

# في أن التأليف للتدريس غير خاضع لضريبة

تعليق للأستاذ الدكتور ومسيس بهنام

الأستاذ بكلية الحقوق بجامعة الاسكندرية

بتاريخ ٧ ديسمبر ١٩٦٦ وفي الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ القضائية ، حكمت محكمة النقض بأن من حق المؤلف أن يستغل مؤلفه بطريق مباشر أو غير مباشر ، ومن وسائل هذا الاستغلال أن يتولى طبع مؤلفه ونشره بنفسه أو بواسطة الغير بقصد تحقيق ربح مادي ، ونشاط المؤلف في نقل مؤلفه إلى الجمهور واستغلاله على هذه الصورة يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية في معنى المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، وقولها « تسرى هذه الضريبة على كل «مهنة» أو «نشاط» لا يخضع لضريبة أخرى » ، وهما وصفان متغايران ردد الشارع بينهما بلفظ «أو» لكي يخضع للضريبة على المهن غير التجارية أحوال استغلال كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية بقصد تحقيق ربح مالى ، وإن لم يتخذه صاحبه مهنة معتادة له - (تراجع مجموعة محكمة النقض - السنة ١٧ - العدد الرابع - رقم ٢٥٩ - ص ١٧٩٣) .

واستندت مصلحة الضرائب على هذا الحكم لتطالب بضريبة المهن غير التجارية حتى أستاذ الجامعة فيما يتعلق بالمؤلف الذى يضعه لطلبته في فرع التخصص العلمى المعهود إليه رسمياً بتلقيه إياهم وامتحانهم فيه .

كما استخلصت بعض المحاكم الابتدائية ومحاكم الاستئناف ذات المعنى من الحكم المذكور ، فغيرت قضاءها عما كان ، ونسب البعض منها إلى أساتذة الجامعة أن شأنهم في مؤلفاتهم الجامعية شأن أى مؤلف يستهدف من طبع مؤلفه ونشره الاستغلال والربح .

ونورد على سبيل المثال حكماً أصدرته محكمة استئناف الإسكندرية بتاريخ ١٤ يناير ١٩٦٨ فى الاستئناف رقم ١٥٦ لسنة ٢٢ ق تجارى المرفوع من مصلحة الضرائب ضد مدرس فى كلية التجارة بجامعة الإسكندرية .

فقد جاء فى هذا الحكم ما يلى :

«ومن حيث أن المادة ٧٢/٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تقضى بأن تسرى ضريبة المهن غير التجارية على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ولم تعف من أدائها إلا الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى وكذلك المعاهد التعليمية والمنشآت الزراعية ، وليس المستأنف ضده واحداً منها فلا يسرى عليه الإعفاء .

ومن حيث أنه فى حدود ذلك النص ونص المادة ٧٣ التالية له ، قد أصبحت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية هى ضريبة القانون العام ، ولم تصبح قاصرة على أرباح مهنة معينة أو على أرباح المهن الحرة وحدها بل صارت شاملة لكل نشاط يزاوله الممول ولولم يتخذ حرفة له ما دام لا يخضع لضريبة أخرى ولم يكن ممن يعفيهم القانون من أداء الضريبة . ولم تعد ثمة ضرورة لتوفر شرط الانقطاع لمزاولة المهنة أو النشاط كما أنه لا ضرورة لتوفر شرط تعيبي الربح عند بدء مزاولة النشاط ويكفى أن تكون هذه الغاية قد تحققت وكانت أحد الدوافع التى دعت إليه ، هذا هو الرأى الذى استقر عليه القضاء وتوثره المحكمة ، وإذ كان هذا ، وكان من حق المستأنف ضده وهو بسبيل نشر علمه أن يستغل مؤلفاته بما يعن له من وسائل الاستغلال كأن يجرى طبعا ويبيعا عن طريق دور النشر العامة فإذا حقق له هذا الاستغلال ربحا فانه لا معدى لإخضاع هذا الربح للضريبة المنوه عنها فى المادة ٧٢ السالفة الذكر ولا وجه لما يذهب إليه المستأنف ضده من أنه يباشر عملا جامعياً فى حدود نشاطه العلمى ولا للقول بأن مصلحة الضرائب لم تقدم ما يدل على أنه قام بالتأليف فى سنوات النزاع بقصد تحقيق الربح ، لأن

هذا كله يتجافى وما ثبت بكتاب مؤسسة المطبوعات الحديثة من أنه حصل منها على المبالغ السابق ذكرها في سنوات النزاع . كما أن المستأنف ضده لم يقدم ما يدل على أنه يقتصر في نشر مؤلفاته على التوزيع داخل نطاق الجامعة أو الكلية التي يقوم بالتدريس فيها دون تجاوز هذه الحدود ، وإن حصوله على المبالغ السالفة الذكر لدليل على قيامه بالنشر والتوزيع على نطاق واسع يتجاوز حدود الكلية والنشاط الجامعي البحت ، ومع ذلك فإنه يهيم المحكمة أن تشيد بما لأساتذة الجامعات من فضل على العلم وطلابه وتهيب بأولئك الأساتذة أن يضيفوا إلى حصيلة العلوم والفنون ما استطاعوا إلى ذلك سبيلا دون أن يثنيم عن ذلك واجب أداء الضريبة فهو حق للدولة على كل المواطنين يؤدونه في حدود القانون وأساتذة الجامعات بلا ريب في مقدمتهم» .

تلك أسباب الحكم ، ويؤخذ عليها منذ الوهلة الأولى ما يلي :

(أولاً) أنها مع التسليم بأن الجامعات التي لا ترمى إلى الكسب معفاة من الضريبة في حدود نشاطها العلمي ، إستبعدت أساتذة الجامعات من عداد تلك الجامعات ، معتبرة هذا الاستبعاد قضية مسلماً بها ودون ذكر لأساسه العقلي .

(ثانياً) أنها إذ وصفت ضريبة المهن غير التجارية بأنها ضريبة القانون العام وبأنها - طبقاً لعموم نص القانون - تسرى على كل نشاط يزاوله الممول ما دام لا يخضع لضريبة أخرى ، فات عليها أن المقصود بهذا «النشاط» كوعاء لتلك الضريبة ، السلوك التلقائي الذي لا يكون صاحبه مرغماً عليه بحكم وظيفة عامة .

(ثالثاً) أنها تنسب إلى أستاذ الجامعة تغيبي الربح ، إن لم يكن عند بدء مزاوله النشاط ، فعلى الأقل في لحظة لاحقة ، مع أن هذا التغيبي عنصر نفساني ليس من السائع تقرير وجوده بتلك السهولة وبغير تدليل .

(رابعاً) أنها تستخلص وجود قصد الربح لدى أستاذ الجامعة من كون كتابه يوزع خارج نطاق الجامعة أو الكلية التي يقوم بالتدريس فيها ، وذلك

عن طريق دور النشر العامة ، مع أن هذه الحجة في ذاتها وبمفردها لا تؤدى عقلا إلى ثبوت هدف الربح ، فدار النشر العامة تتولى الطبع والتوزيع لأن الأستاذ لا يملك من المقدره المالية ما يتيح له تحمل الطبع على نفقته الخاصة ، كما أن وجود الكتاب معروفاً في مكان دار عامة للنشر أو أكثر من دار ، لا يعنى أكثر من مجرد إرشاد الطالب الذى يهيمه ذلك الكتاب إلى أنه موجود فى هذا المكان ، وليس بلازم أن تقام داخل أسوار الجامعة حوانيت لعرض الكتب وتوزيعها ، بل يعد ذلك إن حدث ، خلا بالنظام وبالروتق العام لأفنية الجامعة ، ويحوطها إلى أسواق للبيع والشراء تسيء إلى مهابة الجامعة كمحراب للعلم .

(خامساً) أنها اعتبرت طبع الأستاذ لكتابه وتوزيعه لهذا الكتاب استغلالاً للعلم ، فى حين أنه لا يعدو أن يكون تسجيلاً لابد منه للعلم ولنتائج البحث فيه ، وقالت إنه إذا حقق ذلك الاستغلال ربحاً فلا معدى عن إخضاعه للضريبة ، مع أن مجرد نتاج فائض فى صورة مبلغ من النقود لا يعنى حتماً وبالضرورة أن هذا المبلغ ربح ، فقد افترض القانون ذاته حين أعفى من الضريبة الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب، أن ثمة مبلغ يعود عليها من نشاطها، ومع ذلك نفى أن يكون هذا المبلغ كسباً لكونه ناتجاً من نشاط يسلم القانون ذاته بأنه لا يهدف إلى الكسب . وسنحدد فيما يلى النعت الذى يمكن أن يوصف به مثل ذلك المبلغ حين يعود على أستاذ الجامعة .

(سادساً) أنها تشيد بما لأساتذة الجامعات من فضل على العلم وطلابهم وتهيب بهم فى الوقت ذاته أن يؤدوا واجب الضريبة لأنها حق للدولة على كل المواطنين . وهذا هو العجب العجيب .

فليس أستاذ الجامعة يزعم لنفسه امتيازاً على سائر المواطنين من ناحية عدم الخضوع للضريبة .

فهو يدفع عن طيب خاطر ضريبة كسب العمل عن مرتبه كموظف عام

وعن كافة ما يؤول اليه فوق المرتب من مكافآت ، ويدفع كذلك ضريبة الإيراد العام .

أما البحث العلمى كعمل خاص يميز أستاذ الجامعة عن غيره من الناس ، فهو فى ذاته وفى نظر من يدرك حقيقته ضريبة الضرائب ، ولا محل بعدها لأية ضريبة .

وإذا كان يوجد ثمة مبلغ يعود على الأستاذ من وراء تسجيل نتائج ذلك البحث ونشرها على الطلاب ، فانه مبلغ قصد القانون — كما سيجيء — البعد به عن تناول الضريبة .

وحين يقرر القانون إعفاء عمل ما من عبء الضريبة ، يقصد بذلك أن الضرر الذى تصيب به الضريبة هذا العمل ، يؤذى مجتمع المواطنين أكثر مما تفيده الضريبة فيما لو تقرررت ، فيؤثر لذلك صرف النظر عنها . فهذه هى الحكمة من أى إعفاء ضريبي .

وقد تقدم أن أستاذ الجامعة يدفع كثيراً من الضرائب التى تهبط بمقرراته المالية إلى حد كبير عن الأرقام الإسمية الظاهرية لهذه المقررات .

فاذا أخضع للضريبة كذلك ، حتى فيما يعود عليه من البحث العلمى المضنى والتسجيل الشاق لنتائج هذا البحث ، فإن معنى ذلك كما سيجيء [ أن توجه إلى العلم والعلماء طعنة قاتلة ، لا شك فى أن القانون قد حرّمها ، وإن فات ذلك على الحكم موضوع التعليق .

\* \* \*

حديثنا حتى الآن ، كان عن حكم محكمة استئناف الإسكندرية وما مجرى على نهجه من الأحكام .

وكان الحديث عن أسباب الحكم .

وإنما تستحق النتائج المنطقية للحكم حديثاً آخر .

فالقول بأن أستاذ الجامعة يخضع لضريبة المهن غير التجارية فيما يتعلق بكتابه الجامعي ، مؤداه أن يتحمل كافة الالتزامات المرتبطة قانوناً بتلك الضريبة طبقاً لما بينته المادتان ٧٤ ، ٧٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (معدلاً بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ والقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٥) ، ومن هذه الالتزامات أن يمسك أستاذ الجامعة بدفتر يومية ودفتر إيصالات ذي قسائم بأرقام متسلسلة .

ولكن ما مناسبة ذلك في صدد كتاب أعده الأستاذ لطلبته في حدود المنهج الرسمي الذي يدرسه إياه ؟ .

إن ما في ذلك الالتزام من شذوذ واضح فيما يتعلق بالكتاب الجامعي لأستاذ الجامعة ، ليدل في ذاته على مخالفة القانون في تحميل هذا الأستاذ من أجل ذلك الكتاب ، بالزام لم يتقرر أصلاً لمثل هذا النوع من الأعمال ولا محل له إطلاقاً في مجال لا يتعدى إمداد الطلاب في مادة التخصص بمرجع لهم يعولون عليه في الإلمام بهذه المادة وأداء الامتحان فيها .

والواقع أن الشذوذ وصف يلحق دائماً بنتائج كل أمر فيه خروج على القانون ، ويعد أقوى العلامات الدالة على هذا الخروج ، إذ لو كان تطابق الأمر مع القانون قائماً ما كان يوجد في نتائجه أي شذوذ .

\* \* \*

وفوق ما تقدم ، فإنه ليس لمصلحة الضرائب أن توالى ملاحظتها لأستاذ الجامعة متعلقة في ذلك بحكم محكمة النقض السالف بيانه في ديباجة هذا التعليق .

فمن ناحية ، لم يصدر هذا الحكم في صدد أستاذ من أساتذة الجامعة ، حتى يزر ما انبعث بسببه عن مصلحة الضرائب من طبل وزمر .

ومن ناحية أخرى ، يتعين فهم الواقعة التي فصل فيها ذلك الحكم لمعرفة حدودها ومعالمها ، وبذا يتأتى وضع الحكم موضعه الصحيح وعدم تحميله أكثر مما يحتمل .

وبالرجوع إلى ذلك الحكم يتبين منه أن الواقعة خاصة بأستاذ كان يلقي محاضرات في معهد الضرائب على موظفي مصلحة الضرائب وطبع هذه المحاضرات سنة ١٩٤٧/٤٦ ، غير أنه أعاد طبعها لمناسبة صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بتعديل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وباع جانباً من نسخ الكتاب بمعرفة إحدى المكتبات وقام هو ببيع باقي النسخ ، ثم أعاد طبع الكتاب سنة ١٩٥٦ لمناسبة التعديلات التي استحدثها المشرع بقوانين الربط الحكيم وألف جزءاً ثانياً من الكتاب أضافه إلى الجزء الأول .

ولذا نسبت إليه محكمة النقض قصد الربح ، إذ قالت إن هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت إلى النشاط ، ولو أنه لم يكن متوافراً عند بدء مزاولة النشاط أى وقت التدريس .

فما شأن تلك الحالة بأستاذ في الجامعة طبع نتائج بحثه العلمي في سبيل أن يدرسها لطلابه ، وأعاد طبعها بما طرأ عليها من جديد لأنه لا يزال يدرسها للطلاب ، وليس لديه قصد الربح لا أولاً ولا آخرأ ؟ .

إذا كان يحدث عرضاً أن يصل كتاب أستاذ الجامعة إلى متناول شخص من غير الطلاب ، فإن ذلك ليس على أية حال الهدف الذي يرمى إليه الأستاذ أصلاً ، لأنه إنما يطبع نتائج كفاحه العلمي لطلابه بقدر حاجتهم وبمقدار يتناسب مع عددهم ، ولا ينصرف قصده بتاتاً إلى النشر للجمهور دون تمييز ، وينتفى لديه العنصر النفساني الذي يتطلبه القانون في سبيل الإلزام بالضريبة مادام الكتاب محصوراً في المنهج الرسمي المحدد لامتحان الطلاب فيه .

والقول الفصل في ذلك للقانون .

ولذا نورد فيما يلي نص المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (معدلاً بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ثم بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠) ، ونبين كيف أن نتيجة التطبيق السليم والتفسير الصحيح لهذا النص ، هي

إخراج أستاذ الجامعة من عداد الخاضعين لضريبة المهن غير التجارية ، وإنما في حدود الكتاب العلمى الذى يضعه للطلاب فى المنهج الرسمى المعهود إليه بتلقيهم إياه وامتحانهم فيه .

تنص تلك المادة على أنه :

«إبتداء من أول يناير سنة ١٩٥٢ تفرض ضريبة سنوية سعرها :

١١٪ عن ال ١٥٠٠ جنيه الأولى

١٣٪ عن ال ٥٠٠ جنيه التالية

١٥٪ عن ال ١٠٠٠ جنيه التالية

١٨٪ عن ال ٢٠٠٠ جنيه التالية

٢٢٪ عما زاد على ذلك

على **أرباح** المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممولون **بصفة مستقلة** ويكون العنصر الأساسى فيها العمل .

وتسرى هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ومع ذلك يعفى من أدائها :

١ - **الجماعات التى لا ترمى الى الكسب** وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى وكذلك المعاهد التعليمية .

من هذه الإرادة الصريحة للقانون ، يتضح الشرطان اللازم توافرها لاستحقاق ضريبة المهن غير التجارية .

**الشرط الاول :** يتعلق بوعاء الضريبة إذ يجب أن يصدق على هذا الوعاء وصف الربح .



**والشرط الثاني :** يتعلق بصاحب النشاط المنتج للربح إذ يلزم فيه أن يمارس هذا النشاط بصفة مستقلة ، لأنه إذا مارس النشاط بصفة تبعية أى مع وجود علاقة تبعية بينه كخادم وبين آخر كمخدوم لا تسرى الضريبة على المهن غير التجارية ، وإنما يجوز أن تسرى ضريبة أخرى هي تلك التي قررها القانون على كسب العمل ، وذلك متى تحققت الشروط الأخرى لهذه الضريبة .

وسرى أن كلا الشرطين متخلف في تأليف أستاذ الجامعة لكتاب في فرع تخصصه .

ولا ينال من هذا النظر ، كما سرى ، ولا يؤدي إلى استحقاق الضريبة على مثل هذا الكتاب ، كون النص قد قرر أن ضريبة المهن غير التجارية تسرى على كل نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، لأن المقصود بهذا النشاط عمل لا يدخل في مضمونه ولا يندرج تحته الكتاب الجامعي الموضوع للطلاب في فرع التخصص .

\*\*\*

### عن الشرط الاول

يلزم في وعاء الضريبة أن يكون ربحاً . وقد استلزم القانون هذا الشرط صراحة حين قرر أن الضريبة تسرى على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يكون العنصر الأساسي فيها هو العمل .

والقاسم المشترك بين المهن المقصودة هو العمل وكونه المصدر الأساسي للربح ، لا رأس المال ، لأن الربح الناتج من رأس المال يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

كما أن فيصل التفرقة بين الربح الناتج من العمل والخاضع لضريبة المهن غير التجارية ، وبين الربح الخاضع لضريبة كسب العمل والناتج هو الآخر من العمل ، أن الضريبة الأخيرة تسرى على من يمارس نشاطه تابعاً لمبتوع ، بينما ضريبة المهن غير التجارية تتعلق - كما قرر القانون صراحة - بمن يباشر نشاطه بصفة مستقلة .

وخصص نص القانون من يمارسون نشاطهم بصفة مستقلة بأنهم أرباب المهن الحرة والمهن الأخرى غير التجارية ، إذ رأى القانون أن للمهن الحرة معنى اصطلاحياً عرفياً ينصرف إلى الطب والمحاماة والهندسة ، فأراد استخدام تعبير آخر بالإضافة إليها هو تعبير المهن غير التجارية ، ليشمل هذا التعبير كافة المهن التي يكون العمل لا رأس المال المصدر الأساسي للربح فيها ، مثل التحليل الكيميائي والتمثيل المسرحي أو السينمائي والإخراج المنظري والغناء والتأليف والتنفيذ الموسيقي والإنشاء الروائي ، وهذه كلها مهن لم يجر العرف على تسميتها بالمهن الحرة ، ولو أنها هي الأخرى مهن غير تجارية ، ليست فيها وساطة بين منتج ومستهلك ولا تتركز على رأس المال ، كما في التجارة والصناعة ، وإنما تعتمد أساساً على العمل الإنساني الشخصي .

و شاء القانون ألا يفلت من الضريبة حتى من يباشر نشاطاً عرضياً منتجاً للربح ، كمن يؤلف رواية واحدة تصادف رواجاً ونجاحاً فتندر له كسباً وفيراً يعد ضريبة من ضربات الحظ . فلكى يخضع القانون للضريبة حتى مثل هذا المؤلف ، على الرغم من أنه لم يحترف التأليف بعد ، ولم ينتج سوى رواية واحدة ، قرر في عبارة عامة أن ضريبة المهن غير التجارية لا تسرى فحسب على كل مهنة لا تخضع لضريبة أخرى مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وإنما كذلك على كل نشاط لا يرقى إلى درجة المهنة أى الاحتراف ، متى كان لا يخضع لضريبة أخرى .

ولا يراد بالنشاط غير الخاضع لضريبة أخرى ، أى عمل إنساني يعود على صاحبه بمبلغ من النقود .

فيلزم دائماً في المبلغ العائد من العمل على صاحبه ، أن يكون ربحاً ، لأن وعاء الضريبة هو دائماً الربح ، وحدد القانون وعاء الضريبة في ديباجة النص بأنه «أرباح» ، وحين قرر أن هذه الضريبة تسرى على كل نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، قصد الضريبة موضوع النص والمحدد وعاءها بأنه ربح لا محض النسب المئوية لتلك الضريبة ، إذ لا تتصور ضريبة بدون

وعاء معين لها وفي صورة نسبة مئوية تقتطع من أى مبلغ نقدي يحصل عليه أى إنسان . فثقل هذا الاقتطاع لن يكون ضريبة بالمعنى الفنى لهذه الكلمة وإنما صدقة إجبارية عفا عليها الزمن ولم يعد لها وجود .

وإذن فالنشاط الخاضع لضريبة المهن غير التجارية لأنه لا يخضع لضريبة غيرها ، لا يمكن إلا أن يكون نشاطاً مدرأاً لمبلغ يصدق عليه وصف الربح .

وحين قرر القانون أن ضريبة المهن غير التجارية تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، قصد التعميم من باب التحوط ، إذ لم يكن فى وسعه أن يضع بياناً جامعاً وحصرأً شاملاً لكل مهنة أو نشاط العنصر الأساسى فيهما هو العمل ويدران ربحاً ، ومع ذلك لا يخضع ربحهما لا لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ولا لضريبة كسب العمل .

فلو وضع القانون مثل ذلك البيان لجاء قاصراً عن الإحاطة بكل ماتستحدثه الحياة العصرية من صور للنشاط الإنسانى المنتج لربح تأسيساً على العمل وحده . فهذه الصور متزايدة على الدوام فضلاً عن أنها تفوق الحصر ، ويمكن أن يدخل فيها يوماً ما حتى جمع التمامة وحتى حراسة السيارات وترتيب وقوفها فى غياب أصحابها .

ذلك التعميم إذن ، لا يعدو أن يكون تحوطاً من جانب القانون فى تحديد وعاء الضريبة ، وذلك ليجيء هذا التحديد محكماً لا يفلت منه أى مواطن جنى ربحاً من وراء عمله .

هو تعميم ينطوى على أسلوب مفهوم المخالفة ، ويعزز ماسبق أن عبر عنه النص بأسلوب مفهوم المطابقة .

فكل نشاط قوامه الأساسى هو العمل لا رأس المال ، يخضع لضريبة المهن غير التجارية بمفهوم المطابقة مع الشطر الأول فى نص المادة .

وكل نشاط لا يخضع لضريبة المهن التجارية والصناعية ولا لضريبة

كسب العمل ، تسرى عليه - بمفهوم المخالفة - ضريبة المهن غير التجارية ، إذ يفترض فيه أن عدم خضوعه لضريبة أخرى راجع إلى كون قوامه الأساسي ليس رأس المال حتى تسرى عليه ضريبة المهن التجارية والصناعية ، ولا علاقة التبعية بين خادوم ومخدوم حتى تتناوله ضريبة كسب العمل ، وإنما العمل ، وبالتالي تنصب عليه ضريبة المهن غير التجارية .

هذا هو كل ما يعنيه القانون بقوله عن ضريبة المهن غير التجارية إنه «تسرى هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى»<sup>١</sup>.

وأما الخصيصة الجوهرية التي لا غناء عنها في كل أحوال الضريبة وكائناً ما كان النشاط الذي تسرى عليه ، فهي أن يكون المبلغ الناتج من هذا النشاط ربحاً .

ومتى كان المبلغ الناتج للإنسان من سلوكه مجرداً من وصف الربح ، فلا شأن للضريبة به ، إذ لا بد لاستحقاقها من وجود ربح .

ولم يكن القانون في حاجة إلى إعفاء الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب من الضريبة على المبالغ التي تعود عليها من نشاطها العلمي أو الاجتماعي أو الرياضي ، لأن هذه المبالغ ، وإن كانت فائضاً ، لا تعد أرباحاً ، وبالتالي لم تكن تصلح أصلاً كوعاء للضريبة ، وكان طبيعياً أن تخرج من متناول الضريبة لهذا السبب ، دون ضرورة لنص صريح في معنى إعفائها .

ذلك هو معنى الشرط الأول في المبلغ الخاضع للضريبة وهو أن يكون ربحاً .

ولقد آن لنا بعد ما تقدم ، أن نبين لماذا لا يتوافر هذا الشرط فيما يعود على أستاذ الجامعة من مبلغ ، نتيجة بحثه العلمي في فرع تخصصه وتسجيله لنتائج هذا البحث وطبعها ونشرها على الطلاب .

ونرى أن وصف الريح ، لا يمكن أن يصدق على ذلك المبلغ لسبيين :  
**السبب الاول :** أن أستاذ الجامعة يستهدف بعمله طلاب علمه ولا شأن  
له بعموم الجمهور .

**والسبب الثاني :** أن التنقيب عن الحقيقة العلمية لكشف النقاب عنها  
وفهمها ثم لفهامها ، يتميز كعمل بأنه أشق أنواع الأعمال ، والبون شاسع  
بين الكشف عن الحقيقة وتسجيلها ، وهذا شيء ، وبين التطبيق العملي  
استثماراً لها بعد اكتشافها ، وهذا شيء آخر .

فن جهة يختلف أستاذ الجامعة عن غيره من مؤلفين ، في أنه يتبع  
الأسلوب العلمي في البحث . وهذا الأسلوب يتميز بالتجرد من أية فكرة  
مكونة مقدماً ومن أى إحساس شخصى قد يكون واهماً في كله أو جزء منه ،  
وبالبحث عن الحقيقة والتقاطها كما هي وتصويرها دون إدخال أى تعديل  
على صورتها .

وحقائق الكون سواء فيما يتعلق منها بالمادة أو بالإنسان ، مجاهل كان  
الأسلاف ولا يزال الأخراف يخوضون غمارها ، وستظل إلى الأبد كما كانت  
منذ الأزل محل بحث وتنقيب من جانب العقول البشرية القاصرة ، ولا يفعل  
الباحثون سوى الوقوف على قبس من نور الحقيقة في أى مجال من مجالاتها ،  
ثم يأتى اللاحقون ليواصلوا عمل السابقين ويضيفوا إلى حصيلته مزيداً ،  
ومع ذلك تظل الحقيقة على الدوام عملاقاً لا يقوى على مطاولته أقزام البشر .

على أن أستاذ الجامعة كباحث عن الحقيقة في مكتبة أو في معمل ،  
لا يسجل نتائج بحثه وينشرها بقصد الريح ، وإنما لتلقين الطلاب هذه النتائج .

فهو يختلف عن مؤلف روائى يعرض روايته على الجمهور قاطبة .

وحين يطبع الأستاذ نتائج بحثه في المنهج العلمي المعهود إليه بتدريسه ،  
إنما يفعل ذلك لطلابه الواجب أن يجتازوا الامتحان في هذا المنهج ، وليست

له مادياً ونفسانياً أية وجهة غيرهم ، ولو حدث أن وقع كتابه عرضاً في يد سواهم .

يؤكد ذلك أن الأستاذ يراعى دائماً في طبع كتابه الجامعي ألا تزيد نسخه عن قدر معين ، حتى يتمكن من إعادة الطبع بعد ذلك لإضافة ماجد على مكتشفات الحقيقة العلمية من مزيد ، ومتابعة ما يطرأ في مجال التخصص من تطور مستمر لا ينقطع ، سواء في النطاق الوطني أو في النطاق الدولي .

ولهذا ، فإن عدد النسخ لا يمكن أن يقل عن ألف في كل مرة ، ولا يتجاوز عادة الألف . فالألف كرقم حد أدنى وأقصى في الوقت ذاته . أما أن هذا الرقم حد أدنى ، فلأن طبع أقل من هذا العدد معناه أن تزيد التكاليف إلى درجة لا قبل للطالب بتحملها بدلا من أن تتوزع على نحو يدخل في مقدور كل طالب . وأما أن ذلك الرقم حد أقصى كذلك ، فلأن تجاوز الألف نسخة يقف عقبة في سبيل سرعة تصريف الكتاب ويحول دون ملاحقة التطور السريع والمستمر في مادة التخصص بتسجيل هذا التطور في طبعة جديدة .

إذا كان أى مؤلف يكتب لجمهور الناس أجمعين وبلون تميز ، وإذا كان هذا أيضاً شأن الممثل والموسيقيار والمغنى الخ .. ، فإن أستاذ الجامعة لا يكتب إلا لطلابه ولخدمة الحقيقة العلمية في مجالها الجامعي ، وبالتالي فلا محل لأن ينسب إليه استهداف الربح .

هذا هو السبب الأول في نفي صفة الربح عن المبلغ الذى يعود على أستاذ الجامعة من كتابه الجامعي .

ومن جهة أخرى – وهذا هو السبب الثانى – ليس البحث العلمى الذى يقوم به أستاذ الجامعة ويسجل نتائجه في كتابه من قبيل الأعمال القابلة لأن تقدر بالمال .

فهو ينقب في الكتب بمختلف اللغات ، ويحكم على نفسه بحبس طويل الأجل في مكتبة أو في معمل ، ولا يجد من الوقت أحياناً ، وعليه فوق إلقاء الدروس إعدادها ، ما يتيح له حتى المتعة بالشمس والهواء ، ويضطر إلى ملاحظة كل كتاب أو خبر يظهر في العالم كله في فرع التخصص ، ويستجمع أفكاره ثم يصبها على الورق بالأسلوب المناسب الذي يكفل بعد فهم الحقيقة أن يفهمها الطلاب أيضاً ، ثم يصحح ملازم الطباعة من الأخطاء المطبعية المادية التي تشيع وتتكسر في أكثر من تجربة للصحيفة الواحدة وإلى حد ينفد معه صبر كل صبور ، وهذه كلها مشقات بصرية وذهنية وتعبيرية وعصبية يشيب من هولها الولدان ولا يحس بها إلا من هو واقع تحت نيرها ويحترق بنارها .

ذلك شأن أستاذ الجامعة كسؤول عن أمانة البحث العلمي .

بل إن الإقدام على تجديد طبع النتائج العلمية للبحث بعد مراجعتها وإعادة النظر فيها وتعديلها إن كان للتعديل موجب أو تصويبها إن كان للتصويب محل ، وإضافة ما جد بعدها من جديد ، ثم معاودة الكرة في تصحيح ملازم طباعتها ، تجربة مريرة ، يحس الأستاذ وهو مقبل نحوها بعد اكتوائه بنار سابقها ، كما لو كان مسوقاً إلى التهلكة .

ومن أجل هذا ، فإن كثيراً من أساتذة الجامعة يفرغ بعد لأى من وضع مؤلفه في فرع تخصصه ثم لا يأنس في نفسه القدرة على إعادة طبع هذا المؤلف مرة أخرى ، لأن المهمة نالت من طاقته إلى حد أقعده عن مواالاتها والاستمرار فيها .

وحتى لو صحت نية الأستاذ على أن يستريح ، لا يجد إلى الراحة سبيلاً أمام السيل الجارف المتجدد كل عام من الطلاب الذي يفدون إلى الجامعة كي يتلقنوا فيها فرع التخصص .

وإذا كان هذا هو شأن الكفاح في سبيل كشف الحقيقة وفهمها والعمل

على إفهامها ، فإنه ليس الحال كذلك على العكس في التطبيق العملي استثماراً للحقيقة بعد اكتشافها .

ذلك لأنه شتان بين اكتشاف الحقائق الطبية مثلاً ، وبين الاستنارة بها في علاج مريض . ومن ثم فشتان بين أستاذ الطب كباحث علمي وبينه كطبيب معالج .

كما أن اكتشاف حقائق القانون شيء ، ومجرد الاستعانة بها في حل قضية الناس على ضوءها شيء آخر . وبالتالي فشتان بين أستاذ القانون كباحث علمي وبينه كمحام .

واكتشاف قوانين الطبيعة الكونية والوقوف على حقائق الأشياء ثم التعبير عن كل ذلك وتبصير الطلاب به شيء ، ومجرد الاسترشاد بتلك القوانين وهذه الحقائق في التخطيط لعمل هندسي أو صناعي شيء آخر . وبالتالي فشتان بين أستاذ الهندسة أو العلوم كباحث علمي وبينه كمهندس يطبق في بساطة وسهولة معارف تم التوصل إليها .

ومع التسليم بأن استثمار الحقيقة في التطبيق العملي هو الآخر عمل فكري ، فإن الكفاح في سبيل فهمها أولاً ثم إفهامها عمل فكري أشق .

ذلك لأنه إذا كان الأول مجرد استخدام لطاقة المخ وحاسة البصر وقوة الصحة ، فإن الثاني ليس مجرد استخدام لهذه النعم وإنما هو في الحقيقة استهلاك لها .

فالمحامية والطب والهندسة أعمال فكرية تعد مجرد استخدام للطاقات الذهنية ، وأما وضع مؤلف علمي للكشف عن حقائق القانون أو الطب أو الهندسة وتسخير القوة التعبيرية للوصول بهذه الحقائق إلى أفهام الطلاب ، فيعد استهلاكاً لتلك الطاقات لا مجرد استخدام لها .



وبينما استخدام الطاقات الذهنية في الأعمال الفكرية ينال هو الآخر من الصحة البدنية للإنسان ، فإن استهلاكه لهذه الصحة يتم ببطء وتدرج وعلى المدى الطويل ، وأما استهلاك الطاقة الذهنية والبصرية والعصبية في البحث العلمي وأهواله ، فإنه استهلاك سريع للصحة البدنية فوري الآثار عليها دون إهمال ، ولذا يهابه ويخشى أن يقربه حتى الفتى مفتول الساعدين .

وإذا كانت الأعمال الفكرية كالمحاماة والطب والهندسة ، توؤل للجمهور عموماً دون تمييز ، وتدر لهذا السبب ربحاً ، فإن المبلغ الذي يعود على العكس من البحث العلمي لأستاذ الجامعة ومن نشر نتائج هذا البحث على الطلاب تسجيلها ووصولها إليها إلى أفهامهم ، لا يمكن أن ينطبق عليه وصف الربح ، لأنه ناتج من عمل محصور في الطلاب ومقصود عليهم ومتخذ منهم الوجهة والمقصد .

فإذا لم يكن ذلك المبلغ ربحاً ، فماذا يكون وصفه إذن ؟

إن الوصف الوحيد الذي يتلاءم مع طبيعة ذلك المبلغ ، هو أنه «مقابل استهلاك» ، يعد ترضية رمزية غير مجزية لا مادياً ولا نفسياً ، ويراد به التشجيع على المضى في استهلاك طاقات المخ والبصر والصحة ، وقد لا يشجع وكثيراً ما لا يشجع على ذلك .

فما هي قيمة هذا المبلغ على أحسن الفروض ؟

إن رقمه عملاً لا يتجاوز مثل ما يحصل عليه أى موظف عمومي من أجر شهري لقاء عمل إضافي يؤديه بدون عناء يذكر ، فوق عمله الأصلي .

فهو من الناحية المادية مبلغ هزيل لا يكفي للوفاء بحاجات الأستاذ ومطالبه الخاصة ولا يساوي شيئاً أمام الجهد المضني القاتل الذي أدى إليه . ويراعى فيه أصلاً عدم الإثقال على الطلاب . وليس سوى الحد الحيوي الأدنى اللازم في سبيل المثابرة على عمل لا سبيل إلى الاستمرار عليه دون إسهام ومؤازرة المستفيدين منه .

فكما أن ملجأ العجزة لا يقوى على إيوائهم وتغذيتهم دون إسهام منهم في تكاليف ذلك ، فإن أستاذ الجامعة لا قبل له بالبحث العلمى وتسجيل نتائجه وتلقيها للطلاب دون إسهام من هؤلاء فى أعباء هذه المهمة وتكاليفها .

وكما أن تحقق فائض الملجأ العجزة من وراء إيوائه هؤلاء وتغذيتهم لا يعتبر ربحاً لأن فيه تدعياً لكيان الملجأ ومعاونة له على المضى فى أداء رسالته ، فكذلك الفائض الذى يعود على أستاذ الجامعة من توزيع كتابه على طلابه ، لا يعد ربحاً ، ولا يمكن أن يكون أثره - على أحسن تقدير - سوى الإمساك بقدرات الأستاذ من أن تنهار ، وتمكينه من الإقدام على مزيد من استهلاك هذه القدرات ، وقد لا يقدم مع ذلك على هذا المزيد .

فالمبلغ مقابل استهلاك . وهو مقابل رمزى لا يعادل الاستهلاك الحقيقى غير القابل لأن يقيم بمال .

ومن البديهي أن مقابل الاستهلاك لا يمكن أن يتناسب معه وصف الربح .

فإذا جاءت مصلحة الضرائب كى تخضع حتى مقابل الاستهلاك للضريبة كان معنى ذلك اقتضاء ضريبة مما لا يعتبر ربحاً ، وهذا يخالف القانون ، وصار من الطبيعى عندئذ انهيار العمل الذى يودى به الأستاذ رسالته العلمية ، لأنه فوق البحث العلمى وهو فى ذاته هدام ، تضيف الضريبة معول هدم آخر يزرع البقية الباقية من المساند الممسكة بهذا البحث عن التداعى ، فهوى ويسقط .

## عن الشرط الثانى

قلنا إن الشرط الأول فى استحقاق الضريبة على المهن غير التجارية ، هو وجود الربح . وبيننا أن مجرد نتاج مبلغ نقدى من سلوك ما ، لا يدل فى ذاته على أن هذا المبلغ ربح . فقد يكون هذا المبلغ مقابلاً رمزياً

لاستهلاك قدرات من شأنها لو تركت دون مساندة أن تنهار وتسقط ، كما هو الحال في المبلغ الذي يعود على أستاذ الجامعة من كتابه العلمي . ثم إن وصف مبلغ بالربح لا بد له من طوية نفسية معينة لدى من حصل على هذا المبلغ ، وهي انتواء الربح واستهدافه ، ولا وجود لنية أو هدف من هذا القبيل لدى أستاذ يبحث عن الحقيقة العلمية لفهمها وإفهامها لطلابه وامتحنهم في الإلمام بها .

على أن هناك شرطاً ثانياً لاستحقاق الضريبة تطلبه القانون هو الآخر صراحة كما قلنا ، وهذا الشرط هو أن يكون الربح ناتجاً من عمل يمارسه صاحبه بصفة مستقلة .

فقد حددت المادة ٧٢ المذكورة وعاء الضريبة بقولها إن الضريبة تفرض على «أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممولون بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل» .

ومن البديهي أن الصفة المستقلة في سلوك ما ، معناها أن يكون صاحب هذا السلوك حراً في الإقدام عليه أو الإحجام عنه كلما شاء ذلك .

وتأليف الأستاذ الجامعي لكتابه العلمي في مادة تخصصه ، كى يعول الطلاب على ذلك الكتاب في إلمامهم بهذه المادة ، سلوك لا تتوافر به الصفة المستقلة ، لأنه من التوابع اللازمة لوظيفة عامة هي وظيفة البحث العلمي والتدريس في الجامعة ، ولا يملك الأستاذ الإقدام على هذا السلوك حين يشاء ، والإحجام عنه حين يشاء ، وإنما هو مرغم عليه إرغاماً لا يملك فكاً كما منه مادام يؤدي وظيفته كأستاذ في الجامعة .

ووجه الإرغام في تأليف ونشر الكتاب الجامعي ، يجعل من هذا العمل سلوكاً تبعياً لوظيفة ، ومن ثم لا يخضع هذا السلوك للضريبة ، لأنها حسب الإرادة الصريحة للقانون ، إنما تنصب على سلوك يباشره صاحبه «بصفة مستقلة» ، أى يكون حراً في اتخاذ أو في التوقف عنه .

وأما الإرغام في تأليف وطبع الأستاذ الجامعي لكتاب في مادة التخصص ، فأمر تقضى به من ناحية طبيعة الأمور في ذاتها ، ومن ناحية أخرى النصوص الصريحة لقوانين التعليم الجامعي .

فالمسؤول عن البحث العلمي في أى مجال من مجالات الحقيقة الكونية مادية كانت أم إنسانية ، هو أستاذ الجامعة المختص الأصيل بهذا المجال والمكلف من الدولة والشعب والقانون بالانقطاع له والكشف عن مزيد من خفاياه .

وهو إذ يتولى البحث في مجال تخصصه ، ويصل في هذا البحث إلى نتائج ، لا يملك التستر على هذه النتائج وكتماها في سريره ، وإنما هو مطالب بإعلانها .

ولا يكفي في إعلان نتائج البحث ، أن يلقي بها الأستاذ شفويًا في محاضرات ، لأن الكلمة الشفوية طائفة بينما الكلمة المكتوبة ثابتة  
*verba volant scripta manent.*

فلا بد في إعلان النتائج من كتابتها ، لاسيما والكتابة معاون على مزيد من التأمل العميق والتدقيق في الصياغة وبلورة الفكرة وضبط معالمها قبل الإفصاح عنها والتوفيق في العثور على الوسيلة اللفظية المناسبة لنقلها على حقيقتها إلى إدراك الآخرين .

هذا هو وجه تفضيل الكتابة على المشافهة .

ولو وقفت الأمور عند حد المشافهة ، لضج الطلاب بالشكوى من عدم القدرة على التسجيل في الورق ، ولطالبوا بالإملاء ، ولتحولت قاعات الجامعة إلى حصص للإملاء ثم للاستفسار عن معنى ما أملى ، ولسار تلقين العلم بطيئًا ببطء السلحفاة ، بينما عصر السرعة والنور يوجب سواء على الأساتذة أم على الطلبة ، أن يقطعوا في الوقوف على الحقائق العلمية مسافات وأشواطًا .

وكيف يتأتى لنا في الجامعات العصرية المتمدية أن نتصور أستاذاً بغير كتاب ؟ .

وكيف يقف الخلف في البحث العلمي على أعمال السلف فيه ، إذا كانت هذه الأعمال مدونة بالخط في كراسات ؟ .

ولماذا نشأت الطباعة ؟ ألم تنشأ لضرورة عملية هي إثبات الأفكار على نحو يصونها من التبدد والزوال ؟ ألم تنشأ كي تريح كذلك طالبي المعرفة من إرهاق أيديهم بالكتابة اكتفاءً بأن واحداً فقط قد أرهق يديه قبلهم وبدلاً منهم وفي سبيلهم وهو الذي أخذ على عاتقه فهم الحقيقة ثم تدوينها في سبيل إثباتها والإفصاح عنها ونقلها إلى مدارك الغير ؟ .

إنه انفراد بإرهاق فكره ويديه ووقر على الآخرين ، على الأقل ، أن يرهقوا هم الآخرون أيديهم في الكتابة .

ليس لكم بعد ذلك ، إن أنصفتم أيها الناس ، أن تقولوا إن أستاذ الجامعة إنما يكتب أفكاره ويطلع كتابه للتجار بعلمه .

فهو إنما يفعل ذلك إثباتاً وتسجيلاً لعلمه وتمكيناً لطلابه في الجامعة من أن يتلقوا هذا العلم . ويفعل ذلك مرغماً بطبيعة الأمور ذاتها في أداء وظيفة البحث العلمي والتدريس . وهو دون سواه المختص الأصيل بالبحث عن الحقيقة العلمية في سبيل الكشف عنها وإدخالها مدارك الطلاب . فهل يعقل بعدئذ القول بأن التجاهل إلى طباعة نتائج بحثه لطلابه يدل في ذاته على تعيبي الربح واستهداف الكسب ؟ .

ثم إن وجه الإرغام في طبع الأستاذ الجامعي لكتابه ونشره هذا الكتاب على طلابه الجامعيين ، لا يرجع إلى طبيعة الأمور فحسب أي إلى الطبيعة الذاتية لوظيفة البحث والتدريس ، وإنما هو مستخلص كذلك — كما قدمنا — من النصوص الصريحة لقوانين التعليم الجامعي .

فالمادة ١٨ من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الجامعات رقم ١٨٤ لسنة ١٩٥٨ الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم ١٩١١ لسنة ١٩٥٩ نصت على أن مجلس الجامعة يؤلف من بين أعضائه ومن غيرهم من أعضاء هيئة التدريس لجاناً فنية لبحث الموضوعات التي تدخل في اختصاصه ، ومن تلك اللجان لجنة التأليف والترجمة والنشر والمكتبات الجامعية . ثم نصت المادة ٢٣ من اللائحة على اختصاص هذه اللجنة فجعلت من هذا الاختصاص وضع النظم التي تكفل تأليف الكتب الجامعية ونشرها وتداولها وتشجيع أعضاء هيئة التدريس على تأليف الكتب والمراجع ، وتيسير حصول الطلاب عليها .

فالصفة الاضطرارية في سلوك أستاذ الجامعة إذ يطبع كتابه العلمي الجامعي في مادة تخصصه وينشر هذا الكتاب على طلابه الجامعيين في تلك المادة ، صفة لصيقة بطبيعة وظيفة البحث والتدريس وراجعة في الوقت ذاته إلى القوانين الحاكمة للتدريس الجامعي .

فالاضطرار إلى ذلك السلوك ، يمليه كل من الواقع والقانون .

ولا يمكن وصفه الاضطرار قائمة في سلوك ما ، أن يقال بأن هذا السلوك متخذ صفة مستقلة .

وقد اشترط القانون في إخضاع السلوك للضريبة ، أن يباشره صاحبه بصفة مستقلة ، أي بصفة اختيارية لا اضطرار فيها ولا إرغام .

وقد يقال إن تأليف ونشر الكتاب الجامعي ، إن كان لا يعد سلوكاً ذا صفة مستقلة لأن له صفة تبعية لوظيفة عامة جامعية ، لا يخضع للضريبة المهن غير التجارية ، وإنما للضريبة على كسب العمل لاسيما والضريبة الأخيرة تسرى على من يتقاضون مبالغ وهم في علاقة من التبعية لجهة ما .

غير أنه من الواضح أن علاقة التبعية ليست الحصيصة الوحيدة في وعاء الضريبة على كسب العمل ، وإنما يلزم في هذا الوعاء بصريح نص المادة ٦١

من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن يكون من المرتبات وما في حكمها والمهيات والمكافآت والأجور والمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة .

وبديهي أن المبلغ الذي يعود على أستاذ الجامعة من تأليف وطبع وتوزيع كتابه العلمي في المادة على طلاب المادة ، أى الناتج من البحث العلمي وكتابة نتائجه وتصحيح ملازم طباعتها ، ليس مرتباً ولا ماهية ولا مكافأة ولا أجراً ، لأن كل هذه المصطلحات تعنى مبالغ نقدية يراعى في كل منها التكافؤ المادى مع ما يقابلها ، وأما المبلغ العائد من البحث العلمي ونشر نتائجه فلا يتحقق بينه وبين السلوك الذى أدى إليه أى تكافؤ مادى ؛ ولذا وصفناه بأنه محض مقابل غير مجزى لاستهلاك طاقة المخ وحاسة البصر ، وليس فيه من معنى المرتب أو الماهية أو المكافأة أو الأجر المادى أى نصيب . فالسلوك الذى أفضى إليه أسمى من أن يقيمه أى مال ، كما أنه ، كمبلغ نقدى ، ليس سوى ترضية للنفس نظير استمرارها على إرهاق طاقة المخ وحاسة البصر ، وقد لا تتفع النفس بهذه الترضية .

والمفهوم دائماً في مقابل الاستهلاك أنه تعويض عن خسارة ، وهو هنا تعويض غير متكافئ . والتعويض ليس تحقيقاً لمغرم ، حتى ولو كان تعويضاً كاملاً ، وإنما هو مقابل لغرم .

وكما لا يمكن أن يتوافر في التعويض معنى الربح ، لا يمكن أن يتوافر فيه معنى المرتب أو الماهية أو المكافأة أو الأجر ، لأن كل هذه مقابل مادى لخدمة قابلة للتقييم مادياً .

وسواء سمينا المبلغ العائد على أستاذ الجامعة من كتابه العلمي ، مقابل استهلاك لطاقت هذا الأستاذ أو تعويضاً هزيباً عن إرهاق هذه الطاقات ، فإنه مهما كانت تسميته ، يعد تغطية لمغرم لا تحقيقاً لمغرم أو ربح ، وبهذه المثابة لا يخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية ، كما أنه لا يعد مرتباً أو ماهية أو مكافأة أو أجراً أو إيراداً مرتباً لمدى الحياة ، حتى يخضع للضريبة على كسب العمل ، لأن هذه كلها مصطلحات تدل على صور من المقابل

الخزى لعمل والمتكافئ مادياً مع قيمة هذا العمل ، ومن ثم لا يمكن أن يدخل في نطاقها ويندرج تحتها ما هو تعويض رمزي عن مغرم خطير .

\* \* \*

كما سلف بين أن العائد النقدي من الكتاب الجامعي على الأستاذ الذي ألف هذا الكتاب ، لا يصلح وعاء لضريبة الأرباح غير التجارية ، لأن تأليف ذلك الكتاب ليس سلوكاً متخذاً «بصفة مستقلة» من قبيل ما تسرى عليه هذه الضريبة ، فضلاً عن أن ذلك العائد ليس ربحاً ، ووعاء هذه الضريبة هو الربح دون سواه .

وقد يقال إن المادة ٧٢ من القانون حين نصت على أن ضريبة المهن غير التجارية تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، مؤداها أن العائد من الكتاب الجامعي إذ لا يخضع لضريبة ما ، تسرى عليه ضريبة المهن غير التجارية .

ولكن هذا القول الذي ذاع ترديده وشاع ، يرجع إلى سوء فهم لنص المادة .

فقد قدمنا أن القانون حين عمم ضريبة المهن غير التجارية على كل نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، لم يقصد بهذا التعميم الإخلال بشروط استحقاق الضريبة في ذاتها ولا الخروج عن الوعاء الذي حدده لتستقر عليه .

فهذه الضريبة التي جاء في العبارة العامة للقانون أنها تسرى على كل نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، تظل دائماً محتفظة بمدلولها وبشروط استحقاقها ، أي يلزم دائماً في النشاط الذي تسرى عليه لعدم خضوعه لضريبة غيرها ، أن يكون هذا النشاط منتجاً لربح من ناحية ، وأن يمارس بصفة مستقلة من ناحية أخرى .

وكل ما قصد بذلك التعميم ، هو كما قدمنا ، التحوط في الصياغة بحيث تكون محكمة وشاملة كل وجوه النشاط الذي ينتج ربحاً ويمارس بصفة مستقلة ،



لأنه من المتعذر على القانون أن يقيم حصراً شاملاً لكل صور هذا النشاط ، وخصوصاً لأنه يقوم بصفة أساسية على العمل وحده ، فلكي يكون حصره جامعاً مانعاً قيل إنه كل نشاط لا يخضع لضريبة أخرى من قبيل ما يسرى على استثمار رأس مال أو على الموظفين أو المستخدمين .

فلا غناء عن شرط الربح ، كما أنه لا غناء عن شرط الصفة المستقلة في السلوك المنتج للربح ، لأنه إذا ارتبط هذا السلوك بعلاقة تبعية ، خضع لضريبة كسب العمل إن أنتج ما هو من قبيل المرتب أو الماهية أو المكافأة أو الأجر أو الإيراد المرتب المدى الحياة .

وحيث يتخلف قصد الربح في عمل ما ، لا يمكن أن يصدق على مثل هذا العمل وصف النشاط الذي يخضع للضريبة حين لا تكون ضريبة أخرى قد سرت عليه ، لأن المقصود بالنشاط في هذا الصدد ، السلوك الإختياري الحر الذي يهدف به صاحبه إلى الربح .

\* \* \*

على أنه يلزم في سبيل مزيد من الإيضاح ، تحديد النطاق الذي لا تسرى فيه الضريبة على أستاذ الجامعة ، لعدم توافر الربح فيه من ناحية ، ولعدم توافر الصفة المستقلة لسلوك الأستاذ فيه من ناحية أخرى .

هذا النطاق خاص بالكتاب العلمي وحده ، أو الكتاب الجامعي ، أي الكتاب الذي يتفق مع حدود المنهج المعهود إلى الأستاذ رשמياً بتدريسه .

وليس من العسير الوقوف على هذا المنهج .

فلكل كلية جامعية أقسام علمية متخصصة .

وتنص المادة ٤٣ من قانون تنظيم الجامعات رقم ١٨٤ لسنة ١٩٥٨ على أنه ينحصر القسم بجميع الأعمال العلمية والدراسية والإجتماعية فيه . ويحدد مجلس القسم البرامج والمقررات الدراسية ويوزع الدروس والمحاضرات والتمارين

والأعمال التدريبية على أعضاء هيئة التدريس والمعيدين وسائر المشتغلين بالتدريس ، وينظم وينسق البحوث العلمية وأعمال هيئة التدريس .

فالبرامج العلمية الرسمية واضحة محددة الأبواب والفصول .

ويكفى أن يكون كتاب الأستاذ كشفاً للحقيقة العلمية في المجالات المحددة بالبرنامج الرسمي المعهود إليه بتدريسه ، لأن التنقيب عن هذه الحقيقة ونشر نتائج هذا التنقيب هو المجهود المرهق الممض الذى قصد القانون إنقاذه من الضريبة حماية له ، ولأنه العمل الذى لا يمارس بصفة مستقلة وإنما بصفة تبعية لوظيفة البحث العلمى والتدريس وباعتباره من اللوازم الحتمية لأداء هذه الوظيفة ، ولأنه أولاً وأخيراً العمل الذى لا ينشده صاحبه الربح لأنه فى خدمة الحقيقة العلمية وطلاب العلم فى الجامعة .

أما حين ينشر الأستاذ كتاباً فى غير المنهج العلمى الرسمى المعهود به إليه ، أو دون أن يكون هادفاً إلى الكشف عن الحقيقة العلمية موضوع هذا المنهج ، فانه يعد عندئذ قد اتخذ سلوكاً ذا صفة مستقلة لا شأن له بعبء وظيفته الأسمى ، وتقوم قرينة على أن هذا السلوك يهدف إلى الربح ، وبالتالي يجوز إخضاعه لضريبة أرباح المهن غير التجارية .

ومن اليسير أن يكتشف خروج الأستاذ عن المنهج المعهود به رسمياً إليه . ولكن كيف يلتزم حدود هذا المنهج ، ومع ذلك لا يعد سلوكه هادفاً إلى الكشف عن الحقيقة العلمية المراد بالمنهج استظهارها ؟ .

من الممكن تصور مثال لذلك ، وليكن هذا المثال فى مجال علم القانون .

فن البدسى أن العلم بالشىء هو إدراك حقيقة الشىء .

وكل علم ينبرى لشىء فى سبيل إدراك حقيقته .

وللقانون علم كسائر العلوم .

والشئ الذى ينبرى علم القانون لإدراك حقيقته هو نصوص القانون .

وليس من الهين إدراك حقيقة هذه النصوص . فلا تكفى لذلك محض القراءة السريعة السطحية ولا محض الالتجاء إلى الأحكام القضائية الصادرة بالتطبيق للنصوص ذاتها ، لأن هذه الأحكام كثيراً ما تخطىء فى فهم حقيقة النصوص المطبقة .

وأستاذ القانون فى الجامعة عليه هو فى المقام الأول أن يقرأ ويتأمل وينتقب ويبحث ولا يقف عند السطور بل يغوص إلى ما يوجد وراءها ، ويتابع ماضى النصوص وحاضرها ومستقبلها ، وحين يجد التفسير القضائى غير سديد يقول «أخطأ القضاء» ، وحين تعوزه كافة السبل الكفيلة بتفادى إرادة شاذة من جانب القانون ، يقول «أخطأ القانون» .

وقلما يخطىء القانون لو حملت عباراته على معناها المنطقى دون التزام لمعناها الحرفى . ومتى جاءت الحلول القانونية شاذة ، فيغلب أن يكون الشذوذ فى مفسرى القانون لا فى القانون ذاته .

فما دام القانون علماً كسائر العلوم ، فانه يتعين حتى فى مجاله ، التمييز بين الشئ وبين حقيقته ، بين موضوع البحث وبين البحث ذاته ، فالنصوص هى الشئ أو موضوع البحث ، والمراد من أستاذ القانون إدراك حقيقة ذلك الشئ أى البحث فى هذا الموضوع للتوصل إلى كافة جوانبه وأغواره وأبعاده ، وبالجملة ، لمعرفة حقيقته .

فاذا اقتصر أستاذ القانون على طبع ونشر كتاب يسرد النصوص مجرد سرد ، أو يجمع شتاتها ، أو يردفها بتجميع لأحكام القضاء فى تطبيقها ، لا يعد بهذا الكتاب قد نهض ببحث علمى للكشف عن حقيقة النصوص غوصاً فى أعماقها تأصيلاً وتحليلاً ، ولا يكون سلوكه على هذا الوجه متخذاً بصفة تبعية لو وظيفة البحث والتدريس ، كما لا يكون لازماً حتمياً من لوازمها ، وإنما يكون ذا صفة مستقلة لا شأن لها بهذه الوظيفة ، ويجوز

بالتبعية خضوعه لضريبة المهن غير التجارية ، متى استهدف ربحاً وتحقق منه ربح ، وتقوم به مبدئياً قرينة على استهداف الربح .

ومفاد ما تقدم ، أنه حين يكون كتاب أستاذ الجامعة علمياً جامعياً ، أى كاشفاً عن الحقيقة العلمية في موضوعات المنهج المعهود به رسمياً إليه ، وكان معيار محاسبة الطلاب عن الإلمام بهذه الحقيقة في الامتحان الرسمي ، فإن المبلغ النقدي العائد منه لا يمكن أن يوصف بالربح ، كما لا يمكن اعتبار السلوك المفضى إليه متخذاً بصفة مستقلة ما دام لازماً حتمياً من لوازم البحث والتدريس ، وبالتالي يكون هذا الكتاب بمنجاة من الضريبة على المهن غير التجارية ، لعدم انطباق شروط هذه الضريبة عليه .

### عن المؤلفين من غير اعضاء هيئة التدريس

إذا كان التأليف في ذاته عملاً شاقاً ، فإن التأليف العلمي تفوق مشقته كل وصف . ذلك لأن كتابة رواية يجود بها الخيال الخصب أمر هين لا يمكن أن يقارن بكتابة مؤلف علمي .

فالمؤلف العلمي يستلزم قراءات وأبحاثاً وتجارب سابقة لا يتحتم مثلها أو لا يلزم بذات الكمية والتشعب والتعدد ، في وضع المؤلفات الأخرى .

كما أن إدراك الحقيقة العلمية في غاية المشقة والإعجاز ، حتى أن المؤلف العلمي لا بد من مراجعته باستمرار لاحتمال التعديل فيه أو الإضافة إليه .

وفوق ذلك فإن أى موضوع من موضوعات التثويب العلمي في الجامعة متشعب مركب متعدد النواحي إلى درجة لا وجود لمثيلها حين لا يكون موضوع الكتابة تسجيلاً للحقيقة العلمية في مجال ما من مجالاتها .

والمؤلف غير العلمي ، إنما يضعه صاحبه للجمهور العام من الناس وهو على كثرة عددية ضخمة ، وبالتالي تعد النقود الناتجة من توزيع هذا المؤلف ربحاً بالمعنى الصحيح يخضع للضريبة .

وحتى إذا قنع صاحب هذا المؤلف بمبلغ حصل عليه من جهة استخدمته لهدف معين بالذات هو أن يكتب مؤلفه ، فإن هذا المبلغ هو الآخر يخضع لضريبة كسب العمل بوصفه مكافأة أو أجراً ، لوجود التكافؤ في هذه الحالة بين العمل وبين مقابله ، في حين أن التأليف العلمى كما قدمنا ، ولا يختص به أصالة سوى عضو هيئة التدريس بالجامعة شاق إلى حد يفوق الوصف وإلى درجة أن يصبح العائد النقدي منه مقابل استهلاك لا أجر استخدام ، يمسك بالنفس عن الإنهيار ويشجعها - فيما لو قبلت تشجيعه - في سبيل المثابرة على الاستهلاك ذاته .

ثم إن التأليف للتدريس ، يختلف عن أى تأليف عادى ، من ناحية أن المؤلف العادى يكاد يتفرغ لتأليفه بدون شواغل أخرى ذات بال ، بينما المؤلف الذى يضع مؤلفه لطلاب الجامعة في سبيل تلقينهم الحقيقة العلمية ، يستهلك فوق طاقة المخ وحاسة البصر ، حنجرته كذلك ، ليلقى درسه في القاعة ويدخل في صراع مع الغباء ليفتح مغاليق الأذهان ، فيصح صوته ويتصبب وجهه عرقاً على مدار الأيام والأسابيع والسنين ، ويمتحن الطلاب كذلك في دور أو أكثر من دور ، ويصحح إن أمكن أوراق الإجابة على الامتحان ، ويمتد التصحيح وتوابعه من أعمال الامتحان إلى امتصاص معظم العطلة الصيفية فيقبل العام الجديد ، ولا يزال الأستاذ يلهث من فرط ركضه في العام السابق فإذا يراد من أساتذة الجامعات ؟

أيتطلب إليهم الإستشهاد وهم على حالهم شهداء ؟

### عن الجماعات التي لا ترمى الى الكسب

رأينا أن المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بعد أن فرضت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وبعد أن حددت وعاء هذه الضريبة وبينت من يخضع لها من الناس ، نصت على أنه «يعفى من أدائها الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب وذلك في حدود نشاطها الإجماعى أو العلمى أو الرياضى وكذلك المعاهد التعليمية» .

والمفروض أن هذه الجماعات المعفاة ، يعود عليها من نشاطها عائد نقدي أو إن شئت فقل فائض ، أو مبلغ باق بدون إنفاق ، ومع ذلك يقرر القانون إعفاء هذا المبلغ من الضريبة .

ولم يكن القانون بحاجة إلى تقرير هذا الإعفاء .

فقد كان مفهوماً ضمناً دون حاجة إلى ذكر صريح .

ذلك لأن المبلغ العائد على تلك الجماعات ، مادامت لا ترمى إلى الكسب ، لا يعتبر ، رغم أنه عائد أو فائض ، من قبيل الربح ، وبالتالي لا تستحق عنه ضريبة ، لأن شرط استحقاق الضريبة توافر ما يعتبر ربحاً .

وهذا الذي كان يمكن أن يفهم ضمناً دون ذكر صريح ، يصدق على أى سلوك لا يرمى إلى الكسب ، سواء أكان هذا السلوك منسوباً إلى إنسان فرد ، أو إلى هيئة من الأفراد .

ومع ذلك فقد ذهبت الآراء مذاهب غريبة في تفسير تلك العبارة التي أوردتها القانون وكان في غير حاجة إلى إيرادها .

فقبل مثلاً ، وقد ذاع هذا القول وشاع ، إن الجماعات المعفاة ، جمعيات أى هيئات من الأفراد ، وما دام أستاذ الجامعة فرداً لا هيئة ، إنساناً وحيداً لا جمعية من الناس ، فلا يمتد الإعفاء إليه .

وكان هذا هو العجب العجيب .

كما كان هذا - على ما يبدو - أخذاً أعمى عن مصدر أجنبي ، بلغ فيه النقل حد إلغاء العقل .

فمن قال لكم أيها الناس ، ان الجماعات هي بالضرورة جمعيات ؟

صحيح أنه توجد جمعيات لا ترمى إلى الكسب ، وتباشر نشاطاً إجتماعياً ، كلاجيء العجزة ، أو علمياً ، كالجمعيات الثقافية ، أو رياضياً ، كالأندية

الرياضية ، وأن هذه الجمعيات تحقق من اشتراك المشتركين فيها فائضاً  
نقدياً بعد النفقات ، ومع ذلك لا يخضع هذا الفائض للضريبة .

وإنما لم يقصد القانون بالإعفاء تلك الجمعيات دون سواها ، وإلا  
لاستخدم في تعبيره بكل بساطة لفظ الجمعيات .

فالقانون قد قصد إعفاء «الجماعات» ، ولفظ الجماعات لا يختلط بالجمعيات  
وإن كان يطويها تحت لوائه ويدخلها في مضمونه .

فالجماعات لغة وعقلاً ، كما تدرج فيها الجمعيات ، يتسع مضمونها  
ليشمل كذلك غير الجمعيات ، وينصرف مدلولها إلى فئات من الناس لها  
بحكم طبيعتها وطبيعة السلوك الفردي للأشخاص الداخلين فيها ، طابع مميز ،  
هو عدم السعي إلى الربح ، كرجال الدين مثلاً .

وفي هذه الحالة لا يقصد بالإعفاء من الضريبة مجموع الفئة ، إذ  
لا يتصور أن يكون لهذا المجموع كيان قائم بذاته وقابل لأن ينسب إليه سلوك  
مستقل منتج لعائد نقدي ، وإنما يقصد بالإعفاء كل أفراد الفئة منظوراً  
إليهم شخصياً واحداً واحداً ، إذ المفروض أنهم بحكم طبيعة عملهم يكونون  
جماعة لا ترمى إلى الكسب .

فما وضع أستاذ الجامعة من تلك الجماعات ؟

لا شك في أنه هو الآخر ، بحكم طبيعة عمله في البحث العلمي عن  
الحقيقة وفي تلقينها إلى طلابه بوسيلة الطباعة ، ينتمي إلى جماعة لا ترمى إلى  
الكسب هي جماعة أساتذة الجامعة .

والمفروض في الجماعات الوارد ذكرها بنص المادة ٧٢ ، أنها تباشر  
نشاطها بصفة مستقلة ، تمشياً مع منطوق المادة ذاتها في تحديد الخاضع للضريبة  
بأنه يباشر النشاط بصفة مستقلة .

ورغم أن أستاذ الجامعة ، يعد بحثه العلمي وتسجيله لنتائج هذا البحث ،

عملاً تبعاً لوظيفة عامة هي وظيفة التدريس في الجامعة ، فانه — طبقاً لمنطق القانون في شأن الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب والتي تعفى من الضريبة رغم مباشرتها نشاطها بصفة مستقلة — يستحق هو الآخر الإعفاء لذات العلة وهي أن العائد عليه لا يعد ربحاً بل مقابل استهلاك ، وشرط إستحقاق الضريبة بادىء ذى بدء هو وجود الكسب من قبل النظر في شرطها الثانى وهو الصفة المستقلة للسلوك المؤدى إلى هذا الكسب .

وبالفعل فان العائد على الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب والتي تباشر نشاطها بصفة مستقلة ، إنما أعفى من الضريبة ، لأنه ليس كسباً وإنما مقابل استهلاك ، مثل العائد الذى يصيبه أستاذ الجامعة من مهمته سواء بسواء ، ورغم أن هذه المهمة وهي البحث العلمى وتسجيل نتائجه وتلقيها ، لا تباشر بصفة مستقلة ، وإنما بصفة تبعية لوظيفة التدريس في الجامعة كوظيفة عامة .

### كلمة ختامية

إن البحث العلمى عن الحقيقة في سبيل فهمها وإفهامها بوسيلة تعبيرية مطبوعة ، مهمة تفوق الوصف في مشقتها ، ينوء بحملها أستاذ الجامعة ، ويندر من بين البشر من يأنس في نفسه استعداداً للنهوض بهذه المهمة ، ومن يقبلها على عاتقه ويصبح من عمال الجامعة ، يجد فيها بحكم طبيعتها هدماً مستمراً لطاقات النفس والجسم .

وإن تلك المهمة ، حتى إذا أنتجت عائداً نقدياً ، يحرم القانون — على ما أوضحنا — إخضاعها للضريبة في هذا العائد ، لأنه عائد لا يعد ربحاً لعدم استهداف الكسب منه ، لاسيما والأستاذ يولف وينشر بقدر محدود يتناسب مع عدد طلابه ، ولأنه لا يعتبر حتى عائداً إلا في الظاهر ، فهو مبلغ نقدى تبقى بدون إنفاق نقدى ، ليس في حقيقة الأمر سوى مقابل استهلاك ، وشرط استحقاق الضريبة على الأرباح غير التجارية هو توافر الربح ، وهو هنا غير متوافر ، كما أن شرط استحقاقها أن يكون السلوك المنتج للكسب بافتراض وجود الكسب ، ذا صفة مستقلة ، والكتاب العلمى لأستاذ الجامعة ذو صفة تبعية لوظيفة عامة هي التدريس في الجامعة ويعد



عملاً اضطرارياً بحكم هذه الوظيفة ، كما لا تستحق حتى ضريبة كسب العمل على العائد من تأليف وطبع ونشر ذلك الكتاب للطلاب ، لأنه لا تكافؤ بين هذا العائد وبين الجهد الذى تمخض عنه حتى يقال بأن العائد مرتب أو ماهية أو مكافأة أو أجر ، فهو مقابل استهلاك لا أجر استخدام ، ونتيجة كل ذلك :

أن أستاذ الجامعة ، بالإرادة الصريحة للقانون الضريبي ، لا يخضع لضريبة ما فى المبلغ النقدى الذى يصله من وراء البحث العلمى وتسجيل نتائج هذا البحث وطبعها ونشرها على الطلاب ، فى حدود عددهم ، وفى حدود المنهج المعهود اليه رسمياً بتدريسه لهم .

ووعاء الضريبة معناه المعين الذى تغترف منه ، ويرجع فى تحديد هذا المعين إلى إرادة القانون ، أى إلى الأوصاف التى رسم بها القانون المعين ذاته وحدده ، ولا ضريبة بدون قانون طبقاً لنص الدستور ، فحيث لا يكون مبلغ ما مطابقاً لأوصاف معين الضريبة على الصورة المرسومة له فى نص القانون ، لا تستحق ضريبة ما على مثل هذا المبلغ .

وأخيراً فإن العلم بالأشياء هو الإلمام بحقائقها ، وقد بنت الأمم المحيطة مجدها على العلم ، وبدونه لا تنهض الشعوب .

فعلیکم یاأولى الألباب صيانة البحث العلمى من المعوقات وإزالة كل عقبة قد تقف حجر عثرة فى سبيله ، ولو كانت هذه العقبة ضريبة تؤول إلى الخزانة ، لأن ضرر هذه الضريبة بلا محالة يتفوق على نفعها . وبالفعل فإن تلك الصيانة هى مشيئة القانون الضريبي ، والقانون عقل قبل أن يكون لفظاً

تم التعليق بحمد الله ، والله ولى التوفيق

