

## جلسة ١٥ من نوفمبر سنة ١٩٧٢

برياعة السيد المستشار / أحمد حسن هيكل نائب رئيس المحكمة ، وعضوية السادة المستشارين :  
جوده أحمد غيث ، وإبراهيم السعيد ذكري ، والدكتور محمد زكي عبد البر ، وإسماعيل فرحات عثمان .

( ١٩٥ )

الطعن رقم ٢٠ لسنة ٣٥ القضائية :

(١) ضرائب . " ضريبة الأرباح التجارية " . شركات . " شركات التضامن " .

المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية بالأسهم . ما يحصل عليه مقابل عمله كمدبر . بعد حصة في الربح وليس أجرا . خضوعه للضريبة على الأرباح التجارية بقدر ما تتسع له أرباح الشركة .

(ب) ضرائب . " ضريبة الأرباح التجارية " .

الضريبة لا ترتكن على رباط عقدي . للمول أن يسرد ما دفعه بغير حق ، وأصلحة الضرائب المطالبة بما هو مستحق زهادة على ما دفع . إقرار الشريك . المتضامن بخضوعه للضريبة من حيث المبدأ . لا يمنع من التمسك أمام لجنة العامن بعدم خضوع ما تقاضاه من مرتبات للضريبة .

١ - مركز المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية بالأسهم - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة (١) - هو سواء بسواء مركز التاجر للفرد صاحب المنشأة الذي لا يفرض له القانون عند احتساب الضريبة على أرباحه أجرا مقابل إدارته إياها ، ولا فرق بين الإثنين ، وحقيقة الأمر في عمل مدير الشركة أنه يعتبر من ضمن حصته في رأس المال ، فما يأخذه في مقابل عمله هذا يكون بحسب الأصل حصة في الربح مستحقة لشريك لا أجرا مستحقا لأجير . وبالتالي وبقدر ما تتسع له

(١) نقض ٣/١١/١٩٦٥ مجموعة المكاتب الفنى من ١٦ ص ٩٦٦ .

أرباح الشركة يكون مرتبه خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية طبقا للمادتين ٣٠ و ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٢ - الضريبة - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - لا تترك في أساسها على رباطه قدى بين مصلحة الضرائب والتاجر، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها وليس في هذه القوانين ولا في القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها ، فللتاجر أن يسترد ما دفعه بغير وجه حق ، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع ، ما لم يكن قد سقط بالتقادم . لما كان ذلك فإن إقرار الشريك المتضامن بخضوعه للضريبة من حيث المبدأ لا يمنعه عند عرض النزاع على لجنة الطعن من تدارك ما وقع فيه من خطأ، والنسك بأن المرتبات التي حصل عليها من الشركة لا تخضع للضريبة إلا بقدر ما تتسع له أرباحها ، وهو دفاع قانوني يجوز إثارته لأول مرة أمام اللجنة .

## المحكمة

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

حيث إن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية .

وحيث إن الوقائع - على ما بين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق الطعن - تحصل في ان الشركة المطعون عليها الأولى - وهي شركة توصية بالأسهم - قدمت إلى مراقبة الشركات المساهمة بالإسكندرية لإقراراتها عن السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٥ بأنها منيت بخسائر في السنوات الثلاث الأولى بلغت ٣٢٧٣ ج و ٩٧٢ م و ٤٢٥٨ ج و ٢٣٦٦ م و ٥٦٦٠ ج و ٣٤١ م ، وحققت أرباحا في سنة ١٩٥٥ بلغت ١٨٠٣ ج و ٨٧٢ م ، وذلك قبل تطبيق المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وأدخلت المراقبة بعض تعديلات على هذه الإقرارات ، وإذا عرضت الشركة كما اعترض الشريك المتضامن - مورث المطعون عليهم الباقين - وأحيل الخلاف إلى لجنة الطعن التي أصدرت قرارها بتاريخ ١٩٥٨/١٠/٢٧

بتحديد نتيجة أعمال الشركة قبل أعمال حكم المادة ٥٧ مالفة الذكر بأنها منيت  
بخصائر في السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ بلغت ٢٢١٠ ج و ٥٧٨ م و ٩٠ ج  
١٣٧ م و ٤٦٦٤ ج و ٧٥١ م على التوالي ، وأنها حققت ربحاً في سنة ١٩٥٥  
قدره ٢١٦٢ ج و ٩٩ م ، وبتحديد أرباح الشريك المتضامن الخاضعة للضريبة عن  
السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ بمبالغ ١٣٩٧ ج و ٩٥٥ م و ١٦٤٧ ج و ٣٢٣ م  
و ١٤٧٤ ج و ٦٥٤ م على التوالي ، وفي المدة من ١٩٥٥/١/١ إلى ١٩٥٥/٤/٣٠  
بمبلغ ١٨٥٨ ج و ٣٤٨ م ، فقد أقامت الشركة وكذلك الشريك المتضامن الدعوى  
رقم ١١١٤ سنة ١٩٥٨ تجارى اسكندرية الابتدائية بالطعن في هذا القرار  
طالبين الغاءه بالنسبة لتحديد أرباح الشريك فقط ، واعتبار ما خصه في كل  
من السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ بمبلغ ١٢٠٠ ج وفي سنة ١٩٥٥ بمبلغ ١٦٠٠ ج  
وبعدم خضوع هذه المبالغ للضريبة على الأرباح التجارية استناداً إلى أن  
المرتب الذى حصل عليه الشريك المتضامن المدير من الشركة المطعون عليها  
وقدره ١٢٠٠ ج في السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ و ٤٠٠ ج في سنة ١٩٥٥  
لا يخضع للضريبة إلا بقدر ما يتسع له وعاء ربح الشركة ذاتها ، ولأن مبلغ ١٢٠٠ ج  
الذى حصل عليه في سنة ١٩٥٥ قد دفع اليه كتعويض بمناسبة انتهاء خدمته  
بالشركة ، وبتاريخ ١٥/١٠/١٩٦٣ حكمت المحكمة بطلبات المطعون عليهم .  
استأنفت مصلحة الضرائب هذا الحكم بالاستئناف رقم ٤٢ سنة ٢٠ ق تجارى  
اسكندرية طالبة الغاءه وتأييد قرار لجنة الطعن ، وبتاريخ ١١ من نوفمبر  
سنة ١٩٦٤ حكمت المحكمة برفض الاستئناف وتأييد الحكم المستأنف . طعنت  
مصلحة الضرائب في هذا الحكم بطريق النقض ، وقدمت النيابة العامة مذكرة  
أبدت فيها الرأى برفض الطعن ، وبالحلقة المحسدة لنظره التزمت  
النيابة رأياً .

وحيث إن الطاعنة تنعى بالسبب الأول على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون  
والقصور في التسيب ، وتقول في بيان ذلك إنها تمسكت في دفاعها أمام محكمة  
الاستئناف بأن الشريك المتضامن قد وافق في مذكرته المؤرخة ٢٧/٩/١٩٥٧ بشأن  
الاعتراض على النموذج ١٨ ضرائب على خضوع المرتبات التى حصل عليها  
من الشركة خلال سنوات النزاع مقابل عمله بها كمدير لضريبة الأرباح التجارية

واقصر على المنازعة في المبلغ الذي حصل عليه بمناسبة ترك الخدمة، وأنه أحال إلى ما تضمنته هذه المذكرة في اعتراضه المؤرخ ١٩٥٧/١١/٢٠ على النموذج ١٩ ضرائب، فيعتبر الربط في هذا الخصوص نهائياً بمقدار ما قبله الممول عملاً بحكم المادة ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وأن الخلاف حول الخضوع للضريبة لم يثر إلا أمام اللجنة فلا يجوز بالتالي إثارته أمام المحكمة لأنه طبقاً لنص المادة ٥٣ من القانون سالف الذكر لا يحال إلى اللجنة إلا أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة، غير أن الحكم المطعون فيه لم يعم بالرد على هذا الدفاع الجوهرى وتعرض بالإلغاء للربط الذى أصبح نهائياً بالاتفاق، فيكون فوق مخالفته للقانون قد شابه قصور في التسبيب .

وحيث إن هذا النعى مردود، ذلك أن مركز المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية بالأسهم - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - هو سواء بسواء مركز التاجر الفرد صاحب المنشأة الذى لا يفرض له القانون عند احتساب الضريبة على أرباحه أجراً مقابل إدارته إياها ولا فرق بين الإثنين وحقيقة الأمر فى حمل مدير الشركة أنه يعتبر من ضمن حصته فى رأر المال، فما يأخذه فى مقابل عمله هذا يكون بحسب الأصل حصة فى الربح مستحقة لشريك لا أجراً مستحقاً لأجير، وبالتالي وبقدر ما تنسج له أرباح الشركة يكون مرتبه خاضعاً للضريبة على الأرباح التجارية طبقاً للمادتين ٣٠ و ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، ولما كانت الضريبة - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - لا ترتكن فى أساسها على رباط عقدى بين مصلحة الضرائب والتاجر، وإنما تحددها القوانين التى تفرضها وليس فى هذه القوانين ولا فى القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذى يقع فيها، فللتاجر أن يسترد ما دفعه بغير حق، وللصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع مالم يكن قد سقط بالتقادم . لما كان ذلك فإن إقرار الشريك المتضامن بخضوعه للضريبة من حيث المبدأ لا يمنع عند عرض النزاع على لجنة الطعن من تدارك ما وقع فيه من خطأ، والتأكد بأن المرتبات التى حصل عليها من الشركة لا تخضع للضريبة إلا بقدر ما تنسج له أرباحها وهو دفاع قانونى يجوز إثارته لأول مرة أمام اللجنة، وهذا المعنى هو الذى صجّله الحكم المطعون فيه بقوله " إن تسليم الممول بخضوع مرتباته

التي تقضيها من الشركة في فترة إدارته لها للضريبة على الأرباح من الناحية القانونية المحضة لا ينفي أنه مع تسليمه ذلك يحاول الإفلات من طائلة ذلك الخضوع عن طريق تطبيق نص قانوني آخر لا يتعارض مع مبدأ الخضوع في حد ذاته . لما كان ما تقدم فإن النهي على الحكم بالخطأ في تطبيق القانون والقصور في التسبيب يكون على غير أساس .

وحيث إن الطاعنة تنعى بالهيب الثاني على الحكم المطعون فيه مخالفة الثابت بالأوراق ومخالفة القانون، وتقول في بيان ذلك إن الحكم خلص إلى أن ما يحصل عليه الشريك المتضامن من مرتب أو تعويض عند نهاية الخدمة لا تفرض عليه ضريبة إلا في حالة تحقق ربح للشركة، وأن نتيجة أعمال الشركة التي تؤخذ في الحسبان هي الأرباح بعد ترحيل الخسائر في السنوات الماضية؛ ولا يكفي أن يتم تحديد الخسارة التي يلزم خصمها وفق قواعد المحاسبة، بل يجب أن يتم طبقاً لأحكام التشريع الضريبي، وأن مرتب الشريك المتضامن لا يعد تكليفاً على الربح فلا يجوز خصمه، مما مقتضاه أنه يتعين لتحديد خسارة الشركة التي ترحل أن ترد المبالغ التي حصل عليها الشريك المتضامن إلى خسارة الشركة أو أرباحها حسب الأحوال، غير أن الحكم لم يطبق هذه المبادئ السليمة على الوجه الصحيح إذ استند إلى ما ورد بقرار اللجنة من أن المراقبة امتزجت ما تقاضاه الشريك المتضامن من وعاء الشركة الخاضع للضريبة في كل من منى النزاع، وفهم أن المراقبة ردت هذه المبالغ إلى خسائر الشركة، في حين أن الثابت من مذكرة المراقبة أن الخسارة التي حددتها كان من بينها ما حصل عليه الشريك المتضامن، مما ترتب عليه أنه في الوقت الذي لم تخضع المبالغ التي حصل عليها الشريك المتضامن للضريبة، فإنه لم يدخل في وعاء الضريبة بالنسبة للشركة فزادت خسائرها بقدر ما حصل عليه هذا الشريك وتكون الشركة قد تمتعت بإعفاء هذه المبالغ من الضريبة عند ترحيل خسائرها إلى السنوات التالية خلافاً للقانون، مع أن تطبيق المبدأ السليم يؤدي إلى أن الشريك المتضامن قد حقق أرباحاً قدرها ٧٣٤ ج و ٣٨٩ م في سنة ١٩٥٣، ٨٣٠ ج و ١٥٠ م في سنة ١٩٥٥، وهي مبالغ تخضع للضريبة .

وحيث إن هذا النهي في غير محله، ذلك أنه وإن كان يتعين أن تستبعد من خسارة الشركة في سنوات النزاع المبالغ التي حصل عليها الشريك المتضامن

وقدرها ١٢٠٠ ج في السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ و ١٦٠٠ ج في سنة ١٩٥٥ ، إلا أنه لما كان مرتب الشريك المتضامن المدير في شركة التوصية بالأسهم وعلى ما سلف بيانه في الرد على السبب الأول لا يخضع للضريبة على الأرباح إلا بقدر ما تتسع له أرباح الشركة ، وكان يتعين احتساب مصاريف السيارة المخصصة للشريك المتضامن المدير وإضاقتها إلى مصروفات الشركة في السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ التي منيت فيها بخسائر وخصمها من الأرباح التي حققتها في سنة ١٩٥٥ ، وهي المصاريف التي اعتمدها محكمة الموضوع للسيارة ولم تطعن عليها المصلحة ، وتبلغ في سنوات النزاع ١٩٧ ج و ٦٥٥ م ، ٤٤٧ ج و ٣٢٣ م ، ٢٧٤ ج و ٦٥٤ م ، ٢٥٨ ج و ١٤٨ م ، وكانت لجنة الطعن قد حددت نتيجة أعمال الشركة قبل أعمال حكم المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الخاصة بترحيل الخسائر - بأنها منيت بخسارة في السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ بلغت ٢٢١٠ ج و ٥٧٨ م ، ٩٠ ج و ١٢٧ م ، ٤٦٦٤ ج و ٧٥١ م على التوالي ، وأنها حققت ربحاً في سنة ١٩٥٥ قدره ٢١٦٢ ج و ٩٩ م ، ولم يكن قرار اللجنة في هذا الخصوص محل طعن من الخصوم . لما كان ذلك ، فإن أعمال الشركة تكون قد أسفرت في سنة ١٩٥٢ من خسائر تبلغ ١٢٠٨ ج و ٢٣٣ م ، وفي سنة ١٩٥٣ عن أرباح تبلغ ٦٦٢ ج و ٥٤٠ م وفي سنة ١٩٥٤ من خسائر تبلغ ٣٧٣٩ ج و ٤٠٥ م ، وفي سنة ١٩٥٥ عن أرباح تبلغ ٣٥٠٣ ج و ٩٥١ م ، وبتطبيق المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صالفة الذكر فإن خسارة الشركة في سنة ١٩٥٢ تستوجب أرباح سنة ١٩٥٣ كما أن خسارة ١٩٥٤ تستوجب أرباح سنة ١٩٥٥ ، وتكون الشركة لم تحقق أرباحاً في جميع سنوات النزاع ، وبالتالي لا تخضع المبالغ التي حصل عليها الشريك المتضامن المدير للضريبة ، وإذا انتهى الحكم المطعون فيه إلى هذه النتيجة فإن النهي عليه بهذا السبب يكون على غير أساس .

وحيث إنه لما تقدم يتعين رفض الطعن .