

النفقات والإعباء التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة « إنما تضمنت قاعدة عامة فيما يتعلق بتحديد الإعباء والنفقات الواجب تنزيلها من موارد المكلف لتكوين الربح الصافي • وبديهي أن تكون تلك المادة بنصها على أنه « تشتمل هذه الإعباء والنفقات بصورة خاصة على ٠٠٠ وعلى ٠٠٠ » أوردت بذلك أمثلة على الإعباء والنفقات على سبيل الإشارة لا على سبيل الحصر ذلك لأنه لا يمكن حصر الإعباء في بلد متطور اقتصاديا واجتماعيا كلبنان •

- وما ورد في الفقرة الثامنة من المادة السابعة المذكورة ، من أن يعتبر من الإعباء والنفقات الواجب تنزيلها من الموارد الخاضعة للضريبة « مال الاحتياط المدخر لدفع تعويضات الصرف من الخدمة أو معاشات التقاعد أو تعويضات الطوارئ وفقا للقوانين المرعية » ، هو على سبيل التعداد النوعي لا على سبيل الخيار بين نوع وآخر من الإعباء •

- يمكن الجمع بين تعويض الصرف وبين التقاعد العائدين لذات المستخدمين واعتبارهما من الإعباء والنفقات الواجب تنزيلها من الموارد الخاضعة للضريبة ، ولا تعارض في ذلك مع أحكام قانون العمل •

قرار ١٤٨٠ - تاريخ ٦٦/١٢/٣٠ - المراجعة رقم ١٧٧٢/١٩٥٧
المستأنفة : شركة راديو اوريان - المستأنف عليها : الدولة اللبنانية

باسم الشعب اللبناني

فعلى ما تقدم

١) بما أن المادة ٧ من قانون ضريبة الدخل الصادر في ٤ كانون الأول سنة ١٩٤٤ عندما نصت على أن الربح الصافي هو مجموع موارد المكلف الخاضعة للضريبة بعد تنزيل جميع الإعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة إنما تضمنت قاعدة فيما يتعلق بتحديد الإعباء والنفقات الواجب تنزيلها من موارد المكلف لتكوين الربح الصافي • وبديهي أن تكون تلك المادة بنصها على أنه « تشتمل هذه الإعباء والنفقات بصورة خاصة على ٠٠٠ » أوردت بذلك على سبيل الإشارة لا على سبيل الحصر أمثلة على الإعباء والنفقات ذلك لأنه لا يمكن أن تحصر الإعباء ابتداء في بلد متطور اقتصاديا واجتماعيا كلبنان •

وبما أن الفقرة الثامنة من المادة السابعة المذكورة نصت على أنه يعتبر من الإعباء والنفقات الواجب تنزيلها من الموارد الخاضعة للضريبة « مال الاحتياط المدخر لدفع تعويضات الصرف من الخدمة أو معاشات التقاعد أو تعويضات الطوارئ وفقا للقوانين المرعية • »

وبما أن ما ورد في هذه الفقرة هو على سبيل التعداد النوعي لا على سبيل الخيار بين نوع وآخر من الإعباء • فكلمة « أو » لا تفيد الخيار دائما • وبالفعل أنه من جهة لا يمكن القول أن الخيار يحصل بين تعويضات الصرف من الخدمة مثلا وبين تعويضات الطوارئ وقد أوجبهما القانون معا ومن جهة أخرى أن جاء في القانون ذاته استعمال الكلمة المذكورة في غير مورد ولا يمكن القول بدهاءة إلا أنها تفيد مجرد

٦٢٦٠ مجلس شورى الدولة

ضريبة الدخل • تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة •

ضرائب ورسوم تنزيل الإعباء المتعلقة بتعويض الصرف مع الإعباء الخاصة بالتقاعد وإن كان ذلك ليتناول ذات المستخدمين

- أن المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل الصادر في ٤ كانون الأول ١٩٤٤ - الموافقة في نصها لنص المادة السابعة من المرسوم الإشتراعي ١٤٤ الصادر بتاريخ ١٢-٦-١٩٥٩ - عندما نصت على أن « الربح الصافي هو مجموع واردات المكلف الخاضعة للضريبة بعد تنزيل جميع

التعداد . مثل ذلك المادة السابعة ذاتها عندما تشير الى النفقات والاعباء في فقرتها الاولى :

« بدل شراء البضائع او السلع . » وفقرتها السابعة : « الاستهلاكات المألوفة بحسب عادات كل نوع من انواع التجارة او الصناعة او المهن » . والمادة الحادية عشرة التي تبين فئات المكلفين فقرتها الاولى : « شركات التضامن او الشركات المساهمة . » والمادة ١٨ المتعلقة بتحديد مجموع الواردات : « ويقصد بها خاصة: مجموع ما استوفاه المكلف ثمنا لادوات او لوازم او بضائع او سلع باعها . . . » فلا يمكن القول مثلا ان ثمن الادوات لا يمكن ان يجمع مع ثمن اللوازم و ثمن البضائع و ثمن السلع المباعة لتكوين الموارد . وبما ان ما ادلت الدولة به بان نص الفقرة الثامنة من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل يفيد انه لا يمكن الجمع بين تعويض الصرف وبين التقاعد في غير محله .

وبما انه فيما يختص بنصوص قانون العمل اللبناني بحال اعتماد وجهة نظر الدولة ان المادة ٥٩ منه التي تشير الى الشروط الاكثر فائدة المعطاة للعمال انما تشير الى الشروط المتعلقة بالاجبر دون تعويض الصرف من الخدمة فان المادة ١٢ من القانون المذكور تنص على ان عقد الاستخدام خطيا كان ام شفها يخضع للقانون العادي . فينتج عن ذلك انه اذا تضمن العقد شرطا خاصا بخصوص تعويض الصرف لا يتعارض مع احكام القانون الملزمة فان تضمن هذا الشرط يكون نافذا ويؤلف عبئا ملزما لرب العمل .

وبما ان لا خلاف بين الطرفين على ان الاخصائيين الفرنسيين المستخدمين لدى الشركة المستأنفة مرتبطون معها يعقود تتضمن ان لهم الحق بتعويض الصرف من الخدمة وبمعاش التقاعد ايضا فمثل هذه العقود تؤلف شرعة الطرفين وليس من الضروري ان تكون عقود العمل التي تربط الشركة بموظفيها جميعهم متشابهة تماما .

وبما انه اذا كانت المادتان ٥٤ و ٥٥ من قانون العمل حددتا حسب تعويض الصرف من الخدمة فان مثل هذه النصوص تلزم رب العمل والعمال بحدودها عند عدم الاتفاق على شروط اكثر فائدة للعمال وليس هنالك نص على ان مثل هذا الاتفاق باطل او غير نافذ . وبما ان رب العمل ادري بما يعتبره اكثر فائدة له بخصوص شروط الاستخدام وشروط العقود الاخرى المتصلة بممارسة مهنته ولا رقابة للدولة عليه اذا ما اراد حقيقة وبصورة اكيدة ان يلقي على عاتقه في سبيل حسن سير عمله وزيادة انتاجه اعباء تزيد عن الاعباء التي يلقيها عليه القانون .

وبما ان المادة السابعة الالفية الذكر عندما عدت النفقات التي لا يسمح بتنزيلها من الموارد لم تشر الى احتياط تقاعد العمال بالاضافة الى تعويض الصرف .

وبما ان مال الاحتياط المدخر لدفع التقاعد غايته ان يوضع احتياطيا ليدفع فيما بعد عند استحقاقه فسواء حفظ المال لدى الشركة المستأنفة في صندوق خاص بالتقاعد ام دفع الى الصندوق الذي ذكرته فانه يكون قد استعمل للغاية التي خصص لها .

وبما انه ينتج عما تقدم ان الشركة المستأنفة محقة في استئنافها وان ما ادلت الدولة به في غير محله وانه يقتضي فسخ الحكم المستأنف . وبما ان كل ما ادلي به خلافا لما تقدم او زيادة عنه يكون مردودا لعدم ارتكازه على اساس قانوني .

وبما ان القرارات الادارية نافذة بذاتها بالرغم من الطعن فيها

والمجلس لا يرى الحكم للشركة المستأنفة بفائدة المبلغ الواجب اعادته لها بنتيجة هذا الفرار الا من تاريخ صدوره حتى الدفع وبمعدل ثلاثة بالمئة فقط .

وبما ان المجلس لا يرى الحكم بعطل وضرر على الدولة عن هذه المراجعة لعدم ثبوت سوء النية .

لذلك

يقرر بالاجماع

في الشكل

قبول الاستئناف

في الاساس

فسخ القرار المستأنف والزام الدولة اللبنانية بان تعيد الى الشركة المستأنفة المبلغ المستوفى منها كضرائب اضافية خلافا لما قرره هذا المجلس بقراره هذا مع الفائدة بمعدل ثلاثة بالمئة ابتداء من تاريخ هذا اليوم حتى تاريخ الدفع الكامل وتضمن الدولة الرسوم والمصاريف القانونية كافة وخمسين ليرة لبنانية اتعاب محاماة للشركة المستأنفة واعادة التأمين المسلف منها اليها ورد سائر الطلبات الزائدة والمخالفة قرارا وجاهيا صدر وافهم علنا بتاريخ الثلاثين من كانون الاول سنة ١٩٦٦ .

الهيئة السادة : عسيران - حرفوش - الصلح .

كانت هذه مطالعة حضرة مفوض الحكومة المعاون في هذه المراجعة .

تستخدم الشركة المستأنفة ١٣٢ اجيرا تقريبا منهم ثمانية (٨) اخصائيين اجانب من الجنسية الفرنسية وان عقود عمل هؤلاء الاخصائيين - الذين سيدعون يوما من الايام لترك لبنان للعودة الى بلادهم - تتضمن احكاما خاصة تتعلق في صرفهم من الخدمة ، فهم يستفيدون من التقاعد بالاضافة الى تعويض الصرف المنصوص عنه في القانون اللبناني . ولجل انشاء هذا التقاعد يصار الى دفع اقساط من قبل الاخصائيين من جهة ومن قبل الشركة على سبيل حصة رب العمل من جهة اخرى .

ولدى التدقيق في ملف الشركة المستأنفة العائد لعمال السنوات ١٩٥٣ و ١٩٥٤ و ١٩٥٥ تبين للدوائر المالية المختصة ان الشركة قد اسقطت من ارباحها الخاضعة للضريبة :

٥٣٤٦,٢٧ ل. ل. في سنة ١٩٥٣

٥٨٢٨,٨٥ ل. ل. في سنة ١٩٥٤

٦٥٣١,٠٧ ل. ل. في سنة ١٩٥٥ بمثابة احتياط لتقاعد

موظفيها الفرنسيين ، رغم اتخاذها الاحتياط اللازم لتعويض الصرف من الخدمة المستحق لهؤلاء الموظفين انفسهم . فاعتبرت الدوائر المالية المختصة ان القوانين اللبنانية المرعية الاجراء توجب على رب العمل اتخاذ الاحتياط اللازم لتعويض الصرف من الخدمة ولم تأت على ذكر التقاعد . لذلك اعادت هذه الدوائر جميع المبالغ المتروكة بها اعلاه والمخصصة للتقاعد ، الى مكانها الاصلي في الارباح الخاضعة للضريبة . وقد بلغت الضريبة المفروضة من جراء التعديل المذكور :

٥٣٤٦ × ٤٢ = ٢٢٤٥,٢٢ ل. ل. في سنة التكليف ١٩٥٤

١٠٠

$$1955 \text{ سنة التكاليف } = \frac{2448,18 \text{ ل. ل.} \times 5829}{100} = 42 \times 5829$$

$$1956 \text{ سنة التكاليف } = \frac{2743,02 \text{ ل. ل.} \times 6531}{100} = 42 \times 6531$$

وفيما يتعلق بالتعداد الاخير يجدر الملاحظة الى ان هذه الاعباء غير واردة فيه . وبالتالي انها غير مستثناة من الاعباء القابلة للتزليل بموجب احكام قانونية صريحة .

اما فيما يتعلق بتعداد الاعباء والنفقات القابلة للتزليل - والتي تمهنا - فان هذا التعداد معطى على سبيل الترجيح وليس على سبيل الحصر .

وبعبارة اخرى ان الاعباء والنفقات المذكورة في البنود المعدة في المادة ٧ انما ذكرت لا على سبيل الحصر بل على سبيل المثال كما انه يتبين من نص تلك المادة ان الاعباء والنفقات التي يمكن تنزيلها من الارباح الخاضعة للضريبة هي التي تقتضيها ممارسة التجارة والصناعة او المهنة . وعندما اشارت تلك المادة الى الاعباء المتعلقة برواتب المستخدمين والعمال واجورهم نصت صراحة على ان دفعها يجب ان يكون وفقا للتشريع الخاص بهم اي ان يفرض على رب العمل دفع تلك النفقات .

يراجع قراركم رقم ١٢٦ تاريخ ١٦ آذار سنة ١٩٦٢

بدعوى الشركة الصناعية والتجارية والزراعية للشرق / وزارة المالية (المجموعة الادارية ١٩٦٢ صفحة ٨١)

وانه ورغم عبارة او « بين العناصر المعددة في الفقرة الثامنة من المادة السابعة المذكورة اعلاه ، فلا يستفاد ان وجود احدها ينفي وجود غيره ، بالاضافة الى ان النص الفرنسي للمادة ٧ المشار اليها لم يحتتم عطف بعض هذه العناصر على البعض الاخر بل اكتفى بسردها بالتتابع ولم يفرق بينها .

Art. 7 — Parmi les charges et dépenses déductibles il y a lieu de comprendre notamment :

4° Les traitements, salaires et toutes sommes payées aux employés et ouvriers en rémunération de leurs services, ainsi que les indemnités de licenciement qui leur sont allouées conformément à la législation applicable en la matière.

8 — Les réserves annuelles, destinées à faire face au paiement des indemnités de licenciement, des pensions de retraite et des indemnités accordées aux victimes des accidents du travail, conformément à la législation en vigueur.

وان كل تفسير مخالف للتفسير المعطى اعلاه والمتعلق بالفقرة الثامنة يؤدي الى تناقض ونتائج مخالفة لنية المشرع وللواقع . ولا يمكننا اعتماد نظرية لجنة الاعتراضات بقولها « وقد استعمل الشارع بين هذه العناصر عند تعدادها كلمة « او » ولم يعطف بعضها على البعض الاخر ، مما يدل على ان وجود احدها ينفي وجود غيره » لان بقبولنا هذه النظرية نكون قد قبلنا ان المكلف الذي يكون احتياطا لاجل تعويضات الطوارئ لا يجوز له ان ينزل من ارباحه الاحتياطي الذي يكونه لاجل تعويضات الصرف مع ان هذين النوعين من التعويضات هما الزاميان معا عملا بالقوانين المرعية الاجراء . وقد ايد علماء القانون هذا التفسير .

يراجع :

Laferrière et Valine : Traité de sciences et de législation financières. P. 440 - 444 - 517.

فاعترضت الشركة المستأنفة على التكاليف المذكورة بتاريخ اول تموز سنة ١٩٥٧ وتسجل اعتراضها في وزارة المالية في الثالث منه ، وقد احيل اعتراضها حسب الاصول الى لجنة الاعتراضات على ضريبة الدخل التي اصدرت بتاريخ ٢٦ تموز سنة ١٩٥٧ القرار رقم ٤٩٠ موضوع الاستئناف القاضي بقبول الاعتراض في الشكل وردده فسي الاساس .

ان النقطة القانونية التي تثيرها هذه المراجعة هي معرفة ما اذا كان دفع حصة رب العمل لتقاعد فئة معينة من الاجراء - من قبل شركة تعمل في لبنان - يشكل نفقة قابلة للتزليل من الارباح . وبعبارة اخرى هل يمكن اعتبار احتياط التقاعد المتخذ لصالح موظفي الشركة المستأنفة الفرنسيين من الاعباء القابلة للتزليل من الارباح ، وبالتالي الغاء تكليف الشركة بالضريبة .

ان النص الاساسي بقضية الاعباء والنفقات القابلة للتزليل هو المادة ٧ من قانون ٤ كانون الاول سنة ١٩٤٤ الذي كان سائدا عند تقديم المراجعة - والموافقة للمادة ٧ من المرسوم الاشتراعي رقم ١١٤ تاريخ ١٢ حزيران سنة ١٩٥٩ التي تنص على ما يلي :

« ان الربح الصافي هو مجموع موارد المكلف الخاضعة للضريبة بعد تنزيل جميع الاعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة التجارة والصناعة او المهنة . تشمل هذه الاعباء والنفقات بصورة خاصة على :

- ١ -
- ٢ -
- ٣ -

٤ - الرواتب والاجور ، وكل ما يدفع للمستخدمين والعملة بدلا عن خدماتهم وتعويضات عن صرفهم من الخدمة ، وفقا للتشريع الخاص بالمستخدمين والعمال .

٨ - مال الاحتياط المدخر ندفع تعويضات الصرف من الخدمة او معاشات التقاعد او تعويضات الطوارئ ، وفقا للقوانين المرعية الاجراء .

ان الفقرة الاولى من المادة السابعة المذكورة اعلاه تضع المبدأ بان الربح الصافي الخاضع للضريبة لوحده وفقا للمادة السادسة من قانون سنة ٩٤٤ هو مؤلف من الفرق ما بين مجموع الموارد الخاضعة للضريبة وبين جميع الاعباء والنفقات التي يقتضيها النشاط الذي ينتج عن الموارد الخاضعة للضريبة .

بموجب هذا المبدأ العام ان جميع الاعباء والنفقات التي يقوم بها المكلف لاجل توليد الموارد يجب تنزيلها من هذه الموارد . وبمعنى اخر ان النفقات الوحيدة التي هي غير قابلة للتزليل من الارباح هي التي يقوم بها المكلف لغاية غير التي تولد هذه الارباح اذ تعتبر هذه النفقات كاستعمال للارباح وليس كاعباء لها .

ان المادة السابعة المذكورة اعلاه بعد ان وضعت هذا المبدأ العام نصت على نوعين من الاحكام :

- من جهة تعدد بعض الاعباء والنفقات القابلة للتزليل من الارباح .

- ومن جهة اخرى تعدد اعباء غير قابلة للتزليل .

l'art. 31 de la convention collective des employés et techniciens des industries métallurgiques de la région parisienne, du 19 juillet 1936...

La Cour de Cassation a considéré que ce texte fait allusion à l'organisation future d'un régime général de retraites applicable à l'ensemble de la corporation de la métallurgie, et qu'il n'interdit pas le cumul de l'indemnité de licenciement avec une pension de retraite à laquelle l'employé avait droit, en vertu d'un accord particulier, passé antérieurement avec son employeur (Cass. soc. 20 juin 1946. Allet. prud. 1946. P. 239).

ان الشركة المستأنفة لم تخالف اذا المادة ٥٩ من قانون العمل ولا النظم المالية المادة ٧ من قانون الضرائب الذي كان سائدا وقتئذ - عندما انزلت من الارباح المبالغ المدفوعة لبعض مستخدميها الاجانب وفقا لعقود عمل خاصة (ويمثابة حصة رب العمل في معاش التقاعد)

لذلك

• نطلب فسخ القرار المستأنف •

بيروت في ٢٥ ايار سنة ١٩٦٤ •

مفوض الحكومة المعاون

المستشار جوزف شاورل

Laufenberger : Précis d'économie et de législation financières. 2ème Edition. Tome IV. P. 44.

La base d'imposition est constituée par le montant des revenus recueillis.

1er — détermination du revenu brut, il doit être tenu compte des traitements, émoluments, salaires etc. ainsi que de tous les avantages en nature ou en argent accordés en sus des traitements etc.

يستفاد اذا من البنود المعددة في المادة ٧ المذكورة اعلاه ان قانون ضريبة الدخل لا يمنع امكانية جمع عبئين وتنزيلهما من الارباح شرط ان يكون دفع هذه النفقات موافقا للقوانين المرعية الاجراء • فيقتضي معرفة ما اذا كان قانون العمل الصادر بتاريخ ٢٣ ايلول سنة ١٩٤٦ يجيز جمع معاش التقاعد وتعويض الصرف من الخدمة •

نصت المادة ٥٩ من قانون العمل اللبناني على ما يلي :
« كل نص في عقد اجارة الخدمة وبصورة عامة كل اتفاق يعقد بين رب العمل والاجير قبل العمل وخلال مدته يراد به اسقاط احكام الفصل الرابع المتعلق بالاجور او تخفيض المبلغ الذي يحق للاجير بمقتضى هذه الاحكام يكون باطلا حكما » •

« اما النصوص الواردة في اتفاق خاص او في نظام عام للعمال ويراد بها اعطاء هؤلاء شروطا اكثر فائدة لهم فيستفيدون منها » •
« يتمتع الاجراء الاجانب عند صرفهم من الخدمة بالحقوق التي يتمتع بها العمال اللبنانيون على شرط المعاملة بالمثل ويترتب عليهم الحصول من وزارة العمل والشؤون الاجتماعية على اجازة العمل » •
يستفاد صراحة من النص التشريعي الوارد اعلاه انه اذا كان لا يحق لرب العمل مخالفة الفصل الرابع من الباب الاول المتعلق بالاجرة وبنوع خاص بالحد الادنى للاجور الذي يعتبر من الانتظام العام ، فان له مطلق الحرية وذلك وفقا لمقتضيات المصلحة وحسن سير مؤسسته ان يمنح بعض الشروط الاكثر فائدة التي يراها مناسبة وذلك اما لجميع اجرائه وفي هذه الحالة تكون الشروط موضوع نظام عام معترف به في قانون العمل باسم « نظام داخلي » او موضوع عقد خاص جماعي واما للاجير واحد او لبعض الاجراء وفي هذه الحالة تكون هذه الشروط موضوع اتفاق خاص •

وان لا خلاف بين الفريقين على ان المبالغ المنازع بشأنها هي بمثابة معاش تقاعد تدفعها الشركة المستأنفة انفاذا لعقد خاص جاري بينها وبين اجرائها الفرنسيين وان هذه المبالغ متوجبة على الشركة المستأنفة بموجب العقود الخاصة التي تعود الى بدء مباشرة المستخدمين الاجانب بالعمل • فلا يمكن اعتبار هذه المبالغ المنازع بشأنها كمنحة لهم بل من النفقات التي تقتضيها ممارسة المهنة وقد فرضتها على رب العمل الشروط الخاصة التي اجازتها المادة ٥٩ المذكورة اعلاه • وقد استقر العلم والاجتهاد على اعتبار ان لا شيء يحول دون امكانية اعطاء مثل هذه الشروط والجمع بين تعويض الصرف ومعاش التقاعد •

Durand et Vitu : Traité de droit du travail. Tome II.

p. 913.

N° — ... L'indemnité de licenciement peut se cumuler avec les autres indemnités dont le salarié peut être créancier, ainsi qu'avec une pension de retraite.

(2) Cette question a été très discutée à l'occasion de