

جامعة الأزهر
كلية الشريعة والقانون
بـالقاهرة

ضرائب الدخل

في
القانون المصري

الكتاب الأول
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

دكتور

عطية عبد الحليم صقر

أستاذ المالية العامة والضرائب

جامعة الأزهر

١٤١٩ - ١٩٩٨ م

تعدد الدراسات التي تتناول الضريبة في الوقت الحاضر إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي:

أولاً: النظرية العامة للضريبة، وتم من خلالها دراسة الضريبة من الروابط (الجوانب) الآتية:

أ- طبيعة الضريبة حيث يمكن التعرف من خلال دراسة هذا الجانب على ماهية الضريبة، واساسها الفنى وقواعدها وأهدافها وعيتها والتمييز بينها وبين الرسم والشمن العام وإيرادات الدومن العام والخاص.

ب- التنظيم الفنى 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 الانتاج (الداول - الاتساع - الاستهلاك) أو على رقم الاعمال كما يمكن التعرف كذلك من خلال دراسة هذا الجانب على حدود العبء الضريبي وعلى سعر الضريبة لتبيين ما إذا كانت الضريبة عينية أو شخصية، جزئية أو تحديدية، نسبية أو تصاعدية.

ج- العبء الضريبي؛ حيث يمكن التعرف من خلال دراسة هذا الجانب على مضمون العبء الضريبي وتوزيعه وبنائه ونطاقه على المستويين الفردى والقزمى.

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

وهذه الجوانب الاربعة لقواعد العامة للضريبة بما تحتوى عليه من تحليل لأصولها العامة وما تم يتطرق عنها، يتم دراستها من خلال مبادئ علم المالية العامة باعتبار الضريبة واحدة من اهم الابرادات العامة للدولة وأداة من أدوات ماليتها العامة، وستعتمد المشرع الضريبي على صياغة احكام النظرية العامة للضريبة في قوالب قانونية، ايا كانت درجة مرونتها، تاركا في ذلك تصريحها للفقه الضريبي.

ثانياً: أما النوع الثاني من الدراسات الضريبية فإنه يتصل بكتفعة تحديد ما يدخل في وعا، الضريبة المعنية بالدراسة من إيرادات، وذلك عهيناً الربط الضريبة عليها وتحصيلها، ويتم التوصل إلى هذه الغرض من خلال التشريع، حيث يعنى التشريع الضريبي عادة بمرد ما يمكن أن يدخل في وعا، الضريبة المعنية من إيرادات اجتماعية، ثم يعود فيحدد كل نوع منها بحسب طبيعته، ثم يحدد نطاق ما يمكن اعتباره من هذه الإيرادات، ثم يتناول أجراءات وأحكام التحصيل والتزامات كل من الممول والإدارة وأنى طرف ثالث يتصل بعملية التحصيل أو توريد دين الضريبة.

ثالثاً: ويتصل النوع الثالث من الدراسات الضريبية بما يعرف بالأحكام العامة وتتنوع هذه الأحكام إلى نوعين، تهناك منها ما يخص كل ضريبة على حدة ، فالضريبة المرحنة على دخل الأشخاص الطبيعيين لها ما يناسبها من الأحكام العامة في شأن الأعباء للاعبوا، العائلية وتحديد الضرائب والالتزامات والدقائق وأجراءات الربط والتحصيل، والضريبة على أرباح شركات الاموال، لها في كل ذلك ما يناسبها من الأحكام العامة، التي قد تتشابه أو تختلف في سماتها، والضرائب معاً باعتبارها من ضرائب الدخل أو الإيراد لها أحكام عامة موحدة فيما يتصل بحصر المسؤولين والالتزاماتهم واعلائهم وحق الإطلاع وسر المهني، وتنظيم الاعفاءات المترتبة لهم، وقواعد الربط الاضافي وتصحيح الربط النهائي، والطموح الضريبي رخصيات التحصيل وتقادم دين الضريبة والمعفيات المقررة على التهرب منها.

ويتبيّن أن يلاحظ أن الأحكام العامة لضرائب الدخل أو الإيراد، قد تختلف وقد تتمد مع الأحكام العامة لضرائب الانتاج والدمغة والرسوم الجمركية وغيرها من مكونات النظام الضريبي الوطني لكل دولة.

ويتلخص التشريع الضريبي من خلال كل قانون ضريبي تنظيم الأحكام العامة في شأن الضريبة التي يقتضي بقراuded، ومن ذلك مثلاً: أن قانون ضريبة الدمة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ قد أفرد الباب الأول منه للأحكام العامة لضريبة الدمة، وخصها بقواعد ربط مبنية وأجراءات وجزاءات متصلة بطبعتها. في حين أن قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد خص كلاً من

الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الاموال بما يناسب كل منها من أحكام عامة، فمـا أفرد الكتاب الثالث من القانون المشار اليه لتناول الأحكام التي تصلـها معاً، وهـذا في كل قانون ضريبي.

وسـوـنـتـ نـعـنـىـ فـيـ هـذـاـ الـمـوـلـفـ بـالـتـوـعـيـنـ الـأـخـيـرـينـ الـمـشـارـ إـلـيـهـ لـتـنـاـلـ الـضـرـبـةـ وـهـمـاـ:

- ١ - تحديد ما يدخل في وعاء الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين من ايرادات.
- ٢ - الأحكام العامة والمعمومية 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 إنشاء الأميارات الأجنبية في مصر يقتضي معاهده موئلرو سنة ١٩٣٧ وحتى صدور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

وقد بدأت هذه المرحلة تشريعياً بصدور القانون ١٦ لسنة ١٩٣٩، والذي أخذت مصر يقتضاه بنظام الضرائب النوعية على الدخل ، التي تفرض سعر ثابٍ يختلف فيما يتبع مصدر الدخل أو الابراء.

وفي سنة ١٩٤٩ أضاف القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ضريبة عامة على الأبراء الكلى للمسؤول بأسعار ونسب تصاعدية بالشرايع . لتخضع بذلك إيرادات المسول للضريبة مرتين، في سنة واحدة ، مدة 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 الأبراء.

وفي خلال هذه المرحلة صدرت عدة قوانين ضريبية مكملة ومعدلة، لأحكام القانونين السابقيين، كان آخرها القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، الذي هدف باسم خانة تحقيق العدالة الضريبية.

تم صدور في نهاية هذه المرحلة ١ - ١ سبتمبر ١٩٨١ (القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، الذي نص في المادة الثانية من قانون إصداره على : القاء العمل بالقانون ١١ لسنة ١٩٣٩ ، والقوانين المعدلة والمكملة له، عدا المواد : ٢٥ ، ٢٩ ، ١/٢٦ ، ٣٠ ، ٣١ من القانون ٦٦ لسنة ١٩٧٨ .

٢- المرحلة الثانية: ويمكن اعتبارها مرحلة الانتقالية أو تمهيدية لاحلال نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين محل نظام الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة المترعة للضرائب النوعية.

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

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

وقد تحقق هنا الانتقال بصدر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، الذي لا يعبر تأثيراً جديداً للضرائب على الدخل في مصر، ملغيماً 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 تسعين من التعديلات الشكلية والموضوعية مما :

أ- التعديلات الشكلية : وهي قاصرة على التعديل في بعض عبارات القانون وقد نصت عليها المادة الأولى والثانية من قانون إصدار القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث تنص المادة الأولى على أن : « يستبدل بعبارة (عوامل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) و (الضريبة على أرباح المهن غير التجارية) أينما وردتا في الكتاب الثالث من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عبارة (الذين يزاولون نشاطاً تجاريًا أو صناعيًا) و (والذين يزاولون مهنة حرة وغيرها من المهن غير التجارية) على الترتيب »

وحيث نصت المادة الثانية على أن : « تستبدل بعبارات : ١- الضريبة على إيرادات رموز الأموال المترتبة ، و ٢- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) و ٣- الضريبة على المربيات) و ٤- الضريبة على المهن غير التجارية) أو (الضريبة العامة على الدخل) أينما وردت بغيرتين أخرى غير قانون الضرائب على الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عبارة : (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين) 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 ١١-١ (١) من قانون الضريبة الموحدة محل مواد الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (٢) (١) (٢) (٣) (٤) (٥) (٦) (٧) (٨) (٩) (١٠) (١١) (١٢) (١٣) (١٤) (١٥) (١٦) (١٧) (١٨) (١٩) (٢٠) (٢١) (٢٢) (٢٣) (٢٤) (٢٥) (٢٦) (٢٧) (٢٨) (٢٩) (٣٠) (٣١) (٣٢) (٣٣) (٣٤) (٣٥) (٣٦) (٣٧) (٣٨) (٣٩) (٤٠) (٤١) (٤٢) (٤٣) (٤٤) (٤٥) (٤٦) (٤٧) (٤٨) (٤٩) (٤٩) (٥٠) (٥١) (٥٢) (٥٣) (٥٤) (٥٥) (٥٦) (٥٧) (٥٨) (٥٩) (٥٩) (٦٠) (٦١) (٦٢) (٦٣) (٦٤) (٦٥) (٦٦) (٦٧) (٦٨) (٦٩) (٦٩) (٧٠) (٧١) (٧٢) (٧٣) (٧٤) (٧٤) (٧٥) (٧٦) (٧٧) (٧٧) (٧٨) (٧٩) (٧٩) (٨٠) (٨١) (٨٢) (٨٢) (٨٣) (٨٤) (٨٤) (٨٥) (٨٥) (٨٦) (٨٦) (٨٧) (٨٧) (٨٨) (٨٨) (٨٩) (٨٩) (٩٠) (٩٠) (٩١) (٩١) (٩٢) (٩٢) (٩٣) (٩٣) (٩٤) (٩٤) (٩٥) (٩٥) (٩٦) (٩٦) (٩٧) (٩٧) (٩٨) (٩٨) (٩٩) (٩٩) (١٠٠) (١٠٠) (١٠١) (١٠١) (١٠٢) (١٠٢) (١٠٣) (١٠٣) (١٠٤) (١٠٤) (١٠٥) (١٠٥) (١٠٦) (١٠٦) (١٠٧) (١٠٧) (١٠٨) (١٠٨) (١٠٩) (١٠٩) (١١٠) (١١٠) (١١١) (١١١) (١١٢) (١١٢) (١١٣) (١١٣) (١١٤) (١١٤) (١١٥) (١١٥) (١١٦) (١١٦) (١١٧) (١١٧) (١١٨) (١١٨) (١١٩) (١١٩) (١٢٠) (١٢٠) (١٢١) (١٢١) (١٢٢) (١٢٢) (١٢٣) (١٢٣) (١٢٤) (١٢٤) (١٢٥) (١٢٥) (١٢٦) (١٢٦) (١٢٧) (١٢٧) (١٢٨) (١٢٨) (١٢٩) (١٢٩) (١٣٠) (١٣٠) (١٣١) (١٣١) (١٣٢) (١٣٢) (١٣٣) (١٣٣) (١٣٤) (١٣٤) (١٣٥) (١٣٥) (١٣٦) (١٣٦) (١٣٧) (١٣٧) (١٣٨) (١٣٨) (١٣٩) (١٣٩) (١٤٠) (١٤٠) (١٤١) (١٤١) (١٤٢) (١٤٢) (١٤٣) (١٤٣) (١٤٤) (١٤٤) (١٤٥) (١٤٥) (١٤٦) (١٤٦) (١٤٧) (١٤٧) (١٤٨) (١٤٨) (١٤٩) (١٤٩) (١٤١٠) (١٤١٠) (١٤١١) (١٤١١) (١٤١٢) (١٤١٢) (١٤١٣) (١٤١٣) (١٤١٤) (١٤١٤) (١٤١٥) (١٤١٥) (١٤١٦) (١٤١٦) (١٤١٧) (١٤١٧) (١٤١٨) (١٤١٨) (١٤١٩) (١٤١٩) (١٤٢٠) (١٤٢٠) (١٤٢١) (١٤٢١) (١٤٢٢) (١٤٢٢) (١٤٢٣) (١٤٢٣) (١٤٢٤) (١٤٢٤) (١٤٢٥) (١٤٢٥) (١٤٢٦) (١٤٢٦) (١٤٢٧) (١٤٢٧) (١٤٢٨) (١٤٢٨) (١٤٢٩) (١٤٢٩) (١٤٢١٠) (١٤٢١٠) (١٤٢١١) (١٤٢١١)

(١) المادة ٦ من قانون إصدار قانون الضريبة الموحدة .

(٢) الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

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

٢- كما فصل التعديل كذلك البندين ١٠٠، ٣ 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 المدقق في البند الثالث بخصم خمسة وعشرين في المائة من تكاليف الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها الشركة أو الجهة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها في الانتاج، وذلك اعتباراً من تاريخ الاستخدام في الانتاج ولمرة واحدة، على أن تحسب الاستهلاكات (المقبيبة التي حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو هجرة 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 محدوداً كذلك بخمسة وعشرين في المائة، ولكنه كان من تكاليف الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها الشركة لاستخدامها في الانتاج (دون تلك التي تقوم بتصنيعها). كما كان هنا الخصم الإضافي متزراً حتى ولو لم يكن لدى الشركة أو الجهة دفاتر وسجلات^(٢) غير أن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ اشترط لاعتراض هذا الخصم وحجب إمساك الشركة أو الجهة لدفاتر وسجلات منتظمة.

كما سمح القانون ١٨٧ بخصم كل ما يدفع (الأعضاء، مجالس الإدارة والمديرين وأعضاً، مجالس الرقابة في شركات الساهم وال媿وصية والأئمهم وذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وكذلك في بنوك القطاع العام وشركاته، والمدبر والشركات والاشتارات الأجنبية العاملة في مصر، والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة عدا جهاز مشروعات الخدمة الرطبة بوزارة الدفاع) من مرتبات ومكافآت وأجره وبدلات حضور وطبيعة عمل ومزايا تقديرية وعيوب وغيرها من البدلات أو الهبات

(١) المادة ٤/١١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

(٢) المادة ٣/١١٦ من القانون ١٥٧.

الآخر على اخلاق أنواعها، وذلك كله بشرط أن تكون هذه المبالغ خاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، أو مفادة منها^(١).

وقد كان المقص المثار إليه في ظل العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قاصراً على ما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة في شركات انساهمة وأئمهدين وأعضاً، مجالس المراقبة أو الرقابة من المساهمين في شركات التوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة من المترهات والمكيانات والأجرور والمتراكيا النقدية والعينية ، وبدلات الحضور وطبقة العسل وغيرها من البدلات والمهبات الأخرى على اخلاق أنواعها^(٢) دون أن ينبع به غيرهم من أعضاء مجالس إدارة شركات وشون القطاع العام وغيرهم من الطوائف المشار إليها.

٣- وشمل التعديل كذلك المادة ١١٨ من الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ويتحقق هذا التعديل بنوعين من المخصص من الإيراد الاجمالي للمشركات أو الجهات الخاضعة للضريبة على شركات الأموال، وصولاً إلى الإيراد الصافي الذي تفرض عليه الضريبة، أولهما : إيرادات روس الأموال المنقوله غير المباشرة بمباشرة الهيئة الداخلية في ممتلكات الشركة أو الجهة ، (سواء تختلف هذه الإيرادات في مصر أو في الخارج) وذلك بقدر مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم حصصها في مصاريف وتكاليف الاستئجار برابع ١٠٪ من قيمة تلك الإيرادات، بشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات الشركة أو الجهة^(٣).

أم المخص الذي يتمثل بإيرادات الأراضي الزراعية أو العقارات العينية الداخلية في ممتلكات الشركة أو الجهة والتي سبق خضوعها للضريبة أو إعفاءها منها، بحيث تخصم هذه الإيرادات من مجموع الريع الصافي الذي تفرض عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال بعد استبعاد ١٠٪ من إجمالي تلك الإيرادات^(٤).

وقد كان المقص الأول في ظل القانون ١٥٧ متعلقاً بفوائد السلفيات والديون والودائع المتعلقة بمباشرة الهيئة بشرط أن تكون داخلة في حساب المنشآت المنتمية بها الكائنة في مصر وخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على

(١) المادة ١٠/١١٦ من القانون ١٩٨٢.

(٢) المادة ١٠/١١٦ من القانون ١٩٨٢.

(٣) المادة ١١٨ ، ١١١ مكرر من القانون ١٩٨٢.

(٤) المادة ٢/١١٦ من القانون ١٩٨٢.

أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال، أو معرفة منها، وذلك من مجموع الربح الصافي الماضي للضريبة على أرباح شركات الأموال وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٪ من قيمة تلك الإيرادات^(١).

كما كان الحكم الثاني في هل القانون ١٥٧ يعمل بأيرادات الأراضي الزراعية أو العقارات المبنية الدالة في ممتلكات الشركة، بحيث تخصم هذه الإيرادات من مجموع الربح الصافي الذي تسرى عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال بعد استبعاد ١٠٪ من إجمالي الإيرادات، وشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات المنشأ^(٢).

٤- كما شمل التعديل كذلك المادة ١٢٧ من الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ وهذه التعديل في حقيقته ليس جوهريا، وإنما هو شكلي، حيث أضيفت الفقرة الثالثة من المادة والقانون المشار إليها بما يوجب القانون ١٨٧ لسنة ١٩٨٣، فرأى القانون الجديد ضمها إلى منه:

٥- كما شمل التعديل كذلك المادة ١٤٩ من الكتاب الثالث من القانون ١٥٧ وبموجب هذا التعديل أضاف القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طرفاً آخر من طريق إعلان المسؤول يربط الضريبة عليه، حيث اعتبر اعلانه عن طريق لجنة الطعن المختصة في قوة الإعلان الذي يتم صادرة بالطرق القانونية كما أضاف القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طرفاً جديداً للطعن في قرار ربط الضريبة عليه، وكذلك في قرار لجنة الطعن، حيث سعى له برفعه على هيئة دعوى قضائية أمام المحكمة الإبتدائية التي يقع في دائريتها المركز الرئيسي للمسؤول أو محل إقامته المعتمد أو مقر المنشأ، وذلك طبقاً لأحكام قانون الأراضيات المدنية والتجارية، على أن تعمد المحكمة بهيئة تجارية، ويرفع الطعن إليها خلال ثلاثة أيام من تاريخ إعلان المسؤول بالقرار المطعون فيه^(٣).

٦- وقد شمل التعديل كذلك البنددين ٤٠١ من المادة ١٥٦ والخاصين بمحالات تصحيح الربط النهائي، حيث كان البند (١) الملغى بتصحيح الربط النهائي في حالة عدم مراجعة صاحب الشأن أي نشاط مما ينطوي عليه الضريبة النوعية أو عدم خضوعه

(١) الأدلة ١١٨ ، ١/٤ من القانون ١٥٧.

(٢) الأدلة ١١٨ ، ٤ من القانون ١٥٧.

(٣) المادة ٤٦٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

للضرية العامة على الدخل، فاقتصر البند (١) المبدي على تصحيح الربط النهائي في حالة عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط مما يربط عليه الضريبة.

أما البند (٢) فقد كان في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يصحح الربط النهائي في حالة دخول إيرادات غير خاضعة لضريبة توعبة في وعاء الضريبة العامة على الدخل مالم ينص القانون على خلاف ذلك، بعدد هذا النص لكن 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.

٦- كما يشمل التعديل كذلك المادة ١٥٧ وهو تعديل شكلي: في بند وأرقام المواد القانونية التي أحالت عليها المادة المذكورة عند محمدية مواعيد الطعن في ترارلجنة ربط الضريبة.

٧- وقد يشمل التعديل كذلك المادة ١٦٠ وهو أيضاً تعديل شكلي خاص يمد اعتداد القانون بقرار لجنة الطعن في وعيوب أدلة الضريبة حيث كان وجوب الأداء يتم في المادة المنشاة على أساس مقدارها المحدد في قرار لجنة الطعن، ثم أصبحت واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن.

٨- وقد يشمل التعديل كذلك المادة ١٦٦ المتعلقة باعطاء الحق لمصلحة الضرائب في ترقيع المجز التثبيذى بقيمة المبالغ الإضافية للضريبة والغرامات والتعميمات والمبالغ الأخرى التي تنص عليها مواد قانون الضرائب وهو تعديل غير جوهري حيث اقتصر على تغيير أرقام المواد القانونية التي نصت على هذه المبالغ والغرامات والتعميمات

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

١٠- وقد يشمل التعديل كذلك المواد ١٧٤، ١٧٥، ١٧٦ المتعلقة بمقابل حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها، وحق المزول في استرداد ما دفعه بدون وجه حق، وناريخ بهذه التقادم في بعض الضرائب ، وهذا التعديل غير جوهري حيث اقتصر

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

١٢- كما أسل التعديل كذلك المادةين ١٨٦، ١٨٥ المتعلقة بالعقوبات التي أوجبها القانون على عدم أداء الضريبة . وهو أيضاً تعديل غير جوهري، فما ينطوي على تعديل أرقام المواد المرتبطة بهاتين المادتين

١٣- وقد تم التعديل كذلك أحكام المادة ١٨٧ المتعلقة بالعقوبات المفروضة على المتنزع عن تقديم الالزارات والدفاتر والمستندات وعن عدم الحصول على البطانة الضريبية وعدم إمساك الدفاتر المنصوص عليها وهذا التعديل هو الآخر غير جوهري ينحصر فقط على تعديل أرقام المواد القانونية التي تقررت هذه العقوبات المخالفتها.

١٤- وأخيراً أسل التعديل الذي أتى به القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المادةين ١٩٠، ١٨٩ من القانون ١٩٦١ لسنة ١٩٦١ ، اللذين تقرران حالات وقيمة ما يعكم به من تعريض جزئي حالة مخالفة أحكام بعض مواد قانون الضرائب أو الاستئناف عن خصم أو إضافة أو لخصيم أو توريده إلى المصحة لحساب الضريبة المستحقة على المول طبقاً لبعض أحكام القانون، مع تقرير المسؤولية التضامنية للجهات التابع لها المعکوم عليه بالتعريض عن أداء التغريم والمبالغ التي يلتزم المخالف بغيرها ، وقد انتصر التعديل في شأن ما تقدم على تغيير أرقام المواد القانونية التي هفر التعريض لمخالفتها.

وخلاصة ما تقدم أن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد ألغى في مواد الكتاب الأول منه، مواد وأحكام الكتاب الأول من القانون ١٩٦١ لسنة ١٩٦١ حيث استبدل بمحجب ذلك أحكام الضرائب التربيعية على دخول الأشخاص الطبيعيين، وكذا أحكام الضريبة العامة على مجموع هذه الدخل، بأحكام الضريبة الموحدة على مجموع صافي الدخل الذي يحققه المول خلال السنة السابقة من خمسة مصادر للأيراد هي :

- ١- إيرادات روس المال المتقوله.
- ٢- إيرادات الناطق التجارى والصناعى.
- ٣- المرتبات وما فى حكمها.
- ٤- إيرادات المهنى غير التجاريه.
- ٥- إيرادات الثروة العقارية.

وقد استبقى القانون ١٨٧ العمل بأحكام القانون ١٩٦١ فيما يتعلق بالضريبة على

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

هيكل النظام الضريبي القائم في مصر:

يتكون النظام الضريبي القائم حالياً في مصر من :

- ١- ضرائب الدخل : وتغطى لها طائفتان من الدخل هي:
دخل الأشخاص الطبيعيين . ودخل شركات الأموال .
- ٢- ضرائب الاستهلاك ويشملها حالياً في مصر ضريبة المبيعات .
- ٣- الضرائب الجمركية
- ٤- ضريبة الأطبان الزراعية (الأموال الأميرية)
- ٥- ضريبة العقارات البنية (العوائد)
- ٦- ضريبة الدخل

نطاق البحث : ينحصر نطاق البحث في هذا المزلف على هيكل نظام الضرائب على الدخل القائم في مصر اعتباراً من ١٩٩٤/١/١ المواردة في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وفي الكتاب الثاني من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وبشكل نظام الضرائب على الدخل في مصر من :

- ١- الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين
 - ٢- والضريبة على أرباح شركات الأموال
- وسوف نبحث - بمشيئة الله - أحكام هاتين الطائفتين في تسعين مقالتين من هذا المزلف

الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص

ال الطبيعيين ، ولذا لا يحكم القانون القانون ١٨٤ لسنة ١٩٩٣

تمهيد: قبل أن نقوم بعرض وتحليل نصوص القانون المشار إليه فإننا سنعمل
بدراسة المبنية الأكملة كمدخل مهم لمقدمة المقدم:

١- التعريف 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 القوانين المشار إليها.

ويمد أن تتعزز على هذه الجريدة في الفصل التمهيدي

ستنتقل إلى عرض وتحليل نصوص القانون المقدم

الفصل التمهيدي

أولاً: العبرة من حيث الشكل على القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (الخاص بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين)

من الصعب تفهم ظبيعة القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ورسم خصورة 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 أبقى عليه من أحكام يرجع تاريخها إلى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩. وعلى وجه العموم: فإن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يحترى خلافاً للقانون أصله على ثلاث كتب رئيسية هي:

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

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

الكتاب الثاني: وهو بخصوص الضريبة على أرباح شركات الأموال وهو فى الأصل صادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مع اجرا بعض التعديلات عليه يوجب أحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقد سبقت الاشارة 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 يحترى على ١١ مادة وهو موزعة بداية من المادة السادسة على ستة أبواب رئيسية، حيث تناول المقدمة في خمسة منها أحكام الإيرادات التي تخضعها لضريبة الدخل الموحدة، وبخصوص الباب السادس للأحكام العامة حيث تناول قبده أحكام: الاعفاءات، وسعر الضريبة،

والاتهارات والذافر وأحكام الربط والتحصيل.

وسوف تتناول بعد الأبراد بالشرح والتعليق عقب هذا النصل التمهيدي.

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

ثانية: نطاق سريان الضريبة الموحدة من حيث الأشخاص :

يتنازع فرض الضريبة بصفة عامة ثلاث معايير أو تبعيات من:

١-**التبعدية السياسية** (معيار الجنسية) وتعنى : أن يكون من حق الدولة التي ينتهي إليها المرول ويحمل جنسيتها أن تفرض عليه الضريبة لأنها تابع لها سياسيا.

٢-**التبعدية الاجتماعية** (الوطن أو الاقامة) وتعنى إعطاء الحق للدولة التي يقيم فيها المرء بصفة معتادة في فرض خوارتها عليه.

٣-**التبعدية الاقتصادية** (معيار الورde أو موقع المال . أو مصدر الأبراد) وتعنى أن يكون من حق الدولة التي يقع فيها المال مصدر الإيراد الخاضع للضريبة، أن تفرض ضرائبه عليه.

وقد أخذ المقدن المصري في نطاق فرض ضريبة الدخل الموحدة عند تحديده للأشخاص المخاطبين لها ، بالمعايير الاجتماعية والاقتصادية حيث أخضع الأشخاص الطبيعيين القائمين عادة في مصر لضريبة الدخل الموحدة عن دخولهم المتحققة في مصر ، وفي خارجها ، وهذا الاختصار له ما يبرره ، فالممول الذي قدم عادة في مصر ، يتمتع بخدمات الدولة ومرافقها العامة ، فمن حقها عليه أن يساهم بجزء من ثقلاتها العامة.

كما أخضع المقدن الضريبي الأشخاص الطبيعيين غير القائمين عادة في مصر للضريبة عن دخولهم المتحققة في مصر ، ولهذا الاختصار ما يبرره كذلك ، حيث كانت مصر في هذه الحالة موقعا للعمال المستثمر ومصدرا للإيراد الخاضع للضريبة ، فمن حقها زود هبات للعمال المستثمر الناجح والميال والاستقرار المناسب للاستثمار ، أن تحصل على جزء من إبراده.

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

وأوضاع خضراء الأشخاص الطبيعيين لضريبة الدخل الموحدة حيث نصت المادة الثانية
بمقتضها على أن له ١ تسرى الضريبة على المقيمين عادة في مصر على النحو المرجع
بهذا القانون . كما تسرى الضريبة على غير المقيمين في مصر بالنسبة لدخولهم المختلفة
(في مصر) .

ومن واقع هذا النص نستطيع أن نقول بأن المقادير الضريبي المجرى قد راعى في
نطاق هذه الضريبة توسيع الشهادات الاجتماعية والاقتصادية واستبعاد في نطاق هذه
الضريبة فكرة التبعية السياسية أو الجنسية حيث لم يخضع المصريين المقيمين في
الم الخارج لضريبة الدخل الممرحة عن دخولهم المختلفة خارج مصر مراعاة للصعوبات
العملية التي تحول دون تحمل مصلحة الضرائب من هذه الدخول، وإن كان المقادير قد
انقضت هذه الدخول لضريبة أخرى يمكن تطبيقها كغير من الضرائب والمشاكل تعرف
بضريبة المصريين العاملين في الخارج.

ولقد حددت المادة الثالثة المشار إليها حالات وشروط زوايا ضرائب خضراء الأشخاص
الطبيعيين لضريبة الدخل الموحدة، حيث حددت الفقرتان الأولى والثانية من هذه المادة
الحالات التي يعبر الشخص بموجبها مقينا في مصر وهو يعترف كليا في حقتين:

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

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

ب) النص على تحديد مدة الاقامة بالأيام لا بالشهر، 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 مهلا قامته الرئيسية، وتضمن الاقامة الرئيسية الاقامة
المستقرة أو المستقرة حتى ولو تخللتها فترات غياب متقاربة أو متباينة من
مصر ما دام الممول يسكنها سكنا يعود إليه بعد أسفاره خارج مصر داما سفره
مغروبا بيته العودة إلى مصر ولا يشترط في هذه الحالة أن يقيم الأجنبي في مصر لمدة
تزيد على ١٨٣ متصلة أو متقطعة كحالاته السابقة ، إذا يكتفى في الحالة الثانية لا

عيار الشخص متى طن في مصر، أن تكون مصر ممراً لاتابته الرئيسية.

وإذا ما اعتبر الشخص متى طن في مصر وفتقا لا حالي الحالتين السابقتين فإن ضريبة الدخل المزدوجة تسرى على أنواع إيراداتك التي خدمتها المادة الخامسة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢، سواءً ما تبع منها من مصادر داخل مصر، أو من مصادر خارج مصر، وفيما يلي عيارات التبعية الاجتماعية السابقة إلية:

أما الفقرات ٣، ٤، ٥ من المادة الثالثة المشار إليها فقد تناولت حالات وشروط خضوع غير المقيمين في مصر لضريبة الدخل المرحدة عن دخولهم المختلفة إلى مصر، أخذًا بعيار التبعية الاقتصادية، أي العلاقة التي تربط الممول غير القائم المستثمر للأمواله بمصر، وقد أخذت هذه الفقرات بعينها من ثلاثة عناصر تتألف منها التبعية الاقتصادية هما:

أ) إنتاج الشروة ، ب) مرقق الشروة ، أما العنصر الثالث وهو (الاستهلاك الشروة) فإنه يمكن أن يدخل في نطاق عيارات التبعية الاجتماعية المتقدمة.

ويخضع غير المقيم في مصر (سواء كان مصرها أو لم ينتمي) لضريبة الدخل الموحدة عن دخلهتحقق في مصر، في حالات ثلاث حصرتها المادة ٣ فقرات ٣، ٤، ٥ هي:

١- أن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه، يعني: أن يقع في مصر المقر الرئيسي لإدارة فروع نشاطه، سوا، وجدت هذه الفروع في مصر وخدعاً أو في خارج مصر، أو في مصر والخارج،فهم أن يقع المركز أو المقر الرئيسي لإدارة النشاط الاقتصادي للمسؤول في مصر.

٢- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني، وفي هذه الحالة فإن المركز الرئيسي لنشاط الممول يمكن في خارج مصر، ولا يوجد في مصر إلا فرع لنشاط الممول ، فتكون مصر في هذه الحالة بذلك إنتاج البخل الخاضع لضريبة، ويرتبط الممول بها اقتصادياً من هذه الزاوية.

٣- أن يكون (المؤول) من موظفى الدولة ، الذين يغبون مهام وظائفهم في الخارج، ويتقاضىون دخله (راتبه) من الخزانة المصرية.

استثناءات أخرى هىما القانون على أحكام التبعيـن الاجتـساعـية والـاـقـصـادـية

أوردت المادة الرابعة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ استثناء من المضروـع لأحكـام ضـرـبة الدـخل الـمرـدـدة، أوـلـهـما: وـنـقـصـيهـ قـوـاعـدـ المـجاـمـلـةـ الـدولـيـةـ وـنـخـصـ بالـسـفـرـ، وـالـوزـرـاـ، الـفـوـضـيـنـ وـغـيـرـهـ منـ الـسـيـاسـيـنـ وـالـفـنـانـيـنـ، وـالـمـثـلـينـ الـفـنـانـلـيـنـ الـأـجـاتـبـ، فـهـنـهـ الطـائـفـةـ منـ رـجـالـ السـلـكـ الدـبلـومـاسـيـ وـالـفـنـصلـيـ، وـإـنـ كـانـ تـخـضـعـ لـضـرـبةـ الدـخلـ الـمـصـرـيـ بـحـسـبـ الـأـصـلـ بـحـكـمـ أـنـهـ مـفـيمـونـ فـيـ مـصـرـ، حـيثـ تـخـضـعـ طـرـوفـ عـمـنـهـمـ ذـلـكـ، إـلاـ أـنـ قـرـاعـدـ الـعـرـفـ وـالـمـجاـمـلـةـ الـدـولـيـنـ قـدـ درـجـتـ عـلـىـ إـعـقاـتـهـمـ مـنـ ضـرـبةـ الدـخلـ فـيـ بـلـدـ الـاقـامـةـ وـقـدـ رـاهـنـ الـقـانـونـ الـمـصـرـيـ ذـلـكـ وـبـصـ عـلـىـ إـعـقاـتـهـمـ مـنـ ضـرـبةـ الدـخلـ فـيـ بـلـدـ الـاقـامـةـ وـقـدـ رـاهـنـ الـقـانـونـ الـمـصـرـيـ ذـلـكـ وـبـصـ عـلـىـ إـعـقاـتـهـمـ، وـرـوـجـعـ لـهـنـاـ الـأـعـغاـ، شـرـطـاـ وـقـيـداـ، إـذـ شـرـطـ لـتـسـمـعـ الدـبـلـومـاسـيـ أـوـ الـفـنـصلـيـ لـدـوـلـةـ ماـ، شـرـطـ الـمـعـاـمـلـةـ بـالـشـلـ، بـعـضـ أـنـ تـكـوـنـ دـوـلـةـ فـيـ الـقـاـبـلـ تـعـاـمـلـ الدـبـلـومـاسـيـ أـوـ الـفـنـصلـيـ نـفـسـ الـمـعـاـمـلـةـ، كـمـاـ لـتـسـمـعـ الدـبـلـومـاسـيـ أـوـ الـفـنـصلـيـنـ فـيـ مـصـرـ بـهـنـاـ الـأـعـغاـ، قـيـدـ الـمـعـاـمـلـةـ بـالـمـثـلـ كـذـلـكـ إـذـ يـتـمـعـ فـيـ مـصـرـ بـنـفـسـ جـدـ الـأـعـغاـ الـذـيـ يـتـمـعـ بـهـ نـظـيرـهـ الـمـصـرـيـ فـيـ بـلـدـ

أـمـاـ الـأـسـتـثـنـاـ، الـثـانـيـ لـبـقـنـصـيهـ الـصـالـحـ الـعـامـ فـيـ مـصـرـ، وـهـرـ خـاصـ بـطـوـافـنـ الـقـبـيـنـ وـالـخـيـرـاـ، الـأـجـاتـبـ الـمـقـيـمـينـ فـيـ مـصـرـ، مـشـىـ كـانـ اـسـتـخـدـامـهـ بـنـاءـ عـلـىـ طـلـبـ الـحـكـوـمـةـ ثـوـرـاـ إـلـيـهـ الـهـيـنـاتـ الـعـامـةـ أـوـ الـخـاصـةـ أـوـ الشـرـكـاتـ أـوـ أـحـدـ الـأـفـرـادـ، بـالـنـسـبـةـ لـأـبـرـادـهـمـ الـنـاتـجـةـ مـنـ مـصـادـرـ خـارـجـ مـصـرـ، فـهـنـاـ لـأـجـاتـبـ الـمـقـيـمـينـ فـيـ مـصـرـ، وـإـنـ كـانـوـاـ بـحـسـبـ الـأـصـلـ بـخـصـيـصـهـ مـنـ ضـرـبةـ الدـخلـ الـمـصـرـيـ، بـأـعـتـارـ مـصـرـ بـلـدـ الـاقـامـةـ، وـقـدـ تـكـوـنـ بـلـدـ اـسـتـهـلـاكـ جـزـءـ مـنـ دـخـولـهـمـ، إـلاـ أـنـ حـاجـةـ مـصـرـ إـلـىـ اـسـتـخـدـامـهـمـ لـلـاـسـتـدـادـةـ بـخـيـرـهـمـ قـدـ تـفـوقـ مـفـدـارـ مـاـ تـحـصـلـ عـلـيـهـ مـنـهـمـ مـنـ ضـرـابـيـاـ.

وـلـاحـظـ أـنـ هـنـاـ الـأـعـغاـ، مـشـرـطـ بـشـرـطـيـنـ هـمـاـ:

- ١ــ أـنـهـ لـاـ يـتـمـعـ بـهـ إـلـاـ طـانـقـيـنـ الـقـبـيـنـ وـالـخـيـرـاـ، دـونـ غـيـرـهـ مـنـ طـوـافـنـ الـعـالـمـيـنـ.
- ٢ــ أـنـهـ قـاـصـرـ عـلـىـ الـأـمـرـاـتـ الـنـاتـجـةـ مـنـ مـصـادـرـ خـارـجـ مـصـرـ، دـونـ أـبـرـادـهـمـ الـنـاتـجـةـ مـنـ مـصـرـ، حـيثـ تـخـضـعـ الـأـخـيـرـةـ لـضـرـبةـ الدـخلـ الـمـصـرـيـ، وـفـدـاـ لـبـادـيـ الـتـبـعـيـنـ الـأـقـصـادـيـةـ وـالـاجـتـسـاعـيـةـ.

ثالثاً : نطاق سريان ضريبة الدخل الموحدة من حيث الرعايا :

وعاء الضريبة هو: المادة الخاضعة للضريبة وتنبع وعاء الضريبة المباشرة بتنوع الضريبة المفروضة حيث إنه قد يكون ثروة وقد يكون دخلاً، كما يتنوع الدخل بتنوع مصدره حيث إنه قد يكون ناتجاً عن عمل، أو عن ملكية عقار، أو عن استغلال عقار، أو عن ملكية رأس مال مستقل، أو عن عمل وملكية رأس مال.

ولما كانت ضريبة الدخل الموحدة على الأشخاص الطبيعيين تنصب على مجموع مسافى الدخل الذى حققه المرء خلال السنة السابقة، لذلك فإن القانون الضريبي قد أخضع لها خمسة أنواع من الإيرادات هي:

١- إيرادات رأس المال المستقلة.

٢- إيرادات النشاط التجارى والصناعى.

٣- المربات وما فى حكمها.

٤- إيرادات المهن غير التجارية.

٥- إيرادات الثروة العقارية.

وقد أفرد المفهون بكل نوع من أنواع الإيرادات المكونة لوعاء ضريبة الدخل الموحدة بباباً مستقلاً، ويحمل بنا أن نعرف على معنى الدخل وكيفية تحديده ضريبياً.

ماهية الدخل^(١) : ينمازع تعريف الدخل الضريبي نظريان هنا:

١- نظرية المطبع : و يعرف الدخل الضريبي بحالها بأنه : القبضة النقدية أو القابلة لتقدير بالنقد . التي تتحقق بصفة درجة من مصدر يتمتع بدرجة معينة من التهاب والاستقرار النسبي خلال فترة زمنية معينة.

و يمتد الدخل الضريبي وفقاً لهذا التعريف بالخصوص الآتية:

أ- أنه قبضة نقدية أو قابلة لتقدير بالنقد ، فلا يعتبر دخلاً كل ما لا يمكن تقديره بالنقد .

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

بـ- الدورة والانتظام ، كالأجر والمرتبات والمعاشات وريع العتارات وكل مالين عارضا ، فيخرج بذلك أية إيرادات عارضة ، لا تستحق بالدورية جـ- أن يأتي من مصدر ينبع بالثبات والاستقرار النسبي كرأس المال أو العمل أو تضاد رأس المال والعمل معا ، فيخرج بذلك كل إيراد آخر من مصدر لا ينبع بالثبات والاستقرار كالهبة والوصية والارث .

٤- نظرية زبادة القسم الابهابية: وفقا لهذه النظرية فإنه يمكن أن يطلق على أي زيادة ايجابية نظرا على ذمة المرول خلال فترتين زمنيتين أنها دخل ضريبي ، حتى ولو حصل عليه المول بصفة عرضية ، المهم أن تكون هذه الزيادة الابهابية نقدا أو منافع وخدمات يمكن تقديرها بالنقوص ، وفقا لهذه النظرية فإنه يمكن اعتبار المرات والوصية والهبة وجوائز اليانصيب وشهادات الاستثمار وأى زيادة نظرا على قيمة رأس المال قبل الدخل الضريبي .

ويختلف موقف المدن الضريبي من التحديد النقدي للدخل ، فيما لا يختلف اعتبارات قرض كل ضريبة ، فأحيانا يغنى من الضريبة بعض الدخول الدورية لكونها مثلا داخلة في نطاق الاعفاء للأعباء العائلية ، أو لرغبة المدقق في تشجيع الاستثمار في مجال انتاج هذا الدخل ، وأحيانا أخرى يفرض ضريبة الدخل على بعض الدخول العرضية التي لا يتوفر لها صفة الدورة والانتظام فهو دخل مثلا العمولة أو المسنة العارضة في إيرادات النشاط التجاري .

وثير تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة بعض المعمرات إذاً تحديد أو معينة الدخل الاجمالي والدخل الصافي وتكليف الدخل واستعمالات الدخل ، وفي كلمة موجزة عن معنى هذه المصطلحات تقول :

بيان الدخل الاجمالي هو مجموع ما يتحققه المرول أو المشاة من إيرادات دون خصم أية تكاليف يمكن قد أنتفتها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات .

اما الدخل الصافي فبيان الوصول إليه يتم بخصم ما أفقه المول أو المشاة من نفقات في سبيل الحصول على ما يتحقق من أرباح أو إيرادات كلية خلال فترة زمنية معينة أي أنه الدخل الاجمالي مخصوصا منه نفقات الحصول عليه ، وينبغي عند فرض أية ضريبة أن ينص المدن على ما إذا كانت هذه الضريبة تسرى على الدخل الاجمالي أم على الدخل الصافي ، وذلك وقتا طبيعية الضريبة واعتبارات المدن من فرضها .

أما تكاليف الدخل أو نفقات المصلحة عليه، وهي تلك المبالغ التي تخصم من الدخل الإجمالي وصولاً إلى حدافيته، في أنواع الضرائب التي ينص القانونها على فرضها على الدخل الصافي، فإن الذي استقر عليه العمل بشأنها فتقها وقضاها وتطبقنا أنها تتتنوع إلى ثلاثة أنواع هي :

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

ب- النفقات التسيرة للمشروع وتشمل أجور العمال وإيجار العقار الذي يشغل المشروع وأثمان المواد الأولية والطاقة وأقساط التأمين وفوائد القروض وغيرها من النفقات اللازمة لتشغيله .

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

و غالباً ما تشير تكاليف الدخل تزاماً بين الممول والإدارة الضريبة ، نظراً لتعارض مصلحة كل منها في احتساب النسبة التي تخصم من الدخل الإجمالي لتكاليف عليه ، وحسناً لهذا التزاع فمن الأفضل أن ينص القانون على قيد وشروط واجراءات خصم هذه التكاليف .

وأما استعمالات الدخل فهي : أوجه استعمالات أو إنفاق الممول لدخله في سبيل إشباع حاجاته الخاصة ، وطبعاً أن مختلف استعمالات الدخل عن تكاليفه وطبعاً كذلك إلا تخصم هذه الاستعمالات من وعاً الضريبة ، وإن كان الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية يدور في كثير من الأحيان عبادته بعض النفقات التي ينثنيها الممول تكاليف على الدخل وهي ليست كل ذلك بالنسبة للإدارة الضريبية ، وذلك كما لو أدى الممول أجر لزوجته أو لأحد أقاربه في نصيبي عمل مؤديه إلى المنشأة ، وكما لو قدم المول وجة غلاء لعمال المنشأة ، والمسألة في مثل هذه النفقات تتمير بالنسبة للإدارة الضريبية ، كما يدور الخلاف كذلك بشأن الضرائب التي يدخلها الممول عن السنة السابقة فهل تكون تكاليف على دخل السنة اللاحقة ، أم أنها تعتبر من استخدمات الدخل ؛ والذي استقر عليه العمل في هذا المخصوص أن ما يكون من الضرائب لازماً لانتاج الدخل فهو من تكاليفه وذلك مثل رسوم التسعة والرسوم الجمركية على المواد

الأولى الازمة للاشتغل^(١) ، أما الضريبة المفروضة على ذات الدخل فإنها من وجوب استعماله فلا تخص من وعاء ضريبة السنة اللاحقة .

وإيما: خصائص الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تشتمل الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعدد من الخصائص منها

١- أنها ضريبة أصلية عامة على إيرادات المولى من مختلف المصادر ، وهي بذلك تتميز عن الضريبة التكميلية العامة على الدخل ، فالثانية لابد وأن تفرض في ظل نظام نوعي متوجه ونكملي ، أما الأولى فإنها تحمل مجمل كافة ضرائب الدخل بما فيها الضريبة التكميلية العامة^(٢) .

٢- أنها ضريبة سنوية قابلة : بمعنى أنها تحصل مرة واحدة في العام رسماً يناسب أساساً إلى قيمة الرعايا أو الأبراد الخاضع لها ، بما يناسب مع طبيعة الإيراد ومقداره . وقد خرج المفهون الضريبي المصري في سعر هذه الضريبة عن المعنى الفضي التقى المصطلح (الضريبة الموحدة) حيث كان من مقتنصاته معاملة جميع إيرادات المرول آياً كانت طبيعتها وأياً كان مصدرها ، معاملة واحدة دون تمييز بينها وذلك باقتطاع نسبة واحدة من كافة هذه الإيرادات ، إلا أن المفهون الضريبي المصري في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد طبق هذه الضريبة على النحو الآتي :

أ) بالنسبة للمرتبتات وما في حكمها تفرض الضريبة بسعر ٠٪٢٠ من قيمة الرعايا حتى خمسين ألف جنيه ، وسعر ٣٢٪ فيما زاد على ذلك .

ب) بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي ، وإيرادات النشاط المهني وإيرادات الشروء العقارية (إذا تجاوز الأبراد الأخير حد الاعفاء) تفرض الضريبة بسعر تصاعدية يبدأ من ٢٪ ، يصل إلى ٦٪ إذا تجاوزت الإيرادات السنوية الصافية

(١) ومن ذلك ناتمت عليه المادة ٢٧٨٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ من : "مستنزل ما سدد المهرل من ضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٥٤ ، ١١٣٩ لسنة ١٩٥٦ ، ١١٣٩ من الضريبة المستحقة عليه (الشروع العقارية طبقاً لحكم الكتاب الأول من هذا القانون وما لا يزيد على هذه الضريبة .

(٢) راجع رسالنا لـ الدكتور بطران : الضريبة الموحدة في ميزان الشريعة الإسلامية - كلية الشريعة والقانون - القاهرة - ١٩٨٦ - ٢٠١ من .

مبلغ ثمانية وستين ألف جنيه .

ج) أما بالنسبة لإيرادات رأس الأموال المقدولة فتفرض عليها الضريبة بسعر نبي وتحجز في المبيع .

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

أ- مانصت عليه المادة ٩ من إلزام كل جهة توزيع لأى إيراد من إيرادات رأس الأموال المقدولة بأن تحيجز نسبة الضريبة من إجمالي كل نوع أو سداد ، عند إجراء بعض النظر عن موعده سوا ، كأن المستفيد مقيناً أو غير مقيد في مصر .

ب- وما نصت عليه المادة ٣٢ من قصر دعا ، إيرادات النشاط التجاري والصناعي على الأرباح الفعلية التي لحقت حتى تاريخ توقف النشاط عن النشاط في حالة توقيتها جزئياً أو كلياً .

ج- وفي حالة موت الممول أو انقطاع إقامته في مصر ، تتحدد الإيرادات الخاصة للضريبة على أساس الفترة من أول يناير حتى تاريخ الزفاف أو انقطاع الأداء .

د- وبالنسبة للمرتديات وما في حكمها ، يخضع العاملون في الجهاز الإداري للدولة ووحدات القطاع العام وكافة أصحاب الأجور والمرتديات للضريبة المقررة عن طريق الحجز في المبيع عن آخر كل شهر قبل تقاضيه . وسوق ترى فيما يسمى استثناءات أخرى من مبدأ سنوية الضريبة .

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

لهم من ناحية : يعم تحميلها عن طريق الجداول الأساسية التي تبين اسم الممول وحجم الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة وكل ما من شأنه أن يؤدي إلى تحديد الالتزام الضريبي بالنسبة لكل من الممول والإدارة الضريبية ، مما ينبع عنه علاقة مباشرة بينهما فيربط وتحصيل الضريبة ، وهي من ناحية أخرى يصعب على المكلف بها أن ينقل عبأها بعفة كليه إلى الغير ، حيث يستقر عنده العبء الضريبي بصفة نهائية ، ثم إنها

من ناحية ثالثة ونطراً لكونها مفروضة على الدخل أي على وعاء يسمى بالثبات والاستقرار النسبيين فإنها تعتبر ضريبة مباشرة .

٤- أنها ضريبة شخصية : الضريبة الشخصية هي التي تراعي المركز المالي للملك وحالته الاجتماعية ، وتعدد عناصر التشخيص في الضريبة فتشمل : التخفيف من سعر الضريبة على دخل العمل ، راعتها الدخول التي تقل عن حد معين يعرف بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وتغير بعض الاعتمادات مراعاة للمركز المالي للسرير . وقد عن المقدار الضريبي المصري في الضريبة المزدوجة على دخل الأشخاص الطبيعيين أن يفرضها على مجموع صافي دخل المكلفين بها ، بما يسمى بضرائب التكاليف المضافة على الدخل ، كما عن كذلك بتقسيم إعفاء للأعباء ، العائلية ، بحيث لا تضرى الضريبة إلا إذا تجاوز صافي الدخل المنشوى بالمسرور حد الإعفاء ، وبحيث لا تضرى الضريبة إلا على ما يزيد على هذا الحد ، وبحيث يخصم هذا الحد من المرتبات وما في حكمها أولاً ، إن كان من بين إيرادات المسرول مرتبات أو مافق حكمها ، تم بحسبكم حد الإعفاء ، من الإيرادات الأخرى ، ومن ظواهر التشخيص التي عن المقدار الضريبي بإيرادها في القانون ١٧٨ أنها باستثناء إيرادات وموارد الأموال المنقوله تتعرض بضرر تصاعدي بالشائع ، بحيث تتدرج هذه الشريعات وفقاً لنص المادة (٩٠) إلى مت قرائح بالنسبة لإيرادات النشاط التجارى والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية ، وإيرادات الشروق العقارية ، أما بالنسبة للإيرادات من المرتبات وما في حكمها وأماكن والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبطة بهذه الحياة فإنها تفرض بسنوات ٢٪ حتى الخمسين ألف جنيه الأولى ، وبسنوات ٣٢٪ فيما زاد على ذلك .

٥- ومن خصائص هذه الضريبة كذلك : أنها كنوعة عامة تأخذ بنظام الوحدة في الأقرارات الضريبي ، وفي إجراءات تجديد الوعاء ، والربط والطعن والتحصيل فضلاً عن وحدة الوعاء . ل المادة الخامسة من القانون ١٨٧ حدود وعاء الضريبة بمجموع صافي الدخل من خمسة إيرادات مجده سبب الاشارة إليها ، والمادة (١١) من القانون المشار إليه ألزمت الممول ب تقديم إقرار واحد يبين فيه بالإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل المنصوص عليها في البند ٤ ، ٤ ، ٥ من المادة الخامسة من هذا القانون وفقاً لأحكامه ، والمادة (١٠٢) من القانون المشار إليه تربط الضريبة على الأرباح المدققة الشائنة من الواقع الأقرارات القديمة من المنزل إذا قبلته مصلحة الضرائب .

إلا أن المقدار المصري لم يأخذ بنظام وحدة السعر بالنسبة لجميع أنواع الإيرادات المشكلة لوعاء الضريبة ، كما لم يأخذ بنظام وحدة إيجازات التحصيل ، حيث إنه أخذ تارة بالسعر النسبي لـ إيرادات رحوس الأموال المنقوله ، وبالسعر التصاعدي في باقي الإيرادات ، كما أخذ تارة بنظام الحجز في النفع بالنسبة لـ إيرادات رحوس الأموال المنقوله والمرتبات وما في حكمها ، وتارة أخرى بنظام الاقرار الضريبي في باقي الإيرادات ، مما يمكن معه القول، بأن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم يأخذ بالمعنى الفنى الدقيق لنظام ضريبة الدخل الموحدة ، كما هي عليه في القانون المقارن ، ومن أهم سمات خروج المقدار المصري على المعنى الفنى لقاعدة الوحدة التي يأخذ بها نظام الضريبة الموحدة في القانون المقارن ما يأتي :

١- إنما ، أصحاب إيرادات رحوس الأموال المنقوله ، وكذا أصحاب إيرادات المرتبات وما في حكمها من تقديم الأقوال الضريبي السنوى إذا انتصرت إيراداتهم على النوهين المتقدمين أو على أحدهما ، حيث يتم تحصيل الضريبة على هذين الابراديين في الشيع ، ومن ثم فلا داعي لتقديم إقرار عنهم ، أما إذا كان للممول إيرادات أخرى غير هذين الابراديين ، فإن الاقرار الذي يقدمه الممول يقتصر عليها دونهما .

وكذا بالنسبة لـ إيرادات الشروة العقارية ، فإن الممول لا يلتزم بتقديم الاقرار الضريبي عنها إلا إذا زاد صافي دخله من هذه الإيرادات عن حد الاعفاء من الضريبة المقرر للأعياء العائليه والذي حدده المادة (١٨٨) من القانون ١٨٢ على النحو التالي : ١٤٤ جنيها سنويا للتمويل الأعزب ، ١٦٨ جنيها سنويا للممول المتزوج ولا يحمل أولادا ، أو غير المتزوج وبعمر ولدا أو أكثر ، ١٩٢ جنيها سنويا للممول المتزوج وبعمر ولدا أو أكثر .

وبناء على ما تقدم فإن الاقرار الوعد الذي يقدمه الممول سنويا يقتصر على : إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، وإيرادات النشاط المهني ، وإيرادات الشروة العقارية إذا زاد صافي هذا الأخير عن حد الاعفاء المتفق .

٢- لم يقرض المقدار الضريبي المصري سيرا مرجحا على مجموع صافي إيرادات الممول من مختلف مصادر الإيراد الداخلة في نطاق ضريبة الدخل الموحدة ، وإنما فرضها بسعر نسبي على إيرادات رحوس الأموال المنقوله ، بسعر تصاعدي على سائر أنواع الإيرادات الأخرى . وقد كان في مقدور المقدار أن يأخذ في المرحلة النهائية للضريبة (مرحلة التحصيل) بسعر موحد للضريبة ، بعد أن يسمح في مرحلة ربط

الضريبة بصفية الدخل بصورة تسمح بتفاوت المعدل والتسبيح بين عناصر الدخل المختلفة ، وكان في مقدور المفزن التوصل إلى ذلك باتباع الطرق الآتية :

أ) تقسيم الوعاء إلى شقين : يفرض على أولئك معدل نسبى موحد ، وعلى الثاني معدل تصاعدى .

ب) خصم ثالث معيته من الدخول المراد تقييدها قبل إلتقائها فى الوعاء المرحد للضريبة .

ج) التفرقة في المعاملة الضريبية بين مصادر الدخل في المحدود الذي للدخل وفرض السعر التصاعدى عند تجاوز الدخل محدود معيته^(١) .

د) تقسيم الدخل الواحد بعد تجمييعه إلى عدة أقسام يحسب مصدر كل قسم مع تقدير الدخل الصافي من كل مصدر على حدة وفقاً لاعتبارات فنية واقتصادية واجتماعية . وادخل هذه الأقسام معاً (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 المفزن الضريبي للطرق المتقدمة التوصل إلى معرفة القدرة التكليفية الحقيقية للمسؤول من خلال الولواف على مجموع الدخل الكلى والصافي الناتج في إقراره المرجد ، فتعتمد وبالتالي وبشكل أفضل المعاملة الضريبية بين المسؤولين .

خامساً : الراية المنشطة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين :

الراية المنشطة للضريبة : تعبر بقصد به الراية المنشطة لمن الدولة في تحصيل الضريبة أو الراية المنشطة للضريبة كدين في ذمة الدولة ، ومن المعلوم أن الفرد لا يعتبر مدينا بالضريبة لمجرد صدور قانون بفرضها ، وإنما يعتبر كذلك إذا إنطبقت عليه الشروط والأوضاع التي حذها القانون لاخضاع الفرد للضريبة ؛ فمعنى قامته به تلك الشروط والأوضاع ، تتأت في مواجهته الراية المنشطة للضريبة ، ولصدقت بدقعها الضريبة كدين في ذاته . بمقابلة وضع المرتب أو الأجر تحت تصرف الموظف أو العامل

(١) راجع : رسالتنا للدكتوراه ص ٣٠٤ مرجع سابق .

(٢) أ.د. زكي محمد بدر الدين - موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ١٩٩٤ - توزيع عالم الكتاب ص ٢١ ، ٢٢ .

يعتبر واقعة منشأة لضريبة الرتبات والأجر (١)، وبالنسبة لضريبة الدخل الموجدة التي نحن بصددها تتمثل الواقعية المنشأة لها في حصول الممول على إيراد صاف يزيد من حد الاعفاء، السابق الاشاره إليه من مصادر الابعادات التي جددتها القانون خلالا السنة المالية.

واستثناء من الأصل العام السابق في تحديد الواقعية المنشأة للضريبة فإن هذه الواقعية تنشأ في حالة موت الممول أو انتهائه، إقامته في مصر قبل نهاية السنة المالية برائحة الموت أو انقطاع الاقامة.

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

أـ من العرض السابق بعض أن الضريبة المشار إليها لا تسرى لي مواجهة هزلاً، الأشخاص :

(١) المصريين القابرين في الخارج إقامة دائمة وليس أي نشاط اقتصادي في مصر يتحقق منه إيراد يخضع للضريبة .

(٢) المصريون العاملون في الخارج ويجعلون على دخولهم من الخارج وظولاً، لا تسرى عليهم الضريبة عن هذه الدخول .

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

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

وقبل أن نبين الأموال (الدخول) التي لا تسرى عليها الضريبة المقدمة يجعل هنا

(١) وقد قضت محكمة النقض بأن المقتن في الفقرة الثانية من المادة ٢ من القانون ٩٩ لسنة ١٩٥٨ يشأن استحقاق الضريبة في أول بنابر من كل سنة عن الابعادات التي تكتسبها المضى أو الض وضعت تحت تصرفه خلال السنة التقويمية السابقة . بأن المقتن قد تقرر حكمًا عاماً واحداً في هذه الفقرة الواقعية المنشأة للضريبة، فنص على أنها تستثن عن الابعادات التي تكتسبها عضر مجلس الادارة والبنى، وضعت تحت تصرفه خلال السنة السابقة ، وهي ذات الواقعية المنشأة للضريبة الترعنة على إيرادات القيم المتداولة ، وهي الرتبات وما في حكمها ... الطعن رقم ٨٠ سنة ٢٤ جلسة ٢١/٢/١٩٧٣ من ٢٦ من ٢٩٥.

بيان موقعها من الأجانب :

موقع ضريبة الدخل المرحة من الأجانب المتراغدين في مصر : يمكن تقسيم الوطن بصفة عامة إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي :

١- **الوطن الأصلي** : وبقصد به البلد الذي ينتمي إليه الشخص ويحمل جنسية

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

٣- **الوطن المختار** : وهو المكان الذي يحدد الشخص في الدعوى القضائية لتلقي صحف الدعوى وأعلاناتها وغيرها من الأوراق القضائية عليه ، وغالباً ما يكون أحد مكاتب المحاماة .

أما الوطن العضوي فقد اختلفت الدول والمعاهدات الدولية في تحديد إختلافاً بينها ، وقد ترددت تعريفاته بين مجموعة من المعايير منها :

أ- أنه محل الاقامة الدائمة .

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

ج- أنه محل الاقامة الرئيسية للعمول .

د- أنه المكان الذي ينوي المول الاقامة فيه بصفة دائنة^(١) .

وقد حدد القانون ٩٤ لسنة ١٩٤٩ بشأن قرض الضريبة العامة على الابراد خارط الوطن ، حيث اعتبر الأجنبي متواطناً في مصر بـ، على واحد من ضابطين هنا : إذا اتّخذ من مصر مثلاً لاقامته الرئيسية ، أو كانت مصالحة الرئيسية في مصر كما قسمت المادة الأولى من القانون المشار إليه الأجانب إلى قسمين أولهما الأجانب المترطنين في مصر وهؤلاء يعاملون ضريبياً معاملة المصريين ، حيث تفرض عليهم الضريبة على جميع إيراداتهم سواه ما تنجع في مصر أو في خارج مصر ، أما النسم الثاني لهم : الأجانب غير المترطنين في مصر ، وهؤلاء لا يخضعون للضريبة إلا على الجزء من الابراد الناتج في مصر ، أما الابرادات الناتجة في الخارج فلا تسرى

(١) د/ محمد مرسى نبهى - الضريبة العامة على الابراد - ط٢ - ١٩٧٠ - دار نشر الشفاعة

عليها الضريبة المصرية ، وقد أخذ المتن المصري في ذلك بيداً اقلبية الضريبة .

ويتضمن هذه الضوابط والقواعد التي كانت متساوية في هل القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ أخذ القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ مع اختلاف حالتين آخرين اعتبار فيما بينهما القانون الأخير الأجنبي مقسماً في مصر . وبيان ذلك .

١- حددت المادة الثانية من القانون ١٨٧ نطاق سريان الضريبة الموحدة من حيث المكان حيث أضمنت لها : المقيمين عادة في مصر بوا ، كانوا مصريين أو أجانب كما أضمنت لحكامها غير المقيمين عادة في مصر على الجزء من دخولهم المتحقق في مصر .

٢- كما أضافت المادة الثالثة من القانون ١٨٧ حاصلين آخرين لاعتبار الأجنبي متربطاً في مصر هما : الإقامة في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية ، أو أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني ويكفي في أعمال الضابط الأخير أن يزور الممول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً آلياً كانت صورة الاستفلاط دون اشتراط لأن تكون مصر مركزاً لنشاطه الرئيسي ، ما دام يزور هذا النشاط بنفسه وليس بواسطة سوار أو وكيل لا يتمتع بسلطات النائب^(١) .

وخلال هذه تقدم : أن الشخص الأجنبي غير المقيم في مصر الإقامة معتادة لا تسرى عليه ضريبة الدخل المصرية إلا على الجزء من دخله الناتج في مصر لعملاً لقاعدة اقليمية الضريبة ، ولعيار التبعية الاقتصادية المشار إليه فيما يليه .

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

أوردت المادة الرابعة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على سبيل المصر طائفتين من الأجانب المقيمين في مصر ، من تطبيق عليهم شروط الاختصار للضريبة وفقاً لعيار التبعية الاجتماعية ، إلا أن المتن الضريبي قد أرفق سريان الضريبة كلياً على أفراد الطائفة الأولى وجزئياً على أفراد الطائفة الثانية وسوف يعني هنا ببيان نطاق الاعفاء عليه وسيبه بالنسبة لكل طائفة .

١- الطائفة الأولى : المسافرون والرزو ، الفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين ، والقناصل والممثلين الفنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة .

(١) داعج في معنى ذلك : أ. د. زكريا محمد بيومي من ٣٦ - ٤ . مرجع سابق .

نطاق الاعنة: يخص الاعنة، المتقدم ويتضمن على الاجانب من أفراد التحويل السياسي والتنصل، دون غيرهم من موظفين المسئولين والتنصلات الاجنبية الذين لا يشارون مهام سياسية او قنصلية، اى الذين لا يتمتعون بحكم وظائفهم وطبيعة عملهم إلى طائفة الممثلين السياسيين والتنصلين، وذلك مثل رجال الأمن وموظفي العلاقات العامة وغيرهم، كما يخرج عن نطاق هذا الاعنة زوجة وأولاد وخدم للممثل السياسي.

التنصل

ويقتصر الاعنة على ما يتضمنه الممثل السياسي او التنصل من مرتبات وما في حكمها مقابل عمله السياسي او التنصل وذلك بحسب الأصل، ويرى البعض أن هذا الاعنة قد يمتد إلى إبرادات فزلا، الاجانب غير ما يتقاضونه من مرتبات وما في حكمها.

صلة الاعنة (سيبه): لا يخفى أن الأساس الذي ينبع عليه هذا الاعنة هو رغبة الممثل المصري في تجاوز الأزدواج الضريبي الدولي، حيث إن هؤلاء الأشخاص يخضعون لنضرائب الدخل في أوطنهم على ممتلكاته من مرتبات أو مأوى حكمها وفقاً لقوانين بلادهم، ولو خضعاً لضريبة الدخل المصرية عن ذات المرتبات وفي نفس الوقت لا يعشن ذلك إلى تحويل إيراداتهم بغير الضريبة مرتين، ثم إن العرف الدولي قد يجري على الاعنة، هؤلاء من الضريبة في بلد الإقامة مراعاة لقواعد التعاملة الدولية.

شروط الاعنة: لقد وضع الممثل المصري شروطين لمنع افراد التحويل السياسي والتنصل الاجانب بهذا الاعنة هما: (شرط الفحادة بالمثل)، وفي حدود تلك المعاملة).

والشرط الأول يقتضي وثناً للتعليمات التفصيلية لملائكة الضرائب ما يلي:

- ١- ان يكون بالبلد الاجنبي الذي يسمع عمليها السياسي او التنصل في مصر بالاعنة، المتقدم ضريبة تفوق مقام ضريبة الدخل المصرية.
- ٢- ان يسمع قانون هذا البلد الاجنبي بمتسع الممثلين السياسيين والتنصلين بأعنة مناظر.

٣- ان يكون الاعنة، قاصراً على النظر، من المأمين، وفي حدود المرتبات وما في حكمها.

الإتفاقيات الملحوقة باعنة، أفراد التحويل السياسي والتنصل الاجانب التي

تقررت بالاتفاقات الدولية التي انتصت إليها مصر : لقد عقدت الحكومة المصرية مع
هيئة الأمم المتحدة وكالاتها المتخصصة ، وفروعها ، ومع جامعة الدول العربية هذه
اتفاقات دولية تضمنت اعتمادات ضريبية شملت بعض الأصول الفنادق الحالية وقت
عقد الاتفاقية ، والفنادق المستقبلية ، وأهم هذه الاتفاقيات :

١-الاتفاق الخامس بزيادة ومحصانات هيئة الأمم المتحدة : بموجب قرار الجمعية
العمومية لهيئة الأمم المتحدة في ١٢ فبراير سنة ١٩٤٦ والذي تغير إلى اتفاقية دولية
فيما بعد يرجى تصديق كافة الدول عليه ، ومرجع القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٤٨
بشأن موافقة مصر على هذه الاتفاقية ، ودخوله حيز التنفيذ اعتبارا من ١٧ سبتمبر
سنة ١٩٤٨ (تاريخ إيداع مصر وثائق الانضمام إلى هذه الاتفاقية) تسرى الاعتمادات
الضريبية التي سيأتى بيانها ، والتي تضمنتها الاتفاقية لصالح على الدول الأعضاء
وموظلي هيئة الأمم المتحدة . وقد تضمنت الاتفاقية الاعتمادات الآتية :

أ-الاعتمادات الخاصة بممثل الدولة الأعضاء : فقد نظمت المواد ١٣ ، ١٤ ، ١٥
من الاتفاقية إعفاء : المديرين المساعدين والمبعوثين والغيراء الذين وسكتيرى
الدوليين الذين اقامتهم في مصر من أية ضريبة بالنسبة إلى ما يعادل راتبه من الأمم
المتحدة من أتعاب أو مكافآت أو مرتبات مقابل قيامها في الهيئات الرئيسية والبلدية
والوزارات التي تعيدها . وباستثنى من تطبيق هذا الافتراض الممثلين المصريين من تطبيق
عليهم شرط الأعفاء المقدم حيث يخضعون للضريبة وفقا للقوانين المصرية .

ب-الاعتمادات الخاصة بممثلين هيئة الأمم المتحدة : أو ككل المادة ١٧ من
الاتفاقية المشار إليها لسكرتير عام المنظمة الدولية مهمة تحديد طوائف الموظفين
الدوليين الذين يحصلون باعتمادات ضريبية اثناء اقامتهم في الدولة الأعضاء على ما
يتناقضونه من مرتبات ومكافآت مقابل قبول الهيئة وأداء أعمالها .

٢-الاتفاق الخامس بزيادة ومحصانات الركالات المتخصصة التابعة للأمم المتحدة :

صدر بهذا الاتفاق قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة في ٢١ فبراير ١٩٤٧ وقد
أقرته مصر بالقانون ١٣٠ لسنة ١٩٥١ . وسرت الاعتمادات الضريبية التي تضمنها ،
بالنسبة إلى مصر اعتبارا من ١١ يناير ١٩٥٢ (تاريخ إيداع مصر وثائق الانضمام
إليه) .

أما الركالات المخصصة التي تتمتع بالمحاصن ولها لهذا الاتفاق فهي :

- ١- الهيئة الدولية للصلح .
- ٢- هيئة الأمم للأغذية 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- أي وكالة أخرى مرتبطة بهيئة الأمم المتحدة طبقاً للمادتين ٥٧ ، ٦٣ من ميثاق الهيئة^(١) .

وأما نطاق الأعماالت الضريبية التي تضمنها هذا الاتفاق . فقد نعمل توخيمن من الأعماالت على النحو التالي :

أ- الأعماالت التي ينبع بها أعضاء هذه الركالات من غير المصريين :

حيث يتمتع أعضاء الركالات المذكورة من غير المصريين من التدريب والمدربين الاحتياط والمستشارين والخبراء الغربيين وسكرتيري الوفود . على ما يتضمنه من مرتباً ومكافآت من الركالات الشابعين لها من كافة الضوابط المصرية التي يرتبط فرضها بالإقامة في مصر ، مدة إقامتهم وأدائهم لوظائفهم .

ب- الأعماالت التي ينبع بها موظفي هذه الركالات من غير المصريين .

يتمتع موظفو الركالات المخصصة سابق الاشارة إليها من غير المصريين بنفس

(١) أ.د. زكي ، محمد بيومي من ٤٦ ، أ.د. محمد مرسى نهيم من ١٣٩ امرجع سابق .

الاعفاءات الضريبية التي يمتلك بها موظفو هيئة الامم المتحدة على ما يتلقونه من تلك الوكالات من مرتبات و مكافآت و تقتصر هذه الاعفاءات على حزائب الدخل المصرية على ذلك الجزء من الدخل .

ولا يسري الاعفاء في الحالتين المذكوريتين بالنسبة للصربين من اعفاء موظفي هذه الوكالات بالنسبة إلى ما تفرضه مصر من ضرائب .

٣-الاتفاق الخاص بالكتاب الاقليمي للاتفاقية الزراعية لمنظمة الامم المتحدة للأغذية والزراعة :

يوجب الاتفاق الذي وقعته مصر مع منظمة الامم المتحدة للأغذية والزراعة بتاريخ ١٨ اكتوبر ١٩٥٥ انشئ للمنظمة فرع في مصر ، وقد اعطى الاتفاق لمصر الحق في تعيين مدير لهذا الفرع ، وأيضا الحق في تعيين المدرسين والمعاضرين والترجميين والسكرتارية المحلية ، كما أعطى الاتفاق لمنظمة الأغذية والزراعة الحق في تعيين مدير مساعد للكتاب ، ومساعد في هذا المدير وبعض المدرسين والمعاضرين والسكرتير واحد .

وقد نص هذا الاتفاق على قطع الوظائف الاجانب اللذين تعيينهم المنظمة للعمل بالكتاب بالاعفاء من ضريبة الدخل المصرية على ما يتلقونه من مرتبات و مكافآت مدة مباشرةتهم للعمل . على الا يسرى هذا الاعفاء على موظفي المكتب من الصربين .

٤-الاتفاق الخاص بزيارات وحصانات جامعة الدول العربية :

هذا هو الاعفاء الرابع من الاعفاءات الملحقة باعفاء افراد التشكيل السياسي والفصائل الاجانب التي تقررت باتفاقات دولية صادقت عليها مصر ، ويوجب القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٦ الصادر في ٢٠ فبراير ١٩٥٤ اقرت مصر الاعفاءات الضريبية لممثل الدول الاعضاء وموظفي جامعة الدول العربية من غير المصريين من أية ضريبة على الدخل في مصر على ما يتلقونه من مرتبات أو مكافآت من الجامعة مقابل عملهم الرئيسي في الجامعة . وعلى أن يتمتع بهذه الاعفاء خلر الدول الاعضاء ومساعديهم ومستشاروهم والذيرا - الفنيون والسكرتيريون المرسلون وسائر الموظفين في الجامعة الذين يصدر بهم تعيينهم قرار من مجلس الجامعة .

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

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

أ- المنظمة العربية الدولية للذىاع الاجتماعى حتى انتهاءه .

ب- موظفو منظمة الامم المتحدة للتربية والتعليم والثقافة (اليونسكو) والمغتربون لمدة تزيد على ثلاثة أشهر عن دخولهم التي يتلقاها من منظمة اليونسكو . ديد تلك التي يحصلون عليها من الحكومة المصرية .

جـ- موظفو المركز الاقليمى للتدريب والبحوث الديموغرافية التابع للأمم المتحدة عن دخولهم الناتج من عملهم بالمركز .

**الطائرة غالىانى لمن طافى الأجانب المقيمين في مصر ولا يحضر من بعض به
الدخل المزدوج وتفاوت الناتجة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٣٢ وهم:**

القنيين والغيراء، الأجانب : رغبة من المقيم المصري في تشجيع التبادل والخبراء، الأجانب على العمل في مصر والاستفادة من خبرتهم في مشروعات التنمية فقد أصدر بتاريخ ٣٠ أغسطس ١٩٥٢ القانون رقم ٢١، لسنة ١٩٥٣ الذي تقرر بوجبه أعقاً، القنيين والغيراء، الأجانب المترددين في مصر من ضريبة الابراد العام عن إيراداتهم الناتجة من مصادر خارج مصر ، معنٌ كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة المصرية أو أحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد مع حضور هؤلا ، لضرائب الدخل المصرية عن إيراداتهم الناتجة في مصر . وطبقاً للمسكرا الإيضاحية للقانون ٤٢٤ لسنة ١٩٥٣ المشار إليه فإن هذا الاعفاء لا يشمل أئنة الجامعات الأجانب .

وقد زيد من تشجيع هؤلاء، القنيين والغيراء، الأجانب على العمل والإقامة في مصر فقد تقرر بوجوب الفقرة ٦ من المادة ٦٢ من القانون ٤٢٤ المشار إليه ، والضافة بوجوب القانون ٧٧ لسنة ١٩٦٩ ، تقرر تحديد موقفهم الضريبي على أساس إخضاع النبالع التي تدفع لهم لضريبة مقطوعة (أى بدون أية تخفيفات) بسعر نسبى ثابت مقدار ٠.١٪ من حجم الرعايا .

ويجب احكام القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٩ اعلى هؤلاء، القنيين وأغيراء، من ضريبة الابراد العام بشرط الا تتجاوز مدة اقامتهم في مصر ستة اشهر في السنة الضريبية سرا ، كانت متصلة او متقطعة .

وقد اشير هذا الاعفاء ولنفس الفرض في القوانين الضريبية المعاقة من تاريخ العمل به وحتى صدور القانون ١٤٧ لسنة ١٩٦١ الذي أفرها بدوره ك نوع من الاستثناء من سعر الضريبة على المزادات ، حيث نص في المادة ٥٩ على ما يأتى : "استثناء من السعر المعده في المادة ٥٦ من هذا القانون : فرض الضريبة يشعر ١٠٪ بدون أي تخفيف على المبالغ التي تدفع للخبراء الاجانب ايا كانت الجهة او الهيئة التي تستخدمهم لاداره خدمات تحت اشرافها يشرط الا تزيد مدة استخدامهم على ستة اشهر في السنة متصلاً او متقطعاً ... ولا تخضع للمبالغ المنصوص عليها في هذه المادة للضريبة العامة على الدخل".

واستمرار للعمل بهذا الاعفاء نصت الفقرة الثانية من المادة الرابعة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ على أن : "لا تسري الضريبة على : القبضين والخبراء الاجانب المقيمين في مصر منى كان استخدامهم بنا ، على طلب الحكومة ، او احدى الجهات العامة او الخاصة او الشركات او أحد الأفراد بالسبة لا يزيد انهم الناتجة من مصادر خارج مصر" رواضح أن إعمال هذا البند يستلزم توفر الشروط الآتية للاعفاء :

(١) - أذ يكون المستفيد من الاعفاء من القبضين او الخبراء ، مع ملاحظة الرجوع الى التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب في تحديد نوع العمل او الخبرة التي يعنى صاحبها حيث ان هذا الاعفاء على نحو ما رأينا ليس مبيجاً .

(٢) - أن يكون المستفيد أجنبياً ، حيث لا ينبع به الخبراء المصريون المقيمين في الخارج إذا استقدموا إلى مصر للقيام بخدمات أو أعمال معينة .

(٣) - أن يتم استخدام هؤلاء القبضين والخبراء بناء على طلب الحكومة او أي جهة من الجهات السابق الاشارة إليها ، فلو عرض الخبراء خدماته بدون طلب من الجهات السابقة فإنه لا ينبع بالاعفاء .

وتجدر بالذكر ان الاعفاء المقتلم يقتصر على ايرادات هؤلاء القبضين او الخبراء الاجانب الناتجة من مصادر خارج مصر ، اما بالنسبة لا يراواد انهم الناتجة من اعمالهم في مصر فان القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد فرق بينا بين هاتين :

الأولى : إذا لم تردد مدة استخدامهم على ١٨٣ يوما خلال السنة الضريبية سوا ، كانت متصلاً أو متقطعاً ، وفي هذه الحالة ترى ضريبة الدخل المتصورة على مجموع ما يدفع لهم بدون أي تخفيف سواء لراجحه التكاليف او الاعباء المعنوية ، وذلك بنفس

القواعد الإجرائية والمحاسبية المتبقية في تحصيل الضريبة على إيرادات المربيات وما في حكمها وذلك وفقاً لنص المادة ٥٢ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

المالة الثالثة : اذا زامت مدة استخدام هؤلاء الفلاحين والغيراء الاجانب عن ١٨٢ يوماً خلال السنة الضريبية مصلحة او متقطعة ، وفي هذه المالة يعاملون عن ايراداتهم الناتجة داخل مصر وخارجها معاملة المقيم .

وبناءً على ملاحظة ان الشخص الاجنبي المستخدم في مصر مدة ١٨٣ يوماً فما دونها يعترض وفقاً لنص المادة ١٧٤ من القانون ١٨٧ غير مقيد عادة في مصر ، ومع ذلك تفرض عليه ضريبة الدخل المصرية عن مجموع ايراداتاته المتحصلة داخل مصر بناء على قاعدة التبعية الاقتصادية او مصدر الابداء .

سابعاً: المدخل (الابراءات التي لا تقتضي لفطان ضريبة الدخل الموجهة على الأشخاص الطبيعيين إلى مصر) :

بالإضافة إلى الاعفاءات التي ترورها المفتي الضريبي المصري على كل وعاء من أربعة الابراءات الخمسة الماضطة لضريبة الدخل الموحدة والتي سألتني الحديث عنها عند تناولنا لأحكام الضريبة على كل ابراء ، فإن المفتي استبعد بعض عناصر الابراء التي كانت خاضعة لضرائب الدخل وفقاً للقواعد السابقة على القانون ١٨٧ ومن ذلك :

١- الرياح او موائد الاسهم التي توزع على المساهمين في شركات المسافنة او الترسمية بالاسهم ، وإذا كانت هذه الترسيميات معفاة من الضريبة على رأس المال المنقوله في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، الا أنها كانت خاضعة لضريبة الابراء العام .

٢- الرياح الناتجة من تأجير المجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصاناً ، وكذا الرياح الناتجة من تأجير ماكينات الري^(١) .

٣- مضاعفة عدد الدواب والمواشي المغفاة من الضريبة التي يستخدمها المزارع لنفعه الخاصة . وكذلك ما يترجم بتربيته او تربيته لنفعه الخاص وذلك في حدود عشرين رأساً (م. ٣/٤٢) .

(١) مادة ٤/١٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

٦- اضعى المقتن للاعبا، العائلية شرائع الدخل الائمة : ١٤٦ . . جنبها سنها للمسول الأعزب ، ١٦٨ . . للمتزوج ولايمول ، أو غير المتزوج ويمول ، ١٩٢ . . جنبها للمزوج ويحمل ولذا أو أكثر^(١) . وقد اشترط المقتن لسيران ضريبة الدخل على المول أن يتعجلاً صافي الدخل السنوي بعد الاعباء للاعبا، العائلية ، ويعتمد لاتسري الضريبة إلا على ما يجاوز هذا المد . وعلى أن يخصم هذا المد من إيرادات المسول من المرتبات وما في حكمها أولاً، ثم يستكمل هذا المد من إيرادات الآخرين الخاضعة لضريبة الدخل .

٧- إلى جانب الاعباء، القرو للاعبا، العائلية إضافات المقتن اعباء شخصياً (للاستهلاك البشري) من وعا، المرتبات وما في حكمها قدره ٢٠ جنبها سنها^(٢)

٨- لاتسري الضريبة على أجور جميع عمال اليومية بشرط الا يكون استخداتهم بصفة دائمة ، والا يكون لهم مورد آخر^(٣)

٩- خصم ١٠٪ من إجمالي إيرادات المرتبات وما في حكمها مقابل الحصول على الإيجار^(٤)

١٠- بالنسبة لتحديد إيرادات المهن غير التجارية الداخلة في وعا، ضريبة الدخل وفع المقتن نسبة الخصم للتكليف للأزمة لمباشرة المهنة الى ٤٥٪ من إجمالي الإيراد بعد أن كانت في ظل القانون ١٩٧ بنسبة ٤٠٪ فقط . وذلك عالم يمكن الممول مسكاً لدقائق متقطعة^(٥)

١١- عدم الملتزم الخصم للاستهلاك المهني نسبة ١٥٪ لكانه المهنيين بعد أن كان خاصاً ببعضها، الحداد الكتاب وجمعية المؤلفين والمعزين ونقابات المهن الفنية دون غيرهم^(٦)

(١) المادة ٦٨ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

(٢) المادة ٩٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

(٣) المادة ٣٠ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

(٤) المادة ٥٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

(٥) المادة ٦٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

(٦) المادة ٦٨ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

- ٦٠- أعلى المقدار المسمى الذي يقتصر دخله على ايرادات الشروط العقارية من تقديم الاقرارات الضريبية اذا لم يتجاوز مجموع صالح دخله منها حد الاعفاء المقدر للاعباء العائلية (١)

الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص
الطبيعين
المفروضة بموجب احكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

لقد تناول المذكورة المقترن الضريبي المصري في القانون المشار إليه احكام ضريبة الدخل الموحدة في سنة ابوباب هي محتويات الكتاب الاول من نظام ضرائب الدخل القائم حاليا في مصر ، وقد خصص الحصة ابوباب الاولى من الكتاب الاول لبيان احكام الابادات الخمسة المكررة لوعاء الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعين ، وخصص الباب السادس للادعيات العامة مقسما ايماء الى خمسة فصول ، وسوف تتبع ب什بة الله تعالى في هذا المزلف نفس النهج الذي سار عليه المقترن في تناول احكام الضريبة المشار اليها .

الباب الأول

إيراد رءوس الأموال المتنقلة

يعرف رأس المال بأنه : الثروة التي تقبل لصاحبها دخلاً ، كما يعرف بأنه : الثروة التي أتيحت لاستخدام فن انتاج ثروة أخرى ^(١) . وتشعب التفرقة بين ثلاثة مفاهيم مختلفة لرأسم المال هي :

١- **رأس المال الفنى** : ويقصد به مجموعة الاموال التي سبق انتاجها ، والتي مستخدم في عملية الانتاج من أجل خلق المنتجات بتوسيعها الاصحاحية والانتاجية ، وزراعة انتاجية العمل .

٢- **رأس المال المحاسبي** : ويقصد به مجموعة القيم التقديمة التي يتكون حساب استهلاك الاصول الابتدائية باعتمانها على ماهي عليه دون تقادم .

٣- **رأس المال القانونى** : ويقصد به مجموعة الحقوق التي للشخص على بعض القيم أو الأوراق التي تذر عليه دخلا دون قيامه بعمل حمال من أجل ذلك . كالأسماء والسنادات ^(٢) .

ولما كانا يقصد الحديث عن ضريبة إيرادات رءوس الأموال المتنقلة ، فإن الذي عتبنا من تقسيمات رأس المال هو المعنى القانونى لرأس المال بالمعنى المقدم له . وجدير بالذكر أن لرأس المال ثلاثة تقسيمات وتبسيطها هي :

١- **رأس المال الثابت ورأس المال المتداول أو الدائر**

٢- **رأس المال العيني ورأس المال الفنى**

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

والى يعنيها كذلك من هذه التقسيمات هو رأس المال القانونى ، أي المدخرات التقديمة والمدخرات الشبيهة بالثروة اي الانهم والسنادات وما شابهاها (احصن التأسيس)

(١) د. احمد محمد ابراهيم - الاقتصاد السياسي ج ١ ط ٣ - الطبعة الاميرية من ١٩٩.

(٢) د. احمد جامع النظرية الاقتصادية - ج ١ - ١٩٨٦ دار النهضة العربية ص ٣٩ .

(٣) د. سعيد مغروس اساعيل وآخرين - مقدمة في الاقتصاد - دار النهضة العربية بيروت ١٩٧٢ ص ١٩٤ .

رسكتنا بناء على معتقدم أن تفهوم المقصود برسوس الاموال المنقوله وهي التي يتم التعبير عنها ايجانا بالقسم المنقوله وأنها على ثلاثة أنواع : الأسهـم ، حصن التأسيـس والسنـدات كما يمكنـا أن تفهم المقصود بالضـربة على إيرادـات رسوس الاموال المنقولـة ، وأنـها تعـنى الضـربـة على ما تـقـدـمـه هـذـهـ الـثـلـاثـةـ لـلـقـيمـ الـمـنـقـولـةـ منـ حقـوقـ وإـرـادـاتـ ولـزـيدـ مـنـ الـذـانـةـ وـالـإـضـاحـ فـاتـناـ نـشـبـرـ فـيـ كـلـمةـ مـرـجـوزـةـ إـلـىـ الـأـنـوـاعـ الـقـيمـ الـمـنـقـولـةـ الـتـقـدـمـةـ (الـأـسـهـمـ ،ـ السـنـدـاتـ ،ـ حـصـنـ التـأـسـيـسـ) .

تصـيـرـ شـركـاتـ الـمـسـاـهـةـ مـكـرـكاـ ذاتـ قـيمـ مـالـيـةـ تـسـمـيـ بالـأـورـاقـ الـمـالـيـةـ وـهـيـ عـلـىـ
ثـلـاثـةـ أـنـوـاعـ :ـ الأـسـهـمـ ،ـ حـصـنـ التـأـسـيـسـ ،ـ وـالـسـنـدـاتـ (١٢١)

أـلـاـ :ـ الأـسـهـمـ :

يـتـقـسـمـ رـأـسـ مـالـ شـرـكـةـ الـمـسـاـهـةـ إـلـىـ أـسـهـمـ مـشـارـمـ الـقـيمـ ،ـ وـالـأـسـهـمـ :ـ يـمـتـلـلـ
الـحـصـةـ الـتـىـ يـتـدـمـهـ الشـرـيكـ فـىـ رـأـسـ مـالـ الشـرـكـةـ ،ـ كـمـاـ يـطـلـقـ لـنـظـرـ الـسـهـمـ عـلـىـ
الـصـكـ الـمـبـتـلـ لـهـنـاـ الـحـقـ .ـ وـتـقـسـمـ الـأـسـهـمـ بـالـحـصـائـنـ الـأـكـيـةـ :

ـ أـ :ـ تـسـارـيـقـتـهاـ بــ عـدـ قـابـلـتـهاـ لـلـتـجـزـةـ جــ قـابـلـتـهاـ لـلـتـداـولـ دــ عـدـدـهـ
مـسـتوـلـيـةـ الـمـسـاـهـةـ بـقـيـمـةـ أـسـهـمـ .ـ وـلـسـهـمـ ثـلـاثـةـ قـيـمـ هـيـ :

ـ أـ :ـ الـقـيـمـةـ الـاسـمـيةـ :ـ وـهـيـ الـقـيـمـةـ الـمـدـرـونـةـ عـلـىـ وـجـدـ الـعـملـ

ـ بــ الـقـيـمـةـ الـتـجـارـيـةـ :ـ وـهـيـ قـيـمـةـ السـهـمـ فـىـ سـيـرـ الـأـورـاقـ الـمـالـيـةـ .ـ (ـالـبـورـصـةـ)

ـ جــ الـقـيـمـةـ الـحـقـيقـيـةـ :ـ وـهـيـ تـصـيـبـ السـهـمـ فـىـ صـافـيـ اـصـولـ الشـرـكـةـ بـعـدـ خـصـ

ـ دـيـونـهاـ .ـ

وـتـنـتـرـعـ الـأـسـهـمـ وـقـفـالـارـبـعـةـ مـعاـيـرـهـ إـلـىـ :

ـ أـ :ـ فـيـ تـنـتـرـعـ وـقـفـالـارـبـعـةـ طـبـيـعـةـ حـصـةـ الشـرـيكـ إـلـىـ :ـ أـسـهـمـ تـقـدـيمـ وـأـسـهـمـ عـيـنـيةـ

ـ بــ وـهـيـ تـنـتـرـعـ وـقـفـالـارـبـعـةـ لـعـبـارـ اـسـتـهـلاـكـ السـهـمـ إـلـىـ رـدـ قـيمـتـهـ الـاسـمـيةـ لـلـشـرـيكـ إـلـىـ :

ـ أـسـهـمـ رـأـسـ مـالـ وـأـسـهـمـ فـتحـ .ـ

١٢١ـ أـدـ، تـرـوتـ عـلـىـ مـيدـ الرـحـمــ شـرـخـ الـلـاتـرـنـ الـتـجـارـيــ دـارـ التـهـضـةـ الـعـرـبـةـ صـ ٧٣٦ـ وـمـاـ يـعـدـهـ .ـ

جــ وونــا لمــيار المــرقــق الــى تــقرــرها لــلمســاهــمــينــ تــنــتــرــعــ إــلــىــ :ــ أــســهــمــ عــادــيــةــ وــأــســهــمــ

عــتــازــةــ ..

ذــ وــهــىــ تــنــتــرــعــ وــفــقــاــ لــعــجــارــ قــاــبــلــتــهاــ لــتــنــاــلــوــاــ إــلــىــ :ــ أــســهــمــ اــســمــةــ ،ــ أــســهــمــ حــامــلــهــ

وــأــســهــمــ اــذــيــةــ اوــ لــاــمــ رــاــحــبــهــ وــهــذــهــ يــتمــ تــنــاــلــهــاــ بــالــظــهــيرــ .ــ وــهــنــاــ عــلــىــ مــاــقــدــمــ :ــ فــانــ

الــســهــمــ يــعــتــرــ نــصــبــهــ الصــاحــبــهــ فــيــ رــأــســ مــالــ الشــرــكــةــ ،ــ وــيــعــتــرــ حــامــلــهــ شــرــيــكــاــ إــلــىــ رــأــســ مــالــ

وــيــتــمــتــعــ بــالــمــقــوــقــ الــأــتــيــةــ :

١ــ لــصــاحــبــ الســهــمــ الــحقــ فــيــ الــمــشــارــكــةــ فــيــ اــدــارــاــ الشــرــكــةــ عــنــ طــرــيــقــ الــعــصــرــيــةــ فــيــ

الــجــمــعــيــةــ الــعــصــرــيــةــ لــلــمــســاهــمــينــ .ــ

٢ــ لــصــاحــبــ الســهــمــ الــحقــ فــيــ الــخــصــولــ عــلــىــ نــصــبــهــ مــنــ حــافــلــ اــنــيــاحــ الشــرــكــةــ .ــ

وــيــتــوــقــبــ مــقــدــارــ هــذــاــ النــصــبــ عــلــىــ حــجمــ اــنــيــاحــ الــعــقــيــةــ .ــ

٣ــ عــنــ اــنــقــضــاــ ،ــ الشــرــكــةــ يــكــوــنــ لــصــاحــبــ الســهــمــ الــحقــ فــيــ الــخــصــولــ عــلــىــ كــلــ اوــ جــزــءــ

قيــمةــ مــســاهــمــهــ يــعــدــ ســنــادــ الشــرــكــةــ لــكــلــ ذــيــوــهــ الــمــســتــحــقــقــةــ لــغــيرــ الــمــســاهــمــينــ^(١)

ثــانــيــاــ :ــ حــصــصــ التــأــســيــســ :

وــهــىــ ســكــوكــ تــخــولــ الــمــؤــســســينــ لــلــشــرــكــةــ حقــاــ فــيــ الــإــرــيــاحــ مــقــاــبــلــ مــاــيــذــلــهــ مــنــ جــهــهــ لــىــ

نــكــرــهــاــ وــتــأــســســهــاــ ،ــ وــلــيــســ لــهــذــاــ الصــكــوكــ قــيــســةــ اــســمــةــ نــظــرــاــ لــاــنــعــدــامــ مــقــاــبــلــهــ فــيــ رــأــســ

الــمــالــ ،ــ كــمــاــ اــنــهــ لــاتــعــطــيــ لــصــاحــبــهــ حقــاــ فــيــ الــاــشــرــاكــ فــيــ اــدــارــاــ الشــرــكــةــ ،ــ فــضــلــاــ عــنــ جــواــزــ

الــقــائــهــ .ــ وــتــضــعــ قــوــاــنــيــنــ الشــرــكــاتــ قــيــوــدــاــ مــعــدــدــةــ عــلــىــ اــنــشــاءــ وــقــدــاــلــ حــصــصــ التــأــســيــســ .ــ

وــلــصــاحــبــ حــصــصــ التــأــســيــســ تــصــبــ غــيــرــ مــحــدــدــ لــيــ اــنــيــاحــ الشــرــكــةــ .ــ وــلــكــنــ لــيــســ

لــهــمــ حــصــولــ عــلــهــ إــلــاــ بــشــرــطــيــنــ هــمــ :

أــ جــزــ الــإــخــيــاــطــ الــقــاــنــوــنــ لــلــشــرــكــةــ .ــ

بــ حــصــولــ اــصــاحــبــ الــســهــمــ الــتــىــ يــنــكــونــ عــنــهــ رــأــســ مــالــ الشــرــكــةــ عــلــىــ ٥ــ٪ــ مــنــ

الــقــيــمةــ الــاــســمــةــ لــأــســهــمــهــ بــصــفــةــ رــيــحــ لــهــ .ــ

نــاــذــاــ نــيــقــىــ شــىــ منــ اــرــيــاحــ الشــرــكــةــ بــعــدــ اــجــرــاءــ اــنــوــزــيــعــيــنــ اــلــتــقــدــمــ فــاــنــهــ يــوزــعــ عــلــىــ

(١) أــ.ــ محمدــ محــروســ اــســاعــيلــ وــآــخــرــينــ .ــ مــقــدــمــةــ لــلــاــتــقــادــ مــنــ ٢٠٠٨ــ مــرــجــعــ ســابــقــ .ــ

اصحاب الاسهم وحصص التأسيس يشرط الا يحصل اصحاب حصص التأسيس على
مايزيد عن ١٠٪ من هذه الارباح التالية .

وليس لاصحاب حصص التأسيس نصيب في اموال الشركة عند حلها او تصفيفها
ولا يتحملون شيئا من خسارة الشركة ^(٢) .

ثالثا : المستبدات :

المستد عبارة عن : صك يثبت دينا على الشركة لصالح صاحبه لمدة محددة
يستهلك في آخرها ، ويختفي المستد بالخصائص الآتية :

أ - قابلته للتداول اما عن طريق الطرق التجارية اي القيد في دفاتر الشركة إن
كان اسمها ، او عن طريق التسلیم ان كان حاملا .

ب - انه يمثل حقا ذاتا خالمة على شركة الاصدار ، ويعطى صاحبه الحق في
استرداد قيمته في مرعدنا استحقاق محدد ، وفي تقاضي قائمة محددة ايا كان المركز
المالى للشركة ، وله خساند عام على اموال الشركة ، يتقدم بوجهه على اصحاب الاسهم
وعلى ذلك فان حلية المستد تتمثل في :

١ - انه لا يغير جزءا من رأس مال الشركة ، بل هو دين تعتقد الشركة لمدة محددة
يستهلك في آخرها بالطريقة المخصوص عليها في نشرة الاكتتاب .

٢ - لا يعتبر صاحبه شيئا كافيا في رأس مال الشركة بل يعتبر ذاتا لها .

٣ - الصاحب المستد الحق في الحصول على قائمة سنوية ومزایا اخرى محددة صبيحة
في المستد بعض النظر عن ربح او خسارة الشركة المصدر له ، اي انه لا يتحمل مخاطر
تشغيل الشركة .

٤ - ليس حاملا المستد علاقة ولا دور في ادارة الشركة .

٥ - حاملا المستد الحق في الحصول على دينه كاملا عند انقضاء الشركة او عند
انقضاء مدة ايها اقرب وهو متقدم على المساهمين فيها .

وفي حساب الضريبة على ايرادات روس الاموال المترولة ، فان المقدار الضريبي
المصرى وكما سبقت الاشارة اليه لم يخضع الارباح المرزعة على المساهمين فى شركات

المساهمة والتوصية بالاسهم وذات المسؤولية المحدودة للضريبة المقررة على ايرادات روس الاموال المقوله^(١) . ولعل مرد ذلك الى سببين هما :

أ- رغبة المفغان الضريبي في تفادي الاخذواج الضريبي الداخلي الناشئ عن فرض الضريبة على صافي الارباح الكلية لشركات الاموال المشتملة في مصر بمحض المادة ١١١ من قانون ضرائب الدخل في مصر ، فلو عاد وفرضها على توزيعات المساهمين فيها لأدى ذلك الى لحقن الاخذواج الضريبي ، اذا يترتب على ذلك فرض الضريبة على الدخل الواحد خلال العام الواحد مرتين ، مرة عند تحقيقه لدى الشركة ، وأخرى عند توزيعه على المساهمين فيها ، فان الضريبة التي تفرض على صافي مجموع دخل الشركة هي في حقيقتها مفروضة على المساهمين ، اذا لولا وجودها لزدادت التوزيعات على المساهمين بنفس نسبة الضريبة المفروضة .

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

ومن حساب الضريبة على ايرادات روس الاموال المقوله كذلك لمجد ان المفغان الضريبي المصري استبدل لفظ القوانين الذى 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 تفاج السندات بتنوعها اعم من لفظ "الفرائد" ، التي لا تشمل فقط الا نسبة الزيادة السنوية التي محمدتها نشرة الاكتتاب في السند ، والتي لا يجوز ان تتجاوز النسبة التي حددها القانون بينما يشمل لفظ العوائد كافة تفاج السندات خلال السنة الضريبية حتى ولو لم يطلق عليه لفظ فائدة .

٢- رغبة المفغان في محظيل 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 ايرادات روس الاموال المقوله سوف نقسم هذا الباب على تسع ما قسم القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ اياه الى ذريعة فضول .

(١) أوردت المادة ٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على سبيل المصر فى احد عشر بند لها الايرادات المخولة لضريبة القيمة المضافة واغفت قلما ذكر توزيعات اسهم شركات الاموال المصرية .

الفصل الأول

إيرادات دعوس الأموال المنقوله

الخاضعة للضريبة

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

- ١- العوائد وغيرها مما تنتجه المستدات وأذون الخزانة وما يدفع من مكافآت التسديد ومن الاتسعة إلى حاملي المستدات وغيرهم من الدائنين .
- ٢- عوائد الفروض على اختلاف انوعها التي تصدرها او تعقدها الحكومة او وحدات الادارة المحلية ، او الاشخاص الاعتبارية ، او الشركات ، او المنشآت بصفة عامة ، او تكون مطلوبة لديها بایة صفة كانت .
- ٣- ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون المتبعون عادة في مصر من أرباح او عمائد او تدفقات او استهلاكات لرأس المال اثناء حياة الشركة ، او قوائض تصفية ناجحة عن مساهمتهم في شركات او منشآت أجنبية لا تعمل في مصر ، او في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال .

كما تسرى الضريبة على ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون المشار إليها نظير رد او تسديد او استهلاك حصص التأسيس او حصص اصحاب النصيب اذا تم ذلك قبل حل الشركة او تصفيتها .

- ٤- ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون المنصوص عليهم في البند السابق من عوائد وابرادات عما يملكون من مستدات واوراق مالية أجنبية حكومية وغيرها من القيمة المالية الأجنبية .

هذا وقد اوردت المادة السادسة السابقة الاشارة إليها احد عشر بندًا من بنود الإيرادات .

ونحن من جانبنا سوف نتناول احكام خصيصة هذه الإيرادات للضريبة تباعاً .

١- الابراز الاولى :

"العواائد وغيرها مما تتضمنه السندات وأذون الخزانة بما ينفع من مكافآت التصديد ومن الأنصبة إلى حاملي السندات وغيرهم من الدائرين . ولتفهم النص السابق يتلزم الموقف على معنى المصطلحات الآتية :

(العواائد) سبق أن ذكرنا أن المفتن الضريبي استبدل لفظ القوائد الذي درج على استخدامه في القوانين الضريبية السابقة بلفظ العواائد . والخاندة أو العائد هي : نسبة مشوبة من القيمة الاسمية للسند تدفع سنويًا لحامله مقابل اقراض فديمه إلى جهة اصداره .

(وغيرها) ينصرف هذا اللفظ إلى المزايا التي تقدمها جهة اصدار السند إلى المكتتبين فيه لاغرائهم على الاكتتاب (أى على اقراض جهة الاصدار) ومن أهمها :

أ- مكافأة التصديد وهي المبلغ الذي تعهد جهة الاصدار برد علاوة على القيمة الاسمية للسند عند استحقاقه ، وذلك لأن تكون قيمته الاسمية ١٠٠ مائة جنيه ، وتعهد جهة الاصدار برد ١٠٥ مائة وخمسة جنيهات .

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

ج- جواتز البانصيب : وهي شملة تدخل بقتضاؤها جميع سندات القرض في سحب او فرعة . بحيث يمنع اصحاب السندات الفايزه مبلغ اضافية .

د- قد تنص نشرة الاكتتاب في سندات القرض المعين على تحمل جهة اصداره للضريبة على ابرادات القيمة المتقدمة المستحقة على عروالندا بدلاً من حملة السندات فتدخل قيمة هذه الضريبة كنوع من المزايا التي يتقاضاها المكتتب ومن تم غائزها تدرج تحت لفظ (غيرها) الذي نحن بصدده .

(ما تتضمن) ينصرف هذا اللفظ إلى ان الضريبة تستحق على كل ما يتضمنه السندات وأذون الخزانة من ابرادات مهما كانت صورتها او تسميتها سوا ، كانت قوائمه او عوائده او جواتز او مزايا او أي شكل آخر .

(الستد) سبق ان اوضحنا المقصود بالفظ (ستد) :

(أفنان الخزانة) هو : صله يمثل فرضاً تصير الاجل تعلمه الحكومة عادة حاجتها الوقتيه الى ايمال . لراجحه عجز موسى في مواردها العاديه ، او لتمويل عملية محدوده وتراوح مدته بين تسعين يوماً الى اقل من سنة ولن يوم واحد وتعهد الحكومة بردء مع قوانين الى المكتتب فيه عند نهاية اجله .

(مكالات التسديد) سبق بيان معناها .

(الانصبه) هي جزائز البانصيب السابق ذكرها .

(عاملى المستدات) هم المكتتبين في القروض او من انتقلت اليهم ملكية المستدات اذا كانت قابلة للتداول في البورصة .

(وغيرهم من الدائرين) يتصوف للفظ التبرير هنا الى المستفيد بكل او بعض التزيعات المتقدمة لها كائنة صفةه ، حيث ان حوصلة على الابراء يترتب عليه الاراء له اي اضافة الى ذمته المالية فبحق بذلك شرط سريان الضريبة .

ولاحظ ان هذا البند من بنود الابراءات الخاصة للضربيه ينطوي على بعض الدخول الضريبي اي التي لا تتصف بالتكرار او الدورية ومن ذلك : مكالات التسديد والانصبه ، ولكن يمكن في ذلك خروج على المعنى الذي للأبراء او الدخل الذي يخرب ياته ، المبالغ التي يحصل عليها الفرد بصفة دورية من مصدر يتمتع بالشبان والاستمرار ، فان المفهوم الضريبي المصري لمصد بهذه الخروج الى التوسيع في مفهوم الدخل لضربيه ابراءات رؤوس الاموال المتغيرة بحيث اخضع لها الابراءات الضريبة (العائد) والابراءات العرضية (مكالات التسديد ، والانصبه) وكل ما تتجه المستدات وأذون الخزانة من ابراءات تخضع للضربيه .

٤- الابراءات الثاني

"عائد القروض على احتلال انواعها التي مصدرها او تعيدها الحكومة ، او وحدات الادارة المحلية ، او الاشخاص الاعتبارية ، او الشركات ، او المنشآت بصفة عامة او تكون مطلوبة لديها بآية صفة كانت".

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

سنوات ١٩٦١ ، وقد تدارك المذكرة بهذا النص ما قد يظن به ان نطاق ابراء عوائد روس الاموال المنقوله قاصر على ماتنتجه السنادات وأذون الخزانة التي تصدرها الحكومة فقط ، وتد أخضع المذكرة بهذا النص ذاته ناتجه عن آية صورة من صور الاستدانه مطلوبه من أو لأى شخص معنوى من الاشخاص المشار اليهم فيه بأى صفة كانت .

وبناء عليه فإن اي خاند ناتج عن آى استدائه تصدرها فهو تعدها - أي تكون مدینة او دائنة فيها - الحكومة او وحدات الحكم المحلي او الاشخاص الاعتبارية او الشركات او النشاط بصفة عامة . سواء ت ذلك هذه الاستدانه في خزينة المرضي او اذن خزانة او سلفه او فتح اعتماد او حساب جاري او اي شكل آخر من اشكال الاستدانه فان العائد الناتج عنها يخضع للضريبه . وسواء كانت القروض المشار اليها عاديه او مضمونه برهن ، فصیره او متوضطه او طریلة الاجل ، دائنة في عقد رسمي او في عقد عرضي ، تدر عائدا دوريا او عرضيا ، فالنص الوارد آنها على اختلاف انواعها .

ولا ينظر المذكرة الضريبيه في احتسابه لغير اذن القروض التي مشروعيته او عدم مشروعيته ، التي تكونه يدفع ثقنا او عينا او منهنه ، فـ دائنة المرضي وهذا جنابه تعد دائنة (عائدا) عينيا للقرض المضمن بهذه الرهن وتقدر بامارة هذا العقار .

وكمبر الاشارة هنا الى ان التصور بالقروض في هذا النص كافة صور الاستدانه المعقودة بين طرفين من اشخاص القانون العام ، وهي بذلك تختلف عن الديون التي ستأتي قريبا من البنددين خامسا وسادسا من بند الابراادات الخاضعة للضريبه على ابرادات القيمة المثلولة ، اذا ان الدليل في عرف القانون الضريبي مصطلح بطلق على صور الاستدانه بين الاشخاص الطبيعيين او شركات الاشخاص والتي يطلق عليها عادة (سلفيات) .

٣- الابراادات الثالثه

وهو خاص بابرادات الاشخاص الطبيعيين اقامة معتادة في مصر ، ناتجه عن مساهمتهم في شركات اجنبية لا تعمل في مصر ، او في شركات مصرية تعمل في الخارج ، وقد نصت المادة ٣ من الفقرة ٦ على هذا الابرااد بقولها :

ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون الذين لهم عادة في مصر من ارباح او عوائد

(١) أ.د. حسن محمد كمال - الضريبه على الدخل - دار الجليل للطباعة ١٩٨٣ ص ١٩ .

او تسديدات او استهلاكات لرأس المال اثناء حياة الشركة ، او فوائض تصفية ناتجة عن مساهمتهم في شركات او منشآت أجنبية لا تعمل في مصر ، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الاموال .

كما تسرى الضريبة على ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون المشار اليهم نظير رد او تسديد او استهلاك حصن التأسيس او حصن اصحاب التصيير لذا تم بذلك قبل حل الشركة او تصفيتها .

ينظر هنا الشخص بصفة عامة وجود مساهم مصرى او مساهم اجنبي بهم إقامة معاشرة فى مصر يساهم فى رأس مال شركة أجنبية لا تعمل فى مصر أو فى رأس مال شركة مصرية تعمل فى الخارج باحدى صور الاستثمار الآتية :

١- تلك اسهم هذه الشركة .

٢- تلك سندات هذه الشركة .

٣- تلك حصن التأسيس وحصن الارباح .

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

١- ارباح الاسهم ٢- عوائد الاسهم ٣- تسديدات او استهلاكات رأس مال الشركة اثناء حياتها ٤- فوائض التصفية ٥- رد او تسديد او استهلاك حصن التأسيس ٦- رد او تسديد او استهلاك حصن اصحاب التصيير قبل حل الشركة او تصفيتها .

وقد اخضع المفزن الضريبي المصرى تشاج مساهمة المصرى او الاجنبي المقيم عادة فى مصر فى شركات أجنبية لا تعمل فى مصر ، أو فى شركات مصرية تعمل فى الخارج لضريبة ايرادات رحوس الاموال المنقوله ، طالما ان هذه الشركات لا تخضع للضريبة على ارباح شركات الاموال فى مصر ، اما ما عدا ذلك من الشركات فلا يسرى عليه هنا الشخص .

والمحصرد بالشركات المصرية التي تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على ارباح شركات الاموال فى مصر : الشركات التي تتوفى فيها اوضاع المنشأة المستقلة .

أى يكون كل نشاطها وادارتها وحساباتها في الخارج^{١١}. وفيما يلى تشير الى ماهية الفرق بين النوعية من الشركات وتحصي لضربيه :

١- ارباح الاسهم :

هي ما تدور الاسهم لاصحابها من ايرادات الناتج حياة الشركة او عند انتهاءها يصربي عليها اترا ، النسبة المالية المستفيدة ايا كانت صورة هذه الاموال اى ايرادات ويلاحظ ان المدين الضريبي المصرى قد اعفى ارباح الاسهم في الشركات المصرية التي تحصل فى مصر من ضريبة القيمة المضافة اختفاء بخضوعها للضريبة على ارباح شركات الاموال ، الا انه اخضع ارباح اسهم الشركات التي تجن بتصددها لضريبة القيمة المضافة لعدم خضوعها للضريبة على شركات الاموال .

ويلاحظ كذلك ان هذه الارباح قد تأخذ الشكل التالى كأن توزع الشركة بمبالغ تقدبها كربح على حملة الاسهم من صافى ارباح السنوية المالية او من الاحتياطى لديها ، كما قد تأخذ هذه الارباح الموزعة الشكل العينى ومن ذلك :

أ- ايراد ذمة المساهمين مما عليهم من ديون للشركة .

ب- تحمل الشركة عن المساهمين قيمة الضريبة على ايرادات كسبها المتولدة .

جـ- منع للمساهمين من الانفصال برائق او منتجات او مسكنى مملوكة للشركة .

د- تسديد الشركة للديون المستحقة على مساهبها لغير .

هـ- توزيع جزء من الاحتياطى الشركة على المساهمين فى صورة سندات مجانية او حصن تأسيس .

وـ- علارة الاصدار التي تقلل زيادة فى القبضة الاسمية للأسهم القديمة لكي تعادل ما تصدره الشركة من أسهم جديدة عند زيادة وأسالها باعلى من القبضة الاسمية لاسهمها القديمة ، تعويضاً للمساهم القديم وكرسم الدخول المساهم الجديد فى الشركة .

٢- عروائد الاسهم :

وهي تقلل مبالغ ثابتة تمنحها بعض الشركات التي تستغرق وقتا طويلا بين

^{١١} أ.د. حسن كمال من ٤١ مرجع سابق .

الانشأ، ومارسة النشاط وتحقيق الارباح مثل شركات التنقيب عن البترول ، واستغلال
 واستغلال الاراضي وغيرها ، الى المساهمين فيها . لتشجيعهم على الاكتتاب في
 رأس المالها . وتسمى هذه المبالغ ، عوائد الاسهم وهي بالطبع تختلف عن عوائد السنات
 السابق الاشاره اليها .

٣-تسديدات واستهلاكات رأس المال :

أى زر او اعادة الشركة اثناء عيانتها قيمة الاسهم ومحصل التأسيس المكونة
 لرأس مالها الى المساهمين فيها والقاعدة العامة انه لا يصح تسديد او استهلاك الشركة
 لرأسها كلها او جزئيا اثناء وجودها ، اذ رد حصة الشركه في رأس المال لا يمكن الا
 بعد انقضاء الشركة والا اعتبر ذلك توزيعا مستمرا تصد به التهرب من دفع العضوية
 وليس تحفيظها حقيقة لرأس المال .

وتنم عملية التسديد او استهلاك رأس المال بان تسحب الشركة من المساهمين
 اسهم رأس مال التأسيس في حالة تضخم الاحتياطي النقدي القانوني لديها ، وترتده لهم
 كل او بعض قيمة اسهمهم ، ومتى تم بدلها اسهما جديدة بدورة قيمة اسهمه تمس
 اسهم تتحول لاصحابها اثناء حياة الشركة الحق في الحصول على نصيب من اనماطها
 ، كما تتحول لهم عند تصفية الشركة الحق في اقتسام ما ينتهي 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 نقد وسداد الديون المستحقة للغير ،
 وينتهي فائض عن طامة اسهم رأس المال .

٥-محصل التأسيس :

هي القدر او النسبة الشافية من الارباح التي تمنحها الشركة لبعض الاشخاص او
 الهيئات في مقابل تقديمهم حقوق معنوية (بها اختراع مثلا) او تنازلهم عن امتياز
 منح لهم من الحكومة للشركة .

وتعطى هذه المحصل لاصحابها الحق في الحصول على التصويت من ارباح الشركة
 الذي يعتد نظامها الداخلي اثناء حياتها ، دون الحصول على شر من فائض تصرفه

الشركة عند انتهائاتها .

وتحتفل هذه المتصصن في صكوك قابلة للتداول بشروط خاصة ليس لها قيمة اسمية فتحتها الشركة لبعض المؤسسين لها من تدمرها لها خدمات هامة عند تكررها أو تنازلاً لها عن حق من الم حقوق المعنوية أو عن امتياز مخرج لهم من المحكمة .

وقد اخضع المفهون الضريبي المصري حصر التأسيس لضريبة القيمة المضافة فيما لو بثبات الشركة الى استهلاك هذه المتصصن عن طريق شرائها من أصحابها ويتكون رعاء الضريبة في هذه الحالة من الزيادة التي يمكن ان تكون الشركة قد وقعتها في شراء هذه المتصصن ، عن القيمة التي كانت مقدرة بها وقت منعها لاصحابها .

٦- حصر أصحاب النصيب :

أصحاب النصيب هم الاشخاص من غير المساهمين الذين تدمو للشركة عند انشائهم او اثناء حياتها خدمات خاصة او تنازلاً لها عن حقوق معنوية توافقاً مقابل نصيب معين فيما تحقق الشركة من ارباح حال حياتها ، دون ان يكون لهم نصيب في فائض تصرفتها .

وتستوعب الضريبة عند شراء الشركة لهذه المتصصن عن الفرق بين ثمن الشراء ، والقيمة التي قدرت بها هذه الخدمات او الحقوق المعنوية عند تقديمها للشركة .

وإذا كان الاصل في الضريبة على توزيعات القيمة المتقدمة باعتمادها ضريبة على الدخل ، أنها لا تفرض إلا على ما يتمتع بصفة الدورة من هذه التوزيعات ، وهي صفة متوقفة في التوزيعات الثلاثة الأخيرة من ازراع التوزيعات المشار إليها ، وهذا ما يدل على ان المفهون المصري قد خرج عن هذا الاصل . ولكن :

بالنسبة لتسديد او استهلاك رأس المال ، فإنه وإن كان إعادة رأس المال إلى صاحبه ، وليس ناجحاً له ، إلا أن هذا الرد لا يصح إلا بعد انتفاء الشركة ، ولا اعتبر توزيعاً مكتسباً يفرض التهرب من الضريبة خاصة إذا لم يقترب ذلك بتفصيل من رأس مال الشركة ومن ثم يختفيض لرأس المال الشريك فيها . فإن اقترن الرد بذلك فلا ضريبة .

واما بالنسبة لفائض النصيب وان كان في حقيقة دخل عرضي ، إلا انه قد يكون ناجماً عن ارباح لعلمية لم توزعها الشركة في حال حياتها ، أما مبالغة منها في حجز الاحتياطيات القانونية او الصيرورة او احتياطى الديون المعدومة او المشكوك في

تحصيلها، او انه قد يكون ناتجاً عن بيع اصول عينيه او اوراق مالية مملوكة للشركة بأعلى من قيمتها الدفترية الثابتة لديها، ولما كان هذا المانع ناتجاً عن تملك الاسهم، لئن عامله المقتضى معاملة الناتج من تشغيل هذه الاسهم.

واما بالنسبة لاستهلاك حصن التأسيس وحصص اصحاب النصيب، عن طريق شرائها بأعلى من قيمتها الدفترية الثابتة لدى الشركة، وخطوة الفرق بين التقييمين للضربيه، فإنه لما كان هذا الاستهلاك اثناء حياة الشركة يترتب عليه خصم نسبة من الارباح التي كان يمكن خضوعها للضربيه خلال السنة المالية ويلاحظ على اخضاع المقتضى هذا الابراز للضربيه ما يلى :

١- ان المقتضى قد اشترط خضوع استهلاك حصن التأسيس وحصص اصحاب النصيب للضربيه ان يتم رد او تسديد او استهلاك هذه الحصص قبل حل او تصفية الشركة.

٢- ان المقتضى قد اخضع التوزيعات المتقدمة في ، الارباح الصوان وتسديد او استهلاك رأس المال اثناء حياة الشركة للضربيه بدون قيود الا القيد الخاص ب عدم خضوع هذه التوزيعات للضربيه على ارباح شركات الاموال.

٣- ان المقتضى لم يخضع من هذه التوزيعات للضربيه بعد تصفية الشركة سوى فائض التصفية ، اما ما تعيشه الشركة من توزيعات عدا فائض التصفية بعد انتظامها او تصفيتها ، فانها من قبيل رد رأس المال ذاته الى الساهم فلا تخضع للضربيه لانها ليست ربحا .

٤- ان المقتضى لم يخضع رد او تسديد او استهلاك بعض او كل قيمة الاسهم في حياة الشركة للضربيه في حالتين فقط هما :

أ- ما يحصل من استهلاك اثر بيع الشركة لبعض ممتلكاتها ، او عند غزوها لها الاستهلاك من اي مورد آخر خلاف حسابات الارباح والخسائر ، والاحتياطي والموارد المخصصة في ميزانية الشركة لاغراض معينة .

ب- الشركات المخالصة على امتياز من الحكومة او احدى هيئاتها العامة ، وكذا التي هلكت بعض اصولها ، متى ثبتت ان رد او استهلاك بعض اسهمها يبرره ذلك بعض اصولها ، او تسليم بعض اصولها الى الجهة المانحة لحق الامتياز بعد نهاية مدة.

الإيراد الرابع : الإيراد الناتج من أوراق مالية أجنبية :

تنص الفقرة ٤ من المادة ٦ على أن تسرى الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المنصوص عليهم في البند السادس (المصريين ، والكتيبيون عادة في مصر) من عوائد وثروات فيما يملكون من سندات وأوراق مالية أجنبية حكومية وغيرها من التأمينات المالية الأجنبية .

ينصرف تحليل هذا الإيراد إلى الحديث عن امررين رئيسيين ، يتعلق أحدهما بالشخص الخاضع للضريبة ، ويتعلق الثاني ب محل أو نوع الضريبة .

اما الشخص الخاضع للضريبة في بند الإيراد المقدم فهو : المصري وكذا الأجنبي العقيم عادة في مصر ، ومعلوم ان اخضاع المصري يتم في هذه الحالة ولها معهار التبعية السياسية ، اي لكونه يحمل الجنسية المصرية .

واما الأجنبي العقيم في مصر اقامة معتادة فإنه يخضع للضريبة وفقاً لمعهار التبعية الاجتماعية اي الاقامة المعتادة في مصر .

واما محل الضريبة او وعائتها فإنه في هذا البند يتضمن غر العوائد (العوائد) وكذا الإيرادات بمختلف انواعها واشكالها ، الناتجة مما يمتلكه الممول بالضريبة من سندات وأذون خزانة عادية وغير عادية ، بشرط ان تكون هذه الأوراق المالية أجنبية وستوى فيها ان تكون حكومية او غير حكومية ، اذ لا يهم الشكل الذي تصدر فيه هذه الأوراق .

ولا يمنع من فرض الضريبة المصرية على ناتج هذه الأوراق كونها مصنفة او خاضعة لضرائب البلد الأجنبي الذي أصدرها ، وان كان العمل قد جرى في مصلحة الضرائب المصرية وفقاً لتعليماتها التفصيرية على المادة ٤ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهي المرادفة للنفقة ٤ من المادة ٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي تعن بتصديقها على استرداد قيمة الضريبة الأجنبية التي يتحملها ابراء هذه الأوراق في بلد مصدر الإيراد من نوع الضريبة المصرية .

الإيراد الخامس : عزائد الدين والودائع والتأمينات النقدية :

تنص الفقرة ٥ من المادة ٦ من القانون ١٨٧ على أن تسرى الضريبة على : عزائد الدين ايا كان نوعها ، وعائد الودائع والتأمينات النقدية ، من كانت هذه الدين

والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لأشخاص طبيعيين مقيدمين عادة في مصر ، ولو كانت العوائد ناتجة من اموال مستثمرة في الخارج .

وفي محلتنا للنص المقدم يتضمن ما يأتي :

١- ينصرف لفظ الديون في هذا النص إلى السلفيات التي يكون الدين فيها نزد طبيعاً أو شركة اشخاص (تضامن أو توصية بسيطة) .

٢- يشمل لفظ الديون على جميع اتراعها : العادلة ، الممتازة ، المضمونة برهن ، المائية والتغذوية ، المكتوبة وغير المكتوبة ، المتصلة مباشرة بالمهنة وغير المتصلة ، الناتجة عن قرض أو سلفة أو أي صورة من صور ترتيب الدين في النمة .

٣- تسرى الضريبة فقط على عوائد (عوائد) الديون لأجل الدين ، ايما كان نوع الفائدة المطلوبة دورية أو غير دورية ، بسيطة أو مركبة ، فاتورية أو اتفاقية أو تأمينية أو قضائية ، معتمدة أو فاحشة ، نقدية أو عينية .

٤- كما تسرى الضريبة على عوائد الودائع النقدية المأذون باستعمالها والتي تتحول، ولذا للرأي الغالب في اعمال البنك الى قرض ، دون ذلك الودائع المائية غير المأذون باستعمالها ، ايما كان شكل الوديعة المصرفية اي سواه ، كانت لصالح بنك لدى بنك آخر ، او مردعة من افراد عاديين لدى البنك التجاري وسواه ، كانت هذه الاخيرة تحت الطلب او لاجل او باخطار سابق ، او في حسابات التوفير بالبنك او بصدقوق ترفيه البريد ، المهم ان يحصل المدعي على قائمة لم مقابل استعمال المدعي لعمل الوديعة .

٥- وتسرى الضريبة كذلك على ثواند التأمينات النقدية الودعة من أصحاب الاعمال لدى الهيئات والمصالح الحكومية لضمان تنفيذ الالتزامات الواردة بالعقد المبرم بينهما ، على ان ترد هذه الودائع الى المودعين فهو تنفيذ الغرض الذي تم من اجله الابداع ، فإذا تأخرت الجهة المدعاة لديها بدون عمل مقبول في رد هذه الودائع الى المودعين كان لهم الحق في اقتضاء فرائد عنها ، والشرط في خضوع قائمة التأمينات الضريبة ان تكون هذه التأمينات نقدية ، فإذا اتخدت اي شكل آخر فان ثوابتها لا تخضع للضريبة .

٦- وقد وضع المكان لخضع عوائد الديون والودائع والتأمينات النقدية لضريبة

ايرادات القيم المترتبة شرطا جوهريا هو : ان يكون اصل الدين زالوديعة والتأمين التقديري مطلقا اي مستحقة لصربين او لاجانب مقيدون في مصر عادة ، اي ان هذه الضريبة تستحق وفقا لمعايير التبعية السياسية والاجتماعية ، اما مصدر القاعدة او العائد فيستوى فيه ان يكون في مصر او في الخارج .

٧- ويعا للذكى فان الضريبة تسرى على : أ- المصريين والاجانب المقدين عادة في مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من عوائد لأموال مستثمرة في مصر أو في الخارج .

بـ- الاجانب غير المقدين في مصر عادة على ما يحصلون عليه من عوائد لأموال مستثمرة في مصر .

٨- ويلاحظ ان النص التقدم عام بالنسبة للمدين والجهة المروج لديها الوديعة التقديدية المصرية والتأمين التقديري . وبناء عليه ينتوى هذه اعمال النص ان يكون الملتزم بدفع العائد محل الالتزام بالضريبة شخصا طبيعيا او هيئة عامة او شركة ، ولللاحظ كذلك ان المتن اراد ان يستتبع بالطريقة استثمار رأس المال المتقول سواء بالاقراض او التسليف او الادياع ، حتى ينتوى امام الضريبة صرفيون الحكومية والهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية مع غيره من ذاتي الافراد والشركات .

الايراد السادس:

عوائد الديون والودائع والتأمينات التقديدية المطلوبة من مصر لاجانب غير مقيدون فيها عادة . وقد نعمت على خصوص هذا الايراد للضريبة الفقرة ٦ من المادة السادسة بقولها : تسرى الضريبة على : "عوائد الديون ايا كان نوعها وعوائد الودائع والتأمينات التقديدية في جمهورية مصر العربية متى كانت مطلوبة لاجانب غير مقيدون بها عادة" .

والفرق بين هذا الايراد والايراد السابق عليه ، أن المتن قد تخضع الايراد السابق وفقا لمعايير الاشخاص المخاضعين للضريبة ، اما هنا فان الاختصار قد تم وفقا لمعايير مكان استثمار المال اي مصدر الايراد . وبناء عليه : فان الاموال المستثمرة داخل حدود مصر تخضع قوانينها (عوائدها) للضريبة المصرية بصرف النظر عن جهة المستفيد او محل اقامته العائد ، متى تم الرفاه بهذه العوائد باى صورة من صور الوفاء ، وذلك تطبيقا لمبدأ اقلية الضريبة ، ويستوي في اعمال هذا النص ان تكون الديون والودائع والتأمينات التقديدية مطلوبة لاجانب مقيدون في الخارج او لشركات أجنبية مركزها في

الخارج ليس لها فرع في مصر، وقد ساوى المقتن الضريبي بهذا النص بين الاجنبي غير القائم المستثمر لأمواله في مصر، وبين المستثمر المصري والاجنبي القائم في مصر.

الابهاد السابع:

"مقابل المضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة اعتماد الجمعيات العمومية" وهو البديل التقديري الذي تقتضي الشركة لمن يحضر اجتماعات الجمعية العمومية من المساهمين فيها، وهذا المقابل أو البديل في حقيقة القانونية لا يعتبر توزيعاً، لأن الأصل أن التوزيعات التي تغيرها الشركة هي تجاع لرأس المال، بينما مقابل المضور بعد بدلاً عما يؤوده المساهم من أعمال صالح الشركة فهو أن مقابل العمل وليس تأمين رأس المال، بدليل أنه لا يمتحن إلا من يحضر من المساهمين اجتماعات الجمعية العمومية بنفسه أو بنيائيه، ومع أن هذا المقابل لا يعتبر تأميناً لرأس المال، إلا أن المقتن رأى اخضاعه للضريبة خشية منه لما قد يعتريه من فرص للتهرب من الضريبة، خاصة إذا كان مبالغها فيه، بحيث لا يتناسب مع ثقيلة الهيئة التزوة من قبل عضر الجمعية العمومية.

وتصرف الطريبة على إجمالى هذا المقابل دون خصم قيمة مصروفات تكيفها المساهم للمضور بنفسه أو بنيائيه، وسواء دفعت الشركة هذا المقابل من الأرباح أو من مصروفاتها التشغيلية أو التشريعية، وباعتبر الدفع الفعلي لهذا المقابل للمساهم واقعة منشطة لدين الشركة في ذمة الممول، كما أن الدين بالضريبة هنا هو المساهم الذي حصل على مقابل المضور وليس الشركة المانحة له.

الابهاد الثامن: ما يمنع هبات الإدارة في شركات الأموال في مقابل صلتهم:

والى هذا الإبهاد أشارت الفقرة الثامنة من المادة ٦ بقرارها : تسرى الضريبة على ما يمنع لاعضاً، مجالس الإدارة في شركات المساهمة ، والمديرين وأعضاً، مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لاحكام القانون ١٦٩ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، من المرتبات والمكافآت والأجر والزيادة النقدية والعينية ، وبدلات المضور وطبيعة العمل ، وغيرها ، من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف انواعها ومن تحليل النص المتقدم يتضح ما يلى :

أـ أن هذا النص قد نظم خضوع طالقين من المسؤولين لأحكامه هما:

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

الثانية: أعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاصة لأحكام القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساعدة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

أما ما جاء في الطائفتين من نظراً، هؤلاً، المسؤولين فلا يخضعون لأحكام هذا النص وذلك مثل:

- أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام.

- أعضاء مجالس الإدارة للمعاهد، والمديرون في شركات المساعدة والتوصية.

ونعود مرة ثانية إلى بيان أحكام خضوع كل طائفتين من الطائفتين المتقدمتين،

أولاً: أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساعدة التابعة للقطاع الخاص الخاصة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١؛ تنظم المادة ٧٧ من القانون ١٥٩ المشار إليه إدارة شركة المساعدة 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 المساعدة مجلس إدارة يتكون من عدد فردي لا يقل عن ثلاثة أعضاء، تتخييم الجمعية العمومية للشركة لمدة ثلاثة سنوات، وبمحدد نظام الشركة طريقة انتخابهم، ويعزز أن يتمثلن نظام الشركة النص على جوازضم عضو واحد أو اثنين على الأكثرب إلى مجلس الإدارة من ذوى الخبرة، كيما 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 وهؤلاً، يتلون رأس المال وتحدد الجمعية العمومية مكافأتهم عن عضوية المجلس وبشرط في كل واحد منهم ما يلي: أن يكون ذريكاً، وأن يكون مالكاً لعدد من الأسهم لا تقل قيمتها عن ثمان ملايين يحدده، النظام الأساسي للشركة، وأن يوجد أسماؤه التي تسمى عند تعيينه في

مجلس الإدارة بأسمهم الضمان، أجد المترن المرضى لها بذلك خلال شهر من تاريخ تعيينه، وحتى تنتهى عضوية هذا العضو على مجلس الإدارة وتم التصديق على الحساب الختامى لأخر سنة مالية قام فيها بأعماله، تكون أسمهم الضمان المقدمة منه غير قابلة للتداول، ويترتب على عدم تقديم العضو المتخرج لأسمهم الضمان المشار إليها في المدة المشار إليها بطلان عضويته في المجلس.

بـ- أعضاء، متعددين، وهم ذوى الخبرة من المساهمين الذين لا يترقر لهم نصاب الملكية المبين بالنظام الأساسى للشركة، والذين يتم تحديد مكافآتهم بقرار من مجلس الإدارة.

جـ- أعضاء، من العاملين فى الشركة؛ وهؤلاء، تحددت هويتهم بقتضى المادة ٨٤ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، كما حددت اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق وقواعد وشروط اشتراك العاملين فى الإدارة وأرجبت أن ينبع النظام الأساسى للشركة على إحدى طرق اشتراك العاملين فى الإدارة المنصوص عليها في اللائحة المذكورة.

وإذا كان قانون الشركات المشار إليه قد تناول تحديد إدارة الشركة على النحو التالى فلأن المادة ٨٨ منه قد نصت على أن: يعين نظام الشركة كثافة تحديد مكافأة أعضاء، مجلس الإدارة، على أنه لا يجوز تدبير مكافأة مجلس الإدارة بنسبة معينة في الأرباح بأكثر من ١٠٪ من الربح الصناعي بعد استزالت الاستهلاكات والاحتياطى الصناعى والنظمى، وتوزيع ربح لا يقل عن ٥٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين، ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى.

وتحدد الجمعية العمومية للشركة الرواتب المقطرعة بدلات الحضور والمزايا الأخرى المقترنة لأعضاء، المجلس، واستثناء من ذلك يكون تحديد مكافآت ومراتبات بدلات العضو المتدرج بقرار من مجلس الإدارة.

نطاق اختصاص أعضاء، مجلس الإدارة السابقين للضررية؛ حددت الفقرة الثامنة المشار إليها هذا النطاق بقولها: ما يتعين . . . من المرحومات والمكافآت والأجرور والمزايا النقدية والمعنية بدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والمهيات الأخرى على اختلاف أنواعها . . . ولزيادة من التعقق لهذا النص لا ينبع لهؤلء أو تناوله بمعرف عن البندين اللاحقين عليه من نفس المادة، حيث تتناول البنود ٨، ٩، ١٠ من المادة

الأولى من القانون ١٩٩٣ لسنة ١٩٩٢ والتي تمنع بصلة التعليق عليها أمر المرتبات والملكية والأجهزة والمزايا التقديمة والعينية وغيرها مما يحصل عليهها أمور المرتبات، مجالس الادارة والمديرون وظيفتهم من أعضاء، مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات الأموال، وتحديد ما يخضع منها لضريبة إيرادات دعوس الأموال المتقدلة، وما يخضع منها لضريبة المرتبات، كما أنه لا يخفى عند تفهم نص الفقرة

على مصر بان ضريبة المرتبات على ما يحصل عليه فى مقابل العمل الادارى كل من: الملايين الذين لا يزيد مساهمتهم فىرأس مال الشركة على النحو المشترط قانونا

على مصر بان ضريبة المرتبات على ما يحصل عليه فى مقابل العمل الادارى كل من: رؤسا، وأعضاء، مجلس الادارة المنشدبون للادارة والمديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا يزيد مساهمتهم فىرأس مال الشركة على النحو المشترط قانونا لضريبة مجلس الادارة.

إذا كانت المبالغ التي حدتها الفقرة الثامنة السابعة الشائعة إليها لتصبح في حققتها إيرادات لقيم متقدلة حتى يمكن إخضاعها لضريبة إيرادات دعوس الأموال المتقدلة وإنما هي مرتبات أو ما في حكمها، وكان الأولى بها خضوعها لضريبة المرتبات إلا أن المعلن قد أخضعها لضريبة على إيرادات دعوس الأموال المتقدلة لواجهة ما تقدم به الشركات من توزيعات على أعضاء، مجالس إدارتها في صورة متابيل إيرادات القيم المتقدلة، وعلى هذا جرى قضاة محكمة النقض المصرية حيث قضت بإخضاع مابتقاضاه أعضاء، مجلس الادارة في الشركات، نظير خدمات يؤدونها للشركة كمهندس مستشار، أو محامي مستشار أو محاسب أو خبير فني لضريبة على النعم المتقدلة^(١). كما قضت بأن ما يتقاضاه أعضاء، مجالس إدارة الشركات من عمولات ومهنفات وأنساب ومقابل حضور جلسات يخضع لضريبة القيم المتقدلة^(٢).

إيرادات القيم المتقدلة، فيرى أن ما يحصلون عليه يصعب اعتباره أجرا عن عمل فعله وإنما هو مكافأة للقوة الأدبية التي تقدم للشركة وتدعيم موقعها، من حيث إن مكافأة

(١) الطعن رقم ٢٠١ سنة ٣٠ ق. ١٩٩٥/٩/٩، م. ١٦، ص. ٧٧، وأيضاً الطعن رقم ٣٤٩ سنة ٢٠٢٠، ١٩٧٢/٥/٦، م. ٢٣، من ٨٢٢.

(٢) الطعن رقم ٨٥ سنة ٦٣ ق. ١٩٧٩/١٢/١١، م. ٤٠، ص. ٤٣٦، الطعن رقم ٣٤٩.

أحمد محמוד حسن - قضاة النقض المصريين - منشأة المعارف ص. ٤٠، ٣٩.

رئيس مجلس الإدارة وكفالة أعضاء المجلس غشيان ضانة أدبية لها قيمتها حتى أنه يمكن اعتبارها بذاته أصولاً للشركة، وحصة الربح التي تتقدّر لهم شبيهة بأيام رأس المال، ومن ثم يجب خضوعها للضرائب باعتبارها إيرادات القيمة المنقولة^(١).

وتقعض نص الفقرة السابعة المتقدم أن يخضع كل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس إدارة الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص من مرتبات ومكافآت وأجر ومتراها مقدمة وعيبة وبدلات حضور وطبعية عمل وغيرها من البدلات والمهبات الأخرى على اختلاف أنواعها للضريبة على إيرادات رحوس الأموال المنقولة، وذلك على النحو التالي:

١-الأعضاء المنتدبين: يخضعون لضريبة القيمة المنقولة على ما يحصلون عليه بشرطين هما: (أ) أن تكون الشركة تابعة للقطاع الخاص (ب) أن يكون العضو ساهماً في تلك الشركة.

٢-الأعضاء المنتدبين: وهؤلاء لهم حالتين هما:

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

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

وتقابلة نص المادة ٤/٦، ٤/٨، أ، ب يتضح ما يأتي: سريان الضريبة على إيرادات رحوس الأموال المنقولة على المبلغ الزائد عن النسبة آلاـن جنبه التي تقع لأعضاء مجالس الأدارة الآخرين غير المنتدبين، أما مبلغ النسبة آلاـن جنبه فيما دفعه الذي يقتاضه العضو المنتدب في مقابل عمله الإداري فإنه يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها، رسول يأتي في الفقرة القادمة من يد من التفصيل لذلك.

٣- أما بالنسبة لأعضاء مجالس إدارة الشركات المساهمة المشلين للمصال في

(١) أ.د/ زكريا بيومي، ص ٩٤، مرجع سابق.

الشركة فإن التعديات النسبية لمصلحة الضرائب رقم (٦) الصادرة في ١٩٥٦/٨/١٨ قد ذهبت ب شأنهم إلى التفرقة بين حالتين:

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

(ب) حالة عضو مجلس الإدارة الذي يعين موظفاً في الشركة مع احتفاظه بعضوية مجلس الإدارة. فالثانية يخضع للضريبة على إيرادات القيمة المترتبة عن كل ماتتقاضاه من الشركة.

أما الأولى فإنه يخضع للضريبة المرتبات وما في حكمها من الرتب الذي كان يتلقاها بالفعل قبل تعيينه في وظيفة عضو مجلس الإدارة، بينما يخضع على ما يتلقاها بعد ذلك نهاية صفة كانت للضريبة على إيرادات القيمة المترتبة.

وقد قضت محكمة النقض في شأن الموظف الذي يجمع بين وظيفته بالشركة وعضوية مجلس إدارتها بأن المقتن عندهما نص على أن الضريبة على إيرادات روس الأموال المترتبة تسرى على كل ما يوزع من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الإدارة، أو لمصلحة أي صاحب نصب آخر، وكذلك على كل ما يمنع بأية صفة كانت إلى أعضاء مجالس الإدارة من مقابل حضورهم المجالس أو من المكافآت أو الأتعاب الأخرى على اختلافها، ثم عاد نص على أن أحكام هذه الفقرة لا تسرى على ما يستولى عليه أعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المدربون فوق المبالغ التي يأخذوها أعضاء مجلس الإدارة الآخرون، وذلك في مقابل عملهم الإداري. فإنه بذلك يكون قد أجاز الجمع بين أكثر من ضريبة، ولم يمنع منه بالنسبة للعاملين الذين يعينون أعضاء في مجالس إدارة الشركات ويحتفظون مع هذا وإلى جانبها بوظائفهم الأصلية.

كما يكون بذلك وبحكم المعايرة الظاهرة من سياق الفقرة الأخيرة قد أخضع ما يوزع من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الإدارة لتوسيع من الضريبة هنا؛ الضريبة على إيرادات روس الأموال المترتبة، والضريبة على كسب العمل، بحيث إذا رأت الشركة تعين أحد العاملين عضواً في مجلس إدارتها، فإن المرتب الذي كان يتلقاها قبل تعيينه عضواً في مجلس الإدارة يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها، بينما يخضع ما يمنع له فوق ذلك مقابل حضور المجالس ومن المكافآت أو الأتعاب الأخرى لضريبة القيمة المترتبة، ولا وجہ لاحتضان المرتب - أو ما هو في حكمه -

في مثل هذه الصورة لضررية القيم المتردلة، مجرد أن صاحبه أصبح يجمع بين وظيفته في الشركة وعصبة مجلس الإدارة، إذ أن اختياره لمصوّبة مجلس الإدارة مع احتفاظه بوظيفته الأصلية وقيامه بأعمالها لا ينقطع عنه صفة كموفّظ، وبالتالي لا يصلح سبباً لانتفاع ما يمتلكه كموفّظ للضررية على إيرادات وعيوس الأموال المنقوله^(١).

ثانياً: الطائفة الثانية من الطائفتين المخاطبين بأحكام الفقرة ٨ من المادة ٩ من القانون ١٧٨ وهي: أعضاء مجالس إدارية أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، ولتفهم النص يتقدّم ذكر موجزة للقارئ عن شركات التوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة وطبيعة عمل مجالس الرقابة في كل منها وبالتالي طبيعة ما يمتلكه من الشركة أعضاء هم المجالس^(٢).

شركة التوصية بالأسهم: هي شركة يقسم رأس المال إلى أسهم متباينة القيمة وقابلة للتداول بالطرق التجارية، وتتميز بأربعة خصائص هي:

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

كما تضم شركاء موصىءين لا يسألون عن دين الشركة إلا في حدود حصصهم ولا يكتسبون صفة العاجز، وليس لهم التدخل في إدارة الشركة حيث لا اعتبار لشخصيتهم في الشركة، وتنتمي حصتهم في أسهم قابلة للتداول.

٢- الخاصية الثانية: أن رأس مال شركة التوصية بالأسهم يقسم إلى أسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية، ويختضع الشريك الموصىء لنفس النظام القانوني الذي يخضع له المساهم في شركة المساعدة كما يفتح بكافحة حقوقه.

(١) الطعن رقم ٦٥ سنة ٤٢ ق. ١٢/١١ - ١٩٧٩/١٢/١١ - ٢٠٢، ص ٢٣٦، انظر ٢٢٠ سنة ٢٨ ق. ١٩٩٣/٣/٢٧، ص ١١، ص ٦٢.

(٢) راجع ١٠/ ترجمة على عبد الرحيم - نوح القانون التجاري - دار التهذيب العربية، ص ٢٥ وما يليها.

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

٤- إدارة الشركة منوطه بالشركاء المتضامنون حيث يهدى بهادرتها إلى شريك متضامن أو أكثر يحددهم وبين اختصاصاتهم رسائلاتهم عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، وتبادل مسترليتهم في إدارة الشركة مسؤولية المؤسسين وأعضاه، مجلس الإدارة في شركة المساهمة، أما الشركاء الموصيin 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 مديرى الشركة، والأصل فيه أن يكون شريكاً متضامناً أو أكثر وإن يكن اسماً وسلطاته في عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، ولا يتشرط أن يكون مالكاً لعدد معين من الأسهم فعناده لإدارته اكتفاء بالمسؤولية الشخصية التضامنية، ويحصل المدير أو المديرون في شركة التوصية بالأسهم على مكافأة يحددها النظام الأساسي للشركة نقداً أو نسبة معينة من الأرباح بما لا يزيد عن ١٠٪ من الربيع الصافي للشركة.

ب- الجمعية العامة للمساهمين: إذا كان القانون قد خص الشركاء المتضامنون في شركة التوصية بالأسهم بأعمال الإدارة، فإنه قد منع الشركاء المساهمين أو الموصيin حق تشكيل جمعية عامة قائم لهم ومحض مصالحهم، ويكون لها حق الرقابة على أعمال الإدارة دون تمارسه الأعمال الإدارية، وتختصن بالتصادقة على تعيير المدير أو المديرون وعلى حساب الأرباح والحسابات وتوزيع الأرباح.

ج- مجلس المراقبة أو الرقابة، ويكون من ثلاثة على الأقل من الشركاء، الموصيin المساهمين أو من غيرهم (عندما لا يكون في الشركة إلا شريك مساهم واحد أو اثنين فقط) ويتم تعيين هذا المجلس بما وفقاً لقواعد النظام الأساسي للشركة وإما بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، ولا يتشرط في عضو المجلس أن يكون شريكاً ممساها، ويعتبر مجلس المراقبة أو الرقابة وكيلًا عن المساهمين ومن ثم تلوين لهم أن يتدخلوا في أعمال الإدارة وإنما فقط يختص بكل ما من شأنه الرقابة على أعمال المدير أو المديرين للشركة، وعلىه أن يقدم تقريراً يتوجه أعماله في الاجتماع السنوي للجمعية العامة للمساهمين وهو في ذلك لا يغنى عن تعيين مراقب حسابات للشركة.

المماثلة التشريعية للمديرين وأعضاً من مجالس المراقبة أو الرئاسات لشركات التوصية بالأسهم: أما بالنسبة للمديرين في شركة التوصية بالأسهم فيما يختص بما يحصلون عليه من مرتبات ومتانات وأجور ومزايا تقديرية وعيوبية فقد ثار الخلاف في الماضي حول نوع الضريبة التي يخضعون لها عملاً بمحضن على من الشركة؛ لكن حكم لها قضت محكمة النقض بأن مركز المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية بالأسهم هو (وعلى ما يرى به قضاها، محكمة النقض) سواء بسواء مركز النايجي الغرفة صاحب النشأة الذي لا يفرض له القانون عند احتساب الضريبة على أرباحه، أمراً مماثلاً لإدارته بإيقافه، ولا فرق بين الاثنين.

ومعنى الأمر في عمل مدير الشركة أنه يعتبر ضمن حصته في رأس المال، مما يأخذه في مقابل عمله هنا، يكون بحسب الأصل حصة في الربح مستحقة للشريك وليس أجراً مستحقاً لأجيره، وبالتالي ويفتر ما تنسى له أرباح الشركة يمكن مرتبه خاصها للضريبة على الأرباح التجارية^(١).

وكما رأينا فإن هذا الاجراء قد ذهب إلى إخضاع ما يحصل عليه المدير في شركات التوصية بالأسهم للطريقة على الأرباح التجارية على أساس اعتباره شريكاً متضامناً، وعلى أساس اعتبار ما يحصل عليه دخلاً مختلفاً من العمل ورأس المال.

بينما ذهب الاجراء آخر في القبض الضريبي استناداً إلى تحول نظرية القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون شركات المساعدة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، واعتبار شركات التوصية بالأسهم من شركات الأموال وهو ما سمعت في الشركاء المساهمون فيها بمكانة المفرق التي يتمتع بها نظرائهم في شركات المساعدة والمساعدة في المسؤولية بين إدارة شركة التوصية بالأسهم وبين المزسيين وأعضاً مجلس الإدارة في شركات المساعدة إلى غير ذلك من الاعتبارات التي أصبحت معها شركات التوصية بالأسهم من هرميات الأموال وجعلت طبيعتها ثلاثة لفظية شركات المساعدة، واستناداً إلى ذلك ذهب هذا الاجراء إلى التسوية في المعاملة الضريبية بين من يعهد إليه بإدارة شركة التوصية بالأسهم وبين أعضاً، مجلس الإدارة في شركات المساعدة، وقد حصلت الفكرة ٨ من المادة ٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ هذا الخلاف بالنص على خضوع ما ينبع للمديرين في شركات التوصية بالأسهم من مرتبات ومتانات

(١) الطعن رقم ٦٦٦ سنة ٢٠ في جلة ١١/١١/١٩٩٦ من ١٣ ص ٧٩٦.

وأجور ومزایا نقدية أو عيشية وبدلات حضور وبدلات ظرفية عمل وغيرها من البدلات والهبات للفضيحة على إيرادات التيم المنقوله.

أما بالنسبة لأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم فإنهم يخضعون عن كل ما يحصلون عليه من ممتلكات أو ما في حكمها ومن مزايا وبدلات بجميع أنواعها ومن هبات لفضيحة على إيرادات التيم المنقوله، حيث إن هذه الإيرادات تدفع لهم عادة في مقابل ما يستحقون به من مركز أدمين وليس في مقابل عمل فعلى ومن هنا فإنها تعتبر في حكم نشاط رأس المال.

وقد كانت الفقرة ٨ من المادة الأولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشرط لاختصار إيرادات الأعضا، المشار إليهم لفضيحة إيرادات التيم المنقوله أن يكون عضو الرقابة من المساهمين في شركات التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة، وبمفهوم المخالفة لذلك أن عضو المراقبة أو الرقابة في هذه الشركات يخضع لفضيحة المرتبات وباقي حكمها عن إيراداته من الشركة إن لم يكن من المساهمين، حيث إن ما يحصل عليه يعتبر في مقابل عمل رقمان على أعمال المدير أو المديرين للشركة مثل فحص دفاتر الشركة وجده الصندوق والمغازن ومراجعة الأوراق والمستندات المثبتة لحقوق والتزامات الشركة.

وعلى حين اشترط القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بحضور أعضاء، مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم لفضيحة إيرادات التيم المنقوله بالنسبة لما يحصلون عليه من إيرادات من الشركة، فإن القانون الجيد قد أغفل هذا الشرط وبالتالي يكون قد عم الاختصار وساوى بين أعضاء المراقبة أو الرقابة المساهمين في الشركة والغير مساهمين فيها.

أحكام اختصار أعضاء المراقبة أو الرقابة والغيرين في الشركات ذات المسئولية المحدودة: الشركة ذات المسئولية المحدودة هي: شركة تجارية تتألف من عدد من الشركاء، لا يزيد على خمسين شريكا، ولا يكون كل شريك مسؤولاً عن دفعون الشركة قبل الغير إلا بتصرّفه في رأس المالها، ولا يجوز تأسيسها أو زيادتها أو إنشاؤها أو الافتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام، وليس لها أن تصدر أسهماً أو سندات قابلة للتداول ويكون انتقال حصص الشركاء فيها خاضعاً لاسترداد الشركة.

إدارة الشركة: يتولى إدارة الشركة ذات المسئولية المحدودة للإث جهات مرتبة

بحسب حجم ومسؤولية ولوع المدير الذي تمارسه في أعمال الإدارة كالتالي:

١- المدير: وهو فرد واحد أو أكثر من بين الشركاء أو من غيرهم بأجر أو على سبيل التبرع بمعيته عقد تأسيس الشركة أو الجمعية العامة للشركة، ويجوز في الشركات التي يKaren عدد الشركاء فيها قليلاً أن يتولى جميع الشركاء أعمال الإدارة.

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

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

المعاملة الضريبية للمديرين وأعضاء مجلس المراقبة أو الرقابة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة: وقتها لم يصبح نص المادة ٨/٣ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يعتبر كل ما يتيح للمديرين وأعضاء مجلس المراقبة أو الرقابة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة من مرتبات ومكافآت وأجور ومراتبها نقدية وعينية وبدلات الخصوص وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها، من إراداته ومواس الأموال المنقوله الخاصة للضريبة.

وقد ذهب اتجاه له وجاهته بالنسبة للمديرين من غير الشركاء، في تلك الشركات والذين يحصلون على أجر في مقابل عملهم الإداري، إلى خضوعهم لضريبة المرتبات 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 لسلكه في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ألغى اشتراط أن يكون المدير من المساهمين أو الشركاء ومن جهة أخرى سكت عن اخضاع ما يحصل عليه في مقابل عمله للضريبة المرتبات وما في حكمها حيث النص الوارد هناك في المادة ٥-٤٩-أ- قاصر على المديرين بشركات المساهمة، وهذا يرجع برغبة المشرع في إخضاع المدير غير الشركاء في شركات الترميم بالأسهم ذات المسؤولية المحدودة على إراداته من هذه الشركات

(١) واجب بتصنيف: أ.د/ ثروت عبد الرحيم، ص ٤٦، وما يليها، مرجع سابق.

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

لضريبة ايرادات القيمة المترولة، خامسة وأنه قد يكون لشخص المدير اعتبار في أعمال الشركة وعلاقتها مع الغير ومن ثم يصعب اعتبار ما يتلقاه من الشركة أجرًا عن عمل فعلى بينما يمكن اعتباره مكانة مركزه الأدبي وتلوز الشخص الذي لا يقل نس منفعة الشركة عن نصوصها الأساسية، ومن ثم تكون ايراداته من الشركة شبيهة بآرای رأس المال التي يحصل عليه الشركاء، فتتحقق لضريبة القيمة المترولة بهذا الاعتبار.

الإيراد الناتج من الإيرادات الخاضعة لضريبة رأس الأموال المترولة: تنص المادة ٩/٦ على أن تسرى الضريبة على: «المرتبات والمكافآت والأجرور والمزايا التقديمة والعينية وبدلات المصور وطبيعة العمل التي يحصل عليها رؤساً وأعضاء، مجالس الإدارة المنتدبون، أو المديرون، زيادة على المبالغ التي يتلقاها رؤساً وأعضاء، مجالس الآخرون، وذلك مقابل عملهم الإداري فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه في السنة لكل منهم، دون اخلال بحكم البند (٤) من المادة (٩١) من هذا القانون (الذانين ١٨٧ لسنة ١٩٩٢).

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

(أ) رؤساً، وأعضاء، مجالس الإدارة المنتدبون للإدارة في شركات المساعدة بالقطاع الخاص، الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر المنصوص

قانوناً لعضوية مجلس الإدارة.

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

وفي جميع الأحوال بشترط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة محدودين بالاسم، وفي حدود خمسة آلاف جنيه متولها لكل منهم، سوا، أكان ذلك ميلفا ثابتاً أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك^(١).

وفي تحليل هذا النص نجد في البداية أن ثلثت النظر إلى عدد من الفاهم المتصلة به ومنها:

١- الفرق بين البند (٨) السادس والبند (٤) الخامس من المادة ٦ التي نحن

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

بتصدقها وتحصل هنا الفرق بشخص المول والوعاء، الخاضع للضريبة في كلاً المدينين إضافة إلى نوع الضريبة الذي يخضع لها كل من المول والوعاء في كلاً المدينين، فالبند الثامن السابق الاشارة إليه يختص باخضاع أعضاء مجالس الادارة المسادين في شركات المساعدة والمديرين وأعضاء مجالس الرقابة في شركات التوصية بالأسهم وذوات المسؤولية المحددة عن جميع إيراداتهم التي يحصلون عليها من هذه الشركات للضريبة على ايرادات رحوس الأموال المنفردة.

أما البند ٩ فيختص بأعضاً، مجلس الادارة المتدين والمديرين في شركات المساعدة التابعة للقطاع الخاص، فهذا، المولين يخضعون على ما يحصلون عليه في مقابل عملهم الاداري في الشركة لبرعين من الضريبة، قويم بخضعون لضريبة المرتجبات وما في حكمها عن مبلغ الخمسة آلاف جنيه الأولى من مجموع ما يحصلون عليه من الشركة على اعتبار أن هذا المبلغ في مقابل عملهم الاداري، كما يخضعون لضريبة ايرادات القيم المنولة عن أي زيادة عن مبلغ الخمسة الآف جنيه.

٢- العضو المتدين هو أحد أعضاء مجلس الادارة في شركات المساعدة، يهدى إليه المعلى بأعمال الإدارة الفعلية وبعدد اختصاصاته ويلزم بالتفويغ الشامل لإدارة الشركة، وليس هناك ما يمنع من تولى رئيس مجلس الادارة أعمال العضو المتدين.

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

المبالغة الضريبية تناولها بمحصلة على رئيس مجلس الادار المتدين والمديرون زيادة على المبالغ التي يحصل عليها الأعضاء الآخرون في شركات المساعدة التابعة للقطاع الخاص، وفقاً لما أوردناه من نصوص قانونية فإن للعضو المتدين إذا 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 لضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المتقدلة.

(ب) أن يمنح مكانة اضافية عن عمله الإداري الخاص تقل أو تفي حدود مبلغ الخمسة آلاف جنيه، علاوة على ما يتقاضاه بقيمة أعضاء، مجلس الإدارة غير المنتدبين وذلك كما لو منحت الشركة لكل أعضاء، مجلس الإدارة مكانة قدرها ٢٥٪ لكل حضور في مقابل عمله الإداري ثم منحت العضو المنتدب مكانة اضافية في مقابل عمله الإداري الخاص مقدارها ٠٠٥ خمسة آلاف جنيه كما دونها، وفي هذه الحالة يخضع العضو المنتدب عن مبلغ إل٠ ٢٥٪ جنيه لضريبة إيرادات القيم المتقدلة، ويخضع عن مبلغ إل٠ ٠٥ جنيه الاضافية لضريبة المرتبات وما في حكمها.

ج - أما الحالة الثالثة فهي: أن ينبع للعضو المنتدب مكانة اضافية عن عمله الإداري الخاص تزيد عن ٠٠٥ خمسة آلاف جنيه علاوة على ما يتقاضاه بقيمة أعضاء، مجلس الإدارة غير المنتدبين ولكن هذه المكافأة الاضافية متلازمة بمبلغ ٧٠٠ سبعة آلاف جنيه، وفي هذه الحالة فإن العضو المنتدب يخضع لضريبة المرتبات وما في حكمها عن مبلغ ٠٠٥ خمسة آلاف جنيه، ويغدو لضريبة إيرادات القيم المتقدلة عن مبالغ ٢٥٪ جنيه وهو المبلغ الذي يتقاضاه بصفته عضواً كباقي الأعضاء، في مجلس الإدارة (غير المنتدبين) وعن ٢٠٠ ألف جنيه وهو الجزء الزائد عن الخمسة آلاف جنيه من مكافأته الاضافية على عمله الإداري الخاص بصفته عضواً منتدياً.

وقد قيدت المادة ٤٩/٥ السابق إيراداتها انتفاع العضو المنتدب بالميزنة النسبية المتمثلة في خضوعه لضريبة المرتبات وما في حكمها وهي الأيسر سعراً عن مبلغ الخمسة آلاف جنيه التي حصل عليها مقابل عمله الإداري الخاص، يعدد من الشروط هي:

أ - لا 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 لضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المتقدلة.

ب - ألا يستند من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة أعضاء متدينين معيدين بالاسم، فإذا الترضايا وجرد خمسة أعضاء، مجلس إدارة متدين في شركة مساهمة واحدة حصل ثلاثة منهم على مبلغ ٧٠٠٠٠٠ شهادة الآف جنيه لكل واحد، وحصل الائنان اليافيان على مبلغ خمسة آلاف جنيه لكل واحد، فإنه يلزم للوصول إلى العاملة الضريبية لكل عضو متدين منهم أن تعرف أولاً الأعضاء، لأنها معينة بالاسم من قبل مجلس الإدارة للقيام بعمل المعاشر المتدين، فإذا افترضنا أن الأربعة الأوائل هم المعينين بالاسم، فإن الشابة الأولى منهم يخضعون لضريبة إيرادات القيمة المنقولة عن التي جنحه فقط من مجموع ما حصلوا عليه، وبمحضهن لضريبة المرتبات وما في حكمها عن خمسة آلاف جنيه من مجموع ما حصلوا عليه، أما الرابع فإنه يخضع عن الحسنة آلاف التي حصل عليها جميعاً لضريبة المرتبات ولا يخضع عن شئ من إيراداته لضريبة إيرادات القيمة المنقولة، وأما الخامس فإنه يخضع على مجموع ما حصل عليه من إيراد لضريبة إيرادات القيمة المنقولة ولا محل لخوضه عن شيء منها لضريبة المرتبات وما في حكمها لأنه غير معين بالاسم، ويزيد عن المقدار الأقصى للأعضاء المتدينين.

ج - ألا يزيد مقدار ما يحصل عليه العضو المتدين في مقابل العمل الإداري الخامس الذي يؤديه للشركة عن مبلغ خمسة آلاف جنيه، سواه، كان هذا المبلغ ثابتاً أو نسبة متغيرة من نصف الربح أو المبيعات أو غير ذلك، والارتفاع عن أي زيادة عن هذا المبلغ لضريبة إيرادات القيمة المنقولة.

الإيراد العاشر: بدلات التسجيل والاستقبال التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المتدينون، أو المديرون في الشركات النصوص عليها في البند (٨) وذلك فيما يزيد على ٣٠٠٠٠٠ آلاف آلف جنيه سنويًا لكل منهم.

يتقصد ببدل التسجيل والاستقبال تلك المصاريف التي يتحملها عضو مجلس الإدارة المتدين لحفظية بعض الأعباء المتعلقة بشئون وظيفته، والتي تعود بالفائدة على الشركة.

وفي حكم قديم نسباً قررت محكمة النقض أن المشرع الضريبي أراد أن يخضع لضريبة القيمة المنقولة ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة أعضاء، مجلس الإدارة وهو بند لا يتسع لبدل التسجيل الذي يخص لحفظية مصاريف تتعلق بشئون الوظيفة وتعود بالفائدة على الشركات، ما لم يخرج في حقيقته وجوهره عن هذا الوصف أو يكرر مبالغها فيه، وقد استندت المحكمة في عدم اخضاع بدل التسجيل الذي يحصل

عليه أعضاء، مجالس الادارة للضربي على القيمة المترولة ببدل المتن في ضريبة كسب العمل، حيث أعاده المتن أولاً وعندما أراد اخضاعه أصدر لذلك قانوناً خاصاً رقم ١٦ لم يعملاً بالنسبة لضريبة على القيمة المترولة^(١).

وفي هذا الحكم ما يدل على أن المتن في ظل العمل بالقانون ١٦ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة له لم يخضع بدل التمثيل لضريبة على إيرادات القيمة المترولة، إلا أنه استحدث اخضاع بدل التمثيل والاستقبال لهذه الضريبة في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وأكده موقفه منه بالقانون ١٨٢ لسنة ١٩٩٣، وقد وضع المتن لاخضاع بدل التمثيل والاستقبال لضريبة القيمة المترولة ثلاثة فيروز هي:

(أ) أن يمنع تحت مسمى برووف بدل التمثيل بدل الاستقبال، وليس تحت أي مسمى آخر.

(ب) أن يمنع لرؤساء وأعضاء مجلس الادارة المنتدبة أو للمديرين الفعلىين في شركات المساعدة والتوصية والأجهزة ذات المسؤولية المحدودة العاملة للقطاع الخاص والخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

(ج) أن تسرى الضريبة على ما يتجاوز من هذا البدل ثلاثة آف جنيه بكل عضو في السنة، فإذا كان البند في حدود أو أقل من هذا المبلغ فإنه يعفى من الضريبة لكونه مظهراً من مظاهر الوظيفة وتكلفة لها، ولكن للمتن قد أعرض هنا النوع من البدلات من ضريبة المرتبات بتفصيل المادة ٢٤١.

الإهراز السادس، ما يمنع أن ما يؤخذ لصالح أعضاء، مجالس الادارة والمديرين التنفيذيين المصريين من مركبات ومكافآت وأجرور وزرايا تقديرية وعمرية وبدلات الخضراء وطبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اخلال أنواعها من أرباح الشركات الآتية:

١- شركات استئجار المال العريض والأجهزه والمناطق المرة الخاضعة لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤.

٢- الشركات العاملة في مجال تلقى الأموال لاستئجارها الخاضعة لأحكام القانون ١٦ لسنة ١٩٨٨.

(١) الطعن رقم ٢٠١ لسنة ١٩٩٦/٩٩٦ من ١٦ من ٢٠٠٢.

٣- الشركات الخاضعة لقانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٨٩.

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

وسوف نقوم ببيانها بالفقرة الضوء على كل نوع من أنواع هذه الشركات:

أولاً، شركات استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة الخاضعة لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٦: استهدفت القانون المشار إليه جذب روس الأموال الوطنية والعربية والأجنبية للاستثمار في مجالات محددة تعتبر حيوية للاقتصاد المصري، وذلك عن طريق إقامة شركات أشخاص (تضامن وتوصيحة بسيطة) وشركات أموال (مساهمة، توصيحة بالأسماء، ذات مسؤولية محدودة) تسمى مشروعات استثمار وتتعرض في تأسيسها ورزاولتها لنشاطها لأحكام القانون المشار إليه، وتتنبع بالموازنة والاعفاءات الضريبية المنصوص عليها فيه.

ويجدر الإشارة أنه بمصدر القانون ٢٣ لسنة ١٩٨٩ يقصد قانون الاستثمار التي القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٦، كما ألمى كذلك المادة ١٨٢ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والتي كانت تنص قبل الف妄ها على أن: «تظل الشركات الخاضعة لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٦ بشأن استثمار المال العربي والأجنبي مستمرة 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 ل التاريخ نشره) وعلى سريان القوانين المصرية الأخرى على المناطق الحرة فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون، فإن مقتضى ذلك أن يكون القانون ٤٣ لسنة ١٩٨٩ هو القانون الراجب التطبيق على مشروعات الاستثمار سوا التي أقيمت في قلل العمل بالقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٦ أو التي تقام في قلل القانون ٢٣ لسنة ١٩٨٩.

وقد أوضحت الفقرة الأولى والثانية والثالث والرابع من الباب الرابع من اللائحة التنفيذية للقانون ٢٢ طرق تأسيس وظهور المشروعات الاستثمارية التي تتخذ شكل شركات: تضامن، توصيحة بسيطة، مساعدة، توصيحة بالأسماء، ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام هذا القانون.

ولاحظ أن الاعفاء من الضريبة الذي تدور البند ١١ من المادة ٦ من قانون

ضريبة الدخل الموحدة ١٩٧٢ لسنة ١٩٩٢ يشمل فيما تبعه صدقة من الشركات الاستثمارية التي نشأت في ظل القانونين ٤٣ لسنة ١٩٦٣، ٧٤ لسنة ١٩٦٩ ما ينبع لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المستقلة المحدودة من مرتباً ومكافآت وأجور ومتراوحاً تقديرية وعربية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها.

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

- ١- لا تزيد مساهمة المستفيد من هذا الاعفاء، في رأس مال الشركة على القدر الذي يشترطه القانون لعضو مجلس الإدارة.
 - ٢- أن يكون المستفيد أحد أعضاء أربعة منتخبين 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.

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

شركات مساهمة، تعمل في مجال تلقى الأموال واستثمارها، ولا يجوز لها أن تراول أي عمل من أعمال البنوك^(١). ويشترط لتأسيسها وقيادتها واستمرار قيادتها ثلاثة شروط هي:

- ١- لا يقل عدد الأعضاء المؤسسين لها عن عشرين شخصاً ولا يقل

(١) المادة (١) من القانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ باصدار قانون شريعت تلقى الأموال.

عدد الأسهم التي يكتتب 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 وملوحاً كله لصريح، وأن يطرح منه خمسون في المائة على الأقل للأكتتاب العام لغير المؤسسين.

٣- أن يكون جميع مجلس الإدارة والمديرون العام من المصريين^(١).

ويحدد النظام الأساسي للشركة المد الأقصى للأموال التي يمكن أن تختلفها من الجمهور^(٢) بحيث لا يتتجاوز كحد أقصى عشرة أمثال رأس المال المصدر^(٣) ويجوز بقرار من وزير الاقتصاد زيادةها إلى خمسة عشر مثلاً بالنسبة للشركات التي كانت قائمة قبل العمل بهذا القانون ورغم ذلك في توقيع أوضاعها خلال ستة من تاريخ العمل يلائمه التنفيذية، وما لا يجاوز هذا الحد، وتصدر الشركة بما تشاء حسوكاً تعرف باسم صكوك الاستئجار^(٤).

ويتولى إدارة الشركة مجلس إدارة يشترط في تكوينه أن يكون أعضاؤه مصربيون، وأن يتألف من عدد فردي لا يقل عن ثلاثة، ويجوز أن يضم عضوين على الأكثري عن لا يتوافق فيهم نعاب ملكية أسهم الشركة، كما يجوز أن يقرر النظام الأساسي للشركة الشراكة العاملين في هضبة 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 ممثلاً أو أكثر، وب minden اختصاصاته ومكافأاته^(٨)، وللمجلس الحق كذلك في تعين مدير أو عدة مديرين أو دكلاً، مفوضين^(٩).

(١) المادة (٢) من قانون شركات تلقى الأموال لاستئجارها.

(٢) المادة ٦ من نفس القانون.

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

(٤) المادة ٤٠ من القرار الوزاري ٣٤٥ لسنة ١٩٨٨ باصدار غرفة المحكمة الابتدائية والنظام الأساسي لشركات المساعدة العاملة في مجال تلقى الأموال.

(٥) المادة ٢٥١ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

(٦) المادة ٤٢ من القرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ١٩٨٨ السابق.

(٧) المادة ٢٤ من نفس القرار.

وفي شأن العاملة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة والمديرون وأعضاء ورؤساء مجلس الإدارة المتقددون من مرتبات وما في حكمها وضيقات، وبخلاف أنواعها، في شركات تلقى الأموال لاستثمارها، فإنهم يعاملون معاولاً للظرف العاملة.

القانون رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١

ثالثاً: الشركات المخاضعة للقانون رقم ٤٠٣ لسنة ١٩٩١ شأن قطاع الأعمال العام والشركات التابعة لها، وبغض النظر عن نوعين من الشركات المخاضعة لها، الشركات القابضة وزر بشأنه نص، وسرى عليهم فيما لم يرد بشأنه نص في هذا القانون أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

وقد جلت الشركات القابضة محل هيئات القطاع العام المخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٠٣ لسنة ١٩٩١، كما جلت الشركات التابعة محل الشركات التي كانت هيئات المشار إليها تشرف عليها اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون رقم ٤٠٣ المشار إليه، كما انتقلت إليها بحسب الأحوال كافة ما كان لهيئات القطاع العام وشركته المخاضعة من حقوق والتزامات، كما تقلد إليها أيضاً بحسب الأحوال العاملة بهيئات وشركات القطاع العام المخاضعة.

ويتولى إدارة الشركة القابضة مجلس إدارة يصدر بتشكيله قرار من الجمعية العامة بناء على اقتراح رئيسها، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتتجدد، ويكون من عدد فردى من الأعضاء لا يقل عن سبعة ولا يزيد على أحد عشر عضواً ويشكل على التحرر التالي: ١ - رئيس متفرغ للإدارة - ٢ - عدد من الأعضاء لا يقل عن خمسة يختارون من بين ذوى الخبرة في النواحي الاقتصادية والمالية والفنية والقانونية وإدارة الأعمال. ٣ - ممثل عن الاتحاد العام لنقابات عمال مصر يختاره مجلس إدارة الاتحاد، ولا يعتبر رئيس وأعضاء مجلس الإدارة من العاملين بالشركة، وبعدد القرار الصادر بتشكيل المجلس الأعضاء المتفرجين للإدارة، وما يليها، رئيس مجلس الإدارة والأعضاء المتفرجين من دوائر مقطوعة، كما يحدد مكافأة العضوية وبذل حضور الجلسات الذي يتضاه كل من الرئيس والأعضاء، وبعدد النظام الأساسى للشركة المكافأة السنوية التي يستحقونها بما لا يتجاوز ٥٪ من الريع القابل للتوزيع.

(١) المادة رقم ٣٦ من قانون شركات قطاع الأعمال العام الصادر بالقانون رقم ٤٠٣ لسنة ١٩٩١.

أما مجالس ادارة الشركات التابعة للشركات القابضة فقد تناولت المادة ٢١، ٢٢ من القانون ٢٠٣ المشار اليه تشكيلها وبيان مستحقات أعضائها على النحو التالي: أما المادة ٢١ فتقتضي نصاً أنه: «مع مراعاة أحكام المادة (٤) من هذا القانون (١) يترأس ادارة الشركة التي يملك رأس مالها بأكمله شركة قابضة يقردها أو بالاشتراك مع شركة قابضة أخرى أو أشخاص عامة أو ينوك القطاع العام، مجلس ادارة يعين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وينتكون مجلس الادارة من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن خمسة ولا يزيد على تسعه بما فيهم رئيس المجلس على التعميم التالي:

أ - رئيس غير متفرغ من ذوى الخبرة تعينه الجمعية العامة للشركة بنا، على ترشيح مجلس ادارة الشركة القابضة.

ب - أعضاء غير متفرغين يعيثهم مجلس ادارة الشركة القابضة من ذوى الخبرة يمثلون الجهات الماسحة في الشركة ويكون عددهم نصف عدد أعضاء المجلس.

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

د - رئيس الجمعية التقاريبية، ولا يكون له صوت معمود، وفي حالة تعدد اللجان التقاريبية في الشركة تختار التقاريبة العامة أحد رؤسائه هذه اللجنة.

وتحدد الجمعية العامة ما يتضاهه كل من رئيس وأعضاء مجلس المشار إليهم

(١) تنص المادة ٣٧ أعلاه على أن: «يتقبل العاملين بكل من هيئات القطاع العام وشركاته للموجودين بالخدمة في تاريخ الحصول بهذا القانون الى الشركات القابضة أو الشركات التابعة لها بذات أوضاعهم الوظيفية وأجرهم وبدلاتهم واجازاتهم ومزایاهم التقديمة والمعنية وتبع عضائهم ويسنح لهم معاملة متساوية، العاملين بجميع الأنشطة والقواعد التي تنظم شروطهم الوظيفية وذلك إلى أن تصدر لرائج أنظمة العاملين بالشركات المنقولين إليها طبقاً لأحكام القانون المرافق خلال ستة من تاريخ المذكور».

ويحتفظ الحامل المنقول بمقدمة شخصية وا يحصل عليه من أجور وبدلات واجازات ومزایا تقديرية وعيبة وتعويضات ولو كانت تزيد على ما يستحقه طبقاً لهذه الراتب دون أن يزور

في البندين أ، ب من الفقرة السابقة من مكافآت العضوية، كما يحدد النظام الأساسي للشركة المكافأة السنوية التي يستحقونها ببراءة نص المادة ٢٤ من هذا القانون^(١).

ويحدد الجمعية العامة للشركة بدل الحضور الذي يتقاضاه أعضاء المجلس وما يستحقه أعضاء المنتخben من مكافأة سنوية بما لا يتجاوز الأجر السنوي الأساسي.

ويختار مجلس إدارة الشركة القابضة من بين الأعضاء، المعينين للتصرف عليهم في البند (ب) عضواً متديناً أو أكثر يتفرغ للإدارة، ويحدد ما يتقاضاه من راتب مقطوع بالاشارة إلى ما يستحقه من مبالغ طبقاً للنفقة الرابعة من هذه المادة^(٢).

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

وهذا التشكيل خاص كما أوضحت المادة ٢١ بمجلس إدارة الشركة التابعة التي يملك رأس المالها بالكامل شركة قابضة بمفردها أو بالاشتراك مع شركات تابعة أخرى أو بالاشتراك مع أشخاص عامة أو بنوك القطاع العام، وبالاشارة إلى هذا النوع من الشركات التابعة، يوجد شركات تابعة أخرى يساهم في رأس المالها أفراد طبيعيون أو أشخاص اعتبارية من القطاع الخاص، وهذا النوع الثاني من الشركات التابعة يتولى إدارته وفقاً لنص المادة ٢٢ من القانون ١٩٩١ لسنة ٢٠٢٠ مجلس إدارة يعين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يتكون من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن خمسة ولازيد على تسعه بما فيهم رئيس المجلس وذلك على النحو التالي:

(١) نص المادة ٢٤ على أن: «ينص النظام الأساسي للشركة كيفية تحديد وتوزيع مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، ولا يجوز تقدير مكافأة مجلس إدارة بقيمة معينة في الأرباح بأكثر من ٥٪ من الربح الداير للشروع بعد تخصيص ربع لا يقل عن ٥٪ من رأس المال للمساهمين والدائمين كحصة أولى».

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

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

(ب) أعضاء، غير متفرغين، من ذوي الخبرة يختارهم مجلس إدارة الشركة القابضة يثلون الجهات المساهمة في الشركة.

(ج) أعضاء غير متفرغين بنسبة ما تملكه الأشخاص الاعتبارية من النطاط الخاص أو الأفراد المساهمين في الشركة يختارهم عذر هذه الجهات على الجمعية العامة.

(د) أعضاء غير متفرغين يتم انتخابهم من العاملين بالشركة طبقاً للقانون المنظم لذلك ويكون عددهم مساوياً لمجموع عدد أعضاء مجلس الإدارة طبقاً للبندين (ب، ج).

(هـ) رئيس اللجنة التحقيقية ولا يمكن له صوت معدود، وفي حالة تعدد اللجان التحقيقية في الشركة، تختار النقابة العامة أحد رؤسماً، هذه اللجان.

وتحدد الجمعية العامة للشركة ما يتلقاه كل من رئيس وأعضاء المجلس المشار إليهم في البنود أ، ب، ج من مكافأة المضوية، كما يحدد النظام الأساسي للشركة الكافية الضرورية التي يستحقونها بمراعاة نص المادة ٢٤ من هذا القانون.

وتحدد الجمعية العامة ما يتلقاه أعضاء المجلس من بدل حضور المجالس وما يستحقه أعضاء المجلس المنتخبون من مكافأة سنوية بما لا يجاوز الأجر السنوي الأساسي.

ويختار مجلس إدارة الشركة القابضة من بين الأعضاء، التصوص عليهم في البند (ب) عضواً منتدباً متفرغاً للإدارة، وتحدد المجلس من يحل محله في حالة غيابه أو خلو منصبه أو عزله.

ولمجلس الإدارة أن يعهد إلى رئيسه بأعمال المضو المتطلب على أن يتفرغ في هذه الحالة للإدارة.

وتسري في شأن مستحقات عضو مجلس الإدارة المتطلب أو رئيس مجلس

الادارة الذى يتفرغ للادارة أحكام المادة السابقة».

وفي شأن المعاملة الضريبية لا ينبع لرؤسائه وأعضاء مجالس الادارة غير التفرجين، والمتفرجين للادارة والمتدينين منهم، في الشركات القابضة والشركات التابعة الخاصة لأسماك القانون ٤٠٣ لسنة ١٩٩١ من مرتبات وما في حكمها ومكافآت وبدلات وهمات على اختلاف أنواعها ومزايا تقدمة وعيتها فإنهم بعاملون ضرباً في شأن ذلك بنفس المعاملة الضريبية لنظرائهم في شركات المساهمة الخاصة لأسماك القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وقد سبق لنا بيان هذه المعاملة.

ويشير تشكيل مجلس الادارة في الشركات التابعة بنوعيها المتقدمين وعلى النحو السابق من حيث اشتراط المتن عدم التفرغ للادارة في رؤسائه وأعضاء مجالس الادارة، ومن حيث إمكانية اختيار عضو أو أكثر من أعضاء مجالس الادارة في هذه الشركات كأعضاء متدينين متفرجين للادارة، يشير ذلك إمكانية الجمع بين صفتين في عضو مجلس الادارة، صفتة كمقرر وصفته كموظف في جهة أخرى، أو صفتة كمقرر في مجلس الادارة وصفته كمقرر متذبذب 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 وظيفته الأخرى خارج الشركة فإنه يخضع لما يستحق عن أجورها من ضرائب.

الفصل الثاني

كيفية تحديد إيرادات روس الأموال المنقوله الداخلة في وعاء الضريبة الموحدة على الدخل

تشتمل هذه الإيرادات بأجمالى الإيرادات المتصوص عليها فى المادة السادسة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتي سبق بيانها بمناسبة الحديث عن أنواع إيرادات روس الأموال المنقوله التي أخضبها المقتن للضربيه على النحو الذى تناولته المادة السادسة المشار إليها، وقبل أن نتناول بيان كيفية هذا التحديد، بالتباهى لكل إيراد من هذه الإيرادات بحسب الترتيب السابق، نره أن نلقي 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 فى سبيل الحصول على هذا الدخل أو الإيراد، أما صافي الدخل فهو: الدخل الاجمالى مخصوصا منه تكاليف الحصول عليه، وتعتبر الضريبه على إيرادات روس الأموال المنقوله من الضرائب التي تسع بطبعتها بفرضها على جميع صور الإيرادات التي يحصل عليها الممول من توزيعات القيم المنقوله سرا، كانت هذه التوزيعات فى صورة قروض أو عروض أو أرباح أو مكافآت أو غيرها من صور التوزيعات السابق الاشارة إليها دون خصم أية تكاليف يمكن أن يكون الممول قد أنفقها فى سبيل الحصول على دخله اللهم إلا بدل التمهيل والاستقبال بالنسبة لأعضاء مجالس الادارة المنتدبين والمديرين الفعليين فيما لا يزيد عن ثلاثة آلاف جنيه لكل حضر فى العام، حيث عامل المقتن إيراد القيم المنقوله فى هذا الخصم معاملة المرتبات وما فى حكمها.

(ب) تكاليف الدخل: تحيط بالصوارى وبكل نوع من أنواع الدخل ظروف خاصة فى سبيل الحصول عليه وبالتالي لى احتساب مبالغ معينة كتكاليف للحصول على الدخل، وقد استقر الرأى فرقها وقضاء على أن تكاليف الصيانة والاستفلاج و مقابل الاستهلاك تعتبر من أوضع الأمثلة على المبالغ واجبة الخصم من الدخل الاجمالى فى الحالات التي تفرض فيها الضريبه على الدخل الصافى.

وفى بيلى نورد بيانا بكتيبة تحديد إيرادات روس الأموال المنقوله الداخلة فى وعاء ضريبة الدخل الموحدة على الاشخاص الطبيعيين وفقا لما تناولتها المادة السابعة

أولاً: فيما يتعلق بالسندات وأذون الخزانة والقروض على اختلاف أنواعها التي تصدرها أو تعيّنها الحكومة أو وحدات الادارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة عامة، أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة يتحدد إبراد هذا النوع من القيم المنقوله بقدر ما يتم توزيعه في صورة نقديه أو هئنه من عرائد ومقاييس وأنصبه سواء إلى حاملي السندات أو غيرهم من الدائرين.

ثانية: فيما يتعلق بمكافآت التسديد يتحدد الإبراد الخاضع للضريبة بقيمة الفرق بين سعر أصدار السند والمبلغ الذي سدده فعلاً، أي الفرق بين القيمة الاسمية للسند والسعر الذي حددته له الشركة عند إصداره، أي الفرق بين القيمة التي يستردّها المكتب في السند، والقيمة الفعلية التي اشتراه بها.

ثالثاً: فيما يتعلق بالأقصبة (جرائز البانصيب أو الجوائز التي تعطى بطريرن القرعة لبعض حاملي سندات الفرق) يتحدد الإبراد الخاضع للضريبة بقيمة ما يحصل عليه حاملو السندات وأصحاب الودائع من هذه الأقصبة.

ونلاحظ في هذا الإبراد ملاحظة جديرة بالاهتمام، حيث إن المقتن في الفقرة الأولى من المادة السادسة عند بيانه لأنواع إبراءات وحصص الأموال المنقوله أهلن الأنصبة يتوعّد من سندات القروض، فتُعتبر هذه خاصة بعمد من جهة أصدار القرض يفتح بعض المزايا للمكتتبين فيه ومنها جوائز القرعة أو النصيب، ولكن المقتن عند تحديد الإبراد الناتج عن هذه الأنصبة أدخل فيها ما يحصل عليه أصحاب الودائع، وهو بالتأكيد يقصد الودائع المأذون باستعمالها التي تتولى بهذه الأدنى إلى فرض، أي الوداع المصرفي، ومعلوم أن هذه الوداع على ثلاثة أنواع: لأجل وبإخطار ومحظوظ الطلب، ويستحق الوداع عن التوزيع الأولي فوائد وليس أنصبة، فتكتون خارجة عن نطاق النص الذي معنا، قلم يبت من هذه الوداع المصرفي سوى تلك التي يحصل انواع فيها على شهادات استثمار أو ادخال ذات جواز ومن أمثلتها شهادات استثمار البنوك الأهلن المصرى ذات الجوائز، وهو اتجاه خطير لو كان المقتن انتربى يقصد إليه حيث يمكن أن يكون عائقا نحو تجميل المدخرات الصغيرة في هذا الوعاء الادخاري.

رابعاً: فيما يتعلق بما يحصل عليه الأشخاص للطيبيعيون المقيمين عادة في مصر من:

١- أرباح أو عوائد أو تسييدات أو استهلاكات لرأس المال أثناه، حيث الشركة أو ثواند تصفية ناقبة 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 تسييد أو استهلاك لخصن التأسيس أو خصن أصحاب التسييد إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها، وما يحصلون عليه من:

٣- عوائد وإيرادات عما يملكون من سندات وأوراق مالية أجنبية حكرمية وغيرها من الأوراق المالية الأجنبية.

فيإن الإيراد الماضع للضربيه من هذه البند الثالثة، بقيمة الإيراد أو العائد أو أية مبالغ أخرى مما تنص عليها في هذه البنود، وذلك بعد خصم الضرائب الأجنبية المسدة عن بنود هذه الإيرادات والمدفوعة بالفعل في بلد مصدر الإيراد.

ويجدر بالذكر أن المفتن الضريبي المصري عندما سمح بخصم الضرائب الأجنبية المسدة عن بنود هذه الإيرادات المتحققة في الخارج لم توطني في مصر، والمدفوعة في بلد مصدر الإيراد فإنه لم يقصد بذلك إضافة، عناصر التشخيص على ضريبة القيمة المضافة، وإنما تقصد بهذا الخصم تجنب الازدواج الضريبي الغولي، وقد يكون مدفوعا إلى ذلك باتفاقات دولية.

خامساً: فيما يتعلق بعوائد (فرائد) الدين أي ما كان يرعاها وعوائد الردائع والتأمينات التقديمة والسلفيات، متى كانت هذه الديون والسلفيات والردائع والتأمينات التقديمة مطلوبة لأشخاص طبيعيين متيسين عادة في مصر، حتى ولو كانت العوائد ناقبة من أموال مستمرة في الخارج^(١)، فإن الإيراد الماضع للضربيه من هذا البند يتحدد بالمجموع الكلى لهذه العوائد دون خصم أية ثنيات تكشفها المسؤول في بيل المصيل عليها، ولا يتوقف فرض الضريبة على هذه العوائد على أن قيد أو شرط يتعلق بنوع الدين أو يشخص الدائن أو يدل على مشروعية العائد أو وصفه عند طرق علاقته الدين.

(١) أو كانت عوائد الدين وردائع والتأمينات لها مصر ومطلوبة لأجانب غير مقيمين هادمة في مصر.

فأجرة العقار المرهون رهنًا حبازياً خصماً لقرض أو دين تعتبر عائداً لهذا الدين وتخصّص
للضريبة.

ومرة أخرى يُخصّص المقتنٌ عوائد الودائع النقدية للأذون باستعمالها بعفونى
أنواعها لضريبة القيمة المترولة، ولا ندري لماذا يصر المقتن على ذلك هنا ثم يعود في بعض
هذه العوائد في المادة التالية مباشرة، حيث تنص المادة ٦/٨ على أن: يعفى من
الضريبة: عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنك الخاضعة لاشراف البنك المركزي
المصري، ويصناديق توفير البريد.

وقد كان الأحرى بالمقتن أن ينفع عن نوع هذه الودائع الواردة بالمادة ٥/٦،
٢/٧، ٥ من المذكورين لسنة ١٩٩٢ لأن الوجهة المالية غير المأذون باستعمالها
لاعائد لها، إنما يستحق هذا العائد عن الربيعة المأذون باستعمالها وهي التي تتحول
في فقه أعمال البنك إلى قرض، وهي التي يمكن أن تدخل السحب عليها للقرض بمجرد تو
شجيعية أحياناً، أو تكون مستحقة لعائد ثابت أو متدرج أحياناً أخرى، ومادام المقتن
قد أعنى عائدها فلماذا يصر على إخضاع جوازها؟

ويستحق الضريبة على عوائد الدين والودائع والتأمينات بغير الوفاء بهذه
العواائد مهما تكن الصورة التي يتم بها الوفاء، أي سواء تم في صورة الدفع النقدي، أو
اتخذ شكل المقاصة بينها وبين ما قد يكون الدائن بها ملتزماً بأداءه للدين بها، أو
اتخذ أي صورة أخرى من صور الوفاء.

وفي حالة تسديد كل أو بعض الدين دون العوائد، يستحق الضريبة على أساس
أن العوائد قد سددت أولاً، وذلك حتى يقضى المقتن على أي اتفاق صوري بين الدائن
والدين بما، تهرباً من دفع الضريبة إلا إذا استطاع الدائن (الموال) أن يثبت بالدليل
القاطع أنه تنازل لمديته عن هذه العوائد، فإذا أطماه مصلحة الضرائب إلى دعوى
الموال في ذلك فلا مانع من إعفائه من الضريبة عن القدر المتنازل عنه ولا يسري الحكم
المتقدم على الدين الذي تخضع بحكم قضائي، ولا على التسديدات التي تم بطريق
الشورين القضائي.

والأصل فيما يتعلق بهذا الإبراء أنه إذا لم يكن للدين عائد يأن كيانت قرضاً
حسناً أو كان لها عائد ولم يف به الدين فلا تستحق الضريبة عنه، وقد قضت محكمة
النقض بأن المناط في استحقاق الضريبة على فوائد الدين، هو الوفاء بهذه القراءة

مهما تكون الصورة التي يتم بها هذا الرفقاء، فإذا استحقت الفوائد ولم يرف بها المدين فلا تستحق الضريبة، ولا محل للتبعدي عنها نص عليه القانون من أنه (في حالة تسديد كل أو بعض الدين دون لتوائده 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 بالواقعية المنشطة للضريبة وهي وفاء المدين بالفوائد منه مما تken صورته^(١).

وعلى مصلحة الضرائب أن تتحقق كل حالة على حدة يتم فيها اختلاف العائد أو القاعدة في عقد الدين أو السلعة عن طريق تعليله على أصل الدين في سند القرض أو السلعة تفادياً من القانون المعمم للربا الفاحش، أو بفرض التهرب من الضريبة، فإذا ثبتت للمصلحة أن عدم ذكر الفوائد في عقد القرض أو السلعة كان يقصد التهرب من الضريبة، فإن الضريبة تربط على أساس العواند (اللتوائده) التي حصل عليها الدائن فعلاً (تعليمات تفسيرية رقم ٢ في ٤/٢/١٩٩٤)^(٢).

صادساً فيما يتعلق بالإبرادات الآتية:

- ١- مقابل المضرور الذي يدفع للمساهمين باتفاقية انتقاد الجمعيات العمومية.
- ٢- كل ما ينبع لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساعدة والتوصية بالأسماء وذات المسؤولية المحددة التابعة للقطاع الخاص والخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.
- ٣- كل ما ينبع لأعضاء مجالس الإدارة المتسلفين والمديرين الفعليين في الشركات المتقدمة في مقابل عثتم الإداري فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه لكل منهم في العام بالشروط السابق ذكرها.

(١) الطعن رقم ٧٠٤ سنة ٤٢ في جلسة ١١٧/٥ ١٩٨٤، الطعن رقم ١٠١ سنة ٤١ في جلسة ١٩٨٤/٥/٦.

(٢) /أحمد محمره حسني، قضايا النافع الضريبي، ص ٥٠، مرجع سابق.

(٣) أ.د/ زكريا سعيد بيromي، ص ١٢٦، مرجع سابق.

٤- ما يزيد على ثلاثة آلاف جنيه سنويًا من بدلات التسبيل والاستقبال التي يحصل عليها أعضاء ورؤساء مجالس الإدارة المنتدبين والمديرون الفعلىون في الشركات المتقدمة.

٥- ما يؤخذ من أرباح الشركات الخاصة لأحكام القانون ٤٢ لسنة ١٩٧٤ باصدار نظام استثمار رأس المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة، وما يؤخذ من أرباح الشركات العامة في مجال تلقى الأموال لاستثمارها الخاصة لأحكام القانون ٦٤٦ لسنة ١٩٨٨ وما يؤخذ من أرباح الشركات الخاصة لأحكام القانون ٢٣ لسنة ١٩٨٩ باصدار قانون الاستثمار، وما يؤخذ من أرباح شركات قطاع الأعمال الخاصة لقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ لصالح رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة غير المنتدبين، والمنتدبين والمديرين الفعلىين من مرتبات ومكافآت وأجور ومتزايدة نقدية وعusive وبدلات الخصوص وطبيعة العمل وغيرها من بدلات التسبيل والاستقبال والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها، بالشروط والأوضاع المائلة لنظرائهم في شركات المساحة التابعة للقطاع الخاص وفي شركات التوصية بالأسهم ذات المسئولية المحدودة الخاصة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والسابق بيانها.

ويتحدد الابراد الخاضع للضريبة في هذا البند بقيمة المبلغ الذي يحصل عليه المستفيد بالفعل، وفقا للأوضاع السابقة بيانها، دون خصم أية نكاليف أتفقاها المستفيد في سبيل الحصول على هذا الابراد.

الفصل الثالث

حالات الاعفاء من الضريبة على إيرادات إعوام التموال المترتبة

محصرت المادة السابعة من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إيرادات القيمة المضافة
المغفاة من الضريبة المرجحة على دخل الأشخاص الطبيعيين في سبعة بنود
الإيرادات هي على الترتيب الذي أورته المادة المشار إليها:

**أولاً؛ العوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة للحسابات التي تفتح تنفيذاً
لاتفاقيات الدفع بشرط المعاملة بالمثل.**

نلاحظ في هذا الاعفاء ملاحظة هامة هي: أن المكان الضريبي المصري خرج بهذا
البند عن المبدأ الذي التزم به من حيث فرضها على دخول أو إيرادات الأشخاص
الطبيعين فقط، وهذا الاعفاء خاص بالعوائد التي تقوم الحكومة المصرية بدفعها للدولة
أخرى على ما قد يكون لهذه الدولة الأجنبية من أرصدة دائنة عبارة عن حسابات
افتتحتها هذه الدولة بنا، على اتفاقية للدفع مع الحكومة المصرية منحتها اعفاء ضريبياً
لأرصدة فروعها وتسهيلاتها الائتمانية في عمليات التجارة الدولية مع مصر، فمما عادة
للعرف الدولي، ولماحة الحكومة المصرية إلى دفع قيمة حوارتها الخارجية مع هذه الدولة
(وارداتها) عن طريق التمهيدات الائتمانية، لا عن طريق الدفع النقدي الفورى، وقد
اشترط المكان لتمتع الأرصدة الدائنة للدولة الأجنبية بهذا الاعفاء عدداً من الشرط
منها:

١- أن تكون ناتجة عن تنفيذ اتفاقيات دفع معقدة 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، توائد الأرصدة
المصرية لديها من الضريبة على الدفع فيها.

٣- ألا يتعدي هذا الاعفاء دائرة عوائد هذه الأرصدة المستحقة بغض النظر عن اتفاقيات
الدفع بين الطرفين، إلى عوائد مدبريات أخرى لا تشملها هذه الاتفاقيات.

والحكمة من تغیر هذا الاعفاء هي مراعاة حاجة الدولة في مرحلة التنمية الى الحصول على القروض والتسهيلات الائتمانية، وبالتالي إلى عقد اتفاقيات دفع مع الدول الأجنبية، لتنشيط حركة التجارة الدولية خاصة في نقل التكنولوجيا الأجنبية واجراء المعاشرة بين قيمة واردات مصر من دول الاقاقية وصادراتها اليها. وقد يؤدي فرض الضريبة على عوائد الأرصدةفائقة المتقدمة إلى اعجم الدول الأجنبية عن منح تسهيلات ائتمانية في علاقاتها التجارية مع مصر، وبالتالي تضرر مصر إلى دفع قيمة وارداتها على الفير و هو ما قد يضر بالنشاط الاقتصادي خاصه في مرحلة التنمية.

ثالثاً: ومن ينوي إيرادات روس الأموال المتقدمة المفادة من الضريبة: عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة، أو وحدات الادارة المحلية أو الهيئات العامة، أو شركات القطاع العام من مصادر خارج مصر.

استخدم المفزن الضريبي المصري هذا الاعفاء كفرع من المخوازن الضريبية على غرار ما يحدث في القانون المقارن للحصول على روس الأموال الأجنبية الازمة لعمليات التنمية الداخلية، إذ من معروقات هذه التنمية في الدول النامية بصفة عامة نقص مواردها من النقد الأجنبي، ورغبة من المفزن الضريبي المصري في حصول الحكومة ووحداتها الادارية والاقتصادية على احتياجاها من النقد الأجنبي اللازم لعمليات الاستثمار والتنمية أعني من ضريبة ايرادات القيمة المتقدمة الرطبة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية الخارجية، بشرطين رئيسيين هما:

١- أن يكون المقترض هو الحكومة أو إحدى الجهات الواردة في النص على سبيل المقرر.

٢- أن ترد هذه القروض والتسهيلات الائتمانية من مصادر خارج مصر، يعني أن يكون المستحق لها أجنبيا غير مقيم في مصر سواء كان دولة أجنبية أو جهة اقراض دولية أو أجانت مكتتبين في القروض المصرية الخارجية، والتسهيلات الائتمانية عبراء عن ثمان 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 المفزن برجيمه كذلك عن نطاق الضريبة الموحدة على وغل

الأشخاص الطبيعيين، حين أطلق مصر القرض والتحصيلات الائتمانية الأجنبية، إذ يترتب على هذا الالتفاق أنه رعاها كان المصدر وبالتالي المستحق لهذا العائد دولة أجنبية أو جهة اقراض دولية.

ثالثاً: ومن بهذه إيرادات رعوس الأموال المقرولة المفادة من الضريبة الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنيه المصري، والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي.

رغبة من المذكرة الضريبى المصرى لى اجتماع مذكرة المصرين العاملين لمصر الخارج من النقد الأجنبي، وتشجيعها لغير المصريين على فتح حسابات حرة لهم بالنقد الأجنبي فى البنك المركب، واجتذاباً لذكريات المصريين من النقد المعلم، أعنى المذكرة الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنيه المصرى والفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي من المخصوص لضريبة إيرادات رعوس الأموال المقرولة.

والحسابات الحرة هى حسابات يفتحها البنك التجارى إما الشخص مقيم فى الخارج ليتمكن من تحويل عمارات أجنبية إليها، أو الشخص مقيم فى مصر لمدح فى تقداً أجنبياً أو مصرى، مع إلزام صاحب الحساب بتنفيذ إفوار على كينة العملات الأجنبية التي يودعها فى هذا الحساب.

أما الحسابات الخاصة فهى حسابات يفتحها البنك التجارى لأى شخص مقيم فى مصر لمدح فيها عمارات أجنبية دون أن يقر بذلكيتها، وقد ألغت هذه الحسابات بقرار السيد وزير الاقتصاد الصادر بتاريخ ١١١٩٨١/٩/٢٣.

ونلاحظ على هذا الاعفاء ما يلى:

- ١- أن المذكرة الضريبى فى ظل القانون الجديد ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد وسع من نطاقه إذ كان فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨٢ قاضراً على الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنيه المصرى، والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي^(١). ومعلوم أنه يوجد في الجهاز المركب المصرى بنوك لا تتعامل بالفائد،

(١) أ.د. حسن كمال من ٢٩، مرجع سابق.

(٢) المادة ٤/٤ من القانون ١٥٧.

ولما تناولت المشاركة في الأرباح والخسائر (البنك الإسلامي وفروع المعاملات الإسلامية للبنك التجاري) وقد كان من المقرر التفرقة في المعاملة الضريبية بين الفوائد المستحقة عن هذه المسابات لدى البنك التجاري، والربح الناتج عن المشاركة بنفس أرصدة هذه المسابات لدى البنك الإسلامي، لذلك أحسن المدقق صنعاً عندما نص على اعتبار العائد أو الناتج أيها كانت صفتة أو تسميتها لهذه الأرصدة.

٢- كما نلاحظ كذلك أن النص المأمور بهذا الاعفاء لم يشترط حداً أدنى أو أقصى لهذه المسابات، ولم يضع شرطاً خاصاً بجنسية صاحب الحساب أو إقامته، غير أنه سرى في التمتع بالاعفاء في أرصدة المسابات المقررة بين النقد الأجنبي والوطني وقصر التمتع به في أرصدة المسابات الخاصة على النقد الأجنبي فقط.

٣- ولا بدri إن كان إيداعنا لهذه الملاحظة في محله أم أنه فرط تغزّل من عمليات غسل الأموال القذرة، وما يتزعم على ذلك من ضرر بالغ بالاقتصاد القومي والقيم والمعايير الاجتماعية المصرية، ونعتقد أن المقادير الضريبية قد وازن جيداً بين المخاطر المالية والتكلفة الاجتماعية والاقتصادية المترتبة على منحه وبين العائد الاقتصادي المتزعم على منهجه.

٤- كما نلاحظ أن مناطق هذا الاعفاء، إنما هو بمكان الاستثمار بالنسبة للدائن بهذه الأرصدة والمسابات، لإن الاعفاء قد تقرر أساساً لتجميع المدخرات الضرورية لخطة التنمية في مصر، وليس لشخص الدائن أو الدين اهتمام في تقريره، وإنما على ذلك فلو أن مصر بها فرعاً كيان أو شركة أو جهة، أو مقبراً في مصر أقامه معاهدة الفرض أموالاً من الخارج واستثمرها في الخارج فإن الإبراء الناتج يخضع للضريبة، ولا ينبع الدائن بهذا الاعفاء، لمجرد كون الدين مصر.

وابعها: ومن ينوي إبرادات روس الأموال المدقونة المعرفة من الضريبة: عوائد السندات التي تصدرها شركات التأمين المصرية التابعة للقطاع العام أو الخاص، بما لا يزيد على معدل العائد الذي يقرره البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنك، لأجال تأمين آجال السندات، وذلك بشرط أن تطرح السندات المشار إليها للأكتتاب العام، وأن تكون أشهر الشركة المصدرة لهذه السندات مقيدة في سوق الأوراق المالية.

قد توسيع الشركة المساهمة في نشاطها سواء باشتراك فروع أو خطوط انتاج

جديدة، وعندئذ تحتاج إلى روس أموال لمواجهة هذا التوسيع علاوة على رأس مالها وما قد يتوفر لديها من احتياطي، وتستطيع الشركة الحصول على هذه الأموال بأحد طريقين هما: ١- زيادة رأس المالها باصدار أسهم جديدة. ٢- الاقتراض من البنك أو من الجمهور. وعند اقتراضها من الجمهور فإن القرض يتم عن طريق طرح سندات متساوية للجمهور، وعند اقتراضها من المساهمين فإن القرض يتم عن طريق طرح سندات في هذه الحالة حتى دائن خامله أو لصالحه على عكس الأسهم التي مثل حصة شريك في رأس مال الشركة، فالمساهم شريك وحامل السند دائن له الحق في استرداد قيمة السند في موعد محدد وفي تقاضي القاعدة المقررة له آيا كان المركز المالي للشركة ولم ضمان عام على أموال الشركة. وعادة تفضل الشركات المساهمة عند حاجتها إلى روس أموال جديدة الاقتراض عن طريق طرح سندات للأكتتاب العام، حتى تتجنب شروط وقوف الاقتراض من البنك من جهة، وحتى تتجنب من جهة أخرى زيادة عدد المساهمين وزحامتهم للمساهمين القدامى في أرباح ومرجومنات الشركة عند جلوسها إلى زيادة رأس المال باصدار أسهم جديدة، وربما تساير عند تنظيمها طرح سندات للأكتتاب العامرغبة جمهور المدخرين بفضيل الأكتتاب في السندات على شرا، الأسماء لأن السندات تضمن لهم غائدة ثابتة وتجنيبهم تحمل مخاطر الشركة^(١).

والنص الذي معنا يعنى القاعدة على السندات التي تصدرها شركات المساهمة المصرية آيا كان القطاع الاقتصادي الذي تتبعه أي سوا، كانت تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص، وحكمة هذا الاعفاء مزدوجة، فهو قد يهدف إلى معاونة حاملي سندات القرض في شركات المساهمة بالمودعين لدى البنك التجاري في المركز المالي والضربي، وكما أعنى الم yan الضريبي مودعي البنك من ضريبة القيمة المضافة على ما يحصلون عليه من عائد، فقد أعنى كذلك عوائد سندات الشركات المساهمة. كما أن الم yan قد يهدف كذلك من هذا الاعفاء إلى تشجيع المواطن على الاكتتاب في سندات الشركات المساهمة، تشجيعا لهذا الشركات ذات الأهمية النسبية لل الاقتصاد القومي على زيادة نشاطها، علاوة على أن الم yan قد أعنى عوائد الأسهم في هذه الشركات من الضريبة على إيرادات القيمة المضافة، وليس أقل من مساواة حلة المنداد بهم في هذا الاعفاء، تشجيعا منه على إقامة مثل هذا النوع من الشركات.

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

وله أشرط المكان للتنبيه بهذا الاعنة.

- ١- لا يكون العائد (الفائدة) المقرر على هذه السندات أعلى من العائد الذي يقرره البنك المركزي على الودائع لدى البنوك التجارية لأجل تمويلي أحوال هذه السندات، والحكماء من هذا الشرط من: أن يتراوح الاستثمار في شراء سندات شركات المساعدة مع الاستثمار في مجال ايداع التقدود لدى البنك. وتطبيقاً لذلك فإنه: إن مساوية لها، لكن أجل استحقاق هذه السندات أقل من الأجل الذي تقدر على أساس سعر الفائدة المساري لدى البنك التجارية، فإن العائد المتز على هذه السندات ينبع في الحالين لضريبة القبض المتباينة بقدار الزيادة المتجلبة فيه، وذلك تماهاً مع غرض المقتن من تقرير هذا الاعنة..
- ٢- أن يتم إصدار هذه السندات بطريقة الاكتتاب العام المباشر، يعني أن تطرح إصدارها بطريقة الاكتتاب المغلق الذي يقتصر شراؤها فيه على المؤسسين القائمين فقط، فإن عائدها لا ينبع من الضريبة.
- ٣- أن تكون أسهم الشركة المصدرة لهذه السندات مقيمة في سوق الأوراق المالية، وذلك حتى تشكل ضماناً عاماً أكبراً ل حقوق المكتتبين في هذه السندات باعتبارهم دائرين للشركة المصدرة.
- ٤- أن تكون الشركة المصدرة لهذه السندات شركة مساهمة مصرية أيها كان القطاع الاقتصادي الذي تتبعه، ومن ثم فإنهما إن كانت إحدى شركات الأتمارال أو الأشخاص الأخرى فلا اعتناء، لانتفاء الغرض منه.
- خامساً: ومن بنود إيرادات دعوة الأموال المتقدمة المقيدة من الضريبة: عوائد السندات التي تصدرها بنوك القطاع العام، وكذلك عوائد السندات التي تصدرها البنوك التي يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠٪ والمتعلقة لدى البنك المركزي المصري، متى كان إصدار هذه السندات بهدف غويل مشروعات داخل مصر.
- يختص هذا الاعنة، بعوائد السندات التي يصدرها نوعان من البنوك المصرية

هـ: ٤- بنوك القطاع العام سواه كانت مجازية أو مستحصصة، ولم يشترط المقرر لاعداً، عائد سندات هذه البنوك آية شروط خاصة برأس مال هذه البنوك أو بنشاطها.

٥- بنوك القطاع الخاص أي بنوك الاستثمار المشاة وفقاً لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤، وقد اشترط المقرر لاعداً، عائد سندات هذه البنوك من ضرورة إبرادات القيمة المتولدة أن يساهم رأس المال العام بأكثر من ٥٪ من رأس مال هذه البنوك، وأن تكون سجلة لدى البنك المركزي، يعني أن عائد نشاطها تحت إشراف البنك المركزي المصري.

وقد أشترط المقرر لاعداً عوائد السندات الصادرة عن هيئتين التوزيع من البنوك أن يكون إصدارها بهدف تمويل مشروعات داخل مصر، ونظمتها لذلك فإن تم إصدار هذه السندات بهدف تحقيق وظائف البنك الأخرى أو تمويل مشروعات تنمية خارج مصر خصصت عوائدها للضريبة.

ويلاحظ أن المقرر اكتفى بتحديد هدف الإصدار، ولم يحدد طبيعة المشروعات التي يتم الإصدار بضرره تمويلها كما لم يحدد قطاع ملكيتها، لكن ينفهم من هذا الشرط أن توجه حصة الإصدار بالكامل لتمويل مشروعات داخلية، وعليه لأن وجه البنك جزء المصلحة لتمويل مشروعات داخلية وإنما إلى البابي للاستغدام في أغراض أخرى اقتصر الإعفاء على السندات التي وجهت حميتها لتمويل المشروعات الداخلية.

سادساً: ومن يسود الإبرادات المعندة من الضريبة كذلك: عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لاشراف البنك المركزي المصري، وبصياغة توقيف البريد.

يتعلق هذا الأعفاء، كما هو واضح من النص السابق بعمرانه الودائع التتدية المصرافية المأذون باستعمالها التي تحول بهذا الإذن إلى قرض كما يرى جانب كبير من فقه القانون التجاري، سوا، وكانت هذه الودائع لأجل أو باختصار سابق، والوديعة لأجل هي: صلح تقدير يردده العميل لدى البنك التجاري ولا يكرر له الحق وفقاً لعقد الإيداع في سحبه أو سحب جزء منه خلال فترة الإيداع المتفق عليهما، ولا انتفع البنك من أصل الوديعة عند كسرها من قبل العميل مثلما يساوي سعر المائدة فيما لو اقرض العميل من البنك، وتشجيعاً من البنك لتلئيم هذه الردانع نظرها لما توفره من استقرار لعمليات البنك فإنها تفتح المؤذنين بفائدة أو عائدًا متواهاً يعادله البنك المركزي.

أما الوديعة باخطار فهو: ودائع ليس من حق العميل سحب أى جزء منها أو سحبها كاملاً إلا بعد إخطار البنك برغبته قبل السحب بفترة يتفق عليها مقدماً وتنص على ذلك المدة التي يدفعها البنك على هذه الودائع بتفاوت قيمة الوديعة ومدة الابداع ومدى حرية البنك في التصرف فيها.

كما يتعلّق هذا الاعفاء كذلك بغيراند أو عوائد حسابات التوفير سواء بالبنك أو بمناديب توفير البريد، إلا أن المقتن قد اشترط لاعفه، عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنك من الضريبة أن تكون البنوك المودع لديها خاضعة لاشراف البنك المركزي المصري، وطبقى بناء على هذا الشروط ألا يسرى الاعفاء على عوائد الودائع وحسابات التوفير لدى البنوك الأجنبية غير الخاضعة لاشراف البنك المركزي المصري.

ويلاحظ أن المقتن لم يشترط للتمتع بالاعفاء المقتضى به شروط تتعلق ببطاق العائد أو شخصية المودع أو نوع الصلة أو مدة الابداع.

سامعاً: ومن بنود الإبرادات المفخمة كذلك من الضريبة: المزايا النقدية أو العينية التي يحصل عليها المتأمين أو المدخر عن طريق المسحب الذي تجريه شركات التأمين أو الادخار.

يحملن هذا الاعفاء بكلفة المزايا أى الجرائم وغيرها من المخالفات النقدية أو العينية التي يحصل عليها المستأمين بكلفة أنواع التأمين، أو تلك التي يحصل عليها المدخر بكلفة أنواع الأربعة الادخارية، من خلال عمليات السحب أو القرعة التي تجريها شركات التأمين، أو جهات الادخار العاملة في مصر سواء كانت مصرية أو فروعها لشركات أجنبية.

ويلاحظ على هنا الاعفاء أن المقتن لم يشترط في محله سوى متعد للمستحق عن طريق المسحب أو القرعة دون اعتبار لقيمة المجازة أو عدد مرات الفوز بها أو طريقة السحب.

ويرى البعض^(١) ملاحظة جديرة بالأخذ عند أن المقتن الضريبي عندما صالح في المادة السادسة الإبرادات الخاضعة للضريبة وحصرها في أحد عشر بندًا من بنود الإبراد

(١) أ.د. محمود السيد الناغي - الضريبة المرجحة - مكتبة الجلاء بالتصور، ص ٢٦.

وعندما عالج في المادة الثامنة الإيرادات المغفاة من الضريبة في سمعة بنود، كان يعزى
في هاتين المعامالتين الترتيب المطبق، حيث يصعب في بشره المادتين المتقدمتين الشهانية
عشر إيجاد علاقة بين البترو المتتابعة، في الوقت الذي يظهر فيه التشابه بين بنود
متباينة.

وقد كان بإمكان المدقن تجسيم وترتيب وتوزيع هذه البنود في مجموعات
متباينة فقد كان يمكنه مثلا وضع الإيرادات الخامسة للضريبة في ثلاث مجموعات
على النحو التالي:

مجموعة (١) : عوائد المستدات والقروض والديون والودائع وتشمل البنود ٦، ٢، ٥،

مجموعة (٢) : نتاج التعامل مع الخارج وتشمل البنود ٣، ٤، ٦.

مجموعة (٣) : ما يحصل عليه المساهمون رؤوسا، وأعضاء مجالس الإدارة في
شركات الأموال والاستثمار وتشمل البنود ١١، ٩، ٨، ٧.

كما كان يمكن وضع الإيرادات المغفاة من الضريبة في مجموعتين على النحو
التالي:

مجموعة (١) : عوائد المستدات والقروض والديون والودائع والمدخرات، وتشمل
البنود ٢، ٤، ٥، ٧.

مجموعة (٢) : عوائد أرصدة الحسابات الدائنة بالبنوك، وتشمل البنود ٦، ٣، ١.

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

مجموعة (١) : إنفا، عوائد التسجيل الخارجي (البند ٢، ١).

مجموعة (٢) : إنفا - عوائد المدخرات لدى البنوك وشركات التأمين والشركات
المساهمة (البند ٣، ٤، ٥، ٧).

الفصل الرابع
الحكم ربط وتحصيل الضريبة
على إيرادات رءوس الأموال المنقولة

بعد أن فرغنا في الفصول الثلاثة المتقدمة من بيان إيرادات رءوس الأموال المنقولة التي تصرى عليها ضريبة الدخل المرددة، ومن تحديد ما يدخل من هذه الإيرادات في دعاء ذلك الضريبة وما يخرج عن هذا الرعاء من إيرادات بعض المقتن على إغفالها، ننتقل في هذا الفصل إلى بيان ما يلى:

- ١- سعر الضريبة - ٢- الواقعة الشائنة للضريبة - ٣- محل الالتزام بالضريبة
- ٤- نطاق الالتزام بدفع الضريبة - ٥- الأمورات المخصصة بتحصيل الضريبة، وطرق التحصيل، وسوف نتناول كل موضوع منها في مبحث خاص على الترتيب السابق.

المبحث الأول
سعر الضريبة على إيرادات
رءوس الأموال المنقولة

أخصم المقتن الضريبي المصري إيرادات رءوس الأموال المنقولة الذي سبق له تحديدها بمقتضى المادة ٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ لضريبة ذات سعر نسبي موحد على إجمالى هذه الإيرادات، يبلغ وفقاً لنص المادة ٩ من القانون المشار إليه نسبة تعادل ٢٢٪ من إجمالي كل إيراد تصرى عليه الضريبة. وقد بدأ العمل بهذا السعر اعتباراً من أول يناير ١٩٩٤، ويلاحظ في ذلك أن إيرادات رءوس الأموال المنقولة كانت تخضع في غل القوائم السابقة على العمل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ لعند من الضرائب الأصلية والإضافية التي كانت تصل في مجموعها إلى ما يزيد على ٦٠٪ من قيمة دعاء الضريبة، إلا أن القانون الجديد بمقتضى المادة الثالثة من قانون اصداره قد ألغى ضريبة الجهد المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٧٣، وضريبة الدفاع والأمن القومي المقروضتان بموجب القانونين ٢٧٧ لسنة ١٩٦٦، ٢٢ لسنة ١٩٦٢، كما ألغى كذلك الضريبة الاضافية بدوائر المعاملات التي كانت تفرض كümبة من الضريبة الأصلية المقررة لصالح المحليات، وبمعنى المقتن بالفانه لتلك الضرائب الاضافية قد خفف من دعاء الضريب على إيرادات رءوس الأموال المنقولة^(١).

(١) يلاحظ أن هذا السعر ليس متوايا، وإنما هو نسبة من كل توزيع أو تدبير يتم وتندرج تحت لى بند من بند المادة السادسة السابق بيانها.

المبحث الثاني
الواقعة المشتلة للضريبة ابراادات
رموز الاموال المتنقلة

من الواضح طبقا لنص المادة ٧، A، السابق بيانهما من القانون ٦٨٧ لسنة ١٩٩٣ أن المفزن لم يدخل كل ما ينبع عن رموز الأموال المتنقلة في الوعاء الخاضع للضريبة حيث ألغى بمقتضى المادة ٩ سبعة ابراادات من ناتج هذه الأموال، كما لم يخضع بمقتضى المادة ٨ لنفرضية إلا ما تم توزيعه بالفعل على المستفيدين من هذه القيمة.

وتعنى الواقعة المشتلة للضريبة، اعتبريات أو مناسبة أو شروط تولد دين الضريبة في ذمة الممول لصالح الخزانة العامة، وهي تختلف بحسب نوع الابرااد الذي تفرض عليه الضريبة، ويتولى القانون الضريبي تحديدها بما يتناسب مع طبيعة ونوع كل ابراد على حدة، ونظير أهمية تحديد الواقعة المشتلة للضريبة من عدة وجوه هي:

- ١- من ناحية تحديد سعر الضريبة الواجب التطبيق، وتبعد أهمية ذلك فيما لو تغير سعر الضريبة في الفترة التي تقع بين توزيع الابرااد والسداد النعلى أي توريد دين الضريبة للخزانة العامة.
- ٢- من ناحية بده سريان مدة التقادم المسقط لحق الخزانة في محصيل الضريبة، حيث تحدد الواقعة موعد سداد الضريبة ومن ثم بده ونهاية التقادم المسقط.
- ٣- ومن ناحية تحديد نطاق الضرائب والاغفاء، من الضريبة، حيث يتحدد الضرائب أو الاغفاء من الضريبة بمقتضى أحكام القانون العام ومتى تحقق الواقعة.

وقد حددت المادة ٩ من القانون ٦٨٧ لسنة ١٩٩٣ الواقعة المشتلة للضريبة ابراادات القيمة المتنقلة بما نصت عليه من سريان الضريبة عند كل توزيع أو سداد لأي من الابراادات المنصرف عليها في المادة ٩ من هذا القانون، ويقصد بهذا التوزيع أو السداد: وضع الابرااد المزمع تحت تصرف المستفيد حتى ولو لم يقعنه بالفعل، إذ يعود وضعه تحت تصرفه، وعدم المحبولة بيته وبين قيمته يتحقق الآثار المادية، فينشأ حق الدولة في محصيل ثمارتها منه.

وتحتفل الراقة المنشية الضريبية بآيرادات القيم المقوولة بتحقق شرطين هما:

- ١- وجود تزويق أو سداد لأى بند من البند الأحد عشر الوارد بال المادة السادسة سوا، أكان الآيراد الموزع أو المسدد مؤقتاً أو نهائياً، دونها أو عرضها في صورة نقدية أو عينية، مباشرة أو غير مباشرة، وسرا، كان التزويق حقيقياً أم صورياً.
- ٢- أن يترتب على هذا التزويق اثراء لنمة المستفيد أى زيادة إيجابية في ذاته المالية، وبتحقق ذلك بوضع الإبراء تحت تصرفه، سوا، قبضه بالفعل في مواجهة استحقانه، أو تأخر قبضه له، أو قبضه حكماً كـما لو قيد الإبراء الموزع لحساب المستفيد في آية جهة.

المبحث الثالث

محل الالتزام بدين الضريبة

يختلف الالتزام بدين الضريبة، عن الالتزام بدفعها أو توريدها لصالحة الضريبي، فقد يدفعها أو يوردها شخص لحساب غيره، وكتباعدة عامية 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»، والمدان هنا هو: صاحب الرغبة المالية أو النصيب أو الدين أو الوديعة أو التأمين النقدي، وكذلك رؤساً، وأعضاء، مجالس الإدارة في شركات المساهمة العادي والمتدین، والمدربون 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، نهذا، جميعها ضمن الدائنين لهذه الشركات بناتج عملهم.

وقد منع المفهوم الضريبي بوجوب النص المتفقم أى دفع مستتر لأى عائد على القيم المتنقلة بقدر الضريبة المستحقة، كما أنه قد حدد المسئولية عن دفعها فإذا قصر المفترض قانوناً بتوريدوها، فإن هذا التقصير يخضع الدائن للمسؤولية عن عدم الدفع من حيث كونه الملتزم قانوناً بدين الضريبة.

ولم يكتفى المفهوم الضريبي المصري في شأن تحديد محل الالتزام بدين الضريبة بالنص على انقطاعها من الدائنة المالية للدائن بآيرادات القيم المقوولة السابقة بيانها وإنما

الازم الدائن بأن يوردها بنفسه إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه للإيراد، إذا كان هو الدائن الأصلى بالابراء المخاضع للضريبة، وكان هنا الإبراد لقى مالية أجنبية خاضعة للضريبة فى مصر، كما ألزم كل من يشول أو ينتقل إليه دين ذو عائد منها تكن الطريقة التي أكد أو انتقل بها الدين بأن يتتحقق من توريد الدائن الأصلى أو المجهة المرغبة للإيراد بحسب الأحوال للضريبة إلى المأمورية المختصة، وإلا كان مستولا عن المبالغ التي لم يتم حجزها وتوريدها فى المراجيد المقررة، وذلك دون الاخلال 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 بالإبراد على النحو السابق بيانه، أو الغير من الجهات التي نص عليها المقتضى.

وقد خاطب المقتضى في الماد من ١٦-٩ من القانون ١٨٧ ثلات جهات من الغير بتوريده ضريبة إيرادات التأمين المتولدة نيابة عن الدائن الأصلى لها، وتنص هذه الجهات بالإبراد المخاضع للضريبة بواحد من وجوه ثلاثة هي:

- (أ) انتاج الابراء المخاضع للضريبة.
- (ب) تحصيل هنا الإبراد نيابة عن الدائن.
- (ج) خلف الدائن والمدين.

وسوف تبحث نطاق الالتزام بتوريده الضريبة بالنسبة للدائن وللغير فى مطلبين.

(١) راجع نصوص الماد ١٦، ١١، ٩، ١٠ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

المطلب الأول

الالتزامات الدائنة بدفع (توريده) الضريبة

من ثانية الفصل أن الضريبة التي تجنب بصفتها ببيان أحکامها عن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ومن ثم فإن الدائن بالابراء المخاض لها يكون كفافاً معاً عامة فرداً عادياً، حيث يخضع الشخص المعنوي للضريبة على أرباح شركات الأموال، فضلاً عن أن المقرر قد ألزم كافة الجهات المانحة أو الموزعة لابرادات رحوس الأموال المنقوله الشخص من عليها إلى الماده السادسه من هذا القانون، سواءً أكانت هذه الجهات هيئات أو شركات أو منشآت أو جهة أخرى وطنية بأن تمحى مما يكون عليها دفعه من العروائد وغيرها من الابرادات المنصوص عليها، نسبة تعادل ٣٢٪ من إجمالي هذه الابرادات، وذلك عند كل توزيع أو سداد، سواءً أكانت المنشآت مقيمة أم غير مقيمة في مصر، وسواءً أكانت هذه التوزيعات تقدمة أم عينية، وقد أوجب المقرر على هذه الجهات توريده بالبالغ المعتبرة للأموال الضريبيه المختصة خلال المدة شهر يوم الأول من الشهر التالي للشهر الذي امتحنت فيه هذه المبالغ طبقاً للأوضاع والإجراءات التي تحدها اللائحة التنفيذية^{١١١}.

ومقتضى ذلك أن يتبع الشخص الدائن الملزمه قانوناً بدفع الضريبة في المول الطبيعى مصرياً كان أو مقيماً في مصر، الذي يحصل على ابراد أو أكثر من الابرادات المنصوص عليها في الفقرات ٣، ٤، ٥ من المادة ٦ من هذا القانون من مصادر خارج مصر، حيث يلتزم هذا المول طبقاً لنص المادة ١٠ من هذا القانون عند حصوله على آية أرباح أو عروائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أتنا، حياة الشركة، أو توائده تصفية ناجحة 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، وكذلك عند حصوله على أي رد أو تسديد أو استهلاك شخص التأسيس أو حصن أصحاب التأسيس قبل حل الشركة أو تحييئتها، وكذلك عند حصوله على آية عروائد أو ابرادات عما يملك من سندات وأوراق مالية أجنبية سواءً أكانت حكومية لم غير حكومية من القسم المالية الأجنبية، بلتزم هذا المول بأن يسدّد نسبة تعادل ٣٢٪

من قيمة هذه الإيدادات التي حصل عليها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمه للإيداد.

كما يلتزم نفس المول المصري أو الأجنبي المقيم في مصر طبقاً لل المادة ١١ من هذا القانون بأن يسلد نفس التسمية وإلى نفس المأمورية وخلال نفس المدة على أي عائد يحصل عليه لما يكون مطلباً له من ذيور في الخارجشرط أن تكون ثابتة باتفاق عقود رسمية بحربة في مصر، أو محربة في الخارج وممثلة بالصيغة التنفيذية في مصر، وفي حالة عدم تسلية كل أو بعض عوائد هذه الديون في موعد استحقاقها فإن هذا المول يلتزم بتسلیخ مأمورية الضرائب المختصة خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق على النموذج رقم ٩ ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به^(١).

المطلب الثاني

الالتزامات الغير بدفع (توريد) الضريبة

على دعوة الآموال المتولدة

قلنا بأن غير الدائن من يلتزم بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب المختصة يتبع وفقاً لثلاثة معايير تبعاً لاعتباره بالإيداد الخاضع للضريبة، وسوف تقوم هنا بتحديد نطاق القوام هنا الغير.

أولاً: الالتزامات الغير من ينحصرن بانتاج الإيداد الخاضع للضريبة: لقد حصر المقام الضريبي هذا الغير المنتج للإيداد الخاضع للضريبة في الهمميات العامة والشركات والمؤسسات والجهات التي لها الحق في إصدار الأسهم والسنداوات وأذون الخزانة وهي الأشكال الرئسمية للأوراق المالية المتوجه لإيدادات تخضع للضريبة، ويندرج تحت أنواع الشركات المتوجه للإيداد شركات المساعدة والتوصية بـالأسماء ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وكذا شركات المساعدة التابعة لقانون الاستثمار وشركات تلقى الآموال والشركات التابعة والشركات التابعة لها على التحو السماق بيانه، وعلى وجه العموم فإن أية جهة متوجه لأى نوع من إيدادات القيمة المنقرضة انتصوص عليها في الماده السادسه من هذا القانون قد ألزمه المقام الضريبي بتوزيع

(١) المادة ٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة المرجدة.

من الالتزامات هنا:

(أ) أن تجيز ما يمكن عليها دفعه من العوائد وفizerها من الإيرادات المنصوص عليها في بند المادة السادسة من القانون نسبة تعادل ٣٢٪ من إجمالي الإيرادات التي تسرى عليها الضريبة عند كل توزيع أو سداد، سواء أكان المستفيد مقيمًا أم غير مقيم في مصر؛ وذلك فيما لو اتّخذت هذه الإيرادات الصورة التقديمة.

أما إذا ثامت هذه الجهات بتوزيع مزاياً أو عيارات عينية، فقد ألزمها المتن بتحصيل قيمتها تماماً وحساب مقدار الضريبة عليها وتوريد إلى مأمورية الضرائب المختصة، لم تحصل مادفعته من ضريبة عن هذه المزايا العينية من المستفيد بأية طريقة، وقد أعطاها المفتر عن استئناف صاحب الشأن (المستفيد) عن تحديد ما عليه مكنته استخدام حق الميس، وهو إحدى وسائل الضمان التي قررتها المادة ٤٦ مدنى لكل من النزاع بأداء شئ أن يمتنع عن التزاميه، مبادئ الدائن لم يفرض الوقاية بالتزام يتعرضاً عليه، بسبب التزام المدين، ومرتبط به، أو ببادئ الدائن لم يقدم تأميناً كافياً للوفاء بالالتزامه هذا.

(ب) أما الالتزام الثاني للجهات الموزعة للإيرادات المنصوص عليها في المادة السادسة من هذا القانون فهو: وجوب توريد المبالغ المتعلقة بأمور الضرائب المختصة خلالخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي احتجزت فيه هذه المبالغ، على أن يقترب التوريد بتقديم التمويق رقم ٨ ضريبة موحدة بعد حل البيانات الواردة به، أو تقديم كشوف شاملة للبيانات الواردة بهذا التمويق وأعتماد هذه التماويف والكشف من رئيس أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير بحسب الأحوال^(١).

ثانية: التزامات الغير من يحصلون بتحصيل الإيراد الخاضع للضريبة: جددت هذا الالتزام المادة ٢٧/١ من القانون ١٨٧ بترخيصه، وبذلك كل شركة أو منشأة تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أي مبلغ من الإيرادات المشار إليها (أى في المادة السادسة) بأن تجيز منه نسبة تعادل ٣٢٪ وتحولها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلالخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر بالنسبة لا يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق، وذلك طبقاً للأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

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

عليها المفتن إزا، توريد دين الضريبة إلى الأمورية المختصة، وذلك على النحو التالي:

آ-الالتزامات خلف الدائن:

يتمدد بخلف الدائن ثباعاً لنص المادة ١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كل من ينول أو ينتقل إليه الدين ذو عائد منها ثمن الظرفية التي آثر أن ينتقل بها الدين من ذمة الدائن الأول إلى ذمة من آثر أن ينتقل إليه، غالبيه والمبررات والوصمة والهبة والعتيدة الجبرى طرق لشنف الملكية، والشرط الموجهي هنا أن يكون الدين الذى انتقل من ذمة السلف إلى خلفه بما ينبع عائقاً أياً كان شكل هذا العائد.

وقد ألزم المفتن خلف الدائن وقت انتقال أو أهلولة الدين إليه بأن يتحقق من أداء سلفه للضريبة المستحقة على العائد الناتج عن هذا الدين، فإذا كان السلف قد أداها فيها ونعت، وإنما المخلف يكون مسؤولاً عن أدائها مستولية شخصية ولا تتحصر هذه المسؤولية في توريد الضريبة المستحقة إلى الأمورية المختصة فحسب، وإنما تقتد إلى ما يتعلق بهذا التوريد من مسؤولية الناخير في الدفع وفي تقديم الإقرار وفي التهرب من الأداة وغافرها من المترتبات التبعية.

بـ-الالتزامات المدين:

لا كان الدين هو أحد طرفي علاقة الدين، وهو في ذات الوقت مصدر الابراء الخاضع للضريبة، ولما كان الدين سواء بأصل الدين أو بما ينبع عنه من إيراد يخضع للضريبة قد يكون هيئة حامة أو إحدى وحدات الادارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية أو المشايخ أو الشركات سوا، تلك الناتجة للقطاع الخاص أو قطاع الأعمال العام أو القطاع الاستشاري أو العاملة في مجال تلقن الأموال لاستثمارها، كما أن الدين كذلك قد يكون فرداً طبيعياً، والأول هو الذي يكون له الحق في إصدار سندات أو قروض، أو متلقى ترددية أو تأمين تقدى، وأما الثاني فهو: الطرف المدين في علاقة الدين أو السلنة العادبة.

ولما كانت المادة التاسعة السابق الاشارة إليها قد حدّدت التزامات المدين الأولى، لذلك عنيت المادتان ١٢، ١٣ من القانون ١٨٧ بتحديد التزامات المدين الثاني إزا،

^{٤٤} تنص المادة ١٢ على أن: ي تكون الدين فيما يتعلق به وائده الدين انظرية لأفراد عديم الجنس

توريه الضريبة إلى المأمورية المختصة عن عوائد ديونه، حيث أن المادة ١٢ اخضمت بتنظيم التزامات الدين إذاً، الديون المطلوبة لأفراد مقيدن في مصر سواه، كانت هذه الديون ثابتة بأوراق عرقية أو غير ثابتة بأباه سندات بهنما تهمت المادة ١٣ التزامات الدين إذاً، الديون المطلوبة لأفراد غير مقيدن في مصر، والمطلوبة لشركة أو شركات أجنبية مركوزها الرئيسي في الخارج وليس لديها فرع في مصر، أنها كان نوع السند الثابت للدين، أي سواه، كان درجة رسمية أو عرقية أو لم تكون هناك أي سندات مشبهة لهذا الدين.

وقد عنى المفهوم وهو يقصد تحديد التزامات الدين في المادة ١٢ بالتركيز على ثلاثة مسائل جوهرية متصلة بالتزام الدين وهي:

١- تحديد شخص الدائن ومحبل اقامته: فحتى يكون الدين ملزماً بما ورد في نص المادة ١٢ يتشرط أن يكون الدائن فرعاً عادياً ومقيداً في مصر، فهو كان بمنكا أو دار تسليف أو شركة أموال مثل، فإذا الالتزام بتربيه الضريبة لا يقع على الدين، بل يقع على الدائن، وكذا لو كان الدائن مقيداً في الخارج فإذا الدين لا يلتزم بضربيه الضريبة وفقاً لنص المادة ١٢، وإنما ولقاً لنص المادة ١٣ التي سيأتي بيانها.

٢- تحديد نوع السند الثابت للدين بكونه ورقة عرقية وليس منحرفاً رسمياً، أو يكون الدين غير ثابت أساساً في أي صوره، وبنا، عليه: فإذا الدين إن كان ثابتاً بمحضر رسمي فإن الالتزام بتربيه الضريبة لا يقع على الدين وإنما على الدائن بالشروط والأوضاع التي يروتها المادة ١١ من هنا التأكيد.

ونتكون ثابتة بأوراق عرقية، أو لم تكن حرفت سندات بها، مكتباً عبد قيادة بتحديد العوائد كلها أو بعضها، أو ضد قبليه بتحديد الدين، أن يعجز من المالك التي يتلزم بأدائها نسبة تعادل ٤٢٪ من إجمالي العوائد المذكورة وأن يوردها إلى مأمورية الضريبي المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية مصحوبة بقرار موسعها طبقاً للأوضاع التي تحدها اللائحة التنفيذية.

وتنص المادة ١٢ على أن: يلتزم الدين بأنه يعجز نسبة تعادل ٤٢٪ من إجمالي العوائد، ويوردها إلى مأمورية الضريبي المختصة في المواءمه وطبقاً للأوضاع المبينة في المادة السابقة، وذلك إذا كان الدين من الأفراد المقيدن في الخارج أو كان الدين لشركة أجنبية مركوزها في الخارج وليس لديها فرع في مصر مهما يكن نوع السند الثابت للدين.

توريه الضريبة إلى المأمورية المختصة عن عوائد دبونه، بيد أن المادة ١٢ اشترطت بتنظيم التزامات الدين إذا، الدبون المطلوبة لأفراد مقيمين في مصر سوا، كانت هذه الدبون ثابعة بأوراق عرفية أو غير ثابتة بأية سندات بينما نظمت المادة ١٣ التزامات الدين إذا، الدبون المطلوبة لأفراد غير مقيمين في مصر، والمطلوبة لشركة أو شركات أجنبية مركّزها الرئيسي في الخارج وليس لديها فرع في مصر، أما كان نوع السند المشتت للدين، أي سوا، كان ورقة رسمية أو عرفية أو لم تكن هناك أي سندات مشتبه بها الدين.

وقد عنى المقام وهو بمصدّد تحديد التزامات الدين في المادة ١٢ بالتركيز على ثلاثة مسائل جوهرية متصلة بالالتزام المديني وهي:

١- تحديد شخص الدائن وم محلّ أقامته: فعُنْدَ يكون الدين ملتزمًا بما ورد في نص المادة ١٢ يشترط أن يكون الدائن طرفاً عاديًا ومتقيناً في مصر، ولو كان بتكاً أو دار تسليف أو شركة أموال مثلاً، فإن الالتزام بtoride الضريبة لا يقع على الدين، بل يقع على الدائن، وكذا لو كان الدين مقبضاً في الخارج فإن الدين لا يتلزم بتوريه الضريبة وفقاً لنص المادة ١٢، وإنما وقتها لنصر المادة ١٣ التي سنأتي بيانها.

٢- تحديد نوع السند المشتت للدين بكونه ورقة عرفية و ليس محرزاً رسمياً، أو يمكن الدين غير ثابت أساساً في أي صور، ويتنا، عليه، فإن الدين إنما كان ثابتاً بمحرر رسمي فإن الالتزام بتوريه الضريبة لا يقع على الدين وإنما على الدائن بالشروط والأوضاع التي قررتها المادة ١١ من هذا القانون.

وتكون ثابعة بأوراق عربية، أو لم تكن حروفت سندات بها، مكليها عند توقيعه بمصدّد العرائض كلها أو بعضها، أو عند توقيعه بمصدّد الغير، أن يحجز من المبالغ التي يلتزم بادانها نسبة تعادل ٤٢٪ من إجمالي العوائد المذكورة وأن يعودها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الشالية مصحوبة باقرار مرفقها به طبقاً للأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وتنص المادة ١٢ على أن: يلتزم الدين بأن يحجز نسبة تعادل ٤٢٪ من إجمالي العوائد، ويوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة في المواعيد وطبقاً للأوضاع المبينة في المادة السابعة، وذلك إذا كان الدين من الأفراد المقيمين في الخارج أو كان الدين لشركة أجنبية مركّزها في الخارج وليس لديها فرع في مصر مما يمكن نوع السند المشتت للدين.

٣- تحديد طريقة سداد الدين، حيث إن التسديد وفقاً للنص المتفق قد يتم إما لكل القائمة الشافية على الدين، وإنما قد يتم لبعضها، وإنما أن يتم لأصل الدين مع نوائمه، وفي كل الحالات فإن الدين يكفل بأن يعجز لديه من المبالغ التي يتلزم بأدائها مقدار الضريبة المستحقة على العائد المطلوب بالكامل عن أصل الدين فقط، إن كانت القائمة بسيطة، أو عن أصل الدين وتراثاته فوائده إن كانت القائمة مركبة، وذلك من أول تسديد يقوم به سواء أكان مزقها أو نهائياً.

والملاحظ أن المقتن في المادة ١٢ المحددة لالتزامات الدين بغير الضريبة على فوائد الدين قد تشهد من موافقه في المادة ١١ المحددة لنفس الالتزامات بالنسبة للدان، فبينما رخصت المادة ١١ للدان توريد جزء من الضريبة بقابل جزء العائد (الفائدة)، الذي يسدده الدين، فإن المادة ١٢ قد ألزمت الدين بكل الضريبة المستحقة عن الفوائد المطلوبة بالكامل، وقد يرجع ذلك إلى رغبة المقتن في ضمان حق المقرأة العامة، وبالدين الذي رخصت المادة ١١ في سداد جزء ضريبته المقابل لجزء القائمة المحددة عنه كان دينا ثابتاً يتعين محرر وسمى مشول بالصيغة التنفيذية، أي أنه آقرى من الدين الثابت في محررات عرقية أو غير الثابت أصلاً في آية محررات والذي نظمت المادة ١٢ توريد الضريبة المستحقة عليه.

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

المبحث الخامس

اللاموريكت المختصة بتحصيل الضريبة.

طرق التحصيل

حددت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة المحددة في مادتها الأولى اللامورية المختصة التي يلزم توريد ضريبة إيرادات القيم المنقوله إليها بقولها:

مع عدم الالتمال بالاحوال التي وردت بشأنها أحكام خاصه. تكون اللامورية المختصة التي توردها إليها الضريبة من الممول يتلزم بها، أو من الملتزم بمحاجزها وتوريدها وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الأول من هذه القانون هي:

١- مأمورية ضرائب التبغ على المصالح الحكومية بالقاهرة^(١) أو الاسكندرية^(٢) بحسب الأحوال، بالنسبة للجهات الحكومية، أو وحدات الادارة المحلية، أو الهيئات العامة، أو الأشخاص الاعتبارية العامة التي لا تمارس نشاطها خاضعا للضريبة على أرباح شركات الأموال، والتي تقع بعدها مخالفة القاهرة أو الاسكندرية بحسب الأحوال، ومأمورية الضرائب الجغرافية المختصة بالنسبة لباقي المحافظات^(٣). يوضح أن هاتين المأموريتين تخصصان بالتوريد إليهما من الهيئات والشركات والمنشآت والجهات المعتبرة في المادة ٩ من هذا القانون.

أما في حالة ما إذا كان الملزم بالتوريد قد عادها سواه، أو كان الدائن أو خلائقه أو المدين، فإن المأمورية المختصة هي: مأمورية الضرائب التي يقع في دائريتها محل الاقامة أو المركز الرئيسي بالنسبة لهذا المورد^(٤).

أما عن طرق تحصيل الضريبة المستحقة على إيرادات روس الأموال المنقولة فإنها كناعدة عامة تأخذ بطريقة الحجز عند التبيع. أي عند النقطة التي يتولد فيها دخل الممول وقبل وصوله إليه، وبطبيعة هذه الطريقة بكلف الشخص الذي يدفع الدخل للممول بخصم قيمة الضريبة قبل توزيعه أو الولاء به وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بالشروط والأوضاع التي ينص عليها القانون.

وطريقة الحجز عند التبيع كما هو واضح في الضريبة على إيرادات القرم المنقولа تتطلب أن يكون بين الشخص المكلف بمحجز وتوريد الضريبة وبين المول علاقة ما، يترتب عليها أن يصبح المول ذاتا لهذا الشخص، وتطبقياً لذلك فإن الشركة الساهمة مثلاً عندما تعلن عن أجراً توزيع لها، يصبح المستفيد ذاتاً لشركة بقيمة هذا التوزيع ويعتبر في نفس الوقت محولاً للضريبة على إيرادات القرم المنقوله عن إيراده من هذا التوزيع، ومن هنا تستطيع الشركة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من المول (محجزها عند التبيع) وتسلیم المستفيد العائد الصافي بعد خصم الضريبة ثم توريد المصيلة الضريبية للدولة.

وتتميز طريقة الحجز عند التبيع بسهولة وسرعة التحصيل، واستحالة التهرب من دفع الضريبة المستحقة، حيث تحصل الضريبة قبل حصر المول نفسه على المادة

(١) إمكانية بشارع حسن عجازي - ميدان الفلكي - القاهرة ثان مكتب البريد (الضرائب) البرقم البريدي ١١٩٤٧.

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

(٣) الفقرة الأخيرة من المادة ١ من الاتجاه البنفيذية.



المقتن التجارى الذى اكتفى على تناوله للأعمال التجارية بسرد طالفة من هذه الأعمال فى المادة الثانية من القانون التجارى.

ونظراً لأن الأعمال التجارية يتعدى حصرها، حيث تتطور مع تطور النشاط الاقتصادى والمفترض تبعاً لذلك أن يسفر هنا التطور عن ظهور أعمال تجارية جديدة، لذلك نجد ثار التساؤل عما إذا كان المقتن قد أورد الأعمال التجارية سواءً فى ظل القوانين التجارية أو القانون civil على سبيل المحصر بحيث لا يجوز القياس عليها، أم أنه قد أوردها على سبيل المثال بحيث يمكن أن يضاف إليها ما يستحدث من أعمال تجارية بما لا يسفر عنه تطور النشاط الاقتصادي للأفراد.

وقد نشأ هذا النزاع نتيجة لأن العمل التجارى ينمازعه في العديد من نظريات هي:

١- نظرية المضاربة: أي المعنى لتحقيق الربح النقدي، ويتجدد العمل التجارى بمقتضى هذه النظرية فى كل عمل يكون المهدى منه المصلحة على كسب مادى. وهذه النظرية تطوى على قدر كبير من الصحة ويندرج تحتها قدر كبير من الأعمال التجارية ويمكن أن يوصف كل شراء مصحوب بقصد الربح ونية تحقيق الربح بأنه عمل تجاري. إلا أن هذه النظرية يعييها صورة تعريف العمل التجارى بقتضائهما تعرضاً جاماً مانعاً، بما يمكن معه قييز العمل التجارى عن العمل المدنى، فيما من نشاط اقتصادى يقوم به الإنسان إلا ويهدف إلى تحقيق ربح أو منفعة فالطيبى والمحامى والمهندس والرسام وغيرهم، الجميع يهدف من وراء نشاطه وسمبه 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 المقتن التجارى والضرائب عندما أورج تحت الأعمال التجارية بعض الأعمال التى ينتفع بها وصف المضاربة، فالبillerة مثلاً قد لا تهدف إلى تحقيق الربح عندما تنتفع عن طريق شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام سلماً وخدمات تبيعها للجمهور بسعر التكلفة أو بأقل منه، ورغم ذلك فإن قيام الدولة بهذا النشاط الاقتصادي يعتبر عملاً تجارياً، وتبرع إنسان معنون إلى شخص أو إلى جهة ما بسحب شك، أو كسبية بعتبر عملاً تجارياً مع أن التبرع لا يرمى إلى الكسب. وعلى ذلك فإن نظرية المضاربة وعلى الرغم من اختلافها على قدر كبير من الصحة فى تحديد

الفن التجارى الذى اكتفى فى تعاونه للأعمال التجارية بسرد طائفة من هذه الأعمال فى المادة الثانية من القانون التجارى.

ونظراً لأن الأعمال التجارية يتعذر حصرها، حيث تتضمن مع تطور النشاط الاقتصادي والمفترض بعها لذلك أن يسفر هذا التطوير عن ظهور أعمال تجارية جديدة، لذلك فقد ثار السؤال عما إذا كان المقام قد أورد الأعمال التجارية سواءً فى ظل القانون التجارى أو القانون الضريبي على سبيل المحرر بحيث لا يجوز الفياس عليها، أم أنه قد أوردها على سبيل المثال بحيث يمكن أن يضاف إليها ما يستحدث من أعمال تجارية فيما لا يسفر عنه تطور النشاط الاقتصادي للأفراد.

وقد نشأ هذا النزاع نتيجة لأن العمل التجارى ينمازمه في تحديده أربع نظرات هي:

١- نظرية المضاربة: أي النهى لتحقيق الربح الثانى، وبتحديد العمل التجارى بمعنى هذه النظرية فـى كل عمل يكون الهدف منه الحصول على كسب مادى. وهذه النظرية تطوى على قدر كبير من الصحة ويشرج لها قدر كبير من الأعمال التجارية ويمكن أن يوصف كل شراء مصادر بقصد الربح ونية تحقيق الربح بأنه عمل تجاري. إلا أن هذه النظرية يعطيها صورة تعريف العمل التجارى بمعناها تعرضاً جامعاً مائعاً، بما يمكن معه تمييز العمل التجارى عن العمل المدنى، فيما من نشاط اقتصادى يقترب به الإنسان إلا ويهدف إلى تحقيق ربح أو منافع فالطبيب والمحامى والمهندس والرسام وغيرهم، الجميع يهدف من وراء نشاطه وسممه إلى تحقيق المنافع والربح، ولا يمكن أن يكون عمل كل هؤلاء عملاً تجارياً. فكثير منها يدخل فى تعريف الأعمال المدنية، إضافة إلى أن هذه النظرية قد تبدو عاجزة أمام سوق المقام التجارى والضرائب عندما أدرج تحت الأعمال التجارية بعض الأعمال التى يتبعها وصف المضاربة. فالدولة مثلاً قد لا تهتم إلى تحقيق الربح عندما تتبع عن طريق شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام سلماً وخدمات تبيعها للمجتمع بسعر التكلفة أو بأقل منه، ورغم ذلك فإن قيام الدولة بهذا النشاط الاقتصادي يعتبر عملاً تجارياً، ويعنى إنسان معين إلى شخص أو إلى جهة ما يسحب فيه أو كümiale يعتبر عملاً تجارياً مع أن التبرع لا يرمى إلى الكسب. وعلى ذلك فإن نظرية المضاربة وعلى الرغم من اختلافها على قدر كبير من الصحة فى تحديد

عملية الترويد يعتبر تاجراً وتعتبر عمليات الترويد 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 بالعزلة للاختلاف وفقاً لهذه النظرية شرط لتبسيط العمل التجاري عن غيره، فما يمارسه الناجر من أعمال تتصل بهمته التجارية تعتبر أعمالاً تجارية وما يمارسه من أعمال تتصل بحياته وأسرته لا تعتبر أعمالاً تجارية.

وإذا كان المفتن التجاري والضربي على حد سواء قد اعتنق نظرية الاختلاف، واشتغل بالاضغاء صفة العمل التجاري على بعض الأعمال أن قارس أو تقع من خلال مشروع أو منشأة، إلا أن هذه النظرية تصطدم مع مواقف أخرى لكل من المفتن التجاري والضربي أضيق فيها صفة العمل التجاري على بعض الأعمال التي تقع من أشخاص لا يعترقون التجارة، بل إن هذه الأعمال قد تقع منهم طرأة واحدة دون أن يتكرر وقوعها منهم ثانية، ومن ذلك ما نص عليه المفتن الضربي في المادة ٢٧١٥ من القانون ١٨٧ من سريان الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو ضناحي ولو اتتضر على مفتقة واحدة، كما أن هذه النظرية تتخلل من أهمية تذكر الأعمال التجارية بالتبعة، التي هي في الأصل أعمالاً مدنية تتبع إلى أعمال تجارية لازديادها بنشاط الناجر في مهنته التجارية، لأن جميع الأعمال التي تقع من الناجر تعتبر أعمالاً تجارية حتى كانت مرتبطة بحرفه التجاري، فناجر المواشى مثلًا الذي يستاجر متساحة من الأرض لزراعتها يملك المبانيات التي يسكنها يعرض بيعها والتكميل منها، يغير عمله التالي الممثل في الاستقلال الزراعي عملاً تجاريًا بالتبعة.

وقد تطورت نظرية الاختلاف العقديمة إلى ما يعرف بنظرية المشروع أو المنشأة وهي نظرية تأخذ من ذكرة المشروع أساس تبسيط العمل التجاري عن العمل المدني، حيث يتم الأول عن طريق ما يعرف بالمشروع (أو المنشأة)، الذي تختص به بعض المظاهر الخارجية التي تبين ممارسته لهذا العمل بصورة دورية ومنتظمة، ومن أهم هذه المظاهر الخارجية الاسم التجاري والعلامة وال碧ير أو المعلم، وقد أقر المدن التجاري والضربي نظرية المشروع في بعض الأعمال التجارية^(١).

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

عملية الترويد يعتبر تاجراً وتعتبر عمليات الترويد التي قام بها أعمالاً تجارية، أما المسار فإنه وقتاً لهذه النظرية لا يعتبر تاجراً إلا إذا تكرر قيامه بعمليات المسيرة بما يوحي أنه اتخذها حرفاً، وكلا الوكيل بالعولة فالاختلاف، وقتاً لهذه النظرية شرط لتمثيل العمل التجاري عن غيره، فما يمارسه الناجر من أعمال تتحقق بهذه التجارия تعتبر أعمالاً تجارية وما يمارسه من أعمال تتعلق بمحاباته وأسرته لا تعتبر أعمالاً تجارية.

وإذا كان المفهون التجاري والضربي على حد سواء قد اعتقد نظرية الاختلاف 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 المفهون التجاري والضربي أضفي فيها صفة العمل التجاري على بعض الأعمال التي تقع من أشخاص لا يحترفون التجارة، بل إن هذه الأعمال قد تقع منهم غرة واحدة دون أن ينكر وقوعها منهم ثانية، ومن ذلك ما تنص عليه المفهون الضربي في المادة ٢٧١٥ من القانون ١٩٧٧ من سريان الضريبة على الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اتسع على صفتة واحدة، كما أن هذه النظرية تتخلل من أهمية تذكر الأعمال التجارية بالتبسيط، التي هي في الأصل أعمالاً مدنية تتغزل إلى أعمال محاربة لازديادها بنشاط الناجر في ممارسته مهنته التجارية، لأن جميع الأعمال التي تقع من الناجر تعتبر أعمالاً تجارية حتى كانت مرتبطة بمحرفه التجاري، فناتج الموارش مثلًا الذي يستاجر مساحة من الأرض لزراعتها يملك الحيوانات التي يشتريها بغير رسومها والتكميل منها، يعتبر عمله الناتج المعنى في الاستغلال الزراعي عملاً تجاريًا بالتبسيط.

وقد تطرقت نظرية الاختلاف العقدمية إلى ما يعرف بنظرية المشروع أو المنشأ وهي نظرية تأخذ من ذكرة المشروع أساس تمثيل العمل التجاري عن العمل المدني، حيث يتم الأول عن طريق ما يعرف بالمشروع أو المنشأ، الذي تختص به بعض المظاهر الخارجية التي تبين ممارسته لهذا العمل بصورة ذرية ومنتظمة، ومن أهم هذه المظاهر الخارجية الاسم التجاري والعلامة والمنبر أو المعلم، وقد أقر المفهون التجاري والضربي 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 المفهوم التجارى المصرى، فاته فى ذلك شأن المفهوم التجارى، قد أخذ فى محدد مدخل العمل التجارى منبع من نظريات المضاربة والشداوى والتمرافد والمشروع. ولذلك فإن أي منها لم يضع ثورقاً محدداً للعمل التجارى جامعاً لعدد من الأعباد أو المهن والأنشطة تجاهها مانعاً من دخول غيرها فى نطاقه، وإنما سار كل منها على تعداد عدد من الأعمال، أطلق عليها الأعمال التجارية. والرأى الراجح فتها وقضا، أن هنا التعميد سواء الوارد فى نفس المادة الثانية من القانون التجارى المصرى، أو الوارد فى تعريف المواد من ٢٥-١٥ من القانون التجارى المصرى، ليس وارداً على سبيل المحسن، وإنما هو وارد على سبيل المثال الذى يقبل القياس لما يسوعه من أعمال تجارية على ما أورد المفهوم من أعمال.

وبالرجوع إلى أحكام المادة الثانية من القانون التجارى نجد أنها تنص على أن يغير صلاحياته:

- ١- كل شراء، غلار، أو غيره من أنواع المأكولات أو البضائع لأجل بيعها أو بعد تهيئتها بهيئة أخرى أو لأجل تأجيرها للاستعمال.
- ٢- كل مقاولة أو عمل متعلق بالصروعات أو الوكالة بالعمولة أو النقل براً أو بحراً^(١).
- ٣- كل تمهيد بغيره أشياء، وكل ما يتعلق بال محلات والمكاتب التجارية وغيرها من المحلات المعدة للبيع بالزرايدة، أو الملابس المجموعية.
- ٤- كل عمل متعلق بالكمبيالات أو الصرافة أو السمسرة.
- ٥- جميع معاملات البنك العمومية، وجميع الكمبيالات والسدادات الآذية.
- ٦- جميع المقاولات المتعلقة بأشياء مبان، منى كان المقاول متعمهاً بغيره الأدوات والأشياء اللازمة لذلك.

(١) عند وضع القانون التجارى المصرى تم تحديد الطائرات قد استخدمت فى النقل الجوى لذا أغلب المفهوم التجارى النقل والتأمين الجوى من دراجتهما بين الأعباد التجارية.

٧- جمجم العقود والتعهيدات الخاصة بين التبادل والتسميم والممارسة، والضيارة، ما لم تكون تلك العقود والتعهيدات المذكورة بحسب نوعها أو بناءً على نص العقد.

٨- كل عمل متعلق بإنشاء السفن أو شراتها أو بيعها للغير 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 بالثوابن، وكل افراز أو استقرار بحري، وكل عقد تأمين من الأخطار وجميع العقود الأخرى المتعلقة بالتجارة البحرية.

١٠- كل اتفاق أو مشارطة على ماهيات وأجر الملاحين.

١١- استخدام البحريين في السفن التجارية.

ويلاحظ أن الأعمال التجارية التي عدتها المادة الثانية من القانون التجاري تنقسم إلى قسمين:

١- أعمال تجارية بطبعتها، لا يتشرط فيها التكرار أو الاحتراف ومنها الأعمال المتعلقة بالكميات والصرافة والسمسرة.

٢- أعمال ليست تجارية إلا إذا ثبتت على وجه المقارنة أو المشروع أي على وجده الاحتراف والمارسة المتكررة المنتظمة ومتها: مقاولات التوريد والتقليل والوكلالة بالعمولة وإنشاء المباني.

ويطلق على الأعمال التي نص عليها القانون، الأعمال التجارية الأصلية تمييزاً لها عن الأعمال التجارية بال特غية السابقة الاشارة إليها.

وبالرجوع كذلك إلى نصوص القانون الضريبي في شأن تحديد المهن أو الأعمال والمنشآت التجارية التي تخضع أرباحها للضريبة، نجد أن المean الضريبي اكتفى بتصديقه 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 الناجم والمعاجر والبترول.
- ٤- السفقات التجارية أو الصناعية العارضة.
- ٥- المنشآت الأجنبية المشتملة في مصر
- ٦- أعمال البوساطة (السميرة والوكالة بالعمولة والتمثيل التجاري وغيرها).
- ٧- تأجير المحلات التجارية والصناعية.
- ٨- بيع الأصول الرأسالية للمهن والمنشآت المنصوص عليها في الباب الثاني من هذا القانون.
- ٩- تثبيط أو شراء العقارات على وجه الاعباء يقصد ببعها وتقسيم أراضي البناء والتصرف فيها.
- ١٠- التصرفات العقارية داخل حدود المدينة.
- ١١- تأجير الوحدات المبنية المفردة.
- ١٢- منشآت استصلاح واستزراع الأراضي وتنمية الدواجن والثرواش.
- ١٣- إيرادات رموز الأموال المنقوله غير المقصولة بمباشرة المهنة والداخلة في ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص.

وإذا كان كل من القانون التجارى والقانون الضريبي المصرى قد اكتفى في تحديد المهن للنشاط أو الأعمال أو المهن أو المنشآت التجارية بأيراد نماذج أو أمثلة أو أنواع لهذا النشاط، دون أن يحدد القانون الضريبي على وجه المخصوص متى تغير المهنة أو النشاط لممارسة أو صناعية حتى يتم اخضاع إيرادها للضريبة، فإن الفقه والقضاء فى مصر قد اتفقا على أن الضريبة تسري على الأعمال والأنشطة والمهن والمنشآت المنصوص عليها سواه في المادة الثانية من القانون التجارى أو في المواد من ٢٥-١٥ من القانون الضريبي السابق الاشارة إليها، إلا أن الخلاف قد وقع في النته الضريبي، ليس على سريان الضريبة على أرباح النشاط التجارى الوارد في نص المادة الثانية من القانون التجارى إذ لا خلاف حول خضوع أرباح هذا النشاط للضريبة، وإنما وقع الخلاف في شأن مدى تغير المهن الضريبيين المنصوص القانون التجارى وهو بقصد تحديد متى تغير المهنة أو المنشآة لممارسة ومن ثم لا تعتبر

فذهب فريق من الفقهاء^(١) إلى حصرورة التقيد بما تنص عليه القوانين التجارية
وما تالى عدم سريان الضريبة إلا على أرباح المهن التي اعتبرها المفهون التجارى منها
تجارية، بالإضافة إلى ما أخصمه المفهون الضريبي من أنواع النشاط الأخرى بخصوص
خاصة، ويستند هذا الالتجاه إلى أن المفهون الضريبي قد حلّ الفقرة ٨ من المادة ٣٢
من القانون ١٦ لسنة ١٩٣٩ وذلك بالقانون رقم ١٦٦ لسنة ١٩٥٠ والتي كانت
تنص على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تُندرى على أرباح كل مهنة
أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة أخرى خاصة بها، حيث نقل المفهون الضريبي بالقانون
١٦٦ لسنة ١٩٥٠ هذا الحكم إلى المادة ٧٢ من القانون ٢٤ لسنة ١٩٣٩ المنظمة
لوعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وبهذا انتقال لم تعد الضريبة على
الأرباح التجارية والصناعية ضريبة القانون العام كسابق عهدهما وقت تشريفها،
ونكون المفهون به أحدثه من هذا انتقال قد يتحقق من نطاق سريان هذه الضريبة وهو
الأمر الذي يستلزم عدم سريانها إلا على أرباح ما عده، المفهون التجارى من مهن
و عمليات وما أخصمه المفهون الضريبي من مهن أخرى بخصوص خاصة.

ويتجدد فريق آخر من فقهاء القانون الضريبي إلى أن المفهون الضريبي لا يتبع
له أن يتقيد في فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بما أورده المفهون التجارى
من مهن و منشآت، 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 بعد
وما لا يعد من الأعمال التجارية وبالتالي ما يخضع وما لا يخضع منها للضريبة.

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

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

(١) راجع الاستاذان د/ محمد خليص مواد - تشريع الضريبة ١٩٥٧ ص ٢٥١، الشهاد / كامل
محمد بدوى - المرجع في تحريرات الضريبي تشكها وفضاء - دار الفكر العربي من
١٣٧ وما يليها.

العمل التجارى . وهذا يجب التقييد ببعض القانون العرفى وليس فيما أورد به من أمثلة للأعمال التجارية فى المادة الثانية منه، فقد استقر الفقه رأينا الحديث فى مصر أنها غير واردة على سبيل النصر، وإنما يجب التقييد بالشروط الوضوعية التي أوردها القانون التجارى للتجار وفي مقدمتها شرط الاختزانة، وعلى ذلك يجدر أن يخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن كافة الأعمال التي يمارسها كل من يتحقق عليه وصف الناجر ما يحصل بأعمال حرفه ومهنته .

دار. د. لأنجى عبد الله، تشريع

المعيار الثاني، وهو معيار ذو طبيعة اقتصادية، فيستثنى تجديد المقصود بالهن الصناعية، فتكون بقصد مهن صناعية فإذا كان البشارة يرمي إلى تحويل المادة من هيئتها الأصلية إلى هيئة أخرى، سواء كان بمقدمة العمل لغير عليها القانون التجارى أم لا .

وذهب فريق رابع إلى وضع خاتمة من الشروط أو الشروط الجديدة ملائمة العمل أو الهيئة التجارية التي تخضع لبراءاتها الضريبية، تهدف إلى قيام العمل التجارى عمما قد يختلف به من الأعمال المدنية الأخرى، ومن أمثلة هذه الشروط:

- ١- تمام العمل أو الهيئة على أساس المزاج بين المعلن وتزكيه (فالة) فهو تجارة
- ٢- أن يعمل المرسل لحساب نفسه على وجه الاستقلال وتحت مستوليه، بل
- ٣- توفر (تحقق) فصد الربح أو نية تحقيق الكسب
- ٤- أن يتحقق الربح لنشأة مستقلة تعمل في مصر (نحو: جنسية - الجنسية)
- ٥- لا يكون الربح ناتجاً عن عمليات زراعية (التجارة في نباتها)

وعلى وجه العموم فإن الرأى الراجح فقها وقضاء أن القانون الضريبي المصرى لا يستلزم لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أن يكون المعلم له تجارة بالمعنى الفنى أو القانونى لكلمة تاجر، ولا أن يكون المعلم الذى يداره الممول عملا تجاريًا بالمعنى القانونى للفعل التجارى، بل يمكن لشتى أنها أن يتحقق نشاط اقتصادى ينطوى على فصد الربح ويترسخ فيه المهدى التشريعى مع رأى المؤلف، بعثت

(١) راجع في ذلك أ.د/ السيد عبد المؤلى - التشريع الضريبي المصرى - د/ الفكر المصرى ١٩٧٦ ص ٢٦٦ . وراجع كذلك: د/ محمد محمود شهاب - دراسات في التشريع الضريبي المصرى - د/ المطبوعات الجامعية ١٩٩٤ ص ١٣٩ . وما بعد ذلك: د. ف. ف. ف. ف. ف. ف.

يقع هذا النشاط من المزول على وجه الاستقلال.

ثانياً: ماهية النشاط أو المهن الصناعية: لم يحدد المفهون الضريبي أو التجارى ماهية أو مدلول المهن والمنشآت الصناعية، على غرار ما فعل في المهن والمنشآت التجارية، وإن كان قد عد بعضاً من المهن والمنشآت الصناعية ضمن تعريفه للمهن والمنشآت التجارية وذلك مثل شراء، السلع لأجل بيعها بعد تهيئتها بمحنة أخرى، والأعمال المتعلقة بانشاء، السفن والمهانى، إلا أن المفهون قد أورد هذه المهن على سبيل المثال وليس على سبيل المقصود، لذلك فإن الرأى الرابع في فقه القانون الضريبي أن المهن والمنشآت الصناعية التي تسري عليها الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى هي تلك التي تتناول المواد الأولية بتحولها، أي بالتغيير من شكل إلى آخر كلياً أو جزئياً يقصد إعادة بيعها والحصول على ربح وذلك مثل صناعة حلق الأقطان أو غزلها أو نسجها أو صباغتها وتجهيزها، وصناعات الجلود والأثاث وغيرها من الصناعات التحويلية، وكذا الصناعات الاستخرجاجية أي التي تقوم على استخراج ثروات الفحم والمكديد والنحاس والبرول وصيد الأسماك من أجل بيعها والتكميل من دراتها، وبدخل حسن المهن والمنشآت الصناعية كذلك صناعة النقل بمختلف رسائله البرية والبحرية والجوية يقصد المصروف على ربح.

ثالثاً: مسلك المفهون الضريبي المصري في تحديد إيرادات النشاط التجارى والصناعى:

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

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

ولم يقرر المفهون الضريبي المصري فرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت الصناعية حتى التعديل الذي أجرأه بقتضي القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ الصادر

(١) رابع المادة ٢٠ من القانون ١٦ لسنة ١٩٣٩.

في ١٩٢٨/٧/٢ حيث عذّل لعكمام المراد، ٣٢ من القانون، ٤٤ لسنة ١٩٣٩،
والد كانت المادة ٢٠ المشار إليها قبل تعديلاها تنص على أنه: «اعتمارا من أول
سبتمبر سنة ١٩٣٨ تفرض ضريبة شوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية، أو
ال المتعلقة بالحرف ومن بينها امتيازات ومتناولات الناجم وغيرها بغير أى استثناء، إلا ما
ينص عليه القانون». ويقتضى التعديل المشار إليه أصيغ النص كالتالي: «تفرض
الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية، أو المتعلقة بالحرف، وكل
منشأة مشتغلة في جمهورية مصر العربية كما تسرى الضريبة على.....». ثم هذه
المقدمة أحد عشر نشاطا تجاريًا وصناعيًا وحرفيًا أخضع الريع الناجم عنها للضريبة.
ثم استمر المقدمة في فرض الضريبة على أرباح النشآت والمهن الصناعية في تعديل
١٩٦١ يقتضى القانون ١٦٢، وفي تعديل ١٩٩٢ يقتضى القانون ١٦٧ وإن كان
هذا التعديل قد أخذ أرقام مواد مختلفة، وصياغة مغايرة مع كل تعديل.

والملاحظ أن المقدمة الضريبيى بدأة من القانون ٤٤ لسنة ١٩٣٩ ونهاية
بالقانون ١٦٧ لسنة ١٩٩٢ تذ 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 ومقاييس مساعدة رأس المال في انتاج الدخل الخاضع
للضريبة، إذ لا شك أن حجم دور رأس المال في شراء العدد والآلات وتشغيلها
وحياته وأحالاتها والمضايقة على المواد الأولية اللازمة للمهن الصناعية يفرق كثيراً
ما هو مطلوب منه في المهن الحرفية، فالحرفيون عبارة عن طائفة متوسطة بين
الصناع والأفراد العاديين، يعتمدون أساساً في حرفتهم على العمل اليدوى وقد
يستعينون ببعض أموال بسيطة، فضلاً عن اعتمادهم بصفة أساسية في حرفتهم
على المواد الأولية التي يقدمها لهم عمالوهم، أو التي يحضرونها لحساب العملاء
فالتجهيز صاحب الرزقة البسيطة الذي لا يملك سوء دكانه وبعض أدوات المهمة أو
المزنة والذي يأتي له العميل بالأخشاب والخابدات الازمة لتصنيع باب أو شباك إلخ

في ٢٠/٧/١٩٧٨ حيث عدل أحكام المواد ٣٠، ٣٢ من القانون ١٦ لسنة ١٩٣٩، وقد كانت المادة ٣٠ المشار إليها قبل تعديليها تنص على أنه: «اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٩ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية، أو المتعلقة بالحرف ومن بينها امتيازات ومتناهات الناجم وغيرها بغير أي استثناء، إلا ما ينص عليه القانون». ويختتى التعديل المشار إليه أصيغ النص كالتالي: «تفرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية، أو المتعلقة بالحرف، وكل منشأة مشغلة في جمهورية مصر العربية كما تسرى الضريبة على ثم عدد القرن أحد عشر نشاطاً تجاريًا وصناعيًا بحرفيًا أخضع الربح الناجم عنها للضريبة، ثم استمر المفهون في فرض الضريبة على أرباح المنشآت والمهن الصناعية في تعديل ١٩٨١ بقتضى القانون ١٥٧، ولن تعديل ١٩٩٣ بقتضى القانون ١٨٧ وإن كان هنا التعديل قد أخذ أرقام مواد مختلفة، وسياغة مغايرة مع كل تعديل.

والملاحظ أن المفهون الضريبي بدأية 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 القرارات 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 اهدران التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية، ولعل من المناسب هنا أن نشير إلى معايير التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية:

- ١- معيار حجم ومقدار مساعدة رأس المال في إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، إذ لا شك أن حجم ودور رأس المال في شراء العدد والألات وتشغيلها وصيانةها واحتلالها والمضاربة على المواد الأولية الازمة للمهن الصناعية يفرق كثيراً ما هو مطلوب منه في المهن الحرفية، فالحروفون عمارة عن طائفة متوسطة بين الصناع والأفراد العاديين، يعتمدون أساساً في حرفتهم على العمل البدوي وقد يستعينون ببعض أموال بسيطة، فضلاً عن اعتقادهم بصفة أساسية في حرفتهم على المواد الأولية التي يقدمها لهم عملاؤهم، أو التي يحضرونها لحساب العملاء، فالنحجار صاحب الورشة البسيطة الذي لا يملك سبو، دكانه وبعض أدوات المهنة أو الحرفية والذي يأتي له العميل بالأخشاب والمواد الازمة لتصنيع باب أو شباك إنما

في ٢٠/٧/١٩٧٨ حيث عدل أحكام المواد ٣٢، ٣٤ من القانون ١٤ لسنة ١٩٤٩ وقد كانت المادة ٣٠ المشار إليها قبل تعديليها تنص على أنه: «اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٢٨ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية، أو المتعلقة بالحرف ومن بينها امتيازات ومتناهات الناجم وغيرها بغير أن استثنى، إلا ما ينص عليه القانون». وللتوضيح التعديل المشار إليه أصبح النص كالتالي: «تفرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية، أو المتعلقة بالحرف، وكل منشأة مشغلة في جمهورية مصر العربية كما ترى الضريبة على ثم هذه الف NAN أحد عشر نشاطاً تجاريًا وصناعيًا وحرفيًا أخضع الربح الناتج عنها للضريبة». تم استمر المذكرة في فرض الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية في تعديل ١٩٨١ يقتضي القانون ١٦٧، وفي تعديل ١٩٩٢ يقتضي القانون ١٨٧ وإن كان هذا التعديل قد أخذ أرقام مواد مختلفة، وصياغة معايرة مع كل تعديل.

والملاحظ أن المean الضريبي بدأة من القانون ١٢ لسنة ١٩٣٩ ونهاية بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد أطلق على هذه الضريبة اسم الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وتعين تعتقد أن التسمية الصحبعة لها في ظل القانون السابقة كان ينبغي أن تكون: الضريبة على الأرباح التجارية والحرفية، وأن التسمية الصحبعة لها بعد اخضاع أرباح المهن والمنشآت الصناعية يتبع 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 معاير التفرقة بين المهن الصناعية والمهن الحرفية:

١- معيار حجم ومقدار مساعدة رأس المال مع العمل في انتاج الدخل الخاضع للضريبة، إذ لا شك أن حجم ودور رأس المال في شراء المعد والآلات وتشغيلها وصيانتها واحتالتها والمصاربة على المواد الأولية الازمة للمهن الصناعية يفوق كثيراً ما هو مطلوب منه في المهن الحرفية، فالحرفيون عمارة عن طائفة متربطة بين الصناع والأفراد العاديين، يعتمدون أساساً في حرفهم على العمل البدني وقد يستعينون بهم أموال بسيطة، فضلاً عن اعتمادهم بصفة أساسية في حرفتهم على المواد الأولية التي يقدمها لهم عملاؤهم، أو التي يحضرونها لحساب العملاء، فالتجار صاحب الورشة البسيطة الذي لا يملك سوء دكانه وبعض أدوات المهن أو الحرفة والذي يأتي له العمل بالأختساب وأدوات الازمة لتصنيع هاب أو شباك إنما

١- اشتغال الممول بحساب نفسه: أي مزاولته لهاته بصفة مستقلة وعدم ارتباطه بغيره براغطة التبعية القانونية أو الاتصالية، بحيث يخرج عن نطاق أو دائرة الأثير الماضع لرب العمل، إلى نطاق من يعمل لحسابه ومصلحته الشخصية وتحت مستوى بيته، حيث يخضع الأول حتى ولو ظهر في صورة شريك بالعمل لضريبة المربيات وما في حكمها مادام يتقاضى أجرا معلوماً وعادلاً، العلاقة التي تربطه بالعمل هي علاقة التجميل لرب العمل، فهو أن شخصاً ما، غير مسموح له بزيارة مهنة الطيب المتعمق مستشفى، وعين لها مدير طيباً بمرتب مقطوع متساوٍ لمن صوره راتب شهري أو أسبوعي أو نسبة من ثمن تذكرة كل مريض، فإن هذا الراتب لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية، مهما كان مظاهره، هذا الطبيب المدير أقام الرضى أن حتى لو اعتدوا أنه صاحب المستشفى.

وكذا لو استخدم صاحب المنشأة أو المشروع التجارى مديرًا ومنحه صلاحية التصرف في بيع منتجات المشروع، نظير نسبة مئوية من الربح فإذا ما يتقاضاه هذا المدير لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية، نظراً لأن العلاقة التي تربطه برب العمل علاقة تبعية فلن طرفها من انهلها وفنا لقانون عقد العمل الفردي^(١).

والامر يختلف في حالة ما لو اشترك اثنان في تأسيس شركة أحدهما يرأسها والأخر يعمله على أن يتم التسامم الأرباح وتوزيع المكاسب بينهما بنسب معمدة ينص عليها عقد التأسيس، فإن ما يحصل عليه الشريك بالعمل يخضع لضريبة الأرباح التجارية لأن علاقته بشريكه الآخر ليست علاقة تبعية، وإنما هو يعمل بحساب نفسه.

وفي هذا المعنى قضت محكمة النقض بأن مركز المدير الشريك المتضامن في شركة المتضامن أو في شركة الترميم بالأسهم، هو زعل ما جرى به قضاة محكمة النقض، سوا، بينما، مركز العاجز الفرد صاحب المنشأة، الذي لا يفترض له القائد عدد انتساب الضريبة على أرباحه أجراً مقابل إدارته إياها، ولا فرق بين الاثنين، وحقيقة الأمر في عمل مدير الشركة أنه يعتبر جزءاً من حصته في رأس المال، فما يأخذ، في مقابل عمله هنا يكون بحسب الأصول حصة في الربح مستحقة لشريكه، لا

(١) أ.د/ بهجت حسني - المحاسبة الضريبية - مكتبة عن شمس ١٩٧٨ ص ١١٩

أجراً مستعفاً لأجير وبالتالي وقدر ما تسمى له أرباح الشركة يكون مرتبه خاصاً للضربي على الأرباح التجارية^(١).

كما قضت محكمة النقض بأنه إذا كانت محكمة الموضوع للأدلة السابقة التي أوردتها قد استخلصت من الرقان المطرودة عليها في حدو سلطتها الموضعية أن ملة المول بالشركة التي يتعامل معها ليست صلة مستخدم أو أجير، بل كان وكيلاً بالعمولة في تصريف منتجاتها، ورمت على هذا النظر أن ما كان يتلقاه منها يعتبر بحاجتها تسرى عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، لفإنها تكون قد طبقت القانون تعبيها صحيحاً^(٢).

٢- الشرط الثاني: الاعتراض: يعني شرط الاعتراض مزاولة المهنة أو النشاط أو العمل الذي يخضع إبراده للضربي، على وجه الاعتياد والتكرار، والأصل العام للأرباح التجارية والصناعية والحرفية، بحيث يلزم لاخضاع مثل هذه الأرباح استثمارها بنفس خاص في القانون، كيما هو شأن في العمولة والبصرة.

إلا أنه لا يلزم لتحقيق شرط الاعتراض تكرار مباشرة المول لنفس المهنة أو العمل يومياً، وإنما العبرة بحسب طبيعة المهنة أو العمل، فقد يكون النشاط موسمياً مثل تجارة القطن وتاجر الشاليهات على المصايف، وقد يتطلب النشاط عارسته يومياً وذلك مثل محلات البقالة والأكشنة واللباسات وغيرها، كما أن المتن قد يثبت الاعتراض عند ممارسة المول لأنشطة معينة ولو مرة واحدة مثل تنسيم وبيع أراضي البناء، على نحو ما سيأتي.

ولا ينفي تحقيق شرط الاعتراض أن يكون المول غير تاجر أو عديم أو ناقص الأهلية أو غيرها من الأهمال يقتضي قوانين خاصة أو يزاول نشاطاً غير مشروع نس استأجر محلاً وزوده بأدوات المهنة أو المعرفة، ثم استأجر مديرًا وعملاً وزاول من خلالهم نشاطاً معيناً، لتحقق بالنسبة لهذا شرط الاعتراض ولو لم يمارس هو أي نشاط

(١) الطعن رقم ١٦٨ سنة ٢٠ في جلسة ١٦/٦/١٩٩٥ / أحمد محروس حسني - قضاة، النقض
الضريبي من ١٣٦.

(٢) الطعن رقم ١٨٤ سنة ١٩ في جلسة ٢٨/٢/١٩٩٢ الرابع السابق من ١٩٦.

في هذا محل، ولو ورث طفل صغير مهلاً لمحارها أو حرقها واستمر الوصى عليه في ادارته نهاية عنه، فإن ذلك لا ينفي شرط الاعتراف عنه ولو قام شخص بتصنيع أو بالالهيار في المسمور أو أدار منزلة للدعارة أو القمار أو تهريب المخدرات مثلاً أو ياخ بازية من التسميرية الجميرة عند وجودها، أو الفحص في مطلع فاسدة أو مهرية، أو مارس نشاطاً غير مشروع ولقاً لأحكام القانون، فإن نصوص قوانين الضرائب، لا تمنع من قرض الضريبة على الإيجار الناتج عن هذا النشاط غير المشروع، وهي تفرق في ذلك بين مشروعية النشاط وفرض الضريبة على أرباحه وليس معنى قرض الضريبة على إيرادات النشاط غير المشروع، أن الضريبة قد ضفت هذا النشاط بالمشروعية، بل يظل كذلك في نظر القانون نشاطاً غير مشروع.

وفي المثل المقدم للأحتراق قضت محكمة النقض المصرية بأن العبرة في خضوع أرباح عمليات شراء العقارات بنيتها إعادة بيعها ويقدم المضاربة - لضررية الأرباح التجارية والصناعية متى توافر زين الاعتباد، هي بظبيعة الاستقلال لا بصلة المستقل، الأمر الذي خدأ بالشرع إلى تحرير حكم خاض بها، بعض النظر عما إذا كانت هذه العمليات فهاربة أو ملتبة، ويقتضي النظر عما إذا كان من قام بها تاجراً أو غير تاجراً^(١).

كما قضت محكمة النقض بأن العبرة في خضوع الربح الناتج من شراء وبيع الأوراق المالية لضررية الأرباح التجارية والصناعية، ليست بمجرد تكرار هذه العمليات في السنة الضريبية الواحدة، بل العبرة بالاحتراق أي يثبت 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 يهتز عن نطاق الاتهام، أما إذا كان قد ثبت أن المول قد اتخذ من عمليات شراء وبيع الأوراق المالية في البورصة مهنة معتادة له بنيتها المضاربة للاقتادة من فروق الأسعار، لما يخرجها عن كونها مجرد عمليات متكررة تقصد بها توظيف المال واستثماره، أو مجرد مضاربة عرضية من غير محترف، فإن الأرجاع الناتجة عن هذه العمليات

(١) الطعن رقم ١٨٦ سنة ٢٤ في جلسة ١٩٥٩/١١/١١ من ٩ من ٤٢٤ - و/أحمد محمد حسني، قضا، التعفن الضريبي من ١٢٧، مرجع سابق.

تتحقق لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ولا محل للقول بأن الشخص الذى يشتغل فى البورصة، وهو لا يتعاقد إلا مع سمسار البورصة، دون أن تكون له صلة بأى عمل لا يعبر معتبراً، منها تكروت عملياته فى البيع والشراء، لأن سمسار البورصة الذى يوجهه التعامل فى عقد صفقاتها ي بما وشوا، ليس إلا وكيلًا من هذه المسئول، يحمل المسئول بحكم التنظيم القانونى الذى فرضه المقدن للتعامل فى البورصة بما وشاء لقيمة المتولة^(١)، وعلى ذلك:

فإذ يتحقق لخضع إيرادات النشاط التجارى والصناعى للضريبة أن يزاول الممول هذا النشاط على وجه الاحتراف، أي بصفة معتادة ومستمرة ومنتظمة، وأن يتبعه من هذا النشاط وسيلة لرزقه، بحيث يصبح مهنة وحفة له.

ويقتضى الاعتراض على مباشرة النشاط، شرط جوهري لتحقق الاحتراف، وينصب البعض^(٢) إلى أن اشتراط فكرة المنشأة يعنى عن شرط الاحتراف، فالمنشأة باعتبارها تنظيم يقصد به تجميع عناصر الاتصال بين المصلول على الربح، يدل على نية القائم به في مراقبة العمليات التجارية (أو الصناعية أو المعرفية) على وجه الاعتداد، وهي تم هذا التنظيم تكون أمام منشأة سواء باشر صاحبها عمليات الاستغلال، أو لم يباشر سوى عملية منفردة، أو لم يأت بأى فعل ما، ومن ثم فإن تكون الشركة أو اثناء المصنع أو الورشة أو إعداد محل التجارى، كل هذه الأعمال قليل تنظيمما يقصد منه بمارسة العمليات التجارية على وجه الاعتداد، أي منشأة تكشف عن نية صاحبها في الاعتداد والحصول على ربح.

ولذا كان الاحتراف أو الاعتداد شرطاً جوهرياً كما قدمنا لخضع إيرادات النشاط التجارى والصناعى والحرفى للضريبة، فإن الخروج عليه لا يكفى إلا ينص قانوني خاص يعنى أن المقدن إذا أراد اخضاع إيراد ما، لا يتوفى فيه شرط الاحتراف أو الاعتداد، فإن تحقيق ذلك لا يتم إلا ينص، وسوف يأتى ما أوردته المقدن الضابط

(١) الطعن رقم ١٢٠ لسنة ١٩٦٤ في جلسة ١٩٦٣/٣/٥ - قضا، النقض التشريعى من ١٢٨ مرجع سابق.

(٢) راجع: أ.د/ زين العابدين تاجر - التشريع التشريعى المصرى - دار الفكر العربى، ١٩٧٦، من ٢٩٨.

خروجاً على هذا الشرط من نصوص متعلقة بالخضاع للنصرف في الأراضي الفضاء، المعدة للبناء، وفي ابرادات المسكنة والمملوكة العارضة، وبناءً على ذلك: فإن النجع العارض لا يدخل في نطاق ابرادات النشاط التجاري والصناعي الخاصة للضربي؛ إلا إذا نص عليه سراحة، كما هو الحال في السريرة والعمارة، أو توفرت فيه شروط المسقفة الواحدة الواردة بالمادة الثامنة من اللائحة التنفيذية للقانون^(١) ١٨٧.

وقد قطعت محكمة النقض بأن التحيت من توفر ركيز الاعتراض من مسائل الواقع التي تستقبل بقدورها محكمة الموضوع^(٢).

٣- الشرط الثالث: قصد النجع، ومفهوم المخالفته لهذا الشرط هو: أن الإبراد لا يخضع للضربي إذا لم يتصل صاحبه إلى النجع أو التكتسي من زواء النشاط الذي قام به، وقد أخذ المفهوم الضريبي المصري بالمعنى المقصود من هذا الشرط ومن ظاهر ذلك ما يأتي:

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

(ب) أغنى المفهوم سراحة في المادة ٢٦٢٤ ما يستخدمه المزارع في مشروعات الاستغلال الزراعي من دواجن أو مواشي وكذا ما يقوم بتربيته أو قسميه لنفعه الخاصية وذلك في حدود عشرين رأساً، حيث لا يرمى إلى التكتسي من وراثتها.

(١) تنص هذه المادة على أنه: يقصد بالصلة الواحدة في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة ١٥ من القانون: كل عملية شراء بذلة البيع لأنشئ، مفرولة غير معدة للاستعمال الشائع بشرط: (أ) أن تكون العملية غالبة عن نشاط تجاري أو صناعي (ب) أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها على عشرين ألف جنيه، أو أن يزيد اجمالي النجع المحتقر منها على أربعة آلاف جنيه.

(٢) الطعن رقم ٨٨١ سنة، ٥٧ جلسات ١٩٦٤/١٠/٢٩ - قضاء، النقض الضريبي ص ١٦٧، مرجع سابق.

(ج) أعنى المقام كذلك في المادة ٤/٣٦ أرباح صناديق التأمين الخاصة بالنشاء طبقاً لأحكام القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة وذلك أيا كانت مجالات الاستثمار التي تستثمر فيها هذه الصناديق أموالها.

وما هو جدير بالذكر أن اعنة الجمعيات التي لا تقصد الربح من وراء نشاطها الاجتماعي أو الثقافي أو الدين يقتصر فقط على ما يتعلّق بهذا النشاط الخيري، يعنى أن هذه الجمعيات لو زاولت نشاطاً تجاريّاً أو صناعيّاً أو حرفياً من المهن والأنشطة الخاصة للضربيّة، يفرض التكسيب فإنّها تخضع عن أرباحها للضربيّة. وأعفاوها في المalaة الأولى جاء نتيجة لأنّها ليست متنشّات تجاريّة أو صناعيّة أو حرفية، وإنما هي متنشّات خدميّة، وبالتالي فإنّها غير مخاضية بأحكام الباب الثاني من القانون ١٨٤، أما تخضاعها في المalaة الثانية للضربيّة، فقد جاء نتيجة تحولها عن غرضها الخدمي إلى شخص تحقيق الربح، فتحقّق بذلك شرط الاختصار للضربيّة.

وتطبيقاً لذلك فإنّ مصلحة الضرائب قد أصدرت مجموعة من التعليمات التفسيرية لتنظيم اعنة الجهات التي لا ترمي إلى الكسب من ضريبة الأرباح التجاريّة ومن ذلك على سبيل المثال: الطرق الصرفية، والجمعيات التعاونية المتزلفة، ففي شأن الطرق الصرفية أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٦١) بتاريخ ١٩٧٧/٩/٢٢ ي شأن الاعنةات الضريبيّة المقررة بالقانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٧٦ بنظام الطرق الصرفية، وقد ورد في هذه التعليمات ي شأن الاعنةات المقرر لهم شفاف الطرق الصرفية من ضريبة الأرباح التجاريّة؛ تعنى ما تتحققه هذه الجهات من أربادات في حدود نشاطها الديني أو الثقافي أو الاجتماعي من الضريبة على الأرباح التجاريّة والصناعيّة أما إذا استد نشاط هذه الجهات إلى مراولة نشاط يخضع بطبعته للضريبة على الأرباح التجاريّة والصناعيّة، فإنّ أرباحها من هذا النشاط تخضع لهذه الضريبة^{١١}.

١١) راجع: التعليمات التفسيرية والتحذيرية التي أصدرتها مصلحة الضرائب في الملاة من أول فبراير ١٩٧٠ حتى آخر ديسمبر ١٩٨٢ - الادارة العامة لبحوث ضرائب الدخل ومصلحة الضرائب - ص ١٩١ - الهيئة العامة لشئون المطبع الأصريحة ١٩٨٣.

وفي شأن الاعفاءات المقررة في لوانين التعاونية لجعل الجمعيات التعاونية التي تهدف أساساً لتحقيق مطالب ومصالح أعضائها أصدرت مصلحة الضرائب عدة تعليمات تفسيرية وتفقديّة لتنظيم هذه الاعفاءات، إذ في شأن الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والانتاجية المخاضعة لأحكام القانونين ١١٠، ١٠٩ لسنة ١٩٧٥ وما ورد فيها من اعفاءات أصدرت مصلحة الضرائب بتاريخ ١٤/٧/١٩٧٧ تعليماتها التفسيرية رقم ٤، وبرجب التعليمات التنظيمية للفحص رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٧ أدخلت بعض التعديلات على هذه التعليمات التفسيرية، وبرجب التعليمات التفسيرية المشار إليها وجهت المصلحة النظر إلى أنه فيما يتعلق بالجمعيات التعاونية الاستهلاكية والانتاجية المكونة وفقاً للقانون رقم ١٠٩، رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥ براعن ما يلى:

١- أن الاعفاءات الضريبية لهذه الجمعيات يعمل بها اعتباراً من ١٩٧٥/٩/١٨.

٢- أن الاعفاءات الضريبية المقررة لها تتعذر في الأى:

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

٣- الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والانتاجية المكونة قبل صدور هذين القانونين لا تنتفع بهذه الاعفاءات إلا من تاريخ إقام اجراءات شهرها.

٤- على المأموريات 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 ١٩٦٧ للوقوف عما إذا كانت قد أعادت شهرها وفقاً للأوضاع والشروط الجديدة المنصوص عليها في القانون رقم ١٠٩ لسنة ١٩٧٥ سالفى الذكر، فإذا ثبت لها عدم اتخاذ اجراءات الشهر وفقاً لهذين القانونين، أو لم تفتح مهلة جديدة بقرار من الوزير المختص بذلك، فبنص

إضافة هذه الجمعيات للضرائب بكافة أنواعها وفقاً للقانون^(١).

(١) نفس المرجع، ص ١٨٥.

و بتاريخ ١٧/١١/١٩٨٧ أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية للشخص رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٧ التي عدلت بعض صلاحياتها المصلحة عن تصرّف هذه الاعتداءات على الجمعيات التي نشأت لأول مرة وفقاً لأحكام القانونين ١١٠، ١١١، ١١٣ لسنة ١٩٧٥ أو التي كانت قائمة ثم أعادت شهر نظامها وفقاً لأحكام هذين القانونين خلال المدة المحددة، إلى أنطبقاً لأحكام القانونين المشار إليها على كافة الجمعيات التي كانت قائمة عند تقادها سواء منها التي أعادت شهر نظامها من جديد أو التي لم تعدد شهر نظامها، كل في نطاق سريان الإعفاء المقرر في كل منها على الجمعيات التي ينطبق عليها، وعلى أن يعمل بهذه التعليمات اعتباراً من تاريخ العمل بالتعليمات التفسيرية العامة رقم ٢ لسنة ١٩٧٧ المشار إليها^(١).

كما أكدت مصلحة الضرائب شرط قصد الربح للمنشأة التي تمارس أصالة تجارية أو صناعية، حتى تخضع أرباحها من هذه الأعمال الضريبية وذلك بتعديلاتها التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٧٨ بشأن الاعتداءات الضريبية للأحزاب السياسية، وقد وجهت المصلحة النظر في هذه التعليمات إلى أن الإعفاء الوارد في القانون رقم ٤ لسنة ١٩٧٧ بتنظيم الأحزاب السياسية يسري على ما يأتي:

١- يغنى الحزب من الضريبة على إيرادات ريعون الأموال المنقوله.

٢- يغنى الحزب من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن نشاطه اصدار الصحف أو استغلال دور النشر أو الطباعة، بشرط أن يكون هدفها الأساس خدمة أغراض الحزب^(٢).

أما إذا زوال الحزب أو نشاط تجاري آخر، فلا يسري عليه هذا الاعفاء، وجدير بالذكر أن قانون نظام الأحزاب السياسية الصادر بالقانون ٤ لسنة ١٩٧٧ قد اشترط لتمتع أي حزب بالاعتداءات الضريبية أثراً وارداً به، أن يحصل على عشرة مقاعد على الأقل في مجلس الشعب في آية انتخابات عامة لاحقة للدورة البرلمانية

(١) الأستاذ/ شعبان إمام حافظ - سلسلة الرشيد في التشريع: المالي والضريبي - ج ٤ بتأثر ١٩٨٩ - ص ٤٠٣-٤٠٦ يتصرف.

(٢) مجموعة التعليمات التفسيرية والتتنفيذية لمراقب ٢-٢ ديسمبر ١٩٨٢ ص ١٩٢ يتصرف، مرجع سابق.

المتحية في سنة ١٩٦١، ولا وفع عنده هنا الاعتراض.

ويعتبر شرط توفر نية الكسب لدى الممول نتيجة حتمية لشرط الاحتراف السابق عليه، لأن الاحتراف لا يتحقق إلا إذا كان متوفراً بهذه 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 مصدراً له، للضررية أنها كانت جنسية صاحبها وأيا كان موطنها، وقد نصت على هذا الشرط المادة ١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بقولها: «تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مشغولة في مصر من كانت مشغولة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشرك المتضامن والشرك الموصى في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، والشرك في شركات الواقع، وتتحقق للضررية أرباح المنشأة المشغولة في مصر الناجمة من مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متعدداً شكل منشأة مستقلة».

ويفهم من هذا النص أن العبرة في خضوع الأرباح المشار إليها فيه للضررية الضريبية هي بالمكان الذي تتحقق أو تولد فيه هذه الأرباح ولبسه لكان انذاكه أو مكان المركز الرئيسي للمنشأة التي حققتها، وبغير 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 والسباحة والملاحة والشركات متعددة الجنسيات التي تزاول أعمالها في عدة دول وشركات التأمين، ولبسه هناك صعوبة في الاحتمال الأول والثاني، فالأرباح المتولدة عن نشاط المنشأة الذي يقع بالكامل في مصر تخضع للضررية الضريبية، بخلاف الأرباح المفروضة عن نشاط الاحتمال الثالث، وتنحصر الصعوبة في خضوع أرباح الاحتمال الثالث للضررية في مصر، وتكون هذه الصعوبة في معرفة الإجابة على سؤالين رئисين هما:

١- متى تعتبر المنشأة الأجنبية مشغولة في مصر ومن ثم تخضع أرباحها للضررية؟

٢- ومنى تعتبر المنشأة المصرية أو التي مركزها في مصر مشغولة في الخارج
ومن ثم لا تخضع أرباحها للضريبة^١

أما الاجابة على السؤال الأول وهو: منى تعتبر المنشأة الأجنبية مشغولة في مصر؟ فإن وجود أي منشأة يمتلك أحد مظہرين أو كلاهما، أوهما: وجود مادي أو المعلم والأدلة والمسايات والشخصية المعنوية المستقلة الذي تزاول المنشأة به ومن خلاله نشاطها التجارى أو الصناعى أو المحرق بصورة مستمرة. أما المظهر الثاني لوجود أي منشأة فهو: الوجود الوظيفي وهو بعض أن يباشر المنشأة الأجنبية في مصر أعمالاً تجارية أو صناعية عن طريق ممثلين لها في مصر يخضعون لأوامرها سواء على وجه الاعتياد، أو لصفة واحدة وفقاً لشروط المتصوص عليها في المادة ٨ من اللائعة 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 يمكن مجرد الوجود الوظيفي وقد ثار الخلاف في الفقه الضريبي حول الاجابة على هذا السؤال.

نذهب جانب من الفقه الضريبي إلى اشتراط الوجود المادي للمنشأة المشغولة في مصر حتى يتم تخضع أرباح عملياتها للضريبة سواء كانت منشأة مستقلة أو فرعاً أو مكتباً للبيع أو للشراء أو مكاناً تخزين البضائع أو معملاً ومكاناً تجاري 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 يمكن الوجود الوظيفي، أي أن يكون لها نشاط تجاري أو صناعي تمارسه بصورة مستمرة أو لصفة واحدة بواسطة ممثلين لها يأذنون بأوامرها، وهذا الاتجاه هو الراجح جانبنا.

وقد أيدت محكمة النقض المصرية الاتجاه الثاني وجرى تقاضاؤها على أن شرط خضوع المنشأة القانونية في الخارج لضريبة الأرباح التجارية والصناعية المصرية، أن يكون لها ممثلون في مصر يخضعون لأوامرها، أو تقوم مباشرة في مصر بنشاط تجاري فهو عمليات تجارية تسمى صفة الاعتياد^{١١}. وفي حكم لها قضت المحكمة المذكورة

(١) د. أحمد مصطفى حسني - قضايا النافذة الضريبية الطعن رقم ١٢٩ سنة ٢١ ق جلسة

١٩٥٣/٢/١٩

بأن الشرع لم ير قصر فرض ضريبة الأرباح التجارية على النشاط التجاري والصناعية التي لها ثابتة تشغيلها بمصر، بل قصد أن يفرضها على نوع معين من أنواع الابراوات، مثلاً، جاءت تلك الأرباح نتيجة نشاطات بالمعنى الضيق، أم نتيجة مزاولة نشاط تجاري أو صناعي بمصر على وجه الاعتياد والامتهان^(١). كما قضت المحكمة بأنه لا يكفي لاغقاء النشاط من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلا يكون لها بمصر مكتب فرعى أو وكيل مفوض منها وتابع لها، متى كانت الأرباح المفروضة عليها الضريبة ناتجة من مزاولتها على وجه الاستمرار والاعتياد نشاطاً كمل دوريته في مصر ولو لم يكن لها كيان محلى قائم بها^(٢). كما ثفت المحكمة بأنه: تعتبر المنشآت الأجنبية مستقلة في مصر على ما جرى به تعنا، محكمة النقض متى كان لها ممثلون خارجيين لأوامرها أو كان لها فرع مستقر فيها^(٣). كما قضت المحكمة بأن: مكاتب الشراء، التي تتشكلها الشركات الأجنبية في مصر تخضع للضريبة على الأرباح التجارية، حكمها في ذلك حكم ببوت التصدير بالعمولة، وتقدر الأرباح التي يمكن أن تنشأ عن نشاطها تقديراً حكماً، وإذا كان الثابت في الدعوى أن شركة أرامكو فيما وراء البحار، أنشأت لها فرعاً في مصر يتولى شراء البضائع وتوريد العمال وغير ذلك من الخدمات اللازمة لشركة الزيرت العربية، وخططت البترول السعودية، وأتحقق مصلحة الضرائب هذه الصنيات، للضريبة على الأرباح وقدرت أرباحها تقديراً حكماً، كما لو كان القائم بها يمتلك ببوت التصدير التي تصل إليها، وأقر الحكم الطعون فيه هذا النظر، فإنه لا يمكن تد خالف القانون أو أخطأ في تطبيقه^(٤).

رأى كان الوجود الوظيفي لأنّ منشأة مشتملة في مصر هو مناطق أو محيدل خضر الأرباح التي تتحققها للضريبة في مصر تبعاً لاستقرار عنده الفقه والقضاء وكان في الامكان تحقيق هذا الوجود الوظيفي لأنّ مجرد النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي عن طريق ممثلين للمنشأة الأجنبية في مصر يألفون بأوامرها،

(١) الطعن رقم ٥٩ سنة ٤٢ ق جلسة ١٩٥٤/٥/٢ الربيع السادس ص ١١٥.

(٢) نفس المرجع والمصفحة - الطعن رقم ٦٢ سنة ٤٣ ق جلسة ١٩٥٦/٥/٢.

(٣) نفس المرجع ص ١١٨ - الطعن رقم ١٩٣ سنة ٤٩ ق جلسة ١٩٦٤/٢/٢١.

(٤) الطعن رقم ١٩٣ سنة ٢٠٢ ق جندة ٢٣/٢/١٩٦٥ و أحمد موسى حسني ص ١١٦ 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 للضرائب في مصر، وقد استقر الرأي حالياً إلى أنه بعد من قبيل المنشأة المستقلة المشغلة في بلد آخر غير موطن الشركة الأصلية كل مزدosome محاربة أو صناعية تابعة للمشروع الأجنبي في صورة فرع أو وكالة أو مكتب وتسير في نشاطها على نحو مستمر ومستقل، وكذلك يعتمد في حكم المنشأة المستقلة ما يزاوله المشروع الأجنبي من أعمال منتظمة عن طريق وكيل مفترض منبه له «من التصرف والتصرف باسم وحساب المنشأة الأجنبية التي يمثلها» يعتبر قرينة على أنه وكيل مفترض، ويزاول نشاطه عادة نيابة عنها نظير أجر، أو بودع أو يخزن بصفة معتادة في مخزن أو مستودع يضانع ملكة للمشروع الأجنبي بعرض بيعها.^(١)

وتسلى القرآن الخاصة بكل حالة على حدة الكشف عن صفة هذا الممثل للمنشأة الأجنبية التي تعمل خارج حدودها، فمثلاً تعاقد الممثل التجاري مع جهة وطنية باسم وحساب المنشأة الأجنبية التي يمثلها يعتبر قرينة على أنه وكيل مفترض، ويحمل المنشأة الأجنبية لمصروفات الإدارة التي يتکبدها وكيلها من إيجار ومصروفات غاز وكهرباء، وتنقل وبدلات سفر وخلافه، أو وضع لائحة على وجهة العمل الذي يستغله هذا الوكيل باسم المنشأة الأجنبية واستعمال مطبرعاتها ووضع اسمها عند التعاقد قرآن تدل على أنه أجير بعقد عمل في هذا المشروع الأجنبي، وكذا ما يقدمه هذا الوكيل أو الوسيط من أوراق تثبت ملكية المشروع الأجنبي لما في مخازنه من بضائع وسلح معدة للبيع، قرينة تدل على أنه وكيل لحساب هذا المشروع الأجنبي.

وإذا كان الاتجاه القالب فيها وقضايا الخضراء أرباح المنشآت الأجنبية المستقلة في مصر لضريبة الأرباح التجارية هو الاكتفاء بالوجود الوظيفي لهذه المنشآت أو الاكتفاء ب مجرد وجود نشاط محاري أو صناعي لها في مصر، فإن مصلحة الضرائب هي الأخرى قد أكدت هذا الاتجاه وأقرته في تعليماتها التفسيرية رقم ٢ على آنادة ٣٣ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ المصادرة في ١٧/١٩٥٦ حيث جاء بها: لا يقتصر فرض الضريبة طبقاً لل المادة ٣٣ من القانون على المنشأة الأجنبية التي تعمل في مصر ويكون لها كيان مادي ثابت بها، سواء أكان فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً، بل

(١) راجع: أ.د/ زين العابدين ناصر - «النظام الضريبي المصري من ١٩٥٠» مرجع سابق.

يكفي أن يكون لها نشاط تجاري أو صناعي ملحوظ وعلى وجه الاعتياد والاستمرار في مصر، ولو لم يكن لها كيان معلن بها^(١).

وإذا كانت أحكام معكمة النص المقتضى، والتعليمات التفسيرية لمملحة الضرائب على المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد اشترطت الخصوص الشاطئ الذي يباشره المنتهايات الأجنبية في مصر عن طريق متلها المؤمن بأمرها أن يتم هذا النشاط على وجه الاعتياد والاستمرار، فإن هذا الشرط لم يعد له محل في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢، الذي أخضع للضريرية صافي الأرباح التي تتحقق في خلال السنة المالية للمنشأة من أي نشاط تجاري أو صناعي حتى ولو اقتصر هذا النشاط على صفقة واحدة وذلك وفقاً للشروط التي نصت عليها المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

غير أن البعض^(٢) - ويعن نزده - يقييد اختصار أرباح الصنفية المنفردة للضريرية بضرورة أن تتم في إطار نشاط تجاري أو صناعي، يعني أن يكون هناك نوع من التنظيم الذي يمكن أن يستخلص منه الجهة صاحبها إلى الاستمرار في العمل التجاري أو الصناعي حتى ولو لم يتم فعلاً إلا بصفقة واحدة، أو يعني أن تتم هذه الصنفية بنيمة المضاربة أي يكون هناك شرارة، وبعد من خلال نوع من التنظيم.

أما عن إجازة السؤال الثاني الذي طرحته في بداية حديثنا عن الشرط الرابع وهو: معنى تعمير المنشآة المصرية مشتبكة في الخارج ومن ثم لا تخضع أرباحها المتتحققة في الخارج للضريرية على الأرباح التجارية في مصر، فإن المفهوم الضريبي المصري قد أجاز عنه في المقدمة الثانية من المادة ١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يقوله: «ونخضع للضريرية أرباح النشأة المشتبكة في مصر، الناتجة من معاشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن (أي هذا النشاط) متحداً بشكل مشائة مطلقاً».

ومفهوم المخالفة لهذا النص يشير إلى أن خضرع أو عدم خضرع أرباح النساء المصريات المشتبكة في الخارج والمتتحققة من نشاطها في الخارج يتوقف على صفة

(١) راجع: مجموعات المقرن ج ٣ من ٧٦ وما يليها، ومجموعة بدران من ٦٠ وما يليها.

(٢) راجع: أ. د. لازكيها محمد بيروس من ١٦ مرجع سابق.

يكتفى أن يكون لها نشاط تجاري أو صناعي ملحوظ وعلى وجه الاعتبار والاستمرار في مصر، ولو لم يكن لها كيان معلن بها^(١).

وأذا كانت أحكام معاكمة النفع المتقدمة، والتعديلات التنفيذية لمصلحة الضرائب على المادة ٣٣ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد اشترطت خضوع النشاط الذي تباشره المنشآت الأجنبية في مصر عن طريق ممثلتها الموقرر بناؤامرها أن يتم هذا النشاط على وجه الاعتبار والاستمرار، فإن هنا الشرط لم يدخل له محل في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، الذي أخضع للضريرية صالح الأرباح التي تتحقق في خلال السنة المالية للمنشأة من أي نشاط تجاري أو صناعي حتى ولو انتصراً لهذا النشاط على صفة واحدة وذلك وقتاً للشروط التي نصت عليها المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

غير أن البعض^(٢) - وتعذر تزويده - يقيد اختصار أرباح الصنفقة الفردية للضريرية بضرورة أن تتم في إطار نشاط تجاري أو صناعي، يعني أن يكون هناك نوع من التنظيم الذي يمكن أن يستخلص منه أصحابه صاحبته إلى الاستمرار في العمل التجاري أو الصناعي حتى ولو لم يتم فعلاً إلا بصفة واحدة، أو يعني أن تتم هذه الصنفقة بذمة المصانة أى يكون هناك شراء، وبيع من خلال نوع من التنظيم.

أما عن إجابة السؤال الثاني الذي طرحناه في بداية حديثنا عن الشرط الرابع وهو، متى تعتبر النشأة المصرية مشغولة في الخارج ومن ثم لا تخضع أرباحها المشغولة في الخارج للضريرية على الأرباح التجارية في مصر، فإن المقتن المصري قد أجاب عنه في الفقرة الثانية من المادة ١٦ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بقوله : وتخضع للضريرية أرباح النشأة المشغولة في الخارج، الناجحة من مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن (أى هذا النشاط) متخلناً شكلاً متشاءماً مستقلة.

ومفهوم المخالفة لهذا النص يشير إلى أن خضوع أو عدم خضوع أرباح النشأة المصرية المشغولة في الخارج والمتوجهة من نشاطها في الخارج يتوقف على صفة

(١) رابع: بمجموع المحرف جد ٣ من ٧٦ وما يليها، وبمجموعه بدران من ٥٦ وما يليها.

(٢) رابع: أ. د/ زكريا محمد يومن ص ١٦٦ مرجع سابق.

القائم بهذا النشاط في الخارج، فإن كانت صنعته لا تعود عن كرونه موظفاً تابعاً للمنشأة بأفرادها ويعمالها لها، أغير معلوم، فإن الأرباح المتعففة عن هذا النشاط تخضع للضريبة في مصر، أما إذا اتسع هذا النشاط وصف المنشأة المسفلة وذلك بوجسود إدارة خاصة بها وحسابات منفردة ومدير يملد من السلطات والاختصاصات ما يكفي من اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة، أو كان لهذه المنشأة وجود مادي في الخارج أو كانت تمارس نشاطها عن طريق وكيل مفوض مثلًا فإن أرباحها المتعففة عن نشاطها في الخارج لا تخضع للضريبة في مصر.

وبعد: فقد انتهينا في هذه المقدمة للباب الثاني من الحديث عن ماهية النشاط التجارى والصناعي، وسلوك المكان الضريبي المصرى في تحديد إيرادات النشاط التجارى والصناعي، ودوره الخصائص الإيرادات المولدة عن هذا النشاط للضريبة، وتنقل الآن إلى تحليل طبيعة إيرادات النشاط التجارى والصناعي والآخر.

الفصل الأول
غيرات النشاط التجاري والصناعي والحرفي
القانونية للضرائب

سوف نقوم في هذا الفصل وعلى نحو ما قدمنا بتحليل طبيعة الأنشطة التجارية والصناعية والحرفية التي أخضع المقدار الضريبي المصري لبراءاتها الضريبية الأربع التجارية والصناعية وذلك من خلال عرض تصريح الفصل الأول من الباب الثاني من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ والتعميق عليها.

المادة ١٥: تسرى الضريبة على صافي أرباح أصحاب المهن والشأن التجارية أو الصناعية ومن بينها منشآت الناجم والمحاجر والبترول وغيرها أو المتعلقة بالحرف بغير استثناء، إلا ما ينص عليه القانون.

كما تسرى الضريبة على صافي الأرباح التي تتحتوى خلال السنة من أي نشاط محظوظ أو متناعن ولو اقتصر على صناعة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعترض صناعة 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 إبراءاتها وعامه لضريبة الأرباح التجارية مع الواقع في ابعاد على مفهوم وحقيقة هذه المهن.
- ٢- المراد بالصناعة الزراعية وشروط تحضير الربح النابع منها للضريبة.

أولاً: العلاقة بين المهن الواردة بالنص؛ من المسلم به أن العمل يشكل مصدراً رئيسياً لكتابية أنواع الدخل، إلا أن هناء العمل قد يزاوله مهنيون غيره وتحت مسؤوليه لقا، أجور أو مرتب أو ماهية أو مكافأة يتلزم بها هذا الفيء، وفي هذه الحالة يخضع المقابل الذي يحصل عليه العامل للضريبة على كسب العمل، ويشكل هذا المقابل في ظل القانون الجديد إبراد المرتبتين وما في حكمها.

كما أن صاحب العمل قد يزدوجه مستقلًا عن غيره، بحيث يكتفى له هذا الاستقلال حرية في أدائه، ويلقى عليه في نفس الوقت مسؤولية وبيعات مباشرة.

والعامل في هذه الحالة قد لا يستعين برأس المال في مزاولة نشاطه، وهنا يتعذر في نظر المقانون الضريبي مزاولاً لهبة حرفة، ويُخضع وبالتالي للضريبة على أتعابها، ما لم يرد خلاف ذلك في القانون^(١).

ولقد يستعين العامل في مزاولة نشاطه برأس المال، بحيث يكون دخل أو إيراده في هذه الحالة ثمرة لاندماج عنصري العمل ورأس المال، وفي هذه الحالة تُحيط التفرقة بحسب حجم وأهمية مساعدة رأس المال في انتاج الدخل أو الإيراد، فإذا كان دور رأس المال رئيسياً في انتاج هذا الدخل كان العامل من محلي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وكان الإيراد إيراداً لنشاط تجاري أو صناعي، أما إذا كان دور رأس المال ثانياً في انتاج هذا الدخل، فإن العامل في هذه الحالة يبعد من محلي ضريبة المهن غير التجارية وذلك كالطبيب والمهندس والمحامي.

وما ذكرنا قد وقفتنا على أبرز معايير التفرقة بين هذه الأعمال والدخول، وانتهينا إلى أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تفرض على ثمرة أو ناتج اندماج عنصري العمل ورأس المال، في حالة تكون رأس المال يلعب دوراً فاعلاً في انتاج الدخل الخاضع للضريبة، فلذلك نقول:

إن المهن التجارية، والمهن الصناعية، والمهن الحرفيية، بينها جسيماً قاسم مشترك هو امتزاج العمل ورأس المال في انتاج الدخل المنولد منها، إضافة إلى وجود قاسم مشترك آخر هو الشراء، أو الانتاج من أجل البيع بفرض المسؤولية علىربح، فقد سبق وأن انتهينا إلى أن المقانون الضريبي لم يشترط لاخضاع إيراد النشاط التجاري للضريبة على الأرباح التجارية أن يكون المروء تاجرًا بالمعنى اللغو أو القانوني لكلمة تاجر أو أن يكون العمل الذي يمارسه المروء عملاً تجاريًا بالمعنى القانوني للعمل التجاري وإنما اكتفى لبيان الضريبة أن يتعلّق نشاط اقتصادي ينطوي على قصد الربح ويترّج فيه الجهد البشري (عنصر العمل) مع رأس المال.

(١) ومن ذلك ما أوردته المادة ١٢ من القانون ١٩٧٣ في شأن م بيان الضريبة على الأرباح المتعلقة بعمدة للعمليات التي يقوم بها المسافرون والوكلاء، بالعمولة بالغتهم من أن عاليها يتدرج تحت المهن الحرفة.

يحيط بقى هذا النشاط من المولى على وجه الاستقلال، وعدها النشاط قد يحيطه شراء
لقوله مادى أو معنوى (الاسم التجارى، براءة الاختراع، الصكورة الأساسية والأذية)
يقصد بهم أى تأجيره (الاجارة بع لفظة الفنى المستاجر) بنية الحصول على ريع،
وقد لا يحيط هذا الشراء كمن ورث مخلاً تجارياً واستعمى في تشغيله وكأعمال
المصارف والتأمين واستغلال دور النهر وأعمال الوساطة.

أما المهن الصناعية وهي التي تتناول السلع أو المواد الأولية ونصف الصنعة
بالتحويل كلياً أو جزئياً من شكل إلى آخر يقصد ببعها والمصطلح على ريع، أو تلك
التي تتناول استخراج ثروات الأرض من أجل بيعها والمصطلح على ريع، فهي أيضاً
أنشطة يتزوج فيها الفصل مع دأب المال ويتوفر فيها قصد البيع ونية الحصول على
الريع.

وعلى ذلك فإن المهنيين يجمع بينهما أكثر من وجه من وجوه الانضباط للضربيه
يمكن تحديدها في:

- ١- امتزاج عناصر العمل وأدب المال.
- ٢- قصد البيع
- ٣- نية الحصول على ريع.

٤- الشراء من أجل البيع، فالبائع في الغالب الأعم يشتري متطلبات مادية
أو معنوية، يقصد ببع أحياها أو متابعتها، وكذا المنظم في المهن الصناعية يشتري
مواد أولية أو سلع نصف صناعية وتجهيز بشرى وعدد وألات ويحول أو يستخرج
المنتج النهائي من أجل إعادة بيعه، فناسب ذلك أن تفرض على المهنيين معاً نفس
الضربيه.

أما بالنسبة للمهن والنشاطات الحرافية المتعلقة بالمهن التجارية والصناعية وهي
تلك الأعمال التي يقوم بها طائفة الحرفيين من أمثال: الخلاق، الكرافير، التجار،
المداد، الجزمجي، السمسكري، الخياط، القرزى، المكتوبى، التجيد، البناء، المبطىء،
النقاش، الكهربائي، السياك وغيرها من الحرفيين الذين يزاولون حسابهم اعترف لهم
صنعة بدرية من منازلهم أو في ورش أو دكاكين صغيرة لا ترقى إلى مرتبة المصنع.
سوا، يابديهم أو مستخدمين البعض أدوات المهنة والحرفة التي لا ترقى هي الأخرى
إلى مرتبة العدد والآلات الضخمة المستخدمة في المصانع، فبالمهم، وكما يرى
البعض^(١) يتميزون بالخصائص الآتية:

(١) د/ ذكرى محمد بيومى، من ١٥٣، مرجع سابق.

١- أنهم لا يسترون المواد الأولية إلا يقدر حاجة الأعمال المكلفين بها، غالباً ما يتم الشراء بمعرفة طالب الخدمة أو السيدة التي يقوم المحرفي بأصنافها أو حصصها لحسابه.

٢- أنه يعشدون في كتب قوتهم على عملهم اليدوي من منازلهم أو في ورش صغيرة مستعينين بقدر ميسير من رأس المال، ولا يغدون بالمضاربة على المواد الأولية.

٣- أنهم لا يسمون متعاقاتهم بالطرق التجارية العادلة (أي التي تعتمد على العرض والطلب)، وبالتالي فإن دخولهم قد لا يتحقق بواسطة قوى السوق وحدها، وإنما تتحقق على عوامل أخرى منها مهارة المحرفي ودقته في الصنعة، ومدى خبرته).

٤- أنهم في موكز وسط بين العمال وأصحاب الأعمال، فهم في عملهم يعملون لحساب أنفسهم وعلى مستوىهم، ولا يرتبطون مع أحد برابطة التبعية، وهم بذلك يختلفون عن الأجراء الذين يعملون لحساب رب العمل ويرتبطون بهم بعقد اجارة ويحضرون لأوامر، كما يختلفون عن أصحاب الأعمال من حيث إنهم يعملون بأيديهم أو بواسطة عدد قليل من الصبية، وبالأمر غالباً بأوامر أصحاب الأعمال.

وقد كان من المنطقي أن ينبع المحرفيون عن دخول نشاطهم لضريبة المهن المرة غير التجارية، إلا أن المتن قد أخطأهم لضريبة الأنشطة التجارية والصناعية ونحن نعتقد أن ذلك يرجع إلى الأسباب الآتية:

١- أن هذه المهن أقرب في طبيعتها إلى المهن الصناعية من حيث كثورتها تعتمد على ادخال التحريل والتغيير على المواد الأولية التي يستخدمونها لاظهار منتج نهائى يختلف في طبيعته وغرض استخدامه عن المواد الأولية الازمة لصنعته وهذا واضح في عمل التجار والخداد والخياط والجزمي والمنجد وغيرهم.

٢- أن أصحاب هذه المهن يعتمدون غالباً على المشاة في تدبير أجورهم، وأنعائهم، فهم غالباً يسمون خدمتهم من يدفع أعلى الأسعار وسامون عليها كما هو الحال في عقد الصفقات التجارية.

٣- وقد يرجع ذلك إلى رغبة المفتوح في التفرقة بين مئتين من يسمون

خدماتهم للجمهور هما: طائفة تتمثل معظم أو جل خدماتها في العمل الشخصي والعملي كالأطباء، والمهندسين والمحامين، وهؤلاء يخضعون لضريبة المهن غير التجارية، والثانية يشكل العمل البدوي جوهر خدماتها وهي طائفة الحرفيين وهؤلاء أخضعهم القانون الضريبي الأرباح الصناعية مبرأة للأعيارات الأخرى المميزة لأعمالهم.

ـ ـ ـ أنه ليس لدينا في الوقت الحاضر تقدير متفق عليه عىل هذه الطوائف وتقدير أعبابها، بحيث يمكن أن تفرض عليهم الضريبة التي تلائم طبيعة نشاطهم، وإلى أن يوجد مثل هذا القانون تتم أخضاعهم للقانون الضريبي الأرباح التجارية والصناعية.

وللحاظ أن المهن الضريبية قد تخضع بحسب نفس المادة ١٥ المقدمة للضريبة صافي إيرادات المهن والميشات الآتية: ١ـ المهن والنشأت التجارية ٢ـ المهن والنشأت الصناعية ٣ـ المهن والنشأت الحرافية ٤ـ منشآت الناجم والمعابر والبترول ٥ـ أرباح الصنقة العارضة.

وقدتناولنا فيما تقدم الشرح بكل من المهن والنشأت التجارية والصناعية والحرافية، وبطريق لنا فيتناول هذه المادة أن تعرف على:

أـ معيار الفرق بين الهيئة والنشأت.

بـ تحكم الملة من النص على اختصار منشآت الناجم والمعابر والبترول وغيرها.

جـ الصنقة العارضة أو الواجدة وشروط اخضاع أرباحها للضريبة.

(أ) أما الهيئة فهو: الصناعة أو العمل الذي يحتاج إلى خبرة ومهارة وحذق عند ممارسته، وأما النشأة فهي: مكان العمل أو الصناعة الذي يجمع فيه الآلات والعمال وجعلها منشآت ومارس فيه العمل على وجه الدراهم والاستمرار، وقد أحاط المفهوم الضريبي بعطف النشأة على الهيئة حتى يتمكن من تحقيق أكبر حصيلة ضريبية ممكنة من أصحاب المهن المذكورة، ذلك لأن المسؤول تدبيره صاحب سمعة لكنه لا يعارضها أو يعارضها خفية تهرباً من الضريبة، فإذا انتقدت ميشأة لهنته أصبح لهذه الهيئة وجوه مادي، وكان ذلك قرينة على ممارسته لهنته على وجه الدراهم والاستمرار إلا من غير المنطق أن يتحمل تلك التكاليف إقامة الشفاعة بدون الممارسة الفعلية لأعمال

المهنة، وبالتالي أمكن لصالحة الضرائب الوقوف على رقم أعماله من عدد أيام تغسيل المنشآة ومتوسط هذه الأعمال.

(ب) وقد عنى المقتضى الضريبي في نص المادة ١٥ المتقدمة بالخضوع صافى أرباح منشآت المناجم والمعاجز والمترول وغيرها من الصناعات الاستخراجية وهي التي تنتطىء على استخراج الثروات مباشرة من عناصر الطبيعة، والنصل على الخضوع الخارج من المناجم والمعاجز والمترول ليس على سبيل المقصود، بل على سبيل المثال يدلل أن المقتضى قد أطلق في كلية (أو غيرها) وبالتالي فإن صافى الأرباح الناتجة من استخراج الثروات الكائنة في باطن الأرض أو على قشرتها أو من جوف المعاجز كصيد الأسماك والتلوز مثلاً، تخضع للضريبة إذا تم النشاط بفرض بيع المستخرج والممسول على ربح، والمقتضى بالنص على الخضوع صافى أرباح الصناعات الاستخراجية يتبين على أن النشاط الصناعي الخالص للضريبة لا ينحصر فقط في الصناعات التحويلية، بل يمتد ليشمل الاستخراجية كذلك.

(ج) الصفة الواحدة أو العارضة:

عندما صدر القانون ١٦ لسنة ١٩٣٩ ونص في المادة ٢٤ منه على أن: «تحتوى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتملة في مصر» فقد استُرط الفتها، من كلمتي (منشأة ومشتملة) شرطاً جوهرياً لبيان ضريبة الأرباح التجارية على إيرادات الأنشطة والمهن الخاضعة لها وهو شرط الاختلاف أي ممارسة العمل الذي تخوض الضريبة على ناتجها على وجه اليوم والاستمرار باعتباره مهنة منتجدة لصاحبه، وبالتالي فإن الأرباح التي كانت تتحقق من الصفقات الواحدة أو العارضة لم تكن تخضع للضريبة. وقد استقر العمل على ذلك فتها وتصناً واعتبر أصلاً عاماً في فرض هذه الضريبة.

غير أن المقتضى الضريبي عندما تبين له أن بعض الصفقات العارضة لم تحقق أرباحاً لا يتحققها كثيرة من المؤلفين المحترفين لسنوات عديدة، ورغبة منه في تحقيق العدالة الضريبية بين المربيين وفي زيادة المصيلة الضريبة، فإنه أضاف بوجوب المادة الأولى من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ فقرة جديدة إلى المادة ٣٠ من القانون ١٦ لسنة ١٩٣٩ تنص على أن: «تسري هذه الضريبة على صافى الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة».

وعندما صدر القانون ١٥٢ لسنة ١٩٨١ أقر المقتن هذه التعديل، غير أنه قد يعامله بقواعد تنظيمية لا يعتبر صفة واحدة وأحادي إلى اللاحقة التنفيذية له في بيان هذه القراءدة إذ نص في الفقرة الثانية من المادة ١٣ على أن: «تسرى الضريبة هذه على صالح الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي، ولو التصر على صفة واحدة، وبين اللاحقة التنفيذية القراءدة التنظيمية لا يعتبر صفة واحدة في تطبيق أحكام هذه المادة». وقد نقل المقتن هنا النص بهمة إلى الفقرة الثانية من المادة ١٥ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

وتعزى المادة الثامنة من اللاحقة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الصادر بقرار السيد وزير المالية رقم ٨٩٨ لسنة ١٩٩٤ الصفة الواحدة بقولها: «كل عملية شراء بذلة البيع لأشياء متولدة غير معدة للاستعمال الشخصي وشرط :

- 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.

وقد أثار الخضاع الرابع التابع عن الصفة الواحدة لضريبة الأرباح التجارية خلالها بين الفقهاء حول أهمية وضرورة شرط الاحتراف لفرض هذه الضريبة، ففي البعض^(١) أنه لم يمد هناك مجال للبحث في مدى توافق ركين الاحتراف في أي نشاط تجاري أو صناعي تضيق أنواعه للضريبة، بل يكفى لهذا الأخضاع مجرد تحقيق ربح من أية عملية تجارية أو صناعية، بينما يرى البعض الآخر^(٢) أن خروج المقتن على شرط الاحتراف في الصفة 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 والنشأت التجارية والصناعية وعن أصحاب المهن، وهي كلها تتلائم شرط الاحتراف، ولو كان هذا الشرط غير واجب لاقتصر المقتن على القول بسريان الضريبة على أرباح النشاط

(١) راجع: د/ حسن كمال - الضوابط على الدخل من ٩٧ مرجع سابق.

(٢) د/ مجدى محمد شهاب - دراسات فى التشريع الضريبي المصرى من ١٦٦ مرجع سابق.

التجاري أو الصناعي ولو كان عن صفة واحدة، لكنه أفرد لهذه الأخيرة فقرة خاصة مما يؤكد أنه خروج عن الأصل العام في سياق الضريبة وهو شرط الاحتراف.

٢- وإن المقتني حيًّا، أراد اخضاع بعض الأعمال المندرة للضريبة دون قيد أو شرط، أفرد لها حكماً خاصاً في مادة مختلقة، وهو ما فعله بالنسبة للعمولة أو المسمنة التي لا تتعصل ب المباشرة المهمة وذلك في المادة ١٧ فقرة ٢ من القانون وكان يمكن للستة أن يلحق الصفة الواحدة بذلك لو أراد لها نفس الحكم.

والسؤال الذي يفرض نفسه حسناً لهذا التزاع هو: هل أي صفة عارضة يمكن أن تخضع أرباعها الضريبية والاجماعية؟ لا، فإن مدلول المعنون والشروط التي وضعتها اللائحة التنفيذية يضم عناصراً معاكسات خاصة لتلك الصفة التي يعطيها المقتني الضريبي، إذ الواضح من نص المادة ٢/١٥ أن الصفة المعنية هي التي تتحقق من خلال نشاط محظوظ أو صناعي خلال السنة المالية، يعني أن يتحقق على وجودها وجود نشاط تجاري أو صناعي مكتمل الشروط والأركان للشخص الذي عقدتها، بحيث تقع هذه الصفة في إطار هذه النشاط الذي يكشف عن نية صاحبه نحو الاستمرار في مزاولة النشاط، فإذا حدث ولم يعند خلال السنة المالية إلا هذه الصفة فإنه يخضع عن أرباعها الضريبية، واتجاه اللائحة التنفيذية للقانون في تعريف الصفة الواحدة يكشف عن هذا المفهوم فهي من وجهة نظر اللائحة كل شراء، بنيه البيع لأنشأه، متنورة غير معدة للاستعمال الشخص، فالشرط فيها أن تتم بنيه الضريبة والكسب، فإذا انعدمت هذه النية وقت الشراء بأن اشتري شخص سيارة لاستعماله الشخص ثم باعها في أثنا، السنة وبيع فيها، فإن هذه العملية لا تعد من كسبيل الصفة التي عناها المقتني الضريبي، بخلاف ما إذا دخل هذا الشخص مزاداً على عدة سيارات وأشتراها، فإن ذلك ترتيبة على أنه لم يقصد الاستعمال الشخص لها، بل قصد شراؤها من أجل بيعها وتحقيق ربح من دواً ذلك، ومن ثم فإنه لا يخضع للضريبة في الحالة الأولى خلافاً للحالة الثانية.

وعلى ذلك فإنه يمكن القول بأن المقتني الضريبي قد وضع من خلال المادة ٢/١٥ من القانون، والمادة ٨ من اللائحة التنفيذية عدداً من الشروط والمواصفات للصفة العارضة يمكن تلخيصها فيما يلي:

١- أن تتمثل في عملية شراء، بنيه البيع (أي أن يدخلها عنصر المضاربة

وقد المكتب).

٢- أن تكون العملية ناتجة عن نشاط محاري أو صناعي، أي في إطار هذا النشاط.

٣- لا يكون محل الصفقة عقاراً، أو مترولاً معداً للاستعمال الشخصي.

وبناء على ما تقدم فإنه يمكن القول بأن أرباح أية عملية (صفقة) منفردة ذات طابع محاري أو صناعي لا تتوفر فيها هذه الشروط والمواصفات لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

إذا كانت المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية قد وضعت تصاعداً لقيمة الصفقة والأرباح الناتجة عنها بما اشترطته من أن يزيد ثمن شراء الصفة أو ثمن بيعها على عشرين ألف جنيه، أو أن يزيد إجمالي الربح المحقق منها على أربعة آلاف جنيه فإن هذا الشرط من وجهة نظرنا قد يعوق تحقيق نص المقتن من فرض الضريبة على ناتج الصفقة الواحدة، فيما لو عمد صاحب الصفقة إلى تجزئتها إلى صفحات أقل تهرباً من الضريبة.

المادة ١٦

الطريق الالتبسي للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي

نص المادة ١٦ على أن: تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة في مصر، متى كانت مستخدمة شكل منشأة تجارية، وكذلك أرباح الشرك المتضامن والشريك المؤسس في شركات التضامن وشركات التوصيم البسيطة والشريك في شركات الواقع.

وتخضع للضريبة أرباح المنشآة المشتغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن مستخدماً شكل منشأة مستقلة.

سبق لنا عند الحديث على الشرط الرابع من شروط اخضاع إيرادات النشاط التجاري والصناعي والحرفي للضريبة أن بينا أن المكان في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قد أخذ بهمبدأ التبعية الاقتصادية أي مصدر الإيراد، حيث اكتفى في فرض هذه الضريبة بأن تكون مصر مصدراً للايراد الخاضع لها، إعمالاً لقاعدة

اقليمية الضريبية، كما سبق لنا بيان متى تغتير المنشأ الأجنبية مشتغلة في مصر، وهل من اللازم أن يكون لها وجود مبادئ في مصر حتى تخضع أرباح عملائها للضريبة المصرية أم أنه يمكن مجرد الوجود الوظيفي أي مزاولة النشاط في مصر، كما سبق لنا كذلك بيان متى تغتير المنشأ المصرية مشتغلة في الخارج ومن ثم لا تخضع أيرادات عملائها في الخارج للضريبة المصرية، فنعمل إلى ما سبق بيانه متى من التكرار.

ويتبقى لنا لتنهم نص المادة ١٦ المتقدم الرفوف على طبيعة المسؤولين في هذا النص أي الأشخاص الماخضعين للضريبة، وهو كما حصرهم النص:

- ١- صاحب المنشأ 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 مورد على حدة.

أولاً، صاحب المنشأ الفردية: المنشأ الفردية عبارة عن مشروع اقتصادي يهدف إلى تحقيق الربح يستقل بكلمة جميع عناصره فرد واحد، ويفترض ظاهر نص الفقرة الأولى من المادة ١٦ أن ربط الضريبة على صافي دين ربع المنشأ الفردية خلال السنة السابقة، لكن المول الحقيقى لها هو صاحب المنشأ.

ثانياً: الشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية البسيطة:

شركة التضامن هي: شركة تزلف بين شخصين أو أكثر تحت عنوان معين للقيام بأعمال تجارية، ويكون فيها جميع الشركاء مسؤولين متساوين مطلقاً وتضامنون عن التزامات الشركة في جميع أموالهم، كما لو كانت ديونها شخصية في ذمة كل منهم، ويأخذ كل شريك فيها حصة الناجر، ومحضته في الشركة غير قابلة للتداول.

وأما شركة التوصية البسيطة فهي: شركة أشخاص تؤلف تحت عنوان معين بين شريك أو أكثر مسؤولين بالتضامن عن جميع التزاماتها في أموالهم الخاصة ويدبرون الشركة، وبين شريك أو أكثر موصى، يسألون عن التزاماتها في حدود ما

يقدمونه من شخص وتقوم على الاعتماد الشخص سواء بالتنمية للشريك، المتضامن أو الموصى(١).

ويعتبر كل من شركة التضامن والتوصية البسيطة شركة أشخاص تقوم على الاعتماد الشخصي والثقة المتبادلة التي يضعها كل شريك في الآخر.

ويلاحظ أن المقتضى الضريبي في نص الفقرة الأولى من المادة ١٦ المتقدم لم يعتمد بالشخصية المعتبرة لشركات التضامن والتوصية البسيطة، بل لم يخضعها بنوائتها للضريبة كما أخضع شركات الأموال في المادة ١١١ من القانون ١٨٧ من القانون ١٨٧، بل سوى بين الشريك المتضامن والشريك الموصى في شركات التضامن والتوصية البسيطة وبين الممول المقره صاحب النشأة الفردية من حيث اخضاع كل منهم للضريبة في حدود نصيبه من صافي أرباح الشركة أو النشأة، بحيث إن الضريبة لا تتحقق على أساس قيم مجموع مبيعات، وإنما على أساس وجود عمل يحقق أرباحا، فالشركاء، المتضامنون في شركات التضامن والتوصية البسيطة، وكذا الشركاء الموصى في شركات التوصية البسيطة تفرض عليهم الضريبة يصلتهم الشخصية بمقابل نصيب كل منهم في أرباح الشركة.

كما يلاحظ أن المقتضى الضريبي قد استحدث في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أخضاع حصة كل شريك موصى على حدة في شركات التوصية البسيطة لضريبة الأرباح التجارية، بعد أن كانت حصة الشركاء الموصى في شركات التوصية البسيطة تخضع لهذه الضريبة باسم الشركة وليس باسم كل شريك على حدة في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٨١، حيث كانت الفقرة الأولى من المادة ١٦ تنص على أن: «تسري هذه الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة في مصر، معنى كانت متعددة شكل منشأة فردية، وكذلك على أرباح الشركاء المتضامن في شركات الأشخاص، والشريك في شركات الواقع، كما تسري الضريبة على حصة الشركاء، الموصى في شركات التوصية البسيطة».

واذا كان المقتضى قد أخضع الشريك الموصى في شركات التوصية البسيطة للضريبة في حدود نصيبه من أرباح الشركة بصفته الشخصية، كنتيجة لعدم اعترافه

(١) داجع زاده / ثروت عبد الرحيم - شرح القانون التجارى ص ٢٥٧ . . ص ٤٦٢ مراجع سابق.

بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، فإنه قد سلك مسلكاً مغايراً بالنسبة للشريك الموصى في شركات التوصية بالأسماء 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 أياً كان الفرض منها، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن متخدناً شكل منشأة مستقلة، وتسري الضريبة على:

١- شركات المساعدة وشركات التوصية بالأسماء والشركات ذات المسئولية المحدودة ، حيث اعترف المذكور في المادة ١١١ بالشخصية المعنوية لشركات التوصية بالأسماء وفرض الضريبة باسم الشركة وعلى صافي الأرباح الكلية لها.

شركات الواقع: يدرج تحت شركات الواقع أو الشركات الفعلية نوعين من الشركات هما: شركة المحاسبة، وأي شركة حكم يبطلان عند انشائها واعتبرت موجودة واقعاً لا تأثيراً في الفترة بما بين تأسيسها والحكم ببطلانها.

أما شركة المحاسبة فهي: شركة تجارية لا تتبع بالشخصية المعنوية ليس لها رأس مال ولا عنوان وإنما هي مستترة لا وجود لها إلا فيما بين الشركاء، تعتقد بين شخصين أو أكثر يقدم كل منهم حصة من مال أو عمل يقصد اقسام الأرباح والخسائر ويقوم بأعمالها أحد الشركاء.

وشركة المحاسبة صور عملية كثيرة مثل شراء المحضولات الموسمية وبيعها، والمشاركة على السلع التي يتطرق حدوث ارتفاع مفاجئ في أسعارها، وتربية الماشية وبيعها وشراؤها، انتهاش منزل وبنائه، وتقديم هذه الشركة غالباً للقيام بعمليات مؤقتة ول فترة قصيرة وقد تستمر لفترات طويلة، وقد تتحذل هذه الشركة الخفية وسيلة لتكوين احتكارات بهذه السيطرة على السوق^(١).

ولما كانت هذه الشركة المستترة، التي لا يظهر تجها إلا شخص الشريك المدير، تزاول نشاطاً تجاريًا يضر أرباحها توزع على الشركاء المستثمرين، وتفرض الضريبة بسببيه كأصل عام على الدليل الظاهر عن كافة الأرباح التي حققتها الشركة

(١) راجع في ذلك أحد ثورت عبد الرحيم ص ٢٩٢ مرجع سابق.

خلال السنة المالية المنتهية، وللتدبر فيما بعد أن يخصم ما دفعه من ضرائب من إجمالي ريع الشركة باعتبارها تكاليف على الدخل، غير أنه قد يكون من مصلحة الشركة، المستغرين فرض الضريبة على نصيب كل شريك على حدة من صافي أرباح الشركة وهذا يظهر الشركاء المستحرون ويتقدم الشركه المدير بالميراث والمستندات التي تسمح بفرض الضريبة على كل شريك عن الريع الذي حققه، وفي هذه الحالة فإن المقدار الضريبي ألم مصلحة الضرائب أن تخضع للواقع وأن تربط الضريبة على نصيب كل شريك على حدة من أرباح الشركة.

وأما النوع الثاني من شركات الواقع أو الشركات الفعلية^(١) فهي الشركات التي تضى بطلان أو نسخ عقد انشائها لأسباب ترجع الى عيب من عيوب الارادة كالغلط أو التدليس أو الاكراه أو نقص أهلية أحد الشركاء، أو ترجع الى عيب لم يكن شكله من أركان عقد الشركة مثل عدم كتابة العقد أو عدم شهره.

ومثل هذا النوع من الشركات التي حكم ببطلان أو نسخ عقدها بعد تبامها الواقع، وتعاملها في خلال الفترة التي توسطت واقعنى التأسيس والحكم ببطلان، مع الغير بوصفها شخصا معتبرا له كيان قائم بذاته، مع ما يترتب على هنا التعامل من نشأة حقوق لها والتزامات عليها، ومن أرباح أو خسائر، فهذه الأوضاع التي تتحقق بقيام الشركة الواقع وتعامل الغير معها على هنا الأساس لا يمكن انكارها ومتاجهتها الغير بانكار وجود الشركة منذ تكوينها.

وتلافيا لأنثر الأثر الرجعي للبطلان لباقي الفقه والقضاء، إلى فكرة الشركة الفعلية أو شركة الواقع والتي على أساسها يمكن اعتبار الشركة رغم الحكم ببطلان عقدها موجودة فعلاً لأنتونا في الفترة ما بين تكوينها والحكم ببطلان عقدها.

فيما إذا حلت الشركة في خلال هذه الفترة أنها لا يربط سببها الضريبة فإن المقدار الضريبي إذا، انعدم الشركة التي تضى بطلانها، قد خاطب بالضريبة كل شريك في الشركة عن مقدار نصيبه من صافي أرباحها.

^(١) راجع في الشركات الفعلية ج ٢/ بسيحة القابلين - الموجز في القانون التجاري ص ١٤٤
رأينا أ ١٠ / ثروت عبد الرحيم ص ٢٩١ مرجع سابق.

والملاحظ أن المعنون الضريبي قد سوى بين الشركاء، في شركات الواقع وبين صاحب المنشأة الفردية، والشركاء المتضامنون في شركات التضامن والتوصية البسيطة والشركاء الموصيون في شركات التوصية البسيطة، حيث اعتبرهم جمبعاً مولين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عما يحصل عليه كل منهم من مالى أرباح شركاتهم. فالمخاطب هنا بالضريبة والممول لها هو الشريك بمصفته الشخصية وليس الشركة وبالتالي فإن اجراءات الاخطار والربط والمحصيل قد تم في مواجهة الشريك لا البروية^(١).

وقد قضت محكمة النقض بأن الالتزام بالضريبة إنما يقع على أشخاص الشركاء لا على ذات الشركة، وثبتت لن ذمتهم هم، لا في ذمتها، ولا بهم في نظر القانون من حيث فرض الضريبة على الشريك في شركات التضامن، أو الشريك المتضامن في شركات التوصية أن تكون الشركة قد استوفت أو لم تستوف اجراءات الشهر القانونية، إذ أن الشركة رغم عدم استيفاء هذه الاجراءات توجد فعلاً، وقد يكون لها نشاط تجاري يضرر بها يضرر إلى الشركاء، فتحسب عليهم الضريبة بحسبه، فإذا كان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاء على اعتبار أن أحد الشركين هو وجده المسئول عن الضريبة دون شريكه الآخر تأييساً على أن الشركة بينهما لم تتعهد 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، ولكنها تفرض 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 الاجراءات من مصلحة الضرائب إلى الشريك شخصياً، كل ذلك إلا إذا كان الشريك قد أثار مثير الشركة أو أحد الشركاء فيها أو الغير في تقديم الاقرار عن الأرباح إلى

(١) راجع بحثي: المستشار كامل بدري - المرجع في تشريعات الشركات - دار الفكر العربي ص ١٧٣ وما يليها.

(٢) مجموعة القواعد القانونية الصادرة عن المكتب الفنى لمحكمة النقض ج ٢ ص ٨٠٠.

مصلحة الضرائب، فإن الاجرامات في هذه الحالة يجب أن توجه إلى هنا الثاني
بصفة هذه...^(١)

وقضت محكمة النقض كذلك بأن القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم يعتد في خصوص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالشخصية الاعتبارية للشركات المنضام أو التوصية (البساطة) فلم يخضعها بهذا الوصف للضريبة كما أخضع الشركات الساهمة بل سوى في حكم المادة ٣٤ منه بين الشرك منضام في هذه الشركات وبين العزول الفرد من حيث اخضاع كل منها للضريبة في حدود ما يخصه من نوع...^(٢)

وبالإلحظ أن المفهوم الضريبي في ظل أحكام القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد سرى في هذا المخصوص بين شركات التوصية البسيطة وشركات التوصية بالأسماء، إلا أنه في ظل القانون الحالي ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد ألغى هذه التسوية وأدرج شركات التوصية بالأسماء ضمن شركات الأحوال في المادة ١١١ منه، وبالتالي فإنه قد خاطب بالضريبة الشركة بوصفها شخص معنوي مستقل عن شخصية الشركاء فيها.

أعمال الوساطة

١٧. المادتان ١٧، ١٨

تنص المادة ١٧ على أن: «تسري الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة المعطية أو الصلبات التي يقوم بها: المساررة والوكلاء بالعملة، وبصفة عامة كل نوع يتحققه 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 الفيـن المتـولة».

وتنص المادة ١٨ على أن: «تسري الضريبة على كل مبلغ يدفع لأى شخص طبيعى، أو شركة أشخاص على سبيل العمولة أو المسيرة غير المتصلة ب المباشرة أو أية مبالغ أخرى، تدفع مقابل حقوق معرفة أو استئلاـل أو أدـاء، على

(١) المستشار/ محمد وجدى عبد العليم - قضايا الضرائب - عالم الكتب ١٩٧٠ ص ٩١.

(٢) نفس المرجع ص ٩٢.

اختلاف أنواعها وصورها، وذلك بغير أي تحضير، سواء لواجهة التكاليف أو الأعباء، العائلية وبذات السعر المقرر في المادة ٩ من هذا القانون.

وأول ما نلاحظ على نص هاتين المادتين أن المean من خلالهما تفرض الضريبة على:

- ١- جميع فنادق الـوسطاء سواء الوسطاء المتهربون أو غير المتهربين.
- ٢- جميع عمليات الوساطة المتعلقة بالشراء أو البيع أو التأجير.
- ٣- جميع مجالات الوساطة المتصلة بشراء، أو بيع العقارات أو السلع أو الخدمات أو التبادل المنقول أو المترتب عليه مثل حقوق المعرفة أو الاستئلا أو الأداء.
- ٤- جميع المنشآت التي تقوم بالوساطة سواء كانت أشخاصاً أو شركات أشخاص أو وكالات أو مكاتب، وسوف تتناول كل بند من هذه البنود التي تتناولها النص المتقدم على هذه فيما يأتى:

أولاً: فنادق الـوسطاء: يتبع الأشخاص الذين يقومون بأعمال الوساطة بين طرف العلاقات التعاقدية أيما كانت تسميتهم إلى فنادق، الأولى تجدهن هذه الهيئة وتستغلها حرفة وعملاً ذاتها لها، وهؤلاء هم الوسطاء المتهربون الذين عنتهم المادة ١٧ بأحكامها، أما الفئة الثانية فهي الفئة التي مارست الوساطة بصفة عارضة دون أن يكون صاحبها متهرباً أو معترضاً لأعمال الوساطة، وبين ذلك:

أ- الوسطاء المتهربون: يستفاد من نص المادة ١٧ المتقدم أن الوسيط المتهرب هو: كل شخص طبيعي 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 أنها كانت تسمى أي سوا، سمي بالمسار أو بالركييل بالعملة، ويخضع هذا الشخص بموجب أحكام هذه المادة لضريبة الأرباح التجارية عن كل ما يقوم به من عمليات الوساطة الفاصلة للملكية عين أو متحركة أو حق.

كما يستفاد من نص المادة ١٧ كذلك أنه يشرط لاعتبار الركييل متهرباً لأعمال الوساطة وبالتالي لاخضاعه لضريبة الأرباح التجارية الشروط الآتية:

- ١- لحقن عملية وساطة متعلقة بعقد معاوضة ثانٍ للملكية عين أو متحركة.

يعنى أن يقوم الوسيط بالتحل بالتقدير بين ذجهى نظر طرفى عقد بيع أو تاجير عقار ما أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو التقييم المالية إلى أن يتم التعاقد بينهما لقاء مكافأة أو عمولة أو سرقة مقطوعة أو فى شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة.

٢- أن يكون الوسيط مستقلًا فى أداء عمله عن غيره، أى غيره ثابع لغيره بعية تحمله بأمره وبخضوع لرقابته، ولا خضع داخله للضربيه على المرتبات وما فى حكمها.

٣- أن تتوفر فيه شروط الاعتماد والامتنان فى أعمال الوسيط^(١) ، وهو شرط مستفاد من تعداد النص المذكور لأشخاص الوسيطا، فى قوله: أى شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب، فالشركة والوكالة والمكتب مشتقات يستدل من قيامها وجودها على احتياط مهنة الوساطة، خاصة وأن عدم وجود مثل هذه الشركات قرينة لجهل الوسيط الذى لا تتمكن وساطته عملاً غير ممتنع تبعاً لنص الفقرة الثانية من المادة الأولى من القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢^(٢) الذى تنص على أن: «يلزم كل من يدفع أى مبلغ على سبيل المصلحة أو المسيرة إلى مول لأمين المسيرة أو الاشتغال بالعمولة، وإنما يقوم بها بصفة عرضية، بمجرد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة عليها، ويكون الجزء على كل مبلغ على حدة ويفسر أي تحفيض رسالت السعر المقرر فى المادة ٣٧ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وفي تطبيق الحكم المقتضى يعتبر عملاً غير ممتنع من لا يكون له مكتب أو محل معروف باسمه ليأشرة مهنة المسيرة أو الاشتغال بالعمولة».

(ب) الوساطة العارضة؛ وهى العمليات التى يقوم بها أشخاص غير ممتنعين أى لا تتوفر لديهم شروط الامتنان السابقة، سواء كانوا أشخاصاً طبيعين أو شركات أشخاص، وقد أخضعهم القانون للضربيه تحقيقاً للعدالة مع سابقهم، وهو

(١) وأهم هذه الشرط شرط الاعتماد والاستمرار فى عمليات الوساطة.

(٢) نشر هذا القرار فى ملحق عدد الوقائع الفصريه رقم ٦٤ الصادر فى ٩ أبريل سنة ١٩٤٢ راجع مجموعه القوانين واللوائح التنفيذية الخامسة بالقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ - المطبعة الأميرية ١٩٥٢ ص ١٢٦.

يخضعون وفقاً لنص المادة ١٧/١ المقدمة للضريبة عن كل مبلغ يدفع لهم على سبيل العمولة أو المسيرة، بغير أي تخفيض سواه لواجهة التكاليف أو الأعباء، العائنة، بسعر تصاعدي بالشريان على الوجه التالي:

الشريحة الأولى: ٠٠٠ حتى ٢٥٠٠ جنية ٢٪.

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٥٠٠ جنية حتى ٧٠٠٠ جنية ٢٪.

الشريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠ جنية حتى ١٦٠٠٠ جنية ٣٪.

الشريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ جنية ٤٪.

ويستحب الوسيط الذي يخضع لضريبة الارباح التجارية والصناعية، سواء كان محترفاً أو غير محترف بصفة الاستقلال عن غيره، في أدائه لعمله، وهي صفة تثير، عن نظره في القانون المدني الذي عنته المادة ٦٧٦ مدنى والذي يحمل حساب ربة العمل ويخضع لرقابته.

ولاحظ أن المتن في نص المادتين ١٧ ، ١٨ المقدمة قد أخضع للضريبة عمولة الوسطاء، أيما كانت صفتهم أو تسميتهم، وإذا كانت المادة ١٧ قد خصت بالذكر البسيسار والوكيل بالعمولة، إلا أن ذلك ليس دارداً على سبيل المحصر، بل على سبيل الشال، ومحسن هنا أن تتوقف قليلاً لتتعرّف على مسميات الوسطاء، وطبيعة عمل كل وسيط والضريبة التي يخاطب بها على نافع عمله.

١- **السمسار**: المسيرة هي الوساطة في التعاقد عن طريق تقرير وجهى نظر الراغبين فيه حتى يتم بالفعل لنا، مقابل بسم عمولة، والسمسار هو الذي يقوم بهذا العمل، ويتحقق فعل السمسار بمجرد تلقي الإيجاب والقبول لطرفى العقد، ولا شأن له بثابعه تقبيله أو تسلمه الشئ أو تسليم المبيع أو أي شئ من آثار العقد أو مساناته، وتعتبر المسيرة في حد ذاتها عملاً تجاريًا يصرف النظر عن طبيعة العقد وكرونه مدنياً أو تجاريًا، وهي كذلك بالذاتية للسمسار وحده، أما فيما يتعلق بطرفي العقد فان الامر يتوقف على طبيعة التعاقد، ويشتاتي السمار عمولة تنظر توسيطه في ابرام التعاقد والتقرير بين اطرافيه، وتحسب هذه العمولة

عادة بنسبة معينة من قيمة الصفقة^(١)، ولا يعتبر السمسار تابعاً لمن وسطه ولكنه يعمل باسمه ولحسابه، حيث يقوم بصفة مستقلة باختيار العمال، الذين يتقدمهم إلى الطرف الذي وسطه، ويشترط لاستحقاقه العمولة ما يلى:

١- أن يكون مفوضاً من عميله بالغرض للبحث عن متعاقد آخر.

٢- أن يتم العقد بين طرفين عالميَّة الصُّورَة.

٣- أن تكون هناك علاقة سببية بين مسامي السمسار وانعقاد العقد، يعني أن يكون إقام العقد قد تم بناءً على تدخل السمسار^(٢).

٤- الوكيل بالعمولة: الوكالة بالعمولة نوع من أنواع الشرط في إقام الصفقات فالتاجر غالباً ما يستعين بطائفة من الأشخاص لتصريف متاجره ويضاعفه والتوصيف بهم وبين غيره من العملاء أو التجار أو أصحاب المصانع أو المتأخر التي لها علاقة بطبعية التجارة التي يباشرها، وهؤلاء الأشخاص هم الوكلا، بالعمولة.

وكيل بالعمولة لا يقتصر أحياناً على تاجر معين، بل يقتصر بهذه المهمة العدة تجار دون أن يرتبط مع أحدهم بعقد عمل يرتب تبعيته له، وإنما يباشر عمله مستقلاً فهو إذن شخص يصرف باسم الشخصي لصاحب الفير (الوكيل) مقابل عمولة يتقاضى عليها أو يحددها الفراغ، ومتكيف عمل الوكيل بالعمولة على النحو التالي: فهو عندما يتعاقد مع الغير يعتبر أسبلاً في التعاقد فيلتزم في مواجهته بكلمة الالتزامات التي تنشأ عن العقد المبرم بينهما، ويطلق كافة الحقوق التي تترتب على هذا التعاقد.

وبالنسبة لعلاقة مع الوكيل يعتبر وكيلاً عنه في مباشرة التصرف ويلتزم في مواجهته بتنفيذ أوامر الوكالة، كما ينقل إليه كالة آثار العقد^(٣) فالوكيل بالعمولة إذن هو وسيط يقوم بعمل قانوني (تعاقد مع الغير) باسمه الخاص، بناءً على أمر موكله نظير عمولة اتفاقية.

ويختلف الوكيل بالعمولة عن الوكيل العادي، في أن الأخير يتعاقد باسم

(١) أ.د/ سبيحة انطليوس ص ٥٧ مرجع سابق.

(٢) أ.د/ حسن كمال، ص ٩٩ مرجع سابق، ...

(٣) أ.د/ سبيحة انطليوس ص ٦٢-٦٤ مرجع سابق - مرجع سابق.

موكله ولحسابه، بحيث يهدو واحسها أمام الغير المتعاقد أن الطرف الأصلي معه في العقد هو الموكيل وليس الوكيل، وبحيث تصرف كافة الحقوق والالتزامات المترتبة على العقد إلى ذمة الموكيل، خلافاً للوكييل بالمسؤولية عما يقدم بتحاله مع الغير باسمه الخاص بنا، على أمر موكله ولحسابه، وهو بذلك يتلزم أمام موكله وأمام الغير الذي نتعامل معه، ولدأن يرجع على كل منهما بما يخصه، وليس لكل من الموكيل والغير دعوى مباشرة قبل بحضورها البعض^(١).

كما أن الوكييل بالمسؤولية يختلف عن المسار من حيث إن مهمة الأخير تقتصر على مجرد التقرير بين وعيهم نظر العاجز والمغيب، دون أن يدخل كطرف في العقد الأصلي الذي قام بالواسطة من أجل الشاهد، وبالتالي فإنه لا تقع عليه أية مسؤولية تجاه طرفي هذا العقد، ويعتبر الركالة بالعمولة عبداً ثميناً.

٣- المثل التجاري: هو ذلك الشخص الذي يعمل لحساب الشركة التي يمثلها، وباسمها دون ائمه على أن يأخذ ويعطاها عن كل صفقة في شكل عمولة، فهو إذن وسيط ي العمل على إيجاد العميل للشركة التي يمثلها، ويتم العثور باسمهم وحسابهم، فنهر إذن يختلف عن الوكييل بالمسؤولية في أن الأخير يخالد باسمه، ويختلف عن المسار في أنه يعمل تابعاً لشريك أو أكثر، في حين أن المسار يعمل بصفة مستقلة.

ويعرفه البعض^(٢) بأنه: الشخص الذي يتبع عن موكله في القيام بأعماله التجارية سراً، كان ذلك في محل تجاراته أو محل آخر، وينتهي إلى أن القاعدة العامة في المثل التجاري أن يتخصص فقط في العمل الموكيل به من قبل موكله، بحيث لا يجوز له اجراء 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 المنشآة التي يمثلها، فإنه لا يعدو أن يكون أجيراً لديها ولا يغير من ذلك أن يكون الأخير عمولة أو نسبة مثوية من المبيعات أو

(١) أ.د/ السيد عبد المولى - التشريع الفرنسى المصرى - هامش ص ٢٨١ مرجع سابق.

(٢) أ.د/ زكريا محمد بيروس ص ١٧٣ مرجع سابق.

الصفقات كما لا ينكر من ذلك أن يكون عمل الممثل التجارى فى مركز النشأة أو فى محيط نشاطها التجارى (ممثلوب مستقر فى أحد الأسواق، أو متوجهاً فى بعض المدن والقرى) مادام أنه يعمل تحت أمر مراقبة صاحب العمل، وهو فى هذه الحالة يخضع لضرائب كسب العمل، لا لضريبة الأرباح التجارية.

أما إن تتعين الممثل التجارى فى أداته لعمله بنوع من الاستقلال، فما ينفع
مثلاً أن يتعاقد مع الغير باسمه لحساب النشأة التي يمثلها، أو كان يمثل عدة شركات
فى آن واحد دون إذن أو اعتراض من أربابها، بحيث يبلو وكأنه لا يرتبط بعلاقة
التجارة بأحد ثنى مارسته لعمله، أو تكون مع عدد من رفقاء هرفة فيما بينهم
وتعاقدوا مع الشركات التى يمثلونها باسم شركتهم باعتبارها شخصاً معنوياً لبيان
العمل الذى يقوم به الممثل التجارى فى مثل هذه الحالات بعد عملاً تجارياً حيث يلتزم
بعمل من أعمال الوساطة دون أن يتوسط بعلاقة تهمية مباشرة مع أحد وفى هذه
الحالة تخضع أرباحه لضريبة الأرباح التجارية.

ويصل القضاىء إلى الأخذ بهذا التكليف طبيعة عمل الممثل التجارى ونوع
الضريبة التى يخضع لها عن نشاطه، وقد تجنت محكمة استئناف الاسكندرية فى
حکمها الصادر بتاريخ ٢٥/٤/١٩٤٩ بخضوع عمولة الممثل التجارى للضريبة على
الأرباح التجارية وقالت فى حيبثيات حكمها: إن المحكمة ترى أن التفرقة بين طبيعة
عمولة الممثل التجارى وعمولة الوكيل بالعمولة أو غيره من الوساطة دقيقة، وترجع
كثيراً إلى ظروف وملابسات مختلفة، ولا يمكن ما يقول به الماثر عن المولى من
قصر التحصيز بين الممثل التجارى والوكيل بالعمولة، على أن الأول يعمل باسم من
يمثله وتحسابه ويأمره، والثانى يعمل باسم نفسه خاصة وتحساب وكيله وأمره . . .
والرأى الصحيح أن تكليف طبيعة هذه، الصولة مسألة تقديرية، وأن ضوابط التفرقة
فى الحالتين مرهون بأسباب وظروف شئ متزول تقديرها للمحكمة، وترى هذه
المحكمة أن . . . وهو تاجر كبير يشتغل فى أعمال عديدة، ليس بالشخص الذى
يفرغ أكثر جهده ووقته ليكون مندوباً تجارياً لتمثيل البيوت التجارية بصفة مستخدم
أو أجير يتقاضى أجره أو ميرته فى شكل عمولة، ما كان هو ليرضى لنفسه بهذا،
فقد كان يكتب فى سجلاته وأوراقه مراسلاً أنه تاجر وقى مسؤولين، وليس مندوباً
أو ممثلًا تجاريًا يعمل على هامش البيوت التجارية وقد كان له فى مصر واسكتندرية
سكنى ومرقطفه وعماله ومصاريفه، ولم يكن يتلقى أى من شركة ليستر فى

معاملاتها معد شيئاً من ثقفات ذلك شأن التابع مع المشرع أو المستخدم الآخر مع المعلوم الذي يأخذ مرتبة في صورة عمولة ل والعامل وجهوده، وبخصوص أغلب نشاطه ووقته لحساب مخدومه.. فضلاً عن هنا وذاك فإن **المشرع المصري**، وهو يواجه وجوهه أحكام قنص. في المادة ٣٤ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على سريره ضريبة الأرباح بالعمولة، وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشغله بأعمال الومساطة، 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 أيما كانت صفاتهم لضريبة الأرباح التجارية، مهما يكن شكل هذه العمولة أمر آخر ثابت أو نسبة مئوية.

وليس من شك في أن الممثل التجارى ليس إلا وسيط في عقد منعقد بين البائع والمشتري، وأن المشرع المصري اعتبره في بعض الأحوال من فئة الوكلا، بالعمولة أو العمولة عموماً، وإن كان يعمل باسم الغير ومحاسبة وليس باسم نفسه كالوكيل بالعمولة، وعلى كل حال فإذا كانت الأسماء، والسميات للأشخاص والشركات وطريقة الوساطة، أهل باسم الوسيط أم باسم الأصل، أو كان المصطلح يعمل بعمولة مشوبة باسم شركة لمستر ديلوامرها، فإن العبرة في تحديد نوع العمولة هي بطبيعة العمل الذي تنشأ عنه، وليس باسم ذريتها أو عنوان مكاتبها، وهذا هو ما عنده المشرع بتخصيص تعريف الوسطاء، عموماً، بدون تقييد بصفتهم أو اسمائهم أو اشتغالهم باسمهم أو باسم عملائهم، فإن هذه الأمور لا تقدم ولا توخر فيما يجب من استنباط حقيقة أمر العمولة التي ينtrapونها، وخصوصيتها لضريبة الأرباح التجارية أو ضريبة كسب العمل تبعاً للظروف والملابسات الخاصة بها^(١).

هذا، ولم تختلف النصوص القانونية في المادتين ١٧، ١٨ من القانون ١٩٧٧ لسنة ١٩٩٣ عن نص المادة ٣٤ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ التي استند إليها الحكم السابق فيما ذهب إليه من أن المعنونين لم يقييد أعمال الوساطة

(١) راجع في هذا الحكم: المستشار كامل محمد بدوى - المرجع في تشريعات الضرائب قتها ولظاه، ص ١٦١، مرجع سابق.

الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية بأسماء أو صفات الوسطاء، أو كونهم يشتغلون باسمهم أو باسم عصالتهم، مما يشير إلى صلاحية المحكم المنقدم لحكم موضوع النزاع في تكليف طبيعة عمل الممثل التجارى ونوع الضريبة التي يخضع لها عن أرباحه.

٤- ومن هؤلاء الوسطاء كذلك: مسماة الأوراق المالية (الأسهم والسنداط) ونحو المادة ١٧ من القانون سرير في إخضاعهم لضريبة الأرباح التجارية، ولا خلاف بشأنهم، ولكن الخلاف وقع في شأن بعض المعاونين لهم في أعمالهم وخاصة:

أ - المتذوبون الرئيسيون.

ب - الجلابيون، والجلاب هو الذي ينجلب العميل للمسماز نظير جزء من العمولة التي يحصل عليها المسماز من بائع الورقة المالية، وبخصوص موضوع النزاع في شأن هؤلاء المعاونين في مدى تبعيتهم للمسماز أو استقلالهم عنه في مزاولة عملهم، ونحن نفضل التعامل مع كل حالة على حدة بحسب ما يعطيها من طروف وأعترافات، تحدد طبيعة عمل كل واحد ونوعية الضريبة التي يخضع لها.

٥- بمحاسرة العقاريات، وهم الوسطاء في عمليات شراء وبيع وتأجير العقارات البذكية والمحال التجارية، وهؤلاء يقومون بعمل تجاري، يخضعون عن أرباحه لضريبة الأرباح التجارية سواء كانوا محترفين أو غير محترفين.

٦- متذوبو شركات التأمين المشجعون، وهم الوسطاء، بين المؤمن عليهم وشركات التأمين، ويخلص عملهم في اثناء العبرلا، باهتمام التأمين وضروراته وتحريء بروابط التأمين لهم، في مقابل عمولة يحصلون عليها من الشركة، وهؤلاء تار الحالات بشأنهم دهل بمعتبرون وكلا، 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 ٤٠ لسنة ١٩٥٥ تجاري كل منها مزيدة كونهم في حكم التابعين والأجراء.^(١)

(١) د/ حسن كمال، ص ٤٠٢ مرجع سابق. ولد أنتهت التعليمات التشريعية رقم ١٠ لسنة ٦٦ من القانون ١٦ لسنة ١٩٣٩ إلى تكليف العلاقة التي تربط بين شركات التأمين ووكلا، التأمين على أنها علاقة عمل طالما أن الوكلا، يسلون تحت اشراف الشركة وتجبيهمها ويخضعون لرقابتها.

ثالثاً: عمليات الوساطة التي تشملها نص المادتين ١٧، ١٨ من القانون ١٩٨٧؛ في ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ كانت عمليات الوساطة التي أخضع المقرر لها لضريبة الأرباح التجارية تاصرة فقط على عمليتين هما: شراء أو بيع أي نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيمة المالية على اختلاف أنواعها، وكذا الوساطة لشراء العقارات أو المعال التجارية حيث تنص الفقرةان ٣٠٢ من المادة ٣٢ من هذا القانون على أن: تسرى الضريبة على أرباح: ١- ٢- الأفراد والشركات الذين يعولون بأعمال الوساطة لشراء العقارات أو المعال التجارية، أو الذين يشترون عادة لمساهم العقارات أو المعال التجارية بهدف بيعها.

٤- السمسارة وسماهنة الأوراق المالية والوكالات بالمسؤولية، وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يستغل بأعمال الوساطة لشراء، أو بيع أي نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيمة المالية على اختلاف أنواعها.

و واضح أن المتن في القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قد اقتصر على اخضاع عمليتين فقط من عمليات الوساطة كما قلنا، فلما تغيرت أزمة الاسكان، وظهرت فئة السمسارة في تأجير الشقق السكنية والمعال التجارية، فإن المتن قد أخضع ناتج عملياتها لضريبة الأرباح التجارية، وكذلك الحال عندما أفرز التطور الاقتصادي ظهور ساسة في تأجير خدمات خدم المنازل وعمال مكافحة الحشرات والتوكارض وصيانة الأجهزة المنزلية وغيرهم وسامرة تسفير العمال المصريين إلى الخارج وتأجير العدد والألات الثقيلة، وعموما الوساطة في تأجير الخدمات. لذلك واجه المتن هذه المستحدثات وأخضع أرباح السمسرة في بيع وتأجير الخدمات شأنها شأن السلع والقيمة المنقولة وذلك بمرجع التعديل الذي أجراء بمادة ١٥ من القانون ١٩٧٦ لسنة ١٩٨١ الذي أقره بقانونه في المادة ١٧ من القانون ١٩٨٧ لسنة ١٩٩٣ وأصبحت عمليات الوساطة الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية تشمل:

١- عمليات الشراء.

٢- عمليات البيع.

٣- عمليات التأجير، وهذا يعني اخضاع ناتج هذه العمليات في أي مجال من مجالات الوساطة التي يتعرضها حالا لضريبة الأرباح التجارية.

ثالثاً: مجالات الوساطة: تأول المتن عددا من مجالات الوساطة المنصولة

بالعمليات السابقة، تؤدي في المادة ١٧ من القانون إلى نقل ملكية غير أو ممتعتها إلى الغير كما أضاف بوجوب المادة ١٨ المشار إليها مجالاً آخر للوساطة يؤدي إلى نقل ملكية حقوق الملكية الفكرية، حيث أضفت مجالات الوساطة التي أخضع المتن لزيادة عملائها للطبيعة 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 المترتبة عن الترولة ٦- الوساطة في شراء أو بيع حقوق المترتبة عن الملكية الفكرية ب مختلف أنواعها.

أما مجالات الوساطة الأخرى الأولى فلا مشكلة في إدارتها القصود منها، وأما مجال الوساطة في شراء أو بيع الحقوق المترتبة عن القيم المترتبة فيعني أن نقل ملكية الأسهم والstocks لا تقصد لنهايتها، وإنما لما يتولد عنها من حقوق الاستغلال والتصرف، حيث يفقد بائع السهم مثلاً حقه في الأرباح وفي مزجودات الشركة وناتج تصرفاتها وتن المشاركة في إدارتها، بينما يكتسب المشتري له نفس هذه الحقوق، وبالتالي يفقد بائع السند حقه في قوانبه ورمزياته الأخرى ويكتسبها المشتري، فالملكية في القيم المالية لا تقصد لذات الصك المثبت لها والتي تتمثل في ورقة السهم أو السند، وإنما تقصد لحقوق التي يمتلك بها مالكه.

وأما الوساطة في شراء أو بيع حقوق المترتبة عن حق الملكية الفكرية فتعنى أن المتن الضريبي قد أخضع أي عمولة أو سررة بتناصها أي وسيط لتسهيل عقد صفقة متعلقة بحقوق معرفة، أو استغلال أدا، على اختلاف أنواعها، وما حفان من حقوق الملكية الفكرية التي تشمل: حقوق المؤلف والحقوق الأخرى المترتبة بها، والعلامات التجارية، والتصنيعات الصناعية، براءات الاختراع، والتصنيعات التخطيطية، والرسومات الطبوغرافية وغيرها.

وند أوضحت المادة ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طبعة العرولة التي تدفع في هذا المجال من مجالات الوساطة، مثيرة إلى أمثلة لكل من حقوق المعرفة والاستغلال والأداء، المتضمن عليها في المادة ١٨ من هذا القانون بذكرها: «مثل المبالغ المذفرعة من أي نوع مقابل استعمال، أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية، بما في ذلك الأفلام السينematographique أو الأفلام والأعمال المسجلة للإذاعة والتلفزيون، أو أية براءة اختراع،

أو علامة تجارية، أو تصميم فوج أو خط، أو تركيبة أو أسلوب سري، أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل معلومات تتعلق بتجربة 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 لائحته التنفيذية إحدى الحالات التي تدخلها عمليات الوساطة لتسهيل عقد الصفقات الخاصة باستغلالها أو أداتها، تطير عولة أحضورها المقتضى الضريبي على الأرباح التجارية. فالتناول وهو الوسيط بين المزلف والقارئ تطير نسبة معينة من ثمن بيع الكتاب، ووكيل الفنانين، والرسوبيين ومنعهم الخدلات، كومطام بين من لهم حق الأداء، العلن من المؤلفين والملحنين والرسوبيين وبين الجمهور تطير عولة أو نسبة من الإيراد، وكذا الوسيط، في كافة حقوق المعرفة، وحقوق الاستفلاج، ومن الأداء العلن يخضعون فيما يحصلون عليه من عوولات ضريبية الأرباح التجارية بنات الأحكام التي تسرى على المبالغ التي تدفع لأنى شخص طبع أو شركة أشخاص على سبيل العولة أو المسيرة غير المتعلقة ببيانه المدون.

أما أصحاب حقوق المعرفة والأداء العلن من المؤلفين والملحنين والرسوبيين والمؤلفين وكذا أصحاب حقوق الاستفلاج مثل أصحاب برامات الإضاءة والتصميمات والتركيبات السرية فإنهم يخضعون لضريبة المهن الحرة غير التجارية على ما يحصلون عليه^{١٦١}.

رابعاً: النساء التي تتولى مهمة الوساطة: كقاعدة عامة أحضر العنان الضريبي ناتج عمليات الوساطة في عقد الصفقات التجارية والصناعية للضريبة، أي كانت الجهة التي تقوم بهذه العملية، ولم يهتم بأسماء أو مسارات الوسيط أو

١٦١ داجع: التعليمات التنفيذية لملحمة الضريائب رقم ٢٠ بشأن معاهدة المذكورة والملحنين والرسوبيين والمؤلفين عن ضريبة المهن الحرة، الصادرة بتاريخ ١٩٨١/٤/١، وراجع كذلك التعليمات التنفيذية للحملة رقم ٢٤ الصادرة في ١٩٨١/٥/١٢ بشأن معاهدة الفنانين والفنانين.

طريقة عملهم، ويتحقق هذا التعميم للوسطاء من عدم تقييد المادتين ١٧، ١٨ من القانون بصفة أو اسم الوسيط وعلى ذلك فإنه يكتفى في نظر المدن الضريبى أن يكون الوسيط سمساراً أو وكيلًا بالعملة، أو أي شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب، كما يكتفى لديه أن يكون هذا الوسيط محترفاً أو غير محترف، فالكل يكتفى للضريبة عن نافع وساطته باعتبار أن الوساطة في حد ذاتها عملاً تجاريًا من وجهة نظر المدن الضريبى، غير أن الفقرة الأولى من المادة ١٨ المشار إليها أخصمت العمولة والرسمة العارضة (غير المتصلة ب مباشرة الهيئة) للضريبة بغير أن تخفيض من الناتج الإجمالي لها، مثلاً، كان لأجل تكاليف مباشرة الهيئة أو لواجهة الأعباء العائلية، وذلك خروجاً على المبادئ العامة التي تحكم فرض الضريبة على الأرباح التجارية، كما أورد المدن الضريبى في الفقرة الثانية من المادة ١٨ استثناءً آخر من الأحكام العامة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة لعمليات السمسرة العارضة المتقدمة حيث أوجب تحصيل الضريبة عنها بطريق المجز عن النبع، حيث ألزم دفع العمولة أو الرسدة غير المتصلة ب مباشرة الهيئة أو آية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق معرفة أو حقوق استغلال أو حق الأداء العلنى بعجز منظار الضريبة المستحقة، وتوريدها إلى مأمورية العبرات المختصة التي يتبعها خلالخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي لدفع العمولة أو الرسدة أو آية مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المشار إليها، مصحوباً بالقرار على التسويق رقم ٢٨ ضريبة موحدة أو آية ورقة تتنصل على البيانات الواردة به.

ومن منتضى الآخذ بطريق المجز عند النبع في تحصيل هذه الضريبة، أن تفرض الضريبة على ربح كل عملية منفردة، لا على مجموع الربع السنوى للمسؤول كما هو الحال بصفة عامة في تحصيل ضريبة الأرباح التجارية.

وراجع ما تقدم من نص المادتين ١٧، ١٨ أن المقصود بالعمولة والرسمة تبيهها تلك التي تدفع أو تستحق بمناسبة عقد الصفقات التجارية أو الصناعية أو التي تتم في صورة عقد معاوضة بين طرفين، ناقل الملكية حين أو منفعة أو خدمة أو حق على النحو السابق بيانه، وعلى ذلك فإنه يخرج عن نطاقها المكانت التي ترصدها الدولة من برشد عن الجرائم المختلفة (المرشد السرى للبوليس) وكذا المرشد عن جريمة التهرب من الضرائب والرسوم، وجريمة تهريب النقد، خاصة إذا لم يتخذ المرشد أو المبلغ عن الجرائم هذه العمليات منهأ له ولا خضمت لضريبة المهن غير

التجارية باعتبار أن هذه الضريبة هي ضريبة للقانون العام التي تسرى على أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى.

المادة ١٩

تأجير المعدات الفيزيائية أو الصناعية والآلات

تنص المادة ١٩ على أن: تسرى الضريبة على الأرباح الناجمة من تأجير محل تجاري أو صناعي، سواه، شامل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية، كما تسرى الضريبة على الأرباح الناجمة من تأجير الآلات البكانيكية والكهربائية والالكترونية.

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد القواعد والاشت恩 المعasseة لتحديد صافي أرباح الآلات التي تستعمل في الزراعة، فيما هنا المجرارات الزراعية حتى قدر ٨٦ حساناً وماكينات الري.

تناول هذه المادة نوعاً جديداً من ابرادات النشاط التجاري والصناعي الماضعة لضريبة الدخل الموحدة على الأشخاص الطبيعيين، ويشتمل هذا الابراط على ثلاثة بنود هي: أجرة المحل التجاري، أجرة العمل الصناعي، أجرة الآلات البكانيكية والكهربائية والالكترونية اللازمة للاستغلال الصناعي أو الزراعي أو الاستهلاكي أو لأي نوع من الأنشطة الاقتصادية.

وقد انفعض المفهون الضريبي بنود هذا الابراط ليعرض القواعد التنظيمية على التحول التالي:

أولاً: بالنسبة لأجرة المحل التجاري: المحل التجاري قد يكون قباصراً على غرفة واحدة من عقار مبني وقد يشمل العقار المبنى بمحني طوابق، وللمحل التجاري عند المفهون الضريبي معنى أوسع من المعنى الشائع له عند العامة فيما يتعلق بتنوع النشاط الذي يزاول فيه أو من خلاله، حيث لا يقتصر هذا النشاط على شراء وبيع السلع والخدمات، وإنما يمتد إلى نشاط بيع التأمين كما هو الحال في الفنادق والبنسبرانس ويسترى إلى انفعاض أجرة المحل التجاري للضريبة على الأرباح التجارية أن يكون المؤجر له هو المالك أو المستأجر من الباطن، والمحل التجاري تم تأجيره

مجردًا من عناصر (أدوات) التشغيل المادية والمعنوية أي في صورة أربع جدران مغفرة عليها بباب، أو يتم تأجيره مسخوبًا على عناصر التشغيل المادية (الأثاث والأدوات الالزمة للتشغيل أو ما يعرف باسم المدخل) والمعنوية (الاسم التجاري والشهرة) معاً، أو يتم تأجيره ببعض عناصر التشغيل المادية أو المعنوية، والمحل التجاري قد يتم تأجيره وفقاً لقواعد قانون إيجار الأماكن والمحلات، فتكون القيمة الإيجارية له بمحاجة خالص للمؤجر مع بقى، العين على حكم ملكية المالك أو يتم تأجيره بنظام البيع التأجيرى، فتكون القيمة الإيجارية جزءاً من قيمة (ثمن) المحل، على أن تتبدل ملكية المحل بعد فحراً زمته إلى المستأجر؛ فهذه هي الفرض الأسبة المقصودة في تأجير المحل التجاري.

ولا تخضع القيمة الإيجارية للمحل التجاري من كل هذه الفروض الرئيسية في تأجيره لضريبة الأرباح التجارية إلا في 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 التجاري على هذه الصورة في حد ذاتها يعتبر عملاً من الأعمال التجارية، ومن ثم تخbur القيمة الإيجارية وبمحاجة بضريبة الأرباح التجارية.

أما لو اقتصرت عملية التأجير على تقديم البعض فقط خالياً من آية عناصر مادية أو معنوية للتشغيل، فلا محل لاعتبار القيمة الإيجارية إبراداً للنشاط التجاري، وإنما تدرج القيمة الإيجارية حيثذا ضمن إبرادات الترورة العقارية، إن كان المؤجر له هو المالك، حيث يخضع في هذه الحالة للضريبة على الموارد المبنية التي نظمها القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، أما إذا كان المؤجر للمحل التجاري شخصاً آخر غير المالك (كما في حالات التأجير من الباطن) فإن المؤجر يمكن أن يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية إذا توفرت شروطها باعتبارها ضريبة القانون العام، بينما يخضع المالك للضريبة على العتارات المبنية كما تقدم، أما في حالة البيع التأجيرى أي اعتبار القيمة الإيجارية جزءاً من ثمن المحل، فإن الإبراد يخضع حيثذا لأحكام المادة ٢١ من هذا القانون إذا توفرت شروط المفروع لها.

ثانية: وبالمثل في المحل الصناعي، مثلاً، كان في صورة ورشة صغيره أو مصنعاً كاملاً وسواه، كان المؤجر له هو المالك أو كان مستأجرها من الباطن، فإن

القيمة الإيجارية له لا تتدرج ضمن إيرادات النشاط التجاري الصناعي إلا إذا كان مزجرا بكل أو بعض عناصر التشغيل المادية (العلف والألات وغيرها) أو المعنوية (الاسم والعلامة وحقوق استعمال براءات الاختراع وغيرها) بحيث يكون لهذه العناصر اعتبار في تقييم القيمة الإيجارية للمحل.

أما لو اقتصر تأجير المحل الصناعي على المبنى فقط دون عناصر التشغيل، فسرى في شأنه ما سبق من أحكام تنظيره من المحلات التجارية.

ثالثاً: تأجير الآلات الحكاكية والكهربائية واللكرتونية اللازمة للاستغلال الصناعي أو الزراعي أو الاسكانى أو لأى نشاط اقتصادى آخر؛ ولد التطور الهائل فى مختلف ميادين الحياة، الحاجة الى استخدام الآلات ب مختلف أنواعها وأحالتها محل العمالة البشورية، واستجابة للطلب المتزايد على استخدام الآلة فى مختلف الأنشطة، تكونت شركات متخصصة تعمل على توفير الآلات وتأجيرها للتغير، وهو فى حد ذاته نشاط تجاري، تصدى المقاول المصري ببعض المدة ١٩ المتقدمة وأخضع ناتجه لضريبة الدخل الموحدة باعتباره، عصيراً من عناصر إيرادات النشاط التجارى، واستثنى من القاعدة العامة فى فرض ضريبة الدخل الموحدة على هذا الناتج أعلى المقاول المصري إيرادات المزارع الزراعية حتى قبوة ٨٦ حسباناً وماكينات الرى من المضبوط للضريبة لما لهما من أهمية في عمليات الاستغلال الزراعي، وتحتها لرفع تكلفة انتاج هذا القطاع، وحرضاً من المقاول المصري على تحديث وبيكنته قطاع الزراعة، منع مصلحة الضرائب من الانفراد بالتقدير الجرافى لأرباح الآلات التي تستخدم في الزراعة ووضع الأسس المحاسبية في ذلك، وأوكى هذا الأمر لقرار يصدر من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة.

أما بالنسبة للآلات المستخدمة في القطاعات الاقتصادية الأخرى فتتولى مأموريات الضرائب بالاشتراك مع الادارة العامة للفحص بالصلحة وضع أسس محاسبة أصحابها مع مراعاة مناقشة الممول في كافة أوجه النشاط وخاصة قوة المالكينة بالمحسان ومواعيد العمل اليومية، وأيام التشغيل السنوية، وأيام المطلبات وعدد ساعات التشغيل ونسبة حافى الربح، والاطلاع على قوانين استهلاك الكهرباء أو الوقود، ونسب استهلاك العناصر الموزجة وأربدة أعباء أخرى متعلقة بالآلة المزجرة.

الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية

تنص المادة ٢٠ على أن: تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للجهن والمنشآت المنصوص عليها في هذا الباب، وكذا الأرباح المحققة من التعزيزات، تسيئة الهلاك، أو الاستهلاك، على أي أصل من هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشآة أو عند انقضائها.

وإذا ما تم استخدام ثمن بيع هذه الأصول أو التعزيزات المتفوحة عن هلاكيها أو الاستهلاك عليها، بالكامل في شراء أصول رأسمالية انتاجية خلال ذات السنة التي تم فيها البيع أو الحصول على التعزيز، أو خلال السنتين التاليتين لانتها هذه السنة، تستنزل هذه الأرباح من أرباح المنشأة أو المنشآة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو للاستهلاك، كل ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة على الحو المحدد في 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 المنشآة الفردية أو شركة الأشخاص، عند تقديمها كمقدمة عينية تضير الأسهام في رسال شركة مساهمة، أو عند اندماجها في شركة مساهمة، وذلك كله بشرط عدم تصرف مقدم المقدمة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء بحسب الأحوال في الأسماء المقابلة لأنصيائهم مدة خمس سنوات.

كما لا يسرى حكم هذه المادة على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشآة الفردية وشركة الأشخاص عند تحويلها إلى شركات مساهمة.

والصورة الكلية لهذا النص تكشف عن الآتي:

- ١- اعتبار الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية للجهن والمنشآت التجارية والصناعية والحرفية إيراداً لنشاط التجارى والصناعى ومن ثم خضوعها للضريبة وفقاً لعدد من الاعتبارات هي:

١- أن يكون هناك ريع يتمثل في الفرق بين ثمن بيع الأصل الرأسمالي وثمنه الدفترية، وتحسب هذه القيمة الدفترية على أساس ثمن شراء هذا الأصل مخصوصاً منه نسبة الأهلان السابق اعتمادها بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة آثاراً حبأة هذا الأصل، فإذا زاد ثمن بيعه عن قيمته الدفترية كانت الزيادة رباعاً صافياً ينفع للضرير.

٢- أن ينتج هنا الريع من بيع أصل من الأصول الرأسمالية للمنشأة سراً، آثاراً حبأتها أو عند انقضائها، إما لأن المنشأة ليست في حاجة إليه، أو لاستبداله بأخر بعد أن صار غير صالح للاستخدام فيها أو اقتصادياً أو لأي سبب آخر، والأصل الرأسمالي هو الأصل الشاب مثيل الآلات والعقارات التي تملكها المنشأة والتي لا ينفع أو تتفهّم صورته بمجرد استخدامه في العملية الانتاجية للمنشأة وهو مختلف بذلك عن رأس المال المتداول الذي ينفع أو تتفهّم صورته بمجرد استخدامه في العملية الانتاجية.

٣- لا يستخدم ثمن بيع هذا الأصل الرأسمالي بالكامل في شراء أصول رأسمالية انتاجية أخرى خلال نفس السنة التي تم فيها البيع أو المستويين التاليين لانتهاء هذه السنة.

٤- أن يتم البيع بشمن المثل ولغير أحد الشركاء أو أحد أعضاء مجلس إدارة المنشأة فإذا تم البيع بأقل من ثمن المثل ولأحد هؤلاء، اعتبار الفرق ميزة عينية خالصة حصل عليها المشتري، وتحسب الفرق وبالتالي لضرير الأرباح التجارية والصناعية ويشترط لاعفاء الريع الناتج من بيع أصل رأسمالي للمنشأة من الضريبة في حالة شراء المنشأة لأصول رأسمالية أخرى متنبطة بدلاً عن الأصل المباع شرطان هما (أ) أن يتم الشراء خلال الثلاث سنوات التالية مباشرة للبيع (ب) أن يمسك المول دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبراعة القوانين والقواعد المقررة.

٥- كما تكشف الصورة الكلية لنص المادة ٢٠ المتقدمة عن: اعتبار الأرباح الناتجة من التعويضات المترتبة على هلاك الأصول الشائنة أو الاستهلاك عليها رباعاً خاضعاً للضريبة سراً، كان هذا التعويض غالباً عن فقد هذه الأصول جزئياً أو اختبارياً وذلك وفقاً للشروط والاعتبارات الآتية:

أ - تحقق فائض في التعريض عن القيمة الدفترية للأصل المالك أو التي تم الاستيلاء عليها.

ب - أن يكون التعريض ناتجاً عن خطر غير متوقع كحريق أو سرقة لأصل ثابت مزمن عليه لدى شركة تأمين، أو عن نزع ملكية أصل ثابت للبنقعة العامة، أو عن استيلاء الدولة على أصل ثابت.

ج - ألا يكون هذا التعريض في مقابل أحد الأصول المتداولة للمنشأة، بل يجب أن يكون في مقابل أصل ثابت (رأس المال).

د - ألا يتم استخدام قيمة التعريض بالكامل في احتلال أصول أخرى متباعدة للمنشأة سواء كانت جديدة أو مستعملة، خلال الثلاث سنوات التالية لحصرها على التعريض ويمكن في تتحقق الاعفاء من الضريبة استبدال الأصل المالك بالأصل أخرى رأسالية متجهة حق ولو كانت مستعملة، ولا يشترط التساؤل بين الأصل المالك والأصل البديل سواء من حيث النوع أو النزجة أو الاستعمال، مادام الأصل البديل له علاقة بالعمليات الانشائية للمنشأة. وعلى ذلك:

فإن فائض التعريض يعني من الضريبة بناء على الشرط الأخير في حالة ما إذا استخدم التعريض بالكامل في احتلال أصول رأسالية متجهة محل الأصول المالك في خلال الثلاث سنوات التالية لحصول للمنشأة على التعريض، ومن ثم فإنه لا اعتداء من الضريبة في حالة ما إذا لم يتم استخدام التعريض بالكامل، في احتلال أصول رأسالية متجهة محل الأصول المالك، ونرى أنه يمكن الحصول على اعتداء جزئي من الضريبة مقابل جزء التعريض المستخدم في شراء أصول متجهة بديلة، كما أنه لا اعتداء من الضريبة إذا استخدم التعريض أو جزء منه في شراء أصول رأسالية لا علاقة لها بالعمليات الانشائية للمنشأة، أو في شراء أصول متداولة.

وتطبقاً لذلك قضت محكمة النقض بأن الفرض من التأمين على الأصل الشابهة ضد المرقق أو المحادث هو تكوين المنشأة من إعادة الأصل المالك بسببيها إلى ما كانت عليه فإذا كان ثمة فائض من مبالغ التأمين الذي حصلت عليه بعد تنفيذ تكاليف إعادة الأصل المالك إلى ما كان عليه تماماً قبل وقوع الحادث، فإنه

يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باعتباره من الأرباح المرخصة^(١).

كما أوردت التعليمات التفسيرية رقم ٢٢ على المادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهي الأصل التاريخي للمادة ٢٠ من القانون الحال أن: الععرض الذي يحصل عليه المؤسسة في مقابل هلاك بعض أو كل أصولها لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية من استخدامه المزدوج بأسره في إحلال أصول جديدة محل الأصول المهالكة، لأنه لا يدخل في هذه الحالة وبحا حفظه المؤسسة أو الشركة مما يخضع لتلك الضريبة، وإنما هو مجرد نقطية لخسارة المؤسسة وإصلاح ما أصاب أصولها من أضرار، فلا يمثل أي هنر من غذاء الأرباح، ويستوى في ذلك كل تعريض يتوفى فيه ذلك الشرط بغض النظر عن مصدره، سواء أكان تأمثنا حصص عليه المؤسسة أو الشركة من إحدى شركات التأمين، أو تعريضاً من الحكومة، أو من خلالهما^(٢).

٤- كما تكشف الصورة الكلية لنص المادة ٢٠ التقدمة عن التفرقة في المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية الدالجة عن إعادة تقييم أصول النشأة أو المشروع، بين ثلاث حالات هي:

(أ) الأرباح الناجمة عن إعادة تقييم أصول النشأة لأظهار القيمة الحقيقة لهذه الأصول الرأسمالية وبالتالي المركز الاقتصادي للمنشأة، وتتمثل هذا الأرباح في الفرق بين القيمة الدفترية للأصول الرأسمالية وقيمتها الواقعية أو الحالية، وهذه الأرباح لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية طالما كانت النشأة قائمة، باعتبار أنها قابلة أرباحاً على الدفاتر والأوراق، وليست أرباحاً نهائية.

(ب) الأرباح الناجمة عن إعادة تقييم (تقدير) الأصول الرأسمالية للمنشأة عند تغيير الشكل القانوني للمنشأة، أي عند تصفية الشكل القانوني الأول للمنشأة وإنشاء شكل قانوني جديد لها، ومن المتصور أن يأخذ هذا التغيير الصور أو الأشكال الآتية:

(١) الطعن رقم ١١٣ سنة ١٣١ ق بطا ١٦٦٧/٣/١ د/أسد محمد حسن - قضاة المنقضى
القى بى من ١٤٤.

(٢) أ.د/ زكريا محمد بحوسى ص ١٩٥ مرجع سابق.

١- من منشأة فردية إلى شركة تعاون، حيث تقبل الأصول الرأسمالية للمنشأة الفردية في هذه الصورة حصة عبارة في رأس ماله، شركة العضامن سواء عن طريق التأسيس أو الاندماج، وفي هذه الصورة يتعذر الفرق بين القبمة الدفترية للأصول الرأسمالية للمنشأة الفردية وبين قيمتها بعد إعادة تقييمها بيعاً رأس المال محققاً لصاحب المنشأة الفردية وبخضع 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 عبارة في تأسيس شركة المساعدة، أو تأخذ شكل دمج المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص في شركة المساعدة وهي كلتا الصورتين فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الرأسمالية للمنشأة الفردية أو شركة الأشخاص، والمتمثلة في الفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها بعد إعادة تقييمها لا تخضع للضريبة وفقاً لنص الفقرة ٢ من المادة ٢٠ المشار إليها وذلك بشرط: عدم تصرف مقدم الحصة العينية، أو صاحب المنشأة، أو الشركاء بحسب الأحوال في الأثنين المقابلة لاستحقاقهم مدة خمس سنوات، وقد أضاف البعض شروطاً أخرى هي:

(أ) أن يكون المشروع المقدم كحصة عبارة في رأس المال شركة المساعدة عند تأسيسها، أو عند انفصالها عنها مشروعها فردياً أو شركة أشخاص.

(ب) يجب أن يقدم المشروع الأرادي أو شركة الأشخاص كأصل مستغل.

(ج) يجب أن يتمدج المشروع الفردي أو شركة الأشخاص في شركة المساعدة بكلفة أصلية.

(د) أن يكون المقابل للأصول الرأسمالية للمشروع الفردي أو شركة الأشخاص عبارة عن أسهم صادرة من شركة المساعدة^(١).

٣- وقد يأخذ التغيير المشار إليه خصراً تمويل 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) رابع، آد، زكي، ٢٠٠٣، ص ١٤٦ مرجع سابق.

للضربيه يدون أية شروط، وفقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة ٢٠ المشار إليها، وبالتالي فإن في استطاعة الممول التهرب من الضريبيه عن طريق بيع أسمهه في الشركة المدمنه فور تكررها على الرغم من أن إعادة تقسيم أصول منشأته الفردية أو شركته الصناعية قبل تحويلها إلى شركة مساهمه، تتضمن بيع رأسمالاً يخضع للضربيه.

إذا كانت الأرباح الرأسالية الناتجه عن بيع الأصول الرأسالية للمنشأة، أو التحققه من التعويضات الناتجه عن هلاكها أو الاستهلاك، عليها، أو الناتجه عن إعادة تقسيمها، تخضع للضربيه على التحرر المتقدم، لمهل الخسارة الرأسالية التي تصبح المنشأة من بيع أحد أصولها الرأسالية تدخل في وعاء الضريبيه كذلك، لذلك ذهبت محكمه النقض إلى ذلك، حيث رأت أن الخسارة الرأسالية التي تصبح المنشأة من بيع أحد أصولها أو تصفيفه تدخل في وعاء ضريبه الأرباح التجاريه والصناعيه طبقاً لنص المادة ٣٩ من القانون ١١ لسنة ١٩٣٩، وهي (أى هذه المادة) تسرى على الخسائر كما تسرى على الأرباح^(١).

وإذا كان الأصل أن المعنده العرسان وفقاً لنص المادة ٢٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ قد جعل مناطق استحقاق الضريبيه على الأرباح التجاريه والصناعيه هو نتيجة الفعليات على اختلاف أنواعها التي تباشرها الشركة أو المنشأة، يعني أنه يمكن في تتحقق الواقعه المنشأة للضربيه على الأرباح التجاريه والصناعيه أن تكون نتيجة النشاط التجاري أو الصناعي للشركة أو المنشأة في نهاية السنة الضريبيه رباعاً، حتى تفرض الضريبيه على الربع الصافى وليس من الضريبي أن يكون هذا الربع قد قبض فعلاً، إلا أنها خروجاً عن هذا الأصل ترى ضرورة التفرقة عند تحديد السنة المالية التي تدخل الأرباح الرأسالية ضمن ابراداتها المخاضعة للضربيه، بين الأرباح الناتجه عن بيع أصل من الأصول الرأسالية للمنشأة، والأرباح الناتجه عن استحقاق المنشأة للتعويض نتيجة هلاك هذه الأصول أو الاستهلاك، عليها، في بينما ترى أن السنة الضريبيه للأرباح الأولى هي سنة الاستحقاق كاماً هو الأصل، فإننا نرى خروجاً على هذا الأصل أن السنة الضريبيه للأرباح الرأسالية الناتجه عن تعويض هلاك هذه الأصول أو الاستهلاك، عليها ينتهي أن تكون سنة المتصول على هذه

(١) الطعن رقم ٢٤٩ سنة ٢٨ في جلسة ١٩٦٢/٢/٢٤ د/أحمد محمد حسني - لفظ النقض الضريبي ص ٤٣٦ مرجع سابق.

التمهيدات وليس سنة استحقاقها، والفرق واضح بين الحالتين في إمكانية حصر
الشدة على ثمن بيع أصل من أصولها الأساسية، وحصرها على التعرض الناجع
عن الهلاك أو الاستيلاء.

المادة ٢١

الأيام الناجعة عن عمليات:

- ١- تشريد أو شراء المقارات بالصد بيعها.
- ٤- تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها.

تنص المادة ٢١ على أن «تسري الضريبة على الأرباح التي يتحققها من
برارلون تشريد أو شراء العقارات لمساهمهم على وجه الاعتياد بقصد بيعها، وعلى
الأيام الناجعة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها».

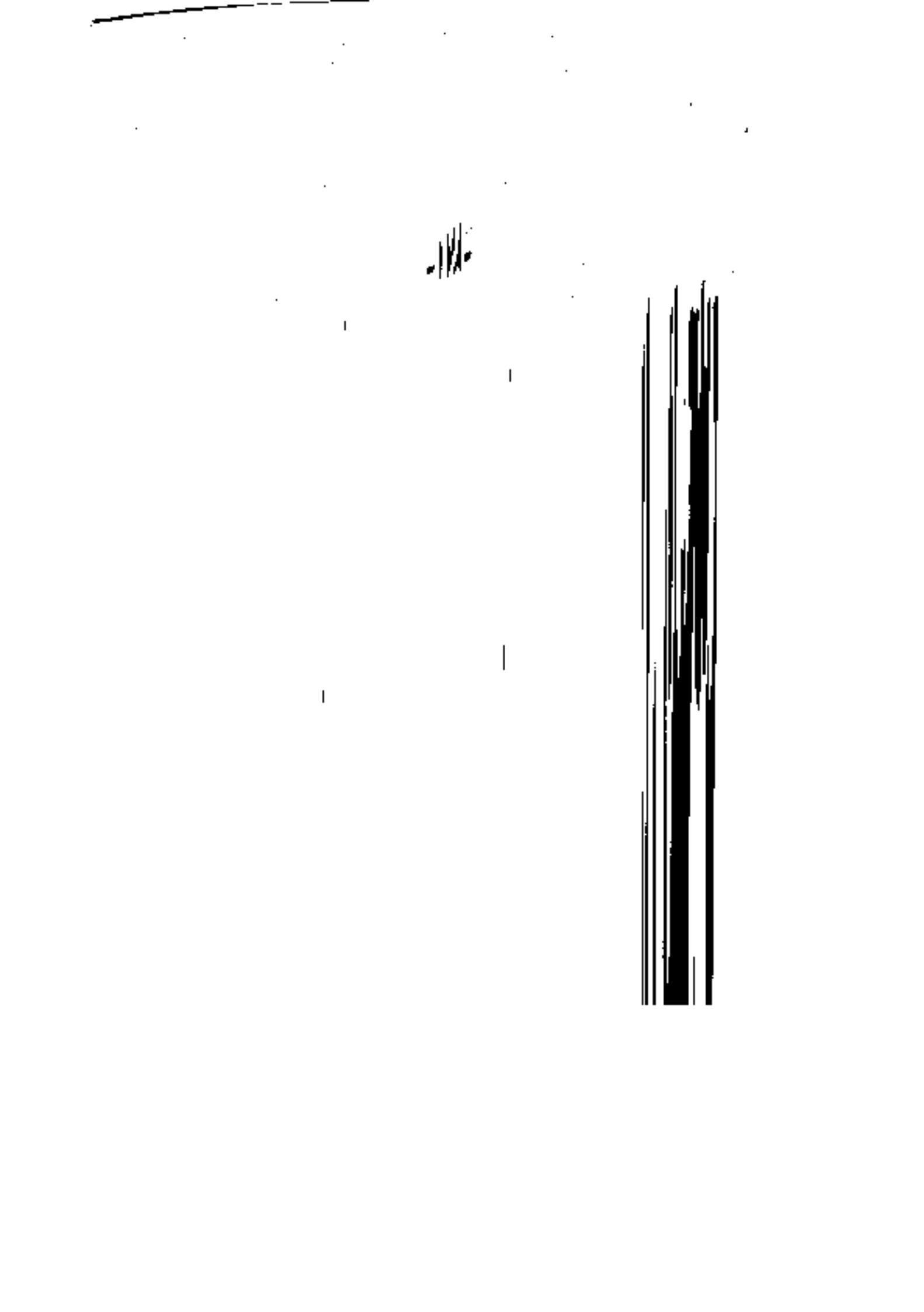
ويحدد وزير المالية بالاتفاق مع وزير الاسكان القراءد والأسس المحاسبية
لتحديد صافي هذه الأرباح. وفي هذه الأحوال تخصم من الضريبة المستحقة على
التحول ما يكون قد سدده من ضريبة طبقاً لحكم المادة ٢٢ من هذا القانون.

إن الصورة الكلية للنص المقدم تكشف عن أن المفهوم الضريبي المصري قد
أخرج الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية نوعين من أيام التعامل في
المقارات هما:

- ١- أيام التعامل في المقارات المبوبة.
- ٤- أيام التعامل في المقارات المعدة للبناء.

إذا كان الأصل أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرض على ناجع
رأس المال والعمل معاً، فإن المفهوم الضريبي المصري قد خرج عن هذا الأصل وفرض
الضريبة على ناجع التعامل في العقارات مع كونه ناجعاً لرأس المال وحده، وذلك
لواجهة ظاهرة الضارة في العقارات التي نشأت واستمرت منذ أن أخذت البنوك
المقارية تحفل مكان الصدارة لنظام المصرف المصري، بهدف تنمية الثروة العقارية
من أيدي أصحابها المصريين حيث أنشئ لهذا الغرض ثلاثة بنوك هي البنك الزراعي
المصري وقد أنشئ في عام ١٩٠٣ للقيام بعمليات الائتمان الزراعي وتسليف
النيل، كما أنشئ في عام ١٩٠٥ بنك الأرضي بمعرفة رأسماليين أنجليز وفرنسيين





وبلجيك وانحصر عمله في منع القروض العقارية وتسليف المزارعين، وكذا أنشئت في عام ١٩٠٤ شركة الزهرنات المصرية وهي شركة محلية مهمتها التسليف لأجال طويلة بغضن العتارات^(١). بنيات مع هذه البنوك المضاربة في العقارات واستمرت بل وتناقمت مع نشأة نظام قليل الوحدات السكنية الذي أفرزته أزمة الاسكان المالية في مصر، وقد كان من الطبيعي اختصار ناتج المضاربة على العقارات لضررية الآرایح التجارية، وإن لم يكن متولناً عن تفاعل رأس المال والعمل معاً، وقد تم ذلك بوجوب أحكام الفقرتين ٦، ٢٤ من المادة ٣٤ من القانون ١١ لسنة ١٩٣٩ قبل وبعد تعديلها بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ زابسراً هذا الاختصار في ظل التعديلات المتلاحقة للقانون ١٤ حتى تنص عليه في المادة ٢١ من القانون ١٨٢ لسنة ١٩٩٣ مع بعض الاختلاف في شروط وأوضاع الإختصار سوف تشير إليها مسبقاً، وعلى وجه العموم فإن ناتج التعامل في العقارات المبنية وإلعدة للبناء يتم حالياً على النحو التالي:

أولاً، تشييد أو شراء العقارات المبنية بقصد بيعها؛ ولقد لأحكام الفقرة الأولى من المادة ٢١ المشار إليها، فإنه يشترط لخضوع الآرایح الناجمة عن التعامل في العقارات المبنية الشروط الآتية:

١- أن يحيى التعامل على العقارات إحدى علبتين رئيستين هما:

أ- عملية التشييد لبنيان المقار، وبأخذ حكم البناء تحكمة المبنى أو تشطيبه فإذا لا يشترط أن يعولى المبولي كل أعباد البناء، نهاية من وضع الرسومات الهندسية واستخراج التراخيص ووضع الأساسات ثم استكمال المبنى وتشطيبه، بل يكفي أن يساهم في إحدى مراحل التشويه.

ب- عملية شراء العقار بمسايه، وبأخذ الشراء، هنا المعنى الضيق له، أي يشترط فيه أن يتم بعده معارضته، فلو تم بعقد مقابلة فإنه لا يعتبر شراء في مفهوم هذه العملية، وعلى ذلك:

فإن الشخص إذا باع عقاراً مبنيناً موهوباً له أو مورثاً أو موصى به أو غلبه

(١) دراسة عبد الحليم سار - مذكرة في الفقرة والبنوك والتجارة الخارجية - ١٩٩٥ ص ٢٤٠-٢٥٠ وما يليها.

بعقد مقايضة أو بآى سبب آخر تأكيل للملكية، خلاف عقد البيع، بحيث إنه لم يتحقق له تشبيه أو شراء، هنا المقارن فإن البيع الناتج عن ذلك لا يخضع للضريبة.

٢- أن يتم تشبيه المقارن أو شراء، بنية إعادة بيعه والتكسب من ذلك رات التشبيه أو الشراء، ومن ثم فإنه إذا تم التشبيه أو الشراء، للعنان بنية الاستخدام أو التأجير وليس البيع، ثم تم البيع بعد ذلك، فإن البيع الناتج لا تسرى عليه الضريبة، وتقتدر هذه البنة مسألة موضوعية يختص بها، بتقديرها في حكم قرارات كل حالة على حدة.

٣- وقد أضاف المفدى عرطاً آخر هو شرط الاعتباد أي احتراف الشخص لعمليات تشبيه أو شراء المقارنات البنية بقصد إعادة بيعها والتكسب من وراء ذلك، لما ينتهي عليه الأشخاص بهذه العمليات من قصد تحقيق الربح عن طريق الضاربة، لكن لا يشترط تكرار عمليات التشبيه أو الشراء والبيع خلال السنة الضريبية التي تحقق فيها الربح، لأن المفدى لم يحدد أجيلاً معيناً لتواتر ركن الاعتباد بل أطلق النص ما يستفاد منه إمكان استخدام الاعتبار من مجموع الظروف المحيطة بكل حالة على حدة فضلاً عن أن مبدأ سرقة الضريبة لم يقصد به سرى تعين فترة المحاسبة على الضريبة واستقلال كل سنة بمحاسباتها.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو، ما المقصود بالعنان في حكم المادة ٤١ المشار إليها هل هو كاملاً العماره ولو كانت تحتوي على أكثر من وحدة سكنية؟ أم أن كل وحدة سكنية في العماره تعتبر عقاراً مستقلاً مادامت تباع ويشتري بعقد مستقل؟ لقد ذهبت محكمة استئناف القاهرة في حكمها الصادر بتاريخ ٢٦/٢/١٩٨٩ في الاستئناف رقم ١٥٥٧ لسنة ١٠٦ إلى أن الأرباح الناتجة من بناء عماره واحدة والتصرف في وحداتها لا تخضع للضريبة لشلل شرط الاعتباد.

غير أن المفدى في المادة ٢٢ من القانون ١٨٧ قد أخضع للضريبة بسعر ٥٪ بدون أي تحفيظ إجمالي قيمة التصرف في العقارات البنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء كان التصرف شاملاً للمقارن كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وهو ما يقيد أن جزء العقار أو الوحدة السكنية منه تعتبر عقاراً يخضع التصرف فيه للضريبة، ويؤكد هذا المعنى ما ذهبت إليه الفقرة الأخيرة من المادة ٤١ حين سمعت تقادياً للازدواج الضريبي بأن يخصم من الضريبة المستعنة

على المول ما يكون قد وقعته من ضريبة طبقة حكم المادة ٢٢ المشار إليها، وتتحقق معايير التغورقة إذن بين حكم المادة ٢١، ٢٢ المشار إليها على أن المادة ٢١ تتناول التصرفات في العقارات المبنية بالنسبة للمحترفين في تشويه أو شراء هذه العقارات بقصد بيعها، سواء كانت هذه العقارات كائنة داخل كردون المدينة أو خارجها، أما المادة ٢٢ فتتناول المول غير المعترف الذي يبيع عقاراً مبنياً داخل كردون المدينة، وب بينما يخضع الأول لضريبة الأرباح التجارية يسرعها العادي على صافى أرباحه وفقاً للقواعد والأسس المحاسبية التي يحددها قرار وزير المالية والاسكان، فإن الثاني يخضع لضريبة نسبية عن إجمالي إيراده (قيمة التصرف)، وبناء على ما تقدم فإن الضريبة تجرى فيما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ٢١ سواء انتصر التصرف على العقار بأكمله أو على جزء منه.

ثانياً: تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها: أخذت الفقرة الأولى من المادة ٢١ المشار إليها لضريبة الأرباح التجارية الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها، ومنطوق نص المادة ٢١ يكشف عن أنه يتشرط خضوع هذه الأرباح لضريبة شرطان رئيسيان هما:

أ - أن تكون الأراضي التي يجري عليها التقسيم من أراضي البناء، أي من الأراضي التي يمكن البناء عليها بدون مخالفته، بحيث لا تكون أرضاً زراعية، يتشرط للبناء عليها الحصول على تراخيص مسبق من الجهة المختصة بحيث يقع المخالف للملك تحت طائلة المادتين ١٥٢، ١٥٦ من القانون ١١٦ لسنة ١٩٨٣، أو يكون البناء عليها ممنوعاً لأسباب أدارية سواء كان البناء لأغراض السكن 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 لملكية هذه الأرض، أو نيته عند انتقال ملكيتها إلىه، حيث تخضع أرباحه عن عمليات التقسيم والتصرف سواء تلك هذه الأرض بطريق الشراء أو الميراث أو الوصية أو الهبة أو التقادم المكتب للملكية أو أي سبب آخر ينافي للملكية، سواء كانت نيته عند تلكها الاحتفاظ بها أم إعادة بيعها، سواء كان محترفاً لهذه العمليات أو غير محترف، على خلاف الوضع في تشويه أو شراء العقارات بقصد بيعها، حيث يتشرط المقام

هناك ركن الاختلاف وسكت عن اشتراطه هنا.

وقد جاء سكوت المتقن عن شرط الاعتياد أو الاختلاف في عملية التقسيم أراضي البناء، والتصرف فيها، نظراً لأن عملية التقسيم لم تدع ذاتها تتطرق على محنة القطعة الواجهة إلى تطعيم قاكيش، وبالتالي فإنها تتطرق على أكثر من تصرف، مما يوجد بالمقاييس ركن الاختباء، خاصة وأن عمليات البيع أو التصرف يتم بعد عملية التقسيم أو التجزئة، رسوأ تم البيع أو التصرف دفعه واحدة وفي وقت واحد أو على متنقات في أوقات مختلفة.

وقد شهدت عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها في ظل القوانين الضريبية تطبيقاً جديراً باللاحظة، حيث كان المتقن الضريبي يشترط خصوص الأرباح الناتجة عنها في ظل الفقرة ٦ من المادة ٣٢ من المادة 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 أجرأه المتقن بالقانون الضريبي رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ للمادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وعلى هذا الشرط جرى إنشاء محكمة استئناف القاهرة في حكمها الصادر بتاريخ ١٤/٤/١٩٤٣ حيث رأت المحكمة أن المتقن قد أخضع بمحض غص المادة ٣٢/٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لضريبة الأرباح التجارية والمنابعية الأشخاص والشركات الذين يجريون تقسيم أراضي البناء المملوكة لهم ويحررها بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد الذي يقصد به تقسيم الأرض وشق الطرق وانشاء المجاري والعمل على أملاكها بما لا ينافي ذلك من المراقب التي تختلف كثرة أو قلة يحسب المستوى العقاري للبيئة التي بها الأرض، وانتهت المحكمة إلى أنه: إذا انعدم شرط التمهيد فإن العملية تكون خارجة عن مجال تطبيق النص، ولا محل لضرائب الضريبة^(١).

إلا أن المتقن الضريبي قد أفتى شرط التمهيد في التعديل الذي أجرأه بوجoba أحكام المادة ٢/٢ من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ حيث استبدل بعض البند ٤ من المادة ٣٢ القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالنص فقط على خصوص أرباح تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها للضريبة وفقاً لقواعد المحاسبة التي يصر بها قرار من وزير

(١) راجع: المستشار محمد وجدي عبد الصمد - قضايا الضريبة - عالم الكتب ١٩٧٠ ص ٥١

مراجع سابق.

المالية، واستمر اغفال المقتن لها هذا الشرط في حل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والقانون المالي ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وقد جاء ذلك فيما يعتقد قضاها مع الواقع في التجمعات السكنية العشوائية، حيث يتم ملاك الأرض بعcessها وبيعها دون القبول بأى عمليات قهود، ثم تقوم الدولة فيما بعد إقامة التجمع المشرانى بدخليط المياه والتكرير، والمجاري والوصلات وكل ما من شأنه رعاية المواطنين في هذا التجمع وتأمين إقامتهم فيه، وليس أقل حينئذ من فرض الضريبة على ملاك الأرض الذين تاموا بعcessها وبيعها كأراضي بنا، غير تجمعات عشوائية.

وتعطى لها ملخص من أحكام في شأن خصم أرباح تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها فإن الضريبة لا تسرى على الأراضي التي يتم بيعها بدون تقسيم حتى ولو كانت أرض بنا، وتحلن غيل إلى فرض الضريبة على الأراضي الزراعية المتاحة لكردون المدينة إذا تم تقسيمها وبيعها للبناء عليها.

طريقة تحديد صافي الأرباح تشتمل أو خرقاء العقارات على وجه الاعتراض يقصد بيعها، وكذلك عمليات تقسيم أراضي البناء، والعصر لم يأتى: أحالت الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ المتقدمة في بيان كيفية تحديد القراءد والأسن المحاسبية لتحديد صافي هذه الأرباح إلى قرار يصدر من السيد وزير المالية بالاتفاق مع وزير الإسكان، ولما كان هذا القرار لم يصدر بعد، ولما كانت المادة ١٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد أحالت في تحديد نفس هذه الأرباح إلى قرار يصدر من وزير المالية فقط، وقد صدر هذا القرار بالفعل برقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ (١١١)، ولما كانت المادة ٤/٤ من مواد إصدار اللائحة التنفيذية للقانون، ١٩٨٢، (قانون الضريبة المرحدة) قد نصت على أن: ينحصر العمل بأحكام القرارات الصدر بها فيما لا يعارض مع أحكام هذه اللائحة، فلهذه الأسباب يمكن استمرار العمل بالقرار رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ في شأن بيان الأسن والقراءد المحاسبية لتحديد صافي الأرباح المشار إليها، والذي ينص على:

مادة ٤: يكون تحديد صافي الأرباح التي يحلقها المسؤولون الذين يشتملون أو ينتهيون عذاراتهم لسايهم عادة يقصد بيعها، وذلك التي حققتها المسؤولون من عمليات تقسيم أراضي البناء، والتصرف فيها، وفقا للقراءد الآتي:

(١) نشر هذا القرار في العدد ١٨٦ تاريخ من الرقانع المصرية بتاريخ ١٥ أغسطس ١٩٨٢.

١- على أساس الفرق بين ثمن بيع العقار وثمن تكلفته.

٢- يحدد ثمن البيع وفقاً للثمن الحقيقي للعقار المبيعاً في تاريخ البيع، وبغير الثمن الوارد في عقد البيع - سواء أكان مسجلاً أو غير مسجل - حتى وإنما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار.

٣- يحدد ثمن تكلفة العقار وفقاً لقواعد المحاسبة الموضحة في الماد رقم ٢، ٢٠ من هذا القرار.

مادة ٤: يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للمبارات البنت أو الأراضي التي يشترطها الممولون بهمها على أساس ثمن الشراء مضافاً إليه جميع المصاريف الأساسية التي أنفقت لاقتناء العقار أو الجزء من العقار موضوع التصرف، وينكون تحديد ثمن الشراء على الوجه الآتي:

أ- وفقاً 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، منسوباً إلى العقار، أما إذا كان التصرف متضالباً على وحدة سكنية من العقار فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد على أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء الأرض الملام عليها العقار مضافاً إليه ما يخصها من ثمن شراء باقى هذا العقار.

مادة ٥: يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للمبارات التي يقوم الممولون بستبيدها بقصد بيعها، على أساس قيمة الأعمال التي قمت حتى تاريخ التصرف، مضافاً إليه ثمن شراء الأرض المقامة عليها، وفقاً للأسس المنصوص عليها في المادة السابقة.

وينكون تحديد تكلفة الأرض التي ألت ملكيتها للمسنود عن طريق الميراث أو الوصية بقيمتها المقدرة وفقاً للقانون ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيارلة على الترکات^(١) سواء ألت ملكيتها لدى ظل أحكام القانون سالف الذكر أو قبليه، أما

(١) يلاحظ أن القانون المشار إليه ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ قد حل محله القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٧ بفرض ضريبة أهلولة على الترکات. وقد نشر بالجريدة الرسمية العدد رقم ٢٩ تاريخ ٢٠ يوليو ١٩٨٧. ويلاحظ أن القرار ١٦٧ لسنة ١٩٨٤ قد ألغى أنه وضع لتحديد مبالغ أرباح بعض الممولين لسنوات ١٩٨٢ وما يceedها، وليس سنة ١٩٤٤، ولذلك تدارك أن قيمة أراضي البناء قد تغيرت كثيراً، ولذلك ساير هذا التغير وتعامل معه بواقعية.

ذلك التي أكتملت ملكيتها للعمول بطريق الهببة فتحدد قيمتها على أساس القيمة الواردة في العقد أو القيمة الحقيقية بحسب الأحوال. وبالتبسيط للأراضي التي لا تملكها العمول بأى شكل آخر من أسباب كسب الملكية فيكون تحدده قيمتها وفقاً لقيمة المثل وقت كسب الملكية.

مادة ٦: يحدد ثمن تكلفة أراضي البناء المقسمة وتذاكر الأسس المنصوص عليها في المادة السابقة، ويستبعد من تكلفة الأرض المعددة على الوجه التقدم: تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم، وذلك لتحديد تكلفة أرض التقسيم المعدة للبناء، وتقسم 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 تهيد الشوارع ورصفها وإقامة المرافق الأخرى (مياه، كهرباء، صرف صحي، ... الخ) وتحدد هذه التكاليف على الوجه الآتي:

أـ- إذا كانت الشوارع قد تم تهديدها ورصفها، وقت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة أرض من أراضي التقسيم، فإن التكاليف تحدد في ضوء المستدارات المقدمة بعد فحصها واعتمادها من المأمورية المختصة وفقاً لاحكام هذا القرار، وتقسم هذه التكاليف على مجموع الأمتار المربعة المعدة للبناء، والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من تكلفة المرافق.

بـ- إذا لم تكن الشوارع قد تم تهديدها ورصفها، وإذا لم يكن قد تم استكمال المرافق الأخرى قبل البيع، فإن التكاليف تحدد على أساس قيمة ما يتم تنفيذه خلال كل سنة مقبلة، وتقسم هذه التكاليف على رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع في آخر السنة، لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تم خلال السنة، وبعد استكمال تهيد أو رصف شارع أو إقامة مرافق أخرى في سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة وتقسم على رصيد الأمتار المربعة الباقية في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف إلى ما يخصه من تكاليف المرافق التي تم خلال السنة السابقة وهكذا.

مادة ٤: تحدد الأرباح الناتج عن تقدير حق انتفاع على العقار أو تاجيره، لدنه تزيد على خمسين هاما، بواقع ثلث الأرباح مقدرة وفقا للأسن المشار إليها في هذا القرار، وذلك حسب الأحوال.

ومن الملحوظ أن المادة ٢١ المذكورة قد أقرت في فقرتها الأخيرة تقاضيا للأذراج الضريبي أن يخضع من الضريبة المستحقة على المول ما يمكن قد نسده من ضريبة طبقا لحكم المادة ٢٢ من هذا القانون، وبشير نص هذه الفقرة وعلى نحو ما سبقني تفصيلا عندتناولنا لأحكام المادة ٤٢ في الفقرة التالية، إلى أن المول المعترض للتصرفات العقارية، المشار إليه في المادة ٢١، لم تصرف في عقار داخل كرودون المدينة، فإنه يخضع عن صالح دفعه لضريبة تصاعدية بالشرايع وفقا لنص المادة ٩٠ من هذا القانون، إلا أن المتصرف إليه إذا رغب في توثيق عقد البيع في الشهر العقاري فإن الفقرة ٢ من المادة ٢٢ قد ألزمته بأن يدفع لحساب المول (المتصرف) ضريبة نسبية مقدارها ٥٪ من إجمالي قيمة التصرف بغيره لا يعم شهر التصرف بلا بعد غوصيل هذه الضريبة علاوة على رسوم التوثيق والشهر، وفي هذه الحالة فإن الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ المشار إليها قد سمحت للممول (المتصرف) بأن يخصم من الضريبة تصاعدية المستحقة عليه ما يمكن قد دفع من ضريبة لحسابه بواسطة المتصرف إليه عند توثيق العقد.

الصرفات العقارية داخل كرودون المدينة

المادة ٢٢

تنص المادة ٢٢ من القانون ٧٧٧ لسنة ١٩٩٣ على أنه: «استثنى، من حكم المادة ٩٠ من هذا القانون، تفرض ضريبة بسعر ٥٪ وبغير أي تحفيف، على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية، أو الأراضي داخل كرودون 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 لل المملو أو للغير».

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة: تصرفات الوارث في العقارات الابلة له من مورثه، بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة

عيبة نظر الأسهام في رأس مال شركات المساهمة، يشرط عدم تصرف مقدم المخصصة
العيشية في الأسهم المقيدة لها لمنها خمس سنوات.

وعلى مأموريات ومكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة مع رسوم التوثيق
والشهر المقررة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر، وبذات
إجراءات تحصيلها، من المتصرف إليه، الذي يلتزم بسدادها لحساب الممول المتصرف،
ويعتبر باطلًا كل شرط أو اتفاق يقضى بنقل عبء الضريبة إلى المتصرف إليه، ولا
يتم شهر التصرفات المشار إليها إلا بعد تحصيل الضريبة المنصوص عليها في هذه
المادة.

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفًا خاضعاً للضريبة، التصرف بالهبة
لغير الأصول أو الفروع، أو تقرير حق انتفاع على العقار، أو تأجيره لمدة تزيد على
خمسين عاماً، ولا يعتبر تصرفًا خاضعاً للضريبة المشار إليها: ال碧وع الجميرة إدارية
كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنتعة العامة، أو للتحسين،
كما لا يعتبر تصرفًا خاضعاً لهذه الضريبة التصرف بالتبسيع أو الهيئة للحكومة أو
وحدات الإدارة المحلية، أو الهيئات العامة، أو المشروعات ذات النفع العام.

وتقيد تطبيق هذه الضريبة طبقاً لما تقتضي به أحكام اللائحة التنفيذية لهذا
القانون، وفي هذه الحالة لا تسرى أحكام الباب السادس من الكتاب الأول من هذا
القانون.

في بيان أحكام هذه المادة نلاحظ عدداً من الملاحظات منها:

١- خروج المتن الضريبي على المبدأ العام في حساب الضريبة على الأرباح
التجارية حيث انتقل بها من الضريبة التضاعدية بالشرايع على صافي الربح، إلى
ضريبة نسبة بسعر ٥٪ بدون أي تعفيض أو إعفاء، من إجمالي قيمة التصرف، وقد
يكون ذلك لتيسير إجراءات الفحص والربط والتحصيل.

٢- لم يشترط المتن في اخضاع شابع هذه التصرفات صفة الاجتراف في
المسؤول وبالتالي فإن أرباح الصفة الواحدة تخضع لأحكام هذه المادة، فإذا توفر ركن
الاجتراف كانت المادة ٢١ من هذا القانون هي الواجهة التطبيق على ما يتحقق المسؤول

من أرباح فعلية (صافية) وبالسعر الذي تنص عليه المادة ٩٠ من هذا القانون.

٣- وفقا لأحكام هذه المادة فإن التصرفات العقارية التي ينطبق عليها
لضريبة الأرباح التجارية، تخص بالعقارات داخل كرودون المدينة، سواء كانت مبنية
أو لا كانت مادة بنائها وأيا كان غرض استعمالها، ولما كانت طبيعتها أن سواه
كانت دائمة أو غير دائمة، مقامة على سطح الأرض أو بدوره أو حتى على لسان
داخل الماء، مشفرة بعرض أو بغير عرض، فنص المادة ٢٢ المتقدمة عام في جميع
أنواع العقارات المبنية، كما أنه أيضا عام فيما يشتمل من الأراضي الفضاء داخل
كردون المدينة حيث اعتبارها المفتاح الضريبي في حكم العقارات المبنية، سواه كانت
مستقلة أو غير مستقلة ملحقة بالمباني أو غير ملحقة (مستقلة) مسؤولة أو غير
مسؤولة، متزوعة أو مسورة مادامت داخلة في نطاق كرودون المدينة ولا تخضع لضريبة
الأطيان الزراعية^(١). وعلى ذلك: فإن التصرفات التي تره على عقارات خارج
كردون المدينة لا تخضع لأحكام المادة ٢٢، ولكنها يمكن أن تخضع لأحكام المادة ٢٤
للتقدمة إذا استوفت شروط سريانها عليها.

٤- وفي أحكام هذه المادة يلاحظ أن التصرفات العقارية التي ينطبق عليها المقتن
فيها هي التصرفات الناقلة للملكية بعد ناقل للملكية بطبيعته بحيث يمكن توريده
وشهره في مأموريات ومكاتب الشهر العقاري مثل البيع والهبة والوصية والمقايضة
والعارضة، وتقديم المختار كمعضة في شركة، والأقرار بملكية الغير للعقار، سواه،
انصب الصرف على العقار بحاله أو بعد اقامة مشئات عليه، سواء نسل
التصرف العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه، أو وقيمه دون حق الارتفاع أو
حق الارتفاع دون الرسمية، أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما، لهم أن يكون
التصرف بعد ناقل للملكية بطبيعته يمكن توريده وفقا لأحكام القانون رقم ٧٠ لسنة
١٩٦٤ بشأن توثيق وشهر التصرفات^(٢): وجدير بالذكر أن القانون المشار إليه قد
حدد هذه التصرفات فيما يلى:

(١) راجع في تعريف العقارات المبنية وما في سكتها 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 بمجرد انتقال الرقبة.
 - د - الرخصة بالعقار (أئمة الرقبة والملفعة).
- هذه الرخصة يتغير العقار بمجرد انتقال مفعليه أو مدنى حياته المرضي للرقبة.
- م - شهادة العقار أو الرجوع إليها.
 - ن - المعاوضة في العقار.
 - هـ - أقرار الغير بملكية العقار أو الضادق على ملكيته.
 - ط - تقرير حق ارتفاق على العقار.

كما يلاحظ في هذه المادة أن المعنى تمددي من خلالها لعمليات المضاربة على العقارات المهنية وأراضي البناء داخل كردوز المدن، حيث تشتد أزمة الإسكان فيها، وللمعنى من هذا النوع من الاستثمار العقيم (غير المنتج) بالنسبة لل الاقتصاد القومي.

و بعد أن أورينا هذه الملاحظات على نص المادة ٢٢ المتقدمة تتعلق الأن إلى بيان الأحكام القانونية الواردة به وهي:

- ١- الراقة المنشطة للضربيه في هنا النص وهل هي واجهة الترقيق أو التصرف؟
- ٢- التصرفات المضاربة التي تتضمنها النص للضربيه.
- ٣- التصرفات المستثناة أو غير الخاضعة للضربيه بوجوب أحكام النص.
- ٤- سعر الضربيه، وطريقة تحصيلها.

أولاً الراقة المنشطة للضربيه، يشير نص الفقرة الثالثة من المادة ٢٢ والذي يوجب على صادرات ومكاتب الشهر العقاري تحصيل الضربيه مع رسوم التوثيق والشهر المقررة بالقانون رقم ٧ لسنة ١٩٩٤، وذات اجراءات تحصيلها من المتصرف إليه الذي يلتزم بسدادها لحساب المسؤول المتصرف، ظلا حوله تحديد الراقة المنشطة لدين الضربيه في التصرفات العقارية الواردة بالمادة ٢٢ من القانون، وهل هي واجهة التسجيل أو الشهر أم واجهة التصرف العقاري في حد ذاتها؟

وقد وقع الخلاف في ذلك، حيث ذهبت الجمعية الموسوية لقسم الفنون

والتشريع ب مجلس الدولة في فتواها رقم ١٢٣، الصادرة بتاريخ ١٩٧٩/١٢/٢٣ إلى أن الضريبة لا تستحق عن واقعة الشهر ذاتها، وإنما يتم ل征عيمها وفقاً لنص الماده الثانية فقره ١ من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ العدل لأحكام القانوون ١٤ لسنة ١٩٣٩، أن يتصرف وعاوزها وذلك بأن يتصرف المولى في عقاره، وذلك لا يتحقق إلا إذا أراده إلى ترتب أثر قانوني، وبالتالي فإن واقعة الشهر أو التوثيق وحدها ليست بكافية لاستحقاق الضريبة، وإنما يتتحقق أن تكون مسبوقة بتصرف إرادى من المولى، بهقصد تحرير حق لنفسه على العقار محل التصرف، فإذا أراد المولى نقل العنصر الأساس في التصرف الخاضع للضريبة، ولا توجد تلك الإرادة إلا في العلود باعتبارها مصدراً من مصادر الالتمام بنقل الملكية، وفي ذلك يختلف التصرف عن الرقائع القانونية التي تكتب الغير حفروفاً، على العقار بغير إرادة مالكه كالمباهزة والميراث^(١).

وقد ذهب مصلحة الضرائب في تعليماتها التفسيرية رقم ٢ على المادة ٢٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ (المعدلة بlaw ٢، ٣، ٤، ٥ من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والتي تقابل بعد تعديليها بالمادة الثانية المشار إليها، نص المادة ٢٢ الحالية) والصادرة في ١٩٨٠/٢/٢٧ إلى أن تسجيل العقد ليس شرطاً لتحقق واقعة التصرف التي تفرض عليها الضريبة طالما أن العقد غير المسجل عقد صحيح ناقل للملكية، لأنه في تطبيق الضوابط يزخر بالواقع من الأمور ولهاذا فإن الشهر بطرق التسجيل بالنسبة للتصرفات العقارية، ليس ركيزاً من أركان العقد الخاص بالتصرفات العقارية، وإن يقع عقد بيع العقار صحيحاً ومتجماً لأنواره، بمجرد توافق الإرادتين، وإذا كانت الملكية لا تنتقل قانوناً بالتنمية للعقار إلا بالتسجيل، فإن عدم التسجيل لا يحرم المشتري من كافية حقوقه التي يقرها له العقد، ولا يجوز للبائع أن ينزعه بسبب عدم التسجيل، وبالتالي فإن المصلحة إذا تحققت من صحة العقد وجديته ولو كان عرقها، وثبتت من وضع يد المشتري على العقار وحيازته إثبات بصفة ظاهرة وهادنة ومستمرة، فيما عليها إلا أن تعرف بصفة هذا العقد^(٢). ومفاد هذه التعليمات التفسيرية أن الواقعية المنشئة لضريبة الأراضي التجارية على التصرفات العقارية الواردة بالنص المشار إليه تتعدد بالتصريف النايل للملكية، أو

(١) د/ زكريا محمد بوس، ص ٤، مرجع سابق.

(٢) نفس المرجع ص ٤٠٦.

المقرر لحق الغير على المقار محل التصرف طالما أن نفع الغير بالمتصرف الناشئة عن ملكيته لهذا العقار لا يتوقف على تسجيل أو توثيق العقد الناقل للملكية، فضلاً عن أن المتصرف يستحق ثمن المقار بموجب التصرف وليس التوثيق أو الشهر واستحقاق الضريبة في هذه الحالة متوجهاً بنتيجة تصرفه وهي تحقيق الربح.

على أن لخاصة حكمه النقض قد جرى على أن الضريبة المنروضة على التصرفات العقارية باعتبارها ضريبة مباشرة فرض على الأموال العقارية عند تداولها، وتسري على التصرف الذي يتم شهراً ولا تستحق إلا بالشهر، إذ به يتعدد المركز القانوني لطرف التصرف في المواد العقارية، ويتحقق معنى عناوين الشروط العقارية، التي أراد المشرع مواجهة الآثار المفاجئ عن طريق المضاربة به عليها على آثر الأخذ بسياسة الاتصال الاقتصادي أواخر عام ١٩٧٣، ولذا: ينط بضم الضريبة وبين رسوم التوثيق والشهر، فجعل تقدير الرءاء الخاضع للضريبة وتحديد سعرها رحالات الاعفاء منها وإجراءات تحصيلها وفقاً لأحكام القانون رقم ٧ لسنة ١٩٦٤ في شأن رسوم التوثيق والشهر بما مفاده أو الواقعية المنشطة لملك الضريبة هي: شهر التصرف^(١) وليس مجرد انعقاد.

والتي نراه راجحاً حسبما لموضع هذا التزاع أن الواقعية المنشطة للضريبة على ناتج التصرفات العقارية الواردة بالمادة ٢٢ المشار إليها تتحقق بالتصرف الناقل للملكية أو المقرر لحق الغير على المقار محل التصرف، إذ ينبع من هنا التصرف تحقيق الربح الذي تتحدد الضريبة على أساسه، وبثبت حق الدولة في مواجهة المتصرف من تاريخ تحققها، أما استحقاق الضريبة أو اتصال الدولة بتحصيلها فإنه يكون بالتوثيق أو الشهر، بحيث لا يتم شهر التصرف إلا بعد تحميل الضريبة، فالشهر وسيلة للتحصيل وليس واقعة منشطة ل الدين الضريبي، إذ لو كان كذلك لتحملها المتصرف إليه، وهذا خلاف الواقع الذي نعمت عليه المادة ٢٢ من الشراط المتصرف إليه بسداد الضريبة لحساب المول المتصرف، وبحيث يقع باطلأ كل شرط أو اتفاق يغبن بعضه بعضاً الضريبة إلى المتصرف إليه.

فإنما: التصرفات العقارية الخاضعة للضريبة وفقاً لنص المادة ٢٢ المختلدة:

أ. أخضع المتن الضريبي بالنص التقدم ناتج ثلاثة تصرفات عقارية على سبيل

(١) الطعن رقم ٢٠٤ سنة ٥٣ قى ٨/٦/١٩٨٧، المرجع السابق، ص ٤٠٦.

الحضر هي:

١- التصرف بعد تأيل للملكية بطيئته على نحو ما سبق لى عقار مبني أو أراضي داخل كفردون المدينة سرا، انصب التصرف عليها بيعاتها أو بعد إقامة مبانيات عليها وسرا، كان هنا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه، أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسرا، كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للم المملوك أو للغير، بحيث تلاحق الضريبة اجتماعياً تبعة هذا التصرف بسعر ٥٪ بدون اشتراط تكرار التصرف.

٢- التصرف في توهن العقارات المتقدمة بالهبة لغير الأصول أو الفروع^(١) والأصل هو: الآباء وإن علوا، والفرع هو: الابن وإن تزلا، وتطبيقاً للذك لا تسرى الضريبة على العقار الوهبة للأب والجد وإن علا، أو للأبناء، والأحفاد وإن تزلا.

٣- تغريم عن الاستئناف على العقار أو بأجره لمدة تزيد على خمسين عاماً ويشمل حق الاستئناف المشار إليه جميع حقوق الاستعمال والاستدلال والارتفاع وطبقاً أن يكون تغريم هذا الحق يعفى معاشرة، حتى يكون هناك نوع يخضع للضريبة.

ثالثاً: التصرفات المستثناة أو غير المخاضعة للضريبة بموجب أحكام المادة ٤٢

المتنامية:

تعص المادة المشار إليها على استثناء بعض التصرفات العقارية من الضريحة الضريبة الأربع التجارية وهي: ١- تصرفات الوراث في العقارات التي أتت إليه من مورثه؛ ولم يشترط المكان لاستثناءه، هنا التصرف من الخصوص للضريبة إلا شرعاً واحداً وهو إلا يجري الوراث أي تغيير على العقار الموروث قبل تصفيته فيه، فإذا قام الوراث بعد إبلولة العقار إليه بالأرث وقبل تصرفه فيه بادخل تغيير عليه يمكن من شأنه استخدامه في غير الغرض الذي كان معداً له قبل الميراث، فلا يسرى عليه

(١) وذلك لأن الهيئة في حقيتها ليست ترعاً من أنواع البيع أو التصرف بقيمة محددة وبالحال فإن هذه الهيئة لا يخضع للضريبة بحسب الأصل طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة ٢٢ المشار إليها، وإذا كانت الفقرة الرابعة من نفس المادة قد أخضعت التصرف بالهبة لغير الأصول أو الفروع فإن ذلك على سبيل الاستثناء، بدليل أن المفترض في نهاية الفقرة الرابعة عاد إلى الأصل ولم يخضع التصرف بالهبة للحكومة أو إحدى ممتلكاتها العامة.

هذا الاستثناء، ومن ذلك أن يشتمل الميراث على أرض زراعية أو ملحوظة أو مائية أو غابية أو صناعية، والشرط

الغير دون أن يكون للوارث محل فيه كان كان العقار ممتلكاً ثم انتهى الميراث بطبعته أو ينبع زراعة ومحول العقار المبني إلى أرض لعنة، أو كان العقار المدينة دون أن يكون للوارث يد في إصدار هذا القرار، أو كان العقار ينبع تصرف الوراث في العقار المزروع للضربي.

وهذا الاستثناء يرى أنه كانت قيمة التصرف، ولها كانت مواد التصرف التي يتصرف بها الوراث على أجزاء العقار، وفي هذا يختلف بعض المادة من القانون ١٨٧٦ عن نفس المادة ٣٢ من القانون ١٤ لسنة ١٩٢٩ بعد تعديلهما بال المادة ٤ من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨؛ حيث كانت الأخيرة شرط لتصبح الوراث بهذه الاعنة، ألا تتجاوز قيمة التصرف عشرين ألف جنيه، فإذا لم يأت بها استعفف الضريبة على ما يزيد على ذلك بناءً على النسب المقررة.

وعلى فرض أن الوراث قد أدخل على العقار المزروع تغييرًا يكفيه من شأنه استخدام العقار في غير الفرض الذي كان معداً له قبل تبدل ملكيته إليه، فإن وعاء العقار التي تقابل التغيير الذي أحده الوراث.

٢- ومن التصرفات المستثناء من الخصوص للضربي: تقديم العقار كحصة عينية في رأس المال شركة مساهمة، بشرط عدم تصرف مقدم المقدمة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات، والحكم من هذا الاستثناء غير خافية حيث أراد المدين الضريبي تشجيع تكون شركات المساعدة للأسميينها في عمليات التنمية، وتطلبها لذلك فإن العقار إذا قدم كحصة عينية في رأس المال شركة من شركات الأشخاص فإنه لا يتمتع بالاعنة، وبخضع التصرف للضربي، وكذا لو بيع العقار لشراء أحدهم من إحدى شركات المساعدة، فإن شرط الاعنة، أن يقدم العقار كحصة عينية لا حصة تقدير، وحتى يتحقق مقدم العقار (أو الحصة العينية) بالاعنة، بشرط عدم تصرفه بالبيع للأسميين المقابلين للعقار في شركة المساعدة مدة خمس سنوات، وذلك للسيطرة بينه وبين التهرب المشروع من الضريبة.

وقد حبّق المقتن لـ المادة ٢٢ المتقدمة من نطاق الاعفاء، لهذا الفرض عن النطاق الذي كان عليه في ظل القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨، حيث كان الاستئناف المذكور يسرى على التصرف في العقار بقيمه كعبة نظر الاشئام في واسع مال المشروعات الاستثمارية الخاصة لأحكام القانونين رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بتقرير بعض الاعفاءات الضريبية للمشروعات المصرية المشاة في إطار خطة التنمية، أو تثبيت الاشئام في واسع مال الشئات الخاصة لأحكام القانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٧١ المعدل بالقانون ١١١ لسنة ١٩٧٥ الخاص باصدار قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام^(١).

٣- ومن التصرفات العقارية المستثناء من المضوع للضريبة: البيع الجبرية او ادارية كانت او قضائية، وكذا نزع الملكية او الاستئلا، عليها للم McKenzie العامة او للحسين، الأصل أن يتم التقاضي، الالتزام طبقاً للقواعد العامة بالوفاء الاختياري سواء، كان هذا الالتزام مديباً او ضريبياً، مع بعض وجود الشبه والخلاف في الرفاه الاختياري بكل من هذين الالتزامين.

فإذا لم يتم الوفاء الاختياري وفقاً للعرف او القواعد القانونية المنظمة له فلا مناص من اوغام المدين على الوفاء الجبرى بالتنفيذ على منقولاته او عتاراته، ويتم هذا التنفيذ في الديون المستحقة للدولة عن طريق الادارة وفي البدرين الأخرى عن طريق القضاة، مع وجود بعض وجود الشبه والخلاف بين نوعي التنفيذ المتقدمين.

ويعن لا نستطيع أن نذكر أن الادارة أو القضاة، إذا ياماً على المدين أمواله وقاً، لديه قيأن هذا البيع وإن شاءه الاكتفاء وهو من عبوب الإرادة، إلا أنه يتعذر تصرفها من الناحية القانونية، حيث كان في استطاعة المدين اتفاق مراده البيع وقبل العقاده بالوفاء الاختياري، ومهما يكن من أمر فإن إرادة الدين في اجراء هذا البيع غير صحيحة.

ومراعاة من المقتن الضريبي لوقف المدين الذي قد يكون معسراً بالفعل، وأكثره ادارياً أو قضائياً ويعتبر عليه أمواله، في ظرف غير عادي قد يقل فيها الثمن كثيراً عن ثمن المثل، فلقد استثنى المقتن من المضوع للضريبة على التصرفات العقارية الواردة بـ المادة ٢٢ المتقدمة: البيع الجبرية سواء كانت إدارية أو قضائية،

حيث لا يتحقق في مثل هذه ال碧ع غالباً بيع بخضع للضريبة.

وكذا استثنى المقدن ولنفس الأسباب حالتي تزعز الملاكية (بالصادر أو التأمين) أو الاستيلاء، عليها من جهة الدولة تحقيقاً للمتفقة العامة أو للتحسين، ومن أمثلة ذلك استيلاء الدولة على العقارات الواقعة على جانب الطريق العامة، لعمدتها أو توسيعها، والطلة على المبادين العامة لتوسيعها، وكذا كل ما من شأنه تحقيق المتفقة العامة أو خصيتها.

ولكتنا نرى أن هذا العقار الذي تزعم ملكيته أو تم الاستيلاء عليه إن كان يمثل أصل رأس المال لشيء والثبات التصور على أنها في الساب الثاني من هذا القانون (١٨٧٦ لسنة ١٩٩٣) وحصلت المشاة على تصريح تبيّنة هذا الاستيلاء، يزيد عن القاعدة التقريرية لهذا الأصل، فإن المشاة تخضع عن هذه النهاية للضريبة بوجوب أحكام المادة ٢٠ من هذا القانون، وليس معنى ذلك أن المادة ٣٢ تطبق على شركات الأموال، فهذا ما لم تتصد.

٤- ومن التصرفات العقارية التي لم تخضع لها المقدن لضريبة الأرباح التجارية، بوجوب أحكام المادة ٣٢ المقدمة، لعدم وعاء الضريبة فيها وهو إجمالي قيمة التصرف، التصرف بالتبير أو بالهبة، يشرط أن يكون التصرف إليه جهة من الجهات الآتية: الحكومة - أو وحدات الإدارة المحلية - أو إحدى الهيئات العامة - أو أحد المشروعات ذات النفع العام، وقد أراد المقدن الضريبي باستثناء هذه التصرفات من الخضوع للضريبة، تشريع الجمود الذاتية في إقامة المشروعات ذات النفع العام مثل المساجد، والمدارس، والمستشفيات، دور الأيتوا، وغيرها، كما أفسح المجال أمام الأفراد في معاونة الدولة بعض المساعدات العينية، وإذا كان البعض يرى معنى العقوبة في الضريبة، فمن اليسانة بالقانون الضريبي إلا يعاني التصرف بالتبير أو بالهبة للدولة أو إحدى هيئاتها أو مؤسساتها أو للمشروعات ذات النفع العام، بفرض الضريبة على تصرفه، فإن ذلك قد يتعجب عمل الخبر في المجتمع.

رأيهما: سعر الضريبة على التصرفات العقارية الواردة بالمادة ٣٢ وطريقة تحصيلها:

استثناء من المادة ٩٠ من هذا القانون بفرض ضريبة الأبحاث التجارية بسعر ٢٢٪ تصاعدى بالشائع، فإن الضريبة على التصرفات العقارية وفقاً لأحكام المادة ٢٢، تفرض بسعر نسبى محدد مطلقاً بعادل ٥٪ من إجمالى 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 يمتد فيها باقاعة السنوية، فالرائحة المنشئة لها كما تقدم هي التصرف العقاري، وتستثنى بطلب توثيق هذا التصرف في الشهر العقاري.

أما طريقة تحصيل هذه الضريبة فإنه طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة ٢٢ المقيدة فإن مأموريات ومكاتب الشهر العقارى تتلزم بتحصيلها مع رسوم التوثيق والشهر المقيدة بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم الشهري والتوثيق والشهر، ويتم تحصيل الضريبة بهذه الإجراءات تحصيل رسوم التوثيق، وإذا كان المفدى قد ألزم المتصرف إليه وهو هنا طالب التوثيق بسداد الضريبة المقيدة، فليس معنى ذلك أنه نقل عبئها إليه وإنما أراد أن يضمن تحصيل حق المخازنة العامة من صاحب المصلحة في توثيق وشهر عقد التصرف، على أن يرجع المتصرف إليه بقيمة الضريبة على صاحبه فيما بعد، وحماية للمتصرف إليه الملتزم بالسداد، فقد نص المفدى على أنه يعتبر باطلاً كل شرط أو اتفاق يقضى بنقل عبء الضريبة إلى المتصرف إليه لمخالفته للنظام العام.

والالتزام الواقع على مأموريات ومكاتب الشهر العقارى بتحصيل هذه الضريبة لا يخضع لأى سلطة تقديرية لهذه المأموريات فى تحصيل أو عدم تحصيل هذه الضريبة وإنما هو الالتزام حتى، بحيث يمتنع عليها توسيع أو شهر أي تصرف إلا بعد تحصيل الضريبة المذكورة، وقد بينت المواد ١٢، ١١، ١٠ من اللائحة التنفيذية لقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ طريقة تحصيل وتوريد هذه الضريبة على النحو التالي:

المادة ١: على كل من يتقدم إلى أي من مأموريات أو مكاتب الشهر العقارى بطلب شهر أي تصرف من التصرفات الخاضعة لحكم المادة ٢٢ من هذا القانون أن يحرر السوقج رقم ٢٨ ضريبة موحدة، وذلك عند تقديم طلب الشهر، وفي حالة تعدد أشخاص التصرفين أو المقررين حق الانتفاع أو المزجين، يتلزم كل منهم بتقديم نرولوج مستقل، حتى ولو جمعهم عقد واحد.

وتقوم مأموريات ومكاتب الشهر العقاري عند شهر المحرر بمراجعة بيانات النموذج (٣٨) سالف الذكر، وإثبات قيمة الضريبة المعملة ورقم وتاريخ شهر المحرر على كل نموذج على حدة، وإرساله إلى مصلحة الشهر العقاري والتوثيق، التي تقوم بإرساله إلى الادارة المركزية للضرائب والأقرارات بمصلحة الضرائب.

المادة ١١: وطبقاً لأحكام المادة ١١ من اللائحة التنفيذية: فإن على الادارة المركزية للضرائب والأقرارات بمصلحة الضرائب تبيين بيانات النموذج (٣٨) ضريبة موحدة الواردة إليها بسجل خاص، يسمى: سجل التصرفات العقارية، على أساس الترتيب الأبجدي للأسماء، المتصرفين، وتستوفى به البيانات الخاصة بكل متصرف، وهي: اسم المتصرف ثلاثة - قيمة التصرف و تاريخه، الضريبة المعملة، محل الاداة المتصرف، المقر الرئيسي لهاته أو شناخته، وبيانه الضريبي المختص، وتحصص بهذا السجل متحركة متقلة لكل متصرف، لامكان الجميع كافة تصرفاته العقارية من واقعها إذا تكررت. وفي هذه الحالة، تقوم الادارة المركزية المذكورة باخطار مأمورية الضرائب المختصة، وهي المأمورية التي يقع في دائريتها محل اقامة 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 دائريتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي، أو التي يقع في دائريتها 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 المتصرفون عليها في المادة ٢٢ من القانون، بتحصيل الضريبة المستحقة على التصرف من المتصرف إليه الذي يلزم بسلامتها لحساب المصلوب التصرف، وذلك لحساب مصلحة الضرائب وبذات اجراءات تحصيل هذه الرسوم.

ويتعين 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 الادارة المركزية للضرائب والأقرارات بمصلحة الضرائب. وطبقاً لأحكام المادة ٤١ من القانون ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر المعدل بالقانون ٩٤ لسنة ١٩٨٠، والتي

حددت الأمس التي يقدر بعنتضاها الرسم النسبي مبنية على قيمة العقار أو المترول، فقد أجازت هذه المادة لصالحة الشهر العقاري التحرى عن القبة الحقيقة للعقار أو المترول، وتحصيل الرسم التكفيلى عن الزيادة التي تظهر في القيمة. وعلى ذلك:

بيان الجهة المنوط بها تقديم 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 وتوريدتها لصالحة الضرائب، هي صلاحة الشهر العقاري دون غيرها، وفي حالة ما إذا ثبتت لصالحة الضرائب نتيجة لغيراتها وما ورد لها من بيانات ومعلومات عن القيمة الحقيقة للعقارات محل التصرفات الشهرة تختلف البيانات الواردة من صلاحة الشهر العقاري طبقاً لنماذج ٣٨، ٢٨ مكرر (١) فعلى مأموريات الضرائب المختصة والأدارة العامة لتجمیع البيانات المركزية بصلاحة الضرائب احتظار صلاحة الشهر العقاري بهذه البيانات جص تقوم مأموريات ووكالات الشهرة بإعادة تقدير قيمة هذه التصرفات وتحصيل وtorيد فروق الضريبة المسجلة لصالحة الضرائب (١).

وطبقاً لأحكام الفقرة الأخيرة من المادة ٢٢ من القانون بيان الضريبة على التصرفات العقارية داخل كرويد المدينة بمواصفاتها السابقة لا تسري عليها أحكام الباب السادس من الكتاب الأول من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إلى أن المرول فيها لا ينبع بالاعفاء المقرر للأعمااء العائنية، ولا يسرى عليها السعر العام للضريبة، المقرر بالمادة ٩٠ من هذا القانون، ولا يلتزم مولوها بتقدیم التراخيص أو إبسالك دفاتر أو سجلات عن نشاطه، ولا ينبع في تحصيلها الإجراءات العادلة لربط الضريبة أو أداتها، وبصفة عامة لا تخضع لما احتواه الباب السادس من أحكام عامة.

المادة ٢٣

تأجير الوحدات المبنية المفروضة

تنص المادة ٢٣ من القانون على أن: تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروضة أو جزء منها، سواء كانت معدة للسكن أو لزارنة

(١) راجع في ذلك التعليمات الضريبية رقم ٢ للمادة ١٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٦١.

نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية، على أساس قيمة الإيجار الفعلي مفروشاً، ملخصوماً منه خسوسون في المائة مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها في المادة (٢٧) من هذا القانون.

وهي جميع الأحوال لا يجوز أن تقل قيمة الإيجار المتخلد أساساً لربط الضريبة، بالتطبيق حكم الفقرة السابقة مما يأتي:

١- عشرة أمثال القيمة الإيجارية المتخلدة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة قبل أول يناير ١٩٤٤.

٢- سبعة أمثال القيمة الإيجارية المتخلدة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية، بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ أول يناير ١٩٤٤ وقبل ٥ نوفمبر ١٩٦١.

٣- خمسة أمثال القيمة الإيجارية المتخلدة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ٥ نوفمبر ١٩٦١ وقبل ٦ أكتوبر ١٩٧٣.

٤- ثلاثة أمثال القيمة الإيجارية المتخلدة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ٦ أكتوبر ١٩٧٣.

ويحدد صافي الربح على أساس الأرباح الفعلية إيراداً ومصروفًا بالنسبة للوحدات السكنية المفروضة الموزجة في عقارات تقع خارج كوردن المدينة.

وفي جميع الأحوال يعفي صافي الربح إلى النصف بالنسبة للوحدات السكنية المفروضة الموزجة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومتراكم التدريب المهني وفقاً للأوضاع والإجراءات التي تحدها اللائحة التنفيذية.

وفي تطبيق أحكام هذه المادة، يعتبر المولى وزوجه وأولاده القصر في حكم المول الراحد، وتعتبر الأرباح خاصة بالأصل أو الزوج حسب الأحوال، وتتدخل في إقراره ما لم يثبت أن الحق في تأجير الوحدة قد أدى إلى الزوج أو الزوجة أو الأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال.

وعلى المؤجر سواه أكان مالكاً أو مستأجراً، أن يبلغ مأمورية الضرائب المختصة خلالخمسة عشر يوماً التالية لعدم الإيجار، ببيان عن الوحدات المزوجة مفروشة وعدد ما يكون بها من حجرات، وقيمة الإيجار مفروضاً، والقيمة الإيجارية لكل منها، المتاحة أساساً فيربط الضريبة على العقارات المبنية، وعلىه عند انتهاء عقد الإيجار أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء العقد.

وعلى مالك العقار أو المسئول عن إدارته أن يخطر عن الوحدات المفروشة، المزوجة في العقار المملوک له، ولو لم يكن مؤجراً لها، بوصفها مفروشة، وذلك في ذات المواعيد المحددة في الفقرة السابقة، ويتم التسلیع والاحتياط وتقديرها للاجنة التنفيذية.

و قبل أن تناول بالشرح والتعليق أحكام النص المتقدم فإليها نعطي للقارئ الكريم فكرة موجزة عن التطور التاريخي لإخضاع نشاط تاجير الوحدة أو الوحدات السكنية المفروشة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

فقد صدر القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ خلوا من أي نص صريح لاخضاع هذا النشاط لضريبة الأرباح التجارية، لكن مصلحة الضرائب تحصلت إلى اخضاع هذا النشاط بمقتضى الفقرة ٧ من المادة ٣٢ من القانون ١٦ المشار إليه قبل تعديله بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠، ومقتضى الفقرة الخامسة من المادة ٣٢ بعد التعديل المشار إليه حيث كانت هذه الفقرة تطلب وبعد التعديل تنص على ما يأتي: تسرى الضريبة على أرباح: «الشركات أو الأشخاص الذين يذبحون محلاً لهم برياً أو صناعياً مع أدوات وأدوات التي تلزم لتنفيمه، سواً - كان الإيجار يشمل أو لا يشمل كل أو بعض المنشآت (المتعلقة بالمتجر أو المصانع)». وقد استمرت المصلحة على اخضاع نشاط تاجير الشقة أو الشقق المفروشة لضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استثناءً إلى نص الفقرة الخامسة من المادة ٣٢ المقدمة، حيث شأن اخضاع الوحدة السكنية المفروشة يتدرج تحت اخضاع المدخل التجاري بأدواته المادية والمعنية.

وقد كان أول قانون يصدر وينص صراحة على اعتبار تاجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة عملاً بمحارياً هو القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٩ بشأن تنظيم العلاقة

بين المالك والمستأجر، والذي عمل به اعتباراً من ١٩٦٩/٨/١٧. وقد كان صدوره تأكيداً لما جرت عليه مصلحة الضرائب من قبل من اعتبار تأجير الوحدة السكنية المفروضة عسلاً لغيرها غير أن القانون ٥٢ لسنة ١٩٦٩ لم يدعم بالكامل ما جرى عليه العمل بمصلحة الضرائب حيث قام هذا القانون على مبدأين رئيسين هما:

أ - أنه لم يعتبر تأجير الشقق المفروضة عسلاً لغيرها إلا إذا كانت متعلقة بأكثر من وحدة سكنية أما تأجير الوحدة الواحدة أو جزء الوحدة فقد خرج بفهم النص عن اعتباره عسلاً لغيرها.

ب - أنه نص على اعتبار تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروضة عسلاً لغيرها، دون أن يخضع هذا النشاط صراحة للضريبة على الأرباح التجارية.

وقد كان أول تعديل حريص على مصر ينص صراحة على اخضاع نشاط تأجير الشقق المفروضة للضريبة على الأرباح التجارية هو الصادر بالقانون رقم ٧٨ لسنة ١٩٧٣ المعول 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 البند الرابع من تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروضة، 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 مفروضة عسلاً لغيرها، وقد أقر هذا التعديل كما تقدم خصوصاً بائع تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروضة لضريبة الأرباح التجارية باعتباره عسلاً لغيرها، وكان يفهم منه علهم المخالفة عدم خضوع ناتج تأجير الوحدة الواحدة أو جزء الوحدة الواحدة للضريبة باعتبار أن ذلك لا ينبع عسلاً لغيرها.

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 مفروضة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وبذلك شمل هذا الأمر تأجير الشقة الواحدة فما أكثر^(١). أما جزء الشقة فقد

(١) صدر الأمر العسكري رقم ٤١ لسنة ١٩٧٦ المشار إليه وقضى بخضوع الناتج من تأجير وحدة واحدة سكنية مفروضة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ولما كان الدستور =

سكت عنه الأمر المتقدم

تم صدور القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ بشأن تأمين ربيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر، وحصل به اعتباراً من ١٩٧٧/٦/٣، ونصلى على المادة

= الباتم الصادر في سنة ١٩٦١ ينص على أن إثبات الضرائب العامة وتحديدها أو إلزامها لا يكون إلا بمقتضى، للتأكد لذلك تم عرض الموضع على الجمعية الفضمية للجمعيات الخيرية والتشريع بمجلس الدولة التي انتهت فيه بجلستها المنعقدة في ١٩٨٢/٥/١٠ إلى عدم مشروعية تفرض الضريبة المترتبة بالأمر العسكري المذكور، ونتيجةً للنقاش المذكرة قد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها بالتنمية للحالات التي لم يصبح الرابط فيها نهاية بالنسبة لابراد الشلة المفروضة الواحدة خلال المدة من ١٩٧٦/٩/١١ حتى ١٩٧٧/٦/٢، وبالنسبة للحالات التي أصبح الرابط فيها نهاية لم يطبق بشأنها أحكام المادة ١٥٦ من القانون ١٥٦ لسنة ١٩٨١ (والتي تنص على أنه يجوز تصحيح الرابط النهائي المستند إلى تشير الأمامية، أو إقرار جملة الطعن، بناءً على طلب يلتزم المولى إلى المصلحة خلال خمس سنوات من تاريخ الذي أصبح فيه الرابط نهاية وذلك في الأحوال الآتية:- ١ - بخط

الضريبة على نشاط معلن منها فالترا (بع الماده)
ربما كانت الدافعية فحرة طريلة بين صدور الأمر العسكري رقم ٤ لسنة ١٩٧٦ ولنشور الجمعية الفضمية المشار إليها، لذا فقد تكشف من التطبيق العلني على حالات الرابط النهائي أن الفائدة المذهب من حلقات إعادة النظر سترتفع من الناحية الشكلية حيث إن المادة ١٥٦ المشار إليها تشرط تقديم الطلب خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح الرابط فيه نهاية. وقد اختللت الآراء في التطبيق للملك

فقد تم عرض الموضع على الجمعية الفضمية للتحقق المحتوى والتشريع بمجلس الدولة التي انتهت فيه بجلستها المنعقدة في ١٩٨٢/٥/١١ إلى عدم مشروعية تفرض الضريبة على الشق المفروضة بالأمر العسكري رقم ٤ لسنة ١٩٦١، وأنه يتعين على مصلحة الضرائب رد المبالغ المحصلة لحساب هذه الضريبة لأصحابها، وأن الأمر العسكري المذكور قرار معدوم لا يرتب آية آثار في الواقع، وبالتالي لا يجوز لصالحة الضرائب أن تطالب الممولين بأداء الضريبة التي فرضتها هذه الأمر العسكري، ويشكون قرارها الصادرة بربطها ملزمة لا تتعصب بذوات مراجعيد الطعن، ويتعين على المصلحة أن ترد للمسؤولين ما أودوا منها دون الضرر، على طريق الطعن المتصrous عليهما بالقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ولا تلبيها أية مصانة، ويجوز لكل ذي شأن أن يطلب معيبها دون عاشه لأي إجراء آخر، راجع التعليمات التفصيلية العامة رقم ٢ لسنة ١٩٨٨

٨٦ منه على إلقاء العمل بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٩ والأمر العسكري رقم ٣
لسنة ١٩٧٦، ويوجب هنا القانون ألا ينبع لا بخضع للضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية سوى تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة.

تم صدور القانون رقم ٤٩ 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 بقتضاهما خفض للضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية الإيرادات الناتج من تأجير وحدة مفروشة واحدة أو جزء منها، سواء كانت
معدة للسكن أو لزاولة مهنة أو حرفة أو أي نشاط آخر مما ينبع خفض للضريبة على
أرباح المهن غير التجارية مع تعديل رقم البند من ٤ إلى ٨، وبذلك استحدث
القانون في هذا الشأن ما يأتى:

- أ - فرض الضريبة على ناتج تأجير الوحدة الواحدة أو أي جزء منها.
- ب - عدم التوقف في فرض الضريبة على شرط استخدام الوحدة المؤجرة في
غرض السكن فقط، والنصل على سرمان الضريبة حتى لو كان الاستخدام لزاولة
نشاط تجاري أو حنائي أو أي نشاط آخر مما ينبع للضريبة على أرباح المهن غير
التجارية.

جد - هذه القانون كيفية تحديد الضريبة المستحقة على الوحدة المفروشة ولقد
لأربعة معايير أساسية تتعلق بمكان وعدد الوحدات المؤجرة على النحو التالي:

١ - تأجير وحدة مفروشة واحدة أو جزء من وحدة مفروشة في أماكن غير
سياحية. وفي هذه الحالة تحدد الضريبة على أساس النسبة الإيجارية للوحدة الواحدة
للوحدة المؤجرة، المقيدة أساساً لربط الضريبة العقارية طبقاً لخمسة قنوات في سعر
الضريبة.

٢ - تأجير وحدة مفروشة واحدة أو جزء من وحدة مفروشة في أحياه سياحية
أو تأجير أكثر من وحدة مفروشة في أماكن غير سياحية. وطبقاً لهذا المعيار تحدد
الضريبة على أساس قيمة الإيجار المفروض اللعمل مخصوصاً منه خمسين في المائة
مقابل جميع التكاليف بما في ذلك الاستهلاك والمصروفات، والباقي وهو يمثل ٥٠٪
من قيمة الإيجار مفروضاً بغير حافى ربع ينبع للضريبة.

٤- تأجير أكثر من وحدة مفروشة في أحياه سياحية، أو تأجير وحدة أو أكثر مفروشة في أماكن غير سياحية ووحدة أو أكثر في أحياه سياحية، وفي هاتين الحالتين تحدد الضريبة على أساس قيمة التأجير مفروشاً، مخصوصاً منه المروضات الفعلية الحقيقة والمقيمة بالمستندات، مع الأخذ في الاعتبار: الاستهلاكات، وفي قيمة الإيجار الملتزم به المؤجر قبل مالك العقارطبقاً لأحكام القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير الأماكن وتنظيم العلاقة بين المالك والمساير، مع مراعاة أنه يجب ألا تقل الضريبة على أساس الأرباح النulle عن قيمة الفئات الشائعة المشار إليها والمقررة للوحدات المزوجة في الأحياء السياحية وعن ثلاثة أمثال هذه الفئات للوحدات المزوجة في الأحياء السياحية مع ملاحظة أنه قد صدر قرار وزير السياحة والطيران المدني رقم ٢٨١ لسنة ١٩٧٨/١١/٢٠ بتحديد الأحياء السياحية بمحافظات القاهرة والجيزة والاسكندرية وقد نشرته مصلحة الضرائب بالكتاب الدوري رقم ٦٠ لسنة ١٩٧٨.

و- كما استحدث القانون ٤٩ لسنة ١٩٧٨ في شأن أيضًا حكماً جديداً يقتضاه يعتمر المترول وزوجه وأولاده القصر في حكم المترول الواحد وترتبط الضريبة باسمه، ومدلول هذا الحكم، أنه إذا أجر بقول وحدة سكنية أو جزء منها مفروشة، وأجرت زوجته وحدة أخرى باسمها، وكذا أولاده القصر أجرروا وحدات مفروشة باسمائهم فيمعتبر ما أجر باسم الزوجة باسم الآباء القصر، كأنه أجر باسم هذا المترول، وتقى محاسبته على أنه قام بتأجير جميع الوحدات باسمه وترتبط الضريبة على جميع الوحدات باسمه^(١).

وفي نطاق هذا التطوير التاريخي الذي نحن بصدده، لاخضاع نشاط تأجير الشقق المفروشة لضريبة الأرباح التجارية باعتباره عملاً محاجراً، أقرت المادة ٤٠ من القانون ١٥٢ لسنة ١٩٨١ بشأن ضريبة الأرباح التجارية على الأرباح الناجمة من تأجير وحدة سكنية مفروشة واحدة أو جزء منها أو أكثر من وحدة سكنية مفروشة أنها

(١) راجع: التعليمات التفسيرية رقم (١)- للساعة ٤/٢٢ الصادرة بتاريخ ١٩٧٧/٢/١٧
ويطلع هذه التعليمات الصادر بتاريخ ١٩٧٨/١١/١١، والتعليمات التفسيرية رقم (٤)
بشأن المعاملة الضريبية للوحدات المزوجة مفروشة طبقاً لأحكام القانون ٤٩ لسنة
١٩٧٨/٦/١، الصادرة بتاريخ ١٩٧٨/٦/١٠.

كان الفرض الذي يستعمل فيه هذه الوحدة.

وقد أقرت هذه المادة التفرقة في أسس تقييم الأرباح الماضية للضريبة بين الوحدات المؤجرة داخل كردون المدينة وبين الوحدات المؤجرة خارج كردون المدينة وبين هذين التوقيتين من الوحدات، والوحدات المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب.

إذ بينما أقرت هذه المادة أساس التقدير في الوحدات المؤجرة داخل كردون المدينة على أساس قيمة الإيجار الفعلى مفروضاً مخصوصاً منه ٥٪ مقابل جميع تكاليف الحصول على الإيجار مع وضع حد أدنى للتقييم الإيجاري المتخذ أساساً لربط الضريبة على الأرباح التجارية يقدر (هذا الحد الأدنى) على أساس عدد من أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية وفقاً لتاريخ بناء الوحدة السكنية، وعلى سبيل المثال إذا كانت القيمة الإيجارية للوحدة السكنية المقاومة بعد ٦ أكتوبر ١٩٧٣ والتي تقدر على أساسها ضريبة المبانى على هذه الوحدة هي مبلغ مائة جنيه مثلاً باعتبارها سكنًا غير مفروش، فإنه يجب أن لا تقل قيمة الإيجار المتخذ أساساً لربط ضريبة الأرباح التجارية في حالة تأجير هذه الوحدة مفروشة عن ثلاثة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة المبانى 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 نظرت الضريبة على الوحدات السكنية المفروشة خارج كردون المدينة على أساس الأرباح الفعلية إيراداً ومصروفها، طبقاً لعدد الإيجار الذي يتقدمه صاحب الشأن بعد التحقق من صحته.

أما بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب سواً، كانت داخل أو خارج كردون المدينة فإن الضريبة المشحقة عليها تخضع بقدر الصنف، مع مراعاة الأوضاع والإجراءات التي حدتها المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

أخيراً وفي نطاق التطور التاريخي الذي تعيشه مصر، لاخضاع نسبات تأجير

الشقق المفروشة لضربي الأرباح التجارية، أقر المقتن الضريبي المادة ٢٣ من القانون ١٨٦ لسنة ١٩٩٣ التي تحعن بعده بيان أحكامها، والمقدن الضريبي في المادة ٤٣ لم يتعامل مع هذا النشاط من قراغ، وإنما تتعامل معه من واقع استغراق عليه العمل وفقاً لعدد من القوانين الضريبية التي سبق بيانها، وهو في ذلك أقر عندما من الهادئ التي استقر عليها العمل وأضطرت مبادئ أخرى جديدة، ومن أهم الهادئ التي استقر عليها العمل وأقرها المقتن الضريبي في المادة ٤٣ ما يلى:

١- فرض ضريبة الأرباح التجارية على ناتج تأجير آلة وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها، حالة تكون هذا التأجير غير متغير بتقديم خدمات للبستانير، ويدخل في معنى الوحدة السكنية الواحدة مضاعفاتها وأجزاءها.

٢- لم يعتمد المقتن بالفرض الذي يتم من أجله استثناء الوحدة السكنية المفروشة فسراً، كانت الوحدة معدة للسكن أو لزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية فإذا ناتج تأجيرها يخضع للضريبة، وفي صريح نص المقتن باعتماد الوحدة لزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية ويكون الوحدة سكنية مما يميزها عن تأجير المحل التجاري أو الصناعي الوارد بالمادة ٤٩ من هذا القانون، سواءً من حيث طبيعة كل من المحل والوحدة السكنية أو من حيث طبيعة الاستغلال في كل منها، فال محل التجاري أو الصناعي يزور مع كل أو بعض العناصر المادية والمعنوية الازمة للتشغيل كالأثاث والأدوات والأرفف والثريثيات والواجهات وغيرها مما يمس بالتجدد، واسم الشهراً والعلامة التجارية وغيرها من عناصر التشغيل المعنوية وغيرها مما يكون هناك اتصال مباشر بين المحل والشارع العام، أما الوحدة السكنية المفروشة فإنها وإن استخدمت في غير غرض السككي إلا أن ظابع اعتمادها وتأثيرتها يميزها عن ظابع المحل التجاري.

وكلما فإن طبيعة الاستغلال في كل منها يمكن أن تكون معياراً للتفرقة 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 اعتماده من نطاق الاستغلال العادي إلى نطاق المضاربة والربح وما يصاحب ذلك من نشاط لا يتم بالهدوء.

٣- أقر المقتن الضريبي في المادة ٤٣ المتقدمة التفرقة في أسس تضليل

الأيام الخاصة للضريبة بين الوحدات السكنية المفروضة المؤجرة داخلاً بغير دون المدينة، وبين الوحدات الموزعة خارج كبرى المدنية، وبين هذين النوعين من الوحدات والوحدات المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومراكز التدريب المهني، وقتاً للأوضاع والإجراءات التي تحدهما اللائحة التنفيذية.

٤- أقر المقرر الضريبي مبدأً خصم نسب الأعباء للأعباء العائلية من الوعاء المحدد لربط الضريبة.

٥- أقر المقرر مبدأ ربط الضريبة على الأسرة باسم الزوج ما لم يتم اثبات ما يخالفه.

ومن إثر المقرر الضريبي لهذه المبادئ في القانون الحالي على ما وردت عليه في القانون السابق، فإن المقرر قد استحدث في القانون الحالي عدد آخر من المبادئ التي تجعل فرض ضريبة الأيام التجارية على ناتج تأجير الشقق المفروضة من أهمها:

بالنسبة للتأجير للجامعات وغيرها من دور العلم لسكنى الطلاب فإن المقرر 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 بالاعتاء التصني المقيد، والفرق بين الحالتين يتعذر في كيفية ربط الضريبة في كل حالة، حيث كانت الضريبة في هل القانون ١٥٧ ترتبط على أساس ورقةين رسميتين؛ أولاهما: 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 المفروضة (والذي يستدل عليه من الورقة الرسمية الثانية المرفقة) أو قيمة الإيجار المقرر بالفقرة الثانية من المادة ٢٠ من القانون ١٥٧ أيهما أكبر، وأما الورقة الثانية المرفقة مع الإقرار فهي: شهادة معتمدة من الجهة الرسمية المختصة تفيد التأجير لطلاب العلم.

أما في هل القانون الحالي فإن الضريبة تربط على أساس هاتين الورقتين، لكن بيانات الإقرار الضريبي التي يقدمه المؤجر تختلف عن سابقه، فهو بعد هنا

وفقاً لأحكام المادة ٩١ من القانون ١٨٧ والمادة ١٥ من لائحة التنفيذية، بحيث ي بين فيه الإبرادات والتکاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة المالية وذلك على التمرد رقم ١١) ضريبة موحدة أو على أية درجة 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.

ويمضي الآن بعد العرض الشتمد أن ثمن أسن تحديد وعاء الضريبة على الشقق المفروشة (صافي الربح) وفقاً لنص المادة ٤٣ من القانون ١٨٧ . ولبيان ذلك فإن المقدار الضريبي قد أخذ في هذه المادة يأسطرين تحديد صافي الأرباح هاماً

١- تحديد صافي الربح على أساس تقديرى وذلك في الشقق المؤجرة داخل كردون المدينة ويتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة وفقاً لهذا الأسلوب على النحو التالي:

قيمة الإيجار مفروضاً مطروحاً منها ٥٪ لخصم في المائة مقابل جميع تکاليف الحصول على الإبراد . مأخذًا في الاعتبار الفحرة التي تكون قبها العين المؤجرة مفروضة خالية . ومنعاً من التهرب الضريبي عن طريق التحايل باختفاء حقيقة الأجرة فقد نص المقدار على أنه لا يجوز أن تقل قيمة الإيجار المفروض المتخط أساساً لربط ضريبة الأرباح التجارية عن:

١- عشرة أمثال القيمة الإيجارية المتخلدة أساساً لربط الضريبة على العقارات البينة بالنسبة للأماكن المنشآة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ .

٢- سبعة أمثال القيمة الإيجارية للأماكن المنشآة منذ أول يناير سنة ١٩٤٤ وقبل ٥ نوفمبر ١٩٦١ .

٣- خمسة أمثال القيمة الإيجارية في الأماكن المنشآة منذ ٥ نوفمبر ١٩٦١ وقبل ٦ أكتوبر ١٩٧٣ .

٤- ثلاثة أمثال القيمة الإيجارية في الأماكن المنشآة منذ ٦ أكتوبر ١٩٧٣ وحتى الآن .

على أن تأخذ هذه القيمة النصوص عليها كأساس لتحديد قيمة 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 ٥ جنيه، تم تأجيرها مفروشة بمبلغ ٢٠٠ جنيه، وفي هذه الحالة لا تأخذ بالإيجار الفعلى النصوص عليه في المقدى حيث إنه يجب وقتا للأسماء القانونى السابق إلا بدل إيجارها عن خمسة أمثال تبتها الإيجارية خالية أى مبلغ ١٥٠ جنيه، ومن ثم فإنه لا يعتمد بالقيمة الفعلية، وبمدة صافى الربح الخاضع للضريبة بالنسبة لها على النحو التالي:

-٢٥٪ لتكاليف = ١٢٥ × عدد شهور تأجيرها مفروشة - الأعباء.
المائلية المقترنة بالمادة ٨٨ من القانون = صافى الربح الذى تربط الضريبة على أساسه طبقا للأسعار الواردة بالمادة ٩٠ من هذا القانون، إذا لم تكن الوحدة مؤجرة للإسكان الطلابى للدور العلم، أما فى حالة تأجيرها لسكنى طلاب الجامعات ومراكز التدريب المهني فيخفض صافى الربح إلى النصف وتفرض الضريبة على الباقى طبقا للأسعار الواردة بالمادة ٩٠ من هذا القانون.

مثال توضيحي آخر: شقة مقامة سنة ١٩٩٦ إيجارها خالية ١٠٠ جنيه تم تأجيرها مفروشة بمبلغ ٢٠٠٠ ألف جنيه لمدة عشرة شهور عام ١٩٩٦ - في هذه الحالة تأخذ بالقيمة الفعلية للأجرة الواردة بالعقد، وبمدة صافى الربح بالنسبة لها على النحو التالي:

-٢٠٪ لتكاليف = ١٠٠٠ × ١٠ = ١٠٠٠ - الأعباء المائلية
للتمويل طبقا للمادة ٨٨ من القانون = صافى الربح الذى تربط الضريبة على أساسه طبقا للمادة ٩٠ من هذا القانون إذا لم تكن الشقة مؤجرة للإسكان الطلابى للدور العلم، ولا فإنه يخصم من صافى الربح نسبة ٥٪ وتفرض الضريبة على الباقى وفقا للأسعار الواردة بالمادة ٩٠ المشار إليها.

-٢- أما الأسلوب الثانى لتحديد دعاء ضريبة الأرباح التجارية على الشقق المفروشة (صافى الربح الخاضع للضريبة) فهو: التحديد على الأساس الفعلى،