقتصادي اجتماعياً بضمان تكافؤ الفرص والتوزيع العادل لعوائد التنمية وتقليل الفوارق بين الدخول والالتزام بحد أدنى للأجور والمعاشات يضمن الحياة الكريمة، وبعد أقصى في أجهزة الدولة لكل من يعمل بأجر، وفقاً للقانون.)

وتنص المادة ٣٣ من الدستور ذاته علي أن (تحمي الدولة الملكية بأنواعها الثلاثة، الملكية العامة، والملكية الخاصة، والملكية التعاونية.)

وتنص الفقرة الأولى من المادة ٣٨ من الدستور ذاته (يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية.)

وإذ كانت المادة ٣٨ من الدستور المصري الصادر سنة ١٩٧١ - نُشر بالجريدة الرسمية بتاريخ ١٢ / ٠٩ / ١٩٧١ - علي أن (يقوم النظام الضريبي علي العدالة الاجتماعية.)

وإذ كانت المادة ١١٩ منه تنص علي أن (نشأ الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون. ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون.)

وحيث ينص البند الثامن من المادة ٥٠ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أن (يعفي من الضريبة : ٨- ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص إعتبارية مقيمة عن إستثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.)

حيث يبين بمطالعة النصوص الدستورية المتقدمة - في سياق أول - أخذها بفريضة (العدالة الاجتماعية) كأساس يقوم عليه النظام الإقتصادي المصري، ومنه التنظيم الضريبي، فالنظام التشريعي الأخير - بما يحمله من آثار وأبعاد إقتصادية ومالية وإجتماعية - ما هو إلا أحد النظم القانونية في الحياة المصرية، والتي لا وجود لها بغير فريضة (العدل)، ولا بقاء لكيانها من غيرها، ولا نفع منها في معزل عنها.

فمنذ كان الإنسان، وحتى يكون، كان العدل وسببى، حُلم حياته، وأمل مفكره، وجوهر شرائعه، وسياج أمنه. كذلك كان وسببى، رائداً لركبه علي طريق الرخاء والتقدم والسلام، وصانع الحضارات وحارسها وغاية الغايات، لنضال صفوف لا تنتهي، من الشهداء والشرفاء، نضالاً باسلاً شجاعاً لم تجمد له جنوه، غير أجيال غير ذات عدد، من أجل مجتمع الأنفع والأكرم والأسمى.

(ينظر في ذلك - الفقرة الأخيرة - مطع المذكرة الإيضاحية لقانون المرافعات المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ .)

فالمشرع الدستوري بسط الحماية الدستورية التي يكفلها مبدأ العدالة الاجتماعية على كافة مظاهر النشاط الاقتصادي ، فقد صار الاقتصاد المصري مركزاً على العدالة الاجتماعية ، وهو منهج صريح في تبني العدالة الاجتماعية يتجاوز بكثير النظام الضريبي الذي هو أحد عناصر النظام الاقتصادي في الدولة وأحد محددات وروافد هذا النظام .

(ينظر في ذلك - الفقرة الأخيرة - مجلة المحكمة الدستورية العليا ، مقال بعنوان قراءة في ملامح مبدأ العدالة الاجتماعية في النظام الضريبي ، إعداد المستشار الدكتور /حسام فرحات أبو يوسف عضو هيئة المفوض بالمحكمة الدستورية العليا / منشور بالموقع الإلكتروني الرسمي للمحكمة الدستورية العليا بشبكة المعلومات العالمية .)

فمن اللازم أن يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية - بدءاً مما تتضمنه التشريعات القانونية المنظمة لبنين الضريبة، مروراً بما تنتهي إليه القرارات اللاتحجية التنفيذية من مضامين بشأنها، وإنهاءً بما يؤول إليه التطبيق الواقعي العملي من تفاصيل خاصة بها - .

وإذ كان التقنين الدستوري يقوم في عمومه - إعتباراً بما جرت عليه العادة بالكثير الغالب من أحكامه لا بقليلها النادر - على الإجمال، أي التقعيد الإجمالي للأحكام، فتأتي أحكامه مجردة - في ملامح أول - من تعريفات أو مفاهيم مقصودية معينة لبعض من مبادئه وقواعده، ولا يتضمن أيضاً - في ملامح إجمالي ثاني - وقائع تفصيلية وتجارب واقعية تستلزم التعامل بهذه المبادئ، بما يظهر معه عمومية التكليف، وإجمالية التقعيد، إعتباراً بحقيقة قاتلة بعدم الحصر المنطقي بين الوقائع المعنية الغير متناهية والحكم المقصود، تلبيةً لاحتياجات كل المستجدات وإجابةً على كل إستفهام يطرحه الواقع المتغير والمتجدد، وتطبيقاً ملامحاً على مآلات الواقع المتباينة - حتماً - بتغير الزمان والمكان - أي المجتمعات - .

وإستناد لهذا الإدراك جرت عادة الهيئة القائمة على سن الدساتير أن تأتي بالقاعدة الدستورية في صورة - كما سبق التلميح - معني، في صورة قيمة، لا يعترىها التعريف أو التعيين، لا يشملها التفصيل أو التحديد، المانعون - بحكم طبيعتهم التفصيلية - من إدراك التغييرات والمستجدات المجتمعية، فكان الأولي، بل يمكن القول بأنه أوجب، على تلك الهيئة أن تتخذ من هذا البيان المعنوي القيمي التقعيدي منهجاً لبيان الأحكام وإستعراض التكاليف الدستورية.

ففريضة العدالة وحق التنقل وحرية التعبير وقيمة المساواة وتكافؤ الفرص، وغيرها من قواعد الدساتير، تأتي بهذا القالب التقعيدي الإجمالي المرن، الحامل للمعنى والعلة والقيمة، الفاقدة للتفصيل التعريفي المعين بالذات، القابل للتطبيق على الوقائع المتغيرة، والتفاصيل المتباينة، المُستعصي على التحديد المانع أو الجامع لعناصر أو ملامح تكوينه، فهي قواعد مرنة من شأنها الإنسجام والتطور والملاءمة مع متطلبات التجديد والإستمرار.

وبهذا المنطق صار الدستور المصري حين تقيده لفريضة (العدالة الاجتماعية)، إذ لم يتضمن تعريفاً إصطلاحياً لها، فجاء حكمه - تكليفه - متضمناً لإلزامية قيامها - كأساس وغاية للتنظيم الضرائبي - ووجودها كقيمة أخلاقية واقعية يفرضها - بإعتبارها ضرباً من ضروب العدالة - ، ويميل إلى كينونتها الوجدان الإنساني والفطرة البشرية الطبيعية، اللذان يلوزان بالعدالة - في عموم معناها ونوعها - كسبيل للسعادة والإطمئنان والرخاء.

إن هذا المنهج - المُجمل لفريضة العدالة المُفصل لحكم إلزامية قيامها فحسب - لا يُعهد منه أنه أهمل ذكر الوقائع التي تستوجب الإسقاط أو تسنهد الأعمال لها كفريضة، بل هو عمدٌ تجاوبي مع المعطيات والمفردات التي يفرضها كل عصر، ويضمها كل أوان، بأفراده وزمانه ومكانه وظروفه وأحواله، والتي يتشكل من جماعهم آليات الأعمال ومناطات الإصصاع لها - أي فريضة العدالة الاجتماعية - كتكليف، بفعل يحقق آياتها، والإمتناع عن فعل يبده ملامحها، ففي كل موضع زماني ومكاني وكل واقع حياتي من

التفاصيل المتغيرة ما يقتضي الخضوع لها (إيجاباً بفعل ما تستوجبه أو سلباً بالإمتناع عنه)، فكان العمد المتقدم خير سبيل لغاية تحقيقها والالتزام بتكليفها.

وهنا يلح الممارس لعلوم القانون، ما للعرف - بمعناه الإجتماعي العام - من قيم عظيمة في إدراك هذه الفريضة وإستخلاص عناصرها وملامح وجودها ومتطلبات تطبيقها، فما يعد عدلاً في عرف عصر ليس بحكم اللزوم أو الضرورة أن يغدو كذلك في عرف آخر، وهو الواقع الذي يستلزم - كطريق أول لإستبيان طرائق الإلتزام بتكاليف هذه الفريضة - فهم الواقع العصري، وإستكشاف ظاهره وبواطنه، إقتصادياته وإجتماعياته، علومه ومعارفه، ضلالاته وغياباته، عطاياه وحاجاته، وهممه وإنكساراته، وقيل كل شئ أخلاقياته ومعتقداته وتقاليدته، بلا إفراط في مأمول مرغوب أو تفريط في موروث معقول.

وفي محاولة يسيرة للوقوف على عناصر العدالة الإجتماعية من منظور ضربي، تمهيداً للمس مفهومها العمومي، وبسطاً لها كضرب تطبيقي علي وقائع وتفاصيل النص التشريعي محل النظر القائم، فإبتداء النظر يستلزم رؤية ما لها من مدلولو لغوي، فهي وردت بالنص الدستوري المتقدم علي سبيل العبارة المكونة من (إسم موصوف - وهو العدالة) ، (وصفة - وهي الإجتماعية) .

ويتبين من متابعة لفظي (العدل) و (العدالة) في كتب اللغة العربية أن إطلاقهما اللغوي يحمل عدة معان ودلالات، فهي تحمل (معني المساواة والإستقامة حيث يقال عدل فلاناً بفلان أي سوي بينهما، وأعدل الشئ أو عدل الشئ عدلاً أي أقامه وسواه وغادل بين الشئين إذا سوي بينهما، وعادل بين الأمرين إذا فرض له أمران لا يدري لأيهما يصير .)

(ينظر في ذلك، الإمام محمد بن أبي بكر الرازي، مختار الصحاح، الهيئة المصرية العامة للكتاب طبعة ١٩٧٦ ص ٤١٧ .)

وتحمل - أيضاً - معني الإنصاف، فهي نقيض الظلم والجور ، فيقال بسط الوالي عدله ومعدلته ، وقلان من أهل المعدلة أي من أهل العدل .

(ينظر في ذلك، إبراهيم مصطفى وآخرون، المعجم الوسيط مطبعة مصر طبعة ١٩٦٠ جزء رقم ٢ ص ٥٩٤ .)

وتحمل - كذلك - معني الوسطية والقصد في الأمور، دون إفراط أو تفريط فيقال إعتدل بمعني توسط بين أمرين.

(ينظر في ذلك، ابن منظور، لسان العرب، ص ٢٨٣٩ .)

أما عن لفظة (الإجتماعية)، فدلالاتها اللغوية تعبر عن الجماعة أو المجتمع، فهي مصدر صناعي من إجتماع، ويلاحظ عليها أنها أتت كصفة - نعت - للفظة الأولى - العدالة، لتركيب عبارة واحدة في مصطلح واحد وهو (العدالة الإجتماعية).

وفي الإصطلاح، ورغم التسليم بكونها فريضة متغيرة المفهوم والتعريف كما سبقت الإشارة بتغير المجتمعات والزمان، إلا أن البعض قد ألقى لها مفهوماً تعريفياً إصطلاحياً، نسوقه علي سبيل الإسترشاد والإستحسان، فقال بأنها: الهدف العام والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها إبتداء من إعداد مشروع قانونها حتي إصداره، ومروراً بمرحل تحديد وعائها وإجراءات ربطها حتي تحصيلها، وذلك من خلال التأكيد علي حق الممولين في توزيع أعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع قدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء مع ضرورة أن يمنح الممولين الأقل مقورة القدر المناسب من الحماية حتي يمكنهم الإعفاء منها، أو دفعها دون عناء، ويتناسب ذلك الهدف العام طردياً مع إقدام الأفراد علي دفع الضريبة إختياراً وعكسياً مع زيادة حالات التهرب منها.

(ينظر في ذلك، إكرامي بسيوني عبد الحى، أثار الحكم بعدم دستورية القانون الضريبي وإنعكاسه علي تحقيق مبدأ المساواة، رسالة لنيل درجة الدكتوراة في الحقوق، كلية الحقوق جامعة طنطا، طبعة ٢٠١٠، ص ٤٣ .)

وفي بيان - كذلك - لمعني العدالة إصطلاحاً ، فقد ذهب المحكمة الدستورية العليا - في قضاء متواتر - إلى أن الدستور، وقد خلا من تحديد لمعني العدالة في النصوص السابقة، إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً وواجباً سواء في علاق الأفراد فيما بينهم، أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم، وإن تعين دوماً تحديدها من منظور إجتماعي، ذلك أن العدالة تتوخى - بمضمونها - التعبير عن القيم الإجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة . ومن الناحية الفلسفية، فإن مفهومها قد يكون مطلقاً،

ولكنها عملاً - ومن زاوية نتائجها الواقعية - لاتعنى شيئاً ثابتاً باطراد ، بل تتباين معانيها، وتتموج توجهاتها، تبعاً لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها **Levels of social consciousness** ولئن جاز القول بأن النصوص القانونية تعمل لضماتها، إلا أنها تناقض أحياناً - بأحكامها، ومن خلال تطبيقاتها - حقيقة محتواها، وقد تنال من أغراضها النهائية التي تحيل بوجه عام إلى رضا الجماعة وهناء معيشتها وسعادة أفرادها . وقد يثور التعارض كذلك بين حقائق العدالة الاجتماعية **social justice** وبين مفهوم الدولة أو الفرد لقيمها، ليكون لكل منهما تصور ذاتي في شأن متطلباتها. ويتعين بالتالي أن توازن علائق الأفراد فيما بين بعضهم البعض ، بأوضاع مجتمعهم والمصالح التي يتوخاها من أجل التوصل إلى وسائل عملية تكفل إسهام أكبر عدد من بينهم لضمان أكثر المصالح والقيم الاجتماعية تعبيراً عن النبض الجماعي لإرادتهم، ليكون القانون طريقاً لتوجههم الجمعي . ذلك أن النصوص القانونية لا تتقرر لذاتها ، بل بوصفها تعبيراً عن تلك الخبرة الاجتماعية **social experience** التي قام الدليل على تراكمها ، وإن كان ممكناً أن يكون لبعض الأشخاص أو لوقائع بذواتها أثراً في تشكيل مضامينها.

(يراجع في ذلك، حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٣ لسنة ١٦ قضائية "دستورية" بجلسة ٣ فبراير ١٩٩٦، منشور بموسوعة الضرائب والجمارك والرسوم ، إعداد المستشار الدكتور محمد مامر أبو العنين، المركز القومي للإصدارات القانونية، طبعة ٢٠١٦، الكتاب الأول، ص ٣٠٤ وما بعدها، والجدير بالإشارة إلى أنه قد جرت عادة المحكمة الدستورية إلى استعمال المنطق ذاته والعبارات نفسها في عديد من الأقضية الدستورية اللاحقة .)

وإذناً لليقين يكون المفهوم الإصطلاحي لفريضة العدالة الاجتماعية لا يعبر عن الإرادة الحقيقية للهيئة الدستورية، التي تعمد إلى إجمال النص عليها كفريضة، وكأساس للتنظيم القانوني الضريبي دون تفصيل أو تعيين للتعريف، فكان من اللازم إستيضاح مظاهر هذه الفريضة، ومقوماتها، كسبيل جوهري أولي بالإتباع للوقوف على ما تحمله من معان وما تقرره من أحكام.

فمن مظاهرها - أي العدالة الاجتماعية للضريبة، وهي الشاهد - أن يكون وعائها متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها، فلا يجوز للضريبة أن تؤدي إلى زوال الدخل الخاضع لها أو تنتقص منه بدرجة جسيمة، فهي متناسبة مع هذا الدخل، وهي بذلك تحقق العدالة في توزيع الأعباء والتكاليف العامة .

(ينظر في ذلك، آثار الحكم بعدم دستورية القانون الضريبي وإنعكاسه على تحقيق مبدأ المساواة ، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤ - وأشار إلى حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٤٢ لسنة ١٣ ق دستورية جلسة ١٢/٦/١٩٩٣ .)

والجدير بالإشارة - في هذا السياق - أن قاعدة العدالة الضريبية تعد إحدى القواعد الرئيسية للنظام الضريبي، فهي أول القواعد التي أوردها (آدم سميث) في تعبيره عن المقومات الرئيسية للضريبة، ومن أهم المعايير الملائمة لتحقيق هذه العدالة - علي النحو الوارد من بعض فقه المالية العامة - معيار المساواة في التضحية، ويقوم هذا المعيار علي فكرة مؤداها : أن الممولين غير متساوون في تحمل الأعباء العامة بل كل منهم يساهم في تحملها وفقاً لقدرته التكلفة أي حسب قدرته علي الدفع ، فالممولون أصحاب الدخل المرتفع يتحملون عبئاً ضريبياً أكبر ممن يحققون دخلاً أقل وهو ما يمكن تسميته (بالضريبة التصاعدية).

(ينظر في ذلك، المرجع الأخير يتصرف بسيط منا، ص ٨٠ و (٠.٨١)

(ولا يفوتنا الإشارة أنه فيما يخص العلاقة بين الضريبة كفريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها وإرتباطها بمقدرتهم التكلفة، يُنظر أحكام محكمة النقض المصرية في الطعون أرقام : ٥٥٨ لسنة ٧٣ ق جلسة ١١/١/٢٠١٠، و رقم ١٦٠٤٠ لسنة ٧٥ جلسة ١٣/٢/٢٠١٢، إذ وردت الإشارة إلي القدرة التكلفة المتقدمة ذكرها بها.)

وترتكز مقومات العدالة الضريبية - وفقاً لما ذهب إليه رجال المالية العامة - إلى أن تحقيق هذه العدالة يتطلب ثلاث مبادئ عمومية، وهي : (عمومية الضريبة، شخصية الضريبة ، تجنب الإزدواج الضريبي.)

وما يهمننا ذكره - في نطاق نظرتنا القائمة - أن عمومية الضريبة تعني أنها تتناول كافة الأموال والأشخاص الخاضعين لسلطان الدولة دون إستثناء فهي عمومية مادية تتناول كافة التصرفات والوقائع وعمومية شخصية بحيث تفرض علي كل المواطنين وعلي الأجانب المقيمين حتي تقوم الدولة بالأعباء الملقاة عليها، إذ تقتضي العدالة أنه حينما يستفيد كل الأفراد من إنفاق الدولة العام علي

المرافق والخدمات العامة فيجب أن يخضع هؤلاء الأفراد للضرائب التي تفرضها الدولة، وأن تفرضها علي كل مال من الأموال بدون إستثناء.

(ينظر في ذلك، د. عاطف محمد مرسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، طبعة (٢٠١١، ص ٨٩ و ٩٠)

إذا كان هذا هو الأصل، إلا أن قيامه لا يحول دون منح بعض الإعفاءات بقصد تحقيق أهداف معينة، فإعفاء بعض الأشخاص أو الأموال من الضريبة يعد إستثناءً من قاعدة عموميتها، ولا يعد ذلك إخلالاً لمبدأ المساواة في تحمل الكافة لعبء الضرائب إذا ما تقرر لبعض الأشخاص من الدخل المحدد والثروات الضئيلة أو الأسر الفقيرة، وذلك علي سبيل المساعدة، ولكن الذي يتنافى مع مبدأ المساواة في تحمل الضرائب هو تقرير الإعفاء الكلي من دفع الضريبة لطائفة معينة أو لبعض الطوائف رغم ثرائها وقدرتها.

(ينظر في ذلك، المرجع الأخير بتصريف يسير، ص ٩٦ و ٩٧)

ويقصد بالإعفاءات الضريبية : تنازل من الدولة عن جزء من مواردها المالية بناءً علي نص قانوني وفقاً لإعتبرات إجتماعية أو إقتصادية أو سياسية والتي تتطابق مع أهداف المجتمع.

وبالتالي ينبغي علي المشرع الضريبي أن يهتم بدراسة موضوع الإعفاءات الضريبية وألا يقرر هذه الإعفاءات إلا لبواعث قوية وألا يتوسع فيها، إذ تعد في شكلها الحديث - كنتيجة حتمية - تغييراً في توزيع الأعباء الضريبية علي الممولين.

(ينظر في ذلك، المرجع الأخير، بتصريف يسير، ص ٩٧، وأشار المؤلف في الهامش إلي : د/سيد محمد عبد الوهاب، تقييم دور الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية في مصر مع نظر إسلامية، جمعية الضرائب المصرية، (١٩٩١، ص ٠٣)

ومما يقتضيه المنطق السائع، أن يرتبط الإعفاء الضريبي بركيزة وغاية وعلّة، إرتباط وجود، وقيام كيان، إذ لا بقاء لإعفاء بلا سبب مبرر، أو سند سائع، إقتصادي كان أو إجتماعي، أو سياسي، فإن غابت هذه العلة غاب ما للإعفاء من تبرير، وإنتاب النص القائل به المخالفة الصارخة لمبدأ عمومية الضريبة والمساواة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة والعدالة الضريبية الإجتماعية.

ولا يفوتنا - في السياق الأخير، كأحد التطبيقات الفعلية لفكرة العدالة الإجتماعية - التنويه إلي أنه لا جدال في أن المساواة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة واجبة في مجال فرض الضرائب، بالإضافة إلي ذلك فإنها إلتزام علي المشرع أيضاً في حالة الإعفاء منها، فالمساواة لا تقتصر فقط علي فرض الضريبة، لكنها تشمل أيضاً الإعفاء منها، ومؤدي ذلك أنه لا يجوز التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة سواء لإخضاعهم لضريبة ما أو لإعفاءهم منها.

(ينظر في ذلك، موسوعة الضرائب والجمارك والرسوم، مرجع سبق ذكره، الكتاب الأول ص ٣٢٩ وما بعدها.)

وهو ما أشارت إليه المحكمة الدستورية العليا في قضاء لها بأن (الضريبة التي يكون أداؤها واجباً وفقاً للقانون - وعلي ما تدل عليه المادتان ٦١ و ١١٩ من الدستور - هي التي تتوافر لها قوابها الشكلية وأسسها الموضوعية علي النحو المتقدم بيانه، وتكون العدالة الإجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً لها في الحدود المنصوص عليها في المادة ٣٨ من الدستور، ويندرج تحتها أن يكون دين الضريبة متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها . وتلك هي العدالة في توزيع الأعباء والتكاليف العامة التي اعتبرتها المادة الرابعة من الدستور- بعد تعديلها- من خصائص النظام الاشتراكي الديمقراطي الذي يقوم عليه الأساس الاقتصادي لجمهورية مصر العربية. إن انعدام الضريبة يكون منافياً لاستحقاقها ، ولوجوبها ديناً في ذمة الممول، ولجواز تكليفه بأدائها، ذلك أن تحصيل الضريبة وفقاً لأحكام المواد ٣٨، ٦١، ١١٩ من الدستور، يفترض توافر مقوماتها، والأسس الواقعية لعدالتها، وجميعها متخلفة بالنسبة إلي الضريبة التي فرضها القانون المطعون فيه.)

(يراجع في ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٤٣ لسنة ١٢ قضائية "دستورية" بجلسة ٦ ديسمبر ١٩٩٣، وفيه إنتهت المحكمة إلي عدم دستورية القانون رقم ٢٥٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة علي مرتبات العاملين المصريين بالخارج .)

وفي سياق آخر، يقع علي التشريع - بإعتباره أبرز القوانين وأكثرها لمساً لحيوات أفراد المجتمع -الإلتزام الأول للإصياح للتكليف التقعيدي الدستوري المٌجمل، فضلاً عن قواعد التدرج القانوني المعروفة، والتي تقضي بالألا تخالف القاعدة الأدنى ما يعلوها تقرير مفوض الدولة في الدعوي رقم ٣٩٤٨٦ لسنة ٧٠ق، الصفحة رقم (١٤)

من حيث التدرج السلمي القانوني، فإن المنطق السائغ يأبي أن يكون الرضاء المجتمعي العام قد توافق علي إلتزام معين - حتي لو مُجمل بلا تفاصيل - ولا يمتثل إليه التشريع المنظم لدقائق الوقائع وتفصيل الحوادث وتنظيمات العلائق المُخاطبة به في الأصل، وهو ما يستلزم عدم إنحراف الهيئة القائمة علي التشريع عن الحكم الدستوري بوضعه لتكاليف تخالفه أو تحد منه أو تعطل من مراميه وغاياته، بل - علي النقيض - يستلزم الأمر أن تتسع التشريعات إلي ترجمة الإجتهدات البشرية والواقعية لوضعه - أي الحكم الدستوري - وما يحمله من قيمة أخلاقية ومجتمعية موضع تطبيق سليم، وكأن التشريع - في هذه الحالة، وهو كذلك بالفعل - هو أداة الإعمال ووسيلة الإتيان وسبيل النفاذ علي أرض الواقع.

والإمتثال المتقدم هو الإبتداء الخضوعي لما تتضمنه الدساتير من تكاليف عامة وأحكام وجوبية مُجملّة، فلا فكاك عنه ولا خلاف عليه.

بيد أن من المقتضيات التي يملها الواقع - بما يحمله من تشكيلات حياتية متنوعة - أن تحظى الهيئة القائمة علي التشريع - إعتباراً بفرضية أهليتها لإدراك تفاصيل الحياة والعلاقات المختلفة - بقدر من (السلطة التقديرية) في التعامل مع القاعدة الدستورية ووضعها موضع إعمال مُفصل، ويتبلور هذا التقدير في مراحل عدة، إذ يبدأ من سلطة الهيئة التشريعية في فهم القاعدة الدستورية المُجملّة، وفهم قيمتها المبتغاه وعلتها المستقاه، ثم مروراً بسلطتها في إدراك المجتمع المخاطب بها وإحتياجاته وضروراته المختلفة وعلائق أفرادها، فإنتهاءً بسلطتها في سن وصياغة القاعدة النفاذية التشريعية لها - أي سن قاعدة تشريعية في سياق نفاذ يتفق والقاعدة الدستورية ووضعها موضع تطبيق علي النحو المذكور -، وهو - أي ما يحظاه أعضاء الهيئة التشريعية من سلطة تقديرية في سن التشريعات - ما يتشكل معه تاصيلًا جوهرياً إرتضاه وأكد عليه جميع الأصوليون ورجالات قوانين الدستور .

ويتخلل الأصل المتقدم علّة، وسبب قيام وبقاء، إذ يعد التقدير المشار إليه وسيلة لتحقيق وتطبيق القاعدة الدستورية المرنة علي واقع يتصف - كما سبق القول - بالتغير المطرد المستمر، فهو ليس هدفاً في ذاته، أو سلطة منشودة في ذاتها، بل هو ضرورة إستلزمتها طبائع الأشياء، وأليات التعامل الجيد مع المتغيرات والأحداث، فكان التقدير السلطوي للهيئة التشريعية في سن القاعدة التشريعية هادفاً إلي الإستقامة والصواب التنظيمي للعلائق، لا إلي الإحراف أو الخطأ في شأنها.

وإذ يعد الخطأ - بطريق القصد أو السهو - أحد التصورات في كل عمل بشري، وفي كل رؤية إنسانية، فهي طبيعة تأتي علي العصمة أو الكمال، ومما لا شك فيه ولا مرية أن من أهم صور هذا الخطأ أن يتجاوز النص التشريعي القاعدة الدستورية، بأن يخالف ما يتضمنه من تكاليف مُفصلة، أو ما تُجمله هذه القاعدة الدستورية من تكاليف أُخري، أو أن يحد منها أو يُهمل من عموميتها، ولازم هذه الحقيقة الوجودية، وإتساقاً مع بشرية القائم علي التشريع بفرضية وجود التصور المتقدم، أن يتشكل طريقاً وسبيلاً محدداً لمواجهة ما عسي أن يقع فيه الإجتهد التشريعي حال سنه للقوانين من خطأ وسهو أو إنحراف وقصد، وهو ما ترجمته الدساتير فيما تنص عليه من إلزامية وجود (ألية رقابية) علي هذا المنتج الإجتهداتي الإنساني.

وهو ما أخذ به الدستور المصري - بالفعل - حين عهد هذه الرقابة الي القضاء الدستوري (المحكمة الدستورية العليا)، وجعل من ولايته وحده النظر في هذا التشريع، في شتي جوانبه ونواحيه، بل وعلله وغاياته، ومضامينه وشكلياته، وتوضيح مدي دستوريته، تحقيقاً لإدراك وتقدير هذا الإحراف أو الخطأ وقيامهما من عدمه، بل ومدى تناسبه - أي التشريع - أسباباً وأثاراً مع قواعد الملازمة الدستورية من عدمه، إهنداءً بقواعده القائمة.

وبهذا الطريق يضمن الدستور المصري - علي غرار نظرائه - التفعيل المشروع لقواعده وأحكامه، ورسم السبيل نحو مواجهة أي إنحراف أو خطأ تشريعي يخرج عن جادة الصواب التقديدي (موضوعياً أو إجرائياً) مع مبادئه وتكاليفه، تناسباً بعلويتها وأهميتها، وحماية لنفاذ ما أنتجته الإرادة المجتمعية العمومية من وثيقة قانونية علياء، ونفاذاً لها وإنصاعاً لمقتضياتها.

فالقضاء الدستوري يبسط رقابته علي جميع أركان التشريع وعناصره، سواء في ذلك العناصر التي تعتبر سلطة المشرع بالنسبة لها سلطة مقيدة وتلك التي يتمتع المشرع بالنسبة لها بسلطة تقديرية. ويمثل دور القاضي الدستوري في هذا المجال الدور

الذى يقوم به القاضي الإداري فى رقابته على أركان القرار الإداري . والأساس فى الحالتين هو أنه لا توجد فى الدولة القانونية أية سلطة لا تخضع لرقابة القضاء مهما كانت درجة السلطة التقديرية التى تتمتع بها . وتعتبر رقابة القاضي الدستوري على عنصر التناسب فى التشريع تطبيقاً لرقابته على ركن السبب فى التشريع ، والذى يشتمل على ثلاثة عناصر : هى الواقعة التى تبرر تدخل المشرع بإصدار التشريع ، والتكييف القانوني لهذه الواقعة ، والتناسب بين الإجراء الذى اختاره المشرع ، والذى يمثل ركن المحل فى التشريع ، والغاية التى استهدفها من إصدار هذا التشريع ، وهى دائماً المصلحة العامة بوجه عام ، أو صورة مخصصة منها على حسب الأحوال ، وقد بسط كل من المحكمة الدستورية العليا فى مصر والمجلس الدستوري فى فرنسا رقابته على عنصر التناسب فى التشريع ، باعتبار تلك الرقابة من صور الرقابة القضائية على السلطة التقديرية للمشرع . ومن تطبيقات ذلك فى قضاء المحكمة الدستورية العليا : تقدير مدى توافر العدالة الاجتماعية فى الضرائب والرسوم ، والتى جعلتها المادة ٣٨ من الدستور أساساً للنظام الضريبي

(ينظر فى ذلك - الفقرة الأخيرة - مجلة المحكمة الدستورية العليا، مقال بعنوان رقابة القاضي الدستوري فى مصر وفرنسا على التناسب فى التشريع ، إعداد الدكتور يسري محمد العصار أستاذ القانون العام جامعة القاهرة / منشور بالموقع الإلكتروني الرسمي للمحكمة الدستورية العليا بشبكة المعلومات العالمية .)

وحيث إن الثابت بمطالعة البند الثامن من المادة ٥٠ من قانون الضريبة العامة على الدخل - المشار إليها - تقريرها الإعفاء الكلي من الضريبة العامة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المقيمة الناتجة عن التعامل الإستثماري فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية، إذ إستعملت الهيئة التشريعية سلطتها التقديرية فى تقرير هذا الإعفاء، والواضح أنه - أي الإعفاء المتقدم - قد أتى طليقاً بغير قيد قيمى معين، أو زماني مُحدد، فأية قيمة ربحية ناتجة عن هذا الإستثمار منذ نفاذ النص وإلى غير نهاية، تُعفى من الضريبة، مهما زاد العائد أو الإيراد، مهما علت الثروة أو الدخل، ومهما طال زمان ذلك، فضلاً عن وروده - كذلك - بلا قيد بشأن ما يمكن أن يتخذ من أعمال تخطيطية للإستفادة منه بإعفاء.

وبهذا الحال التشريعي فإن حكم البند الثامن من المادة ٥٠ سالفه البيان، يشوبها المخالفة الدستورية لقاعدتي العدالة الإجتماعية والمساواة أمام التكاليف والأعباء العامة، ويشوبها كذلك فقدانها لإشتراطات قانونية الضريبة، فضلاً عما تحققه من أثار بشأن التعدي على حقوق الملكية العامة والخاصة.

وتفصيلاً لهذا الإجمال ففي مبتدأ الإستدلال على هذا الحال نشير إلى ما أورده بعض من أعضاء الهيئة التشريعية - مجلس الشعب المصري - أثناء مناقشتهم لهذا النص، إستيضاحاً لملاح هذه المخالفة وتأكيداً على كينونتها.

إذ الثابت بمطالعة مضبطة الجلسة الخامسة والسبعين (٧٥) لمجلس الشعب المصري المعقودة بتاريخ ٢٦/٤/٢٠٠٥ بشأن الإستمرار فى مناقشة تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية عن مشروع قانون بإصدار قانون ضرائب علي الدخل - الفصل التشريعي الخامس دور الإعتقاد العادي - والمنشورة بالجريدة الرسمية بتاريخ ٨/٥/٢٠٠٥ إتساع النقاش حول هذا الإعفاء، إذ أورد أحد الأعضاء قائلته (الأخطر سيادة الرئيس من كل ذلك ما ورد فى البند ١٠ والتي بها ملايين من الجنيهات تتحرك فى سوق المال وهي أموال ليس لها أي عائد إقتصادي يعتبر كإضافة إلى الإقتصاد المصري أبداً، فى البند ١٠ أعفى أصحاب الملايين من الضريبة لصالح مصر ونأخذ الضريبة من الموظف محدود الدخل وعمال اليومية والتراحيل أرباح سوق المال السنة السابقة معالي الوزير من ١/١/٢٠٠٤ حتى ٣١/١٢/٢٠٠٤ كانت أرباح سيادة الرئيس بنسبة ١١٩ ٪ ، ملايين ومليارات أرباح فى السوق ، فهل أعفينا من الضريبة ونأخذ الضريبة من عمال التراحيل والموظف الغلبان؟ إن أرباح سوق المال العام الحالي أرباحه من ١/١/٢٠٠٥ حتى ١٥/٣/٢٠٠٥ بلغت نسبته ٦٠ ٪ أرباح سوق المال، أنا أعفينا - سيادة الرئيس - هذه الملايين لصالح مصر ، مصر التي تدخل لها هذه الضريبة والأموال كلها تذهب إلى الخارج ونأخذ من الموظف الغلبان وعمال التراحيل، من يقول ذلك؟ ، هذا البند لم يرد فى مشروع هذا القانون الذي ورد من الحكومة ، ولم يرد فى مشروع هذا

القانون كما ورد من مجلس الشوري، فكيف نمره - نحن أعضاء الحزب الوطني - فإن شعبنا ودوائرننا سيحاسبوننا علي هذه المادة بالذات حينما يرون أن المجلس يشرع لأصحاب الملايين فقط، سيده الرئيس إني أطلب إلغاء هذا البند، البند رقم ١٠.

(يراجع ص ٥٨ و ٥٩ من المضبطة المشار إليها.)

وفي النقاش ذاته قال أحد الأعضاء (أما بالنسبة إلي البند ١٠ فقد ذكر الأستاذ الدكتور وزير المالية (الأشخاص) وإني معه فيما يخص الناس الغلبة الذين يضعون أموالهم في البورصة (إلي تخرب بيوتهم) إنما المادة تنص علي الأشخاص الاعتبارية أي أنها شركات يا سيادة الوزير ، لقد قلت ذلك عند ردي وذكرت أنها أشخاص وأنا كنت مقتنع برد سيادتكم ولكن وجدتها في النص علي أنها أشخاص اعتبارية أي أنها شركات ، ولذلك يجب حذفها.)

(يراجع ص ٦٥ من المضبطة المشار إليها.)

وفي النقاش ذاته قال أحد الأعضاء (بالنسبة إلي النقطة الثانية وهي خاصة بالبند ١٠ وأمل أن تكون سيادتكم متفق معي فيها ، حيث إنه يوجد الآن خلل في الإستثمار في مصر ويوجد أناس كثيرون جاءت لتستثمر في سوق الأوراق المالية أي أنها تترك الصناعة والزراعة والإتشاءات الثابتة وتتجه للشغل في الدولارات، والأزمة التي وقعت في جنوب شرق أسيا حدثت أساساً من التلاعب في سوق الأوراق المالية، فالذي يأتي ليقيم مصنعاً في مصر نعطي له إعفاءات كما تريدون أما الذي أتني ليشتري ورقاً ويبيع ورقاً ويتلاعب ، أرجو معالي الرئيس هذه عملية ليس فيها خلاف كثير نحن نريد أن نكون مع الحكومة في تشجيع الإستثمار إنما اللعب في سوق الأوراق المالية وكما قيل أنها ليست لأشخاص عاديين بل هم أشخاص إعتباريون وكلها تذهب للخارج. إذن نحن بذلك نكون أعطينا لهؤلاء إعفاءات من قوت الشعب بينما نحن في نفس الوقت لا نستطيع إيجاد حل لمشاكل الشعب. أعتقد أن سيادتكم وكذلك الأغلبية والسيد الوزير إذا كانوا منتبهين معنا لن يختلفوا علي أن الأوراق المالية لا تعفي ، المصانع تعفي،)

(يراجع ص ٦٧ من المضبطة المشار إليها.)

وفي النقاش ذاته قال أحد الأعضاء (بالنسبة إلي البند العاشر - سيادة الرئيس - إنه بالفعل لا بد أن يحذف هذا البند لأنه كيف نعفي إستثمارات أوراق مالية وهي تدر أرباحاً كبيرة جداً أكثر من الصناعة والتجارة .. إلخ. في الحقيقة إن هؤلاء الناس للأسف لهم دراية كبيرة جداً بالعمل في البورصة ويذهبون بأموال مصر إلي الخارج، فهذا البند لا بد أن يحذف - سيادة الرئيس - فهذه مليارات وليست ملايين ، والشعب المصري حتي الآن ليس له دراية كبيرة بالبورصة والعمل فيها، ولذلك الأجانب يأتون ليشتغلوا في هذا العمل فقط في البورصة المصرية ويحولون هذه الإستثمارات أو هذه الأموال إلي الخارج دون أن تخضع لضريبة أو رقابة...)

(يراجع ص ٦٩ من المضبطة المشار إليها.)

وفي النقاش ذاته قال أحد الأعضاء (أما البند ١٠ يحذف تماماً من نص المادة مثل ما تحدث الإخوة الأعضاء عنه لأن هذا ليس في صالح المواطنين ...)

(يراجع ص ٧٠ من المضبطة المشار إليها.)

ومن الجدير أن نذكر أن نص البند رقم ١٠ من المادة ٥٠ - محل النظر والنقاش المتقدمين - كان ينص علي أن (يعفي من الضريبة : ١٠ - ناتج التعامل الذي يحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن إستثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .)، وهو البند الذي قرره الهيئة التشريعية، وصدر بقانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليه بعبارة وألفاظه ذاتها.

ويبين مما تقدم أن الحكم الإعفائي الضريبي الذي تضمنته المادة ٨/٥٠ من قانون الضريبة العامة علي الدخل - سالف الذكر - قد شابته المخالفة الدستورية في نواح عدة.

فمن ناحية أولى، فقد شابته مخالفة فريضة العدالة الإجتماعية التي تستلزم (وضع التكاليف القانونية الضريبية في أنصبتها الصحيحة بشئ من التناسب مع الواقع المخاطب بها)، خضوعاً وإعفاءً، فمن المسلمات أن تحقيق التوازن بين التكليف بالخضوع لها وإباحة الإعفاء منها - وفق المقتضيات الإجتماعية الحياتية القائمة - هو محض التطبيق السليم لهذه العدالة، والناظر في هذا الإعفاء

- مقارنة بالواقع الاجتماعي المصري - يتشكل أمامه يقيناً بأنه لا يُحقق التوازن المتقدم، إذ كيف تخضع عموم الأرباح الصافية التي تحققها مشاريع المنشآت الصغيرة - مثلاً - لهذه الضريبة علي الرغم من أهميتها إقتصادياً واجتماعياً، في حين تعفي الأرباح التوزيعية للتعامل في الأسهم في سوق رأس المال - علي الرغم من عدم إتصالها بالنشاط الإنتاجي بشكل مباشر - من الضريبة، وغير ذلك من أنشطة (أرباح المنشآت التجارية والصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروك، وأرباح الحرف والأنشطة الصغيرة وأنشطة النقل ومنشآت إستصلاح الاراضي وإستزراعها، وإستغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها وحظائر تربية الدواب، وتربية المواشي ومزارع ومصائد الأسماك - مما تم تعداده كإيراد خاضع للضريبة علي أرباح الأنشطة التجارية والصناعية وفقاً لحكم المادة ١٧ و ١٩ من القانون ذاته، مع ملاحظة أن من بين هذه الأرباح ما نال إعفاء محدد بمدة ١٠ سنوات فقط من تاريخ مزاولة النشاط وفقاً لحكم المادة ٣١ من القانون ذاته)، إذ لا يقبل المنطق السائغ، أو الفطرة الإنسانية الراشدة أن تعفي هذه الأرباح الكبيرة من الضريبة بهذا الإطلاق - أي بدون وضع حد شرطي معين من الأرباح المعفاة أو نطاق زمني معين لإعفائها - علي الرغم من عدم إتصالها بالنشاط الصناعي أو الإقتصادي - في عمومها - بشكل مباشر علي غرار كثير من الأنشطة الخاضعة للضريبة، فإستقامة الأمور ووضعها موضعاً تطبيقياً سليماً يقتضي أن يُشاطر أرباح هذه الأرباح نظيرهم من الأشخاص الإعتبارية الأخرى في تحمل عبء هذه الفريضة المالية - الضريبة العامة - ، خاصة وأنها صاحبة حصيلة ربحية مرتفعة، وتطبيقاً لفكرة عمومية الضريبة - أحد الملامح الرئيسية لمنطق قيامها علي العدالة - فمن اللازم خضوعها لهذه الضريبة، تصاعدياً أو بتحديد نسبة سعرية معينة، أما أن تُعفي، فهذا إهمال لمبدأ (القدرة علي الدفع) كأحد مناهج العدالة الضريبية الذي يستلزم أن تكون الضريبة - بما فيها مقدارها - تبعاً لمقدرة الممول علي المساهمة في أعباء الجماعة، أي تبعاً لمقدرته علي الدفع.

ومن ناحية أخرى، فإن الإعفاء المشار إليه قد ناهض قاعدة (المساواة أمام تحمل الأعباء والتكاليف العامة)، وهو أحد أهم الركائز التي تفرضها الدساتير، وتجد فيه الجماعة المجتمعية سبيلاً للرضاء العام، والسلام المجتمعي، إذ ليس من المتصور أن ترضي الأمة - الشعب - أي نص تشريعي يخل بفكرة وقيمة المساواة في تحملهم لمتطلبات الدولة وأعبائها وتكاليفها المالية العامة، والناظر في هذا الحكم الإعفائي لا ينتابه أي شك في مجاوزته لنطاق فريضة المساواة المتقدمة، وليس بالتعبير وصياغة الألفاظ ما هو أوقع في الدلالة علي ذلك مما أورده أعضاء الهيئة التشريعية ذاتها حال مناقشتهم لمشروع هذا النص، والتي نحيل إليها من التكرار، مع الإشارة إلي أن واقعنا العام - الذي لا يخفي بتفاصيله وشتي جوانبه علي جموع العموم - فيه من الأدلة والبراهين المؤكدة علي هذه الشبهة، فأرباب الوظائف وأصحاب الأجور اليومية - متي تعدوا الحد الشرطي المقرر قانوناً - وأصحاب المهن الحرة، وأصحاب الأنشطة الصناعية والتجارية - منشأة فردية أو شركات - يساهمون - جميعاً - أبناء مجتمعهم في أداء هذه الفريضة المالية، إنصياً لحكم القانون، وإيماناً بضرورتها الإقتصادية والإقتصادية، في حين أن النص محل النظر لم يرتض - دون مبرر - لأصحاب هذه الأرباح تحمل هذا العبء، والمشاركة في ثقل هذا التكليف العام، دون سند أو سبب سائغ مقبول.

ومن ناحية ثالثة، في ملامح أول، فمن ملامح قانونية الضريبة أن يجد النص القانوني الخاص ببنياتها - ومنه الإعفاء منها - مبرراً سائغاً له، فإذا كان التقدير النصي ضرورة لا غني عنها لمن يباشر سلطة التشريع، إلا أنه يفترض الإبتناء السائغي، والتأثير المقبول، وإلا شابه الخطأ أو الإحراف، وهما إحدَي صور اللاقانونية بمفهومها العام، ولعلنا إذا نظرنا في النص المشار إليه نجده مجرداً من سبب سائغ يبرر وجوده بحاله المذكور، إذ البين بمطالعة التعليقات التي أوردها ممثل الحكومة المصرية - وزير المالية - حال مناقشة هذا النص نجدها تركز علي فكرة (الإستقرار الإقتصادي) ، أي ببقاء الحال علي واقعه ولأنها معفاة حينها - منذ إدخال هذا النص الإعفائي لأول مرة بطريق الإعفاء الحُكمي بأن جعلها تخضع للضريبة بسعر صفر وفقاً لحكم المادة ١١٧ مكرر من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بموجب التعديل الحاصل بتاريخ ١٨/٥/٢٠٠٠ - فيبقي الحال علي ما هو عليه تحقيقاً لإستقرار الكيان الإقتصادي، (ينظر في هذه المبررات ص ٦٢ و ٧٠ من المضبطة المشار إليها)، وهذا السبب - في تقديرنا - لا يمنحنا المبرر السائغ لتقرير الإعفاء المشار إليه، في ذاته كإعفاء، أو علي أقل تقدير في حدوده النطاقية الإطلاقيه قيمياً وزمنياً، ذلك أن الأمر لو كان بهذا القدر من الخطورة والإهتمام لكان النص الإقتراحي بشأنه وارداً بالمشروع المقدم من الحكومة أو بتقرير مجلس الشوري، أما أنه ثبت بهذه المضابط - كما سبقت الإشارة بأقوال أحد الأعضاء دون رد أو تعقيب من الوزير أو غيره

- أنه لم يكن موجوداً بهما، وإذا كان الكيان الإقتصادي يقتضي هذا الإعفاء بهذا الحال فكيف لا يرد بمشروع القانون، وهو ما نستنبط منه أنه من قبيل الدفاع المجرّد لما أتته اللجنة التشريعية بمجلس الشعب من تقرير بشأنه، هذا من جانب، ومن آخر، فإن الإستقرار الإقتصادي المدّعي به كسبب للإعفاء لا ينهض بذاته كسبب لتقرير إعفاء (كلي) من الضريبة علي النحو الوارد بالنص، فكان من المتصور تحديد نطاق معين للإعفاء، أي تحديد نسبة معينة من الأرباح للتمتع به، أو تحديد مدة زمنية معينة تتناسب مع الإستقرار المدّعي به، أما أن يأتي الإعفاء بصورة كلية، ومطلقة، علي الرغم من كون العمل بسوق رأس المال المصري في ثوبه المالي والإقتصادي الجديد بدأ منذ إصدار قانون سوق رأس المال سنة ١٩٩٢ - بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢-، وهي مدة زمنية ليست بالقصيرة حتي تتشكل شائبة القول بأن الإستثمار المالي أو الإستقرار الإقتصادي يقتضي هذا الإعفاء، فكياتهم - كقيم وغايات هامة بلا شك - تفترض الوجود لطول الزمان بين نفاذ هذا التشريع الإقتصادي وبين تاريخ مناقشة قانون الضريبة العامة علي النحو المشار إليه خاصة، وأن الإعفاء قائم منذ سنة ٢٠٠٠، وهو ما ننتهي منه أن ما أوضحت المناقشات من مبررات لهذا الإعفاء لا تتصف بالسداد ولا بالمنهجية المعقولة، وهو ما يفقد معه التقدير النصي بشأنه أحد مقومات مشروعيته الدستورية بما يشوبه من خطأ وإنحراف، وهو ما يعد تعدياً علي قانونية الضريبة كأحد أهم ركائزها الدستورية المقررة.

وفي ملحق ثان، فإن إغفال هذا النص لسبب مواجهة ظاهرة (التخطيط الضريبي)، مخالفة دستورية تناهض مبدأ قانونية النص الضريبي، المشار إليها، فعمدية إتيان الوسائل التي تؤدي إلي إعفاء الوقائع من الضريبة، ولوج طرقها المختلفة، بنحو يتجرد من علة وسبب قيامه، وبشكل لا يتوافق وغاياته الإعفائية، من التصرفات التي يقع علي المشرع الضريبي مواجهتها، وحزم التعامل معها، وإسقاط مقصودها بتقرير إيقاع نقيضها، فإن غاب عن ظاهر البند الإعفائي المذكور هذا التحديد، وتلك المعاملة، فإنه يغدو مخالفاً - فيما أغفل - لمقومات قانونيته، إذ يفسح بذلك نحو الإفلات من هذا الأداء، وتحمل هذه الفريضة، ويسقط مع هذه وتلك ما للإعفاء من علة، ومن سبب - يفترضه قائلوه - وجود، فضلاً عن مخالفته - بهذا الحال - لقاعدتي العدالة الإجتماعية والمساواة في تحمل الأعباء، سالفتي الذكر.

ومن ناحية أخيرة، فمما لا يترك مجالاً لأي شك، أن الإعفاء المذكور فيه - في تقديرنا - من التعدي علي حقوق الملكية الكثير، فعدم المساواة في تحمل الأعباء العامة والتكاليف، وعدم العدالة الإجتماعية، التي إنتابا هذا النص، كفيلان في تعديه علي هذا الحق بمفهومه العمومي.

ولا يفوتنا في النهاية الإشارة إلي التطور التاريخي لفرض ضريبة علي الأرباح الرأسمالية الحاصلة من التعامل ببيع الأوراق المالية المقيدة بالبورصة، حيث تضمنت الفقرة الأخيرة في المادتين رقمي ١١ و ١٤ من قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ فرض ضريبة تحت مسمى الضريبة علي الأرباح الرأسمالية في حالة بيع الأوراق المالية المقيدة بالجدول الرسمية والغير رسمية بسعر أزيد من سعر الشراء، وكانت بسعر ٢٪، وظل هذا الواقع قائماً لحين تقرير إلغاء هاتين الفقرتين بالقانون الصادر برقم ٨٩ لسنة ١٩٩٦ بتاريخ ٣٠/٦/١٩٩٦.

(ينظر في ذلك، د. عبد الهادي مقبل، في بورصة الأوراق المالية وقانون سوق رأس المال، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة سنة ٢٠١٤ - ص ٢٢٢ و ٢٢٣).

وحيث إن المادة رقم ١٩٢ من الدستور المصري الصادر سنة ٢٠١٤ - المشار إليه - تنص علي انه (تتولى المحكمة الدستورية العليا دون غيرها الرقابة القضائية على دستورية القوانين، واللوائح.....)

ومن حيث إن المادة ٢٥ من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ تنص علي أنه " تختص المحكمة الدستورية العليا دون غيرها بما يأتي :

أولاً: الرقابة على دستورية القوانين واللوائح "

وتنص المادة ٢٩ من القانون ذاته علي أنه " تتولى المحكمة الرقابة على دستورية القوانين واللوائح على الوجه التالي: (أ) إذا تراعى لإحدى المحاكم أو الهيئات ذات الإختصاص القضائي أثناء نظر إحدى الدعاوى عدم دستورية نص في قانون أو لائحة لازم

تقرير مفوض الدولة في الدعوي رقم ٣٩٤٨٦ لسنة ٧٠ق، الصفحة رقم (١٩)

للفصل فى النزاع ،-أوقفت الدعوى وأحالت الأوراق بغير رسوم إلى المحكمة الدستورية العليا للفصل فى المسألة الدستورية . (ب)

والمستفاد من هذه النصوص أن أسلوب الرقابة على دستورية التشريعات واللوائح يتنوع إلى طرق ثلاثة. أى أن هناك أساليب ثلاثة يمكن بأحدها أن تمارس المحكمة الدستورية العليا رقابتها على دستورية القوانين وهذه الطرق هى: -

- ١ - الدفع بعدم الدستورية أمام محكمة الموضوع.
- ٢ - الإحالة من محكمة الموضوع.
- ٣ - حق التصدى المقرر للمحكمة الدستورية العليا.

وعليه فإن المشرع قد اعطى الحق لقاضى الموضوع فى أن يلجأ إلى المحكمة الدستورية العليا كلما رأى أن نصاً ما فى قانون أو لائحة لازماً للفصل فى الدعوى المنظورة أمامه مشكوكاً فى دستوريته، وذلك بصرف النظر عن موقف الخصوم فى الدعوى الموضوعية إذ قد لا ينتبه أى منهم إلى الطعن فى دستورية هذا القانون أو اللائحة، وقد نصت على ذلك المادة ٢٩/أ من قانون المحكمة الدستورية العليا والسابق إيرادها، ومقتضى ذلك أن من حق أى محكمة فى السلم القضائى أن تحيل من تلقاء نفسها أى نص تراه غير دستورى إلى المحكمة الدستورية العليا. وهذا يعتبر من الروافد الجديدة التى أضافها قانون المحكمة الدستورية موسعا من طرق اتصال المحكمة الدستورية بالدعوى الدستورية. وهذه الإحالة مشروطة بشرط هام هو أن يكون النص المحال لازماً للفصل فى الدعوى الموضوعية. وتقدير ما إذا كان النص لازماً للفصل فى الدعوى من عدمه متروك لقاضى الموضوع. ولا شك أن هذا الطريق الجديد الذى أوجده المشرع قد دفع كثيراً من الحرج عن قاضى الموضوع، إذ بغير ذلك كان يمكن أن يوجد نص غير دستورى ولم ينتبهه الخصوم إلى ذلك، ومع ذلك يجد القاضى نفسه مضطراً لتطبيقه مع تيقنه من عدم دستوريته.

(ينظر فى ذلك، مجلة المحكمة الدستورية العليا، مقال بعنوان الحق فى التقاضى وطرق تحريك الدعوى الدستورية بقلم المستشار الدكتور عبد العزيز محمد سالمان رئيس هيئة المفوضين بالمحكمة الدستورية العليا/ منشور بالموقع الرسمى للمحكمة الدستورية العليا بشبكة المعلومات العالمية)

فإذا تراءى للمحكمة أثناء نظر الدعوى أن نصاً فى قانون أو لائحة لازماً للفصل فيها ، غير دستورى ، وجب عليها أن توقف الدعوى وتحيل أوراقها إلى المحكمة الدستورية العليا للفصل فى المسألة الدستورية ، ولا يحد من حقها فى هذا الشأن أن يكون أحد الخصوم قد دفع بعدم دستورية النص ، حيث لا يتعين عليها فى هذا الشأن - على ما جرى عليه قضاء المحكمة الإدارية العليا - أن تؤجل الدعوى أو تحدد ميعاداً لمن أبدى الدفع لرفع دعواه أمام المحكمة الدستورية العليا بالإجراءات المقررة أمامها بل ينبغى على المحكمة إن تراءى لها - وهى ذاتها - أن النص اللازم للفصل فى الدعوى المنظورة أمامها نص غير دستورى ، مرجح إلغاؤه بمعرفة المحكمة الدستورية العليا ، أن توقف الدعوى وتحيل أوراقها إلى المحكمة المذكورة .

(يراجع حكم المحكمة الإدارية العليا الصادر فى الطعن رقم ٢٠٦ لسنة ٤٠ ق.ع بجلدسة ١٩٩٥/٧/١٦ - مجموعة المكتب الفنى لسنة ٤٠ - الجزء الثانى - ص ٢١٥٦) .

وحيث ان الفصل فى التنازع الراهن يتوقف - ويتأثر حتماً- على تفعيل القوة التنفيذية لحكم المادة ٥٠/٨ أنفة الذكر على وقائعه، باعتبارها الحكم التشريعى الواجب النظر حال فضه، تأييداً لتطبيقه على الصفة محل التداعي أو رفضاً له، وبهذا الواقع وبما تحمله هذه المادة من شبهات مخالفة للدستور - على النحو المتقدم- فإنه إعمالاً لحكم المادة رقم ٢٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا المشار إليه فإنه يحق لمحكمة الموضوع التقرير بوقف الدعوى وباحالتها الى المحكمة الدستورية العليا لمباشرة اختصاصها نحو الرقابة على مدى موافقة هذه المادة لاحكام الدستور المصرى من عدمه، ويغدو المتفق وصحيح حكم القانون التقرير للقضاء باتخاذ ذلك، مع إبقاء الفصل فى المصاريف لحين انتهاء الخصومة بحكم قطعي إعمالاً لمفهوم المخالفة مع حكم المادة ١٨٤/١ من قانون

المرافعات المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨. وذلك بشكل أصلي

وحيث إنه لا يزال من أهمية ما أشيرنا إليه ما العار الإساءة المذكور جو صبا القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٤٣
المعدل لأحكام الضريبة العامة على الدخل - المشار إليه - حيث سيجب المنع من التمييز في
هذا الحظاء بحال ما كانت الوعاء الكائنة الكرون من طلبه (دعوى) مع التنازع لها مع غيره من
وحيث إنه وإحتياطياً، وعن شكل الدعوي :

حيث تنص المادة ١١٧ من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أن (في الحالات التي
يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن
عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً.)

وتنص المادة ١٢٠ من القانون ذاته علي أن (تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، ...)

وتنص المادة ١٢١ من القانون ذاته علي أن (تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في
المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون،)

وتنص المادة ١٢٢ من القانون ذاته علي أن (تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات
الحاضرين وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام
المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة.)

وتنص المادة ١٢٣ من القانون ذاته علي أن (لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة
بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار.)

وإذ قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة ١٢٣ - المشار إليها - بقضائها في الدعوي رقم ٧٠ - لسنة ٣٥ ق،
جلسة ٢٥ / ٧ / ٢٠١٥ ، وتضمن القضاء ذاته تقرير سقوط عبارة " أمام المحكمة الابتدائية " الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة
(١٢٢) أنفة الذكر.

وحيث إنه تطبيقاً لما تقدم، وإذ كان البين بمطالعة سائر الأوراق أن الإدارة المدعية تهدف من دعواها القائمة إلي القضاء بإلغاء
قرار لجنة الطعن الضريبي الصادر بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠١٤/١١/٤ برقم ٨ لسنة ٢٠١٤ - المعدل بجلسة لجنة الطعن المعقودة
بتاريخ ٢٠١٤/١١/١٣ - ، وهو ما يولجها في عداد دعاوي الإلغاء التي يتقرر لإقامتها مواعيداً إجرائية ملزمة، وإذ أقامت الهيئة
النائبة قانوناً عن هذه الإدارة صحيفة التداعي المائل بإيداعها قلم كتاب محكمة شمال القاهرة الابتدائية بتاريخ ٢٠١٤/١٢/١ ، وهو ما
يتوافق والمواعيد القانونية اللازمة لرفعها أمام ساحات القضاء ، إعتباراً بالنطاق الزماتي العمومي لدعاوي الإلغاء - بفرضية زوال
النفذ التشريعي لكامل ما تتضمنه المادة ١٢٣ من قانون الضريبة العامة على الدخل المشار إليها من أحكام، بما فيها المواعيد
المذكورة، بموجب القضاء الدستوري المنوه عنه - وهو (ستون يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار الإداري الطعين أو نشره)، أو توافقاً
مع ما تضمنته المادة ١٢٣ من تعيين خاص بشأنه - بفرضية بقاء النفذ التشريعي لهذه المواعيد كما هي، إهداءً بقصر حجية القضاء
الدستوري المذكور علي ما تناولته حيثياته الخاصة بالولاية والإختصاص القضائي لنظر هذه المنازعات فحسب - وهو (ثلاثون يوماً
من تاريخ الإعلان به).

وإذ تدخل الدعوي القائمة في غمار الدعاوي المُستثناة من العرض علي لجان التوفيق في بعض المنازعات وفقاً لما إنتهت إليه
المادة ٤ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ ، كون التشريع الضرائبي المشار إليه قد أفرد هذه المنازعة - كونها إحدى المنازعات
الضريبية الناشئة عن تطبيق أحكامه - بتنظيم قانوني خاص لفضها وتسويتها، وهو المنصوص عليه بأحكام الباب السادس من الكتاب
السادس من قانون الضريبة العامة على الدخل المشار إليه.

وإذ إستوفت الدعوي لسائر شرائطها الشكلية المقررة، فننتهي إلي التقرير للقضاء بقبولها شكلاً.

وحيث إنه عن موضوع الدعوي :

حيث يتحصل التنازع القائم في المسائل القانونية الآتية :

أولاً: قانونية إتصال لجنة الطعن المطعون في قرارها بالطعن الضرائبي المنظور منها - محل التداعي المائل -، ويتبع ذلك مدى قانونية عدم إعتادها - أي لجنة الطعن - بالإقرارات المعدلة المقدمة من الشركة المدعي عليها إلي مركز كبار الممولين بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣، وما يحمله ذلك من أثر علي ربط الضريبة.

ثانياً: الوصف القانوني الصحيح لصفقة بيع الشركة المدعي عليها لكامل أسهمها في شركة أوراسكوم بيلدنج ماتيريلز هولدنغ سنة ٢٠٠٧ لشركة لافارج الفرنسية في نطاق المبالغ المالية التي تم الإكتتاب بها في أسهم زيادة رأس مال الأخيرة، ومدى تمتعها - أي الصفقة المتقدمة - بالإعفاء القانوني الوارد بحكم المادة ٨/٥ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ثالثاً: مدى قانونية ما إنتهت إليه لجنة الطعن من تعديل بشأن التكاليف الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي الخاص بأجور العمالة اليومية عن سنتي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠.

رابعاً: مدى قانونية ما إنتهت إليه لجنة الطعن من إلغاء التجميل الواقع من الإدارة الضريبية المدعية للوعاء الضريبي المستقل - وفقاً لحكم المادة ٥٦ من القانون -.

خامساً: قانونية فرض غرامة تأخير علي الضريبة العامة المقررة وفقاً لعناصر الوعاء الضريبي المشار إليها، وما يستجد منها حتي تاريخ السداد الفعلي.

سادساً: واقعية التناقض المدعي به في أسباب القرار المطعون فيه ومنطوقه، وقانونية تصحيحه إن وُجد.

ويمكن نظر هذه المسائل - تباعاً - كل علي حده، علي النحو التالي ذكره .

المسألة الأولى (قانونية الإعتداد بالإقرارات الضريبية المعدلة والمقدمة من الشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣، وقانونية إتصال اللجنة المطعون في قرارها بالطعن الضريبي محل هذا القرار.)

أولاً: بشأن مدى قانونية عدم إعتداد اللجنة المذكورة بالإقرارات الضريبية المعدلة المقدمة من الشركة المدعي عليها

بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣، وأثر ذلك علي ربط الضريبة.

حيث تنص المادة ٥ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أن (الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة. وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.)

وإن تنص الفقرة الأولى من المادة ٨٢ من القانون ذاته على أن (يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة).

وإن تنص الفقرتان الأولى والثانية من المادة ٨٣ من القانون ذاته على أن (يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية:
(أ) قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.

(ب) قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية. ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقفاً من محاسب مقيد بجداول المحاسبين والمرجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً).

وتنص المادة ٨٤ من القانون ذاته على أن (لتلزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٨٢ من هذا القانون على مسئولية الممول. ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصومة والدفعات المقومة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل).

وتنص المادة ٨٧ من القانون ذاته على أن (إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين ضريبية سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معمل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعمل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعمل بمثابة الإقرار الأصلي. ويكون لبنوك وشركات و وحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اصعد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروع الضريبة من واقعا. وفي حالة تقديم إقرار معمل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ أو جريمة جنائية).

وتنص المادة ١٠٣ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على الدخل المشار إليه والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ - المنشورة بالوقائع المصرية بتاريخ ٢٧/٢/٢٠٠٥ - على أن (على كل ممول من الأشخاص الاعتبارية، المنصوص عليها في المادة (٤٨) من القانون، أن يقدم إلى المأمورية المختصة قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية إقراره الضريبي على النموذج رقم (٢٨ إقرارات)، ويجب تقديم هذا الإقرار من أصل وصورة، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية، كما يتم ختم الصورة التي تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأي فيه).

وتنص المادة ١٠٥ من اللائحة ذاتها على أن (يعتبر اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بوزارة مهنة المحاسبة والمراجعة أو الجهاز المركزي للحسابات، بحسب الأحوال، إقرار بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون وهذه اللائحة).

وتنص المادة ١٠٩ من اللائحة ذاتها على أن (المصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار الضريبي بعد تقديمه ويتم إخطار الممول بنتيجة التصحيح وإرفاق شيك بالمبلغ المستحق للممول أو مطالبته بالفرق المستحقة عليه على النموذج رقم (٣٠ إقرارات) (.....)

ويستفاد مما تقدم أن المشرع الضريبي بقانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليه ألزم الأشخاص الإعتبارية الخاضعة للضريبة العامة - بإعتبارها ممول وفقاً للتعريف الوارد بحكم المادة ١ من هذا القانون - بأن تتقدم قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لإنتهاء السنة المالية إلي مأمورية الضرائب العامة المختصة بإقرار ضريبي سنوي، يُحرر علي النموذج المحدد لاحقاً لهذا الشأن - نموذج ٢٨ إقرارات بالنسبة إلي الشخص الإعتباري - ، علي أن تصطب مع هذا التقديم كافة المستندات المطلوبة وفقاً للاحقة ذاتها.

وألزم المشرع المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المتقدم علي مسؤولية الشخص الإعتباري، وجعل من تاريخ هذا التقديم موعداً إستحقاقياً لسداد الضريبة المقررة من واقعه - أي من واقع الإقرار الضريبي المقدم - بعد إستئزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة وإتخاذ ما عسي أن يظهر من زيادة في هذه المبالغ عن الضريبة المستحقة.

ورغبة من المشرع في إستدراك ما عسي أن يقع فيه الممول - الشخص الإعتباري الخاضع للضريبة - من سهو أو خطأ حال إعداده للإقرار الضريبي المشار إليه، أقر بحكم المادة ٨٧ منه - سالفه الذكر - إلزام الممول متي إكتشف هذا الخطأ أو السهو بأن ينهض إلي تصحيحه، بأن يتقدم بإقرار ضريبي مُعدل بعد إزالة ما إنتاب هذا الإقرار الأصيل مما شابهه من خطأ أو سهو، علي أن يكون - وفقاً للمجري العادي للأمر - هذا التقديم مناطاً للإستحقاق الضريبي الجديد، سداداً للفروق أو خصماً لها بحسب الأحوال، وإذ يُشكل هذا الحكم التشريعي تشجيعاً للممولين علي تدارك الأخطاء - والتي تعد تصور حتمي للقيام لأي عمل بشري - بدوام مراجعة أوضاعهم الضرائبية بشكل دوري ومستمر، حفاظاً علي الأموال الضريبية، ومنعاً من تبديدها بلا مسوغ مشروع.

وإذ يبين بمطالعة حكم المادة ٨٧ المشار إليها أن إلزام الممول بتصحيح إقراره الضريبي الخاطي لم يأتي طليقاً من كل قيد، إذ تضمن الحكم ذاته نطاقاً زمنياً مُعيناً لمباشرة هذه السلطة - الإلتزام - ، إذ ورد بعبارة النص المتقدم قالة المشرع (... خلال فترة تقادم الدين الضريبي ...)، وهو الواقع التشريعي القائل بضرورة إستدراك الخطأ أو السهو الذي شاب الإقرار الضريبي الأصلي بتقديم إقرار ضريبي مُعدل خلال المدة الزمنية المقررة لتقادم هذا الدين الضريبي، حيث رغب المشرع بهذا التحديد النطاقي الزماتي، ضبط التعامل وتحقيق إستقرار الأوضاع العلائقية القانونية بين الطرفين، لما تحمله من أثر كبير علي الإقتصاديات المالية لهما، والتي تعد زاوية عظيمة الأثر عليهما، ويغدو المشرع - بهذا القيد - قد حقق التوازن بين ما للطرفين من حق متصور القيام علي أثر التنقيح والمتابعة الدورية للإقرارات الضريبية وإستدراك أخطائها، وبين ما يمليه الواقع المالي للطرفين من ضرورة إستقرارية تعاملية، تبتغيها الأحكام الضرائبية بشني أطرافها وأنواعها.

وتحديداً لهذا النطاق الزماتي، فكما سبق القول فإن المشرع إستعمل مدد (تقادم الدين الضريبي) كإشتراط زماني لهذا التعيين، والتقادم في المجال الضريبي له نوعان، أحدهما يعبر عنه المشرع - في مواضع أخرى - بعبارة (تقادم الضريبة المستحقة للدولة أو أحد أشخاصها الإعتبارية)، والأخر يعبر عنه المشرع - أيضاً في مواضع تشريعية أخرى - بعبارة (تقادم المبالغ الضريبية المدفوعة من الأفراد بغير وجه حق)، وإذا كان التقادم الضريبي كمصطلح عام يشمل النوعين المذكورين، إلا أننا وفي نطاق الحكم التشريعي القائم - المتعلق بالنطاق الزماتي لإستعمال حق التعديل الإقراري الضريبي من جانب الممول - فإن هذا التقادم يُحمل علي المعني والنوع الأول منه فحسب، ذلك أن مغايرة الصياغات اللفظية بين النوعين تقتضي ذلك، إذ لو أراد المشرع أن يكون التقادم المقصود هو (تقادم المبالغ المالية الضريبية المدفوعة من الأفراد بغير وجه حق) لإستعمل تلك الألفاظ، فما أعوزه من هذا الإستعمال، أما إنه وقد إستعمل الالفاظ الصياغية المذكورة، وهي مطابقة إلي حد كبير مع النوع الأول - تقادم الضريبة المستحقة للدولة - فإنه يُحمل علي هذا المعني وحده، علي أننا نؤكد علي أن النتيجة الواقعية لحملها علي أي من المعنيين بشأن مسألة التنازع الراهنة واحدة، لكونهما متفقين في المدد الزماتية المقررة للإيقضاء (خمس سنوات) وفقاً لما أقرته المحكمة الدستورية العليا في قضائها في القضية رقم ١٠٠ لسنة ٢٨ ق بجلسة ٢٠١٠/٣/٧، وهو أمر ستتضح ملامحه علي النحو اللاحق.

وإعمالاً لهذا التأويل، فإن البين أن قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، لم يتضمن تصريحاً نصياً لمدد التقادم الضريبي المستحق للدولة، علي غرار القانون الضرائبي القديم الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في مادته ١٧٤ والذي أقر بكونها خمس سنوات من تاريخ إنتهاء الأجل المقرر لتقديم الإقرار الضريبي - ، دون أن يناهض هذا أو يقدره ما تضمنته المادة ٩١ من قانون الضريبة الحالي من إقرارها - في فقرتها الأولى - (في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.)، إذ لا يخص هذا الحكم التشريعي تقادم الضريبة المستحقة للدولة أو تقادم المبالغ المالية الضريبية المدفوعة من الأفراد بغير وجه حق، بل تخص تحديد نطاق زماني - آخر - بشأن سلطة الإدارة الضريبية في إجراء تعديل للربط الضريبي الخالص من الإقرار المقدم من الممول، وهما شأنان متباينان، يختلفان عن بعضهما البعض (علي تفصيل لا تسعه هذه الإشارة).

وهو ما يستلزم بنا - لتحديد مدد هذا التقادم وتاريخ بدئه - اللجوء إلي الشريعة التشريعية النصية العامة في هذا الشأن، وهي تلك المنصوص عليها بأحكام قانون تقادم الضرائب والرسوم الصادر بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ ، وتلك المنصوص عليها بأحكام القانون المدني.

وإذ تنص المادة ١ من قانون تقادم الضرائب والرسوم الصادر بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ - المنشور بالوقائع المصرية بتاريخ ١٢/٢٦/١٩٥٣ - علي أن (تتقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام ما لم ينص القانون علي مدة أطول).

وتنص المادة ١/٣٧٧ من القانون المدني الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ - والمنشور بالوقائع المصرية بتاريخ ١٩٤٨/٧/٢٩ - قبيل تعديلها بالقانون رقم ١٠٦ لسنة ٢٠١١ - علي أن (١- تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة، ويبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها، ... ٢- ويتقادم بثلاث سنوات أيضاً الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق، ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها.

٣- ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في القوانين الخاصة).

ويبين من هاذين النصين، أن القاعدة العامة في القانون المدني (م ٣٧٧) تقضي بتقادم الحق في المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بثلاث سنوات، ويُسْتثنى من ذلك ما نُص عليه في قوانين خاصة، وقد سارت القوانين الخاصة علي تحديد مدة التقادم بخمس سنوات من ذلك القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بشأن الضرائب المباشرة علي دخل الثروة المنقولة، والقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة علي التركات والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة علي الإيراد والقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم دمغة. وتؤدي إلي تحديد المدة في هذه القوانين بخمس سنوات مراعاة ضغط العمل مما يهدد حقوق الخزنة بالضياح إذا كانت مدة التقادم أقل من خمس سنوات، وتحقيقاً لهذه الغاية وتسوية بين الممولين الذين يخضعون لمختلف أنواع الضرائب والرسوم رؤى تعميم النص بحيث يشمل كافة أنواع الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام. وصدر القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ المشار إليه، ونص في مادته الأولى علي جعل مدة تقادم الضرائب والرسوم خمس سنوات ما لم ينص القانون علي مدة أطول، مراعاة لما قد تتضمنه القوانين الخاصة من مدة أطول.

(يراجع في ذلك المذكرة الإيضاحية لقانون تقادم الضرائب والرسوم الصادر بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣، بتصريف يسير.)

وإذ يبين من ذلك كذلك أن هذا التشريع - ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ - لم يتضمن تصريحاً نصياً بشأن موعد بدء هذه السنوات الخمس التي تتقادم بعدها الضريبة المستحقة للدولة، فجاء تقريره لهذه المدد قاصراً علي إقرارها كقاعدة، وخالياً من هذا التحديد المباشر الصريح، إلا أنه يمكن إستفادة هذا الإستبيان بشكل ضمني - غير صريح- مما إستعمله المشرع بالقانون المذكور من عبارة (الضريبة المستحقة ..)، والتي يستفاد منها أن التقادم الضريبي لهذه الضريبة لا يتأتى أثره ولا يبدأ إحتسابه إلا إذ كانت هذه الضريبة (مستحقة تقرير مفوض الدولة في الدعوي رقم ٣٩٤٨٦ لسنة ٧٠، الصفحة رقم ٢٥)

الأداء) في ذمة الممول، فإذا كان التقادم في مفهومه العام هو (أثر مرور الزمان علي الحقوق، أو المطالبة بها عند القائلين بتغيير الحقيين عن بعضهما البعض)، فإنه يستلزم أن يكون الحق المتأثر بمرور الزمان - الالتزام القانوني للوفاء بهذا الحق - قد تشكلت ملامحه وعناصر وجوده في ذمة المدين، وإلا فلا أثر له.

وفي السياق ذاته وبالعودة إلي قواعد القانون المدني - حسبما أشارت المذكرة الإيضاحية لقانون تقادم الضرائب والرسوم المشار إليه، بقاتلتها " أنه مفهوم أن ما لم ينص عليه في هذا القانون من أحكام متروك لقواعد القانون المدني أو القوانين الخاصة بحسب الأحوال. " - فإن الثابت بحكم البند الأول من المادة ٣٧٧ من القانون المدني- مسبوقة الذكر - أنها تضمنت التصريح النصي لبدء مدد تقادم الضرائب والرسوم السنوية المستحقة للدولة، وهو تاريخ إنتهاء السنة التي تُستحق عنها.

وإعمالاً لقاعدة لتكامل النصوص المتقدمة، فإن التقادم الضريبي للضريبة العامة المستحقة علي أرباح الأشخاص الإعتبارية - إعتباراً بسنوية هذه الضريبة والواضحة بنص المادة ٥ من قانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليها وإعتباراً بحكم الالتزام القائل بضرورة تقديم الإقرار الضريبي عن كل سنة - يبدأ من تاريخ (إنتهاء السنة المالية التي تستحق عنها الضريبة .)، أي لا بد من إنتهاء السنة المالية الضريبية، وأن يُستحق الأداء الضريبي عنها، إذ لا تبدأ مدد التقادم المُسقط للضريبة المُستحقة إلا من الوقت الذي يكون في مكنة الدائن المطالبة بالدين.

(ونشير هنا علي سبيل الإسترشاد إلي الطعن بالنقض رقم ١٨٣٠ لسنة ١٩٩٥ والذي أفصح عن هذه الفكرة التقادمية بالنسبة إلي الضرائب السنوية - بشأن ضريبة أخرى - ، مشار إليه في إسطوانة إلكترونية مدمجة، إعداد أ سعيد الدين، تحت مسمى مكتبة القاضي الإصدار الثاني، تعليقا علي نص المادة ٣٧٧ من القانون المدني المشار إليه.)

وإذ كان الثابت أن الأجل الذي يحق فيه للإدارة الضريبية مطالبة الممول - الشخص الإعتباري - بدين الضريبة العامة المستحقة في ذمته، هو (إنتهاء المدة القانونية المحددة لتقديم الإقرار الضريبي المصحوب بسدادها - قبل أول مايو من كل سنة أو الأربعة أشهر التالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية)، ذلك أن المدة الزمنية الواقعة بين إنتهاء السنة المالية وبين تاريخ إنتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار، هي فترة سمح فيها المشرع الضريبي للممول أن يتقدم بإقراره الضريبي مصحوباً بأداء الضريبة، كسبيل لسدادها بانتظام ويسر، وخلالها لا يقع بمكنة الإدارة الضريبية مطالبة الممول بأداء الضريبة علي الرغم من إستحقاقها، إذ لم يحل أجل المطالبة بها، وفقاً لفترة السماح السدادي التنظيمي المشار إليها.

إلا أن هذا الأمر يتخلله حادث هام، وهو فرضية قيام الممول بتقديم إقراره الضريبي المصحوب للسداد قبيل إنتهاء المدة المحددة لتقديمه - المشار إليها - ، فهنا يكون بدء إحتساب التقادم الضريبي - للضريبة المستحقة للدولة - من تاريخ اليوم التالي لهذا التقديم، متي إصطُحِب بهذا السداد، إذ من هذا التاريخ يكون بمكنة الإدارة المطالبة بالدين الضريبي - وفقاً للمجري العادي للأمر التي لا ينتابها غش أو تدليس يُفسدها - ويغدو لمرور الزمان الخماسي بلا طلب أثراً علي إنقضاء الالتزام بها بغير وفاء.

وإذ نُشير إلي أن ما يؤكد ذلك، ما تضمنته الفقرة الثانية من المادة ٨٧ من قانون الضريبة العامة علي الدخل - المذكورة - بشأن إقرارها حكماً خاصاً بمن يتقدم بتعديل لإقراره الأصلي خلال ٣٠ يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، وهو أن يعد الإقرار المقدم في حكم الإقرار الأصلي، والشاهد هنا هو ما أورده هذه الفقرة من تاريخ لبدء حساب الشرط الزماني لهذه الواقعة الخاصة، وهي (٣٠ يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار)، وهو - بلا شك - تاريخ تقديمه متي قدم مصحوباً بالسداد خلال المواعيد المقررة وفقاً لحكم المادة ٨٣ من هذا القانون - أنفة البيان.

ومما ننبه إليه - في هذا النطاق التنظيري لحكم هذه المادة - ٨٧ من القانون وغيرها من مواد خاصة بالتقادم الضريبي - أن إشتراط التقادم لإستعمال سلطة التعديل علي الإقرار الخاطيء، لا تعتريه ولا تسري بشأنه قواعد الإنقطاع أو الوقف المعروفة للتقادم علي وجه العموم، أي ما كان سببها (سواء تلك المنصوص عليها في موضع آخر من قانون الضريبة علي الدخل ذاته - م ٩٢ منه، أو تلك المنصوص عليها بالقانون المدني)، إذ أن أعمالها - خاصة الإنقطاع - في هذا النطاق سيرتب نتيجة شاذة يستحيل تداركها واقعياً - من الناحية العملية، إذ ستفتح المواعيد أمام الممول لإعادة تعديل الإقرار بدعوي الخطأ أو السهو دون سقف زمني محدد، فكلما ورد

على المواعيد سبب إنقطاع بدأ تقادم جديد وبدأ حق إستعمال التعديل من جديد، وإذ كانت سبل الإنقطاع - وكذلك الوقف - متعددة ومتنوعة فإن الواقع يؤدي بنا إلى عدم تحقيق إستقرار تعاملي بين الطرفين، وإهتزاز المركز المالي لكليهما، وهي علة رئيسية هامة في تقرير هذا الإشتراط، وإلا كان الأولي بالمشروع عدم تقييد هذا الحق بأي قيد زمني، وهو ما لم يقع، هذا من جانب، ومن آخر، فإن أحكام الإنقطاع و الوقف المتقدمين هي أحد التفاصيل التعديدية الملازمة لأحكام التقادم المُسقط للضريبة بغير وفاء، فإن إستعمله المشرع - كإشتراط زمني إسترشادي في مواضع أخرى فلا يؤخذ منه إلا مواعيده ومدده المرجوة فحسب، دون ما يتبعها من أحكام منبثقة الصلة عن هذه المدد، فهو إشتراط يشبه - في مجال إعماله كمناف زمني لتعديل الأقرار الأصلي - ما لمواعيد السقوط من طبيعة وذاتية تتأبي على الوقف أو الإنقطاع، (مع تأكيدنا أن ترجيح نقيض هذا التأصيل الأخير لن يكون ذي أثر على وقائع المسألة الماثلة، فالنتيجة ستكون واحدة على نحو سيأتي تفصيله تباعاً).

وإذ يجدر بنا الإشارة - أخيراً - إلي أن النطاق الزمني المتخذ كشرطية لإستعمال الممول لحقه أو سلطته - أو تنفيذ الإلتزام - الوارد بحكم المادة ٨٧ - المشار إليهما - هو إشتراط إلزامي الإلتزام، فتقرير المشرع الضرائبي له لم يأتي على سبيل التنظيم المواعي لهذا الإستعمال فحسب، بل هو - على غرار المواعيد والإجراءات الضرائبية المتنوعة - موعداً حتمي الإلتزام إذ جاء ترديداً لقاعدة تشريعية ضرائبية ملزمة وأمرة، لا إنفكاك عنها ولا مناص من وضعها موضع التطبيق، بما لازمه ومؤداه - وفقاً للمنطق السائغ - أن ما يتخذ من إجراءات تعديلية لأي إقرار ضريبي بعد فوات هذا الميعاد يشوبه البطلان، وينسحب عليه ما للأخير من آثار. إذ المستقر عليه بقضاء محكمة النقض (التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات ربط الضريبة، تعلقها بالنظام العام، مخالفتها أثره بطلان الإجراءات).

(يراجع في ذلك الطعن رقم ٢١٨٦ لسنة ٦٥ ق جلسة ٢٠٠٧/١١/٨، والطعن رقم ٦٥٦ لسنة ٧٢ ق جلسة ٢٠٠٨/٦/٩، والطعن رقم ٤ لسنة ٧٣ ق جلسة ٢٠٠٨/٢/٢٦، مشار إلي موجزاً بنسخة إلكترونية منسوبة إلى المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية بعنوان / موجزات القواعد القانونية الصادرة عن محكمة النقض في الطعون الضريبية من أول أكتوبر ٢٠٠٦ حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٢، إعداد المستشار الدكتور/ وائل راضي رئيس المجموعة التجارية)

وما أكدته من أنه (التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات ربط الضريبة من القواعد الأمرة . التزم مصلحة الضرائب بها باعتبارها إجراءات ومواعيد حتمية)

(يراجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٦٤٦ لسنة ٦٧ ق جلسة ٢٠١١/٤/٢٦، المرجع المشار إليه .)

وحيث إنه إعمالاً لما تقدم، وإبتناءً عليه، وإذ الثابت بمطالعة الأوراق أن الشركة المدعي عليها أقدمت على تقديم الإقرارات الضريبية محل الداعي - الأصلية - عن سنوات عده (٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ و ٢٠١٠)، وبالتالي فيأتي تفصيل إسقاط التأصيل المتقدم عليها، على النحو الآتي:

أولاً: بشأن سنة التبرامج (٢٠٠٧)، وهي جوهر الدفاع القائم:

حيث يبين بمطالعة الأوراق أن الشركة المدعي عليها تقدمت بإقرارها الضريبي الأصلي عن الوعاء الضريبي لهذه السنة برقم ٢٧٠ بتاريخ ٢٠٠٨/٤/١٠ - وهو البين بحافظة المستندات المقدمة من الحاضر عن الإدارة " الجزء الثاني " أمام محكمة شمال القاهرة الإبتدائية بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠١٥/١/٦ .

وأقدمت الشركة على تعديل هذا الإقرار الأصلي عدة مرات بتاريخ (٢٠٠٨/١٠، ٢٠٠٩/٤، ٢٠١٠/١٢)، ثم قدمت الإقرارات المعدلة - محل طلب الإعتداد والدفاع الماثلين - بتاريخ ٢٠١٣/٤/٢٩.

وبالتالي فإن النطاق الزمني المقرر لإستعمالها لسلطة إستدراك الخطأ أو السهو - الإلتزام لهذا الإلتزام التشريعي - في هذا الإقرار في معنى المادة ٨٧ من قانون الضريبة العامة على الدخل - أنفة البيان - ينتهي بمرور خمس سنوات تبدأ من تاريخ اليوم التالي لليوم الذي قُدم فيه الإقرار الأصلي في ٢٠٠٨/٤/١٠، أي يبدأ من تاريخ ٢٠٠٨/٤/١١ وينتهي في ٢٠١٣/٤/١١.

ومن ثم قيام الشركة المدعي^{علي} بتعديل الإقرار الأصلي وتقديم تعديله بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣ مصحوباً بسداد جزءاً من الضريبة وفقاً له وبالتعهد بسداد الباقي علي أقساط بالنحو المشار إليه يغدو مجاوزاً للإشترط الزمني الإلزامي المشار إليه، ويفقد علي أثر هذا التجاوز ما له من أثر بشأن ربط الضريبة وإستحقاقها في ذمتها - أي الشركة المدعي عليها- بموجبها، إذ كان يتوجب علي الإدارة الضريبية أن تنهض إلي ربط الضريبة إهتداءً بما إنتهت إليه إدارة الفحص من تعديلات علي هذا الوعاء الإقراري بمذكرتها المُعمّدة بتاريخ ١٦/٥/٢٠١٢ (والمُعتمد تصحيح الخطأ المادي بشأنها بتاريخ ٢٠/٥/٢٠١٢)، إهتداءً بما أفصحت عنه من ربط لها بموجب النموذج رقم ١٩ ضريبة الصادر برقم ١٥٧١ بتاريخ ١٦/٥/٢٠١٢ (المُعدل بعد تصحيح الخطأ المادي في مذكرة الفحص برقم صادر ١٥٨٤ بتاريخ ٢١/٥/٢٠١٢)، والإستمرار في حضور جلسات اللجنة الداخلية المختصة لنظر إعتراض الشركة المدعي عليها طعنأً علي هذا التعديل (علي النحو الوارد بطلب الطعن المُقدم من الشركة المدعي عليها والمؤشر عليه بوروده الي المصلحة وإحالته الي اللجنة الداخلية المختصة بتاريخ ٢٧/٥/٢٠١٢)، وإستمراراً في الإجراءات المرسومة قانوناً - بتكليف تشريعي مُلزم - وفقاً لأحكام الباب السادس من قانون الضريبة العامة علي الدخل القائم، وصولاً لتقدير ربطي نهائي لها في هذا الشأن.

دون أن ينال مما تقدم القول بأن التحقيقات الجنائية المتخذة إبتداءً من جانب إدارة التهرب الضريبي وما لحقها من تحقيقات جنائية بمعرفة النيابة العامة، ولجنة الفحص المُشكلة من جانب الأخيرة، كانت مانعة من هذا الإستمرار، وكانت ذات أثر في قبول المركز الضريبي لكبار الممولين لهذا الإقرار المُعدل، ذلك أن هذه التحقيقات - وفقاً لما تحمله من صفة جنائية - لا ترتبط بأي علاقة حسابية ضرائبية بشأن الإستحقاق الضريبي المتقدم، أو أية علاقة فنية أُخري، إذ تقتصر هذه التحقيقات علي إستبيان إكمال أركان الإثم الجنائي (التهرب من الضريبة) في حق الممثل القانوني الطبيعي للشركة المدعي عليها من عدمه، فولاية إدارة التهرب الضريبي والنيابة العامة تتعقد - فقط - بشأن هذا الشق الجنائي، ولا ولاية لهما في الشق الضريبي، فما ينتهيان إليه من نتيجة - مهما اختلفت - لا يؤثر علي الإستحقاق الضريبي بنظرة محاسبية وفنية، ولا يمنع الإدارة الضريبية - مصلحة الضرائب العامة - من الإستمرار في نظر إعتراض الشركة المدعي عليها ونظر طعنها - علي النحو المذكور - ، ولا يمنع - كذلك - من ربط الضريبة حسبما سينتهي الأمر، وهو ما يُفقد هذه التحقيقات أثرها - المُدعي بقيامه من جانب الإدارة - بشأن المواعيد الإجرائية اللازمة الإلتباع لهذا التقديم - أي تقديم الإقرار المُعدل خلال خمس سنوات من تاريخ اليوم التالي لتاريخ تقديم الإقرار الأصلي - .

وإذ نعد هذه المخالفة الإجرائية الزماتية عيباً - في ذاتها - يعيب مسلك الإدارة الضريبية في قبول هذا الإقرار المُعدل، وربط الضريبة إهتداءً به.

إلا أننا نشير إلي أن الإدراك المتقدم يؤكد لنا أن الحقيقة القانونية للإقرار الضريبي المُعدل - المشار إليه المُقدم في ٢٩/٤/٢٠١٣ - ما هو إلا (إتفاق) إنتهي إليه الطرفان بشأن الطبيعة القانونية للتعامل الضريبي لصفقة بيع الشركة المدعي عليها لكامل أسهمها في شركة أوراسكوم بيلدنج ماتيريالز هولدنغ - أي الجزء المتعلق بالأسهم المكتتب فيها من جانب شركة المساهمين أو المكتتبين -، حيث كان من اللزوم بمكان علي جهة الإدارة - وهي الحارس الأمين علي وضع القواعد القانونية موضع التطبيق السليم - أن تمتنع عن إستلام هذا الإقرار المُعدل - علي غرار مسلكها الرفضي مع الإقرار المُعدل للتعديل المذكور المُقدم من الشركة بعد ذلك بتاريخ ١١/٢/٢٠١٤ -، لتقدمه بعد الميعاد المقرر قانوناً لذلك، وإن هي لم تفعل، بل علي النقيض من ذلك وافقت علي قبوله، وأقدمت علي ربط الضريبة والمطالبة بسدادها علي هديه - بالإضافة إلي الهدى القائم من جانب لجنة الفحص الضريبي المُشكلة من جانب النيابة العامة أثناء التحقيقات المُتقدمة -، بنحو يُفقد - أي الإقرار المذكور - طبيعته الضريبية، ويدخله - وفقاً لحقيقته القانونية - في عداد الإتفاقات العادية، التي ينتابها أحكاماً قانونية مغايرة ومتميزة عما ينتاب الأول من أحكام.

فمثل هذه الإتفاقات - أي الإتفاق الخضوعي أو الإعفائي للضريبة - يخالف مبدأ قانونية الضريبة، أي تحديد جميع جوانبها البنائية بمعرفة السلطة التشريعية فقط، فهي حاصل الإنصياح لقواعد القانون لا قواعد الإتفاق أو العقود، وهو ما أكدت عليه محكمة النقض في عديد من الأقضية، إذ إستقر قضاؤها علي أن - بشأن ضريبة الدمغة - (أن الضريبة لا ترتكن في أساسها علي رباط عقدي

بين مصلحة الضرائب والممول وإنما تحددها القوانين التي تفرضها ومن ثم فإن من حق الممول أن ينازع أمام المحكمة في مبدأ خضوعه للضريبة باعتبار أن هذه مسألة قانونية لا يجوز الاتفاق على خلاف ما يقضى به القانون في شأنها.)

يراجع في ذلك حكم محكمة النقض في الطعن ٢٢٥ لسنة ٧٤ ق جلسة ١٢/٥/٢٠٠٥

وما قضت به - بشأن الضريبة العامة على المبيعات - من أنه (مفاد النص في المادتين ١/٢٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات و٤١ من اللائحة التنفيذية يدل على أن المشرع أباح لمصلحة الضرائب على المبيعات الاتفاق مع الجمعيات والتنظيمات المختلفة التابع لها الخاضع أو المنضم إليها على قواعد إجرائية خاصة لتطبيق أحكام القانون بما يتماشى مع طبيعة نشاطهم وهذه القواعد لا تتعلق بتحديد شخص الخاضع للضريبة أو مقدار الضريبة التي يخضع لها نشاطه وإنما تتعلق فقط بكيفية خصم ما سبق للممول سداده من ضريبة على المردودات من مبيعاته من السلع أو المدخلات التي أدخلها على السلع المباعة أو ما سبق تحميله على السلعة المباعة في كل مرحلة من مراحل توزيعها ولا يعد الاتفاق في هذه المسائل اتفاقاً بين المصلحة والممول على خضوعه للضريبة أو تحديداً لسعرها الذي تكفل القانون بتنظيمها وإنما اتفاق مع الخاضع على طريقة تحصيل الضريبة المستحقة.

يراجع في ذلك حكم محكمة النقض في الطعن ٦١ لسنة ١٨ ق جلسة ٧/٧/٢٠٠٥

فما يجوز الإتفاق عليه بين طرفي العلاقة - الممول والمصلحة - طريقة تحصيل الضريبة، وعناصر وعائها - أي مدى وجودها واقعياً، وصورة هذا الوجود، وحجم التكاليف الوجوبية الخصم، وغير ذلك من مسائل الواقع، دون أن يتسع لهما المجال إلى الإتفاق على الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها، فهما مسألتان قانونيتان خالصتان لا عبرة فيهما لأي إرادة خلاف الإرادة التشريعية الأمرة، والتي لاإنفكاك عن تطبيقها والإلتزام بأحكامها، كما سبق التنويه.

وما يزيد من هذا الإستبيان تأكيداً، أن الإدارة الضريبية لم تكن بحاجة إلى وجود مثل هذا التعديل حتى يتسنى لها ربط الضريبة المستحقة، والمطالبة بسدادها تبعاً، فكان بولايتها أعمال ذلك وفقاً لما إنتهى إليه فحصها (بعد الدفاع عما احتواه من أوجه حسابية أمام اللجنة الداخلية ثم لجنة الطعن)، وهو ما نلمح منه أن الإدارة الضريبية قصدت وعقدت العزم والجزم على هذا القبول كمحاولة منها لفض النزاع القائم أمام لجنة الطعن الضريبية حول هذه المسألة، قاطعة بذلك أوصله، وكي تربط الضريبة بهذا الإقرار فضاءً للأمر وإنهاءً له - في ظنها-، وهو ما يعيب عملها بعيب المخالفة القانونية، إذ لا إتفاق على التعامل الإخضاعي للضريبة العامة أو الإعفاء منها - وفقاً للقواعد العمومية في هذا الشأن - ، فما يُباح فيه الإتفاق في هذه الشئون هو الإتفاق على الوقائع، أي الإتفاق على وقائع بيعية حققت قيمة ربحية معينة، أي إتفاق على أحوال واقعية لا يناله الإتفاق على الخضوع أو الإعفاء من الضريبة - المعاملة الضريبية للوقائع -، لارتباطهما - أي الخضوع والإعفاء - بقواعد قانونية أمرة لا إعتبار فيها لأي إرادة أخرى، كما سبقت الإشارة .

وهو الواقع الذي ننتهي من جماعه إلي أنه لا يُحتج بهذا الإقرار - أو هذا الإتفاق - وفقاً للمجري العادي للأمر ومنطقها الساتغ - كسبيل للقول بأن لجنة الطعن قد بات إتصالها بالنزاع على غير ذي محل، كطريق للدفع ببطلان قرارها، وبضحي الدفاع القائم في غير محله القانوني السديد، جديراً بالالتفات عن هذه السنة.

وختاماً فاتنا نشير إلي فرضين - لم نأخذ بترجيحهما حال النظر المتقدم - صاحبي ذات الأثر والنتيجة المتقدم ذكرها.

الأولى، أننا بفرض القول بأن المقصود بعبارة المشرع (تقادم الدين الضريبي)، المبالغ المالية المستحقة للأفراد لدفعها بغير وجه حق، فإن تقادم الأخيرة هو - أيضاً - خمس سنوات تبدأ من تاريخ دفع هذه المبالغ، وهو في نظرنا المتقدم بتاريخ تقديم الإقرار الأصلي في ١٠/٤/٢٠٠٨، وبالتالي فستكون النتيجة واحدة.

الثانية، أننا بفرض القول بأن هذا التقادم الإشتراطي الزماتي يعتريه أحكام الإنقطاع والوقف، فسنكون - كذلك - أمام النتيجة ذاتها، إذ ورد إنقطاعه بتاريخ الفحص في شهر ٥/٢٠١٢، وبالتالي فإن الشركة المدعي عليها تملك التعديل خلال خمس

سنوات جديدة من هذا التاريخ، وبالتالي كان لزاماً علي الإدارة الضريبية قبول الإقرارات المعدلة المقدمة في شهر ٢/٢٠١٤،
إعتباراً بعدم إنتهاء الأجل المسموح به لإستعمال هذا الحق، وعدم الربط بناء علي الإقرار محل الدفاع القائم، وبالتالي فستكون النتيجة
واحدة.

وفي إشارة وجيزة إلى فرضية مغايرة، لما تقدم، بشأن تصور إحتساب المواعيد المتقدمة من تاريخ تحقق بيع
الأسهم المشار إليها، كونه هو التاريخ الذي إستحق فيه الربح العائد من هذه الصفقة، ويتشكل علي أثره الواقعة المنشئة للضريبة
بحسب الأصل، فإن النتيجة المتقدمة لن تتغير - كذلك- حيث تم تنفيذ البيع المشار إليه بتاريخ ٢٣/١/٢٠٠٨ - علي النحو الثابت
بالصورة الضوئية من شهادة شركة بلتون لتداول الأوراق المالية المقدمة طي حافظة المستندات المقدمة من الحاضر عن الشركة
المدعي عليها بجلسة التحضير بتاريخ ٣١/٥/٢٠١٦-، وبالتالي فمدة الخمس سنوات ستبدأ- بهذه الفرضية- من اليوم التالي له، في
٢٤/١/٢٠٠٨، كونه اليوم الذي يبدأ فيه مكنة الإدارة في المطالبة بالدين الضريبي المستحق لها، وتنتهي في ٢٤/١/٢٠١٣، أي قبيل
تقديم الإقرارات المعدلة المشار إليها، فكان لزاماً علينا التتوية.

ثانياً: عن سنوات التنازع (٢٠٠٨، ٢٠٠٩، ٢٠١٠):

إذ ينتاب هذه الإقرارات المعدلة والمقدمة بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣ بشأن هذه السنوات ذات المخالفة المتقدم ذكرها، الخاصة بعدم
جواز الإتفاق علي الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها.

ويزيد عليها، أنه بفرضية جواز تقديم إقرارات معدلة بعد فحص الإدارة الضريبية والاطار بنموذج ١٩ ض، والطعن عليها
داخلياً وأمام لجنة الطعن، فإن الشركة المدعية قدمت إقرارات معدلة عنها بتاريخ ١١/٢/٢٠١٤، وهي مقدمة في حدود النطاق الزمني
لتعديل الخطأ أو السهو في الإقرارات الخاصة بهذه السنوات إذ قدمت إقراراتها الأصلية تباعاً بتاريخ (٩/٤/٢٠٠٩ برقم ٣١٧، و
٢١/٤/٢٠١٠ برقم ٨١٤، و ٢٨/٤/٢٠١١ برقم ٩٩٨)، فيزول ما لها من أثر بشأن الوعاء الضريبي بعد هذا التعديل الأخير -
المرفوض إستلامه من جانب الإدارة الضريبية -.

ونخلص من جميع ما تقدم إلي سائغية ما إنتهت إليه لجنة الطعن الضريبي - المطعون في قرارها - بشأن عدم الإعتداد
بالإقرارات المعدلة المقدمة بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣، وإن تباينت الأسباب - سبباً - إلا أن التحصيل النهائي - النتيجة - واحد.

وهو ما ننتهي معه إلي عدم سائغية هذه الدفاع وأحقته بالإلتفات.

ثانياً : قانونية إتصال اللجنة الضريبية المذكورة إجرائياً وموضوعياً بالطعن الضريبي محل

القرار المطعون فيه :

يقوم هذا الدفاع علي عدة أوجه، يمكن تناولها نظراً علي النحو الآتي:

أولاً، ما دفعت به الإدارة المدعية - بالصفحة ١٢ من عريضة الدعوي - من قول بأن إتصال اللجنة
بالطعن الضريبي يخالف حكم المادة ١١٩ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون
رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي تضمنت نطاق الطعن المنظور أمامها، وهو (الربط الضريبي التي تجرته
المصلحة)، وإذ كان الربط الضريبي محل التنازع قد نشأ علي أثر الإقرارات المعدلة والمقدمة من
الشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣ فإنه الطعن المذكور يغدو مرفوعاً بما يخالف هذه
المادة.

حيث إن المادة ٨٩ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص علي أن (تربط الضريبة
علي الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول. ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد
الضريبة من واقع هذا الإقرار).

وتنص المادة ٩٠ من القانون ذاته علي أن (للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار. وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة. وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج الذي تحدده اللاحة التنفيذية لهذا القانون.)

وتنص المادة ١١٩ من القانون ذاته علي أن (في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت المأمورية في دفتر خاص ببيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي تتضمنها. وتقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً، وتنظم اللاحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامها. وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول. فإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، كان للممول أن يعرض الأمر كتابةً على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول. ويجوز اتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها في هذه المادة بأي وسيلة إلكترونية يحددها الوزير.)

وإذ تنص المادة ١١٤ من اللاحة التنفيذية لهذا القانون والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ (يقضد بربط الضريبة، في تطبيق حكم المادة (٨٩) من القانون، تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول.)

وتنص المادة ١١٥ من القانون ذاته علي أن (يكون إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة في الحالات المنصوص عليها في المادة (٩٠) من القانون وبقيمنتها على النموذج رقم (١٩ ضريبة).)

وإذ يبين من هذه النصوص أن الأصل الذي إرتضته الهيئة التشريعية حال سنها لقانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليه، أن يكون تحديد الدين الضريبي المستحق - ربط الضريبة - من واقع الأرباح الثابتة بالإقرار الضريبي المقدم من الممول، وتعدو الضريبة العامة مربوطة عليه من هذا الواقع الإقراري، إهداءً بأن المشرع المذكور ألزم الممول بتقديم إقرار ضريبي سنوي خلال مواعيد قانونية محددة - علي نحو مسبق التفصيل عليه -، وألزم الإدارة الضريبية قبول هذا الإقرار علي مسئولية الممول، علي أن يلتزم الممول حين التقديم الإقراري المذكور بسداد الضريبة المستحقة وفقاً له - إعمالاً لحكم الفقرة الثانية من المادة ٨٤ من القانون ذاته، سالفه الذكر -.

وفي الوقت ذاته - وحفاظاً علي الأموال الضريبية بإعتبارها أحد أهم الموارد المالية للخزانة العامة - منح المشرع الضريبي المصلحة سلطة تعديل الربط الضريبي المشار إليه، إما عن طريق البيانات الواردة بالإقرار الضريبي المقدم، والمستندات المرفقة به، أو بطريق التقدير من واقع أي بيانات متاحة في حالة عدم إلزام الممول بتقديم الإقرار مرفقاً به الأوراق والمستندات المؤيدة له، وألزمها المشرع - حال إتيانها لهذه السلطة - بأن تخطر الممول بكتاب موسى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج المعد لهذا الغرض والمحدد لاحقاً - نموذج ١٩ ض - بحكم المادة ١١٥ المشار إليها.

وإذ لا يقبل المنطق السائغ أن يُجيز المشرع الضريبي للممول أن يطعن - بطريق الاعتراض أو الطعن - علي الربط الضريبي الحاصل وفقاً للأرباح الثابتة بإقراره، فهو تحصيل وسداد لمبالغ ضريبية أقر بها من الأصل، وهو الواقع الذي لم يرتضيه المشرع

الضريبي بالفعل، حال تقريره حكم المادة ١١٩ سالفه البيان، إذ حدد نطاق الطعن الضريبي الجائز من جانب الممول بأنه الطعن علي (الربط الضريبي المقرر من جانب المصلحة)، وهو بهذا الحال - أي المشرع - حقق التوازن التعاملي بين الطرفين، فكما أُلزم المصلحة بقبول الإقرار المصحوب بالسداد وفقاً للأرباح والبيانات المثبتة به، أجاز لها التعديل وفقاً للضوابط المذكورة، وأجاز للممول - إن لم يرتضيه - حق الطعن عليه.

وبالتالي فليس من المتصور أن يطعن الممول علي الربط الضريبي الحاصل من واقع إقراره - علي النحو الوارد بسند الدفاع المائل.

وإذ يبين بمطالعة الأوراق أن الشركة المدعية ^{بذات} تقدمت بالإقرارات الضريبية الخاصة بسنوات التنازع (٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ و ٢٠١٠)، خلال المواعيد القانونية المقررة - والمسبوق ذكرها بعاليه - وسددت الضريبة المستحقة من واقعها، حتي أن باشرت الإدارة الضريبية سلطاتها التعديلية المتقدمة بتاريخ إعتناء مذكرة الفحص في ٢٠١٢/٥/١٦ (المُعتمد بعد تعديل الخطأ المادي بتاريخ ٢٠١٢/٥/٢٠)، وأخطرت الشركة بالربط الضريبي الجديد بنموذج ١٩ ض برقم صادر ١٥٧١ بتاريخ ٢٠١٢/٥/١٦ (وإعادة الإخطار بنموذج ١٩ ض بعد تصحيح الخطأ المادي برقم صادر ١٥٨٤ بتاريخ ٢٠١٢/٥/٢١).

فلم ترتض الشركة المدعي عليها هذا الربط الجديد وتقدمت بطلب للإعتراض عليه (والثابت التأشير عليه من جانب الادارة بالورود برقم ١٠٨٠ بتاريخ ٢٠١٢/٥/٣٠).

وعليه يثبت أن محل الطعن الضريبي المسبوق نظره من لجنة الطعن الضريبي المطعون في قرارها كان مُصبأ علي الربط الضريبي المقرر من جانب الإدارة الضريبية.

وبالتالي فإن الدفاع القائم لا يصادف محلاً صحيحاً بالأوراق، إذ لا يتضمن هذا الطعن محلاً من الإقرارات المعدلة والمقدمة في تاريخ لاحق عليه (٢٠١٣/٤/٢٩).

فإذ كان مقصود جهة الإدارة من دفاعها المذكور بأن الطعن المنظور أمام اللجنة يتسليم طرحة أو رفضه علي أثر تقديم هذه الإقرارات وربط الضريبة علي هديها والمطالبة بسدادها - بموجب نموذج ٣٦ سداد - من خلالها، فهو أمر سبق الرد عليه ورفضه في المسألة البحثية السابقة .

ولا وجه للنظر في تعويل اللجنة في رفضها لهذا الاعتماد علي فكرة الإكراه - مما عولت عليه الإدارة طعنأ علي قرار اللجنة بالصفحات ٢٥ و ٢٦ و ٢٧ و ٣٣ و ٣٤ و ٣٥ و ٣٦ من عريضة الدعوي - إذ أنه مردود بأنه بفضية سلامة هذا الدفاع - أي عدم توافر الطابع القانونية الإشتراطية للقول بوجود إكراه لممثلي الشركة المدعي عليها تمهيداً للإعتداد بالإقرارات المعدلة في ٢٠١٣/٤/٢٩ أمام اللجنة - فإنه لا يسوغ الإعتداد المشار اليه، ولا يبرره، علي النحو المسبوق تفصيله في المسألة البحثية السابقة.

وهو ما ننتهي معه إلي عدم سائغية هذه الوجهة الدفاعية وأحقيتها بالالتفات.

ثانياً، ما دفعت به الإدارة بشأن بطلان الطعن الضريبي المباشر أمام لجنة الطعن لانتفاء الصفة الإجرائية للشركة المدعي عليها.

وهو ما أفصحت عنه الجهة الإدارية بمذكرة دفاعها المقدمة أثناء تحضير الدعوي أمام هيئة مفوضي الدولة بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠١٦/٧/١٢.

ويقوم هذا الدفاع علي هدي من القول بأن الشركة المدعي عليها هي شركة مساهمة خاضعة لأحكام قانون الشركات الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وتتمتع علي أثر ذلك بالشخصية الاعتبارية، وفقاً لحكم المادة ٥٢ من القانون المدني، وبالتالي فمن اللازم حال قيامها بإستعمال حقها في الطعن الضريبي علي تعديلات الإدارة الضريبية - نموذج ١٩ ض محل الطعن - أن تبشره بصفة

إجرائية صحيحة، وهي أن يكون الطعن مُقدم من الممثل القانوني للشركة / رئيس مجلس إدارتها، وإذ كان الثابت من الملف الضريبي أن إجراءات الطعن المذكورة قد قُدمت بإسم الشركة نفسها وإلا بإسم ممثلها القانوني فإن إقامتها للطعن يغدو باطلاً وبيطل علي أثر ذلك قرار لجنة الطعن، إعمالاً للقاعدة القائلة "ما بني علي باطل فهو باطل"، وأن البطلان الإجرائي الناتج عن عدم توافر الصفة من النظام العام الجائز إبدائه في أي مرحلة كانت عليها الدعوي.

وحيث تنص المادة ٥٢ من القانون المدني الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ - المنشور بالوقائع المصرية بتاريخ ١٩٤٨/٧/٢٩ - علي أن (الأشخاص الاعتبارية هي: ٤- الشركات التجارية والمدنية).

وتنص المادة ١ من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ - المنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٨١/١٠/١ - علي أن (تسري أحكام هذا القانون على شركات المساهمة) وتنص المادة ٤٨ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - سالف الذكر - علي أن (في تطبيق حكم المادة ٤٧ من هذا القانون، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي: ١- شركات الأموال)

وإذ إستقر قضاء محكمة النقض علي أن (إستقلال شخصية البنك الإعتبارية عن شخصية ممثله. ورود الإسم المميز للبنك الطاعن في صحيفة الطعن بالنقض . كفاية ذلك لسير الطعن ولا حاجة لإيضاح اسم ممثله القانوني. متى كان الواضح من صحيفة الطعن أنه أقيم من البنك الطاعن ، وكان لهذا البنك شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية ممثله وكان هو الأصل المقصود بذاته في الخصومة دون ممثله فإن ذكر إسم البنك الطاعن المميز له في صحيفة الطعن يكون -وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة كافيًا لسير الطعن في هذا الخصوص مما يتعين معه رفض الدفع ببطلان صحيفة الطعن لعدم إيضاح اسم الممثل القانوني للبنك.)

(يراجع في ذلك حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٠١٩ لسنة ٦١ قضائية جلسة ١٩٩٣/٤/٢٦ ، مشار إليه بإسطوانة مدمجة إعداد أ/سعيد الدين، تحت مسمى مكتبة القضايا الإداري الإصدار الثاني، حال التعليق علي نص المادة ٥٢ من القانون المدني.)

وحسبنا الإشارة إلي أن محكمة النقض قد إستقر قضاؤها علي هذا الإتجاه، وينظر تأكيداً علي ذلك الطعون أرقام :

(الطعن رقم ٢٧٢ لسنة ٢٢٢ - جلسة ١٩٥٦/٢/٢٣) (والطعن رقم ٢٦٧ لسنة ٢٧ ق - جلسة ١٩٦٣/١/٣)

(والطعن رقم ٣٧٠ لسنة ٣١ ق جلسة ١٩٦٦/٤/١٤) (والطعن رقم ١٦٧٨ لسنة ٥٢ ق جلسة ١٩٨٩/٣/٢٧)

مشار إلي موجز هذه الطعون - والقاعدة المستفادة منها - مؤلف / المبادئ القانونية لمحكمة النقض في الشركات التجارية، طبعة نادي القضاة ، سنة ٢٠١٥ - ٢٠١٦ ، إعداد القاضي إيهاب الضويبي وأخرون، ص ١٠٠ و ١٠١ ومطلع صفحة ١٠٣، تحت عنوان/ ذكر الإسم المميز للشركة بصحيفة الإستئناف كاف لصحته.

وإعمالاً للفكرة ذاتها، فإنه ومتي كانت الشركة المدعية شركة مساهمة مصرية، لها شخصية اعتبارية مستقلة عن الشركاء فيها - المؤسسون وغيرهم - بمن فيهم ممثلها القانوني - رئيس مجلس الإدارة -، فإنه بفرضية سلامة هذا الدفاع واقعيًا - بشأن ورود صحيفة الطعن أمام لجنة الطعن مباشرة من الشركة بلا ذكر لوكالة من ممثلها القانوني - فإنها وهي الأصلية والمقصودة بذاتها - حقها الموضوعي - في خصومة هذا الطعن الضريبي دون ممثلها القانوني المذكور، فإن ذكر مسماها بهذا النحو - بالفرضية المتقدمة - يكفي لسير هذا الطعن، ودون أن يشوب إجراءاته البطلان.

هذا من جانب، ومن آخر فإن المقصود من الطعن الضريبي هو إتاحة الفرصة والحق أمام الممول - الشخص الإعتباري - في الطعن علي الربط الضريبي التعديلي المخاطب له، وبالتالي فإن هذا الحق - في المعاملات الضرائبية - هو حق أصيل، ذو أهمية قصوي في فض النزاع، فهو يرتبط بمبادئ عدالة الضريبة وشفافية العلاقة التنظيمية بين طرفيها (الممول والمصلحة)، وهو علي هذا النحو حري بالأ تستغرق الشكليات الغير جوهرية إجراءاته، فكلما كان الإجراء دالاً علي معنى حقيقي، قائماً علي هدف جدي، كان جديراً بالقبول، متى لم يكن إجراءً مهدوفاً لغاية لا فرار عن قيامها من غيره، وهو واقع يغيب عن الإجراء التمثيلي المشار إليه، فقد صح - بوضوح ويقين - أن الشركة المدعية ترغب بما لها من شخصية معنوية مستقلة في إقامة هذا الطعن، فلا يُضيرها عدم تقديمه

من ممثلها، مادامت الأوراق قد خلت من أي واقع يفيد رفض الأخير بصفته، أو باقي الشركاء المؤسسين أو المساهمين، من إتيانه، فالعبرة بمقصود الإجراء وغايته، وهي مباشرة الشركة لحقها الموضوعي في الطعن علي تقديرات الإدارة الضريبية.

وهو ما ننتهي معه إلي عدم سائعية هذه الوجهة الدفاعية - أيضا - وأحقيتها بالإلتفات.

المسألة الثانية: مدي خضوع صفقة بيع الشركة المدعي عليها لكامل أسهمها في شركة أوراسكوم بيلدنج ماتيريلز هولدنغ سنة ٢٠٠٧ لشركة لافارج الفرنسية للضريبة علي الأرباح السنوية، وفقاً لقانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

حيث تنص المادة الأولى من مواد إصدار قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - المنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠٥/٦/٩ - علي أن (يعمل في شأن الضريبة علي الدخل بأحكام القانون المرافق).

وتنص المادة الثانية من مواد إصدار القانون ذاته علي أن (يلغى قانون الضرائب علي الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١،)

وتنص المادة ١ من القانون ذاته - قبيل تعديلها بالقانون الصادر برقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لكونها المطبقة علي التنازع المائل - علي أن (في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها:

- الضريبة: الضريبة علي الدخل.

- الممول: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.

- شركات الأموال: شركات المساهمة

وتنص الفقرة الثانية من المادة ٢ من القانون ذاته علي أن (ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.

٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.

٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من (٥٠٪) من رأسمالها.)

وتنص المادة ٥ من القانون ذاته علي أن (الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة. وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية

وتنص الفقرة الأولى من المادة ٤٧ من القانون ذاته علي أن (تفرض ضريبة سنوية علي صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها).

وينص البند ١ من المادة ٤٨ من القانون ذاته علي أن (في تطبيق حكم المادة ٤٧ من هذا القانون، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي: ١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع).

وينص البند ٨ من المادة ٥٠ من قانون الضريبة العامة علي الدخل - المشار إليه - علي أن (يعفى من الضريبة: ٨- ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية).

وتنص المادة ٥١ من القانون ذاته - من الباب الثاني من الكتاب الثالث تحت عنوان تحديد الدخل الخاضع للضريبة - علي أن (يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.)

وتنص المادة ٥٢ من القانون ذاته علي أن (لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي:

وإشارة إلي قواعد تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة، فإنه بالعودة إلي نصوص الباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون - الخاص بالأحكام المطبقة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي -، فإن المادة ١٧ من القانون - قبيل تعديلها الصادر بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لكونها المطبقة علي النزاع المائل -- تنص علي أن (تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي علي أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١ و ٢ و ٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء علي أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح علي أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون علي صافي الربح المشار إليه.)

وتنص المادة ٢٥ من القانون ذاته علي أن (يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة علي النحو الآتي:

١- (٥٪) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

٢- (١٠٪) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

٣-

٤- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.)

وتنص المادة ٥٣ من القانون ذاته - قبيل تعديلها بالقانون الصادر برقم ١٧ لسنة ٢٠١٥ لكونها المطبقة علي النزاع المائل - علي أن (في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك علي الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني علي الأخص ما يأتي:

١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.

٢- تقسيم شركة مقيمة إلي شركتين مقيمتين أو أكثر.

٣- تحول شركة أشخاص إلي شركة أموال أو تحول شركة أموال إلي شركة أموال أخرى.

٤- شراء أو الاستحواذ علي ٥٠٪ أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواءً من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتري أو المستحوذ.

٥- شراء أو الاستحواذ على ٥٠٪ أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة.

٦- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال.

وتنص المادة ٥٥ من القانون ذاته على أن (لا يسري حكم المادة ٢٩ على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على ٥٠٪ من الحصة أو الأسهم أو في حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط).

ويشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية.)

وإذ تنص المادة ٦١ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على الدخل الصادرة بقرار وزير المالية ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ - قبيل تعديلها بقرار وزر المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ لكونها المطبقة على التنازع المائل - على أن (لا يدخل في وعاء الضريبة، في تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، وذلك بالشروط الآتية:

١. أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني.

٢. أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.)

وتنص المادة ٦٢ من اللائحة ذاتها على أن (في تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون، على الشخص الاعتباري إثبات الأصول والالتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمسائها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم.)

وتنص المادة ٦٣ من اللائحة ذاتها - قبيل تعديلها بقرار وزير المالية الصادر برقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ كونها المطبقة على التنازع المائل - على أن (لأغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من القانون، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني. ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتي: ١- في حالة التصرف في الأصول الثابتة، المنصوص عليها في البنود [١] و[٢] و[٤] من المادة (٢٥) من القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.

٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند [٣] من المادة (٢٥) من القانون، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون.

٣- يتم متابعة حركة الاحتياطيات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (١) و(٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطيات.)

وتنص المادة ٦٤ من اللائحة ذاتها على أن (في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة قبل خصم أي خسائر

منها، ودون إخلال بحق الشركة في اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم. ويعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري.)

وتنص المادة ٦٩ من اللائحة ذاتها علي أن (لا يعتد بالتغيير في الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو التغيير في ملكية رأسماله، إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية.)

وتنص المادة ١٢٣ من اللائحة ذاتها علي أن (يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقفاً عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وعلى النموذج رقم (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، وعلى النموذج (٤٢ سداد) بالنسبة لفروق ضريبة المرتبات وما في حكمها، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.)

وحيث تنص المادة الأولى من مواد إصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ علي أن (تسري أحكام القانون المرافق على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.)

وتنص المادة ١ من هذا القانون علي أن (تسري أحكام هذا القانون على شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي تتخذ مركزها الرئيسي في جمهورية مصر العربية، أو تزاول فيها نشاطها الرئيسي. وعلى كل شركة تؤسس في جمهورية مصر العربية أن تتخذ في مصر مركزاً رئيسياً لها.)

وتنص المادة ٢ من القانون ذاته علي أن (شركة المساهمة هي شركة ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين في القانون. وتقتصر مسؤولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التي اكتتب فيها ولا يسأل عن ديون الشركة إلا في حدود ما اكتتب فيه من أسهم. ويكون للشركة اسم تجاري يشق من الغرض من إنشائها، ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم عنواناً لها.)

وتنص المادة ١٣٦ من القانون ذاته - المعدلة بالقانون الصادر برقم ٣ لسنة ١٩٩٨ - علي أن (يجوز تغيير الشكل القانوني لشركات التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة بقرار يصدر من الجمعية العامة غير العادية أو جماعة الشركاء بأغلبية ثلاثة أرباع رأس المال بحسب الأحوال. ويتم التغيير بمراعاة إجراءات وأوضاع تأسيس الشركة التي يتم التغيير إليها في حدود ما تنظمه اللائحة التنفيذية في هذا الشأن. ولا يجوز أن يترتب على تغيير شكل الشركة أي إخلال بحقوق دائئنها، ويجوز للشركاء أو المساهمين أو أصحاب الحصص الذين اعترضوا على قرار التغيير أو لم يحضروا الاجتماع الذي صدر فيه القرار بعذر مقبول، طلب التخرج من الشركة بالشروط والأوضاع المنصوص عليها بالمادة (١٣٥) وتعفى الشركات التي يتم تغيير شكلها القانوني، والشركة التي يتم التغيير إليها والشركاء فيهما من جميع الضرائب والرسوم المستحقة بسبب تغيير شكل الشركة.)

وتنص المادة الأولى من مواد إصدار قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ علي أن (يعمل بأحكام القانون المرافق في شأن تنظيم سوق رأس المال. وتسري أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.)

وتنص المادة ١٥ من القانون ذاته علي أن (- يتم قيد وتداول الأوراق المالية في سوق تسمى بورصة الأوراق المالية. ولا يجوز قيد الورقة في أكثر من بورصة، واستثناء من ذلك نقيد الورقة المالية في بورصتي القاهرة والإسكندرية القائمتين في تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك برسم قيد واحد يقسم بينهما.)

وتنص المادة ١٦ من القانون ذاته - قبيل تعديلها بالقانون رقم ١٢٣ لسنة ٢٠٠٨ كونها المطبقة على التنازع المائل - علي أن (يكون قيد الأوراق المالية في جداول البورصة بناء على طلب الجهة المصدرة لها، ويتم قيد الورقة وشطبها بقرار من إدارة البورصة وفقاً للقواعد التي يضعها مجلس إدارة الهيئة ويتم القيد في نوعين من الجداول:

(أ) جداول رسمية تقيد بها الأوراق المالية الآتية:

(ب) جداول غير رسمية تقيد بها:

١- الأسهم وغيرها من الأوراق المالية التي لا تتوفر فيها شروط القيد في الجداول الرسمية.

٢- الأوراق المالية الأجنبية.

وتنص المادة ٢٧ من القانون ذاته علي أن (تسري أحكام هذا الباب على جميع الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ويقصد بها الشركات التي تباشر نشاطاً أو أكثر من الأنشطة التالية:

(أ) ترويج وتغطية الاكتتاب في الأوراق المالية.

(ب) الاشتراك في تأسيس الشركات التي تصدر أوراقاً مالية أو في زيادة رؤوس أموالها

وينص البند الرابع من المادة ٥٢ من القانون المدني الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ علي أن (لأشخاص الاعتبارية هي: ٤- الشركات التجارية والمدنية.)

وتنص المادة ٥٣ من القانون ذاته علي أن (الشخص الاعتباري يتمتع بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازماً لصفة الإنسان الطبيعية، وذلك في الحدود التي قررها القانون.

فيكون له: (أ) ذمة مالية مستقلة.

(ب) أهلية في الحدود التي يعيها سند إنشائه، أو التي يقرها القانون. (ج) حق التقاضي.

(د) موطن مستقل. ويعتبر موطنه المكان الذي يوجد فيه مركز إدارته. والشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في مصر يعتبر مركز إدارتها بالنسبة إلى القانون الداخلي، المكان الذي توجد فيه الإدارة المحلية.

ويكون له نائب يعبر عن إرادته.)

وإذ يجدر بنا الإشارة إلي إستيضاح ما تفيد هذه النصوص من أحكام إلزامية علي النحو التالي ذكره .

إذ يستفاد من حكم المادة ٤٧ من قانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليها أن المشرع الضريبي - بإيجاز يرتبط بالمسألة الخلافية القائمة - فرض ضريبة عامة سنوية علي صافي الأرباح الكلية (الجارية أو الرأسمالية) التي تحققها الأشخاص الاعتبارية - ومنها شركات المساهمة - ، وأحال بشأن قواعد تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة إلي الأحكام المطبقة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالبواب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون ، والتي من بينها "الأرباح الرأسمالية"، وهي تلك التي يحصل عليها المشروع نتيجة بيع أصل رأسمالي أو الحصول علي تعويض عن هلاك أصل رأسمالي أو الإستيلاء عليه للمنفعة العامة وذلك بالزيادة عن صافي القيمة الدفترية لذلك الأصل.

(في التعريف المتقدم، د. محمد رضا محمد عبد السميع، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والقوانين المعدلة له، الطبعة الأولى سنة ٢٠١٠، بدون دار نشر، ص ١٧٥، مكتبة كلية التجارة جامعة طنطا:)

ويُحدد الربح الرأسمالي عادة بالفرق بين ثمن البيع أو مبلغ التعويض وصافي القيمة الدفترية للأصل الرأسمالي (بعد إسبعاد مجمع الإهلاك السابق إعماله ضريبياً).

وقد حددت المادة ١٧ من قانون الضريبة العامة على الدخل، سالف الذكر، أنواع الأصول التي تخضع أرباحها الرأسمالية (الناتجة عن البيع أو التعويض) للضريبة وهي المنصوص عليها بالبنود أرقام (١، ٢، ٤) من المادة ٢٥ من القانون، وهذه الأصول هي:

- المباني والمنشآت والتجهيزات والطائرات.
 - الأصول المعنوية المشتراة كالشهرة والإسم التجاري والعلامات التجارية وغيرها.
 - الأراضي والأعمال الفنية والمجوهرات والأصول الأخرى الغير قابلة بطبيعتها للإهلاك.
- وعلى ذلك فإن الربح الرأسمالي الناتج عن أصول أخرى بخلاف السابق ذكرها لن يخضع للضريبة.

(المرجع الأخير، ص ١٧٦ و ١٧٧.)

وحسبنا الإشارة - في هذا النطاق - إلى أن الإستثمارات في الأوراق المالية يُحدد ربحها كالتالي:

ثمن بيع الأوراق المالية - (قيمتها الدفترية + مصاريف البيع)

وذلك بغض النظر عن وجود وجود مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بالميزانية لأنه لا قيمة له سوى الإفصاح عن التكلفة أو السوق أيهما أقل بالإضافة إلى أن هذا المخصص لا يعد من النفقات واجبة الخصم، وتمثل القيمة الدفترية للأوراق المالية تكلفة إقتنائها أو شرائها وليس قيمتها الإسمية، وبصفة عامة فإن البند ٣ من المادة ٣١ من القانون - وهو يماثل البند ٨ من المادة ٥٠ من القانون ذاته - يقضي بإعفاء ناتج التعامل في الإستثمارات في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المصرية من الخضوع للضريبة وعدم جواز خصم أو ترحيل الخسائر الناتجة عن ذلك التعامل، وعلى ذلك تسري الضريبة على ناتج التعامل في الأوراق المالية غير المقيدة بسوق الأوراق المالية.

(المرجع الأخير، ص ١٧٨.)

ونخلص من ذلك إلى أن الأرباح الرأسمالية للشخص الإعتباري تخضع - بحسب الأصل في نطاق البنود ١، ٢، ٤ من المادة ٢٥ من القانون على النحو المشار اليه - إلى الضريبة العامة سنوياً، وأن المشرع لم يفرق في هذا الخضوع بين الربح الجاري أو العادي للشخص الإعتباري - الناتج من ممارسته للنشاط - وبين الربح الرأسمالي الناتج عن بيع أحد أصوله أو التنازل عنه، أو الناتج عن إستثماراته في الأوراق المالية.

وإذ تعد شركات المساهمة - وفقاً لما أقرته المادة ٢ من قانون شركات الأموال المشار إليه - إحدى شركات الأموال التي ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين في القانون، وتقتصر مسئولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التي اكتتب فيها ولا يسأل عن ديون الشركة إلا في حدود ما اكتتب فيه من أسهم، ويمثل السهم بهذا المنطق نصيب المساهم في شركات المساهمة - وهو يقابل حصة الشريك في شركات الأشخاص - ويقدر رأسمال الشركات المساهمة على أساس القيمة الإسمية لمجموع الأسهم - ويقصد بالقيمة الإسمية للسهم القيمة التي تكتتب على ذات الصك - ، في حين أن موجودات الشركة وصافي أصولها بعد خصم ما عليها من ديون يتحدد وفقاً للقيمة الحقيقية للسهم ، فإذا كانت الشركة غير مدينة تساوت أصولها مع رأسمالها وبالتالي تتساوى قيمة السهم إسمياً مع قيمته الحقيقية، فإن حققت الشركة أرباحاً وزادت موجوداتها فإن القيمة الحقيقية للسهم تزداد عن قيمته الإسمية ، والعكس صحيح إذ حققت الشركة خسائراً، على أن القيمة التجارية للسهم تتحدد وفقاً لقيمه في سوق الأوراق

المالية والتي تتأثر بأرباح الشركة وبموجوداتها وسُمعتها ونجاحها ومدى الإقبال علي أسهمها في بورصات الأوراق المالية .
(يراجع في ذلك - بتصرف يسير منا، د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية ، دار النهضة العربية ، الطبعة السابعة ٢٠١٦، ص ٦٩٣ وما بعدها .)

وهو ما نلمح منه - وهو ما نهدفه من الإشارة الأخيرة - أن الربح الرأسمالي للشركات المساهمة لا يقف عند بيع الأصول بحالتها العينية فحسب، إنما يتشكل - كذلك - ويتكون كأحد عناصر البيع التجارية للسهم المقيد بسوق الأوراق المالية، فالقيمة التجارية للأخير يدخل في تكوينها ما تحققه الشركة المساهمة من ربح عائد من تغير قيمة أصولها، وإرتفاعها بما يؤدي إلي إرتفاع هذه القيمة تبعاً - أي إرتفاع القيمة التجارية للسهم المقيد بالبورصة علي أثر إرتفاع قيمة الأصول -، وبالتالي فإن الإستثمارات الربحية الرأسمالية للشركات المساهمة لا تقف عند بيع الأصول بحالتها العينية فقط، بل تضم - إضافة إلي ذلك ، بطريق إستثماري مغاير - ما يعود عليها من ربح ناتج عن التعامل في هذه الأسهم بسوق الأوراق المالية، ومن ثم تدخل في إطار المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية المشار إليها.

وإذ كان ما تقدم هو الأصل، إلا أن الثابت بمطالعة التشريع الضريبي المتقدم أن هذه الأرباح - أي تلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل بالإستثمارات في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية - معفية من هذا الأداء، أي من الضريبة العامة السنوية علي صافي الأرباح الكلية للشخص الاعتباري -.

إذ يستفاد من مطالعة حكم البند رقم ٨ من المادة ٥٠ من القانون، أن المشرع الضريبي - تشجيعاً منه لجذب الإستثمارات التجارية في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة المصرية - قد إنتهي إلي تقرير إعفاء ناتج التعامل الذي يحصل عليه الشخص الاعتباري المقيم من إستثمارته فيها، بشروط ثلاثة تناولها التصريح النصي، وهي :

- أن يحصل علي ناتج هذه الإستثمارات أشخاص إعتبارية مقيمة ، بمفهوم الإقامة الوارد بحكم المادة ٤٧ من القانون .
- أن تكون الإستثمارات في أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية .
- لا يسمح بخصم الخسائر الناتجة عن التعامل في تلك الإستثمارات أو ترحيلها لسنوات تالية .

ومن ثم فإن الأرباح الرأسمالية - المستغرقة الوجود بالقيمة التجارية السوقية للسهم المقيد بسوق الأوراق المالية المصرية - للشخص الاعتباري المقيم معفية من هذه الضريبة، إستثناء من الأصل الإخضاعي المتقدم ذكره.

ومما يلاحظ علي هذا النص الإعفائي أنه لم يتضمن تعييناً نطاقياً قيمياً أو زمانياً لهذا الإعفاء - علي حال مسبق التفصيل بصدر التقرير القائم -، فمما كانت قيمة هذا الناتج الربحي الإستثماري فهو معفي، دون أي قيود زمانية معينة لسريانه - قبيل تعديله بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ المنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠ - ، وبغير تحديد لضوابط فنية لإعماله، فأى نوع للتعامل الإستثماري بالأوراق المالية المقيدة في سوق المال المصري يحقق ربحاً إستثمارياً لشخص إعتباري مقيم، معفي من أداء هذه الضريبة، إذ الثابت بمطالعة ألفاظ عبارات هذا البند، ورودها علي سبيل الإطلاق، وتغذو دلالاتها علي معانيها تشمل وتستغرق جميع الأوصاف والأعمال - المرتبطة بعلة وجوده كإعفاء علي نحو سيأتي تفصيله-، ولم يثبت الدليل النصي - بهذا التشريع أو غيره - علي تقييدها أو تخصيص معانيها المتقدمة.

بيد أن هذا الإعفاء - عند مؤيديه والقائمين علي سنه كتشريع نفاذي ملزم - يهدف إلي تشجيع الإستثمار في هذه الأوراق، وتدوالها والتعامل فيها، تنشيطاً للإقتصاد بطريق التعاملات الإستثمارية المختلفة - بدلاً من الإدخار -، وهو الواقع المشكل لمبرره وعله وجوده كحكم تكليفي -أزال العائق الضريبي عن هذه الأرباح -، وتظهر معه غايته وحكمته، والضمانة الواقعية لتتحقق هذه وتلك، هو التداول بمعناه الإستثماري الدوري المستمر، أو الذي يغلب عليه الدورية والإستمرارية، بما يتوافق ويتناسب مع الحاجة المالية والإقتصادية للشخص الاعتباري، وأليات السوق المتباينة، فالتصرفات التداولية الأحادية - أي التي تتم مرة واحدة-، والمنقطعة، لا تحقق هذه العلة، ففرديتها لا تثنط التداول ولا تثنري التعامل ولا تنهض بالإستثمار بالوجه المقصود من الإعفاء، فآثرها منقطع كحالها، وقصير بقصرها، وبسيط - مهما علت الأرباح - ببساطة زمان بقائها، بنحو يجعلها لا تؤدي إلي تحقيق علة وجوده

كإعفاء، وإدراك غايته، وإذ كان الأخير - بإعتباره حكماً تشريعياً إستثنائياً من الخضوع للضريبة علي الأرباح الرأسمالية، كسائر الأحكام التشريعية - يدور مع علقته المتقدمة وجوداً وعمداً، فمتى وُجدت وُجدت بالزاميته، ومتى فُقدت فُقدت بأوامره، وبالتالي فمن اللزوم بمكان أن يبقى هذا الإعفاء - متى بقت قوة نفاذه كتشريع - موجوداً كلما وُصفت التصرفات بالتداول والإستثمار، وتغدو أرباح الأخيرين معفية علي أثر ما تحققه - أو ما عسي أن تحققه عند مؤيدي هذه الوجهة الإقتصادية - من أثار في الواقع الإستثماري العام، وألا يكون - أي لا يبقى ذي أثر علي التصرف - إذا غاب عن التعامل التداول الإستثماري، البيعي والشرائي بمعناهما المستمر الدوري، أو الغالب عليهما كذلك، لغياب علقته وغايته الإقتصادية المتقدمة.

ومن الجدير بنا التأكيد - في السياق ذاته - إلي أن الإعفاء المشار إليه، إعتباراً بذاتية الإعفاء كإعفاء، يُعد إستثناءً من التقعيد الأصلي القائل بخضوع الأرباح الرأسمالية للشخص الإعتباري - وفقاً للحالات المتقدم ذكرها - للضريبة العامة السنوية، وهو ما يستلزم عدم التوسع في فهمه، وأدراك مراميه، أو تحقيق أوصافه وإسقاطاته، بل يأتي علي نحو تطبيقي ضيق الإتيان، ومُحدد الأعمال، وفقاً لعلته المُبتغاة، وإهتداءً بغايته المرجوة، فلا يُفَاس عليه، ولا إستحسان بالأخذ به، ويبقى إستصحاب الأصل الإخضاعِي أولي بالإعتبار، متى وُجد الشك، أو غلب الظن في غياب الوصف المعطول له.

ويبقى القضاء بولايته، رقيباً لهذه الإدراكات، ومستتباً لحقيقة الأوصاف والتعبيرات في التصرفات، بما يُدخلها في عباءة العلل، أو يُخرجها عنها، بما تستزمره - تبعاً لذلك - من الحكم بتقريره من عدمه، كل حالة علي حده، وكل نحو بنحوه، وكل واقع بواقعه، في الأحايين العمومية المتغايرة.

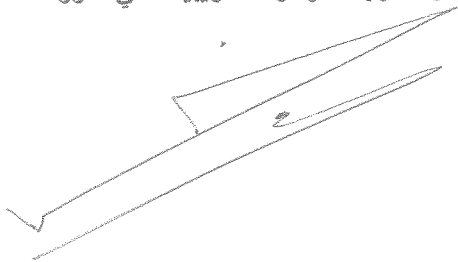
وفي سياق آخر، فإن البين بمطالعة حكم الفقرة الأولى من المادة ٥٣ من قانون الضريبة علي الدخل - المشار إليها، وفي سياق آخر عما تقدم - أنها عنت بتحديد الدخل الخاضع للضريبة - إلتصاقاً مع الباب المذكورة تحت مظلته والمسمى بعنوان / تحديد الدخل الخاضع للضريبة - في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الإعتباري، وتحديد المحاسبة الضريبية - أو المعاملة الضريبية - المناسبة مع هذا التصرف، بما يتوافق والسياسة الإقتصادية العامة - والتي يؤثر فيها بلا شك التشريع الضريبي المتقدم، وذلك بتقريرها أنه في حالة هذا التغيير لا تدخل الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم ضمن الأرباح أو الخسائر المحسوبة للوعاء الضريبي لهذا الشخص خلال هذه الفترة الضريبية، شريطة إثباته للأصول والإلتزامات بقيمتها الدفترية وقت وقوع هذا التغيير في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمسائها - وفقاً لحكم المادة ٧٨ من القانون ذاته-، وأن يتم حساب الإهلاك علي الأصول وترحيل المخصصات والإحتياطيات قبل إجرائه وفقاً للقواعد العمومية المقررة في هذا الشأن.

وهو ما أكدته - بطريق التفصيل - المواد ٦١، ٦٢، ٦٣، ٦٤ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، المشار إليها.

ففيما يتعلق بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم فإنه يتعين التفرقة بين حالتين:

الأولى: إذا كان الهدف من إعادة التقييم للأصول هو إظهار القيمة الفعلية للمنشأة، فإن الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم لا تخضع للضريبة حيث لم يتضمن التشريع الضريبي أي نص بخصوص إخضاعها- أي الربح الناتج عن إعادة التقييم -.

الثانية: إذا كانت عملية إعادة التقييم ناتجة عن تغيير الشكل القانوني، إذ أخذ المشرع الضريبي بفكرة تأجيل الإلتزام الضريبي الناتج عن تغيير الشكل القانوني، ويعد تأجيل الإلتزام الضريبي صورة من صور الحوافز الضريبية التي تقرها التشريعات الضريبية والتي تعتبر أحد الأدوات الرئيسية لتسهيل الإستثمارات الخارجية.



(ينظر في الفقرتين الأخيرتين بحالتيهما: د. علي فتحي عبد الفتاح، المحاسبة الضريبية الإطار الفكري والتطبيقي في ضوء أحكام قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومعايير المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى سنة ٢٠١٠، بدون دار نشر، ص ٣٧٧ و ٣٧٨ وما بعدهما - مكتبة كلية التجارة جامعة طنطا، ويلاحظ إشارة المؤلف بالهامش إلى: مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، برنامج توجيه مهارات الفحص لدعم الثقة، ص ٧٢).

إذ تقضي المعاملة الضريبية السائدة للأرباح الرأسمالية بإخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة (عند تحققها)، وليس قبل ذلك، .. وتحقق الأرباح الرأسمالية يكون من خلال البيع أي عن طريق بيع الأصول الرأسمالية التي طرأ عليها تحسن (إرتفاع) في قيمتها، ويترتب علي إشتراط تحقق الأرباح الرأسمالية حتي تخضع للضريبة أن يفلت من الخضوع لها التحسن الذي طرأ علي قيمة الأصول الرأسمالية التي (لم تُباع)، وعلي قيمة الأصول الرأسمالية التي تم تحويلها إلي أطراف أخرى، بغير طريق البيع كأن تكون هذه الأصول قد إنتقلت بطريق الهبة أو الوصية أو الميراث، فالتحسن في مثل هذه الحالات يعد ربحاً رأسمالياً إلا أنها لم تتحقق، لذا فلت، فالمعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية بهذا النحو هي ولا شك معاملة خاصة (متميزة)، فهي لا تخضع إلا عندما تتحقق علي عكس المعاملة الضريبية لصنوف الدخل الأخرى، إذ تفرض عليها الضريبة عندما تكتسب إذ لا يشترط فيها التحقق وإنما يشترط فيها الاكتساب، ولا شك أن إكتساب الأرباح الرأسمالية يكون سابقاً لتحقيقها، فالإكتساب هو مرحلة زمنية سابقة علي مرحلة التحقق، فعندما يطرأ تحسن علي قيمة الأصول الرأسمالية دون أن تباع تكون الأرباح الرأسمالية بذلك قد إكتسبت وبالتالي لا تخضع للضريبة، فإن بيعت هذه الأصول الرأسمالية فعلاً، يربح، تكون الأرباح الرأسمالية بذلك قد تحققت وبالتالي تخضع للضريبة وهكذا فإن الأرباح الرأسمالية لا تعد محققة وبالتالي لا تخضع للضريبة إلا بتمام بيع الأصول الرأسمالية، ولا شك أنه يترتب علي هذه المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تشترط تحققها من أجل الخضوع للضريبة، تأجيل فرض الضريبة علي الأرباح الرأسمالية لحين تحققها، لذا تسمى هذه المعاملة بنظام الفرض المؤجل أو المرجأ للضريبة علي الأرباح الرأسمالية، إن هذه الضريبة لا تجب في العاجل، بمجرد إكتساب الربح الرأسمالي، وإنما تجب في الأجل، عندما تتحقق، ... وهو ما يطلق عليه خاصية فرض الضريبة علي الأرباح الرأسمالية لحين تحققها بالجانب التأجيلي لضريبة الأرباح الرأسمالية، فهي في حالة عدم بيع الأصول الرأسمالية تكون قد إكتسبت إلا ان فرض الضريبة عليها يتم تأجيله لحين تحققها بالبيع.

(يراجع في ذلك المجلة العلمية لإقتصاد والتجارة، الصادرة عن كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني سنة ١٩٩٠، ص ٥٥٨ و ٥٥٩، تحت عنوان - المعاملة الضريبية السائدة للأرباح الرأسمالية وأثارها علي قرارات الإستثمار الرأسمالي).

وإذ الثابت كذلك أن الفقرة الثانية من النص ذاته - أي نص المادة ٥٣ المذكور - تناولت بعضاً من الحالات التي خصها المشرع الضريبي بالذكر كأحد سبل تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، ومنها البنودان الرابع والخامس، المسبوق ذكرهما، والثابت أنهما تضمنتا أحد التصرفات القانونية التي تمثل تغييراً في الشكل القانوني لشركات الأموال، وهو الشراء أو الإستحواذ. والبين بمطالعة هاذين البندين، أنهما لم يتضمنا الشراء أو الإستحواذ كسبيلين لتغيير الشكل القانوني لشركات الأموال بمفهومهما العام.

فالإستحواذ - نخصه بالذكر هنا كونه يستغرق الشراء - في معناه العام هو عملية قانونية يترتب عليها حصول إحدي الشركات علي إدارة شركة أخرى عن طريق شراء معظم أسهمها.

(يراجع في هذا التعريف، د. طاهر شوقي مؤمن، الإستحواذ علي الشركة دراسة تطبيقية نظرية وتطبيقية، طبعة دار النهضة العربية، سنة ٢٠٠٩، ص ٤ تحت عنوان (الاستحواذ).

وفي تعريف أخر - وفقاً لما جاء في معجم مصطلحات حوكمة الشركات - فهو التحكم في الشركة بطريقة عدائية أو إتفاقية عن طريق شراء الأسهم أو من خلال البورصة .

وللإستحواذ صورتان، إستحواذ الأقلية، وهي عروض الإستحواذ التي يترتب عليها الحصول علي نسبة أقل من ٥٠٪ من رأس مال الشركة المستهدفة أو حقوق التصويت فيها.

وإستحواذ الأغلبية، ويتحقق متى ترتب عليه الحصول علي أكثر من ٥٠٪ من رأس مال الشركة المستهدفة أو حقوق التصويت فيها، سواء قام بها شخص بمفرده أو من خلال الأشخاص المرتبطة، ومن صورته الحصول علي نسبة ١٠٠٪ من رأس المال أو حقوق التصويت في إحدى الشركات الخاضعة لأحكام الإستحواذ ويتم ذلك من خلال عرض شراء إجباري وفيه تتحقق عملية الإستحواذ الكامل وتكون إدارة الشركة المستهدفة خاضعة لسيطرة طالب الإستحواذ وفي هذه الحالة لا يوجد أي مشاكل لأقلية المساهمين.

وتختلف طريقة الإستحواذ علي الشركة بحسب موقف الشركة من القيد بجداول البورصة وكذلك بحسب قيامها بطرح أوراقها المالية في إكتتاب عام، فإذا كانت الشركة غير مقيدة بالبورصة ولم تقم بطرح أي من أوراقها المالية في إكتتاب عام يتم الإستحواذ عليها عن طريق الإتفاق المباشر، أما إذا كانت الشركة قد طرحت جزء من أوراقها المالية في إكتتاب عام أو من خلال طرح عام وغير مقيدة بالبورصة فيتم الإستحواذ عليها من سوق خارج المقصورة بالبورصة، أما إذا كانت الشركة قد طرحت جزء من أوراقها المالية في إكتتاب عام أو من خلال طرح عام ومقيدة بجداول البورصة فيتم الإستحواذ عليها من خلال العرض العام للشراء .

ويقصد بالأخير - العرض العام للشراء - العرض المطروح علي مالكي الأوراق المالية محل العرض سواء كان مقابل الشراء نقدياً أو مبادلة بأوراق مالية أخرى أو عرضاً مختلطاً وسواء كان العرض إجبارياً أو إختيارياً - م ٣٢٦ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال -.

إذ تكون صورته - أي العرض العام للشراء - بحسب مقابل الوفاء، وهي عبارة عن ثلاث صور :

- المقابل النقدي ويطلق عليه العرض العام للشراء.
- مبادلة بأوراق مالية أخرى ويطلق عليه العرض العام للتبادل.
- المقابل المختلط وفيه يكون مقابل الشراء مزيج من جزء نقدي وجزء عيني عادة ما يكون أسهم أو سندات في شركة أخرى مملوكة لمقدم العرض.

وحيث إن البين من نصي البندين المتقدمين - ٤/٥٣ و ٥ من القانون - أنهما تضمنتا عدة ضوابط إستراتيجية كي يمكن إضفاء الطبيعة التغييرية علي هذا التصرف، فليس كل شراء أو إستحواذ علي أسهم شركة يعد تغييراً لشكلها يستوجب المعاملة الضريبية الأجلة - الموقوفة علي تنفيذ الشرائط المتقدم ذكرها بالفقرة الأولى من المادة ٥٣ من القانون - ، بل يتعين أن تتحقق الضوابط الشرطية الوصفية التي تناولها هاذين البندين كي نقول بذلك، وهي:

- وهو خاص بنطاق التصرف، بأن يكون التصرف شراء أو إستحواذاً علي ٥٠٪ أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت (سواء من حيث العدد أو القيمة) في شركة مقيمة، أو شراء أو إستحواذ علي ٥٠٪ أو أكثر من أصول وإلتزامات شركة مقيمة ، وهو الإستحواذ المسمى (بإستحواذ الأغلبية).
- وهو خاص بأطراف التصرف، بأن يكون المبيع أو المُستحوذ عليه شركة مقيمة، ويلاحظ أن البندين قد تغايرا في تحديد ضابط الإقامة بشأن الشركة المشتريّة أو المُستحوذة، إذ إشترط البند رقم ٥ أن تكون كذلك - أي أن تكون شركة مقيمة -

، في حين لم يشترط البند ٤ هذا الإشتراط، وتعد الشركة مقيمة من عدمه وفقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة ٢ من هذا القانون - مسبوقة الذكر.

- وهو خاص بتحديد مقابل الوفاء لهذا الشراء أو الإستحواذ - وهو الإشتراط الجوهرى المميز لهذه الصور الاستحواذية عن غيرها في ظل هذا النص التشريعي-، إذ يشترط البنذان المذكوران أن يكون مقابل (الصفقة البيعية) (أسهم) في الشركة المشترية أو المستحوذة، فالمقابل هنا عيني، وليس نقدياً، أي أن الشراء أو الاستحواذ - كي يغزو تغييراً للشكل القانوني لشركة الاموال في مفهوم هذه المادة - لا بد وأن يقابله أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة. ويتميز المقابل المتقدم عن الصور الأخرى لمقابل الوفاء المسبوقة الذكر.

وبشأن هذا الإشتراط - مقابل الوفاء العيني، أسهم مقابل أسهم -، نؤكد أنه يأتي متوافقاً مع باقي الحالات التغييرية المنصوص عليها بحكم هذه المادة، فالناظر فيها جميعاً - الاندماج أو التقسيم، أو تحول شركة أشخاص أو أموال الي شركة أموال أخرى، أو تحول شخص اعتباري الي شركة - يدرك أنها حالات لا يترتب علي إتيانها كتصرفات قانونية تمثل تغييراً في الشكل القانوني أي مقابل نقدي، أي لا ينتج عنها ثمن أو ربح نقدي.

فالأرباح أو الخسائر الناتجة عنها تتصف بالدفترية، أي أنها أرباح وخسائر (حكمية)، غير مُحققة الوجود، وغير مُستحقة الأداء، بل هي أرباح وخسائر ناتجة عن إعادة التقييم لهذه الأصول وتلك الالتزامات أو إعادة تقييم الاسهم أو حقوق التصويت - بحسب طبيعة التصرف المتخذ كسبيل لتغيير الشكل القانوني للشركة - بين قيمتها الدفترية الأصلية وبين قيمتها الواقعية حال تغيير الشكل القانوني.

وهنا نلاحظ علة المشرع الضريبي من تقرير هذه المعاملة الضريبية الأجلة لهذه الأرباح، فكونها غير محققة القيام، وغير مستحقة الأداء، أودي به إلي تقرير تأجيل محاسبتها ضريبيا لحين إجراء تصرف قانوني عليها، بما من شأنه تحقيق ربح رأسمالي يخضع للضريبة، فعدم وجود ربح محقق - أو مستحق الأداء - أثناء تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري - شركة الاموال - يقتضي عدم المحاسبة الضريبية العاجلة له، حفاظاً علي إقتصادياته، ومالياته، ونشاطاته المختلفة، وألا يتحول العبء الضريبية إلي تكليف تشريعي يناهض السياسة الاقتصادية المُشجعة للاستثمار والتوسع في الأنشطة التجارية الكبرى والتواؤم مع التحولات الاقتصادية التي يشهدها التنظيم الحياتي المصري.

وفي هذا السياق لا يفوتنا أن نشير إلي أن الثابت بحكم المادة ١٣٦ من قانون شركات ~~التجارة~~ - المشار إليها - عدم تضمنها التصريح بوجود ملمح خاص لتغيير الشكل القانوني لشركات المساهمة، إذ الثابت بهذا النص إجازته لشركتي التوصية بالأسهم و ذات المسؤولية المحدودة تغيير الشكل القانوني لهما بقرار يصدر من الجمعية العامة غير العادية أو جماعة الشركاء بأغلبية ثلاثة أرباع رأس المال بحسب الأحوال، علي أن يتم التغيير بمراعاة إجراءات وأوضاع تأسيس الشركة التي يتم التغيير إليها في حدود ما تنظمه اللاحة التنفيذية لهذا القانون في هذا الشأن، مع إعفاء الشركة التي يتم تغيير شكلها القانوني، والشركة التي يتم التغيير إليها والشركاء فيهما من جميع الضرائب والرسوم المستحقة بسبب هذا التغيير، وأيا ما كان وجه الرأي بشأن إعتبار الإستحواذ علي الشركة المساهمة هو أحد سبل تغيير الشكل القانوني لها وفقاً لأحكام هذا القانون - إذ يتبادر للذهن في أول وهلة بأن المقصود من عبارة تغيير الشكل القانوني للشركة هو تحولها من شركة أشخاص إلي شركة أموال أو من شركة أموال إلي شركة أموال أخرى، وهو ما يغير تغيير مالك رأس المال أو تغيير السلطة الإدارية فيها - فإن التشريع الضرائبي القائم تناوله بالبحث والنظر في التنازع المائل أخذ بالإستحواذ- بضوابطه المذكورة - كأحد وسائل هذا التغيير، وقرر بشأنه محاسبة ومعاملة ضريبية خاصة (تأجيل الإلتزام الضريبي لحين التصرف في الأصول والأسهم المقيدة خلال أجل معين)، بنحو لم يغدو معه فائدة من نظر وتأصيل هذه المسألة بشأن هذا التشريع - أي قانون الشركات-، فضلا عن عدم سائعية إنسحاب الأثر القائل بالإعفاء من الضريبة علي الإستحواذ كأحد صور هذا التغيير، إعتباراً بخصوصية التنظيم القانوني المشار إليه بشأنه وتقديمه في مجال التطبيق علي ما سواه، لا سيما وأن التنظيم القانوني لشركات الأموال لم يعد مقصوراً علي قانون الشركات المذكور فحسب، بل تتناولها أحكام متعددة بحسب الأحوال، منها قانون سوق رأس المال -

المتضمن ببلانته التنفيذية التنظيم الفني لعروض الإستحواذ وأحكامها - وقانون ضمانات وحوافز الإستثمار، وغيرها من التشريعات الضريبية المُخاطبة بأحكامها الشركات كشخص معنوي لديه ذمة مالية مستقلة تتحمل الالتزامات الضريبية، فكل ما هنالك - وهو الشاهد من الإشارة - أن يتم الالتزام بالضوابط المنطوية الاشتراطية المصرح بها نصيا بهذه المادة - ٥٣ / ٥٤ - حال الولوج في هذا الطريق التغييرى لها والالتزام بما رتبته من نتائج محاسبية ضريبية بشأنه.

وإهداءً بذلك فمما نريد التنوية عليه بشئ من الخصوصية، أن الإستحواذ أو شراء أكثر من ٥٠٪ من أسهم شركة أموال مقابل أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة ليس هو وحده السبيل الاستحواذى أو الشرائى الذي يُعد تغييراً في الشكل القانونى للشركة، فبفرضية القول بأن الشراء أو الاستحواذ الذي يقابله (ثمن نقدي) هو أيضاً إستحواذ، هو أيضاً شراء، هو أيضاً أحد سبل تغيير الشكل القانونى للشركة، فالمؤكد أنه لا يأخذ حكم المادة المتقدمة، من تقرير خاص بالمعاملة والمحاسبة الضريبية الأجلة، إذ يعد الضابط الإشتراطى الخاص بمقابل الصفقة (أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة) عنصراً ومناطقاً، بل وركناً لازماً، للقول بهذه المعاملة، إذ لولاه ما كان الربح - أو الخسارة بحسب الاحوال - دفترياً، أي غير محقق الوجود فعلياً، وعليه - وبنقيض ذلك الإشتراط - فإن تحقيق الربح أو الخسارة الناتج عن تسلم الشركة البائعة أو المستحوذ منها، ثمناً نقدياً لهذا البيع أو الاستحواذ، لا يأخذ معاملة ضريبية ومحاسبية أجلة، بل يتعين مخاطبتها - أي الصفقة بمعناها المذكور - بالأحكام التشريعية الخاصة بالأرباح الرأسمالية في هذا الشأن (إخضاعاً أو إعفاءً بحسب الأحوال).

إذاً ليس كل شراء أو إستحواذ - حتى لو علي كامل أسهم شركة - يدخل في المظلة التشريعية المنصوص عليها بحكم المادة ٥٣ المشار إليها، بل يستلزم الأمر أن يكون المقابل له (أسهم)، وهو ما يمكن تسميته بتبادل الأسهم (مبادلة الأسهم).

وإستبياناً للمقصود بمبادلة الأسهم، ففي البداية ونحو إشارة وجيزة إلى طرفيها في منظور حكم المادة ٥٣ سالفة الذكر، وفي نطاق تطبيقها، فإن طرفي هذه المبادلة هما الشركة البائعة أو المستحوذ منها من جانب والشركة المشترية أو المستحوذة من جانب آخر، وهو ما يمكن تسميته (مبادلة أسهم بأسهم بين شركتين)، ولكي نكون بصدد مبادلة للأسهم - في معنى هذه المادة ببنديهما المذكورين - لابد من أن يكون متلقي الأسهم محل المبادلة هو الشركة البائعة أو المستحوذ منها، فالنص المذكور يعد جزءاً من الأحكام الخاصة بتحديد الدخل الخاضع للضريبة بشأن الأشخاص الاعتبارية وبالتالي فهي المعنية بتكاليفه، وهو - أي حصول الشركة البائعة أو المستحوذ منها علي الأسم المقابلة للتبادل المشار إليه - ما يتفق وأسس وملاح المعاملة الضريبية الأجلة له، إعتباراً باستقلال ذمته المالية عن ذمة المساهمين، وتحمله العبء والتكليف الضريبى في منطق هذا التشريع.

وتتحقق سبل هذا الأصل ويجد ملاح تكوينه حينما يكون الإستحواذ رضائياً - أي بموافقة مجلس إدارة الشركة كتعبير عن الرضاء العام للجمعية العمومية المالكة للأسهم محل عرض الإستحواذ -، إلا أن هذا لا يمنع من إسحاب الأثر ذاته إذا كان الإستحواذ عدائياً - أي بغير موافقة مجلس إدارة الشركة المقدم إليها العرض وإتمامه من خلال تصرفات المساهمين بما يملكوه من سلطة التصرف في الأسهم المملوكة لهم، متى تعدي مجموع التصرفات النسبة المقررة، ٥٠٪ من الأسهم أو حقوق التصويت -، وأيتنا في هذا الإستبيان أن عبارة النص في مستهل حكم المادة ٥٣ / ٤ و ٥، إستعمل لفظة الإستحواذ بشئ من الاطلاق الذي يتفرق تحت معناه نوعى الإستحواذ المتقدمين (العدائى و الرضائى) وفقاً للتنظيم القانونى الفنى للإستحواذ الوارد باللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المالى المشار إليها، فضلاً عن عدم سائعية القول بغير ذلك، فتصرف المساهمين المؤدى إلى إستحواذ يستلزم أن يرتب أثره علي الشخص الاعتبارى، ليس فقط بشأن تغيير سلطات الإدارة وملكية رأس المال، بل من حيث المحاسبة الضريبية كذلك، ويقع علي الشخص الاعتبارى الالتزام بتطبيق الشروط القانونية اللازمة لإستفادتها من تأجيل الإلتزام الضريبى الناتج عن الربح الرأسمالى الحاصل دفترياً علي نحو المشار إليه.

وبعودتنا - بعد إشارة وجيزة إلى ما تحمله معاني نص المادة ٥٣ بشأن طرفى التبادل - إلى عبارة (مبادلة الأسهم)، أو (تبادل الأسهم)، المناط الرئيسى لحصول المحاسبة الضريبية الأجلة في حال الاستحواذ، فبالنظر إلى ما تحمله من معنى ومقصود إصطلاحى، فإن البين من مطالعة حكم المادة ٥٣ المذكور، أنها لم تعنى بتحديد هذا المفهوم، كسبق عهداً مع الإستحواذ كتصرف

قانوني، ولم يكن ذلك من قبيل السهو أو النسيان، بل أراد المشرع أن يعاد النظر فيهما - الاستحواذ، مبادلة الأسهم - إلى ما ما ورد بشأنهما من تنظيم قانوني فني خاص بهما، بحسب التشريعات القانونية أو اللائحة المنظمة.

والبين بمطالعة التشريعات الإقتصادية بتنوعها، أن الإستحواذ علي الشركات - عروضاً وإجراءات وأثراً وصوراً - قد عنت به اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ سالف الذكر، في بابها الثاني عشر، والتي تعد تشريعاً لائحياً واجب التطبيق في الوقوف علي معانيه وصوره ومنها مبادلة الأسهم - بما له من إتصال حتمي مع التشريعات الضرائبية، كون الأخيرة إحدى المؤثرات العامة في الإقتصاد والإستثمار علي وجه العموم-، وهي ما نسبها الخطوة الأولى لهذا التحديد المقصدي منهما.

وفي خطوة لاحقة يمكن الإهتمام - وقوفاً علي تحديد مفهوم مبادلة الأسهم - بقواعد القانون المدني في تقيده للتنظيم القانوني لعقود المقايضة، إعتباراً بكونه التشريع العمومي للعقود والاتفاقيات، ونزولاً علي ما يقع بينهما من تشابه (المقايضة و مبادلة الأسهم).

وإذ الثابت مما تضمنته المادة ٢٢ /و من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، الصادرة بقرار وزير الإقتصاد رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣، من تعريف لعبارة مبادلة الأسهم ، أنها إنتهت إلي(يجوز أن يكون مقابل أسهم الزيادة ما يأتي: و- مبادلة الأسهم التي يمتلكها المكتتب في رأس مال شركة أخرى بقصد الاستحواذ أو الاندماج.

ويقصد بمبادلة الاسهم ان يتنازل حملة أسهم احدى الشركات التي ترغب الشركة في الاستحواذ على اسهمهم فيها مقابل حصولهم على أسهم في زيادة رأس مال الشركة المستحوذة وتتم عملية مبادلة الاسهم وفقاً للضوابط الآتية .

وما تضمنته المادة ٣٢٦ من اللائحة ذاتها من تعريف - كذلك، حين أقرت (يقصد بالكلمات والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها :..... مبادلة الأسهم : تنازل مالكي أسهم إحدى الشركات المستهدفة بالعرض مقابل حصولهم على أسهم في شركة أو أكثر يمتلكها مقدم العرض أو أي من الأشخاص المرتبطين سواء كان ذلك بطريق التبادل المباشر للأسهم أو بطريق زيادة رأس المال في الشركة أو الشركات مقدمة عرض الشراء).

إذ يعد نظام (مبادلة الأسهم) من الأمور المُستحدثة في سوق الأوراق المالية، وهي تُعني أن شركة ترغب في زيادة رأسمالها بقيمة معينة لعدد معين من الأسهم وتوجد شركة أخرى مملوكة لعدد من المساهمين فيقوم مساهمي الشركة الأخيرة بالإكتتاب في أسهم زيادة رأس مال الشركة الأولى مقابل أن تصبح الشركة الأولى مالكة لأسهمهم في الشركة الأخيرة، ويلاحظ أن ذلك لا يكون إلا في حالات الإندماج أو الإستحواذ، ويتم التنازل من خلال طرح خاص، والشرط الهام هو أن يتم تقييم الأسهم القائمة للشركة الأخيرة علي أساس نصيب السهم في العادلة لكافة أموالها وذلك حسبما تحدده الشركة ويقر بصحته مراقب الحسابات، وذلك للتأكد من أن مقابل الزيادة حقيقي ومساو لها فعلاً.

(ينظر في ذلك، المستشار رجب عبد الحكيم سليم و الدكتور شعبان أحمد محمود، شرح أحكام قانون سوق رأس المال، الجزء الأول - الطبعة الثانية ٢٠١٢- بدون تاريخ نشر، ص ٥٧ .)

وهو ما نخلص منه أن التبادل في الأسهم المقيدة في سوق الأوراق المالية يكون عينياً، أي أسهم مقابل أسهم، بطريق (التنازل من المالك إلي مُقدم عرض الإستحواذ أو الشركة الراغبة في زيادة أسهم رأسمالها، والتي تتم بطريق (معادلة الأسهم بعضها البعض)، أي معادلة قيمها التجارية السوقية ببعضها تمهيداً لتبادلها، وهذه العينية مانعة - بحكم طبيعتها الفنية المتقدمة - من تخلل النقد، أو الثمن النقدي، إذ لو تخلل الأخير كمقابل للوفاء بالقيمة التجارية للسهم محل التعامل كنا بصدد بيع وشراء، وينحصر عن التصرف وصف المبادلة.

وألية هذا التقييم الممهد للمبادلة، - كما سبقت الإشارة - معادلة المبادلة، وهي ألية تقييمية للقيمة التجارية للأسهم، أي تحديد قيمتها المالية، وهو ما يتفق وكون التنازل عن ملكية الأسهم حال المبادلة يتم عينياً، ويكون التقييم هو المعادل المالي لإتيانه.

وإذ الثابت - من وجهة أخرى - بمطالعة حكم المادة ٤٨٢ من القانون المدني الصادر بالقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨،
تقريرها أن (المقايضة عقد به يلتزم به كل من المتعاقدين أن ينقل إلى الآخر ، على سبيل التبادل ، ملكية مال ليس من النقود).

فَعقد المقايضة يتميز عن عقد البيع في أن عقد البيع مبادلة شئ بمبلغ من النقود وهو الثمن، أما عقد المقايضة فهو مبادلة
شئ بشئ لا يكون أيهما مبلغاً من النقود، ففي البيع يوجد مبيع و ثمن، أما في المقايضة فلا يوجد ثمن ولكن يوجد مبيع ومبيع إذ
الشيئان المتقايض فيهما يكون كل منهما في حكم البيع .

(ينظر في ذلك، الأستاذ الدكتور عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون
المدني، دار النهضة العربية، طبعة ١٩٨٦- تنقيح المستشار مصطفى محمد الفقي- الجزء الرابع،
١٠٩٣ص)

وهو واقع تشريعي عمومي، لا يختلف - بشكل كبير - عن الواقع الفني لتبادل الأسهم في مفهوم اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس
المال- بالنحو المسبوق - ، فالمقايضة لا يتخللها الثمن النقدي، حيث يكون مقابل الوفاء عند الطرفين، هو الأشياء أو الحقوق محل
المبادلة، إلا لو كان الثمن معادلاً بين قيمة الشئين، شريطة ألا يتعدي - أي المعادل النقدي - قيمة الشئ المتبادل، وإلا كنا بصدد عقد
بيع. (في فكرة المعادل النقدي ، ومثال تطبيقي له، ينظر المرجع الأخير، ص ١٠٩٤ و ما بعدها.)

وإذ لا يفوتنا - في سياقنا القائم - الإشارة إلي ما أوردته مصلحة الضرائب ذاتها في فهمها لحكم المادة ٥٣ المشار إليها حال
ردها علي بعض من الاستفسارات - الإفتراضية - الخاصة بتطبيق هذا القانون، إذ قالت (الأرباح الرأسمالية الناجمة عن تغيير الشكل
القانوني للشركة بما في ذلك الاندماج مع شركة أخرى من خلال تبادل الأسهم ، لا تدخل ضمن حساب الأرباح والخسائر ، وبالتالي لا
تخضع للضريبة ، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني للشركة.)

يراجع في ذلك، استفسار رقم ٢٥ بشأن الأرباح الرأسمالية عند الاندماج ، هل تخضع للضريبة،
الاستفسارات عن القانون الجديد، الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب العامة عبر شبكة المعلومات
العالمية.)

فضلاً عن التنوية والإشارة إلي أن مناقشات الهيئة التشريعية - مجلس الشعب - التي تناولت مناقشة تقرير اللجنة المشتركة
من لجنة الخطة والموازنة ولجنة مكتب الشئون الدستورية والتشريعية عن مشروع قانون الضرائب علي الدخل، بشأن هذه المادة - م
٥٣ - وردت بالجلسة ٧٩ بعدد الجريدة الرسمية رقم ٧٩ بتاريخ ٥/٧/٢٠٠٥، من الصفحة ١٧ حتي الصفحة ٢٥.

ونشير إلي ما ورد فيها من وزير المالية - ص ١٩ - بشأن هذه المادة، حيث قال (حتي يكون هناك مثال حي، من شركة
الإتصالات حينما تحولت من هيئة الإتصالات إلي شركة واجهنا هذه المشكلة، ولما كانت هيئة لم ينظر أحد إلي تقييم أصولها، فكانت
أصولها مقيمة بـ١مليار ، ومليار ونصف المليار، وعندما تحولت، شركة أصبحت الأصول ٢٠ مليار، فاضطررنا . بناء علي القانون الحالي
أن نأخذ عليها ضرائب ٥.٥ مليار جنيه ضرائب، واضطررنا لأن نعقد اتفاقاً وديا كان اساس صياغة هذه المادة وهو الاتفاق العرفي
(.

وهو ما نستشف منه - في خلاصة لما تقدم وتحصيل موجز له، بشأن نظرنا إلي حكم المادة ٥٣ سالفه الذكر - أن الأرباح
الرأسمالية التي تخاطبها هذه المادة هي أرباح ناتجة عن إعادة التقييم حال تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، وهي أرباح
مكتسبة بتغيير الأرباح المحققة أو الأرباح الفعلية، فلذلك أنت صور تغيير الشكل القانوني المذكورة تصريحاً بهذه المادة قاصرة علي
التصرفات التي لا ينتج عنها ربحاً محققاً - أي مقبوضاً - أو مستحق الأداء مستقبلاً، فجميعها صور لا يكون فيها الربح إلا اعتبارياً أو
حكماً ناتجاً من إعادة التقييم، لذلك وجدنا أهمية تبادل الاسهم بأسهم في الاستحواذ او الشراء الواردين بالبندين ٤ و ٥ من هذه المادة،
علي النحو المسبوق تفصيله، ويبقي الاستحواذ او الشراء الحاصل بمقابل نقدي - مقابل الوفاء به نقدي بحت - خارج عن هذه
المحاسبة الضريبية الأجلة، ويخضع لما يقتضيه هذا التشريع من أحكام عمومية بشأن ما ينتج عنه من أرباح (خضوعاً أو إعفاءً
بحسب الأحوال.)

وبنظرة إستقرائية لتكامل نصي المادتين (٨/٥٠) و (٤/٥٣) المشار إليهما، بشأن المعاملة الضريبية للإستحواذ، ووضعهما موضع التطبيق النفاذي معاً، فإننا بصدد أحد هذه الفروض :

- الإستحواذ علي أسهم شركة مقيمة مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية بطريق التعامل النقدي - أي عروض الشراء التي يقابلها ثمن نقدي - من خلال هذا السوق، فإن ناتج هذا التعامل، مهما كان ربح الشركة، أو أثره في تغيير الشكل القانوني لها، معفي من الأداء الضريبي (متي تحققت علة هذا النص الإعفائي من تشجيع للإستثمارات في هذه البورصة)، ولا يخاطب بأحكام المحاسبة الضريبية الأجلة بإشتراطاتها المتقدمة، إعتباراً بالاطلاق الوارد في هذا البند الإعفائي علي نحو سلف ذكره - شريطة وجود علة الإعفاء كما نوهنا-

- الإستحواذ علي أسهم شركة مقيمة مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية بطريق التعامل النقدي - أي الشراء بمقابل ثمن نقدي - خارج هذا السوق، أي خارج سوق المقصورة، فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن هذا التصرف تخضع للضريبة العامة السنوية علي هذا الشخص الإعتباري المالك، في حدود ما تضمنته المادة ٢٥ من القانون، وبما يتوافق وسبل المحاسبة الضريبية للإستثمارات في الأوراق المالية، ولا تُحاسب ضريبياً بشكل آجل، إعتباراً بالمقابل النقدي المشار إليه والذي يعد ربحاً محققاً يخضع للضريبة.

- الإستحواذ علي أسهم شركة مقيمة - مقيدة أو غير مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية - بطريق التنازل أو مبادلة الأسهم، وفقاً للمفهوم المشار إليه، فما ينتج عن إعادة تقييم أصولها دفترياً من ربح حكومي لا يخضع للضريبة بحسب الأصل، ويُحاسب الربح الدفترى الناتج عن ذلك بنظام تأجيل الإلتزام الضريبي، متي تحققت شرائطه، وإلا كانت المحاسبة عاجلة وفقاً للمقرر في هذا الشأن من محاسبة ضريبية علي الأرباح الرأسمالية.

وإذ لا وجه للقول التفسيري لهذين النصين، بأن المقصود من الأسهم محل المبادلة الوارد كمقابل للإستحواذ المؤدي إلي تغيير الشكل القانوني أنها تلك الغير مقيدة في سوق الأوراق المالية، وتبقي المحاسبة الأجلة - المادة ٤/٥٣ - قاصرة علي التبادل الإستحواذي علي الأسهم الغير مقيدة بها، ويبقي التعامل الخاص بالأوراق المقيدة مخاطباً بأحكام الإعفاء - المادة ٨/٥٠ -، ذلك أن تقييد حكم الإستحواذ بالتعامل في الأوراق الغير مقيدة إستناداً لحكم الإعفاء المشار إليه يناهض القواعد الفنية القانونية التنظيمية للإستحواذ، والتي يُعَيَّن بمطالعتها بالباب الثاني عشر باللاحقة التنفيذية لقانون سوق رأس المال - أنفة البيان - أنها لم تُقصر الإستحواذ علي أسهم الشركات المساهمة علي الأوراق الغير مقيدة بالبورصة، بل علي النقيض فإن عروض الإستحواذ التبادلي هي إحدى طرائق الإستحواذ علي الأوراق المالية المقيدة بالبورصة، وهو ما يعني أن هذا التفسير يصادم النص الفني التنظيمي للإستحواذ كتصرف قانوني، ويهمل إعماله علي شريحة كبرى من صور الإستحواذ، وهو واقع لم يُلحِظْه المشرع الضريبي، إذ لو أراد ما كان أعوزه من التصريح به .

وإذ كان الرجوع إلي مفهوم الإستحواذ وطرائق حصوله إلي المصدر التشريعي اللاحي هو أمر لا مفر منه، فإن النص الإعفائي المشار إليه لا يدخل في مدلول التقييد النصي لحكم المعاملة الأجلة لتغيير الشكل القانوني للشركات، ويبقي تصور تكامل النصين علي النحو المقصود قائماً متي كان التصرف الإستحواذي التبادلي قد رتب تغييراً في الشكل القانوني للشركة - في مفهوم وشرائط المادة ٤/٥٣ - ويغدو مقيداً لنص الإعفاء المذكور، بإعتباره حكماً خاصاً بهذه الحالة - تغيير لشكل القانوني -، والتي تتصرف إلي طبيعة ذاتية التصرف، وما يترتب عليه من نتائج، علي خلاف الإعفاء الذي لا يعني بالتصرف - التعامل الشرائي الإستحواذي - بل يعني بطريقة ومكان تحقيقه (التعامل علي الأوراق المقيدة بالبورصة)، ويكون تقييد التصرف لطريق إتيانه أولى إتباعاً وتفسيراً.

ولا يفوتنا - في سياق أخير - أن نشير إلي أن مفاد نصي المادتين ٥٢ و ٥٣ من القانون المدني أن شركات المساهمة تكتسب بمجرد تكوينها الشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية من يمثلها وعن أشخاص الشركاء فيها؛ ويكون لها ذمة مالية مستقلة، بما ينتج عنها من حقوق والتزامات، وهو ما يستتبع القول بأن التصرفات القانونية الصادرة عن المساهمين فيها - طبيعيين كانوا أو

إعتباريين - لا ترقى إلى ترتيب آثاراً قانونية في مواجهتها، ما دام قد إنتفى عن تصرفهم صفاتهم في تمثيلها، إعمالاً لمبدأ الإستقلال الذمي المشار إليه. (يراجع في هذا المبدأ، د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٢ وما بعدها، تحت عنوان/ النتائج المترتبة على وجود الشخصية المعنوية للشركة.)

وحيث إن وقائع الصفقة محل التداعي - التنازع - القائم تحصل - علي النحو الثابت بملخص عقودها الأربعة

المبين تفصيلاً بمذكرة الفحص محل التداعي والمُقدم منه صورة طبق الأصل بحافظة المستندات المقدمة من الحاضر عن الإدارة بجلسة التحضير بتاريخ ٢٠١٦/٧/١٢ - في أن الشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٩ أبرمت عقد بيع لكامل الأسهم المصدرة المملوكة لها في شركة ماتيرينالز بيلدينج هولدينج (ش.م.م) - بواقع ٩٩.٩ ٪ من إجمالي أسهمها كشركة مبيعة - إلي شركة لافارج الفرنسية ، وذلك نظير ثمن إجمالي (٦٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠ يورو - ستة مليارات وثلاثمائة مليون يورو - وهو ما يعادل ١٢.٩ مليار دولار أمريكي وفقاً لسعر الصرف القائم أثناء إبرام العقد)، علي أن يتم سداد هذا الثمن علي قسمين ، أحدهما نقداً بواقع مبلغ (٣٤٨٧٥٠٠٠٠٠٠ يورو - ٣٦٣٣٠٦١٢٤٩ دولار أمريكي)، والأخر بموجب سند لأمر غير مشروط وغير قابل للإلغاء يصدر من الشركة المشتريّة - لافارج الفرنسية - بواقع مبلغ (٢٨١٢٥٠٠٠٠٠٠ يورو)، علي أن تتضمن عملية البيع المشار إليها تحمل الشركة المشتريّة لمديونية علي الشركة محل البيع - وشركاتها التابعة - بمبلغ إجمالي (٢ مليار دولار أمريكي .) ويتضمن عقد البيع المتقدم بعض الشروط المُسبقّة لتنفيذ نقل ملكية الأسهم إلي شركة لافارج الفرنسية، ومنها موافقة الجمعية العمومية الغير عادية لمساهمي كل من شركة أوراسكوم للإتشاء والصناعة - الشركة المدعي عليها - وشركة لافارج الفرنسية علي العمليات المتفق عليها ، فضلاً عن موافقة الهيئة العامة لسوق رأس المال في مصر علي تنفيذ عملية بيع الأسهم المتقدمة كعملية محمية دون الحاجة إلي تقديم عروض شراء ، بالإضافة إلي صدور بيان من المدير المالي للشركة البائعة يؤكد فيه وجود أرباح كافية قابلة للتوزيع علي مساهميها ، وتم الإتفاق بين الطرفين علي أن يتم هذا البيع في موعد أقصاه ٢٠٠٨/١/٢٥ ، وأنه في حال عدم إتمامه في موعد أقصاه ٢٠٠٨/٨/٣٠ يُعتبر مفسوخاً، وتتعهد الشركة البائعة بقبول إستقالة مجلس إدارة الشركة المبيعة وتعيين آخر بمعرفة الشركة المشتريّة وإلغاء كافة التوكيلات والتفويضات الصادرة منها، فضلاً عن تعهدها بعدم تبادل المعلومات أو التفاوض مع أي شركات أخرى عدا الشركة المشتريّة فيما يتعلق بعملية البيع، وتتعهد الشركة المشتريّة بوقف إستخدام إسم الشركة البائعة من كافة أنشطة الشركة المبيعة وشركاتها التابعة، وإعادة تشكيل مجلس الإدارة مع إستمرار تعيين المدعو/ ناصف أنسي ساويرس رئيساً لمجلس إدارة الشركة المصرية للأسمنت لمدة سنتين وشركة الجزائر للأسمنت لمدة سنة وشركة الأسمنت المتحدة القابضة (العراق) لمدة سنتين، علي أن يتم التجديد له بالإتفاق بين الطرفين، ويجوز للشركة المشتريّة مطالبة الشركة البائعة بأداء خدمات محددة ومؤقتة طبقاً لشروط مناسبة للطرفين لمدة لا تزيد عن سنة، وتتعهد الشركة البائعة بعدم تعيين أي من موظفي الشركة المبيعة أو شركاتها التابعة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ إتمام البيع.

وبذات التاريخ تم التوقيع علي عقد أسماه طرفاه بعقد (إكتتاب)، بين كل من (ناصف أنسي ساويرس، و سميح أنسي ساويرس، وأنسي أنسي ساويرس، و نجيب أنسي ساويرس، و شركة إن إن إس هولدينج - ويشار إليهم مجتمعين بالمستثمرين أو شركة المكتتبين - ، وشركة أوراسكوم للإتشاء والصناعة - المدعي عليها) من جانب، وشركة لافارج الفرنسية من جانب ثان.

تتعهد بموجبه شركة لافارج الفرنسية بإصدار عدد ٢٢٥٠٠٠٠٠٠ سهم كزيادة في أسهم رأس مالها لصالح هؤلاء المستثمرين بسعر ١٢٥ للسهم - وهو سعر أعلى بنسبة ١٦ ٪ عن سعر السهم في البورصة الفرنسية في تاريخ العقد والبالغ ١٠٧.٦٧ يورو للسهم - بإجمالي مبلغ (٢٨١٢٥٠٠٠٠٠٠ يورو .)

وتلتزم شركة أوراسكوم للإتشاء والصناعة - الشركة المدعي عليها والبائعة في عقد البيع المشار اليه سابقاً - بالإكتتاب في هذه الأسهم بالشروط ذاتها إذا لم يتم الإكتتاب المذكور في موعد أقصاه ٢٠٠٨/٤/٣٠ و ٢٠٠٨/٦/٣٠ في حالة عدم تنفيذ عملية نقل

أسهم شركة أوراسكوم بلدينج ماتيريالز هولدينج لصالح شركة لافارج قبل ٢٥/١/٢٠٠٨، علي أن يتم سداد قيمة هذه الأسهم نقداً أو عن طريق المقاصة مع السند لأمر المستحق لها .

ويتضمن هذا العقد عدة شروط مسبقة يجب تحققها لإتمام عملية الإكتتاب، ومنها نقل ملكية أسهم أوراسكوم بلدينج ماتيريالز هولدينج إلي شركة لافارج وسداد ثمن الأسهم للشركة البائعة - أوراسكوم للإشياء والصناعة - والحصول علي موافقة الجمعية العمومية بغير عادية لشركة لافارج علي زيادة رأس المال وسداد ثمن الإكتتاب في أسهم الزيادة.

ويتضمن العقد تعهد شركة لافارج بتعيين المدعو/ ناصف أنسي ساويرس أو من يمثله عضواً في مجلس إدارة شركة لافارج لمدة أربع سنوات ، فضلاً عن أن هذا الإكتتاب خاضع لقيود علي الحق في التصرف في الأسهم لمدة أربع سنوات كما يخضع للإلتزام بعدم المنافسة.

وبالتاريخ ذاته تم التوقيع علي إتفاقية حساب مجنب بين كل من (الشركة البائعة - أوراسكوم للإشياء والصناعة و شركة لافارج بصفتها شركة مشتريّة من جانب، وبنك ب أن بي باربيا (ش.م.م) من جانب آخر كوكيل للحساب المجنب، تلتزم من خلاله شركة لافارج بإيداع ثمن البيع المحدد في عقد بيع كامل أسهم شركة ماتيريالز بلدينج هولدينج والسند لأمر وكيل الحساب المجنب، خلال يومين من تاريخ تحقق الشروط المسبقة علي تنفيذ هذا البيع - سالفه الإشارة.

وبمجرد إيداع الثمن يقوم سمسار العملية بالحصول علي موافقة بورصتي القاهرة والاسكندرية علي تنفيذ عملية البيع، وعند إستلام وكيل الحساب المجنب من سمسار العملية لإخطار من شركة مصر المقاصة والإيداع والحفظ المركزي بإتمام عملية بيع الأسهم، يقوم وكيل الحساب المجنب بتحويل ثمن بيع الأسهم إلي الحساب المجنب لشركة أوراسكوم للإشياء والصناعة وتسليم ما يثبت نقل ملكية الأسهم للمستثمرين .

وبعد موافقة الجمعية العمومية العادية لشركة أوراسكوم للإشياء والصناعة علي توزيع الأرباح الناتجة عن هذه الصفقة، يقوم وكيل الحساب المجنب بتحويل الأرباح التي سيتم توزيعها لحساب شركة مصر المقاصة ، وبتحويل قيمة الإكتتاب في زيادة رأس مال شركة لافارج - المبرم بموجب العقد المُسمى بالاكنتاب المشار اليه - من حصة المستثمرين في الأرباح الموزعة من خلال حساب مجنب لبنك أوف نيويورك.

وبمجرد إصدار أسهم زيادة رأس مال شركة لافارج لصالح المستثمرين - المكتتبين المشار اليهم - يقوم وكيل الحساب المجنب بسداد قيمة السند لأمر لصالح شركة أوراسكوم للإشياء والصناعة، وإلغاء السند لأمر وتسليمه الي شركة لافارج.

وبالتاريخ ذاته، إتفق الطرفان (شركة أوراسكوم للإشياء والصناعة من جانب وشركة لافارج الفرنسية من جانب آخر) علي التعاون فيما بينهما بشأن إنشاء مصانع أسمنت جديدة في الدول التي يكون بإمكان شركة أوراسكوم إنشائها، وبشكل عام تمكينها من تقديم عروض لإنشاء هذه المصانع.

وإذ نستهل نظر هذه المسألة بالإشارة إلي النقاط الأصولية الآتية :

أولاً: لا ضريبة إلا بقانون، وفرض الضريبة لا ينتزع إنتزاعاً من النصوص، وإنما يجب أن تكون النصوص واضحة جلية في

ذلك، لما يرتبه هذا الفرض من عبء علي كاهل المخاطبين بها.

(ينظر في ذلك : مؤلف المبادئ القانونية المستخلصة من المراجعة التشريعية لقسم التشريع بمجلس الدولة، وذلك إبان تدارس القسم لمشروع قانون بتعديل قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم (١ لسنة ١٩٩١)، جلسات (١، ٤، ٤٤، ٤٥/١٢/٥، ٢٠٠٤، ص ٤٥.)

ثانياً: تشكل نصوص التشريعات منظومة تشريعية، تفرز نسيجاً قانونياً واحداً، تتكامل نصوصه فتكمل بعضها البعض، ولا تتصادم ولا تتعارض، أساس ذلك ان أعمال النصوص خير من اهمالها.

(يراجع في ذلك في ذلك قضاء محكمتنا الإدارية العليا - دائرة توحيد المبادئ - في الطعن رقم ٢٣١٨٢ لسنة (٥١ ق.ع جلسة (١/١/٢٠١١)).

تقرير مفوض الدولة في الدعوي رقم ٣٩٤٨٦ لسنة ٧٠ ق، الصفحة رقم (٥٠)

وهذا التكامل ليس وليد التطبيق القضائي أو الرؤية الفقهية لمعاني النصوص فحسب، بل يزيد علي هذه وتلك، أنه فريضة إستقرائية حتمية إستلزمها بديهيات النفاذ التشريعي للنص، تستلزمه قوته وفعاليتة، وضرورة وضعه موضع الإعمال والتطبيق لا الإهمال والإفئات.

فمتي وُجد سبيل نحو إعمال النص، وتطبيق حكمه، بلا تجاوز عما تحمله معاني نصوصه، وما تملئها دلالات ألفاظها، وعلّة تكليفها، فهو لازم الولوج.

ففريضة النفاذ المتقدمة وضرورة الإنصياح المشار إليها، تقتضيان الإعمال، وإذ كان الأصل في إتيان الأخير هو سلامة النصوص من الغموض، ووضوحها في الدلالة علي تكليفها، فإن هذا لا يحول من إتيانه - كذلك - بطريق الإستنباط والإستنتاج الساتغين لما تحمله ألفاظ النصوص من معان ودلالات، وبما يقصده واضع النص (الإرادة التشريعية) من إستعمال لها.

ومن قبيل هذا التأويل ، في لافتة أولي - أنه متي شاب النصوص التشريعية تعارضاً - إعتباراً بوضعيتها وبشرية القائم علي تقريرها وصياغة ألفاظها - لفظياً أو دلالياً، فيقع علي القائم بتفسير هذه النصوص إلزامية التوفيق النفاذي بينها، بأن يكون لكل منها نطاق إعمال ومجال تطبيق وإطار نفاذي خاص به.

ومنه - في لافتة أخري - أنه من المتصور حدوثاً أن يشمل إعمال نص نصاً آخر، بأن يستغرق حكم الأول وقائع الثاني، وينسحب عليه بما يحمله من تكليف، ويرتبط به إرتباطاً إلزامياً، فإذا بيان حال تعارض النصوص - وهي كما سبق القول تصور حتمي لا فكاك عنه - إستحالة التوفيق بينها بفرض إطار وسياق نفاذي خاص لكل منها، فلا إرشاد نحو الإنصياح لحكم كل منها إلا بإستغراق حكم إحداها الأخر، نسخاً له، أو تخصيصاً لعمومه، أو تقييداً لإطلاقه، وسبيل ذلك هو (الدليل)، فلا تقييد ولا تخصيص ولا نسخ إلا بدليل.

ومنه - في لافتة أخيرة - إستتبيان علل النصوص وغاياتها، وسبب وضعها وسنها، إذ تضمن العلة بقاء نفاذ إعمال النص، ويبقي موجوداً بوجودها، وينتفي بإنتفائها، علي تفصيل سيأتي ذكره.

ثالثاً: المستقر عليه أصولياً أن الأحكام والتكاليف التشريعية تدور مع علتها وجوداً وعدمها، فسن الحكم التشريعي يأتي لحكمة أو أمر فإن زال هذا الأمر فإن الحكم يزول بزواله، وعلي الممارس أن يستنبط هذه العلة، ويجزم بملامحها، ويتلمس تمامها، ويتأكد من إنفرادها بالحكم - أي عدم وجود علة أخري للحكم بغيرها - ، تمهيداً لإسقاط وجودها علي الوقائع المتباينة والمتغيرة كسبيل لإسقاط الحكم عليها، من عدمه.

رابعاً: إن الولاية القضائية في نظر الأنزعة المختلفة لا تقف عند حدود إسقاط أحكام النصوص علي الوقائع إسقاطاً ألياً أو نمطياً، مجرداً من الرؤية أو التفسير أو إستقراء العلل ومناطات الأدلة ومراتبها، فمثل ذلك لا حاجة له بتلك الولاية بما تحمله من مقتضيات وسبل وجود، بل علي النقيض فإنها تعني بهذه الأمور عناية كبرى، إذ من الوجوب بمكان أن يلمس القضاء علل الأحكام وغاياتها ومراميتها وسبب وجودها، وصولاً لفهم دقيق لها، وإدراك سليم لمتطلباتها ومستلزماتها، بل ومقتضياتها، بنظرة شاملة إلي الواقع المحيط في عموم تفاصيله وخصوص أجزائه المتنازع بشأنها، فيغدو إسقاطه للأحكام - بهذا المنطق - تعبيراً عن رؤية بعينها وتأكيداً لنظرة معينة، وإنصياحاً لما يفرضه عليه إجتهاده بشأنها، في غير معزل عن ركائز وجودها وغايات سنها.

ومن مقتضيات هذه النظرة لولاية القضاء - في إستنباط الأحكام تمهيداً لإعمالها - أن إسقاطه لتكاليف النصوص وفهمه لها تتبدل وتتغير بتمايز الوقائع والأنزعة، والتي يقرأها القضاء ويقف علي حقيقتها وفقاً لكل الظروف والملابسات، فينهض إلي إستقراء الغايات من التصرفات إستنتاجاً من جماع ما تشكله من حقائق تستقر في وجدانه بجزم ويقين، ويُضفي عليها وصفه المُستقر في حساباته، ويسقط عليها تكليف الحكم التشريعي المناسب، الدائر مع علته وجوداً وعدمها، وهو أمر يتأبي علي التقليد، أي تقليد الفهم

علي جميع الوقائع في الأزعة المختلفة، فما يرتأيه في واقعة ليس لزوماً أن يرتأيه في أخرى، فذاتية الخصوصية في الوقائع ترفض مثل ذلك، وتعدو وجهته لفض نزاع معين مستقل عن كل نزاع آخر، بل مرتبط بهذا الفهم وذاك الإدراك وقائم عليهما وحدهما.

خامساً: إن الأصل هو خضوع جميع الأرباح الصافية الكلية (الجارية والرأسمالية) التي يُحققها الممول - الشخص الاعتباري - للضريبة العامة، ويستلزم هذا الخضوع - في خطوة أولى - تعيين المشرع الضريبي للدخل الخاضع لهذه الضريبة، والمعاملة الضريبية المناسبة معه، ويعد الإعفاء من هذا الخضوع خروجاً عن هذا الأصل، وإستثناءً من فريضته، والمقرر في إدراك الإستثناء وتقرير المعاملة التكليفية الخاصة به أنه لا يتوسع في فهمه ولا يُقاس عليه.

وإذ يدور مقطع النزاع في المسألة القائمة في فلك ذي وجهتين، تكمن أولاهما في (تحديد الطبيعة القانونية لصفقة بيع كامل أسهم شركة أوراسكوم القابضة لمواد البناء - أوراسكوم بلدنغ ماتيريالز هولدنغ - من الشركة المدعي عليها إلى شركة لافارج الفرنسية (في نطاق الأسهم المُعاد الإكتتاب فيها من جانب شركة المكتتبين أو المستثمرين - وتضم خمسة من بعض العناصر المساهمة في الشركة المدعي عليها بإعتبارها شركة مساهمة - في زيادة أسهم رأس مال شركة لافارج المشار إليها).

وتكمن الثانية في (تعيين المعاملة الضريبية السليمة لهذه الصفقة وفقاً لما إنتهت إليه أحكام قانون الضريبة العامة علي الدخل مسبق الإشارة).

وقبيل الوقوف علي هذه وتلك، فإن البين أن مسلك الإدارة الضريبية الفاحصة - محل الإلغاء بموجب القرار الطعين - يُضفي علي التصرف القانوني للصفقة المتقدمة - في النطاق المشار إليه - أنها (تبادل للأسهم)، وليس بيعاً حقيقياً، بما يقتضي المعاملة الضريبية بحكم المادة ٥٣ من القانون، والتي إنتهت إلي تقرير محاسبة ضريبية أجلّة للأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حال تغيير الشكل القانوني للشركة، إعتباراً بالبند الرابع من هذه المادة، وإذ لم تراعى الشركة المدعي عليها الشروط اللازمة لهذه المحاسبة الأجلّة - والمنصوص عليها بصدر هذه المادة علي نحو سبق تفصيله - فإنها تستحق المحاسبة الضريبية العاجلة وفقاً لما تقتضيه القواعد العمومية في هذا الشأن - الأرباح الرأسمالية.

في المقابل، فإن مسلك الشركة المدعي عليها في إعداد إقراراتها الضريبية الخاصة بالوعاء الضريبي لسنة ٢٠٠٧، هو إخراجها لهذه الصفقة من هذا الوعاء، إعتباراً بأنها مغطاة من هذه الضريبة بحكم البند الثامن من المادة ٥٠، كون الأرباح الحاصلة ناتجاً للتعامل في إستثماراتها في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية إعتباراً بكونها شركة مقيمة .

وإستيضاحاً للطبيعة القانونية لهذه الصفقة، فتطبيقاً وإبتناءً علي ما سبق سرده من نصوص، وما تلاها من إستقراء لمعانيها ودلالاتها المُستفادة، فإن إتفاق بيع الشركة المدعي عليها لكامل أسهمها في شركة أوراسكوم بلدنغ ماتيريالز هولدنغ إلي شركة لافارج الفرنسية، يُعد إستحواذاً علي ملكية أسهم الأخيرة في المفهوم التشريعي اللاحي الوارد باللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال - مسبوقة الذكر - حيث تقدمت الشركة المُستحوذة بعرض الإستحواذ (وتم إستثنائه من التنظيم الإجرائي لعروض الشراء الإجباري بقرار من رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق رأس المال - الرقابة المالية حالياً)، وتم الإتفاق، وإبرام صفقته وتنفيذها علي أسهم هذه الشركة في الشركة المبيعة والمقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية - أي المقيدة في غضون شهر ٢٠٠٧/١٠ بالجدول الرسمي ٢ - بطريق المعاملة المحمية - التي لا يتخللها شراء من جمهور المتعاملين بسوق المقصورة - نظير ثمن نقدي يقارب ٧١ مليار جنيه مصري - واحد وسبعون مليار جنيه مصري، بنحو تقريبي موافق لسعر الصرف في ذلك الوقت -، وهو ما يُعد أحد صور تغيير الشكل القانوني للشركة المبيعة، بتغيير مالك رأسمالها، وتغيير السيطرة القانونية الإدارية عليها، وهو ما ظهر بعد ذلك من تغيير لمسماها حيث عدت (لافارج بلدنغ ماتيريالز هولدنغ إيجيبت).

بيد أن هذا التغيير الإستحواذي لم تتخلله - من جانب أول - الشروط القانونية المناطية التي نظمها البند الرابع من الفقرة الثانية من المادة ٥٣ المشار إليها - محل التطبيق والإسقاط من الإدارة الضريبية - لإعمال حكمها، أي لم يتضمن هذا التغيير الأوصاف الشرطية اللازمة لكي يكون الإستحواذ تغييراً مخاطباً بأحكام المحاسبة الضريبية الأجلّة المشار إليها، والتي إستلزمت أن يكون مقابل

الإستحواذ (أسهماً) في الشركة المُشترية أو المُستحوذة، سواء بطريق مبادلة مالكي أسهم الشركة المباعة بما يُعادلها من أسهم في الشركة المُشترية مباشرة أو بطريق الحصول علي أسهم زيادة في رأس مالها، حيث كان مقابل هذا الإستحواذ مبالغاً نقدياً تم تجنب القسم الأول منها بمعرفة وكيل الحساب المجنب لحساب الشركة المدعي عليها بعد إثبات إنتقال ملكية الأسهم، وتم تجنب القسم الثانية بموجب الوكيل ذاته من خلال نقل السند لأمرها إلي جانبها بعد إنتهاء الأجل المحدد، وهو ما يُعني أن النقد كان جزءاً من الإتفاق - أي أنه يُمثل مقابل وفاء هذا البيع - ، فلم يكن - بحاله المتقدم - تبادلاً عينيّاً للأسهم بالنحو المقصود من حكم المادة ٥٣ المشار إليها، والتي تشترط لإعمال حكمها أن يكون الربح دفترياً، والأخير لا يأخذ هذه الصفة في حال المقابل النقدي للثمن، وهو الحاصل في إتفاق البيع المتقدم.

دون أن ينال من ذلك القول بأن قيمة الإكتتاب محل العقد الثاني، يتحصل عليه مجموع المستثمرين من الربح العائد أو الحاصل من قيمة البيع الأول - الإستحواذ - بما يشكل تبادلاً في حدود هذا النصاب، فمردود ذلك، أن مبادلة الأسهم كأحد صور مقابل عروض الإستحواذ تقف عند المعاني التي أوردتها التنظيم القانوني والفني القائم علي هذا الأسلوب الإقتصادي لتكوين الكيانات الإقتصادية الكبرى (الإستحواذ)، وهو المنصوص عليه بأحكام اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال، وهي تعني - وحدها - بتحديد أليته ومفهومه، والبين بمطالعة الأخيرين أنهما لم يتضمنا النقد كسبيل للوفاء، فما يتبادر في الأذهان أن الإتفاق المتقدم تبادل للأسهم في معناها العمومي، إلا أنه لا يقوي إلي إعتباره كذلك في معناها القانوني، فما ينسحب علي وصف التصرف بالتبادل عموماً لا ينسحب عليه قانوناً بحكم اللزوم، إعتباراً بمعناه الفني اللاحي المشار إليه، فالمقابل النقدي المُعاد إستعماله في إكتتاب زيادة رأس مال الشركة المُشترية من هؤلاء المستثمرين ينخلع عليه وصف (الإستثمار المالي) للعائد الربحي الحاصل لهم، ولا يدخل في عداد التبادل المقصود كمقابل للإستحواذ وفقاً لأحكام اللائحة التنفيذية سالفة الذكر، إذ أن التبادل العيني المقصود يأتي تطبيقه بمعرفة (مُعادلة المبادلة) كألية تطبيقية لتحقيقه، وهي تحديد لقيم موجودات الشركة المُستحوذ عليها وقيم الأسهم المرغوب في المُبادلة بها، وصولاً لمعادلة قيم الأسهم ببيعها، وهذه الألية - كما هو واضح - هي بديل التعامل الشرائي النقدي المباشر، فالأخير يصل به المُشترى والبايع للقيمة دون معادلة، فإن تخلل النقد إنتفت المعادلة، وتنتفي المبادلة تبعاً، ويكون الإتفاق بيعاً نظير ثمن، وهو ما نستج منه أن الإتفاق المذكور - في مجمله - كما إنتهت لجنة الطعن - يُمثل عقدي بيع وشراء ، لكل منهما محل ومقابل وأطراف متميزين عن الأخر، وتداخل الثمن فيهما من قبيل الإستثمار بالبيع والشراء الذي لا تسريب فيه علي القائمين عليه.

(نُظر في تعريف معادل المبادلة، نص المادة ٢٢٦ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال - مسبوقة الإشارة)

وهو ما يعني أن الإستحواذ المتقدم قد أخذ سبيل عرض الشراء النقدي، أي الذي يقابله (ثمن نقدي)، وهو ما يُمثل فهماً لهذا الإتفاق في ظل الأحكام اللائحة الخاصة بالإستحواذ، أنفة البيان.

والجدير بالذكر من جانب ثان، أنهما - أي العقدين المتقدمين - يحملان المعني ذاته في التشريع المدني المصري - بفرضية سائغية تطبيق أحكامه علي تعاملات تخص سوق رأس المال بما لها من خصوصية تعقيدية وواقعية - إذ لا يعد التعامل المذكور مقايضة في مفهومه، بل هما عقدي بيع وشراء، فمن وجهة أولي، فقد تخلل التعامل ثمن نقدي، حيث كان المقابل فيهما ثماً نقدياً، فلم يقتصر علي الأسهم بطريق تبادل الحق في ملكيتها، وبالتالي فإن (الثمن النقدي) جزء أصيل من هاذين العقدين، وهو المقابل الوفاي للإلتزام بنقل ملكية المبيع إلي البائع فيهما، وهو - كما سلفت الإشارة - أحد أهم ما يميز عقود البيع عن عقود المقايضة في مفهوم الباب الأول من الكتاب الثاني من القانون المدني - العقود التي تقع علي الملكية.

ومن وجهة ثانية، فقد تمايز العقدان محلاً، حيث يقع الأول علي بيع كامل أسهم الشركة المدعي عليها في الشركة محل الإستحواذ إلي الشركة المُشترية، نظير ثمن نقدي، يُسدد بألية ترتيبية معينة، وفقاً لعقد الحساب المجنب المبرم لهذا الغرض، في حين أن العقد الثاني يقع علي أسهم زيادة في رأس مال الشركة المُشترية نظير ثمن نقدي مما يتحصل عليه مجموع المستثمرين - المنتزمين بالشراء والاكتتاب - من أرباح واقعة من البيع الأول (بما يتوافق مع حصصهم وأسهمهم)، وهو ما يعد إستثماراً لهذا الربح.

وقد تمايزا - أيضاً من حيث الإلتزامات، حيث يقع الإلتزام الرئيسي علي الشركة المدعي عليها بموجب العقد الأول في نقل ملكية المبيع في الوقت المحدد، وبالآلية المتفق عليها، في حين أن الإلتزام الرئيسي في العقد الثاني يقع علي عاتق المستثمرين المذكورين وشركة لافارج، حيث تلتزم الأخيرة بإصدار أسهم زيادة في رأس مالها لصالحهم، وهو ما يوضح إستقلالية العقدين من حيث الإلتزامات الواقعة علي أطرافها.

وقد تمايزا - كذلك من حيث الأطراف، وطبيعة التزم كل منهم فيهما، ففي عقد البيع الأول الشركة المدعي عليها كشخص معنوي إعتباري هي الملتزمة بنقل ملكية المبيع إلي الشركة المشتريّة، والمُلاحظ عدم ظهور أي دور إلتزامي علي مجموع المستثمرين المذكورين في هذا العقد، وعلي النقيض من ذلك فإن الإلتزام بالشراء كأحد بندي الإلتزام في العقد الثاني يقع علي هؤلاء المستثمرين بما لهم من شخصية مستقلة عن شخص الشركة المدعي عليها، وبما لهم من ذم مالية مستقلة عنها، وقُصر دور هذه الشركة علي الضمان فقط، دون الإلتزام بالشراء كإشتراط جوهري في هذا العقد، وهو ما ينفي التبادل في مواجهتها.

وإن كان ذلك لا يمنع من وجود رابط تعاقدي بينهما، ويظهر هذا الرباط الإتفاقي في عدة أوجه، حيث إن إلتزام الشركة المشتريّة بإصدار أسهم الزيادة في رأس مالها - المشار إليها - لصالح مجموع المستثمرين بموجب عقد الإكتتاب المذكور، يدخل في مفهوم العقد الأول بأنه (إشتراط الشركة البائعة - المدعي عليها - لمصلحة مستثمريها)، حيث يُحقق لهم هذا الإكتتاب مزايا إقتصادية وإستثمارية (إستثمار الربح العائد عليهم من البيع - بحسب أنصبتهم - في إعادة شراء هذه الأسهم)، والشاهد أن طبيعته تلك، لا تؤثر في كونه بيعاً إنتقل بموجبه ملكية الأسهم من الشركة البائعة إلي الشركة المشتريّة نظير ثمن، وإن كان يمثل في الوقت ذاته مزية إقتصادية للشركة المشتريّة، إذ يدخل في ضمن الضمان التمويلي لها لإستكمال ثمن الشراء الواقع بالعقد الأول، ومثل هذه المزية المالية لا تؤثر كذلك في كنهه بأنه بيع تام، وإن كان يُمثل - أيضاً، في مواجهة الشركة المدعي عليها وعقد البيع الأول - شرطاً لتمام هذا العقد، فإن تحقق زال تعليق الوفاء الكامل بالثمن - المتخذ في صورة سند لأمر لحساب الشركة المدعي عليها الذي يلاحظ أن قيمته تساوي قيمة المبالغ التي سيكتتب فيها من جانب المستثمرين - ، وتم الوفاء به، وبتمام الأخير تكتمل أركان البيع، (كأن الوفاء بكامل الثمن كان مُعلقاً علي هذا الشرط، ويتحققه يزول التعليق، ويكتمل الثمن.)، وهو لا يغير كذلك من طبيعتهما كعقدي بيع وشراء، ولا يؤثر في جوهرهما المغاير عن المقايضة، ومما يظهر من تداخلهما كذلك، أن عقد الإكتتاب مُعلق علي إنتقال المبيع بالعقد الأول إلي الشركة وسداد الجزء الثمني له نقداً - من خلال وكيل الحساب المجنب -، وهذه التبعية التعليقية الأخيرة لا تُنفي طبيعته بأنه عقد بيع، توافرت له كامل أركان الأخير، وكامل أوصافه وشرائطه القانونية من (تراضي ومبيع و ثمن.)، وبالتالي فإن الترابط بين هذه العقود - أيا ما كان ملمح الإرتباط والتداخل - لا يقوي علي تغيير الطبيعة التكميلية القانونية لهما، بأنهما عقدي بيع في مفهوم المادة ٤١٨ من القانون المدني، فالإشتراط لمصلحة الغير، أو تعليق الوفاء بكامل الثمن علي تصرف قانوني آخر، من الشئون الوارد تصورها في البيوع، والتي لا تغير من حالها الوصفي القانوني كبيوع تامة.

ويغدو الإرتباط بين هذه العقود - في حقيقته - أحد السبل الإستثمارية بين الطرفين .

ومما يؤكد ذلك - أي الوصف القانوني لهذا الإتفاق، من جانب ثالث- أنه بفرضية القول بأن العلاقة المتقدمة تبادل (صوري، أي تبادل إتخذ شكل بيوع) للأسهم لكان من اللازم ظهور الأسهم محل المُبادلة في بند أصول الشركة البائعة في ميزانيتها- أي ما تتمتع به من حقوق - ، فإن كان الربح النقدي هو الذي دخل إليها كزيادة في رأس مالها، فلا مناط للقول بوجود مُبادلة أسهم بأسهم، وبالتالي فهذا الربح النقدي يُعامل ضرائبياً وفقاً لما يقضي به القانون في هذا الشأن ، دون أن يُخاطب بالمعاملة الضريبية الخاصة بالأرباح الدفترية، فطبيعته كنقد تتأبي علي هذا التطبيق.

ومن جانب رابع، وبإقامة الفرضية المتقدمة ذاتها، فإن الثابت أن الإستحواذ المتقدم يدخل في عداد الإستحواذ الرضائي، فقد تم بموافقة مجلس إدارة الشركة البائعة والجمعية العمومية الغير عادية لمساهميها، وهو ما يعني أنه في حال إتخاذ مقابل هذا الإستحواذ شكل المُبادلة بالأسهم - علي النحو المُدعي به من الإدارة - فيلزم لتطبيق حكم المادة ٤/٥٣ أن يكون الحاصل علي هذا المقابل هو

الشركة البائعة نفسها - بما لها من شخصية اعتبارية مستقلة عن شخوص مساهميتها، وهو واقع محاسبي منطقي - كما سبق التفصيل حال تناولنا لمفهوم حكم م ٥٣ بعاليه-، فسبيل إنترام الشركة بإشتراطات هذه المادة - وما تبعها من شروط واردة بتفصيلات اللاحة التنفيذية - هو تحقيقها - بما لها من شخصية معنوية - أرباحاً دفترية من حصولها علي الأسهم محل المبادلة، وهو أيضا السبيل الوحيد نحو تنفيذ الإشرط الخاص بمنع التصرف خلال مدد زمانية مُحددة، وهو الواقع الغائب في الإتفاق القائم، حيث كانت الشركة المدعي عليها - البائعة - مجرد ضامن في عقد الإكتتاب - العقد الثاني - وينحصر إنترامها علي الإقدام علي تنفيذ هذا الإكتتاب في حالة عدم قيام المساهمين المستثمرين بالقيام به، وبالتالي فهي لم تكتتب في هذه الأسهم، ولم يتحقق في مواجهتها التبادل المدعي به، ولم يظهر نتيجة هذا الإكتتاب - بإعتباره صادرا من أشخاص آخرين عن الشركة - في ميزانية الشركة أو قوائمها المالية، وهو الواقع الدال علي أن نطاق أعمال المادة ٥٣ / ٤ يخرج عن هذا الإتفاق.

وإذ قضت محكمة النقض - في مسألة مشابهة - أن (أيلولة جميع أسهم الشركة إلي شخص واحد عن طريق شرائها من المساهمين دون تدخل من الشركة يمتنع معه القول بتحقيقها ربحاً من بيع أصولها وخضوعها لضريبة الأرباح).

(يراجع في ذلك، حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣٧٦ لسنة ٢٠١١ق، جلسة ١١/٣/١٩٥٤، مجموعة ٢٥ عاما بند ١١٥ ص ٨٠١ - مشار إليه بمؤلف/ قانون الضرائب علي الدخل معلقا عليه بأحدث أحكام محكمة النقض " مجموعة التشريعات المصرية"، إعداد الدكتور أحمد إبراهيم عطيه رئيس المحكمة، طبعة نقابة المحامين سنة ٢٠١٠ و ٢٠١١، ص ٨٤، إبان إيراد تطبيقات النقض حول المادة ٥٣ من قانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليها.)

دون أن يقدح في ذلك، ما أوردته الإدارة من دفاع بشأن إثباتها موافقة الجمعية العمومية الغير عادية علي هذا العقد - أي عقد الإكتتاب - بما يظهر منه أنه يمثل في حقيقته تصرفاً صادراً عن الشركة نفسها لا عن بعض مساهميتها، بما يدخل وفقاً لحقيقته المذكورة في التصرفات القانونية التي ترتب أثراً في مواجهتها ومنها إنترامها بتطبيق المادة ٥٣ وإلا تم محاسبتها ضريبياً، فردود ذلك أن موافقة الجمعية العمومية الغير عادية علي هذا العقد يأتي علي أساس أن الشركة كانت ممثلة فيه، ويقع علي عاتقها بموجبه التزاماً ضمانياً (كفالياً) معلقاً علي شرط، وهو أنها تلتزم بهذا الإكتتاب من ذمتها المالية حال عدم وقوعه من هؤلاء المستثمرين خلال أجل معين، وإذ كان عقد الإكتتاب المذكور أحد عقود المعاوضة في جانب الشركة - أي يرتب عليها التزاماً تضامنياً معلقاً علي شرط - وكان أحد طرفي العقد أحد أعضاء مجلس إدارتها - بل أكثر من عضو، وهم من الأشخاص الطبيعيين - فإنه من اللازم موافقة الجمعية العمومية علي مثل هذه العقود كأحد الضمانات التي ضمن بها قانون شركات الأموال عدم وقوع الشركة في التزامات ناتجة عن التعاقدات التي يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها طرفاً فيها، فضلاً عن أن نطاق هذه الموافقة يقف عند الحد الإلزامي للشركة بموجب هذا العقد وهو (الضمان) فقط، وبالتالي فليس من السانغية أن نقول بأن هذه الموافقة تُضفي علي التصرف صفة المبادلة المستترة، بل يبقى هذا الإتفاق قائماً علي طبيعة بيعية وشرائية من عدة أطراف، بحسب أحوال والتزامات كل عقد علي حده.

أما القول بأن قيمة هذا الإكتتاب تدخل في الضمان التمويلي اللازم لكي تتمكن الشركة المُشترية من أداء القسمة الثانية من الثمن، فهو أيضا واقع لا ينهض بتغيير الطبيعة القانونية لإنتزام الشركة المدعي عليها من كونها ضامنة، ولا يترتب في ذمتها أي إنتزام خاص بهذا الشراء، ويقتصر الأمر علي أنه جهر من الجمعية العمومية بضرورة وأهمية هذا الإستثمار الحاصل من المستثمرين للشركة فحسب، ولا يُضفي تغيير علي طبيعة العقد.

وإستنتاجاً من هذا وذاك فإن الوصف القانوني السديد لهذه الصفة في مجملها - أي الإتفاق كله بعقوده الأربعة - أنها إستحواذ نظير مبلغ نقدي، غير مخاطب بأحكام المحاسبة الضريبية الأجلة المنصوص عليها بحكم المادة ٥٣/٤، بل يأخذ ما تناولته الأحكام التشريعية المقررة - خضوعاً أو إعفاءً - وفقاً لقانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليه.

وإستيضاحاً لمدي قانونية إعفاء أرباح هذه الصفقة من الضريبة العامة بإعتبارها ربحاً ناتجاً عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق رأس المال المصرية بشأن شركة مقيمة .

سبقت إشارتنا إلي أن الأصل هو خضوع الأشخاص الإعتبارية إلي ضريبة سنوية علي الأرباح الرأسمالية، وأن المشرع الضريبي رغبة منه في تنشيط الإستثمار في بورصة الأوراق المالية المصرية إنتهي إلي تقرير إعفاء ناتج تعامل الأشخاص الإعتبارية المقيمة في هذه الأوراق، وقد نبهنا إلي أن هذا الإعفاء ما هو إلا إستثناءً يدور مع علة وجوده وجوداً وعمداً، والذي يتطلب النظر في كل واقعة بحالتها وشأنها حال إسقاط حكمه، إذ يبقى إستصحاب الأصل الإخضاعي قائماً متي غابت علة الإستثمار والتنشيط الدوري الإستثماري لسوق رأس المال، خاصةً وأنه لا وجود لأي علة أخري له، خلاف المذكورة.

وحيث إنه إهداءً بهذا المنطق، وإقتناعاً بقرضته، وكان الثابت بمطالعة سائر الأوراق أن الشركة محل إتفاق البيع محل التداعي هي شركة (أوراسكوم بيلدينج ماتيريالز هولدينج)، وهي شركة مساهمة مصرية تأسست بموجب موافقة لجنة تأسيس الشركات بالهيئة العامة لسوق رأس المال - الهيئة العامة للرقابة المالية الآن - بجلستها المعقودة بتاريخ ١٠/١٢/١٩٩٨، المنشور بصحيفة الشركات النشرة رقم ٢٠٩ في شهر فبراير ١٩٩٩، بمعرفة - أي المؤسسون - شركة أوراسكوم للإبشاء والصناعة بنسبة ٩٩.٩ % و أنسي نجيب ساويرس و ناصف أنسي ساويرس بنسبة ٠.٠٥ % لكل منهما، وقيدت بالسجل التجاري بتاريخ ١٧/١/١٩٩٩ برقم ١٢٥٥١٢ سجل تجاري الجيزة، بغرض (الإشتراك في تأسيس الشركات التي تصدر أوراقاً مالية أو في زيادة رؤوس أموالها)، برأس مال مصدر ومدفوع (١٢٧٩٠٠٠٠٠٠ جنيه)، بعدد أسهم ١٢٧٩٠٠٠ سهم بقيمة إسمية (١٠٠ جنيه للسهم الواحد)، وقُيدت أسهم الشركة المُقدمة لأول مرة بسوق الأوراق المالية المصرية بتاريخ ٢٧/٣/٢٠٠٢ بالجدول غير الرسمي (١)، وتم شطبها إختيارياً بتاريخ ٢٧/٩/٢٠٠٦، ثم أعيد قيدها بتاريخ ٢٤/١٠/٢٠٠٧ بذات رأس المال المصدر المشار إليه بالجدول الغير رسمي (٢)، والإكتتاب مغلق - أسهمها غير مطروحة لإكتتاب عام -، وإذ الثابت بمطالعة شهادة البورصة المصرية المرفق أصلها بالأوراق طي حافظة المستندات المُقدمة من الحاضر عن الشركة المدعي عليها أمام محكمة شمال القاهرة الإبتدائية بتاريخ ٢٨/٧/٢٠١٥ أنه بتاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٨ قررت لجنة قيد الأوراق المالية الموافقة علي تعديل إسم الشركة إلي (لافارج بلدينج ماتيريالز هولدينج إيجيبت)، وبتاريخ ٤/٢/٢٠٠٩ قررت اللجنة المذكورة شطب قيد أسهمها - إختيارياً - من الجدول المذكور.

والشاهد من ذلك أن الشركة المُستحوذ عليها - المذكورة - منذ قيد أسهمها بالبورصة المصرية ولم يتم تداول أوراقها المالية بها إلا حال إتمام صفقة البيع محل التداعي، وهو الواقع الدال علي أن الشركة المدعي عليها أقدمت علي هذا القيد - أي القيد الثاني الواقع في تاريخ ٢٤/١٠/٢٠٠٧ - ليس بغرض إستثمار أوراقها المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية بطريق التداول بالبيع والشراء بأليات العرض والطلب، والتداول والمضاربة وغيرها من الصور الإستثمارية، بل كان سبباً نحو إنهاء الصفقة البيعية المتقدمة، وهو حال يشير إلي أن التصرف المذكور لا يدخل في عداد الأعمال التي عناها المشرع الضريبي من تقرير إعفائها من الأداء الضريبي، حيث خلت عنه العلة من وجود هذا الإعفاء من تنشيط لإستثمار بهذا السوق، وتشجيع له، فأحادية هذا التصرف وإنقطاعه وفرديته طوال تاريخ الشركة لا يمنحوا واقعها - أي الصفقة البيعية محل التداعي - صفة التداول أو الإستثمار المقصودين من الإعفاء، فكان تعاملها منفرداً، متفرداً، خالياً من تداول أو إستمرار إستثماري، وهو بحاله هذا لا يدخل في مقصود الإعفاء المشار إليه، فليس فيه إستثمار أو راتجية تعاملية تمنح هذا السوق المظهر النشاطي المراد، بنحو يحيد به كتصرف عن علة هذا الحكم، هذا من جانب.

ومن آخر، إن الثابت بمطالعة الأوراق أن إتفاق البيع المشار إليه قد تضمن بيع جميع أصول وإلتزامات شركة أوراسكوم للإبشاء والصناعة - الشركة المدعي عليها - في الشركة المبيعة من خلال إعادة تقييم السهم في هذه الشركة ليعبر عن قيمة جميع موجوداتها، وتم تركيز جميع عناصر نشاطات الشركة المدعي عليها في قطاع الأسمنت في ممتلكات الشركة المبيعة، بما يعد تصفية له وتخلياً عن ممارسته، وهو الواقع المشار إليه بإجتماع الجمعية العمومية الغير عادية للشركة المدعي عليها من إفصاح بشأن الشرح العام لإستراتيجية فصل قطاع الأسمنت والتركيز علي قطاع المقاولات وصناعة الغاز الطبيعي والبنية التحتية، حيث ورد القول بأن

مجلس إدارة الشركة يرغب في التركيز في قطاعات المقاولات وصناعات الغاز الطبيعي والبنية التحتية التي تمر بفترات ازدهار بمنطقتي الشرق الأوسط وأفريقيا المتوفر بها فرص استثمار كبيرة تُلائم معدلات النمو المُستهدفة من الشركة لتحقيق أعلى عائد للمساهمين)، وإذ كان ذلك يقع في مقام التصرفات الإرادية لهذه الجمعية وفقاً لمصلحتها ولما ترتأيه مُحققاً لفكرها التجاري والمالي والإقتصادي، بلا تسريب عليها في هذا الشأن، إلا أنه لا يُعد غرضاً يهدفه المشرع الضريبي من تقرير الإعفاء من أداء الضريبة، فالإعفاء المُتقدم المُعلق علي قيد الأوراق المالية المتعامل بها في سوق الأوراق المالية المصرية لم يهدف إلي تخلي الشخص الإعتباري المقيم عن نشاطه وتصفيته - حتي لو بطريق نقله إلي شخص إعتباري آخر-، وبيع جميع أصوله والتزاماته، من خلال الإستفادة منه كإعفاء، فإذا كان الإستثمار في البورصة يحقق مزية - عند مؤيديه - الرواج المالي وإستثمار الأموال بشكل دائم ومستمر، تقليلاً من الإخار، فإنه لا يهدف إلي تخلي الشركات عن الإنتاج، ولا يهدف إلي بيع الأصول والالتزامات وتصفية الأنشطة من جانبها ونقلها إلي آخر، وإلا كان التشريع متعارضاً مع نفسه، فتارة يهدف إلي إزالة العوائق الضريبية من طريق المستثمر لتشجيعه، وتارة أخرى يترك له المجال - من خلال الاعفاء ذاته - إلي ترك النشاط وتصفيته، وهذا لم ترغبه علة الإعفاء المذكور، ولم تقم علي هديه غايته، بل إن علة هذا الحكم الإعفائي تجد أفاقها في مجال إعماله ونطاق تطبيقه في الإستثمارات التداولية للأوراق المالية المقيدة بهذا السوق، والتي يغلب علي حالها الإستمرارية والدورية، أو علي أقل تقدير التي لا يغلب عليها الفردية والإنتقطاع، أو التي تؤدي إلي بيع الأصول والإلتزامات.

وإذ كنا قد إنتهينا إلي أن الإعفاء الضريبي - كونه حكماً تشريعياً - يدور مع علته وجوداً وهدماً، وأن وقائع التنازع الإتفاقي البيعي القائم بخصوصية أحواله المذكورة لا يتوافر لها هذه العلة، بل تنتفي العلة بشأنها وينتفي الحكم تبعاً، ولا يكون الناتج التعاملي لبيع جميع أسهم الشركة المدعي عليها في أوراقها المالية المقيدة بالبورصة المصرية معفاً من أداء الضريبة علي هذه الإستثمارات الرأسمالية.

ويقوي من ذلك ويؤيده، أن الإستحواذ وإن كان أحد الغايات التي تهدفها السياسة الإقتصادية المصرية الحديثة، كونه يفسح المجال نحو تشكيل كيانات إقتصادية كبيرة، والتي تملك برؤوس أموالها سبل وطرائق مباشرة الصناعات الكبرى، تشجيعاً للإستثمار ونمو الإقتصاد، إلا أن الناظر في الواقع الحياتي العمومي المصري أن هذه الألية الإقتصادية لم تُحقق المنشود منها، بل رتبت آثاراً إقتصادية سلبية في عديد من النواح، علي رأسها إرتفاع أسعار المُنتجات التي تُنتجها هذه الكيانات علي أثر إحتكار رؤوس الأموال الكبرى علي إنتاجها، ومن هذه القطاعات الإنتاجية (الأسمنت) ، حيث أدي الإستحواذ علي الشركة المبيعة - وغيرها مما تم منذ عام ١٩٩٩ - إلي إرتفاع في أسعار هذا القطاع، حيث كانت الشركات المُستحوذة من جنسيات أجنبية، ووصلت نسبة الإستحواذ علي هذا القطاع حوالي (٩٠ ٪)، وهو ما لا يغيب عن بصيرة القضاء، ورؤيته لهموم وطنه، وإدراكه لأحوال بنيته، والذي يتعامل مع الأئزعة - بتفاصيل وخصوصية وقائعها- بمقتضاها، وبما تستحقه من إسقاط وإعمال لأحكام التشريعات، حين يقف عند مقاصدها وعللها وغاياتها، دون مباتيها وظواهر أفاظها .

(وحسبنا الإشارة إلي أنه ينظر في أثار الإستحواذ علي قطاع الأسمنت، الإستحواذ علي الشركة دراسة تطبيقية ونظرية، مرجع سبق ذكره، ص ٨١ وما بعدها، وإذ ننوه إلي ما أورده المؤلف من إستبيان لأسعار الأسمنت التي إرتفعت من ١٨٥ جنيه للطن سنة ٢٠٠٠ حتي وصلت ٥٣٠ جنيه للطن سنة ٢٠٠٩، علي الرغم من نبات تكلفة الإنتاج تقريباً لتوافر المواد الخام المصرية وغيرها.)

ويؤكد الوجهة ذاتها، ما تواترت عليه المدارس الفقهية من تعقيد لفكرة سد الذرائع، وما تلاها من تطبيقات إفتائية متعددة، وأحكام قضائية متنوعة، فمتي شاب التصرف الوصف العمدي نحو إدراك سبيل إعفائي ضريبي مُعين، علي الرغم من فقدانه لعله هذا الحكم الإعفائي ، فهو ذريعة نحو التعميم، وهو مما لا شك فيه أمر يبابه المنطق الإعمالي للنص الإعفائي المتقدم، وهو ما يلحق بأموال الخزانة العامة عظيم الضرر - غير المبرر - الكبير، فإذا كان الإعفاء يتسع قيامه متي وجدت علته، لئجني ثمرته، فإذا إنتفت فلا بد من تضيق قيامه ، إعتباراً بإستثنائيته، وإستصحاباً لأصل الخضوع الربح الرأسمالي للضريبة، سداً لهذه الذريعة ومنعا من إتيانها.

فالأموال الضريبية تمثل النصيب الأعظم لبيد الموارد العامة للموازنة العامة المصرية، وهي بهذا الوصف تحتل أهمية كبرى في التنظيم الإقتصادي لها، وبالتالي فإن كانت الضريبة عبئاً وفريضةً تُجبيها الدولة من المستحقين عليها، إلا أنها تمثل ركيزة هامة في تحقيق التوازن الإقتصادي للدخول وتمثل إسهاماً جبرياً من الأفراد - طبيعيين أو اعتباريين - في تحمل الوطن لكثير من الأعباء التي تواجهه، وتحدياته العظمى، وهي بهذا المنطق فريضة لا يُستهان بالإعفاء منها، ومما لا يترك للأهواء التلاعب بها أو التخطيط لتجنبها، فإذا كانت صياغة العبارات المستعملة في هذا البند الإعفاي قد نالها السكوت عن مواجهة ظاهرة التخطيط نحو الولوج إلى مظلة الإعفاء الضريبي - علي نحو يشوبه بعدم الدستورية كما سبقت الإشارة - إلا أن هذا لا يغفل يد القضاء، وهو الأمين علي الدعوي بكامل تفاصيلها ووقاتها، أن يدرك ذلك، ويستكشف أحواله وطرائقه، ويُسقط عليه حكمه المُستحق، وإذ سبقت إشارتنا إلي أن الشركة المدعي عليها قد عمدت إلي الولوج في عباءة هذا الإعفاء، بنحو يخالف العلة التشريعية القائلة به، فإن تصرفاتها في هذا الشأن - فضلاً عما هو ثابت من تفاصيل أوردتها إدارة التهرب الضريبي إبان التحقيقات الجنائية حول هذه الواقعة والتابته بالصورة الضوئية من تقرير الفحص المعد بمعرفة لجنة الفحص المشكلة بمعرفة النيابة العامة والمرفقة بحافظة المستندات المقدمة من الإدارة بجلسة ٢٠١٥/١/٦ أمام محكمة شمال القاهرة الابتدائية - مما يمكن وصفها بالتخطيط الضريبي نحو الإفلات من الإلتزام بأدائها والمُستحقة - أي هذه التصرفات - أن يُواجه بنقيض المقصود، حفاظاً علي أموال ومكتسبات الخزنة العامة ووضعاً للتشريعات موضع التطبيق السليم عليه.

(ينظر في قاعدة رد المقصود وسد الدرائع، كأحد التقعيدات الأصولية الفقهية في علم فقه الشريعة الإسلامية - إشرشادا لما بينها وبين النظم القانونية من تقارب في فكر ومنطق التقعيد- ، مؤلف القواعد الفقهية، تأليف الأستاذ الدكتور عبد العزيز محمد عزام- الأستاذ بجامعة الأزهر، طبعة دار الحديث بالقاهرة ، إيداع سنة ٢٠٠٥، ص ٢١٥).

ولا ينال من ذلك، القول بأن أعمال النص الإعفاي المتقدم خيراً من إهماله، وفي إهمال إسقاط الإعفاء علي وقائع التداعي المائل، إهمال له، فمردود ذلك، أن إسقاط النصوص وإعمالها لا يُعني فصلها عن علل وجودها وغاية سننها، فكما سبق التأكيد أن لكل حكم علة، يدور معها وجوداً وهدماً، فإن غابت العلة في التصرف إنتفي الحكم عليه، وهذا هو عين تطبيق النص وإعماله إعمالاً سليماً يتوافق والإرادة من صياغته في سلم التكاليف القانونية، والتطبيق بغير توافر هذه العلة هو إهمال لما يحمله الحكم من معنى وقيمة تنظيمية إجتماعية، وإذ تبين بمطالعة الأوراق أن الشركة المدعي عليها تصرفت ببيع كامل الأصول والالتزامات المملوكة لها في الشركة المبيعة - بقيمتها التجارية في الأسهم المبيعة - وأقدمت علي تصفية نشاطها في قطاع الأسمنت - وهو واقع لم تتركه الشركة المدعي عليها بل علي النقيض فقد ثبتت حقيقته بمحضر إجتماع جمعيتها العمومية الغير عادية-، ولم يسبق التداول في هذه الأوراق من قبل ذلك أو من بعده، بما لا يترك مجالاً لأي شك بأن هذا الإتفاق لا يستقيم مع علة الإعفاء، ولا يأخذ حكمه علي أثر ذلك، وبالتالي فلا حاجة للقول المذكور.

ولا ينال - كذلك - من ذلك، القول بأن ما إستعملته الشركة هو رخصة ممنوحة لها، بلا معقب عليها في هذا المسلك، فمردود ذلك كما سبق التنويه، أن مجاله يقف مع علة حكم النص وغايته، والتي إذا غابت غاب معها فلسفة الرخصة ومنطقها، وعليه لا يمثل هذا القول عائقاً في الإستنتاج المتقدم.

وإذ نشير في هذا المقام إلي أن ما سبق يقترب مع ما سبق وإنتهت إليه الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ١٠/٥/١٩٨٣، حال عرض عليها مسألة مدي تمتع بعض تصرفات الشركات ببيع أصولها من الإعفاء الضريبي من عدمه إبان العمل بقانون إستثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤، وفقاً لحكم المادة ١٦ منه، التي نظمت أنواع الإعفاءات المقررة في ظلها، حيث ورد إفصاحها بأن الإعفاء بحسب الفهم الطبيعي لهدف الشارع إنما ينصرف إلي الجانب من المشروع الذي يعمل في الإستثمار تشجيعاً له في الإسهام في الإنتاج القومي، ولا ينصرف إلي الجانب من المشروع الذي يخرج عن نطاق الإستثمار ببيع الأصول الثابتة للمشروع الذي لا يعدو أن يكون مضاربة علي عناصر لا تدخل أصلاً في مجال الإستثمار.

(مشار إلي ذلك، مجلة البحوث التجارية
الثاني عشر - العدد الثاني - ديسمبر ١٩٩٨ - ص ١٢٥، ومشار إليه كذلك : مجلة إدارة الأعمال ،
مارس ١٩٩٨ العدد ٨٠ - بحث تحت عنوان مدي خضوع الأرباح الرأسمالية التي تحققها المنشآت
والشركات الخاضعة لقانون رقم ٨٠ لسنة ١٩٩٧ أثناء فترة الإعفاء، المجلتان المذكورتان مرفقتان
بمكتبة كلية التجارة جامعة طنطا.)

إذ الشاهد من هذا الإهداء أن الإعفاء الضريبي يُنظر إليه دوماً بمنطق العلة من وجوده، وفقاً للفهم الذي يرتضيه المشرع
الضريبي من غاية وسبب لتقريره، فإن وُجدت وُجد، وإن إنتفت إنتفي الحكم تبعاً.

وإذ كان الأمر كذلك، وإذ إقتصر التعديل الفحصي محل التداعي - الحاصل من الإدارة الضريبية - في حدود المطالبة بهذه
الضريبة عن قيمة ما تم الإكتتاب فيه من جانب مجموعة المستثمرين فحسب، دون باقى الصفقة، وإذ كان الأصل أنه لا يضار طاعن
بطعنه، وكان الطعن المباشر أمام لجنة الطعن الضريبي علي هذا التعديل من جانب الشركة المدعي عليها، وهو السبيل نحو إقامة هذا
التداعي، وإتفاقاً مع طلبات الإدارة المدعية ونطاقها في الخصومة القائمة، فإننا ننتهي إلي إلغاء قرار اللجنة المذكور في حدود هذا
النطاق فقط، أي في نطاق مبلغ إعادة الإكتتاب في أسهم زيادة رأس مال شركة لافارج المشتريّة فحسب، إذ يغدو إقرار الشركة المدعي
عليها بإعفاء ناتج هذه الصفقة علي غير سند من صحيح القانون، وحيث لا قضاء بما لم يطلبه الخصم، فإنه حري بنا الإنتهاء إلي
التقرير للقضاء بإلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من التقرير بإعفاء هذا الناتج - في حدوده النطاقية المذكورة - من الضريبة
العامة السنوية علي أرباح الشركة المدعي عليها.

وحيث إنه عن مقابل التأخير - غرامة التأخير المقررة علي أثر هذا التعديل، فإنه يربحاً النظر فيها كنقطة مستقلة حال الإنتهاء
من النظر في المسائل القانونية المتبقية.

المسألة الثالثة : مدي قانونية ما إنتهت إليه لجنة الطعن
من تعديل الوعاء الضريبي بشأن أجور العمالة اليومية عن
سنتي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠.

حيث تنص الفقرة الأولى من المادة ٤٧ من قانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ -
المنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠٥/٦/٩ - علي أن (تفرض ضريبة سنوية علي صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً
كان غرضها).

وينص البند ١ من المادة ٤٨ من القانون ذاته علي أن (في تطبيق حكم المادة ٤٧ من هذا القانون، يعد من الأشخاص
الاعتبارية ما يأتي: ١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع.)

وتنص المادة ٥١ من القانون ذاته علي أن (يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة علي أرباح النشاط
التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.)

وتنص المادة ٥٢ من القانون ذاته علي أن (لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي:

وإشارة إلي قواعد تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة، فإنه بالعودة إلي نصوص الباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا
القانون - الخاص بالأحكام المطبقة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي -، فإن المادة ١٧ من القانون - قبيل تعديلها الصادر
بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لكونها المطبقة علي النزاع المائل - تنص علي أن (تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي علي
أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في
البنود (١ و ٢ و ٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو
الاستيلاء علي أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف
واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه.)

وتنص المادة ٢٢ من القانون ذاته علي أن (يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.)

وتنص المادة ٢٣ من القانون ذاته علي أن (يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتي:

وتنص المادة ٢٤ من القانون ذاته - قبيل تعديلها بالقانون الصادر برقم ١١ لسنة ٢٠١٣ لكونها المطبقة علي النزاع المائل - علي أن (لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

ويستفاد مما تقدم - بإيجاز يرتبط بالمسألة الخلافية القائمة - أن المشرع الضريبي فرض ضريبة عامة سنوية علي صافي الأرباح الكلية التي تحققها الأشخاص الاعتبارية - ومنها شركات المساهمة - ، وأحال بشأن قواعد تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون ، ذلك أن النفقات والتكاليف المتخذة كسبيل لتحقيق الربح لا تدخل - بحكم المنطق والضرورة - في حساب الوعاء الضريبي، إذ تعد هذه النفقات أساس الحصول عليه، ولولاها ما كان للربح من وجود، فكان خصمها من إجمالي الربح - الإيراد - أمراً تفرضه المحاسبة الضريبية العادلة، والمنطقية السائغة.

وإستيناباً لأهم الملامح الإجمالية لقواعد التكاليف الواجبة الخصم، فإن البين بمطالعة الأحكام التي تضمنها الباب الثالث من الكتاب الثاني من قانون الضريبة العامة علي الدخل - تحت مسمى النشاط التجاري والصناعي - أنه تضمن منهجين - أي إنتهج فكرتين - في تحديد التكاليف الفعلية الواجبة الخصم من الأرباح.

أولها هو ما تضمنته حكم المادة ٢٢ من تقرير بشأن الإطار العام والقاعدة الأصلية في تحديد هذه الأرباح - أي الصافية - بأن أفصحت بأنه يتحدد بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الربح من الواقع الإجمالي له، فيشترط في التكاليف كي تعد واجبة الخصم - كأصل عام كما سبقت الإشارة في هذا المنهج - أن تكون :

١- مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي ولازمة لمزاويلته، أي أن تكون النفقة لازمة بحكم اللزوم في تحقيق الربح، أي تلك التي أدت إلي الحصول عليه، ومنها أجور العمال وأثمان المواد اللازمة للإنتاج .

٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصاريف التي لم يجر العرف علي إثباتها بالمستندات، أي لا بد أن تكون مصاريف مؤكدة الوجود إذ لا يُسمح بخصم النفقات الإحتتمالية، ومؤيدة بمستندات دالة عليها - من خلال الإمساك بحسابات منتظمة - إلا ما جري عليه العرف بعدم إثباتها.

(يراجع في بيان الشرطين المتقدمين بالتفصيل، مؤلف الضرائب علي المبيعات والدخل، للأستاذ الدكتور عبد الهادي مقبل، الناشر مكتبة جامعة طنطا، ص ٤٣٤ و ٥٣٥ . وكذلك ينظر في مؤلف شرح أحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إعداد الدكتور السيد عطيه عبد الواحد، طبعة دار النهضة سنة ٢٠٠٦ ص ١٥٠ و (٠.١٥١).

وثانيها، هو إفصاحه عن تكاليف تعد من المصاريف الواجبة الخصم بطريق اللزوم النصي، وأخري لا تعد كذلك، فهو: في هذا المنهج يتبع منطق التعيين والتفريد الإفصاحي في تحديدها، وفقاً لما أوضحتها المواد ٢٣ و ٢٤ وما بعدها - بشأن النشاط التجاري والصناعي - و المادة ٥٢ الخاصة بالأشخاص الاعتبارية علاوة علي ما تقدم.

وفي هذا إستقر قضاء محكمة النقض أن تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة يكون على أساس نتيجة العملية أو العمليات على إختلاف أنواعها التي باشرتھا الشركة أو المنشأة بعد خصم التكاليف وذلك بتحديد المصروفات الفعلية وخصمها من الإيرادات دون التقييد بنسبة معينة منها كحد أقصى لما يتم خصمه.

(يراجع في ذلك حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٥٩١ لسنة ٦١ ق - جلسة ١٩٩٩/١/٢٦)

وما قضت به من أنه (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وعاؤها الربح الصافي الذي يحققه الممول فعلياً دون المصروفات). (

(يراجع في ذلك حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٢١٠ لسنة ٦٢ ق - جلسة ١٩٩٩/١٠/٢٦، والطعن رقم ١٥٣٩ لسنة ٥٨ ق - جلسة ١٩٩٥/٤/١٠)

ومما لا يترك مجالاً للشك أن أجور العمالة اليومية تعد من التكاليف الواجبة الخصم حين احتساب الوعاء الضريبي للشركة المدعي عليها، كون نشاطها هو الإشتاء والصناعة، شريطة إثبات هذه الأجور بدفاترها وحساباتها وسجلاتها الخاصة بهذا الشأن.

وهو واقع لم تُنكره الإدارة الضريبية المدعية، بل إن مقطع الخلاف بين الطرفين إنما يعود إلى تقدير هذه التكاليف عن سنتي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠، حيث إرتأت الإدارة الفاحصة أن إجمالي ما تم خصمه تحت هذا البند - أجور العمالية اليومية - لا يتناسب مع ما إنتهت إليه الشركة من خصم في سنوات سابقة، وهو ما أودي بها إلى تقرير تعديل للوعاء الضريبي عن هاذين العامين، برد ١٠٪ و ٢٥٪ من أجور هذه العمالة إلى هاذين الوعائين، بدعوي المبالغة في تقدير الشركة لهما.

وعليه فإن مقطع الفصل في مشروعية مسلك الإدارة المشار إليه، يكون في نطاق النظر في مدى جواز قيامها بتعديل الوعاء الضريبي - محل الإقرار من الشركة المدعي عليها (الممول) بطريق السلطة التقديرية الغير مؤيدة بأي مستندات، من عدمه.

وإذ نشير إلى أن سلطة الإدارة الضريبية في تصحيح وتعديل الإقرارات الضريبية السنوية، وتعديل الربط الضريبي إهتداءً بذلك، نظمه القانون الضريبي المشار إليه بالباب الثالث من الكتاب السادس تحت مُسمى (ربط الضريبة)، ويُمكن إستعراض هذا الأمر على النحو الآتي:

تنص المادة ٨٩ من قانون الضريبة العامة على الدخل - المشار إليه - على أن (تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول. ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار.)

وتنص المادة ٩٠ من القانون ذاته على أن (للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار. وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة. ولرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة. وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.)

وتنص المادة ٩١ من القانون ذاته على أن (في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة. وتقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن. وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.)

وتنص المادة ٩٣ من القانون ذاته علي أن (في جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناءً على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية).

وتنص المادة ٩٤ من القانون ذاته علي أن (على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة).

وتنص المادة ٩٦ من القانون ذاته علي أن (لتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة. ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور).

وإذ سبقت إشارتنا إلي أن المشرع الضريبي أفصح عن إرادته في الإعتداد بالإقرار الضريبي المقدم من الممول كأساس لربط الضريبة، وسدادها علي هدي مما يثبت خلاله من بيانات، ويتم سدادها المذكور يوم تقديمه، وأنه - أي المشرع - تحقيقاً للتوازن بين طرفي العلاقة - الممول والمصلحة - منحها السلطة في تعديل هذا الإقرار، أي تعديل الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لإحتساب الضريبة، تمهيداً لربطها بما يتوافق وحقيقة الواقع الربحي للممول، حفاظاً علي أموال الضريبة - بما تحمله من أهمية عامة -، إلا أن البين بمطالعة أحكام المادة ٩٠ من هذا القانون وما تلتها من أحكام في هذا الشأن، أن المشرع لم يجعل من هذا الحق التعديلي سلطة طليقة في يد الإدارة الضريبية، بل أحاط إستعمالها بعدة ضوابط، ابتداءً من مناهج إستعمالها، ومروراً بضوابط هذا الإستعمال، وإنهاءً بما يسفر عنه من ربط للضريبة.

إذ يثبت بمطالعة هذا النص أنه تضمن نوعين لأساس التعديل (أي مناطه وشريطة إستعماله)، وهما:

الأول: وهو التعديل الواقع علي هدي من البيانات الواردة بالإقرار الضريبي المقدم من الممول والمستندات المؤيدة له، ويلاحظ هنا أن سلطة الإدارة الضريبية تتسم بالضيق - بشأن مناط وشرط التعديل ووسيلة إتباعه -، فإن لم يقيد النص بأي إشتراطات فنية إلا أنه أوجب عليها التعديل من بيانات الإقرار الضريبي ذاته، ولعلنا نؤكد في هذا الشأن أن المنطق الساتع يقبل أن تنهض الإدارة إلي تصحيح ما قد يقع من إختلافات في بيانات الإقرار من إثباتات وما نتج عنه من تقدير، والمُلاحظ أن هذا الضيق السلطوي مرده إلي أن أساس التعديل هو الإقرار الضريبي المقدم من الممول نفسه، وما قدمه من مستندات مؤيدة له، وهو حال - كما سبق القول - يُقره المنطق السليم.

الثاني: وهو التعديل الواقع من جانب الإدارة الضريبية الفاحصة بطريق التقدير من أي بيانات متاحة أمامها - الفقرة الثانية من المادة ٩٠ وفي ذات مضمونها تقريبا الفقرة الثالثة من المادة ذاتها -، وهنا يُلاحظ أن المشرع الضريبي منح الإدارة الفاحصة نطاقاً سلطوياً أكبر إتساعاً بالمقارنة بسابقه - من حيث طبيعة التعديل ذاته فهو تقديري من جانب الإدارة -، إلا أنه تحقيقاً للتوازن العلائقي المشار اليه، وضمناً بالألا يكون التقدير التعديلي المتخذ من الادارة الضريبية سبيلاً مُسلطاً علي رقاب الممولين، وحفاظاً علي العلائق بين الطرفين - والتي تفترض القيام علي الشفافية - فإنه قيد هذا الإتساع بقيود إشتراطية - مناطية - لاستعمال هذه السلطة، وهي تلك التي تضمنتها الفقرة ذاتها، إذ أوردت عبارة (... في حالة عدم تقديم الممول لإقراره أو تقديمه عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار ...)، وتلك التي تضمنتها الفقرة الثالثة من المادة ذاتها بقالتها (إذا توافر لدي المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة ...)، فالواضح من هاتين الفقرتين، تقييد المشرع لسلطة الإدارة الضريبية في التعليل التقديري (بالواقع المستندي) كشرط وجود لإستعمال هذه السلطة، فلا بد لكي تباشرها أن تتشكل أحد الحالات الثلاثة الآتية:

١- عدم تقديم الممول لإقرار ضريبي .

٢- عدم تقديم الممول للمستندات المؤيدة لإقراره .

٣- وجود مستندات تثبت عدم صحة الإقرارات للحقيقة .

وإندام أحد هذه الحالات الضريبية إلى تقدير الربط الضريبي بسلطتها التقديرية في معزل عن الإقرار الضريبي للممول.

وإذ يتوافر إحدى هذه الحالات عند استعمال المذكور، إلا أن المشرع أورد إلزاماً تكليفاً حال إستعمالها - المرحلة اللاحقة لتقرير مناط سلطة الإستعمال السلطوي التقديرى - وهو رسمه - أي المشرع - لطريق إثباتي معين بالذات للوقوف على ملامح التقدير وعناصره، وهو ما يُستفاد من عبارة المشرع في هذه المادة بقالتها (كما يكون للمصلحة ... من واقع أية بيانات متاحة ...) وعبارته القائلة (وإذا توافرت لدي المصلحة مستندات تثبت ...)، وهو ما يكشف عنه الواقع التشريعي لكيفية إستعمال الإدارة الضريبية لسلطة التقدير المشار إليها، وهي الإثبات (بالبيانات والمستندات)، أي تلك التي تحصل هي عليها وتقف هي على كينونتها ووجودها، فهنا يكون التقدير الحاصل مؤيداً بها - أي بالبيانات أو المستندات التي تحصلت عليها الإدارة إثباتاً للوعاء الضريبي للمول - ، فما لا يثبت بها - بحسب الأصل - لا يكون مسوغاً إثباتياً كافياً للتقدير الضريبي المعدل.

وهذه الكيفية الإثباتية تُحمل على ما يمكن إثباته بها، فالواقعات التي لا يمكن إدراك إثباتها بالكتابة المستندية فلا ينالها هذا التكليف، فلا تكليف إلا بمقدور، فما لا يثبت كتابةً - في النطاق الضريبي المتقدم - يمكن الإهداء بإثباته بأي وسيلة كانت، شريطة إبتناء هذه الوسيلة الإثباتية الغير مستندية على ما يعبر عن حقيقة هذه الوقائع بشئ من المنطقية والقانونية السائغة، وفقاً للقواعد العامة في هذا الشأن.

وإذ نشير إلى أن هذا التقدير الإثباتي المستندي أو القائم على أدلة واقعية سائغة هو نقيض التقدير الجزافي، والمسبوق القضاء بعد دستوريته إبان العمل بالقانون الضرائبي القديم الصادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، بقضاء المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ١٢٥ لسنة ١٨ ق دستورية، بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠٠٥/١٢/١١، إذ أوردت المحكمة بحثيات حكمها (أن النص الطعين - على نحو ما تقدم بيانه - وقد اعتمد أسلوب التقدير الجزافي كوسيلة لربط الضريبة وإعادة تقدير الأرباح بالنسبة لطائفة صغار الممولين من أصحاب النشاط التجارى الغير ملتزمين بإمسك دفاتر منتظمة أو اعتماد إقراراتهم الضريبية من أحد المحاسبين، يكون قد غير بذلك ما انتهجه بشأن غيرهم من الممولين لذات الضريبة أو ممولى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، إذ اعتمد لهؤلاء وأولئك أسلوب التقدير الإدارى فألزم مصلحة الضرائب إذا لم تقبل إقراراتهم أن تثبت مخالفتها وعدم مطابقتها للحقيقة بالأدلة والبراهين، وأن يكون تقديرها لوعاء الضريبة بناء على مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للممول وتكاليف مزاوله المهنة والتي يصدر ببياتها قرار من وزير المالية. وهو بهذه المغايرة غير المبررة وإن قصد تمييزاً لطائفة صغار التجار والصناع بإعفائهم من إمسك دفاتر تجارية منتظمة واعتماد إقراراتهم من أحد المحاسبين المعتمدين إلا أن هذه الميزة أضحت وبالأعلى عليهم حيث ترتب عليها حرمانهم من المعاملة القانونية الكافلة لمشروعية فرض تلك الضريبة عليهم لضمان تقدير وعائها تقديراً حقيقياً يقوم على ما تنبئ عنه مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن والأدلة بما يجعل هذا التمييز تحكيمياً ومنهياً عنه لمخالفته نص المادتين ٨، ٤٠ من الدستور، يؤكد ذلك عزوف المشرع عن أسلوب التقدير الجزافي عند إصداره لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

ولا مجال للقول بالإبتعاد عن التقدير الجزافي إلا إذا قدمت الإدارة الضريبية الفاحصة الأدلة المستندية أو المنطقية السائغة، الدالة على موافقته لحقيقة الواقع الوعائي الضريبي للممول.

وحيث إنه تطبيقاً لما تقدم، وإذ كان البين بمطالعة الأوراق، ومناقشات الطرفين أمام هيئة مفوضي الدولة أثناء تحضير الدعوي، أن الإدارة الضريبية الفاحصة إنتهت إلى تعديل الوعاء الضريبي للشركة المدعي عليها في إقراري سنتي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠، برد نسبة ١٠% و ٢٥% من أجزر العمالة اليومية إليه ، بدعوي (عدم تناسب ما ورد بشأنها مع ما ورد بالسنوات السابقة) (وعدم تقديم بيانات خاصة بها لكونها عمالة يومية غير مستقرة ومغير مستمرة)، وهو سند يناهض ما دافعت به الشركة المدعي عليها، بأن هذه الأجزر ثابتة بمستندات الصرف من سراكي وأذون صرف موقعة من العاملين - على النحو الثابت بمذكرة دفاع الشركة المقدمة أثناء نظرها أمام المحكمة المدنية بجلسة ٢٨/٧/٢٠١٥، ص ٢٧ و ٢٨ - ، وإذ يعد الخلاف بين الطرفين في هذا الشأن واقعياً، أي أنه

يتصل بالواقع المستندي المشار إليه، إلا أننا وحال تمحيصنا لمسلك الإدارة الضريبية الفاحصة وإستبيان مدي مشروعته وفقاً لما تقدم وأوضحناه بشأن سلطتها التعديلية لإقرارات الشركة، فإننا نقيم الفرضية الجدلية بأن ما إدعته الإدارة من واقع في هذا الشأن هو الحال القائم بالفعل، وننظر في مدي كيان هذه المشروعية في رحاب هذا الفرض.

فالنظر إلى هذا الإفصاح السببي المعول عليه في التعديل المذكور - بالفرضية المتقدمة-، مقارنة بالأحوال الشرطية اللازمة لإجرائه والمنوه عنها، فإنه يبين عدم مخالفة الإدارة الضريبية للمقرر قانوناً في هذا الشأن، إذ لم يثبت لديها (بالإقرارين الضريبيين المذكورين) - إفتراضاً- أي بيانات تخص هذه العمالة، وهو ما يُجيز لها أن تباشر سلطتها التقديرية في هذا التحديد.

إلا أنها وحال إستعمالها لهذا التقدير عولت علي الإقتداء بالسنوات الضريبية الأخرى - السابقة - ولم تعول في تقديرها علي أي إثباتات مستندية لحقيقة هذا الواقع الأجرى، أو حتي غير مستندية مما تملئها القواعد العامة في الإثبات بغير الكتابة، وبالنظر إلي فكرة الإعتداد بالسنوات الضريبية السابقة كأساس لهذا التحديد، فإن من المبادئ الضريبية المحاسبية المستقر عليها أن لكل سنة مالية ضريبية إستقلالها بذاتها عن غيرها من سنوات سابقة أو لاحقة، فيما يتعلق بالأرباح أو فرض الضريبة، إذ لا يجوز عند تقدير أرباح سنة معينة التمسك - من الممول أو الإدارة - بأرباح سنة أو سنوات أخرى ، فكل سنة مالية تعد وحدة مالية قائمة بذاتها لها ظروفها الخاصة بها من حيث عدد العمليات والإيرادات والمصروفات والأعباء المعيشية والعائلية .

(يراجع في هذا الميدان، الضرائب على المبيعات والدخل، المرجع المشار إليه أخيراً ص ٤٢٣ و ٤٢٤)

فما لا شك فيه أن الأجور تتباين بتباين الزمان ومروره، تماشياً مع الأعباء المعيشية العامة، ووفقاً لتقديرات صاحب الشأن من جهد وبذل قائمين تنفيذاً لأعمالها، فضلاً عن إختلافها بإختلاف حجم الأعمال والنشاط المبذولين، وهو ما يجعل من سبيل الإدارة في التقدير المشار إليه غير قائماً علي قاعدة إثباتية واقعية سائغة، خاصة وأنها - أي الإدارة - أعقدت المقارنة بين الأرباح المحققة وبين تقدير هذه الأجور خلال سنوات سابقة علي سنتي التنازع، وجعلت من التفاوت سبباً لإعادة التقدير، وهو ما لا نعه سبباً إثباتياً سليماً في مجال الإثبات الضريبي.

ويزيد من ذلك أن الثابت بمطالعة الأوراق - خاصة المناقشات المشار إليها - أن شعبة الأجور والمرتبات بالمركز الضريبي لكبار الممولين - الإدارة الفاحصة- إعتمدت النسب المسبوق الإقرار عنها من جانب الشركة المدعي عليها بالمحاسبة المُجراه بتاريخ ٢٠١٤/٦/٢، وهي وإن كانت لاحقة علي الفحص الخاص بالأرباح الصناعية والتجارية للشركة المدعي عليها، إلا أنها تُعبر عن رؤية قانونية إدارة داخلية في شعب الإدارة الضريبية المدعية - بل ذات الإدارة، مركز كبار الممولين - وهو ما يُلقي بظلاله نحو عدم مشروعية المسلك الإثباتي التقديري المشار إليه.

وإذ إنتهي القرار المطعون فيه إلي إعادة التقدير من جانبه لهذا الوعاء، وإذ كان المقرر أنه لا ضرر للطاعن بطعنه، وإذ لم تطعن الشركة المدعي عليها علي هذا القرار في هذا الخصوص، وإقتصر التنازع القائم علي طعن الإدارة الضريبية فحسب، فإن نعيها عليه يغدو مرفوضاً، لعدم سلامة ما إنتهت إليه هي - أي الإدارة الفاحصة - من تقدير حوله. وهو ما ننتهي منه إلي التقرير للفضاء برفض النعي المائل.

المسألة الرابعة : مدي قانونية ما فرضته الإدارة الضريبية المدعية من ضريبة علي ما أسمته (بالتجميل) الحاصل علي الوعاء الضريبي المستقل المقرر وفقاً لحكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة العامة علي الدخل.

إذ يبين بمطالعة الأوراق أن الإدارة الضريبية أوضحت أن الشركة المدعي عليها قامت بسداد مبلغ إلي شركة غير مقيمة - نظير خدمة معينة - دون أن تخصم الضريبة المفترض إستقطاعها من المنبع إعمالاً لحكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة العامة علي الدخل،

وتكون الشركة الغير مقيمة قد تحصلت علي كامل المبلغ - قيمة الخدمة - دون سداد للضريبة، وهو ما يعد - في مفهوم الإدارة - ميزة تخضع للضريبة، فتم التجميل لرد هذا المبلغ الذي تحصلت عليه الشركة بالخارج إلي أصله.

وإذ تنص المادة ٥٦ من قانون الضريبة العامة علي الدخل - المشار إليه قبيل تعديلها بالقانون الصادر برقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ لكونها المطبقة علي التنازع المائل - علي أن (تخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها. وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

١- العوائد.

٢- الإتاوات عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة. ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.

٣- مقابل الخدمات، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج.

٤- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أي جهة.

ويُعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام و القطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

وتنص المادة ٧٣ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون - المشار إليها - علي أن (يخضع للضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٦) من القانون مقابل الخدمات المؤداة بالخارج في دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي، وفي حالة تأدية الخدمات في دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي فيتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات بشرط التزام الجهة التي تؤدي هذا المقابل بتقديم المستندات التي تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل. وعلى الجهات التي تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدي في الخارج أن تتقدم للمصلحة بالحصول على الرأي المسبق بشأن المعاملة الضريبية، وفقاً لحكم المادة (١٢٧) من القانون.)

وتنص المادة ٧٦ من اللائحة ذاتها - قبيل تعديلها بقرار وزير المالية الصادر برقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ لكونها المطبقة علي التنازل المائل - علي أن (يكون الإخطار بحجز الضريبة وتوريدها إلى المأمورية المختصة، طبقاً للمادة (٥٦) من القانون، على النموذج رقم (١١) مستقطعة). ويقصد بالمأمورية المختصة في هذا الشأن المأمورية التي يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها في المادة المشار إليها.)

ويستفاد من هذه النصوص أن المشرع أخضع مقابل الخدمات والإتاوات والعوائد ومقابل نشاط الرياضي أو الفنان - سواء دفع له مباشرة أو من خلال أي جهة - للضريبة بسعر ٢٠٪ دون خصم لأي تكاليف منها، وألزم الممول - الشخص الاعتباري - المقيم في مصر بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المأمورية المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه هذا الخصم تحت مسمى (الضريبة المستقطعة من المنبع).

ومما نلاحظه - بشأن التنازع المائل - أن حكم المادة ٥٦ من القانون - وما تبعها من قواعد لائحية - لم يتضمن تقرير (جزاء ضريبي) علي الممول - الشخص الاعتباري - إن لم يحتجز قيمة هذه الضريبة من القيمة المالية للخدمة المؤداة، أو تقرير زيادة في

هذه القيمة علي أثر ذلك التخصير، أو تقرير زيادة عليها حال قيامه - أي الشخص الاعتباري - بسداد الضريبة من ماله الخاص بدلاً من الملتزم الحقيقي بها - مؤدي الخدمة أو النشاط - لأي اعتبار كان.

وإذ إستظهرت الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع أن المشرع فرض ضريبة سنوية علي صافي أرباح شركات الأموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض من مباشرتها لنشاطها، وأخضع لهذه الضريبة البنوك البنوب والشركات ولمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر سواء كان مركزها الرئيسي في الخارج أو كانت فروعاً لهذه البنوك أو الشركات أو المنشآت، طالما تحققت أرباحها وتولدت من مباشرتها لنشاطها في مصر ، وحدد المشرع صافي الربح الخاضع للضريبة نتيجة عائد العمليات علي إختلاف أنواعها، مخصوصاً منها جميع التكاليف التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول علي الربح، وهذه الضريبة يقع عبء أدائها قانوناً علي عاتق الملتزم بها وهو الشركات والبنوك والمنشآت الأجنبية الرابحة، حتي إن قام بأدائها شخص آخر غير شخص الملتزم بها، مادامت الضريبة المقررة ادبت كاملة للخزانة العامة، ولذلك جاز الإتفاق علي تحمل شخص آخر بقيمة الضريبة وأدائها غير شخص الملتزم بها قانوناً، وهذا الأداء يسقط به حق الدولة في مطالبة الملتزم به ، لا سيما وأن قانون الضريبة علي الدخل أنف الذكر جاء خلواً من نص يحظر مثل هذا الإتفاق ، ولا يعد أداء الضريبة في هذه الحالة ميزة إضافية تدخل ضمن عناصر الوعاء الضريبي عند ربط الضريبة المستحقة علي نشاط الملتزم بها أصلاً، ذلك أن الضريبة المستحقة علي نشاط الملتزم بها والتي أدبت من غيره تحددت بمقدار ما حققه من أرباح صافية عن نشاطه الذي زاوله في مصر ، ومن ثم يدخل مقدار تلك الضريبة في صافي أرباحه ، إذ أن وعاء الضريبة تحدد أولاً ثم قدرت الضريبة علي أساسه فقد تحدد الوعاء تقدير الضريبة في الوجود، ولحقيقته هي إستحقاقاً، فإذا أدي الضريبة عن المكلف بها شخص آخر بموجب إفاق بينهما فلا يجوز بموجب هذا الأداء أن يعاد تقدير الوعاء من جديد ومن ثم يخرج المبلغ المؤدي من وعاء الضريبة تحديداً.

(فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع في الملف رقم ٥٢٢/٢/٢٧ ، جلسة ١٩٩٦/١٢/٤ ، تبليغ رقم ١٠٧٨ بتاريخ ١٩٩٦/١٢/١٧ ، مشار إليها بموسوعة الضرائب والجمارك والرسوم ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٤٢ و ٢٤٣)
(وهو ذات المنطق الإفتائي في الملف رقم ٥٠٢/٢/٢٧ ، تبليغ رقم ٣٢٧ بتاريخ ١٩٩٥/٤/٢٣ - جلسة ١٩٩٥/٤/٥ ، مشار إليه بالمرجع الأخير ص ٢٣٩ و ٢٤٠)

وإهداءً بما تقدم، وإذ البين بمطالعة الأوراق أن الإدارة الضريبية المدعية أوضحت أن الشركة المدعي عليها قامت بسداد مبلغ مالية إلي شركة غير مقيمة - نظير خدمة معينة - دون أن تخصم الضريبة المفترض إستقطاعها من المنبع إعمالاً لحكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة العامة علي الدخل المشار إليه، وتكون الشركة الغير مقيمة قد تحصلت علي كامل المبلغ - قيمة الخدمة - دون سداد للضريبة، وهو ما يعد - في مفهوم الإدارة - (ميزة) تخضع للضريبة، فتم التجميل لرد هذا المبلغ الذي تحصلت عليه الشركة بالخارج إلي أصله.

وإذ تبين خلال المناقشات التي أجرتها هيئة مفوضي الدولة مع الحاضرين عن الإدارة الضريبية - شفويًا - أن آلية التجميل المتقدم تتم من خلال إضافة سعر الضريبة - ٢٠٪ - المقررة إلي المبلغ المؤدي للشخص الغير مقيم - أي إلي قيمة الخدمة - ، ويتشكل من مجموعهما الوعاء الخاضع للضريبة، فمثلاً إذا كان مقابل الخدمة هو مبلغ ١٠٠ جنيه، فإن الضريبة المقررة الإستقطاع هي مبلغ ٢٠ جنيه، وإيداناً بعدم إستقطاعها حال تأدية مقابل الخدمة المذكور، وإعتباراً بأن ذلك يعد ميزه حصل عليها مؤدي الخدمة، فإن الوعاء الضريبي يكون بمبلغ (١٢٠ جنيه) وتحتسب نسبة ٢٠٪ المذكورة علي هذا الوعاء، فتكون الضريبة المستحقة السداد علي الشخص الاعتباري - بصفته وسيط والمكلف بحجزها بعد إستقطاعها - هي مبلغ ٢٤ جنيه، ويكون فارق الأربع جنيها المشار إليها هو نظير الميزة المتقدم ذكرها.

وحيث إن ما تقدم سلوكه من جانب الإدارة الضريبية لا يجد أساساً قانونياً يهتدي به، فسعر الضريبة العامة علي الوعاء المستقل المقرر وفقاً لحكم المادة ٥٦ من القانون مُحدد علي سبيل التعيين والتكليف، فمن غير الجائز زيادته أو إنقصاه، لأي سبب كان، فإذا أقدم الشخص الاعتباري علي سداد الضريبة من ماله الخاص - أي لم يُحملة علي مؤدي الخدمة - فهذا شأنه، ولم يتضمن النص المتقدم - أو غيره من النصوص - الإفصاح بخضوع ما عسي أن يُشكل ((ميزة)) إلي مؤدي الخدمة للضريبة، فإن كان إعفائه

من هذا الأداء - كون الشخص الاعتباري هو من تحمل عبء الضريبة من ماله الخاص - ميزة واقعية إلا أنها غير خاضعة للضريبة، فلا ضريبة علي ضريبة، ولا ضريبة بغير نص يفرضها.

وإذ إنتهى القرار المطعون فيه إلي النتيجة ذاتها فإن النعي عليه في هذا الشأن لا يجد سبيلاً قانونياً يبرره.

دون أن ينال من ذلك ما أورده الإدارة المدعية من نعي - علي النحو المذكور بعريضة الدعوي - قائل بأن الإفتاء الذي عول عليه القرار الطعين غير ملزم، فضلاً عن كونه صادر في ظل العمل بقانون الضريبة العامة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ذلك أن الإفتاء المذكور قد أتى بهذا القرار علي سبيل الإسترشاد بحالة مماثلة شارحة لفكرة مشابهة، ولم يتضمن هذا القرار القول بأنه إفتاء ملزم، أو أن التشريع النافذ حالها هو الواجب التطبيق، بل إستأنس به - إعتباراً بالفكرة التي تناولها - فقط لحسم التنازع والخلاف بين الطرفين، كما هو الشأن حين الإهتمام بالسوابق والتطبيقات القضائية الأخرى، والإستفادة مما تحويه من نتائج واقعية وحقائق قانونية علي الأئزعة المختلفة.

المسألة الخامسة: بشأن غرامة التأخير المقررة في ذمة الشركة المدعي عليها علي أثر تعديل إقراراتها محل التداعي، وتلك المطلوب إلزام الشركة بها حتي تاريخ السداد :

حيث تنص المادة ١١٠ من قانون الضريبة العامة علي الدخل - سالف الذكر - علي أن (يستحق مقابل تأخير علي:

١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتفسيطها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون علي حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون.

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة علي أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق علي ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢٪، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب علي النظم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل).

وتنص الفقرة الأولى من المادة ١١١ من القانون ذاته (يعامل مقابل التأخير علي المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلق بها).

وتنص المادة ١٢٣ من اللاحة التنفيذية لهذا القانون - سالف الذكر - علي أن (يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقعاً عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية علي النموذج رقم ٣٥) سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وعلي النموذج رقم (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، وعلي النموذج (٤٢ سداد) بالنسبة لفروق ضريبة المرتبات وما في حكمها، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول).

ويُستفاد مما تقدم أن المشرع الضريبي أقر ضمانات مدنية لتحصيل الأموال الضريبية في مواعيدها القانونية المقررة، وحث الممولين علي أدائها، حفاظاً عليها، وتقديراً لمقدراتها، وذلك بأن فرض جزاءً ضريبياً علي المتأخرين في هذا الأداء، إذ جعل من التراخي فيه - أي في أداء الضريبة خلال الموعد المقرر قانوناً - سبيلاً لمطالبته بما أسماه (غرامة تأخير)، إعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار، بإعتباره الألية الواقعية التي إرتضاها هذا التشريع كسبيل للربط الضريبي بحسب الأصل، فمن خلاله يتحدد الوعاء الضريبي السنوي للمول - الشخص الإعتباري-، وتلتزم الإدارة الضريبية بتسلمه، وشُتق الضريبة علي هديه ويتم السداد وفقاً له، وبالتالي فقد كان من المنطق الملازم لعناية التشريع الضريبي للإقرار الضريبي المقدم من الممول علي مسئوليته، أن يجعل من التراخي في الإقرار عن الضريبة بشكل سليم سبيلاً لفرض هذه الغرامة، التي تشوب المتبقي من الحصيلة الضريبية التي لم يُقر عن وعائها، حيث يعهد المشرع إلي تقرير هذه الضمانة بإعتبارها تعويضاً للخزانة العامة من فقدانها لهذه الأموال طوال فترة

إستحقاقها، وباعتبارها جزاءً وفقاً لمن يعمد إلى هذا التراخي، إذ يحث الممولين إلى الإقرار عن الوعاء وسداد الضريبة المستحقة علي هديه بشكل سليم، وبرؤية صادقة، لا يتخللها الغش أو الرغبة في التهرب الضريبي أو ماشابهما من أعمال.

وإذ يعد ذلك من قبيل التوازن العلائقي التشريعي بين الطرفين (الممول من جانب والإدارة الضريبية من جانب آخر)، فكما أُلزم الإدارة الضريبية بقبول الإقرار الضريبي المقدم خلال المواعيد، وقبول الضريبة المصحوبة بالسداد وفقاً له، فإنه منحها الحق في تقرير غرامة تأخيرية عما يُستحق من التأخر في هذا الأداء، متى تم إكتشاف وإحتساب الوعاء السليم، سواء بفعل الإدارة أو بتصحيح الممول نفسه، ويتحقق بذلك التوازن السلطوي بين الطرفين، فإذا كانت الضريبة العامة تُربط بحسب الأصل وتُستحق الأداء وفقاً لإقرار الممول، إلا أن هذا لا يمنع من وجود مقابل جزائي يُردعه متى تراخي أو تأخر عن هذا الأداء، وهو منطق يسير عليه التشريع الضرائبي القائم في عديد من جوانبه، وهو يوافق الفلسفة العمومية للضريبة، والتي لا تعد فريضة مالية تُجبها الدولة جبراً عن الأفراد فحسب، بل هي أداة للإصلاح المجتمعي وتحقيق العدالة الإجتماعية بين أبنائه، وهو الواقع الذي يظهر منه الجانب الإجتماعي فيها، والذي يتطلب - دائماً - أن تأتي تكاليفها متوازنة، ومتناسبة، يغيب عنها القهر والغلو والإفراط، فهو - أي المشرع الضريبي - وإن كان يبتغي في تأكيد الحماية القانونية لأموال الخزنة العامة الضريبية، إلا أن هذا لا يمنع من ضرورة إتصايعه في الوقت ذاته بالصفات الطباعية الذاتية للجزاءات، والتي يتصدر مشهدها (ألا جزاء بغير إثم)، (وألا يتجاوز الجزاء حدود السائغية العقابية المعقولة)، وإلا شباهه الإفراط، وتحول من أداة تحمي الأموال من التبدد، إلى أداة جباية للأموال، مجردة من كل منطق قانوني وبعيدة عن كل فلسفة سليمة.

وحسبنا الإشارة إلى أن منهج التشريع الضريبي القائم في تقرير هذا الجزاء التعويضي يتوافق مع عادة التشريعات الضريبية المختلفة والتي تتضمن تقريره أيضاً، وإن تباينت التسميات وتغايرت (فتارة يستعمل المشرع الضريبي عبارة مقابل التأخير، وتارة أخرى يستعمل عبارة غرامة التأخير، وتارة ثالثة يستعمل عبارة الضريبة الإضافية)، فأياً ما كانت التسمية اللفظية، فإن الفكرة تخرج من مشكاة واحدة، والمنهج يقوم علي ذات العطل والغايات والوسائل.

وباستقراء منطق غرامة التأخير - مقابل التأخير - في قضاء المحكمة الدستورية العليا فإن قضاءها في ظل النظر في مدي دستورية حكم المادة ١٧٢ من قانون الضريبة علي الدخل القديم الصادر برقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، إنتهي إلى أن:

(وكان الجزاء المقرر بالنص المطعون فيه يتمثل في تعويض مقدر وفق الأسس التي بينها، بقصد حمل الملترمين بدين الضريبة علي الوفاء بها في الآجال المحددة قانوناً، ضماناً لحصول الدولة على الموارد اللازمة لمواجهة نفقاتها، فلايعنيها غير استئذائها في المواعيد المقررة لها ؛ وكان إيقاع هذا الجزاء غير مرتبط بمهلة جديدة تمنحها الدولة لمدينها بالضريبة، لتحصل مقابل هذا الأجل على زيادة في مبلغها، بل متوخياً ردع المدين إذا ماظل في أدائها، فلايكون متباطئاً أو متخاذلاً، بل مبادراً إلى إيفائها تلافياً للجزاء المقرر للتراخي في دفعها، فإن النص المطعون فيه لا يكون منطوياً على ربا بالمعنى المتقدم . يؤيد ذلك أن الجزاء المقرر بهذا النص، ليس وليد الإرادة بل يرتد في مصدره المباشر إلى نص القانون، باعتباره محدداً - في نطاق علائق القانون العام، وعلى ضوء قواعد أمره لايحوز الاتفاق على خلافها - لخصائص الضريبة ومقوماتها وقواعد تحصيلها.)

يراجع في ذلك، حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٢٦ - لسنة ١٦ ق - جلسة ١٦ / ١١ / ١٩٩٦، نُشر هذا الحكم في الجريدة الرسمية، العدد رقم ٤٧ بتاريخ ١١/٢٨ / ١٩٩٦.

وما قضت به حال نظرها لمدي دستورية الضريبة الإضافية المقررة بحكم المادة ٣٢ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ - التي تناظر غرامة التأخير في قوانين الضريبة العامة علي الدخل - من أنه (وحيث إن التشريع الضريبي، وإن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة، إلا أن هذه المصلحة ينبغي موازنتها بالعدالة الإجتماعية، فلا يكون

دين الضريبة- سواء بالنسبة إلى من يلتزمون أصلاً بها، أو يكونون مسئولين عنها- متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية ، ولا يجوز أن تعتمد الدولة كذلك - إستيفاءً لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة - إلى تقرير جزاء على الإخلال بها يكون مجاوزاً -بمداه أو تعدده- الحدود المنطقية اللازمة لصون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلواً وإفراطاً؛ وفي المقابل فكلما كان الجزاء مقررراً لضرورة، أو متناسباً مع الأفعال التي أتمها المشرع أو منعها، متصاعداً مع خطورتها كان موافقاً للدستور؛ لما كان ذلك ؛ وكان الجزاء المالي المقرر بالنص الطعين بفرض ضريبة إضافية مقدرة سلفاً بنص المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات - بما يُباعد بينها وبين أن تكون عقوبة تقررت بغير حكم قضائي- يهدف به المشرع إلى أمرين: (أولهما) تعويض الخزانة العامة عن التأخير في تحصيل الضريبة عن الآجال المحددة لها قانوناً، و(ثانيهما) ردع المكلفين بتحصيل هذه الضريبة عن التقاعس في توريدها للمصلحة ، وحثهم على المبادرة إلى إيفائها؛ فإن هذا الجزاء يكون قد برأ من شبهة العسف والغلو؛ وجاء متناسباً مع جسامه الفعل المنهى عنه، وبعد منح الممول مهلة سداد كافية؛ وغير مناقض في الوقت ذاته لمبدأ خضوع الدولة للقانون ، وحيث إنه لما كان مناط استحقاق ضريبة المبيعات هو تحقق واقعة بيع سلعة خاضعة للضريبة أو أداء خدمة بمعرفة المكلفين عملاً بنص المادة (٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه ؛ بما مؤداه أن الضريبة تندمج في ثمن السلعة أو الخدمة وتعد جزءاً منه ؛ ولا يتصور بالتالي بيع هذه أو أداء تلك دون تحصيل هذه الضريبة من مشتري السلعة أو متلقي الخدمة، وإلا كان المكلف ممهلاً لها بمحض إرادته واختياره، وسواء كانت الأولى أو الثانية فإنه يلتزم بتوريد الضريبة في الميعاد، وإلا كان عدلاً ومنطقاً تحمله بالجزاء المقرر قانوناً على عدم توريدها في الميعاد المقرر قانون .

" يراجع في ذلك، حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٩٠ لسنة ٢٠١١ق - جلسة ٢٠٠٥/٧/٢١ م ، ، وفي المعنى ذاته قضاؤها في الدعوي رقم ٥٠ لسنة ٣٠ قضائية دستورية - جلسة ٢٠٠٩/١٠/١١ - منشور بالجريدة الرسمية العدد ٤٣ (مكرر) في ٢٦ أكتوبر ٢٠٠٩ - ص ٤٢ وما بعدها "

وهو المنطق ذاته الذي سارت عليه الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع ، إبان إستعراضها لأحكام الضريبة العامة علي المبيعات، إذ إستظهرت (فالضريبة الاضافية ضريبة تبعية تستمد وجودها من تراخي المكلف في أداء الضريبة الأصلية والهدف من فرضها الي تعويض الخزانة العامة عن التأخير في توريد الضريبة من المكلف عن الآجال المحددة لها قانوناً، والى ردع المكلف عن التقاعس في تحصيلها أو توريدها للمصلحة وحثه على المبادرة الي ذلك أخذاً في الاعتبار أن ضريبة المبيعات تندمج في ثمن السلعة أو الخدمة و تصبح جزءاً لا يتجزأ منه فلا يتصور قانوناً بيع هذه أو أداء تلك دون تحصيلها من مشتري السلعة أو متلقي الخدمة فكان عدلاً ومنطقاً أن يتحمل المكلف بالجزاء المقرر قانوناً على عدم توريدها في الميعاد المشار إليه حتى ولو كان قد أهمل في تحصيلها بالفعل من مشتري السلعة أو متلقي الخدمة أو تعنت الاخير في سدادها دون أن يغفل ذلك يده عن تحصيلها منه بعد دفعها " .

(يراجع في ذلك، فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع - ملف رقم ٣٧ - ٢ - ٦٦٢ - جلسة ٢٠٠٥/١٢/١٤)

وإذ يبين بعد هذا الإستتبان، أن مقابل التأخير، كسائر الأحكام التكاليفية، يدور مع علته وجوداً وهدماً، ويثبت بكيوننا وينتفي بتبدها، حيث إن الثابت من مطالعة النصوص المشار إليه وما تلاها من تطبيقات قضائية وإفتائية، أن غرامة التأخير تقوم علي منطقتين، أي علتين :

الأولى، أنها تعويض للخزانة العامة من عمدية التراخي في سداد الضريبة العامة في مواعيدها القانونية المقررة.

والثانية، أنها جزاء مالي للممول علي إقترافه إثم التراخي والتأخر العمدي في أدائها في هذه المواعيد.

ومن الجدير بالذكر أن هذا المقابل التأخيري لا يجد علته في تحقق إحدي هاتين الغايتين منفردة عن الأخرى، بل يستلزم الأمر تضافر العنصرين معاً، فقيام واحد لا يغني عن غياب الأخر، إذ في هذا المقال السبيل نحو إتسامه بالإعتدال، وإبتعاده عن الإفراط، فهو

ليس تعويضاً مجرداً ثلزمه الإدارة للممول المتأخر بلا نظر إلي وقائع الحال وظروفه وملابساته المتباينة، بل لابد وان يدخل في يقينها أن الممول قد شاب تصرفه إثم التأخير، وعمدية التراخي، وإلا امتنعت عن مطالبتة به.

وإذ لا يُعد تطبيق الممول لما يرتأيه من نظرة إلي ظواهر النصوص وفهمه لمضمونها ودلالاتها الواقفة عند الظاهر منها، إثمًا عمدياً للتراخي أو التأخر بمفهومه وعلته المتقدمه، فمتي ظهر فيه - أي تطبيقه المذكور - عدم السانغية، أو عدم الصحة، سواء بفعل الإدارة الفاحصة أو بإدراك لجان الطعن إلي حقيقة المسألة، أو من خلال تقييم ورؤية قضائية، ينتفي معه القول بتوافر العمدية الإتيانية لهذا الفعل، فذاتية الإثم تتأبي علي النظر المجرّد القائم علي سند من ظاهر النص، ومعانيتها الظاهرية كذلك، فتداخل النصوص مع بعضها البعض، وما تحمله من عبارات لفظية ذي معاني ظاهرية، والتي تتغاير مع حقيقة المقصود منها، أو تتباين عنها، من الأمور التي ليس بمقدور المكلف الوقوف علي فض مُشكلها، ومتشابهها، أو إدراك معانيها الحقيقية - وقوفاً علي علة وجودها وغاية سنّها-، إذ يحتاج الأمر إلي ممارس قانوني مُتخصّص يقف علي هذه الفوارق متي كان لها قائم، وتظهر من إدراكه لها المعاني والغايات التي تبتغيها نصوصها، وهو واقع يُعذر جاهله به، ويبقي كل تطبيق لنقضه - أي تطبيق يغيّر المعني الحقيقي للنص متي وافق ظاهره - قائماً علي قرينة البراءة في التصرف، وغياب العمدية في الإتيان، ويكون لصاحبه المبرر نحو ذلك، ولا يوصف حينها بالإثم في مقصود وعلّة النص القائل بفرض غرامات التأخير المشار إليه، ويبسط القضاء ولايته علي الأنزعة باختلاف ظروفها وملابسات واقعاتها، لإستظهار ذلك، فباختلاف درجة وملاح إشكال النص محل التطبيق، وما يحمله ظاهره من معني، وما يحمله باطنه من علة وجود، تتغاير النظرة القضائية - ككل حال قضائي - بتمايز المنازعات وتنوعها.

وحيث إنه تطبيقاً لما تقدم، فإن مقابل التأخير المقرر في ذمة الشركة المدعي عليها عن المبالغ الضريبية المقررة بفحص الإدارة الضريبية بشأن (التجميل) و(أيجور العمالة) لا تجد سندها المبرر، حيث تقضي تبعيته للضريبة الأصلية وجوداً وعدمًا بإنتفاء وجوده، وإذ سبق الإتهاء إلي التقرير بعدم قانونيتهما وتأييد القرار المطعون بشأن إلغاء الأولي من الوعاء الضريبي محل التداعي، وتعديل الثانية، بما من شأنه ألا يُستحق عنها أي غرامة أو مقابل للتأخير، فلا تأخير عن غير إستحقاق (بشأن التجميل)، وعمّا يخص تعديل أيجور العمالة، فكما سلف التنويه فإن مسلك الإدارة التعديلي لا يوافق سديد القانون، ولولا عدم طعن الشركة المدعي عليها علي تقديرات اللجنة الطعون في قرارها الراهن، لبات تقديرها - أيضاً - علي غير سند، وهو ما يمنع من القول بوجود إستحقاق لغرامة تأخير بشأن هذا التعديل، وتبرأ ذمة الشركة منه تبعاً.

وحيث إنه بشأن الوعاء الضريبي الخاص بسنة ٢٠٠٧، وفيما يخص مسألة خضوع صفقة بيع الشركة المدعي عليها لكامل أسهمها في شركة أوراسكوم بيلدينج ماتيريالز هولدينج إلي شركة لافارج الفرنسية للضريبة العامة عن إستثماراتها الرأسمالية السنوية -الفردية المنقطعة- في الأوراق المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية - في حدود مسلك الإدارة المدعية من فحص وتعديل بشأن المبالغ المُعاد الإكتتاب بها في أسهم زيادة رأس مال الشركة المشتريّة-، وإذ كنا قد إنتهينا إلي أن مسلك الشركة في إيراد هذه الصفقة في خاتمة الإعفاءات وعدم أداء الضريبة المستحقة عنها يعد مسلكاً يخالف منطق النص الإعفايي الوارد بحكم المادة ٨/٥٠، وعلّة وجوده، إلا أن هذا المسلك وإن خالف في ذاتيته القانون الضريبي وما يحيط به من علل وغايات وأسباب وجود، إلا أنه لم يخالف ظاهره، ومعناه المتبادر للأزهان لأول وهلة، بما يمنع من القول بتشكيله (إثمًا عمدياً للتراخي أو التأخير في أداء هذه الضريبة)، فدقة الإستبيان، وقراءة العلل وبيان تمامها، مما لا يقوي علي الوقوف عليها وفهم مراميها وحقيقتها، عموم الممولين، وهو ما يمنع من القول بأن هذا السبيل المتخذ من الشركة يُنبأ عن إرادة حقيقية في التأخر عن أداء الضريبة المُستحقة في موعدها المقرر، وحيث إن مناط التقرير بالغرامة التأخيرية، وعلّة فرضها كجزاء تعويضي للخرانة العامة، لا يتأتى بغير إثم تقترفه يد الممول، فإن غاب عن واقعاته الدليل علي هذه العمدية، أو الخطأ الإدراكي الجسيم، إنتفت علة إسقاط الحكم عليه، وهو ما ننتهي معه إلي التقرير للقضاء ببراءة ذمة الشركة المدعي عليها من أداء أية غرامات تأخيرية مستحقة السداد علي أثر الفحص والتعديل الواردين من الإدارة الضريبية بشأن الصفقة المتقدمة، سواء تلك المقررة بنموذج السداد ٣٦، أو المربوطة وفقاً لفحص هذه الإدارة، أو أية غرامات

تأخيرية أخرى حتى تاريخ استقرار النزاع القائم بحكم قضائي نهائي، وهو تأييد للقرار الطعين فيما إنتهي إليه في هذا الشأن - وإن تغيرت الأسباب -.

وحسبنا الإشارة إلى أن الإبراء المقترح التقرير به - الأخير - يقتصر على الضريبة المقررة على الأوعية المشار إليها - التجميل وتعديل أجور العمالة وصفقة بيع أسهم شركة ماتيريالز بيلدنج هولدنغ - فقط، أما فيما يخص ما إنتهت إليه لجنة الطعن من تأييد للإدارة الضريبية في خصوص الضريبة الأصلية وما يلحقها من غرامات تأخير بخلاف النقاط المتقدمة، فهي ليست محلاً لهذا الإبراء، وبشأن تحديد المبالغ المقترح بالإبراء منها، فإنه يمكن هيئة المحكمة إستعمال سلطتها المقررة في حكم المادة ١٥٥ من قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨، والفقرة الأخيرة من المادة ٥٠ من قانون تنظيم الخبرة أمام جهات القضاء الصادر بالقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٥٢، بشأن تعيين أحد خبراء وزارة العدل المختصين لإبداء رأيه فيها مشافهة - بعد مطالعة الأوراق الخاصة بها - بدون تقديم تقرير وإثباته بمحضر الجلسة.

المسألة السادسة: بشأن التناقض المدعى به، وولاية اللجنة في تداركه.

فما أوردته الإدارة الضريبية من أسباب للتداعي لإلغاء القرار الطعين بشأن وجود تباين وإختلاف في منطوق هذا القرار وبين ما عولت عليه الأسباب، قد غدت بلا محل ولا واقع من الأوراق بعد أن أفصحت اللجنة المطعون في قرارها عن إرادتها في تصحيح الأخطاء المادية التي وردت في إفصاحها التقريري الأول، وهو ما يدخل في نطاق ولايتها وإختصاصها، حيث سبق لقضاء محكمة النقض أن قضت (يجوز للجنة الطعن أن تصحح ما يقع في منطوق قرارها من أخطاء مادية بحتة، كتابية أو حسابية بقرار تصدره من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم، ...)

(يراجع في ذلك، حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٧٤٣ لسنة ٥٦ ق، جلسة ١٢/٢٠/١٩٩٣، مشار إليه بكتاب / قانون الضريبة العامة على الدخل معلقاً عليه بأحدث أحكام محكمة النقض، طبعة ٢٠١٠ - ٢٠١١، إعداد الدكتور أحمد إبراهيم عطيه رئيس المحكمة، نقابة المحامين، ص ١٤٣، إبان إيراد تطبيقات النقض حول المادة ١٢٢ من قانون الضريبة العامة على الدخل.)

وحيث إنه عن المصاريف:

حيث أخفق كل من الخصمين في بعض الطلبات، فيلزم المصاريف مناصفة فيما بينهما، عملاً لحكم المادة ١٨٦ من قانون المرافعات المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨، مع مراعاة حكم المادة ٥٠ من قانون الرسوم القضائية. ورسوم التوثيق في المواد المدنية الصادر بالقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٤٤، فيما يخص الرسوم القضائية للدعوي.

فلهذا الأسباب نزي الحكم

أولياً: بوقف الدعوي وبإحالتها إلى المحكمة الدستورية العليا للنظر في مدي دستورية حكم البند الثامن من المادة ٥٠ من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مع إبقاء الفصل في المصاريف.

وإحتياطياً: بقبول الدعوي شكلاً، وفي الموضوع: أولاً: بإلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من إعفاء صفقة بيع الشركة المدعي عليها لكامل أسهمها في شركة أوراسكوم بيلدنج ماتيريالز هولدنغ - في النطاق المسبوق تعديله من جانب الإدارة الضريبية الفاحصة فقط -، مع ما يترتب على ذلك من آثار، أخصها إلزامها بأداء الضريبة المستحقة عنها في حدود هذا النطاق، على النحو المبين بالأسباب.

تقرير مفوض الدولة في الدعوي رقم ٣٩٤٨٦ لسنة ٧٠ ق، الصفحة رقم (٧١)

ثانياً: رفض طلب الإعتداد بالإقرارات الضريبية المعدلة المقدمة من الشركة المدعي عليها بتاريخ ٢٩/٤/٢٠١٣، علي النحو المبين تفصيلاً بالأسباب.

ثالثاً: رفض طلب إلغاء القرار المطعون فيه فيما تضمنه من تقدير أجور العمالة اليومية عن وعاء سنتي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠، وفيما تضمنه من إلغاء التجميل الحاصل عن الوعاء المستقل ٥٦ على النحو المبين تفصيلاً بالأسباب.

رابعاً: رفض طلب إلزام الشركة المدعي عليها بغرامة التأخير عن جميع عناصر الوعاء الضريبي محل التداعي فقط، مع ما يترتب علي ذلك من آثار أخصها براءة ذمتها من أداء المبالغ المالية المطلوب سدادها بشأنها، ورفض طلب إلزامها بها - في نطاق هذه الأوعية- فيما يستجد منها حتي تاريخ القضاء نهائياً في هذه الدعوي، علي النحو المبين تفصيلاً بالأسباب.

خامساً: إلزام طرفي الدعوي المصاريف مناصفة فيما بينهما.

المقرر

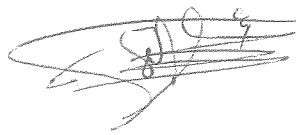
المراجع

مفوض الدولة ورئيس الدائرة

النائب /محمد السيد القاضي - المستشار مساعد (أ) /محمد عمراقماري ، نائب رئيس مجلس الدولة المستشار/محمد محمود عثمان ،

أودع بتاريخ ٢٠١٦/٨

٢٠١٦/٨/١٦



إحصائية ٢٠١٦/٨

نائب القاضي
٢٠١٦/٨

- توقيع أصح سر الدائرة بما يفيد استلام ملف الدعوي مرفقاً به كإحدى المستندات والأوراق موضوع به التقرير الهاتم :-

أحمد فنجح حسن

٢٠١٦/٨/١٦