

الجمهورية اللبنانية

رئاسة مجلس الوزراء

ديوان المحاسبة

رأي استشاري

صادر عن ديوان المحاسبة سناً للمادة ٨٧ من قانون تنظيمه

-:-

رقم الرأي : ٢٠٢٤/٣٧

تاريخه : ٢٠٢٤ / ٤ / ٢٥

رقم الأساس : ٢٠١٥/٢١ استشاري

الموضوع: المعالجة الضريبية للتعديلات التي تجريها الوحدات المختصة بضرورية الدخل نتيجة التدقيق الضريبي في اعمال وتصاريح شركات الأموال .

المرجع: كتاب وزير المالية رقم ٢٣٦٠/ص ١ تاريخ ٢٠١٥/٦/٣.

× × ×

الهيئة

رئيس ديوان المحاسبة : محمد بدران
رئيس الغرفة : عبد الرضى ناصر
رئيس الغرفة : انعام البستاني
رئيس الغرفة : نللي ابي يونس
المستشار المقرر : إيلي معلوف

× × ×

ان ديوان المحاسبة
بعد الاطلاع على الاوراق كافة بما فيها تقرير المقرر
ولدى التدقيق والمداولة
تبين ما يلي:

أن وزير المالية بكتابه المذكور أعلاه أودع ديوان المحاسبة بتاريخ ٢٠١٥/٦/٦
التعليمات رقم ٢٤٨٩/ص ١ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١٨ طالباً الرأي حول الموضوع أعلاه.

وانه يستفاد من طلب الرأي ومرفقاته ان طالب الرأي يوضح ويعرض ما يلي :

- ان مجلس شورى الدولة اعتبر ان تكليف مبالغ التعديلات نفسها التي تجريها الوحدات المالية المختصة بضريبة البابين الأول والثالث من قانون ضريبة الدخل يتعارض مع المبادئ القانونية التي أرسنها المادتان ٨ و ٧٠ من القانون عينه اللتان يُستفاد منهما ان ضريبة الباب الثالث تتناول إيرادات رؤوس الاموال المنقولة عندما لا تكون خاضعة لضريبة نوعية أخرى على الدخل، أما عندما تنتج الفوائد والارباح عن ممارسة المهنة فتعتبر خاضعة لضريبة الباب الأول فقط، وأنه لا يجوز تكليف إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بضريبيتي الباب الأول والثالث معاً.

- ان القانون أجاز تكرار تكليف المطرح الضريبي أكثر من مرة عندما تؤول الإيرادات إلى اكثر من مستفيد ويكون لكل منهم شخصية معنوية او مادية مستقلة عن الآخر، او عندما تعود لجهة مختلفة عن الجهة الاولى التي خضعت للضريبة، بدليل اخضاع ارباح شركات الاموال لضريبة الباب الاول ثم اخضاعها لضريبة الباب الثالث عند توزيعها على المساهمين.

- انه بغية الحدّ من التهرب الضريبي يجب على الوحدات المختصة بضريبة الدخل تدارك كل نقص سواءً في الباب الاول أو الثاني أو الثالث عندما يظهر التدقيق ما يوجب التعديل، وبالتالي يجري التكليف بضريبة الباب الأول على الشركاء من مساهمين وأصحاب حصص، وذلك عندما يتبين وجود أرباح مكتومة او نفقات غير قابلة للتنزيل.

- ان التعديلات قد تتناول نفقات واعباء غير مقبولة دون ان يكون للمساهمين نفع بها فيقتصر التعديل على فرض ضريبة الأول على الشركة دون الباب الثالث، أما اذا ظهرت منافع عادت الى المساهمين فتفرض ضريبة الباب الأول على الشركة والباب الثالث على الشركاء.

- أن غالبية المنازعات بين الإدارة والمكلفين تدور حول:

● أرباح مكتومة يقتضي تكليف الشركة والمساهمين بها.

● نفقات غير مثبتة أو لا تقتضيها ممارسة العمل أنقصت الربح ويقتضي اعادتها اليه.

● فوائد غير محتسبة على حسابات الشركاء المدينة ناجمة عن مسحوباتها لاموال اقتترضتها الشركة من المصارف وانتفع بها او بجزء منها الشركاء دون تكبدهم فوائد عليها.

● منافع شخصية وعائلية للمساهمين وأصحاب الحصص كتحميل الشركة نفقات هواتف خاصة ومنافع سكن وانتقال وخلافها مما جرى ضمه الى نفقات الشركة ويقتضي ردها الى الربح وتكليفها بضريبيتي الباب الأول ثم الباب الثالث.

- ان الإدارة الضريبية أظهرت في اعلامات الضريبة أسباب التعديلات، كما أوضحت في المراجعات نفعاً للقانون المقدمة امام مجلس شورى الدولة انها تطبق التعليمات المنطبقة على قانون ضريبة الدخل ولا سيما مواد ٢٨ و ٣٠ و ٦٩ و ٧٢ مكرر، وهي تقيّدت بها دون أية إضافة.

وان وزير المالية يخلص الى القول بأن مجلس شورى الدولة لم ينظر الى موقف وزارة المالية في الحد من التهرب الضريبي، وان الشركات الملتزمة تدفع معدل ٢٣,٥% من اجمالي ربحها كضريبة باب أول وباب ثالث، بينما غير الملتزمة والتي اعيد احتساب ربحها ستدفع فقط الباب الأول بمعدل ١٥%، وهو يسأل عن الوسيلة الملائمة لتأكيد حق الخزينة بالضريبة على التعديلات التي تجريها الإدارة على التصاريح.

بناءً عليه

بما ان الرأي المطلوب يتمحور حول التكلفة بضريبة الدخل ببابها الأول والثالث لناعية إمكانية الجمع بينهما او وجوب الفصل فيهما بحيث لا يطبق باب مع ثانٍ، وحول كيفية تأكيد حق الخزينة في التكلفة المزدوج وفقاً للقانون خلافاً لعدم جوازه وفقاً لبعض اجتهادات مجلس شورى الدولة، وبالتالي فإن السؤال يتعلق بمسألتين أساسيتين الأولى تفسير قانون ضريبة الدخل وتعديلاته في التكلفة بين الباب الأول والثالث، والثانية بالموقف المناسب لتأكيد حق الخزينة وتثبيته تجاه اجتهاد شورى الدولة.

وبما ان الإجابة ستتحصر بالمسألة الأولى دون الثانية، ذلك ان الرجوع عن قرارات مجلس شورى الدولة او ثبوتها أمرٌ يعود للمجلس نفسه عبر سلوك طرق المراجعة المنصوص عليها في القانون.

وبما ان اصل المسألة الأولى يتعلق بمبدأ ضريبي أساسي مكرس قانوناً واجتهاداً وهو مبدأ عدم جواز تراكم الضرائب النوعية، وعدم تطبيق الازدواج الضريبي، وهو يعني عدم خضوع المطرح الضريبي للتكلفة أكثر من مرة أو بأكثر من ضريبة نوعية، وعلى هذا المبدأ سار مجلس شورى الدولة في لبنان في العديد من قراراته ومنها ما يتعلق بالتعليمات رقم ٢٠٠٨/٢٤٩٨ الصادرة عن وزير المالية بتاريخ ٢٠٠٨/١١/١٨. (القرار رقم ٢٠١١/٤٦٣ - ٢٠١٢ تاريخ ٢٠١٣/١/٢٣ شركة جنرال باكجينغ اندستريز جي.بي. أي. ش.م.م / الدولة).

وبما انه ولئن كان الامر كما تقدم فان القانون نفسه ينص صراحة أحياناً على ازدواجية التكلفة فيصبح عندها لزاماً على الإدارة الضريبية موجب فرض الضريبة النوعية الثانية، ولكن يجب ان يتم ذلك وفق الحدود الضيقة الاستثنائية المرسومة في القانون دون توسع او قياس، وعلى هذا المسار سلك أيضاً اجتهاد مجلس شورى الدولة في اكثر من قرار (قرار رقم ٢٠١٦/٢٦ - ٢٠١٧ تاريخ ٢٠١٦/١٠/١٠، شركة غوديز ش.م.ل/الدولة - وزارة المالية).

وبما انه بالرجوع الى قانون ضريبة الدخل وتعديلاته نجد انه نص على التراكم الضريبي في حالات محددة حصراً وضبط ذلك بأصول معينة، وقد فعل ذلك صراحةً في ازدواج التكلفة بين ضريبة الباب الأول والثالث في موقعين متميزين :

- الأول ورد في المادة /٧٢/ من القانون رقم ١٩٥٩/١٤٤ المتعلق بتوزيع أرباح شركات الأموال.

- الثاني ورد في المادة /٥١/ من القانون رقم ٤٩٧ تاريخ ٢٠٠٣/١/٣٠ المعدلة بالمادة /١٧/ من القانون رقم ٦٤ تاريخ ٢٠١٧/٢٠/٢٠ وهو يتعلق بالضريبة على الفوائد.

وبما انه وفيما يتعلق بالضريبة على أرباح الأسهم فقد نصت المادة /٧٢/ آفة الذكر صراحة على انه " تخضع توزيعات شركات الأموال اللبنانية لضريبة نسبية قدرها عشرة بالمائة (١٠%) في مطلق الأحوال حتى ولو كانت معفاة من ضريبة الباب الأول... تستثنى من الضريبة على التوزيعات كل زيادة على رأس المال... "، وبالتالي تكون هذه المادة قد وضعت ضريبة إضافية تحت مسمى الباب الثالث تطل فيها كل ربح يتم توزيعه فعلياً رغم خضوعه لضريبة باسم آخر (الباب الأول)، ويقتضي تطبيق هذا الازدواج في التكلفة كلما تحققت شروطه، وعلى الإدارة عند تثبتها من توزيع الربح فعلياً تطبيق ضريبة الباب الثالث بالإضافة الى الأول.

وبما انه وفيما يتعلق بالضريبة على الفوائد، فإن المادة /٥١/ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ وتعديلاتها نصت صراحة على ما يلي:

" أولاً: خلافاً لأي نص آخر، تخضع لأحكام قانون ضريبة الدخل (المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٤ وتعديلاته) والضريبة الباب الثالث منه بمعدل عشرة بالمائة (١٠%):

١- فوائد وعائدات وإيرادات الحسابات الدائنة كافة المفتوحة لدى المصارف بما فيها حسابات التوفير (الإدخار)، باستثناء الحسابات المفتوحة باسم الحكومة والبلديات واتحادات البلديات والمؤسسات العامة لدى مصرف لبنان، وحسابات البعثات الدبلوماسية والقنصلية الأجنبية في لبنان.

٢- فوائد وعائدات الودائع وسائر الالتزامات المصرفية بأي عملة كانت بما فيها تلك العائدة لغير المقيمين، باستثناء الودائع بين المصارف الخاصة (Interbank deposits).

٣- فوائد وإيرادات وعائدات حسابات الإئتمان وإدارة الأموال.

٤- عائدات وفوائد شهادات الإيداع التي تصدرها جميع المصارف وسندات الدين التي تصدرها الشركات المغفلة.

٥- فوائد وإيرادات سندات الخزينة بالعملة اللبنانية.

٦- يطبق معدل الـ ١٠% اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشر هذا القانون، ويستمر العمل به لمدة ثلاث سنوات، ويُعاد تطبيق معدل الـ ٧% اعتباراً من اليوم التالي لانتهاؤ السنة الثالثة.

تحدد دقائق تطبيق هذه المادة عند الاقتضاء بقرار من وزير المالية.
ثانياً:

- إذا كانت هذه الفوائد والعائدات والإيرادات داخلة ضمن أرباح مؤسسات مصرفية أو مالية أو تجارية خاضعة للتكليف بضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي، فإنها تبقى خاضعة للضريبة المنصوص عليها في الفقرة (أولاً) أعلاه وتعتبر قيمة الضريبة المسددة عنها عبئاً ينزل من إيرادات تلك المؤسسات.

- إذا كانت هذه الفوائد والعائدات والإيرادات عائدة إلى المكلفين بضريبة الدخل الخاضعين حتماً للتكليف على أساس الربح المقطوع استناداً لأحكام المادة ٤٤ من قانون ضريبة الدخل، فإنها تبقى خاضعة للضريبة المنصوص عليها في الفقرة (أولاً) أعلاه، وتضاف قيمتها الصافية، بعد حسم قيمة ضريبة الباب الثالث، إلى الإيرادات السنوية لتلك المؤسسات، ويطبق عليها معدل الربح المقطوع لاستخراج الربح الصافي الخاضع لضريبة الباب الأول.

تحدد دقائق تطبيق هذه المادة بقرار يصدر عن وزير المالية".

وبما انه يتضح من صراحة هذا النص ان القانون نفسه الذي كان قد اعتمد منع ازدواجية التكلفة في المادة /٧٠/ منه عند صدوره في العام ١٩٥٩، عاد في العام ٢٠٠٣ ليطبق التراكم بشكل صريح وليجعل ضريبة الباب الثالث متوجبة على الفوائد والعائدات التي تدخل ضمن أرباح مؤسسات تمتهن نشاط الصيرفة والعمليات المالية، وبالتالي تعتبر الفوائد ارباحاً تجارية لها، ثم أجاز لها اعتبار ضريبة الباب الثالث عبئاً قابلاً للتنزيل عند احتساب ضريبة الأول على طريقة الربح الحقيقي، وقابلاً للحسم عند التكلفة على طريقة الربح المقطوع، أي انه فرض الضريبتين معاً ونظم عملية التكلفة جاعلاً ضريبة الباب الثالث عبئاً قابلاً للتنزيل.

وبما انه لا يصح الاجتهاد في معرض النص الصريح، ويقتضي بالتالي تطبيق النصوص بكليتها وبما يؤمن التوافق بينها والاخذ بالتعديلات اللاحقة بها وفق الأصول.

لهذه الاسباب

يرى الديوان

اولاً : الإجابة وفق ما تقدم.

ثانياً : ابلاغ هذا الرأي الى كل من وزارة المالية - النيابة العامة لدى الديوان.

× × ×

رأياً استشارياً صدر في بيروت بتاريخ الخامس والعشرين من شهر نيسان سنة الفين واربعة وعشرين.

كاتب الضبط	المستشار المقرر	رئيس الغرفة	رئيس الغرفة	رئيس الغرفة	رئيس ديوان المحاسبة
وسيم كامله	إيلي معلوف	نللي ابي يونس	انعام البستاني	عبد الرضى ناصر	محمد بدران

يحال على المراجع المختصة
بيروت في ٢٠٢٤/٤/١
رئيس ديوان المحاسبة
القاضي محمد بدران