

ن.خ

قرار رقم : ٤٧٣ / ٢٠١٩ - ٢٠٢٠

تاريخ : ٢٠٢٠/٦/١٦

رقم المراجعة : ٢٠١٩/٢٣٥٢٦

المستدعية : شركة بيمو سيكيوريتايزيشن ش.م.ل.

المستدعى بوجهها : الدولة - وزارة المالية

الهيئة : الرئيس : ميريه عفيف عماطوري

المستشار : يوسف الجميل

المستشار : ميراي داود

مجلس شورى الدولة

" باسم الشعب اللبناني "

إن مجلس شورى الدولة ،

بعد الإطلاع على أوراق المراجعة وعلى تقرير المستشار المقرر ومطالعة مفوض الحكومة،

وعلى الملاحظات الواردة عليهما ،

وبعد المذاكرة حسب الأصول ،

بما أن المستدعية - شركة بيمو سيكيوريتايزيشن ش.م.ل - تقدمت بواسطة وكيلها القانونيين بمراجعة لدى هذا المجلس بتاريخ ٢٠١٩/٤/١١ سُجِّلَتْ برقم ٢٣٥٢٦/٢٠١٩ ، تطلب بموجبها وقف تنفيذ وإبطال القرار رقم ١/١٣٩ الصادر عن وزير المالية بتاريخ ٢٠١٩/٣/١٢ ، لاسيما في مواده الأولى والثانية والثالثة والتاسعة ، والمتضمن تحديد دقائق تطبيق أحكام المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥ الصادر في ٢٠٠٥/١٢/٩ (قانون تسنيد الموجودات) .

وبما أن الشركة المستدعية تدلي بتأييداً لمطالبها بما يلي :

- أنها شركة مالية مرخصة أصولاً من مصرف لبنان ، تقوم من ضمن ما تقوم به وفقاً لنظامها الأساسي وموضوعها المحدد قانوناً بأعمال مالية مرخص لها من قبل مصرف لبنان ، لاسيما منها انشاء وإدارة كل من صناديق التوظيف المشترك والصناديق المشتركة للاستثمار بعمليات التسنيد وإصدار وترويج صكوك المديونيات بمختلف أنواعها وعمليات الترويج والاكتتاب بسندات الدين العائدة لها وبيعها وإعادة شرائها .
- أن القانون الذي ينظم ويرعى عملها هو قانون تسنيد الموجودات رقم ٧٠٥ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٩ ، الذي نظم عملية التسنيد التي يجري ترويج أو الاكتتاب بالحصص وسندات الدين العائدة لها من الجمهور والمصارف والمؤسسات المالية . وأن الأسباب الموجبة لإصدار القانون المذكور ، هي اعطاء حوافز ضريبية مهمة للمستثمرين عبر صناديق الاستثمار بعمليات التسنيد ، وهذا من شأنه خدمة الاقتصاد اللبناني وجعل لبنان مركزاً مالياً مقصوداً من المستثمرين .
- أنه بتاريخ ٢٠١٩/٣/١٢ أصدر وزير المالية القرار التنظيمي رقم ١/١٣٩ الذي حدد بموجبه دقائق تطبيق أحكام المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥/٢٠٠٥ ، وقد أخضع هذا القرار التطبيقي صناديق الاستثمار لضرائب هي أصلاً معفاة منها ، متجاوزاً بذلك مبدأ فصل السلطات .
- أنه يقتضي قبول المراجعة شكلاً :
- لأن القرار موضوع الطعن هو قرار اداري تنظيمي نافذ ونهائي ، وهو منشور في الجريدة الرسمية ، ما يسمح بتجاوز شرط ابراز صورة طبق الأصل عنه .

- أن القرار نُشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠١٩/٣/٢١ ، فتكون المراجعة الراهنة واردة ضمن مهلة الشهرين القانونية .
- ان للشركة الأهلية القانونية التي تخولها تقديم المراجعة ، وإن مديرها العام مخول بحسب النظام بتقديم جميع المراجعات القضائية وتعيين الوكلاء والمحامين .
- أن من شأن تنفيذ القرار المطعون فيه ، لاسيما في مواد الأولى والثانية والثالثة والتاسعة، أن يلحق الضرر الأكيد والمباشر بمصالح الشركة في ادارتها للصناديق التي تنشئها للاستثمار بعمليات التسنييد واخضاعها الى دفع ضرائب غير قانونية ، وهذا الأمر من شأنه التأثير المباشر على وضع المستدعية القانوني وعلى توازنها المالي وتوقف عملها ويؤدي الى احجام زبائنها من الاستثمار في الصناديق التي تنشئها . كما أن للمستدعية مصلحة مباشرة للطعن بالمواد المذكورة ، كون لديها عدة مراجعات أمام المراجع المختصة تتعلق بطريقة تطبيق المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥.
- أن القرار موضوع الطعن هو من عداد القرارات الادارية النافذة والضارة ، بالنظر الى كونه ينشئ وضعيات قانونية أو يعدلها ، حيث أخضع عمليات التسنييد التي يقوم بها الصندوق أو البنية القانونية للضريبة على القيمة المضافة ، فألزم الصندوق بالتسجيل لدى تلك الضريبة عندما تتوافر لديه شروط الخضوع ، كما أخضع الأرباح أو الفوائد التي يدفعها الصندوق أو البنية القانونية لحملة شهادات التسنييد أو لحملة سندات الدين لضريبة الباب الثالث من قانون ضريبة الدخل .
- أنه يقتضي قبول المراجعة أساساً وإبطال القرار المطعون فيه للأسباب التالية :
 - أن القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ لا يعطي وزير المالية صلاحية اصدار هكذا قرارات تطبيقية ، وأن قانون الاجراءات الضريبية في مواد ١ و ٨ و ١٠ كرس صلاحية وزير المال باصدار قرارات تطبيقية في كامل قطاعات الضرائب والرسوم ما عدا قطاع الرسوم العقارية والرسوم الجمركية ، على أن يكون التطبيق مراعياً للقوانين ودون اساءة أو تعسف أو تجاوز لها ، احتراماً لمبدأ فصل السلطات ، حيث أنه يُحظر عليه الحلول مكان السلطة التشريعية ومخالفة قوانينها .
 - أن القرار موضوع الطعن قد خالف في مادته الأولى أحكام البندين ١ و ٣ من المادة ٤١ من قانون تسنييد الموجودات ، اذ أن البند ٣ من المادة ٤١ أعفى أعمال الصندوق من ضريبة الدخل الباب الأول (باستثناء الأرباح التي تدخل ضمن إيرادات مؤسسة مصرفية

أو مالية قائمة في لبنان كونها ناتجة عن ممارسة المهنة) في حين أن المادة الأولى من القرار التطبيقي أخضعت كامل أرباح الصندوق لضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي . وأن البند ١ من المادة ٤١ من القانون قد أرسى مبدأ الاعفاء العام للصندوق من جميع الضرائب والرسوم التي تترتب بموجب نصوص عامة أو خاصة وفي أي نص وردت إلا بما استتني صراحةً من هذا الاعفاء ضمن القانون ، وأن قراري مجلس شوري الدولة رقم ٢٠١٦/١٨٠ و ٢٠١٦/١٨١ واللذين أصبحا يتمتعان بقوة القضية المحكمة بالنسبة لاعفاء المدير وصناديق الاستثمار من الضريبة على القيمة المضافة ، قد أيدا بشكل قاطع هذا المنحى أي مبدأ الاعفاء العام والشامل من جميع الضرائب والرسوم لصناديق الاستثمار كما ولمدير الصندوق . مع الإشارة في هذا السياق ، الى أن الوضعية الخاصة لهيئات الاستثمار الجماعي والصناديق التي تتعاطى عمليات التمويل والتسديد ، ليست حديثة العهد ولا خاصة بالتشريع والاجتهاد اللبناني ، بيد أن دول عديدة منتمية الى الاتحاد الأوروبي مثلاً ، قد أقرت بخيار انشاء الصندوق على شكل ذمة مالية شائعة تديرها شركة مالية متخصصة وتكون مدته محددة بمدة عملية التسديد الجارية ، وهو وفقاً للتشريعات المذكورة غير خاضع لضريبة الشركات كما وللضريبة على القيمة المضافة شأنه شأن المعاملات والعمليات التي يقوم بها مباشرة أو يقوم بها الغير لصالحه كأعمال الادارة مثلاً . وقد أكدت المحكمة الأوروبية هذا المنحى ووسعته بموجب قرار صادر عنها بتاريخ ٢٠٠٦/٥/٤ . واستطراداً ، ان القانون الضريبي مصنّف على أنه نظام تشريعي متكامل ويتميز بالتالي عن أي قانون آخر ، بحيث يتوجب في التكاليف الضريبي ، اعمال النصوص الضريبية دون سواها وتفسيرها مع بعضها البعض بما يفيد نفاذها بدل تعطيل مفعولها ، وعليه فإن أي اجراء يقضي بالتوسع في تفسير النصوص وبشكل مخالف لنية المشرع وقرار تكليف حيث لا يوجد صراحة، يكون قد عطّل مفعول وأهداف النص التشريعي لكل من المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥ والمادة ١٦-٤ من القانون رقم ٢٠٠١/٣٧٩ . وأن القرار موضوع الطعن ، يكون بالانطلاق مما تقدم ، قد أضاف شروطاً غير ملحوظة في القانون ، بحيث يقتضي ابطاله لمخالفته القانون .

• أن القرار موضوع الطعن قد خالف في مادتيه الأولى والثانية مبدأ إعفاء أعمال الصندوق من الضريبة على القيمة المضافة المنصوص عليه صراحةً في البند ١ من المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ وفي المادة ١٦-٤ من القانون رقم ٢٠٠١/٣٧٩ ومرسومها التطبيقي (المادة ٣ من المرسوم رقم ٢٠٠٢/٧٤٨٥) . إذ أن أعمال الصندوق وعملياته ، هي بطبيعة الحال أعمال مالية مرخصة وموضوع مراقبة وتنظيم من قبل مصرف لبنان الذي يمنح الترخيص لإنشاء وترويج وإدارة أي صندوق مشترك للاستثمار بعمليات التسديد ، وقد نصّ البند الأول من المادة ٣ من المرسوم رقم ٢٠٠٢/٧٤٨٥ على أن الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة يشمل جميع " عمليات منح وإدارة التسليف وإصدار سندات الدين كما " والعمليات المتعلقة بالأسهم ، حصص الشراكة والسندات " ، هذا فضلاً عن إعفاء " إدارة صناديق الاستثمارات " ، مما يعني أن الإعفاء شامل ، أن لجهة الصندوق أم لجهة المدير الذي يدير تلك العمليات لمصلحة الصندوق ، وبأنه لا يترتب التكاليف والتسجيل على أي منهما بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة . وأنه فضلاً عما تقدم ، فإنه ثابت من أحكام البند الأول من المادة ٣ من القانون رقم ٢٠٠١/٣٧٩ ، أن الخضوع للضريبة يستتبع أن يكون النشاط الخاضع ممارساً من قبل شخص طبيعي أو معنوي بصورة مستقلة ، في حين أن الصندوق لا يتمتع بشخصية معنوية مستقلة وفق ما جاء صراحةً في المادتين ٣ و ١٠ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، وفي تعليمات وزارة المالية رقم ٢٨٧/ص ١ تاريخ ٢٠٠٦/٢/١٦ وبالتالي فإن الشرطين اللذين أوجبهما القانون للخضوع للضريبة على القيمة المضافة ، أي لجهة أن يكون الشخص خاضعاً (أ) ومن ثم أن يكون نشاطه هو أيضاً خاضع وغير معفى بنص صريح مدرج في القانون (ب) ، غير متوافرين في الهيئة المكلفة في القضية الحاضرة .

• أنه يقتضي إبطال المادة ٣ من القرار موضوع الطعن ، لمخالفتها مبدأ الإعفاء الشامل من جميع الضرائب والرسوم ، المنصوص عليه في البند ١ من المادة ٤١ من قانون التسديد .

• أنه يقتضي إبطال المادة ٩ من القرار التطبيقي ، لمخالفتها أحكام القانون والقرارات التطبيقية ، إذ يُستفاد من نصّ البندين ٤ و ٦ من المادة ٤١ من قانون التسديد والمادة ٥١ من قانون موازنة العام ٢٠٠٣ والفقرتين ٣ و ٤ من القانون رقم ٢٠١٧/٦٤ ومن

المادتين الأولى والثانية من القرار التطبيقي رقم ١/١٥٠٤ تاريخ ١/٢٢/٢٠١٧ ومن المادتين ٦٩ و ٧٢ من قانون ضريبة الدخل ، أن المشتري قد أرسى بخصوص ضريبة الباب الثالث معدلان مختلفان لهذه الضريبة يتميزان بحسب طبيعة الربح المجنى . وعليه ، يقتضي التمييز ضريبياً بين فئتين من الأوراق المالية والحقوق التي تصدرها الصناديق في طور عمليات التسديد التي تزاولها بصورة رئيسية ، وهي شهادات تسديد مماثلة لحصص ملكية شائعة ، من جهة ، وسندات دين مسندة الى الذمة المالية ، من جهة أخرى . مع العلم أن لعائدات الفئة الأولى السابقة الذكر صفة الأرباح الموزعة بمفهوم المادة ٧٢ مكرر من قانون ضريبة الدخل ، بينما تدخل إيرادات الفئة الثانية ضمن التصنيف الضريبي المعطى في المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ وفي قراره التطبيقي رقم ١/١٥٠٤ تاريخ ١/٢٢/٢٠١٧ ، وقد تمّ التأكيد على التوصيف والتقسيم الأنفي الذكر بموجب أحكام المواد ٣ و ٤ و ٥ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، إذ اعتبرت المادة ٤ من القانون رقم ٧٠٥ كل حامل لشهادة تسديد عائدة للصندوق حاملاً بالصفة ذاتها للحصة التي تمثلها هذه الشهادة ، مما يضيف على صاحبها صفة الشريك في الشروع على عكس الشخص الحامل لسند يصدره الصندوق عملاً بأحكام المادة ٥ ، والذي يتقاضى فوائد محددة النسب تدفعها له الصناديق وهي لا تُصنّف ضمن خانة التوزيعات ، إنما هي مشابهة لتلك التي تدفعها المصارف كونها محددة المعدل والأجل ، هذا فضلاً عن أن دفع الفائدة قد يتم في حالات يكون فيها حساب النتيجة خاسراً . وعليه فإنه يقتضي ، والحال ما تقدم ، تفسير بنود وأحكام المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، على ضوء أحكام القوانين والأنظمة النافذة والمرعية الاجراء ، لاسيما تلك التي تميز في المعاملة الضريبية والنسب المطبقة على أنواع إيرادات وعائدات رؤوس الأموال المنقولة . وأن المستدعي بوجهها ، تعمّدت ، عن سابق تصوّر وتصميم ، إضافة عبارة " الفوائد " على النص القانوني الأصلي - أي البند ٤ من المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ - لاختصاصها على غرار الأرباح التي يوزعها الصندوق لنفس نسبة ضريبة التوزيعات . وأن هذا التعدي الواضح على حقوق مشروعة دون أي مبرر أو وجه حق ، يجعل من القرار المطعون فيه بحكم العديم الوجود .

• أن البند ٤ من المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥ لم يخضع إطلاقاً الفوائد التي يدفعها الصندوق لحملة سندات الدين ، لا من قريب ولا من بعيد ، لضريبة الباب الثالث بمعدل ١٠% ، مما يجعل القرار المطعون فيه مستنداً الى واقعة غير صحيحة ومستوجباً الابطال .

• أن القرار المطعون فيه ألزم المستدعية بشروط وواجبات غير ملحوظة قانوناً ، سواء لجهة اخضاع الصناديق المشتركة للاستثمار بعمليات التسديد للضريبة على القيمة المضافة وموجب التسجيل الملازم لدى مديرية الضريبة على القيمة المضافة أو لجهة اخضاع الفوائد التي يدفعها الصندوق لحملة سندات الدين لضريبة الباب الثالث بمعدل ١٠% ، مما يستوجب ابطاله .

• أنه يقتضي ابطال القرار المطعون فيه لعدة تحوير السلطة ، اذ أن المستدعي بوجهها قامت بتفسير النصوص القانونية المرعية الاجراء بشكل مخالف لنية المشرع وشرعت ونظمت أوضاع دون وجه حق وفرضت موجبات وتدابير ضريبية جزافاً وبلاستناد الى قرار اداري غير شرعي ، معتدية في ذلك على صلاحيات السلطة التشريعية ، ومستعملة سلطتها لغاية غير تلك التي خولها القانون هذه السلطة .

- أنه يقتضي وقف تنفيذ القرار المطعون فيه ، لاسيما المواد ١ و ٢ و ٣ و ٩ منه ، لارتكاز المراجعة على أسباب جدية وهامة ، ولأن من شأن التنفيذ أن يلحق بالمستدعية وبسائر الصناديق المتخصصة بالاستثمار الجماعي أشد الأضرار ، ويعرضها الى نفقات وتكاليف باهظة وخسائر مادية ومعنوية كبيرة .

وبما أنه بتاريخ ٢٥/٤/٢٠١٩ تقدمت المستدعي بوجهها - الدولة - بلائحة جوابية رداً على طلب وقف التنفيذ ، طلبت بموجبها ردّ طلب وقف التنفيذ لعدم توافر شروط المادة ٧٧ من نظام مجلس شوري الدولة .

وبما أنه بتاريخ ٦/٥/٢٠١٩ أصدر مجلس شوري الدولة قراراً اعدادياً برقم ٢٠١٨/٣٠٤ - ٢٠١٩ قضى بوقف تنفيذ قرار وزير المالية رقم ١/١٣٩ تاريخ ٢٠١٩/٣/١٢ لجهة مواده ١ و ٢ و ٣ و ٩ .

وبما أنه بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٠ تقدمت المستدعي بوجهها - الدولة - بلائحة جوابية مرفقة بمطالبة وزارة المالية رقم ٣٠٩٥/ص تاريخ ٢٠١٩/١٠/٨ كررت فيها أقوالها ومطالبها الرامية الى ردّ طلب وقف التنفيذ ، كما وطلبت ردّ طلب الابطال للأسباب التالية :

- أن قرار وزير المالية جاء ليفسّر ويسهّل تطبيق القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، وذلك استناداً الى المادة ٨ من قانون الاجراءات الضريبية التي سمحت لوزارة المالية أن تبادر الى اصدار قرارات وتعاميم وتعليمات لتفسير النصوص وطرق تطبيقها ، وبالتالي فإنّ عدم وجود نصّ في القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ يشير الى امكانية اصدار نصّ تطبيقي لايعني بأنه لا يمكن للسلطة الادارية اصدار مثل هكذا نصّ .
- أن نصّ المادة الأولى من القرار رقم ١/١٣٩ تاريخ ٢٠١٩/٣/١٢ يعني أن الصناديق هي من المكلفين على أساس الربح الحقيقي ، أي أنها ملزمة بتقديم مباشرة العمل ومساك السجلات وتحديد نتائج أعمالها وفقاً للأسس المعتمدة من قبل مكلفي ضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي ، وبالتالي تقديم التصاريح وفقاً للنماذج المعدة خصيصاً لهذه الصناديق، وأن اخضاعها لهذا الموجب لا يعني جعلها خاضعة للضريبة المذكورة . وأنّ مثل هذا التدبير معتمد لكافة المكلفين الذين يتمتعون باعفاء من الضريبة على الأرباح ، ومنها على سبيل المثال مؤسسات الملاحة الجوية والبحرية .
- أن القرار المطعون فيه ، عندما حدد شروط خضوع الصناديق للضريبة على القيمة المضافة التزم بأحكام وأسس الخصوع المتعلقة بالترابط .
- أن الصناديق ليست من المؤسسات المعنية بأحكام المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ ، وأن شهادات التسديد التي تصدرها ليست سندات دين ، مما يعني أنها لا تخضع لضريبة الباب الثالث الخاصة بالمادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ .

وبما أنه بتاريخ ٢٠١٩/١٢/١٧ تقدمت الجهة المستدعية بلائحة جوابية كررت بموجبها أقوالها ومطالبها السابقة ، وطلبت ردّ لائحة الدولة الجوابية لورودها خارج المهلة القانونية ، وهي أدلت بما يلي :

- أن الإدارة قدّمت لائحتها الجوابية الى مجلس شورى الدولة بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٠ ، أي بعد مرور أكثر من أربعة أشهر وثمانية أيام تلي اليوم الذي جرى فيه ابلاغ هيئة القضايا في وزارة العدل مراجعة الابطال الجاري بتاريخ ٢٠١٩/٤/١٨ .
- أن القانون رقم ٧٠٥ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٩ لم ينص صراحةً على اعطاء وزير المالية الحق باصدار قرارات تطبيقية لتفسير هذا القانون ، وأنه في مطلق الأحوال فإن الشروط الواجب توافرها مجتمعةً لمنحه هذه الصلاحية الاستثنائية غير متوفرة ، وذلك لعدم وجود ابهام في القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، ولأنّ القرار التطبيقي لم يراع هدف اصدار القانون رقم ٧٠٥ ألا وهو اعطاء حوافز ضريبية دعماً للاقتصاد اللبناني ، وهو أضاف شروطاً غير ملحوظة في القانون .
- ان نصّ المادة الأولى من القرار التطبيقي جاء ملتبساً ، فهو لا يشير بوضوح الى اعفاء أعمال الصندوق من ضريبة الدخل تماشياً مع نصّ البندين ١ و ٣ من المادة ٤١ من قانون تسنيد الموجودات بل صنّف فئة تكليف الصندوق بضريبة الباب الأول على أساس الربح الحقيقي وأخضعه دون استثناء لكامل الموجبات الضريبية المحددة بالمرسوم الاشتراعي رقم ١٩٥٩/١٤٤ ومنها اخضاعه للضريبة دون ايضاحه أنه معفى منها . هذا فضلاً عن أنه بنتيجة عدم مزاولة الصندوق عملاً خاضعاً للضريبة ، يكون موجب التسجيل لدى الإدارة الضريبية المنصوص عليه في المادة ٣٢ من قانون الاجراءات الضريبية غير منطبق عليه ولا يلزمه بأي تسجيل أو تصريح من أي نوع كان . وأن تشبيه حالة الصندوق بحالة المكلفين المتمتعين باعفاء من الضريبة على الأرباح لا يستقيم كون هؤلاء المكلفين يتمتعون بالشخصية المعنوية وهم من عداد الأشخاص الخاصين للضريبة الا أن القانون أعفاهم منها لأسباب اقتصادية أو اجتماعية تحفيزية بخلاف الصندوق غير المتمتع أصلاً بالشخصية المعنوية والقانونية .
- أن أعمال الصندوق وعملياته هي بطبيعة الحال أعمال مالية مرخصة وموضوع مراقبة وتنظيم من قبل مصرف لبنان ، مما يستتبع أنها تتدرج ضمن الأعمال المشمولة بالمادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ . وأن ما يؤكد ذلك ما جاء في البند السادس من المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ .

وبما أن المستشار المقرر وضع تقريره بتاريخ ٢٠٢٠/٢/٢٤ كما أعطى مفوض الحكومة مطالعته بالتاريخ ذاته وقد نشرت الدعوة للإطلاع عليهما في الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٢٠/٣/٥.

وبما أن الجهة المستدعية تقدمت بتاريخ ٢٠٢٠/٣/٢٦ بلائحة ملاحظات طلبت بموجبها الأخذ بما جاء في التقرير لناحية ابطال المادتين ١ و ٢ من القرار المطعون فيه وابطال المادة ٩، خلافاً لما جاء في التقرير، وكررت أقوالها السابقة مشددة على ما يلي:

- انه يقتضي التوفيق بين البنود ٤ و ٥ و ٦ من المادة ٤١ واعتبار ان أحكام البند ٥ تطبق حصراً على أرباح شهادات التسديد في حين انه وفقاً للبند ٦ من المادة ٤١ تطبق على فوائد سندات الدين أحكام المادة ٥١ من قانون ضريبة الدخل.
- ان البند ٥ من المادة ٤١ يتناول الفوائد لا الأرباح العائدة للصندوق، ما يقتضي معه تطبيق معدل ٧% على فوائد سندات الدين و ١٠% على أرباح شهادات التسديد.
- ان مجرد اقرار قانون موازنة ٢٠١٩ بتوحيد معدلي ضريبة الباب الثالث هو بحد ذاته اقراراً بوجود معدلي ضريبة قبل هذا التاريخ.
- انه يقتضي تفسير النصوص الضريبية مع مراعاة أهداف القانون أي تشجيع الاستثمار بعمليات التسديد ومنح حوافز ضريبية للمستثمرين.
- انه يقتضي ابطال المادة ٩ من القرار التطبيقي لمخالفتها القوانين.

وبما ان المستدعي بوجهها تقدمت بتاريخ ٢٠٢٠/٦/١١ بملاحظات طلبت فيها إهمال التقرير لجهة ابطال البندين ١ و ٢ من القرار وأدلت بما خلاصته:

- ان ما ورد في المادة ١ من القرار المطعون فيه لجهة اخضاع الصندوق للموجبات العائدة للأشخاص المكلفين بضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي لا يعني جعله خاضعاً للضريبة المذكورة انما فقط للموجبات المرتبطة بالتصاريح ومسك السجلات.
- ان القرار المطعون فيه عندما حدد شروط خضوع الصناديق للضريبة على القيمة المضافة التزم بأصول وقواعد الخضوع المتعلقة بالترابط.

وبما ان الدولة تقدمت بلائحة تعليق ثانية بتاريخ ٢٠٢٠/٦/١٦ تضمنت مطالعة وزارة المالية عينها التي كانت قد أبرزتها في لائحتها السابقة.

فعلى ما تقدم ،

أولاً : في الشكل :

بما أن المراجعة المقدمة من الجهة المستدعية بتاريخ ٢٠١٩/٤/١١ طعناً في القرار التنظيمي رقم ١/١٣٩ الصادر عن وزير المالية بتاريخ ٢٠١٩/٣/١٢ ، والمنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠١٩/٣/٢١ ، تكون واردة ضمن مهلة الشهرين القانونية وهي تستوفي سائر شروطها الشكلية ، مما يقتضي قبولها شكلاً .

ثانياً : في الأساس :

بما أن الجهة المستدعية تطلب ابطال القرار المطعون فيه ، وهي تدلي من نحو أول بأن القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ لم يعط وزير المالية صلاحية اصدار هكذا قرارات تطبيقية ، وأن قانون الاجراءات الضريبية في مواده ١ و ٨ و ١٠ كرّس صلاحية وزير المال باصدار قرارات تطبيقية في كامل قطاعات الضرائب والرسوم ما عدا قطاع الرسوم العقارية والرسوم الجمركية ، على أن يكون التطبيق مراعيًا للقوانين ودون اساءة أو تعسف أو تجاوز لها ، احتراماً لمبدأ فصل السلطات ، حيث أنه يُحظر عليه الحلول مكان السلطة التشريعية ومخالفة قوانينها أو اضافة شروط غير ملحوظة في القانون على النحو الحاصل في القضية الحاضرة .

وبما أن الدولة المستدعي بوجهها تطلب ردّ السبب المدلى به لهذه الجهة ، وهي تدلي بأن قرار وزير المالية جاء ليفسّر ويسهّل تطبيق القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، وذلك استناداً الى المادة ٨ من قانون الاجراءات الضريبية التي سمحت لوزارة المالية أن تبادر الى اصدار قرارات وتعاميم وتعليمات لتفسير النصوص وطرق تطبيقها ، وبالتالي فإنّ عدم وجود نصّ في القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ يشير الى امكانية اصدار نصّ تطبيقي لايضي بأنه لا يمكن للسلطة الادارية اصدار مثل هكذا نصّ.

وبما أن القرار رقم ٢٠١٩/١/١٣٩ موضوع الطعن ، والمعنون " تحديد دقائق تطبيق أحكام المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٩ (قانون تسنيد الموجودات) " ، بيّن في مواده الاثنتي عشرة الوضع الضريبي " للصناديق " و " البنى القانونية " المعرّفة في المادة الأولى من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، لجهة الموجبات الضريبية التي تخضع لها (لناحية التسجيل لدى الدوائر الضريبية ومسك السجلات والدفاتر المحاسبية وحفظها ، والضرائب الواجب تسديدها) والاعفاءات الكلية أو الجزئية التي تستفيد منها .

وبما أن خلّو نصّ المادة ٤١ من قانون تسنيد الموجودات أو سواه من النصوص (لاسيما تلك الواردة في الأحكام الختامية) من أية أحكام تعطي لوزير المالية أو لأي مرجع إداري تنظيمي آخر صلاحية وضع النصوص التطبيقية اللازمة للمادة ٤١ المذكورة ، لا تحول دون قيام وزير المالية بإصدار تلك النصوص كلّما رأى ضرورةً لذلك لاسيما وأن صلاحيته بإصدار الأنظمة العائدة إلى إدارته هي صلاحية دستورية مستمدة من المادة ٦٦ من الدستور ، وقد كرّستها أيضاً المادة ٨ من قانون الإجراءات الضريبية التي أولت وزير المالية سلطة إصدار القرارات والتعاميم والتعليمات لتفسير النصوص القانونية وطرق تطبيقها . وعليه ، تكون القرارات الصادرة عن وزير المالية في هذا الإطار صحيحة وغير مشوبة بأي عيب ، إذا كانت ترمي إلى تأمين حسن تطبيق النصوص القانونية التي تأتي عامة ومختصرة، بحيث تتولى السلطة التنظيمية إدخال بعض التفاصيل أو إضافة بعض الأحكام على الأحكام القانونية الموجودة دون أن يؤدي ذلك إلى تجاوزها أو تعديلها (Les règlements d'application de la loi sont subordonnés à la loi pour la compléter ou la préciser.)

- R.Chapus , Droit administratif général , Tome 1 , Montchrestien , 14^e édition , n° 832 et S.

832 : Les règlements d'exécution des lois : Ces règlements sont indispensables : grâce à eux , le législateur peut se borner , comme il convient, à n'inclure dans les lois que des dispositions de premier rang et ayant vocation à la permanence .

844 : S'agissant des règlements d'exécution des lois , la question ... est de savoir ... s'ils sont nécessaires à l'application de la loi ou s'ils n'ont pas excédé les limites de la mission attribuée au pouvoir réglementaire par la loi . En cas de réponse affirmative , ils ne seront pas censurés , même s'ils sont intervenus en matière législative , parce qu'ils sont couverts par la loi dont ils procèdent .

وبما أنه يتأتى عما تقدم ، أن البحث في قانونية قرار وزير المالية لناحية عدم تجاوزه لحدود صلاحيته المتمثلة بتفسير وتحديد طرق تطبيق النصوص القانونية ، يتم على ضوء الأسباب المثارة من الجهة المستدعية لاسيما منازعتها بمخالفة القرار موضوع الطعن لارادة المشتري المعبر عنها في المادة ٤١ من قانون تسنيد الموجودات ولأحكام تلك المادة لاسيما البنود ١ و ٣ و ٤ و ٦ منها ، وللأحكام الواردة في قانون الضريبة على القيمة المضافة ، وتدرعها باضافته شروطاً غير ملحوظة قانوناً .

وبما أنه يقتضي ، في ضوء ما تقدم ، البحث في كلّ من الأسباب المدلى بها على حدة .

أ- في قانونية اخضاع أعمال الصندوق للموجبات الضريبية المنصوص عليها في القانون رقم ٣٧٩/٢٠٠١ .

بما أن الجهة المستدعية تدلي بأن القرار موضوع الطعن قد خالف في مادتيه الأولى والثانية مبدأ إعفاء أعمال الصندوق من الضريبة على القيمة المضافة المنصوص عليه صراحةً في البند ١ من المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥/٢٠٠٥ وفي المادة ١٦-٤ من القانون رقم ٣٧٩/٢٠٠١ ومرسومها التطبيقي (المادة ٣ من المرسوم رقم ٧٤٨٥/٢٠٠٢) . إذ أن أعمال الصندوق وعملياته، هي بطبيعة الحال أعمال مالية مرخصة وموضوع مراقبة وتنظيم من قبل مصرف لبنان الذي يمنح الترخيص لإنشاء وترويج وإدارة أي صندوق مشترك للاستثمار بعمليات التسديد ، وقد نصّ البند الأول من المادة ٣ من المرسوم رقم ٧٤٨٥/٢٠٠٢ على أن الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة يشمل جميع " عمليات منح وإدارة التسليف وإصدار سندات الدين كما " والعمليات المتعلقة

بالأسهم ، حصص الشراكة والسندات " ، هذا فضلاً عن إعفاء " إدارة صناديق الاستثمارات " ، مما يعني أن الإعفاء شامل ، ان لجهة الصندوق أم لجهة المدير الذي يدير تلك العمليات لمصلحة الصندوق ، وبأنه لا يترتب التكاليف والتسجيل على أيٍ منهما بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة. وأنه فضلاً عما تقدم ، فإنه ثابت من أحكام البند الأول من المادة ٣ من القانون رقم ٢٠٠١/٣٧٩ ، أن الخضوع للضريبة يستتبع أن يكون النشاط الخاضع ممارساً من قِبَل شخص طبيعي أو معنوي بصورة مستقلة ، في حين أن الصندوق لا يتمتع بشخصية معنوية مستقلة وفق ما جاء صراحةً في المادتين ٣ و ١٠ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ .

وبما أن الدولة المستدعي بوجهها تدلي لهذه الجهة بأن القرار المطعون فيه ، عندما حدد شروط خضوع الصناديق للضريبة على القيمة المضافة التزم بأحكام وأسس الخضوع المتعلقة بالتربط.

وبما أن المواد ٣ و ١٥ و ١٦-٤ و ٣٣ و ٣٤ من قانون الضريبة على القيمة المضافة تنص على ما يلي :

المادة ٣ : " يخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم من خلال ممارسته نشاطاً اقتصادياً بصورة مستقلة بعمليات تسليم أموال أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة أو معفاة من الضريبة مع حق الحسم وفقاً لأحكام هذا القانون... " .

المادة ١٥ : " خلافاً لأي نص آخر عام أو خاص ، لا يستثنى أي كان من الخضوع لأحكام هذا القانون لجهة فرض الضريبة أو تأديتها ، ما لم ينص هذا القانون صراحة على ذلك. "

المادة ١٦ : " الأنشطة المعفاة من الضريبة : تعفى من الضريبة العمليات التي تتم داخل الأراضي اللبنانية والمتعلقة بأي من الأنشطة التالية :

٤- الخدمات المصرفية والمالية ... "

المادة ٣٣ : " المـلـزـمـون بالضريبة:
 ١- داخل الأراضي اللبنانية:
 تتوجب الضريبة على الخاضع لها وفقا لأحكام هذا القانون وعلى خلفائه القانونيين شرط ان تكون عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات التي يقوم بها خاضعة للضريبة.

....

٢- عـنـد الاسـتـيـراد:
 تتوجب الضريبة على المستورد أو على ممثله... "
 المادة ٣٤ : " نطاق تطبيق الموجبات:
 تطبق الموجبات المنصوص عليها في هذا الباب على:

- أ - الخاضع للضريبة وفقا لأحكام المادة ٣ من هذا القانون.
- ب- الأشخاص الذين يقومون بعمليات معفاة من الضريبة تتيح لهم حق الحسم وفقا للبند (٢) من الفقرة الأولى من المادة ٢٨ من هذا القانون. " (مع الإشارة الى أن الموجبات التي قصدها المادة ٣٤ ، هي تلك المتعلقة بتقديم طلب التسجيل والتصريح الدوري وتأدية الضريبة ومسك السجلات والدفاتر المحاسبية وإصدار الفواتير النظامية) .

وبما أنه بموجب المرسوم رقم ٧٤٨٥ تاريخ ٢٧/٢/٢٠٠٢ المتعلق بتحديد دقائق تطبيق أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالخدمات المصرفية والمالية، المادة الثانية منه، تعفى من الضريبة، الخدمات المصرفية والمالية التي تقدمها المصارف والمؤسسات المالية ومؤسسات الوساطة المالية وسواها من المؤسسات التي يخضع نشاطها لترخيص من مصرف لبنان بموجب القوانين المرعية الإجراء، وتشمل هذه الخدمات كافة الأعمال التي لا يحق تقديمها إلا من قبل المصارف والمؤسسات المالية. هذا وقد حددت المادة الثالثة من المرسوم المذكور ، على سبيل المثال الأعمال المصرفية والمالية التي يشملها الإعفاء المشار اليه في المادة ٢ ، ومنها عملية منح وإدارة التسليف وإصدار سندات الدين (البند ١) والعمليات المتعلقة بالأسهم وحصص الشراكة والسندات (البند ٦) وإدارة صناديق الإستثمارات (البند ٨) وغيرها .

وبما أنه يستفاد من الأحكام القانونية الآتية الذكر، أن المشرع قد أعفى صراحة المؤسسات المالية المرخصة من مصرف لبنان بموجب القوانين المرعية الإجراء عن الخدمات المصرفية والمالية التي تقدمها، من الموجبات الضريبية التي نصّ عليها قانون الضريبة على القيمة المضافة، والتي منها موجب التسجيل لدى مديرية الضريبة على القيمة المضافة (كون تلك الخدمات معفاة من الضريبة ولا تستفيد من حق الحسم) وموجبات مسك السجلات والدفاتر المحاسبية والتصريح والتسديد وذلك عملاً بأحكام المواد ٣٤ وما يليها من القانون معطوفة على المادة ٣ منه. وتشمل هذه الخدمات المصرفية والمالية كافة الأعمال التي لا يحق تقديمها إلا من قبل المؤسسات المالية المرخصة من مصرف لبنان لا سيما منها إدارة صناديق الإستثمارات.

وبما أنه بالنسبة لطبيعة الخدمات التي يقدمها "الصندوق" أو "البنية القانونية" المعرفان بموجب المادة الأولى من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥، وجواز اخضاعها للضريبة على القيمة المضافة، فقد عرّفت المادة ٢ من قانون تسديد الموجودات عملية التسديد بأنها "العملية المالية الناتجة عن قيام «المنشئ» بالتفرغ عن «موجودات» عائدة له إلى «بنية قانونية» مؤسسة لهذه الغاية وفقاً لأحكام القانون، وذلك بمساعدة وسيط مالي أو بدونه" فيما عرّفت المادة ٣ الصندوق بأنه "ذمة مالية منفصلة ومستقلة لا يتمتع بالشخصية المعنوية وهو منشأ فقط لتحقيق الغايات التي تتم بواسطة "المدير" الذي يؤمن إدارة هذه الذمة من خلال ١- اكتساب "الموجودات" المتفرغ عنها "للصندوق" في سياق عملية التسديد ... ٢- اصدار شهادات تسديد ممثلة لحصص ملكية شائعة في ذمة "الصندوق" أو لسندات دين مستندة كلياً أو جزئياً الى هذه الذمة ٣- التسديد للمنشئ المقابل المتفق عليه من أجل تفرغه عن هذه الموجودات". هذا وقد نصت المادة ٧ من القانون على أن "ينشأ «الصندوق» وتحدد دقائق النظام العائدة له من قبل «المدير»، ويخضع «الصندوق» والنظام المذكور وأي تعديل له لموافقة مسبقة من مصرف لبنان ... " والمادة ١٠ منه على أن "تناط إدارة «الصندوق» بإحدى الشركات التالية: المؤسسات المتخصصة بإدارة هيئات استثمار جماعي بالقيم المنقولة وسائر الأدوات المالية والتي تؤسس وتعمل وفقاً للمعايير والتنظيمات العامة التي يضعها مصرف لبنان، فروع المؤسسات الأجنبية المتخصصة بإدارة الصناديق المشتركة للاستثمار بعمليات التسديد...، المصارف والمؤسسات المالية المسجلة لدى مصرف لبنان ..."

وبما أنه عملاً بالمبادئ التي ترعى تفسير القوانين الضريبية ، والتي توجب على القاضي تفسير النصوص القانونية بصورة متوافقة مع بعضها البعض بدلاً من تعطيل مفعولها بتفسير نص بصورة غير متلائمة ومتجانسة مع النص الآخر ، تُعتبر عمليات التسديد التي يقوم بها " الصندوق " أو " البنية القانونية " سنداً لأحكام القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، من العمليات المالية المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة عملاً بأحكام البند ٤ من المادة ١٦ من القانون رقم ٢٠٠١/٣٧٩ والمرسوم رقم ٢٠٠٢/٧٤٨٥ ، لاسيما وأن " الصندوق " يعمل وفقاً لنظام موافق عليه مسبقاً من مصرف لبنان وتجري ادارته من قبل مصارف أو مؤسسات مالية مسجلة لدى مصرف لبنان أو مؤسسات متخصصة بإدارة هيئات استثمار جماعي وتعمل وفقاً للمعايير الموضوعة من مصرف لبنان .

وبما أنه في مطلق الأحوال، وعلى فرض أن عمليات تسديد الموجودات غير مشمولة بإعفاء المادة ١٦ الصريح من قانون الضريبة على القيمة المضافة، غير أنه يبقى أن القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ المتعلق بتسديد الموجودات، يعتبر نصاً خاصاً وهو لاحق لقانون الضريبة على القيمة المضافة بحيث يتقدم تطبيقه عليه، وإن المادة ٤١ منه فقرتها الأولى نصت على إعفاء "الصندوق" و"البنية القانونية" وجميع المعاملات والعمليات المتعلقة بهما من جميع الضرائب والرسوم المنصوص عليها في القوانين العامة والخاصة إلا بما استثنى صراحة من هذا الإعفاء، بحيث تكون نية المشتري قد هدفت الى إعفاء عمليات التسديد المالية المنفذة عبر صناديق الإستثمار من الضريبة على القيمة المضافة في سبيل تشجيع الإستثمارات بالأدوات المالية لا سيما وأنه لا يوجد نص صريح (ولا تعتبر المادة ١٥ مكرر من القانون رقم ٢٠٠١/٣٧٩ من هذا القبيل) يستثني هذه العمليات من الإعفاء أي يشير صراحة الى خضوعها للضريبة أو الى عدم إفادتها من الإعفاء وذلك بتسميتها صراحة.

وبما أنه أكثر من ذلك، إن قانون تسديد الموجودات في مادته ٤١ فقرتها الثانية نص على إعفاءات ضريبية جزئية ليست الضريبة على القيمة المضافة من بينها، بما يفيد خضوعها للإعفاء الشامل المنصوص عليه في الفقرة السابقة.

- بنفس المعنى : قرار رقم ٢٠١٦/١٨٠-٢٠١٧ تاريخ ٢٩/١١/٢٠١٦ ، الدولة - وزارة المالية / شركة بيمو سيكيوريتايزيشن ش.م.ل ، غير منشور . قرار رقم ٢٠١٦/١٨١-٢٠١٧ تاريخ ٢٩/١١/٢٠١٦ ، الدولة - وزارة المالية / شركة بيمو سيكيوريتايزيشن ش.م.ل ، غير منشور .

وبما أن ما جاء في المادة الأولى من القرار التطبيقي موضوع الطعن لجهة اعتبار " الصندوق " أو " البنية القانونية " خاضعين للموجبات الضريبية المحددة في قانون الضريبة على القيمة المضافة وتعديلاته لاسيما المواد ٣ و ٤ و ٣٣ و ٣٥ و ٣٨ و ٣٩ منه (التي تحدد الخاضع للضريبة ، وتقرض عليه موجب التسجيل وما يتفرع عنه من موجبات لناحية التصريح واصدار الفواتير ومسك السجلات وتأدية الضريبة) ، وأيضاً في المادة الثانية منه لجهة اعتبار أنه متوجباً على " الصندوق " و " البنية القانونية " التسجيل لدى مديرية الضريبة على القيمة المضافة عندما تتوفر لديهما شروط الخضوع وأنهما ملزمان بالتسجيل وبكافة الموجبات المتعلقة بهذه الضريبة عندما يكون المنشئ خاضعاً لهذه الضريبة وتكون الموجودات موضوع عملية التسديد خاضعة للضريبة وتتوفر حالة الترابط بين المنشئ و " الصندوق " أو بين المنشئ " والبنية " ، يتعارض مع الأحكام الواردة في قانون الضريبة على القيمة المضافة ومع أحكام البند الأول من المادة ٤١ من القانون رقم ٧٠٥/٢٠٠٥ ، والتي بمقتضاها يُعتبر الصندوق معفى من أية موجبات ضريبية نصّ عليها القانون رقم ٣٧٩/٢٠٠١ (أي موجب التسجيل وما يتفرع عنه) ، بالنظر لطبيعة نشاطه والخدمات التي يؤديها - وهي خدمات معفاة دون حق الحسم عملاً بأحكام الفقرة ٢ من المادة ٢٨ من القانون رقم ٣٧٩/٢٠٠١ .

وبما أن ما يؤكد على ما تقدم ، أن المادة ٣٨ من القرار رقم ٤٥١/٢٠٠٩ الواردة في الفصل المتعلق بتحديد دقائق تطبيق البند ١ من المادة ٣٢ من القانون رقم ٤٤/٢٠٠٨ المتعلق بالتسجيل لدى الادارة الضريبية ، أوجبت مراعاة أحكام التسجيل لدى مديرية الضريبة على القيمة المضافة (أي شروط هذا التسجيل) ، فنصت على أنه " يتوجب على كلّ من يباشر عملاً خاضعاً للضريبة أو ملزماً وفقاً للقانون بموجبات ضريبية، ومن ضمنهم الأشخاص المعفيين من ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، أن يحيط الدائرة الضريبية المختصة علماً بذلك، بموجب طلب تسجيل، خلال مهلة شهرين من تاريخ مباشرة العمل وذلك مع مراعاة أحكام التسجيل في مديرية الضريبة على القيمة المضافة " ، ما يفيد بأنّ عدم توافر شروط التسجيل وفق الأحكام الواردة في قانون الضريبة

على القيمة المضافة يحول دون اعتبار الجهة المعنية (في الحالة الحاضرة الصندوق) خاضعة لموجب التسجيل لدى الدائرة المذكورة .

وبما أن ما أدلت به وزارة المالية في متن مطالعتها المرفقة بلائحة الدولة الجوابية تاريخ ٢٠١٩/١٠/١٠ ، لتبرير اخضاع الصندوق للضريبة على القيمة المضافة ، من حيث أن القرار التزم بأحكام وأسس الخضوع المتعلقة بالترابط فاعتبر الصندوق خاضعاً في حال الترابط بينه وبين المنشئ اذا كان هذا الأخير خاضعاً للضريبة ، لا يستقيم واقعاً وقانوناً ، ويؤلف اضافةً على الأحكام الواردة في المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ في البنود ٢ وما يليها ، فيضيف حالةً جديدة لم ينص عليها المشرع تكون فيها أعمال " الصندوق " أو " البنية القانونية " خاضعة للضريبة ، كما يخالف نية المشرع المعبر عنها صراحةً في البند الأول والمتمثلة باعفاء " الصندوق " من الضريبة على القيمة المضافة بشكل مطلق وشامل ودون أي استثناء .

وبما أنه يقتضي على ضوء ما تقدم ، ابطال قرار وزير المالية في مادته الثانية ، وفي مادته الأولى في الشق المتعلق باخضاع الصندوق للموجبات المحددة في قانون الضريبة على القيمة المضافة .

ب- في قانونية اخضاع الصندوق للموجبات الضريبية المحددة في المرسوم الاشتراعي رقم ١٩٥٩/١٤٤ وفي قانون الاجراءات الضريبية .

بما أن الجهة المستدعية تطلب ابطال نص المادة الأولى من القرار التطبيقي وهي تدلي بأن هذا النص جاء ملتبساً ، فهو لا يشير بوضوح الى اعفاء أعمال الصندوق من ضريبة الدخل تماشياً مع نص البندين ١ و ٣ من المادة ٤١ من قانون تسنيد الموجودات بل صنف فئة تكليف الصندوق بضريبة الباب الأول على أساس الربح الحقيقي وأخضعه دون استثناء لكامل الموجبات الضريبية المحددة بالمرسوم الاشتراعي رقم ١٩٥٩/١٤٤ ومنها اخضاعه للضريبة دون ايضاح أنه معفى منها. وتضيف أنه بنتيجة عدم مزاولة الصندوق عملاً خاضعاً للضريبة ، يكون موجب التسجيل لدى الادارة الضريبية المنصوص عليه في المادة ٣٢ من قانون الاجراءات الضريبية غير منطبق عليه ولا يلزمه بأي تسجيل أو تصريح من أي نوع كان ، وأن تشبيه حالة الصندوق بحالة المكلفين المتمتعين باعفاء

من الضريبة على الأرباح لا يستقيم كون هؤلاء المكلفين يتمتعون بالشخصية المعنوية وهم من عداد الأشخاص الخاصين للضريبة الا أن القانون أعفاهم منها لأسباب اقتصادية أو اجتماعية تحفيزية بخلاف الصندوق غير المتمتع أصلاً بالشخصية المعنوية والقانونية .

وبما أن المادة الأولى من القرار رقم ١/١٣٩ المطعون فيه تنصّ على ما يلي : " يُعتبر " الصندوق " أو " البنية " (Legal Entity) المعرفان في المادة الأولى من القانون رقم ٧٠٥ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٩ (قانون تسنيد الموجودات) من الأشخاص المكلفين بضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي ويخضعان بالتالي للموجبات الضريبية المحددة في المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ (قانون ضريبة الدخل) ، والقانون رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١ (قانون الاجراءات الضريبية) لاسيما المواد ٢٩ و ٣٠ و ٣١ و ٣٢ و ٣٣ منه ... " .

وبما أن المواد ٢٩ و ٣٠ و ٣١ و ٣٢ و ٣٣ من قانون الاجراءات الضريبية ، حددت موجبات المكلفين لناحية مسك السجلات والمستندات المحاسبية وحفظها والتسجيل لدى الادارة الضريبية لدى مباشرة أي عمل خاضع للضريبة والابلاغ عن التوقف النهائي عن العمل .

وبما أن المادتين ٢٨ و ٣٨ من القرار رقم ١/٤٥٣ تاريخ ٢٠٠٩/٤/٢٢ (تحديد دقائق تطبيق أحكام القانون رقم ٤٤ تاريخ ٢٠٠٨/١١/١١) تنصان على ما يلي :

المادة ٢٨ : " ان السجلات الواجب مسكها بصورة الزامية هي :

....

د- بالنسبة للمؤسسات المستثناة من الضريبة على الدخل: تلزم المؤسسات المستثناة من الضريبة على الدخل المتخذة شكل شركات، بمسك السجلات المطلوب مسكها من المكلفين على أساس الربح الحقيقي. أما المؤسسات المستثناة من الضريبة على الدخل من غير الشركات فيمكنها أن تمسك السجلات المطلوب مسكها من المكلفين على أساس الربح الحقيقي، أو أن تكفي بمسك محاسبة نقدية تتألف بصورة إلزامية من السجلين المطلوب مسكهما من المكلفين على أساس الربح المقطوع إضافة إلى سجل الرواتب والأجور .

" ...

المادة ٣٨ : " يتوجب على كل من يباشر عملاً خاضعاً للضريبة أو ملزماً وفقاً للقانون بموجبات ضريبية، ومن ضمنهم الأشخاص المعفيين من ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، أن يحيط الدائرة الضريبية المختصة علماً بذلك، بموجب طلب تسجيل، خلال مهلة شهرين من تاريخ مباشرة العمل وذلك مع مراعاة أحكام التسجيل في مديرية الضريبة على القيمة المضافة.... " .

وبما أنه يتضح من الأحكام الواردة في قانون الاجراءات الضريبية وفي قراره التطبيقي ، أن المشتري أخضع المؤسسات أو الجهات المعفاة أو المستثناة من ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية لموجب التسجيل لدى الدائرة الضريبية المختصة ، كما ولموجب مسك السجلات والدفاتر المطلوب مسكها من المكلفين على أساس الربح الحقيقي أو الربح المقطوع، بصراحة المادتين ٢٨ و ٣٨ المشار اليهما أعلاه .

وبما أن إعفاء الأرباح الناتجة عن عمل " الصندوق " أو " البنية القانونية " أو عن تصفية أي منهما من ضريبة الباب الأول / دخل ، مع استثناء تلك التي تدخل ضمن إيرادات مؤسسة مصرفية أو مالية قائمة في لبنان ، بصراحة البند الثالث من المادة ٤١ من قانون تسديد الموجودات، لا يؤول الى إعفاء " الصندوق " أو " البنية القانونية " من الموجبات المرتبطة بالتسجيل وبمسك السجلات أسوةً بمكلفي الربح الحقيقي ، لثبوت خضوع الأشخاص والمؤسسات المعفيين من ضريبة الباب الأول لتلك الموجبات الضريبية سنداً للأحكام المارّ ذكرها ، وأنه لا يغيّر من ذلك عدم تمتع " الصندوق " أو " البنية القانونية " بالشخصية المعنوية ، وذلك باعتبار أن " للصندوق " كياناً قانونياً خاصاً حدّدته ونظّمته الأحكام الواردة في قانون تسديد الموجودات ، وأن هذا الكيان قابل لاكتساب الحقوق ولتحمل الموجبات المفروضة عليه والتي منها الموجبات الضريبية التي فرضتها المادة ٤١ في بندها الرابع .

وبما أن اعتبار " الصندوق " أو " البنية القانونية " ، بموجب المادة الأولى من القرار المطعون فيه ، من عداد الأشخاص الذين يخضعون للموجبات الضريبية المحددة في قانون الاجراءات الضريبية لاسيما المواد ٢٩ و ٣٠ و ٣١ و ٣٢ و ٣٣ من القانون ، لا يشكّل أي تجاوز

لأحكام القانون ، لاسيما وأن اخضاع الصندوق أو البنية القانونية للموجبات المشار اليها في تلك المواد ، لا يفيد اخضاعهما لضريبة الباب الأول لجهة التصريح عنها وتسديدها .

وبما أنه خلافاً لما تقدّم ، فإن اعتبارهما (أي الصندوق والبنية القانونية) خاضعين للموجبات الضريبية المحددة في المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته (قانون ضريبة الدخل) ، دون أي تحديد لتلك الموجبات ، ودون استبعاد تلك المرتبطة بالتصريح عن الأرباح المحققة وبتسديد ضريبة الباب الأول عنها ، يجعل الأحكام الواردة بهذا الخصوص مستوجبة الابطال.

وبما أنه يقتضي في ضوء ما تقدم ، ولكون الأحكام الواردة في المادة الأولى من القرار المطعون فيه مرتبطة ببعضها البعض ، وغير مقسمة أو مجزأة الى بنود أو فقرات ، ولكون عدد من القواعد التي وضعتها تلك الأحكام مخالفة لأحكام القانون (لاسيما لجهة اخضاع الصندوق والبنية القانونية للموجبات الضريبية الواردة في قانون الضريبة على القيمة المضافة ، ولتلك المبينة في المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤/١٩٥٩ دون تحديدها) ، ابطال المادة الأولى من القرار المطعون فيه.

ج - في خضوع الأرباح والفوائد التي يدفعها الصندوق لضريبة الباب الثالث بمعدل ١٠%.

بما أن الجهة المستدعية تطلب ابطال المادة ٩ من القرار التطبيقي ، لمخالفتها أحكام القانون والقرارات التطبيقية ، اذ يُستفاد من نصّ البندين ٤ و ٦ من المادة ٤١ من قانون التسنيد والمادة ٥١ من قانون موازنة العام ٢٠٠٣ والفقرتين ٣ و ٤ من القانون رقم ٢٠١٧/٦٤ ومن المادتين الأولى والثانية من القرار التطبيقي رقم ١/١٥٠٤ تاريخ ٢٢/١/٢٠١٧ ومن المادتين ٦٩ و ٧٢ من قانون ضريبة الدخل ، أن المشرع قد أرسى بخصوص ضريبة الباب الثالث معدلين مختلفين لهذه الضريبة يتمايزان بحسب طبيعة الربح المجنى . وعليه ، يقتضي التمييز ضريبياً بين فئتين من الأوراق المالية والحقوق التي تصدرها الصناديق في طور عمليات التسنيد التي تزاولها بصورة رئيسية، وهي شهادات تسنيد مماثلة لحصص ملكية شائعة ، من جهة ، وسندات دين مسندة الى الذمة المالية ، من جهة أخرى ، مع العلم أن لعائدات الفئة الأولى السابقة الذكر صفة الأرباح الموزعة بمفهوم المادة ٧٢ مكرر من قانون ضريبة الدخل ، بينما تدخل إيرادات الفئة الثانية ضمن

التصنيف الضريبي المعطى في المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ وفي قراره التطبيقي رقم ١/١٥٠٤ تاريخ ٢٢/١/٢٠١٧ .

وبما أن الجهة المستدعى بوجهها تطلب ردّ المراجعة وهي تدلي بأن الصناديق ليست من المؤسسات المعنية بأحكام المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧، وأن شهادات التسنيد التي تصدرها ليست سندات دين ، مما يعني أنها لا تخضع لضريبة الباب الثالث الخاصة بالمادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ .

وبما أن المادة التاسعة من القرار التطبيقي تنصّ على ما يلي :

" ان الأرباح أو الفوائد التي يدفعها " الصندوق " أو " البنية القانونية " لحملة شهادات التسنيد أو لحملة سندات الدين باستثناء المؤسسات المصرفية أو المالية منهم ، تخضع لضريبة الباب الثالث من قانون ضريبة الدخل بمعدل ١٠% لدى " الصندوق " أو " البنية القانونية " ويكون " الصندوق " أو " البنية القانونية " ملزماً بالتصريح عنها وتسديد الضريبة المتوجبة عليها ... " .

وبما أنه وفقاً لأحكام المواد ٣ و ٤ و ٥ من قانون تسنيد الموجودات ، يُعتبر " الصندوق " ذمة تخصيص مالية منفصلة ومستقلة ، يؤمن " المدير " ادارتها من خلال اكتساب الموجودات المنقرغ عنها للصندوق في سياق عملية التسنيد وإصدار شهادات تسنيد ممثلة لحصص ملكية شائعة في ذمة "الصندوق" أو لسندات دين مسندة كلياً أو جزئياً إلى هذه الذمة (المادة ٣) ، بحيث يُعتبر كل حامل لشهادة تسنيد عائدة «للسندوق»، حاملاً بالصفة ذاتها، للحصة التي تمثلها هذه الشهادة (المادة ٤) ، أمّا سندات الدين التي يُصدرها الصندوق إضافة إلى الحصص أو بدلاً عنها فهي قد تكون اسمية أو لحامله مع قسائم أو بدونها، كما يمكن أن تكون مصدرة بفائدة محددة تُدفع بتاريخ معينة أو تُحسم مسبقاً (المادة ٥) . هذا وقد نصت المادة ٤١ من القانون في بندها الرابع على أن " تخضع لضريبة الدخل (الباب الثالث من قانون ضريبة الدخل) الأرباح التي يوزعها في أي وقت «الصندوق» أو " البنية القانونية " .

وبما أن نص المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ ، الوارد ضمن الباب السادس من القانون المعنون " أحكام ضريبية " ، يحدد الوضع الضريبي " للصندوق " و " البنية القانونية " المعنيين بأحكامه ، فيبين الاعفاءات الكلية أو الجزئية التي يستفيدان منها عن العمليات والمعاملات التي يقوم بها لصالح الغير أو يقوم بها الغير لصالحهما ، والضرائب التي يخضعان لها . بحيث يُعدّ هذا النص ، فيما خصّ المعالجة الضريبية لأعمال وأنشطة "الصندوق" أو "البنية القانونية" ، نصاً خاصاً يتقدم في ميدان التطبيق على سواه من النصوص أو الأحكام الضريبية العامة .

وبما أن ما جاء في البند الرابع من المادة ٤١ لجهة اخضاع الأرباح التي يوزعها الصندوق أو البنية القانونية في أي وقت ، لضريبة الباب الثالث ، يفيد عن نية المشرع باخضاع الأرباح التي يدفعها الصندوق أو البنية القانونية لحملة شهادات التسديد ، والفوائد التي يدفعها لحملة سندات الدين لضريبة الباب الثالث بمعدلها العام المنصوص عليه في المادة ٧٢ من قانون ضريبة الدخل ، أي ١٠ % .

وبما أن ما يؤكد خضوع جميع أشكال الربح التي يسدها الصندوق الى الغير من حملة شهادات تسديد وسندات دين ، لضريبة الباب الثالث بمعدلها العام ، أن المشرع لم يميّز في البند الرابع من المادة ٤١ بين أنواع الإيرادات أو الأرباح التي يوزعها الصندوق ، بل جاءت أحكامه شاملة في هذا الصدد لتخضع جميع الأرباح الموزعة لضريبة الباب الثالث بالمعدل المتعارف عليه ، ذلك أنه لو أراد المشرع اخضاع فئة من تلك الإيرادات ، لاسيما منها فوائد سندات الدين على نحو ما تدعيه الشركة المستدعية ، لضريبة الباب الثالث بمعدلها المخفض والمستحدثة بموجب المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ (قانون الموازنة العامة لعام ٢٠٠٣) ، لكان أشار صراحةً الى ذلك ، على غرار ما فعل في البند الخامس من المادة ٤١ ، حيث نصّ على أن " تخضع للضريبة على الفائدة البالغة ٥% الفوائد المترتبة «لصندوق» أو «للبنية القانونية» وذلك وفقاً للشروط المتعلقة بقانون هذه الضريبة (المادة ٥١ من قانون موازنة ٢٠٠٣ ونصوصها التطبيقية) " .

وبما أنه بمعنى آخر ، إنّ تفسير ارادة المشرع المعبر عنها في المادة ٤١ - ٤ على نحو يؤدي الى التمييز بين معدلات الضريبة المفروضة تبعاً لطبيعة الأوراق المالية المنتجة للايراد ، لا

يصحّ قانوناً، باعتبار أن اخضاع الفوائد الناتجة عن سندات الدين لضريبة الباب الثالث الخاصة يستلزم أحكاماً واضحة وصريحة بهذا الخصوص ، الأمر غير المتحقق في القضية الحاضرة ، لاسيما وأن القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ المتعلق بتسنييد الموجودات هو قانون لاحق للقانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ ، وأن سندات الدين التي يصدرها " الصندوق " أو " البنية القانونية " بالاستناد الى أحكامه (أي القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥) غير مشمولة بالتعداد الوارد في المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ .

وبما أنه في مطلق الأحوال ، فإن معدّل ضريبة الباب الثالث المستحدثة بموجب المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ ، قد تمّ تعديله بموجب قانون موازنة العام ٢٠١٧ (القانون رقم ٢٠١٧/٦٤) ، حيث رفع هذا المعدّل من ٥% الى ٧% ، ومن ثمّ عدّل بموجب القانون رقم ١٤٤ تاريخ ٢٠١٩/٧/٣١ (قانون الموازنة العامة والموازنات الملحقة لعام ٢٠١٩) ، الذي رفع هذا المعدّل الى ١٠% . وعليه تُعتبر جميع مداخيل رؤوس الأموال المنقولة ، اعتباراً من تاريخ نفاذ القانون الأخير ، خاضعة للضريبة بمعدّل ١٠% ، بصرف النظر عما إذا كانت تلك المداخيل من تلك التي عدّتها المادة ٥١ من القانون رقم ٢٠٠٣/٤٩٧ ومن سائر المداخيل التي تخضع أساساً لضريبة الباب الثالث العامة .

وبما أنه يقتضي تبعاً لما تقدم ، ردّ السبب المدلى به من الجهة المستدعية في هذا الاطار ، واعتبار المادة التاسعة من القرار التطبيقي متوافقة مع أحكام المادة ٤١-٤ المراد تحديد دقائق تطبيقها .

د - في خضوع الصندوق لرسوم الافراز والانشاءات:

بما أن الجهة المستدعية تطلب ابطال المادة ٣ من القرار التطبيقي ، لمخالفتها مبدأ الاعفاء الشامل من جميع الضرائب والرسوم المنصوص عليه في البند ١ من المادة ٤١ من قانون التسنييد .

وبما أن المادة ٣ من القرار موضوع الطعن تنصّ على أن " يشمل الاعفاء المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ كافة أنواع الضرائب والرسوم بما فيها

رسوم تسجيل عقود التأمين والرهن ورسم الطابع المالي ، وتبقى رسوم الافراز والانشاءات متوجبة على " الصندوق " أو على " البنية القانونية " ، ويُشترط لاعفاء الأموال المنقولة التي يكتسبها أو يتفرغ عنها " الصندوق " أو " البنية القانونية " أن تكون تلك الأموال مسجلة على اسم " الصندوق " أو " البنية " وفقاً للأصول القانونية .

وبما أن المادة ٤١ من القانون رقم ٢٠٠٥/٧٠٥ نصت على ما يلي :

" ١- يعفى «الصندوق» و«البنية القانونية» وجميع المعاملات والعمليات التي يقوم بها أو يقوم بها الغير لصالحهما من جميع الضرائب والرسوم التي تترتب بموجب نصوص عامة أو خاصة، وفي أي نص وردت، إلا بما استثني صراحة من هذا الاعفاء أو بما ورد بشأنه من شروط بموجب أحكام هذا القانون ولا سيما في تلك التي تبينها الفقرات ٢ إلى ٥ من هذه المادة .

....

٦ فيما خلا الاعمال والعمليات المعفاة من الضرائب والرسوم بحسب هذا القانون التي يمارسها «الصندوق» أو «البنية القانونية» على الموجودات المنقولة وغير المنقولة يبقى خاضعاً لمختلف الضرائب والرسوم، ووفقاً للنصوص المختصة بكل منها، كل ما يتعلق بهذه الموجودات بما في ذلك عائداتها والأرباح التي تنتج عنها."

وبما أنه يقتضي تفسير النصوص القانونية على نحو يؤمن الانسجام فيما بينها ، ويؤدي الغاية التي أرادها المشرع من خلال اقراره لحق الاعفاء من الضريبة .

وبما أنه في هذا السياق ، يعتبر الاجتهاد أنه ولئن كان المبدأ المعتمد لدى تفسير القوانين يوجب تفسير كل اعفاء من توجب الضريبة أو الرسم بصورة حصرية ، كونه يشكل استثناء لمبدأ عام كرسه الدستور والقوانين الضريبية المتعلقة بالانتظام العام ، الا أنه بالمقابل يتوجب على القاضي الناظر في قضايا التنازع الضريبي أن يتقيد بالنصوص القانونية الواضحة التي تتعلق بالاعفاء من الضرائب والرسوم ، بمعنى أن التفسير الحصري أو الحرفي للاعفاء يقتضي ألا يؤدي الى تعطيل تطبيق النصوص القانونية على الحالات التي يشملها الاعفاء الضريبي ، طالما أنه لا يوجد تعارض

بين التطبيق الحرفي والتفسير الحرفي للنص ، لأنه عندما يعتمد القاضي الى تطبيق النص حرفياً فإنه يكون قد فسره ، أي أنه لا يمكن تطبيق النص حرفياً ما لم يعتمد الى تفسيره .

وبما أنه يُستفاد من أحكام المادة ٤١ من القانون ، أن نية المشرع انصرفت نحو افادة " الصندوق " و " البنية القانونية " من اعفاء شامل من كافة الضرائب والرسوم ، تشجيعاً لقيامهما ولأنشطة التي يمارسانها ، وبالتالي عدم اخضاعهما الا للضرائب المبينة حصراً في الفقرات ٢ الى ٥ وذلك عن العمليات والمعاملات التي يقوم بها أو التي يقوم بها الغير لصالحهما وتكون مرتبطة ومتصلة مباشرة بطبيعة نشاطها . وأنه في ما خصّ سائر العمليات التي يقوم بها الصندوق ، والتي تتناول الموجودات المكتسبة ، والتي لا تدخل ضمن اطار عمليات التسديد أو ضمن غايات الصندوق المبينة في المادتين ٢ و ٣ من القانون رقم ٧٠٥ / ٢٠٠٥ أو ضمن سياق التفرغ عن تلك الموجودات (البند ٢ من المادة ٤١) ، والتي منها عمليات تأجير عقارات الصندوق (المادة ٦) أو افرازها واقامة الانشاءات عليها ، فهي تبقى خاضعة للضريبة الخاصة بها بصراحة البند ٦ من المادة ٤١ من القانون .

وبما أن ما جاء في المادة الثالثة من القرار التطبيقي لجهة اعتبار رسوم الافراز والانشاءات متوجبة على " الصندوق " أو على " البنية القانونية " ، يقع في محله القانوني الصحيح ، الأمر الذي يقتضي معه ردّ الدفع المدلى به لهذه الجهة .

وبما أنه يقتضي على ضوء مجمل ما تقدّم ، ابطال المادتين الأولى والثانية من القرار المطعون فيه، لتضمنهما أحكاماً جديدة ومخالفة لأحكام المادة ٤١ المراد تحديد دقائق تطبيقها .

وبما أنه لم يعد من حاجة لبحث سائر ما أدلي به .

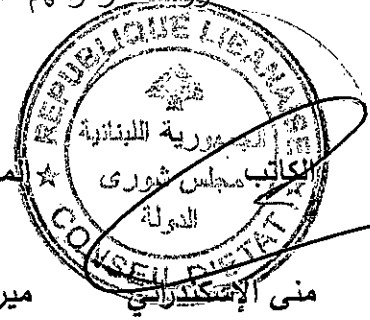
وبما أنه يقتضي ردّ الأسباب والمطالب الزائدة أو المخالفة .

لذلك ،

يقرر بالإجماع :

- قبول المراجعة شكلاً .
- قبولها جزئياً في الأساس وإبطال المادتين ١ و ٢ من قرار وزير المالية رقم ١/٣٩ تاريخ ٢٠١٩/٣/١٨ .
- تضمين الفريقين مناصفةً رسوم ومصاريف المحاكمة .

قراراً أصدر وأفهم علناً بتاريخ ٢٠٢٠/٦/١٦ .



المستشار

ميراي داود

المستشار

يوسف الجميل

الرئيس

ميريه عفيف عماطوري