

جامعة الأزهر
كلية الشريعة والقانون
بالقاهرة

ضرائب الدخل في القانون المصري

الكتاب الأول
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

دكتور
عطية عبد الحليم صقر
أستاذ المالية العامة والضرائب
بجامعة الأزهر

١٤١٩ هـ - ١٩٩٨ / ١٩٩٩ م

تتعدد الدراسات التي تتناول الضريبة في الوقت الحاضر الى ثلاثة اقسام على النحو التالي:

أولاً: النظرية العامة للضريبة، ويتم من خلالها دراسة الضريبة من الزوايا (الجوانب) الآتية:

أ- طبيعة الضريبة حيث يمكن التعرف من خلال دراسة هذا الجانب على ماهية الضريبة، وأساسها الفني وقواعدها وأهدافها وعبئها والتميز بينها وبين الرسم والضمان العام وإيرادات الدومين العام والخاص.

ب- التنظيم الفني للضريبة: ويمكن من خلال دراسة هذا الجانب التعرف على وعاء الضريبة وما إذا كانت مفروضة على الاشخاص أو الاموال، وما إذا كانت واحدة أو موحدة أو متعددة وما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة وما إذا كانت مفروضة على الدخل أو رأس المال أو على الاتفاقي (التداول - الانتاج - الاستهلاك) أو على رقم الاعمال كما يمكن التعرف كذلك من خلال دراسة هذا الجانب على حدود العبء الضريبي وعلى سعر الضريبة لتبين ما إذا كانت الضريبة عينية أو شخصية، توزيعية أو تحديدية، نسبية أو تصاعدية.

ج- العبء الضريبي: حيث يمكن التعرف من خلال دراسة هذا الجانب على مضمون العبء الضريبي وتوزيعه ونقله ونطاقه على المستويين الفردي والقومي.

د- الآثار العامة للضريبة: ويمكن التعرف من خلال دراسة هذا الجانب على: أثر الضرائب على كل من الاستهلاك والادخار والانتاج وإعادة توزيع الدخل القومي وعلى أثر النظام والبنية الاقتصادية للدولة في نظامها الضريبي.

وهذه الجوانب الاربعة للقواعد العامة للضريبة بما تحتوي عليه من تحليل لاصولها العامة وما قد يفرع عنها، تتم دراستها من خلال ميدان علم المالية العامة باعتبار الضريبة واحداً من اهم الابرادات العامة للدولة وأداة من أدوات مآليتها العامة، وتعتمد المشرع الضريبي علم صياغة احكام النظرية العامة للضريبة في قوانين قانونية، أيما كانت درجة مرونتها، ناركا في ذلك تأصيلها للفقه الضريبي.

ثانياً : اما النوع الثاني من الدراسات الضريبية فانه يتصل بكيفية تحديد ما يدخل في وعاء الضريبة المعنية بالدراسة من ايرادات ، وذلك عهيدا لربط الضريبة عليها وتحصيلها . ويتم التوصل الى هذه الغرض من خلال التشريع ، حيث يعنى المشرع الضريبي عادة بمرد ما يمكن ان يدخل في وعاء الضريبة المعنية من ايرادات اجمالية ، ثم يعود فيحدد كل نوع منها بحسب طبيعته ، ثم يحدد نطاق ما يمكن اعتناؤه من هذه الايرادات ، ثم يتناول اجراءات وأحكام التحصيل والتزامات كل من المقتول والادارة وأي طرف ثالث يتصل بعملية التحصيل أو توريد دين الضريبة .

ثالثاً : ويتصل النوع الثالث من الدراسات الضريبية بما يعرف بالأحكام العامة وتنوع هذه الاحكام الى نوعين ، فهناك منها ما يخص كل ضريبة على حدة ، فالضريبة المرحلة على دخل الاشخاص الطبيعيين لها ما يناسبها من الاحكام العامة في شأن الاعفاء للاعباء العائلية وتحديد السعر والقرارات وإندفاتر واجراءات الربط والتحصيل ، والضريبة على أرباح شركات الاموال ، لها في كل ذلك ما يناسبها من الاحكام العامة ، التي قد تشابه أو تختلف مع سابقتها ، والضريبتان معاً باعتبارهما من ضرائب الدخل أو الايراد لهما احكام عامة موحدة فيما يتصل بحصول الممولين والتزاماتهم وإعلاتهم وحق الاطلاع وسر المهنة ، وتنظيم الاعفاءات المستحقة لهم ، وقواعد الربط الاضافي وتصحيح الربط النهائي ، والظنون الضريبية وضمانات التحصيل وتقادم دين الضريبة والعقوبات المقررة على التهرب منها .

وينبغي ان يلاحظ ان الاحكام العامة لضرائب الدخل أو الايراد ، قد تختلف وقد تتحد مع الاحكام العامة لضرائب الاتفاق والدمغة والرسوم الجمركية وغيرها من مكونات النظام الضريبي الوطني لكل دولة .

ويتولى المشرع الضريبي من خلال كل قانون ضريبي تنظيم الاحكام العامة في شأن الضريبة التي يقننها بقواعده ، ومن ذلك مثلاً : أن قانون ضريبة الدمغة رقم ١١ لسنة ١٩٨٠ قد أقرد الباب الاول منه للاحكام العامة لضريبة الدمغة ، وخصها بقواعد ربط مناسبة واجراءات وجزاءات متدرجة لطبيعتها . في حين ان قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد خص كلا من

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الاموال بما يناسب كل منهما من أحكام عامة، ثم أفرد الكتاب الثالث من القانون المشار اليه لتتناول الأحكام التي تضمنها معاً، وهكذا في كل قانون ضريبي.

وسوف نعتنى في هذا المؤلف بالنوعين الأخيرين المشار اليهما من الدراسات الضريبة وهما:

١ - تحديد ما يدخل في وعاء الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين من إيرادات.

٢ - الأحكام العامة والعمومية للضريبة على الدخل.

التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري:

في مجال البحث عن التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري من الناحية التشريعية يمكن التمييز بين مرحلتين:

١- المرحلة الأولى: منذ نشأته عقب إلغاء الامتيازات الأجنبية في مصر يقتضى معاهدة مونترنو سنة ١٩٣٧ وحتى صدور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

وقد بدأت هذه المرحلة تشريعيا بصدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، والذي أخذت مصر بمقتضاه بنظام الضرائب النوعية على الدخل، التي تفرض بسهر نسبي يختلف تبعاً لتنوع مصدر الدخل أو الإيراد.

وفي سنة ١٩٤٩ أضاف القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ضريبة عامة على الإيراد الكلى للممول بأسعار ونسب تصاعدية بالشرائح، لتخضع بذلك إيرادات الممول للضريبة مرتين، في سنة واحدة، مرة عندما تفرض عليه ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر إيراده، ومرة ثانية عندما تجمع جميع إيراداته من مختلف مصادرها، لتخضع في مجموعها للضريبة العامة على الإيراد.

وفي خلال هذه المرحلة صغرت عدة قوانين ضريبية مكملية ومعدلة، لأحكام القانونين السابقين، كان آخرها القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨، الذي عرف باسم قانون تحقيق العدالة الضريبية.

ثم صدر في نهاية هذه المرحلة (١٠ سبتمبر ١٩٨١) القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، الذي نص في المادة الثانية من قانون إصداره على: إلغاء العمل بالقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، والقوانين المعدلة والمكملة له، عدا المواد: ٢٥، ٢٦، ٢٩، ٣٠، ٣١ من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨.

٢- المرحلة الثانية: ويمكن اعتبارها مرحلة انتقالية أو تهيئية لإحلال نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين محل نظام الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة المتوجة للضرائب النوعية.

وقد بدأت هذه المرحلة بصدور قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، الذي أنهى على الضرائب النوعية على دخل الأشخاص الطبيعيين متروكة بالضريبة العامة على الدخل في الكتاب الأول منه، وأقر الكتاب الثاني للضريبة على

أرباح شركات الأموال ، وذلك تمهيداً للانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

وقد تحقق هذا الانتقال بصدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، الذي لا يعتبر قانوناً جديداً للضرائب على الدخل في مصر ، ملغياً لما قبله من قوانين ، على غرار ما فعل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وإنما هو فقط معدل لبعض أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وقد شمل هذا التعديل نوعين من التعديلات الشكلية والموضوعية هما :

أ- التعديلات الشكلية : وهي قاصرة على التعديل في بعض عبارات القانون وقد نصت عليها المادتان الأولى والثانية من قانون إصدار القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث تنص المادة الأولى على أن : " يستبدل بعبارتي (عملي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) و (الضريبة على أرباح المهن غير التجارية) أيهما وردتا في الكتاب الثالث من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عبارتا (الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً) و (الذين يزاولون مهنة حرة وغيرها من المهن غير التجارية) على الترتيب "

وحيث نصت المادة الثانية على أن : " تستبدل بعبارات : (الضريبة على إيرادات وحوس الأموال المنقولة) و (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) و (الضريبة على المهن) و (الضريبة على المهن غير التجارية) و (الضريبة العامة على الدخل) أيهما وردت بقوانين أخرى غير قانون الضرائب على الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عبارة : (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين) أو (الضريبة على أرباح شركات الأموال) حسب الأحوال .

ب- أما التعديلات الموضوعية : التي أدخلها القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فإنها لم تقتصر فقط على إحلال المواد من ١-٢٦ من قانون الضريبة الموحدة محل مواد الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١^(١) (والذي كان يحتوى هو الآخر على نفس عدد المواد^(٢)) وإنما شمل التعديل بعض مواد أحكام الكتابين الثاني والثالث من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك على النحو التالي :

(١) المادة ٢٦ من قانون إصدار قانون الضريبة الموحدة .

(٢) الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

١- أدخل القانون الجديد تعديلا على نص المادة ١١١ من الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما يتعلق بنطاق الضريبة على أرباح شركات الأموال، حيث أخضع لها الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة.

٢- كما شمل التعديل كذلك البندين ١٠٠٣ من المادة ١١٤ من الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المتعلقة بالتكاليف الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة على شركات الأموال حيث سمح المقتضى في البند الثالث بخصم خمسة وعشرين في المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها الشركة أو الجهة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها في الإنتاج، وذلك اعتباراً من تاريخ الاستخدام في الإنتاج ولمرة واحدة، على أن تحسب الاستهلاكات (الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً للمعرف وطبيعة كل صناعة أو مهارة أو عمل) بعد خصم نسبة الخمسة وعشرين في المائة المشار إليها، وذلك بشرط أن يكون لدى الشركة أو الجهة دفاتر وسجلات^(١).

وقد كان الخصم المشار إليه في ظل العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدداً كذلك بخمسة وعشرين في المائة، ولكنه كان من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها الشركة لاستخدامها في الإنتاج (دون تلك التي تقوم بتصنيعها) كما كان هذا الخصم الإضافي مقررًا حتى ولو لم يكن لدى الشركة أو الجهة دفاتر وسجلات^(٢)، غير أن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ اشترط لأعمال هذا الخصم وجوب إمسك الشركة أو الجهة لدفاتر وسجلات منتظمة.

كما سمح القانون ١٨٧ بخصم كل ما يدفع (لأعضاء مجالس الإدارة والمديرين وأعضاء مجالس الرقابة في شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وكذا في بنوك القطاع العام وشركاته، والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية العاملة في مصر، والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة على جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع) من مرنبات ومكافآت وأجور وبدلات حضور وطبيعة عمل ومزايا تقديرة وعينية وغيرها من البدلات أو الهبات

(١) المادة ٢/١٦٤ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

(٢) المادة ٢/١٦٤ من القانون ١٥٧.

الأخرى على اختلاف أنواعها ، وذلك كله بشرط أن تكون هذه المبالغ خاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، أو معفاة منها ^(١) .

وقد كان المحصم المشار إليه في ظل العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قاصرا على ما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والمندبرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة من المساهمين في شركات التوصية بالأسهم وذات المستولية المحدودة من المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا التقديرية والعينية ، وبدلات المحضون وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهيئات الأخرى على اختلاف أنواعها ^(٢) ، دون أن يتمتع به غيرهم من أعضاء مجالس إدارة شركات وشوك القطاع العام وغيرهم من الطوائف المشار إليها .

٣- وشمل التعديل كذلك المادة ١١٨ من الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ويتصل هذا التعديل بنوعين من المحصم من الإيراد الإجمالي المشتركات أو الجهات الخاضعة للضريبة على شركات الأموال ، وصولا إلى الإيراد الصافي الذي تفرض عليه الضريبة ، أولهما : إيرادات رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة مباشرة المهنة الداخلة في ممتلكات الشركة أو الجهة ، (سواء تحققت هذه الإيرادات في مصر أو في الخارج) وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم خصميتها في مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من قيمة تلك الإيرادات ، بشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات الشركة أو الجهة ^(٣) .

أما المحصم الثاني فيتعلق بإيرادات الأراضي الزراعية أو العقارات المبنية الداخلة في ممتلكات الشركة أو الجهة والتي سبق خضوعها لضريبةها أو إعفاؤها عنها ، بحيث تخصم هذه الإيرادات من مجموع الربح الصافي الذي تسرى عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال بعد استبعاد ١٠٪ من إجمالي تلك الإيرادات ^(٤) .

وقد كان المحصم الأول في ظل القانون ١٥٧ متعلقا بقوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة بشرط أن تكون داخلة في حساب المنشآت المنشقة بها الكائنة في مصر وخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على

(١) المادة ١١٤/١ من القانون ١٨٧ .

(٢) المادة ١١٤/١ من القانون ١٥٧ .

(٣) المادة ١١٨ ، ١١١ مكرر من القانون ١٨٧ .

(٤) المادة ١١٨/٢ من القانون ١٨٧ .

أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال، أو معفاة منها، وذلك من مجموع الربح الصافي الخاضع للضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستشمار بواقع ١٠٪ من قيمة تلك الإيرادات (١١).

كما كان الحزم الثاني في ظل القانون ١٥٧ يتعلق بإيرادات الأراضي الزراعية أو العقارات المبنية الداخلة في ممتلكات الشركة، بحيث تخصم هذه الإيرادات من مجموع الربح الصافي الذي تمرى عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال بعد استبعاد ١٠٪ من إجمالي الإيرادات، وبشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات المنشأة (١٢).

٥- كما شمل التعديل كذلك المادة ١٢٧ من الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ وهذا التعديل في حقيقته ليس جوهرياً وإنما هو شكلي، حيث أضيفت الفقرة الثالثة من المادة والقانون المشار إليهما بموجب القانون ١٨٧ لسنة ١٩٨٣، فقرأى القانون الجديد ضحها إلى مته:

٥- كما شمل التعديل كذلك المادة ١٤٩ من الكتاب الثالث من القانون ١٥٧ وبموجب هذا التعديل أضاف القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طريقاً آخر من طرق إعلان الممول بربط الضريبة عليه، حيث اعتبر اعلانه عن طريق لجنة الطعن المختصة في قوة الإعلان الذي يتم صادة بالطرق القانونية كما أضاف القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طريقاً جديدة للطعن في قرار ربط الضريبة عليه، وكذا في قرار لجنة الطعن، حيث سمح له برفعه على هيئة دعوى قضائية أمام المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، على أن تعقد المحكمة بهيئة تجارية، ويرفع الطعن إليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلان الممول بالقرار المطعون فيه (١٣).

٦- وقد شمل التعديل كذلك البندين ٣٠١ من المادة ١٥٩ والخاصين بمجالات تصحيح الربط النهائي، حيث كان البند (١) الملغى بصحح الربط النهائي في حالة عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة النوعية أو عدم خضوعه

(١١) المادتان ١١٨، ١٧٤ من القانون ١٥٧.

(١٢) المادتان ١١٨/٢ من القانون ١٥٧.

(١٣) المادة ١٦١ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

للضريبة العامة على الدخل، فاقترض البند (١) الجديد على تصحيح الربط النهائي في حالة عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.

أما البند (٣) فقد كان في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يصحح الربط النهائي في حالة دخول إيرادات غير خاضعة لضريبة نوعية في وعاء الضريبة العامة على الدخل مالم ينص القانون على خلاف ذلك ، بعدل هذا النص لكي يتم تصحيح الربط النهائي في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في حالة دخول إيرادات غير خاضعة للضريبة ، مالم ينص القانون على خلاف ذلك ، ولعله يقصد بذلك الضريبة على شركات الأموال.

٧- كما شمل التعديل كذلك المادة ١٥٧ ، وهو تعديل شكلي في بنود وأرقام المواد القانونية التي أحالت عليها المادة المذكورة عند تحديد مواعيد الطعن في قرار لجنة ربط الضريبة.

٨- وقد شمل التعديل كذلك المادة ١٦٠ وهو أيضا تعديل شكلي خاص بمدى اعتداد القانون بقرار لجنة الطعن في وجوب أداء الضريبة حيث كان وجوب الأداء يتم في المادة الملغاة على أساس مقدارها المحدد في قرار لجنة الطعن. ثم أصبحت واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن.

٩- وقد شمل التعديل كذلك المادة ١٦٦ المتعلقة بإعطاء الحق لمصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي بقيمة المبالغ الإضافية للضريبة والغرامات والتعويضات والمبالغ الأخرى تنص عليها مواد قانون الضرائب وهو تعديل غير جوهري حيث اقتصر على تغيير أرقام المواد القانونية التي نصت على هذه المبالغ والغرامات والتعويضات

١٠- كما شمل التعديل كذلك أحكام المادة ١٧٢ الخاصة بمقابل التأخير في مداد الضريبة ، ويتعلق هذا التعديل بتاريخ الاستحقاق ومقدار المقابل وبداية سريانه ، أما حقوق المصلحة التي يستحق عن عدم توريدها هذا المقابل ، فلم يشملها التعديل.

١١- وقد شمل التعديل كذلك المواد ١٧٤ ، ١٧٥ ، ١٧٦ المتعلقة بتقادم حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها ، وحق الممول في استرداد ما دفعه بدون وجه حق ، وبتاريخ بدء التقادم في بعض الضرائب ، وهذا التعديل غير جوهري حيث اقتصر

على تغيير أرقام المواد القانونية، للمواد التي تناولت أحكامه وأوضاعه.

١٢- كما شمل التعديل كذلك المادتين ١٨٤، ١٨٥ المتعلقتان بالعقوبات التي أوجبها القانون على عدم أداء الضريبة، وهو أيضا تعديل غير جوهري، فاقصر فقط على تعديل أرقام المواد المرتبطة بهاتين المادتين.

١٣- وقد شمل التعديل كذلك أحكام المادة ١٨٧ المتعلقة بالعقوبات المفروضة على الممتنع عن تقديم الإقرارات والدفاتر والمستندات وعن عدم الحصول على البطاقة الضريبية وعدم إمساك الدفاتر المنصوص عليها وهذا التعديل هو الآخر غير جوهري يقتصر فقط على تعديل أرقام المواد القانونية التي تقررت هذه العقوبات لمخالفتها.

١٤- وأخيرا شمل التعديل الذي أتى به القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المادتين ١٨٩، ١٩٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، اللتين تقرران حالات وقينة ما يحكم به من تعويض جزائي حالة مخالفة أحكام بعض مواد قانون الضرائب أو الامتناع عن خصم أو إضافة أو تحصيل أو تبريد إلى المصلحة لحساب الضريبة المستحقة على الممول طبقا لبعض أحكام القانون، مع تقرير المسؤولية التضامنية للجهات التابع لها المحكوم عليه بالتعويض عن أداء التعويض والمبالغ التي يلتزم المخالف بقوريدها، وقد انصهر التعديل في شأن ما تقدم على تغيير أرقام المواد القانونية التي تقرر التعويض لمخالفتها.

وبخلاصة ما تقدم أن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد ألغى في مواد الكتاب الأول منه، مواد وأحكام الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حيث استبدل بموجب ذلك أحكام الضرائب المترتبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، وكذا أحكام الضريبة العامة على مجموع هذه الدخول، بأحكام الضريبة الموحدة على مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول خلال السنة السابقة من خمسة مصادر للزائد هي :

١- إيرادات رموس الأموال المتقولة.

٢- إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

٣- المرتبات وما في حكمها.

٤- إيرادات المهنة غير التجارية.

٥- إيرادات الثروة العقارية.

وقد استبقى القانون ١٨٧ العمل بأحكام القانون ١٥٧ فيما يتعلق بالضريبة على

شركات الأموال ، وهي الأحكام التي تناولتها سواء الكتابين الثاني والثالث من القانون ١٥٧ ، عدا ما أشرنا إليه من تعديلات.

هيكल النظام الضريبي القائم في مصر:

يتكون النظام الضريبي القائم حاليا في مصر من

- ١- ضرائب الدخل : وتخضع لها طائفتان من الدخل هي :
دخول الأشخاص الطبيعيين ، ودخول شركات الأموال.
- ٢- ضرائب الاستهلاك وبمثليها حاليا في مصر ضريبة المبيعات.
- ٣- الضرائب الجبركية

٥- ضريبة الأرباح الزراعية (الأموال الأميرية)

٦- ضريبة العقارات المسجلة (العوائد)

٧- ضريبة الدمغة

نطاق البحث : يتحصر نطاق البحث في هذا المؤلف على هيكل نظام الضرائب على الدخل القائم في مصر اعتبارا من ١/١/١٩٩٤ الواردة في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وفي الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨٦ ، ويتكون هيكل نظام الضرائب على الدخل في مصر من :

١- الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

٢- والضريبة على أرباح شركات الأموال

وصف البحث - بمشقة الله - أحكام هاتين الطائفتين في قسمين متتاليين من

هذا المؤلف

الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص

الطبيعيين . وفقا لأحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

نعيده: قبل أن نقوم بمعرض وتحليل نصروح القانون المشار إليه فإننا سنتعرض بدراسة الجزينات الآتية كمدخل مهم لمقصدنا المتقدم:

- ١- التعرف من حيث الشكل على القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.
 - ٢- خصائص الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين
 - ٣- نطاق سريانها من حيث الزمان والمكان والأشخاص والإيرادات الخاضعة لها.
 - ٤- الأحكام التي استحدثتها القانون المشار إليه.
- وبعد أن نتعرف على هذه الجزينات في الفصل التسهيلي
سننتقل إلى عرض وتحليل نصوص القانون المتقدم

الفصل التمهيدي

أولاً : التعديل من حيث الشكل علي القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخاص بالضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين :

من الصعب تفهم طبيعة القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ورسم ضرورة مستقلة له عن القوانين الضريبية السابقة عليه ، لأنه من جهة تعديل لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهو من جهة ثانية ، امتداد للقوانين السابقة عليه بما أتى عليه من أحكام يرجع تاريخها إلى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وعلى وجه العموم : فإن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يحوى خلافاً لقانون أصدره على ثلاث كتب رئيسية هي :

الكتاب الأول : ويحتوى على ١١ مادة ، ويخص الضريبة الموحدة . على دخل الأشخاص الطبيعيين ، وهو الجزء الرئيسى الذى شمله التعديل الضريبى لعام ١٩٩٣ . حيث اقتصر جوهر هذا التعديل على استبدال الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ . مع بعض التعديلات التى سبقت الإشارة إليها فى أحكام الكتابين الثانى والثالث من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ واستبقاء العمل بأحكامهما بعد هذه التعديلات ، فصار قانون الضرائب على الدخل فى مصر مكوناً من ثلاث كتب هي :

الكتاب الأول : وهو يخص الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهو كما أشرنا مستبدل بالكامل بأحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

الكتاب الثانى : وهو يخص الضريبة على أرباح شركات الأموال وهو فى الأصل صادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مع اجراء بعض التعديلات عليه بموجب أحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقد سبقت الإشارة إليها . أما الكتاب الثالث والأخير ، فهو للأحكام العامة وهو كسابقه صادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ومعدل فى بعض أحكامه بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

وكما أشرنا من قبل فإن الكتاب الأول من قانون الضرائب على الدخل فى مصر والخاص بأحكام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين يحتوى على ١١٠ مادة وهى موزعة بداية من المادة السادسة على ستة أبواب رئيسية ، حيث تناول المقتن فى خمسة منها أحكام الإيرادات التى أخضعها لضريبة الدخل الموحدة ، وخصص الباب السادس للأحكام العامة حيث تناول فيه أحكام : الإعفاءات ، وسعر الضريبة .

والاقرارات والدفاتر وأحكام الربط والتحويل.

وسوف نتناول هذه الأبواب بالشرح والتعليق عقب هذا الفصل التمهيدي.

وأما الخمس مواد الأولى من مواد الكتاب الأول من قانون الضرائب على الدخل في مصر والسابق الاشارة إليها ، فقد تناول فيها المقتن نطاق سريان ضريبة الدخل الموحدة من حيث الأشخاص المخاطبين بها ، وأوعية الإيرادات التي تسرى عليها .

ثانيه نطاق سريان الضريبة الموحدة من حيث الأشخاص :

يتنازع فرض الضريبة بصفة عامة ثلاث معايير أو تبعيات هي :

١- التبعية السياسية (معيار الجنسية) وتعنى : أن يكون من حق الدولة التي ينشئ إليها الممول ويحمل جنسيتها أن تفرض عليه الضريبة لأنه تابع لها سياسيا .

٢- التبعية الاجتماعية (الموطن أو الإقامة) وتعنى إعطاء الحق للدولة التي يقيم فيها الممول بصفة معتادة في فرض ضرائبها عليه .

٣- التبعية الاقتصادية (معيار المورد أو موقع المال . أو مصدر الإيراد) وتعنى أن يكون من حق الدولة التي يقع فيها المال مصدر الإيراد الخاضع للضريبة ، أن تفرض ضرائبها عليه .

وقد أخذ المقتن المصري في نطاق فرض ضريبة الدخل الموحدة عند تحديده للأشخاص الخاضعين لها ، بالتبعيتين الاجتماعية والاقتصادية حيث أخضع الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة في مصر لضريبة الدخل الموحدة عن دخولهم المتحققة في مصر ، وفي خارجها ، وهذا الاخضاع له ما يبرره ، فالممول المقيم عادة في مصر ، يتمتع بخدمات الدولة ومراقفها العامة ، فمن حقها عليه أن يساهم بجزء من نفقاتها العامة .

كما أخضع المقتن الضريبي الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين عادة في مصر للضريبة عن دخولهم المحققة في مصر ، ولهذا الاخضاع ما يبرره كذلك ، حيث كانت مصر في هذه الحالة موقعا للمال المستثمر ومصدرا للإيراد الخاضع للضريبة ، فمن حقها وقد هبأت للمال المستثمر النافع والمجوال والاستقرار المناسب للاستثمار ، أن تحصل على جزء من إيراده .

وقد حددت المادتان الثانية والثالثة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ نطاق وشروط

وأوضاع خضوع الأشخاص الطبيعيين لضريبة الدخل الوحدة حيث نصت المادة الثانية بقترتها على أن لا تسرى الضريبة على المقيمين عادة في مصر على النحو الموضح بهذا القانون . كما تسرى الضريبة على غير المقيمين في مصر بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر (

ومن واقع هذا النص نستطيع أن نقول بأن المقتضى الضريبي المصري قد راعى في نطاق هذه الضريبة نوعي التبعيتين الاجتماعية والاقتصادية واستبعد في نطاق هذه الضريبة فكرة التبعية السياسية أو الجنسية حيث لم يخضع المصريين المقيمين في الخارج لضريبة الدخل الموحدة عن دخولهم المحققة خارج مصر مراعاة للصعوبات العملية التي تحول دون تحقق مصلحة الضرائب من هذه الدخول ، وإن كان المقتضى قد أخضع هذه الدخول لضريبة أخرى يكتنف تطبيقها كثير من الصعوبات والمشاكل تعرف بضريبة المصريين العاملين في الخارج.

وقد حددت المادة الثالثة المشار إليها حالات وشروط وأوضاع خضوع الأشخاص الطبيعيين لضريبة الدخل الموحدة ، حيث حددت الفقرتان الأولى والثانية من هذه المادة الحالات التي يعتبر الشخص بموجبها مقيما في مصر وهو يعتبر كذلك في حالتين :

١- أن يقيم في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية ، وقد عني المقتضى في هذه الحالة بالنص على :

(أ) أن تكون الإقامة في مصر لأكثر من نصف السنة الضريبية وذلك حتى لا تكون إقامة الممول مؤقتة بل يجب أن تكون دائمة أو شبه دائمة وهذا يتحقق بإقامته غالب أيام السنة ، يستوى في ذلك أن تكون هذه الإقامة متصلة أو متقطعة .

(ب) النص على تحديد مدة الإقامة بالأيام لا بالشهور ، وعلى احتساب هذه المدة بالسنة الضريبية (المالية) دون غيرها .

٢- كما نصت الفقرة ٢ من المادة ٣ (المشار إليها) على اعتبار الشخص مقيما في مصر إذا كانت مصر محللا قامة الرئيسية ، وتعني الإقامة الرئيسية الإقامة المستمرة أو المستقرة أو المعتادة حتى ولو تخللتها فترات غياب متقاربة أو متباعدة من مصر ما دام الممول يشكل فيها سكنا يعمد إليه بعد أسفاره خارج مصر وما دام سفره مغرونا بنية العودة إلى مصر ولا يشترط في هذه الحالة أن يقسم الأجنبي في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ متصلة أو متقطعة كالحالة السابقة ، إذ يكفي في الحالة الثانية لا

اعتبار الشخص مشروطاً في مصر، أن تكون مصر محللاً لقيامته الرئيسية.

وإذا ما اعتبر الشخص مقبلاً في مصر وفقاً لا حدى المآلثين السابقين فإن ضريبة الدخل الموحدة تسرى على أنواع إيراداته التى حددتها المادة الخامسة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، سواء ما نتج عنها من مصادر داخل مصر، أو من مصادر خارج مصر، وفقاً لمعيار التبعية الاجتماعية السابق الإشارة إليه.

أما الفقرات ٥.٤.٣ من المادة الثالثة المشار إليها فقد تناولت حالات وشروط خضوع غير المقيمين في مصر لضريبة الدخل الموحدة عن دخولهم المتحققة في مصر، أخذاً بمعيار التبعية الاقتصادية، أى العلاقة التى تربط الممول غير المقيم المستثمر لأمواله بمصر، وقد أخذت هذه الفقرات بعنصرين من ثلاثة عناصر تتألف منها التبعية الاقتصادية هما:

(أ) إنتاج الثروة، (ب) موقع الثروة، أما العنصر الثالث وهو (استهلاك الثروة) فإنه يمكن أن يدخل في نطاق معيار التبعية الاجتماعية المتقدمة.

ويخضع غير المقيم في مصر (سواء كان مقيماً أو أجنبياً) لضريبة الدخل الموحدة عن دخله المتحقق في مصر في حالات ثلاث حصرتها المادة ٣ فقرات ٥.٤.٣ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهى:

١- أن تكون مصر المركز الرئيسى لإدارة نشاطه، بمعنى: أن يقع في مصر المقر الرئيسى لإدارة قروع نشاطه، سواء وجدت هذه القروع في مصر وخارجها أو في خارج مصر، أو في مصر وخارجها، المهم أن يقع المركز أو المقر الرئيسى لإدارة النشاط الاقتصادى للممول في مصر.

٢- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى، وفي هذه الحالة فإن المركز الرئيسى لنشاط الممول يكون في خارج مصر، ولا يوجد في مصر إلا فرع لنشاط الممول، فتكون مصر في هذه الحالة بلد إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، ويرتبط الممول بها اقتصادياً من هذه الزاوية.

٣- أن يكون (الممول) من موظفى الدولة، الذين ينفذون مهام وظائفهم في الخارج، ويتقاضى دخله (راتبه) من الخزنة المصرية.

استثناءان أوردهما القانون على أحكام التبعيتهن الاجتماعية والاقتصادية:

أوردت المادة الرابعة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ استثناءان من الخضوع لأحكام ضريبة الدخل الموحدة، أولهما: وتقتضيه قواعد المعاملة الدولية ويختص بالسفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل، والممثلين القنصليين الأجانب، فهذه الطائفة من رجال السلك الدبلوماسي والقنصلي، وإن كانت تخضع لضريبة الدخل المصرية بحسب الأصل يحكم أنهم مقيمون في مصر، حيث تقتضى ظروف عملهم ذلك، إلا أن قواعد العرف والمعاملة الدوليين قد درجت على إعفائهم من ضريبة الدخل في بلد الإقامة وقد راعى القانون المصرى ذلك ونص على إعفائهم، ووضع لهذا الإعفاء شرطاً وتقييداً، إذ شرط تمتع الدبلوماسي أو القنصل لدولة ما، شرط المعاملة بالمثل، بمعنى أن تكون دولته في المقابل تعامل الدبلوماسي أو القنصل المصرى نفس المعاملة، كما تمتع الدبلوماسي أو القنصل الأجنبى في مصر بهذا الإعفاء قيد المعاملة بالمثل كذلك إذ يتمتع في مصر بنفس حد الإعفاء الذى يتمتع به نظيره المصرى في بلده.

أما الاستثناء الثاني فيقتضيه الصالح العام في مصر، وهو خاص بطوائف الفنيين والحجرا، الأجانب المقيمين في مصر، متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد، بالنسبة لا يراد منهم الناجمة من مصادر خارج مصر، فهؤلاء الأجانب المقيمون في مصر، وإن كانوا بحسب الأصل يخضعون لضريبة الدخل المصرية، باعتبار مصر بلد الإقامة، وقد تكون بلد استهلاك جزء من دخولهم، إلا أن حاجة مصر إلى استخدامهم للاستفادة بخيرتهم قد تفوق مقدار ما تحصل عليه منهم من ضرائب.

ونلاحظ أن هذا الإعفاء مشروط بشرطين هما:

- ١- أنه لا يتمتع به إلا طائفتى الفنيين والحجرا، دون غيرهم من طوائف العمال العاديين.
- ٢- أنه قاصر على الإيرادات الناجمة من مصادر خارج مصر، دون إيراداتهم الناجمة من مصر، حيث تخضع الأخيرة لضريبة الدخل المصرية، وفقاً لمبادئ التبعيتهن الاقتصادية والاجتماعية.

ثالثا : نطاق سريان ضريبة الدخل الموحدة من حيث الوعاء :

وعاء الضريبة هو: المادة الخاضعة للضريبة ويتنوع وعاء الضريبة المباشرة بتنوع الضريبة المفروضة حيث إنه قد يكون ثروة وقد يكون دخلا، كما يتنوع الدخل بتنوع مصدره حيث إنه قد يكون ناتجا عن عمل، أو عن ملكية عقار، أو عن استغلال عقار، أو عن ملكية رأس مال منقول، أو عن عمل وملكية رأس مال.

ولما كانت ضريبة الدخل الموحدة على الأشخاص الطبيعيين تنصب على مجموع صفات الدخل الذي حققه الممول خلال السنة السابقة، لذلك فإن المقتضى الضريبي قد أخضع لها خمسة أنواع من الإيرادات هي:

١- إيرادات رموس الأموال المنقولة.

٢- إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

٣- المرتبات وما في حكمها.

٤- إيرادات المهنة غير التجارية.

٥- إيرادات الثروة العقارية.

وقد أفرد المقتضى لكل نوع من أنواع الإيرادات المكونة لوعاء ضريبة الدخل الموحدة بابا مستقلا، ويجعل بنا أن نتعرف على معنى الدخل وكيفية تحديده ضريبيا.

ماهية الدخل^(١) : يتنازع تعريف الدخل الضريبي نظريتان هما:

١- نظرية المتبع : ويعرف الدخل الضريبي تبعاتها بأنه : القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود . التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال فترة زمنية معينة.

ويعتبر الدخل الضريبي وفقا لهذا التعريف بالخصائص الآتية:

أ- أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود ، فلا يعتبر دخلا كل ما لا يمكن تقديره بالنقود .

(١) أ.د. زين العابدين ناصر - مبادئ علم المالية العامة ج ١ - ١٩٣٢ ص ١٢٨ وما بعدها .

ب- الدورية والانتظام : كالأجور والمرتبات والمعاشات وبيع العقارات وكل مالي عارضاً ، فيخرج بطله أية إيرادات عارضة ، لا تتمتع بالدورية

ج- أن يأتي من مصدر يتمتع بالثبات والاستقرار النسبي كرأس المال أو العمل أو تضافر رأس المال والعمل معاً ، فيخرج بطله كل إيراد أتى من مصدر لا يتمتع بالثبات والاستقرار كالهبة والوصية والارث.

٢- نظرية زيادة النفعة الإيجابية : ووفقاً لهذه النظرية فإنه يمكن أن يطلق على أي زيادة إيجابية تطرأ على ذمة الممول خلال فترتين زمنيةتين أنها دخل ضريبي ، حتى ولو حصل عليه الممول بصفة عرضية ، المهم أن تكون هذه الزيادة الإيجابية نقوداً أو منافع وخدمات يمكن تقديرها بالنقود ، ووفقاً لهذه النظرية فإنه يمكن اعتبار الميراث والوصية والهبة وجوائز اليانصيب وشهادات الاستثمار وأي زيادة تطرأ على قيمة رأس المال قبيل الدخل الضريبي .

ويختلف موقف المققن الضريبي من التحديد الفنى للدخل ، تبعاً لاختلاف اعتبارات فرض كل ضريبة ، فأحياناً يعفى من الضريبة بعض الدخول الدورية لكونها مثلاً داخلية في نطاق الإعفاء للأعباء العائلية ، أو لرغبة المققن في تشجيع الاستثمار في مجال انتاج هذا الدخل ، وأحياناً أخرى يفرض ضريبة الدخل على بعض الدخول العرضية التي لا يتوفر لها صفة الدورية والانتظام فهو يدخل مثلاً العمولة أو السمسرة العارضة في إيرادات النشاط التجارى .

ويشير تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة بعض الصعوبات إزاء تحديد أو معرفة الدخل الاجمالي والدخل الصافي وتكاليف الدخل واستحصالات الدخل ، وفي كلمة موجزة عن معنى هذه المصطلحات نقول :

بأن الدخل الاجمالي هو مجموع ما يحققه الممول أو المنشأة من إيرادات دون خصم أية تكاليف يكون قد أنفقها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات .

أما الدخل الصافي فإن الوصول إليه يتم بخصم ما أنفقته الممول أو المنشأة من نفقات في سبيل الحصول على ما تحقق من أرباح أو إيرادات كلية خلال فترة زمنية معينة أي أنه الدخل الاجمالي مخصوماً منه نفقات الحصول عليه ، ويبقى عند فرض أية ضريبة أن ينص المققن على ما إذا كانت هذه الضريبة تسرى على الدخل الاجمالي أم على الدخل الصافي ، وذلك وفقاً لطبيعة الضريبة واعتبارات المققن من فرضها .

أما تكاليف الدخل أو نفقة الحصول عليه ، وهي تلك المبالغ التي تخصم من الدخل الاجمالي وصولاً إلى صافيه ، في أنواع الضرائب التي ينص قانونها على فرضها على الدخل الصافي ، فإن الذي استقر عليه العمل بشأنها فقهاً وقضاً ، وتطبيقاً أنها تنقسم إلى ثلاثة أنواع هي :

أ- نفقات اصلاح وصيانة الأجهزة والآلات المستخدمة في النشاط الخاص للضريبة .

ب- النفقات التيسرية للمشروع وتشمل أجور العمال وإيجار العقار الذي يشغله المشروع وأثمان المواد الأولية والطاقة وأقساط التأمين وفوائد القروض وغيرها من النفقات اللازمة للتشغيل .

ج- مقابل استهلاك الأصول الثابتة للمنشأة أو المشروع من الآلات والمباني وهو يمثل نسبة من ثمن هذه الأصول .

وبالجملة ما تشير تكاليف الدخل نزاعاً بين الممول والإدارة الضريبية ، نظراً لتعارض مصلحة كل منهما في احتساب النسبة التي تخصم من الدخل الاجمالي لتكاليف عليه ، وحسباً لهذا النزاع فمن الأفضل أن ينص القانون على نسب وشروط واجراءات خصم هذه التكاليف .

وأما استعمالات الدخل فهي : أوجه استعمالات أو إنفاق الممول لدخله في سبيل إشباع حاجاته الخاصة ، وطبيعي أن تختلف استعمالات الدخل عن تكاليفه وطبيعي كذلك ألا تخصم هذه الاستعمالات من وعاء الضريبة ، وإن كان الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية يثور في كثير من الأحيان بمناسبة بعض النفقات التي يحسبها الممول تكاليف على الدخل وهي ليست كذلك بالنسبة للإدارة الضريبية ، وذلك كما لو أدى الممول أجر لزوجته أو لأحد أبنائه في نصير عمل يؤديه إلى المنشأة ، وكما لو قدم الممول وجبة غداء لعمال المنشأة ، والمسألة في مثل هذه النفقات تقديرية بالنسبة للإدارة الضريبية ، كما يثور الخلاف كذلك بشأن الضرائب التي يدفعها الممول عن السنة السابقة فهل تكون تكاليف على دخل السنة اللاحقة ، أم أنها تعتبر من استخدامات الدخل ؟ والذي استقر عليه العمل في هذا الخصوص أن ما يكون من الضرائب لازماً لانتاج الدخل فهو من تكاليفه وذلك مثل رسوم التصفية والرسوم الجمركية على المواد

الأولية اللازمة للتشغيل^(١) ، أما الضريبة المفروضة على ذات الدخل فإنها من وجوه استعماله فلا تخصم من وعاء ضريبة السنة اللاحقة .

وأما خصائص الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تتمتع الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعدد من الخصائص منها

١- أنها ضريبة أصلية عامة على إيرادات الممول من مختلف المصادر ، وهي بذلك تتميز عن الضريبة التكميلية العامة على الدخل ، فالثانية لا بد وأن تفرض في ظل نظام نوعي تتوجه وتكمله ، أما الأولى فإنها تحمل معدل كافة ضرائب الدخل بما فيها الضريبة التكميلية العامة^(٢) .

٢- أنها ضريبة سنوية قياسية : بمعنى أنها تحصل مرة واحدة في العام بسعر يتناسب أساساً إلى قيمة الوعاء أو الإيراد الخاضع لها ، بما يتناسب مع طبيعة الإيراد ومقداره ، وقد خرج المقتن الضريبي المصري في سعر هذه الضريبة عن المعنى الفني النقي لمصطلح (الضريبة الموحدة) حيث كان من مقتضاء معاملة جميع إيرادات الممول أياً كانت طبيعتها وأياً كان مصدرها ، معاملة واحدة دون تمييز بينها وذلك باقتطاع نسبة واحدة من كافة هذه الإيرادات ، إلا أن المقتن الضريبي المصري في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد طبق هذه الضريبة على النحو الآتي :

أ) بالنسبة للمرتبات وما في حكمها تفرض الضريبة بسعر ٢٠٪ من قيمة الوعاء حتى خمسين ألف جنيه ، وسعر ٣٢٪ فيما زاد على ذلك .

ب) بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي ، وإيرادات النشاط المهني وإيرادات الثروة العقارية (إذا تجاوزت الإيراد الأخير حد الإعفاء) تفرض الضريبة بسعر تصاعدي يبدأ من ٢٠٪ ، ويصل إلى ٤٨٪ إذا تجاوزت الإيرادات السنوية الصافيته

(١) ومن ذلك ما نصت عليه المادة ٢/٨٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ من : "يستثنى ما سدد الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، ٥٦ لسنة ١٩٥٤ من الضريبة المستحقة عليه (الثروة العقارية طبقاً لأحكام الكتاب الأول من هذا القانون وما لا يزيد على هذه الضريبة .

(٢) راجع رسالتنا للدكتوراه بعنوان : الضريبة الموحدة في ميزان الشريعة الإسلامية - كلية الشريعة والقانون - القاهرة - ١٩٨٩ - ص ٢٠٩ .

مبلغ ثمانية وستين ألف جنيه .

ج- أما بالنسبة لإيرادات ربح الأموال المتقولة فتفرض عليها الضريبة بسعر نسبي وتجهز في المنيع .

وقد أورد المقتن في كل إيراد من الإيرادات الخاضعة لضريبة الدخل الموحدة بعض الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة ، بما يتناسب مع طبيعة الإيراد . ومن ذلك :

أ- ما نصت عليه المادة ٩ من إلزام كل جهة توزيع لأي إيراد من إيرادات ربح الأموال المتقولة بأن تجهز نسبة الضريبة من إجمالي كل توزيع أو سداد . عند إجراءه . يقض النظر عن مواعده سواء كان المستفيد مقيماً أو غير مقيم في مصر .

ب- وما نصت عليه المادة ٣٢ من قصر وعاء إيرادات النشاط التجاري والصناعي على الأرباح الفعلية التي تحققت حتى تاريخ تولفه المنشأ عن النشاط في حالة توقفها جزئياً أو كلياً .

ج- وفي حالة موت الممول أو إنقطاع إقامته في مصر ، تتعدد الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس الفترة من أول يناير حتى تاريخ الوفاة أو انقطاع الإقامة .

د- وبالنسبة للمرتبات وما في حكمها ، يخضع العاملون في الجهاز الإداري للدولة ووحدات القطاع العام وكافة أصحاب الأجور والمراتب للضريبة المقررة عن طريق التجهز في المنيع عن أجر كل شهر قبل تقاضيه . وسوف نرى فيما سيأتى استثناءات أخرى من مبدأ سنوية الضريبة .

٣- ومن خصائص الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في القانون المصري أنها ضريبة مباشرة : وذلك وفقاً لمعايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

فهى من ناحية = يتم تحصيلها عن طريق الجداول الاسمية التي تبين اسم الممول وحجم الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة وكل ما من شأنه أن يتردى إلى تحديد الالتزام الضريبي بالنسبة لكل من الممول والإدارة الضريبية ، مما ينتج عنه علاقة مباشرة بينهما في ربط وتحصيل الضريبة ، وهى من ناحية أخرى يصعب على المكلف بها أن يتقل عبأها بعنفة كلية إلى الغير ، حيث يستقر عبء الضريبة بعنفة نهائية ، ثم إنها

من ناحية ثالثة وتظرا لكونها مفروضة على الدخل أى على وعاء يتمتع بالثبات والاستقرار النسبيين فإنها تعتبر ضريبة مباشرة .

٤- أنها ضريبة شخصية : الضريبة الشخصية هي التي تراعى المركز المالى للمكلف وحالته الاجتماعية ، وتعدد عناصر التشخيص في الضرائب فتشمل : التخفيف من سعر الضريبة على دخل العمل ، وإعفاء الدخل التي تقل عن حد معين يصرف بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وتقرير بعض الإعفاءات مراعاة للمركز المالى للممول . وقد عني المققن الضريبي المصري في الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أن يفرضها على مجموع صافي دخل المكلفين بها ، مما يسمح بخخص تكاليف الحصول على الدخل ، كما عني كذلك بتقرير إعفاء للأغيا . العائلية ، بحيث لا تسرى الضريبة إلا إذا تجاوز صافي الدخل المنوي للممول حد الإعفاء ، وبحيث لا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد على هذا الحد ، وبحيث يخضع هذا الحد من المرتبات وما في حكمها أولا ، إن كان من بين إيرادات الممول مرتبات أو صافي حكمها ، ثم يستكمل حد الإعفاء من الإيرادات الأخرى ، ومن مظاهر التشخيص التي عني المققن المصري بإيرادها في القانون ١٧٨ أنها باستثناء إيرادات وموس الأموال المنقولة تفرض بسعر تصاعدي بالشرائح ، بحيث تندرج هذه الشرائح وفقا لنص المادة (٩٠) إلى ست شرائح بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن لغير التجارية ، وإيرادات الشروة العقارية ، أما بالنسبة للإيرادات من المرتبات وما في حكمها والماليات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لذى الحياة فإنها تفرض بسعر ٢٠٪ حتى الخمسين ألف جنيه الأولى ، وبسعر ٣٢٪ فيما زاد على ذلك .

٥- ومن خصائص هذه الضريبة كذلك : أنها كقاعدة عامة تأخذ بنظام الوحدة في الاقرار الضريبي ، وفي إجراءات تحديد الوعاء والربط والظمن والتحصيل فضلا عن وحدة الوعاء . فالمادة الخامسة من القانون ١٨٧ حددت وعاء الضريبة بمجموع صافي الدخل من خمسة إيرادات مجمعة سبقت الإشارة إليها ، والمادة (٩١) من القانون المشار إليه ألزمت الممول بتقديم إقرار واحد يبين فيه : الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل المنصوص عليها في النبرد ٢ ، ٤ ، ٥ من المادة الخامسة من هذا القانون ووفقا لأحكامه ، والمادة (١٠٣) من القانون المشار إليه تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الشاهنة من واقع الاقرار المقدم من الممول إذا قبلته مصلحة الضرائب .

إلا أن المقتن المصري لم يأخذ بنظام وحدة السعر بالنسبة لجميع أنواع الإيرادات المشكلة نوعاً الضريبة ، كما لم يأخذ بنظام وحدة أجزاء التحصيل ، حيث إنه أخذ تارة بالسعر النسبي لى إيرادات وحس الأموال المنقولة ، وبالسعر التصاعدي فى باقى الإيرادات ، كما أخذ تارة بنظام المحجز فى المنبع بالنسبة لإيرادات رموس الأموال المنقولة والمرتبآت وما فى حكمها ، وتارة أخرى بنظام الاقرار الضريبي فى باقى الإيرادات ، مما يمكن معه القول: بأن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم يأخذ بالمعنى الفنى الدقيق لنظام ضريبة الدخل الموحدة ، كما هو عليه فى القانون المقارن ، ومن أهم مظاهر خروج المقتن المصرى على المعنى الفنى لقاعدة الوحدة التى يأخذ بها نظام الضريبة الموحدة فى القانون المقارن ما يأتى :

١- إعفاء أصحاب إيرادات رموس الأموال المنقولة ، وكذا أصحاب إيرادات المرتبآت وما فى حكمها من تقديم الاقرار الضريبي السنوى إذا اقتصررت إيراداتهم على النوصين المتقدمين أو على أحدهما ، حيث يتم تحصيل الضريبة على هذين الإيرادين فى المنبع ، ومن ثم فلا داعى لتقديم إقرار عنهما . أما إذا كان للمول إيرادات أخرى غير هذين الإيرادين ، فإن الاقرار الذى يقدمه المول يقتصر عليها دونهما .

وكذا بالنسبة لإيرادات الثروة العقارية ، فإن المول لا يلتزم بتقديم الاقرار الضريبي عنها إلا إذا زاد صافى دخله من هذه الإيرادات عن حد الإعفاء من الضريبة المقرر للأعفاء العائلية والذى حددته المادة (٨٨) من القانون ١٨٧ على النحو التالى : ١٤٤٠ جنيها سنوياً للممول الأعزب ، ١٦٨٠ جنيها سنوياً للممول المتزوج ولايعول أولاداً ، أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر ، ١٩٢٠ جنيها سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر .

وبناءً على ما تقدم فإن الاقرار الموحد الذى يقدمه المول سنوياً يقتصر على : إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، وإيرادات النشاط المهنى ، وإيرادات الثروة العقارية إذا زاد صافى هذا الأخير عن حد الإعفاء المتقدم .

٢- لم يقرض المقتن الضريبي المصرى سعراً موحداً على مجموع صافى إيرادات الممول من مختلف مصادر الإيراد الداخلة فى نطاق ضريبة الدخل الموحدة ، وإنما فرضها بسعر نسبي على إيرادات رموس الأموال المنقولة ، بسعر تصاعدي على سائر أنواع الإيرادات الأخرى . وقد كان فى مقدور المقتن أن يأخذ فى المرحلة النهائية للضريبة (مرحلة التحصيل) بسعر موحد للضريبة ، بعد أن يسمح فى مرحلة ربط

الضريبة بتصفية الدخل بصورة تسمح بتفاوت المعدل والتصيير بين عناصر الدخل المختلفة ، وكان في مقدور المققن التوصل إلى ذلك باتباع الطرق الآتية :

(أ) تقسيم الوعاء إلى شقين : يفرض على أولهما معدل نسبي موحد ، وعلى الثاني معدل تصاعدي .

(ب) خصم نسبة معينة من الدخل المراد تمهيزها قبل إلحاقها في الوعاء الموحد للضريبة .

(ج) التفرقة في المعاملة الضريبية بين مصادر الدخل في الحدود الدنيا للدخل وفرض السعر التصاعدي عند تجاوز الدخل لحدود معينة (١) .

(د) تقسيم الدخل الموحد بعد تجميعه إلى عدة أقسام بحسب مصدر كل قسم مع تدوير الدخل الصافي من كل مصدر على حدة وفقا لاعتبارات فنية واقتصادية واجتماعية . وإدخال هذه الأقسام معا (في وعاء الضريبة) وفرض سعر موحد عليها ، فينتهي الأمر كما لو كان نوع من أنواع الدخل يخضع لسعر مختلف عن غيره (٢) .

وكان يمكن من خلال اتباع المققن الضريبي للطرق المتقدمة التوصل إلى معرفة المقدرة التكليفية الحقيقية للمسؤول من خلال الولوف على مجموع الدخل الكلي والصافي الثابت في إقراره الموحد ، فتتحقق بالتالي وبشكل أفضل العدالة الضريبية بين المسؤولين .

خاصة : الواقعة المنشئة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين :

الواقعة المنشئة للضريبة : تعبير يقصد به السبب المنشئ لحق الدولة في تحصيل الضريبة أو السبب المنشئ للضريبة كدين في ذمة الممول ، ومن المعلوم أن الفرد لا يعتبر مدينا بالضريبة لمجرد حصوله قانون بفرضها ، وإنما يعتبر كذلك إذا انطبقت عليه الشروط والأوضاع التي حددها القانون لاختصاص الفرد بالضريبة : فمضى قامت به تلك الشروط والأوضاع ، نشأت في مواجهته الواقعة المنشئة للضريبة ، ولحددت بمقتضاها الضريبة كدين في ذمته . فبمثلا وضع المرتب أو الأجر تحت تصرف الموظف أو العامل

(١) راجع : رسالتنا للتكثيرة ص ٣٠٢ مرجع سابق .

(٢) أ.و زكريا محمد يهدى - موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ١٩٩٤ - توزيع عالم الكتب ص ٣١ ، ٣٢ .

يعتبر واقعة منشئة لضريبة المرتبات والأجور^(١) ، وبالنسبة لضريبة الدخل الموحدة التي نحن بصددھا تتمثل الواقعة المنشئة لها في حصول الممول على إيرادات صاف يزيد عن حد الإعفاء السابق الإشارة إليه من مصادر الإيرادات التي حددها القانون خلال السنة المالية .

واستثناء من الأصل العام السابق في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة فإن هذه الواقعة تنشأ في حالة موت الممول أو انتهاء إقامته في مصر قبل نهاية السنة المالية بواقعة الموت أو انقطاع الإقامة .

سادساً : الأشخاص والأموال التي لا تسرى عليها الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر :

أ- من العرض السابق يتضح أن الضريبة المشار إليها لا تسرى في مواجهة هؤلاء الأشخاص :

(١) المصريين المقيمين في الخارج إقامة دائمة وليس أي نشاط اقتصادي في مصر يحققون منه إيرادات يخضع للضريبة .

ب- (٢) المصريون العاملون في الخارج ويحصلون على دخولهم من الخارج وهؤلاء لا تسرى عليهم الضريبة عن هذه الدخول .

(٣) غير المصريين (الأجانب) المقيمين في مصر مدة أقل من ١٨٣ يوماً خلال السنة الضريبية .

(٤) السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل ، وفي حدود تلك المعاملة .

وقبل أن نبين الأموال (الدخول) التي لا تسرى عليها الضريبة المتقدمة بجملتها

(١) وقد قضت محكمة النقض بأن المقتضى في الفقرة الثانية من المادة ٢ من القانون ٩٩ لسنة ١٩٥٨ بشأن استحقاق الضريبة في أول يناير من كل سنة عن الإيرادات التي تلقاها العضو أو التي وضعت تحت تصرفه خلال السنة التقييمية السابقة ، بأن المقتضى قد قرر حكماً عاماً . وحدد في هذه الفقرة الواقعة المنشئة للضريبة ، فنص على أنها تستثنى عن الإيرادات التي تلقاها عضو مجلس الإدارة والتي وضعت تحت تصرفه خلال السنة السابقة ، وهي ذات الواقعة المنشئة للضريبة النوعية على إيرادات القيم المتغيرة ، وهي المبيعات وما في حكمها ... الطعن رقم ٨٠ سنة ٢٥ جلسة ١٩٧٣/٢/٢١ من ٢٤ من ٢٩٥ .

بيان موقفها من الأجانب :

موقف ضريبة الدخل المرحدة من الأجانب المتواجدين في مصر : يمكن تقسيم
الموطن بصفة عامة إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي :

١- الوطن الأصلي : ويقصد به البلد الذي ينتمي إليه الشخص ويحمل جنسيته

٢- الوطن الاختياري : وهو البلد الذي يفضل الشخص الإقامة فيه باختياره .

٣- الوطن المختار : وهو المكان الذي يحدده الشخص في الدعاوى القضائية
لتلقى صفح الدعاوى وإعلاناتها وغيرها من الأوراق القضائية عليه ، وغالبا ما يكون
أحد مكاتب المحاماة .

أما الوطن الضريبي فقد اختلفت الدول والمعاهدات الدولية في تحديد اختلافها
بيننا ، وقد ترددت تعريفاته بين مجموعة من المعاني منها :

أ- أنه محل الإقامة الدائم .

ب- أنه الجهة التي يزاول فيها الممول نشاطه أو توجد فيها أمواله .

ج- أنه محل الإقامة الرئيسية للممول .

د- أنه المكان الذي ينوي الممول الإقامة فيه بصفة دائمة (١) .

وقد حدد القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بشأن فرض الضريبة العامة على الأيراد ضابط
التوطن ، حيث اعتبر الأجنبي متوطنا في مصر بناء على واحد من ضابطين هما : إذا
اتخذ من مصر محلا لإقامته الرئيسية ، أو كانت مصالحه الرئيسية في مصر كما
قسمت المادة الأولى من القانون المشار إليه الأجانب إلى قسمين أولهما الأجانب
المتوطنين في مصر وهؤلاء يعاملون ضريبيا معاملة المصريين ، حيث تفرض عليهم
الضريبة على جميع إيراداتهم سواء منها ما تنبع في مصر أو في خارج مصر ، أما
القسم الثاني فهم : الأجانب غير المتوطنين في مصر ، وهؤلاء لا يخضعون للضريبة إلا
على الجزء من الأيراد الناتج في مصر . أما الإيرادات الناتجة في الخارج فلا تسرى

(١) د/ محمد مرسى فهمي - الضريبة العامة على الأيراد - ط ٢ - ١٩٧٠ - دار نشر اشفاقية

عليها الضريبة المصرية . وقد أخذ المقتن المصري في ذلك مبدأ اقلية الضريبة .

وتتضمن هذه الضوابط والقواعد التي كانت مساوية في ظل القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ أخذ القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ مع اضافة حالتين أخرتين اعتبر فيهما القانون الأخير الاجنبي مقيما في مصر . وبيان ذلك .

١- حددت المادة الثانية من القانون ١٨٧ نطاق سريان الضريبة الموحدة من حيث المكان حيث أخضعت لها : المقيمين عادة في مصر سواء كانوا مصريين أو أجناب كما أخضعت لاحكامها غير المقيمين عادة في مصر على الجزء من دخولهم المتحقق في مصر .

٢- كما أضافت المادة الثالثة من القانون ١٨٧ ضابطتين أخريين لاعتبار الاجنبي مشروطا في مصر هما : الإقامة في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية . أو أن تكون مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني ويكفي في اعمال الضابط الأخير ان يزاول الممول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو مهنيًا بها كانت صورة الاستغلال دون اشتراط أن تكون مصر مركزا لنشاطه الرئيسي . ما دام يزاول هذا النشاط بنفسه وليس بواسطة سمسار أو وكيل لا يتمتع بسلطات النائب^(١) .

وخلاصة ما تقدم : أن الشخص الاجنبي غير المقيم في مصر إقامة معتادة لا تسرى عليه ضريبة الدخل المصرية الا على الجزء من دخله الناتج في مصر إعمالا لقاعدة اقلية الضريبة ، ولمعيار التبعية الاقتصادية المشار اليه فيما تقدم .

حالات عدم سريان ضريبة الدخل الموحدة على بعض الاجانب المقيمين في مصر :

أوردت المادة الرابعة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على سبيل المحصر طائفتين من الاجانب المقيمين في مصر ، ممن تنطبق عليهم شروط الاختصاص للضريبة وفقا لمعيار التبعية الاجتماعية ، إلا أن المقتن الضريبي قد أوقف سريان الضريبة كلية على افراد الطائفة الاولى وجزئيا على افراد الطائفة الثانية وسوف نغنى هنا ببيان نطاق الاعفاء علقته وسببه بالنسبة لكل طائفة .

١- الطائفة الاولى : السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السبب سببين والقناصل والممثلين الفئصليين الاجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة .

(١) واضح في معنى ذلك : أ. د. زكريا محمد بيومي ص ٣٤ - ٤٠ مرجع سابق .

نطاق الاعفاء : يختص الاعفاء المتقدم ويقتصر على الاجانب من أفراد التمثيل السياسي والتفصيلي ، دون غيرهم من موظفي السفارات والتفصيلات الاجنبية الذين لا يباشرون مهام سياسية او قضائية ، أي الذين لا يتمتعون بحكم وظائفهم وطبيعة عملهم إلى طائفة الممثلين السياسيين والتفصيليين ، وذلك مثل رجال الأمن وموظفي العلاقات العامة وغيرهم . كما يخرج عن نطاق هذا الاعفاء زوجة وأولاد وخدم للممثل السياسي

أو التفصيلي

ويقتصر الاعفاء على ما يتقاضاه الممثل السياسي أو التفصيلي من مرتبات وما في حكمها مقابل عمله السياسي أو التفصيلي وذلك بحسب الأصل ، ويرى البعض أن هذا الاعفاء قصه به أن يستند إلى إرادات هؤلاء الاجانب غير ما يتقاضونه من مرتبات وما في حكمها .

علة الاعفاء (سببه) : لا يخفى أن الأساس الذي يبنى عليه هذا الاعفاء هو : رغبة المقتن المصري في تحصيل الازدواج الضريبي الدولي ، حيث إن هؤلاء الأشخاص يخضعون لضرائب الدخل في أوطانهم على ما يتقاضونه من مرتبات أو ما في حكمها وفقاً لقوانين بلادهم ، ولولا خضوعهم لضريبة الدخل المصرية من ذات المرتبات وفي نفس المدة لافترض ذلك إلى تحميل إيراداتهم بمسئولية الضريبة مرتين ، ثم إن العرف الدولي قد جرى على اعفاء هؤلاء من الضريبة في بلد الإقامة مراعاة لقواعد المعاملة الدولية .

شروط الاعفاء : لقد وضع المقتن المصري شروطاً لتستوعب أفراد التمثيل السياسي والتفصيلي الاجانب بهذا الاعفاء هما : (شروط المعاملة بالمثل ، وفي حدود تلك المعاملة) والشروط الأول يقتضي وفقاً للتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب ما يلي :

أ- أن يكون بالبلد الاجنبي التي يستمتع بمثلها السياسي أو التفصيلي في مصر بالاعفاء المتقدم ضريبة تقويم مقام ضريبة الدخل المصرية .

ب- أن يسمح قانون هذا البلد الاجنبي يستمتع الممثلين السياسيين والتفصيليين باعفاء مماثل .

ج- أن يكون الاعفاء قاصداً على النظراء من الجانبين ، وفي حدود المرتبات وما في حكمها .

الإعفاءات الملحقه باعفاء أفراد التمثيل السياسي والتفصيلي الاجانب التي

تفروت بالاتفاقات الدولية التي انضمت اليها مصر : لقد عقدت الحكومة المصرية مع هيئة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة ، وغروها ، ومع جامعة الدول العربية عدة اتفاقات دولية تضمنت إعفاءات ضريبية شملت بحسب الأصل الضرائب الحالية وكت عقد الاتفاقية ، والضرائب المستقبلية ، وأهم هذه الاتفاقيات :

١- الاتفاق الخاص بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة : بموجب قرار الجمعية العمومية لهيئة الأمم المتحدة في ١٢ فبراير سنة ١٩٤٦ والذي تمرد إلى اتفاقية دولية فيما بعد بموجب تصديق كافة الدول عليه ، وبموجب القانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٤٨ بشأن موافقة مصر على هذه الاتفاقية ، ودخوله حيز التنفيذ اعتباراً من ١٧ سبتمبر سنة ١٩٤٨ (تاريخ ايداع مصر وثائق الانضمام إلى هذه الاتفاقية) تسرى الإعفاءات الضريبية التي سيأتي بيانها ، والتي تضمنتها الاتفاقية لصالح ممثلي الدول الأعضاء وموظفي هيئة الأمم المتحدة . وقد تضمنت الاتفاقية الإعفاءات الآتية :

أ- الإعفاءات الخاصة بممثلي الدول الأعضاء : فقد نظمت المادتين ١٣ و ١٤ و ١٨ من الاتفاقية إعفاء : المتدربين المساعدين والمستشارين والخبراء الفنيين وسكرتيري المتدربين أثناء إقامتهم في مصر من أية ضريبة بالنسبة إلى ما يتقاضونه من الأمم المتحدة من تعاقب أو مكافآت أو مرتبات مقابل تقييلها في الهيئات الرئيسية والبرعية والمؤتمرات التي تعقد في . ويستثنى من تطبيق هذا الإعفاء الممثلين المصريين من تطبق عليهم شروط الإعفاء المتقدمه حيث يخضعون للضريبة وفقاً للقوانين المصرية .

ب- الإعفاءات الخاصة بموظفي هيئة الأمم المتحدة : أو كملت المادة ١٧ من الاتفاقية المشار إليها لسكرتير عام المنظمة الدولية مهمة تحديد طوائف الموظفين الدوليين الذين يتمتعون بإعفاءات ضريبية أثناء إقامتهم في الدول الأعضاء على ما يتقاضونه من مرتبات ومكافآت مقابل تقييل الهيئة وأداء أعمالها .

٢- الاتفاق الخاص بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة للأمم المتحدة :

صدر بهذا الاتفاق قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة في ٢٦ فبراير ١٩٤٧ وقد أقرته مصر بالقانون ١٣ لسنة ١٩٥١ . وسرت الإعفاءات الضريبية التي تضمنتها ، بالنسبة إلى مصر اعتباراً من ١١ يناير ١٩٥٢ (تاريخ ايداع مصر وثائق الانضمام إليه) .

أما الوكالات المتخصصة التي تتمتع بالحصانة ولها لهذا الاتفاق فهي :

- ١- الهيئة الدولية للعمل .
- ٢- هيئة الأمم للاغذية والزراعة .
- ٣- الهيئة الدولية للطيران المدني .
- ٤- هيئة الأمم المتحدة للتربية والعلوم والثقافة .
- ٥- صندوق النقد الدولي .
- ٦- البنك الدولي للإنشاء والتعمير .
- ٧- الهيئة العالمية للصحة .
- ٨- الاتحاد العالمي للبريد .
- ٩- الاتحاد الدولي للمواصلات السلكية واللاسلكية .
- ١٠- أى وكالة أخرى مرتبطة بهيئة الأمم المتحدة طبقاً للمادتين ٥٧ ، ١٦٣ من ميثاق الهيئة ^(١) .

وأما نطاق الاعفاءات الضريبية التي تضمنتها هذا الاتفاق ، فقد شمل نوعين من الاعفاءات على النحو التالي :

أ- الاعفاءات التي يتمتع بها أعضاء هذه الوكالات من غير المصريين :

حيث يتمتع أعضاء الوكالات المتقدمة من غير المصريين من المندوبين والمندوبين الاحتياط والمستشارين والخبراء الفنيين وسكرتيرى الوفود ، على ما يتقاضونه من مرتبات ومكافآت من الوكالات التابعة لها من كافة الضرائب المصرية التي يربط فرضها بالإقامة في مصر ، مدة إقامتهم وأدانهم لوها انهم .

ب- الاعفاءات التي يتمتع بها موظفي هذه الوكالات من غير المصريين .

يتمتع موظفوا الوكالات المتخصصة السابق الإشارة إليها من غير المصريين بنفس

(١) أ.د. زكريا محمد بيومي ص ٤٦ ، أ.د. محمد مرسى فهمى ص ٢٢٩ مرجع سابق .

الاعفاءات الضريبية التي يتمتع بها موظفو هيئة الأمم المتحدة على مايتقاضونه من تلك الوكالات من مرتبات ومكافآت وتقتصر هذه الاعفاءات على ضرائب الدخل المصرية على ذلك الجزء من الدخل .

ولايسرى الاعفاء في الحالتين المتقدمتين بالنسبة للمصريين من أعضاء وموظفي هذه الوكالات بالنسبة إلى ما تفرضه مصر من ضرائب . . .

٣- الاتفاق الخاص بالمكتب الاقليمي للاغذية والزراعة التابع لمنظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة :

بموجب الاتفاق الذي وقعته مصر مع منظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة بتاريخ ١٨ أكتوبر ١٩٥٥ أنشئ للمنظمة فرع في مصر ، وقد أعطى الاتفاق لمصر الحق في تعيين مدير لهذا الفرع ، وأيضا الحق في تعيين المدرسين والمحاضرين والمترجمين والسكرتارية المحلية ، كما أعطى الاتفاق لمنظمة الأغذية والزراعة الحق في تعيين مدير مساعد للمكتب ، ومساعد فني هذا المدير وبعض المدرسين والمحاضرين وسكرتير واحد .

وقد نص هذا الاتفاق على تمتع الموظفين الاجانب اللذين تضيفهم المنظمة للعمل بالمكتب بالاعفاء من ضريبة الدخل المصرية على مايتقاضونه من مرتبات ومكافآت مدة مباشرتهم للعمل . على الا يسرى هذا الاعفاء على موظفي المكتب من المصريين .

٤- الاتفاق الخاص بمزايا وحصانات جامعة الدول العربية :

هذا هو الاعفاء الرابع من الاعفاءات الملحقه باعضاء افراد التمثيل السياسي والقنصلي الاجانب التي تقررت باتفاقات دولية صادقت عليها مصر ، وبموجب القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٤ الصادر في ٢٠ فبراير ١٩٥٤ اقرت مصر الاعفاءات الضريبية لممثلي الدول الاعضاء وموظفي جامعة الدول العربية من غير المصريين من أية ضريبة على الدخل في مصر على مايتقاضونه من مرتبات أو مكافآت من الجامعة مقابل عملهم الرئيسي في الجامعة . وعلى أن يتمتع بهذا الاعفاء ممثلو الدول الاعضاء ومساعدوهم ومستشاروهم والخبراء الفنيون والسكرتيريون الموظفون وسائر الموظفين في الجامعة الذين يصدر بتعيينهم قرار من مجلس الجامعة .

٥- ويتمتع كذلك بالاعفاء من ضرائب الدخل المصرية طوائف أخرى من الاجانب

المقيمين في مصر عن دخولهم الناتجة من عملهم في الهيئات والمنظمات الأجنبية :

أ- المنظمة العربية الدولية للدفاع الاجتماعي ضد الجريمة .

ب- موظفو منظمة الأمم المتحدة للتربية والتعليم والثقافة (اليونسكو) والمعلمون لمدة تزيد على ثلاثة أشهر عن دخولهم التي يتقاضونها من منظمة اليونسكو . دون تلك التي يحصلون عليها من الحكومة المصرية .

ج- موظفو المركز الإقليمي للتدريب والبحوث الديموقراطية التابع للأمم المتحدة عن دخلهم الناتج من عملهم بالمركز .

الطائفة الثانية من طائفتي الأجانب المقيمين في مصر ولا يخضعون لضريبة الدخل الموحدة وفقا لنص المادة ٤ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وهم :

الفنيين والخبراء الأجانب : رغبة من المققن الضريبي المصري في تشجيع الفنيين والخبراء الأجانب على العمل في مصر للاستفادة من خبرتهم في مشروعات التنمية فقد أصدر بتاريخ ٣٠ أغسطس ١٩٥٣ القانون رقم ٤٢٤ لسنة ١٩٥٣ الذي تقرر بموجب إعفاء الفنيين والخبراء الأجانب المتوطنين في مصر من ضريبة الأيراد العام عن إيراداتهم الناتجة من مصادر خارج مصر ، متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة المصرية أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد مع خضوع هؤلاء لضرائب الدخل المصرية عن إيراداتهم الناتجة في مصر . وطبقا للمذكور أيضا حيزه للقانون ٤٢٤ لسنة ١٩٥٣ المشار إليه فإن هذا الإعفاء لا يشمل استأذات الجامعات الأجانب .

ولزيد من تشجيع هؤلاء الفنيين والخبراء الأجانب على العمل والإقامة في مصر فقد تقرر بموجب الفقرة ٦ من المادة ٦٣ من القانون ٤٢٤ المشار إليه ، والمضافة بموجب القانون ٧٧ لسنة ١٩٦٩ ، تقرر تحديد موقعهم الضريبي على أساس إخضاع النبالغ التي تدفع لهم لضريبة مقطوعة (أي بدون أية تخفيضات) بمصر نسبي ثابت مقداره ١٠٪ من حجم الوعاء .

وبموجب أحكام القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٩ أعفى هؤلاء الفنيين والخبراء من ضريبة الأيراد العام بشرط ألا تتجاوز مدة إقامتهم في مصر ستة أشهر في السنة الضريبية سواء كانت متصلة أو متقطعة .

وقد اشهر هذا الاعفاء ولنفس الغرض في القوانين الضريبية المتعاقبة من تاريخ العمل به وحتى صدور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذي أقرها بدوره كنوع من الاستثناء من سعر الضريبة على المرتبات ، حيث نص في المادة ٥٩ على ما يأتي : "استثناء من السعر المحدد في المادة ٥٦ من هذا القانون : تفرض الضريبة بسعر ١٠٪ ويؤدى أى تخفيض على المبالغ التى تدفع للخبراء الاجانب ايا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لاداء خدمات تحت اشرافها بشرط الا تؤخذ حيلة استخدامهم على ستة اشهر فى السنة متصلة أو متقطعة ... ولا تخضع المبالغ المنصوص عليها فى هذه المادة للضريبة العامة على الدخل " .

واستمرار للعمل بهذا الاعفاء نصت الفقرة الثانية من المادة الرابعة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أن : "لا تسرى الضريبة على : الفنانين والخبراء الاجانب المقيمين فى مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة ، أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة لأيراداتهم الناتجة من مصادر خارج مصر " وواضح أن إعمال هذا النص يستلزم توفر الشروط الآتية للاعفاء :

١- أن يكون المستفيد من الاعفاء من الفنانين أو الخبراء ، مع ملاحظة الرجوع الى التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب فى تحديد نوع العمل أو الخبرة التى يعنى صاحبها حيث ان هذا الاعفاء على نحو ما رأينا ليس ممتددا .

٢- أن يكون المستفيد أجنبيا ، حيث لا يتمتع به الخبراء المصريون المقيمون فى الخارج إذا استقدموا إلى مصر للقيام بخدمات أو أعمال معينة .

٣- أن يتم استخدام هؤلاء الفنانين والخبراء بناء على طلب الحكومة أو أى جهة من الجهات السابق الاشارة اليها ، فلو عرض الخبير خدماته بدون طلب من الجهات السابقة فإنه لا يتمتع بالاعفاء .

وجدير بالذكر ان الاعفاء المتكلم يقتصر على إيرادات هؤلاء الفنانين أو الخبراء الاجانب الناتجة من مصادر خارج مصر ، أما بالنسبة لأيراداتهم الناتجة من أعمالهم فى مصر فإن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد فرق بشأنهم بين حالتين :

الأولى : إذا لم تزد مدة استخدامهم على ١٨٣ يوما خلال السنة الضريبية سواء كانت متصلة أو متقطعة ، وفى هذه الحالة تسرى ضريبة الدخل المصرية على مجرى ما يدفع لهم بدون أى تخفيض سواء لمراجعة التكاليف أو الاعباء العائلية ، وذلك بنفس

القواعد الاجرائية والمجاسية المتبعة في تحصيل الضريبة على ايرادات المرتبات وما في حكمها وذلك وفقا لنص المادة ٥٢ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

الحالة الثانية : اذا زادت مدة استخدام هؤلاء الفنيين والخبراء الاجانب عن ١٨٣ يوما خلال السنة الضريبية متصلة او متقطعة ، وفي هذه الحالة يعاملون عن ايراداتهم الناتجة داخل مصر وخارجها معاملة المقيم .

وتجدر ملاحظة ان الشخص الاجنبي المستخدم في مصر لمدة ١٨٣ يوما فما دونها يعتبر وفقا لنص المادة ١/٢ من القانون ١٨٧ غير مقيم عادة في مصر ، ومع ذلك تفرض عليه ضريبة الدخل المصرية عن مجموع ايراداته المتحصلة داخل مصر بناء على قاعدة التبعية الاقتصادية او مصدر الايراد .

ملاحظة المدخول (ايرادات التي لا تخضع لنطاق ضريبة الدخل الموحدة على الأشخاص الطبيعيين (في مصر) :

بالاضافة الى الاعفاءات التي ترددها المقتن الضريبي المصري على كل ربحا من ارباحه الايرادات الخمسة الخاضعة لضريبة الدخل الموحدة والتي سيأتي الحديث عنها عند تناولنا لاحكام الضريبة على كل ايراد ، فان المقتن استبعد بعض عناصر الايراد التي كانت خاضعة لضرائب الدخل وفقا للقوانين السابقة على القانون ١٨٧ ومن ذلك :

١- ارباح او عوائد الاسهم التي توزع على المساهمين في شركات المساهمة او الترسية بالاسهم ، واذا كانت هذه التوزيعات معفاة من الضريبة على رموس الاموال المنقولة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، الا انها كانت خاضعة لضريبة الايراد العام

٢- الارباح الناتجة من تأجير الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصانا ، وكذا الارباح الناتجة من تأجير ماكينات الري^(١) .

٣- مضاعفة عدد الدواب والمواشي المعفاة من الضريبة التي يستخدمها المزارع لمنفعته الخاصة ، وكذلك مايقوم بتربيته او تسمينه لنفعه الخاص وذلك في حدود عشرين رأسا (م. ٣/٢٤) .

(١) المادة ٢/١٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

٤- أضفى المقتن للاعباء العائلية شرائح الدخل الآتية : ١٤٦٠٠ جنيها سنويا للممول الأعزب ، ١٦٨٠٠ للمتزوج ولا يمول ، أو غير المتزوج ويمول ، ١٩٢٠٠ جنيها للمتزوج ويمول ولدا أو أكثر^(١١) ، وقد اشترط المقتن لسريان ضريبة الدخل على الممول أن يعبروا بصافي الدخل السنوي بعد الإعفاء للاعباء العائلية ، وبحيث لا تنسرى الضريبة الا على ما يتجاوز هذا الحد . وعلى أن يخصم هذا الحد من الإيرادات الممول من المرتبات وما في حكمها أولا ، ثم يستكمل هذا الحد من الإيرادات الأخرى الخاضعة لضريبة الدخل .

٥- وإلى جانب الإعفاء المقرر للاعباء العائلية أضف المقتن إعفاء شخيصيا للاستهلاك الهشري من وعاء المرتبات وما في حكمها قدره ٢٠٠٠٠ جنيها سنويا^(١٢) .

٦- لا تنسرى الضريبة على اجور جميع عمال اليومية بشرط الا يكون استخدامهم بصفة دائمة ، والا يكون لهم مورد آخر^(١٣) .

٧- خصم ١٠٪ من اجمالي إيرادات المرتبات وما في حكمها مقابل الحصول على الايراد^(١٤) .

٨- بالنسبة لتعدد إيرادات المهن غير التجارية الداخلة في وعاء ضريبة الدخل رفع المقتن نسبة الخصم للتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الى ٢٥٪ من اجمالي الأيراد بعد أن كانت في ظل القانون ١٥٧ بنسبة ٢٠٪ فقط ، وذلك ما لم يكن الممول ممكنا لدفاتر منتظمة^(١٥) .

٩- عمم المقتن الخصم للاستهلاك المهني بنسبة ١٥٪ لكافة المهنيين بعد أن كان خاصا بأعضاء اتحاد الكتاب وجمعية المؤلفين والملحنين ونقابات المهن الفنية دون غيرهم^(١٦) .

(١١) المادة ٨٨ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(١٢) المادة ٥٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ .

(١٣) المادة ٥٣ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(١٤) المادة ٥٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(١٥) المادة ٦٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(١٦) المادة ٦٨ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

١٠- اعفى المدين الممول الذي يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية من تقديم الاقرار الضريبي إذا لم يتجاوز مجموع صافي دخله منها حد الإعفاء المقرر للاعباء العائلية^(١).

(١) المادة ٨٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين

المفروضة بموجب احكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

لقد تناول المقتن الضريبي المصرى فى القانون المشار اليه احكام ضريبة الدخل الموحدة فى ستة ابواب هى محتويات الكتاب الاول من نظام ضرائب الدخل القائم حاليا فى مصر ، وقد خصص الخمسة ابواب الاولى من الكتاب الاول لبيان احكام الابدات الخمسة المكونة لوعاء الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين ، وخصص الباب السادس للاحكام العامة مقسما اياه الى خمسة فصول ، وسوف نتبع بمشقة الله تعالى فى هذا المؤلف نفس المنهج الذى سار عليه المقتن فى تناول احكام الضريبة المشار اليها .

الباب الأول

أيراد رموز الأموال المتقولة

يعرف رأس المال بأنه : الثروة التي تقل لصاحبها دخلاً ، كما يعرف بأنه : الثروة التي أنتجت لتستخدم في إنتاج ثروة أخرى ^(١) . وتبين التفرقة بين ثلاثة مفاهيم مختلفة لرأس المال هي :

١- رأس المال الفني : ويقصد به مجموعة الأموال التي سبق إنتاجها ، والتي تستخدم في عملية الإنتاج من أجل خلق المنتجات بنوعيتها الاستهلاكية والإنتاجية ، وزيادة إنتاجية العمل .

٢- رأس المال المعاشي : ويقصد به مجموعة القيم النقدية التي يتكفل حساب استهلاك الأصول الإنتاجية بإبقائها على ما هي عليه دون نقصان .

٣- رأس المال القانوني : ويقصد به مجموعة الحقوق التي للشخص على بعض القيم أو الأوراق التي تدور عليه دخلاً دون قيامه بعمل حال من أجل ذلك ، كالأشهم والسندات ^(٢) .

ولما كنا بصدد الحديث عن ضريبة إيرادات رموز الأموال المتقولة ، فإن الذي عثينا من تقسيمات رأس المال هو المعنى القانوني لرأس المال بالمعنى المتقدم له . ونذكر بالذكر أن لرأس المال ثلاثة تقسيمات وتبسيطة هي :

١- رأس المال الثابت ورأس المال المتداول أو الدائر

٢- رأس المال العيني ورأس المال القيمي .

٣- رأس المال الاجتماعي ورأس المال الخاص ^(٣) .

والذي يعنينا كذلك من هذه التقسيمات هو رأس المال القيمي . أي المدخرات النقدية والمدخرات الشبيهة بالنقد أي الأسهم والسندات وماشابهها (حصى التأسيس)

(١) د. أحمد محمد إبراهيم - الاقتصاد السياسي ج ١ ط ٢ - المطبعة الأميرية ص ١٨٩ .

(٢) د. أحمد جامع النظرية الاقتصادية - ج ١ - ١٩٨٤ دار النهضة العربية ص ٣٩ .

(٣) د. محمد محروس اسماعيل وآخرين - مقدمة في الاقتصاد - دار النهضة العربية بيروت ١٩٧٢ ص ١٩٤ .

ويمكننا بناء على ما تقدم أن نتفهم المقصود بروس الاموال المنقولة وهي التي يتم التعبير عنها احيانا بالقيم المنقولة وأنها على ثلاثة أنواع : الأسهم ، حصص التأسيس والسندات كما يمكننا أن نتفهم المقصود بالضريبة على إيرادات وروس الاموال المنقولة ، وأنها تعنى الضريبة على ما نقله هذه الأنواع الثلاثة للقيم المنقولة من حقوق وإيرادات ولزبد من الفائدة والايضاح فالتا نشر في كلمة موجزة الى أنواع القيم المنقولة المتقدمة (الاسهم ، السندات ، حصص التأسيس) .

تصير شركات المساهمة صكوكا ذات قيمة مالية تسمى بالاوراق المالية وهي على ثلاثة أنواع : الأسهم ، حصص التأسيس ، والسندات (١١)

أولا : الأسهم :

يتقسم رأس مال شركة المساهمة الى اسهم متساوية القيمة ، والسهم : يمثل الحصة التي يقدمها الشريك في رأس مال الشركة ، كما يطلق لفظ السهم على : الحصة المثبتة لهذا الحق . وتتميز الاسهم بالخصائص الآتية :

أ- تساوي قيمتها ب- عدم قابليتها للتجزئة ج- قابليتها للتداول د- تتحدد مسؤولية المساهم بقيمة أسهمه . وللسهم ثلاثة قيم هي :

أ- القيمة الاسمية : وهي القيمة المدونة على وجه الصك .

ب- القيمة التجارية : وهي قيمة السهم في سوق الاوراق المالية . (البورصة) .

ج- القيمة الحقيقية : وهي نصيب السهم في صافي أصول الشركة بعد خصم ديونها .

وتتنوع الاسهم وفقا لاربعة معايير الى :

أ- فهي تتنوع وفقا لمعيار طبيعة حصة الشريك الى : أسهم نقدية وأسهم عينية

ب- وهي تتنوع وفقا لمعيار استهلاك السهم الى : أسهم الاسمية للشريك الى : أسهم رأس مال وأسهم تمتع .

(٢١) أ.د. تروت على عبد الرحيم - شرح القانون التجاري - دار النهضة العربية ص ٢٣٦ وما بعدها .

جـ- ووفقا لمعيار الحقوق التي تقررها للمساهمين تنوع إلى : أسهم عادية وأسهم ممتازة ..

د- وهي تنوع وفقا لمعيار قابليتها للتداول إلى : أسهم اسمية ، أسهم لحاملها وأسهم اذنية أو لأمر صاحبها وهذه يتم تداولها بالتظهير . وبناء على ما تقدم : فإن السهم يعتبر نصيبا لصاحبه في رأس مال الشركة ، ويعتبر حامله شريكا في رأس المال ويتمتع بالحقوق الآتية :

١- لصاحب السهم الحق في المشاركة في إدارة الشركة عن طريق التصويت في الجمعية العمومية للمساهمين .

٢- لصاحب السهم الحق في الحصول على نصيب من صافي أرباح الشركة ، ويتوقف مقدار هذا النصيب على حجم الأرباح المحققة .

٣- عند انقضاء الشركة يكون لصاحب السهم الحق في الحصول على كل أو جزء قيمة مساهمته بعد سداد الشركة لكل ديونها المستحقة لغير المساهمين^(١) .
ثانيا : حصص التأسيس :

وهي صكوك تخول المؤسسين للشركة حقا في الأرباح مقابل ما بذلوه من جهد في تكوينها وتأسيسها ، وليس لهذه الصكوك قيمة اسمية نظرا لانعدام مقابلتها في رأس المال ، كما أنها لا تعطى لصاحبها حق الاشتراك في إدارة الشركة ، فضلا عن جواز إلغاءها . وتضع قوانين الشركات قيودا متعددة على إنشاء وتداول حصص التأسيس .

ولاصحاب حصص التأسيس نصيب غير محدد في أرباح الشركة ، ولكن ليس لهم حق الحصول عليه إلا بشرطين هما :

أ- حجب الاحتياطي القانوني للشركة .

ب- حصول اصحاب الاسهم التي يتكون عنها رأس مال الشركة على ٥٪ من القيمة الاسمية لأسهمهم بصفة ربح لهم .

فإذا تبقى شيء من أرباح الشركة بعد إجراء التوزيعين المتقدمين فإنه يوزع على

(١) د. أ. محمد محروس اسماعيل وآخرين - مقدمة في الاقتصاد ص ٢٠٨ مرجع سابق .

أصحاب الأسهم وحصة التأسيس بشرط ألا يحصل أصحاب حصص التأسيس على ما يزيد عن ١٠٪ من هذه الأرباح المتبقية .

وليس لأصحاب حصص التأسيس نصيب في أموال الشركة عند حلها أو تصفيتها ولا يتحملون شيئاً من خسارة الشركة (١١) .

ثالثاً : الاستثناءات :

السند عبارة عن : صك يشتمل ديناً على الشركة لصالح صاحبه لمدة محددة يستهلك في آخرها ، ويمنح السند بالخصائص الآتية :

أ- قابليته للتداول إما عن طريق الطرق التجارية أي القيد في دفاتر الشركة إن كان اسمياً ، أو عن طريق التسليم إن كان لحامله .

ب- أنه يمثل حقاً دائماً لحامله على شركة الإصدار ، ويعطى صاحبه الحق في استرداد قيمته في موعد استحقاق محدد ، وفي تقاضي فائدة محددة إما كان المركز المالي للشركة ، وله ضمان عام على أموال الشركة ، يتقدم بموجبه على أصحاب الأسهم وعلى ذلك فإن طريقة السند تتمثل في :

١- أنه لا يعتبر جزءاً من رأس مال الشركة ، بل هو دين تعقده الشركة لمدة محددة يستهلك في آخرها بالطريقة المنصوص عليها في نشرة الاكتتاب .

٢- لا يعتبر صاحبه شريكاً في رأس مال الشركة بل يعتبر دائناً لها .

٣- لصاحب السند الحق في الحصول على فائدة سنوية ومزايا أخرى محددة سببته في السند بغض النظر عن ربح أو خسارة الشركة المصدر له ، أي أنه لا يتحمل مخاطر تشغيل الشركة .

٤- ليس لحامل السند علاقة ولا دور في إدارة الشركة .

٥- لحامل السند الحق في الحصول على دينه كاملاً عند انقضاء الشركة أو عند انقضاء مدته أيهما أقرب وهو مقدم على المساهمين فيها .

وفي حساب الضريبة على إيرادات ورسوم الأموال المنقولة ، فإن المقتضى الضريبي المصري وكما سبقت الإشارة إليه لم يخضع الأرباح الموزعة على المساهمين في شركات

المساهمة والتوصية بالاسهم وذات المسؤولية المحدودة للضريبة المقررة على إيرادات
رموس الاموال المنقولة^(١) . ولعل مرد ذلك الى سببين هما :

أ- رغبة المقتن الضريبي في تفادي الازدواج الضريبي الداخلي الناشئ عن فرض
الضريبة على صافي الارباح الكلية لشركات الاموال المشتغلة في مصر بموجب المادة
١١١ من قانون ضرائب الدخل في مصر ، فلو عاد وفرضها على توزيعات المساهمين
فيها لأدى ذلك الى تحقق الازدواج الضريبي ، إذ يترتب على ذلك فرض الضريبة على
الدخل الواحد خلال العام الواحد مرتين ، مرة عند تحققه لدى الشركة ، وأخرى عند
توزيعه على المساهمين فيها ، فان الضريبة التي تفرض على صافي مجموع دخل
الشركة هي في حقيقتها مفروضة على المساهمين ، إذ لولا وجودها لزادت التوزيعات
على المساهمين بنفس نسبة الضريبة المفروضة .

ب- رغبة المقتن الضريبي في تشجيع الافراد على اقامة شركات الاموال لدورها
الفعال والهام في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في البلاد .

وفي حساب الضريبة على إيرادات رموس الاموال المنقولة كذلك نجد ان المقتن
الضريبي المصري استجمل لفظ القوائد الذي كان يعبر به في قوانين ضريبة الدخل
السابقة عن توزيعات السندات التي تصدرها شركات الاموال ، بلفظ العوائد . وقد
يرجع ذلك الى سببين هما :

١- ان لفظ العوائد كتعبير عن نتائج السندات بانواعها اعم من لفظ القوائد ،
التي لا تشمل فقط الا نسبة الزيادة السنوية التي تحدها نشرة الاكتساب في السند ،
والتي لا يجوز ان تتجاوز النسبة التي حددها القانون بينما يشمل لفظ العوائد كافة
نتائج السندات خلال السنة الضريبية حتى ولو لم يطلق عليه لفظ فائدة .

٢- رغبة المقتن في تجميل صورة هذا التوزيع عند العامة من الناس الذين يرتبط
لديهم معنى الربا المحرم شرعا بلفظ الفائدة مما يمنع نسبة منهم من شراء السندات .

وبعد هذه المقدمة الموجزة عن إيرادات رموس الاموال المنقولة سوف نقسم هذا
الباب على تنقي ما قسم القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ اياه الى اربعة فصول .

(١) اوردت المادة ٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على سبيل التخصيص في احد عشر بنداً لها
الإيرادات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة واغفلت تماماً ذكر توزيعات اسهم شركات الاموال
المصرية .

الفصل الأول

إيرادات ودعوس الأموال المنقولة

الخاضعة للضريبة

تنص المادة ٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أن : تسرى الضريبة على الإيرادات الآتية :

١- العوائد وغيرها مما تنتجه المستندات وأذون الخزانة وما يدفع من مكافآت التسديد ومن الانسبة الى حاملي المستندات وغيرهم من الفائتين .

٢- عوائد القروض على اختلاف أنواعها التي تصدرها أو تعقدتها الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية ، أو الأشخاص الاعتبارية ، أو الشركات ، أو المنشآت بصفة عامة ، أو تكون مطلوبة لديها بآية صفة كانت .

٣- ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المقيمون عادة في مصر من أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة ، أو فوائض تصفية ناجمة عن مساهمتهم في شركات أو منشآت أجنبية لاتعمل في مصر ، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال .

كما تسرى الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المشار اليهم نظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها .

٤- ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المنصوص عليهم في البند السابق من عوائد وإيرادات عما يملكون من مستندات وأوراق مالية أجنبية حكومية وغيرها من القيم المالية الأجنبية .

هذا وقد أوردت المادة السادسة السابق الإشارة إليها أحد عشر بنداً من بنود الإيرادات .

ونحن من جانبنا سوف نتناول أحكام خضوع هذه الإيرادات للضريبة تباعاً .

١- الأبراد الأولى :

العوائد وغيرها مما تنتجها السندات وأذون الخزانة وما يتفرع من مكافآت التسديد ومن الأتعاب إلى حاملي السندات وغيرهم من الدائنين . ولتفهم النص السابق يلزم الوقوف على معنى المصطلحات الآتية :

(العوائد) سبق أن ذكرنا أن المقصود الضريبي استبدال لفظ القوائد الذي درج على استخدامه في القوانين الضريبية السابقة بلفظ العوائد . والفائدة أو العائد هي : نسبة مئوية من القيمة الاسمية للسند تدفع سنوياً لحامله مقابل اقراض قيمته إلى جهة إصداره .

(وغيرها) ينصرف هذا اللفظ إلى المزايا التي تقدمها جهة إصدار السند إلى المكتسبين فيه لاغرانتهم على الاكتتاب (أي على اقراض جهة الإصدار) ومن أهمها :

أ- مكافأة التسديد وهي المبلغ الذي تتعهد جهة الإصدار برده علاوة على القيمة الاسمية للسند عند استحقاقه ، وذلك كأن تكون قيمته الاسمية ١٠٠ مائة جنيه ، وتتعهد جهة الإصدار برده ١٠٥ مائة وخمسة جنيهات .

ب- خصم الإصدار وهو الفرق بين القيمة الاسمية للسند التي تتعهد جهة الإصدار بردها عند الاستحقاق ، وبين قيمة الإصدار أي المبلغ الفعلي الذي دفعه المكتتب عند الاكتتاب ، كأن تكون قيمة السند الاسمية ١٠٠ مائة جنيه ولكنه أصدر بمبلغ ٩٥ جنيه فقط .

ج- جوائز اليانصيب : وهي عملية تدخل بمقتضاها جميع سندات القرض في سحب أو قرعة . بحيث يمنح أصحاب السندات الفائزة مبلغ اضافية .

د- قد تنص نشرة الاكتتاب في سندات القرض المعين على تحميل جهة إصداره للضريبة على إيرادات القيمة المتقولة المستحقة على عوائد بدلا من حملة السندات فتدخل قيمة هذه الضريبة كنوع من المزايا التي يتلقاها المكتتب ومن ثم فإنها تدرج تحت لفظ (غيرها) الذي نحن بصدده .

(مما تنتجها) ينصرف هذا اللفظ إلى أن البضريبة تستحق على كل ما تنتجها السندات وأذون الخزانة من إيرادات مهما كانت صورتها أو تسميتها سواء كانت قوائد أو عوائد أو جوائز أو مزايا أو أي شكل آخر .

(المستند) سبق ان اوضحنا المقصود بلفظ (مستند) :

(إذن الخزانة) هو : صك يمثل قرضاً قصير الاجل تعقدته الحكومة عادة لحاجتها الوقتية الى المال . لمواجهة عجز موسمي في مواردها العادية ، او لتمويل عملية محبوبة وتتراوح مدته بين تسعين يوماً الى اقل من سنة ولويوم واحد وتعهد الحكومة برده مع قوائده الى المكتب فيه عند نهاية اجلة .

(مكافآت التسديد) سبق بيان معناها .

(الانصبة) هي جوائز اليانصيب السابق ذكرها .

(حاصل المستندات) هم المكتسبين في القروض او من انتقلت اليهم ملكية المستندات اذا كانت قابلة للتداول في البورصة .

(وعبرهم من الفائتين) ينصرف لفظ العبور هنا الى المستفيد بكل أو بعض التوزيعات المتوقعة أي كانت صفته ، حيث ان حصوله على الإيراد يشترط عليه انهاء له أي اضافة الى ذمته المالية فيحقق بذلك شرط سريان الضريبة .

ويلاحظ ان هذا البند من بنود الإيرادات الخاصة بالضريبة ينطوي على بعض المدخول العرضية أي التي لا تتصف بالتكرار أو الدورية ومن ذلك : مكافآت التسديد والإنصبة ، ولئن كان في ذلك خروج على المعنى الفني للإيراد أو الدخل الذي يفرض بانه : المبالغ التي يحصل عليها الفرد بصفة دورية من مصدر يتمتع بالشبكات والاستمرار ، فإن المقتن الضريبي المصري قصد بهذا الخروج الى التوسع في مفهوم الدخل لضريبة إيرادات رموس الاموال المنقولة بحيث اخضع لها الإيرادات الدورية (العرائد) والإيرادات العرضية (مكافآت التسديد ، والانصبة) فكل ما تنتجه المستندات وأذن الخزانة من إيرادات تخضع للضريبة .

٢- الإيراد الثاني :

"عوائد القروض على اختلاف أنواعها التي تصدرها او تعقدتها الحكومة ، أو وحدات الادارة المحلية ، أو الأشخاص الاعتبارية ، أو الشركات ، أو المنشآت بصفة عامة أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة كانت".

(عوائد القروض) المقصود من القروض في هذا النص : القروض التي لا تصدر بها

سندات (١١) ، وقد تدارك المقتن بهذا النص ما قد يظن معه أن نطلق إيراد عوائد رموس الأموال المنقولة قاصر على ما تنتجها السندات وأذون الخزانة التي تصدرها الحكومة فقط ، وقد أوضح المقتن بهذا النص أية فائدة ناتجة عن أية صورة من صور الاستدانة مطلوبة من أو لأي شخص معنوي من الأشخاص المشار اليهم فيه بأية صفة كانت ،

وبناء عليه فإن أي عائد ناتج عن أي استدانة تصدرها أو تعقدتها - أي تكون مدينة أو دائنة فيها - الحكومة أو وحدات الحكم المحلي أو الأشخاص الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة عامة ، سواء تشكلت هذه الاستدانة في صورة قرض أو أذن خزانة أو سلفة أو فتح اعتماد أو حساب جاري أو أي شكل آخر من أشكال الاستدانة فإن العائد الناتج عنها يخضع للضريبة ، وسواء كانت القروض المشار إليها عادية أو مضمونة بوهن ، قصيره أو متوسطه أو طويلة الأجل ، ثابتة في عقد رسمي أو في عقد عرفي ، تدر عائدًا دوريًا أو عرضيًا ، فالتص الوارد أنها على اختلاف أنواعها .

ولا ينظر المقتن الضريبي في إخضاع لعوائد هذه القروض التي مشروعيته أو عدم مشروعيته ، التي تكونه يدفع نقدًا أو عينًا أو منفعة ، فمستفعة المرغون وهنا جوازها تعد فائدة (عائدًا) عينيًا للقرض المضمون بهذا الرهن وتقدر بأجرة هذا العقار .

وتجدير الإشارة هنا إلى أن المقصود بالقروض في هذا النص كافة صور الاستدانة المفقودة بين طرفين من أشخاص القانون العام ، وهي بذلك تختلف عن الديون التي ستأتي قريبًا في البندين خامسًا وسادسًا من بنود الأيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات القيم المتقولة ، إذ أن الديون في عرف القانون الضريبي مصطلح يطلق على صور الاستدانة بين الأشخاص الطبيعيين أو شركات الأشخاص والتي يطلق عليها عادة (سلفيات) .

٣- الأيراد الثالث ،

وهو خاص بإيرادات الأشخاص المقيمين إقامة معتادة في مصر ، ناتجة من مساهمتهم في شركات أجنبية لا تعمل في مصر ، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ، وقد نصت المادة ٣ من الفقرة ٦ على هذا الإيراد بقولها :

«ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المقيمون عادة في مصر من أرباح أو عوائد

(١١) أ.د. حسن محمد كمال - الضرائب على الدخل - دار الجيل للطباعة ١٩٨٣ من ١٩ .

أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة ، أو فوائد تصفية ناتجة عن مساهمتهم في شركات أو منشآت أجنبية لاتعمل في مصر ، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الاموال .

كما تسري الضريبة على ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون المشار اليهم نظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص اصحاب النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها .

يفترض هنا النص بصفة عامة وجود مساهم مصري أو مساهم اجنبي يقيم إقامة معشادة في مصر يساهم في رأس مال شركة أجنبية لاتعمل في مصر أو في رأس مال شركة مصرية تعمل في الخارج بأحدى صور الاستثمار الآتية:

١- تملك اسهم هذه الشركة .

٢- تملك سندات هذه الشركة .

٣- تملك حصص التأسيس وحصص الأرباح .

وان هذا الشخص قد حصل بالفعل على بعض أو كل هذه التوزيعات :

١- أرباح الاسهم ٢- عوائد الاسهم ٣- تسديدات أو استهلاكات رأس مال الشركة أثناء حياتها ٤- فوائد التصفية ٥- رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس ٦- رد أو تسديد أو استهلاك حصص اصحاب النصيب قبل حل الشركة أو تصفيتها .

وقد اخضع المقتنض الضريبي المصري نتائج مساهمة المصري أو الاجنبي المقدم عادة في مصر في شركات أجنبية لاتعمل في مصر ، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج لضريبة إيرادات وحسب الاموال المنقولة ، طالما ان هذه الشركات لا تخضع للضريبة على ارباح شركات الاموال في مصر ، أما ما عدا ذلك من الشركات فلا يسرى عليه هذا النص .

والمقصود بالشركات المصرية التي تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على ارباح شركات الاموال في مصر : الشركات التي تتوفر فيها أوضاع المنشأة المستقلة .

أى يكون كل نشاطها وإدارتها وحساباتها فى الخارج^(١١) . وفيما يلى تشير الى ماهية القوانين التى تجرئها هذه النوعية من الشركات وتخضع للضريبة :

١- ارباح الاسهم :

هى ما قدره الاسهم لأصحابها من إيرادات الثناء حياة الشركة او عند انتهائها يترتب عليها اتراء الذمة المالية للمستفيد أيما كانت صورة هذه الإيرادات . ويلاحظ أن المقتن الضريبة المصرى قد أعفى ارباح الاسهم فى الشركات المصرية التى تعمل فى مصر من ضريبة القيم المنقولة اكتفاء بخضوعها للضريبة على ارباح شركات الاموال ، الا أنه أخضع ارباح اسهم الشركات التى نحن بصددنا لضريبة القيم المنقولة لعدم خضوعها للضريبة على شركات الاموال .

ويلاحظ كذلك ان هذه الارباح قد تأخذ الشكل النقدي كأن توزع الشركة مبالغ نقدية كريح على حملة الاسهم من صافى ارباح المبنية المالية او من الاحتياطي لديها ، كما قد تأخذ هذه الارباح الموزعة الشكل العيني ومن ذلك :

- أ- إبراء ذمة المساهمين مما عليهم من ديون للشركة .
 - ب- تحميل للشركة عن المساهمين قيمة الضريبة على إيرادات قيمها المنقولة .
 - ج- منح للمساهمين حق الانتفاع برافق او منشآت او مساكن مملوكة للشركة .
 - د- تسديد الشركة للديون المستحقة على مساهمها للغير .
 - هـ- توزيع جزء من احتياطي الشركة على المساهمين فى صورة سندات مجانية او حصص تأسيس .
 - و- علاوة الاصدار التى تمثل زيادة فى القيمة الاسمية للأسهم القديمة لى تعادل ما تصدره الشركة من أسهم جديدة عند زيادة رأسمالها بأعلى من القيمة الاسمية لأسهمها القديمة ، تعويضاً للمساهم القديم وكرم لدخول المساهم الجديد فى الشركة .
- #### ٢- هوائد الاسهم :

وهى تمثل مبالغ ثابتة تمنحها بعض الشركات التى تستغرق وقتاً طويلاً بين

(١١) أ. د. حسن كمال ص ٢١ مرجع سابق .

الانشاء ، وممارسة النشاط وتحقيق الارباح مثل شركات التنقيب عن البترول ، واستصلاح واستزراع الاراضي وغيرها ، الى المساهمين فيها . لتشجيعهم على الاكتتاب في رأسمالها . وتسمى هذه المبالغ : عوائد الاسهم وهي بالطبع تختلف عن عوائد السندات السابق الاشارة اليها .

٣- تسديدات واستهلاكات رأس المال :

أي رد او اعادة الشركة أثناء حياتها قيمة الاسهم وحصص التأسيس المكونة لرأس مالها الى المساهمين فيها والقاعدة العامة انه لا يصح تسديد او استهلاك الشركة لرأسمالها كلياً او جزئياً أثناء وجودها ، اذ رد حصة الشريك في رأس المال لا يكون الا بعد انقضاء الشركة والا اعتبر ذلك توزيعاً مستتراً قصد به التهرب من دفع الضريبة وليس تخفيضها حقيقياً لرأس المال .

وتتم عملية التسديد او استهلاك رأس المال بان تسحب الشركة من المساهمين اسهم رأس مال التأسيس في حالة تضخم الاحتياطي التقدي القانوني لديها ، وترد لهم كل او بعض قيمة اسهمهم ، وتمنحهم بدلاً منها اسهما جديدة بدون قيمة اسميه تسمى اسهم تمحور لاصحابها أثناء حياة الشركة الحق في الحصول على نصيب من ارباحها . كما تمحور لهم عند تصفية الشركة الحق في اقتسام ما يتبقى من رأس مالها بعد تسديد ديونها للغير .

٤- فائض التصفية :

هو المبلغ الذي توزعه الشركة عند تصفيتها على المساهمين فيها زيادة على القيمة الاسمية لاسهمهم بعد تحويل اصولها الى نقود وسداد الديون المستحقة للغير ، ويبقى فائض عن قيمة اسهم رأس المال .

٥- حصص التأسيس :

هي القدر او النسبة الثابتة من الارباح التي تمنحها الشركة لبعض الاشخاص او الهيئات في مقابل تقديمهم لحقوق معنوية (براءة اختراع مثلاً) او تنازلهم عن امتياز منوح لهم من الحكومة للشركة .

وتعطى هذه الحصص لاصحابها الحق في الحصول على التوزيع من ارباح الشركة الذي يعهده نظامها الداخلي أثناء حياتها ، دون الحصول على شئ من فائض تصفية

الشركة عند انتهائها .

وتتمثل هذه الحصص في صكوك قابلة للتداول بشروط خاصة ليس لها قيمة اسمية تمنحها الشركة لبعض المؤسسين لها من قدموا لها خدمات هامة عند تكوينها أو تنازلوا لها عن حق من الحقوق المعنوية أو عن امتياز منح لهم من الحكومة .

وقد اخضع المقتن المصري حصص التأسيس لضريبة القيمة المنقولة فيما لو لجأت الشركة الى استهلاك هذه الحصص عن طريق شرائها من اصحابها ويتكون رعاء الضريبة في هذه الحالة من الزيادة التي يمكن ان تكون الشركة قد دفعتها في شراء هذه الحصص . عن القيمة التي كانت مقدرة بها وقت منحها لاصحابها .

٦- حصص اصحاب النصيب :

أصحاب النصيب هم الاشخاص من غير المساهمين الذين قدموا للشركة عند انشائها أو أثناء حياتها خدمات خاصة أو تنازلوا لها عن حقوق معنوية في مقابل نصيب معين فيما تحققه الشركة من ارباح حال حياتها ، دون ان يكون لهم نصيب في فائض تصفيتها .

وتستحق الضريبة عند شراء الشركة لهذه الحصص عن الفرق بين ثمن الشراء ، والقيمة التي قدرت بها هذه الخدمات أو الحقوق المعنوية عند تقديمها للشركة .

وإذا كان الاصل في الضريبة على توزيعات القيم المنقولة باعتبارها ضريبة على الدخل ، أنها لا تفرض الا على ما يتمتع بصفة الدورية من هذه التوزيعات ، وهي صفة منتقبة في التوزيعات الثلاثة الاخيرة من انواع التوزيعات المشار اليها ، وهذا مايدل على ان المقتن المصري قد خرج عن هذا الاصل ، ولكن :

بالنسبة لتسديد أو استهلاك رأس المال ، فإنه وإن كان إعادة لرأس المال الى صاحبه ، وليس نجاحا له ، إلا ان هذا الرد لا يصح الا بعد انقضاء الشركة ، والا اعتبر توزيعا متقبا بفرض التهرب من الضريبة خاصة اذا لم يقترن ذلك بتخفيض لرأس مال الشركة ومن ثم بتخفيض لرأس مال الشريك فيها . فإن اقترن الرد بذلك فلا ضريبة .

وإما بالنسبة لفائض التصفية وإن كان في حقيقة دخل عرضي ، إلا انه قد يكون ناجما عن ارباح فعلية لم توزعها الشركة في حال حياتها ، اما مبالغتها فيها في حيز الاحشائيات القانونية أو المصرية أو احتياطي الديون المهدومة أو المشكوك في

تخصيلها ، أو أنه قد يكون ناتجا عن بيع أصول صينية أو أوراق مالية مملوكة للشركة بأعلى من قيمتها الدفترية الثابتة لديها . ولما كان هذا الفائض ناتجا عن تلك الاسهم ، فقد عامله المقتن معاملة الناتج عن تشفيل هذه الاسهم .

وأما بالنسبة لاستهلاك حصص التأسيس وحصص اصحاب التصيب عن طريق شرائها بأعلى من قيمتها الدفترية الثابتة لدى الشركة ، وخضوع الفرق بين القيمتين للضريبة ، فإنه لما كان هذا الاستهلاك اثنا حياة الشركة يترتب عليه خصم نسبة من الأرباح التي كان يمكن خضوعها للضريبة خلال السنة المالية ويلاحظ على اخضاع المقتن هذا الأيراد للضريبة ما يلي :

١- أن المقتن قد اشترط لخضوع استهلاك حصص التأسيس وحصص اصحاب التصيب للضريبة أن يتم رد أو تسديد أو استهلاك هذه الحصص قبل حل أو تصفية الشركة .

٢- أن المقتن قد اخضع التوزيعات المتمثلة في : الأرباح والصوائد وتسديد أو استهلاك رأس المال اثنا حياة الشركة للضريبة بدون قيود إلا القيد الخاص بعدم خضوع هذه التوزيعات للضريبة على أرباح شركات الأموال .

٣- أن المقتن لم يخضع من هذه التوزيعات للضريبة بعد تصفية الشركة سوى فائض التصفية ، أما ما تجر به الشركة من توزيعات عدا فائض التصفية بعد انقضاءها أو تصفيتها ، فإنها من قبيل رد رأس المال ذاته إلى المساهم فلا تخضع للضريبة لأنها ليست ربحا .

٤- أن المقتن لم يخضع رد أو تسديد أو استهلاك بعض أو كل قيمة الاسهم في حياة الشركة للضريبة في حالتين فقط هما :

أ- ما يحصل من استهلاك أثر بيع الشركة لبعض ممتلكاتها ، أو عند تمويل هذا الاستهلاك من أي مورد آخر خلاف حسابات الأرباح والخسائر . والاحتياطي والموارد المخصصة في ميزانية الشركة لأغراض معينة .

ب- الشركات الحاصلة على امتياز من الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة ، وكذا التي هلكت بعض أصولها ، متى أثبتت أن رد أو استهلاك بعض أسهمها يبرره هلاك بعض أصولها ، أو تسليم بعض أصولها إلى الجهة المانحة بحق الامتياز بعد نهاية مدته .

الايراء الرابع : الايراد الناتج من اوراق مالية اجنبية :

تنص الفقرة ٤ من المادة ٦ على أن تسرى الضريبة على : ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون المنصوص عليهم في البند السابق (المصريون ، والمقيمون عادة في مصر) من عوائد وإيرادات عما يملكون من سندات وأوراق مالية اجنبية حكومية وغيرها من القيم المالية الاجنبية .

ينصرف تحليل هذا الايراد الى الحديث عن امرين رئيسيين ، يتعلق اولاها بالشخص الخاضع للضريبة ، ويتعلق الثاني بمحل او وعاء الضريبة .

اما الشخص الخاضع للضريبة في بند الايراد المتقدم فهو : المصري وكذا الاجنبي المقيم عادة في مصر ، ومعلوم أن إخضاع المصري يتم في هذه الحالة وفقا لمعيار التبعية السياسية ، أي لكونه يحمل الجنسية المصرية .

واما الاجنبي المقيم في مصر إقامة معتمدة فإنه يخضع للضريبة وفقا لمعيار التبعية الاجتماعية أي الإقامة المعتادة في مصر .

واما محل الضريبة او وعائها فإنه في هذا البند يشمل في العوائد (العوائد) وكذا : الايرادات بمختلف أنواعها واشكالها ، الناتجة عما يمتلكه المداخيل بالضريبة من سندات وأذون خزائنية عادية وغير عادية ، بشرط أن تكون هذه الاوراق المالية اجنبية ويستوى فيها أن تكون حكومية أو غير حكومية ، إذ لا يهم الشكل الذي تصدر فيه هذه الاوراق .

ولا يمنع من فرض الضريبة المصرية على ناتج هذه الاوراق كونها معفاة او خاضعة لضرائب البلد الاجنبي الذي اصدرها ، وأن كان العمل قد جرى في مصلحة الضرائب المصرية وفقا لتعليماتها التفسيرية على المادة ٤ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهي المرافقة للفقرة ٤ من المادة ٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي نحن بصددنا على استئزال قيمة الضريبة الاجنبية التي يتحملها ايراد هذه الاوراق في بلد مصدر الايراد من وعاء الضريبة المصرية .

الايراء الخامس : عوائد الديون والودائع والتأمينات النقدية :

تنص الفقرة ٥ من المادة ٦ من القانون ١٨٧ على أن تسرى الضريبة على : "عوائد الديون ايا كان نوعها ، وعوائد الودائع والتأمينات النقدية ، متى كانت هذه الديون

والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لأشخاص طبيعيين مقيمين عادة في مصر ، ولو كانت الفوائد ناجمة من أموال مستثمرة في الخارج .

وفي تحليلنا للنص المتقدم يتضح ما يأتي :

١- ينصرف لفظ الديون في هذا النص إلى المطلقات التي يكون المدين فيها فردا طبيعيا أو شركة اشخاص (تضامن أو توصية بسيطة) .

٢- يشتمل لفظ الديون على جميع أنواعها : العادية ، الممتازة ، المضرومة برهن ، المدنية والتجارية ، المكتوبة وغير المكتوبة ، المتصلة بمباشرة المهنة وغير المتصلة ، الناتجة عن قرض أو سلفة أو أي صورة من صور ترقب الدين في الذمة .

٣- تسري الضريبة فقط على عوائد (فوائد) الديون لأعلى أصل الدين ، إما كان نوع الفائدة المطلوبة دورية أو غير دورية ، بسيطة أو مركبة ، قانونية أو اتفاقية أو تأخيرية أو قضائية ، معتدلة أو فاحشة ، نقدية أو عينية .

٤- كما تسري الضريبة على عوائد الودائع النقدية المأذون باستعمالها والتي تتحول وفقا للرأى الغالب في أعمال البنوك إلى قرض ، دون تلك الودائع المدنية غير المأذون باستعمالها ، إما كان شكل الوديعة المصرفية أي سواء كانت لصالح بنك لدى بنك آخر ، أو مودعة من أفراد عاديين لدى البنوك التجارية وسواء كانت هذه الأخيرة تحت الطلب أو لأجل أو باخطار سابق ، أو في حسابات التوفير بالبنوك أو بصندوق توفير البريد ، المهم أن يحصل المودع على فائدة في مقابل استعمال المودع لديه لحمل الوديعة .

٥- وتسري الضريبة كذلك على فوائد التأمينات النقدية المودعة من أصحاب الأعمال لدى الهيئات والمصالح الحكومية لضمان تنفيذ الالتزامات الواردة بالعقد المبرم بينهما ، على أن ترد هذه الودائع إلى المودعين فور تنفيذ الغرض الذي تم من أجله الإيداع ، فإذا تأخرت الجهة المودع لديها بدون عذر مقبول في رد هذه الودائع إلى المودعين كان لهم الحق في اقتضاء فوائد عنها ، والشرط في خضوع فائدة التأمينات للضريبة أن تكون هذه التأمينات نقدية ، فإذا اتخذت أي شكل آخر فإن فوائدها لا تخضع للضريبة .

٦- وقد وضع المقتن خضوع عوائد الديون والودائع والتأمينات النقدية لضريبة

ايرادات القيم المتقولة شرطاً جوهرياً هو : أن يكون أصل الدين والوديعة والتأمين التقدي مطلقاً أي مستحقاً لمصريين أو لاجانب مقيمين في مصر عادة ، أي أن هذه الضريبة تستحق وفقاً لمعيارى التبعية السياسية والاجتماعية ، أما مصدر الفائدة أو العائد فيستوى فيه أن يكون في مصر أو في الخارج .

٧- وتبعاً لذلك فإن الضريبة تسرى على : أ- المصريين والاجانب المقيمين عادة في مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من عوائد لأموال مستثمرة في مصر أو في الخارج .
ب- الاجانب غير المقيمين في مصر عادة على ما يحصلون عليه من عوائد لأموال مستثمرة في مصر .

٨- ويلاحظ أن النص المتقدم عام بالنسبة للمدين والجهة المودع لديها الوديعة النقدية المصرية والتأمين التقدي ، وبناءً عليه فإنه يستوى عند إعمال النص أن يكون الملتزم بدفع العائد محل الالتزام بالضريبة شخصاً طبيعياً أو هيئة عامة أو شركة ، والملاحظ كذلك أن المقتن أواد أن يتمتع بالضريبة استثمار وأن المال المنقول سواء بالاقراض أو التسليف أو الإيداع ، حتى يستوى أمام الضريبة مقرض الحكومة والهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية مع غيره من دائي الأفراد والشركات .

الايراد السادس :

عوائد الديون والودائع والتأمينات التقديرية المطلوبة من مصر لاجانب غير مقيمين فيها عادة . وقد نصت على خضوع هذا الايراد للضريبة الفقرة ٦ من المادة السادسة بقولها : تسرى الضريبة على : "عوائد الديون أي كان نوعها وعوائد الودائع والتأمينات التقديرية في جمهورية مصر العربية متى كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين بها عادة" .

والفرق بين هذا الايراد والايراد السابق عليه ، أن المقتن قد تخضع الايراد السابق وفقاً لمعيار الأشخاص الخاضعين للضريبة ، أما هنا فإن الاختصاص قد تم وفقاً لمعيار مكان استثمار المال أي مصدر الايراد . وبناءً عليه : فإن الأموال المستثمرة داخل حدود مصر تخضع قوائدها (عوائدها) للضريبة المصرية بصرف النظر عن جنسية المستفيد أو محل إقامته المعتاد ، متى تم الرضاء بهذه العوائد بأي صورة من صور الرضاء ، وذلك تطبيقاً لمبدأ اقلية الضريبة ، ويستوى في اعدال هذا النص أن تكون الديون والودائع والتأمينات التقديرية مطلوبة لأفراد مقيمين في الخارج أو لشركات اجنبية مركزها في

الخارج ليس لها فرع في مصر ، وقد سارى المقتن الضريبي بهذا النص بين الاجنبي غير المقيم المستثمر لامواله في مصر ، وبين المستثمر المصري والاجنبي المقيم في مصر .

الايراء السابع :

"مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بناسبة انعقاد الجمعيات العمومية" وهو البديل النقدي الذي تمنحه الشركة لمن يحضر اجتماعات الجمعية العمومية من المساهمين فيها ، وهذا المقابل أو البديل في حقيقته القانونية لا يعتبر توزيعاً ، لان الاصل ان التوزيعات التي تجريها الشركة هي نتائج لرأس المال ، بينما مقابل الحضور يعد بدلاً عما يؤديه المساهم من اعمال لصالح الشركة فهو اذن مقابل عمل وليس ناتجاً لرأس المال ، بدليل انه لا يمنع الا لمن يحضر من المساهمين اجتماعات الجمعية العمومية بنفسه او بواقبه ، ومع ان هذا المقابل لا يعتبر ناتجاً لرأس المال ، الا ان المقتن رأى اخضاعه للضريبة خشية منه لما قد يعتريه من فرص للتهرب من الضريبة ، خاصة اذا كان مهالفاً فيه ، بحيث لا يتناسب مع طبيعة المهمة الزائدة من قبل عضو الجمعية العمومية .

وتسرى الضريبة على اجمالي هذا المقابل دون خصم أية مصروفات تكبدتها المساهم للحضور بنفسه أو بواقبه ، ومواءمته دفعت الشركة هذا المقابل من الارباح أو من مصروفاتها التشغيلية أو الشترية ، ويعتبر الدفع الفعلي لهذا المقابل للمساهم واقعة منشئة لدين الضريبة في ذمة الممول ، كما ان الدين بالضريبة هنا هو المساهم الذي حصل على مقابل الحضور وليس الشركة المانحة له .

الايراء الثامن : ما يمنع لجهات الإدارة في شركات الاموال في مقابل عملهم :

والى هذا الايراد اشارت الفقرة الثامنة من المادة ٦ بقولها : تسرى الضريبة على : ما يمنع لاجضاء مجالس الادارة في شركات المساهمة ، والمديرين واعضاء مجالس المراقبة او الرقابة في شركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لاحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨٦ باصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة ، من المرتبات والمكافآت والاجور والمزايا التقديرية والعينية ، وبدلات الحضور وطبيعة العمل ، وغيرها ، من البدلات والهيئات الاخرى على اختلاف انواعها ومن تحليل النص المتقدم يتضح ما يلي :

أ- أن هذا النص قد نظم خضوع طائفتين من الممولين لأحكامه هما:

الأولى: أعضاء مجالس الإدارة من المساهمين في شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

الثانية: أعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

أما ما صلا هاتين الطائفتين من نظراء هؤلاء الممولين فلا يخضعون لأحكام هذا النص وذلك مثل:

- أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام.

- أعضاء مجالس الإدارة للمنتخبين، والمديرون في شركات المساهمة والتوصية.

ونعود مرة ثانية إلى بيان أحكام خضوع كل طائفة من الطائفتين المتقدمتين:

أولاً: أعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١: تنظم المادة ٧٧ من القانون ١٥٩ المشار إليه إدارة شركة المساهمة على النحو التالي: بعد تكوين الشركة مباشرة يتم تعيين أول مجلس إدارة لها لمدة أقصاها خمس سنوات عن طريق المؤسسين. وبعد انتهاء مدة هذا المجلس، يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتكون من عدد فردي لا يقل عن ثلاثة أعضاء، تنتخبهم الجمعية العمومية للشركة لمدة ثلاث سنوات، ويحدد نظام الشركة طريقة انتخابهم، ويجوز أن يخفضن نظام الشركة النص على جواز ضم عضو واحد أو اثنين على الأكثر إلى مجلس الإدارة من ذوي الخبرة، كذا أن للعاملين في الشركة الحق في اختيار عدد من الممثلين لهم لا يتجاوز ثلث أعضاء مجلس الإدارة، وعلى ذلك يتكون مجلس الإدارة من:

(أ) أعضاء منتخبين من قبل الجمعية العمومية للشركة وهؤلاء يمثلون رأس المال وتحدد الجمعية العمومية مكافآتهم عن عضوية المجلس وبشروط في كل واحد منهم مايلي: أن يكون شريكا، وأن يكون مالكاً لعدد من الأسهم لا تقل قيمتها عن نصاب معين يحدده النظام الأساسي للشركة، وأن يودع أسهمه التي تسمى عند تعيينه في

مجلس الإدارة بأسمهم الضمان، أجد البنوك المرخص لها بذلك خلال شهر من تاريخ تعيينه، وحتى تنتهى عضوية هذا العضو فى مجلس الإدارة ويتم التصديق على الحساب الختامى لآخر سنة مالية قام فيها بأعماله، تكون أسمهم الضمان المقدمة منه غير قابلة للتداول. ويترتب على عدم تقديم العضو المنتخب لأسمهم الضمان المشار إليها فى المدة المشار إليها بطلان عضويته فى المجلس.

ب- أعضاء منتدبين: وهم ذوى الخبرة من المساهمين الذين لا يتوقع لديهم نصاب الملكية المبين بالنظام الأساسى للشركة، والذين يتم تحديد مكافآتهم بقرار من مجلس الإدارة.

ج- أعضاء من العاملين فى الشركة: وهؤلاء تحددت هويتهم بمقتضى المادة ٨٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. كما حددت اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق وقواعد وشروط اشتراك العاملين فى الإدارة وأوجبت أن ينص النظام الأساسى للشركة على إحدى طرق اشتراك العاملين فى الإدارة المنصوص عليها فى اللائحة المذكورة.

وإذا كان قانون الشركات المشار إليه قد تناول تحديد إدارة الشركة على النحو المتقدم فإن المادة ٨٨ منه قد نصت على أن: يبين نظام الشركة كيفية تحديد مكافآة أعضاء مجلس الإدارة: على أنه لا يجوز تقدير مكافآة مجلس الإدارة بنسبة معينة فى الأرباح بأكثر من ١٠٪ من الربح الصافى بعد استئصال الاستهلاكات والاحتياطى القانونى والنظامى، وتوزيع ربح لا يقل عن ٥٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين، ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى.

وتحدد الجمعية العمومية للشركة الرواتب المقطوعة وبدلات الحضور والمزايا الأخرى المقررة لأعضاء المجلس، واستثناء من ذلك يكون تحديد مكافآت ومرتبات وبدلات العضو المنتدب بقرار من مجلس الإدارة.

نطاق إخضاع أعضاء مجلس الإدارة السابقين للمضاربة: حددت الفقرة الثامنة المشار إليها هذا النطاق بقولها: ما يمنع... من المرحبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها... ولزيد من التعمق لهذا النص لا ينبغى لهمه أو تناوله بمعزل عن البندين اللاحقين عليه من نفس المادة، حيث تتناول البنود ٨، ٩، ١٠ من المادة

الأولى من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتي تعين بصدده التعليق عليها أمر المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا التقديرية والعينية وغيرها مما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرون وغيرهم من أعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات الأموال، وتحديد ما يخضع منها لضريبة إيرادات رءوس الأموال المنقولة، وما يخضع منها لضريبة المرتبات، كما أنه لا غنى عند تنصيص نص الفقرة الثامنة السابعة إليها من مراعاة الاستثناء الذي أوردته المادة ١٨٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي تنص على سرية ضريبة المرتبات على ما يحصل عليه في مقابل العمل الإداري كل من: رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المتقديرون للإدارة والمديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر المشروط قانوناً لعضوية مجلس الإدارة.

وإذا كانت المبالغ التي حددتها الفقرة الثامنة السابق الإشارة إليها لا تعتبر في حقيقتها إيرادات لقيم منقولة حتى يمكن إخضاعها لضريبة إيرادات رءوس الأموال المنقولة وإنما هي مرتبات أو ما في حكمها، وكان الأولى بها خضوعها لضريبة المرتبات إلا أن المقتن قد أخضعها للضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة لمواجهة ما قد تقوم به الشركات من توزيعات على أعضاء مجالس إدارتها في صورة مقابل استشارات أو خدمات فنية بهدف إخضاعهم لضريبة المرتبات الأيسر سعراً من ضريبة إيرادات القيم المنقولة. وعلى هذا جرى قضاء محكمة النقض المصرية حيث قضت بإخضاع ما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة في الشركات، نظير خدمات يؤدونها للشركة كمهندسين مستشارين، أو محاسبين مستشارين أو خبيرين في الضريبة على القيم المنقولة (١). كما قضت بأن ما يتقاضاه أعضاء مجالس إدارة الشركات من عمولات ومكافآت وأتعاب ومقابل حضور جلسات يخضع لضريبة القيم المنقولة (٢).

ويقرر البعض وجهاً آخر لخضوع أعضاء مجالس الإدارة السابقين للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، فيرى أن ما يحصلون عليه يصعب اعتباره أجراً عن عمل فعلي وإنما هو مكافأة للقوة الأدبية التي تقدم للشركة وتدعم مركزها. من حيث إن مكانة

(١) الطعن رقم ٢٠١ سنة ٣٠ ق. ١٩٩٥/٩/٩، ص ١٦، ٧٠٧، وأيضاً الطعن رقم ٣٤٦، سنة ٣٤ ق. ١٩٧٢/٥/١٠، ص ٢٣، ٨٢٢.

(٢) الطعن رقم ٨٥ سنة ٤٣ ق. ١٩٧٩/١٩/١١، ص ٣٠، ٢٣٦، المستشار الدكتور/ أحمد محمود حسني - قضاء النقض الضريبي - منشأة المعارف ص ٣٩ - ٤٠.

رئيس مجلس الإدارة وكفافة أعضاء المجلس تمثلان ضمانة أدبية لها قيمتها حتى أنه يمكن اعتبارها بمثابة أصول للشركة، وحصة الربح التي تتقرر لهم شبيهة بأرباح رأس المال، ومن ثم يجب خضوعها للضريبة باعتبارها إيرادات لقيم منقولة^(١).

ويقتضى نص الفقرة الثامنة المتلبد أن يخضع كل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس إدارة الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وبدلات حضور وطبيعة عمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها للضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة، وذلك على النحو التالي:

١- الأعضاء المنتدبون: يخضعون للضريبة القيم المنقولة على ما يحصلون عليه بشرطين هما: (أ) أن تكون الشركة تابعة للقطاع الخاص (ب) أن يكون العضو مساهماً في تلك الشركة.

٢- الأعضاء المنتدبون: وهؤلاء لهم حالتان هما:

أ - إن كانوا من غير المساهمين، فإن ما يحصلون عليه يعتبر من قبيل الأجور والمرتبات، ويخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

ب - وإن كانوا من المساهمين فإن العبرة تكون بمجموع ما يحصل عليه العضو وما إذا كان قد حصل عليه في مقابل العمل الإداري الذي يقوم به، أم حصل عليه بتصفته مساهماً في رأس مال الشركة.

ومقابلته نصي المادة ٨/٦، ٥/٤٩ أ، ب يتضح ما يأتي: سريان الضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة على المبلغ الزائد عن الخمسة آلاف جنيه التي تمنح لأعضاء مجالس الإدارة الآخرين غير المنتدبين. أما مبلغ الخمسة آلاف جنيه فما دونه الذي يتقاضاه العضو المنتدب في مقابل عمله الإداري فإنه يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها. وسوف يأتي في الفقرة القادمة مزيد من التفصيل لذلك.

٣- أما بالنسبة لأعضاء مجالس إدارة الشركات المساهمة المثلين للعمال في

(١) أ-٥/ ذكرى بيومى، ص ٩٤، مرجع سابق.

الشركة فإن التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٦) الصادرة في ١٩٥٦/٨/١٨ قد ذهبت بشأنهم إلى التفرقة بين حالتين:

(أ) حالة الموظف أو العامل في شركة المساهمة الذي يعين في مجلس إدارتها.

(ب) حالة عضو مجلس الإدارة الذي يعين موظفا في الشركة مع احتفاظه بعضوية مجلس الإدارة. فالثاني يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة عن كل ما يتقاضاه من الشركة.

أما الأول فإنه يخضع للضريبة المرتبات وما في حكمها من المرتب الذي كان يتقاضاه بالفعل قبل تعيينه في وظيفة عضو مجلس الإدارة، بينما يخضع على ما يتقاضاه بعد ذلك بأية صفة كانت للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

وقد قضت محكمة النقض في شأن الموظف الذي يجمع بين وظيفته بالشركة وعضوية مجلس إدارتها بأن المقتضى عندما نص على أن الضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة تسرى على كل ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الإدارة، أو لمصلحة أي صاحب نصيب آخر، وكذلك على كل ما يمنح بأية صفة كانت إلى أعضاء مجالس الإدارة من مقابل حضورهم للجلسات أو من المكافآت أو الأتعاب الأخرى على اختلافها، ثم عاد فنص على أن أحكام هذه الفقرة لا تسرى على ما يستوفى عليه أعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المدبرون فوق المبالغ التي يأخذها أعضاء مجلس الإدارة الآخرون، وذلك في مقابل عملهم الإداري. فإنه بذلك يكون قد أجاز الجمع بين أكثر من ضريبة، ولم يمنع منه بالتنسية للعاملين الذين يعينون أعضاء في مجالس إدارة الشركات ويحتفظون مع هذا وإلى جانبها بوظائفهم الأصلية.

كما يكون بذلك وبحكم المفارقة الظاهرة من سياق الفقرة الأخيرة قد أخضع ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الإدارة لنوعين من الضريبة هما: الضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة، والضريبة على كسب العمل، بحيث إذا رأت الشركة تعيين أحد العاملين عضوا في مجلس إدارتها، فإن المرتب الذي كان يتقاضاه قبل تعيينه عضوا في مجلس الإدارة يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها، بينما يخضع ما يمنح له فوق ذلك مقابل حضور الجلسات ومن المكافآت أو الأتعاب الأخرى للضريبة القيم المنقولة، ولا وجه لاختصاص المرتب - أو ما هو في حكمه -

في مثل هذه الصورة لضريبة القيمة المضافة، لمجرد أن صاحبه أصبح يجمع بين وظيفته في الشركة وعضوية مجلس الإدارة، إذ أن اختياره لعضوية مجلس الإدارة مع احتفاظه بوظيفته الأصلية وقيامه بأعبائها لا يستلزم عنه صفته كموظف، وبالتالي لا يصلح سببا لاختصاص ما يتقاضاه كموظف بالضريبة على إيرادات ورسوم الأموال المنقولة^(١).

فأما: الطائفة الثانية من الطائفتين المناطيتين بأحكام الفقرة ٨ من المادة ٩ من القانون ١٧٨ وهي: أعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. ولتفهم النص، نتقدم نقدم فكرة موجزة للقارئ عن شركات التوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة وطبيعة عمل مجلس الرقابة في كل منهما وبالتالي طبيعة ما يتقاضاه من الشركة أعضاء هذه المجالس^(٢).

شركة التوصية بالأسهم: هي شركة يقسم رأسمالها إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول بالطرق التجارية، وتتميز بأربعة خصائص هي:

١- أنها تضم طائفتين من الشركاء: شركاء متضامنون لهم نفس المركز القانوني للشركاء المتضامين في شركة التضامن، حيث يسألون عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية في أموالهم الخاصة، ويكتسب كل منهم صفة التاجر حتى ولو لم تكن له هذه الصفة قبل الانضمام إلى الشركة.

كما تضم شركاء موصيين لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم ولا يكتسبون وصف التاجر، وليس لهم التدخل في إدارة الشركة حيث لا اعتبار لشخصيتهم في الشركة، وتمثل حصصهم في أسهم قابلة للتداول.

٢- الخاصية الثانية: أن رأس مال شركة التوصية بالأسهم يقسم إلى أسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية، ويخضع الشريك الموصى لنفس النظام القانوني الذي يخضع له المساهم في شركة المساهمة كما يتمتع بكافة حقوقه.

(١) الطعن رقم ٨٥ سنة ٤٢، ق. ١١٧٩/١٢/١١، ص ٣٠، ج ٣، ص ٢٣٦، انظر ٢٢٠ سنة ٢٨ ق. ١٩٩٣/٣/٢٧، ص ١٤، ص ٩٢.

(٢) راجع أ. د. ثروت علي عبد الرحيم - شرح القانون التجاري - دار النهضة العربية، ص ٤٢٥ وما بعدها.

٣- يجب أن يشتمل عنوان الشركة على ثلاث بيانات هي: أسماء الشركاء المتضامنين، فروع أو طبيعة النشاط، عبارة شركة توصية بالأسهم وذلك كأن يقال: «شركة المقاولات الحديثة - مصطفى عطية وشركاء - شركة توصية بالأسهم».

٤- إدارة الشركة منوطة بالشركاء المتضامنين؛ حيث يعهد بإدارتها إلى شريك متضامن أو أكثر يحددهم ويبين اختصاصاتهم وسلطاتهم عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، وتعادل مسئوليتهم في إدارة الشركة مسئولية المؤسسين وأعضاء مجلس الإدارة في شركة المساهمة، أما الشركاء الموصين فيقتصر دورهم على المشاركة في أعمال الإدارة الداخلية وذلك عن طريق جمعية عامة للمساهمين ومجلس مراقبة أو رقابة، وعلى هذا فإن إدارة الشركة تتكون من:

أ- مدير أو مديري الشركة: والأصل فيه أن يكون شريكا متضامنا أو أكثر وأن يعين اسمه وسلطاته في عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، ولا يشترط أن يكون مالكا لعدد معين من الأسهم ضمانا لإدارته اكتفاء بالمسئولية الشخصية التضامنية، ويحصل المدير أو المديرون في شركة التوصية بالأسهم على مكافأة يحددها النظام الأساسي للشركة نقدا أو نسبة معينة من الأرباح بما لا يزيد عن ١٠٪ من الربح الصافي للشركة.

ب- الجمعية العامة للمساهمين: إذا كان القانون قد خص الشركاء المتضامنين في شركة التوصية بالأسهم بأعمال الإدارة، فإنه قد منح الشركاء المساهمين أو الموصين حق تشكيل جمعية عامة تمثلهم ومحمي مصالحهم ويكون لها حق الرقابة على أعمال الإدارة دون ممارسة الأعمال الإدارية، وتختص بالمصادقة على تقرير المدير أو المديرين وعلى حساب الأرباح والخسائر وتوزيع الأرباح.

ج- مجلس المراقبة أو الرقابة: ويتكون من ثلاثة على الأقل من الشركاء الموصين المساهمين أو من غيرهم (عندما لا يكون في الشركة إلا شريك مساهم واحد أو اثنين فقط) ويتم تعيين هذا المجلس إما وفقا لقواعد النظام الأساسي للشركة رافعا بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، ولا يشترط في عضو المجلس أن يكون شريكا مساهما، ويعتبر مجلس المراقبة أو الرقابة وكيلا عن المساهمين ومن ثم فليس لهم أن يتدخلوا في أعمال الإدارة وإنما فقط يختص بكل ما من شأنه الرقابة على أعمال المدير أو المديرين للشركة. وعليه أن يقدم تقريرا بنتيجة أعماله في الاجتماع السنوي للجمعية العامة للمساهمين وهو في ذلك لا يفتى عن تعيين مراقب حسابات للشركة.

المعاملة الضريبية للمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة على شركات التوصية بالأسهم: أما بالنسبة للمديرين في شركة التوصية بالأسهم فيما يختص بما يحصلون عليه من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية فقد ثار الخلاف في الماضي حول نوع الضريبة التي يخضعون لها عما يحصلون عليه من الشركة، ففي حكم لها قضت محكمة النقض بأن مركز المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية بالأسهم هو (وعلى ما جرى به قضا، محكمة النقض) سواء بمسواه مركز التاجر الغرر صاحب المنشأة الذي لا يفرض له القانون عند احتساب الضريبة على أرباحه، أجرا مقابل إدارته إياها، ولا فرق بين الاثنين.

وحقيقة الأمر في عمل مدير الشركة أنه يعتبر ضمن حصته في رأس المال، فما يأخذه في مقابل عمله هذا، يكون بحسب الأصل حصة في الربح مستحقة لشريك وليس أجرا مستحقا لأجير. وبالتالي ويقدر ما تنسج له أرباح الشركة يكون مرتبه خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية^(١).

وكما رأينا فإن هذا الاتجاه قد ذهب إلى إخضاع ما يحصل عليه المدير في شركات التوصية بالأسهم للضريبة على الأرباح التجارية على أساس اعتباره شريكا متضامنا، وعلى أساس اعتبار ما يحصل عليه دخلا مختلطا من العمل ورأس المال.

بينما ذهب اتجاه آخر في الفقه الضريبي استنادا إلى تحول نظرة القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، واعتبار شركات التوصية بالأسهم من شركات الأموال وهو ما استتبع فتح الشركاء المساهمين فيها بكافة الحقوق التي يتمتع بها نظرائهم في شركات المساهمة والمساواة في المسؤولية بين إدارة شركة التوصية بالأسهم، وبين المؤسسين وأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة إلى غير ذلك من الاعتبارات التي أصبحت معها شركات التوصية بالأسهم من شركات الأموال وجعلت طبيعتها مماثلة لطبيعة شركات المساهمة، واستنادا إلى ذلك ذهب هذا الاتجاه إلى التسوية في المعاملة الضريبية بين من يعهد إليه بإدارة شركة التوصية بالأسهم وبين أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة، وقد حسمت الفقرة ٨ من المادة ٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ هذا الخلاف بالنص على خضوع ما يمنح للمديرين في شركات التوصية بالأسهم من مرتبات ومكافآت

(١) الطعن رقم ٦٦٨ سنة ٢٠ في جلسة ١٩٩٥/٦/١١ ص ١٦ ص ٧٦٨.

وأجور ومزايا نقدية أو عينية وبدلات حضور وبدلات طبيعة عمل وغيرها من البدلات والهبات للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

أما بالنسبة لأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم فإنهم يخضعون عن كل ما يحصلون عليه من مرتبات أو ما في حكمها ومن مزايا وبدلات بجميع أنواعها ومن هبات للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، حيث إن هذه الإيرادات تدفع لهم عادة في مقابل ما يستمتعون به من مركز أدبي وليس في مقابل عمل فعلي ومن هنا فإنها تعتبر في حكم نتاج رأس المال.

وقد كانت الفقرة ٨ من المادة الأولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تشترط لاختصاص إيرادات الأعضاء المشار إليهم لضريبة إيرادات القيم المنقولة أن يكون عضو الرقابة من المساهمين في شركات التوصية بالأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة، وبمفهوم المخالفة لذلك أن عضو المراقبة أو الرقابة في هذه الشركات يخضع لضريبة المرتبات وما في حكمها عن إيراداته من الشركة إن لم يكن من المساهمين، حيث إن ما يحصل عليه يعتبر في مقابل عمل رقابي على أعمال المدير أو المديرين للشركة مثل فحص دفاتر الشركة وجرد الصندوق والمخازن ومراجعة الأوراق والمستندات المنجية لحقوق والتزامات الشركة.

وعلى حين اشترط القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تخضع أعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم لضريبة إيرادات القيم المنقولة بالنسبة لما يحصلون عليه من إيرادات من الشركة، فإن القانون الجديد قد أغفل هذا الشرط وبالتالي يكون قد عمم الاختصاص وسأوى بين أعضاء المراقبة أو الرقابة المساهمين في الشركة وغير مساهمين فيها.

أحكام إخضاع أعضاء المراقبة أو الرقابة والمديرين في الشركات ذات المسؤولية المحدودة: الشركة ذات المسؤولية المحدودة هي: شركة تجارية تتألف من عدد من الشركاء، لا يزيد على خمسين شريكاً، ولا يكون كل شريك مسئولاً عن ديون الشركة قبل الفير إلا بقدر حصته في رأسمالها، ولا يجوز تأسيسها أو زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام، وليس لها أن تصدر أسهماً أو سندات قابلة للتداول ويكون انتقال حصص الشركاء فيها خاضعاً لاسترداد الشركاء.

إدارة الشركة: يتولى إدارة الشركة ذات المسؤولية المحدودة ثلاث جهات مرتبة

بحسب حجم ومسئولية ونوع الدور الذي تمارسه في أعمال الإدارة كالتالي:

١- المدير: وهو فرد واحد أو أكثر من بين الشركاء أو من غيرهم بأجر أو على سبيل التخرج يعينه عقد تأسيس الشركة أو الجمعية العامة للشركاء، ويجوز في الشركات التي يكون عدد الشركاء فيها قليلا أن يتولى جميع الشركاء أعمال الإدارة.

٢- مجلس الرقابة: في حالة زيادة عدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن عشرة شركاء، يجب تعيين مجلس رقابة يتكون من ثلاثة من الشركاء على الأقل يتوب عن بقية الشركاء غير المديرين في مراقبة أعمال المدير وليس له المشاركة في أعمال إدارة الشركة.

٣- الجمعية العامة للشركاء: وهي تضم جميع الشركاء وتختص باتخاذ القرارات في كل ما يخرج عن نطاق سلطة المدير^(١).

المعاملة الضريبية للمديرين وأعضاء مجلس الرقابة أو الرقابة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة: وفقا لصريح نص المادة ٨/٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، يعتبر كل ما يتبع للمديرين وأعضاء مجلس الرقابة أو الرقابة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها، من إيرادات وموس الأموال المنقولة الخاضعة للضريبة.

وقد ذهب اتجاه له وجاھته بالنسبة للمديرين من غير الشركاء في تلك الشركات والذين يحصلون على أجر في مقابل عملهم الإداري، إلى خضوعهم لضريبة ائتمنيات وما في حكمها لوجود علاقة تبعية بينهم وبين الشركة^(٢)، وأيضاً لكون ما يحصلون عليه من الشركة في مقابل عمل، إلا أن المقتن الضريبي في القانون الجديد خلافاً لمسلكه في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨٦ أغفل اشتراط أن يكون المدير من المساهمين أو الشركاء ومن جهة أخرى سكت عن إخضاع ما يحصل عليه في مقابل عمله لضريبة المرتبات وما في حكمها حيث النص الوارد هناك في المادة ٥/٤٩ - أ - قاصر على المديرين بشركات المساهمة، وهذا يوحى برغبة المقتن في إخضاع المدير غير الشريك في شركات الترسية بالأسهم وفئات المسؤولية المحدودة على إيراداته من هذه الشركات

(١) واجع بتصرف: أ. د/ ثروت عبد الرحيم، ص ٤٤٩ وما بعدها، مرجع سابق.

(٢) أ. د/ زكريا محمد بيومي، ص ٣ - ١، مرجع سابق.

لضريبة إيرادات القيم المنقولة، خاصة وأنه قد يكون لشخص المدير اعتبار في أعمال الشركة وعلاقتها مع الغير ومن ثم يصعب اعتبار ما يتقاضاه من الشركة أجراً عن عمل فعلي بينما يمكن اعتباره مكافأة لمركزه الأدبي ونفوذ الشخص الذي لا يقل في منفعة الشركة عن أصولها الرأسمالية، ومن ثم تكون إيراداته من الشركة شبيهة بأرباح رأس المال التي يحصل عليه الشركاء، فتخضع لضريبة القيم المنقولة بهذا الاعتبار.

الإيراد التاسع من الإيرادات الخاضعة لضريبة رموس الأموال المنقولة: تنص المادة ٩/٦ على أن تسرى الضريبة على: «المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا التقديرية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون، أو المديرون، زيادة على المبالغ التي يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة الآخرون، وذلك مقابل عملهم الإداري فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه في السنة لكل منهم، دون إخلال بحكم البند (٥) من المادة (٤٩) من هذا القانون (القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣)».

وينص البند المشار إليه على: تسرى الضريبة (على المرتبات وما في حكمها) على ما يحصل عليه مقابل العمل الإداري:

(أ) رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون للإدارة في شركات المساهمة بالقطاع الخاص، الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر المشروط بقانونا لعضوية مجلس الإدارة.

(ب) المديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر الذي يتطلبه القانون بالنسبة لعضوية مجلس الإدارة.

وفي جميع الأحوال يشترط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة محددين بالاسم، وفي حدود خمسة آلاف جنيه سنوياً لكل منهم، سواء أكان ذلك مبلغاً ثابتاً أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك^(١).

وفي تحليل هذا النص نود في البداية أن نلفت النظر إلى عدد من المفاهيم المتصلة به ومنها:

١- الفسوق بين البند (٨) السابق والبند (٩) أعالي من المادة ٦ التي نحن

(١) المادة ٥/٤٩ أ، ب من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

بصددها ويتصل هذا الفرق بشخص الممول والرعاة الخاضع للضريبة في كلا البندين إضافة إلى نوع الضريبة التي يخضع لها كل من الممول والرعاة في كلا البندين، فالبند الثامن السابق الإشارة إليه يختص باختصاص أعضاء مجالس الإدارة العاديين في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس الرقابة في شركات التوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة عن جميع إيراداتهم التي يحصلون عليها من هذه الشركات للضريبة على إيرادات وحسب الأموال المنقولة.

أما البند ٩ فيختص بأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين والمديرين في شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص، فهؤلاء الممولين يخضعون على ما يحصلون عليه في مقابل عملهم الإداري في الشركة لنوعين من الضريبة، فهم يخضعون لضريبة المرتبات وما في حكمها عن مبلغ خمسة آلاف جنيه الأولى من مجموع ما يحصلون عليه من الشركة على اعتبار أن هذا المبلغ في مقابل عملهم الإداري، كما يخضعون لضريبة إيرادات القيم المنقولة عن أي زيادة عن مبلغ خمسة آلاف جنيه.

٢- العضو المنتدب هو أحد أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة، يعهد إليه المجلس بأعمال الإدارة الفعلية ويحدد اختصاصاته ويلتزم بالتفويض التام لإدارة الشركة، وليس هناك ما يمنع من تولي رئيس مجلس الإدارة أعمال العضو المنتدب.

٣- إذا كان مجلس إدارة الشركة المساهمة هو الهيئة المهيمنة على نشاط الشركة، وصاحب الدور الرئيسي والسيادة الفعلية في إدارتها، وإذا كان من حق أعضائه بصفة عامة تقاضي مكافآت من الشركة عن عملهم بحسب ما يبينه النظام الأساسي للشركة وفي حدود الحد الأقصى الذي نص عليه قانون الشركات، فإن العضو المنتدب من حيث إنه يقوم بأعمال إضافية في إدارة الشركة مقارنة ببقية أعضاء المجلس، لذلك أجاز القانون زيادة ما يمنح له من مكافآت عن العضو العادي في مقابل عمله الإداري الخاص.

المعاملة الضريبية لما يحصل عليه رؤساء مجالس الإدارة المنتدبون، والمديرون زيادة على المبالغ التي يحصل عليها الأعضاء الآخرون في شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص، وفقاً لما أوردناه من نصوص قانونية فإن للعضو المنتدب إزاء ما يحصل

عليه من الشركة من مكافآت، ثلاث حالات:

(أ) أن يعطى في مقابل عمله الإداري مبلغاً مساوياً لما يحصل عليه بقيمة أعضاء مجلس الإدارة. فهو في هذه الحالة يخضع للضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة.

(ب) أن يمنح مكافأة إضافية عن عمله الإداري الخاص تقل أو في حدود مبلغ الخمسة آلاف جنيه، علاوة على ما يتقاضاه بقية أعضاء مجلس الإدارة غير المنتدبين وذلك كما لو منحت الشركة لكل أعضاء مجلس الإدارة مكافأة قدرها ٢٥٠٠ لكل عضو في مقابل عمله الإداري ثم منحت العضو المنتدب مكافأة إضافية في مقابل عمله الإداري الخاص مقدارها ٥٠٠٠ خمسة آلاف جنيه كما دونها. ففي هذه الحالة يخضع العضو المنتدب عن مبلغ الـ ٢٥٠٠ جنيه لضريبة إيرادات القيم المنقولة، ويخضع عن مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه الإضافية لضريبة المراتب وما في حكمها.

ج - أما الحالة الثالثة فهي: أن يمنح العضو المنتدب مكافأة إضافية عن عمله الإداري الخاص تزيد عن ٥٠٠٠ خمسة آلاف جنيه علاوة على ما يتقاضاه بقية أعضاء مجلس الإدارة غير المنتدبين ولكن هذه المكافأة الإضافية مثلاً مبلغ ٧٠٠٠ سبعة آلاف جنيه. وفي هذه الحالة فإن العضو المنتدب يخضع لضريبة المراتب وما في حكمها عن مبلغ ٥٠٠٠ خمسة آلاف جنيه، ويخضع لضريبة إيرادات القيم المنقولة عن مبلغ ٢٥٠٠ جنيه وهو المبلغ الذي يتقاضاه بصفته عضواً كباقي الأعضاء في مجلس الإدارة (غير المنتدبين) وعن ٢٠٠٠ ألفي جنيه وهو الجزء الزائد عن الخمسة آلاف جنيه من مكافأته الإضافية على عمله الإداري الخاص بصفته عضواً منتدباً.

وقد قيدت المادة ٥/٤٩ السابق إيرادها انتفاع العضو المنتدب بالميزة التسمية المتمثلة في خضوعه لضريبة المراتب وما في حكمها وهي الأسر سمعاً عن مبلغ الخمسة آلاف جنيه التي حصل عليها مقابل عمله الإداري الخاص، بعدد من الشروط هي:

أ - ألا تزيد مساهمته في رأس مال الشركة على القدر الذي تتطلبه المادة ٩١ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، فإذا زادت قيمة الأسهم التي يملكها في الشركة عن هذا القدر، فإن ما يحصل عليه مقابل الإدارة يخضع للضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة.

ب - ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة أعضاء منتدبين معينين بالاسم، فإذا التزمنا وجود خمسة أعضاء مجلس إدارة منتدبين في شركة مساهمة واحدة حصل ثلاثة منهم على مبلغ ٧٠٠٠ جنيه لكل واحد، وحصل الاثنان الباقيان على مبلغ خمسة آلاف جنيه لكل واحد، فإنه يلزم للفرص التي المعاملة الضريبة لكل عضو منتدب منهم أن تعرف أولاً الأعضاء الأربعة المعيّنين بالاسم من قبل مجلس الإدارة للقيام بعمل العضو المنتدب، فإذا افترضنا أن الأربعة الأوائل هم المعيّنين بالاسم، فإن الثلاثة الأول منهم يخصمون لضريبة إيرادات القيم المنقولة عن ألفي جنيه فقط من مجموع ما حصلوا عليه، ويخصمون لضريبة المرتبات وما في حكمها عن خمسة آلاف جنيه من مجموع ما حصلوا عليه. أما الرابع فإنه يخضع عن خمسة آلاف التي حصل عليها جميعاً لضريبة المرتبات ولا يخضع عن شيء من إيراداته لضريبة إيرادات القيم المنقولة، وأما الخامس فإنه يخضع على مجموع ما حصل عليه من إيرادات لضريبة إيرادات القيم المنقولة ولا محل لمخضوعه عن شيء منها لضريبة المرتبات وما في حكمها لأنه غير معين بالاسم، ويزيد عن ذلك الأقضى للأعضاء المنتدبين.

ج - ألا يزيد مقدار ما يحصل عليه العضو المنتدب في مقابل العمل الإداري الخاص الذي يؤديه للشركة عن مبلغ خمسة آلاف جنيه، سواء كان هذا المبلغ ثابتاً أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك، ولا يخضع عن أي زيادة عن هذا المبلغ لضريبة إيرادات القيم المنقولة.

الإيرادات العاشر: بدلات التمثيل والاستقبال التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتخبين، أو المندوبون في الشركات المنصوص عليها في البند (٨) وذلك فيما يزيد على ٣٠٠٠ ثلاثة آلاف جنيه سنوياً لكل منهم.

يقصد ببدل التمثيل والاستقبال تلك المصروفات التي يتحملها عضو مجلس الإدارة المنتدب لتغطية بعض الأعباء المتعلقة بشؤون وظيفته، والتي تعود بالفائدة على الشركة.

وفي حكم قديم نسبياً قررت محكمة النقض أن المشرع الضريبي أراد أن يخضع لضريبة القيم المنقولة ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة أعضاء مجلس الإدارة وهو بند لا يتسع لبدل التمثيل الذي يخصم لتغطية مصروفات تتعلق بشؤون الوظيفة وتعود بالفائدة على الشركات، ما لم يخرج في حقيقته وجوهره عن هذا الوصف أو يكون ميالاً فيه. وقد استندت المحكمة في عدم احتساب بدل التمثيل الذي يحصل

عليه أعضاء مجالس الإدارة للضريبة على القيم المنقولة بمسلك المقتن في ضريبة كسب العمل، حيث أعفاه المقتن أولاً وعندما أراد إخضاعه أصدر لذلك قانوناً خاصاً وهو ما لم يفعله بالنسبة للضريبة على القيم المنقولة (١).

وفي هذا الحكم ما يدل على أن المقتن في ظل العمل بالقانون ١٤ لسنة ١٩٧٩ والقوانين المعدلة له لم يخضع بدل التمثيل للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، إلا أنه استحدثت إخضاع بدل التمثيل والاستقبال لهذه الضريبة في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وأكد مرقفه من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وقد وطع المقتن لإخضاع بدل التمثيل والاستقبال لضريبة القيم المنقولة ثلاثة فيود هي:

(أ) أن يمنح تحت مسمى روصف بدل التمثيل وبدل الاستقبال، وليس تحت أي مسمى آخر.

(ب) أن يمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين أو للمديرين الفعليين في شركات المساهمة والتوصية بالأنهم وذات المسؤولية المحدودة التابعة للقطاع الخاص والمخاضة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

(ج) أن تسرى الضريبة على ما يتجاوز من هذا البدل ثلاثة آلاف جنيه لكل عضو في السنة، فإن كان البدل في حدود أو أقل من هذا المبلغ فإنه يعفى من الضريبة لكونه مظهراً من مظاهر الوظيفة وتكلفة لها، ولكن المقتن قد أغضى هذا النوع من البدلات من ضريبة المرتبات بمقتضى المادة ٢/٥١.

الإيراد الحادي عشر: ما يمنح أو ما يؤخذ لصالح أعضاء مجالس الإدارة والمديرين الفعليين المصريين من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها من أرباح الشركات الآتية:

١- شركات استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة الخاضعة لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤.

٢- الشركات العاملة في مجال تلقى الأموال لاستثمارها الخاضعة لأحكام القانون ١٤٩ لسنة ١٩٨٨.

(١) الطبق رقم ٢٠١ لسنة ٣٠ ق ١٩٦٥/٩/٩ من ١٦ من ٧٠٧.

٣- الشركات الخاضعة لقانون الاستثمار رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٩.

٤- شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١.

وسوف نقوم تباعاً بالقاء الضوء على كل نوع من أنواع هذه الشركات:

أولاً، شركات استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة الخاضعة لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤: استهدف القانون المشار إليه جذب ورؤس الأموال الوطنية والعربية والأجنبية للاستثمار في مجالات محددة تعتبر حيوية للاقتصاد المصري، وذلك عن طريق إقامة شركات أشخاص (تضامن وتوصية بسيطة) وشركات أموال (مساهمة، توصية بالأسهم، ذات مسئولية محدودة) تسمى مشروعات استثمار وتخضع في تأسيسها ومزاولة نشاطها لأحكام القانون المشار إليه، وتتمتع بالحوافز والاعفاءات الضريبية المنصوص عليها فيه.

ولمجدد الإشارة أنه بصدر القانون ٢٣ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار ألغى القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤، كما ألغى كذلك المادة ١٨٣ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والتي كانت تنص قبل الغائها على أن: «تظل الشركات الخاضعة لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن استثمار لئال العربي والأجنبي متمتعة بالأحكام المقررة لها بموجب القانون المذكور».

ولما كانت المادة الأولى من القانون ٢٣ لسنة ١٩٨٩ تنص على العمل بأحكام قانون الاستثمار المرفق (من اليوم التالي لتاريخ نشره) وعلى سريان القوانين المصرية الأخرى على المناطق الحرة فيسأ لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون، فإن مقتضى ذلك أن يكون القانون ٢٣ لسنة ١٩٨٩ هو القانون الراجب التطبيق على مشروعات الاستثمار سواء التي أقيمت في ظل العمل بالقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ أو التي تغام في ظل القانون ٢٣ لسنة ١٩٨٩.

وقد أوضحت الفصول الأول والثاني والثالث والرابع من الباب الرابع من اللائحة التنفيذية للقانون ٢٣ طرق تأسيس وشهر المشروعات الاستثمارية التي تتخذ شكل شركات: تضامن، توصية بسيطة، مساهمة، توصية بالأسهم، وذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام هذا القانون.

وبلاحظ أن الاعفاء من الضريبة الذي قوره البند ١١ من المادة ٦ من قانون

ضريبة الدخل الموحدة ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ يشمل فيما نحن بصدده من الشركات الاستثمارية التي نشأت في ظل القانونين ٤٣ لسنة ٧٤، ٧٣ لسنة ١٩٨٩ ما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة من مرتبات ومكافآت وأجور ومنزاي تقفية وعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها.

كما يشمل هذا الاعفاء كذلك: المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون (التنفيذيون) زيادة على المبالغ التي يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة الآخرون، وذلك في مقابل عملهم الإداري فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه في السنة لكل منهم سواء في صورة مبلغ ثابت أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات وذلك بشرطين:

١- ألا تزيد مساهمة المستفيد من هذا الاعفاء في رأس مال الشركة على القدر الذي يشترطه القانون لعضوية مجلس الإدارة.

٢- أن يكون المستفيد أحد أعضاء أربعة منتدبين محددين بالاسم في مجلس إدارة شركة مساهمة تابعة للقطاع الخاص.

ويشمل الاعفاء كذلك بدلات التمثيل والاستقبال التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون التنفيذيون في الشركات المشار إليها، وذلك فيما يزيد على ثلاثة آلاف جنيه سنوياً لكل منهم.

ثانياً: الشركات العاملة في مجال تلقى الأموال لاستثمارها، الخاضعة لأحكام القانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ ولائحته التنفيذية؛ ووفقاً لأحكام هذا القانون فإن هذه الشركات هي:

شركات مساهمة، تعمل في مجال تلقى الأموال واستثمارها، ولا يجوز لها أن تراول أي عمل من أعمال البنوك^(١). ويشترط لتأسيسها وقبدها واستمرار قبدها ثلاثة شروط هي: ١- ألا يقل عدد الأعضاء المؤسسين لها عن عشرين شخصاً ولا يقل

(١) المادة (٦) من القانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ بإصدار قانون شركات تلقى الأموال.

عدد الأسهم التي يكتسب بها كل منهم عن ١٪ من قيمة رأس المال المصدر.

٢- ألا يقل رأس المال المصدر عن خمسة ملايين جنيه، ولا يزيد على خمسين مليوناً وأن يكون مدفوعاً بالكامل ومغزى كله لمصريين، وأن يطرح منه خمسون في المائة على الأقل للاكتتاب العام لغیر المؤسسين.

٣- أن يكون جميع مجلس الادارة والمدير العام من المصريين^(١).

ويحدد النظام الأساسي للشركة الحد الأقصى للأموال التي يمكن أن تتلقاها من الجمهور^(٢) بحيث لا يتجاوز كحد أقصى عشرة أمثال رأس المال المصدر^(٣) ويجوز بقرار من وزير الاقتصاد زيادتها إلى خمسة عشر مثلاً بالنسبة للشركات التي كانت قائمة قبل العمل بهذا القانون ورغبت في توفيق أوضاعها خلال سنة من تاريخ العمل بلائحته التنفيذية، وما لا يجاوز هذا الحد، وتصدر الشركة بما تتلقاه صكوكاً تعرف باسم صكوك الاستثمار^(٤).

ويتولى إدارة الشركة مجلس إدارة يشترط في تكوينه أن يكون أعضاؤه مصريين، وأن يتألف من عدد فردي لا يقل عن ثلاثة، ويجوز أن يضم عضوين على الأكثر من لا يتوافر فيهم نصاب ملكية أسهم الشركة، كما يجوز أن يقرر النظام الأساسي للشركة اشتراك العاملين في عضوية مجلس الإدارة^(٥) بما لا يتجاوز ثلث أعضاء المجلس^(٦). ولمجلس الإدارة أن يعين من بين أعضائه رئيساً ونائباً للرئيس^(٧) كما يجوز له أن يعين من بين أعضائه عضواً منتدباً أو أكثر، ويحدد اختصاصاته ومكافآته^(٨)، وللمجلس الحق كذلك في تعيين مدير أو عدة مدبرين أو وكلاء مفوضين^(٩).

(١) المادة (٢) من قانون شركات تلقي الأموال لاستثمارها.

(٢) المادة ٦ من نفس القانون.

(٣) المادة ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ السابق.

(٤) المادة ٢٠ من القرار الوزاري ٣٤٥ لسنة ١٩٨٨ بإصدار نموذج العقد الابتدائي والنظام

الأساسي لشركات المساهمة العاملة في مجال تلقي الأموال.

(٥) المادة ٢٥٦ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨٦.

(٦) المادة ٢٢ من القرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ١٩٨٨ السابق.

(٨) المادة ٢٤ من نفس القرار.

وفي شأن المعاملة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأعضاء ورؤساء مجلس الإدارة المنتدبون من مرتبات وما في حكمها وخكافآت وبدلات يختلف أنواعها، في شركات تلقى الأموال لاستثمارها، فإنهم يعاملون بمعاملة نظر إليهم في شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. وقد سبق بيان هذه المعاملة.

ثالثاً: الشركات الخاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن قطاع الأعمال العام: يتكون قطاع الأعمال العام من نوعين من الشركات المساهمة عامة: الشركات الخاضعة والشركات التابعة لها، ويخضع النوعان معاً لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ فيما ورد بشأنه نص، ويسرى عليهما فيما لم يرد بشأنه نص في هذا القانون أحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

وقد حلت الشركات الخاضعة محل هيئات القطاع العام الخاضعة لأحكام القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣. كما حلت الشركات التابعة محل الشركات التي كانت الهيئات المشار إليها تشرف عليها اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون ٢٠٣ المشار إليه، كما انتقلت اليهما بحسب الأحوال كافة ما كان لهيئات القطاع العام وشركائه الملقاة من حقوق والتزامات، كما نقل إليهما أيضاً بحسب الأحوال العاملون بهيئات وشركات القطاع العام الملقاة.

ويتولى إدارة الشركة الخاضعة لمجلس إدارة يصدر بتشكيله قرار من الجمعية العامة بناء على اقتراح رئيسها، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتكون من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن سبعة ولا يزيد على أحد عشر عضواً ويشكل على النحو التالي: ١- رئيس متفرغ للإدارة ٢- عدد من الأعضاء لا يقل عن خمسة يختارون من بين ذوي الخبرة في النواحي الاقتصادية والمالية والفنية والقانونية وإدارة الأعمال. ٣- ممثل عن الاتحاد العام لتقنيات عمال مصر يختاره مجلس إدارة الاتحاد، ولا يعتبر رئيس وأعضاء مجلس الإدارة من العاملين بالشركة. ويحدد القرار الصادر بتشكيل المجلس الأعضاء المتفرعين للإدارة، وما يتقاضاه رئيس مجلس الإدارة والأعضاء المتفرعون من دوايب مقطوعة، كما يحدد مكافأة العضوية وبدل حضور الجلسات الذي يتقاضاه كل من الرئيس والأعضاء. ويحدد النظام الأساسي للشركة المكافأة السرية التي يستحقونها بما لا يتجاوز ٥٪ من الربح القابل للتوزيع (١).

(١) المادة ٣، ٣٤ من قانون شركات قطاع الأعمال العام الصادر بالقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١.

أما مجالس إدارة الشركات التابعة للشركات القابضة فقد تناولت المادتان ٢١، ٢٢ من القانون ٢٠٣ المشار إليه تشكيلها وبيان مستحقات أعضائها على النحو التالي: أما المادة ٢١ فقد نصت على أنه: «مع مراعاة أحكام المادة (٤) من هذا القانون^(١) يتولى إدارة الشركة التي يملك رأس مالها بأكثر من شركة قابضة مفردة أو بالاشتراك مع شركة قابضة أخرى أو أشخاص عامة أو بنوك القطاع العام، مجلس إدارة معين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتكون مجلس الإدارة من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن خمسة ولا يزيد على تسعة بما فيهم رئيس المجلس على النحو التالي:

أ - رئيس غير متفرغ من ذوى الخبرة تعيينه الجمعية العامة للشركة بناء على ترشيح مجلس إدارة الشركة القابضة.

ب - أعضاء غير متفرغين يعينهم مجلس إدارة الشركة القابضة من ذوى الخبرة يشلون الجهات المساهمة في الشركة ويكون عددهم نصف عدد أعضاء المجلس.

ج - عدد من الأعضاء مماثل لعدد الأعضاء من ذوى الخبرة يتم انتخابهم من العاملين بالشركة طبقاً لأحكام القانون المنظم لذلك.

د - وتيسر اللجنة النقابية، ولا يكون له صوت محدود، وفي حالة تعدد اللجان النقابية في الشركة تختار النقابة العامة أحد رؤساء هذه اللجان.

وتحدد الجمعية العامة ما يتقاضاه كل من رئيس وأعضاء المجلس المشار إليهم

(١) تنص المادة الرابعة على أن: «يشغل العاملون بكل من هيئات القطاع العام وشركاته الموجودين بالخدمة في تاريخ العمل بهذا القانون إلى الشركات القابضة أو الشركات التابعة لها بذات أوضاعهم الوظيفية وأجورهم وبدلاتهم وإجازاتهم ومزاياهم التقديرية والعينية وتمتعهم بأنهم يستمر معاملتهم هؤلاء العاملون بجميع الأنظمة والقواعد التي تنظم شئونهم الوظيفية وذلك إلى أن تصدر لوائح أنظمة العاملين بالشركات المنقولين إليها طبقاً لأحكام القانون المرافق خلال سنة من التاريخ المذكور.

ويحتفظ العامل المنقول بصفة شخصية ما يحصل عليه من أجور وبدلات وإجازات ومزايا نقدية وعينية وتمتعهم ولو كانت تزيد على ما يستحقه طبقاً لهذه اللوائح دون أن يؤثر

فى البندين أ، ب من الفقرة السابقة من مكافآت العضوية، كما يحدد النظام الأساسى للشركة المكافأة السنوية التى يستحقونها بمراعاة نص المادة ٢٤ من هذا القانون^(١).

وتحدد الجمعية العامة للشركة بدل الحضور الذى يتقاضاه أعضاء المجلس وما يستحقه أعضاؤه المنتخبون من مكافأة سنوية بما لا يجاوز الأجر السنوى الأساسى.

ويختار مجلس إدارة الشركة القابضة من بين الأعضاء المعيّنين المنصوص عليهم فى البند (ب) عضواً منتدياً أو أكثر يتفرغ للإدارة، ويحدد ما يتقاضاه من راتب مقطوع بالإضافة إلى ما يستحقه من مبالغ طبقاً للفقرة الرابعة من هذه المادة^(٢).

ويحدد المجلس من يحل محل العضو المنتدب فى حالة غيابه أو خلو منصبه أو عزله. وللمجلس أن يعهد إلى رئيسه بأعمال العضو المنتدب على أن يتفرغ للإدارة، وفى هذه الحالة يحدد له ما يتقاضاه من راتب مقطوع بالإضافة إلى ما يستحقه من مبالغ وفقاً للفقرة الرابعة من هذه المادة^(٣).

وهذا التشكيل خاص كما أوضحت المادة ٢١ بمجلس إدارة الشركة التابعة التى يملك رأسمالها بالكامل شركة قابضة بمفردها أو بالاشتراك مع شركات قابضة أخرى أو بالاشتراك مع أشخاص عامة أو بتوك القطاع العام. وبالإضافة إلى هذا النوع من الشركات التابعة، يوجد شركات تابعة أخرى يساهم فى رأسمالها أفراد طبيعىون أو أشخاص اعتبارية من القطاع الخاص. وهذا النوع الثانى من الشركات التابعة يتولى إدارته وفقاً لنص المادة ٢٢ من القانون ٢٠٢ لسنة ١٩٩١ مجلس إدارة يعين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، يتكون من عدد فردى من الأعضاء لا يقل عن خمسة ولا يزيد على تسعة بما فيهم رئيس المجلس وذلك على النحو التالى:

(١) تنص المادة ٢٤ على أن: «يحدد النظام الأساسى للشركة كيفية تحديد وتوزيع مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، ولا يجوز تقدير مكافأة مجلس الإدارة بنسبة معينة من الأرباح بأكثر من ٥٪ من الربح القابل للتوزيع بعد تخصيص ربح لا يقل عن ٥٪ من رأس المال للمساهمين والداملين كحصة أولى».

(٢)(٣) تنص الفقرة الرابعة المشار إليها على أن: «تحدد الجمعية العامة ما يتقاضاه كل من رئيس وأعضاء المجلس من مكافآت العضوية، ويحدد النظام الأساسى للشركة المكافأة السنوية التى

(أ) رئيس غير متفرغ من ذوى الخبرة، يعينه رئيس الجمعية العامة للشركة بناء على ترشيح مجلس إدارة الشركة القابضة.

(ب) أعضاء غير متفرقين، من ذوى الخبرة يختارهم مجلس إدارة الشركة القابضة يمثلون الجهات المساهمة فى الشركة.

(ج) أعضاء غير متفرقين بنسبة ما تقله الأشخاص الاعتبارية من القطاع الخاص أو الأفراد المساهمين فى الشركة يختارهم ممثلو هذه الجهات فى الجمعية العامة.

(د) أعضاء غير متفرقين يتم انتخابهم من العاملين بالشركة طبقا للقانون المتظم لذلك ويكون عددهم مساويا لمجموع عدد أعضاء مجلس الإدارة طبقا للبندين (ب، ج).

(هـ) رئيس اللجنة الثقافية ولا يكون له صوت معدود، وفى حالة تعدد اللجان الثقافية فى الشركة، تختار الثقافة العامة أحد رؤساء هذه اللجان.

وتحدد الجمعية العامة للشركة ما يتقاضاه كل من رئيس وأعضاء المجلس المشار إليهم فى البنود أ، ب، ج من مكافأة العضوية، كما يحدد النظام الأساسى للشركة المكافأة السنوية التى يستحقونها بمراجعة نص المادة ٢٤ من هذا القانون.

وتحدد الجمعية العامة ما يتقاضاه أعضاء المجلس من بدل حضور الجلسات وما يستحقه أعضاء المجلس المنتخبون من مكافأة سنوية بما لا يجاوز الأجر السنوى الأساسى.

ويختار مجلس إدارة الشركة القابضة من بين الأعضاء المنصوص عليهم فى البند (ب) عضوا منتدبا يتفرغ للإدارة، ويحدد المجلس من يحل محله فى حالة غيابه أو خلو منصبه أو عزله.

ولمجلس الإدارة أن يعهد إلى رئيسه بأعمال العضو المنتدب على أن يتفرغ فى هذه الحالة للإدارة.

وتسرى فى شأن مستحقات عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس

الادارة الذي يتفرغ للادارة أحكام المادة السابقة» .

وفي شأن المعاملة الضريبية لما يمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الادارة غير المتفرغين، والمتفرغين للادارة والمتدين منهم، في الشركات القابضة والشركات التجارية الخاضعة لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ من مرتبات وما في حكمها ومكافآت وبدلات وهيئات على اختلاف أنواعها ومزايا نقدية وعينية فإنهم يعاملون ضريبيا في شأن ذلك بنفس المعاملة الضريبية لنظرانهم في شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وقد سبق لنا بيان هذه المعاملة .

ويشير تشكيل مجلس الادارة في الشركات التابعة بنوعيتها المتقدمين وعلى النحو السابق من حيث اشتراط المقنن عدم التفرغ للادارة في رؤساء وأعضاء مجالس الادارة، ومن حيث إمكانية اختيار عضو أو أكثر من أعضاء مجالس الادارة في هذه الشركات كأعضاء متدينين متفرغين للادارة، يشير ذلك إمكانية الجمع بين صفتين في عضو مجلس الادارة، صفة كمضرم وصفته كموظف في جهة أخرى، أو صفة كمضرم في مجلس الادارة وصفته كمضرم منتدب متفرغ للادارة، وبالتالي فإنه لا يخضع لضريبة القيمة المضافة إلا ما يتقاضاه من الشركة من مستحقات ناتجة عن خدمته في الشركة، أما ما يمكن أن يتقاضاه من وصفته الأخرى خارج الشركة فإنه يخضع لما يستحقه من أجورها من ضرائب .

الفصل الثاني

كيفية تحديد إيرادات رموس الأموال المنقولة الداخلية في وعاء الضريبة الموحدة على الدخل

تحدد هذه الإيرادات بإجمالي الإيرادات المنصوص عليها في المادة السادسة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتي سبق بيانها بمناسبة الحديث عن أنواع إيرادات رموس الأموال المنقولة التي أخضعها المقتن للضريبة على النحو الذي تناولته المادة السادسة المشار إليها. وقبل أن نتناول بيان كيفية هذا التحديد، بالنسبة لكل إيراد من هذه الإيرادات بحسب الترتيب السابق، نوه أن تلقى الضوء على بعض المصطلحات الضريبية ومنها:

(أ) إجمالي الإيراد (الدخل): هو مجموع ما يحصل عليه الممول من دخل أو إيراد من مصدر ما أو من مختلف المصادر، دون خصم أية تكاليف يمكن أن يكون قد أنفقها في سبيل الحصول على هذا الدخل أو الإيراد. أما صافي الدخل فهو: الدخل الإجمالي مخصصاً منه تكاليف الحصول عليه، وتعتبر الضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة من الضرائب التي تسمح بطبيعتها بفرضها على جميع صور الإيرادات التي يحصل عليها الممول من توزيعات القيم المنقولة سواء كانت هذه التوزيعات في صورة فائدة أو عوائد أو أرباح أو مكافآت أو غيرها من صور التوزيعات السابق الإشارة إليها دون خصم أية تكاليف يمكن أن يكون الممول قد أنفقها في سبيل الحصول على دخله اللهم إلا بذل التمثيل والاستقبال بالنسبة لأعضاء مجالس الإدارة المنتسبين والمديرين الفعليين فيما لا يزيد عن ثلاثة آلاف جنيه لكل حضر في العام، حيث عامل المقتن إيراد القيم المنقولة في هذا المحضم معاملة المرتبات وما في حكمها.

(ب) تكاليف الدخل: محيط بالممول وبكل نوع من أنواع الدخل ظروف خاصة في سبيل الحصول عليه وبالتالي في احتساب مبالغ معينة كتكاليف للحصول على الدخل. وقد استقر الرأي فقهاً وقضاً على أن تكاليف الصيانة والاستغلال ومقابل الاستهلاك تعتبر من أوضاع الأمثلة على المبالغ واجبة الخصم من الدخل الإجمالي في الحالات التي تفرض فيها الضريبة على الدخل الصافي.

وفيما يلي نورد بياناً بكيفية تحديد إيرادات رموس الأموال المنقولة الداخلة في وعاء ضريبة الدخل الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وفقاً لما تناولتها المادة السابعة

أولاً: فيما يتعلق بالسندات وأذون الخزانة والقروض على اختلاف أنواعها التي تصدرها أو تعقدتها الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة عامة، أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة يتحدد إيراد هذا النوع من القيم المنتقلة بمقدار ما يتم توزيعه في صورة نقدية أو هيئية من عوائد ومكافآت وأنصبة سواء إلى حاملي السندات أو غيرهم من الدائنين.

ثانياً: فيما يتعلق بمكافآت التسديد يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة بقيمة الفرق بين سعر إصدار السند والمبلغ الذي سدد فعلاً، أي الفرق بين القيمة الاسمية للسند والسعر الذي حددته له الشركة عند إصداره. أي الفرق بين القيمة التي يستردها المكتتب في السند، والقيمة الفعلية التي اشتراها بها.

ثالثاً: فيما يتعلق بالأنصبة (جوائز اليانصيب أو الجوائز التي تعطى بطريق القرعة لبعض حاملي سندات القرض) يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة بقيمة ما يحصل عليه حاملو السندات وأصحاب الودائع من هذه الأنصبة.

ونلاحظ في هذا الإيراد ملاحظة جديدة بالاهتمام، حيث إن المقتن في الفقرة الأولى من المادة السادسة عند نيانه لأنواع إيرادات وحرم الأموال المنتقلة ألغى الأنصبة بنوعين من سندات القروض، فتعتبر عندئذ خاصة بتمهيد من جهة إصدار القرض ينتج بعض التزامات للمكتتبين فيه ومنها جوائز القرعة أو التنصيب، ولكن المقتن عند تحديد الإيراد الناتج عن هذه الأنصبة أدخل فيها ما يحصل عليه أصحاب الودائع، وهو بالتأكيد يقصد الودائع المأذون باستعمالها التي تتحول بهذه الأذن إلى قرض، أي الودائع المصرفية، ومعلوم أن هذه الودائع على ثلاثة أنواع: لأجل وبخطاير وبحسب الطلب، ويستحق المودع عن النوعين الأولين فوائد وليس أنصبة، فتبكر خارجة عن نطاق النص الذي معنا، فلم يبق من هذه الودائع المصرفية سوى تلك التي يحصل المودع فيها على شهادات استثمار أو ادخار ذات جوائز ومن أمثلتها شهادات استثمار البنك الأهلي المصري ذات الجوائز، وهو اقبحاء خطير لو كان المقتن انضريي يقصد إليه حيث يمكن أن يكون عائقاً نحو تجميع المدخرات الصغيرة في هذا النوع الادخاري.

رابعاً: فيما يتعلق بما يحصل عليه الأشخاص الطبييعيون المقيمون عادة في مصر

من:

١- أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة أو فوائد تصفية ناجمة عن مساهمتهم في شركات أو منشآت أجنبية لا تعمل في مصر، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال. وما يحصلون عليه من:

٢- رد أو تمديد أو استهلاك لحصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها. وما يحصلون عليه من:

٣- عوائد وإيرادات عما يملكون من سندات وأوراق مالية أجنبية حكومية وغيرها من القيم المالية الأجنبية.

فإن الإيراد الخاضع للضريبة من هذه البنود الثلاثة بقيمة الإيراد أو العائد أو أية مبالغ أخرى مما نص عليها في هذه البنود، وذلك بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عن بنود هذه الإيرادات والمدفوعة بالتقفل في بلد مصدر الإيراد.

وجدير بالذكر أن المقتن الضريبي المصري عندما سمح بخصم الضرائب الأجنبية المسددة عن بنود هذه الإيرادات المتحققة في الخارج لمواطني في مصر، والمدفوعة لبلد مصدر الإيراد فإنه لم يقصد بذلك إضفاء عناصر التشخيص على ضريبة القيم المنقولة، وإنما قصد بهذا الخصم تجنب الازدواج الضريبي الدولي، وقد يكون مدفوعا إلى ذلك باتفاقات دولية.

خامسا: فيما يتعلق بعوائد (قرائد) الديون أيا كان نوعها وعوائد الودائع والتأمينات النقدية والسلفيات، متى كانت هذه الديون والسلفيات والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لأشخاص طبيعيين مقيمين عادة في مصر، حتى ولو كانت العوائد ناجمة من أموال مستثمرة في الخارج^(١)، فإن الإيراد الخاضع للضريبة من هذا البند يتحدد بالمجموع الكلي لهذه العوائد دون خصم أية نفقات تكلفها الممول في سبيل الحصول عليها، ولا يتوقف فرض الضريبة على هذه العوائد على أي قيد أو شرط يتعلق بنوع الدين أو الشخص الدائن أو مدى مشروعية العائد أو وصفه عند فرضه على علاقة الدين.

(١) أو كانت عوائد لديون وودائع وتأمينات في مصر ومطلوبة لأجانب غير مقيمين عادة في

فأجرة العقار المرهون رهناً حيازياً ضماناً لقرض أو دين تعتبر عائداً لهذا الدين وتخضع للضريبة.

وصورة أخرى يخضع المقتن عوائد الودائع النقدية المأذون باستعمالها بمختلف أنواعها لضريبة القيمة المتقولة، ولا تدرى لماذا يصر المقتن على ذلك هنا ثم يعود فيعفى هذه العوائد في المادة التالية مباشرة، حيث تنص المادة ٦/٨ على أن: يعفى من الضريبة: عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري، ويصناديق توفير البريد.

وقد كان الأحرى بالمقتن أن يفصح عن نوع هذه الودائع الواردة بالمادتين ٥/٦، ٣/٧، ٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لأن الوديعة المدنية غير المأذون باستعمالها لا عائد لها، إنما يستحق هذا العائد عن الوديعة المأذون باستعمالها وهي التي تتحول في فقه أعمال البنوك إلى قرض، وهي التي يمكن أن تدخل السحب عليها للمقترض بجواز تشجيعية أحياناً، أو تكون مستحقة لعائد ثابت أو متدرج أحياناً أخرى، وما دام المقتن قد أعفى عائدها فلماذا يصر على إخضاع جوائرها؟

وتستحق الضريبة على عوائد الديون والودائع والتأمينات بمجرد الوفاء بهذه العوائد مهما تكن الصورة التي يتم بها الوفاء أي سواء تم في صورة الدفع التقدي، أو اتخذ شكل المفاضلة بينها وبين ما قد يكون الدائن بها ملتزماً بأدائه للمدين بها، أو اتخذ أي صورة أخرى من صور الوفاء.

وفي حالة تسديد كل أو بعض الديون دون العوائد، تستحق الضريبة على أساس أن العوائد قد سددت أولاً، وذلك حتى يقضى المقتن على أي اتفاق صوري بين الدائن والمدين بها، تهرباً من دفع الضريبة إلا إذا استطاع الدائن (المحول) أن يثبت بالدليل القاطع أنه تنازل لمدينه عن هذه العوائد، فإذا اطمأنت مصلحة الضرائب إلى دعوى المحول في ذلك فلا مانع من إعفائه من الضريبة عن القدر المتنازل عنه ولا يسرى الحكم المتقدم على الديون التي تخلف بحكم قضائي، ولا على التسديدات التي تتم بطريق التوفيق القضائي.

والأصل فيما يتعلق بهذه الأيراد أنه إذا لم يكن للديون عائد بأن كانت قرضاً حسناً أو كان لها عائد ولم يف به المدين فلا تستحق الضريبة عنه، وقد قضت محكمة النقض بأن المناط في استحقاق الضريبة على فوائد الديون، هو الوفاء بهذه الفوائد

مهما تكن الصورة التي يتم بها هذا الوفاء، فإذا استحققت الفوائد ولم يوف بها المدين فلا تستحق الضريبة، ولا محل للتجدي بما نص عليه القانون من أنه (في حالة تسديد كل أو بعض الدين دون فوائد فإن الضريبة تحسب على أساس أن الفوائد هي التي سددت أولاً) إذ أن هذا النص إنما يعالج حالة الوفاء الجزئي بما هو مستحق من دين وفوائد، ولا صلة له بالواقعة المنشئة للضريبة وهي وفاء المدين بالفوائد مهما تكن صورته^(١).

وعلى مصلحة الضرائب أن تفحص كل حالة على حدة يتم فيها اخفاء العائد أو القائدة في عقد الدين أو السلفة عن طريق تعليته على أصل الدين في سند القرض أو السلفة تفادياً من القانون المحرم للمرايا الفاحشة أو بغرض التهريب من الضريبة، فإذا ثبت للمصلحة أن عدم ذكر الفوائد في عقد القرض أو السلفة كان بقصد التهريب من الضريبة، فإن الضريبة تربط على أساس العوائد (الفوائد) التي حصل عليها الدائن فعلاً (تعليمات تفسيرية رقم ٣ في ١٩٩٤/٢/٤) (٢).

سادساً: فيما يتعلق بالإيرادات الآتية:

- ١- مقابل المحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية.
- ٢- كل ما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة التابعة للقطاع الخاص والخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.
- ٣- كل ما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة المنتسبين والمديرين الفعليين في الشركات المتقدمة في مقابل صحتهم الإداري فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه لكل منهم في العام بالشروط السابق ذكرها.

(١) الطعن رقم ٧٠٥ سنة ٤٢ في جلسة ١٩٨٤/١١/٥، الطعن رقم ١٠١ سنة ٤٢ في جلسة

١٩٨٣/٥/١٦ والطعن رقم ٣ سنة ٢٨ في جلسة ١٩٦٢/١/١٣ من ١٣ ص ٧٨٨ -

د/أحمد محمّد حسني، قضاء النقض للضرائب، ص ٥٠، مرجع سابق.

(٢) أ.د/ زكريا محمد بيومي، ص ١٢٦، مرجع سابق.

٤- ما يزيد على ثلاثة آلاف جنيه سنوياً من بدلات التمثيل والاستقبال التي يحصل عليها أعضاء ورؤساء مجالس الإدارة المنتدبون والمديرون الفعليون في الشركات المتقدمة.

٥- ما يؤخذ من أرباح الشركات الخاضعة لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار رأس المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة، وما يؤخذ من أرباح الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال لاستثمارها الخاضعة لأحكام القانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ وما يؤخذ من أرباح الشركات الخاضعة لأحكام القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار، وما يؤخذ من أرباح شركات قطاع الأعمال الخاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ لمصالح رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة غير المنتدبين، والمنتدبين والمديرين الفعليين من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من بدلات التمثيل والاستقبال والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها، بالشروط والأوضاع المماثلة لنظرائهم في شركات المساهمة التابعة لقطاع الخاص وفي شركات التوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والسابق بيانها.

ويتحدد الإيراد الخاضع للضريبة في هذا البند بقيمة المبلغ الذي يحصل عليه المستفيد بالفعل، وفقاً للأوضاع السابق بيانها، ودرن خصم أية تكاليف أنفقها المستفيد في سبيل الحصول على هذا الإيراد.

الفصل الثالث

حالات الاعفاء من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة

حصرت المادة الثامنة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إيرادات القيم المنقولة المعفاة من الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في سبعة بنود من بنود الإيرادات هي على الترتيب الذي أورته المادة المشار إليها:

أولاً: العوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة للحسابات التي تفتح تنفيذا لاتفاقيات الدفع بشرط المعاملة بالمثل.

تلاحظ في هذا الاعفاء ملاحظة هامة هي: أن المقتن الضريبي المصري خرج بهذا البند عن المبدأ الذي التزم به من حيث فرضها على دخول أو إيرادات الأشخاص الطبيعيين فقط، وهذا الاعفاء خاص بالعوائد التي تقوم الحكومة المصرية بدفعها لدولة أخرى على ما قد يكون لهذه الدولة الأجنبية من أرصدة دائنة عبارة عن حسابات افتتحتها هذه الدولة بناء على اتفاقية للدفع مع الحكومة المصرية منحتها إعفاء ضريبيا لأرصدة فروضها وتسهيلات الانتمائية في عمليات التجارة الدولية مع مصر، فمعاملة للحرف الدولي، ولحاجة الحكومة المصرية إلى دفع قيمة تجارتها الخارجية مع هذه الدولة (وارداتها) عن طريق التسهيلات الانتمائية، لا عن طريق الدفع النقدي الفوري، وقد اشترط المقتن لتمتع الأرصدة الدائنة للدولة الأجنبية بهذا الاعفاء عددا من الشروط منها:

١- أن تكون ناتجة عن تنفيذ اتفاقيات دفع معقودة بين مصر والدولة صاحبة الرصيد.

٢- المعاملة بالمثل مع هذه الدولة، بمعنى أن يكون لمصر أرصدة دائنة لدى هذه الدولة ناتجة كذلك عن اتفاق دفع، وأن تسمح قوانين هذه الدولة باعفاء فوائد الأرصدة المصرية لديها من الضرائب على الدخل فيها.

٣- ألا يتعدى هذا الاعفاء دائرة عوائد هذه الأرصدة المستحقة بمقتضى اتفاقيات الدفع بين الطرفين، إلى عوائد مديونيات أخرى لا تشملها هذه الاتفاقيات.

والحكمة من تقرير هذا الاعفاء هي مراعاة حاجة الدولة في مرحلة التنمية إلى الحصول على القروض والتسهيلات الائتمانية، وبالتالي إلى عقد اتفاقيات دفع مع الدول الأجنبية، لتنشيط حركة التجارة الدولية خاصة في نقل التكنولوجيا الأجنبية وأجراء المقاصة بين قيمة واردات مصر من دول الاتفاقية وصادراتها إليها - وقد يؤدي فرض الضريبة على عوائد الأرصدة الفائضة المتقدمة إلى أحجام الدول الأجنبية عن منح تسهيلات ائتمانية في علاقاتها التجارية مع مصر، وبالتالي تضطر مصر إلى دفع قيمة وارداتها على الفور وهو ما قد يضر بالنشاط الاقتصادي خاصة في مرحلة التنمية.

ثالثها ومن ينود إيرادات وحس الأموال المنقولة المعفاة من الضريبة: عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة، أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة، أو شركات القطاع العام من مصادر خارج مصر.

استخدم المقتن الضريبي المصري هذا الاعفاء كنوع من الحوافز الضريبية على غرار ما يحدث في القانون المقارن للحصول على وحس الأموال الأجنبية اللازمة لعمليات التنمية الداخلية، إذ من معوقات هذه التنمية في الدول النامية بصفة عامة نقص مواردها من النقد الأجنبي، ورغبة من المقتن الضريبي المصري في حصول الحكومة ووحداتها الإدارية والاقتصادية على احتياجاتها من النقد الأجنبي اللازم لعمليات الاستثمار والتنمية أعفى من ضريبة إيرادات القيم المنقولة الوطنية عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية الخارجية، بشرطين رئيسيين هما:

١- أن يكون المقترض هو الحكومة أو إحدى الهيئات الواردة في النص على سبيل الحصر.

٢- أن ترد هذه القروض والتسهيلات الائتمانية من مصادر خارج مصر، بمعنى أن يكون المستحق لها أجنبياً غير مقيم في مصر سواء كان دولة أجنبية أو جهة أراض دولية أو أجنبى مكنتين في القروض المصرية الخارجية، والتسهيلات الائتمانية عبارة عن أثمان مؤجلة لواردات مصرية، ربطت على جهة استيرادها في صورة قرض أو سلفة أو دين، مع شرط حصول المستحق لها على فوائد اتفاقية.

ولاحظ على الاعفاء الوارد في هذا البند أنه امتداد للاعفاء الوارد في البند السابق عليه، وقد خرج المقتن بموجب ذلك عن نطاق الضريبة الموحدة على دخل

الأشخاص الطبيعيين، حين أطلق مصدر القرض والتسهيلات الائتمانية الأجنبية، إذ يترتب على هذا الإطلاق أنه ربما كان المصدر وبالتالي المستحق لهذا المعائد دولة أجنبية أو جهة اقراض دولية.

ثالثاً: ومن ينود إيرادات رموس الأموال المنقولة المعفاة من الضريبة، الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الخترة بالنقد الأجنبي والجنبة المصري، والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي.

رغبة من المدين الضريبي المصري في اجتذاب مدخرات المصريين العاملين في الخارج من النقد الأجنبي، وتشجيعها لغير المصريين على فتح حسابات حرة لهم بالنقد الأجنبي في البنوك المصرية، واجتذابها لمدخرات المصريين من النقد المحلي، أعطى المدين المصري الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنبة المصري والفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي من الخصوع لضريبة إيرادات رموس الأموال المنقولة.

والحسابات الحرة هي: حسابات يفتحها البنك التجاري إما لشخص مقيم في الخارج ليتمكن من تحويل عملات أجنبية إليها، أو لشخص مقيم في مصر ليودع فيها نقداً أجنبياً أو مصرياً، مع إلزام صاحب الحساب بتقديم إفوار بملكية العملات الأجنبية التي يودعها في هذا الحساب.

أما الحسابات الخاصة فهي حسابات يفتحها البنك التجاري لأي شخص مقيم في مصر ليودع فيها عملات أجنبية دون أن يقر بملكيته، وقد ألغيت هذه الحسابات بقرار السيد وزير الاقتصاد الصادر بتاريخ ١٩٨١/٩/٢٣ (١).

ونلاحظ على هذا الإعفاء ما يلي:

١- أن المدين الضريبي في ظل القانون الجديد ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد وسع من نطاقه إذ كان في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨٧ قابضاً على الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنبة المصري، والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي (٢). ومعلوم أنه يوجد في الجهاز المصرفي المصري بنوك لا تتعامل بالفائدة،

(١) أ. د. حسن كمال ص ٢٩، مرجع سابق.

(٢) المادة ٤/٤ من القانون ١٥٧.

وإنما تتعامل بالمشاركة في الأرباح والخسائر البنوك الإسلامية وفروع المعاملات الإسلامية للبنوك التجارية) وقد كان من المتصور التفرقة في المعاملة الضريبية بين الفوائد المستحقة من هذه الحسابات لدى البنوك التجارية، والربح الناتج عن المشاركة بنفس أرصدة هذه الحسابات لدى البنوك الإسلامية. لذلك أحسن المققن صنعا عندما نص على إعفاء العائد أو الناتج أيا كانت صفة أو تسميته لهذه الأرصدة.

٢- كما نلاحظ كذلك أن النص الخاص بهذا الإعفاء لم يشترط حدا أدنى أو أقصى لهذه الحسابات، ولم يضع شروطا خاصة بجنسية صاحب الحساب أو اقامته، غير أنه سوى في التمتع بالإعفاء في أرصدة الحسابات الحرة بين المقيم الأجانب والوطني وقصر التمتع به في أرصدة الحسابات الخاصة على النقد الأجنبي فقط.

٣- ولا ندري إن كان إبتدأنا لهذه الملاحظة في محله أم أنه فرط تخوف من عمليات غسل الأموال القذرة. وما يترتب على ذلك من ضرر بالغ بالاقتصاد القومي وبالقسم والمعايير الاجتماعية المصرية. ونعتقد أن المققن الضريبي قد وازن جيدا بين المخاطر المالية والتكلفة الاجتماعية والاقتصادية المترتبة على منحه ويؤن العائد الاقتصادي المترتب على منحه.

٤- كما نلاحظ أن منطوق هذا الإعفاء إنما هو إمكان الاستثمار بالنسبة للدائن بهذه الأرصدة والحسابات، فإن الإعفاء قد تقرر أساسا لتجميع المدخرات اللازمة لحطة التنمية في مصر. وليس لشخص الدائن أو المدين اعتبار في تقريره، وبناء على ذلك فلو أن مصريا فردا كان أو شركة أو جهة، أو مقيما في مصر أقامة معتمدة اقترض أموالا من الخارج واستثمرها في الخارج فإن الأرباح الناتجة يخضع للضريبة. ولا يتمتع الدائن بهذا الإعفاء لمجرد كون المدين مصريا.

وأخيرا: ومن يتود إيرادات وموس الأموال المنقولة المعفاة من الضريبة: عوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع العام أو الخاص، بما لا يزيد على معدل العائد الذي يقرره البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك، لأجل تساوي أجال السندات، وذلك بشرط أن تطرح السندات المشار إليها للاكتتاب العام. وأن تكون أسهم الشركة المصدرة لهذه السندات مقيمة في سوق الأوراق المالية.

قد تتوسع الشركة المساهمة في نشاطها سواء بإنشاء فروع أو خطوط انتاج

جديدة، وعندئذ يحتاج إلى رموس أموال لمواجهة هذا التوسع علاوة على رأس مالها وما قد يتوفر لديها من احتياطي، وتستطيع الشركة الحصول على هذه الأموال بأحد طريقين هما: ١- زيادة رأسمالها بإصدار أسهم جديدة. ٢- الاقتراض من البنوك أو من الجمهور. وعند اقتراضها من الجمهور فإن القرض يتم عن طريق طرح سندات متساوية القيمة بحجم المبلغ الذي يحتاج إليه. للاكتتاب العام، ويثل السند في هذه الحالة حق دائن لحامله أو لصاحبه على عكس السهم الذي يمثل حصة شريك في رأس مال الشركة. فالمساهم شريك وحامل السند دائن له الحق في استرداد قيمة السند في موعد محدد وفي تقاضي الفائدة المقررة له أيما كان المركز المالي للشركة وله ضمان عام على أموال الشركة. وعادة تفضل شركات المساهمة عند حاجتها إلى رموس أموال جديدة الاقتراض عن طريق طرح سندات للاكتتاب العام، حتى تتجنب شروط وفوائد الاقتراض من البنوك من جهة، وحتى تتجنب من جهة أخرى زيادة عدد المساهمين ومزاحمتهم للمساهمين القدامى في أرباح وموجودات الشركة عند لجونها إلى زيادة رأسمالها بإصدار أسهم جديدة، وربما تساهر عند تفضيلها طرح سندات للاكتتاب العام ورغبة جمهور المدخرين بتفضيل الاكتتاب في السندات على شراء الأسهم لأن السندات تضمن لهم فائدة ثابتة وتحنيهم تحمل مخاطر الشركة^(١).

والنص الذي معنا يعنى الفائدة على السندات التي تصدرها شركات المساهمة المصرية أيما كان القطاع الاقتصادي الذي تتبعه أي سواء كانت تابعة للقطاع العام أو للقطاع الخاص. وحكمة هذا الاعفاء مزدوجة، فهو قد يهدف إلى مساواة حاملي سندات القرض في شركات المساهمة بالمدودعين لدى البنوك التجارية في المركز المالي والضريبي، وكما أعفى المدين الضريبي مودعي البنوك من ضريبة القيمة المنقولة على ما يحصلون عليه من عائد، فقد أعفى كذلك عوائد سندات الشركات المساهمة. كما أن المقتن قد يهدف كذلك من هذا الاعفاء إلى تشجيع المواطنين على الاكتتاب في سندات الشركات المساهمة، تشجيعاً لهذه الشركات ذات الأهمية النسبية للاقتصاد القومي على زيادة نشاطها، علاوة على أن المقتن قد أعفى عوائد الأسهم في هذه الشركات من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وليس أقل من مساواة حملة السندات بهم في هذا الاعفاء، تشجيعاً منه على إقامة مثل هذا النوع من الشركات.

(١) راجع في ذلك: أ. د. ثروت عبد الرحيم، ص ٣٥٦، مرجع سابق.

وقد اشترط المقتن للتمتع بهذا الاعفاء..

١- ألا يكون العائد (الفائدة) المقرر على هذه السندات أعلى من العائد الذي يقرره البنك المركزي على الودائع لدى البنوك التجارية لأجل آجال هذه السندات. والحكمة من هذا الشرط هي: أن يتوازن الاستثمار في شراء سندات شركات المساهمة مع الاستثمار في مجال إيداع النقود لدى البنوك. وتطبيقاً لذلك فإنه: إن كانت فائدة هذه السندات أعلى من سعر الفائدة السائد في البنوك التجارية، أو كانت مساوية لها، لكن أجل استحقاق هذه السندات أقل من الأجل الذي تقرر على أساسه سعر الفائدة المساوي لدى البنوك التجارية، فإن العائد المقرر على هذه السندات يخضع في الحالين لضريبة القيمة المضافة بمقدار الزيادة المتحققة فيه، وذلك تشبهاً مع غرض المقتن من تقرير هذا الاعفاء..

٢- أن يتم إصدار هذه السندات بطريقة الاكتتاب العام المباشر، بمعنى أن تطرح في سوق الأوراق المالية لمن يرغب في الشراء من الجمهور. وتطبيقاً لذلك فإنها إن تم إصدارها بطريقة الاكتتاب المخلق الذي يقتصر شراؤها فيه على المؤسسين القدامى فقط، فإن عائداتها لا يعفى من الضريبة.

٣- أن تكون أسهم الشركة المصدرة لهذه السندات مقيمة في سوق الأوراق المالية، وذلك حتى تشكل ضماناً عاماً أكيداً لحقوق المكتسبين في هذه السندات باعتبارهم دائنين للشركة المصدرة.

٤- أن تكون الشركة المصدرة لهذه السندات شركة مساهمة مصرية أيما كان القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه، ومن ثم فإنها إن كانت إحدى شركات الأموال أو الأشخاص الأخرى فلا إعفاء، لانتهاء القرض منه.

خاصة: ومن ينوء إيرادات ونحو الأموال المنقولة المعفاة من الضريبة: عوائد السندات التي تصدرها بنوك القطاع العام، وكذلك عوائد السندات التي تصدرها البنوك التي يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠٪ والمسجلة لدى البنك المركزي المصري، متى كان إصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل مصر.

يختص هذا الاعفاء بعوائد السندات التي يصدرها نوعان من البنوك المصرية

هما: ١- بنوك القطاع العام سواء كانت تجارية أو متخصصة، ولم يشترط المقتن لأعفاء عائد سندات هذه البنوك أية شروط خاصة برأس مال هذه البنوك أو بنشاطها.

٢- بنوك القطاع الخاص أي بنوك الاستثمار المنشأة وفقا لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤، وقد اشترط المقتن لأعفاء عائد سندات هذه البنوك من ضريبة إيرادات القيم المنقولة أن يساهم رأس المال العام بأكثر من ٥٠٪ من رأس مال هذه البنوك، وأن تكون مسجلة لدى البنك المركزي، بمعنى أن تمارس نشاطها تحت إشراف البنك المركزي المصري.

وقد اشترط المقتن لأعفاء عوائد السندات الصادرة عن هذين النوعين من البنوك أن يكون إصدارها بهدف تمويل مشروعات داخل مصر، وتطبقا لذلك فإن تم إصدار هذه السندات بهدف تحقيق وظائف البنك الأخرى أو تمويل مشروعات تنموية خارج مصر خضعت عوائدها للضريبة.

وبلاحظ أن المقتن اكتفى بتحديد هدف الإصدار، ولم يحدد طبيعة المشروعات التي يتم الإصدار بغرض تمويلها كما لم يحدد قطاع ملكيتها، لكن يفهم من هذا الشرط أن توجه حصيلة الإصدار بالكامل لتمويل مشروعات داخلية، وعليه فإن وجه البنك جزء الحصيلة لتمويل مشروعات داخلية والجزء الباقي للاستخدام في أغراض أخرى تقتصر الإعفاء على السندات التي وجهت حصيلتها لتمويل المشروعات الداخلية.

سادسا: ومن بنود الإيرادات المعفاة من الضريبة كذلك: عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري، وبصناديق توفير البريد.

يشمل هذا الإعفاء كما هو واضح من النص السابق بعوائد الودائع النقدية المصرفية المأذون باستعمالها التي تتحول بهذا الإذن إلى قرض كما يرى جانب كبير من فقه القانون التجاري، سواء أكانت هذه الودائع لأجل أو باخطار سابق، والودوعة لأجل هي: مبلغ نقدي يودعه العميل لدى بنك تجارى ولا يكون له الحق وفقا لعقد الإيداع في سحبه أو سحب جزء منه خلال فترة الإيداع المتفق عليها، وإلا اقتطع البنك من أصل الودوعة عند كسرها من قبل العميل مبالغ يساوى سعر الفائدة فيما لو اقترض العميل من البنك. وتشجيعا من البنوك لمثل هذه الودائع نظرا لما توفره من استقرار لعمليات البنوك فإنها تمنح المودعين فائدة أو عائدا متويا يحدده البنك المركزي.

أما الوديعة باخطار فهي: ودائع ليس من حق العميل سحب أى جزء منها أو سحبها كاملة إلا بعد إخطار البنك برغبته قبل السحب بفترة يتفق عليها مقدماً وتتفاوت الفائدة التى يدفعها البنك على هذه الودائع بتفاوت قيسة الوديعة ومدة الايداع ومدى حرية البنك فى التصرف فيها .

كما يتعلق هذا الاعفاء كذلك بفوائد أو عوائد حسابات التوفير سواء بالشرك أو بصناديق توفير البريد . إلا أن المقتن قد اشترط لاعفاء عوائد الودائع وحسابات التوفير بالشرك من الضريبة أن تكون البنوك المودع لديها خاضعة لأشراف البنك المركزى المصرى، وطبيعى بناء على هذا الشرط ألا يسرى الاعفاء على عوائد الودائع وحسابات التوفير لدى البنوك الأجنبية غير الخاضعة لأشراف البنك المركزى المصرى .

ويلاحظ أن المقتن لم يشترط للنسبة بالاعفاء المتقدم أية شروط تتعلق بنطاق العائد أو شخصية المودع أو نوع الصلة أو مدة الايداع .

صاحبها : ومن بنود الإيرادات المعفاة كذلك من الضريبة : المزايا النقدية أو العينية التى يحصل عليها المستأمن أو المدخر عن طريق السحب الذى تجرده شركات التأمين أو الادخار .

يخضع هذا الاعفاء بكافة المزايا أى الجوائز وغيرها من المكافآت النقدية أو العينية التى يحصل عليها المستأمن بكافة أنواع التأمين، أو تلك التى يحصل عليها المدخر بكافة أنواع الأوعية الادخارية، من خلال عمليات السحب أو القرعة التى تجزئها شركات التأمين، أو جهات الادخار العاملة فى مصر سواء كانت مصرية أو أجنبية .

ويلاحظ على هذا الاعفاء أن المقتن لم يشترط فى محله سوى منحه للمستحق عن طريق السحب أو القرعة دون اعتبار لقيسة الجائزة أو عدد مرات الفوز بها أو طريقة السحب .

ويرى البعض^(١) ملاحظة جديرة بالأخذ عنه أن المقتن الضريبى عندما صاغ فى المادة السادسة الإيرادات الخاضعة للضريبة وحصرها فى أحد عشر بنوا من بنود الإيراد

(١) أ.د. محمود السيد الناعى - الضريبة المرحفة - مكتبة الجلاء بالمنصورة، ص ٦٦ .

وعندما عالج في المادة الثامنة الإيرادات المعفاة من الضريبة في سبعة بنود، كان يعوز في هاتين المادتين الترتيب المنطقي، حيث يصعب في بنود المادتين المتقدمتين الثمانية عشر إيجاد علاقة بين البنود المتتالية، في الوقت الذي يظهر فيه التشابه بين بنود متباعدة.

وقد كان بإمكان المقتن جميع وترتيب وتبويب هذه البنود في مجموعات متجانسة فقد كان يمكنه مثلا وضع الإيرادات الخاصة بالضريبة في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

- مجموعة (١): عوائد المستندات والقروض والديون والودائع وتشمل البنود ١، ٢، ٥.
- مجموعة (٢): نتائج التعامل مع الخارج وتشمل البنود ٣، ٤، ٦.
- مجموعة (٣): ما يحصل عليه المساهمون ورؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات الأموال والاستثمار وتشمل البنود ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١.

كما كان يمكنه وضع الإيرادات المعفاة من الضريبة في مجموعتين على النحو التالي:

- مجموعة (١): عوائد المستندات والقروض والديون والودائع والمداخلات وتشمل البنود ٢، ٤، ٥، ٧.
- مجموعة (٢): عوائد أرصدة الحسابات الدائنة بالبنوك وتشمل البنود ١، ٣، ٦.

كما كان يمكن وضع هذه الإيرادات المعفاة في مجموعتين كذلك على النحو التالي:

- مجموعة (١): إعفاء عوائد التمويل الخارجي (البند ١، ٢).
- مجموعة (٢): إعفاء عوائد المدخرات لدى البنوك وشركات التأمين والشركات المساهمة (البند ٣، ٤، ٥، ٦، ٧).

الفصل الرابع الحكام ربط وتحصيل الضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة

بعد أن مررنا في الفصول الثلاثة المتقدمة من بيان إيرادات رموس الأموال المنقولة التي تسرى عليها ضريبة الدخل الموحدة، ومن تحديد ما يدخل من هذه الإيرادات في دعاء تلك الضريبة دعماً يخرج عن هذا الدعاء من إيرادات نص المقتن على إعفائها، ننتقل في هذا الفصل إلى بيان ما يلي:

- ١- سعر الضريبة - ٢- الرقعة المنشئة للضريبة ٣- محل الالتزام بالضريبة
- ٤- نطاق الالتزام بدفع الضريبة ٥- الأمور ذات الاختصاص بتحصيل الضريبة، وطرق التحصيل. وسوف نتناول كل موضوع منها في مبحث خاص على الترتيب السابق.

المبحث الأول سعر الضريبة على إيرادات رموس الأموال المنقولة

أخضع المقتن الضريبي المصري إيرادات رموس الأموال المنقولة التي سبق له تحديدها بمقتضى المادة ٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لضريبة ذات سعر نسبي موحّد على إجمالي هذه الإيرادات، يبلغ وفقاً لنص المادة ٩ من القانون المشار إليه نسبة تعادل ٣٣٪ من إجمالي كل إيراد تسرى عليه الضريبة. وقد بدأ العمل بهذا السعر اعتباراً من أول يناير ١٩٩٤، ويلاحظ في ذلك أن إيرادات رموس الأموال المنقولة كانت تخضع في ظل القوانين السابقة على العمل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لعند من الضرائب الأصلية والاضافية التي كانت تصل في مجموعها إلى ما يزيد على ٤٠٪ من قيمة دعاء الضريبة، إلا أن القانون الجديد بمقتضى المادة الثالثة من قانون إصداره قد ألغى ضريبة الجهاد المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٧٣، وضريبة الدفاع والأمن القومي المفروضة بموجب القانونين ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦، ٢٣ لسنة ١٩٩٢، كما ألغى كذلك الضريبة الاضافية بدوائر المحافظات التي كانت تفرض كنسبة من الضريبة الأصلية المقررة لصالح المعليات، وبهتير المقتن بالغائه لتلك الضرائب الاضافية قد خفف من العبء الضريبي على إيرادات رموس الأموال المنقولة (١).

(١) يلاحظ أن هذا السعر ليس سنوياً، وإنما هو نسبة من كل توزيع أو تسديد يتم وينتج تحت أي بند من بنود المادة السادسة السابق بيانها.

المبحث الثاني الواقعة المنشئة لضريبة إيرادات وعروس الأموال المنقولة

من الواضح طبقاً لنص المادتين ٧، ٨ السابق بيانهما من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أن المقتن كـم يدخل كل ما ينتج عن عروس الأموال المنقولة في الوعاء الخاضع للضريبة حيث أعفى بمقتضى المادة ٩ سبعة إيرادات من تابع هذه الأموال، كما لم يخضع بمقتضى المادة ٨ للضريبة إلا ما تم توزيعه بالفعل على المستفيدين من هذه القيم.

وتعنى الواقعة المنشئة للضريبة، اعتبارات أو مناسبات أو شروط تولد دين الضريبة في ذمة الممول لصالح الخزنة العامة، وهي تختلف بحسب نوع الإيراد الذي تفرض عليه الضريبة، ويتولى القانون الضريبي تحديدها بما يتناسب مع طبيعة ونوع كل إيراد على حدة. وتظهر أهمية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة من عدة وجوه هي:

١- من ناحية تحديد سعر الضريبة الواجب التطبيق، وتبدو أهمية ذلك فيما لو تغير سعر الضريبة في الفترة التي تقع بين توزيع الإيراد والداد الفعلي أي توريد دين الضريبة للخزنة العامة.

٢- من ناحية بدء سريان مدة التقادم المسقط لحق الخزنة في تحصيل الضريبة، حيث تحدد الواقعة موعد سداد الضريبة ومن ثم بدء ونهاية التقادم المسقط.

٣- ومن ناحية تحديد نطاق الخضوع والاعفاء من الضريبة، حيث يتحدد الخضوع أو الاعفاء من الضريبة بمقتضى أحكام القانون الغائم وقت تحقق الواقعة.

وقد حددت المادة ٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الواقعة المنشئة لضريبة إيرادات القيمة المنقولة بما نصت عليه من سريان الضريبة عند كل توزيع أو سداد لأي من الإيرادات المنصوص عليها في المادة ٩ من هذا القانون، ويقصد بهذا التوزيع أو السداد، وضع الإيراد المرزوع تحت تصرف المستفيد حتى ولو لم يقبضه بالفعل، إذ بمجرد وضعه تحت تصرفه، وعدم الحيلولة بينه وبين قبضه يتحقق الاثراء لذمته المالية، فينشأ حق الدولة في تحصيل ضرائبها منه.

وتتحقق الواقعة المنشئة لضريبة إيرادات القيم المنقولة يتحقق شرطين هما:

١- وجود توزيع أو سداد لأي بند من البنود الأحد عشر الواردة بالمادة السادسة سواء أكان الإيراد الموزع أو المسدد مؤقثاً أو نهائياً، دورياً أو عرضياً في صورة نقدية أو عينية، مباشرة أو غير مباشرة، وسواء كان التوزيع حقيقياً أم صورياً.

٢- أن يترتب على هذا التوزيع اثر إزاء لذة المستفيد أي زيادة إيجابية في ذمته المالية، ويتحقق ذلك بوضع الإيراد تحت تصرفه، سواء قبضه بالفعل في مواهبه استحقاقه، أو تأخر قبضه له، أو قبضه بحكماً كما لو قيد الإيراد الموزع لحساب المستفيد في أية جهة.

المبحث الثالث

محل الالتزام بدين الضريبة

يختلف الالتزام بدين الضريبة، عن الالتزام بدفعها أو تمويلها لمصلحة الضرائب، فقد يدفعها أو يوردها شخص لحساب غيره، وكقاعدة عامة فإن المادة ١٤ من القانون ١٨٧ قد نصت في فقرتها الأخيرة على أنه: «تكون الضريبة على حساب الدائن، ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك» والدائن هنا هو: صاحب الورقة المالية أو النصيب أو الدين أو الوديعة أو التأمين النقدي، وكذا رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة العادية والمتندين، والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة في شركات القطاع الخاص، ونظرائهم في شركات الاستثمار وتلقى الأموال، وقطاع الأعمال العام السابق بيانهم، فهؤلاء جميعاً ضمن الدائنين لهذه الشركات بتأجيل عملهم.

وقد منع المقتنض الضريبي بموجب النص المتقدم أي دفع مستتر لأي عائد على القيم المنقولة بمقدار الضريبة المستحقة، كما أنه قد حدد المسؤولية عن دفعها فإذا قصر الملتزم قانوناً بتمويلها، فإن هذا التقصير يخضع الدائن للمسؤولية عن عدم الدفع من حيث كونه الملتزم قانوناً بدين الضريبة.

ولم يكتف المقتنض الضريبي المصري في شأن تحديد محل الالتزام بدين الضريبة بالنص على انقطاعها عن الذمة المالية للدائن بإيرادات القيم المنقولة السابق بيانها وإنما

ألزم الدائن بأن يوردها بنفسه إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه للإيراد، إذا كان هو الدائن الأصلي بالإيراد الخاضع للضريبة، وكان هذا الإيراد لقيم مالية أجنبية خاضعة للضريبة في مصر، كما ألزم كل من يشول أو يتدخل إليه دين ذو عائد مهما تكن الطريقة التي أداها أو انتقل بها الدين بأن يتحقق من توريد الدائن الأصلي أو الجهة الموزعة للإيراد بحسب الأحوال للضريبة إلى المأمورية المختصة، وإلا كان مستثلا عن المبالغ التي لم يتم حجزها وتوريدها في المواعيد المقررة، وذلك دون الإخلال بما هو مقرر من جزاءات أخرى^(١).

المبحث الرابع

الالتزام بدفع الضريبة ونطاقه

قد يقع الالتزام بدفع الضريبة - أي توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة - على عاتق الدائن بالإيراد على النحو السابق بيانه، أو الغير من الجهات التي نص عليها المقتن.

وقد خاطب المقتن في المواد من ٩-١٤ من القانون ١٨٧ ثلاث جهات من الغير بتوريد ضريبة إيرادات القيم المقولة نيابة عن الدائن الأصلي لها، وتتصل هذه الجهات بالإيراد الخاضع للضريبة بواحد من وجوه ثلاثة هي:

- (أ) إنتاج الإيراد الخاضع للضريبة.
- (ب) تحصيل هذا الإيراد نيابة عن الدائن.
- (ج) خلق الدائن والمدين.

وسوف تبحث نطاق الالتزام بتوريد الضريبة بالنسبة للدائن والغير في مطلبين.

(١) راجع نصوص المواد ٩، ١١، ١٤ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢.

المطلب الأول

التزامات الدائن بدفع (الوريد) الضريبة

من نافلة القول أن الضريبة التي نحن بصدد بيان أحكامها على الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ومن ثم فإن الدائن بالائراء الخاضع لها يكون كقاعدة عامة فردا عاديا، حيث يخضع الشخص المعنوي للضريبة على أرباح شركات الأموال، فضلا عن أن المقتن قد ألزم كافة الجهات المانحة أو الموزعة لائراءات ورسوم الأموال المنقولة المنصوص عليها في المادة السادسة من هذا القانون، سواء أكانت هذه الجهات هيئات أو شركات أو منشآت أو أية جهة أخرى وطنية بأن تتجيز بما يكون عليها دفعه من العوائد وغيرها من الائراءات المنصوص عليها، نسبة تعادل ٣٢٪ من إجمالي هذه الائراءات، وذلك عند كل توزيع أو سداد، سواء أكان المستفيد مقبلا أم غير مقبلا في مصر. وسواء أكانت هذه التوزيعات نقدية أم عينية، وقد أوجب المقتن على هذه الجهات ترديد المبالغ المحتجزة لأهمية الضرائب المخفضة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي احتجزت فيه هذه المبالغ طبقا للأوضاع والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية^(١).

ومقتضى ذلك أن ينحصر شخص الدائن الملزم قانونا بدفع الضريبة في الممول الطبيعي مصرية كان أو مقبلا في مصر، الذي يحصل على ايراد أو أكثر من الائراءات المنصوص عليها في الفقرات ٣، ٤، ٥ من المادة ٦ من هذا القانون من مصادر خارج مصر، حيث يلتزم هذا الممول طبقا لنص المادة ١٠/٦ من هذا القانون عند حصوله على أية أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة، أو فوائد تصفية ناتجة عن مساهمته في شركة أو شركات أجنبية لا تعمل في مصر، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة المصرية على أرباح شركات الأموال، وكلما عتد حصوله على أي رد أو تسديد أو استهلاك لخصص التأسيس أو حصص أصحاب التصيب قبل حل الشركة أو تصفيتها، وكذا عند حصوله على أية عوائد أو ايرادات عما يملك من سندات وأوراق مالية أجنبية سواء أكانت حكومية أم غير حكومية من القيم المالية الأجنبية، يلتزم هذا الممول بأن يسدد نسبة تعادل ٣٢٪

(١) المادة ٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

من قيمة هذه الإيرادات التي حصل عليها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه للإيراد.

كما يلتزم نفس الممول (المصري أو الأجنبي المقيم في مصر) طبقا للمادة ١٦ من هذا القانون بأن يسدد نفس النسبة وإلى نفس المأمورية وخلال نفس المدة على أي عائد يحصل عليه لما يكون مطلوبا له من ديون في الخارج بشرط أن تكون ثابتة بمقتضى عقود رسمية مبررة في مصر، أو مبررة في الخارج ومشمولة بالصيغة التنفيذية في مصر، وفي حالة عدم تسديد كل أو بعض عوائد هذه الديون في موعد استحقاقها فإن هذا الممول يلتزم بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال شهرين من موعد الاستحقاق على النموذج رقم ٩ ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به (١).

المطلب الثاني

التزامات الغير بدفع (توريد) الضريبة

على دعوين الأموال المنقولة

قلنا بأن غير الدائن ممن يلتزم بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب المختصة يتنوع وفقا لثلاثة معايير تبعاً لاتصاله بالإيراد الخاضع للضريبة، وسوف نقوم هنا بتحديد نطاق التزام هذا الغير.

أولاً: التزامات الغير ممن يتصلون بانتاج الإيراد الخاضع للضريبة: لقد جسد المقتن الضريبي هذا الغير المنتج للإيراد الخاضع للضريبة في الهيئات العامة والشركات والمنشآت والجهات التي لها الحق في إصدار الأسهم والسندات وأذون الخزانة وهي الأشكال الرئيسية للأوراق المالية المنتجة لإيرادات تخضع للضريبة، ويبرز تحت أنواع الشركات المنتجة للإيراد شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وكذا شركات المساهمة التابعة لقانون الاستثمار وشركات تلقي الأموال والشركات القابضة والشركات التابعة لها على النحو السابق بيانه. وعلى وجه العموم فإن أية جهة منتجة لأي نوع من إيرادات القيم المنقولة انصوبت عليها في المادة السادسة من هذا القانون قد ألزمها المقتن الضريبي بتوصين

(١) المادة ٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الموحدة.

من الالتزامات هما:

(أ) أن يحجز عما يكون عليها دفعه من العوائد وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها في بنود المادة السادسة من القانون نسبة تعادل ٣٢٪ من إجمالي الإيرادات التي تمرى عليها الضريبة عند كل توزيع أو سداد، سواء أكان المستفيد مقيما أم غير مقيم في مصر، وذلك فيما لم اتخذت هذه الإيرادات الصورة النقدية.

أما إذا قامت هذه الجهات بتوزيع مزايا أو هبات عينية، فقد ألزمتها المقتضى بتقدير قيمتها تقديرا وحساب مقدار الضريبة عليها وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة، ثم تحصيل مبالغته من ضريبة عن هذه المزايا المعيشية من المستفيد بأية طريقة، وقد أعطاه المقتضى عند امتناع صاحب الشأن (المستفيد) عن تنفيذ ما عليه مكنة استخدام حق الحبس، وهو إحدى وسائل الضمان التي قررتها المادة ٢٤٦ مدني لكل من ألزم بأداء شيء أن يمتنع عن الرقابة، فإذا لم يفرض الوفاء بالالتزام يترتب عليه، بسبب التزام المدين، ومرتبط به، أو بإدراك الدائن لم يقدم تأمينا كافيا للوفاء بالالتزام هذا.

(ب) أما الالتزام الثاني للجهات الموزعة للإيرادات المنصوص عليها في المادة السادسة من هذا القانون فهو: وجوب توريد المبالغ المحتجزة لمأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي احتجزت فيه هذه المبالغ، على أن يقرن التوريد بتقديم النموذج رقم ٨ ضريبة موحدة بعد ملء البيانات الواردة به، أو تقديم كشوف شاملة للبيانات الواردة بهذا النموذج واعتماد هذه النماذج والكشوف من رئيس أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير بحسب الأحوال (١).

ثالثا: التزامات الغير ممن يتصلون بتحصيل الإيراد الخاضع للضريبة: حددت هذا الالتزام المادة ٢/١٠ من القانون ١٨٧ بقولها: يلتزم كل بنك أو شركة أو منشأة، تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أي مبلغ من الإيرادات المشار إليها (أي في المادة السادسة) بأن يحجز منه نسبة تعادل ٣٢٪ وتوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما الأولى من كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق، وذلك طبقا للأوضاع والأجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

(١) مادة ٣/٢ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

عليها المقتن إزاء - توريد دين الضريبة إلى المأمورية المختصة، وذلك على النحو التالي:

أ- التزامات خلف الدائن:

يقصد بخلف الدائن تبعاً لنص المادة ١٤ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كل من يتول أو ينتقل إليه دين ذو عائد مهما تكن الطريقة التي آل أو انتقل بها الدين من ذمة الدائن الأول إلى ذمة من آل أو انتقل إليه، غاليح والميراث والوصية والهبة والتفويض الجبري طرق لنقل الملكية، والشرط الجوهرى هنا أن يكون الدين الذى انتقل من ذمة السلف إلى خلفه مما ينتج عائداً إما كان شكل هذا العائد:

وقد ألزم المقتن خلف الدائن وقت انتقال أو أهولة الدين إليه بأن يتحقق من أداء سلفه للضريبة المستحقة على العائد الناتج عن هذا الدين، فإن كان السلف قد أداها فيها ونعمت، وإلا: فإن الخلف يكون مسئولاً عن أدائها مسئولية شخصية ولا تنحصر هذه المسئولية في توريد الضريبة المستحقة إلى المأمورية المختصة فحسب، وإنما تمتد إلى ما يتعلق بهذا التوريد من مسئولية التأخير في الدفع وفي تقديم الاقرار وفي التهريب من الأداء - وغيرها من المسئوليات التبعية.

ب- التزامات المدين:

لما كان المدين هو أحد طرفى علاقة الدين، وهو في ذات الوقت مصدر الإيراد الخاضع للضريبة، ولما كان المدين سواء بأصل الدين أو بما ينتج عنه من إيراد يخضع للضريبة قد يكون هيئة عامة أو إحدى وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية أو المنشآت أو الشركات سواء تلك التابعة للقطاع الخاص أو قطاع الأعمال العام أو القطاع الاستثمارى أو العاملة في مجال تلقى الأموال لاستثمارها، كما أن المدين كذلك قد يكون فرداً طبيعياً، والأول هو الذى يكون له الحق في إصدار سندات أو قروض، أو متلقى لوديعة أو تأمين تقدي، وأما الثانى فهو: الطرف المدين في علاقة الدين أو السلفة العادية.

ولما كانت المادة التامعة السابق الإشارة إليها قد حددت التزامات المدين الأول - لذلك عيّنت المادتان ١٢، ١٣ (١١) من القانون ١٨٧ بتحديد التزامات المدين الثانى إزاء

١١) تنص المادة ١٢ على أنه يكون المدين فيما يتعلق بعوائد الدين انظرية لأفراد معينين بمصر =

توريد الضريبة إلى المأمورية المختصة عن عوائد ديونه، جيد أن المادة ١٢ اختصت بتنظيم التزامات الدين إزاء الدين المطلوبة لأفراد مقيمين في مصر سواء كانت هذه الدين ثابتة بأوراق عرقية أو غير ثابتة بأية سندات بينما نظمت المادة ١٣ التزامات الدين إزاء الدين المطلوبة لأفراد غير مقيمين في مصر، والمطلوبة لشركة أو شركات أجنبية مركزها الرئيسي في الخارج وليس لديها فرع في مصر، أما كان نوع السند المثبت للدين، أي سواء كان ورقة رسمية أو عرقية أو لم تكن هناك أي سندات مشبهة لهذا الدين.

وقد عنى المقتن وهو يصدد تحديد التزامات الدين في المادة ١٢ بالتركيز على ثلاث مسائل جوهرية متصلة بالتزام الدين وهي:

- ١- تحديد شخص الدائن ومحل إقامته: فحتى يكون الدين ملتزماً بما ورد في نص المادة ١٢ يشترط أن يكون الدائن فرداً عادياً ومقيماً في مصر، فلو كان بنكاً أو دار تسليف أو شركة أموال مثلاً، فإن الالتزام بتوريد الضريبة لا يقع على الدين، بل يقع على الدائن، وكذا لو كان الدائن مقيماً في الخارج فإن الدين لا يلتزم بتوريد الضريبة وفقاً لنص المادة ١٢، وإنما وفقاً لنص المادة ١٣ التي سنأتي بيانها.
- ٢- تحديد نوع السند المثبت للدين بكونه ورقة عرقية وليس غيرها رسمياً، أو يكون الدين غير ثابت أساساً في أي محرر، وينا، عليه: فإن الدين إن كان ثابتاً بمحرر رسمي فإن الالتزام بتوريد الضريبة لا يقع على الدين وإنما على الدائن بالشروط والأوضاع التي لمرتبها المادة ١٦ من هذا القانون.

وتكون ثابتة بأوراق عرقية، أو لم تكن حيزت سندات بها، مكلفاً عند قيامه بتسديد العوائد كلها أو بعضها، أو عند قيامه بتسديد الدين، أن يحجز من المبالغ التي يلتزم بأدائها نسبة تعادل ٤٢٪ من إجمالي العوائد المذكورة وأن يوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية مصحوبة باقرار موقعاً منه طبقاً للأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ونص المادة ١٣ على أن: يلتزم الدين بأن يحجز نسبة تعادل ٤٢٪ من إجمالي العوائد ويوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة في المواعيد وطبقاً للأوضاع المبينة في المادة السابقة، وذلك إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين في الخارج أو كان الدين لشركة أجنبية مركزها في الخارج وليس لديها فرع في مصر مهما يكن نوع السند المثبت للدين.

توريد الضريبة إلى المأمورية المختصة عن عوائد ديونه، بيد أن المادة ١٢ اختصت بتنظيم التزامات المدين إزاء الديون المطلوبة لأفراد مقيمين في مصر سواء كانت هذه الديون تابعة بأوراق صرفية أو غير تابعة بأية سندات يمتصها المادتان ١٣ التزامات المدين إزاء الديون المطلوبة لأفراد غير مقيمين في مصر، والمطلوبة لشركة أو شركات أجنبية مركزها الرئيسي في الخارج وليس لديها فرع في مصر، أما كان نوع السند المثبت للمدين، أي سواء كان ورقة رسمية أو عرفية أو لم تكن هناك أي سندات مثبتة لهذا الدين.

وقد عنى المقتن وهو مصدد تحديد التزامات المدين في المادة ١٢ بالتركيز على ثلاث مسائل جوهرية متصلة بالتزام المدين وهي:

١- تحديد شخص الدائن ومحل إقامته: فحتى يكون المدين ملتزماً بما ورد في نص المادة ١٢ يشترط أن يكون الدائن فرداً عادياً ومقيماً في مصر، ولو كان يتكأ أو دار تصليف أو شركة أمثال مثلاً، فإن الالتزام بتوريد الضريبة لا يقع على المدين، بل يقع على الدائن، وكذا لو كان الدائن مقيماً في الخارج فإن المدين لا يلتزم بتوريد الضريبة وفقاً لنص المادة ١٢، وإنما وفقاً لنص المادة ١٣ التي سنأتي بيانها.

٢- تحديد نوع السند المثبت للمدين بكونه ورقة عرفية وليس محزراً رسمياً، أو بكون الدين غير ثابت أساساً في أي محرز، وبناء عليه: فإن الدين إن كان ثابتاً محزراً رسمي فإن الالتزام بتوريد الضريبة لا يقع على المدين وإنما على الدائن بالشروط والأوضاع التي قررتها المادة ١١ من هذا القانون.

وتكون تابعة بأوراق عرفية، أو لم تكن حررت سندات بها، مكلفاً عند قيامه بتسديد العوائد كلها أو بعضها، أو عند قيامه بتسديد الدين، أن يحجز من المبالغ التي يلتزم بأدائها نسبة تعادل ٢٢٪ من إجمالي العوائد المذكورة وأن يوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية مصحوبة بإقرار مرقعاً منه طبقاً للأوضاع التي يحددها اللائحة التنفيذية.

وتنص المادة ١٣ على أن: يلتزم المدين بأن يحجز نسبة تعادل ٢٢٪ من إجمالي العوائد، ويوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة في المواعيد وطبقاً للأوضاع المبينة في المادة السابقة، وذلك إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين في الخارج أو كان الدين لشركة أجنبية مركزها في الخارج وليس لديها فرع في مصر مهما يكن نوع السند المثبت للمدين.

٣- تحديد طريقة سداد الدين: حيث إن التسديد وفقاً للنص المتكلم قد يتم إما لكل الفائدة الثابتة على الدين، وإما أن يتم لبعضها، وإما أن يتم لأصل الدين مع فوائد، وفي كل الحالات فإن المدين يكلف بأن يحجز لديه من المبالغ التي يلتزم بأدائها مقدار الضريبة المستحقة على العائد الملقوب بالكامل عن أصل الدين فقط، إن كانت الفائدة بسيطة، أو عن أصل الدين وتراكبات فوائده إن كانت الفائدة مركبة، وذلك من أول تسديد يقوم به سواء أكان مؤقلاً أو نهائياً.

والملاحظ أن المقتن في المادة ١٢ المحددة لالتزامات المدين بتوريد الضريبة على فوائد الديون قد تشدد عن موقفه في المادة ١١ المحددة لنفس الالتزامات بالنسبة للدائن، فبينما رخصت المادة ١١ للدائن توريد جزء من الضريبة بمقابل جزء الفائدة (الفائدة) الذي يبدده المدين، فإن المادة ١٢ قد ألزمت المدين بكل الضريبة المستحقة عن الفوائد المطلوبة بالكامل. وقد يرجع ذلك إلى رغبة المقتن في ضمان حق الخزنة العامة، فالدين الذي رخصت المادة ١١ في سداد جزء ضريبته المقابل لجزء الفائدة المصدرة عنه كان ديناً ثابتاً بمقتضى محرز رسمي مشمول بالصيغة التنفيذية، أي أنه آفوق من الدين الثابت في محررات عرفية أو غير الثابت أصلاً في أية محررات والذي نظمت المادة ١٢ توريد الضريبة المستحقة عليه.

أما المادة ١٣ فقد ألزمت المدين بنفس ما ألزمته به المادة ١٢ في شأن إجراءات ومواعيد توريد الضريبة، غير أنها نظمت كما سبق بيانه التزامات المدين بإزاء توريد الضريبة عن عوائد الديون المطلوبة لأفراد غير مقيمين في مصر، على النحو السابق بيانه.

المبحث الخامس

المهوريات المختصة بتحصيل الضريبة.

وطرق التحصيل

حددت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الموحدة في مادتها الأولى الفاصورية المختصة التي يلزم توريد ضريبة إيرادات التقييم المنقولة إليها بقولها:

مع عدم الإخلال بالأحوال التي وردت بشأنها أحكام خاصة، تكون الفاصورية المختصة التي ترد إليها الضريبة من الممول الملتزم بها، أو من الملتزم بخبزها وتوريدها وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الأول من هذا القانون هي:

١- مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية بالقاهرة (١) أو الاسكندرية (٢) بحسب الأحوال، بالنسبة للجهات الحكومية، أو وحدات الإدارة المحلية، أو الهيئات العامة، أو الأشخاص الاعتبارية العامة التي لا تخاض نشاطا خاصا للضريبة على أرباح شركات الأموال، والتي تقع بدائرة محافظة القاهرة أو الاسكندرية بحسب الأحوال، ومأمورية الضرائب الجغرافية المختصة بالنسبة لباقي المحافظات. وواضح أن هاتين المأموريتين تختصان بالتوريد إليهما من الهيئات والشركات والمنشآت والجهات المعنية في المادة ٩ من هذا القانون.

أما في حالة ما إذا كان الملتزم بالتوريد فردا عاديا سواء أكان الدائن أو خلفه أو المدين، فإن المأمورية المختصة هي: مأمورية الضرائب التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي بالنسبة لهذا المورد (٣).

أما عن طرق محصيل الضريبة المستحقة على إيرادات رموس الأموال المنقولة فإنها كقاعدة عامة تأخذ بطريقة الحجز عند المنبع. أي عند النقطة التي يتولد فيها دخل الممول وقبل وصوله إليه، وتبعا لهذه الطريقة يكلف الشخص الذي يدفع الدخل للممول بخصم قيمة الضريبة قبل توزيعه أو الوفاء به وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بالشروط والأوضاع التي ينص عليها القانون.

وطريقة الحجز عند المنبع كما هو واضح في الضريبة على إيرادات القيم المنقولة تتطلب أن يكون بين الشخص المكلف بحجز وتوريد الضريبة وبين الممول علاقة ما، يترتب عليها أن يصبح الممول دائنا لهذا الشخص، وتطبيقا لذلك فإن الشركة المساهمة مثلا عندما تعلن عن إجراء توزيع لها، يصبح المستفيد دائنا للشركة بقيمة هذا التوزيع ويعتبر في نفس الوقت ممولا للضريبة على إيرادات القيم المنقولة عن إيراده من هذا التوزيع، ومن هنا تستطيع الشركة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممول (حجزها عند المنبع) وتسليم المستفيد العائد الصافي بعد خصم الضريبة ثم توريد المحصلة الضريبية للدولة.

وتتميز طريقة الحجز عند المنبع بسهولة وسرعة التحصيل، واستعالة التهرب من دفع الضريبة المستحقة، حيث تحصل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة

(١) اتكائنة بشارع حسن حجازي - ميدان الفلكي - القاهرة ثان مكتب البريد (الضرائب) الترخيم البريدي ١١٩٤٧.

(٢) الكائنة ٢ شارع بنان المنشية - اسكندرية أول مكتب بريد المنشية - الرقم البريدي ٢١٥١٦.

(٣) الفقرة الأخيرة من المادة ٩ من اللائحة التنفيذية.

المقنن التجارى الذى اكتفى فى تناوله للأعمال التجارية بسرد طائفة من هذه الأعمال فى المادة الثانية من القانون التجارى.

ونظرا لأن الأعمال التجارية بتعدد حصصها، حيث تتطور مع تطور النشاط الاقتصادى والمفترض تبعها لذلك أن يسفر هذا التطور عن ظهور أعمال تجارية جديدة، لذلك فقد ثار التساؤل عما إذا كان المقنن قد أورد الأعمال التجارية سواء فى ظل القانون التجارى أو القانون الضريبى على سبيل المحصر بحيث لا يجوز القياس عليها، أم أنه لد أوردتها على سبيل المثال بحيث يمكن أن يضاف إليها ما يستحدث من أعمال تجارية تبعها لما يسفر عنه تطور النشاط الاقتصادى للأفراد.

وقد نشأ هذا النزاع نتيجة لأن العمل التجارى يتنازع فى تحديده أربع نظريات هى:

١- نظرية المضاربة: أى السعى لتحقيق الربح النقدى، ويشهد العمل التجارى بمقتضى هذه النظرية فى كل عمل يكون الهدف منه الحصول على كسب مالى. وهذه النظرية تنطوى على قدر كبير من الصحة ويندرج تحتها قدر كبير من الأعمال التجارية ويمكن أن يوصف كل شراء مصحوب بقصد البيع ونية تحقيق الربح بأنه عمل تجارى. إلا أن هذه النظرية يعيبها صعوبة تعريف العمل التجارى بمقتضاها تعريفا جامعا مانعاً، بما يمكن معه تمييز العمل التجارى عن العمل المدنى، فما من نشاط اقتصادى يقوم به الإنسان إلا ويهدف إلى تحقيق ربح أو منفعة فالطبيب والمحامى والمهندس والرسام وغيرهم، الجميع يهدف من وراء نشاطه وسعيه إلى تحقيق المنفعة والربح، ولا يمكن أن يكون عمل كل هؤلاء عملاً تجارياً. فكثير منها يدخل فى تعداد الأعمال المدنية. إضافة إلى أن هذه النظرية قد تبدو عاجزة أمام موقف المقنن التجارى والضريبى عندما أدرج تحت الأعمال التجارية بعض الأعمال التى ينتفى عنها وصف المضاربة. فالدولة مثلاً قد لا تهدف إلى تحقيق الربح عندما تنتج عن طريق شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام سلعا وخدمات تباعها للجسمهر بسعر التكلفة أو بأقل منه، ورغم ذلك فإن قيام الدولة بهذا النشاط الاقتصادى يعتبر عملاً تجارياً، وتبيع إنسان معين إلى شخص أو إلى جهة ما سحبه شبيهة أو كيميالة يعتبر عملاً تجارياً مع أن المتبرع لا يرمى إلى الكسب. وعلى ذلك فإن نظرية المضاربة وعلى الرغم من احتوائها على قدر كبير من الصحة فى تحديد

المقنن التجارى الذى اكتفى فى تناوله للأعمال التجارية بسرد طائفة من هذه الأعمال فى المادة الثانية من القانون التجارى.

ونظرا لأن الأعمال التجارية بتعدد حصصها، حيث تتطور مع تطور النشاط الاقتصادى والمقتضى تبعاً لذلك أن يسفر هذا التطور عن ظهور أعمال تجارية جديدة، لذلك فقد ثار التساؤل عما إذا كان المقنن قد أورد الأعمال التجارية سواء فى ظل القانون التجارى أو القانون الضريبي على سبيل الحصر بحيث لا يجوز القياس عليها، أم أنه قد أوردتها على سبيل المثال بحيث يمكن أن يضاف إليها ما يستحدث من أعمال تجارية تبعاً لما يسفر عنه تطور النشاط الاقتصادى للأفراد.

وقد نشأ هذا النزاع نتيجة لأن العمل التجارى يتنازع فى تحديده أربع نظريات هي:

١- نظرية المضاربة: أى النعمى لتحقيق الربح النقدى، ويشدد العمل التجارى بمقتضى هذه النظرية فى كل عمل يكون الهدف منه الحصول على كسب مالى. وهذه النظرية تنطوى على قدر كبير من الصحة وتدرج تحتها قدر كبير من الأعمال التجارية ويمكن أن يوصف كل شراء مصحوب بقصد البيع ونية تحقيق الربح بأنه عمل تجارى. إلا أن هذه النظرية يعيبها صعوبة تعريف العمل التجارى بمقتضاها تعريفاً جامعاً مانعاً، بما يمكن معه تمييز العمل التجارى عن العمل المدنى، فما من نشاط اقتصادى يقوم به الإنسان إلا ويهدف إلى تحقيق ربح أو منفعة فالطبيب والمحامى والمهندس والرسام وشيخهم، الجميع يهدف من وراء نشاطه وسعيه إلى تحقيق المنفعة والربح، ولا يمكن أن يكون عمل كل هؤلاء عملاً تجارياً. فكثير منها يدخل فى تعداد الأعمال المدنية. إضافة إلى أن هذه النظرية قد تبدو عاجزة أمام موقف المقنن التجارى والضريبي عندما أدرج تحت الأعمال التجارية بعض الأعمال التى يتنقضى عنها وصف المضاربة. فالدولة مثلاً قد لا تهدف إلى تحقيق الربح عندما تنتج عن طريق شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام سلعا وخدمات تباعها للجمهور بسعر التكلفة أو بأقل منه، ورغم ذلك فإن قيام الدولة بهذا النشاط الاقتصادى يعتبر عملاً تجارياً، ويرى إنسان معين إلى شخص أو إلى جهة ما بسحب شيك أو كمبالة يعتبر عملاً تجارياً مع أن المتبرع لا يرمى إلى الكسب. وعلى ذلك فإن نظرية المضاربة وعلى الرغم من احتوائها على قدر كبير من الصحة فى تحديد

عملية التوريد يعتبر تاجراً وتعتبر عمليات التوريد التي قام بها أعمالاً تجارية، أما السمسار فإنه وفقاً لهذه النظرية لا يعتبر تاجراً إلا إذا تكرر قيامه بعمليات السمسرة بما يوحي أنه اتخذها حرفة، وكذا الوكيل بالعنونة لا لاختلاف وفقاً لهذه النظرية شرط لتمييز العمل التجاري عن غيره، فما يمارسه التاجر من أعمال تتصل بمهنته التجارية تعتبر أعمالاً تجارية وما يمارسه من أعمال تتصل بحياته وأسرته لا تعتبر أعمالاً تجارية.

وإذا كان المقتن التجاري والضريبي على حد سواء قد اعتنق نظرية الاعتراف واشترط لانضمام صفة العمل التجاري على بعض الأعمال أن تمارس أو تقع من خلال مشروع أو منشأة، إلا أن هذه النظرية تصطدم مع مواقف أخرى لكل من المقتن التجاري والضريبي أضغن فيها صفة العمل التجاري على بعض الأعمال التي تقع من أشخاص لا يعترفون بالتجارة، بل إن هذه الأعمال قد تقع منهم مرة واحدة دون أن يتكرر وقوعها منهم ثانية، ومن ذلك ما نص عليه المقتن الضريبي في المادة ٢/١٥ من القانون ١٨٧ من سريان الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، كما أن هذه النظرية تقلل من أهمية فكرة الأعمال التجارية بالتبعية، التي هي في الأصل أعمال مدنية تتحول إلى أعمال تجارية لازمتها نشاط التاجر في ممارسته مهنته التجارية، لأن جميع الأعمال التي تقع من التاجر تعتبر أعمالاً تجارية متى كانت مرتبطة بحرفته التجارية، فتتاجر المواشي مثلاً الذي يستأجر مساحة من الأرض لزراعتها بغلف الحيوانات التي يشتريها بغرض بيعها والتكسب منها، يعتبر عمله التابع المتمثل في الاستغلال الزراعي عملاً تجارياً بالتبعية.

وقد تطورت نظرية الاعتراف المستخدمة إلى ما يعرف بنظرية المشروع أو المنشأة وهي نظرية تتخذ من فكرة المشروع أساساً لتمييز العمل التجاري عن العمل المدني، حيث يتم الأول عن طريق ما يعرف بالمشروع (أو المنشأة)، الذي تلتصق به بعض المظاهر الخارجية التي تبنى بممارسته لهذا العمل بصورة دورية ومنظمة. ومن أهم هذه المظاهر الخارجية الاسم التجاري والعلامة والمقر أو المحل، وقد أقر المقتن التجاري والضريبي نظرية المشروع في بعض الأعمال التجارية^(١١).

(١١) راجع في هذه النظريات أ. د. ثروت عبد الرحيم - القانون التجاري ص ٣٤-٣٩ مرجع سابق.

عملية التوريد يعتبر تاجرا وتعتبر عمليات التوريد التي قام بها أعمالا تجارية، أما السمسار فإنه وفقا لهذه النظرية لا يعتبر تاجرا إلا إذا تكرر قيامه بعمليات السمسرة بما يوحى أنه اتخذها حرفة، وكذا الوكيل بالعسولة فالاعتراف وفقا لهذه النظرية شرط لتمييز العمل التجاري عن غيره، فما يارسه التاجر من أعمال تتصل بمهنته التجارية تعتبر أعمالا تجارية وما يارسه من أعمال تتصل بحياته وأسرته لا تعتبر أعمالا تجارية.

وإذا كان المققن التجاري والضريبي على حد سواء قد اعتنق نظرية الاعتراف واشترط لاضفاء صفة العمل التجاري على بعض الأعمال أن تمارس أو تقع من خلال مشروع أو منشأة، إلا أن هذه النظرية تصطدم مع مواقف أخرى لكل من المققن التجاري والضريبي أضفى قبحا صفة العمل التجاري على بعض الأعمال التي تقع من أشخاص لا يحترفون التجارة، بل إن هذه الأعمال قد تقع منهم مرة واحدة دون أن يتكرر وقوعها منهم ثانية، ومن ذلك ما نص عليه المققن الضريبي في المادة ٢/١٥ من القانون ١٨٧ من سريان الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، كما أن هذه النظرية تثقل من أهمية فكرة الأعمال التجارية بالتبعية، التي هي في الأصل أعمال مدنية تتحول إلى أعمال تجارية لازمتها بنشاط التاجر في ممارسته مهنته التجارية، لأن جميع الأعمال التي تقع من التاجر تعتبر أعمالا تجارية متى كانت مرتبطة بمهنته التجارية، كتأجير الماشي مثلا الذي يستأجر مساحة من الأرض لزراعتها بغلف الحيوانات التي يشتريها بغرض بيعها والتكسب منها، يعتبر عمله التابع المتمثل في الاستغلال الزراعي عملا تجاريا بالتبعية.

وقد تطورت نظرية الاعتراف المتقدمة إلى ما يعرف بنظرية المشروع أو المنشأة وهي نظرية تتخذ من فكرة المشروع أساسا لتمييز العمل التجاري عن العمل المدني، حيث يتم الأول عن طريق ما يعرف بالمشروع (أو المنشأة)، الذي تلتصق به بعض المظاهر الخارجية التي تنبئ بممارسته لهذا العمل بصورة دورية ومنظمة. ومن أهم هذه المظاهر الخارجية الاسم التجاري والعلامة والمقر أو المجل، وقد أقر المققن التجاري والضريبي نظرية المشروع في بعض الأعمال التجارية^(١).

(١) راجع في هذه النظريات أ. د. ثروت عبد الرحيم - القانون التجاري ص ٣٤-٣٩ مرجع سابق.

وعلى ذلك يمكننا القول بأن المقتن المصري، شأنه في ذلك شأن المقتن التجاري، قد أخذ في تحديد مدلول العمل التجاري بزيج من نظريات المضاربة والتداول والتصرف والمشروع. ولذلك فإن أيًا منهما لم يضع تعريفًا محددًا للعسل التجاري جامعًا لعدد من الأغيار أو المهن والأنشطة تحته مانعًا من دخول غيرها في نطاقه، وإنما سار كل منهما على تعداد عدد من الأعمال، أطلق عليها الأعمال التجارية. والرأي الراجح فيها وقضاء، أن هذا التعداد سواء الوارد في نص المادة الثانية من القانون التجاري المصري، أو الواردة في نصوص المواد من ٢٥-٢٨ من القانون المصري، ليس وارداً على سبيل التخصيص، وإنما هو وارد على سبيل المثال الذي يقبل القياس لما يستجيب من أعمال تجارية على ما أوردته المقتن من أعمال.

وبالرجوع إلى أحكام المادة الثانية من القانون التجاري نجد أنها تنص على أن يعتبر عملاً تجارياً:

- ١- كل شراء غلال أو غيره من أنواع المأكولات أو البضائع لأجل بيعها أو بعد تهيئتها بهيئة أخرى أو لأجل تأجيرها للاستعمال.
- ٢- كل مقابلة أو عمل متعلق بالمصنوعات أو الوكالة بالتعملة أو النقل براً أو بحراً (١).

٣- كل تعهد بتوريد أشياء، وكل ما يتعلق بالمحلات والمكاتب التجارية وغيرها من المحلات المعدة للبيع بالتزايده، أو الملاعب العمومية.

٤- كل عمل متعلق بالكيميالات أو الصراقة أو السمرة.

٥- جميع معاملات البنوك العمومية، وجميع الكيميالات والسندات الأذنية.

٦- جميع المقاولات المتعلقة بإنشاء مبان، متى كان المقاول متعهداً بتوريد الأدوات والأشياء اللازمة لذلك.

(١) عند وضع القانون التجاري المصري تم تكن الطائرات قد استخدمت في النقل الجوي لما أغفل المقتن التجاري النقل والتأمين الجوي من إدراجهما بين الأعمال التجارية.

٧- جميع العقود والتعهدات الحاصلة بين التجار والمتمسجين والممارسة، والصياغة، ما لم تكن تلك العقود والتعهدات المذكورة بحسب نوعها أو بناء على نص العقد.

٨- كل عمل متعلق بإنشاء السفن أو شرائها أو بيعها للسفر داخل القطر أو خارجه وجميع الوسائل البحرية المتعلقة بالتجارة.

٩- كل بيع أو شراء مهمات أو أدوات أو ذخائر للسفن، وكل استئجار أو تأجير للسفن بالنول، وكل اقراض أو استقراض بحري، وكل عقد تأمين من الأخطار وجميع العقود الأخرى المتعلقة بالتجارة البحرية.

١٠- كل اتفاق أو مشاركة على ماهيات وأجر الملاحين.

١١- استخدام البحريين في السفن التجارية.

وبلاحظ أن الأعمال التجارية التي عددتها المادة الثانية من القانون التجاري تنقسم إلى قسمين:

١- أعمال تجارية بطبيعتها، لا يشترط فيها التكرار أو الاحتراف ومنها الأعمال المتعلقة بالكيمبيالات والصرافة والسمسة.

٢- أعمال ليست تجارية إلا إذا تمت على وجه المقايضة أو المشروع أى على وجه الاحتراف والممارسة المتكررة المنتظمة ومنها: مقاولات التوريد والنقل والوكالة بالعمولة وإنشاء المبانى.

ويطلق على الأعمال التي نص عليها القانون، الأعمال التجارية الأصلية تميزاً لها عن الأعمال التجارية بالثبغية السابق الإشارة إليها.

وبالرجوع كذلك إلى نصوص القانون الضريبي في شأن تحديد المهنة أو الأعمال والمنشآت التجارية التي تخضع أرباحها للضريبة، نجد أن المقام الضريبي اكتمل بمقتضاها في المواد من ١٥ - ٢٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على النحو التالي:

- ١- المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية.
- ٢- المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف.
- ٣- منشآت المناجم والحاجر والبتروك.
- ٤- الصفقات التجارية أو الصناعية العارضة.
- ٥- المنشآت الأجنبية المشتغلة في مصر.
- ٦- أعمال الوساطة (السمسرة) والوكالة بالعمولة والتبثيل التجاري وغيرها.
- ٧- تأجير المحلات التجارية والصناعية.
- ٨- بيع الأصول الرأسمالية للسفن والمنشآت المنصوص عليها في الباب الثاني من هذا القانون.
- ٩- تشييد أو شراء العقارات على وجه الاعتياد بقصد بيعها وتقسيم أراضي البناء والتصرف فيها.
- ١٠- التصرفات العقارية داخل كردون المدينة.
- ١١- تأجير الوحدات المبنية المفروشة.
- ١٢- منشآت استصلاح واستزراع الأراضي وتربية الدواجن والخنازير.
- ١٣- إيرادات رموس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة والداخلية في ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص.

وإذا كان كل من القانون التجاري والقانون الضريبي المصري قد اكتفيا في تحديدتهما للنشاط أو الأعمال أو المهن أو المنشآت التجارية بإيراد نماذج أو أمثلة أو أنواع لهذا النشاط، دون أن يحدد القانون الضريبي على وجه الخصوص متى تعتبر المهنة أو النشاط تجاري أو صناعية حتى يتم إخضاع إيراداتها للضريبة، فإن الفقه والقضاء في مصر قد اتفقا على أن الضريبة تسرى على الأعمال والأنشطة والمهن والمنشآت المنصوص عليها سواء في المادة الثانية من القانون التجاري أو في المواد ١٥-٢٥ من القانون الضريبي السابق الإشارة إليها، إلا أن الخلاف قد وقع في الفقه الضريبي، ليس على سريان الضريبة على أرباح النشاط التجاري الوارد في نص المادة الثانية من القانون التجاري إذ لا خلاف حول خضوع أرباح هذا النشاط للضريبة، وإنما وقع الخلاف في شأن مدى تنفيذ المقتن الضريبي بنصوص القانون التجاري وهو يصدد تحديد متى تعتبر المهنة أو المنشأة تجارية ومتى لا تعتبر؟

فذهب فريق من الفقهاء (١) إلى ضرورة التقييد بما نص عليه القانون التجاري وبالتالي عدم سريان الضريبة إلا على أرباح المهن التي اعتبرها المقتن التجاري مهنة تجارية. بالإضافة إلى ما أخضعه المقتن الضريبي من أنواع النشاط الأخرى بنصوص خاصة. ويستند هذا الاتجاه إلى أن المقتن الضريبي قد حذف الفقرة ٨ من المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وذلك بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ والتي كانت تنص على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسرى على أرباح كل مهنة أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة أخرى خاصة بها، حيث نقل المقتن الضريبي بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ هذا الحكم إلى المادة ٧٢ من القانون ٢٤ لسنة ١٩٣٩ المنظمة لرعاية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وبهذا التقل لم تعد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة القانون العام لمسابق عهدها وقت تشريعها. ويكون المقتن به أحدثه من هذا التقل قد طبق من نطاق سريان هذه الضريبة وهو الأمر الذي يستلزم عدم سريانها إلا على أرباح ما عدده المقتن التجاري من مهن وعمليات وما أخضعه المقتن الضريبي من مهن أخرى بنصوص خاصة.

ويتجه فريق آخر من الفقهاء القانون الضريبي إلى أن المقتن الضريبي لا ينفي له أن يتقيد في فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بما أورده المقتن التجاري من مهن ومنشآت، بل له أن يقيس عليها أي مهن أو أعمال أخرى مشابهة تدخل ضمن الأعمال التجارية من الناحية القانونية.

وقد أخذ على هذا الرأي أنه يؤدي إلى تحكم الإدارة وتعسفها من الناحية العملية دون أن تكون ملزمة بأساس قانوني محدد وواضح المعالم في شأن ما يعد وما لا يعد من الأعمال التجارية وبالتالي بما يخضع وما لا يخضع منها للضريبة.

ويذهب فريق ثالث إلى ضرورة تبني معيارين لتحديد المهن والمنشآت التجارية:

الأول: معيار قانوني يهدف إلى تحديد المقصود بالمهن التجارية، وهو معيار

(١) راجع الأستاذان د/محمد خلى مراد - تشريع الضرائب ١٩٥٢ ص ٢٥٩، المستشار/ كامل محمد بدرى - المرجع في تشريعات الضرائب تشعبا وقضاء - دار الفكر العربي ص ١٣٧ وما بعدها.

العمل التجاري - وهنا يجب التفتيد بنصوص القانون التي لا تميز بين العمل التجاري من أمثلة للأعمال التجارية في المادة الثانية منه، فقد استقر الفقه والقضاء الحديث في مصر أنها غير واردة على سبيل الحصر، وإنما يجب التفتيد بالشروط الواسعة التي أوردها القانون التجاري للتاجر وفي مقدمتها شرط الاخترافة، وعلى ذلك لا يمكن أن يخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن كافة الأعمال التي يمارسها كل من يتحقق عليه وصف التاجر مما يتصل بأعمال حرفته ومهنته.

المعيار الثاني: وهو معيار في ذو طبيعة اقتصادية، ويستعمل للتفريق بين المقصود بالمهن الصناعية، فتكون يصدد مهن صناعية إذا كان النشاط يهدف إلى تحويل المادة من هيئتها الأصلية إلى هيئة أخرى، سواء كان يصنع المواد التي يرض عليها القانون التجاري أم لا.

وقد سبق في رابع إلى وضع طائفة من الشروط أو القيود لتحديد ماهية العمل أو المهنة التجارية التي تخضع إيراداتها للضريبة، تهدف إلى قياس العمل التجاري عما قد يختلط به من الأعمال المدنية الأخرى، ومن أهم هذه الشروط:

- ١- قيام العمل أو المهنة على أساس المزج بين المثلثين التاليين:
- ٢- أن يعمل الممول لحساب نفسه على وجه الاستقلال وتحت مسؤوليته، بحيث:
- ٣- تولد (تحقق) قصد الربح أو نية تحقيق الكسب.
- ٤- أن يتحقق الربح المنشأ مستقلة تعمل في مصر.
- ٥- ألا يكون الربح ناتجاً عن عمليات زراعية (١).

وعلى وجه العموم فإن الرأي الراجح فقها وقضاء أن القانون الضريبي المصري لا يستلزم لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أن يكون الممول لها تاجراً بالمعنى الفني أو القانوني لكلمة تاجر، ولا أن يكون العمل الذي يمارسه الممول عملاً تجارياً بالمعنى القانوني للعمل التجاري، بل يكفي لسريانها أن يتحقق نشاط اقتصادي ينطوي على قصد الربح ويترج فيه الجهد البشري مع رأس المال، بحيث

(١) راجع في ذلك أ. د. السيد عبد المولى - التشريع الضريبي المصري - دار الفكر العربي ١٩٧٦ ص ٢٦٤ - وراجع كذلك: د. مجدى محمود شهاب - دراسات في التشريع الضريبي المصري - دار المطبوعات الجامعية ١٩٩٤ ص ١٣٩ وجامعة القاهرة ١٩٩٠ ص ١٢١.

يقع هذا النشاط من الممول على وجه الاستقلال.

ثانها: مساعدة النشاط أو المهن الصناعية: لم يحدد المقتن الضريبي أرباح التجارية ماحية أو مدلول المهن والمنشآت الصناعية، على غرار ما فعل في المهن والمنشآت التجارية، وإن كان قد حدد بعضا من المهن والمنشآت الصناعية ضمن تعدادها، فمنها المنشآت التجارية وذلك مثل شراء السلع لأجل بيعها بعد تجهيزها بهيئة أخرى، والأعمال المتعلقة بإنشاء السفن والمهائن، إلا أن المقتن قد أورد هذه المهن على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، لذلك فإن الرأي الراجح في فهم القانون الضريبي أن المهن والمنشآت الصناعية التي تسرى عليها الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي هي تلك التي تتناول المواد الأولية بتحويلها، أي بالتغيير من شكل إلى آخر كلياً أو جزئياً بقصد إعادة بيعها والحصول على ربح وذلك مثل صناعة حلج الأقطان أو غزلها أو نسجها أو صباغتها وتجهيزها، وصناعات الجلود والأخشاب وغيرها من الصناعات التحويلية، وكذا الصناعات الاستخراجية أي التي تقوم على استخراج ثروات الفحم والحديد والنفط والبتروكروم وصيد الأسماك من أجل بيعها والتكسب من روائها، ويدخل ضمن المهن والمنشآت الصناعية كذلك صناعة النقل بمختلف وسائله البرية والبحرية والجوية بقصد الحصول على ربح.

ثالثا: مسلك المقتن الضريبي المصري في تحديد إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ فرض المقتن الضريبي المصري ضريبة سنوية على:

- أ- أرباح المهن والمنشآت التجارية.
- ب - أرباح المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف^(١).

ولم يقرر المقتن الضريبي المصري فرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت الصناعية حتى التعديل الذي أجراه بمقتضى القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ الصادر

(١) راجع المادة ٣٠ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩.

فى ١٩٧٨/٧/٢٠ حيث عدل أحكام المواد ٣٠، ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وقد كانت المادة ٣٠ المشار إليها قبل تعديلها تنص على أنه: «اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية، أو المتعلقة بالحرف ومن بينها امتيازات ومنشآت الناجم وغيرها بغير أى استثناء، إلا ما ينص عليه القانون». ويعتضى التعديل المشار إليه أصبح النص كالتالى: «تفرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية، أو المتعلقة بالحرف، وكل منشأة مستغلة فى جمهورية مصر العربية كما تسمى الضريبة على... ثم حدد المقتن أحد عشر نشاطاً تجارياً وصناعياً وحرفياً أخضع الربح الناتج عنها للضريبة، ثم استمر المقتن فى فرض الضريبة على أرباح المنشآت والمهن الصناعية فى تعديل ١٩٨١ بمقتضى القانون ١٥٧، وفى تعديل ١٩٩٣ بمقتضى القانون ١٨٧ وإن كان هذا التعديل قد أخذ أرقام مواد مختلفة، وصياغة مغايرة مع كل تعديل.

والملاحظ أن المقتن الضريبى بداية من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ونهاية بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد أطلق على هذه الضريبة اسم الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ونحن نعتقد أن التسمية الصحيحة لها فى ظل القوانين السابقة كان ينبغى أن تكون: الضريبة على الأرباح التجارية والحرفية، وأن التسمية الصحيحة لها بعد اخضاع أرباح المهن والمنشآت الصناعية ينبغى أن تكون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والحرفية، إذ لا ينبغى اهدار التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية، ولعل من المناسب هنا أن نشير الى معايير التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية:

١- معيار حجم ومقدار مساهمة رأس المال مع العمل فى إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، إذ لا شك أن حجم ودور رأس المال فى شراء العدد والآلات وتشغيلها وصيانتها وإحلالها والمضاربة على المواد الأولية اللازمة للمهن الصناعية يفوق كثيراً ما هو مطلوب منه فى المهن الحرفية، فالمحرفيون عبارة عن طائفة متوسطة بين الصناع والأفراد العاديين، يعتمدون أساساً فى حرفهم على العمل اليدوى وقد يستعينون ببعض أموال بسيطة، فضلاً عن اعتمادهم بمصفة أساسية فى حرفتهم على المواد الأولية التى يقدمها لهم عملاؤهم، أو التى يحضرونها لحساب العملاء. فالتجار صاحب الرخصة البسيطة الذى لا يملك سوء دكانه وبعض أدوات المهنة أو الحرفة والذى يأتى له العصيل بالأخشاب والحديد اللازمة لتصنيع باب أو شبك إنما

في ١٩٧٨/٧/٢٠ حيث عدل أحكام المواد ٣٠، ٣١ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وقد كانت المادة ٣٠ المشار إليها قبل تعديلها تنص على أنه: «اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية، أو المتعلقة بالحرف ومن بينها احتيازمات ومنشآت الناجم وغيرها بغير أي استثناء إلا ما ينص عليه القانون». ويقتضى التعديل المشار إليه أصبح النص كالتالي: «تفرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية، أو المتعلقة بالحرف، وكل منشأة مستغلة في جمهورية مصر العربية. كما تسري الضريبة على ثم تعدد المقتن أحد عشر نشاطاً تجارياً وصناعياً وحرفياً أخضع الربح الناتج عنها للضريبة. ثم استمر المقتن في فرض الضريبة على أرباح المنشآت والمهن الصناعية في تعديل ١٩٨١ بمقتضى القانون ١٥٧، وفي تعديل ١٩٩٣ بمقتضى القانون ١٨٧ وإن كان هذا التعديل قد أخذ أرقام مواد مختلفة، وصياغة مغايرة مع كل تعديل.

والملاحظ أن المقتن الضريبي بنهاية من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ونهاية بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد أطلق على هذه الضريبة اسم الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ونحن نعتقد أن التسمية الصحيحة لها في ظل القوانين السابقة كان ينبغي أن تكون: الضريبة على الأرباح التجارية والحرفية، وأن التسمية الصحيحة لها بعد اخضاع أرباح المهن والمنشآت الصناعية ينبغي أن تكون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والحرفية، إذ لا ينبغي إهدار التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية، ولعل من المناسب هنا أن نشير إلى معايير التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية:

١- معيار حجم ومقدار مساهمة رأس المال مع العمل في إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، إذ لا شك أن حجم ودور رأس المال في شراء العدد والآلات وتشغيلها وصيانتها واحلالها والمضاربة على المواد الأولية اللازمة للمهن الصناعية يفوق كثيراً ما هو مطلوب منه في المهن الحرفية، فالحرفيون عبارة عن طائفة متوسطة بين الصناع والأفراد العاديين، يعتمدون أساساً في حرفهم على العمل البدوي وقد يستعينون بزموس أموال بسيطة. فضلاً عن اعتمادهم بصفة أساسية في حرفتهم على المواد الأولية التي يقدّمها لهم عملاؤهم، أو التي يحضرونها لحساب العملاء. فالنجار صاحب الورشة البسيطة الذي لا يملك سوى دكانه وبعض أدوات المهنة أو الحرفة والذي يأتي له العميل بالأخشاب والحدائد اللازمة لتصنيع باب أو شباك إنما

في ١٩٧٨/٧/٢٠ حيث عدل أحكام المواد ٣٠، ٣١ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩. وقد كانت المادة ٣٠ المشار إليها قبل تعديلها تنص على أنه: «اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية، أو المتعلقة بالحرف ومن بينها امتيازات ومنشآت المناجم وغيرها بغير أي استثناء إلا ما ينص عليه القانون». وعملت على التعديل المشار إليه أصبح النص كالتالي: «تفرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية، أو المتعلقة بالحرف، وكل منشأة مشغولة في جمهورية مصر العربية كما تسرى الضريبة على...» ثم هذه المقتن أحد عشر نشاطاً تجارياً وصناعياً وحرفياً أخضع الربح الناتج عنها للضريبة، ثم استمر المقتن في فرض الضريبة على أرباح المنشآت والمهن الصناعية في تعديل ١٩٨١ بمقتضى القانون ١٥٧، وفي تعديل ١٩٩٣ بمقتضى القانون ١٨٧ وإن كان هذا التعديل قد أخذ أرقام مواد مختلفة، وصياغة مغايرة مع كل تعديل.

والملاحظ أن المقتن الضريبي بداية من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ونهاية بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد أطلق على هذه الضريبة اسم الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ونحن نعتقد أن التسمية الصحيحة لها في ظل القوانين السابقة كان ينبغي أن تكون: الضريبة على الأرباح التجارية والحرفية. وأن التسمية الصحيحة لها بعد إخضاع أرباح المهن والمنشآت الصناعية ينبغي أن تكون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والحرفية، إذ لا ينبغي إهدار التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية، ولعل من المناسب هنا أن نشير إلى معايير التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية:

١- معيار حجم ومقدار مساهمة رأس المال مع العمل في إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، إذ لا شك أن حجم ودور رأس المال في شراء العدد والآلات وتشغيلها وصيانتها وإحلالها والمضاربة على المواد الأولية اللازمة للمهن الصناعية يفوق كثيراً ما هو مطلوب منه في المهن الحرفية، فالحرفيون عبارة عن طائفة متوسطة بين الصناع والأفراد الصadiين، يعتمدون أساساً في حرفهم على العمل اليدوي وقد يستعينون بمرؤوس أموال بسيطة. فضلاً عن اعتمادهم بصفة أساسية في حرفتهم على المواد الأولية التي يقدمها لهم عمالهم، أو التي يحضرونها لحساب العملاء، فالنجار صاحب الورشة البسيطة الذي لا يملك سوى دكانه وبعض أدوات المهنة أو الحرفة والذي يأتي له العمل بالأخشاب والخدايد اللازمة لتصنيع مذب أو شباك إنفا

١- اشتغال الممول لحساب نفسه: أي مزاولته لمهنته بصفة مستقلة وعدم ارتباطه بغيره برابطة التبعية القانونية أو الاقتصادية، بحيث يخرج عن نطاق أو دائرة الأجير الخاضع لرب العمل، إلى نطاق من يعمل لحسابه ومصلحته الشخصية وتحت مسؤوليته، حيث يخضع الأول حتى ولو ظهر في صورة شريك بالعمل لضريبة المراتب وما في حكمها مادام يتقاضى أجراً معلوماً ومادامت العلاقة التي تربطه بالعمل هي علاقة التبعية لرب العمل، فلو أن شخصاً ما، غير مسموح له بمزاولة مهنة الطب المنتجة مستشفي وعين لها مديراً طبيباً بمرتبة مقطوع سواء في صورة راتب شهري أو أسبوعي أو نسبة من ثمن تذكرة كل مريض، فإن هذا الراتب لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية مهما كان مظهر هذا الطبيب المدير أمام المرضى أي حتى لو اعتقدوا أنه صاحب المستشفى.

وكذا لو استخدم صاحب المنشأة أو المشروع التجاري مديراً ومنحه صلاحية التصرف في بيع منتجات المشروع نظير نسبة مئوية من الربح فإن ما يتقاضاه هذا المدير لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية، نظراً لأن العلاقة التي تربطه برب العمل علاقة تبعية تكن طرفيها من إفعالها وفقاً لقانون عقد العمل الفردي^(١).

والأمر يختلف في حالة ما لو اشترك اثنان في تأسيس شركة أحدهما برأسماله والآخر بعمله على أن يتم اقتسام الأرباح وتوزيع الخسائر بينهما بنسب معينة ينص عليها عقد التأسيس، فإن ما يحصل عليه الشريك بالعمل يخضع لضريبة الأرباح التجارية لأن علاقته بشريكه الآخر ليست علاقة تبعية، وإنما هو يعمل لحساب نفسه.

وفي هذا المعنى قضت محكمة النقض بأن مركز المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو في شركة الترخيص بالأسهم هو وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض، سواء بمسؤولية مركز التأجير المفرد صاحب المنشأة، الذي لا يفرض له القانون عند احتساب الضريبة على أرباحه أجراً مقابل أدائه إياها، ولا فرق بين الاثنين، وحقيقة الأمر في عمل مدير الشركة أنه يعتبر ضمن حصته في رأس المال، فما يأخذه في مقابل عمله هذا يكون بحسب الأصل حصة في الربح مستحقة لشريكه، لا

(١) أ. د. بهجت حسني - المحاسبة الضريبية - مكتبة عين شمس ١٩٧٨ من ١١٩.

أجراً مستحقاً لأجير وبالتالي وبقدر ما تتمتع له أرباح الشركة يكون مرتبه خاضعاً للضريبة على الأرباح التجارية (١١).

كما قضت محكمة النقض بأنه إذا كانت محكمة الموضوع للأدلة السائفة التي أوردتها قد استخلصت من الوقائع المطروحة عليها في حدود سلطتها الموضوعية أن صلة الممول بالشركة التي يتعامل معها ليست صلة مستخدم أو أجير، بل كان وكيلًا بالعمولة في تصريف منتجاتها، وركزت على هذا النظر أن ما كان يتقاضاه منها يعتبر ربحاً تجارياً تسري عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فإنها تكون قد طبقت القانون تطبيقاً صحيحاً (١٢).

٢- الشرط الثاني: الاحتراف: يعني شرط الاحتراف مزاولة المهنة أو النشاط أو العمل الذي يخضع إرادته للضريبة، على وجه الاعتقاد والتكرار، والأصل العام أو القاعدة العامة أن الأرباح التي يحققها الممول بصفة عارضة لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والحرفية، بحيث يلزم لانخضاع مثل هذه الأرباح استثنائها بنص خاص في القانون، كما سيأتي في العسولة والسمرية.

إلا أنه لا يلزم لتحقيق شرط الاحتراف تكرار مباشرة الممول لنفس المهنة أو العمل يومياً، وإنما العبرة بحسب طبيعة المهنة أو العمل، فقد يكون النشاط عومسياً مثل تجارة القطن وتاجير الشاليهات على المصايف، وقد يتطلب النشاط ممارسته يومياً وذلك مثل محلات البقالة والمأفشة والملبوسات وغيرها. كما أن المققن قد يشهد الاحتراف عند ممارسة الممول لأنشطة معينة ولو لمرة واحدة مثل تقسيم وبيع أراضي البناء على نحو ما سيأتي.

ولا ينبغي تحقيق شرط الاحتراف أن يكون الممول غير تاجر أو عديم أو ناقص الأهلية أو ممنوعاً من الانخراط بمقتضى قوانين خاصة أو يؤول نشاطاً غير مشروع فمن استأجر محلاً وزوده بأدوات المهنة أو الحرفة، ثم استأجر مديراً وعمالاً وزاول من خلالها نشاطاً معيناً، لمحقق بالنسبة له شرط الاحتراف ولو لم يمارس هو أى نشاط

(١١) الطعن رقم ١٦٨ سنة ٢٠ في جلسة ١٩٦٥/٦/١٦ د/أحمد محمود حسني - قضاء النقض الضريبي ص ١٣٦.

(١٢) الطعن رقم ١٨٨ سنة ١٩ في جلسة ١٩٥٢/٢/٢٨ المرجع السابق ص ١١٢.

في هذا المحل. ولو ورث طفل صغير محلا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا واستمر الوصي عليه في إدارته نهاية عنه، فإن ذلك لا ينفي شرط الاحتراف عنه ولو قام شخص بتصنيع أو بالبيع أو بالتجارة في المحل أو أدار منزلا للتجارة أو القمار أو تهريب المخدرات مثلا أو باع بأزيد من التسعة المجرية عند وجودها، أو التجر في سلع فاسدة أو مهينة، أي مارين نشاطا غير مشروع وفقا لأحكام القانون، فإن نصوص قوانين الضرائب، لا تمنع من فرض الضريبة على الإيراد الناتج عن هذا النشاط غير المشروع، وهي تفرق في ذلك بين مشروعية النشاط وفرض الضريبة على أرباحه وليس معنى فرض الضريبة على إيرادات النشاط غير المشروع، أن الضريبة قد صبغت هذا النشاط بالمشروعية، بل يظل كذلك في نظر القانون نشاطا غير مشروع.

وفي المعنى المتقدم للاحتراف قضت محكمة النقض المصرية بأن العبرة في خضوع أرباح عمليات شراء العقارات بنية إعادة بيعها ويقصد المضاربة - لضريبة الأرباح التجارية والصناعية متى توافر ركن الاعتقاد، هي بطبيعة الاستقلال لا بصفة المستقل، الأمر الذي أخذ بالمشروع إلى تقرير حكم خاص بها، بغض النظر عما إذا كانت هذه العمليات تجارية أو مدنية، وبغض النظر عما إذا كان من قام بها تاجرا أو غير تاجر (١).

كما قضت محكمة النقض بأن العبرة في خضوع الربح الناتج من شراء وبيع الأوراق المالية لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ليست بمجرد تكرار هذه العمليات في السنة الضريبية الواحدة، بل العبرة بالاحتراف أي بشيوع أن الممول اتخذ هذه الأعمال مهنة معتادة له، فإذا كان الممول لم يقصد من تكرار عمليات البيع والشراء إلا مجرد توظيف ماله فحسب أي يقصد استثماره، فإنه بذلك يخرج عن نطاق الامتهان. أما إذا كان قد ثبت أن الممول قد اتخذ من عمليات شراء وبيع الأوراق المالية في البورصة مهنة معتادة له بنية المضاربة للفادة من فروق الأسعار، مما يخرجها عن كونها مجرد عمليات متكررة قصد بها توظيف المال واستثماره، أو مجرد مضاربة عرضية من غير محترف، فإن الأرباح الناتجة عن هذه العمليات

(١) الطعن رقم ١٨٦ سنة ٢٤ في جلسة ١٩/١٢/١٩٥٨ من ٩ ص ٢٢٤ - د/أحمد محيود

حسن، قضاء النقض الضريب من ١٢٧، مرجع سابق.

تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ولا محل للقول بأن الشخص الذي يشتغل في البورصة، وهو لا يتعاقده إلا مع سمسار البورصة، دون أن تكون له صلة بأي عمل لا يعتبر محترفاً، مهما تكررت عملياته في البيع والشراء، لأن سمسار البورصة الذي يوسطه المتعامل في عقد صفقاتها يبيع وشواء، ليس إلا وكيلًا عن هذا العميل، يعمل لحسابه بحكم التنظيم القانوني الذي فرضه المقتن للتعامل في البورصة يبيع وشراء للقيم المتقولة (١). وعلى ذلك:

فإنه يتعين لخصوع إيرادات النشاط التجاري والصناعي للضريبة أن يزاول الممول هذا النشاط على وجه الاحتراف، أي بصفة معتادة ومستمرة ومنظمة، وأن يتخذ من هذا النشاط وسيلة لرزقه، بحيث يصبح مهنة وحرفة له.

ويعتبر الاعتماد على مباشرة النشاط، شرط جوهري لتعلق الاحتراف، ويذهب البعض (٢) إلى أن اشتراط فكرة المنشأة يعنى عن شرط الاحتراف، فالمنشأة باعتبارها تنظيم يقصد به تجميع عناصر الانتاج بنية الحصول على الربح، يدل على نية القائم به في مزاولة العمليات التجارية (أو الصناعية أو الحرفية) على وجه الاعتماد، ومعنى تم هذا التنظيم تكون أمام منشأة سواء باشر صاحبها عمليات الاستغلال، أو لم يباشر سوى عملية منفردة، أو لم يأت بأي عمل ما، ومن ثم فإن تكوين الشركة أو انشاء المصنع أو الورشة أو اعداد المحل التجاري، كل هذه الأعمال تمثل تنظيمًا يقصد منه ممارسة العمليات التجارية على وجه الاعتماد، أي منشأة تكشف عن نية صاحبها في الاعتماد والحصول على ربح.

وإذا كان الاحتراف أو الاعتماد شرطًا جوهريًا كما قدمنا لخصوع إيرادات النشاط التجاري والصناعي والحرفي للضريبة، فإن الخروج عليه لا يكون إلا بنص قانوني خاص بمعنى أن المقتن إذا أراد اخضاع إيراداته، لا يتوفر فيه شرط الاحتراف أو الاعتماد، فإن تحقيق ذلك لا يتم إلا بنص، وسواء بآني ما أورده المقتن الضريبي

(١) - الطعن رقم ١٢٠ سنة ٢٤ ق. جلسة ١٩٥٨/٦/٥ - قضاء النقض الضريبي ص ١٢٨ مرجع سابق.

(٢) - راجع: أ- د/ زين العابدين ناضر - التشريع الضريبي المصري - دار الفكر العربي، ١٩٧٦، ص ٢٩٨.

خروجاً على هذا الشرط من نصوص متعلقة باختصاص التصرف في الأراضي الفضاء، المعدة للبناء وفق إيرادات السمسرة والعمولة العارضة، وبناءً على ذلك، فإن الربح العارض لا يدخل في نطاق إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاصة للضريبة، إلا إذا نص عليه صراحة، كما هو الحال في السمسرة والعمولة، أو توفرت فيه شروط الصفقة الواحدة الواردة بالمادة الشاملة من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧(١).

وقد قطعت محكمة النقض بأن التثبيت من توفر ركن الاعتیاد من مسائل الواقع التي تستقل بتقديرها، محكمة الموضوع (٢).

٢- الشرط الثالث: قصد الربح، ومفهوم المخالفة لهذا الشرط هو: أن الإيراد لا يخضع للضريبة إذا لم يقصد صاحبه إلى الربح أو التكسب من وراء النشاط الذي قام به، وقد أخذ المقتن الضريبي المصري بالمعنى المتصور من هذا الشرط ومن مظاهر ذلك ما يأتي:

(أ) سكت عن اختصاص المؤسسات والجمعيات التي لا ترمى إلى الكسب من مزاولتها نشاطها الاجتماعي أو الثقافي أو الديني، وذلك في حدود هذا النشاط، على اعتبار أن هذه المؤسسات والجمعيات ليست منشآت تجارية أو صناعية أو حرفية.

(ب) أعطى المفتان صراحة في المادة ٢/٢٤ ما يستخدمه المزارع في مشروعات الاستغلال الزراعي من دواب أو مواشي وكفا ما يقوم بتربيته أو تسميته لتفجته الخاصة وذلك في حدود عشرين رأساً، حيث لا يرمى إلى التكسب من ورائها.

(١) تنص هذه المادة على أنه: يقصد بالصفقة الواحدة في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة ١٥ من القانون: كل عملية شراء بنية البيع لأشياء - منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي وبشرط: (أ) أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي (ب) أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها على عشرين ألف جنيه، أو أن يزيد إجمالي الربح المحقق منها على أربعة آلاف جنيه.

(٢) الظمن رقم ٨٨١ سنة ٥٠ في جلسة ٢٩/١٠/١٩٨٤ - قضاء النقض الضريبي من ١٤٧، مرجع سابق.

(ج) أعفى المقتن كذلك في المادة ٤/٣٦ أرباح صناديق التأمين الخاصة بالمنشأة طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة وذلك أياً كانت مجالات الاستثمار التي تستثمر فيها هذه الصناديق أموالها.

ومما هو جدير بالذكر أن إعفاء الجمعيات التي لا تقصد الربح من وراء نشاطها الاجتماعي أو الثقافي أو الديني يقتصر فقط على ما يتصل بهذا النشاط الخيري، بمعنى أن هذه الجمعيات لو زاولت نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً من المهن والأنشطة الخاصة بالضريبة، بغرض التكسب فإنها تخضع عن أرباحها بالضريبة. وأغراضها في الحالة الأولى جاء نتيجة لأنها ليست منشآت تجارية أو صناعية أو حرفية، وإنما هي مؤسسات خدمية، وبالتالي فإنها غير مخاطبة بأحكام الباب الثاني من القانون ١٨٧، أما إخضاعها في الحالة الثانية بالضريبة، فقد جاء نتيجة تحولها عن غرضها الخدمي إلى غرض تحقيق الربح، فتتحقق بذلك شرط الإخضاع بالضريبة.

وتطبيقاً لذلك فإن مصلحة الضرائب قد أصدرت مجموعة من التعليمات التفسيرية لتنظيم إعفاء الجهات التي لا ترمى إلى الكسب من ضريبة الأرباح التجارية ومن ذلك على سبيل المثال: الطرق الصوفية، والجمعيات التعاونية المنزلية، ففي شأن الطرق الصوفية أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٢٦) بتاريخ ١٩٧٧/٩/٢٧ بشأن الإعفاءات الضريبية المقررة بالقانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٧٦ بنظام الطرق الصوفية، وقد ورد في هذه التعليمات بشأن الإعفاء المقرر لهيئات الطرق الصوفية من ضريبة الأرباح التجارية: فعلى ما تحققه هذه الهيئات من إيرادات في حدود نشاطها الديني أو الثقافي أو الاجتماعي من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أما إذا امتد نشاط هذه الهيئات إلى مزاوله نشاط يخضع بطبيعته بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، فإن أرباحها من هذا النشاط تخضع لهذه الضريبة^(١).

(١) راجع: التعليمات التفسيرية والتنفيذية التي أصدرتها مصلحة الضرائب في المدة من أول فبراير ١٩٧٠ حتى آخر ديسمبر ١٩٨٢ - الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل ومصلحة الضرائب - ص ١٩٩ - الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية ١٩٨٣.

وفي شأن الاعفاءات المقررة في لوائح التعاون المنظمة لعمل الجمعيات التعاونية التي تهدف أساساً لتحقيق مطالب ومصالح أعضائها أصدرت مصلحة الضرائب عدة تعليمات تفسيرية وتنفيذية لتنظيم هذه الاعفاءات. إذ في شأن الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والانتاجية الخاضعة لأحكام القانونين ١٠٩، ١١٠ لسنة ١٩٧٥ وما ورد فيها من إعفاءات أصدرت مصلحة الضرائب بتاريخ ١٤/٧/١٩٧٧ تعليماتها التفسيرية رقم ١، وبموجب التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٧. أدخلت بعض التعديلات على هذه التعليمات التفسيرية. وبموجب التعليمات التفسيرية المشار إليها وبموجب المصلحة النظر إلى أنه فيما يتعلق بالجمعيات التعاونية الاستهلاكية والانتاجية المكونة وفقاً للقانون رقم ١٠٩، ولم ١١ لسنة ١٩٧٥ يراعى ما يلي:

١- أن الاعفاءات الضريبية لهذه الجمعيات يعمل بها اعتباراً من

١٩٧٥/٩/١٨.

٢- أن الاعفاءات الضريبية المقررة لها تنحصر في الآتي:

(أ) الاعفاء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن نشاطها التجاري والصناعي أو أي نشاط يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

٣- الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والانتاجية المكونة قبل صدور هذين القانونين لا تستمتع بهذه الاعفاءات إلا من تاريخ إتمام إجراءات شهرها.

٤- على المأمورات أن تقوم بحصر كافة الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والانتاجية الواقعة في دائرة اختصاص كل منها والمكونة في ظل القانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ المعدل بالقانون رقم ١٢٨ لسنة ١٩٥٧ للوقوف عما إذا كانت قد أعادت شهرها وفقاً للأوضاع والشروط الجديدة المنصوص عليها في القانون ١٠٩، ١١٠ لسنة ١٩٧٥ سالف الذكر، فإذا تبين لها عدم اتخاذ إجراءات الشهر وفقاً لهذين القانونين، أو لم تنجح مهلة جديدة بقرار من الوزير المختص بذلك، فيسعين إخضاع هذه الجمعيات للضرائب بكافة أنواعها وفقاً للقانون^(١).

(١) نفس المرجع ص ١٨٥.

وتاريخ ١٩٨٧/١١/١٧ أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٧ التي عدلت بمقتضاها المصلحة عن قصر هذه الاعفاءات على الجمعيات التي نشأت لأول مرة وفقاً لأحكام القانونين ١٠٩، ١١٠ لسنة ١٩٧٥ أو التي كانت قائمة ثم أعادت شهر نظامها وفقاً لأحكام هذين القانونين خلال المدة المحددة، إلى أنطباق أحكام القانونين المشار إليهما على كافة الجمعيات التي كانت قائمة عند نفاذهما سواء منها التي أعادت شهر نظامها من جديد أو التي لم تعد شهر نظامها، كل في نطاق سريان الاعفاء المقرر في كل منهما على الجمعيات التي ينطبق عليها، وعلى أن يعمل بهذه التعليمات اعتباراً من تاريخ العمل بالتعليمات التفسيرية العامة رقم ٤ لسنة ١٩٧٧ المشار إليها (١).

كما أكدت مصلحة الضرائب شرط قصد الربح للمنشأة التي تمارس أعمالاً تجارية أو صناعية، حتى تخضع أرباحها من هذه الأعمال للضريبة وذلك بتعليماتها التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٧٨ بشأن الاعفاءات الضريبية للأحزاب السياسية، وقد وجهت المصلحة النظر في هذه التعليمات إلى أن الاعفاء الوارد في القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٧ بنظام الأحزاب السياسية يسري على ما يأتي:

١- يعفى الحزب من الضريبة على إيرادات رسوم الأموال المنقولة.

٢- يعفى الحزب من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن نشاط إصدار الصحف أو استغلال دور النشر أو الطباعة، بشرط أن يكون هدفها الأساسي خدمة أغراض الحزب (٢).

أما إذا زوال الحزب أي نشاط تجاري آخر، فلا يسري عليه هذا الاعفاء. ويجدير بالذكر أن قانون نظام الأحزاب السياسية الصادر بالقانون ٤٠ لسنة ١٩٧٧ قد اشترط لتمتع أي حزب بالاعفاءات الضريبية الواردة به، أن يحصل على عشرة مقاعد على الأقل في مجلس الشعب في أية انتخابات عامة لاحقة للدورة البرلمانية

(١) الأستاذ/ شعبان امام حافظ - سلسلة المرشد في التشريع المالي والضريبي - ج ٢ يناير ١٩٨٩ - ص ١٠٤-١٠٧ يتصرف.

(٢) مجموعة التعليمات التفسيرية والتنفيذية لقرار ٧- ديسمبر ١٩٨٢ ص ١٩٢ يتصرف، مرجع سابق.

المنتهية في سنة ١٩٨٦، وإلا رفع عنه هذا الاعفاء...

ويعتبر شرط توفر نية الكسب لدى الممول نتيجة حتمية لشرط الاعتراف السابق عليه، لأن الاعتراف لا يتحقق إلا إذا كان مقرونا بنية الكسب.

٤- الشرط الرابع: تعلق الربح بمنشأة تعمل في مصر: ومضمون هذا الشرط هو خضوع الأرباح التي تتحقق من نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي تكون مصر مصرا له، للضريبة أما كانت جنسية صاحبه وأيا كان موطنه، وقد نصت على هذا الشرط المادة ١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ بقولها: «تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المنضام والشريك الموصى في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، والشريك في شركات الواقع. وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذة شكل منشأة مستقلة.

ويفهم من هذا النص أن العبرة في خضوع الأرباح المشار إليها فيه للضريبة المصرية هي بالمكان الذي تتحقق أو تتولد فيه هذه الأرباح وليست لمكان انبثاقه أو لمكان المركز الرئيسي للمنشأة التي حققتها، ويظهر هذا النص ثلاثة احتمالات بالنسبة لنشاط المنشأة هي:

- ١- وقوع النشاط بالكامل في مصر.
- ٢- وقوعه بالكامل خارج مصر.
- ٣- وقوعه في مصر وفي دول أخرى، كما هو الحال في شركات الطيران والسياحة والملاحة والشركات متعددة الجنسية التي تزاوّل أعمالها في عدة دول وشركات التأمين. وليست هناك صعوبة في الاحتمالين الأول والثاني، فالأرباح المنوطة عن نشاط المنشأة الذي يقع بالكامل في مصر تخضع للضريبة المصرية، بخلاف الأرباح المنوطة عن نشاط الاحتمال الثاني، وتقتصر الصعوبة في خضوع أرباح الاحتمال الثالث للضريبة في مصر، وتكمن هذه الصعوبة في معرفة الجهة على سؤاليين رئيسيين هما:

- ١- متى تعتبر المنشأة الأجنبية مشغلة في مصر ومن ثم تخضع أرباحها للضريبة؟

٢- ومتى تعتبر المنشأة المصرية أو التي مركزها في مصر مشغولة في الخارج ومن ثم لا تخضع أرباحها للضريبة؟

أما الإجابة على السؤال الأول وهو: متى تعتبر المنشأة الأجنبية مشغولة في مصر؟ فإن وجود أي منشأة يتخذ أحد مظهرين أو كلاهما: أولهما: وجود مادي أي المحل والادارة والحسابات والشخصية المعنوية المستقلة الذي تزاوئ المنشأة به وعن خلاله نشاطها التجاري أو الصناعي أو الحرفي بصورة مستمرة. أما المظهر الثاني لوجود أي منشأة فهو: الوجود الوظيفي وهو يعني أن تباشر المنشأة الأجنبية في مصر أعمالاً تجارية أو صناعية عن طريق ممثلين لها في مصر يخضعون لأوامرها سواء على وجه الاعتياد، أو لصفقة واحدة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧. والسؤال الذي يطرح نفسه هو: هل من اللازم أن يكون للمنشأة في مصر وجود مادي حتى تخضع أرباح عملياتها في مصر للضريبة، أم أنه يكفي مجرد الوجود الوظيفي وقد ثار الخلاف في الفقه الضريبي حول الإجابة على هذا السؤال.

فذهب جانب من الفقه الضريبي إلى اشتراط الوجود المادي للمنشأة المشغولة في مصر حتى يتم إخضاع أرباح عملياتها للضريبة سواء كانت منشأة مستقلة أو فرعاً أو مكتباً للبيع أو للشراء أو مكاناً لتخزين البضائع أو معملًا ومكاناً تجرى فيه العمليات التي تهدف إلى الربح.

وذهب جانب آخر من الفقه الضريبي، إلى عدم اشتراط الوجود المادي للمنشأة، حتى تخضع أرباح عملياتها في مصر للضريبة، بل يكفي الوجود الوظيفي، أي أن يكون لها نشاط تجاري أو صناعي تمارسه بصفة مستمرة أو لصفقة واحدة بواسطة ممثلين لها يأثمرون بأوامرها. وهذا الاتجاه هو الراجح جانباً.

وقد أبدت محكمة النقض المصرية الاتجاه الثاني وجرى قضاؤها على أن شرط خضوع المنشأة القائمة في الخارج لضريبة الأرباح التجارية والصناعية المصرية، أن يكون لها ممثلون في مصر يخضعون لأوامرها. أو تقوم مباشرة في مصر بنشاط تجاري أو عمليات تجارية تنسم بصفة الاعتياد^(١). وفي حكم لها قضت المحكمة المذكورة

(١) د. أحمد محمدر حسنى - قضاء النقض الضريبي الطعن رقم ١٢٩ سنة ٢١ ق جلسة

بأن المشرع لم ير قصر فرض ضريبة الأرباح التجارية على المنشآت التجارية والصناعية التي لها أماكن ثابتة تشغلها بمصر، بل قصد أن يفرضها على نوع معين من أنواع الأرباح، سواء جاءت تلك الأرباح نتيجة منشآت بالمعنى الضيق، أم نتيجة مزاولته نشاط تجاري أو صناعي بمصر على وجه الاحتياط والاعتناء^(١). كما قضت المحكمة بأنه لا يكفي لإعفاء المنشأة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ألا يكون لها بمصر مكتب فرعي أو وكيل مقوم منها وتابع لها، متى كانت الأرباح المفروضة عليها الضريبة ناجمة من مزاولتها على وجه الاستمرار والاعتناء بنشاطها كمات دبرته في مصر ولو لم يكن لها كيان محلي قائم بها^(٢). كما قضت المحكمة بأنه: تعتبر المنشأة الأجنبية مستغلة في مصر على ما جرى به قضاء محكمة النقض متى كان لها ممثلون خاضعون لأوامرها أو كان لها فرع مستقر فيها^(٣). كما قضت المحكمة بأن: مكاتب الشراء التي تنشؤها الشركات الأجنبية في مصر تخضع للضريبة على الأرباح التجارية، حكمها في ذلك حكم بيوت التصدير بالعمولة، وتقدر الأرباح التي يمكن أن تنشأ عن نشاطها تقديراً حكمياً، وإذا كان الثابت في الدعوى أن شركة أرامكو فيما وراء البحار، أنشأت لها فرعاً في مصر بتولى شراء البضائع وتوريد العمال وغير ذلك من الخدمات اللازمة لشركتي الزيت العربية، وخطوط البترول السعودية، وأخضعت مصلحة الضرائب هذه العمليات، للضريبة على الأرباح وقدرت أرباحها تقديراً حكمياً، كما لو كان القائم بها بيتاً من بيوت التصدير التي تحصل لجاسها، وأقر المحكم المظنون فيه هذا النظر، فإنه لا يكون قد خالف القانون أو أخطأ في تطبيقه^(٤).

وإذا كان الوجود الوظيفي لأي منشأة مستغلة في مصر هو مناط أو معيار خضوع الأرباح التي تحققها للضريبة في مصر تبعاً لما استقر عليه الفقه والقضاء وكان في الامكان تحقيق هذا الوجود الوظيفي (أي مجرد النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي) عن طريق ممثلين للمنشأة الأجنبية في مصر بما تقومون بأوامرها،

(١) الظمن رقم ٥٩ سنة ٢٣ ق جلسة ١٩٥٤/٥/٢٠ المرجع السابق ص ١١٥.

(٢) نفس المرجع والصيغة - الظمن رقم ٦٢ سنة ٢٣ ق جلسة ١٩٥٤/٥/٢٠.

(٣) نفس المرجع ص ١١٨ - الظمن رقم ١٩٣ سنة ٢٩ ق جلسة ١٩٦٤/٢/٢١.

(٤) الظمن رقم ١٩٣ سنة ٢٠ ق جلسة ١٩٦٥/٢/٢٣ د. أحمد معسود جعني ص ١١٩ مرجع سابق.

فقد ثار الخلاف في صفة هذا الممثل أو الوسيط أو الوكيل الذي يمكن أن يتحقق من خلاله الوجود الوظيفي للمنشأة الأجنبية في مصر، ومن ثم خضوع الأرباح التي تحققها هذه المنشأة للضريبة في مصر، وقد استقر الرأي حاليا إلى أنه يعد من قبيل المنشأة المستقلة المستقلة في بلد آخر غير موطن الشركة الأصلية كل مؤسسة تجارية أو صناعية تابعة للمشروع الأجنبي في صورة فرع أو وكالة أو مكتب وتسير في نشاطها على نحو مستمر ومستقل، وكذلك يعتبر في حكم المنشأة المستقلة ما يزاوله المشروع الأجنبي من أعمال منتظمة عن طريق وكيل مفوض من قبله له حق التصرف والتعاقد باسم والحساب المنشأة التي يعمل لها، أو يرتبط بها بعقد عمل ويزاول نشاطه عادة نيابة عنها نظير أجر، أو يودع أو يخزن بصفة معتادة في مخزن أو مستودع يمتنع مملوكة للمشروع الأجنبي بغرض بيعها^(١١).

وتسري القرائن الخاصة بكل حالة على حدة للكشف عن صفة هذا الممثل للمنشأة الأجنبية التي تعمل خارج حدودها، فمثلا تعاقد الممثل التجاري مع جهة وطنية باسم والحساب المنشأة الأجنبية التي يمثلها يعتبر قرينة على أنه وكيل مفوض، وتحمل المنشأة الأجنبية لمصروفات الإدارة التي يتكبدها وكيلها من أيجار ومصروفات غاز وكهرباء وتقل وبذلات سفر وخلافه، أو وضع لافتة على واجهة المحل الذي يشغله هذا الوكيل باسم المنشأة الأجنبية واستعمال مطبوعاتها ووضع اسمها عند التعاقد قرائن تدل على أنه أجبر بعقد عمل لهذا المشروع الأجنبي، وكذا ما يقدمه هذا الوكيل أو الوسيط من أوراق تثبت ملكية المشروع الأجنبي لما في مخازنه من بضائع وسلع معدة للبيع، قرينة تدل على أنه وكيل لحساب هذا المشروع الأجنبي.

وإذا كان الاتجاه الفقالي فقها وقضاء لخضوع أرباح المنشآت الأجنبية المستقلة في مصر لضريبة الأرباح التجارية هو الاكتفاء بالوجود الوظيفي لهذه المنشآت أي الاكتفاء بمجرد وجود نشاط تجاري أو صناعي لها في مصر، فإن مصلحة الضرائب هي الأخرى قد أكدت هذا الاتجاه وأقرته في تعليماتها التفسيرية رقم ٢ على المادة ٣٣ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ الصادرة في ١١/٧/١٩٥٤ حيث جاء بها: لا يقتصر فرض الضريبة طبقا للمادة ٣٣ من القانون على المنشأة الأجنبية التي تعمل في مصر ويكون لها كيان مادي ثابت بها، سواء أكان فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً، بل

(١١) راجع: أ. د. زين العابدين ناصر - النظام الضريبي المصري من ١٩٥٠ مرجع سابق.

يكفى أن يكون لها نشاط تجارى أو صناعى ملحوظ وعلى وجه الاعتياد والاستمرار فى مصر، ولو لم يكن لها كيان محلى بها^(١).

وأذا كانت أحكام محكمة التلغى المتعلقة، والتعليقات التفسيرية لصلحة الضرائب على المادة ٣٣ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد اشترطت لموضوع النشاط الذى تباشره المنشآت الأجنبية فى مصر عن طريق ممثليها الموثقين بأوامرها أن يتم هذا النشاط على وجه الاعتياد والاستمرار، فإن هذا الشرط لم يعد له محل فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢، الذى أخضع للضريبة صافى الأرباح التى تتحقق فى خلال السنة المالية للمنشأة من أى نشاط تجارى أو صناعى حتى ولو اقتصر هذا النشاط على صفقة واحدة وذلك وفقاً للشروط التى نصت عليها المادة الشامنة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

غير أن البعض^(٢) - ونحن نؤيده - يقيد اخضاع أرباح الصفقة المنفردة للضريبة بضرورة أن تتم فى إطار نشاط تجارى أو صناعى، بمعنى أن يكون هناك نوع من التنظيم الذى يمكن أن يستخلص منه اتجاه صاحبها الى الاستمرار فى العمل التجارى أو الصناعى حتى ولو لم يتم فعلاً إلا بصفقة واحدة، أو بمعنى أن تتم هذه الصفقة بنية المضاربة أى يكون هناك شراء وبيع من خلال نوع من التنظيم.

أما عن اجابة السؤال الثانى الذى طرحناه فى بداية حديثنا عن الشرط الرابع وهو: متى تعتبر المنشأة المصرية مشتغلة فى الخارج ومن ثم لا تخضع أرباحها المتحققة فى الخارج للضريبة على الأرباح التجارية فى مصر، فإن المقتن الضريبى المصرى قد أجاب عنه فى الفقرة الثانية من المادة ١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بقوله : وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر، الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج. ما لم يكن (أى هذا النشاط) متخذاً شكل منشأة مستقلة.

ومفهوم المخالفة لهذا النص يشير إلى أن خضوع أو عدم خضوع أرباح المنشأة المصرية المشتغلة فى الخارج والمتحققة من نشاطها فى الخارج يتوقف على صفة

(١) راجع: مجهزة الجرف ج ٣ ص ٢٩ وما بعدها، ومجموعة بدران ص ٦٠ وما بعدها.

(٢) راجع: أ.د/زكريا محمد بيومى ص ١٦٦ مرجع سابق.

يكفى أن يكون لها نشاط تجارى أو صناعى ملحوظ وعلى وجه الاعتناء والاستمرار فى مصر، ولو لم يكن لها كيان محلى بها^(١).

وأذا كانت أحكام محكمة النقض المتقدمة، والتعليقات التفسيرية لمصلحة الضرائب على المادة ٣٣ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد اشترطت لخضوع النشاط الذى تباشره المنشآت الأجنبية فى مصر عن طريق تمثيلها المقيمين بأوامرها أن يتم هذا النشاط على وجه الاعتناء والاستمرار، فإن هذا الشرط لم يعد له محل فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، الذى أخضع للضريبة صافى الأرباح التى تتحقق فى خلال السنة المالية للمنشأة من أى نشاط تجارى أو صناعى حتى ولو انتصر هذا النشاط على صيغة واحدة وذلك وفقاً للشروط التى نصت عليها المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

غير أن البعض^(٢) - ونحن نؤيده - يقيد اخضاع أرباح الصفقة المنفردة للضريبة بضرورة أن تتم فى إطار نشاط تجارى أو صناعى، بمعنى أن يكون هناك نوع من التنظيم الذى يمكن أن يستخلص منه انجذاب صاحبه إلى الاستمرار فى العمل التجارى أو الصناعى حتى ولو لم يتم فعلاً إلا بصفقة واحدة، أو بمعنى أن تتم هذه الصفقة بنية المضاربة أى يكون هناك شراء وبيع من خلال نوع من التنظيم.

أما عن إجابة السؤال الثانى الذى طرحناه فى بداية حديثنا عن الشرط الرابع وهو: متى تعتبر المنشأة المصرية مشغلة فى الخارج ومن ثم لا تخضع أرباحها المتحققة فى الخارج للضريبة على الأرباح التجارية فى مصر، فإن المقتن الضريبى المصرى قد أجاب عنه فى الفقرة الثانية من المادة ١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بقوله: وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشغلة فى مصر، الناجمة من مباشرة نشاط فى الخارج، ما لم يكن (أى هذا النشاط) متخذاً شكل منشأة مستقلة.

ومفهوم المخالفة لهذا النص يشير إلى أن خضوع أو عدم خضوع أرباح المنشأة المصرية المشغلة فى الخارج والمتحققة من نشاطها فى الخارج يتوقف على صفة

(١) راجع: مجموعة الجرف ج ٣ ص ٧٦ وما بعدها، ومجموعة بدران ص ٥٦ وما بعدها.

(٢) راجع: د. أ. زكريا محمد بيومى ص ١٦٦ مرجع سابق.

القائم بهذا النشاط في الخارج، فإن كانت مسفته لا تعدو عن كونه موهفقا تابعاً للمنشأة بأمر بأوامرها ويتعاقد باسمها لقاء أجر معلوم، فإن الأرباح المتعلقة عن هذا النشاط تخضع للضريبة في مصر، أما إذا اتخذ هذا النشاط وصف المنشأة المستقلة وذلك بوجود إدارة خاصة بها وحسابات منفردة ومدير يملك من السلطات والاختصاصات ما يمكنه من اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة، أي كان لهذه المنشأة وجود مادي في الخارج أو كانت تمارس نشاطها عن طريق وكيل مقوض مثلاً فإن أرباحها المتحققة عن نشاطها في الخارج لا تخضع للضريبة في مصر.

ومعد، فقد انتهينا في هذه المقدمة للباب الثاني من الحديث عن مساهمة النشاط التجاري والصناعي، ومسلك المققن الضريبي المصري في تحديد إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وشروط خصائص الإيرادات المتولدة عن هذا النشاط للضريبة، وننقل الآن إلى تحليل طبيعة إيرادات النشاط التجاري والصناعي والحرفي.

الفصل الأول إيرادات النشاط التجاري والصناعي والحرفي الخاصة بالضريبة

سوف نقوم في هذا الفصل وعلى نحو ما قدمنا بتحليل طبيعة الأنشطة التجارية والصناعية والحرفية التي أخضع المقتن الضريبي المصري إيراداتها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك من خلال عرض نصوص الفصل الأول من الباب الثاني من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ والتعليق عليها .

المادة ١٥ : تنسرى الضريبة على صافي أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية ومن بينها منشآت المناجم والمحاجر والبترول وغيرها أو المتعلقة بالحرف بغير استثناء إلا ما ينص عليه القانون .

كما تنسرى الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذه المادة .

يلزمنا لتفهم هذا النص الوقوف على عدد من المقاصد الواردة به ومنها :

- ١- العلاقة بين المهن الواردة بالنص والتي تشكل إيراداتها وعاء لضريبة الأرباح التجارية مع الوقوف في إيجاز على مفهوم وحقيقة هذه المهن .
- ٢- المراد بالصفقة الواحدة وشروط إخضاع الربح الناتج عنها للضريبة .

أولاً : العلاقة بين المهن الواردة بالنص : من المسلم به أن العمل يشكل مصدراً رئيسياً لكافة أنواع الدخول - إلا أن صاحب العمل قد يزاوله لحساب غيره ونحت مسئوليته لقاء أجر أو مرتب أو ماهية أو مكافأة يلتزم بها هذا الغيور، وفي هذه الحالة يخضع المقابل الذي يحصل عليه العامل للضريبة على كسب العمل، ويشكل هذا المقابل في ظل القانون الجديد إيراد المرتبات وما في حكمها .

كما أن صاحب العمل قد يؤديه مستقلاً عن غيره، بحيث يكفل له هذا الاستقلال حرية في أدائه، ويلقى عليه في نفس الوقت مسئولية وبعثات مباشرة .

والعامل في هذه الحالة قد لا يستعين برأس المال في مزاولة نشاطه، وهنا يعتبر في نظر المققن الضريبي مزاولاً لمهنة حرة، ويخضع بالتالي للضريبة على أرباحها، ما لم يرد خلاف ذلك في القانون^(١).

ولقد يستعين العامل في مباشرة نشاطه برأس المال، بحيث يكون دخله أو إيراده في هذه الحالة ثمرة لاندماج عنصرى العمل ورأس المال، وفي هذه الحالة يجب التفرقة بحسب حجم وأهمية مساهمة رأس المال في انتاج الدخل أو الإيراد، فإذا كان دور رأس المال رئيسياً في انتاج هذا الدخل كان العامل من محلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وكان الإيراد إيراداً لنشاط تجارى أو صناعي، أما إذا كان دور رأس المال ثانوياً في انتاج هذا الدخل، فإن العامل في هذه الحالة يعد من محلى ضريبة المهن غير التجارية وذلك كالطبيب والمهندس والمحامي.

ومادامنا قد وقفنا على أبرز معايير التفرقة بين هذه الأعمال والدخول، وانتهينا إلى أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تفرض على ثمرة أو ناتج اندماج عنصرى العمل ورأس المال، في حالة كون رأس المال يلعب دوراً قاعداً في انتاج الدخل الخاضع للضريبة، فإننا نقول:

إن المهن التجارية، والمهن الصناعية، والمهن الحرفية، بينها جميعاً قاسم مشترك هو امتزاج العمل ورأس المال في انتاج الدخل المتولد عنها، إضافة إلى وجود قاسم مشترك آخر هو الشراء أو الانتاج من أجل البيع بفرض الحصول على ربح، فقد سبق وأن انتهينا إلى أن المققن الضريبي لم يشترط لاختصاص إيراد النشاط التجارى للضريبة على الأرباح التجارية أن يكون الممول تاجراً بالمعنى اللغوي أو القانوني لكلمة تاجر أو أن يكون العمل الذي يمارسه الممول عملاً تجارياً بالمعنى القانوني للعمل التجارى وإنما اكتفى لسريان الضريبة أن يتحقق نشاط اقتصادي ينطوي على قصد الربح ويحتج فيه الجهد البشري (عنصر العمل) مع رأس المال،

(١) ومن ذلك ما أورده المادة ١٢ من القانون ١٨٧ في شأن سريان الضريبة على الأرباح المتحققة نتيجة للعمليات التي يقوم بها الساسرة والوكلاء بالعمولة بالزعم من أن عملهما يتدرج تحت المهن الحرة.

بحيث يقع هذا النشاط من الحصول على وجه الاستقلال، وهذا النشاط قد يسبقه شراء لمقول مادي أو معنوي (الاسم التجاري، براءة الاختراع، الضكوك الاسمية والاذنية) بقصد بيعه أو تأجيريه (الاجارة بيع لمنفعة الشيء المستأجر) بنية الحصول على ربح، وقد لا يسبقه هذا الشراء كمن ورث مخلا تجاريا واستمر في تشغيله وكأعمال المضارب والتأمين واستغلال دور النهر وأعمال الوساطة.

أما المهن الصناعية وهي التي تتناول السلع أو المواد الأولية ونصف المصنعة بالتحويل كلياً أو جزئياً من شكل إلى آخر بقصد بيعها والحصول على ربح، أو تلك التي تتناول استخراج ثروات الأرض من أجل بيعها والحصول على ربح، فهي أيضاً أنشطة يمتزج فيها الفصل مع رأس المال ويتوفر فيها قصد البيع ونية الحصول على الربح.

وعلى ذلك فإن المهنتين يجمع بينهما أكثر من وجه من وجوه الاختصاص للضريبة يمكن تحديدها في:

١- استزاج عنصرى العمل ورأس المال.

٢- قصد البيع.

٣- نية الحصول على ربح.

٤- الشراء من أجل البيع. فالتاجر في الغالب الأنعم يشتري متولات مادية أو معنوية، بقصد بيع أعيانها أو منافعها، وكذا المنظم في المهن الصناعية يشتري مواد أولية أو سلع نصف مصنعة وجهد بشري وعده وآلات وبحول أو يستخرج المنتج النهائي من أجل إعادة بيعه، فتناسب ذلك أن تفرض على المهنتين معاً نفس الضريبة.

أما بالنسبة للمهن والمشتات الحرفية الملحقة بالمهن التجارية والصناعية وهي تلك الأعمال التي يقوم بها طائفة الحرفيين من أمثال: الخلاق، الكوافير، التجار، الحداد، الجرمجي، السمكري، الخياط، التروزي، المكوجي، المتجد، البناء، المبلط، النقاش، الكهربائي، السباك وغيرهم من الحرفيين الذين يزاولون لحسابهم ويعرفتهم صنعة يدوية من منازلهم أو في ورش أو دكاكين صغيرة لا ترقى إلى مرتبة المصنع، سواء بأيديهم أو مستخدمين لبعض أدوات المهنة والحرفة التي لا ترقى إلى مرتبة العدد والآلات الضخمة المستخدمة في المصانع، فإنهم، وكما يرى البعض^(١) يتميزون بالخصائص الآتية:

(١) د/زكريا محمد بيومي، ص ١٥٣، مرجع سابق.

١- أنهم لا يشترون المواد الأولية إلا بقدر حاجة الأعمال المكلفين بها، وغالباً ما يتم الشراء بمعرفة طالب الخدمة أو السلعة التي يقوم الحرفي بإعدادها أو تصنعها لحسابه.

٢- أنهم يعتمدون في كسب قوتهم على عملهم اليدوي من منازلهم أو في ورش صغيرة مستعدين بقدر يسير من رأس المال، ولا يقومون بالمضاربة على المواد الأولية.

٣- أنهم لا يبيعون منتجاتهم بالطرق التجارية العادية (أي التي تعتمد على العرض والطلب، وبالتالي فإن دخولهم قد لا يتخذ بواسطه قوى السوق وحدها، وإنما تتوقف على عوامل أخرى منها مهارة الحرفي ودقته في الصنعة، ومعدى خبرته).

٤- أنهم في مركز وسط بين العمال وأصحاب الأعمال، فهم في عملهم يعملون لحساب أنفسهم وعلى مسئوليتهم، ولا يرتبطون مع أحد برابطة التبعية، وهم بذلك يختلفون عن الأجراء الذين يعملون لحساب رب العمل ويرتبطون معه بعقد أجارة ويخضعون لأوامره، كما يختلفون عن أصحاب الأعمال من حيث إنهم يعملون بأيديهم أو بواسطة عدد قليل من العمالة، ويأخذون غالباً بأوامر أصحاب الأعمال.

وقد كان من المنطقي أن يخضع الحرفيون عن دخول نشاطهم لضريبة المهن الحرة غير التجارية، إلا أن المثلين قد أخضعهم لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ونحن نعتقد أن ذلك يرجع إلى الأسباب الآتية:

١- أن هذه الحرف أقرب في طبيعتها إلى المهن الصناعية من حيث كونها تعتمد على ادخال التحريك والتغيير على المواد الأولية التي يستخدمونها لإظهار منتج نهائي يختلف في طبيعته وغرض استخدامه عن المواد الأولية اللازمة لتصنعه وهذا واضح لدى عمل التجار والتجار والحياطين والخزرجي والمثلج وغيرهم.

٢- أن أصحاب هذه الحرف يعتمدون غالباً على المشاحة في تقدير أجورهم، وأنعابهم، فهم غالباً يبيعون خدمتهم لمن يدفع أعلى الأسعار ويسامون عليها كما هو الحال في عقد الصفقات التجارية.

٣- وقد يرجع ذلك إلى رغبة المثلين في التفرقة بين طائفتين ممن يبيعون

خدماتهم للجمهور هما: طائفة تشمل معظم أو جل خدماتها في العمل الذهني والعقلي كالأطباء، والمهندسين والمحامين، وهؤلاء يخضعون لضريبة المهن غير التجارية، والثانية بشكل العمل البدوي جوهر خدماتها وهي طائفة الحرفيين وهؤلاء أخضعهم المقتن لضريبة الأرباح الصناعية مراعاة للاعتبارات الأخرى المميزة لأعمالهم.

٤- أنه ليس لدينا في الوقت الحاضر تقديري ينظم طبيعة عمل هذه الطوائف ويقتدر أوضاعها، بحيث يمكن أن تفرض عليهم الضريبة التي تلائم طبيعة نشاطهم، وإلى أن يوجد مثل هذا القانون فقد أخضعهم المقتن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

والملاحظ أن المقتن الضريبي قد أخضع بموجب نص المادة ١٥ المتقدمة للضريبة صافي إيرادات المهن والمهنيشات الآتية: ١- المهن، والمهنيشات التجارية ٢- المهن، والمهنيشات الصناعية ٣- المهن، والمهنيشات الحرفية ٤- مهنيشات المناجم والمحاجر والبتروول ٥- أرباح الصفقة العارضة.

وقد تناولنا فيما تقدم التفريق بكل من المهن والمهنيشات التجارية والصناعية والحرفية، وينبغي لنا في تناول هذه المادة أن نتعرف على:

أ - معيار التفرقة بين المهنة والمهنيشة.

ب - طبيعة المقتن من النص على إخضاع مهنيشات المناجم والمحاجر والبتروول وغيرها.

ج - الصفقة العارضة أو الواحدة وشروط إخضاع أرباحها للضريبة.

(أ) أما المهنة فهي: الصناعة أو العمل الذي يحتاج إلى خبرة ومهارة وحذق عند ممارسته. وأما المهنيشة فهي مكان العمل أو الصناعة الذي يجمع فيه الآلات والعمال ويضعها مهنيشات ويمارس فيه العمل على وجه الدوام والاستمرار. وقد أحاط المقتن الضريبي بعطف المهنيشة على المهنة حتى يتمكن من تحقيق أكبر حصيلة ضريبة ممكنة من أصحاب المهن المذكورة، ذلك لأن المصوّل قد يكون صاحب مهنة لكنه لا يمارسها أو يمارسها خفية تهرباً عن الضريبة، فإذا اعتقد مهنيشة لمهنته أصبح لهذا المهنة وجود مادي، وكان ذلك طريقة على ممارسته لمهنته على وجه الدوام والاستمرار إذ من غير المنطقي أن يتحمل تكاليف إقامة المهنيشة بدون الممارسة الفعلية لأعمال

المهنة، وبالتالي أمكن لمصلحة الضرر ائب الوقوف على رقم أعماله من عدة أيام تشغيل المنشأة ومتوسط هذه الأعمال.

(ب) وقد عني المقتن الضريبي في نص المادة ١٥ المتقدم باختصاص صافي أرباح منشآت المناجم والحاجر والبترول وغيرها من الصناعات الاستخراجية وهي التي تنطوي على استخراج الثروات مباشرة من عناصر الطبيعة، والنص على اختصاص الخارج من المناجم والحاجر والبترول ليس على سبيل المحصر، بل على سبيل المثال يدلل أن المقتن قد أطلق في كلمة (وغيرها) وبالتالي فإن صافي الأرباح الناتجة عن استخراج الثروات الكائنة في باطن الأرض أو على قشرتها أو من جوف البحار كصيد الأسماك واللؤلؤ مثلا، تخضع للضريبة إذا تم النشاط بغرض بيع المستخرج والموصول على ربح. والمقتن بالنص على اختصاص صافي أرباح الصناعات الاستخراجية ينبه على أن النشاط الصناعي الخاضع للضريبة لا ينحصر فقط في الصناعات التحويلية، بل يمتد ليشمل الاستخراجية كذلك.

(ج) الصفة الواحدة أو العارضة:

عندما صدر القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ونص في المادة ٣٣ منه على أن: «تستحق الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر» فقد استنبط الفقهاء من كلمتي (منشأة) و (مشغلة) شرطا جوهريا لسريان ضريبة الأرباح التجارية على إيرادات الأنشطة والمهن الخاضعة لها وهو شرط الاحتراف أي ممارسة العمل الذي تفرض الضريبة على ناتجه على وجه الدوام والاستمرار باعتباره مهنة مستعانة لصاحبه، وبالتالي فإن الأرباح التي كانت تتحقق من الصفقات الواحدة أو العارضة لم تكن تخضع للضريبة. وقد استقر العمل على ذلك فقها وقضا. واعتبر أصلا عاما في فرض هذه الضريبة.

غير أن المقتن الضريبي عندما تبين له أن بعض الصفقات العارضة قد تحقق أرباحا لا يحققها كثير من الممولين المحترفين لسنوات عديدة، ورغبة منه في تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين وفي زيادة الحصيلة الضريبية، فإنه أضاف بموجب المادة الأولى من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ فقرة جديدة إلى المادة ٣٠ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص على أن: «تسرى هذه الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة».

وعندما صدر القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أقر المقتن هذا التعديل، غير أنه قد إعماله بقواعد تنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة وأحال إلى اللائحة التنفيذية له في بيان هذه القواعد إذ نص في الفقرة الثانية من المادة ١٣ على أن: «تسرى الضريبة هذه على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجارى أو صناعى، ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذه المادة». وقد نقل المقتن هذا النص برونه إلى الفقرة الثانية من المادة ١٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

وتعزف المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الصادر بقرار السيد وزير المالية رقم ٨٩٨ لسنة ١٩٩٤ الصفقة الواحدة بقولها: «كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصى وبشرط:

أ - أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجارى أو صناعى.

ب - أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها على عشرين ألف جنيه، أو أن يزيد اجمالى الربح المحقق منها على أربعة آلاف جنيه.

وقد أثار إخضاع الربح الناتج عن الصفقة الواحدة لضريبة الأرباح التجارية خلافا بين الفقهاء حول أهمية وضرورة شرط الاعتراف لغرض هذه الضريبة، فيرى البعض (١) أنه لم يعد هناك مجال للبحث في مدى توافق ركن الاعتراف في أي نشاط تجارى أو صناعى تخضع أرباحه للضريبة، بل يكفى لهذا الإخضاع مجرد تحقيق ربح من أية عملية تجارية أو صناعية، بينما يرى البعض الآخر (٢) أن خروج المقتن على شرط الاعتراف في الصفقة الواحدة، لا يحمل على أن هذا الشرط أصبح غير لازم لسريان الضريبة، وذلك للاعتبارات الآتية:

١- أن المقتن في صدر المادة ١٥ يتكلم عن المهن والمنتشآت التجارية والصناعية وعن أصعباب الحرب، وهي كلها تستلزم شرط الاعتراف، ولو كان هذا الشرط غير واجب لاقتصر المقتن على القول بسريان الضريبة على أرباح النشاط

(١) راجع: أ. د. / حسن كمال - الضرائب على الدخل ص ٩٧ مرجع سابق.

(٢) د. / مجدى محمود شهاب - دراسات في التشريع الضريبى المصرى ص ١٤٦ مرجع سابق.

التجاري أو الصناعي ولو كان عن صفقة واحدة، لكنه أفرد لهذه الأخيرة فقرة خاصة بما يؤكد أنه خروج عن الأصل العام في سرمان الضريبة وهو شرط الاحتراف.

٢- وإن المقتن حينما أراد إخضاع بعض الأعمال المنفردة للضريبة دون قيد أو شرط، أفرد لها حكما خاصا في مادة مستقلة، وهو ما فعله بالنسبة للعمولة أو السمسرة التي لا تتصل مباشرة بالمهنة وذلك في المادة ١٧ فقرة ٢ من القانون وكان يمكن للمقتن أن يلحق الصفقة الواحدة بذلك لو أراد لها نفس الحكم.

والسؤال الذي يفرض نفسه حسنا لهذا النزاع هو: هل أي صفقة عارضة يمكن أن تخضع أرباحها للضريبة؟ والاجابة: لا. فإن مدلول النص والشروط التي وضعها اللائحة التنفيذية يضعان مواصفات خاصة لتلك الصفقة التي يعنيها المقتن الضريبي، إذ الواضح من نص المادة ٢/١٥ أن الصفقة المعنية هي التي تتحقق من خلال نشاط تجاري أو صناعي خلال السنة المالية. يعني أن يتقدم على وجودها وجود نشاط تجاري أو صناعي مكتمل الشروط والأركان للشخص الذي عقدها، بحيث تقع هذه الصفقة في إطار هذا النشاط الذي يكشف عن نية صاحبه نحو الاستثمار في مزاولته النشاط، فإذا حدث ولم يعقد خلال السنة المالية إلا هذه الصفقة فإنه يخضع عن أرباحها للضريبة، واتجاه اللائحة التنفيذية للقانون في تعريف الصفقة الواحدة يكشف عن هذا المفهوم فهي من وجهة نظر اللائحة: كل شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي، فالشرط فيها أن تتم بنية استثمارية والكسب، فإذا انعدمت هذه النية وقت الشراء بأن اشترى شخص سيارة لاستعماله الشخصي ثم باعها في أثناء السنة وبيع فيها، فإن هذه العملية لا تعد من قبيل الصفقة التي عنها المقتن الضريبي، بخلاف ما إذا دخل هذا الشخص مزادا على عدة سيارات واشتراها، فإن ذلك قرينة على أنه لم يقصد استعمال الشخصي لها، بل قصد شراؤها من أجل بيعها وتحقيق ربح من وراء ذلك، ومن ثم فإنه لا يخضع للضريبة في الحالة الأولى خلافا للحالة الثانية.

وعلى ذلك فإنه يمكن القول بأن المقتن الضريبي قد وضع من خلال المادة ٢/١٥ من القانون، والمادة ٨ من اللائحة التنفيذية عددا من الشروط والمواصفات للصفقة العارضة يمكن تلخيصها فيما يلي:

١- أن تتمثل في عملية شراء بنية البيع (أي أن يدخلها عنصر استثمارية

وقصد الكسب).

٢- أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجارى أو صناعى، أى فى إطار هذا النشاط.

٣- ألا يكون محل الصفقة عقارا، أو منقولا معدا للاستعمال الشخصى.

وبناء على ما تقدم، فإنه يمكن القول بأن أرباح أية عملية (صفقة) منفردة ذات طابع تجارى أو صناعى لا تتوفر فيها هذه الشروط والمواصفات لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وإذا كانت المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية قد وضعت نصا لقيمة الصفقة والأرباح الناتجة عنها بما اشترطته من أن يزيد ثمن شراء الصفقة أو ثمن بيعها على عشرين ألف جنيه، أو أن يزيد اجمالى الربح المحقق منها على أربعة آلاف جنيه فإن هذا الشرط من وجهة نظرنا قد يعوق تحقيق قصد المقتن من فرض الضريبة على ناتج الصفقة الواحدة، فيما لو عمد صاحب الصفقة إلى تجزئتها إلى صفقات أقل تهربا من الضريبة.

المادة ١٦

النطاق الائتمنى للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى

نص المادة ١٦ على أن: تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر، متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك فى شركات الواقع.

وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج، ما لم يكن متخذ شكل منشأة مستقلة.

سبق لنا عند الحديث على الشرط الرابع من شروط إخضاع إيرادات النشاط التجارى والصناعى والخروفي للضريبة أن بينا أن المقتن فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قد أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية أى مصدر الإيراد، حيث اكتفى فى فرض هذه الضريبة بأن تكون مصر مصدرا للإيراد الخاضع لها، إعمالا لقاعدة

اقلية الضريبة، كما سبق لنا بيان متى تعتبر المنشأة الأجنبية مشغلة في مصر، وهل من اللازم أن يكون لها وجود مادي في مصر حتى تخضع أرباح عملياتها للضريبة المصرية أم أنه يكفي مجرد الوجود الوظيفي أي مزاولة النشاط في مصر؟ كما سبق لنا كذلك بيان متى تعتبر المنشأة المصرية مشغلة في الخارج ومن ثم لا تخضع إيرادات عملياتها في الخارج للضريبة المصرية، فنحيل الى ما سبق بيانه متعا من التكرار.

ويتبقى لنا لتفهم نص المادة ١٦ المتقدم الوقوف على طبيعة الممولين في هذا النص أي الأشخاص الخاضعين للضريبة، وهم كما حصرهم النص:

- ١- صاحب المنشأة الفردية.
- ٢- الشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية البسيطة.
- ٣ - الشريك الموصى في شركات التوصية البسيطة.
- ٤- الشريك في شركات الواقع. وسوف نقوم هنا بالتعريف بكل مول على حدة.

أولاً: صاحب المنشأة الفردية: المنشأة الفردية عبارة عن مشروع اقتصادي يهدف الى تحقيق الربح يستقل بملكية جميع عناصره فرد واحد، ويقضى ظاهر نص الفقرة الأولى من المادة ١٦ أن تربط الضريبة على صافي ربح المنشأة الفردية خلال السنة السابقة، لكن الممول الحقيقي لها هو صاحب المنشأة.

ثانياً: الشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية البسيطة:

شركة التضامن هي: شركة تؤلف بين شخصين أو أكثر تحت عنوان معين للقيام بأعمال تجارية، ويكون فيها جميع الشركاء مسئولين مسئولية مطلقة وتضامنية عن التزامات الشركة في جميع أموالهم، كما لو كانت ديونا شخصية في ذمة كل منهم، ويأخذ كل شريك فيها حصة التاجر، وحصته في الشركة غير قابلة للتداول.

وأما شركة التوصية البسيطة فهي: شركة أشخاص تؤلف تحت عنوان معين بين شريك أو أكثر مسئولين بالتضامن عن جميع التزاماتها في أموالهم الخاصة ويديرون الشركة، وبين شريك أو أكثر مرصين، يسألون عن التزاماتها في حدود ما

يقدمونه من حصص وتقوم على الاعتبار الشخصي سواء بالنسبة للشركاء المتضامنين أو الموصين^(١).

وتعتبر كل من شركة التضامن والتوصية البسيطة شركة أشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة التي يضعها كل شريك في الآخر.

ويلاحظ أن المقتن الضريبي في نص الفقرة الأولى من المادة ١٦ المتقدم لم يعتمد بالشخصية المعنوية لشركات التضامن والتوصية البسيطة، إذ لم يخضعها بذواتها للضريبة كما أخضع شركات الأموال في المادة ١١١ من القانون ١٨٧، بل سوى بين الشريك المتضامن والشريك الموصى في شركات التضامن والتوصية البسيطة وبين الممول المنفرد صاحب المنشأة الفردية من حيث إخضاع كل منهم للضريبة في حدود نصيبه من صافي أرباح الشركة أو المنشأة، بحيث إن الضريبة لا تستحق على أساس قيام مشروع معين، وإنما على أساس وجود موله يحقق أرباحاً، فالشركاء المتضامنون في شركات التضامن والتوصية البسيطة، وكذا الشركاء الموصون في شركات التوصية البسيطة تفرض عليهم الضريبة بصلتهم الشخصية بمقتلار نصيب كل منهم في أرباح الشركة.

كما يلاحظ أن المقتن الضريبي قد استحدث في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إخضاع حصة كل شريك موصى على حدة في شركات التوصية البسيطة للضريبة الأرباح التجارية، بعد أن كانت حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة تخضع لهذه الضريبة باسم الشركة وليس باسم كل شريك على حدة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨٩، حيث كانت الفقرة الأولى من المادة ١٤ تنص على أن: «تسرى هذه الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر، متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن في شركات الأشخاص، والشريك في شركات الواقع، كما تسرى الضريبة على حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة».

وإذا كان المقتن قد أخضع الشريك الموصى في شركات التوصية البسيطة للضريبة في حدود نصيبه من أرباح الشركة بصفته الشخصية، كنتيجة لعلم اعترافه

(١) راجع د.أ. / ثروت عبد الرحيم - شرح القانون التجاري ص ٢٥٧ - ص ٢٨٢ مرجع سابق.

بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، فإنه قد سلك مسلكاً مغايراً بالنسبة للشريك الموصى في شركات التوصية بالأسهم وهي إحدى شركات الأموال، حيث نص في المادة ١١١ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أن: تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض منها، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة، وتسرى الضريبة على:

١- شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة. حيث اعترف المقتن في المادة ١١١ بالشخصية المعنوية لشركات التوصية بالأسهم وفرض الضريبة باسم الشركة وعلى صافي الأرباح الكلية لها.

شركات الواقع: يندرج تحت شركات الواقع أو الشركات الفعلية نوعين من الشركات هما: شركة المحاصة، وأي شركة حكم بإبطال عقد انشائها واعتبرت موجودة واقعا لا قانونا في الفترة ما بين تكوينها والحكم بإبطالها.

أما شركة المحاصة فهي: شركة تجارية لا تتمتع بالشخصية المعنوية ليس لها رأس مال ولا عنوان وإنما هي مستترة لا وجود لها إلا فيما بين الشركاء، تتعقد بين شخصين أو أكثر يقدم كل منهم حصة من مال أو عمل بقصد اقتسام الأرباح والخسائر ويقوم بأعمالها أحد الشركاء.

ولشركة المحاصة صور عملية كثيرة مثل شراء المحصولات الموسمية وبيعها، والمضاربة على السلع التي يتوقع حدوث ارتفاع مفاجئ في أسعارها، وتربية الماشية وبيعها وشراء أنقاض منزل وبيعه، وتقوم هذه الشركة غالباً للقيام بعمليات مؤقتة ولفترة قصيرة وقد تستمر لفترات طويلة، وقد تتخذ هذه الشركة الحفية وسيلة لتكوين احتكاكات بهدف السيطرة على السوق^(١).

ولما كانت هذه الشركة المستترة، التي لا يظهر قيتها إلا شخص الشريك المدير، تزاول نشاطها تجارياً يشتر أرباحها توزع على الشركاء المستثمرين، وتقرض الضريبة بسببه كأصل عام على المدير الظاهر عن كافة الأرباح التي حققتها الشركة

(١) راجع في ذلك أ. د. ثروت عبد الرحيم ص ٢٩٢ مرجع سابق.

خلال السنة المالية المنتهية، وللمدير فيما بعد أن يخضع ما دفعه من ضرائب من إجمالي ربح الشركة باعتبارها تكاليف على الدخل، غير أنه قد يكون من مصلحة الشركاء المستثمرين فرض الضريبة على نصيب كل شريك على حدة من صافي أرباح الشركة وهنا يظهر الشركاء المستثمرون ويتقدم الشريك المدير بالمبررات والمستندات التي تسمح بفرض الضريبة على كل شريك عن الربح الذي حققه، وفي هذه الحالة فإن المقتضى الضريبي ألزم مصلحة الضرائب أن تخضع للواقع وأن تربط للضريبة على نصيب كل شريك على حدة من أرباح الشركة.

وأما النوع الثاني من شركات الواقع أو الشركات الفعلية^(١١) فهي الشركات التي تضى ببطان أو نسخ عقد انشائها لأسباب ترجع إلى عيب من عيوب الإرادة كالغلط أو التدليس أو الإكراه أو نقص أهلية أحد الشركاء، أو ترجع إلى عيب في ركن شكل من أركان عقد الشركة مثل عدم كتابة العقد أو عدم شهره.

ومثل هذا النوع من الشركات التي حكم ببطان أو نسخ عقدها بعد قيامها كواقع، وتعاملها في خلال الفترة التي توسطت واقعتي التأسيس والحكم ببطان، مع الغير بوصفها شخصاً معنوياً له كيان قائم بذاته، مع ما يترتب على هذا التعامل من نشأة حقوق لها والتزامات عليها، ومن أرباح أو خسائر، فهذه الأوضاع التي تحققت بقيام الشركة كواقع وتعامل الغير معها على هذا الأساس لا يمكن إنكارها ومفاجأة الغير بإنكار وجود الشركة منذ تكوينها.

وتلافياً لأثار الأثر الرجعي للبطان لجأ الفقه والقضاة إلى فكرة الشركة الفعلية أو شركة الواقع والتي على أساسها يمكن اعتبار الشركة رغم الحكم ببطان عقدها موجودة فعلاً لا قانوناً في الفترة ما بين تكوينها والحكم ببطان عقدها.

فإذا حققت الشركة في خلال هذه الفترة أرباحاً وبطت بسببها الضريبة فإن المقتضى الضريبي إذاً انعدم بالشركة التي قضى ببطانها، قد خاطب بالضريبة كل شريك في الشركة عن مقدار نصيبه من صافي أرباحها.

(١١) راجع في الشركات الفعلية ٥٠٢/مسيحة القليبي - الموجز في القانون التجاري ص ١٤٤

وأيضاً ٥٠٢/ ثروت عبد الرحيم ص ٢٢٤ مرجع سابق.

والملاحظ أن المقنن الضريبي قد سوى بين الشركاء في شركات الواقع وبين صاحب المنشأة الفردية، والشركاء المتضامنين في شركات التضامن والتوصية البسيطة والشركاء الموضين في شركات التوصية البسيطة، حيث اعتبرهم جميعاً محلين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عما يتحصل عليه كل منهم من صافي أرباح شركاتهم. فال مخاطب هنا بالضريبة والممول لها هو الشريك بمصفته الشخصية وليس الشركة وبالتالي فإن إجراءات الإخطار والربط والتخصيل تتم في مواجهة الشريك لا الشركة (١).

وقد قضت محكمة النقض بأن الالتزام بالضريبة إنما يقع على أشخاص الشركاء لا على ذات الشركة، وبشأن في ذمتهم هم، لا في ذمتها، ولا بهم في نظر القانون من حيث فرض الضريبة على الشريك في شركات التضامن، أو الشريك التضامن في شركات التوصية أن تكون الشركة قد استوفت أو لم تستوف إجراءات الشهر القانونية، إذ أن الشركة رغم عدم استيفاء هذه الإجراءات توجد فعلاً، وقد يكون لها نشاط تجاري بشروطها يصير إلى الشركاء، فتحسب عليهم الضريبة بسببه، فإذا كان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءً على اعتبار أن أحد الشريكين هو وحده المسئول عن الضريبة دون شريكه الآخر تأسيساً على أن الشركة بينهما لم تعقد المظهر الخارجي الذي يتطلبه القانون فإنه يكون قد أخطأ (٢).

كما قضت محكمة النقض كذلك «بأن القانون لم يفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على ما تنتجه شركات التضامن من أرباح، ولكنه فرض الضريبة على كل شريك شخصياً عن حصته في أرباح الشركة، ومن ثم فإن الشريك في شركة التضامن يعتبر في مواجهة مصلحة الضرائب هو الممول، وهو المسئول شخصياً عن الضريبة عن مقدار نصيبه في الربح، ونتيجة لذلك يكون على هذا الشريك عبء تقديم الاقرار عن أرباحه في الشركة، كما يجب أن توجه الإجراءات من مصلحة الضرائب إلى الشريك شخصياً، كل ذلك إلا إذا كان الشريك قد أتاب مدير الشركة أو أحد الشركاء فيها أو الغير في تقديم الاقرار عن الأرباح إلى

(١) راجع بتصرف: المستشار كامل بدوي - المرجع في تشريعات الضرائب - دار الفكر العربي ص ١٧٣ وما بعدها.

(٢) مجموعة القواعد القانونية الصادرة عن المكتب الفني لمحكمة النقض ج ٢ ص ٨٠٠.

مصلحة الضرائب، فإن الإجراءات في هذه الحالة يجب أن توجه إلى هذا النائب بصفته هذه... (١١)

وقضت محكمة النقض كذلك بأن القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم يعتد في خصوص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن أو التوصية (البسيطة) فلم يخضعها بهذا الوصف للضريبة كما أخضع الشركات المساهمة بل سوى في حكم المادة ٣٤ منه بين الشريك المتضامن في هذه الشركات وبين المعزل الفرد من حيث إخضاع كل منهما للضريبة في حدود ما نصيبه من ربح... (١٢)

وبلاحظ أن الملقن الضريبي في ظل أحكام القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد سوى في هذا الخصوص بين شركات التوصية البسيطة وشركات التوصية بالأسهم، إلا أنه في ظل القانون الحالي ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد ألغى هذه التسوية وأدرج شركات التوصية بالأسهم ضمن شركات الأموال في المادة ١١١ منه، وبالتالي فإنه قد خاطب بالضريبة الشركة بوصفها شخص معنوي مستقل عن شخصية الشركاء فيها.

أعمال الوساطة

المادتان ١٧، ١٨

تنص المادة ١٧ على أن: «تسرى الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها: السحابة والوكلاء بالعمولة، وصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص، أو شركة أشخاص، أو وكالة، أو مكتب، يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات، أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة».

وتنص المادة ١٨/١ على أن: «تسرى الضريبة على كل مبلغ يدفع لأي شخص طبيعي، أو شركة أشخاص على سبيل العمولة أو السحابة غير المتصلة مباشرة مهنته أو أية مبالغ أخرى، تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء، على

(١) المستشار/ محمد وجدي عبد الصمد - قضاء الضرائب - عالم للكتب، ١٩٧٠ ص ٩١.

(٢) نفس المرجع ص ٩٢.

اختلاف أنواعها وصورها، وذلك بتفسير أى تخفيض، سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية وبذات السعر المقرر فى المادة ٩٠ من هذا القانون.

وأول ما نلاحظ على نص هاتين المادتين أن المقتان من خلالهما فرض الضريبة على:

- ١- جميع فئات الوسطاء سواء الوسطاء المتهنون أو غير المتهنون.
- ٢- جميع عمليات الوساطة المتعلقة بالشراء أو البيع أو التأجير.
- ٣- جميع مجالات الوساطة المتصلة بشراء أو بيع العقارات أو السلع أو الخدمات أو التقييم المنقولة أو الحقوق المعنوية مثل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداة.

٤- جميع المنشآت التى تقوم بالوساطة سواء كانت أشخاصا أو شركات أشخاص أو وكالات أو مكاتب. وسوف نتناول كل بند من هذه البنود التى تناولها النص المتقدم على حدة فيما يأتى:

أولاً: فئات الوسطاء: يتنوع الأشخاص الذين يقومون بأعمال الوساطة بين طرفى العلاقات التعاقدية أيا كانت تسميتهم الى فئتين، الأولى تحتل هذه المهنة وتتخلها حرفة وعملا دائما لها، وهؤلاء هم الوسطاء المتهنون الذين عنتهم المادة ١٧ بأحكامها، أما الفئة الثانية فهى الفئة التى مارست الوساطة بصفة عارضة دون أن يكون صاحبها مهنتا أو معتقفا لأعمال الوساطة. وبيان ذلك:

أ- الوسطاء المتهنون: يستفاد من نص المادة ١٧ المتقدم أن الوسيط المتهن هو: كل شخص طبيعى أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة (شراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة أيا كانت تسميته أى سواء سمي بالمستشار أو بالوكيل بالعصولة، ويخضع هذا الشخص بموجب أحكام هذه المادة لضريبة الأرباح التجارية عن كل ما يقوم به من عمليات الوساطة الناقلة للملكية عين أو منفعة أو حق.

كما يستفاد من نص المادة ١٧ كذلك أنه يشترط لاعتبار الوسيط مهنتا لأعمال الوساطة وبالتالي لاختصاصه لضريبة الأرباح التجارية الشروط الآتية:

- ١- لحقق عملية وساطة متعلقة بعقد معاوضة ناقل للملكية عين أو منفعة.

يعنى أن يقوم الوسيط بالفعل بالتقريب بين وجهتى نظر طرفى عقد بيع أو تأجير عقار ما أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المالية إلى أن يتم التعاقد بينهما لقاء مكافأة أو عمولة أو سمرة مقطوعة أو فى شكل نسبة مئوية من لمحة الصفقة.

٢- أن يكون الوسيط مستقلا فى أداء عمله عن غيره، أى غير تابع لغيره تبعية تجعله يأمر بأوامره ويخضع لرقابته، والا خضع دخله للضريبة على المرتبات وما لى حكمها.

٣- أن تتوفر فيه شروط الاحتراق والامتهان فى أعمال الوسيط (١)، وهو شرط مستفاد من تعداد النص المذكور لأشخاص الوسيط. فى قوله: أى شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب. فالشركة والوكالة والمكتب منشآت يستدل من قيامها ووجودها على احتراق مهنة الوساطة. خاصة وأن عدم وجود مثل هذه المنشآت قريبة تجعل الوسيط الذى لا تتكرر وساطته عمولا غير ممتحن تبعاً لنص الفقرة الثانية من المادة الأولى من القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢ (٢) التى تنص على أن: «يلتزم كل من يدفع أى مبلغ على سبيل العمولة أو السمرة إلى عمول لا يمتحن السمرة أو الاشتغال بالعمولة، وإنما يقوم بها بصفة عرضية، يعجز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة عليها، ويكون الجزر على كل مبلغ على حدة ويغير أى تخفيض وبذات السعر المقرر فى المادة ٣٧ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وفى تطبيق الحكم المتقدم يعتبر عمولا غير ممتحن من لا يكون له مكتب أو محل معروف باسمه لمباشرة مهنة السمرة أو الاشتغال بالعمولة».

(ب) الوساطة العارضة: وهى العمليات التى يقوم بها أشخاص غير ممتحنين أى لا تتوفر لديهم شروط الامتهان السابقة، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو شركات أشخاص. وقد أخضعهم المققن للضريبة تحقيقا للعدالة مع سابقينهم. وهم

(١) وأهم هذه الشروط شرط الاعتماد والاستمرار فى عمليات الوساطة.

(٢) نشر هذا القرار فى ملحق عدد الوقائع المصرية رقم ٦٤ الصادر فى ٩ إبريل سنة ١٩٤٢ راجع مجموعة القوانين واللوائح التنفيذية الخاصة بالقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ - المطبعة الأميرية ١٩٥٢ ص ١٢٦.

يخضعون وفقاً لنص المادة ١٨/١ المتقدمة للضريبة عن كل مبلغ يدفع لهم على سبيل العمولة أو السمسرة، بغض النظر عن أي تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية، بسعر تصاعدي بالشرائح على الوجه التالي:

الشرريحة الأولى: ٠٠٠ حتى ٢٥٠٠ جنيه ٢٠٪.

الشرريحة الثانية: أكثر من ٢٥٠٠ جنيه حتى ٧٠٠٠ جنيه ٢٧٪.

الشرريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠ جنيه حتى ١٦٠٠٠ جنيه ٣٥٪.

الشرريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه ٤٠٪.

ويستحق الوسيط الذي يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية سواء كان محترفاً أو غير محترف بصفة الاستقلال عن غيره في أدائه لعمله، وهي حصة تميزه عن نظيره في القانون المدني الذي عتته المادة ٦٧٦ مدني والذي يعمل لحساب رب العمل ويخضع لرقابته.

ويلاحظ أن المقتن في نص المادتين ١٧ ، ١٨ المتقدمتين قد أخضع للضريبة عمولة الوسيط، أي كانت صفته أو تسميتهم، وإذا كانت المادة ١٧ قد خصت بالذكر السمسار والوكيل بالعمولة، إلا أن ذلك ليس وارداً على سبيل الحصر، بل على سبيل المثال، ويحسن بنا أن نتوقف قليلاً لتتعرف على مميزات الوسيط وطبيعة عمل كل وسيط والضريبة التي يخاطب بها على نتائج عمله.

١- السمسار: السمسرة هي الوساطة في التعاقد عن طريق تقريب وجهتي نظر الراغبين فيه حتى يتم بالفعل لقاء مقابل يسمى عمولة، والسمسار هو الذي يقوم بهذا العمل، وينتهي عمل السمسار بمجرد تلاقى الإيجاب والقبول لطرفي العقد، ولا شأن له بتأدية تنفيذ أو تسليم الشئ أو تسليم المبيع أو أي شئ من آثار العقد أو ضماناته. وتعتبر السمسرة في حد ذاتها عملاً تجارياً بصرف النظر عن طبيعة العقد وكونه مدنياً أو تجارياً، وهي كذلك بالنسبة للسمسار وحده، أما فيما يتعلق بطرفي العقد فإن الأمر يتوقف على طبيعة التعاقد، ومنقاضي السمسار عمولة نظير توسطه في إبرام التعاقد والتقريب بين أطرافه، وتحسب هذه العمولة

عادة بنسبة معينة من قيمة الصفقة^(١٦). ولا يعتبر المسار تابعاً لمن وسطه ولكنه يعمل باسمه وحسابه، حيث يقوم بصفة مستقلة باختيار العملاء الذين يقدمهم إلى الطرف الذي وسطه، ويشترط لاستحقاقه العمولة ما يلي:

- ١- أن يكون مفوضاً من عميله بالتوسط للبحث عن متعاقد آخر.
- ٢- أن يتم العقد بين طرفي عملية التوسط.
- ٣- أن تكون هناك علاقة سببية بين مساغى السار وانعقاد العقد، بمعنى أن يكون إتمام العقد قد تم بناء على تدخل السار^(١٧).

٢- الوكيل بالعمولة: الوكالة بالعمولة نوع من أنواع التوسط في إتمام الصفقات فالتاجر غالباً ما يستعين بطائفة من الأشخاص لتصرف منتجاته وبضائعه والتوسط بينه وبين غيره من العملاء أو التجار أو أصحاب المصانع أو المتاجر التي لها علاقة بطبيعة التجارة التي يباشرها، وهؤلاء الأشخاص هم الوكلاء بالعمولة.

والوكيل بالعمولة لا يقتصر أعماله على تاجر معين، بل يقوم بهذه المهمة لعدة قمار دون أن يرتبط مع أحدهم بعقد عمل يرتب تبعيته له، وإنما يباشر عمله مستقلاً، فهو إذن شخص يتصرف باسمه الشخصي لحساب الغير (الموكل). مقابل عمولة يتفق عليها أو يحددها الطرف. ويتكليف عمل الوكيل بالعمولة على النحو التالي: فهو عندما يتعاقد مع الغير يعتبر أصيلاً في التعاقد فيلتزم في مواجهته بكافة الالتزامات التي تنشأ عن العقد المبرم بينهما، وتلقى كافة الحقوق التي تترتب على هذا التعاقد.

وبالنسبة لعلاقته مع الموكل يعتبر وكيلاً عنه في مباشرة التصرف ويلتزم في مواجهته بتنفيذ أوامر الوكالة، كما ينقل إليه كافة آثار العقد^(١٨) فالوكيل بالعمولة إذن هو وسيط يقوم بعمل قانوني (تعاقد مع الغير) باسمه الخاص، بناء على أمر موكله نظير عمولة اتفاقية.

ويختلف الوكيل بالعمولة عن الوكيل العادي، في أن الأخير يتعاقد باسم

(١٦) أ. د. سميرة انقليوس ص ٥٢. مرجع سابق.

(١٧) أ. د. حسن كمال، ص ٩٩. مرجع سابق.

(١٨) أ. د. سميرة انقليوس ص ٦٢-٦٤. تصرف - مرجع سابق.

موكله وحسابه، بحيث يبدو واضحاً أمام الغير المتعاقد أن الطرف الأصلي معه في العقد هو الموكل وليس الوكيل، وبحيث تنصرف كافة الحقوق والالتزامات المترتبة على العقد إلى ذمة الموكل، خلافاً للوكيل بالعمولة فإنه كما تقدم يتعاقد مع الغير باسمه الخاص بناءً على أمر موكله وحسابه، وهو بذلك يلتزم أمام موكله وأمام الغير الذي تعامل معه، وله أن يرجع على كل منهما بما يخصه، وليس لكل من الموكل والغير دعوى مباشرة قبل بعضهما البعض (١١).

كما أن الوكيل بالعمولة يختلف عن السمسار من حيث أن مهمة الأخير تقتصر على مجرد التقريب بين وجهتي نظر التعاير والغير، دون أن يتدخل كطرف في العقد الأصلي الذي قام بالوساطة من أجل انجازه، وبالتالي فإنه لا تقع عليه أية مسئولية تجاه طرفي هذا العقد. وتعتبر الوكالة بالعمولة عملاً تجارياً.

٣- **الممثل التجاري:** هو ذلك الشخص الذي يعمل لحساب الشركة التي يمثلها، وباسمها دون اسمه على أن يأخذ ربحاً معيناً عن كل صفقة في شكل عمولة، فهو إذن وسيط يعمل على إيجاد العملاء للشركة التي يمثلها، ويبرم العقود باسمهم وحسابهم. فظهر إذن يختلف عن الوكيل بالعمولة في أن الأخير يتعاقد باسمه، ويختلف عن السمسار في أنه يعمل تابعة لمنشأة أو أكثر في حين أن السمسار يعمل بصفة مستقلة.

وبعرفة البعض (١٢) بأنه: الشخص الذي يتوب عن موكله في القيام بأعماله التجارية سواء كان ذلك في محل تجارته أو محل آخر، وينتهي إلى أن القاعدة العامة في المثل التجاري أن يتخصص فقط في العمل الموكل به من قبل موكله، بحيث لا يجوز له إجراء أية معاملة تجارية لحسابه أو لحساب شخص آخر إلا إذا حصل على موافقة صريحة من موكله.

وإذا كان الأمر على هذا النحو في المثل التجاري من حيث إنه يرتبط بعلاقة التبعية على نحو ما، مع الشركة أو المنشأة التي يمثلها، فإنه لا يبدو أن يكون أجيئاً لديها ولا يغير من ذلك أن يكون الأجر عمولة أو نسبة مئوية من المبيعات أو

(١١) أ. د / السيد عبد المولى - التشريع العنصري المصري - هامش ص ٢٨١ مرجع سابق.

(١٢) أ. د / زكريا محمد بيومي ص ١٧٣ مرجع سابق.

الصفقات كما لا يتغير من ذلك أن يكون عمل الممثل التجاري في مركز المنشأة أو في محيط نشاطها التجاري (مكتوب مستقر في أحد الأسواق، أو متجول في بعض المدن والقرى) مادام أنه يعمل تحت أمر مراقبة صاحب العمل، وهو في هذه الحالة يخضع لضرائب كسب العمل، لا لضريبة الأرباح التجارية.

أما إن تمتع الممثل التجاري في أدائه لعمله بنوع من الاستقلال، فاستطاع مثلا أن يتعاقد مع الغير باسمه لحساب المنشأة التي يمثلها، أو كان يمثل عدة شركات في آن واحد دون إذن أو اعتراض من أربابها، بحيث يبدو وكأنه لا يرتبط بعلاقة التبعية بأحد في ممارسته لعمله، أو كونه مع عدد من رفقاءه شركة فيما بينهم، وتعاقدوا مع الشركات التي يمثلونها باسم شركاتهم باعتبارها شخصا معنويا فإن العمل الذي يقوم به الممثل التجاري في مثل هذه الحالات يعد عملا تجاريا حيث يقوم بعمل من أعمال الوساطة دون أن يرتبط بعلاقة تبعية مباشرة مع أحد وفي هذه الحالة تخضع أرباحه لضريبة الأرباح التجارية.

ويميل القضاة إلى الأخذ بهذا التكييف لطبيعة عمل الممثل التجاري ونوع الضريبة التي يخضع لها عن نشاطه، وقد تبنت محكمة استئناف الاسكندرية في حكمها الصادر بتاريخ ١٩٤٩/٤/٢٥ بخضوع عمولة الممثل التجاري للضريبة على الأرباح التجارية وقالت في حيثيات حكمها: إن المحكمة ترى أن التفرقة بين طبيعة عمولة الممثل التجاري وعمولة الوكيل بالعمولة أو غيره من الوسطاء دقيقة، وترجع كثيرا إلى ظروف وملابسات مختلفة، ولا يكفي ما يقول به الحاضر عن الممول من قصر التمييز بين الممثل التجاري والوكيل بالعمولة. على أن الأول يعمل باسم من يمثله وحسابه وبأمره، والثاني يعمل باسم نفسه خاصة وحساب وكيله وأمره. . . . والرائى الصحيح أن تكييف طبيعة هذه العمولة مسألة تقديرية، وأن ضابط التفرقة في الحالتين مرهون بأسباب وقرائن شتى متروك تقديرها للمحكمة. وترى هذه المحكمة أن وهو تاجر كبير يشغل في أعمال عديدة، ليس بالشخص الذي يفرغ أكثر جهده ووقته ليكون مندوبا تجاريا لتمثيل البيوت التجارية بصفة مستخدم أو أجير يتقاضى أجره أو مرتبه في شكل عمولة، ما كان هو ليرضى لنفسه بهذا، فقد كان يكتب في سجلاته وأوراق مراسلاته أنه تاجر وقومسيونجي، وليس مندوبا أو ممثلا تجاريا يعمل على هامش البيوت التجارية وقد كان له في مصر واسكندرية مكاتبه وموظفوه وعماله ومصاريفه، ولم يكن يتقاضى من شركة ليستتر في

معاملاتها معه شيئا من نلقات ذلك شأن التابع مع المتبوع أو المستخدم الأخير مع
المخدوم الذي يأخذ مرتبه في صورة عمولة لمعاشه وجهوده ويخصص أغلب نشاطه
ورقته لحساب متبوعه... فضلا عن هذا وذلك فإن المشرع المصري، وهو يواجه وجود

الخلافا المتعلقة في هذه المسألة أراد أن يقطع فيها برأى يوضح بعض ما غمض من
أحكام قنص. في المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على سريان ضريبة الأرباح
التجارية والصناعية على أرباح السماسرة وسماسرة الأوراق المالية والوكلاء
بالعمولة، وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال
الوساطة، لشراء أو بيع أي نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية،
على اختلاف أنواعها. ومعنى هذا النص خضوع عمولة الوسطاء بين البائع والمشتري
أيا كانت صفتهم لضريبة الأرباح التجارية، مهما يكن شكل هذه العمولة أنه أجور
ثابت أو نسبة مئوية.

وليس من شك في أن الممثل التجاري ليس إلا وسيط في عقد متفقته بين
البائع والمشتري، وأن المشرع الضريبي اعتبره في بعض الأحوال من فئة الوكلاء
بالعمولة أو السماسرة عموما، وإن كان يعمل باسم الغير وحسابه وليس باسم نفسه
كالوكيل بالعمولة، وعلى كل حال فأيا كانت الأسماء والمسميات للأشخاص
والشركات وطريقة الوساطة، أي باسم الوسيط أم باسم الأصيل، أو كان الممثل
يعمل بعمولة مشوية باسم شركة ليستر وبأوامرها، فإن العبرة في تكليف نوع
العمولة هي بطبيعة العمل الذي تنشأ عنه، وليس بأسماء ذويها أو عنوان مكاتبهم،
وهذا هو ما عناه المشرع بتعميم تعريف الوسطاء عموما، بدون تقييد بصفتهم أو
أسمائهم أو اشتغالهم باسمهم أو باسم عملائهم، فإن هذه الأمور لا تقدم ولا تؤخر
فيجب من استنباط حقيقة أمر العمولة التي يمتدحسونها، وخضوعها لضريبة
الأرباح التجارية أو ضريبة كسب العمل تبعاً للظروف والملابسات الخاصة بها (١١).

هذا، ولم تختلف النصوص القانونية في المواد ١٧، ١٨ من القانون ١٨٧
لسنة ١٩٩٣ عن نص المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ التي استند إليها
الحكم السابق سيما ذهب إليه من أن المقتن الضريبي لم يقيّد بأعمال الوساطة

(١١) راجع في هذا الحكم: المستشار كامل محمد بدوي - المراجع في تشريعات الضرائب فقها
وقضاء، ص ١٦٦، مرجع سابق.

الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية بأسماء أو صفات الوسطاء، أو كونهم يشتغلون باسمهم أو باسم عضلاتهم، مما يشير إلى صلاحية المحكم المنقلم لحسم موضوع النزاع في تكييف طبيعة عمل الممثل التجاري ونوع الضريبة التي يخضع لها عن أرباحه.

٤- ومن هؤلاء الوسطاء كذلك: سماسرة الأوراق المالية (الأسهم والسندات) ونص المادة ١٧ من القانون صريح في إخضاعهم لضريبة الأرباح التجارية، ولا خلاف بشأنهم، ولكن الخلاف وقع في شأن بعض معاونيهم في أعمالهم وبخاصة:

أ - المندوبون الرئيسيون.

ب - الجاللون. والجالل هو الذي يتجلب الفصيل للسمسار نظير جزء من العمولة التي يحصل عليها السمسار من بائع الورقة المالية. ويتحصر موضوع النزاع في شأن هؤلاء معاونيهم في مدى تبعية السمسار أو استقلالهم عنه في مزاوله عملياتهم، ونحن نفضل التعامل مع كل حالة على حدة بحسب ما يحيط بها من ظروف واعتبارات، لتحده طبيعة عمل كل واحد ونوعية الضريبة التي يخضع لها.

٥- سماسرة العقارات: وهم الوسطاء في عمليات شراء وبيع وتأجير العقارات السكنية والمحال التجارية، هؤلاء يقومون بعمل تجاري، يخضعون عن أرباحه لضريبة الأرباح التجارية سواء كانوا محترفين أو غير محترفين.

٦- مندوبو شركات التأمين المتبججون: وهم الوسطاء بين المؤمن عليهم وشركات التأمين، ويتلخص عملهم في اقناع العملاء بأهمية التأمين وضرورته وتحرير بوالص التأمين لهم، في مقابل عمولة يحصلون عليها من الشركة. هؤلاء تار الخلاف بشأنهم وهل يعتبرون وكلاء بالعمولة فيخضعون لضريبة الأرباح التجارية أم أنهم موظفون وأجراء لدى شركات التأمين فيخضعون لضريبة المرتبات وما في حكمها، وفي حكم لها حكمت محكمة المنيا الابتدائية في القضية رقم ٥ لسنة ١٩٥٥ تجاري كلى المنيا مؤيدة كونهم في حكم التابعين والأجراء (١).

(١) أ- د/ حسن كمال، ص ٢-١ مرجع سابق. وقد انتهت التعليقات التفسيرية رقم ١٠ للمادة ٦١ من القانون ١٤ لسنة ١٩٢٩ إلى تكييف العلاقة التي تربط بين شركات التأمين ووكلاء التأمين على أنها علاقة عمل طالما أن الوكلاء يعملون تحت إشراف الشركة وتوجيهها ويخضعون لرقابتها.

ثالثا: عمليات الوساطة التي شملها نص المادتين ١٧، ١٨ من القانون ١٨٧: في ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ كانت عمليات الوساطة التي أخضع المقتن أرباحها لضريبة الأرباح التجارية تنصورة فقط على عمليتين هما: شراء أو بيع أي نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية على اختلاف أنواعها، وكذا الوساطة لشراء العقارات أو المحال التجارية حيث تنص الفقرتان ٣، ٢ من المادة ٣٢ من هذا القانون على أن: تنسرى الضريبة على أرباح: ١-..... ٢- الأفراد والشركات الذين يقومون بأعمال الوساطة لشراء العقارات أو المحال التجارية. أو الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها.

٣- السمسرة وسمسرة الأوراق المالية والوكلاء بالعسولة، وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أي نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية على اختلاف أنواعها.

وواضح أن المقتن في القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد انحصرت على اخضاع عمليتين فقط من عمليات الوساطة كما قدعنا، قلما تغيرت أزمة الامكان. وظهرت فئة السمسرة في تأجير الشقق السكنية والمحال التجارية، فإن المقتن قد أخضع نتائج عملياتها لضريبة الأرباح التجارية، وكذلك الحال عندما أقرز التطور الاقتصادي ظهور سمسرة في تأجير خدمات خدم المنازل وعمال مكافحة الحشرات والفوارض وصيانة الأجهزة المنزلية وغيرهم وسمسرة تفسير العمال المصريين إلى الخارج وتأجير العدد والآلات الثقيلة، وعموما الوساطة في تأجير الخدمات. لذلك واجه المقتن هذه المستحدثات وأخضع أرباح السمسرة في بيع وتأجير الخدمات شأنها شأن السلع والقيم المنقولة وذلك بموجب التعديل الذي أجراه بالمادة ١٥ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذي أقره بخصالته في المادة ١٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وأصبحت عمليات الوساطة الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية تشمل:

١- عمليات الشراء.

٢- عمليات البيع.

٣- عمليات التأجير. وهذا يعني اخضاع نتائج هذه العمليات في أي مجال من مجالات الوساطة التي ستعرضها حالا لضريبة الأرباح التجارية.

ثالثا: مجالات الوساطة: تناول المقتن عددا من مجالات الوساطة المتصلة

بالعمليات السابقة، تؤدي في المادة ١٧ من القانون الى نقل ملكية عين أو منفعتها الى الغير كما أضاف بموجب المادة ١٨ المشار اليها مجالا آخر للوساطة يؤدي الى نقل ملكية حقوق الملكية الفكرية، حيث أصبحت مجالات الوساطة التي أخضع المقتن أرباح عملياتها للضريبة تشمل: ١- الوساطة في شراء العقارات ٢- الوساطة في بيع العقارات ٣- الوساطة في تأجير العقارات ٤- الوساطة في بيع السلع على اختلاف أنواعها ٥- الوساطة في شراء أو بيع الحقوق المتولدة عن القيم المتقولة ٦- الوساطة في شراء أو بيع الحقوق المتولدة عن الملكية الفكرية بمختلف أنواعها.

أما مجالات الوساطة الأربعة الأولى فلا مشكلة في إدراك المقصود منها، وأما مجال الوساطة في شراء أو بيع الحقوق المتولدة عن القيم المتقولة فيعني أن نقل ملكية الأسهم والسندات لا تقصد لذاتها، وإنما لما يتولد عنها من حقوق الاستغلال والتصرف، حيث يقد ياتع السهم مثلا حصة في الأرباح وفي موجودات الشركة ونتاج تصفيتها وفي المشاركة في إدارتها، بينما يكتسب المشتري له نفس هذه الحقوق، وبالمثل يفقد بائع السند حقه في فوائده ومزاياه الأخرى ويكتسبها المشتري. فالملكية في القيم المالية لا تقصد لذات الصك المثلث لها والتي تتمثل في ورقة السهم أو السند، وإنما تقصد للحقوق التي يتمتع بها مالكو.

وأما الوساطة في شراء أو بيع الحقوق المتولدة عن حق الملكية الفكرية فتعني أن المقتن الضريبي قد أخضع أي عمولة أو سمسة يتقاضاها أي وسيط لتسهيل عقد صفقة متعلقة بحقوق معرفة، أو استغلال أدا، على اختلاف أنواعها، وهما حقان من حقوق الملكية الفكرية التي تشمل: حقوق المؤلف والحقوق الأخرى المتصلة بها، والعلامات التجارية، والتصميمات الصناعية، براءات الاختراع، والتصميمات التخطيطية، والرسومات الطبوغرافية وغيرها.

وقد أوضحت المادة ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طبيعة العمولة التي تدفع في هذا المجال من مجالات الوساطة، مشيرة الى أمثلة لكل من حقوق المعرفة والاستغلال والأداء المنصوص عليها في المادة ١٨ من هذا القانون بقولها: «ومثل المبالغ المدفوعة من أي نوع مقابل استعمال، أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية، بما في ذلك الأفلام السينمائية أو الأفلام والأعمال المسجلة للاذاعة والتلفزيون، أو أية براءة اختراع،

أو علامة تجارية، أو تصميم نموذج أو خطة، أو تركيبة أو أساليب سرية، أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية، أو غير ذلك من الأنواع والصور.

وعلى ذلك فإن حقوق المعرفة أو حقوق الملكية الفكرية قد أصبحت ينص المادة ١٨ من القانون والمادة ٩ من لائحة التنفيذية إحدى المجالات التي تدخلها عمليات الوساطة لتسهيل عقد الصفقات الخاصة باستغلالها أو أدائها. نظير عمولة أخضعها المقتن الضريبي للضريبة على الأرباح التجارية. فالتأشير وهو الوسيط بين المؤلف والمقارئ نظير نسبة معينة من ثمن بيع الكتاب، ووكيل الفنانين، والموسيقيين ومنشعب الحفلات، كوسطاء بين من لهم حق الأداء العلني من المطربين والموسيقيين وبين الجمهور نظير عمولة أو نسبة من الأيراد، وكذا الوسطاء في كافة حقوق المعرفة، وحقوق الاستغلال، وحق الأداء العلني يخضعون فيما يحصلون عليه من عمولات لضريبة الأرباح التجارية بنات الأحكام التي تسري على المبالغ التي تدفع لأي شخص طبيعي أو شركة أشخاص على سبيل العمولة أو المسيرة غير المتصلة بمباشرة المهنة.

أما أصحاب حقوق المعرفة والأداء العلني من المؤلفين والملحنين والموسيقيين والمطربين وكذلك أصحاب حقوق الاستغلال مثل أصحاب براءات الاختراع والتصميمات والتركيبات السرية فإنهم يخضعون لضريبة المهن الحرة غير التجارية على ما يحصلون عليه^(١١).

وأما المنشآت التي تتولى مهمة الوساطة: كقاعدة عامة أخضع المقتن الضريبي ناتج عمليات الوساطة في عقد الصفقات التجارية والصناعية للضريبة، أيا كانت الجهة التي تقوم بهذه العملية، ولم يهتم بأسماء أو مسميات الوسطاء أو

١١١ راجع: التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم ٢٠ بشأن محاسبة المؤلفين والملحنين والموسيقيين والمطربين عن ضريبة المهن الحرة، الصادرة بتاريخ ١٩٨١/٤/١، وراجع كذلك التعليمات التنفيذية لمصلحة رقم ٢٤ الصادرة في ١٩٨١/٥/١٢ بشأن محاسبة الفنانين والفنانيين.

طريقة عملهم، ويتضح هذا التعصيم للوسطاء من عدم تقييد المادتين ١٧، ١٨ من القانون بصفة أو اسم الوسيط وعلى ذلك فإنه يستوى في نظر المقتن الضريبي أن يكون الوسيط سمساراً أو وكيلًا بالعمولة، أو أى شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب، كما يستوى لديه أن يكون هذا الوسيط محترفاً أو غير محترف، فالكل يخضع للضريبة عن ناتج وساطته باعتباره أن الوساطة في حد ذاتها عملاً تجارياً من وجهة نظر المقتن الضريبي. غير أن الفقرة الأولى من المادة ١٨ المشار إليها أخضعت العمولة والسمسرة المعارضة (غير المتصلة مباشرة المهنة) للضريبة بغير أى تخفيض من الناتج الإجمالى لها، سواء كان لأجل تكاليفه مباشرة المهنة أو لمواجهة الأعباء العائلية، وذلك خروجاً على المبادئ العامة التى تحكم فرض الضريبة على الأرباح التجارية. كما أورد المقتن الضريبي في الفقرة الثانية من المادة ١٨ استثناء آخر من الأحكام العامة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة لعمليات السمسرة المعارضة المتقدمة حيث أوجب لفصل الضريبة عنها بطريق الحيز عند المنبع، حيث ألزم دافع العمولة أو السمسرة غير المتصلة مباشرة المهنة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق معرفة أو حقوق استغلال أو حق الأداء العلى بحجز مقدار الضريبة المستحقة، وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع العمولة أو السمسرة. أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المشار إليها، مضروباً بالمرار على التصوذج رقم ٢٨ ضريبة موحدة أو أية ورقة تشتمل على البيانات الواردة به.

ومن مقتضى الأخذ بطريق الحيز عند المنبع في تحصيل هذه الضريبة، أن تفرض الضريبة على ربح كل عملية منفردة، لا على مجسوع الربح السنوى للمسول كما هو الحال بصفة عامة في تحصيل ضريبة الأرباح التجارية.

ورأى أن تقدم من نص المادتين ١٧، ١٨ أن المقصود بالعمولة والسمسرة فيهما تلك التى تدفع أو تستحق بمناسبة عقد الصفقات التجارية أو الصناعية أى التى تتم في صورة عقد معاوضة بين طرفين، ناقل للملكية عين أو منفعة أو خدمة أو حق على النحو السابق بيانه، وعلى ذلك فإنه يخرج عن نطاقها المكافآت التى ترصدها الدولة لمن يرشد عن الجرائم المختلفة (المرشد السرى لليوليس) وكذا المرشد عن جريمة التهريب من الضرائب والرسوم، وجريمة تهريب النقد، خاصة إذا لم يتخذ المرشد أو المبلغ عن الجرائم هذه العمليات مهنة له وإلا خضعت لضريبة المهن غير

التجارية باعتبار أن هذه الضريبة هي ضريبة القانون العام التي تسرى على أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى.

المادة ١٩

تأجير المحلات التجارية أو الصناعية والآلات

تنص المادة ١٩ على أن: تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعى، سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية، كما تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية.

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد القواعد والائساح المحاسبية لتحديد صافى أرباح الآلات التي تستخدم فى الزراعة، فيما هذا الجداول الزراعية حتى قوة ٨٦ حصانا وماكينات الري.

تتناول هذه المادة نوعاً جديداً من إيرادات النشاط التجارى والصناعى الخاضعة لضريبة الدخل الموحدة على الأشخاص الطبيعيين، ويشتمل هذا الإيراد على ثلاثة بنود هي: أجره المحل التجارى، أجره المحل الصناعى، أجره الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية اللازمة للاستغلال الصناعى أو الزراعى أو الامتكانى أو لأى نوع من الأنشطة الاقتصادية.

وقد أخضع المقتن الضريبة بنود هذا الإيراد لبعض القواعد التنظيمية على النحو التالى:

أولاً: بالنسبة لأجره المحل التجارى: المحل التجارى قد يكون قاصراً على غرفة واحدة من عقار مبنى وقد يشمل العقار المبنى بجميع طوابقه، وللمحل التجارى عند المقتن الضريبى معنى أوسع من المعنى الشائع له عند العامة فهما يتعلق بنوع النشاط الذى يزاول فيه أو من خلاله، حيث لا يقتصر هذا النشاط على شراء وبيع السلع والخدمات، وإنما يمتد الى نشاط بيع المنافع كما هو الحال فى الفنادق والبنسبرونات ويستوى فى الخضاع أجره المحل التجارى للضريبة على الأرباح التجارية أن يكون المؤجر له هو المالك أو المستأجر من الفاضل. والمحل التجارى قد تم تأجيره

مجرداً من عناصر (أدوات) التشغيل المادية والمعنوية أى فى صورة أربع جدران مقفول عليها باب، أو يتم تأجير محتوياتها على عناصر التشغيل المادية (الأثاث والأدوات اللازمة للتشغيل أو ما يعرف باسم الجرد) والمعنوية (الاسم التجارى والشهرة) معاً، أو يتم تأجير بعض عناصر التشغيل المادية أو المعنوية، والمحل التجارى قد يتم تأجيره وفقاً لقواعد قانون إيجار الأماكن والمحلات، فتكون القيمة الإيجارية له ربحاً شبه خالص للمؤجر مع بقاء العين على حكم ملكية المالك. أو يتم تأجيره بنظام البيع التأجيرى، فتكون القيمة الإيجارية جزءاً من قيمة (ثمن) المحل، على أن تنتقل ملكية المحل بعد فترة زمنية إلى المستأجر، فهذه هى الفروض الأساسية المتصورة فى تأجير المحل التجارى.

ولا تخضع القيمة الإيجارية للمحل التجارى من كل هذه الفروض الرئيسية فى تأجيره لضريبة الأرباح التجارية إلا فى حالة تأجيره وفقاً لقواعد قانون إيجار الأماكن والمحلات مشتملاً على كل أو بعض عناصر التشغيل المادية أو المعنوية، سواء كان المؤجر له هو المالك أو المستأجر من الباطن، وذلك لأن تأجير المحل التجارى على هذه الصورة فى حد ذاتها يعتبر عملاً من الأعمال التجارية، ومن ثم تعتبر القيمة الإيجارية ربحاً يخضع لضريبة الأرباح التجارية.

أما لو اقتضت عملية التأجير على تقديم المبنى فقط خالياً من أية عناصر مادية أو معنوية لتشغيل، فلا محل لاعتبار القيمة الإيجارية إيراداً للنشاط التجارى، وإنما تندرج القيمة الإيجارية حينئذ ضمن إيرادات الثروة العقارية، إن كان المؤجر له هو المالك، حيث يخضع فى هذه الحالة للضريبة على العقارات المبنية التى نظمها القانون ٥٩ لسنة ١٩٥٤، أما إذا كان المؤجر للمحل التجارى شخصاً آخر غير مالكه (كما فى حالات التأجير من الباطن) فإن المؤجر يمكن أن يخضع للضريبة على أرباح المهنة غير التجارية إذا توفرت شروطها باعتبارها ضريبة القانون العام، بينما يخضع المالك للضريبة على العقارات المبنية كما تقدم. أما فى حالة البيع التأجيرى أى اعتبار القيمة الإيجارية جزءاً من ثمن المحل، فإن الإيراد يخضع حينئذ لأحكام المادة ٢١ من هذا القانون إذا توفرت شروط الموضوع لها.

ثانياً: وبالمثل فى المحل الصناعى، سواء كان فى صورة ورشة صغيرة أو مصنعاً كاملاً وسواء كان المؤجر له هو المالك أو كان مستأجراً من الباطن، فإن

القيمة الإيجارية له لا تنسج ضمن إيرادات النشاط التجارى والصناعى إلا إذا كان مزجرا بكل أو بعض عناصر التشغيل المادية (العقد والآلات وغيرها) أو المعنوية (الاسم والعلامة وحقوق استعمال براءات الاختراع وغيرها) بحيث يكون لهذه العناصر اعتبار فى تقدير القيمة الإيجارية للمحل.

أما لو اقتصر تأجير المحل الصناعى على المبنى فقط دون عناصر التشغيل، فيسرى فى شأنه ما سبق من أحكام لتقديره من المحلات التجارية.

ثالثاً: تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية اللازمة للاستغلال الصناعى أو الزراعى أو الاسكانى أو لأى نشاط اقتصادى آخر؛ ولد التطور الهائل فى مختلف ميادين الحياة، الحاجة الى استخدام الآلات بمختلف أنواعها واحلالها محل العمالة البدوية، واستجابة للطلب المتزايد على استخدام الآلة فى مختلف الأنشطة، تكونت شركات متخصصة تعمل على توفير الآلات وتأجيرها للتقير، وهو فى حد ذاته نشاط تجارى، تصدى المقتن الضريبى المصرى بنص المادة ١٩ المتقدمة وأغضع ناتجه لضريبة الدخل الموحدة باعتباره عنصراً من عناصر إيرادات النشاط التجارى. واستثنا، من القاعدة العامة فى فرض ضريبة الدخل الموحدة على هذا الناتج أعفى المقتن الضريبى إيرادات الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصاناً وساكنات الرى من الخضوع للضريبة لما لهما من أهمية فى عمليات الاستغلال الزراعى، وتجنباً لرفع تكلفة انتاج هذا القطاع. وحرصاً من المقتن الضريبى على تحديث وميكنة قطاع الزراعة، منح مصلحة الضرائب من الانفراد بالتقدير الجرافى لأرباح الآلات التى تستخدم فى الزراعة ووضع الأسس المحاسبية فى ذلك، وأوكل هذا الأمر لقرار يصدر من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة.

أما بالنسبة للآلات المستخدمة فى القطاعات الاقتصادية الأخرى فتتولى مأموريات الضرائب بالاشتراك مع الإدارة العامة للفحص بالمصلحة وضع أسس محاسبية أصحباها مع مراعاة مناقشة الممول فى كافة أوجه النشاط وخاصة قوة الماكينة بالحصان ومواعيد العمل اليومية، وأيام التشغيل السنوية، وأيام العطلات وعدد ساعات التشغيل ونسبة صافى الربح، والإطلاع على فوائير استهلاك الكهرباء، أو الوقود، ونسب استهلاك العناصر المؤجرة وأية أعباء أخرى متعلقة بالآلة المؤجرة.

الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية

تنص المادة ٢٠ على أن: تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت المنصوص عليها فى هذا الباب، وكذا الأرباح المحققة من التعويضات، نتيجة الهلاك، أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها.

وإذا ما تم استخدام ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المنفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها، بالكامل فى شراء أصول رأسمالية إنتاجية خلال ذات السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض، أو خلال السنتين التاليتين لانتهاها. هذه السنة، تستثنى هذه الأرباح من أرباح المهنة أو المنشأة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو للاستبدال، كل ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة على النحو المحدد فى المادة ١٠٠ من هذا القانون، دون الإخلال بأية مزايا أخرى منصوص عليها فيه.

ولا يسرى حكم هذه المادة على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص، عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهام فى رأسمال شركة مساهمة، أو عند اندماجها فى شركة مساهمة، وذلك كله بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء بحسب الأحوال فى الأسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات.

كما لا يسرى حكم هذه المادة على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية وشركة الأشخاص عند تحويلها إلى شركات المساهمة.

والصورة الكلية لهذا النص تكشف عن الآتى:

١- امتياز الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت التجارية والصناعية والحرفية إيراداً للنشاط التجارى والصناعى ومن ثم خضوعها للضريبة وفقاً لعدد من الاعتبارات هى:

١- أن يكون هناك ربح يتمثل في الفرق بين ثمن بيع الأصل الرأسمالي وقيمتها الدفترية، وتحسب هذه القيمة الدفترية على أساس ثمن شراء هذا الأصل مخصوماً منه نسب الاهلاك السابق اعتمادها بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة أثناء حياة هذا الأصل، فإذا زاد ثمن بيعه عن قيمته الدفترية كانت الزيادة ربحاً صافياً يخضع للضريبة.

٢- أن ينتج هذا الربح من بيع أصل من الأصول الرأسمالية للمنشأة سواء أثناء حياتها أو عند انقضاءها، إما لأن المنشأة ليست في حاجة إليه، أو لاستبداله بأخر بعد أن صار غير صالح للاستخدام فنياً أو اقتصادياً أو لأي سبب آخر، والأصل الرأسمالي هو الأصل الثابت مثل الآلات والمعدات التي تملكها المنشأة والذي لا يفتى أو تتغير صورته بمجرد استخدامه في العملية الانتاجية للمنشأة وهو يختلف بذلك عن رأس المال المتداول الذي يفتى أو تتغير صورته بمجرد استخدامه في العملية الانتاجية.

٣- ألا يستخدم ثمن بيع هذا الأصل الرأسمالي بالكامل في شراء أصول رأسمالية انتاجية أخرى خلال نفس السنة التي تم فيها البيع أو السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة.

٤- أن يتم البيع بضمن المثل ولغير أحد الشركاء أو أحد أعضاء مجلس إدارة المنشأة فإذا تم البيع بأقل من ثمن المثل ولأحد هؤلاء، اعتبر الفرق ميزة عينية خالصة حصل عليها المشتري، وخضع الفرق بالتالي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ويشترط لاعتفاء الربح الناتج من بيع أصل رأسمالي للمنشأة من الضريبة في حالة شراء المنشأة لأصول رأسمالية أخرى منتجة بدلا عن الأصل المباع شرطان هما (أ) أن يتم الشراء خلال الثلاث سنوات التالية مباشرة للبيع (ب) أن يملك الممول دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة ومراعاة القوانين والقواعد المقررة.

٥- كما تكشف الصورة الكلية لنص المادة ٢٠ المتقدمة عن: اعتبار الأرباح الناتجة من التعميمات المترتبة على هلاك الأصول الثابتة أو الاستيلاء عليها ربحاً خاضعاً للضريبة سواء كان هذا التعميم ناتجاً عن فقد هذه الأصول جبرياً أو اختيارياً وذلك وفقاً للشروط والاعتبارات الآتية:

أ - لتحقيق فائض في التعويض عن القيمة الدفترية للأصول الهالكة أو التي تم الاستيلاء عليها.

ب - أن يكون التعويض ناتجاً عن خطر غير متوقع كحريق أو سرقة لأصل ثابت مؤمن عليه لدى شركة تأمين، أو عن نزاع ملكية أصل ثابت للمنفعة العامة، أو عن استيلاء الدولة على أصل ثابت.

ج - ألا يكون هذا التعويض في مقابل أحد الأصول المتداولة للمنشأة، بل يجب أن يكون في مقابل أصل ثابت (رأسمالي).

د - ألا يتم استخدام قيمة التعويض بالكامل في إحلال أصول أخرى منتجة للمنشأة سواء كانت جديدة أو مستعملة، خلال الثلاث سنوات التالية لحصولها على التعويض ويكفي في تحقيق الإعفاء من الضريبة استبدال الأصول الهالكة بأصول أخرى رأسمالية منتجة حتى ولو كانت مستعملة، ولا يشترط التماثل بين الأصل الهالك والأصل البديل سواء من حيث النوع أو النوعية أو الاستعمال، مادام الأصل البديل له علاقة بالعمليات الانتاجية للمنشأة. وعلى ذلك:

فإن فائض التعويض بمعنى من الضريبة بناء على الشرط الأخير في حالة ما إذا استخدم التعويض بالكامل في إحلال أصول رأسمالية منتجة محل الأصول الهالكة في خلال الثلاث سنوات التالية لحصول المنشأة على التعويض، ومن ثم فإنه لا إعفاء من الضريبة في حالة ما إذا لم يتم استخدام التعويض بالكامل، في إحلال أصول رأسمالية منتجة محل الأصول الهالكة، ونرى أنه يمكن الحصول على إعفاء جزئي من الضريبة يقابل جزء التعويض المستخدم في شراء أصول منتجة بديلة، كما أنه لا إعفاء من الضريبة إذا استخدم التعويض أو جزء منه في شراء أصول رأسمالية لا علاقة لها بالعمليات الانتاجية للمنشأة، أو في شراء أصول متداولة.

وتطبيقاً لذلك قبضت محكمة النقض بأن الغرض من التأمين على الأصول الثابتة ضد الحريق أو الحوادث هو تمكين المنشأة من إعادة الأصول الهالكة بسببها إلى ما كانت عليه فإذا كان ثمة فائض من مبالغ التأمين الذي حصلت عليه بعد تغطية تكاليف إعادة الأصل الهالك إلى ما كان عليه تماماً قبل وقوع الحادث، فإنه

يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باعتباره من الأرباح العرضية (١).

كما أوردت التعليقات التفسيرية رقم ٢٢ على المادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهي الأصل التاريخي للمادة ٢٠ من القانون الحالي أن: التعويض الذي يحصل عليه المؤسسة في مقابل هلاك بعض أو كل أصولها لا يخضع للضريبة الأرباح التجارية والصناعية متى استخدمته المؤسسة بأسره في إحلال أصول جديدة محل الأصول الهالكة، لأنه لا يمثل في هذه الحالة ربحاً حققته المؤسسة أو الشركة مما يخضع لتلك الضريبة، وإنما هو مجرد تقطية لحسارة المؤسسة وإصلاح لما أصاب أصولها من أضرار، فلا يمثل أي عنصر من عناصر الأرباح، ويستوى في ذلك كل تعويض يتوفر فيه ذلك الشرط بغض النظر عن مصدره، سواء أكان تأميناً حصلت عليه المؤسسة أو الشركة من إحدى شركات التأمين، أو تعويضاً من الحكومة، أو من خالاتهما (٢).

٣- كما تكشف الصورة الكلية لنص المادة ٢٠ المتقدمة عن التفرقة في المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة أو المشروع، بين ثلاث حالات هي:

(أ) الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة لظهور القيمة الحقيقية لهذه الأصول الرأسمالية وبالتالي المركز الاقتصادي للمنشأة، وتشمل هذه الأرباح في الفرق بين القيمة الدفترية للأصول الرأسمالية وقيمتها الواقعية أو الحالية، وهذه الأرباح لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية طالما كانت المنشأة قائمة، باعتبار أنها قتل أرباحاً على الدفاتر والأوراق، وليست أرباحاً نهائية.

(ب) الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم (تقدير) الأصول الرأسمالية للمنشأة عند تغيير الشكل القانوني للمنشأة، أي عند تبني الشكل القانوني الأول للمنشأة وإنشاء شكل قانوني جديد لها، ومن المتصور أن يأخذ هذا التفسير الصور أو الأشكال الآتية:

(١) الظمن رقم ١١٣ سنة ٣٩ ق جلسة ١٩٦٧/٢/١ د/أحمد محمود حمدي - قضاء النقض

الضريبي ص ٦٤٤.

(٢) أ د/ زكريا محمد يهومي ص ١٩٥ مرجع سابق.

١- من منشأة فردية إلى شركة تضامن، حيث قتل الأصول الرأسمالية للمنشأة الفردية في هذه الصورة حصة عينية في رأس مال شركة التضامن سواء عن طريق التأسيس أو الاندماج. وفي هذه الصورة يعتبر الفرق بين القيمة الدفترية للأصول الرأسمالية للمنشأة الفردية وبين قيمتها بعد إعادة تقييمها وبما رأسمالها محققا لصاحب المنشأة الفردية ويخضع باسمه للضريبة.

٢- من منشأة فردية أو شركة أشخاص إلى شركة مساهمة، وقد تأخذ هذه الصورة شكل تقديم أصول المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص كحصة عينية في تأسيس شركة المساهمة، أو تأخذ شكل دمج المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص في شركة المساهمة وفي كلتا الصورتين فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الرأسمالية للمنشأة الفردية أو شركة الأشخاص، والمتشكلة في الفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها بعد إعادة تقييمها لا تخضع للضريبة وفقا لنص الفقرة ٣ من المادة ٢٠ المشار إليها وذلك بشرط: عدم تصرف مقدم الحصة العينية، أو صاحب المنشأة، أو الشركاء بحسب الأحوال في الأسهم المقابلة لأصصبتهم مدة خمس سنوات، وقد أضاف البعض شروطا أخرى هي:

(أ) أن يكون المشروع المقدم كحصة عينية في رأسمال شركة المساهمة عند تأسيسها، أو عند اندماجها فيها مشروعا فرديا أو شركة أشخاص.

(ب) يجب أن يقدم المشروع الفردي أو شركة الأشخاص كأصل مستغل.

(ج) يجب أن يندمج المشروع الفردي أو شركة الأشخاص في شركة المساهمة بكافة أصوله.

(د) أن يكون المقابل للأصول الرأسمالية للمشروع الفردي أو شركة الأشخاص عبارة عن أسهم صادرة من شركة المساهمة^(١).

٣- وقد يأخذ التفسير المشار إليه صورة تحويل المشروع الفردي أو شركة الأشخاص إلى شركة مساهمة، وفي هذه الصورة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الرأسمالية للمشروع الفردي أو شركة الأشخاص لا تخضع

(١) راجع: أ. د. زكريا بهومي ص ١٩٦ مرجع سابق.

للضريبة بدون أية شروط. وفقا لنص الفقرة الأخيرة من المادة ٢٠ المشار إليها، وبالتالي فإن في استطاعة الممول التهرب من الضريبة عن طريق بيع أسهمه في الشركة الجديدة فور تكوينها على الرغم من أن إعادة تقييم أصول منشأته الفردية أو شركته التضامنية قبل تحويلها إلى شركة مساهمة، تتضمن ربحا رأسماليا يخضع للضريبة.

وإذا كانت الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الرأسمالية للمنشأة، أو المتحققة من التعويضات الناتجة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها، أو الناتجة عن إعادة تقييمها، تخضع للضريبة على النحو المتقدم، فهل الخسارة الرأسمالية التي تصيب المنشأة من بيع أحد أصولها الرأسمالية تدخل في وعاء الضريبة كذلك؟ لقد ذهبت محكمة النقض إلى ذلك، حيث رأت أن الخسارة الرأسمالية التي تصيب المنشأة من بيع أحد أصولها أو تصفية تدخل في وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبقا لنص المادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وهي (أي هذه المادة) تسري على الخسائر كما تسري على الأرباح (١).

وإذا كان الأصل أن المدين الضريبي وفقا لنص المادة ٢٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ قد جعل مناط استحقاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي تبثرها الشركة أو المنشأة، بمعنى أنه يكفي في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن تكون نتيجة النشاط التجاري أو الصناعي للشركة أو المنشأة في نهاية السنة الضريبية ربحا، حتى تفرض الضريبة على الربح الصافي وليس من الضروري أن يكون هذا الربح قد قبض فعلا، إلا أننا خروجا عن هذا الأصل نرى ضرورة التفرقة عند تحديد السنة المالية التي تدخل الأرباح الرأسمالية ضمن إيراداتها الخاضعة للضريبة، بين الأرباح الناتجة عن بيع أصل من الأصول الرأسمالية للمنشأة، والأرباح الناتجة عن استحقاق المنشأة للتعويض نتيجة هلاك هذه الأصول أو الاستيلاء عليها، فبينما نرى أن السنة الضريبية للأرباح الأولى هي سنة الاستحقاق كما هو الأصل، فإننا نرى خروجاً على هذا الأصل أن السنة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة عن تعويض هلاك هذه الأصول أو الاستيلاء عليها ينبغي أن تكون سنة الحصول على هذه

(١) الطعن رقم ٢٤٩ سنة ٢٨ في جلسة ١٩٩٢/٢/٢٤ د/أحمد محمود حسني - لقاء النقض للضريبة ص ١٣٦ مرجع سابق.

التمريضات وليس سنة استحقاقها، والفرق واضح بين الحالتين في إمكانية حصول المنشأة على ثمن بيع أصل من أصولها الرأسمالية، وحصولها على التعويض الناتج عن الهلاك أو الاستيلاء.

المادة ٢١

الأرباح الناتجة عن عمليات:

- ١- تشييد أو شراء العقارات بلصق بيعها.
- ٢- تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها.

تنص المادة ٢١ على أن: «تسرى الضريبة على الأرباح التي يحققها من يزاوون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم على وجه الاعتقاد بقصد بيعها، وعلى الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها».

ويحدد وزير المالية بالاتفاق مع وزير الاسكان القواعد والأسس المحاسبية لتحديد ضايف هذه الأرباح. وفي هذه الأحوال يخضع من الضريبة المستحقة على القول ما يكون قد سدد من ضريبة طبقاً لحكم المادة ٢٢ من هذا القانون.

إن الصورة الكلية للنص المتقدم تكشف عن أن المقتن الضريبي المصري قد أخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية نوعين من أرباح التعامل في العقارات هما:

- ١- أرباح التعامل في العقارات المبنية.
- ٢- أرباح التعامل في العقارات المعدة للبناء.

إذا كان الأصل أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرض على ناتج رأس المال والعمل معاً، فإن المقتن الضريبي المصري قد خرج عن هذا الأصل وفرض الضريبة على ناتج التعامل في العقارات مع كونه ناتجاً لرأس المال وحده وذلك لمواجهة ظاهرة المضاربة في العقارات التي نشأت واستمرت منذ أن أخذت البنوك العقارية تحتل مكان الصدارة في النظام المصرفي المصري، بهدف نزع الثروة العقارية من أيدي أصحابها المصريين حيث أنشئ لهذا الغرض ثلاثة بنوك هي البنك الزراعي المصري وقد أنشئ في عام ١٩٠٢ للقيام بعمليات الائتمان الزراعي وتسليف الملاك، كما أنشئ في عام ١٩٠٥ بنك الأراضي بمعرفة رأسماليين أجانب وفرنسيين

.

.

| |

|

|

...

11/11/11

11/11/11

وبلجيكا وانحصر عمله في منح القروض العقارية وتسليف المزارعين، وكذا أنشئت في عام ١٩٠٨ شركة الرهونات المصرية وهي شركة المجلدية مهمتها التسليف لأجل طويلة بضمان العقارات^(١). فنشأت مع هذه البنوك المضاربة في العقارات واستمرت بل وتفاقت مع نشأة نظام قليك الوحدات السكنية الذي أضرته أزمة الاسكان الخالية في مصر، وقد كان من الطبيعي اختراع ناتج المضاربة على العقارات لضرية الأرباح التجارية، وإن لم يكن متولدا عن تفاعل رأس المال والعمل معاً، وقد تم ذلك بموجب أحكام المقتضين ٤، ٦ من المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل وبعد تعديلها بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ واستمر هذا الاختراع في ظل التعديلات المتلاحقة للقانون ١٤ حتى نص عليه في المادة ٢١ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ مع بعض الاختلاف في شروط وأوضاع الإخضاع سوف نشير إليها مستقبلا. وعلى وجه العموم فإن ناتج التعامل في العقارات المبنية والمعدة للبناء يتم حاليا على النحو التالي:

أولاً: تشييد أو شراء العقارات المبنية بقصد بيعها؛ وفقا لأحكام الفقرة الأولى من المادة ٢١ المشار إليها، فإنه يشترط لحضرة الأرباح الناجمة عن التعامل في العقارات المبنية الشروط الآتية:

١- أن يسبق التعامل على العقارات إحدى صليتين رئيسيتين هما:

أ- عملية التشييد أي بناء العقار. وبأخذ حكم البناء تكتملة المبنى أو تشطيبه إذ لا يشترط أن يتولى الممول كل أعمال البناء بداية من وضع الرسومات الهندسية واستخراج التراخيص ووضع الأساسات ثم استكمال المبنى وتشطيبه، بل يكفي أن يساهم في إحدى مراحل التشييد.

ب - عملية شراء العقار بالمساهمة. وبأخذ الشراء هنا المعنى الضيق له، أي يشترط فيه أن يتم عقد معاوضة، فلم يتم عقد معاوضة فإنه لا يعتبر شراء في مفهوم هذه العملية. وعلى ذلك:

فإن الشخص إذا باع عقارا مبنيا موهوبا له أو مودوثا أو موصى به أو تملكه

(١) د/ عطية عبد الحليم صفر - مقدمة في البنوك والتجارة الخارجية - ١٩٩٥ ص ١٨٢ وما بعدها.

باعتقد مقايضة أو بأى سبب آخر ناكل للملكية، خلاف عقد البيع، بحيث إنه لم يسبق له تشييد أو شراء هذا العقار فإن الربح الناتج من ذلك لا يخضع للضريبة.

٢- أن يتم تشييد العقار أو شراؤه بنية إعادة بيعه والتكسب من ذلك ولت التشييد أو الشراء. ومن ثم فإنه إذا تم التشييد أو الشراء للعقار بنية الاستخدام أو التأجير وليس البيع، ثم تم البيع بعد ذلك، فإن الربح الناتج لا تسرى عليه الضريبة، وتقدير هذه النية مسألة موضوعية يختص القضاء بتقديرها في ضوء ظروف كل حالة على حدة.

٣- وقد أضاف المقتن شرطاً آخر هو شرط الاعتماد أى احترام الشخص لعمليات تشييد أو شراء العقارات المهنية بقصد إعادة بيعها والتكسب من وراء ذلك، لما ينطوى عليه القيام بهذه العمليات من قصد لتحقيق الربح عن طريق المضاربة، لكن لا يشترط تكرار عمليات التشييد أو الشراء والبيع خلال السنة الضريبية التى تحقق فيها الربح، لأن المقتن لم يحدد أجلاً معيناً لتواتر ركن الاعتماد بل أطلق النص مما يستلزم منه إمكان استخلاص الاعتماد من مجموع الظروف المحيطة بكل حالة على حدة فضلاً عن أن مبدأ سنوية الضريبة لم يقصد به سوى تعيين فترة المحاسبة على الضريبة واستقلال كل سنة بحساباتها.

والسؤال الذى يطرح نفسه هو، ما المقصود بالعقار فى حكم المادة ٢١ المشار إليها هل هو كائنات العقارة ولو كانت تحتوي على أكثر من وحدة سكنية؟ أم أن كل وحدة سكنية فى العقارة تعتبر عقاراً مستقلاً مادامت تباع وبشترى باعتد مستقلاً؟ لقد ذهبت محكمة استئناف القاهرة فى حكمها الصادر بتاريخ ١٩٨٩/٢/٢٦ فى الاستئناف رقم ١٥٥٧ لسنة ١٠٦ ق الى أن الأرباح الناتجة من بناء عمارة واحدة والتصرف فى وحداتها لا تخضع للضريبة لتخلف شرط الاعتماد.

غير أن المقتن فى المادة ٢٢ من القانون ١٨٧ قد أخضع للضريبة بسعر ٥٪ بدون أى تخفيض إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المهنية أو الأراضى داخل كردون المدينة سواء كان التصرف شاملاً للعقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك. وهو ما يفيد أن جزء العقار أو الوحدة السكنية منه تعتبر عقاراً يخضع للتصرف فيه للضريبة، ويؤكد هذا المعنى ما ذهبت إليه الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ حين سمحت تضادياً للازدواج الضريبي بأن يخصم من الضريبة المستحقة

على الممول ما يكون قد دفعه من ضريبة طبقاً لحكم المادة ٢٢ المشار إليها. وتقتصر معايير التفرقة إذن بين حكمي المادة ٢١، ٢٢ المشار إليهما في: أن المادة ٢١ تتناول التصرفات في العقارات المبنية بالنسبة للمحترفين في تشييد أو شراء هذه العقارات بقصد بيعها، سواء كانت هذه العقارات كائناً داخل كردون المدينة أو خارجها، أما المادة ٢٢ فتتناول الممول غير المحترف الذي يبيع عقاراً مبنياً داخل كردون المدينة، وبينما يخضع الأول لضريبة الأرباح التجارية بسعرها العادي على صافي أرباحه وفقاً للتواعد والأنس المحاسبية التي يعينها قرار وزير المالية والإسكان، فإن الثاني يخضع لضريبة نسبية عن إجمالي إيراده (قيمة التصرف)، وبناء على ما تقدم فإن الضريبة تسرى فيما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ٢١ سواء انصب التصرف على العقار بأكمله أو على جزء منه.

ثانياً: تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها: أخضعت الفقرة الأولى من المادة ٢١ المشار إليها لضريبة الأرباح التجارية الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها، ومنطوق نص المادة ٢١ يكشف عن أنه يشترط لخصوم هذه الأرباح للضريبة شرطان رئيسيان هما:

أ - أن تكون الأراضي التي يجري عليها التقسيم من أراضي البناء، أي من الأراضي التي يمكن البناء عليها بدون مخالفة بحيث لا تكون أراضاً زراعية، بشرط للبناء عليها الحصول على ترخيص مسبق من الجهة المختصة بحيث يقع المخالف لذلك تحت طائلة المادتين ١٥٢، ١٥٦ من القانون ١١٦ لسنة ١٩٨٣، أو يكون البناء عليها ممنوعاً لأسباب إدارية سواء كان البناء لأغراض السكنى أو الصناعة أو لأي غرض آخر.

ب - أن يكون الذي أجرى عمليات التقسيم والتصرف هو مالك الأرض سواء بنفسه أو بواسطة غيره، ويصرف النظر عن سبب اكتسابه للملكية هذه الأرض، أو نيته عند انتقال ملكيتها إليه، حيث تخضع أرباحه عن عمليات التقسيم والتصرف سواء تلك هذه الأرض بطريق الشراء أو الميراث أو الوصية أو الهبة أو التقادم المكتسب للملكية أو أي سبب آخر تاقبل للملكية، وسواء كانت نيته عند تملكها الاحتفاظ بها أم إعادة بيعها، وسواء كان محترفاً لهذه العمليات أو غير محترف، على خلاف الوضع في تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها، حيث اشترط القانون

هناك ركن الاختلاف وسكت عن اشتراطه هنا.

وقد جاء سكوت المقتن عن شرط الاستيلاء أو الاختراق في عملية تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها، نظراً لأن عملية التقسيم هي حد ذاتها تنطوي على تجزئة القطعة الواحدة إلى قطعتين فأكثر، وبالتالي فإنها تنطوي على أكثر من تصرف، كما يوجد تلقائياً ركن الاستيلاء خاصة وأن عمليات البيع أو التصرف تتم بعد عملية التقسيم أو التجزئة، وسواء تم البيع أو التصرف دفعة واحدة وفي وقت واحد أو على صفقات في أوقات مختلفة.

وقد شهدت عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها في ظل القوانين الضريبية تطوراً جديراً بالملاحظة، حيث كان المقتن الضريبي يشترط خضوع الأرباح الناتجة عنها في ظل الفقرة ٦ من المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن يقوم مالك الأرض الذي يجري عمليات التقسيم والبيع بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد، وقد تكون هنا الشرط كذلك في ظل التعديل الذي أجراه المقتن بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ للمادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وعلى هذا الشرط جرى قضاء محكمة استئناف القاهرة في حكمها الصادر بتاريخ ١٩٩٣/٤/١٤ حيث رأت المحكمة أن المقتن قد أخضع بقتضى نص المادة ٤/٢٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ لضريبة الأرباح التجارية والصناعية الأشخاص والشركات الذين يجرؤون تقسيم أراضي البناء للملكة لهم ويجهونها بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد الذي يقصد به تقسيم الأرض وشق الطرق وإنشاء المجاري والعمل على أملاكها بالماء والاضافة إلى غير ذلك من المرافق التي تختلف كثرة أو قلة بحسب المستوى العمراني للبيئة التي بها الأرض، وانتهت المحكمة إلى أنه إذا انتفى شرط التمهيد فإن العملية تكون خارجة عن مجال تطبيق النص، ولا محل لسريان الضريبة (١).

إلا أن المقتن الضريبي قد أخذل شرط التمهيد في التعديل الذي أجراه بموجب أحكام المادة ٢/٢ من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨، حيث استكمل نص البند ٤ من المادة ٣٢ القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالنص فقط على خضوع أرباح تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها للضريبة وفقاً لقواعد المحاسبة التي يصدر بها قرار من وزير

(١) راجع: المستشار محمد وجدي عبد الصمد - قضاء الضرائب - عالم الكتب ١٩٧٠ ص ٥١
مرجع سابق.

المالية، واستمر اغتال المقتن لهذا الشرط في ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والقانون الخالى ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وقد جاء ذلك فيما نعتقد نقشا مع الواقع في التجميعات السكنية العشوائية، حيث يقوم ملاك الأراضي بتقسيمها وبيعها دون التقيد بأى عمليات تهديد، ثم تقوم الدولة فيما بعد إقامة التجمع العشوائى بد خطوط المياه والكهرباء والمجارى والمراسلات وكل ما من شأنه رعاية المواطنين في هذا التجمع وتأمين إقامتهم فيه، وليس أقل حينئذ من فرض الضريبة على ملاك الأرض الذين قاموا بتقسيمها وبيعها كأراضى بناء على تجميعات عشوائية.

وتطبيقت لما سبق من أحكام في شأن خضوع أرباح تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها، فإن الضريبة لا تسرى على الأراضى التى يتم بيعها بدون تقسيم حتى ولو كانت أرض بناء، ونحن نيل الى فرض الضريبة على الأراضى الزراعية المتاخمة لكردون المدينة إذا تم تقسيمها وبيعها للبناء عليها.

طريقة تحديد صافى أرباح تشييد أو شراء العقارات على وجه الاحتياط بقصد بيعها، وكذا عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها: أحالت الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ المتقدمة فى بيان كيفية تحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى هذه الأرباح إلى قرار يصدر من السيد وزير المالية بالاتفاق مع وزير الاسكان، ولما كان هذا القرار لم يصدر بعد، ولما كانت المادة ١٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد أحالت فى تحديد نفس هذه الأرباح إلى قرار يصدر من وزير المالية فقط، وقد صدر هذا القرار بالفعل برقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢^(١)، ولما كانت المادة ٢/٤ من مواد إصدار اللائحة التنفيذية للقانون، ١٨٢ لسنة ١٩٩٣ (قانون الضريبة الموحدة) قد نصت على أن: يستمر العمل بأحكام القرارات المعمول بها فيما لا يتعارض مع أحكام هذه اللائحة، فلهذه الأسباب يمكن استمرار العمل بالقرار رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ فى شأن بيان الأسس والقواعد المحاسبية لتحديد صافى الأرباح المشار إليها، والذي ينص على:

مادة ١: يكون لتحديد صافى الأرباح التى يحققها الممولون الذين يشترون أو يشترون عقاراتهم لحسابهم عادة بقصد بيعها، وذلك التى يحققها الممولون من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها، وفقا للقواعد الآتية:

(١) نشر هذا القرار فى العدد ١٨٦ تابع من الوقائع المصرية بتاريخ ١٥ أغسطس ١٩٨٢.

١- على أساس الفرق بين ثمن بيع العقار و ثمن تكلفته.

٢- يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للعقار المبيع في تاريخ البيع، ويعتبر الثمن الوارد في عقد البيع - سواء أكان مسجلا أو غير مسجل - حقيقيا ما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار.

٣- يحدد ثمن تكلفة العقار وفقا لقواعد المحاسبة الموضحة في المواد رقم ٢، ٣، ٤ من هذا القرار.

مادة ٢: يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات المبنية أو الأراضي التي يشتريها المولون بقصد بيعها على أساس ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصروفات الرأسالية التي أنفقت لاقتناء العقار أو الجزء من العقار موضوع التصرف، ويكون تحديد ثمن الشراء على الوجه الآتي:

أ- وفقا للثمن المحدد في عقد الشراء.

ب - إذا انصب التصرف على جزء من العقار، فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب على أساس ما يوازي هذا الجزء منسوبا إلى العقار، أما إذا كان التصرف متصبا على وحدة سكنية من العقار فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد على أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء الأرض المقام عليها العقار مضافا إليه ما يخصها من ثمن شراء باقى هذا العقار.

مادة ٣: يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات التي يقوم المولون بتشبيدها بقصد بيعها، على أساس قيمة الأعمال التي تمت حتى تاريخ التصرف، مضافا إليه ثمن شراء الأرض المقامة عليها، وفقا للأسس المنصوص عليها في المادة السابقة.

ويكون تحديد تكلفة الأرض التي آلت ملكيتها للمنفك عن طريق الميراث أو الوصية بقيمتها المقدرة وفقا للقانون ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات (١) سواء آلت ملكيتها في ظل أحكام القانون سالف الذكر أو فيلده، أما

(١) يلاحظ أن القانون المشار إليه ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ قد حل محله القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٧ بفرض ضريبة أهولة على التركات. وقد نشر بالجريدة الرسمية العدد رقم ٢٩ تاريخ (١١) بتاريخ ٢٠ يوليو ١٩٨٧. ويلاحظ أن القرار ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ قد أغفل أنه وضع لتحديد معنى أرباح بعض المولون لسنوات ١٩٨٢ وما بعدها، وليس سنة ١٩٤٤. وليسته تدارك أن قيمة أراضي البناء قد تغيرت كثيرا. وليسته سائر هذا التقرير وتعامل معه بواقعية.

فلك التي آلت ملكيتها للممول بطريق الهبة فتحدد قيمتها على أساس القيمة الواردة في العقد أو القيمة الحقيقية بحسب الأحوال. وبالنسبة للأراضي التي آلت ملكيتها للممول بأي سبب آخر من أسباب كسب الملكية فيكون تحديد قيمتها وفقاً لقيمة المثل وقت كسب الملكية.

مادة ٤: يحدد ثمن تكلفة أراضي البناء المخصصة وفقاً للأسس المنصوص عليها في المادة السابقة. ويستبعد من تكلفة الأرض المحددة على الوجه المتقدم: تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم، وذلك لتحديد تكلفة أرض التقسيم المعدة للبناء، وتقسّم هذه التكلفة على مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر المربع الواحد.

ويضاف إلى تكلفة المتر المربع الواحد المحدد على النحو سالف الذكر قيمة ما يخص المتر المربع من تكاليف تهذيب الشوارع ووصفها وإقامة المرافق الأخرى (ماء، كهرباء... صرف صحي...) ويحدد هذه التكاليف على الوجه الآتي:

أ- إذا كانت الشوارع قد تم تهذيبها ووصفها، وتمت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة أرض من أراضي التقسيم، فإن التكاليف تحدد في ضوء المستندات المقدمة بعد فحصها واعتمادها من المأمورية المختصة وفقاً لأحكام هذا القرار. وتقسّم هذه التكاليف على مجموع الأمتار المربعة المعدة للبناء والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من تكلفة المرافق.

ب- إذا لم تكن الشوارع قد تم تهذيبها ووصفها، وإذا لم يكن قد تم استكمال المرافق الأخرى قبل البناء في البيع، فإن التكاليف تحدد على أساس قيمة ما يتم تنفيذه خلال كل سنة مصرية، وتقسّم هذه التكاليف على رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع في آخر السنة، لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف مرافق التي تمت خلال السنة، وعند استكمال تهذيب أو وصف شوارع أو إقامة مرافق أخرى في سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة وتقسّم على رصيد الأمتار المربع الباقية في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف إلى ما يخصه من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة السابقة وهكذا.

مادة ١٥ : تحدد الأرباح الناتجة عن تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيرها لمدة تزيد على خمسين عاماً، بواقع ثلث الأرباح مقدرة وفقاً للأسس المشار إليها في هذا القرار، وذلك حسب الأحوال.

ومن الملاحظ أن المادة ٢١ المتقدمة قد أقرت في فقرتها الأخيرة تعافياً للأزدواج الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على الممول ما يكون قد سدده من ضريبة طبقاً لحكم المادة ٢٢ من هذا القانون، ويشير نص هذه الفقرة وعلى نحو ما سيأتي تفصيلاً عند تناولنا لأحكام المادة ٢٢ في الفقرة التالية، إلى أن الممول المتصرف للتصرفات العقارية، المشار إليه في المادة ٢١، لو تصرف في عقار داخل كردون المدينة، فإنه يخضع عن صافي ربحه لضريبة تصاعدية بالشرائح وفقاً لنص المادة ٩٠ من هذا القانون، إلا أن المتصرف إليه إذا رغب في توثيق عقد البيع في الشهر العقاري فإن الفقرة ٣ من المادة ٢٢ قد ألزمت به بأن يدفع لحساب الممول (المتصرف) ضريبة نسبية مقدارها ٥٪ من إجمالي قيمة التصرف بحيث لا يتم شهر التصرف إلا بعد تحصيل هذه الضريبة علالة على رسوم التوثيق والشهر، وفي هذه الحالة فإن الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ المشار إليها قد سمحت للممول (المتصرف) بأن يخصم من الضريبة التصاعدية المستحقة عليه ما يكون قد دفع من ضريبة لحسابه بواسطة المتصرف إليه عند توثيق العقد.

التصرفات العقارية داخل كردون المدينة

المادة ٢٢

تنص المادة ٢٢ من القانون ٦٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أنه: «استثناء من حكم المادة ٩٠ من هذا القانون، تفرض ضريبة بسعر ٥٪ وبغير أي تخفيض، على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية، أو الأراضي داخل كردون المدينة، سواء انصب التصرف عليها بحالتها، أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء أكان هذا التصرف شاملاً للعقار كله أو جزء منه، أو وحدة سكنية منه، أو غير ذلك. وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير».

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة: تصرفات الوارث في العقارات الآيلة له من مورثه، بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة

عينية نظير الاسهام في رأس مال شركات المساهمة، بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وعلى مأموريات ومكاتب الشهر العقاري محصيل الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر المقررة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر، وبمئات اجراءات محصيلها، من المتصرف إليه، الذي يلتزم بسدادها لحساب الممول المتصرف، ويعتبر باطلا كل شرط أو اتفاق يقضى بنقل عبء الضريبة الى المتصرف إليه، ولا يتم شهر التصرفات المشار إليها إلا بعد تحصيل الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة.

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة، التصرف بالهبة لغير الأصول أو الفروع، أو تقرير حق انتفاع على العقار، أو تأجيرها لمدة تزيد على خمسين عاما، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة المشار إليها: الهبة الجبرية ادارية كانت أو قضائية، وكذلك نزاع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة، أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الادارة المحلية، أو الهيئات العامة، أو المشروعات ذات النفع العام.

ويتم توريد هذه الضريبة طبقا لما تنص به أحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وفي هذه الحالة لا تسري أحكام الباب السادس من الكتاب الأول من هذا القانون.

في بيان أحكام هذه المادة نلاحظ عددا من الملاحظات منها:

١- خروج المقتن الضريبي على المبدأ العام في حساب الضريبة على الأرباح التجارية حيث انتقل بها من الضريبة التصاعدية بالشرائح على صافي الربح، الى ضريبة نسبية بسعر ٥٪ بدون أي تخفيض أو إعفاء من إجمالي قيمة التصرف، وقد يكون ذلك لتيسير اجراءات الفحص والربط والتحصيل.

٢- لم يشترط المقتن في اخضاع ناتج هذه التصرفات صفة الاجتراف في الممول وبالتالي فإن أرباح الصفقة الواحدة تخضع لأحكام هذه المادة، فإذا توافر ركن الاجتراف كانت المادة ٢٩ من هذا القانون هي الواجبة التطبيق على ما يحققه الممول

من أرباح فعلية (صافية) وبالسعر التي نصت عليه المادة ٩٠ من هذا القانون.

٣- وفقا لأحكام هذه المادة فإن التصرفات العقارية التي يخضع تابعها لضريبة الأرباح التجارية، تختص بالعقارات داخل كردون المدينة، سواء كانت مبنية أيا كانت مادة بنائها وأيا كان غرض استخدامها، وأيا كانت طبيعتها أي سواء كانت دائمة أو غير دائمة، مقامة على سطح الأرض أو بدوم أو حتى على لسان داخل الماء مشغولة بعرض أو بغير عرض، فنص المادة ٢٢ المتقدمة عام في جميع أنواع العقارات المبنية، كما أنه أيضا عام فيما يشمله من الأراضي الفضاء داخل كردون المدينة حيث اعتبرها المقتضى الضريبي في حكم العقارات المبنية، سواء كانت مستغلة أو غير مستغلة ملحقة بالمباني أو غير ملحقة (مستقلة) مسورة أو غير مسورة، متزوعة أو مسورة مدامت داخلية في نطاق كردون المدينة ولا تخضع لضريبة الأرباح الزراعية^(١). وعلى ذلك: فإن التصرفات التي تزه على عقارات خارج كردون المدينة لا تخضع لأحكام المادة ٢٢، ولكنها يمكن أن تخضع لأحكام المادة ٢٦ للمتقدمة إذا استوفت شروط سريانها عليها.

٤- وفي أحكام هذه المادة يلاحظ أن التصرفات العقارية التي يعينها المقتضى فيها هي التصرفات الناقلة للملكية بعقد ناقل للملكية بطبيعته بحيث يمكن توثيقه وشهره في مأموريات ومكاتب الشهر العقاري مثل البيع والهبة والوصية والمقايضة والمعاوضة، وتقديم العقار كعضة في شركة، والاعتراف بملكية الغير للعقار، سواء انصب التصرف على العقار بماله أو بعد اقامة منشآت عليه، وسواء شمل التصرف العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه، أو رقبته دون حق الانتفاع أو حق الانتفاع دون الرقبة، أو تأجيزه لمدة تزيد على خمسين عاما، المهم أن يكون التصرف بعقد ناقل للملكية بطبيعته يمكن توثيقه وفقا لأحكام القانون رقم ٧ لسنة ١٩٦٤ بشأن توثيق وشهر التصرفات^(٢). وجدير بالذكر أن القانون المشار اليه قد حدد هذه التصرفات فيما يلي:

(١) راجع في تعريف العقارات المبنية وما في حكمها المادة الأولى من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقانون ١٢٩ لسنة ١٩٦١ في شأن الضريبة على العقارات المبنية - الجريدة الرسمية

العدد ١٦٦ في ٢٥ يوليو ١٩٦١.

(٢) الجريدة الرسمية العدد ٦٧ الصادر في ١٩٦٤/٣/٢٢.

- أ - بيع العقار أو رده باتفاق المتعاقدين أو التنازل عنه.
- ب - بيع الرقبة من العقار مجردة عن حق الانتفاع.
- ج - بيع حق الانتفاع في العقار فجزءاً عن الرقبة.
- د - الوضعية بالعقار (شاملة الرقبة والمنفعة).
- هـ - الوضعية بتففعة العقار مجردة عن الرقبة مدة معينة أو مدى حياة الموصي له.
- و - سمية العقار أو الرجوع عليها.
- ز - المعاوضة في العقار.
- ح - اقرار الغير بملكية العقار أو التضادق على ملكيته.
- ط - تقرير حق ارتفاق على العقار.

هـ - كما نلاحظ في هذه المادة أن المفقن تصدى من خلالها لعمليات المضاربة على العقارات المهنية وأراضي البناء داخل كرفول المدن، حيث تشدد أزمة الإسكان فيها، ولتجهد من هذا النوع من الاستثمار العقيم (غير المنتج) بالنسبة للاقتصاد القومي.

وبعد أن أوردنا هذه الملاحظات على نص المادة ٢٢ المتقدمة نستقل الآن إلى بيان الأحكام القانونية الواردة به وهي:

- ١ - الواقعة المنشئة للضريبة في هذا النص وهل هي واقعة التوثيق أو التصرف؟
- ٢ - التصرفات العقارية التي أخصها النص للضريبة.
- ٣ - التصرفات المستثناة أو غير الخاضعة للضريبة بموجب أحكام النص.
- ٤ - سعر الضريبة، وطريقة تحصيلها.

أولاً: الواقعة المنشئة للضريبة: يشير نص الفقرة الثالثة من المادة ٢٢ والذي يوجب على حاملي ممتلكات ومكانب الشهر العقاري تحصيل الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر المقررة بالقانون رقم ٧ لسنة ١٩٦٤، وبذات إجراءات تحصيلها من المتصرف إليه الذي يلتزم بسدادها لحساب الممول المتصرف، ظلالاً حول تحديد الواقعة المنشئة للدين الضريبة في التصرفات العقارية الواردة بالمادة ٢٢ من القانون، وهل هي واقعة التسجيل أو الشهر أم واقعة التصرف العقاري في حد ذاتها؟

وقد وقع الخلاف في ذلك: حيث ذهبت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى

والتشريع بمجلس الدولة في فتاها رقم ١٢٣٠ الصادرة بتاريخ ١٩٧٩/١٢/٢٣ إلى أن الضريبة لا تستحق عن واقعة الشهر ذاتها، وإنما يلزم لتحويلها وفقاً لصريح نص المادة الثانية فقرة ١ من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ المعدل لأحكام القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، أن يتوفر وعائها وذلك بأن يتصرف الممول في عقاره وذلك لا يتحقق إلا إذا التفتت إرادته إلى ترتيب أثر قانوني. وبالتالي فإن واقعة الشهر أو التوثيق وحدها ليست بكافية لاستحقاق الضريبة، وإنما يتعين أن تكون مسبقة بتصرف إرادي من الممول، بقصد تقرير حق لتغيير على العقار محل التصرف، بإرادة الممول تشل العنصر الأساسي في التصرف الخاضع للضريبة، ولا توجد تلك الإرادة إلا في العقود باعتبارها مصدراً من مصادر الالتزام بتقل الملكية، وفي ذلك يختلف التصرف عن الرقائع القانونية التي تكسب الغير حقوقاً، على العقار بغير إرادة مالكه كالحيازة والميراث^(١).

وقد ذهبت مصلحة الضرائب في تعليماتها التفسيرية رقم ٢ على المادة ٢٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ (المعدلة بالمواد ٢، ٣، ٤، ٥ من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والتي تقابل بعد تعديلها بالمادة الثانية المشار إليها، نص المادة ٢٢ الحالية) والصادرة في ١٩٨٠/٧/٢٧ إلى أن: تسجيل العقد ليس شرطاً لتحقيق واقعة التصرف التي تفرض عليها الضريبة طالما أن العقد غير المسجل عقد صحيح ناقل للملكية، لأنه في تطبيق الضرائب يؤخذ بالواقع من الأمور ولهذا فإن الشهر بطريق التسجيل بالنسبة للتصرفات العقارية، ليس ركناً من أركان العقد الخاص بالتصرفات العقارية، وإذا يقع عقد بيع العقار صحيحاً ومنتجاً لأثارة بمجرد توافيق الإرادتين، وإذا كانت الملكية لا تنتقل قانوناً بالنسبة للعقار إلا بالتسجيل، فإن عدم التسجيل لا يحرم المشتري من كافة حقوقه التي يقرها له العقد، ولا يجوز للبائع أن ينادي بعدم التسجيل. وبالتالي فإن المصلحة إذا تحققت من صحة العقد وجدنيته ولو كان عرقياً، وثبتت من وضع يد المشتري على العقار وحيازته إنهاء بصفة ظاهرة وهادئة ومستمرة، فما عليها إلا أن تعترف بصحة هذا العقد^(٢). ومفاد هذه التعليمات التفسيرية أن الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية على التصرفات العقارية الواردة بالنص المشار إليه تتحدد بالتصرف الناقل للملكية، أو

(١) د/ زكريا محمد بيومي، ص ٢٠٤ مرجع سابق.

(٢) نفس المرجع ص ٢٠٥.

المقرر لحق الغير على العقار محل التصرف طالما أن تمتع الغير بالحقوق الناشئة عن ملكيته لهذا العقار لا يتوقف على تسجيل أو توثيق العقد الناقل للملكية، فضلا عن أن المتصرف يستحق ثمن العقار بموجب التصرف وليس التوثيق أو الشهر واستحقاق الضريبة في هذه الحالة منوطا بنتيجة تصرفه وهي تحقيق الربح.

على أن قضاة محكمة النقض قد جرى على أن الضريبة المفروضة على التصرفات العقارية باعتبارها ضريبة مباشرة تفرض على الأموال العقارية عند تداولها، وتسرى على التصرف الذي يتم شهرا ولا تستحق إلا بالشهر، إذ به يتحدد المركز القانوني لطرفي التصرف في المواد العقارية، ويتحقق معنى تناول الثروة العقارية، التي أراد المشرع مواجهة ظاهرة الاثراء المفاجئ عن طريق المضاربة به عليها على أمر الأخذ بسياسة الانتفاع الاقتصادي أواخر عام ١٩٧٣، ولذا: ربط بين الضريبة وبين رسوم التوثيق والشهر، فجعل تقدير الزملاء الخاضع للضريبة وتحديد سعرها وحالات الإعفاء منها وإجراءات تحصيلها وفقا لأحكام القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ في شأن رسوم التوثيق والشهر بما مفاده أو الواقعة المنشئة لتلك الضريبة هي: شهر التصرف^(١) وليس مجرد انعقاده.

والذي نراه راجعا حسبما لموضوع هذا النزاع أن الواقعة المنشئة للضريبة على نتائج التصرفات العقارية الواردة بالمادة ٢٢ المشار إليها تتحقق بالتصرف الناقل للملكية أو المقرر لحق الغير على العقار محل التصرف، إذ ينتج عن هذا التصرف تحقق الربح الذي تتحدد الضريبة على أساسه، وشئت حق الدولة في مواجهة المتصرف من تاريخ تحقده، أما استحقاق الضريبة أو اتصال الدولة بتحصيلها فيانه يكون بالتوثيق أو الشهر، بحيث لا يتم شهر التصرف إلا بعد تحصيل الضريبة، فالشهر وسيلة للتحصيل وليس واقعة منشئة للدين الضريبة، إذ لو كان كذلك لتحصلها المتصرف اليه، وهذا خلاف الواقع الذي نصت عليه المادة ٢٢ من التزام المتصرف اليه بسداد الضريبة لحساب الممول المتصرف، وبحيث يقع باطلا كل شرط أو اتفاق يقضي بتقليل عبء الضريبة إلى المتصرف اليه.

فإنهاء التصرفات العقارية الخاضعة للضريبة وفقا لنص المادة ٢٢ المتقدمة:

أخضع المقتن الضريبي بالنص المتقدم ناتج ثلاثة تصرفات عقارية على سبيل

(١) الطعن رقم ٢٢٠٤ سنة ٥٣ ق في ١٩٨٧/١/٨، للرجع السابق، ص ٢٠٦.

المحصر هي:

١- التصرف بمقد لا يقل للملكية بطبيعته على نحو ما سبق في عقار مهيئ أو أراضى داخل كردون المدينة بسواء. انصبغ التصرف عليها بمحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا للعقار كله أو جزء منه، أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير، بحيث تلاحق الضريبة اجمالى قيمة هذا التصرف بسعر ٥٪ يكون اشتراط تكرار التصرف.

٢- التصرف فى توهى العقارات المتقدمة باللهبة لغير الأصول أو الفروع^(١١) والأصل هو: الأبوين وإن علوا، والفرع هو: الابن وإن نزل، وتطبيقا لذلك لا تسرى الضريبة على العقار الموهوب للأب والجد وإن علوا، أو للأبناء والأحفاد وإن نزلوا.

٣- تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما، ويشمل حق الانتفاع المشار إليه جميع حقوق الاستعمال والاستغلال والارتفاق وطبيعى أن يكون تقرير هذا الحق بمقد معاوضة، حتى يكون هناك ربح يخضع للضريبة.

ثالثا: التصرفات المستثناة أو غير الخاضعة للضريبة بموجب أحكام المادة ٢٢ المتقدمة:

تنص المادة المشار إليها على استثناء بعض التصرفات العقارية من المحضوع لضريبة الأرباح التجارية وهي: ١- تصرفات الوارث فى العقارات التى آلت إليه من مورثه، ولم يشترط المقتل لاستثناء هذا التصرف من المحضوع للضريبة إلا شرطا واحدا وهو ألا يجرى الوارث أى تغيير على العقار الموروث قبل تصرفه فيه، فإذا قام الوارث بعد أيلولة العقار إليه بالارث وقيل تصرفه فيه بأدخال تغيير عليه يكون من شأنه استخدامه فى غير الغرض الذى كان معدا له قبل الميراث. فلا يسرى عليه

(١١) وذلك لأن الهبة فى حقيقتها ليست نوعا من أنواع البيع أو التصرف بقيمة محددة وبالتالى فإن عقد الهبة لا يخضع للضريبة بحسب الأصل طبقا لنص الفقرة الأولى من المادة ٢٢ المشار إليها، وإذا كانت الفقرة الرابعة من نفس المادة قد أخضعت التصرف باللهبة لغير الأصول أو الفروع فإن ذلك على سبيل الاستثناء، بدليل أن المقتضى فى نهاية الفقرة الرابعة يحاد إلى الأصل ولم يخضع التصرف باللهبة للحكومة أو إحدى جهاتها العامة.

هذا الاستثناء . ومن ذلك أن يشبه عليها المبنى أو يكون تشبيهاً وتقسيمه. والمشرط
 ليس هذه الحالة أن يحدث التفسير المشار اليه بمصل يرجع إلى الوارث، فإن حدث
 التفسير دون أن يكون للوارث دخل فيه كان كأن العقار حينئذ لم يندمج المبنى بطبيعته
 البناء بطبيعته أو بفعل زوال وتحول العقار المبنى إلى أرض قضاء، أو كان العقار
 الموروث أرضاً زراعية متاخمة للمدينة وصدر القرار الإداري بإدخالها ضمن كردون
 المدينة دون أن يكون للوارث يد في إصدار هذا القرار، فإن الاستثناء يظل قائماً ولا
 يخضع تصرف الوارث في العقار الموروث للضريبة.

وهذا الاستثناء يسرى أي كانت قيمة التصرف، وأيا كانت موات التصرف
 التي يقسم بها الوارث على أجزاء العقار، وفي هذا يختلف نص المادة ٢٢ من
 القانون ١٨٧ عن نص المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد تعديلها بالمادة ٢
 من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨، حيث كانت الأخيرة تشترط لتشمع الوارث بهذا
 الاعفاء ألا تتجاوز قيمة التصرف عشرين ألف جنيه، فإذا تجاوزتها استعصفت
 الضريبة على ما يزيد على ذلك بنات النسب المقررة.

وعلى فرض أن الوارث قد أدخل على العقار الموروث تغييراً يكون من شأنه
 استخدام العقار في غير الغرض الذي كان معداً له قبل أبلولته اليه، فإن وعاء
 الضريبة يتحدد في هذه الحالة بأجمالي قيمة العقار، وليس بقيمة الزيادة في قيمة
 العقار التي تقابل التغيير الذي أحدثه الوارث.

٢- ومن التصرفات المستثناة من الخضوع للضريبة: تقديم العقار كحصة
 عينية في رأسمال شركة مساهمة، بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في
 الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات؛ والحكمة من هذا الاستثناء غير خافية حيث
 أراد المقتن الضريبي تشجيع تكوين شركات المساهمة لأعضائها في عمليات التنمية.
 وتطبيقاً لذلك فإن العقار إذا قدم كحصة عينية في رأسمال شركة من شركات
 الأشخاص فإنه لا يتمتع بالاعفاء ويخضع للتصرف للضريبة، وكذا لو بيع العقار
 لشراء أسهم من إحدى شركات المساهمة، فإن شرط الاعفاء أن يقدم العقار كحصة
 عينية لا حصة نقدية، وحتى يتمتع مقدم العقار (أو الحصة العينية) بالاعفاء يشترط
 عدم تصرفه بالبيع للأسهم المقابلة للعقار في شركة المساهمة مدة خمس سنوات،
 وذلك لتحويله بينه وبين التهرب المشروع من الضريبة.

وقد ضيق المقتن في المادة ٢٢ المتقدمة من نطاق الاعفاء لهذا الغرض عن النطاق الذي كان عليه في ظل القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨، حيث كان الاستثناء المذكور يمسى على التصرف في العقار بتقديده كحصة عينية نظير الاسهام في رأس مال المشروعات الاستثمارية الخاضعة لأحكام القانونين رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بتقرير بعض الاعفاءات الضريبية للمشروعات المجرية المنشأة في إطار خطة التنمية، أو نظير الاسهام في رأس مال المنشآت الخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٧١ المعدل بالقانون ١٦١ لسنة ١٩٧٥ الخاص باصدار قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام (١).

٣- ومن التصرفات العقارية المستثناة من الخضوع للضريبة: البيع المجرية ادارية كانت أو قضائية، وكذا نزح الملكية أو الاستيلاء عليها للمنفعة العامة أو التحسين: الأصل أن يتم انقضاء الالتزام طبقا للقواعد العامة بالوفاء الاختياري سواء كان هذا الالتزام مدينيا أو ضريبيا، مع بعض وجوه الشبه والخلاف في الوفاء الاختياري بكل من هذين الالتزامين.

فإذا لم يتم الوفاء الاختياري وفقا للعرف أو القواعد القانونية المنظمة له فلا مناص من ارقام المدين على الوفاء الجبري بالتنفيذ على منقولاته أو عقاراته، ويتم هذا التنفيذ في الديون المستحقة للدولة عن طريق الادارة وفي الديون الأخرى عن طريق القضاء، مع وجود بعض وجوه الشبه والخلاف بين نوعي التنفيذ المتقدمين.

ونحن لا نستطيع أن ننكر أن الادارة أو القضاء إذا باعوا على المدين أمواله وقاء لدينه فإن هذا البيع وإن شابه الأكره وهو من عيوب الارادة، إلا أنه يعتبر تصرفا من الناحية القانونية، حيث كان في استطاعة المدين إيقاف مزاد البيع وقبل انعقاده بالوفاء الاختياري، ومهما يكن من أمر فإن إرادة المدين في اجراء هذا البيع غير صحيحة.

ومراعاة من المقتن الضريبي لموقف المدين الذي قد يكون محسرا بالفعل، وأكره اداريا أو قضائيا وبمقت عليه أمواله، في ظروف غير عادية قد يقل فيها الثمن كثيرا عن ثمن المثل، فقد استثنى المقتن من الخضوع للضريبة على التصرفات العقارية الواردة بالمادة ٢٢ المتقدمة: البيع المجرية سواء كانت إدارية أو قضائية،

(١) المادة ٢ من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨.

حيث لا يتحقق في مثل هذه البهجة غالباً ربح يخضع للضريبة.

وكذا استثنى المقتن ونفس الأسباب حالتى نزح الملكية (بالمضادة أو التأميم) أو الاستيلاء عليها من جهة الدولة لتحقيقاً للمنفعة العامة أو للتحسين، ومن أمثلة ذلك استيلاء الدولة على العقارات الواقعة على جانبي الطرق العامة، لتوسيعها أو توسيعتها، والمطلة على الميادين العامة لتوسيعها، وكذا كل ما من شأنه تحقيق المنفعة العامة أو تحسينها.

ولكننا نرى أن هذا العقار الذى نزع ملكيته أو تم الاستيلاء عليه إن كان يمثل أصلاً رأسمالياً للمهن والشآت المتخصص عليها فى الباب الثانى من هذا القانون (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) وحصلت المنشأة على تصويص نتيجة هذا الاستيلاء يزيد عن القيمة الدفترية لهذا الأصل، فإن المنشأة تخضع عن هذه الزيادة للضريبة بموجب أحكام المادة ٢٠ من هذا القانون. وليس معنى ذلك أن المادة ٢٢ تنطبق على شركات الأموال، فهذا ما لم تقصده.

٤- ومن التصرفات العقارية التى لم يخضعها المقتن لضريبة الأرباح التجازية، بموجب أحكام المادة ٢٢ المقدمة، لامتداد وعاء الضريبة فيها وهو اجمالى قيمة التصرف، التصرف بالتبرع أو بالهبة، بشرط أن يكون المتصرف إليه جهة من الجهات الآتية: الحكومة - أو وحدات الإدارة المحلية - أو إحدى الهيئات العامة - أو أحد المشروعات ذات النفع العام. وقد أراد المقتن الضربى باستثناء هذه التصرفات من الخضوع للضريبة، تشجيع الجهود الذاتية فى إقامة المشروعات ذات النفع العام مثل المساجد والمدارس والمستشفيات، ودور الأيوان وغيرها، كما أفسح المجال أمام الأفراد فى معاونة الدولة ببعض المساعدات العينية، وإذا كان البعض يرى معنى العقوبة فى الضريبة، فمن اللياقة بالمقتن الضربى ألا يعاقب المتصرف بالتبرع أو بالهبة للدولة أو إحدى هيئاتها أو مؤسساتها أو المشروعات ذات النفع العام، يفرض الضريبة على تصرفه، فإن ذلك قد يحجب عمل الخير فى المجتمع.

وأما: سعر الضريبة على التصرفات العقارية الواردة بالمادة ٢٢ وطريقة تحصيلها:

استثناء من المادة ٩٠ من هذا القانون بفرض ضريبة الأرباح التجارية بسعر تصاعدي بالشرائع، فإن الضريبة على التصرفات العقارية وفقاً لأحكام المادة ٢٢ تفرض بسعر تسمى محدد مقطوع يعادل ٥٪ من إجمالي قيمة التصرف دون خصم أية تكاليف أو أعباء عائلية أو أي تخفيض من أي نوع. وحيث إن هذه الضريبة تفرض على كل تصرف عقاري، فإنها لا يعتد فيها بقاعدة السنوية، فالواقعة المنشئة لها كما تقدم هي التصرف العقاري، وتستحق بطلب توثيق هذا التصرف في الشهر العقاري.

أما طريقة تحصيل هذه الضريبة فإنه طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة ٢٢ المتقدمة فإن مأموريات ومكاتب الشهر العقاري ملتزم بتحصيلها مع رسوم التوثيق والشهر المقررة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر، ويتم تحصيل الضريبة بذات إجراءات تحصيل رسوم التوثيق. وإذا كان المقتن قد ألزم المتصرف إليه وهو هنا طالب التوثيق بسداد الضريبة المقررة، فليس معنى ذلك أنه نقل عبئها إليه وإنما أراد أن يضمن تحصيل حق الخزنة العامة من صاحب المصلحة في توثيق وشهر عقد التصرف، على أن يرجع المتصرف إليه بقبضة الضريبة على صاحبه فيما بعد، وجمالية للمتصرف إليه الملتزم بالسداد، فقد نص المقتن على أنه يعتبر باطلاً كل شرط أو اتفاق يقضي بنقل عبء الضريبة إلى المتصرف إليه بخالفته للنظام العام.

والالتزام الواقع على مأموريات ومكاتب الشهر العقاري بتحصيل هذه الضريبة لا يخضع لأي سلطة تقديرية لهذه المأموريات في تحصيل أو عدم تحصيل هذه الضريبة وإنما هو التزام هتمي، بحيث يتمتع عليها توثيق أو شهر أي تصرف إلا بعد تحصيل الضريبة المذكورة. وقد بينت المواد ١٠، ١١، ١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طريقة تحصيل وتوريد هذه الضريبة على النحو التالي:

المادة ١٠: على كل من يتقدم إلى أي من مأموريات أو مكاتب الشهر العقاري بطلب شهر أي تصرف من التصرفات الخاضعة لحكم المادة ٢٢ من هذا القانون أن يحرر النسوخ رقم ٣٨ ضريبة موحدة. وذلك عند تقديم طلب الشهر. وفي حالة تعدد أشخاص المتصرفين أو المقررين لحق الارتفاع أو المزج، يلتزم كل منهم بتقديم نموذج مستقل، حتى ولو جمعهم عقد واحد.

وتقوم مأموريات ومكاتب الشهر العقاري عند شهر المحرم بمراجعة بيانات النموذج (٣٨) سالف الذكر، وإثبات قيمة الضريبة المحصلة ورقم وتاريخ شهر المحرم على كل نموذج على حدة، وإرساله إلى مصلحة الشهر العقاري والتوثيق، التي تقوم بإرساله إلى الإدارة المركزية للحصر والقرارات بمصلحة الضرائب.

المادة ١١: وطبقاً لأحكام المادة ١١ من اللائحة التنفيذية: فإن على الإدارة المركزية للحصر والقرارات بمصلحة الضرائب كبد بيانات النموذج (٣٨) ضريبة موحدة الواردة إليها بسجل خاص، يسمى: سجل التصرفات العقارية، على أساس الترتيب الأبجدي لأسماء المتصرفين، وتستوفى به البيانات الخاصة بكل متصرف، وهي: اسم المتصرف ثلاثياً - قيمة التصرف وقابضه، الضريبة المحصلة، محل إقامة المتصرف، المقر الرئيسي لمهنته أو نشاطه، ومأمورية الضرائب المختصة. وتخصص بهذا السجل صفحة مستقلة لكل متصرف، لا يمكن لجميع كافة تصرفاته العقارية من واقعها إذا تكررت. وفي هذه الحالة، تقوم الإدارة المركزية المذكورة بإخطار مأمورية الضرائب المختصة، وهي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامة المتصرف، إلا إذا كان للمتصرف نشاط تجاري أو صناعي أو مهني، فتكون المأمورية المختصة هي المأمورية المحددة طبقاً للمادة ٤٤ من هذه اللائحة (وهي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي، أو التي يقع في دائرتها النشاط المهني بحسب الأحوال).

المادة ١٢: وطبقاً للمادة ١٢ من اللائحة المذكورة: تقوم مأموريات ومكاتب الشهر العقاري عند تحصيل رسوم التوثيق والشهر المقررة بالنسبة للتصرفات المتصوص عليها في المادة ٢٢ من القانون، بتحصيل الضريبة المستحقة على التصرف من المتصرف إليه الذي يلزم بسدادها لحساب المصالح المتصرف، وذلك لحساب مصلحة الضرائب وبذات إجراءات تحصيل هذه الرسوم.

وعتنت على مأموريات ومكاتب الشهر العقاري شهر أي تصرف إلا بعد تحصيل الضريبة المستحقة، وتوريدها إلى مصلحة الشهر العقاري والتوثيق، التي تقوم خلال الشهر التالي للشهر الذي تم فيه التحصيل بتوريدها إلى الإدارة المركزية للحصر والقرارات بمصلحة الضرائب. وتطبقاً لأحكام المادة ٢١ من القانون ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر المعدل بالقانون ٩٤ لسنة ١٩٨٠، والتي

حددت الأسس التي يقدر بمقتضاها الرسم النسبي مثبتا على قيمة العقار أو المنقول، فقد أجازت هذه المادة لمصلحة الشهر العقاري التحري عن القيمة الحقيقية للعقار أو المنقول، وتحصيل الرسم التكميلي عن الزيادة التي تظهر في القيمة. وعلى ذلك:

لأن الجهة المنوط بها تقدير وإعادة تقدير قيمة العقارات موضوع التصرف المنصوص عليه في المادة ١٩ من القانون ١٥٧ المقابلة للمادة ٢٢ من القانون ١٨٧ وكذلك حساب الضريبة المستحقة عليها وتحصيلها وتوريدها لمصلحة الضرائب، هي مصلحة الشهر العقاري دون غيرها، وفي حالة ما إذا ثبت لمصلحة الضرائب نتيجة لتحريراتها وما ورد لها من بيانات ومعلومات عن القيمة الحقيقية للعقارات محل التصرفات المشهورة تخالف البيانات الواردة من مصلحة الشهر العقاري طبقا لنماذج ٣٨، ٣٨ مكرر (١) فعلى مأموريات الضرائب المختصة والإدارة العامة لتجميع البيانات المركزية بمصلحة الضرائب إخطار مصلحة الشهر العقاري بهذه البيانات حتى تقوم مأموريات ومكاتب الشهر بإعادة تقدير قيمة هذه التصرفات وتحصيل وتوريد فروق الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب^(١).

وطبقا لأحكام الفقرة الأخيرة من المادة ٢٢ من القانون لأن الضريبة على التصرفات العقارية داخل كردون المدينة بمواصفاتها السابقة لا تسرى عليها أحكام الباب السادس من الكتاب الأول من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أي أن الممول فيها لا يتمتع بالاعفاء المقرر للأعيان العائلية، ولا يسرى عليها السعر العام للضريبة، المقرر بالمادة ٩٠ من هذا القانون، ولا يلتزم بمولها بتقديم إقرار جريسي أو إصداك دفاتر أو سجلات عن نشاطه، ولا يمنع في تحصيلها الإجراءات العادية لربط الضريبة أو أدائها، وبصفة عامة لا تخضع لما احتواه الباب السادس من أحكام عامة.

المادة ٢٣

تأجير الواحات المهيئة للغروشة

تنص المادة ٢٣ من القانون على أن: تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها، سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة

(١) راجع في ذلك التعليمات التفسيرية رقم ٢ للمادة ١٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨٦.

نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط أو مهنة غير تجارية، على أساس قيمة
الاجار الفعلى مفروشا، مخصصا منه خمسون فى المائة مقابل جميع التكاليف
المنصوص عليها فى المادة (٢٧) من هذا القانون.

وفى جميع الأحوال لا يجوز أن تقل قيمة الاجار المتخذ أساسا لربط الضريبة،
بالتطبيق لحكم الفقرة السابقة مما يأتى:

١- عشرة أمثال القيمة الاجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات
المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة قبل أول يناير ١٩٤٤.

٢- سبعة أمثال القيمة الاجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات
المبنية. بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ أول يناير ١٩٤٤ وقبل ٥ نوفمبر ١٩٦١.

٣- خمسة أمثال القيمة الاجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على
العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ٥ نوفمبر ١٩٦١ وقبل ١ أكتوبر
١٩٧٣.

٤- ثلاثة أمثال القيمة الاجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات
المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ١ أكتوبر ١٩٧٣.

ويحدد صافى الربح على أساس الأرباح الفعلية إيرادا ومصرفا بالنسبة
للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة فى عقارات تقع خارج كردون المدينة.

وفى جميع الأحوال يخفض صافى الربح إلى النصف بالنسبة للوحدات
السكنية المفروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومراكز
التدريب المهنى وفقا للأوضاع والاجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية.

وفى تطبيق أحكام هذه المادة، يعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر فى حكم
الممول الواحد، وتعتبر الأرباح خاصة بالأصل أو الزوج حسب الأحوال، وتدخل فى
إقراره ما لم يثبت أن الملق فى تأجير الوحدة قد ألك إلى الزوج أو الزوجة أو الأولاد
القصر عن غير طريق الزوجة أو الزوج أو الوالد بحسب الأحوال.

وعلى المؤجر سواء أكان مالكا أو مستأجرا، أن يبلغ مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية لعقد الإيجار، ببيان عن الوحدات المؤجرة مفروشة وعدد ما يكون بها من حجرات، وقبضة الإيجار مفروشا، والقيمة الإيجارية لكل منها، المتخذة أساسا لربط الضريبة على المقاربات المبنية، وعليه عند انتهاء عقد الإيجار أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ انتهاء العقد.

وعلى مالك العقار أو المسئول عن إدارته أن يخطر عن الوحدات المفروشة، الموجودة في العقار المملوك له، ولو لم يكن مؤجرا لها، بوصفها مفروشة، وذلك في ذات المواعيد المحددة في الفقرة السابقة، ويتم التبليغ والاختار وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية.

وقبل أن نتناول بالشرح والتعليق أحكام النص المتقدم فإننا نعطي للقارئ الكريم فكرة موجزة عن التطور التاريخي لإخضاع نشاط تأجير الوحدة أو الوحدات السكنية المفروشة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

فقد صدر القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلا من أي نص صريح لإخضاع هذا النشاط لضريبة الأرباح التجارية. لكن مصلحة الضرائب توصلت إلى إخضاع هذا النشاط بمقتضى الفقرة ٧ من المادة ٣٢ من القانون ١٤ المشار إليه قبل تعديلها بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠، ومقتضى الفقرة الخامسة من المادة ٣٢ بعد التعديل المشار إليه حيث كانت هذه الفقرة قبل وبعد التعديل تنص على ما يأتي: تنسب الضريبة على أرباح: الشركات أو الأشخاص الذين يزجرون محلا تجاريا أو صناعيا مع أثاثه والأدوات التي تلزم لتسييره، سواء كان الإيجار يشغل أو لا يشغل كل أو بعض العناصر (المعنوية المتعلقة بالتاجر أو المصنع). وقد استمرت المصلحة على إخضاع ناتج نشاط تأجير الشقة أو الشقق المفروشة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استنادا إلى نص الفقرة الخامسة من المادة ٣٢ المتقدمة، حيث سأن إخضاع الوحدة السكنية المفروشة يندرج تحت إخضاع المجل التجاري بأدواته المادية والمعنوية.

وقد كان أول قانون يصدر وينص صراحة على اعتبار تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة عملا تجاريا هو القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٩ بشأن تنظيم العلاقة

بين المالك والمستأجر، والذي عمل به اعتباراً من ١٩٦٩/٨/١٧. وقد كان صدور تأجيرها لما جرت عليه مصلحة الضرائب من قبل من اعتبار تأجير الوحدة السكنية المفروشة عملاً تجارياً غير أن القانون ٥٢ لسنة ١٩٦٩ لم يدعم بالكامل ما جرى عليه العمل بمصلحة الضرائب حيث قام هذا القانون على مبدأين رئيسيين هما:

أ - أنه لم يعتبر ^{نشاطاً} واقعة تأجير الشقق المفروشة عملاً تجارياً إلا إذا كانت متعلقة بأكثر من وحدة سكنية أما تأجير الوحدة الواحدة أو جزء الوحدة فقد خرج بفهم النص عن اعتباره عملاً تجارياً.

ب - أنه نص على اعتبار تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة عملاً تجارياً، دون أن يخضع هذا النشاط صراحة للضريبة على الأرباح التجارية.

وقد كان أول تعديل خريبي في مصر ينص صراحة على إخضاع نشاط تأجير الشقق المفروشة للضريبة على الأرباح التجارية هو الصاغر بالقانون رقم ٧٨ لسنة ١٩٧٣ المعمول به اعتباراً من ١٩٧٣/٨/٢٢. وقد أوردت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أنها جعلت الفقرة الخامسة من المادة ٢٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ فقرة رابعة وأضافت إليها الربح الناتج من تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة، وذلك إتساقاً مع الفقرة الأخيرة من المادة ٢٦ من القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٩ بشأن تنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر والتي تعتبر تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة عملاً تجارياً، وقد أقر هذا التعديل كما تقدم خضوع ناتج تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة لضريبة الأرباح التجارية باعتباره عملاً تجارياً، وكان يفهم منه بفهم المخالفة عدم خضوع ناتج تأجير الوحدة الواحدة أو جزء الوحدة الواحدة للضريبة باعتبار أن ذلك لا يعتبر عملاً تجارياً.

وفي تاريخ ٢٢ سبتمبر ١٩٧٦ صدر الأمر العسكري رقم ٤ لسنة ١٩٧٦ الذي عمل به من اليوم التالي ونص في المادة الرابعة منه على خضوع الدخل المحقق من تأجير أي وحدة سكنية مفروشة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وبذلك شمل هذا الأمر تأجير الشقة الواحدة فما أكثر^(١). أما جزء الشقة فقد

(١) صدر الأمر العسكري رقم (٤) لسنة ١٩٧٩ المشار إليه وقضى بخضوع الناتج من تأجير وحدة واحدة سكنية مفروشة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ولما كان الدستور =

سكت عنه الأمر المتقدم

ثم صدر القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ بشأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر، وعمل به اعتباراً من ١٩٧٧/٩/٣، ونص في المادة

= البانم الصادر في سنة ١٩٧٩ نص على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، لذلك فقد تم عرض الموضوع على الجمعية العمومية للمجلس القسوى والتشريع بمجلس الدولة التي انتهت فيه بجلستها المنعقدة في ١٩٨٢/٥/١٠ إلى عدم مشروعية فرض الضريبة المقررة بالأمر العسكري المذكور، وتنفيذاً للقوى المذكورة فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها بالنسبة للحالات التي لم يصبح الربط فيها نهائياً بالنسبة لإيراد الشقة المفروضة الواحدة خلال المدة من ١٩٧٩/٩/١٦ حتى ١٩٧٧/٩/٢، وبالنسبة للحالات التي أصبح الربط فيها نهائياً لمطبق بشأنها أحكام المادة ١٥٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (والتي تنص على أنه يجوز تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورة، أو إقرار لجنة الطعن، بناء على طلب يقدمه الممول إلى المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في الأحوال الآتية: ١- ... ٢- ربط الضريبة على نشاط مطلق منها قانوناً ... الخ المادة).

ولما كانت قد انقضت فترة طيلة بين صدور الأمر العسكري رقم ٤ لسنة ١٩٧٦ وقسوى الجمعية العمومية المشار إليها، لذا فقد تكتشف من التطبيق العملي على حالات الربط النهائي أن القابلية العظمى من طلبات إعادة النظر ستعترض من الناحية الشكلية حيث إن المادة ١٥٦ المشار إليها تشترط تقديم الطلب خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح الربط فيه نهائياً. وقد اختلفت الآراء في التطبيق لذلك:

فقد تم عرض الموضوع على الجمعية العمومية للمجلس القسوى والتشريع بمجلس الدولة التي انتهت فيه بجلستها المنعقدة في ١٩٨٢/٥/١٩ إلى عدم مشروعية فرض الضريبة على الشقق المفروضة بالأمر العسكري رقم ٤ لسنة ١٩٧٦، وأنه ينبغي على مصلحة الضرائب رد المبالغ المحسلة لحساب هذه الضريبة لأصحابها، وأن الأمر العسكري المذكور قرار معدوم لا يترتب أية آثار في الواقع، وبالتالي لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تطالب الممولين بأداء الضريبة التي فرضتها هذه الأمر العسكري، وتكون قراراتها الصادرة بربطها ملغية لا تضحى بقوات مراعي الطعن، وينبغي على المصلحة أن ترد للممولين ما أدوا منها دون اللجوء إلى طرد الطعن المتعرض عليها بالقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ولا تلحقها أية حصانة، ويجوز لكل ذي شأن أن يطلب سحبها دون حاجة لأي إجراء آخر. راجع التعليمات التفسيرية العامة رقم ٢ لسنة ١٩٨٨.

٨٦ منه على إلقاء العمل بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٩ والأمر العسكري رقم ٤ لسنة ١٩٧٦، ويوجب هذا القانون أصبح لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية سوى تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة.

تم إصدار القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ (قانون تحقيق العدالة الضريبية) ونصت المادة الثالثة منه على إضافة فقرة جديدة إلى نهاية البند (٤) من المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمقتضاها خضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الإيراد الناتج من تأجير وحدة مفروشة واحدة أو جزء منها، سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة مهنة أو حرفة أو أى نشاط آخر مما يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية مع تعديل رقم البند من ٤ إلى ٨. وبذلك استحدثت القانون في هذا الشأن ما يأتى:

أ - فرض الضريبة على ناتج تأجير الوحدة الواحدة أو أى جزء منها .
ب - عدم التوقف في فرض الضريبة على شرط استخدام الوحدة المؤجرة في غرض السكنى فقط . والنص على سريان الضريبة حتى لو كان الاستخدام لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط آخر مما يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

ج - حدد القانون كيفية تحديد الضريبة المستحقة على الوحدة المفروشة وفقا لأربعة معايير أساسية تتعلق بمكان وعدد الوحدات المؤجرة على النحو التالى:

١ - تأجير وحدة مفروشة واحدة أو جزء من وحدة مفروشة في أماكن غير سياحية . وفي هذه الحالة تحدد الضريبة على أساس القيمة الإيجارية للوحدة الواحدة للوحدة المؤجرة، المتخذة أساسا لربط الضريبة العقارية طبقا لحصة قنات في سعر الضريبة .

٢ - تأجير وحدة مفروشة واحدة أو جزء من وحدة مفروشة في أحياء سياحية أو تأجير أكثر من وحدة مفروشة في أماكن غير سياحية . وطبقا لهذا المعيار تحدد الضريبة على أساس قيمة الإيجار المفروش الفعلى مخصوصا منه خمسين في المائة مقابل جميع التكاليف بما في ذلك الاستهلاك والمصروفات، والباقي وهو يمثل ٥٠٪ من قيمة الإيجار مفروشا يعتبر صافى ربح يخضع للضريبة .

٣- تأجير أكثر من وحدة مفروشة في أحياء سياحية، أو تأجير وحدة أو أكثر مفروشة في أماكن غير سياحية ووحدة أو أكثر في أحياء سياحية، وفي هاتين الحالتين يحدد الضريبة على أساس قيمة التأجير مفروشا، مخصوصا منه المصروفات الفعلية الحقيقية والمؤيدة بالاستندات، مع الأخذ في الاعتبار الاستهلاكات، وقيمة الايجار الملتزم به المؤجر قبل مالك العقار تطبيقا لأحكام القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير الأماكن وتنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر، مع مراعاة أنه يجب ألا تقل الضريبة على أساس الأرباح المدعلة عن قيمة الفئات الشائعة المشار إليها والمقررة للوحدات المزجرة في الأحياء غير السياحية وعن ثلاثة أمثال هذه الفئات للوحدات المزجرة في الأحياء السياحية مع ملاحظة أنه قد صدر قرار وزير السياحة والطيران المدني رقم ٢٨١ لسنة ١٩٧٨ بتاريخ ١٩٧٨/١١/٢٠ بتحديد الأحياء السياحية بمحافظات القاهرة والجيزة والاسكندرية وقد نشرته مصلحة الضرائب بالكتاب الدوري رقم ٦٠ لسنة ١٩٧٨.

د- كما استحدث القانون ٤٩ لسنة ١٩٧٨ في هذا الشأن أيضا حكما جديدا بمقتضاه يعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر في حكم الممول الواحد وترتبط الضريبة باسمه. ومدلول هذا الحكم: أنه إذا أجر بمول وحدة سكنية أو جزء منها مفروشة، وأجرت زوجته وحدة أخرى باسمها، وكذا أولاده القصر أجروا وحدات مفروشة بأسمائهم فيعتبر ما أجر باسم الزوجة واسم الأبناء القصر، كأنه أجر باسم هذا الممول، وتتم محاسبته على أنه قام بتأجير جميع الوحدات باسمه وترتبط الضريبة على جميع الوحدات باسمه^(١).

وفي نطاق هذا التطور التاريخي الذي نحن بصدده لاختصاص نشاط تأجير الشقق المفروشة لضريبة الأرباح التجارية باعتباره عملا تجاريا، أقرت المادة ٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ سريان ضريبة الأرباح التجارية على الأرباح الناتجة عن تأجير وحدة سكنية مفروشة واحدة أو جزء منها أو أكثر من وحدة سكنية مفروشة أيا

(١) راجع: التعليقات التفسيرية رقم (١) - للمادة ٤/٣٢ الصادرة بتاريخ ١٩٧٧/٢/١٧

ومطبق هذه التعليقات الصادر بتاريخ ١٩٧٨/١/١١. والتعليقات التفسيرية رقم (٤)

بشأن المعاملة الضريبية للوحدات المزجرة مفروشة طبقا لأحكام القانون ٤٩ لسنة ١٩٧٨

الصادرة بتاريخ ١٩٧٩/١/١٠

كان الغرض الذي تستعمل فيه هذه الوحدة.

وقد أقرت هذه المادة التفرقة في أسس تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة بين الوحدات المؤجرة داخل كردون المدينة وبين الوحدات المؤجرة خارج كردون المدينة وبين هذين النوعين من الوحدات، والوحدات المؤجرة للجاسعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب.

إذا بينما أقرت هذه المادة أسس التقدير في الوحدات المؤجرة داخل كردون المدينة على أساس قيمة الأيجار الفعلي مفروشا منصوصا عنه ٥٠٪ مقابل جميع تكاليف الحصول على الإيراد مع وضع حد أدنى للقيمة الأيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على الأرباح التجارية بقدر (هذا الحد الأدنى) على أساس عده من أمثال القيمة الأيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية وفقا لتاريخ بناء الوحدة السكنية، وعلى سبيل المثال إذا كانت القيمة الأيجارية للوحدة السكنية المقامة بعد ٦ أكتوبر ١٩٧٣ والتي تقدر على أساسها ضريبة المبنى على هذه الوحدة هي مبلغ مائة جنيه مثلا باعتبارها سكونا غير مفروش، فإنه يجب ألا تقل قيمة الأيجار المتخذة أساسا لربط ضريبة الأرباح التجارية في حالة تأجير هذه الوحدة مفروشة عن ثلاثة أمثال القيمة الأيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة المبنى عليها أي مبلغ ثلاثمائة جنيه في هذه الحالة، وهكذا يقدر وعاء الضريبة بحسب تاريخ إقامة الوحدة السكنية المفروشة.

وبينما أقرت المادة ٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التقدير السابق في الوحدات السكنية المفروشة داخل كردون المدينة، فإنها فرضت الضريبة على الوحدات السكنية المفروشة خارج كردون المدينة على أساس الأرباح الفعلية لإيراد ومصرفاء طبقا لعقد الأيجار الذي يقدمه صاحب الشأن بعد التحقق من صحته.

أما بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب سواء كانت داخل أو خارج كردون المدينة فإن الضريبة المستحقة عليها تخفض بمقدار النصف، مع مراعاة الأوضاع والإجراءات التي حدتها المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

وأخيرا وفي نطاق التطور التاريخي الذي نحن بصدده لاختصاص نشاط تأجير

المشقة المفروشة لضريبة الأرباح التجارية، أقر المقتن الضريبي المادة ٢٣ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي تمنحه بعض أحكامها، والمقتن الضريبي في المادة ٢٣ لم يتعامل مع هذا النشاط من قراغ، وإنما تعامل معه من واقع استقرار عليه العمل وفقاً لعدد من القوانين الضريبية التي سبق بيانها، وهو في ذلك أكثر عدداً من المبادئ التي استقر عليها العمل وأضاف مبادئ أخرى جديدة، ومن أهم المبادئ التي استقر عليها العمل وأقرها المقتن الضريبي في المادة ٢٣ ما يلي:

١- فرض ضريبة الأرباح التجارية على ناتج تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها، حالة كون هذا للتأجير غير مقترن بتقديم خدمات للمبتاعين، ويدخل في معنى الوحدة السكنية الوحدة مضاعفاتها وأجزائها.

٢- لم يعتد المقتن بالفرض الذي يتم من أجله استئجار الوحدة السكنية المفروشة قسراً، كانت الوحدة معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية فإن ناتج تأجيرها يخضع للضريبة، وفي صريح نص المقتن بأعداد الوحدة لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية ويكون الوحدة سكنية ما يميزها عن تأجير المحل التجاري أو الصناعي الوارد بالمادة ٩٩ من هذا القانون، سواء من حيث طبيعة كل من المحل والوحدة السكنية أو من حيث طبيعة الاستغلال في كل منهما، فالمحل التجاري أو الصناعي يؤجر مع كل أو بعض العناصر المادية والمعنوية اللازمة للتشغيل كالأثاث والأدوات والأرفف والفرنجات والواجهات وغيرها مما يسمى بالمجملد، واسم الشهرة والعلامة التجارية وغيرها من عناصر التشغيل المعنوية وغالباً ما يكون هناك اتصال مباشر بين المحل والشارع العام، أما الوحدة السكنية المفروشة فإنها وإن استخدمت في غير غرض السكني إلا أن طابع أعدادها وتأثيثها واستغلالها يميزها عن طابع المحل التجاري.

وكذا فإن طبيعة الاستغلال في كل منهما يمكن أن تكون معياراً للتمييز بينهما، فاستعمال الوحدة السكنية المفروشة يظل في نطاق الاستغلال العادي لها أي الأعمال الهادئة (السكن أو الأعمال الإدارية)، أما المحل التجاري أو الصناعي فإنه يخرج بطبيعة أعداده من نطاق الاستغلال العادي إلى نطاق المضاربة والربح وما يصاحب ذلك من نشاط لا يتسم بالهدوء.

٣- أقر المقتن الضريبي في المادة ٢٣ المتقدمة التفرقة في أسس تقدير

الأرباح الخاصة بالضريبة بين الوحدات السكنية المفروشة المؤجرة داخل كردون المدينة، وبين الوحدات المؤجرة خارج كردون المدينة، وبين هذين النوعين من الوحدات والوحدات المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومراكز التدريب المهني، وفقاً للأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

٤- أقر المقتن الضريبي مبدأ خصم نسب الإعفاء للأعباء العائلية من الوعاء المحدد لربط الضريبة.

٥- أقر المقتن مبدأ ربط الضريبة على الأسرة باسم الزوج ما لم يتم إثبات ما يخالفه.

ومع إقرار المقتن الضريبي لهذه المبادئ في القانون الحالي على ما وردت عليه في القوانين السابقة، فإن المقتن قد استحدث في القانون الحالي عدد آخر من المبادئ التي تحكم فرض ضريبة الأرباح التجارية على ناتج تأجير الشقق المفروشة من أهمها:

بالنسبة للتأجير للجامعات وغيرها من دور العلم لسكنى الطلاب فإن المقتن قد قرر في القانون الحالي خفض صافي الربح إلى النصف بدلاً من خفض قيمة الضريبة المستحقة إلى النصف، كما أضاف مراكز التدريب المهني إلى دور العلم التي يتمتع المؤجر لها بالإعفاء التام التصفى المتقدم، والفرق بين الحالتين يتعصر في كيفية ربط الضريبة في كل حالة، حيث كانت الضريبة في ظل القانون ١٥٧ ترتبط على أساس ورقتين رسميتين: أولاًهما: إقرار يقدمه المؤجر إلى المأمورية المختصة خلال الفترة من أول يناير إلى آخر مارس من كل عام على النموذج رقم ٣٩ مكرر (١) ضرائب يوضح فيه الضريبة المستحقة عن السنة السابقة وفقاً لقيمة الإيجار الفعلي المؤجرة به الوحدة السكنية المفروشة (والذي يستدل عليه من الورقة الرسمية الثانية المرفقة) أو قيمة الإيجار المقرر بالفقرة الثانية من المادة ٢٠ من القانون ١٥٧. وأما الورقة الثانية المرفقة مع الإقرار فهي: شهادة معتمدة من الجهة الرسمية المختصة بتحديد التأجير لطلاب العلم.

أما في ظل القانون الحالي فإن الضريبة ترتبط على أساس هاتين الورقتين، لكن بيانات الإقرار الضريبي التي يقدمه المؤجر تختلف عن سابقه، فهو بعد هذا

وفقا لأحكام المادة ٩١ من القانون ١٨٧ والمادة ٤٥ من لائحته التنفيذية، بحيث يبين فيه الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة وذلك على النموذج رقم (٦) ضريبة موحدة أو على أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به وذلك خلال الفترة من أول يناير حتى آخر مارس من كل سنة، ويقصد بالسنة السابقة هنا: السنة الميلادية التي تنتهي في ٣١ ديسمبر من السنة أو السنة المالية التي تنتهي خلالها.

وبهذا الآن بعد العرض المتقدم أن نبين أسس تحديد وعاء الضريبة على الشقق المفروشة (صافي الربح) وفقا لنص المادة ٢٣ من القانون ١٨٧، ولبيان ذلك فإن المقتن الضريبي قد أخذ في هذه المادة بأسطرين لتحديد صافي الأرباح هما:

١- تحديد صافي الربح على أساس تقديري وذلك في الشقق المؤجرة داخل كردون المدينة ويحدد صافي الربح الخاضع للضريبة وفقا لهذا الأسلوب على النحو التالي:

قيمة الايجار مفروشا مطروحا منها ٥٠٪ خمسين في المائة مقابل جميع تكاليف الحصول على الإيراد - مأخوذا في الاعتبار الفترة التي تكون قبيلها العين المؤجرة مفروشة خالية. ومنعا من إتهاب الضريبي عن طريق التحايل بإخفاء حقيقة الأجرة فقد نص المقتن على أنه لا يجوز أن تقل قيمة الايجار المفروش المتخط أساسا لربط ضريبة الأرباح التجارية عن:

١- عشرة أمثال القيمة الايجارية المتخلة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤.

٢- سبعة أمثال القيمة الايجارية للأماكن المنشأة منذ أول يناير ١٩٤٤ وقبل ٥ نوفمبر ١٩٦١.

٣- خمسة أمثال القيمة الايجارية في الأماكن المنشأة منذ ٥ نوفمبر ١٩٦١ وقبل ٦ أكتوبر ١٩٧٣.

٤- ثلاثة أمثال القيمة الايجارية في الأماكن المنشأة منذ ٦ أكتوبر ١٩٧٣ وحتى الآن.

على أن تتخذ هذه القيم المنصوص عليها كأساس لتحديد القيمة الإيجارية ومن ثم تحديد صافي الربح وحساب الضريبة في حالة ما إذا كانت القيمة الإيجارية الفعلية أقل من ذلك..

مثال توضيحي: شقة مقامة سنة ١٩٧٠، إيجارها خالية ٥٠ جنيهاً، تم تأجيرها مفروشة بمبلغ ٢٠٠ جنيهاً، وفي هذه الحالة لا تأخذ بالإيجار الفعلي المنصوص عليه في العقد حيث إنه يجب وفقاً للأساس القانوني السابق ألا يقل إيجارها عن خمسة أمثال قيمتها الإيجارية خالية أي مبلغ ٢٥٠ جنيهاً، ومن ثم فإنه لا يعتمد بالقيمة الفعلية، ويحدد صافي الربح الخاضع للضريبة بالنسبة لها على النحو التالي:

٢٥٠ - ٥٠٪ للتكاليف = ١٢٥ × عدد شهور تأجيرها مفروشة - الأعباء العائلية المقررة بالمادة ٨٨ من القانون = صافي الربح الذي تربط الضريبة على أساسه طبقاً للأسعار الواردة بالمادة ٩٠ من هذا القانون، إذا لم تكن الوحدة مؤجرة للاسكان الطلابي لدور العلم، أما في حالة تأجيرها لسكنى طلاب الجامعات ومراكز التدريب المهني فيخفض صافي الربح إلى النصف وتفرض الضريبة على الباقي طبقاً للأسعار الواردة بالمادة ٩٠ من هذا القانون.

مثال توضيحي آخر: شقة مقامة سنة ١٩٩٦، إيجارها خالية ٤٠٠ جنيهاً، تم تأجيرها مفروشة بمبلغ ٢٠٠٠ ألفي جنيه لمدة عشرة شهور عام ١٩٩٦. في هذه الحالة تأخذ بالقيمة الفعلية للأجرة الواردة بالعقد، ويحدد صافي الربح بالنسبة لها على النحو التالي:

٢٠٠٠ - ٥٠٪ للتكاليف = ١٠ × ١٠٠٠ = ١٠٠٠٠ - الأعباء العائلية للمول طبقاً للمادة ٨٨ من القانون = صافي الربح الذي تربط الضريبة على أساسه طبقاً للمادة ٩٠ من هذا القانون إذا لم تكن الشقة مؤجرة للاسكان الطلابي لدور العلم، وإلا فإنه يخصم من صافي الربح نسبة ٥٠٪ وتفرض الضريبة على الباقي وفقاً للأسعار الواردة بالمادة ٩٠ المشار إليها.

٢- أما الأسلوب الثاني لتحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية على الشقق المفروشة (صافي الربح الخاضع للضريبة) فهو: التحديد على الأساس الفعلي،